International Auditing and Assurance Standards Board®

Kansainväliset tilintarkastusalan standardit:

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

2023–2024
Osa I

IAPN™ ISA™ ISQM™

ST-AKATEMIA

International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEA™), International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB®) ja International Federation of Accountants® (IFAC®) eivät ole vastuussa vahingosta, joka henkilölle syntyy hänen toimiessaan tai ollessaan toimimatta tähän julkaisuun sisältyvän aineiston perusteella riippumatta siitä, aiheutuuko tällainen vahinko huolimattomuudesta vai muutoin.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

IAASB International Auditing and Assurance Standards Board®

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 I

SISÄLLYSLUETTELO

Suomen Tilintarkastajat ry:n esipuhe VII

Kansalliset lisäykset – ohjeistusta kansainvälisten standardien soveltamiseksi Suomessa XVI

Merkittävimmät muutokset v. 2022 painokseen verrattuna sekä viimeaikainen kehitys 1

IAASB:stä, IFEAsta ja IFACista 8

IAASB:n ohjeiden rakenne 10

Kansainvälisten laadunhallintaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevien ohjeiden esipuhe 11

Termistö 15

KANSAINVÄLISET LAADUNHALLINTASTANDARDIT

ISQM 1 Laadunhallinta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia tai yleisluonteisia tarkastuksia taikka muita varmennus- tai liitännäispalvelutoimeksiantoja 42

ISQM 2 Toimeksiantokohtaiset laadun läpikäynnit 105

MENNYTTÄ AIKAA KOSKEVAN TALOUDELLISEN INFORMAATION TILINTARKASTUS

200–299 Yleiset periaatteet ja velvollisuudet

ISA 200 Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti 121

ISA 210 Tilintarkastustoimeksiantojen ehdoista sopiminen 142

ISA 220 (uudistettu) Tilintarkastuksen laadunhallinta 160

ISA 230 Tilintarkastusdokumentaatio 193

ISA 240 Väärinkäytöksiin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa 203

ISA 250 (uudistettu) Säädösten ja määräysten huomioon ottaminen tilintarkastuksessa 237

ISA 260 (uudistettu) Kommunikointi hallintoelinten kanssa 250

ISA 265 Kommunikointi sisäisen valvonnan puutteellisuuksista hallintoelimille ja johdolle 270

300–499 Riskien arvioiminen ja vastaaminen arvioituihin riskeihin

ISA 300 Tilintarkastuksen suunnittelu 278

ISA 315 (uudistettu 2019) Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen 289

ISA 320 Olennaisuus tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa 376

ISA 330 Tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi 383

ISA 402 Palveluorganisaatiota käyttävän yhteisön tilintarkastuksessa huomioon otettavia seikkoja 401

ISA 450 Tilintarkastuksen aikana todettujen virheellisyyksien arvioiminen 417

500–599 Tilintarkastusevidenssi

ISA 500 Tilintarkastusevidenssi 427

ISA 501 Tilintarkastusevidenssi – erityisesti huomioon otettavia seikkoja tiettyjä eriä tarkastettaessa 443

ISA 505 Ulkopuoliset vahvistukset 451
ISA 510 Ensimmäistä kertaa suoritettavat tilintarkastustoimeksiannot – alkusaldot 460
ISA 520 Analyyttiset toimenpiteet 469
ISA 530 Otanta tilintarkastuksessa 475
ISA 540 (uudistettu) Kirjanpidollisten arvioiden ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tarkastaminen 486
ISA 550 Lähipiiri 537
ISA 560 Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat 556
ISA 570 (uudistettu) Toiminnan jatkuvuus 565
ISA 580 Kirjalliset vahvistusilmoitukset 587

600–699 Muiden tekemän työn käyttäminen

ISA 600 (uudistettu) Erityisiä näkökohtia – konsernitilinpäätösten tilintarkastukset (konsernin osien tilintarkastajien suorittama työ mukaan luettuna) 599
ISA 610 (uudistettu 2013) Sisäisten tarkastajien tekemän työn käyttäminen 657
ISA 620 Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn hyödyntäminen 673

700–799 Johtopäätösten tekeminen ja raportoiminen

ISA 700 (uudistettu) Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen 688
ISA 701 Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksessa 727
ISA 705 (uudistettu) Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen 743
ISA 706 (uudistettu) Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvät tiettyjä seikkoja painottavat kappaleet ja muita seikkoja koskevat kappaleet 768
ISA 710 Vertailutiedot – vertailuluvut ja vertailutilinpäätös 782
ISA 720 (uudistettu) Tilintarkastajan velvollisuudet muun informaation suhteen 797

800–899 Erityiset alueet

ISA 800 (uudistettu) Erityisesti huomioon otettavia seikkoja – erityistä tarkoitusta varten sovellettavien normistojen mukaisesti laadittujen tilinpäätösten tilintarkastukset 834
ISA 805 (uudistettu) Erityisesti huomioon otettavia seikkoja – yksittäisiin tilinpäätöslaskelmiin ja tilinpäätöslaskelman tiettyihin osiin, tileihin tai eriin kohdistuvat tilintarkastukset 853
ISA 810 (uudistettu) Tilinpäätösyhteenvedoista raportoimista koskevat toimeksiannot 874

Kansainväliset tilintarkastusta koskevat soveltamisohjeet

IAPN 1000 Erityisesti huomioon otettavia seikkoja rahoitusinstrumentteja tarkastettaessa 892

SUOMEN TILINTARKASTAJAT RY:N ESIPUHE

Tilintarkastusalan standardit suomeksi

Tämän teoksen teksti on suomenkielinen käännös IAASB:n (International Auditing and Assurance Standards Board) julkaisusta ”Handbook of International Quality Management, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2023–2024 Edition”. Lisäksi teoksen alussa esitetään kansallinen osuus. Kansallinen osuus sisältää mm. Suomen Tilintarkastajat ry:n kansalliset lisäykset, jotka on otettava huomioon sovellettaessa kansainvälisiä standardeja Suomessa.

Tähän teokseen sisältyvät standardit ja muut ohjeet samoin kuin erikseen julkaistavat eettiset säännöt ovat Suomen Tilintarkastajat ry:n hallituksen hyväksymiä.

Suomenkielinen teos on jaettu englanninkielisen version tapaan neljään osaan:

- osa I – ISA- ja ISQM-standardit sekä niiden soveltamisohjeet
- osa II – LCE-ISA-standardi
- osa III – Muut standardit (ISRE, ISAE, ISRS)
- osa IV – Viitekehykset.

Lisäykset ja muutokset edelliseen suomenkieliseen painokseen (2021) verrattuna

Kokonaisuutena tarkasteltuna vuosien 2023–2024 painokseen on tullut paljon muutoksia vuoden 2021 painokseen verrattuna. Muutosten myötä muun muassa kappalenumerointi on muuttunut ainakin seuraavissa standardeissa: ISA 220 (uudistettu), ISA 260 (uudistettu), ISA 300, ISA 700 (uudistettu), ISRE 2400 (uudistettu) ja ISAE 3410.

Painokseen ”Kansainväliset tilintarkastusalan standardit 2021” verrattuna painokseen on tehty seuraavat merkittävimmät lisäykset ja muutokset:

- ISQM 1 *Laadunhallinta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia tai yleisluonteisia tarkastuksia taikka muita varmennus- tai liitännäispalvelutoimeksiantoja*, ISQM 2 *Toimeksiantokohtaiset laadun läpikäynnit* ja ISA 220 (uudistettu) *Tilintarkastuksen laadunhallinta* ovat tulleet voimaan ja korvanneet aiemman ISQC 1:n ja aiemman ISA 220:n. Samalla niistä aiheutuvat mukauttavat muutokset ja seurannaismuutokset on viety asianomaisiin kohtiin.
- ISA 600 (uudistettu) *Erityisiä näkökohtia – konsernitilinpäätösten tilintarkastukset (konsernin osien tilintarkastajien suorittama työ mukaan luettuna)* on tullut voimaan ja korvannut aiemman ISA 600:n. Samalla siitä aiheutuvat mukauttavat muutokset ja seurannaismuutokset on viety asianomaisiin kohtiin.
- ISRS 4400 (uudistettu) *Erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevat toimeksiannot* on tullut voimaan ja korvannut aiemman ISRS 4400 -standardin.
- LCE-ISA-standardi *Kansainvälinen tilintarkastusstandardi yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksiin* on lisätty teokseen uutena standardina. Se muodostaa teoksen uuden osan II, ja samalla teoksen osasta II on tullut osa III ja osasta III on tullut osa IV.
- ISA 700:aan (uudistettu) *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen* ja ISA 260:een (uudistettu) *Kommunikointi hallintoelinten kanssa* on tehty kapea-alaisia muutoksia niiden IESBAn eettisten sääntöjen muutosten seurauksena, joissa vaaditaan, että silloin, kun tilintarkastusyhteisö on soveltanut yleisen edun kannalta merkittäviin yhteisöihin liittyviä riippumattomuusvaatimuksia, tilintarkastusyhteisön on julkistettava tämä. Näiden muutosten seurauksena on myös tehty päivityksiä viittauksiin relevanteissa kohdissa.
- Joihinkin standardeihin on tehty vähäisiä teknisiä muutoksia ja korjauksia, ja joitakin muutoksia, korjauksia ja yhdenmukaistuksia on tehty myös pelkästään suomenkieliseen tekstiin muun muassa LCE-ISA-standardin kääntämisen ja käännöstyöryhmäkäsittelyn seurauksena.

Muutoksista edelliseen englanninkieliseen painokseen verrattuna on yksityiskohtaisempi kuvaus jäljempänä kohdassa ”Merkittävimmät muutokset v. 2022 painokseen verrattuna sekä viimeaikainen kehitys” (käännös IAASB:n englanninkielisestä tekstistä).

Koska vuoden 2022 painosta ei ole julkaistu suomeksi, vuoden 2021 painokseen verrattuna vuosien 2023–2024 painokseen on tehty myös vuoden 2022 painoksen englanninkieliseen tekstiin tehtyjä muutoksia vastaavat muutokset siltä osin kuin englanninkielisen tekstin muutokset vaikuttavat suomenkieliseen tekstiin. Näihin muutoksiin kuuluvat muun muassa:

- IFRS-tilinpäätösstandardiin IAS 1 *Tilinpäätöksen esittäminen* tehdyistä muutoksista aiheutuva ilmaisun ”yhteenveto merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista” muuttaminen ilmaisuksi ”olennainen tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskeva informaatio” tiettyihin standardeihin sisältyvissä tilintarkastuskertomusesimerkeissä, ISA 210:een sisältyvässä tilintarkastuksen toimeksiantokirjettä koskevassa esimerkissä ja osassa ISRE 2400:ta (uudistettu); ja
- termistön päivittäminen siten, että siihen on lisätty kansainvälisten laadunhallintastandardien ja ISRS 4400:n (uudistettu) termit.

Tarkemmat tiedot vuoden 2022 englanninkieliseen tekstiin tehdyistä muutoksista löytyvät englanninkielisestä vuoden 2022 painoksesta, joka on saatavilla IAASB:n internetsivuilla.[1]

Uusien ja uudistettujen standardien tarkemmat voimaantuloajat on esitetty jäljempänä taulukossa ”Yhteenveto teokseen sisältyvien ohjeistusten voimaantuloajoista”.

Hiljattain muuttuneet suomenkieliset termit tai ilmaisut

Joissakin viime vuosien aikana uudistetuissa standardeissa ja eettisissä säännöissä on päätetty käyttää joitakin aiemmasta poikkeavia suomenkielisiä termejä tai ilmaisuja. Muutokset on tehty kaikkiin standardeihin ja muihin ohjeisiin, joissa kyseiset ilmaukset esiintyvät, muutamin taulukossa mainituin poikkeuksin. Tässä ne esitetään osittain kertauksen vuoksi.

[1] https://www.iaasb.org/publications/2022-handbook-international-quality-management-auditing-review-other-assurance-and-related-services

englanniksi	aiemmin suomeksi	nyt suomeksi	perustelut
jurisdiction	maa tai oikeudenkäyttöalue	maa tai muu oikeudenkäyttöalue	Ilmaisuun on lisätty muutamia yksittäisiä poikkeuksia lukuun ottamatta selkeyden vuoksi sana ”muu”, koska jurisdiction voi olla käytännössä maa tai muunlainen suppeampi tai laajempi oikeudenkäyttöalue.
required by law or regulation, prohibited by law or regulation, law or regulation may impose… requirements ym.	säädös tai määräys (sitä/voi/saattaa) edellyttää, säädös tai määräys vaatii, säädös tai määräys (voi/saattaa) (nimenomaisesti) kieltää, säädös tai määräys voi asettaa… vaatimuksia ym.	säädöksessä tai määräyksessä sitä edellytetään/voidaan edellyttää/ saatetaan edellyttää, säädöksessä tai määräyksessä vaaditaan, säädöksessä tai määräyksessä (voidaan/ saatetaan) (nimenomaisesti) kieltää, säädöksessä tai määräyksessä voidaan asettaa… vaatimuksia ym.	Tämäntyyppiset ilmaisut, joissa viitataan säädökseen tai määräykseen, on muutettu pääsääntöisesti passiiviin. Tämä on lakikielen kirjoitussääntöjen mukainen tapa. Jos ilmaisussa viitataan kuitenkin samalla esimerkiksi tilinpäätösnormistoon, käytäntöön tai johonkin tahoon (esim. ilmaisu ”säädös, määräys tai tilinpäätösnormisto voi edellyttää”, ”säädös, määräys tai yleisesti hyväksytty käytäntö voi vaatia tai sallia” ja ”säädös, määräys tai asiaankuuluva juridinen ammatillinen järjestö kieltää”), ilmaisua ei ole muutettu passiiviin.
management’s point estimate	johdon arvioima luku	johdon lukuarvio	Uusi termi sopii käännökseksi kaikkiin esiintymäkohtiin ja on kuvaavampi.
auditor’s point estimate or auditor’s range	tilintarkastajan arvioima luku tai vaihteluväli	tilintarkastajan muodostama lukuarvio tai vaihteluväli	Sama perustelu kuin edellä. Muodostama-sana tarvitaan vaihteluväli-sanan vuoksi (”tilintarkastajan vaihteluväli” ei välttämättä viittaisi oikeaan asiaan)
inherent risk	toimintariski	ominaisriski	Uuden termin katsottiin kuvaavan paremmin, minkälaisesta riskistä on kyse. Vaikka uudesta termistä päätettiin ISA 315:n (uudistettu 2019) käännöstyön yhteydessä, muutos toteutettiin poikkeuksellisesti jo vuoden 2020 painokseen.
staff	henkilöstöön kuuluvat asiantuntijat	ammattihenkilöstö, muut ammattihenkilöt	Esiintyy useimmiten ilmauksessa ”partners and staff” ja kattaa toimeksiantoihin osallistuvan henkilöstön. Ammattihenkilöstö-termin katsottiin kuvaavan tarkoitettua ryhmää hyvin. Tästä termistä päätettiin ISQM-standardien käännöstyön yhteydessä, mutta muutos toteutettiin jo vuoden 2020 painokseen.

englanniksi	aiemmin suomeksi	nyt suomeksi	perustelut
management	toimiva johto	johto	Vaikka sana management viittaa nimenomaan toimivaan johtoon (erillään hallintoelimistä), tämä pitkä ilmaus on koettu ongelmalliseksi tekstissä. Joitakin käyttäjiä on myös häirinnyt se, että Suomen oloissa viitattaisiin useissa tapauksissa hallitukseen ja ilmaus ”toimiva johto” voi aiheuttaa standardeja vähemmän tunteville sekaannusta. Termi on joka tapauksessa määritelty, joten väärinkäsityksen vaaraa ei pitäisi olla.
fair presentation / true and fair view	oikein esittäminen / oikean ja riittävän kuvan antaminen	vaihdettiin käännökset keskenään: oikean ja riittävän kuvan antaminen / oikein esittäminen	Ilmaukset ovat standardien mukaan yhtäpitäviä. Käännökset on vaihdettu keskenään IFACin suostumuksella. Näin saadaan Suomessa ja muualla Euroopassa käytetty ilmaus ensisijaiseksi vaihtoehdoksi merkityksen muuttumatta. Muutos ei koske ISRE 2400 -standardia, jossa true and fair view on ensisijainen ilmaus, eikä ISAE-standardeja, joissa tarkastuksen kohde ei ole tilinpäätös.
management bias	toimivan johdon tarkoitushakuinen suhtautuminen	johdon tarkoitushakuisuus	Uuden käännöksen katsottiin kuvaavan ilmiötä tarkemmin. Kyse ei ole pelkästä suhtautumisesta, vaan se vaikuttaa myös toimintaan.
practitioner	tilintarkastaja	toimeksiannon suorittaja	Tilintarkastaja-sanaa käytetään suomenkielisissä standardeissa vastedes vain *auditor*-sanan vastineena, ja se tarkoittaa tilinpäätöksen tilintarkastuksen suorittajaa. *Practitioner* voi olla myös muu henkilö. Saman suomenkielisen vastineen käyttäminen molemmista on joskus aiheuttanut sekaannusta.
professional accountant in business	muussa ammatissa toimiva tilintarkastusammattilainen	muu tilintarkastusammattilainen	Eettisissä säännöissä usein toistuvalle termille haluttiin lyhyempi ja sujuvampi vastine.

Hyvä tilintarkastustapa ja kansainväliset standardit

Tilintarkastuslakiin (1141/2015) sisältyy vaatimus hyvän tilintarkastustavan noudattamisesta. Hyvän tilintarkastustavan noudattamisessa keskeisessä asemassa ovat kansainväliset tilintarkastusalan standardit.

Tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisääteisestä tilintarkastuksesta, direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY muuttamisesta sekä neuvoston direktiivin 84/253/ETY kumoamisesta 17.5.2006 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2006/43/EY (ns. tilintarkastusdirektiivi) mukaan jäsenvaltioiden on vaadittava, että lakisääteiset tilintarkastukset suoritetaan EU:n komission hyväksymiä kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja noudattaen. Tilintarkastusdirektiivin mukaan kansainvälisillä tilintarkastusstandardeilla tarkoitetaan ISA- ja ISQC 1 -standardeja, sikäli kuin ne ovat merkityksellisiä lakisääteisen tilintarkastuksen kannalta.[1] Toistaiseksi komissio ei ole hyväksynyt kyseisiä standardeja. Suomessa tilintarkastusstandardien noudattamista arvioidaan osana hyvän tilintarkastustavan noudattamisen arviointia.

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

[1] ISQC 1 -standardin sijaan nykyään ovat voimassa laadunhallintastandardit ISQM 1–2.

Yhteenveto teokseen sisältyvien ohjeistusten voimaantuloajoista

teksti	voimaantulo
Osa I	
Kansainvälisten laadunhallintaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevien ohjeiden esipuhe	15.12.2011
Kansainvälinen laadunhallintastandardi ISQM 1 *Laadunhallinta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia tai yleisluonteisia tarkastuksia taikka muita varmennus- tai liitännäispalvelutoimeksiantoja*	15.12.2022 Standardin mukaiset laadunhallintajärjestelmät oli suunniteltava ja otettava käyttöön 15.12.2022 mennessä, ja standardin kappaleissa 53–54 vaadittava laadunhallintajärjestelmän arviointi oli suoritettava yhden vuoden kuluessa 15.12.2022 lähtien; kumonnut voimaan tullessaan aikaisemman ISQC 1:n
Kansainvälinen laadunhallintastandardi ISQM 2 *Toimeksiantokohtaiset laadun läpikäynnit*	15.12.2022 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset ja yleisluonteiset tarkastukset; ja 15.12.2022 tai sen jälkeen alkavat muut varmennustoimeksiannot ja liitännäispalvelutoimeksiannot
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 200 *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti*	15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 210 *Tilintarkastustoimeksiantojen ehdoista sopiminen*	15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 220 (uudistettu) *Tilintarkastuksen laadunhallinta*	15.12.2022 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset; kumonnut voimaan tullessaan aikaisemman ISA 220:n
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 230 *Tilintarkastusdokumentaatio*	15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 240 *Väärinkäytöksiin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa*	15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 250 (uudistettu) *Säädösten ja määräysten huomioon ottaminen tilintarkastuksessa*	15.12.2017 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset; kumonnut voimaan tullessaan aiemman ISA 250:n
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 260 (uudistettu) *Kommunikointi hallintoelinten kanssa*	15.12.2016 tai sen jälkeen päättyviltä tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset; kumonnut voimaan tullessaan aikaisemman ISA 260:n
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 265 *Kommunikointi sisäisen valvonnan puutteellisuuksista hallintoelimille ja johdolle*	15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 300 *Tilintarkastuksen suunnittelu*	15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 315 (uudistettu 2019) *Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen*	15.12.2021 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset; kumonnut voimaan tullessaan aikaisemman ISA 315:n (uudistettu)

teksti	**voimaantulo**
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 320 *Olennaisuus tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa*	15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 330 *Tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi*	15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 402 *Palveluorganisaatiota käyttävän yhteisön tilintarkastuksessa huomioon otettavia seikkoja*	15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 450 *Tilintarkastuksen aikana todettujen virheellisyyksien arvioiminen*	15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 500 *Tilintarkastusevidenssi*	15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 501 *Tilintarkastusevidenssi – erityisesti huomioon otettavia seikkoja tiettyjä eriä tarkastettaessa*	15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 505 *Ulkopuoliset vahvistukset*	15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 510 *Ensimmäistä kertaa suoritettavat tilintarkastustoimeksiannot – alkusaldot*	15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 520 *Analyyttiset toimenpiteet*	15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 530 *Otanta tilintarkastuksessa*	15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 540 (uudistettu) *Kirjanpidollisten arvioiden ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tarkastaminen*	15.12.2019 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset; kumonnut voimaan tullessaan aikaisemman ISA 540:n
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 550 *Lähipiiri*	15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 560 *Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat*	15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 570 (uudistettu) *Toiminnan jatkuvuus*	15.12.2016 tai sen jälkeen päättyviltä tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset; kumonnut voimaan tullessaan aikaisemman ISA 570:n
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 580 *Kirjalliset vahvistusilmoitukset*	15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 600 (uudistettu) *Erityisiä näkökohtia – konsernitilinpäätösten tilintarkastukset (konsernin osien tilintarkastajien suorittama työ mukaan luettuna)*	15.12.2023 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 610 (uudistettu 2013) *Sisäisten tarkastajien tekemän työn käyttäminen*	15.12.2014 tai sen jälkeen päättyviltä tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset; kumonnut voimaan tullessaan aikaisemman ISA 610:n (uudistettu)

teksti	**voimaantulo**
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 620 *Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn hyödyntäminen*	15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 700 (uudistettu) *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen*	15.12.2016 tai sen jälkeen päättyviltä tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset; kumonnut voimaan tullessaan aikaisemman ISA 700:n
ISA 701 *Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksessa*	15.12.2016 tai sen jälkeen päättyviltä tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen*	15.12.2016 tai sen jälkeen päättyviltä tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset; kumonnut voimaan tullessaan aikaisemman ISA 705:n
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 706 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvät tiettyjä seikkoja painottavat kappaleet ja muita seikkoja koskevat kappaleet*	15.12.2016 tai sen jälkeen päättyviltä tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset; kumonnut voimaan tullessaan aikaisemman ISA 706:n
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 710 *Vertailutiedot – vertailuluvut ja vertailutilinpäätös*	15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 720 (uudistettu) *Tilintarkastajan velvollisuudet muun informaation suhteen*	15.12.2016 tai sen jälkeen päättyviltä tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset¸ kumonnut voimaan tullessaan aikaisemman ISA 720:n
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 800 (uudistettu) *Erityisesti huomioon otettavia seikkoja – erityistä tarkoitusta varten sovellettavien normistojen mukaisesti laadittujen tilinpäätösten tilintarkastukset*	15.12.2016 tai sen jälkeen päättyviltä tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset; kumonnut voimaan tullessaan aikaisemman ISA 800:n
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 805 (uudistettu) *Erityisesti huomioon otettavia seikkoja – yksittäisiin tilinpäätöslaskelmiin ja tilinpäätöslaskelman tiettyihin osiin, tileihin tai eriin kohdistuvat tilintarkastukset*	15.12.2016 tai sen jälkeen päättyviltä tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tai niiden tiettyjen osien, tilien tai erien tilintarkastukset; kumonnut voimaan tullessaan aikaisemman ISA 805:n
Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 810 (uudistettu) *Tilinpäätösyhteenvedoista raportoimista koskevat toimeksiannot*	Raportointi 15.12.2016 tai sen jälkeen päättyviltä tilikausilta laadittavista tilinpäätösyhteenvedoista; kumonnut voimaan tullessaan aikaisemman ISA 810:n
Kansainvälinen tilintarkastusta koskeva soveltamisohje IAPN 1000 *Erityisesti huomioon otettavia seikkoja rahoitusinstrumentteja tarkastettaessa*	sovellettavissa välittömästi
Osa II	
LCE-ISA-standardi *Kansainvälinen tilintarkastusstandardi yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksiin*	15.12.2025 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukset

teksti	**voimaantulo**
Osa III	
Kansainvälinen yleisluonteisen tarkastuksen standardi ISRE 2400 (uudistettu) *Mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot*	31.12.2013 tai sen jälkeen päättyviltä kausilta laadittavien tilinpäätösten yleisluonteiset tarkastukset; kumonnut voimaan tullessaan aikaisemman ISRE 2400:n
Kansainvälinen yleisluonteista tarkastusta koskeva standardi ISRE 2410 *Yhteisön tilintarkastajan suorittama osavuosi-informaation yleisluonteinen tarkastus*	15.12.2007 tai sen jälkeen alkavat tilikaudet
Kansainvälinen varmennustoimeksiantostandardi ISAE 3000 (uudistettu) *Muut varmennustoimeksiannot kuin mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastus tai yleisluonteinen tarkastus*	15.12.2015 tai sen jälkeen päivättävät varmennusraportit
Kansainvälinen varmennustoimeksiantostandardi ISAE 3400 *Tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation tarkastaminen*	1.1.2008 tai sen jälkeen alkavat tilikaudet
Kansainvälinen varmennustoimeksiantostandardi ISAE 3402 *Palveluorganisaatiossa olevia kontrolleja koskevat varmennusraportit*	15.6.2011 tai sen jälkeen päättyviltä kausilta annettavat varmennusraportit
Kansainvälinen varmennustoimeksiantostandardi ISAE 3410 *Kasvihuonekaasuraportteja koskevat varmennustoimeksiannot*	30.9.2013 tai sen jälkeen päättyviä kausia koskevat varmennusraportit
Kansainvälinen varmennustoimeksiantostandardi ISAE 3420 *Varmennustoimeksiannot esitteeseen sisältyvän taloudellisen pro forma -informaation kokoamisesta raportoimiseksi*	31.3.2013 tai sen jälkeen päivättävät varmennusraportit
Kansainvälinen liitännäispalvelustandardi ISRS 4400 (uudistettu) *Erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevat toimeksiannot*	Erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevat toimeksiannot, joiden ehdoista sovitaan 1.1.2022 tai sen jälkeen; kumonnut voimaan tullessaan aikaisemman ISRS 4400:n
Kansainvälinen liitännäispalvelustandardi ISRS 4410 (uudistettu) *Kokoamistoimeksiannot*	1.7.2013 tai sen jälkeen päivättävät kokoamistoimeksiannoista annettavat raportit; kumonnut voimaan tullessaan aikaisemman ISRS 4410:n
Osa IV	
Tilintarkastuksen laadun viitekehys	Ei varsinaista voimassaoloaikaa; julkaistu 2015
Kansainvälinen varmennustoimeksiantojen viitekehys (uudistettu)	15.12.2015 tai sen jälkeen päivättävät varmennusraportit

Standardien suomenkieliset käännökset

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

Standardeja on käännetty yhdistyksessä systemaattisesti ja vakiintuneita menettelyjä noudattaen vuodesta 2005 alkaen. IFAC totesi kesällä 2009, että käännösprosessi vastaa sen vaatimuksia. Tähän teokseen sisältyvien standardien ja muiden tekstien käännöstyö on tehty vuosina 2008–2025.

Merkittävän panoksen käännöstyöhön on antanut yhdistyksen IFAC-käännöstyöryhmä, jonka jäseninä toimivat 1.6.2025 Timo Punkari (puheenjohtaja), Nadine Hellberg-Lindqvist, Tuukka Järvinen, Harri Kauttonen, Riitta Laine, Tuula Minkkinen, Santeri Peltola, Mirka Pispa, Piia-Tuulia Rauhala, Karoliina Tiainen, Saila Vartia, Katja Williamson ja Riitta Ylipiha. Kääntäjänä ja työryhmän koordinaattorina on toiminut marraskuusta 2021 lähtien Riitta Laatikainen.

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

Helsingissä kesäkuussa 2025

Suomen Tilintarkastajat ry

KANSALLISET LISÄYKSET – OHJEISTUSTA KANSAINVÄLISTEN STANDARDIEN SOVELTAMISEKSI SUOMESSA

Nämä kansalliset lisäykset perustuvat 31.3.2025 voimassa olevaan lainsäädäntöön.

Seuraavassa on lueteltu asioita, jotka tulee ottaa huomioon luettaessa ja so-vellettaessa kansainvälisiä standardeja, mukaan lukien LCE-ISA-standardi, Suomessa. LCE-ISA-standardi on yksi IAASB:n laatimista ISA-standardeista, mutta sitä sovelletaan muista ISA-standardeista erillisenä yksittäisenä standardina. Siinä ei myöskään ole viittauksia muihin ISA-standardeihin.

Eettisiä sääntöjä koskevat kansalliset lisäykset esitetään erillisen julkaisun *Kansainväliset eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille* alussa.

Tilintarkastuksen kohde

ISA-standardit on laadittu koskemaan tilinpäätöksen tarkastusta. LCE-ISA-standardi on laadittu koskemaan yksinkertaisen yhteisön tilinpäätöksen tilintarkastusta. Yksinkertaisen yhteisön tilintarkastuksessa voidaan vaihtoehtoisesti soveltaa ISA-standardeja.

Suomessa tilintarkastuksen kohteena ovat myös kirjanpito ja hallinto (TTL 3:1 §), joiden tilintarkastusta ISA-standardeissa, mukaan lukien LCE-ISA-standardi, ei käsitellä. Hallinnon tarkastuksella voidaan kuitenkin nähdä olevan yhtymäkohtia ISA-standardien, mukaan lukien LCE-ISA-standardi, kanssa.

Toimintakertomus ei ole Suomessa tilintarkastuksen kohteena. Tilintarkastuslaissa (1141/2015) edellytetään kuitenkin lausuntoja siitä, onko toimintakertomus laadittu noudattaen siihen sovellettavia säännöksiä lukuun ottamatta niitä kestävyysraporttia koskevia tietoja, joista säädetään kirjanpitolain 7 luvussa ja kestävyysraportointistandardeissa, sekä siitä, ovatko tilikauden toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot yhdenmukaisia lukuun ottamatta edellä mainittuja kestävyysraporttia koskevia tietoja (TTL 3:5 §). Tilintarkastuslaissa edellytetään myös, että tilintarkastajan tulee tarvittaessa ilmoittaa tilintarkastuksen yhteydessä saamiensa tietojen perusteella olennaisista virheellisyyksistä toimintakertomuksessa sekä näiden virheellisyyksien luonteesta. Toimintakertomus on ISA-standardeissa (ISA 720 (uudistettu)) ja LCE-ISA-standardissa (osa 9.8.) tarkoitettua muuta informaatiota.

Hyvä tilintarkastustapa

Tilintarkastajan tulee suorittaa tilintarkastus ja muut toimeksiannot Suomessa noudatettavan hyvän tilintarkastustavan mukaisesti (TTL 4:3 §).[2] Yhdeksi hyvän tilintarkastustavan lähteeksi luettavat kansainväliset standardit sisältävät perusperiaatteita ja keskeisiä menettelytapoja sekä niihin liittyvää ohjeistusta.

Tilintarkastuskertomusmallit ja muut raporttimallit

Standardeja lukiessa tulee ottaa huomioon, että kaikki standardeihin sisältyvät tilintarkastuskertomusmallit ja muut raporttimallit ovat suoria käännöksiä englanninkielisistä standardeista ja niiden liitteistä. Suomen Tilintarkastajat ry laatii tilintarkastuskertomusmalleja ja muita raporttimalleja, joissa on standardien lisäksi otettu huomioon kansallisen lainsäädännön vaatimukset. Tällaiset mallit löytyvät Tilintarkastajan raportointi -julkaisusta, jota päivitetään vuosittain.

LCE-ISA-standardin soveltamisala

LCE-ISA-standardin osa A sisältää soveltamista koskevat määräytymisperusteet eli perusteet sen ratkaisemiselle, onko LCE-ISA-standardia asianmukaista soveltaa tilintarkastustoimeksiannossa. Osassa A esitettävät rajoitukset jakautuvat kolmeen ryhmään: nimenomaiset kiellot, laadulliset ominaispiirteet ja määrälliset kynnysarvot.

Suomen Tilintarkastajat ry on laatinut suosituksen, jossa täsmennetään standardissa esitettyjä soveltamiseen liittyviä yksityiskohtia suomalaisesta näkökulmasta.

[2] Kestävyysraportointivarmentamiseen kuuluvia tehtäviä suoritettaessa on noudatettava hyvää varmennustapaa (TTL 4:3.3 §).

Arvioidessaan, onko tilintarkastusasiakas LCE-ISA-standardissa tarkoitetulla tavalla yksinkertainen ja voiko sen tilintarkastuksessa soveltaa kyseistä standardia, tilintarkastajan on hyvä tutustua myös kyseiseen suositukseemme, joka on julkaistu Suomen Tilintarkastajat ry:n verkkosivuilla.[3]

LCE-ISA-standardin osassa A kuvataan myös sitä, miten lainsäädännöstä tai valvonnasta vastaavat viranomaistahot tai relevantit paikalliset tahot, joilla on valtuudet standardien antamiseen, voivat kieltää tai sallia standardin soveltamisen, tehdä muutoksia tiettyihin nimenomaisiin soveltamiskieltoihin tai määrittää soveltamiselle määrällisiä kynnysarvoja. Suomessa ei ole annettu sellaisia säädöksiä tai määräyksiä, jotka estäisivät standardin soveltamisen tai rajoittaisivat standardin soveltamisalaa.

Muut asiat

Kansainvälisissä tilintarkastusalan standardeissa viitataan eri maissa oleviin erilaisiin käytäntöihin. Seuraavassa on lisätietoja joidenkin tällaisten kohtien soveltamiseksi Suomessa sekä muuta soveltamiseen liittyvää ohjeistusta.

Listattu yhteisö (listed entity) – ISQM 1, kappale 16, LCE-ISA-standardi

Listatun yhteisön määritelmässä tunnustetulla arvopaperipörssillä tarkoitetaan Suomessa arvopaperimarkkinalain (746/2012) 2 luvun 5 §:ssä tarkoitettua säänneltyä markkinaa.[4]

Tilinpäätösnormisto – ISA 200, kappale 13, LCE-ISA-standardi

Näissä ja muissa ISA-standardeissa puhutaan sovellettavan tilinpäätösnormiston osalta ”oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvasta normistosta” ja ”säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuvasta normistosta”. Suomalainen tilinpäätösnormisto eli käytännössä kirjanpitolaki asetuksineen on ”oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto”. Säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuvaa normistoa koskevia vaatimuksia, ohjeita ja malleja ei siis lähtökohtaisesti sovelleta suomalaisen lainsäädännön mukaisten tilinpäätösten tilintarkastuksissa.

Tilinpäätöslaskelmien nimet

Standardeihin sisältyvissä malleissa mainitaan tilinpäätöksen osana mm. laaja tuloslaskelma ja oman pääoman muutoksia osoittava laskelma. Joissakin yhteisöissä tilinpäätöslaskelmat voivat olla eri nimisiä kuin malleissa on esitetty. Tilintarkastajan tulee käyttää kertomuksessaan tilinpäätöksen osista samoja nimityksiä kuin tilinpäätöksessä on käytetty.

Johdon tehtävät ja velvollisuudet – ISA 210, kappaleet 6–7, ISA 260 ja ISA 265, LCE-ISA-standardi

Johdon tehtävät on Suomessa yleensä määritelty yhteisölainsäädännössä, esim. osakeyhtiölain (624/2006) 6 luku. Tilinpäätöksen allekirjoittamisesta säädetään kirjanpitolain (1336/1997) 3 luvun 7 §:ssä. (ISA 260 ja ISA 265)

Tilintarkastuslain 3:9 §:ssä todetaan, että yhtiömiesten tai hallituksen ja toimitusjohtajan taikka vastaavien toimielinten on varattava tilintarkastajalle tilaisuus toimittaa tarkastus siinä laajuudessa kuin tämä katsoo sen tarpeelliseksi. Heidän on lisäksi annettava sellaista selvitystä ja apua, jota tilintarkastaja pyytää. Tytäryrityksen yhtiömiehellä, hallituksella ja toimitusjohtajalla tai vastaavalla toimielimellä on sama velvollisuus emoyrityksen tilintarkastajaa kohtaan. (ISA 210, kappaleet 6–7)

Tilintarkastuskansion säilyttäminen – ISA 230, kappaleet 15 ja A23, LCE-ISA-standardi

Tilintarkastuslain 4:4 §:n mukaan tilintarkastajan on säilytettävä tilintarkastustoimeksiantoa koskevat asiakirjat vähintään kuusi vuotta.

---

3 https://tilintarkastajat.fi/suositukset/suositus-lce-isa-standardin-soveltamisalasta/

4 IESBA:n eettiset säännöt sisältävät muutetun yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön määritelmän, jossa on muun muassa laajempi luettelo yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen ryhmistä. Näihin sisältyy jatkossa uusi ryhmä ”julkisen kaupankäynnin kohteena oleva yhteisö”, jolla korvataan ryhmä ”listattu yhteisö”. Kansainvälisissä tilintarkastusalan standardeissa käytetään edelleen termiä ”listattu yhteisö”, joka suunnitellaan kuitenkin tulevissa standardien muutoksissa korvattavan ”julkisen kaupankäynnin kohteena olevalla yhteisöllä”.

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

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

Toimeksiannosta eroaminen – ISA 240, kappaleet 39 ja A55–57, LCE-ISA-standardi

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

Huomautukset tilintarkastuskertomuksessa ja tilintarkastuspöytäkirjas-sa – ISA 240, kappale 43, LCE-ISA-standardi

Tilintarkastuslain 3:5.5 §:n mukaan tilintarkastajan on huomautettava tilintarkastuskertomuksessa, jos yhteisön tai säätiön yhtiömies, hallituksen, hallintoneuvoston tai vastaavan toimielimen jäsen, puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja taikka toimitusjohtaja tai muu vastuuvelvollinen on 1) syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus yhteisöä tai säätiötä kohtaan; tai 2) rikkonut yhteisöä tai säätiötä koskevaa lakia taikka yhteisön tai säätiön yhtiöjärjestystä, yhtiösopimusta tai sääntöjä.

Lisäksi 3:7 §:ssä todetaan, että tilintarkastaja voi esittää hallitukselle, hallintoneuvostolle, toimitusjohtajalle tai muulle vastuuvelvolliselle huomautuksia myös sellaisista seikoista, joita ei esitetä tilintarkastus-kertomuksessa tai 6 §:n 2 momentissa tarkoitetussa tarkastusvaliokunnan lisäraportissa. Tällaiset huomautukset merkitään tilintarkastuspöytäkirjaan, joka annetaan yhteisön tai säätiön hallitukselle tai vastaavalle toimielimelle. Toimielimen on käsiteltävä pöytäkirja viipymättä ja säilytettävä se luotettavalla tavalla.

Salassapitovelvollisuus – ISA 240, kappaleet 44 ja A67–68, LCE-ISA-standardi

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

1) josta tilintarkastajan on ilmoitettava tai lausuttava lain tai Euroopan unionin tilintarkastusasetuksen nojalla;

2) jonka ilmaisemiseen se, jonka hyväksi salassapitovelvollisuus on säädetty, antaa suostumuksensa;

3) jonka viranomainen, tuomioistuin tai muu henkilö on lain perusteella oikeutettu saamaan tietoonsa; tai

4) joka on tullut yleiseen tietoon.

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

Tilintarkastajat ovat lain nojalla velvollisia antamaan valvontatoimielimille valvontaa varten kaikki vaaditut tiedot, myös salassapitovelvollisuuden piiriin kuuluvat tiedot[5]. Tilintarkastajalla on myös aktiivinen tiedonantovelvollisuus viranomaiselle, eli tilintarkastajan on toimitettava tietoa ilman viranomaisen pyyntöä.

Vertailutiedot – ISA 710, LCE-ISA-standardi

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

Toimeksiannon suorittaja

[5] Katso tarkemmin laki verotusmenettelystä (1558/1995) 19 §, tilintarkastuslaki 8:1 §, oikeudenkäymiskaari (4/1734) 17:17, 18 ja 19 § ja 17:29 § sekä hallintolaki (434/2003) 13 §, laki Finanssivalvonnasta (878/2008) 19 § ja rahankeräyslaki (863/2019) 30 §.

Sanan practitioner suomenkielisenä vastineena on käytetty toimeksiannon suorittaja. Toimeksiannon suorittaja voi standardien mukaan olla myös muu kuin tilintarkastaja. Suomessa standardien mukaiset toimeksiannon suorittajat ovat käytännössä tilintarkastajia.

ISAE 3420

Standardia lukiessa tulee huomata, että komission delegoidun asetuksen (EU) 2019/980[6] liitteessä 20 olevassa 3 jaksossa määritellään muoto EU-alueella esitteeseen sisällytettävälle tilintarkastajan lausunnolle.[7] Lisäksi Euroopan arvopaperimarkkinaviranomainen ESMA on antanut kyseiseen tilintarkastajan lausuntoon liittyviä ohjeita[8], jotka tulee huomioida tilintarkastajan raporttia annettaessa. Suomen Tilintarkastajat ry (ent. KHT-yhdistys) on antanut mallin vakiomuotoisesta tilintarkastajan raportista, jossa on otettu huomioon yllä mainittu sääntely ja ohjeet. Poikkeukset ISAE 3420:n soveltumiseen komission delegoidun asetuksen (EU) 2019/980 mukaisessa tilintarkastajan raportoinnissa liittyvät seuraaviin standardin kohtiin:

Kappale 31 Vakiomuotoinen lausunto sekä kappale 35(j) Varmennusraportin laatiminen

Komission delegoidun asetuksen (EU) 2019/980 liitteessä 20 olevan 3 jakson mukaisessa tilintarkastajan lausunnossa ilmoitetaan, että tilintarkastajan mielestä:

- pro forma -tiedot on laadittu asianmukaisesti esitettyjen laadintaperiaatteiden mukaisesti, ja
- mainitut periaatteet noudattavat liikkeeseenlaskijan tilinpäätöksen laatimisperiaatteita.

Standardin soveltamista koskevan ja muun selittävän ohjeistuksen kappaleessa A46 annetaan lisätietoja lausunnon jälkimmäisen osan vaikutuksesta mahdollisiin tehtäviin lisätoimenpiteisiin.

Kappaleet 32 ja 33 Mukautettu lausunto

Komission delegoidun asetuksen (EU) 2019/980 sanamuodoista voidaan päätellä, että pro forma -tiedot tulisi laatia siten, että tilintarkastajan raporttiin sisältyvä lausunto voidaan antaa vakiomuotoisena. Mukautetun lausunnon antaminen esitettä varten ei sen vuoksi käytännössä tule kyseeseen. Myös ESMAn ohjeessa 25 todetaan, ettei varaumia tai lisätietoja pidä ilmetä sen osalta, miten pro forma -tiedot on laadittu.

Kappaleet 13 (d) ja 34 Tiettyä seikkaa painottava kappale

Kappaleen 34 mukaan tilintarkastajan tulee joissakin olosuhteissa sisällyttää raporttiinsa tiettyä seikkaa painottava kappale. ESMAn ohjeessa 25 todetaan, ettei varaumia tai lisätietoja pidä ilmetä sen osalta, miten pro forma -tiedot on laadittu. Ohje jatkuu näin ”Jos... tilintarkastaja haluaa kuitenkin kiinnittää sijoittajan huomion siihen, että taloudellisten pro forma -tietojen laatimisessa käytettyjen oikaisemattomien historiallisten taloudellisten tietojen osalta on ilmennyt varaumia tai lisätietoja, he voivat tehdä niin. Jos varaumia tai lisätietoja sisällytetään raporttiin, ne on esitettävä erikseen lausunnosta, joka koskee sitä, miten pro forma -tiedot on laadittu”.

Toimeksiannon suorittaja

ISAE 3420 -standardissa sanan *practitioner* suomenkielisenä vastineena on käytetty *toimeksiannon suorittaja* eikä aiempaan tapaan *tilintarkastaja*. Toimeksiannon suorittaja voi standardin mukaan olla myös muu kuin tilintarkastaja. Komission delegoidussa asetuksessa (EU) 2019/980 edellytetään, että esitteeseen sisällytettävän lausunnon pro forma -tiedoista antaa riippumaton kirjanpitäjä tai tilintarkastaja. Suomessa lausunnon antaa käytännössä aina tilintarkastaja.

---

6 Arvopapereiden yleisölle tarjoamisen tai kaupankäynnin kohteeksi säännellyllä markkinalla ottamisen yhteydessä julkaistavasta esitteestä annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) 2017/1129 täydentämisestä esitteen muodon, sisällön, tarkastuksen ja hyväksymisen osalta sekä komission asetuksen (EY) N:o 809/2004 kumoamisesta annettu komission delegoitu asetus (EU) 2019/980

7 Tilintarkastajan lausuntoa koskevan muodon osalta vastaavat vaatimukset sisältyvät myös Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) 2017/1129 täydentä-misestä vapautusta esitteen julkaisemisesta koskevan asiakirjan vähimmäistietojen osalta sellaisen julkisen ostotarjouksen, jossa vastikkeena tarjotaan arvopapereita, taikka sulautumisen tai jakautumisen yhteydessä annettuun komission delegoituun asetukseen (EU) 2021/528. Sen mukaan asiakirjaan, joka on annettava yleisön saataville asetuksen (EU) 2017/1129 21 artiklan 2 kohdan mukaisesti, jotta on oikeutettu vapautukseen esitteen julkaisemisvelvollisuudesta, silloin kun on kyse liiketoimesta (ns. vapautusasiakirja), tulee sisältyä vastaavan muotoinen riippumattoman kirjanpitäjän tai tilintarkastajan lausunto annetuista pro forma-tiedoista kuin komission delegoidussa asetuksessa (EU) 2019/980 säädetty lausunto.

8 European Securities and Markets Authority (ESMA). Ohjeet esiteasetuksen mukaisista julkistamisvaatimuksista 4.3.2021 https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-382-1138_guidelines_on_prospectus_disclosure_fi.pdf

MERKITTÄVIMMÄT MUUTOKSET V. 2022 PAINOKSEEN VERRATTUNA SEKÄ VIIMEAIKAINEN KEHITYS[1]

Viittaukset

International Accounting Standards Boardin (IASB) julkaisemat standardit

Tämä teos sisältää joitakin viittauksia IASB:n julkaisemiin IAS- ja IFRS-standardeihin. IASB on IFRS Foundationin alainen riippumaton standardeja antava taho, joka on voittoa tavoittelematon yleisen edun puolesta toimiva organisaatio. Vuonna 2023 IFRS Foundation päivitti tavaramerkkejä koskevaa ohjeistustaan (IFRS Foundation® Trade Mark Guidelines), jossa edellytetään, että IASB:n julkaisemista standardeista, mukaan lukien IAS- ja IFRS-standardit, käytetään nimitystä IFRS-tilinpäätösstandardit. Näin ollen, ellei muuta mainita, tähän painokseen sisältyvät viittaukset IAS- tai IFRS-standardeihin tarkoittavat IFRS-tilinpäätösstandardeja. Samalla tavoin tähän painokseen sisältyvät viittaukset pk-IFRS:ään tarkoittavat pk-IFRS-tilinpäätösstandardia.

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

Muut viittaukset

Tässä teoksessa ”maa” tulee lukea niin, että se tarkoittaa ”maa tai [muu] oikeudenkäyttöalue”.

IAASB:n antama ohjeistus

Teos sisältää International Auditing and Assurance Standards Boardin (IAASB) julkaisemat laadunhallintaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevat standardit kokonaisuudessaan sekä ei-sitovat kansainväliset soveltamisohjeet (IAPN). Lisäksi se sisältää IAASB:n antamien ohjeiden esipuheen, termistön sekä muuta ei-sitovaa aineistoa. Englanninkielinen vuosien 2023–2024 painos korvaa painoksen *Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements 2022 Edition* (IAASB Handbook 2022). [Suomenkielinen painos korvaa suomenkielisen painoksen *Kansainväliset tilintarkastusalan standardit: Kansainväliset laadunvalvontaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevat standardit ja muut ohjeet 2021*, sillä vuoden 2022 IAASB Handbookia ei ole julkaistu suomeksi.]

Muutokset niihin osiin, joista teos muodostuu

Ohjeistuksen Kansainvälinen tilintarkastusstandardi yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksiin (LCE-ISA-standardi) julkaisemisen myötä vuosien 2023–2024 painos sisältää nyt seuraavat neljä osaa:

- Osa I – sisältää kansainväliset laadunhallintastandardit (ISQM-standardit), kansainväliset tilintarkastusstandardit (ISA-standardit) ja IAPN-ohjeet (osa I).
- Osa II – sisältää LCE-ISA-standardin (uusi osa II).
- Osa III – sisältää kansainväliset yleisluonteisen tarkastuksen standardit (ISRE-standardit), kansainväliset varmennustoimeksiantostandardit (ISAE-standardit) ja kansainväliset liitännäispalvelustandardit (ISRS-standardit) (osa III; esitetty aiempien painosten osana II).
- Osa IV – sisältää tekstit ”Tilintarkastuksen laadun viitekehys: keskeiset osatekijät, jotka luovat ympäristön tilintarkastuksen laadulle” ja ” Kansainvälinen varmennustoimeksiantojen viitekehys” (osa IV; esitetty aiempien painosten osana III).

[1] [Huom! Tämä teksti on käännös IFACin englanninkieliseen julkaisuun sisältyvästä tekstistä. Se vastaa pitkälti myös suomenkielisen painoksen muutoksia, joita selostetaan tarkemmin Suomen Tilintarkastajat ry:n esipuheessa. Kyseisessä esipuheessa esitetään myös kunkin standardin ja muun ohjeen voimaantuloaika Suomessa. Tässä tekstissä mainittujen muutosten lisäksi suomenkieliseen painokseen on tehty englanninkielisestä vuoden 2022 painoksesta aiheutuvat muutokset, koska vuoden 2022 painosta ei ole julkaistu suomeksi.]

Lisäykset ja muutokset

Vuosien 2023–2024 painoksen osa I

Seuraavat ohjeistukset on yhdistetty vuosien 2023–2024 painokseen:

- ISA 600 (uudistettu) *Erityisiä näkökohtia – konsernitilinpäätösten tilintarkastukset (konsernin osien tilintarkastajien suorittama työ mukaan luettuna)*. Kyseistä ISA-standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2023 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin konsernitilinpäätöksiin. Standardi esitettiin vuoden 2022 painoksessa tilintarkastusta koskevien voimassa olleiden standardien ja soveltamisohjeiden jälkeen. Tässä painoksessa viittaukset on muutettu kauttaaltaan koskemaan uudistettua standardia. Myös vuoden 2022 painoksessa kyseisessä kohdassa esitetyt ISA 600:sta (uudistettu) aiheutuvat mukauttavat muutokset ja seurannaismuutokset muihin kansainvälisiin standardeihin on viety tässä vuosien 2023–2024 painoksessa omille paikoilleen, mukaan lukien uudistetun standardin seurauksena tehdyt päivitykset viittauksiin relevanteissa kohdissa.
- Kapea-alaiset muutokset ISA 700:aan (uudistettu) *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen* ja ISA 260:een (uudistettu) *Kommunikointi hallintoelinten kanssa* IESBAn julkaisun (International Ethics Standards Board for Accountants) *Kansainväliset eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille (sisältäen Kansainväliset riippumattomuusstandardit)* (IESBAn eettiset säännöt) muutosten seurauksena. Näitä kapea-alaisia muutoksia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2024 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin. Kyseisten muutosten seurauksena on tehty kauttaaltaan päivityksiä viittauksiin relevanteissa kohdissa.

Vuosien 2023–2024 painoksen osa III

Myös vuoden 2022 painoksessa kyseisessä kohdassa esitetyt ISA 600:sta (uudistettu) aiheutuvat mukauttavat muutokset ja seurannaismuutokset muihin kansainvälisiin standardeihin on viety ISRE 2400:ssa (uudistettu) *Mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot* omille paikoilleen, mukaan lukien uudistetun standardin seurauksena tehdyt päivitykset viittauksiin relevanteissa kohdissa.

Poistettu aineisto

Seuraava vuoden 2022 painokseen sisältynyt teksti on poistettu ja korvattu nyt voimassa olevalla uudistetulla standardilla:

Vuoden 2022 painoksen osa I

- ISA 600 *Erityisiä näkökohtia – konsernitilinpäätösten tilintarkastukset (konsernin osien tilintarkastajien suorittama työ mukaan luettuna)*

Vuoden 2022 painoksen osat II ja III

Vuoden 2022 painoksen osasta II tai osasta III ei ole poistettu tekstiä.

Standardit, jotka eivät ole vielä voimassa

Seuraavat standardit, jotka eivät ole vielä voimassa, esitetään vuoden 2023–2024 painoksen uuden osan II lopussa:

- LCE-ISA-standardi
- LCE-ISA-standardista aiheutuvat mukauttavat muutokset muihin kansainvälisiin standardeihin

Vuosien 2023–2024 painokseen tehdyt toimitukselliset ja muut muutokset

Teoksen edelliseen versioon tai aiemmin julkaistuihin standardeihin on tehty vähäisten toimituksellisten muutosten lisäksi seuraavat muutokset:

Viimeaikaisiin IESBAn eettisiin sääntöihin tehtyihin päivityksiin vastaaminen

- Vuosien 2023–2024 painokseen on tehty kauttaaltaan muutoksia viittausten päivittämiseksi IESBAn eettisten sääntöjen uusimman painoksen (ts. painokseen, joka oli uusin sinä ajankohtana, jona vuosien 2023–2024 IAASB Handbook julkaistiin) perusteella:
- Osa I
    - Termistö, Riippumattomuus (Independence) – päivitettiin termin ”Riippumattomuus (Independence)” alaviitettä [muutos ei koske suomenkielistä versiota] ja päivitettiin termin ”Mielen riippumattomuus (Independence of mind)” määritelmää siten, että ilmaisu ”lausunnon antamisen” muutettiin ilmaisuksi ”johtopäätöksen esittämisen”.
    - ISQM 1 *Laadunhallinta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia tai yleisluonteisia tarkastuksia taikka muita varmennus- tai liitännäispalvelutoimeksiantoja*, kappaleet A23 ja A24 – lisättiin alaviitteet, jotka koskevat relevantteja viittauksia IESBAn eettisiin sääntöihin.
    - ISQM 1, kappale A62 – ensimmäisessä lauseessa päivitettiin ilmaisu ”standardit… käyttäytymiselle” ilmaisuksi ”standardi… käyttäytymiselle”.
    - ISQM 1, kappaleet A71, A74, A117, A118 ja A204 – lisättiin alaviitteet, jotka koskevat relevantteja viittauksia IESBAn eettisiin sääntöihin.
    - ISQM 2 *Toimeksiantokohtaiset laadun läpikäynnit*, kappale A15 – lisätiin alaviite, joka koskee relevanttia viittausta IESBAn eettisiin sääntöihin.
    - ISA 220 (uudistettu) *Tilintarkastuksen laadunhallinta*, kappale A56 – lisättiin alaviite, joka koskee relevanttia viittausta IESBAn eettisiin sääntöihin.
    - ISA 240 *Väärinkäytöksiin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa*, kappale A57 – päivitettiin alaviite, joka koskee relevanttia viittausta IESBAn eettisiin sääntöihin.
    - ISA 250 (uudistettu) *Säädösten ja määräysten huomioon ottaminen tilintarkastuksessa*, kappale A30 – päivitettiin alaviitteet, jotka koskevat relevantteja viittauksia IESBAn eettisiin sääntöihin.
    - ISA 600 (uudistettu), kappale A87 – päivitettiin alaviite, joka koskee relevanttia viittausta IESBAn eettisiin sääntöihin.
    - ISA 610 (uudistettu 2013) *Sisäisten tarkastajien tekemän työn käyttäminen*, kappale A14 – päivitettiin alaviitteet, jotka koskevat relevantteja viittauksia IESBAn eettisiin sääntöihin.
    - ISA 700 (uudistettu), kappale A40 – lisättiin alaviite, joka koskee relevanttia viittausta IESBAn eettisiin sääntöihin.
- Osa III
    - ISRE 2400 (uudistettu), kappale A93 – päivitettiin alaviite, joka koskee relevanttia viittausta IESBAn eettisiin sääntöihin.
    - ISAE 3000 (uudistettu) *Muut varmennustoimeksiannot kuin mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastus tai yleisluonteinen tarkastus*, kappale A30 – viimeisessä lauseessa päivitettiin termi ”…. professional accounting” termiksi “…. professional accountant” [muutos ei koske suomenkielistä versiota].
    - ISAE 3000 (uudistettu), kappale A198 – päivitettiin alaviite, joka koskee relevanttia viittausta IESBAn eettisiin sääntöihin.
    - ISAE 3420 *Varmennustoimeksiannot esitteeseen sisältyvän taloudellisen pro forma -informaation kokoamisesta raportoimiseksi*, kappale A10 – ensimmäisessä lauseessa päivitettiin ilmaisu ”… kyseisten ammatillisten standardien ja lainsäädännön” ilmaisuksi ”… kyseisten teknisten ja ammatillisten standardien ja lainsäädännön”.

- ISRS 4400 (uudistettu) *Erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevat toimeksiannot*, kappale A14 – kolmannessa lauseessa päivitettiin ilmaisu ”…toisten liiallisesta vaikutuksesta” ilmaisuksi ”… henkilöiden, organisaatioiden, teknologian tai muiden tekijöiden liiallisesta vaikutuksesta – tai liiallisesta luottamisesta niihin –”.
- ISRS 4400 (uudistettu), kappale A19 – päivitettiin alaviite, joka koskee relevanttia viittausta IESBAn eettisiin sääntöihin.
- ISRS 4410 (uudistettu) *Kokoamistoimeksiannot*, kappaleet A22 ja A25 – päivitettiin alaviitteet, jotka koskevat relevantteja viittauksia IESBAn eettisiin sääntöihin.
- ISRS 4410 (uudistettu), liite 1 – päivitettiin tekstin ”Esimerkki kokoamistoimeksiantoa koskevasta toimeksiantokirjeestä” neljättä kappaletta seuraavalla tavalla: ”including principles of integrity, objectivity, and professional competence and due care. For that purpose, we are required to comply with the International Ethics Standards Board for ~~Professional~~ Accountants’ *International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* (IESBA Code).” [muutos ei koske suomenkielistä versiota]

- Osa IV
  - Kansainvälinen varmennustoimeksiantojen viitekehys, liite 1 – päivitettiin IESBAn eettisten sääntöjen nimi seuraavasti: ”IESBAn *Kansainvälisiin eettisiin sääntöihin tilintarkastusammattilaisille (sisältäen Kansainväliset riippumattomuusstandardit)*”.

Niihin IFRS Foundationin viimeaikaisiin päivityksiin vastaaminen, jotka koskevat sen IASB:n julkaisemiin standardeihin liittyvää tavaramerkkejä koskevaa ohjeistusta

- Kuten IAASB:n IASB Liaison Working Groupin julkaisussa *Implications for IAASB Standards of the IFRS Foundation’s Recent Updates to Its Trademark Guidelines Relating to Standards Issued By the IASB (IFRS Foundationin viimeaikaisten päivitysten, jotka koskevat sen IASB:n julkaisemiin standardeihin liittyvää tavaramerkkejä koskevaa ohjeistusta, vaikutukset IAASB:n standardeihin)* [saatavilla englanniksi] (joulukuu 2023) on kuvattu, IAASB ei korvaa kaikkia viittauksia ”IFRS-standardeihin” ja ”IAS-standardeihin”, sellaisina kuin ne sisältyvät vuoden 2022 painokseen. Sen sijaan IAASB on käsitellyt ”IFRS-tilinpäätösstandardeja” koskevaa päivitystä vuosien 2023–2024 painoksessa seuraavalla tavalla:
- Siinä painoksen osassa, joka koskee ”Merkittävimpiä muutoksia v. 2022 painokseen verrattuna sekä viimeaikaista kehitystä”, on selvennetty, että ellei muuta mainita, tähän painokseen sisältyvät viittaukset IAS- tai IFRS-standardeihin tarkoittavat IFRS-tilinpäätösstandardeja. Tämä selvennys tullaan myös sisällyttämään kuhunkin myöhempään painokseen.
- Termistöön sisältyvä hakusana ”*IFRS-standardit (International Financial Reporting Standards*) – IASB:n antamat kansainväliset tilinpäätösstandardit” on korvattu hakusanalla ”*IFRS-tilinpäätösstandardit (IFRS Accounting Standards)* – IASB:n antamat IFRS-tilinpäätösstandardit.”
- Relevanteissa ISA-standardeissa (lueteltu alla) olevia ”Esimerkkejä tilinpäätöstä koskevista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksista” ja ISRE 2400:ssä (uudistettu) olevia ”Esimerkkejä yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavista toimeksiannon suorittajan raporteista” on päivitetty silloin, kun tosiseikoissa mainitaan, että yhteisön tilinpäätös on laadittu ”IFRS-standardien” mukaisesti, siten, että niissä viitataan ”International Accounting Standards Boardin antamiin IFRS-tilinpäätösstandardeihin”.
  - ISA 510 *Ensimmäistä kertaa suoritettavat tilintarkastustoimeksiannot – alkusaldot*
  - ISA 570 (uudistettu) *Toiminnan jatkuvuus*
  - ISA 600 (uudistettu)
  - ISA 700 (uudistettu)
  - ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen*

- ISA 706 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvät tiettyjä seikkoja painottavat kappaleet ja muita seikkoja koskevat kappaleet*
- ISA 710 *Vertailutiedot – vertailuluvut ja vertailutilinpäätös*
- ISA 720 (uudistettu) *Tilintarkastajan velvollisuudet muun informaation suhteen*
- ISA 800 (uudistettu) *Erityisesti huomioon otettavia seikkoja – erityistä tarkoitusta varten sovellettavien normistojen mukaisesti laadittujen tilinpäätösten tilintarkastukset*
- ISA 805 (uudistettu) *Erityisesti huomioon otettavia seikkoja – yksittäisiin tilinpäätöslaskelmiin ja tilinpäätöslaskelman tiettyihin osiin, tileihin tai eriin kohdistuvat tilintarkastukset*

Osa I

- Termistö, *Listattu yhteisö* – merkittiin vain symbolilla [†], koska kyse on ISQM-standardeissa määritellystä termistä.
- Termistö, *Relevantit eettiset vaatimukset (ISRS 4400:n (uudistettu) yhteydessä)* – ensimmäiseen lauseeseen lisättiin sana ”toimenpiteitä” lauseessa ”… tämän suorittaessa erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevia toimeksiantoja.”
- ISA 200 *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti*, kappaleet A72 ja A73 – siirrettiin “omistajajohtajaa” koskeva soveltamisohjeistus kappaleeseen A72 ja ”automatisoituja työkaluja ja menetelmiä” koskeva soveltamisohjeistus kappaleeseen A73 (aiemmin kappaleet A73 ja A72 vuoden 2022 painoksessa).
- ISA 210 *Tilintarkastustoimeksiantojen ehdoista sopiminen*, alaviite 6 – korjattiin viittaus ISA 700:n (uudistettu) ”kappaleeseen 43” viittaukseksi ISA 700:n (uudistettu) ”kappaleeseen 50”.
- ISA 210, alaviite 11 – korjattiin viittaus ISA 200:n ”kappaleeseen A4” viittaukseksi ISA 200:n ”kappaleeseen A2”.
- ISA 220 (uudistettu), alaviite 18 – korjattiin viittaus ”ISA 200, kappale A30” viittaukseksi ”ISA 200, kappale A31.”
- ISA 220 (uudistettu), alaviite 36 – korjattiin viittaus ”ISA 600 (uudistettu), kappale 3” viittaukseksi ”ISA 600 (uudistettu), kappale A10”.
- ISA 300 *Tilintarkastuksen suunnittelu*, kappale A23 – ensimmäisessä lauseessa korjattiin viittaus ”kappaleeseen A11” viittaukseksi ”kappaleeseen A13” ja toisessa lauseessa korjattiin viittaus ”kappaleeseen A19” viittaukseksi ”kappaleeseen A20”.
- ISA 300, kappale A4 – ensimmäisestä lauseesta poistettiin ilmaisu ”helpottaakseen tilintarkastustoimeksiannon suorittamista ja johtamista”, joka olisi pitänyt poistaa osana ”Laadunhallintaan liittyvistä projekteista johtuvia mukauttavia muutoksia ISA-standardeihin ja niihin liittyvään aineistoon”.
- ISA 315 (uudistettu 2019) *Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen*, alaviite 22 – korjattiin viittaus ISA 500:n ”kappaleeseen A12” viittaukseksi ISA 500:n ”kappaleeseen A16”.
- ISA 315 (uudistettu 2019), alaviite 62 – korjattiin viittaus ISA 500:n ”kappaleeseen A1” viittaukseksi ISA 500:n ”kappaleeseen A5”.
- ISA 402 *Palveluorganisaatiota käyttävän yhteisön tilintarkastuksessa huomioon otettavia seikkoja*, alaviite 3 – korjattiin viittaus ISA 315:n (uudistettu 2019) ”kappaleeseen 9” viittaukseksi ISA 315:n (uudistettu 2019) ”kappaleeseen 19”.
- ISA 402, alaviite 7 – korjattiin viittaus ISA 200:n ”kappaleisiin 4 ja A4–A5” viittaukseksi ISA 200:n ”kappaleisiin 4 ja A2–A3”.
- ISA 450 *Tilintarkastuksen aikana todettujen virheellisyyksien arvioiminen*, kappale 1 – toisessa lauseessa lisättiin sana ”(uudistettu)” sanojen ”ISA 700:ssä” jälkeen.

- ISA 450, alaviite 8 – korjattiin viittaus ISA 240:n ”kappaleisiin A1–A7” viittaukseksi ISA 240:n ”kappaleisiin A1–A5”.
- ISA 510, liite, esimerkki 1 – palautettiin esimerkin 1 ensimmäiseen luetelmakohtaan teksti ”Tilintarkastuksen kohteena on muun kuin listatun yhteisön tilinpäätöskokonaisuus, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti”, joka oli epähuomiossa poistettu [muutos ei koske suomenkielistä versiota].
- ISA 540 (uudistettu) *Kirjanpidollisten arvioiden ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tarkastaminen*, alaviite 62 – korjattiin viittaus ISA 315:n (uudistettu 2019) ”kappaleeseen 31” viittaukseksi ISA 315:n (uudistettu 2019) ”kappaleeseen 37”.
- ISA 550 *Lähipiiri*, alaviite 19 – korjattiin viittaus ISA 200:n ”kappaleeseen A4” viittaukseksi ISA 200:n ”kappaleeseen A2”.
- ISA 560 *Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat*, kappaleet 2 ja 5(c) ja alaviite 9 – lisättiin sana ”(uudistettu)” sanojen ”ISA 700” jälkeen.
- ISA 560, alaviite 9 – korjattiin viittaus ISA 700:n (uudistettu) ”kappaleeseen 41” viittaukseksi ISA 700:n (uudistettu) ”kappaleeseen 49”.
- ISA 620 *Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn hyödyntäminen*, alaviite 16 – korjattiin viittaus ISA 540:n (uudistettu) ”kappaleisiin 8, 13 ja 15” viittaukseksi ISA 540:n (uudistettu) ”kappaleisiin 13, 18 ja 20”.
- ISA 700 (uudistettu), alaviite 21 – korjattiin viittaus ISA 540:n (uudistettu) ”kappaleeseen 21” viittaukseksi ISA 540:n (uudistettu) ”kappaleeseen 32”.
- ISA 700 (uudistettu), alaviite 25 – korjattiin viittaus ISA 200:n ”kappaleisiin A4–A5” viittaukseksi ISA 200:n ”kappaleisiin A2–A3”.
- ISA 700 (uudistettu), kappale A61 – viimeisessä lauseessa korjattiin viittaus ISA 700:n (uudistettu) “kappaleeseen 44” viittaukseksi ISA 700:n (uudistettu) ”kappaleeseen 45”.
- ISA 700 (uudistettu), liite, esimerkki 4, alaviite 12 – korjattiin tilinpäätösnormisto ”IFRS-standardeista” ”maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella X noudatettavaksi XYZ-laiksi” [muutosta ei lopulta tullutkaan englanninkieliseen versioon, mutta viittaus ”IFRS-standardeihin” muutettiin viittaukseksi ”IFRS-tilinpäätösstandardeihin”].
- ISA 701, alaviite 28 – poistettiin numero ”1”, joka oli epähuomiossa lisätty ISA 701:n alaviitteen 28 loppuun [muutos ei koske suomenkielistä versiota].
- ISA 710, liite, esimerkit 2–4 – poistettiin toistettu sana ”has” lauseesta “The auditor is not required, and ~~has~~ otherwise has not decided, to communicate key audit matters in accordance with ISA 701” [muutos ei koske suomenkielistä versiota].
- ISA 710, alaviite 5 – korjattiin viittaus ISA 706:n (uudistettu) ”kappaleeseen 8” viittaukseksi ISA 706:n (uudistettu) ”kappaleeseen 10”.
- ISA 720, kappale 2 – poistettiin numero ”13”, joka oli epähuomiossa lisätty toisen lauseen loppuun [muutos ei koske suomenkielistä versiota].
- ISA 800 (uudistettu), alaviite 24 – korjattiin viittaus ISA 700:n (uudistettu) ”kappaleisiin 45 ja A56–A58” viittaukseksi ISA 700:n (uudistettu) ”kappaleisiin 46 ja A62–A64”.
- ISA 800 (uudistettu), liite – korjattiin viittaus ISA 800:n (uudistettu) ”kappaleeseen A14” viittaukseksi ISA 800:n (uudistettu) ”kappaleisiin A13 ja A21”.

Osa III

- ISRE 2400 (uudistettu), kappaleita A133 ja A135 edeltävät alaotsikot – korjattiin viittaukset kappaleisiin ”86(i)(ii)” ja ”85(h)(ii)” viittauksiksi kappaleisiin ”86(h)(ii)” ja ”86(i)(ii)”.
- ISAE 3000 (uudistettu), ”SISÄLLYSLUETTELON” alapuolella oleva tekstilaatikko – korjattiin standardin nimi ”Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Statements” nimeksi ”Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information” [muutos ei koske suomenkielistä versiota].

- ISAE 3000 (uudistettu), kappale 65 – korjattiin viittaus ISAE 3000:n (uudistettu) kappaleisiin ”A3 ja A154–A155” viittaukseksi ISAE 3000:n (uudistettu) kappaleisiin ”A119–A120 ja A154–A155”.
- ISAE 3000 (uudistettu), kappale A192 – kolmannessa lauseessa korjattiin viittaus ISAE 3000:n (uudistettu) ”kappaleeseen 76” viittaukseksi ISAE 3000:n (uudistettu) ”kappaleeseen 77”.
- ISAE 3000 (uudistettu), liite – korjattiin viittaus ISAE 3000:n (uudistettu) ”kappaleisiin 2, A8, A11, A16, A36–A38” viittaukseksi ISAE 3000:n (uudistettu) ”kappaleisiin A10, A15, A16–A18, A19, A20, A37–A39 ja A189–A192”.
- ISAE 3402 *Palveluorganisaatiossa olevia kontrolleja koskevat varmennusraportit*, kappale 53(n) – kappaleen 53(n) johdannossa poistettiin toistettu ilmaisu ”the service auditor has obtained the audit evidence on which”, joka sisältyy jo kappaleeseen 53(n)(i) [muutos ei koske suomenkielistä versiota].
- ISAE 3410 *Kasvihuonekaasuraportteja koskevat varmennustoimeksiannot,* kappaletta A130 edeltävä alaotsikko – korjattiin viittaus ISAE 3410:n ”kappaleeseen 75(g)(iv)” viittaukseksi ISAE 3410:n ”kappaleeseen 75(h)(iii)”.
- ISAE 3410, kappale A133 – korjattiin viittaus ISAE 3410:n ”kappaleeseen 75” viittaukseksi ISAE 3410:n ”kappaleeseen 76” [muutosta ei lopulta tullutkaan englanninkieliseen versioon].
- ISRS 4400 (uudistettu), kappale 13(k) – poistettiin toistettu sana ”IESBA” ”relevanttien eettisten vaatimusten” määritelmässä [muutos ei koske suomenkielistä versiota]”
- ISRS 4410 (uudistettu), kappale A31 – poistettiin se sana ”a” ja lisättiin ne sanat ”on information” lauseeseen “…establish ~~a~~ quality objectives dealing with the appropriateness of its judgments about whether to accept or continue a client relationship or engagement based <u>on information</u> …”, jotka olisi pitänyt päivittää osana ”Mukauttavia muutoksia ja seurannaismuutoksia IAASB:n muihin standardeihin uusien ja uudistettujen laadunhallintastandardien seurauksena” [muutos ei koske suomenkielistä versiota].
- ISRS 4410 (uudistettu), kappaleen A17 toinen luetelmakohta ja liitteessä 2 olevat esimerkit 1 ja 2 – korjattiin pk-IFRS:n koko nimi muotoon ”<u>The</u> International Financial Reporting Standard~~s~~ for Small- and Medium-Sized Entities…” [muutos koskee suomenkielisessä versiossa ainoastaan kappaletta A17].

IAASB:STÄ, IFEASTA JA IFACISTA

INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARDISTA®

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB®) on riippumaton maailmanlaajuinen standardinantaja. IAASB palvelee yleistä etua asettamalla korkealaatuisia kansainvälisiä tilintarkastusta ja varmennuspalveluja, laadunhallintaa, yleisluonteista tarkastusta ja liitännäispalveluja koskevia standardeja ja fasilitoimalla kansainvälisten ja kansallisten standardien lähentymistä. Näin tehdessään IAASB parantaa käytäntöjen laatua ja yhdenmukaisuutta ympäri maailmaa ja vahvistaa yleisön luottamusta maailmanlaajuiseen tilintarkastajien ja varmentajien ammattikuntaan.

IAASB kehittää standardejaan ja julkaisee ne riippumattomasti ja hyväksytyn toimintaprosessin ja yleisen edun viitekehyksen (Public Interest Framework) mukaisesti Public Interest Oversight Boardin (PIOB) valvonnan alaisena. Boardin kokoukset ovat avoimia yleisölle, ja käsiteltävät materiaalit ovat saatavissa IAASB:n verkkosivuilla.

Lisätietoja saa osoitteesta www.iaasb.org.

INTERNATIONAL FOUNDATION FOR ETHICS AND AUDITISTA

International Foundation for Ethics and Audit (IFEA tai Foundation) on voittoa tavoittelematon organisaatio, joka tukee korkealaatuisten kansainvälisten standardien antamista etiikan, tilintarkastuksen ja varmennuksen alalla yleisen edun nimissä. Foundation täyttää tehtävänsä kahden standardeja antavan Boardinsa, International Auditing and Assurance Standards Boardin ja International Ethics Standards Board for Accountantsin, kautta.

Foundationilla pannaan täytäntöön keskeinen suositus, jota on tarkasteltu Monitoring Groupin heinäkuussa 2020 antamissa suosituksissa, joiden nimi on ”Strengthening the International Audit and Ethics Standard-Setting System” (kansainvälisen tilintarkastusstandardien ja eettisten standardien antamista koskevan järjestelmän vahvistaminen).

Foundationin tehtävänä on tukea korkealaatuisten kansainvälisten standardien kehittämistä etiikan, tilintarkastuksen ja varmennuksen alalla:

- takaamalla riippumattoman, teknisesti asiantuntevan ja perusteellisen standardien antamista koskevan prosessin etiikan, tilintarkastuksen ja varmennuksen alalla;
- tukemalla yleistä etua koko standardien antamista koskevan prosessin aikana etiikan, tilintarkastuksen ja varmennuksen alalla; ja
- IAASB:n ja IESBAn kautta tekemällä tutkimusta kansainvälisten standardien laatimisen, hyväksymisen ja käyttöönoton tukemiseksi ja sidosryhmien kou-luttamisessa ja informoimisessa auttamiseksi.

Läpinäkyvät korkealaatuiset kansainväliset standardit ovat maailmanlaajuisen ulkoisen raportoinnin arkkitehtuurin keskeisiä pilareita. Niiden hyväksyminen ja käyttöönotto parantavat korkealaatuisen taloudellisen ja muun kuin taloudellisen informaation saatavuutta sidosryhmille, sijoittajille ja yleisölle tukien luottamusta ulkoiseen raportointiin ja varmennukseen ja niiden luotettavuutta sekä suurempaa talouskasvua.

Lisätietoja saa Foundationin verkkosivuilta www.ethicsandaudit.org.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTSISTA

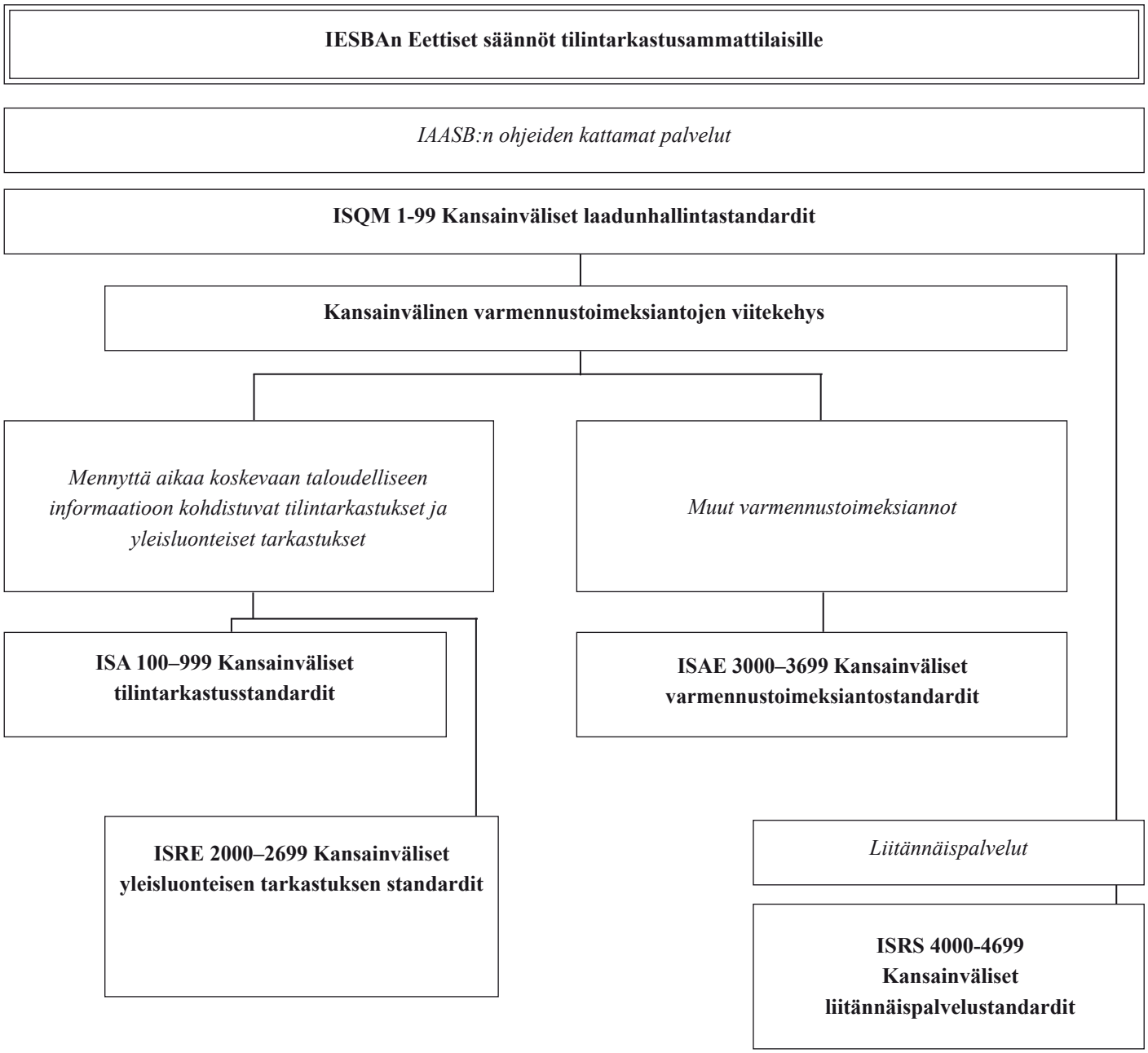
International Federation of Accountants® (IFAC®) on tilintarkastusammattilaisten maailmanlaajuinen organisaatio. Se palvelee yleistä etua työskentelemällä jäsenjärjestöjensä kanssa auttaakseen turvaamaan ammattitaitoisen, asiantuntevan ja eettisen tilintarkastusammattilaisten työvoiman ympäri maailmaa edistämällä kestävien yksityisen ja julkisen sektorin organisaatioiden kehitystä ja tukemalla vahvoja kansainvälisiä rahoitusmarkkinoita ja talouksia.

IFACin jäseninä on yli 180 tilintarkastusammattilaisten organisaatiota yli 135:ssä maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella. Ne edustavat yli kolmea miljoonaa tilintarkastusammattilaista, jotka toimivat tilintarkastusammatissa, teollisuuden alalla, julkisella sektorilla ja opetustehtävissä.

Osana yleistä etua palvelevaa tehtäväänsä IFAC edesauttaa korkealaatuisten kansainvälisten standardien laatimista, hyväksymistä ja käyttöönottoa ja fasilitoi IAASB:n toimintaa tukevia prosesseja.

Lisätietoja saa IFACin verkkosivuilta www.ifac.org.

IAASB:N OHJEIDEN RAKENNE



KANSAINVÄLISTEN LAADUNHALLINTAA, TILINTARKASTUSTA, YLEISLUONTEISTA TARKASTUSTA, MUITA VARMENNUSPALVELUJA JA LIITÄNNÄISPALVELUJA KOSKEVIEN OHJEIDEN ESIPUHE

(voimassa 15.12.2011 alkaen)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	1–2
IAASB:n antamat ohjeet	3–4
IAASB:n sitovat ohjeet	3–4
IAASB:n antamien kansainvälisten standardien velvoittavuus	5–19
Kansainväliset tilintarkastusstandardit	11
Kansainväliset laadunhallintastandardit	12
Muut kansainväliset standardit	13–16
Ammatillinen harkinta	17
Kansainvälisten standardien sovellettavuus	18–19
Ei-sitova aineisto	20–24
Kansainväliset tilintarkastusta koskevat soveltamisohjeet	21–22
Muita kansainvälisiä standardeja koskevat soveltamisohjeet	23
Muut IAASB:n julkaisut	24
Kieli	25

Johdanto

1. Tämä *kansainvälisten laadunhallintaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevien ohjeiden esipuhe* on julkaistu tarkoituksena edistää IAASB:n (the International Auditing and Assurance Standards Board) sääntöjensä mukaisesti antaman ohjeistuksen soveltamisalan ja velvoittavuuden ymmärtämistä.

2. IAASB on sitoutunut tavoitteeseen, joka on maailmanlaajuisesti yleisesti hyväksyttyjen kansainvälisten standardien laatiminen. IAASB:n jäsenet toimivat suuren yleisön ja tilintarkastajien maailmanlaajuisen ammattikunnan yhteisen edun edistämiseksi. Tämä voi johtaa siihen, että jäsenet ottavat jossakin asiassa kannan, joka ei ole heidän maassaan tai tilintarkastusyhteisössään sillä hetkellä noudatettavan käytännön mukainen tai ei vastaa niiden henkilöiden kantaa, jotka ovat esittäneet heitä IAASB:n jäseniksi.

IAASB:n antamat ohjeet

IAASB:n sitovat ohjeet

3. IAASB:n antamat ohjeet koskevat kansainvälisten standardien mukaisesti suoritettavaa tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja. Ne eivät syrjäytä paikallisia säädöksiä tai määräyksiä, jotka sääntelevät mennyttä aikaa koskevaan taloudelliseen informaatioon kohdistuvaa tilintarkastusta tai muuhun informaatioon kohdistuvia varmennustoimeksiantoja yksittäisessä maassa ja joita on kyseisen maan kansallisten standardien mukaan noudatettava. Jos paikalliset säädökset tai määräykset jossakin kohdassa poikkeavat IAASB:n standardeista tai ovat niiden kanssa ristiriidassa, paikallisten säädösten tai määräysten mukaisesti suoritettu toimeksianto ei ole automaattisesti IAASB:n standardien mukainen. Tilintarkastusammattilainen ei saa ilmoittaa noudattaneensa IAASB:n standardeja, ellei hän ole noudattanut kaikkia kyseisen toimeksiannon kannalta relevantteja standardeja kaikilta osin.

4. IAASB:n sitovaa ohjeistusta ovat kansainväliset standardit, jotka annetaan IAASB:n ilmoittamaa menettelytapaa noudattaen.

IAASB:n antamien kansainvälisten standardien velvoittavuus

5. Kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja (ISA) sovelletaan mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastuksessa.

6. Kansainvälisiä yleisluonteista tarkastusta koskevia standardeja (ISRE) sovelletaan mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation yleisluonteisessa tarkastuksessa.

7. Kansainvälisiä varmennustoimeksiantostandardeja (ISAE) sovelletaan muissa varmennustoimeksiannoissa kuin mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastuksessa tai yleisluonteisessa tarkastuksessa.

8. Kansainvälisiä liitännäispalvelustandardeja (ISRS) sovelletaan kokoamistoimeksiannoissa, toimeksiannoissa taloudelliseen informaatioon kohdistuvien erikseen sovittujen toimenpiteiden suorittamisesta ja muissa IAASB:n määrittelemissä liitännäispalvelutoimeksiannoissa.

9. ISA-, ISRE-, ISAE- ja ISRS-standardien muodostamaa kokonaisuutta nimitetään IAASB:n toimeksiantostandardeiksi.

10. Kansainvälisiä laadunhallintastandardeja (ISQM) sovelletaan kaikkiin IAASB:n toimeksiantostandardien soveltamisalaan kuuluviin palveluihin.

Kansainväliset tilintarkastusstandardit

11. ISA-standardit laaditaan riippumattoman tilintarkastajan suorittamaa, tilinpäätökseen[1] kohdistuvaa tilintarkastusta ajatellen. Niitä tulee mukauttaa olosuhteiden vaatimalla tavalla, kun niitä sovelletaan muuhun mennyttä aikaa koskevaan taloudelliseen informaatioon kohdistuviin tilintarkastuksiin. ISA-standardien velvoittavuutta selostetaan ISA 200:ssa.[2]

---

[1] Ellei toisin mainita, ”tilinpäätöksellä” tarkoitetaan mennyttä aikaa koskevaa taloudellista informaatiota käsittävää tilinpäätöstä.

[2] ISA 200 *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti*

Kansainväliset laadunhallintastandardit

12. ISQM-standardit on laadittu koskemaan kaikkia tilintarkastusyhteisöjen tarjoamia palveluja, jotka kuuluvat IAASB:n toimeksiantostandardien soveltamisalaan. ISQM-standardien velvoittavuus käy ilmi kunkin standardin johdanto-osasta.[3]

Muut kansainväliset standardit

13. Jotkin kappaleissa 6–8 tarkoitetut kansainväliset standardit sisältävät tavoitteet, vaatimukset, soveltamista koskevaa ja muuta selittävää ohjeistusta, johdantoaineistoa sekä määritelmiä. Näitä termejä tulee tulkita suoraan analogisella tavalla verrattuna siihen, kuinka ne selitetään ISA-standardien ja tilintarkastuksen yhteydessä ISA 200:ssa.

14. Toiset kappaleissa 6–8 tarkoitetut kansainväliset standardit sisältävät perusperiaatteet ja keskeiset toimenpiteet (tunnistetaan lihavoidusta kirjasintyypistä ja sanasta ”tulisi” (”should”)) sekä niihin liittyvää ohjeistusta selitysten ja muun aineiston muodossa, myös liitteinä. Perusperiaatteet ja keskeiset toimenpiteet on tarkoitettu ymmärrettäviksi ja sovellettaviksi selittävän ja muun niiden soveltamista ohjeistavan aineiston yhteydessä. Sen vuoksi on välttämätöntä ottaa huomioon standardin koko teksti perusperiaatteiden ja keskeisten toimenpiteiden ymmärtämiseksi ja soveltamiseksi.

15. Tietyn standardin perusperiaatteita ja keskeisiä toimenpiteitä tulee soveltaa aina, kun ne ovat toimeksiannon olosuhteissa relevantteja. Poikkeuksellisissa olosuhteissa tilintarkastusammattilainen voi kuitenkin harkita tarpeelliseksi poiketa jostakin relevantista keskeisestä toimenpiteestä kyseisen toimenpiteen tarkoituksen saavuttamiseksi. Tällaisessa tilanteessa tilintarkastusammattilaisen on dokumentoitava, miten kyseisen toimenpiteen tarkoitus on saavutettu vaihtoehtoisten toimenpiteiden avulla, sekä poikkeamiseen johtaneet syyt, elleivät ne ole muutoin selviä. Tilintarkastajalle odotetaan syntyvän tarvetta poiketa relevantista keskeisestä toimenpiteestä vain silloin, kun kyseinen toimenpide ei olisi toimeksiannon erityisissä olosuhteissa tehokas.

16. Liitteet, jotka ovat soveltamista koskevan aineiston osa, ovat kiinteä osa standardia. Liitteen tarkoitusta ja aiottua käyttöä selitetään asianomaisen standardin tekstissä taikka kyseisen liitteen otsikossa ja johdannossa.

Ammatillinen harkinta

17. Kansainvälisten standardien luonteeseen kuuluu, että tilintarkastusammattilaisen edellytetään käyttävän ammatillista harkintaa niitä sovellettaessa.

Kansainvälisten standardien sovellettavuus

18. Kunkin kansainvälisen standardin soveltamisala, voimaantuloaika ja soveltamista koskevat mahdolliset erityisrajoitukset selvitetään kyseisessä standardissa. Jollei kyseisessä kansainvälisessä standardissa toisin todeta, tilintarkastaja saa soveltaa sitä jo ennen siinä mainittua voimaantulopäivää.

19. Kansainväliset standardit ovat relevantteja myös julkisella sektorilla suoritettavissa toimeksiannoissa. Erityisesti julkisen sektorin yhteisöjä koskevia lisänäkökohtia sisältyy tarpeen mukaan:

    (a) itse standardin tekstiin ISA- ja ISQM-standardeissa; tai

    (b) julkisen sektorin näkökulma -osioon muiden kansainvälisten standardien lopussa.

Ei-sitova aineisto

20. Ei-sitovaa aineistoa ovat IAASB:n julkaisemat soveltamisohjeet (IAPN) sekä muut IAASB:n julkaisut. Ei-sitova aineisto ei ole osa IAASB:n kansainvälisiä standardeja.

Kansainväliset tilintarkastusta koskevat soveltamisohjeet

21. Kansainväliset tilintarkastusta koskevat soveltamisohjeet (IAPN) eivät aseta tilintarkastajille lisävaatimuksia, jotka ylittäisivät ISA-standardeihin sisältyvät vaatimukset, eivätkä ne muuta tilintarkastajan velvollisuutta noudattaa kaikkia kyseises-

[3] ISQM 1 *Laadunhallinta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia tai yleisluonteisia tarkastuksia taikka muita varmennus- tai liitännäispalvelutoimeksiantoja*, kappale 12 ja ISQM 2 *Toimeksiantokohtaiset laadun läpikäynnit*, kappale 10

sä tilintarkastuksessa relevantteja ISA-standardeja. IAPN-ohjeet tarjoavat tilintarkastajille käytännön apua. Ne on tarkoitettu kansallisten standardien antamisesta vastaavien tahojen levitettäviksi tai hyödynnettäviksi vastaavaa kansallista aineistoa kehitettäessä. Ohjeisiin sisältyy myös aineistoa, jota tilintarkastusyhteisöt voivat käyttää koulutusohjelmiensa ja sisäisen ohjeistuksensa kehittämiseen.

22. Aiheesta riippuen IAPN-ohjeista voi olla tilintarkastajalle apua

- muodostettaessa käsitystä yhteisöstä ja tehtäessä harkintaan perustuvia ratkaisuja, jotka koskevat olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamista ja arvioimista;
- tehtäessä harkintaan perustuvia ratkaisuja tavasta, jolla vastataan arvioituihin riskeihin, mukaan lukien ratkaisut toimenpiteistä, jotka voivat olla kyseisissä olosuhteissa asianmukaisia; tai
- harkittaessa raportointiin liittyviä näkökohtia, mukaan lukien tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kommunikointi hallintoelinten kanssa.

Muita kansainvälisiä standardeja koskevat soveltamisohjeet

23. IAASB voi antaa myös yleisluonteista tarkastusta koskevia kansainvälisiä soveltamisohjeita (IREPN), varmennustoimeksiantoja koskevia kansainvälisiä soveltamisohjeita (IAEPN) ja liitännäispalveluja koskevia kansainvälisiä soveltamisohjeita (IRSPN) samassa tarkoituksessa ISRE-, ISAE- ja ISRS-standardien soveltamista ajatellen.

Muut IAASB:n julkaisut

24. Muiden julkaisujen tarkoituksena on lisätä tilintarkastajien tietoisuutta merkittävistä uusista tai esiin tulevista seikoista viittaamalla olemassa oleviin vaatimuksiin ja soveltamista koskevaan aineistoon taikka kiinnittämällä tilintarkastajien huomiota IAASB:n antaman ohjeistuksen relevantteihin kohtiin.

Kieli

25. IAASB:n kansainvälisen standardin, soveltamisohjeen, luonnoksen tai muun IAASB:n julkaiseman asiakirjan ainoa virallinen teksti on englanninkielinen.

TERMISTÖ[1]

(vuosien 2023–2024 painos)

**Aineistotarkastustoimenpide (Substantive procedure)* – Tilintarkastustoimenpide, joka on suunniteltu olennaisten virheellisyyksien havaitsemiseksi kannanottotasolla. Aineistotarkastustoimenpiteisiin kuuluvat:

(a) yksittäisten tapahtumien tarkastaminen (joka kohdistuu liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihin ja tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin); ja

(b) analyyttiset aineistotarkastustoimenpiteet.

Aiotut käyttäjät (Intended users) – Henkilö(t) tai organisaatio(t) tai näistä koostuva(t) ryhmät(t), joiden toimeksiannon suorittaja odottaa käyttävän varmennusraporttia. Joissakin tapauksissa saattaa olla myös muita aiottuja käyttäjiä kuin ne, joille varmennusraportti osoitetaan.

**Alkusaldot (Opening balances)* – Tilien saldot tilikauden alussa. Alkusaldot perustuvat edellisen tilikauden loppusaldoihin ja kuvastavat aiempien tilikausien liiketoimien ja tapahtumien vaikutuksia sekä edellisellä tilikaudella sovellettuja tilinpäätöksen laatimisperiaatteita. Alkusaldot käsittävät myös tilikauden alussa olemassa olleita seikkoja, esimerkiksi ehdollisia eriä ja sitoumuksia, joista tilinpäätöksessä on esitettävä tietoja.

**Ammatillinen harkinta (Professional judgment)* – Relevantin koulutuksen, tietämyksen ja kokemuksen soveltaminen tilintarkastusta ja kirjanpitoa koskevien standardien ja eettisten ohjeiden puitteissa, kun tehdään asiantuntemukseen perustuvia päätöksiä asianmukaisesta toimintatavasta kyseisen tilintarkastustoimeksiannon olosuhteissa.

†*Ammatillinen harkinta (ISQM 1:n[2] yhteydessä) (Professional judgment (in the context of ISQM 1)* – Relevantin koulutuksen, tietämyksen ja kokemuksen soveltaminen ammatillisten standardien puitteissa, kun tehdään asiantuntemukseen perustuvia päätöksiä asianmukaisista toimintatavoista tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmän suunnittelussa, käyttöönotossa ja toiminnassa.

Ammatillinen harkinta (ISRE 2400:n (uudistettu)[3] yhteydessä) (Professional judgment (in the context of ISRE 2400 (Revised)) – Relevantin koulutuksen, tietämyksen ja kokemuksen soveltaminen varmennusta ja kirjanpitoa koskevien standardien ja eettisten sääntöjen puitteissa, kun tehdään asiantuntemukseen perustuvia päätöksiä asianmukaisesta toimintatavasta yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon olosuhteissa.

Ammatillinen harkinta (ISAE 3000:n (uudistettu)[4] yhteydessä) (Professional judgment (in the context of ISAE 3000 (Revised)) – Relevantin koulutuksen, tietämyksen ja kokemuksen soveltaminen varmennusta ja etiikkaa koskevien standardien puitteissa, kun tehdään asiantuntemukseen perustuvia päätöksiä asianmukaisista toimintatavoista kyseisen toimeksiannon olosuhteissa.

Ammatillinen harkinta (ISRS 4400:n (uudistettu)[5] yhteydessä) (Professional judgment (in the context of ISRS 4400 (Revised)) – Relevantin koulutuksen, tietämyksen ja kokemuksen soveltaminen tämän standardin ja relevanttien eettisten sääntöjen puitteissa, kun tehdään asiantuntemukseen perustuvia päätöksiä asianmukaisista toimintatavoista erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon olosuhteissa.

---

1 Julkisen sektorin toimeksiannoissa tähän sanastoon sisältyvät termit tulee ymmärtää niin, että ne tarkoittavat vastaavia julkisen sektorin tahoja. Silloin kun kirjanpitoon liittyviä termejä ei ole määritelty IAASB:n antamissa ohjeissa, on viitattava IASB:n julkaisemaan termistöön.

* Termi on määritelty ISA-standardeissa.

† Termi on määritelty kansainvälisissä laadunhallintastandardeissa.

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

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

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

5 ISRS 4400 (uudistettu) *Erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevat toimeksiannot*

**Ammatillinen skeptisyys (Professional skepticism)* – Asennoituminen, johon kuuluu kyseenalaistava näkemys, tarkkaavaisuus sellaisten olosuhteiden varalta, jotka saattavat antaa viitteitä virheestä tai väärinkäytöksestä johtuvasta mahdollisesta virheellisyydestä, sekä tilintarkastusevidenssin kriittinen arvioiminen.

Ammatillinen skeptisyys (ISAE 3000:n (uudistettu) yhteydessä) *(Professional skepticism (in the context of ISAE 3000 (Revised))* – Asennoituminen, johon kuuluu kyseenalaistava näkemys, tarkkaavaisuus sellaisten olosuhteiden varalta, jotka saattavat antaa viitteitä mahdollisesta virheellisyydestä, sekä evidenssin kriittinen arvioiminen.

**Ammatilliset standardit* (*Professional standards)* – Kansainväliset tilintarkastusstandardit (ISA-standardit) sekä relevantit eettiset vaatimukset.

†Ammatilliset standardit (ISQM 1:n yhteydessä) (Professional standards (in the context of ISQM 1)) – IAASB:n toimeksiantostandardit, jotka on määritelty IAASB:n julkaisemassa asiakirjassa *Kansainvälisten laadunhallintaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevien ohjeiden esipuhe*, sekä relevantit eettiset vaatimukset.

Ammatissa toimiva tilintarkastusammattilainen (Professional accountant in public practice)[6] – Tilintarkastusammattilainen, joka toimii ammatillisia palveluja tarjoavassa tilintarkastusyhteisössä, riippumatta toiminnosta (esimerkiksi tilintarkastus, veroasiat tai konsultointi). Tätä termiä käytetään myös tarkoittamaan ammatissa toimivien tilintarkastusammattialaisten muodostamaa tilintarkastusyhteisöä.

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

Arvioida (Assess) – Analysoida tunnistettuja olennaisen virheellisyyden riskejä niiden merkittävyyttä koskevan johtopäätöksen tekemiseksi. Englanninkielistä sanaa ”assess” käytetään vain riskeihin liittyen. (ks. myös *Arvioida* (*Evaluate*))

Arvioida (Evaluate) – Yksilöidä ja analysoida relevantteja asioita sekä suorittaa tarvittavia toimenpiteitä johtopäätöksen tekemiseksi jostakin asiasta. Englanninkielisissä ISA-standardeissa 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)* – Alttius arvostukseen luontaisesti liittyvälle epätarkkuudelle.

Asiavirhe (muuhun informaatioon liittyvä) (ISAE 3000:n (uudistettu) yhteydessä) (Misstatement of fact (with respect to other information) (in the context of ISAE 3000 (Revised)) – Kohdetta koskevassa tiedossa tai varmennusraportissa esiintyvään informaatioon liittymätön muu informaatio, joka on ilmoitettu tai esitetty virheellisesti. Olennainen asiavirhe voi heikentää kohdetta koskevan tiedon sisältävän asiakirjan uskottavuutta.

Atk-avusteiset tarkastusmenetelmät (Computer-assisted audit techniques) –Tilintarkastustoimenpiteiden sovelluksia, joissa käytetään tietokonetta tilintarkastusvälineenä.

Cap and trade – Järjestelmä, jossa asetetaan katto kokonaispäästöille, jaetaan osallistujille päästöoikeuksia ja sallitaan näiden käydä keskenään kauppaa päästöoikeuksilla ja päästöyksiköillä.

**Edellinen tilintarkastaja (Predecessor auditor)* – Muussa tilintarkastusyhteisössä työskentelevä tilintarkastaja, joka on tilintarkastanut yhteisön edellisen tilikauden tilinpäätöksen ja jonka tilalle nykyinen tilintarkastaja on tullut.

Ennuste (Forecast) – Tulevaisuutta koskeva taloudellinen informaatio, joka perustuu oletuksiin tapahtumista, joiden johto odottaa toteutuvan tulevaisuudessa, sekä toimenpiteisiin, joihin johto odottaa ryhtyvänsä informaation laatimisajankohdan tilanteen perusteella (parhaaseen arvioon perustuvat oletukset).

[6] Määritelty IESBAn eettisissä säännöissä.

**Ensimmäistä kertaa suoritettava tilintarkastustoimeksianto (Initial audit engagement)* – Toimeksianto, jossa joko

(a) edellisen tilikauden tilinpäätöstä ei ole tilintarkastettu; tai

(b) edellisen tilikauden tilinpäätöksen on tilintarkastanut edellinen tilintarkastaja.

Epävarmuus(tekijä) (Uncertainty) – Seikka, jonka tulema riippuu tulevaisuuden toimenpiteistä tai tapahtumista, jotka eivät ole yhteisön suorassa määräysvallassa mutta saattavat vaikuttaa tilinpäätökseen.

Erikseen sovittuja toimenpiteitä koskeva toimeksianto (Agreed-upon procedures engagement) – Toimeksianto, jossa toimeksiannon suorittaja saa tehtäväkseen suorittaa toimenpiteet, joista toimeksiannon suorittaja ja toimeksiantaja (ja relevanteissa tapauksissa muut osapuolet) ovat sopineet, ja viestiä suoritetuista toimenpiteistä ja niihin liittyvistä havainnoista erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevassa raportissa.

Erikseen sovitut toimenpiteet (Agreed-upon procedures) – Toimenpiteet, joista toimeksiannon suorittaja ja toimeksiantaja (ja relevanteissa tapauksissa muut osapuolet) ovat sopineet.

**Erityisasiantuntemus (Expertise)* – Taidot, tietämys ja kokemus tietyllä alueella.

**Erityisasiantuntija (Expert)* – (ks. *Tilintarkastajan käyttämä erityisasiantuntija (Auditor's expert)* ja *Johdon käyttämä erityisasiantuntija (Management's expert)*)

**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.[7]

Esite (*Prospectus*) – Yhteisön arvopapereihin liittyvä, säädöksiin tai määräyksiin perustuvien vaatimusten nojalla julkaistava asiakirja, jonka perusteella kolmannen osapuolen sijoituspäätös on tarkoitettu tehtäväksi.

Evidenssi (Evidence) – Informaatio, jota toimeksiannon suorittaja käyttää johtopäätöksensä tekemiseen. Evidenssi sisältää sekä relevantteihin tietojärjestelmiin sisältyvän informaation, jos sellaista on, että muun informaation. ISAE-standardeissa:

(i) evidenssin tarpeellinen määrä on evidenssin paljouden mitta.

(ii) evidenssin tarkoitukseen soveltuvuus on evidenssin laadun mitta.

**Hallinto (Governance)* — Kuvaa niiden henkilöiden tai organisaatioiden (esimerkiksi edunvalvontapalveluja tarjoava yritys) roolia, jotka vastaavat yhteisön strategisen ohjaamisen valvonnasta ja joilla on yhteisön tilivelvollisuuteen liittyviä velvoitteita.

**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.[8]

Havainnointi (Observation) – Sisältää toisten suorittaman prosessin tai toimenpiteen seuraamista, mistä esimerkki on, että tilintarkastaja havainnoi yhteisön henkilöstön tekemää fyysistä inventointia tai kontrollitoimintojen suorittamista.

†*Havainnot (laadunhallintajärjestelmän yhteydessä) (Findings (in relation to a system of quality management))* – Laadunhallintajärjestelmän suunnittelua, käyttöönottoa ja toimintaa koskeva informaatio, joka on kerätty suoritetuista seurantatoiminnoista, ulkoisista laaduntarkastuksista ja muista relevanteita lähteistä ja joka viittaa yhden tai useamman puutteellisuuden mahdolliseen esiintymiseen.

---

7 ISA 200 *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti*, kappale 13(a)

8 Erilaisista hallintorakenteista ks. ISA 260 (uudistettu) *Kommunikointi hallintoelinten kanssa*, kappaleet A1–A8.

Havainnot (ISRS 4400:n (uudistettu) yhteydessä) (Findings (in relation to ISRS 4400 (Revised)) – Havainnot ovat suoritettujen erikseen sovittujen toimenpiteiden faktisia tuloksia. Havainnot ovat todennettavissa objektiivisesti. Kun ISRS 4400:ssa (uudistettu) viitataan havaintoihin, niihin ei kuulu minkäänlaisia lausuntoja tai johtopäätöksiä eikä myöskään mitään toimeksiannon suorittajan mahdollisesti antamia suosituksia.

**Havaitsemisriski (Detection risk)* – Riski siitä, ettei toimenpiteillä, jotka tilintarkastaja suorittaa tilintarkastusriskin alentamiseksi hyväksyttävän alhaiselle tasolle, havaita olemassa olevaa virheellisyyttä, joka saattaisi olla olennainen joko yksin tai muihin 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 määrittämäänsä rahamääräistä arvoa.

**IFRS-tilinpäätösstandardit (IFRS Accounting Standards)* – IASB:n antamat IFRS-tilinpäätösstandardit.

**Informaation käsittelyä koskevat kontrollit (Information processing controls)* – IT-sovelluksissa tapahtuvaan tai manuaaliseen informaation käsittelyyn liittyvät yhteisön tietojärjestelmässä olevat kontrollit, jotka suoraan vastaavat informaation eheyteen (ts. liiketapahtumien ja muun informaation täydellisyyteen, oikeellisuuteen ja validiuteen) liittyviin riskeihin.

IT-ympäristö (IT environment) – Yhteisön liiketoimintojen tukemiseen ja liiketoimintastrategioiden toteuttamiseen käytettävät IT-sovellukset ja niitä tukeva IT-infrastruktuuri sekä IT-prosessit ja kyseisiin prosesseihin osallistuvat henkilöt.

**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*)).

**Johdon ja soveltuvissa 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 soveltuvissa tapauksissa hallintoelimet ovat ilmoittaneet hyväksyvänsä ja ymmärtävänsä, että niillä on seuraavat velvollisuudet, jotka ovat perustavanlaatuisia ISA-standardien mukaisen tilintarkastuksen suorittamisen kannalta. Nämä ovat:

(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 soveltuvissa 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 soveltuvissa 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 soveltuvissa 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 soveltuvissa tapauksissa hallintoelinten velvollisuuksiin liittyvä lähtökohta tilintarkastuksen suorittamiselle” voidaan myös ilmaista sanalla ”lähtökohta”.

**Johdon käyttämä erityisasiantuntija* (*Management's expert)* – Henkilö tai organisaatio, jolla on erityisasiantuntemusta muulla kuin laskentatoimen tai tilintarkastuksen alueella ja jonka kyseisellä alueella tekemää työtä yhteisö käyttää apuna tilinpäätöksen laatimisessa.

**Johdon lukuarvio [aiemmin Johdon arvioima luku] (Management's point estimate)* – Luku, jonka johto on valinnut kirjattavaksi tai esitettäväksi kirjanpidollisena arviona tilinpäätöksessä.

**Johdon tarkoitushakuisuus (Management bias)* – Johto ei ole informaatiota tuottaessaan neutraali.

**Johto (Management)* – Henkilö(t), jo(i)lla on operatiivinen toimeenpanovastuu yhteisön toiminnan harjoittamisesta. Joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla joidenkin yhteisöjen jotkut tai kaikki hallintoelinten jäsenet kuuluvat johtoon, esimerkiksi johtoon kuuluvat hallituksen jäsenet tai omistajajohtaja.

Julkinen sektori (Public sector) – Kansalliset hallitukset, alueelliset (esim. osavaltion, maakunnan tai territorion) hallitukset, paikalliset (esim. kaupungin tai kunnan) hallitukset sekä niihin liittyvät julkisyhteisöt (esimerkiksi virastot, lautakunnat, toimikunnat ja yritykset).

Julkistettu taloudellinen informaatio (*Published financial information*) – Yhteisön taikka hankinnan tai luovutuksen kohteen taloudellinen informaatio, joka on yleisesti saatavilla.

**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.

*Kasvihuonekaasuraportt*i (*GHG statement*) – Raportti, jossa esitetään yhteisön kasvihuonekaasupäästöjen koostumus ja määrä kaudella (joskus käytetään nimitystä päästöselvitys) ja, silloin kun tämä on sovellettavissa, vertailutiedot ja selittäviä liitetietoja, mukaan lukien yhteenveto määrittämisessä ja raportoinnissa noudatetuista merkittävistä periaatteista. Yhteisön kasvihuonekaasuraportti voi sisältää myös ryhmitellyn luettelon poistetuista määristä tai päästövähennyksistä. Silloin kun toimeksianto ei kata kasvihuonekaasuraporttia kokonaisuudessaan, termin ”kasvihuonekaasuraportti” on katsottava tarkoittavan sitä osaa raportista, joka on toimeksiannon kohteena. Kasvihuonekaasuraportti on toimeksiannossa ”kohdetta koskeva tieto”.[9]

Kasvihuonekaasut (*Greenhouse gases* (GHGs)) – Hiilidioksidi (CO2) ja mahdolliset muut kaasut, joita sovellettavien kriteerien mukaan on sisällytettävä kasvihuonekaasuraporttiin, kuten: metaani, typpioksiduuli, rikkiheksafluoridi, fluorihiilivedyt, perfluorihiilivedyt ja kloorifluorihiilivedyt. Muut kaasut kuin hiilidioksidi esitetään usein hiilidioksidiekvivalentteina (CO2-e).

**†Ketju (Network)* – Laajempi kokonaisuus:

(a) jonka tarkoituksena on yhteistyö; ja

(b) jonka tarkoituksena on selvästi voittojen ja kustannusten jakaminen tai joka on samassa omistuksessa taikka saman määräysvallan tai johdon alainen, jolla on yhteiset laadunhallinnan toimintaperiaatteet tai menettelytavat tai yhteinen liiketoimintastrategia, joka käyttää yhteistä brändiä tai jonka ammatillisista resursseista merkittävä osa on yhteisiä.

**†Ketjuun kuuluva tilintarkastusyhteisö (Network firm)* – Tilintarkastusyhteisö tai muu taho, joka kuuluu ketjuun.

**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.

[9] ISAE 3000 (uudistettu), kappale 12(x)

**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 sekit 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.

Kohde (Underlying subject matter) – Ilmiö, jota mitataan tai arvioidaan soveltamalla kriteerejä.

Kohdetta koskeva tieto (Subject matter information) – Tulos, joka on saatu mittaamalla kohde kriteerejä käyttäen tai arvioimalla sitä kriteerien perusteella, ts. informaatio, joka syntyy sovellettaessa kriteerejä kohteeseen.

**†Kohtuullinen varmuus (tilintarkastustoimeksiannoissa ja ISQM 1:ssä)* (*Reasonable assurance (in the context of audit engagements, and ISQM 1))* – Korkea varmuustaso mutta ei ehdoton varmuus.

Kohtuullisen varmuuden antava toimeksianto (Reasonable assurance engagement) – (ks. *Varmennustoimeksianto (Assurance engagement)*)

**Kokenut tilintarkastaja (Experienced auditor)* – Henkilö (tilintarkastusyhteisöstä tai sen ulkopuolelta), jolla on käytännön tilintarkastuskokemusta ja kohtuullinen käsitys:

(a) tilintarkastusprosesseista;

(b) ISA-standardeista ja sovellettavista säädöksiin ja määräyksiin perustuvista vaatimuksista;

(c) liiketoimintaympäristöstä, jossa yhteisö toimii; ja

(d) yhteisön toimialan kannalta relevanteista tilintarkastukseen ja taloudelliseen raportointiin liittyvistä seikoista.

Kokoamistoimeksianto (Compilation engagement) – Toimeksianto, jossa toimeksiannon suorittaja käyttää kirjanpidon ja taloudellisen raportoinnin erityisasiantuntemustaan avustaakseen johtoa yhteisön taloudellisen informaation laatimisessa ja esittämisessä sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti sekä raportoi ISRS 4410:n (uudistettu) edellyttämällä tavalla. Sanoja ”koota” ”kokoaminen” ja ”koottu” käytetään kaikkialla kyseisessä standardissa tässä asiayhteydessä.

**Konserni* (*Group*) – Raportoiva yhteisö, josta laaditaan konsernitilinpäätös.

**Konsernia koskeva tilintarkastuslausunto (Group audit opinion)* – Konsernitilinpäätöksestä annettava tilintarkastuslausunto.

Konsernille määritetty tarkastustyössä käytettävä olennaisuus (Group performance materiality) – Tarkastustyössä käytettävä olennaisuus,[10] jonka konsernin tilintarkastaja on määrittänyt konsernitilinpäätökselle kokonaisuutena.

**Konsernin johto (Group management)* – Konsernitilinpäätöksen laatimisesta vastaava johto.

**Konsernin osa (Component)* – Yhteisö, liiketoimintayksikkö, toiminto tai liiketoiminto tai jonkinlainen niiden yhdistelmä, jonka konsernin tilintarkastaja on määrittänyt tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelua ja suorittamista varten konsernin tilintarkastuksessa.

**Konsernin osalle määritetty tarkastustyössä käytettävä olennaisuus (Component performance materiality)* – Rahamäärä, jonka konsernin 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[11] konsernin tilintarkastuksessa.

---

10 ISA 320 *Olennaisuus tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa*, kappaleet 9 ja 11

11 ISA 220 (uudistettu), kappale 12(d)

**Konsernin tilintarkastaja (Group auditor)* – Konsernitoimeksiannosta vastuullinen henkilö ja muut toimeksiantotiimin jäsenet kuin konsernin osien tilintarkastajat. Konsernin tilintarkastaja vastaa:

(i) konsernin tilintarkastuksen kokonaisstrategian ja konsernin tilintarkastussuunnitelman laatimisesta;

(ii) konsernin osien tilintarkastajien ohjauksesta ja valvonnasta sekä heidän työnsä läpikäynnistä;

(iii) niiden johtopäätösten arvioinnista, jotka tehdään konsernitilinpäätöstä koskevan tilintarkastuslausunnon laatimisen perustaksi hankitusta tilintarkastusevidenssistä.

**Konsernin tilintarkastus* (*Group audit*) – Konsernitilinpäätöksen tilintarkastus.

**Konsernitilinpäätös* (*Group financial statements)* – Tilinpäätös, joka sisältää konsernitilinpäätöksen laatimisprosessissa syntyvää useamman kuin yhden yhteisön tai liiketoimintayksikön taloudellista informaatiota. Tässä standardissa konsernitilinpäätöksen laatimisprosessiin sisältyy:

(i) yhdistely, suhteellinen yhdistely tai pääomaosuusmenetelmään perustuva kirjanpitokäsittely;

(ii) taloudellisen informaation esittäminen yhdistetyssä tilinpäätöksessä sellaisista yhteisöistä tai liiketoimintayksiköistä, joilla ei ole emoyritystä mutta jotka ovat saman määräysvallan tai saman johdon alaisia; tai

(iii) yhteisöjen tai liiketoimintayksikköjen, kuten sivuliikkeiden tai divisioonien, taloudellisen informaation yhdistäminen.

**Konsernitoimeksiannosta vastuullinen henkilö (Group engagement partner)* – Toimeksiannosta vastuullinen henkilö,[12] joka vastaa konsernin tilintarkastuksesta.

**Kontrollien testaaminen (Tests of controls)* – Tilintarkastustoimenpide, jonka tarkoituksena on arvioida kontrollien toiminnan tehokkuutta olennaisten virheellisyyksien estämisessä tai havaitsemisessa ja korjaamisessa kannanottotasolla.

Kontrollien testaaminen (ISAE 3402:n yhteydessä) (Test of controls) *(in the context of ISAE 3402))* – Toimenpide, jonka tarkoituksena on arvioida kontrollien toiminnan tehokkuutta palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainittujen valvontatavoitteiden saavuttamisessa.

**Kontrolliriski (Control risk)* – (ks. *Olennaisen virheellisyyden riski (Risk of material misstatement)*)

**Kontrollit (Controls)* – Toimintaperiaatteet tai menettelytavat, jotka yhteisö luo johdon tai hallintoelinten valvontatavoitteiden saavuttamiseksi. Tässä yhteydessä:

(i) 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.

(ii) Menettelytavat ovat toimenpiteitä, joilla toimintaperiaatteet toteutetaan.

**Korjaamattomat virheellisyydet (Uncorrected misstatements)* – Tilintarkastajan tilintarkastuksen aikana kokoamat virheellisyydet, joita ei ole korjattu.

Kriteerit (Criteria) – Kohteen arvioimiseen tai mittaamisen käytettäviä vertailuperusteita. ”Sovellettavilla kriteereillä” tarkoitetaan tietyssä toimeksiannossa käytettäviä kriteerejä.

**Käyttäjäyhteisö (User entity)* – Yhteisö, joka käyttää palveluorganisaatiota ja jonka tilinpäätös on tilintarkastuksen kohteena.

Käyttäjäyhteisö (ISAE 3402:n yhteydessä) (User entity (in the context of ISAE 3402)) – Yhteisö, joka käyttää palveluorganisaatiota.

**Käyttäjäyhteisön tilintarkastaja (User auditor)* – Tilintarkastaja, joka tilintarkastaa käyttäjäyhteisön tilinpäätöksen ja antaa siitä kertomuksen.

[12] ISA 220 (uudistettu), kappale 12(a)

Käyttäjäyhteisön tilintarkastaja (ISAE 3402:n yhteydessä) (User auditor (in the context of ISAE 3402)) – Tilintarkastaja, joka tilintarkastaa käyttäjäyhteisön tilinpäätöksen ja antaa siitä kertomuksen.[13]

**Käyttäjäyhteisön täydentävät kontrollit (Complementary user entity controls)* – Kontrollit, jotka palveluorganisaatio palvelunsa rakenteessa olettaa käyttäjäyhteisöjen ottavan käyttöön ja jotka, jos se on valvontatavoitteiden saavuttamiseksi tarpeellista, yksilöidään sen järjestelmän kuvauksessa.

†*Laadunhallintajärjestelmä (System of quality management)* – Tilintarkastusyhteisön suunnittelema, käyttöönottama ja toiminnassa pitämä järjestelmä, jonka tarkoituksena on antaa tilintarkastusyhteisölle kohtuullinen varmuus siitä, että:

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

(ii) raportit, joita tilintarkastusyhteisö tai toimeksiannosta vastuulliset henkilöt antavat toimeksiannoista, ovat olosuhteisiin nähden asianmukaisia.

**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.

†*Laaturiski (Quality risk)* – Riski, jonka osalta on jokseenkin mahdollista, että:

(i) se toteutuu; ja

(ii) se vaikuttaa yksin tai yhdessä muiden riskien kanssa kielteisesti yhden tai useamman laatutavoitteen saavuttamiseen.

†*Laatutavoitteet (Quality objectives)* – Laadunhallintajärjestelmän komponentteihin liittyvät toivotut lopputulemat, jotka yhteisön on määrä saavuttaa.

**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.

Liitännäispalvelut (*Related services*) – Toimeksiannot erikseen sovittujen toimenpiteiden suorittamisesta ja kokoamistoimeksiannot.

†*Listattu yhteisö* (*Listed entity*) – Yhteisö, jonka oman tai vieraan pääoman ehtoisia arvopapereita noteerataan tai on listattuina tunnustetussa arvopaperipörssissä tai markkinoidaan tunnustetun arvopaperipörssin tai muun vastaavan elimen sääntöjen mukaisesti.

Lisäinformaatio – (ks. *Täydentävä informaatio*)

Lähde (Source) – Fyysinen yksikkö tai prosessi, joka päästää kasvihuonekaasuja ilmakehään

**Lähipiiriin kuuluva osapuoli* (*Related party*) – Osapuoli, joka on joko:

(a) sovellettavassa tilinpäätösnormistossa määritelty lähipiiriin kuuluvaksi; tai

(b) jos sovellettavaan tilinpäätösnormistoon sisältyy hyvin vähän tai ei lainkaan lähipiiritietoja koskevia vaatimuksia:

(i) henkilö tai toinen yhteisö, joka käyttää raportoivassa yhteisössä määräysvaltaa tai huomattavaa vaikutusvaltaa joko välittömästi tai yhden tai useamman välikäden kautta välillisesti;

[13] Palveluorganisaation alihankkijan tapauksessa alihankkijaa käyttävän palveluyhteisön tilintarkastaja on myös käyttäjäyhteisön tilintarkastaja.

(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.

Läpikulku (Performing a walk-through) – Liiketapahtumien valitseminen ja jäljittäminen sovellettavan prosessin läpi tietojärjestelmässä.

Läpikulkutesti (Walk-through test) – (ks. *Läpikulku (Performing a walk-through))*

**Mennyttä aikaa koskeva taloudellinen informaatio (Historical financial information)* – Tiettyä yhteisöä koskeva taloudellisia käsitteitä käyttäen ilmaistu, pääasiassa yhteisön kirjanpitojärjestelmästä johdettu informaatio, joka koskee menneiden ajanjaksojen tapahtumia tai menneinä ajankohtina vallinneita taloudellisia tilanteita tai olosuhteita.

**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.

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 suhteellinen suuruus, luonne ja kohteeseen kohdistuva vaikutus sekä aiottujen käyttäjien tai vastaanottajien ilmaisema mielenkiinto.

Merkittävä laitos (*Significant facility*) – Laitos, joka on yksinään merkittävä, koska sen päästöt ovat merkittävät suhteessa kasvihuonekaasuraporttiin sisältyviin kokonaispäästöihin tai koska sen erityisestä luonteesta tai olosuhteista aiheutuu erityisiä olennaisen virheellisyyden riskejä.

**Merkittävä riski (Significant risk)* – Tunnistettu olennaisen virheellisyyden riski:

(i) jonka osalta arvioitu ominaisriski on lähellä ominaisriskiasteikon yläpäätä perustuen siihen, kuinka paljon ominaisriskitekijät vaikuttavat yhdistelmään, joka muodostuu virheellisyyden toteutumisen todennäköisyydestä ja siitä, kuinka suuri mahdollinen virheellisyys olisi toteutuessaan; tai

(ii) jota tulee käsitellä merkittävänä riskinä muiden ISA-standardien vaatimusten mukaisesti.

Mittaaja tai arvioija (Measurer or evaluator) – Osapuoli, joka mittaa (tai osapuolet, jotka mittaavat) kohteen kriteerejä käyttäen tai arvioi(vat) sitä kriteerien perusteella. Mittaajalla tai arvioijalla on kohdetta koskevaa erityisasiantuntemusta

Mukaan ottava menetelmä (Inclusive method) – Sellainen tapa käsitellä palveluorganisaation alihankkijan tuottamia palveluja, että palveluorganisaation järjestelmän kuvaus sisältää tiedot alihankkijan tuottamien palvelujen luonteesta ja että kyseisen alihankkijan relevantit valvontatavoitteet ja niihin liittyvät kontrollit sisältyvät palveluorganisaation järjestelmän kuvaukseen ja kuuluvat palveluorganisaation tilintarkastajan toimeksiantoon.

**Mukautettu lausunto (Modified opinion)* – Varauman sisältävä lausunto, kielteinen lausunto tai lausunnon antamatta jättäminen.

**Muu informaatio (Other information)* – Yhteisön vuosikertomukseen sisältyvä taloudellinen tai muu kuin taloudellinen informaatio (muu kuin tilinpäätös ja sitä koskeva tilintarkastuskertomus).

Muu informaatio (ISAE 3000:n (uudistettu) yhteydessä) (Other information (in the context of ISAE 3000 (Revised)) – Informaatio (muu kuin kohdetta koskeva tieto ja siitä annettava varmennusraportti), joka sisältyy kohdetta koskevan tiedon ja siitä annettavan varmennusraportin sisältävään asiakirjaan joko säädöksen, määräyksen tai vakiintuneen käytännön perusteella

**Muun informaation virheellisyys* (*Misstatement of the other information*) – Muussa informaatiossa on virheellisyys, kun se on esitetty väärin tai on muutoin harhaanjohtavaa (kattaa myös tapaukset, joissa jätetään esittämättä tai esitetään epäselvästi informaatiota, joka on välttämätöntä muussa informaatiossa esitetyn seikan ymmärtämiseksi oikein).

**†Muut ammattihenkilöt ”/ Ammattihenkilöstö”(Staff)* – Ammattihenkilöt, jotka eivät ole partnereita, tilintarkastusyhteisön palveluksessa olevat erityisasiantuntijat mukaan lukien.

Muut toimenpiteet (*Further procedures*) – Toimenpiteet, jotka suoritetaan arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi ja joihin kuuluvat (mahdolliset) kontrollien testaukset, yksittäisten tapahtumien tarkastaminen ja analyyttiset 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.

Määrittäminen (*Quantification*) – Prosessi, joka avulla selvitetään niiden kasvihuonekaasujen määrä, jotka liittyvät yhteisöön suorasti tai epäsuorasti ja jotka tulevat tietyistä päästölähteistä (tai jotka tietyt nielut poistavat).

**Negatiivista vahvistusta koskeva pyyntö (Negative confirmation request*) – Pyyntö siitä, että vahvistuksen antava osapuoli vastaa suoraan tilintarkastajalle vain, jos se on pyyntöön sisältyvistä tiedoista eri mieltä.

Nielu (*Sink*) – Fyysinen yksikkö tai prosessi, joka poistaa kasvihuonekaasuja ilmakehästä.

Oikaisematon taloudellinen informaatio (*Unadjusted financial information*) – Yhteisön taloudellinen informaatio, johon vastuussa oleva osapuoli tekee pro forma -oikaisuja.

**Oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto* (*Fair presentation framework)* – (ks. *Sovellettava tilinpäätösnormisto (Applicable financial reporting framework)* ja *Yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto (General purpose framework)*)

**Olennaisen virheellisyyden riski (Risk of material misstatement)* – Riski siitä, että tilinpäätös on olennaisesti virheellinen ennen tilintarkastusta. Tämä riski koostuu kahdesta osasta, joita kuvataan kannanottotasolla seuraavasti:

(a) Ominaisriski [aiemmin Toimintariski] (Inherent risk) – 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 (Control risk) – Riski siitä, että yhteisön kontrollit eivät estä tai eivät havaitse ja korjaa ajoissa jotakin liiketapahtumien lajia, tilin saldoa tai tilinpäätöksessä esitettävää tietoa koskevassa kannanotossa mahdollisesti olevaa virheellisyyttä, joka voisi olla olennainen joko yksin tai yhdessä muiden virheellisyyksien kanssa.

Olennaisen virheellisyyden riski (ISAE 3000:n (uudistettu) yhteydessä) (Risk of material misstatement (in the context of ISAE 3000 (Revised)) – Riski siitä, että kohdetta koskeva tieto on olennaisesti virheellinen ennen toimeksiantoa.

Ominaisriski [aiemmin Toimintariski] (Inherent risk) – (ks. Olennaisen virheellisyyden riski *(Risk of material misstatement)*)

**Ominaisriskitekijät (Inherent risk factors)* – Tapahtumien tai olosuhteiden ominaispiirteet, jotka vaikuttavat liiketapahtumien lajia, tilin saldoa tai tilinpäätöksessä esitettävää tietoa koskevan kannanoton alttiuteen väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvalle virheellisyydelle ennen kontrollien huomioon ottamista. Tällaiset tekijät voivat olla laadullisia tai määrällisiä, ja niihin voivat kuulua monimutkaisuus, subjektiivisuus, muutokset, epävarmuus tai johdon tarkoitushakuisuudesta tai muista väärinkäytöksen riskitekijöistä johtuva alttius virheellisyydelle[14] siltä osin kuin ne vaikuttavat ominaisriskiin.

[14] ISA 240, kappaleet A24–A27

Organisaation raja (Organizational boundary) – Raja, joka määrää, mitkä toiminnot sisällytetään yhteisön kasvihuonekaasuraporttiin.

**Osa (Element)* – (ks. Tilinpäätöslaskelman osa *(Element of a financial statement)*)

Osavuosi-informaatio tai -tilinpäätös (Interim financial information or statements) – Taloudellinen informaatio (joka voi olla suppeampi kuin jäljempänä määritelty tilinpäätöskokonaisuus), joka julkaistaan tilikauden aikana (tavallisesti puolivuosittain tai neljännesvuosittain).

**Osittaminen (Stratification)* – Prosessi, jossa perusjoukko jaetaan alajoukkoihin, joista kukin koostuu ominaispiirteiltään (usein rahamääräinen arvo) samankaltaisista otantayksiköistä.

Ostettu kompensaatio (*Purchased offset*) – Päästövähennys, jossa yhteisö maksaa siitä, että toisen yhteisön päästöt vähentyvät (päästövähenemät) tai toisen yhteisön poistetut määrät kasvavat (poistettujen määrien lisäykset) hypoteettiseen perustasoon (baseline) verrattuna.

**Otannasta johtumaton riski (Non-sampling risk)* – Riski siitä, että tilintarkastaja tekee virheellisen johtopäätöksen jostakin otantariskiin liittymättömästä syystä.

**Otanta (Sampling)* – (ks. *Otanta tilintarkastuksessa (Audit sampling*))

**Otanta tilintarkastuksessa (otanta) (Audit sampling (sampling))* – Tilintarkastustoimenpiteiden kohdistaminen vähempään kuin 100 %:iin tilintarkastuksen kannalta relevanttiin perusjoukkoon kuuluvista yksiköistä siten, että kaikilla otantayksiköillä on mahdollisuus tulla valituiksi, jotta tilintarkastaja saa kohtuullisen perustan koko perusjoukkoa 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 tosiasiassa 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 tosiasiassa ole. Tämän tyyppinen virheellinen johtopäätös vaikuttaa tilintarkastuksen taloudellisuuteen, koska siitä yleensä aiheutuisi lisätyötä alkuperäisten johtopäätösten virheellisyyden toteamiseksi.

**Otantayksikkö (Sampling unit*) – Yksittäiset yksiköt, joista perusjoukko koostuu.

†*Palveluntuottaja (Service provider)* – Tilintarkastusyhteisön ulkopuolinen henkilö tai organisaatio, jonka antamaa resurssia käytetään laadunhallintajärjestelmässä tai toimeksiantojen suorittamisessa. Palveluntuottajiin ei lueta ketjua, johon tilintarkastusyhteisö kuuluu, muita samaan ketjuun kuuluvia tilintarkastusyhteisöjä eikä muita ketjuun sisältyviä rakenteita tai organisaatioita.

**Palveluorganisaatio (Service organization*) – Ulkopuolinen organisaatio (tai ulkopuolisen organisaation segmentti), joka tuottaa käyttäjäyhteisöille palveluja, jotka ovat osa näiden yhteisöjen taloudellisen raportoinnin kannalta relevantteja tietojärjestelmiä.

Palveluorganisaatio (ISAE 3402:n yhteydessä) (Service organization (in the context of ISAE 3402)) – Ulkopuolinen organisaatio (tai ulkopuolisen organisaation segmentti), joka tuottaa käyttäjäyhteisöille palveluja, jotka ovat todennäköisesti relevantteja käyttäjäyhteisöjen sisäisen valvonnan kannalta siltä osin kuin se liittyy taloudelliseen raportointiin.

**Palveluorganisaation alihankkija (Subservice organization)* – Palveluorganisaatio, jota toinen palveluorganisaatio käyttää suorittamaan joitakin käyttäjäyhteisöille tuotettavia palveluja, jotka ovat osa näiden käyttäjäyhteisöjen taloudellisen raportoinnin kannalta relevantteja tietojärjestelmiä.

Palveluorganisaation alihankkija (*ISAE 3402:n yhteydessä*) *(Subservice organization (in the context of ISAE 3402))* – Palveluorganisaatio, jota toinen palveluorganisaatio käyttää suorittamaan joitakin käyttäjäyhteisöille tuotettavia palveluja, jotka ovat todennäköisesti relevantteja käyttäjäyhteisöjen sisäisen valvonnan kannalta siltä osin kuin se liittyy taloudelliseen raportointiin.

Palveluorganisaation alihankkijalla olevat kontrollit (Controls at a subservice organization) – Palveluorganisaation alihankkijalla olevat kontrollit, jotka antavat kohtuullisen varmuuden valvontatavoitteen saavuttamisesta

**Palveluorganisaation järjestelmä (Service organization's system)* – Toimintaperiaatteet ja menettelytavat, jotka palveluorganisaatiossa on suunniteltu, otettu käyttöön ja pidetään yllä palveluorganisaation tilintarkastajan raportin kattamien palvelujen tuottamiseksi käyttäjäyhteisöille.

Palveluorganisaation järjestelmä (tai järjestelmä) (ISAE 3402:n yhteydessä) (Service organization's system (or the system) (in the context of ISAE 3402)) – Toimintaperiaatteet ja menettelytavat, jotka palveluorganisaatiossa on suunniteltu ja otettu käyttöön palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportin kattamien palvelujen tuottamiseksi käyttäjäyhteisöille. Palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa yksilöidään: palvelut, jotka se kattaa, ajanjakso tai – jos kyseessä on 1-tyypin raportti – ajankohta, jota kuvaus koskee, valvontatavoitteet ja niihin liittyvät kontrollit.

Palveluorganisaation kannanotto (Service organization's statement) – Kirjallinen kannanotto palveluorganisaatiossa olevia kontrolleja kuvaavan ja niiden rakenteesta ja toiminnan tehokkuudesta kertovan raportin määritelmässä (jos kyseessä on 2-tyypin raportti) tai palveluorganisaatiossa olevia kontrolleja kuvaavan ja niiden rakenteesta kertovan raportin määritelmässä) (jos kyseessä on 1-tyypin raportti) tarkoitetuista seikoista.

**Palveluorganisaation tilintarkastaja (Service auditor)* – Tilintarkastaja, joka palveluorganisaation pyynnöstä antaa palveluorganisaation kontrolleja koskevan varmennusraportin.

Palveluorganisaation tilintarkastaja (Service auditor) (ISAE 3402:n yhteydessä) (Service auditor (in the context of ISAE 3402)) – Toimeksiannon suorittaja, joka palveluorganisaation pyynnöstä antaa palveluorganisaatiossa olevia kontrolleja koskevan varmennusraportin.

Palveluorganisaatiossa olevat kontrollit (*Controls at the service organization*) – Kontrollit, jotka koskevat palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportin kattaman valvontatavoitteen saavuttamista.

**Palveluorganisaatiossa olevia kontrolleja kuvaava ja niiden rakenteesta ja toiminnan tehokkuudesta kertova raportti* (ISA 402:ssa käytetään nimitystä 2-tyypin raportti) (*Report on the description, design, and operating effectiveness of controls at a service organization)* – Raportti, joka sisältää

(a) palveluorganisaation johdon laatiman kuvauksen palveluorganisaation järjestelmästä, valvontatavoitteista sekä niihin liittyvistä kontrolleista, kontrollien rakenteesta ja siitä että ne ovat käytössä tiettynä ajankohtana tai tiettynä ajanjaksona sekä joissakin tapauksissa niiden toiminnan tehokkuudesta tiettynä ajanjaksona; ja

(b) palveluorganisaation tilintarkastajan raportin, jonka tavoitteena on antaa kohtuullinen varmuus ja joka sisältää:

  (i) palveluorganisaation tilintarkastajan lausunnon palveluorganisaation järjestelmää, valvontatavoitteita sekä niihin liittyviä kontrolleja koskevasta kuvauksesta, kontrollien rakenteen sopivuudesta kyseisten valvontatavoitteiden saavuttamiseksi sekä kontrollien toiminnan tehokkuudesta; ja

  (ii) kuvauksen palveluorganisaation tilintarkastajan suorittamasta kontrollien testauksesta ja sen tuloksista.

Palveluorganisaatiossa olevia kontrolleja kuvaava ja niiden rakenteesta ja toiminnan tehokkuudesta kertova raportti (*ISAE 3402:ssa käytetään nimitystä "2-tyypin raportti") (ISAE 3402:n yhteydessä) (Report on the description, design and operating effectiveness of controls at a service organization) (referred to in ISAE 3402 as a "type 2 report") (in the context of ISAE 3402)* – Raportti, joka sisältää

(a) palveluorganisaation laatiman kuvauksen järjestelmästään;

(b) palveluorganisaation kirjallisen kannanoton siitä, että kaikilta olennaisilta osin ja soveltuvien kriteerien perusteella on niin, että

(i) palveluorganisaation järjestelmä on esitetty kuvauksessa oikein sellaisena kuin se on suunniteltuna ja käytössä tiettynä ajanjaksona;

(ii) palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainittuihin valvontatavoitteisiin liittyvät kontrollit olivat tiettynä ajanjaksona rakenteeltaan sopivat; ja

(iii) palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainittuihin valvontatavoitteisiin liittyvät kontrollit toimivat tehokkaasti tiettynä ajanjaksona; ja

(c) palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportin, joka

(i) sisältää kohtuullisen varmuuden antavan johtopäätöksen kohdissa b(i)–(iii) tarkoitetuista seikoista; ja

(ii) sisältää kuvauksen kontrollien testauksesta ja sen tuloksista

**Palveluorganisaatiossa olevia kontrolleja kuvaava ja niiden rakenteesta kertova raportti* (ISA 402:ssa[15] käytetään nimitystä 1-tyypin raportti) (*Report on the description and design of controls at a service organization)* – Raportti, joka sisältää

(a) palveluorganisaation johdon laatiman kuvauksen palveluorganisaation järjestelmästä, valvontatavoitteista sekä niihin liittyvistä kontrolleista, jotka ovat tiettynä ajankohtana suunniteltuina ja käytössä; ja

(b) palveluorganisaation tilintarkastajan antaman raportin, jonka tavoitteena on antaa kohtuullinen varmuus ja joka sisältää palveluorganisaation tilintarkastajan lausunnon palveluorganisaation järjestelmää, valvontatavoitteita sekä niihin liittyviä kontrolleja koskevasta kuvauksesta sekä kontrollien rakenteen sopivuudesta kyseisten valvontatavoitteiden saavuttamiseksi.

Palveluorganisaatiossa olevia kontrolleja kuvaava ja niiden rakenteesta kertova raportti (ISAE 3402:ssa[16] *käytetään nimitystä "1-tyypin raportti") (ISAE 3402:n yhteydessä)* (*Report on the description and design of controls at a service organization) (referred to in ISAE 3402 as a "type 1 report") (in the context of ISAE 3402)* – Raportti, joka sisältää

(a) palveluorganisaation laatiman kuvauksen järjestelmästään;

(b) palveluorganisaation kirjallisen kannanoton siitä, että kaikilta olennaisilta osin ja soveltuvien kriteerien perusteella on niin, että

(i) palveluorganisaation järjestelmä on esitetty kuvauksessa oikein sellaisena kuin se on suunniteltuna ja käytössä tiettynä ajankohtana;

(ii) palveluorganisaation järjestelmän kuvauksessa mainittuihin valvontatavoitteisiin liittyvät kontrollit olivat tiettynä ajankohtana rakenteeltaan sopivat; ja

(c) palveluorganisaation tilintarkastajan varmennusraportin, jossa ilmaistaan kohtuullisen varmuuden antava johtopäätös kohdissa b(i)–(ii) tarkoitetuista seikoista.

*†*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.

Perusvuosi (*Base year*) – Tietty vuosi tai useamman vuoden keskiarvo, johon yhteisön päästöjä verrataan ajan kuluessa.

Pieni yhteisö (Smaller entity) – Yhteisö, jolla on tyypillisesti sellaisia laadullisia ominaispiirteitä kuin

(a) omistuksen ja johdon keskittyminen pienelle määrälle henkilöitä (usein yhdelle henkilölle – joko luonnolliselle henkilölle tai toiselle yritykselle, joka omistaa yhteisön, edellyttäen, että omistajalla on relevantit laadulliset ominaispiirteet); ja

(b) yksi tai useampia seuraavista:

(i) selkeät tai suoraviivaiset liiketapahtumat;

---

15 ISA 402 *Palveluorganisaatiota käyttävän yhteisön tilintarkastuksessa huomioon otettavia seikkoja*

16 ISAE 3402 *Palveluorganisaatiossa olevia kontrolleja koskevat varmennusraportit*

(ii) selkeä kirjanpito;

(iii) vain harvoja liiketoiminta-alueita ja harvoja tuotteita;

(iv) vain vähän sisäisiä kontrolleja;

(v) harvoja johdon tasoja, ja nämä vastaavat monista kontrolleista; tai

(vi) vähän henkilöstöä ja monilla voi olla paljon erilaisia tehtäviä.

Tämä luettelo laadullisista ominaisuuksista ei ole kattava eivätkä ominaispiirteet rajoitu pieniin yhteisöihin. Pienillä yhteisöillä ei välttämättä ole kaikkia näitä ominaispiirteitä.

**Poikkeama (Exception)* – Vastaus, joka osoittaa vahvistettavaksi pyydetyn tai yhteisön 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.

Pois jättävä menetelmä (Carve-out method) – Sellainen tapa käsitellä palveluorganisaation alihankkijan tuottamia palveluja, että palveluorganisaation järjestelmän kuvaus sisältää tiedot alihankkijan tuottamien palvelujen luonteesta mutta kyseisen alihankkijan relevantit valvontatavoitteet ja niihin liittyvät kontrollit on jätetty pois palveluorganisaation järjestelmän kuvauksesta ja palveluorganisaation tilintarkastajan toimeksiannosta. Palveluorganisaation järjestelmän kuvaus ja palveluorganisaation tilintarkastajan toimeksianto kattavat palveluorganisaatiossa olevat kontrollit, joiden avulla seurataan palveluorganisaation alihankkijalla olevien kontrollien tehokkuutta ja joihin voi kuulua, että palveluorganisaatio käy läpi alihankkijalla olevia kontrolleja koskevan varmennusraportin.

Poistettu määrä (*Removal*) – Kasvihuonekaasut, jotka yhteisö on kauden aikana poistanut ilmakehästä tai jotka olisi päästetty ilmakehään, ellei niitä olisi otettu talteen ja kanavoitu nieluun.

**Positiivista vahvistusta koskeva pyyntö (Positive confirmation request)* – Pyyntö siitä, että vahvistuksen antava osapuoli vastaa suoraan tilintarkastajalle ja ilmoittaa, onko se pyyntöön sisältyvistä tiedoista samaa vai eri mieltä, tai antaa pyydetyt tiedot.

Pro forma -oikaisut (*Pro forma adjustments*) – Kun kyseessä on oikaisematon taloudellinen informaatio, näihin kuuluvat

(i) oikaisemattomaan taloudelliseen informaatioon tehtävät oikaisut, jotka havainnollistavat merkittävän tapahtuman tai liiketoimen (”tapahtuma” tai ”liiketoimi”) vaikutusta, ikään kuin tapahtuma tai liiketoimi olisi toteutunut havainnollistamistarkoitusta varten valittuna aikaisempana ajankohtana; ja

(ii) oikaisemattomaan taloudelliseen informaatioon tarvittavat oikaisut, jotta taloudellinen pro forma -informaatio tulisi kootuksi perusteella, joka on yhdenmukainen raportoivan yhteisön (yhteisö) noudattaman tilinpäätösnormiston ja sen tähän normistoon perustuvien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden kanssa. (Viittaus: kappaleet A15–A16)

Pro forma -oikaisuihin luetaan hankitun tai hankittavan liiketoiminnan (hankinnan kohde) tai luovutetun tai luovutettavan liiketoiminnan (luovutuksen kohde) relevantti taloudellinen informaatio siltä osin kuin tällaista informaatiota käytetään taloudellisen pro forma -informaation kokoamiseen (”hankinnan tai luovutuksen kohteen taloudellinen informaatio”).

Päästökauppajärjestelmä (*Emissions trading scheme*) – Markkinoihin perustuva menettely, jota käytetään kasvihuonekaasujen kontrollointiin tarjoamalla taloudellisia kannustimia tällaisten kaasupäästöjen vähentämiseksi.

Päästökerroin (*Emissions factor*) – Matemaattinen kerroin tai suhdeluku, jonka avulla toimintaa mittaava luku (esimerkiksi käytetyt polttoainelitrat, kuljetut kilometrit, eläinten lukumäärä maataloudessa tai tuotantotonnit) muutetaan kyseiseen toimintaan liittyvien kasvihuonekaasujen määrää koskevaksi arvioksi.

Päästöt (*Emissions*) – Kasvihuonekaasut, jotka on relevantteina ajanjaksoina laskettu ilmakehään tai jotka olisi laskettu ilmakehään, ellei niitä olisi otettu talteen ja kanavoitu nieluun. Päästöt voidaan luokitella seuraaviin ryhmiin:

- suorat päästöt (käytetään myös nimitystä scope 1 -päästöt), jotka ovat yhteisön omistamista tai sen määräysvallassa olevista lähteistä tulevia päästöjä;

- epäsuorat päästöt, jotka ovat seurausta yhteisön toimenpiteistä mutta tulevat jonkin toisen yhteisön omistamista tai määräysvallassa olevista lähteistä. Epäsuorat päästöt voidaan edelleen jakaa seuraaviin ryhmiin:
    - scope 2 -päästöt, jotka ovat yhteisöön siirrettyyn ja sen käyttämään energiaan liittyviä päästöjä;
    - scope 3 -päästöt, joita ovat kaikki muut epäsuorat päästöt.

Päästötyyppi (*Type of emission*) – Päästöjen ryhmä, joka perustuu esimerkiksi päästölähteeseen, kaasutyyppiin, alueeseen tai laitokseen.

Päästövähennys (*Emissions deduction*) – Mikä tahansa yhteisön kasvihuonekaasuraporttiin sisältyvä erä, joka vähennetään raportoitavista kokonaispäästöistä mutta joka ei ole poistettu määrä; yleensä siihen sisältyy ostettuja kompensaatioita, mutta siihen voi sisältyä myös monenlaisia muita instrumentteja tai mekanismeja, kuten saavutuksiin perustuvia päästöyksiköitä ja päästöoikeuksia, jotka tunnustetaan sääntelyyn perustuvassa tai muussa järjestelmässä, johon yhteisö osallistuu.

Rajoitettu varmuus (ISRE 2400:n (uudistettu) yhteydessä) (Limited assurance (in the context of ISRE 2400 (Revised)) – Hankittava varmuustaso perustaksi johtopäätöksen esittämiselle kyseisen standardin mukaisesti silloin, kun toimeksiantoriski alennetaan tasolle, joka on toimeksiannon olosuhteissa hyväksyttävä mutta suurempi kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa. Evidenssin kokoamistoimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus yhdessä tarkasteltuina ovat vähintäänkin riittävät, niin että toimeksiannon suorittaja saavuttaa mielekkään varmuustason. Jotta toimeksiannon suorittajan saavuttama varmuustaso olisi mielekäs, se todennäköisesti lisää aiottujen käyttäjien luottamusta tilinpäätökseen.

Rajoitetun varmuuden antava toimeksianto (Limited assurance engagement) – (ks. *Varmennustoimeksianto (Assurance engagement)*)

†*Relevantit eettiset vaatimukset (ISQM 1:n yhteydessä) (Relevant ethical requirements (in the context of ISQM 1))* – Ammattieettiset periaatteet ja eettiset vaatimukset, joita sovelletaan tilintarkastusammattilaisiin näiden suorittaessa toimeksiantoja, jotka ovat tilinpäätökseen kohdistuvia tilintarkastuksia tai yleisluonteisia tarkastuksia taikka muita varmennus- tai liitännäispalvelutoimeksiantoja. Relevantteihin eettisiin vaatimuksiin kuuluvat yleensä IESBAn (International Ethics Standards Board for Accountants) julkaisuun *Kansainväliset eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille (sisältäen Kansanväliset riippumattomuusstandardit)* (IESBAn eettiset säännöt) sisältyvät vaatimukset, jotka koskevat tilinpäätökseen kohdistuvaa tilintarkastusta tai yleisluonteista tarkastusta taikka muita varmennus- tai liitännäispalvelutoimeksiantoja, sekä niitä tiukemmat kansalliset vaatimukset.

†*Relevantit eettiset vaatimukset (ISQM 2:n yhteydessä) (Relevant ethical requirements (in the context of ISQM 2))* – Ammattieettiset periaatteet ja eettiset vaatimukset, joita sovelletaan tilintarkastusammattilaiseen tämän suorittaessa toimeksiantokohtaista laadun läpikäyntiä. Relevantteihin eettisiin vaatimuksiin kuuluvat yleensä IESBAn (International Ethics Standards Board for Accountants) julkaisuun *Kansainväliset eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille (sisältäen Kansanväliset riippumattomuusstandardit)* (IESBAn eettiset säännöt) sisältyvät vaatimukset, jotka koskevat tilinpäätökseen kohdistuvaa tilintarkastusta tai yleisluonteista tarkastusta taikka muita varmennus- tai liitännäispalvelutoimeksiantoja, sekä niitä tiukemmat kansalliset vaatimukset.

**Relevantit eettiset vaatimukset (ISA-standardien yhteydessä) (Relevant ethical requirements (in the context of the ISAs))* – Ammattieettiset periaatteet ja eettiset vaatimukset, joita sovelletaan tilintarkastusammattilaisiin tilintarkastustoimeksiantoa 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 eettiset vaatimukset (ISRE 2400:n (uudistettu) yhteydessä) (Relevant ethical requirements (in the context of ISRE 2400 (Revised)) – Ammattieettiset periaatteet ja eettiset vaatimukset, joita sovelletaan tilintarkastusammattilaisiin näiden suorittaessa tilinpäätökseen kohdistuvia yleisluonteisia tarkastuksia. Relevantteihin eettisiin vaatimuksiin kuuluvat yleensä IESBAn julkaisuun *Kansainväliset eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille (sisältäen Kansainväliset riippumattomuusstandardit)* (IESBA:n eettiset säännöt) sisältyvät vaatimukset, jotka koskevat tilinpäätökseen kohdistuvia yleisluonteisia tarkastuksia, sekä niitä tiukemmat kansalliset vaatimukset.

Relevantit eettiset vaatimukset (ISRS 4400:n (uudistettu) yhteydessä) (Relevant ethical requirements (in the context of ISRS 4400 (Revised)) – Ammattieettiset periaatteet ja eettiset vaatimukset, joita sovelletaan toimeksiantotiimiin tämän suorittaessa erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevia toimeksiantoja. Relevantteihin eettisiin vaatimuksiin kuuluvat yleensä IESBAn julkaisuun *Kan-*

sainväliset eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille (sisältäen Kansainväliset riippumattomuusstandardit) (IESBAn eettiset säännöt) sisältyvät vaatimukset sekä niitä tiukemmat kansalliset vaatimukset.

Relevantit eettiset vaatimukset (ISRS 4410:n (uudistettu) yhteydessä) (Relevant ethical requirements (in the context of ISRS 4410 (Revised)) – Ammattieettiset periaatteet ja eettiset vaatimukset, joita sovelletaan toimeksiantotiimiin tämän suorittaessa kokoamistoimeksiantoja. Relevantteihin eettisiin vaatimuksiin kuuluvat yleensä IESBAn julkaisuun *Kansainväliset eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille (sisältäen Kansainväliset riippumattomuusstandardit)* (IESBAn eettiset säännöt) sisältyvät vaatimukset sekä niitä tiukemmat kansalliset vaatimukset.

**Relevantit kannanotot (Relevant assertions)* – Liiketapahtumien lajia, tilin saldoa tai tilinpäätöksessä esitettävää tietoa koskeva kannanotto on relevantti, kun siihen liittyy tunnistettu olennaisen virheellisyyden riski. Se, onko kannanotto relevantti, määritetään ennen mahdollisten siihen liittyvien kontrollien huomioon ottamista (ts. ominaisriski).

Riippumattomuus (Independence)[17] – Siihen kuuluvat

(a) mielen riippumattomuus (independence of mind) – asennoituminen, joka mahdollistaa johtopäätöksen esittämisen ilman ammatillista harkintaa vaarantavia vaikutuksia, jolloin henkilö pystyy toimimaan rehellisesti sekä säilyttämään objektiivisuuden ja ammatillisen skeptisyyden.

(b) näkyvä riippumattomuus (independence in appearance) – sellaisten seikkojen ja olosuhteiden välttäminen, jotka ovat niin merkittäviä, että järkevä ja asiaan perehtynyt kolmas osapuoli todennäköisesti päättelisi tilintarkastusyhteisön tai tilintarkastus- tai varmennustiimin jäsenen rehellisyyden, objektiivisuuden tai ammatillisen skeptisyyden vaarantuneen.

**Riskienarviointitoimenpiteet (Risk assessment procedures)* –Tilintarkastustoimenpiteet, jotka suunnitellaan ja suoritetaan väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi tilinpäätöstasolla ja kannanottotasolla.

**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, käyttöönottama 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, käyttöönottama 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 yhteisön tavoitteet saavutetaan. ISA-standardeissa sisäisen valvonnan järjestelmä koostuu viidestä toisiinsa liittyvästä komponentista:

(a) valvontaympäristö;

(b) yhteisön riskienarviointiprosessi;

(c) yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessi;

(d) tietojärjestelmä ja kommunikaatio; sekä

(e) kontrollitoiminnot.

**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.

[17] Määritelty IESBAn julkaisussa *Kansainväliset eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille (sisältäen Kansainväliset riippumattomuusstandardit)* (IESBAn eettiset säännöt)

**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.

Skenaario (Projection) – Tulevaisuutta koskeva taloudellinen informaatio, joka perustuu joko

(a) hypoteettisiin oletuksiin tulevaisuuden tapahtumista ja johdon toimenpiteistä, joiden ei välttämättä odoteta toteutuvan, esimerkiksi kun jotkin yhteisöt ovat vasta aloittamassa toimintaansa tai harkitsevat muuttavansa toimintansa luonnetta merkittävästi; tai

(b) parhaisiin arvioihin perustuvien oletusten ja hypoteettisten oletusten yhdistelmään.

**Sovellettava tilinpäätösnormisto (Applicable financial reporting framework)* – Tilinpäätösnormisto, jota johto ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimet noudattavat tilinpäätöksen laatimisessa ja joka on yhteisön luonne ja tilinpäätöksen tavoite huomioon ottaen hyväksyttävä tai jota säädöksessä tai määräyksessä edellytetään. ISRS 4410:n (uudistettu)[18] yhteydessä viitataan tilinpäätöksen sijaan taloudelliseen informaatioon.

Termiä ”oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto” käytetään tarkoittamaan tilinpäätösnormistoa, joka edellyttää normiston vaatimusten noudattamista ja:

(a) jossa suoraan tai epäsuorasti myönnetään, että johdon saattaa olla tarpeellista esittää tilinpäätöksessä myös muita tietoja kuin ne, joita normiston mukaan nimenomaisesti vaaditaan, jotta tilinpäätös 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.

Sovellettavat kriteerit (*ISAE 3410:n*[19] *yhteydessä) (Applicable criteria (in the context of ISAE 3410))* – Kriteerit, joita käyttäen yhteisö määrittää ja raportoi päästönsä kasvihuonekaasuraportissa.

Sovellettavat kriteerit (*ISAE 3420:n*[20] *yhteydessä) (Applicable criteria (in the context of ISAE 3420))* – Kriteerit, joita vastuussa oleva osapuoli käyttää taloudellisen pro forma -informaation kokoamisessa. Kriteerit voivat olla toimivaltaisten tai tunnustettujen standardeja antavien organisaatioiden antamia taikka säädöksellä tai määräyksellä annettuja. Silloin kun yleisiä kriteerejä ei ole olemassa, vastuussa oleva osapuoli kehittää ne.

**Sovelletut kriteerit (ISA 810:n (uudistettu)*[21] *yhteydessä*) *(Applied criteria (in the context of ISA 810 (Revised)))* – Kriteerit, joita johto on soveltanut tilinpäätösyhteenvedon laatimisessa.

Sovelluskontrollit tietotekniikassa (Application controls in information technology) – Manuaalisia tai automatisoituja menettelyjä, jotka yleensä toimivat liiketoimintaprosessien tasolla ja koskevat yksittäisten sovellusten toimintaa. Sovelluskontrollit voivat olla luonteeltaan ennaltaehkäiseviä tai havaitsevia, ja ne on suunniteltu varmistamaan kirjanpitoaineiston eheyden. Sovelluskontrollit liittyvät siten menettelytapoihin, joita käyttäen tuotetaan, kirjataan, käsitellään ja raportoidaan liiketapahtumia tai muuta taloudellista tietoa.

---

18 ISRS 4410 (uudistettu*) Kokoamistoimeksiannot*

19 ISAE 3410 *Kasvihuonekaasuraportteja koskevat varmennustoimeksiannot*

20 ISAE 3420 *Varmennustoimeksiannot esitteeseen sisältyvän taloudellisen pro forma -informaation kokoamisesta raportoimiseksi*

21 ISA 810 (uudistettu) *Tilinpäätösyhteenvedoista raportoimista koskevat toimeksiannot*

Soveltuvat kriteerit (Suitable criteria) – (ks. *Kriteerit (Criteria)*)

**Suora apu (Direct assistance)* – Sisäisten tarkastajien käyttäminen tilintarkastustoimenpiteiden suorittamiseen ulkoisen tilintarkastajan ohjauksessa ja valvonnassa ja siten, että tämä läpikäy tehdyn työn.

**Säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen (ISA 250:n[22] yhteydessä) (Non-compliance (in the context of ISA 250))* – Yhteisön, sen hallintoelimen tai johdon tai muiden sen palveluksessa tai ohjauksessa työskentelevien henkilöiden tahallinen tai tahaton laiminlyönti tai teko, joka on voimassa olevien säädösten tai määräysten vastainen. Henkilökohtaiset yhteisön liiketoimintaan 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)*)

Taloudellinen pro forma -informaatio (*Pro forma financial information*) – Taloudellinen informaatio, joka esitetään yhdessä oikaisujen kanssa tarkoituksena havainnollistaa jonkin tapahtuman tai liiketoimen vaikutusta oikaisemattomaan taloudelliseen informaatioon, ikään kuin tapahtuma tai liiketoimi olisi toteutunut havainnollistamistarkoitusta varten valittuna aikaisempana ajankohtana. Tässä standardissa oletetaan, että taloudellinen pro forma -informaatio esitetään sarakemuodossa ja siihen sisältyy (a) oikaisematon taloudellinen informaatio; (b) pro forma -oikaisut; ja (c) tuloksena syntyvä pro forma -sarake.

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 virheellisyydet 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.

Tarkastustyössä käytettävä olennaisuus (ISAE 3410:n yhteydessä) (Performance materiality (in the context of ISAE 3410)) – Yksi tai useampi toimeksiannon suorittajan määrittämä luku, joka on kasvihuonekaasuraportille määritettyä olennaisuutta pienempi, jotta saataisiin alennetuksi asianmukaisen alhaiselle tasolle todennäköisyys sille, että yhteenlasketut korjaamattomat ja havaitsemattomat virheellisyydet ylittävät kasvihuonekaasuraportille määritetyn olennaisuuden. Jos tämä on sovellettavissa, tarkastustyössä käytettävä olennaisuus tarkoittaa myös yhtä tai useampaa tilintarkastajan määrittämää lukua, joka on pienempi kuin tiettyjä päästötyyppejä tai esitettäviä tietoja koskeva olennaisuustaso tai tasot.

**Tarkoitukseen soveltuvuus (tilintarkastusevidenssistä puhuttaessa) (Appropriateness (of audit evidence))* – Tilintarkastusevidenssin laadun mitta, toisin sanoen kuinka relevanttia ja luotettavaa tukea evidenssi antaa tilintarkastajan lausunnon perustana olevilleen johtopäätöksille.

**Tarpeellinen määrä (tilintarkastusevidenssistä puhuttaessa) (Sufficiency (of audit evidence))* – Tilintarkastusevidenssin paljouden mitta. Tarvittavan tilintarkastusevidenssin määrään vaikuttavat tilintarkastajan arvio olennaisen virheellisyyden riskeistä ja myös tällaisen tilintarkastusevidenssin laatu.

Tiedustelut (Inquiry) – Tiedustelut sisältävät sekä taloudellisen että muun kuin taloudellisen tiedon hankkimista asiaan perehtyneiltä yhteisössä toimivilta tai sen ulkopuolisilta henkilöiltä.

Tiedustelut (ISRE 2400:n (uudistettu) yhteydessä) (Inquiry (in the context of ISRE 2400 (Revised)) – Tiedustelut sisältävät tiedon hankkimista asiaa tuntevilta yhteisössä toimivilta tai sen ulkopuolisilta henkilöiltä.

Tietoihin ja järjestelmiin pääsemistä koskevat kontrollit (Access controls) – Menettelyt, joiden tarkoituksena on rajoittaa pääsyä päätteille, ohjelmistoihin ja dataan. Tietoihin pääsemistä koskevat kontrollit koostuvat ”käyttäjän tunnistamisesta” ja ”käyttäjän valtuuksista”. ”Käyttäjän tunnistamisen” tarkoituksena on tyypillisesti käyttäjän tunnistaminen kirjautumistunnisteiden, salasano-

[22] ISA 250 *Säädösten ja määräysten huomioon ottaminen tilintarkastuksessa*

jen, avainkorttien tai biometrisen tiedon perusteella. ”Käyttäjän valtuudet” koostuvat säännöistä, joiden avulla määritellään, mihin tietokoneen resursseihin kullakin käyttäjällä on oikeus päästä. Tällaisten menettelyjen tarkoituksena on erityisesti estää tai havaita:

(a) oikeudeton pääsy päätteille, ohjelmistoihin ja dataan;

(b) sellainen tapahtumien kirjaaminen, mihin henkilöllä ei ole oikeutta;

(c) tiedostojen valtuudettomat muutokset;

(d) ohjelmistojen käyttö valtuudettoman henkilöstön toimesta;

(e) hyväksymättömien ohjelmistojen käyttäminen.

**Tiettyä seikkaa painottava kappale (Emphasis of Matter paragraph)* – Tilintarkastuskertomukseen sisältyvä kappale, jossa viitataan tilinpäätöksessä asianmukaisesti esitettyyn seikkaan, joka tilintarkastajan harkinnan mukaan on niin tärkeä, että se on perustavanlaatuinen käyttäjien tilinpäätöksestä saaman käsityksen kannalta.

**Tilastollinen otanta (Statistical sampling*) – Otannassa käytettävä lähestymistapa, jolla on seuraavat ominaispiirteet:

(a) otoksen yksikköjen satunnainen valinta; ja

(b) 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)* – Jäsennetysti esitetty mennyttä aikaa koskeva taloudellinen informaatio – sisältäen kaikki tilinpäätöksessä esitettävät tiedot – joka on tarkoitettu välittämään tietoa yhteisön taloudellisista voimavaroista ja velvoitteista tiettynä ajankohtana tai niiden muutoksista tietyn ajanjakson kuluessa jonkin tilinpäätösnormiston mukaisesti. Yleensä ”tilinpäätös” tarkoittaa sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimusten mukaista tilinpäätöskokonaisuutta, mutta se voi viitata myös yksittäiseen tilinpäätöslaskelmaan. Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot sisältävät selittävää tai kuvaavaa informaatiota, joka sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan täytyy esittää, on nimenomaisesti sallittua esittää tai on muutoin mahdollista esittää tilinpäätöslaskelmassa, liitetiedoissa tai viittaamalla toiseen asiakirjaan.

**Tilinpäätöslaskelman osa (ISA 805:n (uudistettu)[23] yhteydessä) (Element of a financial statement (in the context of ISA 805 (Revised))* – Tilinpäätöslaskelman osa, tili tai erä.

**Tilinpäätöspäivä (Date of the financial statements)* – Tilinpäätöksessä esitettävän viimeisimmän tilikauden päättymispäivä.

**Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat (Subsequent events)* – Tilinpäätöspäivän ja tilintarkastuskertomuksen antamispäivän väliset tapahtumat sekä seikat, jotka tulevat tilintarkastajan tietoon tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen.

**Tilinpäätösyhteenveto (ISA 810:n (uudistettu) yhteydessä) (Summary financial statements (in the context of ISA 810 (Revised))* – Mennyttä aikaa koskeva taloudellinen informaatio, joka on johdettu tilinpäätöksestä mutta ei ole yhtä yksityiskohtainen kuin tilinpäätös; se on kuitenkin jäsennetty esitys, joka on yhdenmukainen sen kanssa, mitä tilinpäätöksessä esitetään yhteisön taloudellisista voimavaroista tai velvoitteista tiettynä ajankohtana tai niiden muutoksista tietyn ajanjakson kuluessa.[24] Eri maissa tai muilla eri oikeudenkäyttöalueilla saatetaan käyttää erilaista terminologiaa kuvamaan tällaista taloudellista informaatiota.

**Tilintarkastaja (Auditor)* – Termiä ”tilintarkastaja” käytetään tarkoittamaan tilintarkastusta suorittavaa henkilöä tai suorittavia henkilöitä, tavallisesti toimeksiannosta vastuullista henkilöä tai muita toimeksiantotiimin jäseniä tai soveltuvissa tapauksis-

---

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

24 ISA 200, kappale 13(f)

sa tilintarkastusyhteisöä. Silloin kun jossakin ISA-standardissa nimenomaan tarkoitetaan, että jokin vaatimus tai velvollisuus koskee toimeksiannosta vastuullista henkilöä, käytetään termiä ”toimeksiannosta vastuullinen henkilö” eikä termiä ”tilintarkastaja”. ”Toimeksiannosta vastuullisella henkilöllä” ja ”tilintarkastusyhteisöllä” tarkoitetaan relevanteissa tapauksissa vastaavia julkisen sektorin tahoja.

**Tilintarkastajan käyttämä erityisasiantuntija (Auditor's expert)* – Henkilö tai organisaatio, jolla on erityisasiantuntemusta muulla kuin laskentatoimen tai tilintarkastuksen alueella ja jonka kyseisellä alueella tekemää työtä tilintarkastaja käyttää apuna hankkiessaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Tilintarkastajan käyttämä erityisasiantuntija voi olla joko tilintarkastajan käyttämä sisäinen erityisasiantuntija (joka on tilintarkastajan edustaman tilintarkastusyhteisön tai sen kanssa samaan ketjuun kuuluvan tilintarkastusyhteisön partneri[25] tai muu henkilöstöön kuuluva asiantuntija, määräaikaiset henkilöstöön kuuluvat asiantuntijat mukaan luettuina) tai tilintarkastajan käyttämä ulkopuolinen erityisasiantuntija.

**Tilintarkastajan muodostama lukuarvio tai vaihteluväli* [aiemmin *Tilintarkastajan arvioima luku tai vaihteluväli [Auditor's point estimate or auditor's range]* – Rahamäärä tai rahamäärien vaihteluväli, jonka tilintarkastaja muodostaa arvioidessaan johdon lukuarviota.

Tilintarkastajan yhdistäminen taloudelliseen informaatioon (Auditor association with financial information) – Tilintarkastaja yhdistetään taloudelliseen informaatioon, kun hän liittää siihen raportin tai suostuu nimensä käyttämiseen ammatillisessa yhteydessä.

**Tilintarkastettu tilinpäätös (ISA 810:n (uudistettu) yhteydessä) (Audited financial statements (in the context of ISA 810 (Revised)))* – Tilinpäätös,[26] jonka tilintarkastaja on tilintarkastanut ISA-standardien mukaisesti ja josta tilinpäätösyhteenveto on johdettu.

**Tilintarkastuksen edellytykset (Preconditions for an audit)* – Johto soveltaa tilinpäätöstä laatiessaan hyväksyttävää tilinpäätösnormistoa, ja johto ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimet hyväksyvät lähtökohdan[27] tilintarkastuksen suorittamiselle.

**Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat (Key audit matters*) – Seikat, jotka tilintarkastajan ammatillisen harkinnan mukaan ovat olleet merkittävimpiä tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilintarkastuksessa. Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat valitaan hallintoelinten kanssa kommunikoiduista seikoista.

Tilintarkastuksen kokonaisstrategia (Overall audit strategy) – Kattaa tilintarkastuksen laajuuden, ajoituksen ja suuntaamisen ja ohjaa yksityiskohtaisemman tilintarkastussuunnitelman laatimista.

Tilintarkastusammattilainen (*Professional accountant)*[28] *– Henkilö, joka on IFACin jäsenjärjestön jäsen.*

**Tilintarkastusdokumentaatio* (*Audit documentation)* – Aineisto, johon on dokumentoitu suoritetut tilintarkastustoimenpiteet, hankittu relevantti tilintarkastusevidenssi sekä tilintarkastajan tekemät johtopäätökset (joskus käytetään myös termiä ”työpaperit”).

**Tilintarkastusevidenssi (Audit evidence*) – Tieto, jota tilintarkastaja käyttää lausuntonsa perustana olevien johtopäätösten tekemiseen. Tilintarkastusevidenssi sisältää sekä tilinpäätöksen perustana olevaan kirjanpitoaineistoon sisältyvää tietoa että muuta tietoa. (ks. *Tarpeellinen määrä* ja *Tarkoitukseen soveltuvuus*).

**Tilintarkastuskansio (Audit file)* – Yksi tai useampi kansio tai muu fyysisessä tai sähköisessä muodossa oleva säilyttämisväline, joka sisältää tiettyä toimeksiantoa koskevan tilintarkastusdokumentaation.

**Tilintarkastuskertomuksen antamispäivä (Date of the auditor's report)* – Päivä, jolle tilintarkastaja päivää tilinpäätöstä koskevan kertomuksen ISA 700:n (uudistettu) mukaisesti.[29]

**Tilintarkastuslausunto (Audit opinion)* – (ks. *Mukautettu lausunto (Modified opinion)* ja *Vakiomuotoinen lausunto (Unmodified opinion))*

---

25 ”Partneri” ja ”tilintarkastusyhteisö” tulisi ymmärtää siten, että niillä relevanteissa tapauksissa viitataan vastaaviin julkisen sektorin tahoihin.

26 Termi ”Tilinpäätös” määritellään ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kappaleessa 13(f).

27 ISA 200, kappale 13

28 Määritelty IESBAn eettisissä säännöissä.

29 ISA 700 (uudistettu) *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen*

**Tilintarkastusriski (Audit risk)* – Riski siitä, että tilintarkastaja antaa epäasianmukaisen tilintarkastuslausunnon, kun tilinpäätös on olennaisesti virheellinen. Tilintarkastusriski koostuu olennaisen virheellisyyden 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.

†*Tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmässä oleva puutteellisuus (ISQM 1:n yhteydessä) (Deficiency in the firm's system of quality management (in the context of ISQM 1))* – Tällainen esiintyy, kun:

(i) jokin laadunhallintajärjestelmän tavoitteen saavuttamiseksi vaadittava laatutavoite jää asettamatta;

(ii) jokin laaturiski tai laaturiskien yhdistelmä jää tunnistamatta tai asianmukaisesti arvioimatta;

(iii) jokin vastaamistoimenpide tai vastaamistoimenpiteiden yhdistelmä ei vähennä laaturiskin toteutumisen todennäköisyyttä hyväksyttävän alhaiselle tasolle, koska vastaamistoimenpidettä (tai niiden yhdistelmää) ei ole suunniteltu kunnolla tai otettu käyttöön tai se ei toimi tehokkaasti; tai

(iv) jokin muu laadunhallintajärjestelmän osa-alue puuttuu tai sitä ei ole suunniteltu kunnolla tai otettu käyttöön tai se ei toimi tehokkaasti, mistä seuraa, että johonkin tämän standardin vaatimukseen ei ole vastattu.

Toimeksiannon olosuhteet (Engagement circumstances) – Tietyn toimeksiannon määrittelevä laaja konteksti, johon kuuluu seuraavaa: toimeksiannon ehdot; onko kyseessä kohtuullisen varmuuden antava vai rajoitetun varmuuden antava toimeksianto, kohteen ominaispiirteet, mittaus- tai arviointikriteerit; aiottujen käyttäjien informaatiotarpeet; vastuussa olevan osapuolen, mittaajan tai arvioijan ja toimeksiantajan ja näiden toimintaympäristön relevantit ominaispiirteet; sekä muut seikat, esimerkiksi tapahtumat, liiketoimet, ehdot ja käytännöt, joilla voi olla merkittävä vaikutus toimeksiantoon.

Toimeksiannon suorittaja (Practitioner)[30] – Ammatissa toimiva tilintarkastusammattilainen.

Toimeksiannon suorittaja (ISRE 2400:n (uudistettu) yhteydessä) (Practitioner (in the context of ISRE 2400 (Revised)) – Ammatissa toimiva tilintarkastusammattilainen. Termi käsittää toimeksiannosta vastaavan henkilön ja muut toimeksiantotiimin jäsenet tai, sen mukaan kuin tämä on sovellettavissa, tilintarkastusyhteisön. Silloin kun ISRE 2400:ssa (uudistettu) nimenomaan tarkoitetaan, että jokin vaatimus tai velvollisuus koskee toimeksiannosta vastuullista henkilöä, käytetään termiä ”toimeksiannosta vastuullinen henkilö”, ei ”toimeksiannon suorittaja”. ”Toimeksiannosta vastuullisella henkilöllä” ja ”tilintarkastusyhteisöllä” tarkoitetaan relevanteissa tapauksissa vastaavia julkisen sektorin tahoja.

Toimeksiannon suorittaja (ISAE 3000:n (uudistettu) yhteydessä) (Practitioner (in the context of ISAE 3000 (Revised)) – Toimeksiannon suorittava(t) henkilö(t) (tavallisesti toimeksiannosta vastuullinen henkilö tai muut toimeksiantotiimin jäsenet tai soveltuvissa tapauksissa tilintarkastusyhteisö). Silloin kun tässä standardissa nimenomaan tarkoitetaan, että jokin vaatimus tai velvollisuus koskee toimeksiannosta vastuullista henkilöä, käytetään termiä ”toimeksiannosta vastuullinen henkilö” eikä termiä ”toimeksiannon suorittaja”.

Toimeksiannon suorittaja (ISRS 4400:n (uudistettu) yhteydessä) (Practitioner (in the context of ISRS 4400 (Revised)) – Toimeksiannon suorittava(t) henkilö(t) (tavallisesti toimeksiannosta vastuullinen henkilö tai muut toimeksiantotiimin jäsenet tai sovel-tuvissa tapauksissa tilintarkastusyhteisö). Silloin kun ISRS 4400:ssa (uudistettu) nimenomaan tarkoitetaan, että jokin vaatimus tai velvollisuus koskee toimeksiannosta vastuullista henkilöä, käytetään termiä ”toimeksiannosta vastuullinen henkilö”, ei ”toimeksiannon suorittaja”.

Toimeksiannon suorittaja (ISRS 4410:n (uudistettu) yhteydessä) (*Practitioner (in the context of ISRS 4410 (Revised))* – Ammatissa toimiva tilintarkastusammattilainen, joka suorittaa kokoamistoimeksiannon. Termi kattaa toimeksiannosta vastuullisen henkilön ja muut toimeksiantotiimin jäsenet sekä soveltuvissa tapauksissa tilintarkastusyhteisön. Silloin kun tässä standardissa nimenomaan tarkoitetaan, että jokin vaatimus tai velvollisuus koskee toimeksiannosta vastuullista henkilöä, käytetään termiä ”toimeksiannosta

[30] [Uudistetussa ISAE 3000:ssa ja varmennustoimeksiantojen viitekehyksessä, joita sovelletaan 15.12.2015 alkaen, *practitioner* on määritelty henkilöksi, joka suorittaa toimeksiannon. Suomenkielisenä vastineena on päätetty käyttää *toimeksiannon suorittaja*. Muutos on vaikuttanut myös muihin ISAE-standardeihin.]

vastuullinen henkilö", ei "toimeksiannon suorittaja". "Toimeksiannosta vastuullisella henkilöllä" ja "tilintarkastusyhteisöllä" tarkoitetaan relevanteissa tapauksissa vastaavia julkisen sektorin tahoja.

Toimeksiannon suorittajan käyttämä erityisasiantuntija (Practitioner's expert) – Henkilö tai organisaatio, jolla on erityisasiantuntemusta muulla kuin varmennuksen alueella ja jonka kyseisellä alueella tekemää työtä toimeksiannon suorittaja käyttää apuna hankkiessaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä. Toimeksiannon suorittajan käyttämä erityisasiantuntija voi olla joko sisäinen erityisasiantuntija (joka on toimeksiannon suorittajan edustaman tilintarkastusyhteisön tai sen kanssa samaan ketjuun kuuluvan tilintarkastusyhteisön partneri tai muu henkilöstöön kuuluva asiantuntija) tai ulkopuolinen erityisasiantuntija.

Toimeksiannon suorittajan käyttämä erityisasiantuntija (ISRS 4400:n (uudistettu) yhteydessä) (Practitioner's expert (in the context of ISRS 4400 (Revised)) – Henkilö tai organisaatio, jolla on erityisasiantuntemusta muulla kuin varmennus- ja liitännäispalvelujen alueella ja jonka kyseisellä alueella tekemää työtä käytetään auttamaan toimeksiannon suorittajaa erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevaan toimeksiantoon kuuluvien velvollisuuksien täyttämisessä. Toimeksiannon suorittajan käyttämä erityisasiantuntija voi olla joko sisäinen erityisasiantuntija (joka on toimeksiannon suorittajan edustaman tilintarkastusyhteisön tai sen kanssa samaan ketjuun kuuluvan tilintarkastusyhteisön partneri tai sen henkilöstöön kuuluva, määräaikaiset mukaan lukien) tai ulkopuolinen erityisasiantuntija.

†*Toimeksiannosta vastuullinen henkilö (ISQM 1:n yhteydessä) (Engagement partner (in the context of ISQM 1))* – Tilintarkastusyhteisön nimeämä partneri tai muu henkilö, joka vastaa toimeksiannosta ja sen suorittamisesta sekä tilintarkastusyhteisön nimissä annettavasta raportista ja joka on, milloin tätä vaaditaan, ammatillisen tai oikeudellisen tahon tai sääntely- tai valvontatahon asianmukaisesti hyväksymä.

**Toimeksiannosta vastuullinen henkilö (ISA-standardien yhteydessä, määritelty ISA 220:ssa (uudistettu)*[31]*) (Engagement partner (in the context of the ISAs, defined in ISA 220 (Revised))* – Tilintarkastusyhteisön nimeämä partneri tai muu henkilö, joka vastaa toimeksiannosta ja sen suorittamisesta sekä tilintarkastusyhteisön nimissä annettavasta tilintarkastuskertomuksesta ja joka on, milloin tätä vaaditaan, ammatillisen tai oikeudellisen tahon tai sääntely- tai valvontatahon asianmukaisesti hyväksymä.

Toimeksiannosta vastuullinen henkilö (ISAE 3000:n (uudistettu) yhteydessä) (Engagement partner (in the context of ISAE 3000 (Revised)) – Tilintarkastusyhteisön nimeämä partneri tai muu henkilö, joka vastaa toimeksiannosta ja sen suorittamisesta sekä tilintarkastusyhteisön nimissä annettavasta varmennusraportista ja joka on, milloin tätä vaaditaan, ammatillisen tai oikeudellisen tahon tai sääntely- tai valvontatahon asianmukaisesti hyväksymä.

Toimeksiannosta vastuullinen henkilö (ISRS 4400:n (uudistettu) yhteydessä) (Engagement partner (in the context of ISRS 4400 (Revised)) – Tilintarkastusyhteisön nimeämä partneri tai muu henkilö, joka vastaa toimeksiannosta ja sen suorittamisesta sekä tilintarkastusyhteisön nimissä annettavasta erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevasta raportista ja joka on, milloin tätä vaaditaan, ammatillisen tai oikeudellisen tahon tai sääntely- tai valvontatahon asianmukaisesti hyväksymä.

Toimeksiannosta vastuullinen henkilö (ISRS 4410:n (uudistettu) yhteydessä) (Engagement partner (in the context of ISRS 4410 (Revised)) – Tilintarkastusyhteisön nimeämä partneri tai muu henkilö, joka vastaa toimeksiannosta ja sen suorittamisesta sekä tilintarkastusyhteisön nimissä annettavasta kokoamistoimeksiantoa koskevasta raportista ja joka on, milloin tätä vaaditaan, ammatillisen tai oikeudellisen tahon tai sääntely- tai valvontatahon asianmukaisesti hyväksymä.

Toimeksiantaja (Engaging Party) – Osapuoli (tai osapuolet), joka antaa toimeksiannon suorittajalle tehtäväksi varmennustoimeksiannon suorittamisen.

†*Toimeksiantoa koskeva dokumentaatio (Engagement documentation)* – Aineisto, joka kattaa suoritetun työn, saadut tulokset sekä tilintarkastajan johtopäätökset (joskus käytetään termiä "työpaperit").

Toimeksiantokirje (Engagement letter) – Toimeksiannon ehdot kirjallisina kirjeen muodossa.

**†Toimeksiantokohtainen 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.

---

31 ISA 220 (uudistettu) *Tilintarkastuksen laadunhallinta*

*†*Toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittaja* (*Engagement quality reviewer)* – Partneri, muu tilintarkastusyhteisössä työskentelevä henkilö tai ulkopuolinen henkilö, jonka tilintarkastusyhteisö on nimittänyt suorittamaan toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin.

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

†*Toimeksiantotiimi (ISQM 1:n yhteydessä) (Engagement team (in the context of ISQM 1))* – Kaikki toimeksiantoa suorittavat partnerit ja muut ammattihenkilöt sekä muut henkilöt, jotka suorittavat toimenpiteitä toimeksiannossa, lukuun ottamatta ulkopuolista erityisasiantuntijaa[32] sekä toimeksiannossa suoraa apua antavia sisäisiä tarkastajia.

**Toimeksiantotiimi (ISA-standardien yhteydessä, määritelty ISA 220:ssa (uudistettu) (Engagement team (in the context of the ISAs, defined in ISA 220 (Revised))* – Kaikki tilintarkastustoimeksiantoa suorittavat partnerit ja ammattihenkilöstö sekä muut henkilöt, jotka suorittavat tilintarkastustoimenpiteitä toimeksiannossa, lukuun ottamatta ulkopuolista erityisasiantuntijaa[33] sekä toimeksiannossa suoraa apua antavia sisäisiä tarkastajia.[34]

Toimeksiantotiimi (ISAE 3000:n (uudistettu) yhteydessä) (Engagement team (in the context of ISAE 3000 (Revised)) – Kaikki toimeksiantoa suorittavat partnerit ja muut ammattihenkilöt sekä muut henkilöt, jotka suorittavat toimenpiteitä toimeksiannossa, lukuun ottamatta toimeksiannon suorittajan käyttämää ulkopuolista erityisasiantuntijaa.

Toimeksiantotiimi (ISRS 4400:n yhteydessä) (Engagement team (in the context of ISRS 4400 (Revised)) – Kaikki erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevaa toimeksiantoa suorittavat partnerit ja muut ammattihenkilöt sekä muut henkilöt, jotka suorittavat toimenpiteitä toimeksiannossa, lukuun ottamatta toimeksiannon suorittajan käyttämää ulkopuolista erityisasiantuntijaa.

Toimeksiantotiimi (ISRS 4410:n (uudistettu) yhteydessä (Engagement team (in the context of ISRS 4410 (Revised)) – Kaikki toimeksiantoa suorittavat partnerit ja muut ammattihenkilöt sekä muut henkilöt, jotka suorittavat toimenpiteitä toimeksiannossa, lukuun ottamatta tilintarkastusyhteisöön tai sen kanssa samaan ketjuun kuuluvaan tilintarkastusyhteisöön toimeksiantosuhteessa olevaa ulkopuolista erityisasiantuntijaa.

**Toimintariski* ks. *ominaisriski.*

**Toimiva johto*[35] *(Management)* – (ks. *Johto*).

**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.*

Tulevaisuutta koskeva taloudellinen informaatio (Prospective financial information) – Taloudellinen informaatio, joka perustuu oletuksiin tulevaisuudessa mahdollisesti toteutuvista tapahtumista ja yhteisön mahdollisista toimenpiteistä. Tulevaisuutta koskeva taloudellinen informaatio voi olla muodoltaan ennuste, skenaario tai näiden yhdistelmä. (ks. *Ennuste (Forecast)* ja *Skenaario (Projection)*)

Tutkia (Investigate) – Muiden toimenpiteiden tuloksena esiin nousevien asioiden selvittämistä niiden ratkaisemiseksi.

Täydentävä informaatio (*Supplementary information*) – Tilinpäätöksen yhteydessä esitettävä informaatio, jota tilinpäätöksen laatimisessa sovellettava tilinpäätösnormisto ei edellytä ja joka esitetään tavallisesti joko erillisinä täydentävinä taulukkoina tai ylimääräisinä liitetietoina.

---

32 Termi ”tilintarkastajan käyttämä erityisasiantuntija” määritellään ISA 620:n *Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn hyödyntäminen* kappaleessa 6(a).

33 Termi ”tilintarkastajan käyttämä erityisasiantuntija” määritellään ISA 620:n *Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn hyödyntäminen* kappaleessa 6(a).

34 ISA 610:ssä (uudistettu 2013) *Sisäisten tarkastajien tekemän työn käyttäminen* asetetaan rajat suoran avun käytölle. Siinä myös todetaan, että säädös tai määräys voi estää ulkoista tilintarkastajaa saamasta suoraa apua sisäisiltä tarkastajilta. Tämän vuoksi suoran avun käyttö rajoitetaan tilanteisiin, joissa se on sallittua.

35 [Management-termin suomenkielisenä vastineena on käytetty vuodesta 2016 alkaen kaikissa standardeissa sanaa ”johto”.]

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[36] tai tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan[37] ominaisuudessa, henkilön tai organisaation ei katsota olevan ulkoinen informaatiolähde kyseisen informaation suhteen.

†*Ulkoiset laaduntarkastukset (External inspections)* – Ulkopuolisen valvontaviranomaisen suorittamat tarkastukset tai tutkinnat, jotka liittyvät tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmään tai tilintarkastusyhteisön suorittamiin toimeksiantoihin.

**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 kontrolleja, 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.[38]

Valvontatavoite (Control objective) – Tietyn kontrolleihin liittyvän näkökohdan tarkoitus tai päämäärä. Valvontatavoitteet liittyvät riskeihin, joita pyritään vähentämään kontrollien avulla.

Valvontaympäristö (Control environment) – Koostuu hallinto- ja johtamistoiminnoista sekä hallintoelinten ja johdon asennoitumisesta, tietoisuudesta ja toimenpiteistä, jotka koskevat yhteisön sisäistä valvontaa ja sen merkitystä yhteisössä. Valvontaympäristö on osa sisäistä valvontaa.

Varmennustaidot ja -tekniikat (Assurance skills and techniques) – Varmennuksen suorittajalla olevat suunnittelua, evidenssin kokoamista, evidenssin arvioimista, kommunikointia ja raportointia koskevat taidot ja tekniikat, jotka poikkeavat minkä tahansa yksittäisen varmennustoimeksiannon kohdetta tai sen arvioimista tai mittaamista koskevasta erityisasiantuntemuksesta.

Varmennustoimeksianto (Assurance engagement) – Toimeksianto, jossa sen suorittaja pyrkii hankkimaan tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä esittääkseen johtopäätöksen, jonka tarkoituksena on lisätä aiottujen käyttäjien – muiden kuin vastuussa olevan osapuolen – luottamusta kohdetta koskevaan tietoon (toisin sanoen lopputulokseen, joka on saatu mittaamalla kohde kriteerejä käyttäen tai arvioimalla sitä kriteerien perusteella). Jokainen varmennustoimeksianto luokitellaan kahdella eri perusteella:

(a) joko kohtuullisen varmuuden tai rajoitetun varmuuden antava toimeksianto:

   (i) Kohtuullisen varmuuden antava toimeksianto – Varmennustoimeksianto, jossa sen suorittaja pienentää toimeksiantoriskin toimeksiannon olosuhteissa hyväksyttävän alhaiselle tasolle johtopäätöksensä perustaksi. Johtopäätös esitetään muodossa, joka ilmaisee toimeksiannon suorittajan näkemyksen lopputuloksesta, joka on saatu mittaamalla kohde kriteerejä käyttäen tai arvioimalla sitä kriteerien perusteella.

   (ii) Rajoitetun varmuuden antava toimeksianto – Varmennustoimeksianto, jossa sen suorittaja pienentää toimeksiantoriskin toimeksiannon olosuhteissa hyväksyttävälle tasolle mutta jossa tämä riski on suurempi kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa, perustaksi sellaisen johtopäätöksen esittämiselle, jossa ilmaistaan, onko toimeksiannon suorittajan tietoon tullut seikkaa, joka antaa (tai seikkoja, jotka antavat) hänelle syyn uskoa, että kohdetta koskeva tieto on olennaisesti virheellinen. Rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa suoritettavat toimenpiteet ovat luonteeltaan, ajoitukseltaan ja laajuudeltaan rajoitettuja verrattuna kohtuullisen varmuuden antavaan toimeksiantoon, mutta ne on suunniteltu tuottamaan varmuustaso, joka on toimeksiannon suorittajan ammatillisen harkinnan mukaan

---

36 ISA 402 *Palveluorganisaatiota käyttävän yhteisön tilintarkastuksessa huomioon otettavia seikkoja*, kappale 8

37 ISA 620 *Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn hyödyntäminen*, kappale 6

38 ISA 700:n (uudistettu) kappaleissa 25–26 käsitellään sanamuotoja, joita käyttäen tämä lausunto esitetään, kun kyseessä on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto ja vastaavasti säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto.

mielekäs. Jotta toimeksiannon suorittajan saavuttama varmuustaso olisi mielekäs, se todennäköisesti lisää aiottujen käyttäjien luottamusta kohdetta koskevaan tietoon siinä määrin, että lisäys on selvästi merkityksetöntä suurempi.

(b) joko tiedon varmentamistoimeksianto tai suora toimeksianto:

(i) Tiedon varmentamistoimeksianto – Varmennustoimeksianto, jossa muu osapuoli kuin toimeksiannon suorittaja mittaa kohteen kriteerejä käyttäen tai arvioi sitä kriteerien perusteella. Muu osapuoli kuin toimeksiannon suorittaja myös usein esittää tämän tuloksena syntyvän kohdetta koskevan tiedon raportissa tai kannanotossa. Joissakin tapauksissa kohdetta koskevan tiedon saattaa kuitenkin esittää toimeksiannon suorittaja varmennusraportissa. Tiedon varmentamistoimeksiannossa toimeksiannon suorittajan johtopäätös koskee sitä, onko kohdetta koskevassa tiedossa olennaista virheellisyyttä. Toimeksiannon suorittajan johtopäätös voi olla sanamuodoiltaan sellainen, että se koskee

i. kohdetta ja sovellettavia kriteerejä;

ii. kohdetta koskevaa tietoa ja sovellettavia kriteerejä; tai

iii. asiaankuuluvan osapuolen esittämää kannanottoa.

(ii) Suora toimeksianto – Varmennustoimeksianto, jossa sen suorittaja mittaa kohteen sovellettavia kriteerejä käyttäen tai arvioi sitä sovellettavien kriteerien perusteella ja esittää näin syntyvän kohdetta koskevan tiedon osana varmennusraporttia tai sen yhteydessä. Suorassa toimeksiannossa toimeksiannon suorittajan johtopäätös koskee raportoitua lopputulosta, joka on saatu mittaamalla kohde kriteerejä käyttäen tai arvioimalla sitä kriteerien perusteella.

Varmennustoimeksiantoriski (Assurance engagement risk) – Riski siitä, että toimeksiannon suorittaja esittää epäasianmukaisen johtopäätöksen, kun kohdetta koskeva tieto on olennaisesti virheellinen.

Varmuus (Assurance) – (ks. *Kohtuullinen varmuus (reasonable assurance)*)

Varojen väärinkäyttö (Misappropriation of assets) – Käsittää yhteisön varojen varastamisen, ja siihen syyllistyvät usein työntekijät määrien jäädessä suhteellisen pieniksi ja epäolennaisiksi. Siihen saattaa kuitenkin osallistua myös johto, joka pystyy yleensä paremmin peittämään tai salaamaan väärinkäytökset vaikeasti havaittavilla tavoilla.

†*Vastaamistoimenpide (laadunhallintajärjestelmän yhteydessä) (Response (in relation to a system of quality management))* – Tilintarkastusyhteisön suunnittelemat ja käyttöönottamat toimintaperiaatteet tai menettelytavat yhteen *tai* useampaan laaturiskiin vastaamiseksi:

(i) Toimintaperiaatteet ovat linjauksia siitä, mitä pitäisi tai ei pitäisi tehdä laaturiskiin (tai -riskeihin) vastaamiseksi. Tällaiset linjaukset voidaan dokumentoida, nimenomaisesti mainita viestinnässä tai tuoda esiin toimenpiteiden ja päätösten kautta.

(ii) Menettelytavat ovat toimia, joilla toimintaperiaatteet toteutetaan.

**Vastauksen saamatta jääminen (Non-response*) – Vahvistuksen antava osapuoli ei vastaa positiivista vahvistusta koskevaan pyyntöön tai vastaa siihen puutteellisesti, tai vahvistuspyyntö palautuu, koska sitä ei ole voitu toimittaa vastaanottajalle.

Vastuussa oleva osapuoli (ISAE-standardien yhteydessä) (Responsible party (in the context of the ISAEs)) – Osapuoli, joka on (tai osapuolet, jotka ovat) vastuussa kohteesta.

Vastuussa oleva osapuoli (ISRS 4400:n yhteydessä) (Responsible party (in the context of ISRS 4400)) – Osapuoli, joka on (tai osapuolet, jotka ovat) vastuussa kohteesta, johon erikseen sovitut toimenpiteet kohdistetaan.

**Vertailuluvut (Corresponding figures)* – Vertailutiedot, joissa edellisen tilikauden luvut ja muut tiedot sisältyvät kiinteänä osana tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätökseen ja ne on tarkoitettu luettaviksi yksinomaan tarkastuksen kohteena olevaa tilikautta koskevien lukujen ja muiden tietojen (joista käytetään nimitystä ”tarkastuksen kohteena olevan tilikauden luvut”) yhteydessä. Se, kuinka yksityiskohtaisella tasolla vertailurahamäärät ja muut tiedot esitetään, määräytyy pääasiassa sen mukaan, kuinka relevanttia tämä on tarkastuksen kohteena olevan tilikauden lukujen kannalta.

**Vertailutilinpäätös (Comparative financial statements)* – Vertailutiedot, joissa edellisen tilikauden luvut ja muut tiedot sisällytetään tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätökseen vertailutarkoituksessa, mutta jos ne ovat tilintarkastettuja, niihin vii-

tataan tilintarkastajan lausunnossa. Tähän vertailutilinpäätökseen sisällytettävä informaatio on tasoltaan vertailukelpoinen tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätökseen sisältyvän informaation kanssa.

**Vertailutiedot (Comparative information*) – Tilinpäätökseen sisältyvät yhtä tai useampaa aikaisempaa tilikautta koskevat luvut ja muut tiedot sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. ISAE 3410:ssä vertailutiedot on määritelty seuraavasti: Kasvihuonekaasuraporttiin sisältyvät yhtä tai useampaa aiempaa kautta koskevat luvut ja tiedot.

Vilpillinen taloudellinen raportointi (Fraudulent financial reporting) – Käsittää tahalliset virheellisyydet, 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.

**Virheellisyyksien yhteismäärään liittyvä riski (Aggregation risk)* – Todennäköisyys sille, että korjaamattomien ja havaitsemattomien virheellisyyksien yhteismäärä ylittää tilinpäätökselle kokonaisuutena määritetyn olennaisuuden.

**Virheellisyys* (*Misstatement)* – Ero tilinpäätöksessä esitetyn erän rahamäärän, luokittelun, esittämistavan tai esitetyn tiedon ja toisaalta sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti kyseisen erän osalta edellytettävän rahamäärän, luokittelun, esittämistavan tai esitettävän tiedon välillä. Virheellisyydet voivat johtua virheestä tai väärinkäytöksestä.

Kun tilintarkastaja antaa lausunnon siitä, antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan tai onko se kaikilta olennaisilta osiltaan oikein esitetty, virheellisyyksiin luetaan myös ne rahamääriin, luokitteluihin, esittämistapaan tai esitettäviin tietoihin tehtävät muutokset, jotka tilintarkastajan harkinnan mukaan ovat tarpeellisia, jotta tilinpäätös olisi kaikilta olennaisilta osiltaan oikein esitetty tai antaisi oikean ja riittävän kuvan.

Virheellisyys (*ISAE 3000:n (uudistettu) yhteydessä) (Missatement (in the context of ISAE 3000 (Revised))* – Ero kohdetta koskevan tiedon ja kohteen asianmukaisen kriteerejä käyttäen tehdyn mittauksen tai kriteerien perusteella tehdyn arvioinnin tuloksen välillä. Virheellisyydet voivat olla tahallisia tai tahattomia, laadullisia tai määrällisiä, ja niihin luetaan tiedon pois jättäminen.

Virheellisyys (ISRS 4410:n (uudistettu) yhteydessä) (Misstatement (in the context of ISRS 4410 (Revised)) – Ero taloudellisessa informaatiossa esitetyn erän rahamäärän, luokittelun, esittämistavan tai esitetyn tiedon ja toisaalta sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti kyseisen erän osalta edellytettävän rahamäärän, luokittelun, esittämistavan tai esitettävän tiedon välillä. Virheellisyydet voivat johtua virheestä tai väärinkäytöksestä.

Silloin kun taloudellinen informaatio on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti, virheellisyyksiin luetaan myös ne rahamääriin, luokitteluihin, esittämistapaan tai esitettäviin tietoihin tehtävät muutokset, jotka toimeksiannon suorittajan harkinnan mukaan ovat tarpeellisia, jotta tilinpäätös antaisi oikean ja riittävän kuvan tai olisi kaikilta olennaisilta osiltaan oikein esitetty.

**Vuosikertomus (Annual report)* – Asiakirja tai asiakirjojen yhdistelmä, jonka johto tai hallintoelimet tyypillisesti laativat vuosittain säädöksen, määräyksen tai vakiintuneen käytännön mukaisesti ja jonka tarkoituksena on antaa omistajille (tai vastaaville etutahoille) tietoa yhteisön toiminnasta sekä sen tilinpäätöksessä esitetystä taloudellisesta tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Vuosikertomus sisältää tilinpäätöksen ja sitä koskevan tilintarkastuskertomuksen tai on niiden yhteydessä, ja yleensä se sisältää tietoa yhteisön kehityksestä, tulevaisuuden näkymistä sekä riskeistä ja epävarmuustekijöistä, yhteisön hallintoelimen katsauksen sekä hallinnollisiin asioihin liittyviä raportteja.

**Väärinkäytöksen riskitekijät (Fraud risk factors)* – Tapahtumia tai olosuhteita, jotka viittaavat yllykkeeseen tai paineeseen tehdä väärinkäytös tai antavat tilaisuuden väärinkäytöksen tekemiseen.

**Väärinkäytös (Fraud*) – Yhden tai useamman johtoon, hallintoelimiin tai henkilökuntaan kuuluvan taikka kolmannen osapuolen tahallinen teko, johon sisältyy vilpillinen menettely epäoikeutetun tai laittoman edun hankkimiseksi.

Yhdistäminen (Association) – (ks. *Tilintarkastajan yhdistäminen taloudelliseen informaatioon (Auditor association with financial information)*).

Yhteisö (ISAE 3410:n yhteydessä) *(Entity (in the context of ISAE 3410))* – Juridinen yksikkö, taloudellinen yksikkö taikka juridisen tai taloudellisen yksikön yksilöitävissä oleva osa (esimerkiksi yksittäinen tehdas tai muunlainen laitos, kuten jätteenkäsittely-

yksikkö) taikka juridisten tai muiden yksikköjen tai niiden osien yhdistelmä (esimerkiksi yhteisyritys), johon kasvihuonekaasuraportissa esitettävät päästöt liittyvät.

Yksityiskohtainen tarkastus (Inspection (as an audit procedure)) – Aineiston tai dokumenttien tutkimista, olivatpa ne sisäisiä tai ulkoisia, paperilla, sähköisenä tai muulla tietovälineellä, taikka omaisuuserän fyysistä tutkimista.

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

Termiä ”oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto” käytetään tarkoittamaan tilinpäätösnormistoa, joka edellyttää normiston vaatimusten noudattamista ja:

(a) jossa suoraan tai epäsuorasti myönnetään, että johdon saattaa olla tarpeellista esittää tilinpäätöksessä myös muita tietoja kuin ne, joita normiston mukaan nimenomaisesti vaaditaan, jotta tilinpäätös 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 (i) ja (ii) tarkoitettuja seikkoja.[39]

**Yleiseen käyttöön tarkoitettu tilinpäätös (General purpose financial statements)* – Yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevan normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös.

**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 määritelmä.

Yleisluonteisen tarkastuksen laajuus (Scope of a review) – Yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteet, jotka katsotaan kyseisissä olosuhteissa tarpeellisiksi yleisluonteista tarkastusta koskevan toimeksiannon tavoitteen saavuttamiseksi.

Yleisluonteisen tarkastuksen toimeksianto (Review engagement) – Yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon tavoitteena on, että tilintarkastaja voi – perustuen toimenpiteisiin, jotka eivät tuota kaikkea tilintarkastukselta vaadittavaa evidenssiä – esittää johtopäätöksen, onko hänen tietoonsa tullut mitään, mikä antaisi syyn uskoa, ettei tilinpäätöstä ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.

Yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteet (Review procedures) – Toimenpiteet, jotka katsotaan tarpeellisiksi yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon tavoitteiden saavuttamiseksi, pääasiallisesti yhteisön henkilöstölle tehtäviä tiedusteluja sekä taloudelliseen tietoon kohdistuvia analyyttisia toimenpiteitä.

[39] ISA 200 *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti*, kappale 13(a)

KANSAINVÄLINEN LAADUNHALLINTASTANDARDI ISQM 1

LAADUNHALLINTA TILINTARKASTUSYHTEISÖISSÄ, JOTKA SUORITTAVAT TILINPÄÄTÖKSIIN KOHDISTUVIA TILINTARKASTUKSIA TAI YLEISLUONTEISIA TARKASTUKSIA TAIKKA MUITA VARMENNUS- TAI LIITÄNNÄISPALVELUTOIMEKSIANTOJA

(Sovelletaan 15.12.2022 alkaen.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1–5
Tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmä	6–11
Standardin sitovuus	12
Voimaantulo	13
Tavoite	14–15
Määritelmät	16
Vaatimukset	
Relevanttien vaatimusten soveltaminen ja noudattaminen	17–18
Laadunhallintajärjestelmä	19–22
Tilintarkastusyhteisön riskienarviointiprosessi	23–27
Hallinto ja johtaminen	28
Relevantit eettiset vaatimukset	29
Asiakassuhteiden ja yksittäisten toimeksiantojen hyväksyminen ja jatkaminen	30
Toimeksiannon suorittaminen	31
Resurssit	32
Informaatio ja kommunikaatio	33
Erityiset vastaamistoimenpiteet	34
Seuranta- ja korjaamisprosessi	35–47
Ketjun vaatimukset tai palvelut	48–52
Laadunhallintajärjestelmän arvioiminen	53–56
Dokumentointi	57–60
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Standardin soveltamisala	A1–A2
Tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmä	A3–A5
Standardin sitovuus	A6–A9
Määritelmät	A10–A28
Relevanttien vaatimusten soveltaminen ja noudattaminen	A29
Laadunhallintajärjestelmä	A30–A38
Tilintarkastusyhteisön riskienarviointiprosessi	A39–A54

Hallinto ja johtaminen A55–A61
Relevantit eettiset vaatimukset A62–A66
Asiakassuhteiden ja yksittäisten toimeksiantojen hyväksyminen ja jatkaminen A67–A74
Toimeksiannon suorittaminen A75–A85
Resurssit A86–A108
Informaatio ja kommunikaatio A109–A115
Erityiset vastaamistoimenpiteet A116–A137
Seuranta- ja korjaamisprosessi A138–A174
Ketjun vaatimukset tai palvelut A175–A186
Laadunhallintajärjestelmän arvioiminen A187–A201
Dokumentointi A202–A206

Kansainvälistä laadunhallintastandardia (ISQM) 1 *Laadunhallinta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia tai yleisluonteisia tarkastuksia taikka muita varmennus- tai liitännäispalvelutoimeksiantoja* tulisi lukea yhdessä *Kansainvälisten laadunhallintaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevien ohjeiden esipuheen* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä laadunhallintastandardissa (ISQM) käsitellään tilintarkastusyhteisön velvollisuutta suunnitella, ottaa käyttöön ja pitää toiminnassa laadunhallintajärjestelmä tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia ja yleisluonteisia tarkastuksia taikka muita varmennus- ja liitännäispalvelutoimeksiantoja varten.

2. Toimeksiantokohtaiset laadun läpikäynnit ovat osa tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmää, ja:

   (a) tässä standardissa käsitellään tilintarkastusyhteisön velvollisuutta luoda toimintaperiaatteet tai menettelytavat sellaisia toimeksiantoja varten, joissa vaaditaan toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti.

   (b) ISQM 2:ssa[1] käsitellään toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan nimittämistä ja kelpoisuutta sekä toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittamista ja dokumentointia.

3. Muut IAASB:n (International Auditing and Assurance Standards Board) antamat ohjeet:

   (a) perustuvat siihen lähtökohtaan, että tilintarkastusyhteisön on noudatettava ISQM-standardeja tai vähintään samantasoisia kansallisia vaatimuksia;[2] ja

   (b) sisältävät toimeksiannoista vastuullisia henkilöitä ja muita toimeksiantotiimien jäseniä koskevia vaatimuksia laadunhallinnasta toimeksiannon tasolla. Esimerkiksi ISA 220:ssa (uudistettu) käsitellään tilintarkastajan nimenomaisia velvollisuuksia, jotka koskevat toimeksiannon tasolla tapahtuvaa tilintarkastuksen laadunhallintaa, sekä toimeksiannosta vastuullisen henkilön siihen liittyviä velvollisuuksia. (Viittaus: kappale A1)

4. Tätä standardia on luettava yhdessä relevanttien eettisten vaatimusten kanssa. Säädöksessä, määräyksessä tai relevanteissa eettisissä vaatimuksissa saatetaan asettaa tilintarkastusyhteisön laadunhallintaa koskevia vaatimuksia, jotka menevät tässä standardissa kuvattuja pidemmälle. (Viittaus: kappale A2)

5. Tätä standardia sovelletaan kaikkiin tilintarkastusyhteisöihin, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia tai yleisluonteisia tarkastuksia taikka muita varmennus- tai liitännäispalvelutoimeksiantoja (ts. jos tilintarkastusyhteisö suorittaa mitään näistä toimeksiannoista, sovelletaan tätä standardia, ja tämän standardin vaatimusten mukaisesti luotava laadunhallintajärjestelmä mahdollistaa sen, että tilintarkastusyhteisö suorittaa kaikki tällaiset toimeksiannot johdonmukaisesti).

Tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmä

6. Laadunhallintajärjestelmän toiminta on jatkuvaa ja iteratiivista, ja siinä otetaan huomioon tilintarkastusyhteisön ja sen toimeksiantojen luonteessa ja olosuhteissa tapahtuvat muutokset. Se ei myöskään toimi lineaarisesti. Tässä standardissa laadunhallintajärjestelmä kuitenkin koskee seuraavia kahdeksaa komponenttia: (viittaus: kappale A3)

   (a) tilintarkastusyhteisön riskienarviointiprosessi;

   (b) hallinto ja johtaminen;

   (c) relevantit eettiset vaatimukset;

   (d) asiakassuhteiden ja yksittäisten toimeksiantojen hyväksyminen ja jatkaminen;

   (e) toimeksiannon suorittaminen;

   (f) resurssit;

   (g) informaatio ja kommunikaatio; ja

   (h) seuranta- ja korjaamisprosessi.

---

1 ISQM 2 *Toimeksiantokohtaiset laadun läpikäynnit*

2 Ks. esimerkiksi ISA 220 (uudistettu) *Tilintarkastuksen laadunhallinta*, kappale 3.

7. Tämän standardin mukaan tilintarkastusyhteisön täytyy soveltaa riskiperusteista lähestymistapaa laadunhallintajärjestelmän komponenttien suunnittelussa, käyttöönotossa ja toiminnassa siten, että komponentit toimivat yhdessä ja koordinoidusti ja tilintarkastusyhteisö hallinnoi suorittamiensa toimeksiantojen laatua proaktiivisesti. (Viittaus: kappale A4)

8. Riskiperusteinen lähestymistapa on sisäänrakennettu tämän standardin vaatimuksiin siten, että:

   (a) asetetaan laatutavoitteita. Tilintarkastusyhteisön asettamat laatutavoitteet koostuvat laadunhallintajärjestelmän komponentteihin liittyvistä tavoitteista, jotka tilintarkastusyhteisön on määrä saavuttaa. Tilintarkastusyhteisön täytyy asettaa tässä standardissa nimetyt laatutavoitteet ja mahdolliset muut laatutavoitteet, jotka se katsoo tarpeellisiksi laadunhallintajärjestelmän tavoitteiden saavuttamiseksi.

   (b) tunnistetaan ja arvioidaan laatutavoitteiden saavuttamista vaarantavat riskit (joita tässä standardissa nimitetään laaturiskeiksi). Tilintarkastusyhteisön täytyy tunnistaa ja arvioida laaturiskit vastaamistoimenpiteiden suunnittelun ja käyttöönoton perustaksi.

   (c) suunnitellaan ja otetaan käyttöön toimenpiteitä laaturiskeihin vastaamiseksi. Tilintarkastusyhteisön toimenpiteet laaturiskeihin vastaamiseksi ovat luonteeltaan, ajoitukseltaan ja laajuudeltaan sellaisia, että ne perustuvat ja niillä vastataan syihin, jotka ovat johtaneet laaturiskeistä tehtyihin arvioihin.

9. Tämän standardin mukaan vaaditaan, että henkilö(t), jo(i)lla on ylin vastuu ja tilivelvollisuus laadunhallintajärjestelmästä, arvioi(vat) laadunhallintajärjestelmän vähintään vuosittain tilintarkastusyhteisön puolesta ja tekevät johtopäätöksen siitä, antaako laadunhallintajärjestelmä tilintarkastusyhteisölle kohtuullisen varmuuden kappaleissa 14(a) ja (b) mainittujen järjestelmän tavoitteiden saavuttamisesta. (Viittaus: kappale A5)

Skaalautuvuus

10. Riskiperusteista lähestymistapaa soveltaessaan tilintarkastusyhteisön täytyy ottaa huomioon:

   (a) tilintarkastusyhteisön luonne ja olosuhteet; ja

   (b) suorittamiensa toimeksiantojen luonne ja olosuhteet.

   Näin ollen tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmän rakenne, erityisesti järjestelmän monimutkaisuus ja formaalius, vaihtelee. Esimerkiksi tilintarkastusyhteisö, joka suorittaa erityyppisiä toimeksiantoja monenlaisille yhteisöille, mukaan lukien listattujen yhteisöjen tilintarkastukset, tarvitsee todennäköisesti monimutkaisemman ja formaalimman laadunhallintajärjestelmän ja sitä tukevan dokumentaation kuin pelkästään tilinpäätösten yleisluonteisia tarkastuksia tai kokoamistoimeksiantoja suorittava tilintarkastusyhteisö.

Ketjut ja palveluntuottajat

11. Tässä standardissa käsitellään tilintarkastusyhteisön velvollisuuksia, kun se:

   (a) kuuluu ketjuun ja noudattaa ketjun vaatimuksia tai käyttää ketjun palveluja laadunhallintajärjestelmässä tai toimeksiantojen suorittamisessa; tai

   (b) käyttää palveluntuottajalta saatavia resursseja laadunhallintajärjestelmässä tai toimeksiantojen suorittamisessa.

   Tilintarkastusyhteisö vastaa laadunhallintajärjestelmästään myös silloin, kun se noudattaa ketjun vaatimuksia tai käyttää ketjun palveluja tai palveluntuottajalta saatavia resursseja.

Standardin sitovuus

12. Tilintarkastusyhteisön tavoite tätä standardia noudatettaessa esitetään kappaleessa 14. Tämä standardi sisältää: (viittaus: kappale A6)

   (a) vaatimuksia, jotka on suunniteltu mahdollistamaan sen, että tilintarkastusyhteisö saavuttaa kappaleen 14 mukaisen tavoitteen; (viittaus: kappale A7)

   (b) niihin liittyvää soveltamista koskevaa ja muuta selittävää ohjeistusta; (viittaus: kappale A8)

(c) johdantoaineistoa, joka antaa tämän standardin asianmukaisen ymmärtämisen kannalta relevantteja taustatietoja; ja

(d) määritelmiä. (Viittaus: kappale A9)

Voimaantulo

13. Tämän standardin mukaiset laadunhallintajärjestelmät on suunniteltava ja otettava käyttöön 15.12.2022 mennessä, ja tämän standardin kappaleissa 53–54 vaadittava laadunhallintajärjestelmän arviointi on suoritettava yhden vuoden kuluessa 15.12.2022 lähtien.

Tavoite

14. Tilintarkastusyhteisön tavoitteena on suunnitella, ottaa käyttöön ja pitää toiminnassa tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia tai yleisluonteisia tarkastuksia taikka muita varmennus- tai liitännäispalvelutoimeksiantoja koskeva laadunhallintajärjestelmä, jonka avulla se saa kohtuullisen varmuuden siitä, että:

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

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

15. Yhdenmukainen laadukkaiden toimeksiantojen suorittaminen palvelee yleistä etua. Laadunhallintajärjestelmän suunnittelu, käyttöönotto ja toiminta mahdollistaa yhdenmukaisen laadukkaiden toimeksiantojen suorittamisen antamalla tilintarkastusyhteisölle kohtuullisen varmuuden kappaleissa 14(a) ja (b) mainittujen tavoitteiden saavuttamisesta. Laadukkaat toimeksiannot saavutetaan suunnittelemalla ja suorittamalla toimeksiannot ja raportoimalla niistä ammatillisten standardien ja sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti. Kyseisten standardien tavoitteiden saavuttamiseen ja sovellettavien säädöksiin tai määräyksiin perustuvien vaatimusten noudattamiseen kuuluu ammatillisen harkinnan käyttäminen ja – kun toimeksianto on sen tyyppinen, että tämä on sovellettavissa – ammatillisen skeptisyyden noudattaminen.

Määritelmät

16. Seuraavia termejä käytetään tässä standardissa seuraavassa merkityksessä:

(a) Tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmässä oleva puutteellisuus (tässä standardissa käytetään nimitystä ”puutteellisuus”) – Tällainen esiintyy, kun: (viittaus: kappaleet A10, A159–A160)

(i) jokin laadunhallintajärjestelmän tavoitteen saavuttamiseksi vaadittava laatutavoite jää asettamatta;

(ii) jokin laaturiski tai laaturiskien yhdistelmä jää tunnistamatta tai asianmukaisesti arvioimatta; (viittaus: kappale A11)

(iii) jokin vastaamistoimenpide tai vastaamistoimenpiteiden yhdistelmä ei vähennä laaturiskin toteutumisen todennäköisyyttä hyväksyttävän alhaiselle tasolle, koska vastaamistoimenpidettä (tai niiden yhdistelmää) ei ole suunniteltu kunnolla tai otettu käyttöön tai se ei toimi tehokkaasti; tai

(iv) jokin muu laadunhallintajärjestelmän osa-alue puuttuu tai sitä ei ole suunniteltu kunnolla tai otettu käyttöön tai se ei toimi tehokkaasti, mistä seuraa, että johonkin tämän standardin vaatimukseen ei ole vastattu. (viittaus: kappale A12)

(b) Toimeksiantoa koskeva dokumentaatio – Aineisto, joka kattaa suoritetun työn, saadut tulokset ja toimeksiannon suorittajan tekemät johtopäätökset (joskus käytetään esimerkiksi termiä ”työpaperit”).

(c) Toimeksiannosta vastuullinen henkilö[3] – Tilintarkastusyhteisön nimeämä partneri tai muu henkilö, joka vastaa toimeksiannosta ja sen suorittamisesta sekä tilintarkastusyhteisön nimissä annettavasta raportista ja joka on, milloin tätä vaaditaan, ammatillisen tai oikeudellisen tahon tai sääntely- tai valvontatahon asianmukaisesti hyväksymä.

[3] ”Toimeksiannosta vastuullisella henkilöllä” ja ”partnerilla” tarkoitetaan relevanteissa tapauksissa vastaavissa rooleissa julkisella sektorilla toimivia henkilöitä.

(d) Toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti – 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.

(e) Toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittaja – Partneri, muu tilintarkastusyhteisössä työskentelevä henkilö tai ulkopuolinen henkilö, jonka tilintarkastusyhteisö on nimittänyt suorittamaan toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin.

(f) Toimeksiantotiimi – Kaikki toimeksiantoa suorittavat partnerit ja muut ammattihenkilöt sekä muut henkilöt, jotka suorittavat toimenpiteitä toimeksiannossa, lukuun ottamatta ulkopuolista erityisasiantuntijaa[4] sekä toimeksiannossa suoraa apua antavia sisäisiä tarkastajia. (viittaus: kappale A13)

(g) Ulkoiset laaduntarkastukset – Ulkopuolisen valvontaviranomaisen suorittamat tarkastukset tai tutkinnat, jotka liittyvät tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmään tai tilintarkastusyhteisön suorittamiin toimeksiantoihin. (viittaus: kappale A14)

(h) Havainnot (laadunhallintajärjestelmän yhteydessä) – Laadunhallintajärjestelmän suunnittelua, käyttöönottoa ja toimintaa koskeva informaatio, joka on kerätty suoritetuista seurantatoiminnoista, ulkoisista laaduntarkastuksista ja muista relevanteita lähteistä ja joka viittaa yhden tai useamman puutteellisuuden mahdolliseen esiintymiseen. (viittaus: kappaleet A15–A17)

(i) Tilintarkastusyhteisö – Yksin vastuullisena toimiva toimeksiantojen suorittaja tai tilintarkastusammattilaisten muodostama henkilöyhtiö tai osakeyhtiö taikka muu tilintarkastusammattilaisten yhteenliittymä tai vastaava julkisen sektorin toimija. (viittaus: kappale A18)

(j) Listattu yhteisö – Yhteisö, jonka oman tai vieraan pääoman ehtoisia arvopapereita noteerataan tai on listattuina tunnustetussa arvopaperipörssissä tai markkinoidaan tunnustetun arvopaperipörssin tai muun vastaavan elimen sääntöjen mukaisesti.

(k) Ketjuun kuuluva tilintarkastusyhteisö – Tilintarkastusyhteisö tai muu taho, joka kuuluu ketjuun.

(l) Ketju – Laajempi kokonaisuus: (viittaus: kappale A19)

  (i) jonka tarkoituksena on yhteistyö; ja

  (ii) jonka tarkoituksena on selvästi voittojen ja kustannusten jakaminen tai joka on samassa omistuksessa taikka saman määräysvallan tai johdon alainen, jolla on yhteiset laadunhallinnan toimintaperiaatteet tai menettelytavat tai yhteinen liiketoimintastrategia, joka käyttää yhteistä brändiä tai jonka ammatillisista resursseista merkittävä osa on yhteisiä.

(m) Partneri – Henkilö, jolla on valtuudet sopia ammatillista palvelua koskevan toimeksiannon suorittamiseen liittyvistä asioista tilintarkastusyhteisön nimissä.

(n) Henkilöstö – Tilintarkastusyhteisön partnerit ja ammattihenkilöstö. (viittaus: kappaleet A20–A21)

(o) Ammatillinen harkinta – Relevantin koulutuksen, tietämyksen ja kokemuksen soveltaminen ammatillisten standardien puitteissa, kun tehdään asiantuntemukseen perustuvia päätöksiä asianmukaisista toimintatavoista tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmän suunnittelussa, käyttöönotossa ja toiminnassa.

(p) Ammatilliset standardit – IAASB:n toimeksiantostandardit, jotka on määritelty IAASB:n julkaisemassa asiakirjassa *Kansainvälisten laadunhallintaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevien ohjeiden esipuhe*, sekä relevantit eettiset vaatimukset.

(q) Laatutavoitteet – Laadunhallintajärjestelmän komponentteihin liittyvät toivotut lopputulemat, jotka yhteisön on määrä saavuttaa.

---

[4] Termi ”tilintarkastajan käyttämä erityisasiantuntija” määritellään ISA 620:n *Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn hyödyntäminen* kappaleessa 6(a).

(r) Laaturiski – Riski, jonka osalta on jokseenkin mahdollista, että:

(i) se toteutuu; ja

(ii) se vaikuttaa yksin tai yhdessä muiden riskien kanssa kielteisesti yhden tai useamman laatutavoitteen saavuttamiseen.

(s) Kohtuullinen varmuus – ISQM-standardien yhteydessä korkea varmuustaso mutta ei ehdoton varmuus.

(t) Relevantit eettiset vaatimukset – Ammattieettiset periaatteet ja eettiset vaatimukset, joita sovelletaan tilintarkastusammattilaisiin näiden suorittaessa toimeksiantoja, jotka ovat tilinpäätökseen kohdistuvia tilintarkastuksia tai yleisluonteisia tarkastuksia taikka muita varmennus- tai liitännäispalvelutoimeksiantoja. Relevantteihin eettisiin vaatimuksiin kuuluvat yleensä IESBAn (International Ethics Standards Board for Accountants) julkaisuun *Kansainväliset eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille (sisältäen Kansanväliset riippumattomuusstandardit)* (IESBAn eettiset säännöt) sisältyvät vaatimukset, jotka koskevat tilinpäätökseen kohdistuvaa tilintarkastusta tai yleisluonteista tarkastusta taikka muita varmennus- tai liitännäispalvelutoimeksiantoja, sekä niitä tiukemmat kansalliset vaatimukset. (Viittaus: kappaleet A22–A24, A62)

(u) Vastaamistoimenpide (laadunhallintajärjestelmän yhteydessä) – Tilintarkastusyhteisön suunnittelemat ja käyttöönottamat toimintaperiaatteet tai menettelytavat yhteen tai useampaan laaturiskiin vastaamiseksi: (viittaus: kappaleet A25–A27, A50)

(i) Toimintaperiaatteet ovat linjauksia siitä, mitä pitäisi tai ei pitäisi tehdä laaturiskiin (tai -riskeihin) vastaamiseksi. Tällaiset linjaukset voidaan dokumentoida, nimenomaisesti mainita viestinnässä tai tuoda esiin toimenpiteiden ja päätösten kautta.

(ii) Menettelytavat ovat toimia, joilla toimintaperiaatteet toteutetaan.

(v) Palveluntuottaja (tämän standardin yhteydessä) – Tilintarkastusyhteisön ulkopuolinen henkilö tai organisaatio, jonka antamaa resurssia käytetään laadunhallintajärjestelmässä tai toimeksiantojen suorittamisessa. Palveluntuottajiin ei lueta ketjua, johon tilintarkastusyhteisö kuuluu, muita samaan ketjuun kuuluvia tilintarkastusyhteisöjä eikä muita ketjuun sisältyviä rakenteita tai organisaatioita. (viittaus: kappaleet A28, A105)

(w) Ammattihenkilöstö – Ammattilaiset, jotka eivät ole partnereita, tilintarkastusyhteisön palveluksessa olevat erityisasiantuntijat mukaan lukien.

(x) Laadunhallintajärjestelmä – Tilintarkastusyhteisön suunnittelema, käyttöönottama ja toiminnassa pitämä järjestelmä, jonka tarkoituksena on antaa tilintarkastusyhteisölle kohtuullinen varmuus siitä, että:

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

(ii) raportit, joita tilintarkastusyhteisö tai toimeksiannosta vastuulliset henkilöt antavat toimeksiannoista, ovat olosuhteisiin nähden asianmukaisia.

Vaatimukset

Relevanttien vaatimusten soveltaminen ja noudattaminen

17. Tilintarkastusyhteisön on noudatettava kaikkia tämän standardin vaatimuksia, paitsi milloin vaatimus ei ole tilintarkastusyhteisön tai sen toimeksiantojen luonteesta ja olosuhteista johtuen relevantti tilintarkastusyhteisölle. (Viittaus: kappale A29)

18. Henkilö(i)llä, jo(i)lla on ylin vastuu ja tilivelvollisuus tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmästä, ja henkilö(i)llä jo(i)lla on operatiivinen vastuu tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmästä, on oltava käsitys tästä standardista, mukaan lukien soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus, jotta he pystyvät ymmärtämään tämän standardin tavoitteen ja soveltamaan sen vaatimuksia asianmukaisesti.

Laadunhallintajärjestelmä

19. Tilintarkastusyhteisön on suunniteltava ja otettava käyttöön laadunhallintajärjestelmä ja pidettävä se toiminnassa. Näin toimiessaan tilintarkastusyhteisön on käytettävä ammatillista harkintaa ottaen huomioon tilintarkastusyhteisön ja sen toimeksiantojen luonne ja olosuhteet. Laadunhallintajärjestelmän hallinto ja johtaminen -komponentti muodostaa ympäristön, joka tukee laadunhallintajärjestelmän suunnittelua, käyttöönottoa ja toimintaa. (Viittaus: kappaleet A30–A31)

Vastuut

20. Yhteisön on osoitettava: (viittaus: kappaleet A32–A35)

    (a) laadunhallintajärjestelmää koskeva ylin vastuu ja tilivelvollisuus tilintarkastusyhteisön toimitusjohtajalle tai johtavalle partnerille (tai vastaavalle) tai, jos se on asianmukaista, tilintarkastusyhteisön partnereista koostuvalle johtoryhmälle (tai vastaavalle);

    (b) laadunhallintajärjestelmää koskeva operatiivinen vastuu;

    (c) operatiivinen vastuu laadunhallintajärjestelmän yksittäisistä osa-alueista, mukaan lukien:

        (i) riippumattomuusvaatimusten noudattaminen; ja (viittaus: kappale A36)

        (ii) seuranta- ja korjaamisprosessi.

21. Osoittaessaan kappaleessa 20 tarkoitettuja tehtäviä yhteisön on varmistuttava siitä, että: (viittaus: kappale A37)

    (a) henkilö(i)llä on asianmukainen kokemus, tietämys, vaikutusmahdollisuudet ja valtuudet tilintarkastusyhteisössä sekä riittävästi aikaa täyttääkseen hänelle (tai heille) määrätyt velvollisuudet; ja (viittaus: kappale A38)

    (b) henkilö ymmärtää (tai henkilöt ymmärtävät) hänelle (tai heille) määrätyt tehtävät ja sen, että he ovat tilivelvollisia niiden täyttämisestä.

22. Tilintarkastusyhteisön on varmistuttava siitä, että henkilö(i)llä, jo(i)lla on operatiivinen vastuu laadunhallintajärjestelmästä, riippumattomuusvaatimusten noudattamisesta ja seuranta- ja korjaamisprosessista, on suora viestintäyhteys henkilöön (tai henkilöihin), jo(i)lla on laadunhallintajärjestelmää koskeva ylin vastuu ja tilivelvollisuus.

Tilintarkastusyhteisön riskienarviointiprosessi

23. Tilintarkastusyhteisön on suunniteltava ja otettava käyttöön riskienarviointiprosessi laatutavoitteiden asettamista, laaturiskien tunnistamista ja arvioimista sekä laaturiskeihin vastaamiseksi suoritettavien toimenpiteiden suunnittelua ja käyttöönottoa varten. (Viittaus: kappaleet A39–A41)

24. Tilintarkastusyhteisön on asetettava tässä standardissa mainitut laatutavoitteet ja mahdolliset muut laatutavoitteet, jotka se katsoo tarpeellisiksi laadunhallintajärjestelmän tavoitteiden saavuttamiseksi. (Viittaus: kappaleet A42–A44)

25. Tilintarkastusyhteisön on tunnistettava ja arvioitava laaturiskit vastaamistoimenpiteiden suunnittelun ja käyttöönoton perustaksi. Näin toimiessaan tilintarkastusyhteisön on:

    (a) muodostettava käsitys tilanteista, tapahtumista, olosuhteista, toimimisista tai toimimatta jättämisistä, jotka voivat vaikuttaa haitallisesti laatutavoitteiden saavuttamiseen, mukaan lukien: (viittaus: kappaleet A45–A47)

        (i) tilintarkastusyhteisön luonteen ja olosuhteiden osalta ne, jotka liittyvät:

            a. tilintarkastusyhteisön monimutkaisuuteen ja sen toiminnan ominaispiirteisiin;

            b. tilintarkastusyhteisön strategisiin ja operatiivisiin päätöksiin ja toimenpiteisiin, liiketoimintaprosesseihin ja liiketoimintamalliin;

            c. johtamiseen liittyviin ominaispiirteisiin ja johtamistyyliin;

            d. tilintarkastusyhteisön resursseihin, mukaan lukien palveluntuottajilta saatavat resurssit;

e. säädöksiin, määräyksiin, ammatillisiin standardeihin ja ympäristöön, jossa tilintarkastusyhteisö toimii; ja

f. ketjuun kuuluvan tilintarkastusyhteisön tapauksessa ketjun mahdollisten vaatimusten ja palvelujen luonteeseen ja laajuuteen.

(ii) tilintarkastusyhteisön suorittamien toimeksiantojen luonteen ja olosuhteiden osalta ne, jotka liittyvät:

a. siihen, minkä tyyppisiä toimeksiantoja tilintarkastusyhteisö suorittaa ja minkä tyyppisiä raportteja se antaa; ja

b. siihen, minkä tyyppisiin yhteisöihin tällaiset toimeksiannot kohdistuvat.

(b) otettava huomioon, miten ja missä määrin kappaleessa 25(a) mainitut tilanteet, tapahtumat, olosuhteet, toimimiset ja toimimatta jättämiset saattavat vaikuttaa haitallisesti laatutavoitteiden saavuttamiseen. (Viittaus: kappale A48)

26. Tilintarkastusyhteisön on suunniteltava ja otettava käyttöön toimenpiteitä laaturiskeihin vastaamiseksi tavalla, joka perustuu ja jolla vastataan syihin, jotka ovat johtaneet laaturiskeistä tehtyihin arvioihin. Tilintarkastusyhteisön vastaamistoimenpiteiden on myös sisällettävä kappaleessa 34 mainitut toimenpiteet. (Viittaus: kappaleet A49–A51)

27. Tilintarkastusyhteisön on luotava toimintaperiaatteet tai menettelytavat sellaisen informaation tunnistamiseksi, joka viittaa siihen, että tilintarkastusyhteisön tai sen toimeksiantojen luonteen ja olosuhteiden muutosten vuoksi on tarpeellista lisätä laatutavoitteita tai lisätä tai muuttaa laaturiskejä tai vastaamistoimenpiteitä. Jos tällaista informaatiota tunnistetaan, tilintarkastusyhteisön on tarkasteltava informaatiota ja asianmukaisissa tapauksissa: (viittaus: kappaleet A52–A53)

(a) asetettava lisää laatutavoitteita tai muutettava jo asettamiaan muita laatutavoitteita: (viittaus: kappale A54)

(b) tunnistettava ja arvioitava lisää laaturiskejä, muutettava laaturiskejä tai arvioitava ne uudelleen; tai

(c) suunniteltava ja otettava käyttöön lisää vastaamistoimenpiteitä tai muutettava niitä.

Hallinto ja johtaminen

28. Tilintarkastusyhteisön on asetettava seuraavat yhteisön hallintoa ja johtamista koskevat laatutavoitteet, joista muodostuu laadunhallintajärjestelmää tukeva toimintaympäristö:

(a) tilintarkastusyhteisö osoittaa sitoutumista laatuun sellaisen kulttuurin avulla, joka ilmenee kaikkialla tilintarkastusyhteisössä ja jossa tunnistetaan seuraavat seikat ja lujitetaan niitä: (viittaus: kappaleet A55–A56)

(i) tilintarkastusyhteisön rooli yleisen edun palvelemisessa yhdenmukaisesti suorittamalla laadukkaita toimeksiantoja;

(ii) ammatillisen etiikan, arvojen ja asenteiden tärkeys;

(iii) koko henkilöstön vastuu laadusta, joka liittyy toimeksiantojen suorittamiseen tai laadunhallintajärjestelmän toimintoihin, sekä henkilöstöltä odotettava käyttäytyminen; ja

(iv) laadun tärkeys tilintarkastusyhteisön strategisissa päätöksissä ja toimenpiteissä, mukaan lukien tilintarkastusyhteisön taloudelliset ja toimintaa koskevat prioriteetit.

(b) johto vastaa laadusta ja on siitä tilivelvollinen. (viittaus: kappale A57)

(c) johto osoittaa sitoutumista laatuun toiminnallaan ja käyttäytymisellään. (viittaus: kappale A58)

(d) organisaation rakenne sekä tehtävien, velvollisuuksien ja valtuuksien osoittaminen on asianmukaista tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmän suunnittelun, käyttöönoton ja toiminnan mahdollistamiseksi. (viittaus: kappaleet A32, A33, A35, A59)

(e) resurssitarpeet, taloudelliset resurssit mukaan luettuina, suunnitellaan ja resursseja hankitaan, allokoidaan tai osoitetaan tavalla, joka vastaa tilintarkastusyhteisön sitoutumista laatuun. (Viittaus: kappaleet A60–A61)

Relevantit eettiset vaatimukset

29. Tilintarkastusyhteisön on asetettava seuraavat laatutavoitteet, jotka koskevat relevanttien eettisten vaatimusten mukaisten velvollisuuksien täyttämistä, riippumattomuus mukaan luettuna: (viittaus: kappaleet A62–A64, A66)

    (a) tilintarkastusyhteisö ja sen henkilöstö:

        (i) ymmärtävät tilintarkastusyhteisöä ja sen toimeksiantoja koskevat relevantit eettiset vaatimukset; ja (viittaus: kappaleet A22, A24)

        (ii) täyttävät velvollisuutensa, jotka liittyvät tilintarkastusyhteisöä ja sen toimeksiantoja koskeviin relevantteihin eettisiin vaatimuksiin.

    (b) muut tahot, mukaan lukien ketju, ketjuun kuuluvat tilintarkastusyhteisöt, ketjussa tai ketjuun kuuluvissa tilintarkastusyhteisöissä toimivat henkilöt taikka palveluntuottajat, joihin sovelletaan tilintarkastusyhteisöä ja sen toimeksiantoja koskevia relevantteja eettisiä vaatimuksia:

        (i) ymmärtävät heihin sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset; ja (viittaus: kappaleet A22, A24, A65)

        (ii) täyttävät heihin sovellettaviin relevantteihin eettisiin vaatimuksiin liittyvät velvollisuutensa.

Asiakassuhteiden ja yksittäisten toimeksiantojen hyväksyminen ja jatkaminen

30. Tilintarkastusyhteisön on asetettava seuraavat laatutavoitteet, jotka koskevat asiakassuhteiden ja yksittäisten toimeksiantojen hyväksymistä ja jatkamista:

    (a) tilintarkastusyhteisön tekemät harkintaan perustuvat ratkaisut asiakassuhteiden tai yksittäisten toimeksiantojen hyväksymisestä tai jatkamisesta ovat seuraavien seikkojen perusteella asianmukaisia:

        (i) informaatio, joka on saatu toimeksiannon luonteesta ja olosuhteista sekä asiakkaan (mukaan lukien johto ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimet) rehellisyydestä ja eettisistä arvoista ja joka on riittävää tällaisten harkintaan perustuvien ratkaisujen tueksi; ja (viittaus: kappaleet A67–A71)

        (ii) tilintarkastusyhteisön kyky suorittaa toimeksianto ammatillisten standardien sekä sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti. (viittaus: kappale A72).

    (b) tilintarkastusyhteisön taloudelliset ja toimintaa koskevat prioriteetit eivät johda epäasianmukaisiin ratkaisuihin asiakassuhteen tai yksittäisen toimeksiannon hyväksymisestä tai jatkamisesta. (Viittaus: kappaleet A73–A74)

Toimeksiannon suorittaminen

31. Tilintarkastusyhteisön on asetettava seuraavat laatutavoitteet, jotka koskevat laadukkaiden toimeksiantojen suorittamista:

    (a) toimeksiantotiimit ymmärtävät ja täyttävät toimeksiantoihin liittyvät velvollisuutensa, mukaan lukien toimeksiannoista vastuullisten henkilöiden kokonaisvastuu laadun hallinnasta ja saavuttamisesta toimeksiannossa sekä riittävästä ja asianmukaisesta osallistumisesta koko toimeksiannon ajan sen mukaan kuin tämä on sovellettavissa. (viittaus: kappale A75)

    (b) toimeksiantotiimien ohjaus ja valvonta ja tehdyn työn läpikäynti on toimeksiannon luonteen ja olosuhteiden sekä toimeksiantotiimeille osoitettujen tai käyttöön annettujen resurssien perusteella luonteeltaan, ajoitukseltaan ja laajuudeltaan asianmukaista, ja toimeksiantotiimien kokeneemmat jäsenet ohjaavat ja valvovat vähemmän kokeneiden jäsenten tekemää työtä ja läpikäyvät sen. (viittaus: kappaleet A76–A77)

    (c) toimeksiantotiimit käyttävät asianmukaista ammatillista harkintaa sekä – kun toimeksianto on sen tyyppinen, että tämä on sovellettavissa – noudattavat ammatillista skeptisyyttä. (viittaus: kappale A78)

    (d) vaikeissa tai kiistanalaisissa asioissa konsultoidaan, ja sovitut päätökset pannaan täytäntöön. (viittaus: kappaleet A79–A81)

(e) mielipide-erot, joita esiintyy toimeksiantotiimin sisällä taikka toimeksiantotiimin ja toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan tai tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmän toimintoja suorittavien henkilöiden välillä, saatetaan tilintarkastusyhteisön tietoon ja ratkaistaan. (viittaus: kappale A82)

(f) toimeksiantoa koskeva dokumentaatio kootaan oikea-aikaisesti toimeksiannosta annettavan raportin antamispäivän jälkeen ja sitä ylläpidetään ja säilytetään asianmukaisesti tilintarkastusyhteisön tarpeiden täyttämiseksi sekä säädösten, määräysten, relevanttien eettisten vaatimusten tai ammatillisten standardien noudattamiseksi. (Viittaus: kappaleet A83–A85)

Resurssit

32. Tilintarkastusyhteisön on asetettava seuraavat laatutavoitteet, jotka koskevat resurssien oikea-aikaisesti tapahtuvaa asianmukaista hankkimista, kehittämistä, käyttämistä, ylläpitoa, allokointia ja osoittamista laadunhallintajärjestelmän suunnittelun, käyttöönoton ja toiminnan mahdollistamiseksi: (viittaus: kappaleet A86–A87)

Henkilöresurssit

(a) henkilöstöä palkataan, kehitetään ja pidetään palveluksessa, ja sillä on pätevyys ja kyvykkyys: (viittaus: kappaleet A88–A90)

(i) suorittaa yhdenmukaisesti laadukkaita toimeksiantoja, mukaan lukien tilintarkastusyhteisön suorittamien toimeksiantojen kannalta relevantti tietämys tai kokemus; tai

(ii) suorittaa tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmän toimintaan liittyviä tehtäviä tai täyttää siihen liittyviä velvollisuuksia.

(b) henkilöstö osoittaa toiminnallaan ja käyttäytymisellään sitoutumista laatuun, kehittää ja ylläpitää asianmukaista pätevyyttä tehtäviensä suorittamiseksi ja on tilivelvollinen tai saa tunnustusta oikea-aikaisten arviointien, kompensaation, ylennysten ja muiden kannustimien avulla. (viittaus: kappaleet A91–A93)

(c) henkilöitä hankitaan ulkoisista lähteistä (ts. ketjusta, toisesta samaan ketjuun kuuluvasta tilintarkastusyhteisöstä tai palveluntuottajalta), kun tilintarkastusyhteisöllä ei ole riittävää tai soveltuvaa henkilöstöä tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmän toiminnan tai toimeksiantojen suorittamisen mahdollistamiseksi. (viittaus: kappale A94)

(d) kuhunkin toimeksiantoon osoitetaan toimeksiantotiimin jäsenet, mukaan lukien toimeksiannosta vastuullinen henkilö, joilla on asianmukainen pätevyys ja kyvykkyys ja joille annetaan riittävästi aikaa suorittaa yhdenmukaisesti laadukkaita toimeksiantoja. (viittaus: kappaleet A88–A89, A95–A97)

(e) laadunhallintajärjestelmän tehtäviä suorittamaan osoitetaan henkilöt, joilla on asianmukainen pätevyys ja kyvykkyys, mukaan lukien riittävästi aikaa suorittaa tällaiset tehtävät.

Teknologiset resurssit

(f) tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmän toiminnan ja toimeksiantojen suorittamisen mahdollistamiseksi hankitaan tai kehitetään, otetaan käyttöön, ylläpidetään ja käytetään asiaankuuluvia teknologisia resursseja. (viittaus: kappaleet A98–A101, A104)

Intellektuaaliset resurssit

(g) tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmän toiminnan ja laadukkaiden toimeksiantojen suorittamisen mahdollistamiseksi hankitaan tai kehitetään, otetaan käyttöön, ylläpidetään ja käytetään asianmukaisia intellektuaalisia resursseja, ja tällaiset resurssit ovat soveltuvissa tapauksissa ammatillisten standardien ja sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisia. (viittaus: kappaleet A102–A104)

Palveluntuottajat

(h) palveluntuottajilta hankittavien henkilöresurssien, teknologisten resurssien tai intellektuaalisten resurssien hyödyntäminen tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmässä tai toimeksiantojen suorittamisessa on asianmukaista, kun otetaan huomioon kappaleissa 32 (d), (e), (f) ja (g) mainitut laatutavoitteet. (Viittaus: kappaleet A105–A108)

Informaatio ja kommunikaatio

33. Tilintarkastusyhteisön on asetettava seuraavat laatutavoitteet, jotka koskevat laadunhallintajärjestelmää koskevan informaation hankkimista, tuottamista tai käyttämistä sekä informaation oikea-aikaista viestimistä tilintarkastusyhteisön sisällä ja ulkoisille osapuolille laadunhallintajärjestelmän suunnittelun, käyttöönoton ja toiminnan mahdollistamiseksi: (viittaus: kappale A109)

(a) tietojärjestelmä tunnistaa, rekisteröi, käsittelee ja ylläpitää laadunhallintajärjestelmää tukevaa relevanttia ja luotettavaa informaatiota, joka saadaan joko sisäisistä tai ulkoisista lähteistä. (viittaus: kappaleet A110–A111)

(b) tilintarkastusyhteisön kulttuurissa tunnistetaan henkilöstön velvollisuus vaihtaa informaatiota tilintarkastusyhteisön ja toistensa kanssa sekä vahvistetaan tätä velvollisuutta. (viittaus: kappale A112)

(c) kaikkialla tilintarkastusyhteisössä sekä toimeksiantotiimien kanssa vaihdetaan relevanttia ja luotettavaa informaatiota, mukaan lukien että: (viittaus: kappale A112)

(i) henkilöstölle ja toimeksiantotiimeille annetaan informaatiota, ja se on luonteeltaan, ajoitukseltaan ja laajuudeltaan riittävää sen mahdollistamiseksi, että nämä ymmärtävät ja täyttävät velvollisuutensa, jotka liittyvät laadunhallintajärjestelmän toimintojen suorittamiseen tai toimeksiantojen suorittamiseen; ja

(ii) henkilöstö ja toimeksiantotiimit antavat informaatiota tilintarkastusyhteisölle suorittaessaan laadunhallintajärjestelmän toimintoja tai toimeksiantoja.

(d) ulkopuolisille osapuolille annetaan relevanttia ja luotettavaa informaatiota; mukaan lukien että:

(i) tilintarkastusyhteisö antaa informaatiota ketjulle tai sitä annetaan ketjun sisällä tai mahdollisille palveluntuottajille siten, että ketjun tai palveluntuottajien on mahdollista täyttää ketjun vaatimuksiin tai palveluihin tai antamiinsa resursseihin liittyvät velvollisuutensa; ja (viittaus: kappale A113)

(ii) informaatiota annetaan ulkopuolisille silloin, kun säädöksessä, määräyksessä tai ammatillisissa standardeissa sitä vaaditaan, tai tukemaan ulkopuolisia osapuolia laadunhallintajärjestelmän ymmärtämisessä. (Viittaus: kappaleet A114–A115)

Erityiset vastaamistoimenpiteet

34. Tilintarkastusyhteisön suunnitellessa ja ottaessa käyttöön vastaamistoimenpiteitä kappaleen 26 mukaisesti sen on sisällytettävä niihin seuraavat toimenpiteet: (viittaus: kappale A116)

(a) tilintarkastusyhteisö luo toimintaperiaatteet tai menettelytavat:

(i) relevanttien eettisten vaatimusten noudattamista vaarantavien uhkien tunnistamista ja arvioimista sekä niihin vastaamista varten; ja (viittaus: kappale A117)

(ii) relevanttien eettisten vaatimusten rikkomisten tunnistamista, kommunikointia, arvioimista ja raportoimista varten sekä rikkomisten syihin ja seurauksiin vastaamiseksi asianmukaisella tavalla oikea-aikaisesti. (viittaus: kappaleet A118–A119)

(b) tilintarkastusyhteisö hankkii vähintään vuosittain riippumattomuusvaatimusten noudattamista koskevan dokumentoidun vahvistuksen kaikilta henkilöstöön kuuluvilta, joilta relevanttien eettisten vaatimusten mukaan edellytetään riippumattomuutta.

(c) tilintarkastusyhteisö luo toimintaperiaatteet tai menettelytavat sellaisten valitusten ja väitteiden vastaanottamista, tutkimista ja ratkaisemista varten, jotka koskevat epäonnistumista työn suorittamisessa ammatillisten standardien ja sovellettavien säädöksiin tai määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti taikka tilintarkastusyhteisön tämän standardin mukaisesti luomien toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen noudattamatta jättämistä. (viittaus: kappaleet A120–A121)

(d) tilintarkastusyhteisö luo toimintaperiaatteet tai menettelytavat sellaisten olosuhteiden käsittelyä varten, joissa:

(i) tilintarkastusyhteisön tietoon tulee asiakassuhteen tai yksittäisen toimeksiannon hyväksymisen tai jatkamisen jälkeen informaatiota, joka olisi saanut sen kieltäytymään asiakassuhteesta tai yksittäisestä toimeksiannosta, jos kyseinen informaatio olisi ollut tiedossa ennen asiakassuhteen tai yksittäisen toimeksiannon hyväksymistä tai jatkamista; tai (viittaus: kappaleet A122–A123)

(ii) säädös tai määräys velvoittaa tilintarkastusyhteisön hyväksymään asiakassuhteen tai yksittäisen toimeksiannon. (viittaus: kappale A123)

(e) tilintarkastusyhteisö luo toimintaperiaatteet tai menettelytavat: (viittaus: kappaleet A124–A126)

(i) joissa vaaditaan listattujen yhteisöjen tilintarkastusta suoritettaessa kommunikointia hallintoelinten kanssa siitä, kuinka laadunhallintajärjestelmä tukee laadukkaiden tilintarkastustoimeksiantojen yhdenmukaista suorittamista; (viittaus: kappaleet A127–A129)

(ii) jotka koskevat sitä, milloin on muutoin asianmukaista kommunikoida ulkopuolisten osapuolten kanssa tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmästä; ja (viittaus: kappale A130)

(iii) jotka koskevat annettavaa informaatiota kommunikoitaessa tilintarkastusyhteisön ulkopuolelle kappaleiden 34(e)(i) ja 34(e)(ii) mukaisesti, mukaan lukien kommunikaation luonne, ajoitus ja laajuus sekä asianmukainen muoto. (viittaus: kappaleet A131–A132)

(f) tilintarkastusyhteisö luo toimintaperiaatteet tai menettelytavat, jotka koskevat ISQM 2:n mukaista toimeksiantokohtaista laadun läpikäyntiä ja joiden mukaan vaaditaan toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti:

(i) listattujen yhteisöjen tilintarkastuksissa;

(ii) tilintarkastuksissa tai muissa toimeksiannoissa, joissa säädöksessä tai määräyksessä edellytetään toimeksiantokohtaista laadun läpikäyntiä; ja (viittaus: kappale A133)

(iii) tilintarkastuksissa tai muissa toimeksiannoissa, joiden osalta tilintarkastusyhteisö päättää, että toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti on asianmukainen toimenpide yhteen tai useampaan laaturiskiin vastaamiseksi. (Viittaus: kappaleet A134–A137)

Seuranta- ja korjaamisprosessi

35. Tilintarkastusyhteisön on luotava seuranta- ja korjaamisprosessi, jonka tarkoituksena on: (viittaus: kappale A138)

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

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

Seurantatoimintojen suunnittelu ja suorittaminen

36. Tilintarkastusyhteisön on suunniteltava ja suoritettava seurantatoimintoja puutteellisuuksien tunnistamisen perustaksi.

37. Seurantatoimintojen luonnetta, ajoitusta ja laajuutta määrittäessään tilintarkastusyhteisön on otettava huomioon: (viittaus: kappaleet A139–A142)

(a) laaturiskeistä tehtyihin arvioihin johtaneet syyt;

(b) vastaamistoimenpiteiden suunnittelu;

(c) tilintarkastusyhteisön riskienarviointiprosessin sekä seuranta- ja korjaamisprosessin suunnittelu; (viittaus: kappaleet A143–A144)

(d) laadunhallintajärjestelmässä tapahtuneet muutokset; (viittaus: kappale A145)

(e) aiempien seurantatoimintojen tulokset, se ovatko aiemmat seurantatoiminnot edelleen relevantteja tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmää arvioitaessa sekä se, olivatko aiemmin tunnistettuihin puutteellisuuksiin kohdistetut korjaavat toimet tehokkaita; ja (viittaus: kappaleet A146–A147)

(f) muu relevantti informaatio, mukaan lukien valitukset ja väitteet epäonnistumisesta työn suorittamisessa ammatillisten standardien ja sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti tai tilintarkastusyhteisön tämän standardin mukaisesti luomien toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen noudattamatta jättämisestä, taikka ulkoisista laaduntarkastuksista ja palveluntuottajilta saatu informaatio. (Viittaus: kappaleet A148–A150)

38. Tilintarkastusyhteisön on sisällytettävä seurantatoimintoihinsa loppuun saatettujen toimeksiantojen laaduntarkastuksia, ja sen on määritettävä kohteeksi valittavat toimeksiannot ja toimeksiannosta vastuulliset henkilöt. Näin toimiessaan tilintarkastusyhteisön on: (viittaus: kappaleet A141, A151–A154)

(a) otettava huomioon kappaleessa 37 mainitut seikat;

(b) tarkasteltava tilintarkastusyhteisön suorittamien muiden seurantatoimintojen luonnetta, ajoitusta ja laajuutta sekä tällaisten seurantatoimintojen kohteena olevia toimeksiantoja ja toimeksiannosta vastuullisia henkilöitä; ja

(c) valittava kultakin toimeksiannosta vastuulliselta henkilöltä vähintään yksi loppuun saatettu toimeksianto tilintarkastusyhteisön määrittämän syklin perusteella.

39. Tilintarkastusyhteisön on luotava toimintaperiaatteet tai menettelytavat, joissa:

(a) seurantatoimintoja suorittavilta henkilöiltä edellytetään pätevyyttä ja kyvykkyyttä, mukaan lukien riittävästi aikaa, suorittaakseen seurantatoiminnot tehokkaasti; ja

(b) käsitellään seurantatoimintoja suorittavien henkilöiden objektiivisuutta. Tällaisten toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen on estettävä toimeksiantotiimin jäseniä tai kyseisen toimeksiannon laadun läpikäynnin suorittajaa tekemästä kyseiseen toimeksiantoon kohdistuvaa laaduntarkastusta. (Viittaus: kappaleet A155–A156)

Havaintojen arvioiminen ja puutteellisuuksien tunnistaminen

40. Tilintarkastusyhteisön on arvioitava havainnot sen ratkaisemiseksi, onko puutteellisuuksia, mukaan lukien seuranta- ja korjaamisprosessissa olevat puutteellisuudet. (Viittaus: kappaleet A157–A162)

Tunnistettujen puutteellisuuksien arvioiminen

41. Tilintarkastusyhteisön on arvioitava tunnistettujen puutteellisuuksien vakavuus ja se, kuinka laajalle ne ulottuvat: (viittaus: kappaleet A161, A163–A164)

(a) tutkimalla tunnistettujen puutteellisuuksien juurisyytä (tai -syitä). Juurisyyn (tai -syiden) tutkimiseksi suoritettavien toimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta määrittäessään tilintarkastusyhteisön on otettava huomioon tunnistettujen puutteellisuuksien luonne ja niiden mahdollinen vakavuus. (viittaus: kappaleet A165–A169)

(b) arvioimalla tunnistettujen puutteellisuuksien vaikutus laadunhallintajärjestelmään yksin ja yhdessä.

Tunnistettuihin puutteellisuuksiin vastaaminen

42. Tilintarkastusyhteisön on suunniteltava ja otettava käyttöön tunnistettuihin puutteellisuuksiin vastaamiseksi korjaavia toimia, joilla vastataan juurisyyanalyysin tuloksiin. (Viittaus: kappaleet A170–A172)

43. Henkilö(ide)n, jo(i)lla on operatiivinen vastuu seuranta- ja korjaamisprosessista, on arvioitava:

(a) ovatko korjaavat toimet sellaisia, että ne on asianmukaisesti suunniteltu vastaamaan tunnistettuihin puutteellisuuksiin ja niihin liittyvään juurisyyhyn (tai liittyviin juurisyihin), ja hänen on varmistuttava siitä, että toimet on otettu käyttöön; ja

(b) ovatko aiemmin tunnistettuihin puutteellisuuksiin vastaamiseksi toteutetut korjaavat toimet tehokkaita.

44. Jos arviointi osoittaa, ettei korjaavia toimia ole suunniteltu asiamukaisesti eikä otettu käyttöön tai etteivät ne ole tehokkaita, henkilö(ide)n, jo(i)lla on operatiivinen vastuu seuranta- ja korjaamisprosessista, on ryhdyttävä asianmukaisiin toimiin sen varmistamiseksi, että korjaavia toimia muutetaan asianmukaisesti siten, että ne ovat tehokkaita.

Yksittäistä toimeksiantoa koskevat havainnot

45. Tilintarkastusyhteisön on reagoitava sellaisiin olosuhteisiin, joissa havainnot viittaavat siihen, että on olemassa toimeksianto(ja), jo(i)ta suoritettaessa on jätetty tekemättä vaadittuja toimenpiteitä tai jo(i)sta annettu raportti saattaa olla epäasianmukainen. Tilintarkastusyhteisön vastaamistoimenpiteiden on sisällettävä: (viittaus: kappale A173)

(a) ryhtymistä asianmukaisiin toimiin ammatillisten standardien ja sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten noudattamiseksi; ja

(b) kun raportin katsotaan olevan epäasianmukainen, seurausten arviointia ja ryhtymistä asianmukaisiin toimiin, mukaan lukien sen harkitseminen, hankitaanko juridista neuvontaa.

Seurantaan ja korjaamiseen liittyvä jatkuva kommunikointi

46. Henkilö(ide)n, jo(i)lla on operatiivinen vastuu seuranta- ja korjaamisprosessista, on viestittävä seuraavista asioista oikea-aikaisesti henkilö(i)lle, jo(i)lla on ylin vastuu ja tilivelvollisuus laadunhallintajärjestelmästä, sekä henkilö(i)lle, jo(i)lla on operatiivinen vastuu laadunhallintajärjestelmästä: (viittaus: kappale A174)

(a) kuvaus suoritetuista seurantatoiminnoista;

(b) tunnistetut puutteellisuudet, mukaan lukien tällaisten puutteellisuuksien vakavuus ja se, miten laajalle ne ulottuvat; ja

(c) tunnistettuihin puutteellisuuksiin vastaavat korjaavat toimet.

47. Tilintarkastusyhteisön on viestittävä kappaleessa 46 kuvatuista seikoista toimeksiantotiimeille ja muille henkilöille, joille on osoitettu laadunhallintajärjestelmän tehtäviä, jotta näiden on mahdollista ryhtyä pikaisiin ja asianmukaisiin toimiin velvollisuuksiensa mukaisesti.

Ketjun vaatimukset tai palvelut

48. Kun tilintarkastusyhteisö kuuluu ketjuun, sen on soveltuvissa tapauksissa ymmärrettävä: (viittaus: kappaleet A19, A175)

(a) ketjun asettamat tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmää koskevat vaatimukset, mukaan lukien vaatimukset sitä, että tilintarkastusyhteisö ottaa käyttöön tai hyödyntää resursseja tai palveluja, jotka ovat ketjun suunnittelemia tai siltä tai sen kautta muutoin saatavia (ts. ketjun vaatimukset);

(b) ketjulta saatavat palvelut tai resurssit, jotka tilintarkastusyhteisö oman valintansa mukaan ottaa käyttöön tai joita se hyödyntää laadunhallintajärjestelmänsä suunnittelussa, käyttöönotossa tai toiminnassa (ts. ketjun palvelut); ja

(c) tilintarkastusyhteisön velvollisuudet, jotka koskevat välttämättömiä toimenpiteitä ketjun vaatimusten käyttöön ottamiseksi tai ketjun palvelujen hyödyntämiseksi. (viittaus: kappale A176)

Vastuu laadunhallintajärjestelmästä on edelleen tilintarkastusyhteisöllä, mukaan lukien vastuu ammatilliseen harkintaan perustuvista ratkaisuista, jotka on tehty laadunhallintajärjestelmän suunnittelussa, käyttöönotossa ja toiminnassa. Tilintarkastusyhteisön ei pidä sallia ketjun sellaisten vaatimusten noudattamista tai ketjun sellaisten palvelujen hyödyntämistä, jotka ovat ristiriidassa tämän standardin vaatimusten kanssa. (Viittaus: kappale A177)

49. Kappaleen 48 mukaisesti muodostamansa käsityksen perusteella tilintarkastusyhteisön on:

(a) määritettävä, millä tavoin ketjun vaatimukset tai palvelut ovat relevantteja tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmän kannalta ja miten ne otetaan siinä huomioon, mukaan lukien miten ne on määrä ottaa käyttöön; ja (viittaus: kappale A178)

(b) arvioitava, onko tilintarkastusyhteisön tarpeellista muokata tai täydentää ketjun vaatimuksia tai palveluja, ja jos on niin miten, jotta ne soveltuvat käytettäväksi sen laadunhallintajärjestelmässä. (Viittaus: kappaleet A179–A180)

Seurantatoiminnot, joita ketju kohdistaa tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmään

50. Olosuhteissa, joissa ketju suorittaa tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmään liittyviä seurantatoimintoja, tilintarkastusyhteisön on:

(a) määritettävä ketjun suorittamien seurantatoimintojen vaikutus kappaleiden 36–38 mukaisesti suoritettavien seurantatoimintojen luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen;

(b) määritettävä seurantatoimintoihin liittyvät tilintarkastusyhteisön velvollisuudet, mukaan lukien tilintarkastusyhteisön niihin liittyvät toimet; ja

(c) hankittava seurantatoimintojen tulokset ketjulta oikea-aikaisesti osana kappaleen 40 mukaista havaintojen arviointia ja puutteellisuuksien tunnistamista. (Viittaus: kappale A181)

Seurantatoiminnot, joita ketju kohdistaa ketjuun kuuluviin tilintarkastusyhteisöihin

51. Tilintarkastusyhteisön on:

(a) ymmärrettävä niiden seurantatoimintojen kokonaislaajuus, joita ketju kohdistaa ketjuun kuuluviin tilintarkastusyhteisöihin, mukaan lukien seurantatoiminnot sen varmistamiseksi, että ketjun vaatimukset on otettu asianmukaisesti käyttöön ketjuun kuuluvissa tilintarkastusyhteisöissä, ja ymmärrettävä, kuinka ketju viestittää tilintarkastusyhteisölle seurantatoimintojensa tuloksista;

(b) hankittava vähintään vuosittain ketjulta informaatiota sen ketjuun kuuluviin tilintarkastusyhteisöihin kohdistamien seurantatoimintojen tuloksista, jos tämä on sovellettavissa; ja: (viittaus: kappaleet A182–A184)

(i) viestittävä kyseinen informaatio toimeksiantotiimeille ja muille henkilöille, joille on osoitettu laadunhallintajärjestelmän tehtäviä, sen mukaan kuin on asianmukaista, jotta näiden on mahdollista ryhtyä pikaisiin ja asianmukaisiin toimiin velvollisuuksiensa mukaisesti; ja

(ii) harkittava informaation vaikutusta tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmään.

Tilintarkastusyhteisön tunnistamat puutteellisuudet ketjun vaatimuksissa tai palveluissa

52. Jos tilintarkastusyhteisö tunnistaa puutteellisuuden ketjun vaatimuksissa tai palveluissa, sen on: (viittaus: kappale A185)

(a) annettava ketjulle relevanttia informaatiota tunnistetusta puutteellisuudesta; ja

(b) kappaleen 42 mukaisesti suunniteltava ja toteutettava korjaustoimenpiteitä, joilla vastataan ketjun vaatimuksissa tai palveluissa tunnistetun puutteellisuuden vaikutuksiin. (Viittaus: kappale A186)

Laadunhallintajärjestelmän arvioiminen

53. Henkilö(ide)n, jo(i)lla on ylin vastuu ja tilivelvollisuus laadunhallintajärjestelmästä, on arvioitava laadunhallintajärjestelmä tilintarkastusyhteisön puolesta. Arviointi on tehtävä tietyltä ajankohdalta, ja se on suoritettava vähintään vuosittain. (Viittaus: kappaleet A187–A189)

54. Arvioinnin perusteella henkilö(ide)n, jo(i)lla on ylin vastuu ja tilivelvollisuus laadunhallintajärjestelmästä, on tehtävä tilintarkastusyhteisön puolesta yksi seuraavista johtopäätöksistä: (viittaus: kappaleet A190, A195)

(a) laadunhallintajärjestelmä antaa tilintarkastusyhteisölle kohtuullisen varmuuden laadunhallintajärjestelmän tavoitteiden saavuttamisesta; (viittaus: kappale A191)

(b) lukuun ottamatta sellaisiin tunnistettuihin puutteellisuuksiin liittyviä seikkoja, joiden vaikutus laadunhallintajärjestelmän suunnitteluun, käyttöönottoon ja toimintaan on vakava mutta ei laajalle ulottuva, laadunhallintajärjestelmä antaa tilintarkastusyhteisölle kohtuullisen varmuuden laadunhallintajärjestelmän tavoitteiden saavuttamisesta; tai (viittaus: kappale A192)

(c) laadunhallintajärjestelmä ei anna tilintarkastusyhteisölle kohtuullista varmuutta laadunhallintajärjestelmän tavoitteiden saavuttamisesta. (Viittaus: kappaleet A192–A194)

55. Jos henkilö(t), jo(i)lla on ylin vastuu ja tilivelvollisuus laadunhallintajärjestelmästä, päätyy (tai päätyvät) kappaleessa 54(b) tai 54(c) kuvattuun johtopäätökseen, tilintarkastusyhteisön on: (viittaus: kappale A196)

(a) ryhdyttävä pikaisiin ja asianmukaisiin toimiin; ja

(b) viestittävä asiasta:

(i) toimeksiantotiimeille ja muille henkilöille, joille on osoitettu laadunhallintajärjestelmään kuuluvia tehtäviä, siinä laajuudessa kuin on relevanttia heidän velvollisuuksiensa kannalta; ja (viittaus: kappale A197)

(ii) ulkopuolisille osapuolille kappaleen 34(e) mukaan vaadittavien toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen mukaisesti. (Viittaus: kappale A198)

56. Tilintarkastusyhteisön on kohdistettava säännöllisiä suoriutumisarviointeja henkilöön, jolla (tai henkilöihin, joilla) on ylin vastuu ja tilivelvollisuus laadunhallintajärjestelmästä, sekä henkilöön, jolla (tai henkilöihin, joilla) on operatiivinen vastuu laadunhallintajärjestelmästä. Näin toimiessaan tilintarkastusyhteisön on otettava huomioon laadunhallintajärjestelmän arviointi. (Viittaus: kappaleet A199–A201)

Dokumentointi

57. Tilintarkastusyhteisön on laadittava laadunhallintajärjestelmäänsä koskeva dokumentaatio, joka on riittävä: (viittaus: kappaleet A202–A204)

(a) tukeakseen sitä, että henkilöstöllä on yhdenmukainen käsitys laadunhallintajärjestelmästä, mukaan lukien että henkilöt ymmärtävät laadunhallintajärjestelmää ja toimeksiantojen suorittamista koskevat roolinsa ja velvollisuutensa;

(b) tukeakseen vastaamistoimenpiteiden yhdenmukaista käyttöönottoa ja suorittamista; sekä

(c) tuottaakseen evidenssiä vastaamistoimenpiteiden suunnittelusta, käyttöönotosta ja suorittamisesta sen arvioinnin tueksi, jonka henkilö, jolla (tai henkilöt, joilla) on ylin vastuu ja tilivelvollisuus laadunhallintajärjestelmästä, kohdistaa (tai kohdistavat) laadunhallintajärjestelmään.

58. Dokumentaatiota laatiessaan tilintarkastusyhteisön on sisällytettävä siihen:

(a) sen henkilön (tai niiden henkilöiden) yksilöinti, jo(i)lla on ylin vastuu ja tilivelvollisuus laadunhallintajärjestelmästä ja jo(i)lla on operatiivinen vastuu laadunhallintajärjestelmästä;

(b) tilintarkastusyhteisön laatutavoitteet ja laaturiskit; (viittaus: kappale A205)

(c) kuvaus vastaamistoimenpiteistä ja siitä, kuinka tilintarkastusyhteisön vastaamistoimenpiteet vastaavat laaturiskeihin.

(d) seuranta- ja korjaamisprosessin osalta:

(i) evidenssi suoritetuista seurantatoiminnoista;

(ii) havaintojen arviointi sekä tunnistetut puutteellisuudet ja niihin liittyvä(t) juurisyy(t);

(iii) tunnistettuihin puutteellisuuksiin kohdistettavat korjaavat toimet ja niiden suunnittelun ja käyttöönoton arviointi; ja

(iv) seurantaa ja korjaamista koskeva viestintä; ja

(e) kappaleen 54 mukaisesti tehtävän johtopäätöksen perustelut.

59. Tilintarkastusyhteisön on dokumentoitava kappaleessa 58 mainitut seikat siltä osin kuin ne liittyvät ketjun vaatimuksiin tai palveluihin ja ketjun vaatimusten tai palvelujen arvioimiseen kappaleen 49(b) mukaisesti. (Viittaus: kappale A206)

60. Tilintarkastusyhteisön on määrättävä laadunhallintajärjestelmää koskevalle dokumentaatiolle säilytysaika, joka on riittävä mahdollistaakseen laadunhallintajärjestelmän suunnittelun, käyttöönoton ja toiminnan seurannan, tai säädöksessä tai määräyksessä vaadittaessa pidempi ajanjakso.

***

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Standardin soveltamisala (viittaus: kappaleet 3–4)

A1. Myös muissa IAASB:n standardeissa, kuten ISRE 2400 (uudistettu)[5] ja ISAE 3000 (uudistettu),[6] asetetaan toimeksiannosta vastuulliselle henkilölle velvollisuuksia, jotka koskevat laadunhallintaa toimeksiannon tasolla.

A2. IESBAn eettisiin sääntöihin[7] sisältyy tilintarkastusammattilaisia koskevia vaatimuksia ja soveltamisohjeistusta, jotka mahdollistavat sen, että he täyttävät velvollisuutensa toimia yleisen edun mukaisesti. Kuten kappaleessa 15 todetaan, toimeksiannon tässä standardissa kuvatun suorittamisen yhteydessä yhdenmukainen laadukkaiden toimeksiantojen suorittaminen on osa tilintarkastusammattilaisen velvollisuutta toimia yleisen edun mukaisesti.

Tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmä (viittaus: kappaleet 6–9)

A3. Tilintarkastusyhteisö voi käyttää laadunhallintajärjestelmän eri komponenttien kuvaamiseen erilaista terminologiaa tai erilaisia viitekehyksiä.

A4. Seuraavat ovat esimerkkejä siitä, että komponentit ovat luonteeltaan toisiinsa kytkeytyviä:

- tilintarkastusyhteisön riskienarviointiprosessi määrää prosessin, jota tilintarkastusyhteisön täytyy noudattaa ottaessaan käyttöön riskiperusteisen lähestymistavan laadunhallintajärjestelmässään.
- hallinto ja johtaminen -komponentti muodostaa laadunhallintajärjestelmää tukevan toimintaympäristön.
- resurssit-komponentti sekä informaatio ja kommunikaatio -komponentti mahdollistavat laadunhallintajärjestelmän suunnittelun, käyttöönoton ja toiminnan.
- seuranta- ja korjaamisprosessi on prosessi, joka on suunniteltu koko laadunhallintajärjestelmän seurantaa varten. Seuranta- ja korjaamisprosessiin tulokset antavat tilintarkastusyhteisön riskienarviointiprosessin kannalta relevanttia informaatiota.
- yksittäisten seikkojen välillä voi olla yhteyksiä, esimerkiksi tietyt relevantteihin eettisiin vaatimuksiin liittyvät näkökohdat ovat relevantteja asiakassuhteiden ja yksittäisten toimeksiantojen hyväksymisen ja jatkamisen kannalta.

A5. Kohtuullinen varmuus saadaan, kun laadunhallintajärjestelmä alentaa hyväksyttävän alhaiselle tasolle riskin siitä, ettei kappaleissa 14(a) ja (b) mainittuja tavoitteita saavuteta. Kohtuullinen varmuus ei ole ehdotonta varmuutta, koska laadunhallintajärjestelmässä on luontaisia rajoitteita. Tällaisia rajoitteita ovat esimerkiksi se, että päätöksentekoon kuuluva inhimillinen harkinta voi olla puutteellista, ja se, että tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmä voi pettää esimerkiksi inhimillisen erehdyksen tai käyttäytymisen taikka IT-sovellusten häiriöiden vuoksi.

---

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

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

7 IESBAn (The International Ethics Standards Board for Accountants) *Kansainväliset eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille (sisältäen Kansainväliset riippumattomuusstandardit)* (IESBAn eettiset säännöt)

Standardin sitovuus (viittaus: kappale 12)

A6. Tämän standardin tavoite antaa taustan standardin vaatimusten asettamiselle ja määrää standardin halutun lopputuleman, ja sen on tarkoitus auttaa tilintarkastusyhteisöä ymmärtämään, mitä on tarpeellista saavuttaa, sekä tarvittaessa, mitkä ovat asianmukaiset keinot siihen.

A7. Tämän standardin vaatimukset ilmaistaan käyttäen muotoa ”on tehtävä”.

A8. Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus sisältää tarpeen mukaan lisäselvitystä vaatimuksista ja ohjeistusta niiden toteuttamisesta. 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. Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus sisältää soveltuvissa 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.

A9. Tässä standardissa otsikon ”Määritelmät” alla esitetään kuvaus tietyille termeille tässä standardissa annetusta merkityksestä. Nämä määritelmät on tarkoitettu auttamaan standardin yhdenmukaisessa soveltamisessa ja tulkitsemisessa, eikä niiden ole tarkoitus syrjäyttää määritelmiä, jotka on mahdollisesti luotu muihin tarkoituksiin säädöksessä, määräyksessä tai muutoin. Tässä standardissa määritellyt termit sisältyvät IAASB:n kansainvälisiin standardeihin liittyvään termistöön, joka esitetään IFACin julkaisussa *Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements* [ja vastaavassa suomenkielisessä julkaisussa]. Termistö sisältää myös kuvauksia muista tässä standardissa esiintyvistä termeistä yhteisten ja yhdenmukaisten tulkintojen ja käännösten edistämiseksi.

Määritelmät

Puutteellisuus (viittaus: kappale 16(a))

A10. Tilintarkastusyhteisö tunnistaa puutteellisuudet arvioimalla havaintoja. Puutteellisuus voi käydä ilmi yhdestä havainnosta tai eri havaintojen yhdistelmästä.

A11. Silloin kun puutteellisuuden tunnistetaan johtuvan siitä, että laaturiskiä tai laaturiskien yhdistelmää ei ole tunnistettu tai arvioitu asianmukaisesti, on myös mahdollista, ettei tällaiseen laaturiskiin (tai tällaisiin laaturiskeihin) vastaamiseksi ole olemassa toimenpiteitä tai niitä ei ole suunniteltu kunnolla tai otettu käyttöön.

A12. Laadunhallintajärjestelmän muut osa-alueet koostuvat tähän standardiin sisältyvistä vaatimuksista, jotka koskevat:

- velvollisuuksien osoittamista (kappaleet 20–22);
- tilintarkastusyhteisön riskienarviointiprosessia;
- seuranta- ja korjaamisprosessia; ja
- laadunhallintajärjestelmän arviointia.

Esimerkkejä laadunhallintajärjestelmän muihin osa-alueisiin liittyvistä puutteellisuuksista

- Tilintarkastusyhteisön riskienarviointiprosessissa ei tunnisteta informaatiota, joka antaa viitteitä muutoksista tilintarkastusyhteisön ja sen toimeksiantojen luonteessa ja olosuhteissa sekä tarpeesta lisätä laatutavoitteita taikka muuttaa laaturiskejä tai vastaamistoimenpiteitä.
- Tilintarkastusyhteisön seuranta- ja korjaamisprosessia ei ole suunniteltu tai otettu käyttöön siten, että se:
  - tuottaisi relevanttia, luotettavaa ja oikea-aikaista informaatiota laadunhallintajärjestelmän suunnittelusta, käyttöönotosta ja toiminnasta.
  - mahdollistaisi tilintarkastusyhteisölle ryhtymisen asianmukaisiin toimiin tunnistettuihin puutteellisuuksiin vastaamiseksi siten, että puutteellisuudet korjataan oikea-aikaisesti.
- Henkilö(t), jo(i)lla on laadunhallintajärjestelmää koskeva ylin vastuu ja tilivelvollisuus, ei(vät) tee laadunhallintajärjestelmän vuosittaista arviointia.

Toimeksiantotiimi (viittaus: kappale 16(f))

A13. ISA 220:ssa (uudistettu)[8] annetaan ohjeistusta toimeksiantotiimin määritelmän soveltamisesta tilintarkastuksen yhteydessä.

Ulkoiset laaduntarkastukset (viittaus: kappale 16(g))

A14. Joissakin olosuhteissa ulkoinen valvontaviranomainen saattaa tehdä toisentyyppisiä laaduntarkastuksia, esimerkiksi teematarkastuksia, joissa keskitytään valituissa tilintarkastusyhteisöissä tilintarkastustoimeksiantoihin liittyviin tiettyihin näkökohtiin tai koko tilintarkastusyhteisön käytäntöihin.

Havainnot (viittaus: kappale 16(h))

A15. Osana seurantatoiminnoista, ulkoisista laaduntarkastuksista ja muista relevanteista lähteistä saatavien havaintojen kokoamista tilintarkastusyhteisö saattaa tehdä laadunhallintajärjestelmästään muita huomioita, kuten myönteisiä lopputulemia tai mahdollisuuksia parantaa tai edelleen kehittää laadunhallintajärjestelmää. Kappaleessa A158 selitetään, miten tilintarkastusyhteisö voi hyödyntää muita huomioita laadunhallintajärjestelmässään.

A16. Kappaleessa A148 esitetään esimerkkejä muista relevanteista lähteistä saatavasta informaatiosta.

A17. Seurantatoimintoihin sisältyy toimeksiannon tasolla tapahtuva seuranta, kuten toimeksiantojen laaduntarkastus. Lisäksi ulkoisista laaduntarkastuksista ja muista relevanteista lähteistä voidaan saada yksittäisiin toimeksiantoihin liittyvää informaatiota. Tästä seuraa, että laadunhallintajärjestelmän suunnittelua, käyttöönottoa ja toimintaa koskeva informaatio sisältää toimeksiantotason havaintoja, jotka saattavat antaa viitteitä laadunhallintajärjestelmään liittyvistä havainnoista.

Tilintarkastusyhteisö (viittaus: kappale 16(i))

A18. ”Tilintarkastusyhteisö” saatetaan määritellä relevanteissa eettisissä vaatimuksissa eri tavalla kuin tässä standardissa.

Ketju (viittaus: kappaleet 16(l), 48)

A19. Ketjut ja niihin kuuluvat tilintarkastusyhteisöt voivat olla rakenteeltaan erilaisia monin eri tavoin. Esimerkiksi kun on kyse tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmästä:

- ketju saattaa asettaa tilintarkastusyhteisölle sen laadunhallintajärjestelmään liittyviä vaatimuksia tai tuottaa palveluja, joita tilintarkastusyhteisö käyttää laadunhallintajärjestelmässään tai toimeksiantojen suorittamisessa;
- muut ketjuun kuuluvat tilintarkastusyhteisöt saattavat tuottaa palveluja (esim. resursseja), joita tilintarkastusyhteisö käyttää laadunhallintajärjestelmässään tai toimeksiantojen suorittamisessa; tai

[8] ISA 220 (uudistettu), kappaleet A15–A26

- muut ketjun rakenteet tai organisaatiot saattavat asettaa tilintarkastusyhteisölle sen laadunhallintajärjestelmään liittyviä vaatimuksia tai tuottaa palveluja.

Tässä standardissa ketjun vaatimusten tai palvelujen, joita hankitaan ketjulta, toiselta ketjuun kuuluvalta tilintarkastusyhteisöltä tai muulta ketjuun kuuluvalta rakenteelta tai organisaatiolta, katsotaan olevan ”ketjun vaatimuksia tai palveluja”.

Henkilöstö (viittaus: kappale 16(n))

A20. Henkilöstön (ts. tilintarkastusyhteisössä toimivien henkilöiden) lisäksi tilintarkastusyhteisö saattaa käyttää tilintarkastusyhteisön ulkopuolisia henkilöitä laadunhallintajärjestelmän toimintojen tai toimeksiantojen suorittamisessa. Tilintarkastusyhteisön ulkopuolisiin henkilöihin voi kuulua esimerkiksi henkilöitä toisista ketjuun kuuluvista tilintarkastusyhteisöistä (esim. henkilöitä ketjuun kuuluvan tilintarkastusyhteisön palvelukeskuksesta) tai palveluntuottajan palveluksessa olevia henkilöitä (esim. konsernin osan tilintarkastaja toisesta tilintarkastusyhteisöstä, joka ei kuulu samaan ketjuun).

A21. Henkilöstöön luetaan myös tilintarkastusyhteisön muissa rakenteissa, kuten sen palvelukeskuksessa, toimivat partnerit ja ammattihenkilöstö.

Relevantit eettiset vaatimukset (viittaus: kappaleet 16(t), 29)

A22. Laadunhallintajärjestelmän yhteydessä sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset voivat vaihdella tilintarkastusyhteisön ja sen toimeksiantojen luonteesta ja olosuhteista riippuen. Termi “tilintarkastusammattilainen” saatetaan määritellä relevanteissa eettisissä vaatimuksissa. Esimerkiksi IESBAn eettisissä säännöissä määritellään termi “tilintarkastusammattilainen” ja selitetään tarkemmin IESBAn eettisten sääntöjen kohtia, joita sovelletaan yksittäisiin ammatissa toimiviin tilintarkastusammattilaisiin ja heidän tilintarkastusyhteisöihinsä.

A23. IESBAn eettisissä säännöissä[9] käsitellään olosuhteita, joissa säädös tai määräys estää tilintarkastusammattilaista noudattamasta sääntöjen tiettyjä osia. Siellä myös todetaan, että joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla voi olla säädökseen tai määräykseen sisältyviä vaatimuksia, jotka poikkeavat IESBAn eettisistä säännöistä tai menevät niitä pidemmälle, ja että tilintarkastusammattilaisten pitää näissä maissa tai näillä muilla oikeudenkäyttöalueilla olla tietoisia kyseisistä eroista ja noudattaa niitä vaatimuksia, jotka ovat tiukempia, ellei säädöksessä tai määräyksessä kielletä sitä.

A24. Useat relevanttien eettisten vaatimusten kohdat saattavat koskea toimeksiantojen suorittamisen yhteydessä vain henkilöitä eivätkä tilintarkastusyhteisöä itseään. Esimerkiksi:

- IESBAn eettisten sääntöjen osa 2 koskee ammatissa toimivia tilintarkastusammattilaisia heidän suorittaessaan ammatillista toimintaa, joka perustuu suhteeseen tilintarkastusyhteisön kanssa heidän toimiessaan alihankkijana, työntekijänä tai omistajana, ja se saattaa olla relevantti toimeksiantojen suorittamisen yhteydessä.
- Tietyt IESBAn eettisten sääntöjen osiin 3 ja 4 sisältyvät vaatimukset koskevat myös ammatissa toimivia tilintarkastusammattilaisia heidän suorittaessaan ammatillista toimintaa asiakkaille.

Tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmässä pitää mahdollisesti ottaa huomioon, että henkilöt noudattavat tällaisia relevantteja eettisiä vaatimuksia.

[9] IESBAn eettiset säännöt, kappaleet R100.7–100.7 A1

Esimerkki relevanteista eettisistä vaatimuksista, joita sovelletaan vain henkilöihin, ei tilintarkastusyhteisöön, ja jotka liittyvät toimeksiantojen suorittamiseen

IESBAn eettisten sääntöjen osassa 2[10] käsitellään painetta rikkoa perusperiaatteita, ja se sisältää vaatimuksia, joiden mukaan henkilö ei saa:

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

Voi esimerkiksi syntyä tilanteita, joissa henkilö toimeksiantoa suorittaessaan katsoo, että toimeksiannosta vastuullinen henkilö tai muu toimeksiantotiimin vastuullisessa asemassa oleva jäsen on painostanut häntä rikkomaan perusperiaatteita.

Vastaamistoimenpiteet (viittaus: kappale 16(u))

A25. Toimintaperiaatteet otetaan käyttöön henkilöstön ja muiden sellaisten henkilöiden, joita ne koskevat (mukaan lukien toimeksiantotiimit), tekojen avulla tai siten, että henkilöt pidättyvät tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteiden vastaisista toimista.

A26. Menettelytavat voivat olla formaalin dokumentaation tai muun kommunikaation kautta määrättyjä, tai ne voivat syntyä käyttäytymisestä, jota ei ole määrätty vaan joka pikemminkin muodostuu tilintarkastusyhteisön kulttuurin perusteella. Menettelytavat voidaan panna täytäntöön siten, että tilintarkastusyhteisön käyttämät IT-sovellukset tai muut yhteisön IT-ympäristöön liittyvät seikat sallivat tiettyjä toimia.

A27. Jos tilintarkastusyhteisö käyttää ulkopuolisia henkilöitä laadunhallintajärjestelmässä tai toimeksiantojen suorittamisessa, sen saattaa olla tarpeellista suunnitella kyseisten henkilöiden toimia varten erilaisia toimintaperiaatteita tai menettelytapoja. ISA 220:ssä (uudistettu)[11] on ohjeistusta tilanteisiin, joissa tilintarkastusyhteisön voi olla tilintarkastuksen yhteydessä tarpeellista suunnitella erilaisia toimintaperiaatteita tai menettelytapoja tilintarkastusyhteisön ulkopuolisten henkilöiden toimia varten.

Palveluntuottaja (viittaus: kappale 16(v))

A28. Palveluntuottajiin luetaan konsernin osien tilintarkastajat toisista tilintarkastusyhteisöistä, jotka eivät kuulu samaan ketjuun.

Relevanttien vaatimusten soveltaminen ja noudattaminen (viittaus: kappale 17)

A29. *Esimerkkejä tilanteista, joissa tämän standardin jokin vaatimus ei mahdollisesti ole relevantti tilintarkastusyhteisölle*

- Tilintarkastusyhteisö on yksin vastuullisena toimiva tilintarkastusammattilainen. Esimerkiksi vaatimukset, jotka koskevat organisaatiorakennetta ja tehtävien, velvollisuuksien ja valtuuksien osoittamista tilintarkastusyhteisössä, ohjausta, valvontaa ja tehdyn työn läpikäyntiä sekä mielipide-erojen käsittelyä, eivät mahdollisesti ole relevantteja.
- Tilintarkastusyhteisön suorittamat toimeksiannot ovat yksinomaan liitännäispalvelutoimeksiantoja. Jos tilintarkastusyhteisön ei esimerkiksi tarvitse säilyttää riippumattomuutta liitännäispalvelutoimeksiannoissa, vaatimus riippumattomuusvaatimusten noudattamista koskevan dokumentoidun vahvistuksen hankkimisesta koko henkilöstöltä ei olisi relevantti.

Laadunhallintajärjestelmä

Laadunhallintajärjestelmän suunnittelu, käyttöönotto ja toiminta (viittaus: kappale 19)

A30. Laadunhallinta ei ole tilintarkastusyhteisön erillinen toiminto; se on laatuun sitoutumista osoittavan kulttuurin integroimista tilintarkastusyhteisön strategiaan, operatiiviseen toimintaan ja liiketoimintaprosesseihin. Siitä seuraa, että laadunhallintajärjestelmän ja tilintarkastusyhteisön operatiivisen toiminnan ja liiketoimintaprosessien integroitu suunnitteleminen saattaa edistää harmonista lähestymistapaa tilintarkastusyhteisön johtamisessa ja lisätä laadunhallinnan tehokuutta.

[10] IESBAn eettiset säännöt, kappale R270.3

[11] ISA 220 (uudistettu), kappaleet A24–A26

A31. Tilintarkastusyhteisön tekemien ammatilliseen harkintaan perustuvien ratkaisujen laatu todennäköisesti paranee, kun tällaisia ratkaisuja tekevät henkilöt osoittavat asennoitumista, johon kuuluu tiedonhaluinen mieli, mihin liittyy:

- laadunhallintajärjestelmää koskevan informaation – mukaan lukien tilintarkastusyhteisön ja sen toimeksiantojen luonteeseen ja olosuhteisiin liittyvä informaatio – lähteen, relevanssin ja riittävyyden huomioon ottaminen; ja
- avoimuus ja tarkkaavaisuus lisäselvitysten tai muiden toimien tarpeen suhteen.

Velvollisuudet (viittaus: kappaleet 20–21, 28(d))

A32. Hallinto ja johtaminen -komponenttiin sisältyy laatutavoite siitä, että tilintarkastusyhteisön organisaatiorakenne sekä tehtävien, velvollisuuksien ja valtuuksien osoittaminen ovat asianmukaisia tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmän suunnittelun, käyttöönoton ja toiminnan mahdollistamiseksi.

A33. Huolimatta siitä, että laadunhallintajärjestelmään liittyviä velvollisuuksia osoitetaan kappaleen 20 mukaisesti, tilintarkastusyhteisöllä säilyy ylin vastuu laadunhallintajärjestelmästä ja siitä, että henkilöt vastaavat ja ovat tilivelvollisia heille osoitetuista tehtävistä. Esimerkiksi vaikka tilintarkastusyhteisö osoittaa laadunhallintajärjestelmän arvioimisen ja sitä koskevan johtopäätöksen tekemisen kappaleiden 53 ja 54 mukaisesti henkilö(i)lle, jo(i)lla on laadunhallintajärjestelmää koskeva ylin vastuu ja tilivelvollisuus, tilintarkastusyhteisöllä on vastuu arvioimisesta ja johtopäätöksestä.

A34. Henkilö (yksi tai useampi), jolla on vastuu kappaleessa 20 mainituista seikoista, on tyypillisesti tilintarkastusyhteisön partneri, jotta hänellä on tilintarkastusyhteisössä asianmukaiset vaikutusmahdollisuudet ja valtuudet kappaleessa 21 vaadittavalla tavalla. Joissakin olosuhteissa on tilintarkastusyhteisön juridisen rakenteen perusteella kuitenkin mahdollista, ettei henkilö ole tilintarkastusyhteisön partneri mutta hänellä on tilintarkastusyhteisön tai ketjun tekemistä formaaleista järjestelyistä johtuen tilintarkastusyhteisössä asiamukaiset vaikutusmahdollisuudet ja valtuudet hänelle osoitetun tehtävän hoitamiseksi.

A35. Se, miten tehtäviä, velvollisuuksia ja valtuuksia osoitetaan tilintarkastusyhteisössä, voi vaihdella, ja säädöksessä tai määräyksessä voidaan asettaa tilintarkastusyhteisölle tiettyjä vaatimuksia, jotka vaikuttavat johtamis- ja hallintorakenteeseen tai osoitettaviin velvollisuuksiin. Henkilö(t), jo(i)lla on vastuu kappaleessa 20 tarkoitetuista seikoista, voi(vat) edelleen osoittaa tehtäviä, toimenpiteitä, työtehtäviä tai toimia toisille henkilöille, jotka auttavat heitä velvollisuuksien täyttämisessä. Henkilö(t), jo(i)lla on vastuu kappaleessa 20 mainituista seikoista, on (tai ovat) edelleen vastuussa ja tilivelvollinen (tai tilivelvollisia) hänelle (tai heille) osoitetuista velvollisuuksista.

Skaalautuvuutta koskeva esimerkki, joka osoittaa, kuinka tehtävien ja velvollisuuksien osoittaminen voidaan toteuttaa

- Yksinkertaisessa tilintarkastusyhteisössä ylin vastuu ja tilivelvollisuus laadunhallintajärjestelmästä voidaan osoittaa yhdelle johtavalle partnerille, joka yksin vastaa tilintarkastusyhteisön valvonnasta. Tämä henkilö voi myös ottaa vastuun kaikista laadunhallintajärjestelmän osa-alueista, mukaan lukien operatiivinen vastuu laadunhallintajärjestelmästä, riippumattomuusvaatimusten noudattamisesta sekä seuranta- ja korjaamisprosessista.
- Monimutkaisemmassa tilintarkastusyhteisössä saattaa olla useampia johdon tasoja, jotka kuvastavat tilintarkastusyhteisön organisaatiorakennetta, ja tilintarkastusyhteisöllä voi olla riippumaton hallintoelin, joka toteuttaa toimivan johdon ulkopuolista valvontaa ja voi koostua ulkopuolisista henkilöistä. Lisäksi tilintarkastusyhteisö voi osoittaa laadunhallintajärjestelmän yksittäisiä osa-alueita koskevan operatiivisen vastuun, joka menee kappaleessa 20(c) mainittuja osa-alueita pidemmälle, kuten operatiivinen vastuu eettisten vaatimusten noudattamisesta tai operatiivinen vastuu jonkin palvelulinjan johtamisesta.

A36. Riippumattomuusvaatimusten noudattaminen on välttämätöntä tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia tai yleisluonteisia tarkastuksia tai muita varmennustoimeksiantoja suoritettaessa, ja se on tilintarkastusyhteisön antamiin raportteihin tukeutuvien sidosryhmien odotuksena. Henkilö(t), jo(i)lla on operatiivinen vastuu riippumattomuusvaatimusten noudattamisesta, on (tai ovat) yleensä vastuussa kaikkien riippumattomuuteen liittyvien seikkojen valvonnasta siten, että tilintarkastusyhteisö suunnittelee ja ottaa käyttöön jämäkän ja yhdenmukaisen lähestymistavan riippumattomuusvaatimusten käsittelyä varten.

A37. Säädöksissä, määräyksissä tai ammatillisissa standardeissa saatetaan asettaa lisävaatimuksia henkilö(i)lle, jo(t)ka vastaa(vat) kappaleessa 20 mainituista seikoista, kuten vaatimuksia ammatillisesta hyväksynnästä, ammatillisesta koulutuksesta tai jatkuvasta ammatillisesta kehittymisestä.

A38. Henkilö(ide)n, jo(i)lla on operatiivinen vastuu laadunhallintajärjestelmästä, asianmukaiseen kokemukseen ja tietämykseen kuuluu yleensä käsitys tilintarkastusyhteisön strategisista päätöksistä ja toimista sekä kokemus tilintarkastusyhteisön liiketoiminnoista.

Tilintarkastusyhteisön riskienarviointiprosessi (viittaus: kappale 23)

A39. Siihen, miten tilintarkastusyhteisö suunnittelee riskienarviointiprosessinsa, voivat vaikuttaa tilintarkastusyhteisön luonne ja olosuhteet mukaan lukien se, miten tilintarkastusyhteisö rakentuu ja on organisoitu.

Skaalautuvuutta koskevia esimerkkejä, jotka havainnollistavat, kuinka tilintarkastusyhteisön riskienarviointiprosessi voi olla erilainen

- Yksinkertaisessa tilintarkastusyhteisössä henkilö(i)llä, jo(i)lla on operatiivinen vastuu laadunhallintajärjestelmästä, voi olla riittävä käsitys tilintarkastusyhteisöstä ja sen toimeksiannoista riskienarviointiprosessin hoitamiseksi. Lisäksi laatutavoitteita, laaturiskejä ja vastaamistoimenpiteitä koskeva dokumentaatio voi olla suppeampaa kuin monimutkaisemmassa tilintarkastusyhteisössä (se voi olla dokumentoituna esimerkiksi yhteen asiakirjaan).
- Monimutkaisemmassa tilintarkastusyhteisössä voi olla formaali riskienarviointiprosessi, johon osallistuu useita henkilöitä ja kuuluu useita toimintoja. Prosessi saattaa olla keskitetty (esim. laatutavoitteet, laaturiskit ja vastaamistoimenpiteet määritetään keskitetysti kaikille liiketoimintayksiköille, toiminnoille ja palvelulinjoille), tai se voi olla hajautettu (esim. laatutavoitteet, laaturiskit ja vastaamistoimenpiteet määritetään liiketoimintayksikön, toiminnon tai palvelulinjan tasolla ja tulokset yhdistetään tilintarkastusyhteisön tasolla). Myös ketju voi antaa tilintarkastusyhteisölle laatutavoitteita, laaturiskejä ja vastaamistoimenpiteitä sisällytettäviksi tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmään.

A40. Prosessi, jossa asetetaan laatutavoitteita, tunnistetaan ja arvioidaan laaturiskejä sekä suunnitellaan ja otetaan käyttöön vastaamistoimenpiteitä, on iteratiivinen, eikä tämän standardin vaatimuksia ole tarkoitus käsitellä lineaarisesti. Esimerkiksi:

- laaturiskejä tunnistaessaan ja arvioidessaan tilintarkastusyhteisö saattaa todeta, että on tarpeellista lisätä laatutavoitteita.
- suunnitellessaan ja ottaessaan käyttöön vastaamistoimenpiteitä tilintarkastusyhteisö saattaa todeta, että jokin laaturiski on jäänyt tunnistamatta ja arvioimatta.

A41. Informaatiolähteet, jotka mahdollistavat sen, että tilintarkastusyhteisö asettaa laatutavoitteita, tunnistaa ja arvioi laaturiskejä sekä suunnittelee ja ottaa käyttöön vastaamistoimenpiteitä, muodostavat osan tilintarkastusyhteisön informaatio ja kommunikaatio -komponentista, ja niihin kuuluvat:

- tilintarkastusyhteisön seuranta- ja korjaamisprosessin tulokset (ks. kappaleet 42 ja A171).
- ketjulta tai palveluntuottajilta saatava informaatio, mukaan lukien:
  - ketjun vaatimuksia tai palveluja koskeva informaatio (ks. kappale 48); ja
  - muu ketjulta saatava informaatio, mukaan lukien informaatio niiden seurantatoimintojen tuloksista, joita ketju on toteuttanut ketjuun kuuluvissa tilintarkastusyhteisöissä (ks. kappaleet 50–51).

Myös muu informaatio, sekä sisäinen että ulkoinen, voi olla relevanttia tilintarkastusyhteisön riskienarviointiprosessin kannalta, kuten:

- informaatio, joka koskee valituksia ja väitteitä epäonnistumisesta työn suorittamisessa ammatillisten standardien ja sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti tai tilintarkastusyhteisön tämän standardin mukaisesti luomien toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen noudattamatta jättämisestä.

- ulkoisten laaduntarkastusten tulokset.
- sääntely- tai valvontatahoilta saatava tilintarkastusyhteisön käyttöön annettava informaatio yhteisöistä, joille tilintarkastusyhteisö suorittaa toimeksiantoja, kuten arvopaperimarkkinavalvojalta saatava informaatio yhteisöstä, jolle tilintarkastusyhteisö suorittaa toimeksiantoja (esim. sääntöjen vastaisuudet yhteisön tilinpäätöksessä tai arvopaperisäädösten noudattamatta jättäminen).
- laadunhallintajärjestelmässä tapahtuvat muutokset, jotka vaikuttavat järjestelmän muihin osa-alueisiin, esimerkiksi muutokset tilintarkastusyhteisön resursseissa.
- muut ulkoiset lähteet, kuten sääntelytoimet ja oikeudenkäynnit, jotka kohdistuvat tilintarkastusyhteisöön tai muihin kyseisessä maassa tai kyseisellä muulla oikeudenkäyttöalueella toimiviin tilintarkastusyhteisöihin ja jotka voivat tuoda esiin alueita, joita tilintarkastusyhteisön tulee ottaa huomioon.

Laatutavoitteiden asettaminen (viittaus: kappale 24)

A42. Säädöksessä, määräyksessä tai ammatillisissa standardeissa saatetaan asettaa vaatimuksia, jotka antavat aihetta lisätä laatutavoitteita. Säädöksessä tai määräyksessä voidaan esimerkiksi edellyttää, että tilintarkastusyhteisö nimeää hallintorakenteeseensa toimivaan johtoon kuulumattomia henkilöitä, ja se katsoo tarpeelliseksi lisätä laatutavoitteita näihin vaatimuksiin vastaamiseksi.

A43. Tilintarkastusyhteisön ja sen toimeksiantojen luonne ja olosuhteet voivat olla sellaisia, ettei se ehkä pidä tarpeellisena lisätä laatutavoitteita.

A44. Tilintarkastusyhteisö voi asettaa alatavoitteita edistääkseen laaturiskien tunnistamista ja arvioimista sekä vastaamistoimenpiteiden suunnittelua ja käyttöönottoa.

Laaturiskien tunnistaminen ja arvioiminen (viittaus: kappale 25)

A45. Saattaa olla myös muita jonkin laatutavoitteen saavuttamiseen haitallisesti vaikuttavia tilanteita, tapahtumia, olosuhteita, toimimisia tai toimimatta jättämisiä, joita ei kuvata kappaleessa 25(a).

A46. Riski aiheutuu siitä, miten ja missä määrin jokin tilanne, tapahtuma, olosuhde, toimiminen tai toimimatta jättäminen saattaa vaikuttaa haitallisesti jonkin laatutavoitteen saavuttamiseen. Kaikki riskit eivät ole määritelmän mukaisia laaturiskejä. Ammatillinen harkinta auttaa tilintarkastusyhteisöä määrittämään, onko jokin riski laaturiski, mikä perustuu tilintarkastusyhteisön arviointiin siitä, onko jokseenkin mahdollista, että riski toteutuu ja yksin tai yhdessä muiden riskien kanssa vaikuttaa haitallisesti yhden tai useamman laatutavoitteen saavuttamiseen.

Esimerkkejä siitä, millainen on tilintarkastusyhteisön käsitys tilanteista, tapahtumista, olosuhteista, toimimisista tai toimimatta jättämisistä, jotka voivat vaikuttaa haitallisesti laatutavoitteiden saavuttamiseen	*Esimerkkejä mahdollisesti syntyvistä laaturiskeistä*
• Tilintarkastusyhteisön strategiset ja operatiiviset päätökset ja toimenpiteet, liiketoimintaprosessit ja liiketoimintamalli: Tilintarkastusyhteisön taloudelliset kokonaistavoitteet ovat liian paljon riippuvaisia tämän standardin soveltamisalaan kuulumattomien palvelujen määrästä.	Hallinnon ja johtamisen yhteydessä tästä saattaa aiheutua useita laaturiskejä, kuten että: • resursseja allokoidaan tai osoitetaan tavalla, joka priorisoi tämän standardin soveltamisalaan kuulumattomia palveluja, ja tällä voi olla negatiivinen vaikutus tämän standardin soveltamisalaan kuuluvien palvelujen laatuun. • taloudellisista ja toimintaa koskevista prioriteeteista päätettäessä ei oteta täysin tai riittävästi huomioon laadun tärkeyttä tämän standardin soveltamisalaan kuuluvien toimeksiantojen suorittamisessa.
• Johtamiseen liittyvät ominaispiirteet ja johtamistyyli: Kyseessä on pieni tilintarkastusyhteisö, jossa on vain muutamia toimeksiannoista vastuullisia henkilöitä, joilla on jaettu toimivalta.	Hallinnon ja johtamisen yhteydessä tästä saattaa aiheutua useita laaturiskejä, kuten että: • laatua koskevia johtamiseen liittyviä vastuita ja tilivelvollisuutta ei ole määritelty ja osoitettu selkeästi. • laatua edistämättömiä johtamiseen liittyviä toimia ja käyttäytymistä ei kyseenalaisteta.
• Tilintarkastusyhteisön monimutkaisuus ja sen toiminnan ominaispiirteet. Tilintarkastusyhteisö on äskettäin saanut päätökseen sulautumisen toisen tilintarkastusyhteisön kanssa.	Resurssien yhteydessä tästä saattaa aiheutua useita laaturiskejä, kuten että: • sulautuneiden tilintarkastusyhteisöjen käyttämät teknologiset resurssit eivät ehkä ole yhteensopivia. • toimeksiantotiimit saattavat käyttää tilintarkastusyhteisössä ennen sulautumista kehitettyjä intellektuaalisia resursseja, jotka eivät enää ole uuden yhdistyneen tilintarkastusyhteisön käyttämän uuden metodologian mukaisia.

A47. Kun otetaan huomioon laadunhallintajärjestelmän kehittyvä luonne, tilintarkastusyhteisön suunnittelemista ja käyttöön ottamista vastaamistoimenpiteistä saattaa aiheutua tilanteita, tapahtumia, olosuhteita, toimimisia tai toimimatta jättämisiä, joiden seurauksena syntyy lisää laaturiskejä. Tilintarkastusyhteisö voi esimerkiksi ottaa käyttöön resurssin (esim. teknologisen resurssin) vastatakseen johonkin laaturiskiin, ja tällaisen resurssin käyttämisestä saattaa aiheutua laaturiskejä.

A48. Se, missä määrin jokin riski yksin tai yhdessä toisten riskien kanssa voi vaikuttaa haitallisesti laatutavoitte(id)en saavuttamiseen, voi vaihdella perustuen kyseisen riskin aiheuttaneisiin tilanteisiin, tapahtumiin, olosuhteisiin, toimimisiin tai toimimatta jättämisiin, esimerkiksi:

- miten tilanne, tapahtuma, olosuhde, toimiminen tai toimimatta jättäminen vaikuttaisi laatutavoitteen saavuttamiseen.
- miten usein tilanteen, tapahtuman, olosuhteen, toimimisen tai toimimatta jättämisen odotetaan toteutuvan.
- kuinka paljon aikaa menisi tilanteen, tapahtuman, olosuhteen, toimimisen tai toimimatta jättämisen toteutumisesta siihen, että sillä on vaikutusta, ja olisiko tilintarkastusyhteisön mahdollista vastata siihen tuona aikana pienentääkseen tilanteen, tapahtuman, olosuhteen, toimimisen tai toimimatta jättämisen vaikutusta.
- miten kauan tilanne, tapahtuma, olosuhde, toimiminen tai toimimatta jättäminen toteuduttuaan vaikuttaisi laatutavoitteen saavuttamiseen.

Laaturiskien arvioimisen ei tarvitse sisältää formaaleja luokituksia tai pistemääriä, joskaan tilintarkastusyhteisöillä ei ole estettä käyttää niitä.

Suunnitellaan ja otetaan käyttöön toimenpiteitä laaturiskeihin vastaamiseksi (viittaus: kappaleet 16(u), 26)

A49. Vastaamistoimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus perustuvat syihin, jotka ovat johtaneet laaturiskeistä tehtyyn arvioon, joka on laaturiskin arvioitu toteutuminen ja sen vaikutus yhden tai useamman laatutavoitteen saavuttamiseen.

A50. Tilintarkastusyhteisön suunnittelemat ja käyttöönottamat vastaamistoimenpiteet voivat olla toiminnassa tilintarkastusyhteisön tai toimeksiannon tasolla, tai saattaa olla yhdistelmä velvollisuuksia, jotka liittyvät tilintarkastusyhteisön ja toimeksiannon tasolla tapahtuviin toimiin.

Esimerkki tilintarkastusyhteisön suunnittelemasta ja käyttöönottamasta vastaamistoimenpiteestä, joka toimii sekä tilintarkastusyhteisön että toimeksiannon tasolla

Tilintarkastusyhteisö luo konsultointia koskevia toimintaperiaatteita tai menettelytapoja, joihin kuuluu, kenen kanssa toimeksiantotiimien pitäisi konsultoida ja mistä yksittäistä asioista konsultointia vaaditaan. Tilintarkastusyhteisö nimeää sopivan pätevyyden omaavia ja kokeneita henkilöitä antamaan konsultaatiot. Toimeksiantotiimi vastaa sen tunnistamisesta, milloin konsultoitavia seikkoja ilmenee, ja konsultoinnin käynnistämisestä sekä konsultaation perusteella tehtävien päätösten täytäntöönpanosta.[12]

A51. Formaalisti dokumentoitujen toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen tarve voi olla suurempi tilintarkastusyhteisöissä, joissa on paljon henkilöstöä tai jotka ovat maantieteellisesti hajautuneita, jotta kaikkialla tilintarkastusyhteisössä toimitaan yhdenmukaisesti.

Muutokset tilintarkastusyhteisön tai sen toimeksiantojen luonteessa ja olosuhteissa (viittaus: kappale 27)

A52. *Skaalautuvuutta koskeva esimerkki, joka havainnollistaa, kuinka toimintaperiaatteet tai menettelytavat tilintarkastusyhteisön ja sen toimeksiantojen luonteessa ja olosuhteissa tapahtuvia muutoksia koskevan informaation tunnistamiseksi voivat vaihdella*

- Yksinkertaisella tilintarkastusyhteisöllä voi olla epäformaaleja toimintaperiaatteita ja menettelytapoja sellaisen informaation tunnistamiseksi, joka koskee tilintarkastusyhteisön tai sen toimeksiantojen luonteessa ja olosuhteissa tapahtuvia muutoksia, erityisesti kun laatutavoitteiden asettamisesta, laaturiskien tunnistamisesta ja arvioimisesta sekä vastaamistoimenpiteiden suunnittelemisesta ja käyttöönotosta vastaava(t) henkilö(t) pystyy (tai pystyvät) tunnistamaan tällaisen informaation tavanomaisessa toiminnassaan.
- Monimutkaisemman tilintarkastusyhteisön saattaa olla tarpeellista luoda formaalimpia toimintaperiaatteita tai menettelytapoja tunnistaakseen ja tarkastellakseen informaatiota, joka koskee tilintarkastusyhteisön tai sen toimeksiantojen luonteessa ja olosuhteissa tapahtuvia muutoksia. Tähän voi sisältyä esimerkiksi tilintarkastusyhteisön ja sen toimeksiantojen luonteeseen ja olosuhteisiin liittyvän informaation säännöllinen läpikäynti, mukaan lukien tilintarkastusyhteisön sisäisessä ja ulkoisessa ympäristössä esiintyvien kehityssuuntien ja tapahtumien jatkuva jäljittäminen.

A53. Saattaa olla tarpeellista lisätä laatutavoitteita tai lisätä tai muuttaa laaturiskejä ja vastaamistoimenpiteitä osana korjaavia toimia, joihin tilintarkastusyhteisö ryhtyy tunnistettuun puutteellisuuteen vastaamiseksi kappaleen 42 mukaisesti.

A54. Tilintarkastusyhteisö on mahdollisesti asettanut tässä standardissa mainittujen laatutavoitteiden lisäksi muita laatutavoitteita. Se saattaa myös tunnistaa informaatiota, joka viittaa siihen, että sen jo asettamia muita laatutavoitteita ei enää tarvita tai niitä pitää muuttaa.

[12] ISA 220 (uudistettu), kappale 35

Hallinto ja johtaminen

Sitoutuminen laatuun (viittaus: kappale 28(a))

A55. Tilintarkastusyhteisön kulttuuri on tärkeä henkilöstön käyttäytymiseen vaikuttava tekijä. Relevanteissa eettisissä vaatimuksissa määrätään yleensä ammattieettiset periaatteet, ja niitä käsitellään lähemmin tämän standardin osassa, joka koskee relevantteja eettisiä vaatimuksia. Ammatillisiin arvoihin ja asennoitumiseen voi kuulua:

- ammatillinen tapa toimia, esimerkiksi oikea-aikaisuus, kohteliaisuus, kunnioitus, tilivelvollisuus, reagoivuus ja luotettavuus.
- sitoutuminen tiimityöhön.
- pysyminen avoimena uusille ajatuksille tai erilaisille näkökulmille ammatillisessa ympäristössä.
- pyrkimys huippuosaamiseen.
- sitoutuminen jatkuvaan kehittymiseen (esim. odotusten asettaminen vähimmäisvaatimuksia korkeammalle ja jatkuvan oppimisen painottaminen).
- sosiaalinen vastuu.

A56. Tilintarkastusyhteisön strategisen päätöksenteon prosessiin, mukaan lukien liiketoimintastrategian luominen, voi kuulua sellaisia seikkoja kuin tilintarkastusyhteisön päätökset taloudellisista ja toimintaa koskevista seikoista, tilintarkastusyhteisön taloudelliset tavoitteet, tapa, jolla taloudellisia resursseja hallinnoidaan, tilintarkastusyhteisön markkinaosuuden kasvu, toimialoihin erikoistuminen tai uudet tarjottavat palvelut. Tilintarkastusyhteisön taloudelliset ja toimintaa koskevat prioriteetit saattavat vaikuttaa suoraan tai epäsuorasti siihen, miten sitoutunut tilintarkastusyhteisö on laatuun; tilintarkastusyhteisöllä voi esimerkiksi olla kannustimia, jotka painottavat taloudellisia tai toimintaa koskevia prioriteetteja eivätkä ehkä kannusta laatuun sitoutumista osoittavaan käyttäytymiseen.

Johtaminen (viittaus: kappaleet 28(b) ja 28(c))

A57. Tilintarkastusyhteisön suunnittelemiin ja käyttöönottamiin vastaamistoimenpiteisiin, jotka koskevat johdon pitämistä vastuullisena ja tilivelvollisena laadusta, kuuluvat kappaleessa 56 vaadittavat suoriutumisarvioinnit.

A58. Vaikka johtamiseen liittyvät toimet ja käyttäytyminen luovat johdon ylläpitämän ilmapiirin (tone at the top), niin selkeät, johdonmukaiset ja usein toistuvat toimet ja kommunikoinnit tilintarkastusyhteisön kaikilla tasoilla myötävaikuttavat tilintarkastusyhteisön kulttuuriin yhdessä ja osoittavat sitoutumista laatuun.

Organisaatiorakenne (viittaus: kappale 28(d))

A59. Tilintarkastusyhteisön organisaatiorakenteeseen voi sisältyä toimintayksikköjä tai -prosesseja, divisioonia tai eri maantieteellisillä alueilla sijaitsevia toimintoja sekä muita rakenteita. Joissakin tapauksissa tilintarkastusyhteisö voi keskittää prosesseja tai toimintoja palvelukeskukseen, ja toimeksiantotiimeihin voi kuulua tilintarkastusyhteisön palvelukeskuksen henkilöstöä, joka suorittaa tiettyjä luonteeltaan toistuvia tai erikoistumista vaativia tehtäviä.

Resurssit (viittaus: kappale 28(e))

A60. Henkilö(t), jo(i)lla on ylin vastuu ja tilivelvollisuus tai operatiivinen vastuu laadunhallintajärjestelmästä, pystyy (tai pystyvät) useimmissa tapauksissa vaikuttamaan niiden resurssien luonteeseen ja laajuuteen, joita tilintarkastusyhteisö hankkii, kehittää, käyttää ja ylläpitää, sekä siihen, kuinka kyseiset resurssit allokoidaan tai osoitetaan, mukaan lukien milloin niitä käytetään.

A61. Koska resurssitarpeet voivat muuttua ajan kuluessa, kaikkia resurssitarpeita ei ehkä ole käytännössä mahdollista ennakoida. Tilintarkastusyhteisön resurssisuunnitteluun voi kuulua sillä hetkellä tarvittavien resurssien määrittäminen, tulevien resurssitarpeiden ennustaminen sekä prosessien luominen ennakoimattomien resurssitarpeiden käsittelyä varten niiden ilmetessä.

Relevantit eettiset vaatimukset (viittaus: kappaleet 16(t), 29)

A62. IESBAn eettisissä säännöissä määrätään eettiset perusperiaatteet, joilla luodaan standardi tilintarkastusammattilaiselta odotettavalle käyttäytymiselle, sekä annetaan Kansainväliset riippumattomuusstandardit. Perusperiaatteita ovat rehellisyys, objektiivisuus, ammatillinen pätevyys ja huolellisuus, salassapitovelvollisuus ja ammatillinen käyttäytyminen. IESBAn eettisissä säännöissä määrätään myös lähestymistapa, jota tilintarkastusammattilaisen täytyy soveltaa perusperiaatteiden ja soveltuvissa tapauksissa Kansainvälisten riippumattomuusstandardien noudattamiseksi. Lisäksi IESBAn eettisissä säännöissä käsitellään tiettyjä perusperiaatteiden noudattamisen kannalta relevantteja aiheita. Myös säädös tai määräys voi jossakin maassa tai jollakin muulla oikeudenkäyttöalueella sisältää säännöksiä eettisistä vaatimuksista, riippumattomuus mukaan lukien, kuten informaation salassapitoon vaikuttavat tietosuojalait.

A63. Joissakin tapauksissa tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmässään käsittelemät asiat saattavat olla tarkemmin määrättyjä kuin relevantteihin eettisiin vaatimuksiin sisältyvät kohdat tai sisältää niitä enemmän vaatimuksia.

Esimerkkejä asioista, joita tilintarkastusyhteisö käsittelee laadunhallintajärjestelmässään ja jotka ovat tarkemmin määrättyjä kuin relevantteihin eettisiin vaatimuksiin sisältyvät kohdat tai sisältävät niitä enemmän vaatimuksia

- tilintarkastusyhteisö kieltää lahjojen ja vieraanvaraisuuden vastaanottamisen asiakkaalta, vaikka arvo olisi vähäinen ja merkityksetön.
- tilintarkastusyhteisö määrää rotaatioajanjaksot kaikille toimeksiannoista vastuullisille henkilöille, myös muita varmennus- tai liitännäispalvelutoimeksiantoja suorittaville henkilöille, ja soveltaa niitä kaikkiin vastuullisessa asemassa oleviin toimeksiantotiimin jäseniin.

A64. Muut komponentit voivat vaikuttaa tai liittyä relevantit eettiset vaatimukset -komponenttiin.

Esimerkkejä relevantit eettiset vaatimukset -komponentin ja muiden komponenttien välisistä suhteista

- informaatio ja kommunikaatio -komponentissa saatetaan käsitellä erilaisten relevantteihin eettisiin vaatimuksiin liittyvien seikkojen kommunikointia, kuten että:
    - tilintarkastusyhteisö viestii riippumattomuusvaatimuksista koko henkilöstölle ja muille, joita riippumattomuusvaatimukset koskevat.
    - henkilöstö ja toimeksiantotiimit antavat relevanttia informaatiota tilintarkastusyhteisölle ilman pelkoa kostotoimista, esimerkiksi tilanteista, joista voi aiheutua riippumattomuutta vaarantavia uhkia, tai relevanttien eettisten vaatimusten rikkomisesta.
- osana resurssit -komponenttia tilintarkastusyhteisö voi:
    - osoittaa henkilöitä hallinnoimaan ja seuraamaan relevanttien eettisten vaatimusten noudattamista tai tarjota konsultointia relevantteihin eettisiin vaatimuksiin liittyvistä seikoista.
    - käyttää IT-sovelluksia relevanttien eettisten vaatimusten noudattamisen seurantaan, mukaan lukien riippumattomuutta koskevan informaation tallentaminen ja ylläpito.

A65. Muita henkilöitä koskevat relevantit eettiset vaatimukset riippuvat siitä, mitä relevantteihin eettisiin vaatimuksiin sisältyy ja miten tilintarkastusyhteisö käyttää muita henkilöitä laadunhallintajärjestelmässään tai toimeksiantojen suorittamisessa.

Esimerkkejä muita henkilöitä koskevista relevanteista eettisistä vaatimuksista

- Relevantit eettiset vaatimukset saattavat sisältää riippumattomuusvaatimuksia, jotka koskevat ketjuun kuuluvia tilintarkastusyhteisöjä tai näiden työntekijöitä; esimerkiksi IESBAn eettiset säännöt sisältävät ketjuun kuuluvia tilintarkastusyhteisöjä koskevia riippumattomuusvaatimuksia.
- Relevantteihin eettisiin vaatimuksiin voi sisältyä toimeksiantotiimin tai muun vastaavan määritelmä, ja määritelmä saattaa kattaa kenet tahansa, joka suorittaa toimeksiannossa varmennustoimenpiteitä (esim. konsernin osan tilintarkastaja taikka palveluntuottaja, jonka tehtäväksi on annettu osallistuminen fyysiseen inventointiin muualla sijaitsevassa toimipaikassa). Näin ollen mikä tahansa relevantteihin eettisiin vaatimuksiin sisältyvä vaatimus, joka koskee kyseisissä eettisissä vaatimuksissa määriteltyä toimeksiantotiimiä tai muuta vastaavaa, saattaa olla relevantti myös tällaisten henkilöiden kannalta.
- Salassapitovelvollisuuden periaate voi koskea ketjua, muita ketjuun kuuluvia tilintarkastusyhteisöjä tai palveluntuottajia, kun näillä on pääsy tilintarkastajan hankkimaan asiakastietoon.

Julkisella sektorilla huomioon otettavia seikkoja

A66. Tähän standardiin sisältyvien riippumattomuuteen liittyvien laatutavoitteiden saavuttamisessa julkisen sektorin tilintarkastajat voivat käsitellä riippumattomuutta osana julkisen sektorin mandaattia ja lakisääteisiä tehtäviä.

Asiakassuhteiden ja yksittäisten toimeksiantojen hyväksyminen ja jatkaminen

Toimeksiannon luonne ja olosuhteet sekä asiakkaan rehellisyys ja eettiset arvot
(viittaus. kappale 30(a)(i))

A67. Toimeksiannon luonteesta ja olosuhteista hankittuun informaatioon voi sisältyä:

- toimeksiannon kohteena olevan yhteisön toimiala ja relevantit sääntelyyn liittyvät tekijät;
- yhteisön luonne, esimerkiksi sen toiminnot, organisaatiorakenne, omistus ja hallinto, sen liiketoimintamalli ja miten se on rahoitettu; sekä
- kohteen ja sovellettavien kriteerien luonne, esimerkiksi kun on kyse integroidusta raportoinnista:
    - kohde voi sisältää sosiaalista, ympäristöä koskevaa tai terveyttä ja turvallisuutta koskevaa informaatiota; ja
    - sovellettavat kriteerit saattavat olla tunnustetun asiantuntijatahon määräämiä suoriutumismittareita.

A68. Asiakkaan rehellisyyttä ja eettisiä arvoja koskevien tilintarkastusyhteisön harkintaan perustuvien ratkaisujen tueksi hankittavaan informaatioon voi sisältyä asiakkaan pääomistajien, johdon avainhenkilöiden ja hallintoelinten jäsenten henkilöllisyys ja maine liiketoiminnassa.

Esimerkkejä tekijöistä, jotka voivat vaikuttaa asiakkaan rehellisyyttä ja eettisiä arvoja koskevan informaation luonteeseen ja laajuuteen

- sen yhteisön luonne, jolle toimeksianto suoritetaan, mukaan lukien sen omistus- ja johtamisrakenteen monimutkaisuus.
- asiakkaan toiminnan luonne, mukaan lukien sen liiketoimintakäytännöt.
- informaatio siitä, miten asiakkaan pääomistajat, johdon avainhenkilöt ja hallintoelinten jäsenet suhtautuvat esimerkiksi tilinpäätösstandardien tarkoitushakuiseen tulkitsemiseen ja sisäiseen valvontaympäristöön.
- pyrkiikö asiakas aggressiivisesti pitämään tilintarkastusyhteisölle maksettavat palkkiot mahdollisimman alhaisina.
- onko viitteitä siitä, että asiakas pyrkii rajoittamaan työn laajuutta.
- onko viitteitä siitä, että asiakas voisi olla sekaantunut rahanpesuun tai muuhun rikolliseen toimintaan.
- syyt siihen, että ehdotetaan valittavaksi kyseinen tilintarkastusyhteisö eikä ehdoteta valittavaksi uudelleen tehtävää aikaisemmin hoitanutta tilintarkastusyhteisöä.
- lähipiiriin kuuluvien osapuolten henkilöllisyys ja maine liiketoiminnassa.

A69. Tilintarkastusyhteisö voi hankkia informaatiota erilaisista sisäisistä ja ulkoisista lähteistä, joihin voivat kuulua:

- kun kyseessä on nykyinen asiakas, informaatio meneillään olevista tai mahdollisista aiemmista toimeksiannoista tai tiedustelut, jotka osoitetaan kyseiselle asiakkaalle muita toimeksiantoja suorittaneille muille henkilöstön jäsenille.
- kun kyseessä on uusi asiakas, tiedustelut, jotka relevanttien eettisten vaatimusten mukaisesti osoitetaan niille tahoille, jotka ovat tuottaneet kyseiselle asiakkaalle tilintarkastusammattilaisen palveluja sillä hetkellä tai aiemmin.
- keskustelut muiden kolmansien osapuolten, kuten pankkiirien, lakitoimistojen ja saman alan yritysten, kanssa.
- taustatietojen hakeminen relevanteista tietokannoista (jotka voivat olla intellektuaalisia resursseja). Joissakin tapauksissa tilintarkastusyhteisö voi käyttää palveluntuottajaa taustatietojen hakemiseen.

A70. Informaatio, jonka tilintarkastusyhteisö on hankkinut hyväksymis- ja jatkamisprosessin aikana, voi usein olla myös toimeksiantotiimille relevanttia toimeksiantoa suunniteltaessa ja suoritettaessa. Ammatillisissa standardeissa saatetaan nimenomaisesti vaatia, että toimeksiantotiimi hankkii ja arvioi tällaista informaatiota. Esimerkiksi ISA 220:ssa (uudistettu)[13] vaaditaan toimeksiannosta vastuullista henkilöä ottamaan hyväksymis- ja jatkamisprosessissa hankittu informaatio huomioon tilintarkastustoimeksiannon suunnittelussa ja suorittamisessa.

A71. Ammatillisiin standardeihin tai sovellettaviin säädöksiin tai määräyksiin perustuviin vaatimuksiin voi sisältyä nimenomaisia kohtia, jotka on käsiteltävä ennen asiakassuhteen tai yksittäisen toimeksiannon hyväksymistä tai jatkamista, ja ne voivat myös edellyttää tiedustelujen osoittamista nykyiselle tai edellisele tilitarkastusyhteisölle toimeksiantoa hyväksyttäessä. Esimerkiksi kun tilintarkastaja on vaihtunut, ISA 300:n[14] mukaan vaaditaan, että tilintarkastaja kommunikoi ennen ensimmäisen tilintarkastuksen aloittamista edellisen tilintarkastajan kanssa noudattaen relevantteja eettisiä vaatimuksia. IESBAn eettisiin sääntöihin[15] sisältyy myös vaatimuksia siitä, että asiakassuhdetta tai yksittäistä toimeksiantoa hyväksyttäessä tarkastellaan eturistiriitoja ja että kommunikoidaan nykyisen tai edellisen tilintarkastusyhteisön kanssa hyväksyttäessä toimeksiantoa, joka on tilinpäätökseen kohdistuva tilintarkastus tai yleisluonteinen tarkastus.

Tilintarkastusyhteisön kyky suorittaa toimeksianto (viittaus: kappale 30(a)(ii))

A72. Tilintarkastusyhteisön kykyyn suorittaa toimeksianto ammatillisten standardien sekä sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti saattavat vaikuttaa:

---

13 ISA 220 (uudistettu), kappale 23

14 ISA 300 *Tilintarkastuksen suunnittelu*, kappale 13(b)

15 IESBAn eettiset säännöt, luku 310 ja kappaleet R320.4–R320.8

- toimeksiannon suorittamiseksi tarvittavien asianmukaisten resurssien saatavuus;
- pääsy toimeksiannon suorittamiseksi tarvittavaan informaatioon tai mahdollisuus kommunikoida sellaisten henkilöiden kanssa, jolta kyseisen informaation saa; ja
- se, pystyvätkö tilintarkastusyhteisö ja toimeksiantotiimi täyttämään velvollisuutensa relevanttien eettisten vaatimusten suhteen.

Esimerkkejä tekijöistä, joita tilintarkastusyhteisö voi ottaa huomioon ratkaistessaan, onko toimeksiannon suorittamiseksi saatavissa tarvittavat asianmukaiset resurssit

- toimeksiannon olosuhteet ja raportoinnin määräaika.
- se, onko käytettävissä henkilöitä, joilla on toimeksiannon suorittamiseksi asianmukainen pätevyys ja kyvykkyys, mukaan lukien riittävästi aikaa. Tähän kuuluu, että on käytettävissä:
  - henkilöitä, jotka ottavat kokonaisvastuun toimeksiannon ohjauksesta ja valvonnasta;
  - henkilöitä, joilla on tietämystä relevantista toimialasta tai kohteesta taikka niistä kriteereistä, joita sovelletaan kohdetta koskevaa tietoa tuotettaessa, sekä kokemusta relevanteista sääntelyyn perustuvista tai raportointia koskevista vaatimuksista; ja
  - henkilöitä, jotka suorittavat konsernin osan taloudelliseen informaatioon kohdistuvia tilintarkastustoimenpiteitä konsernitilinpäätöksen tilintarkastusta varten.
- erityisasiantuntijoiden saatavuus tarvittaessa.
- jos tarvitaan toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti, onko käytettävissä henkilö, joka täyttää ISQM 2:n mukaiset kelpoisuusvaatimukset.
- tarve teknologisille resursseille, esimerkiksi tarvitaanko IT-sovelluksia, joilla toimeksiantotiimi voi suorittaa yhteisön dataan kohdistuvia toimenpiteitä.
- tarve intellektuaalisille resursseille, esimerkiksi tarvitaanko metodologiaa, toimialaa tai kohdetta koskevaa ohjeistusta tai pääsyä informaation lähteille.

Tilintarkastusyhteisön taloudelliset ja toimintaa koskevat prioriteetit (viittaus: kappale 30(b))

A73. Taloudelliset prioriteetit saattavat painottaa tilintarkastusyhteisön kannattavuutta, ja toimeksiantojen suorittamisesta saatavilla palkkiolla on vaikutusta tilintarkastusyhteisön taloudellisiin resursseihin. Toimintaa koskeviin prioriteetteihin voi sisältyä strategisia painopistealueita, kuten tilintarkastusyhteisön markkinaosuuden kasvu, erikoistuminen tiettyihin toimialoihin tai uusien palvelujen tarjoaminen. Jossakin olosuhteissa tilintarkastusyhteisö voi olla tyytyväinen toimeksiannosta ehdotettuun palkkioon mutta sen ei ole asianmukaista hyväksyä tai jatkaa toimeksiantoa tai asiakassuhdetta (esimerkiksi kun asiakas ei ole rehellinen eikä sillä ole eettisiä arvoja).

A74. Joissakin toisissa olosuhteissa toimeksiannosta ehdotettu palkkio ei ehkä ole riittävä, kun otetaan huomioon toimeksiannon luonne ja olosuhteet, mikä voi heikentää tilintarkastusyhteisön kykyä suorittaa toimeksianto ammatillisten standardien ja sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti. IESBAn eettisissä säännöissä[16] käsitellään palkkioita ja muun typpisiä korvauksia, mukaan lukien olosuhteet, joista voi aiheutua ammatillista pätevyyttä ja huolellisuutta koskevan perusperiaatteen noudattamista vaarantava uhka, jos toimeksiannosta ehdotettu palkkio on liian pieni.

[16] IESBAn eettiset säännöt, kappale 330.3 A2

Toimeksiannon suorittaminen

Toimeksiantotiimin velvollisuudet sekä ohjaus, valvonta ja tehdyn työn läpikäynti (viittaus: kappaleet 31(a) ja 31(b)

A75. Ammatillisiin standardeihin tai sovellettaviin säädöksiin ja määräyksiin perustuviin vaatimuksiin voi sisältyä erityisiä kohtia, jotka koskevat toimeksiannosta vastuullisen henkilön kokonaisvastuuta. Esimerkiksi ISA 220:ssa (uudistettu) käsitellään toimeksiannosta vastuullisen henkilön kokonaisvastuuta toimeksiannon laadun hallinnasta ja saavuttamisesta sekä riittävästä ja asianmukaisesta osallistumisesta koko toimeksiannon ajan, mukaan lukien vastaaminen toimeksiantotiimin asianmukaisesta ohjauksesta ja valvonnasta ja tiimin jäsenten tekemän työn läpikäynnistä.

A76. *Esimerkkejä ohjauksesta, valvonnasta ja läpikäynnistä*

- Toimeksiantotiimin ohjaukseen ja valvontaan voi kuulua:
  - toimeksiannon edistymisen seuraaminen;
  - seuraavien asioiden arvioiminen toimeksiantotiimin jäsenten osalta:
    - ymmärtävätkö nämä saamansa ohjeet; ja
    - suoritetaanko työ toimeksiannolle suunnitellun lähestymistavan mukaisesti;
  - toimeksiannon aikana esiin tulevien asioiden käsitteleminen, niiden merkittävyyden arvioiminen ja suunnitellun lähestymistavan asianmukainen muuttaminen; ja
  - sellaisten asioiden tunnistaminen, joissa tarvitaan toimeksiannon aikana konsultointia tai toimeksiantotiimin kokeneempien jäsenten harkintaa.
- Tehdyn työn läpikäyntiin voi sisältyä sen arviointia:
  - onko työ suoritettu tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen, ammatillisten standardien sekä sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti;
  - onko merkittävät seikat tuotu esille jatkokäsittelyä varten;
  - onko konsultoitu asianmukaisesti ja onko konsultointien tuloksena tehdyt päätökset dokumentoitu ja pantu täytäntöön;
  - onko suunnitellun työn luonnetta, ajoitusta ja laajuutta tarpeellista muuttaa;
  - tukeeko suoritettu työ tehtyjä johtopäätöksiä ja onko se dokumentoitu asianmukaisesti;
  - onko varmennustoimeksiannossa hankittu raportin tueksi tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä; ja
  - onko toimeksiantoon kuuluvien toimenpiteiden tavoitteet saavutettu.

A77. Joissakin olosuhteissa tilintarkastusyhteisö saattaa käyttää oman palvelukeskuksensa henkilöstöä tai toisen ketjuun kuuluvan tilintarkastusyhteisön palvelukeskuksen henkilöitä suorittamaan toimenpiteitä toimeksiannossa (ts. henkilöstö tai muut henkilöt sisältyvät toimeksiantotiimiin). Tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteissa tai menettelytavoissa saatetaan tällaisissa olosuhteissa nimenomaisesti käsitellä kyseisten henkilöiden ohjausta ja valvontaa ja heidän työnsä läpikäyntiä, esimerkiksi:

- mitä toimeksiannon osa-alueita voidaan osoittaa palvelukeskuksen henkilöille;
- miten toimeksiannosta vastuullisen henkilön tai tämän nimittämän edustajan odotetaan ohjaavan, valvovan ja käyvän läpi palvelukeskuksen henkilöiden tekemään työtä; ja
- toimeksiantotiimin ja palvelukeskuksen henkilöiden välisessä kommunikoinnissa noudatettavat menettelyt.

Ammatillinen harkinta ja ammatillinen skeptisyys (viittaus: kappale 31(c))

A78. Ammatillinen skeptisyys tukee varmennustoimeksiannossa tehtävien hankintaan perustuvien ratkaisujen laatua ja ratkaisujen kautta myös toimeksiantotiimin kokonaistehokuutta varmennustoimeksiannon suorittamisessa. Muissa IAASB:n antamissa standardeissa saatetaan käsitellä ammatillisen harkinnan käyttöä tai ammatillisen skeptisyyden noudattamista toimeksiannon tasolla. Esimerkiksi ISA 220.ssa (uudistettu)[17] annetaan esimerkkejä ammatillisen skeptisyyden noudattamista haittaavista esteistä toimeksiannon tasolla, tiedostamattomista tilintarkastajan vinoumista, jotka voivat haitata ammatillisen skeptisyyden noudattamista, sekä mahdollisista toimista, joihin toimeksiantotiimi voi ryhtyä tällaisten esteiden vähentämiseksi.

Konsultointi (viittaus: kappale 31(d))

A79. Konsultointiin kuuluu tyypillisesti asianmukaisella ammatillisella tasolla käytävää keskustelua vaikeista tai kiistanalaisista asioista sellaisten tilintarkastusyhteisössä työskentelevien tai ulkopuolisten henkilöiden kanssa, joilla on erityistä asiantuntemusta. Ympäristö, joka vahvistaa konsultoinnin tärkeyttä ja hyödyllisyyttä sekä kannustaa toimeksiantotiimejä konsultoimaan, voi osaltaan tukea sellaista kulttuuria, joka osoittaa sitoutumista laatuun.

A80. Tilintarkastusyhteisö voi määritellä konsultointia vaativat vaikeat tai kiistanalaiset asiat, tai toimeksiantotiimi voi tunnistaa konsultointia vaativat asiat. Tilintarkastusyhteisö voi myös määrätä, kuinka päätöksistä sovitaan ja kuinka ne pannaan täytäntöön.

A81. ISA 220 (uudistettu)[18] sisältää konsultointiin liittyviä vaatimuksia toimeksiannosta vastuulliselle henkilölle.

Mielipide-erot (viittaus: kappale 31(e))

A82. Tilintarkastusyhteisö voi kannustaa mielipide-erojen tunnistamiseen varhaisessa vaiheessa, ja se voi määrätä toimenpiteistä, joihin tulee ryhtyä niiden esiin tuomiseksi ja käsittelemiseksi, mukaan lukien miten asia tulee ratkaista ja miten siihen liittyvät päätökset tulee panna täytäntöön ja dokumentoida. Joissakin olosuhteissa mielipide-erot voidaan ratkaista konsultoimalla toista tilintarkastusammattilaista tai tilintarkastusyhteisöä taikka ammatillista tahoa tai sääntely- tai valvontatahoa.

Toimeksiantoa koskeva dokumentaatio (viittaus: kappale 31(f))

A83. Säädöksessä, määräyksessä tai ammatillisissa standardeissa voidaan määrätä aikarajoista, joiden sisällä lopullisten toimeksiantokansioiden kokoaminen on saatettava loppuun tietyntyyppisissä toimeksiannoissa. Silloin kun tällaisista aikarajoista ei määrätä säädöksessä tai määräyksessä, tilintarkastusyhteisö saa määrittää kyseisen aikarajan. ISA- tai ISAE-standardien mukaisesti suoritettavissa toimeksiannoissa asianmukainen aikaraja lopullisen toimeksiantokansion kokoamisen loppuun saattamiselle on yleensä enintään 60 päivää toimeksiannosta annettavan raportin antamisen jälkeen.

A84. Toimeksiantoa koskevan dokumentaation säilyttämiseen ja ylläpitämiseen voi kuulua, että tieto ja siihen liittyvä teknologia pidetään turvassa, niiden eheys säilyy ja niihin on pääsy tai ne ovat haettavissa esille. Toimeksiantoa koskevan dokumentaation säilyttämiseen ja ylläpitoon voi kuulua IT-sovellusten käyttöä. Toimeksiantoa koskevan dokumentaation eheys voi vaarantua, jos sitä muutetaan, täydennetään tai tuhotaan ilman oikeutusta tai jos se menetetään tai vahingoittuu lopullisesti.

A85. Säädöksessä, määräyksessä tai ammatillisissa standardeissa voidaan määrätä toimeksiantoa koskevan dokumentaation säilyttämisajoista. Jos säilyttämisajoista 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- 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.

Resurssit (viittaus: kappale 32)

A86. Kun on kyse resurssit-komponentista, resursseihin luetaan:

---

[17] ISA 220 (uudistettu), kappaleet A35–A37

[18] ISA 220 (uudistettu), kappale 35

- henkilöresurssit.
- teknologiset resurssit, esimerkiksi IT-sovellukset.
- intellektuaaliset resurssit, esimerkiksi kirjalliset toimintaperiaatteet tai menettelytavat, metodologia tai ohjeistukset.

Myös taloudelliset resurssit ovat relevantteja laadunhallintajärjestelmän kannalta, koska ne ovat tarpeellisia tilintarkastusyhteisön henkilöresurssien, teknologisten resurssien ja intellektuaalisten resurssien hankkimista ajatellen. Ottaen huomioon, että johdolla on voimakas vaikutus taloudellisten resurssien hallinnointiin ja allokointiin, niin hallintoon ja johtamiseen sisältyvät – esimerkiksi taloudellisia ja toimintaa koskevia prioriteetteja koskevat – laatutavoitteet koskevat taloudellisia resursseja.

A87. Resurssit voivat olla tilintarkastusyhteisön sisäisiä, tai niitä voidaan hankkia ulkopuolelta ketjusta, toisesta ketjuun kuuluvasta tilintarkastusyhteisöstä tai palveluntuottajalta. Resursseja voidaan käyttää tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmän toimintojen suorittamisessa taikka toimeksiantojen suorittamisessa osana laadunhallintajärjestelmän toimintaa. Olosuhteissa, joissa resurssi hankitaan ketjulta tai toisesta ketjuun kuuluvasta tilintarkastusyhteisöstä, kappaleiden 48–52 mukaiset toimenpiteet ovat osa tilintarkastusyhteisön suunnittelemista ja käyttöönottamista vastaamistoimenpiteistä tähän komponenttiin kuuluvien tavoitteiden saavuttamisessa.

Henkilöresurssit

Henkilöstön palkkaaminen, kehittäminen ja pitäminen palveluksessa sekä henkilöstön pätevyys ja kyvykkyys
(viittaus: kappaleet 32(a), 32(d))

A88. Pätevyydellä tarkoitetaan henkilön kykyä toimia jossakin roolissa, ja se on enemmän kuin periaatteiden, standardien, käsitteiden, tosiseikkojen ja menettelytapojen tuntemusta; siinä yhdistyvät tekninen osaaminen, ammatilliset taidot sekä ammatillinen etiikka, arvot ja asenteet. Pätevyyttä voidaan kehittää usealla eri tavalla, mukaan lukien ammatillinen koulutus, jatkuva ammatillinen kehittäminen, kouluttaminen, työkokemus tai valmennus, jota toimeksiantotiimin kokeneemmat jäsenet antavat vähemmän kokeneille.

A89. Säädöksessä, määräyksessä tai ammatillisissa standardeissa voidaan asettaa pätevyyttä ja kyvykkyyttä koskevia vaatimuksia, kuten vaatimuksia toimeksiannoista vastuullisten henkilöiden ammatillisesta hyväksymisestä, mukaan lukien heidän ammatillista koulutustaan ja jatkuvaa ammatillista kehittämistään koskevat vaatimukset.

A90. *Esimerkkejä henkilöstön palkkaamiseen, kehittämiseen ja palveluksessa pitämiseen liittyvistä toimintaperiaatteista tai menettelytavoista*

Tilintarkastusyhteisön suunnittelemat ja käyttöön ottamat toimintaperiaatteet tai menettelytavat, jotka liittyvät henkilöstön palkkaamisen, kehittämiseen ja pitämiseen palveluksessa, voivat koskea:

- sellaisten henkilöiden palkkaamista, joilla on asianmukainen pätevyys tai jotka pystyvät kehittämään sellaisen.
- koulutusohjelmia, jotka keskittyvät henkilöstön pätevyyden kehittämiseen ja jatkuvaan ammatilliseen kehittämiseen.
- arviointimekanismeja, jotka toteutetaan asianmukaisin väliajoin ja joihin sisältyy pätevyysalueita ja muita suoriutumismittareita.
- kompensaatiota, ylennyksiä ja muita kannustimia koko henkilöstölle, mukaan lukien toimeksiannoista vastuulliset henkilöt sekä henkilöt, joille on osoitettu tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmään liittyviä tehtäviä ja velvollisuuksia.

Henkilöstön sitoutuminen laatuun sekä laatuun sitoutumista koskeva tilivelvollisuus ja siitä saatava tunnustus
(viittaus: kappale 32(b))

A91. Oikea-aikaiset arvioinnit ja palaute auttavat tukemaan ja edistämään henkilöstön pätevyyden jatkuvaa kehittymistä. On mahdollista käyttää vähemmän formaaleja arviointi- ja palautemenetelmiä esimerkiksi tilintarkastusyhteisöissä, joissa on vähemmän henkilöstöä.

A92. Henkilöstön osoittamasta positiivisesta toiminnasta tai käyttäytymisestä voidaan antaa tunnustusta eri tavoin kuten kompensaation, ylennysten tai muiden kannustimien avulla. Joissakin olosuhteissa yksinkertaiset tai epämuodolliset kannustimet, jotka eivät perustu rahamääräisiin palkkioihin, voivat olla asianmukaisia.

A93. Tapa, jolla tilintarkastusyhteisö pitää henkilöstönsä tilivelvollisena laatuun negatiivisesti vaikuttavasta toiminnasta tai käyttäytymisestä – kuten että ei osoiteta sitoutumista laatuun, ei kehitetä ja ylläpidetä tehtävässä toimimisen edellyttämää pätevyyttä tai ei oteta käyttöön tilintarkastusyhteisön vastaamistoimenpiteitä suunnitellulla tavalla – voi riippua toiminnan tai käyttäytymisen luonteesta, mukaan lukien sen vakavuus ja toistumistiheys. Toimiin, joihin tilintarkastusyhteisö voi ryhtyä, kun henkilöstö toimii tai käyttäytyy tavalla, joka vaikuttaa laatuun negatiivisesti, voi kuulua:

- koulutusta tai muuta ammatillista kehittämistä;
- sen vaikutuksen arvioiminen, joka seikalla voi olla asianomaisten henkilöiden arviointiin, kompensaatioon, ylennyksiin tai muihin kannustimiin.
- kurinpitotoimia, jos ovat asianmukaisia.

Ulkoisista lähteistä hankittavat henkilöt (viittaus: kappale 32(c))

A94. Ammatillisissa standardeissa voi olla toimeksiannosta vastuullista henkilöä koskevia velvollisuuksia, jotka liittyvät resurssien asianmukaisuuteen. Esimerkiksi ISA 220:ssa (uudistettu)[19] käsitellään toimeksiannosta vastuullisen henkilön velvollisuutta varmistua siitä, että toimeksiantotiimille osoitetaan tai annetaan käyttöön tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen mukaisesti oikea-aikaisesti riittävät ja asianmukaiset resurssit toimeksiannon suorittamista varten.

Kuhunkin toimeksiantoon osoitettavat toimeksiantotiimin jäsenet (viittaus: kappale 32(d))

A95. Toimeksiantotiimin jäsenet voi osoittaa toimeksiantoihin:

- tilintarkastusyhteisö, mukaan lukien henkilöstön osoittaminen tilintarkastusyhteisön palvelukeskuksesta.
- ketju tai toinen ketjuun kuuluva tilintarkastusyhteisö, kun tilintarkastusyhteisö käyttää ketjun tai toisen ketjuun kuuluvan tilintarkastusyhteisön henkilöitä toimenpiteiden suorittamiseen toimeksiannossa (esim. konsernin osan tilintarkastaja taikka ketjun tai toisen ketjuun kuuluvan tilintarkastusyhteisön palvelukeskus).
- palveluntuottaja, kun tilintarkastusyhteisö käyttää palveluntuottajan henkilöitä toimenpiteiden suorittamiseen toimeksiannossa (esim. konsernin osan tilintarkastaja tilintarkastusyhteisöstä, joka ei kuulu samaan ketjuun).

A96. ISA 220:ssa (uudistettu)[20] käsitellään toimeksiannosta vastuullisen henkilön velvollisuutta varmistua siitä, että toimeksiantotiimin jäsenillä ja mahdollisilla toimeksiantotiimiin kuulumattomilla tilintarkastajan käyttämillä ulkopuolisilla erityisasiantuntijoilla ja suoraa apua antavilla sisäisillä tarkastajilla yhdessä on toimeksiannon suorittamiseksi asianmukainen pätevyys ja kyvykkyys, mukaan lukien riittävästi aikaa. ISA 600:ssa (uudistettu)[21] käsitellään laajemmin, kuinka ISA 220:tä (uudistettu) tulee soveltaa konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksen yhteydessä. Tilintarkastusyhteisön suunnittelemat ja käyttöönottamat vastaamistoimenpiteet, jotka koskevat toimeksiantoon osoitettavien toimeksiantotiimin jäsenten pätevyyttä ja kyvykkyyttä, voivat sisältää seuraavia asioita koskevia toimintaperiaatteita tai menettelytapoja:

- informaatio, jota toimeksiannosta vastuullinen henkilö voi hankkia, ja tekijät, jotka hän ottaa huomioon varmistuessaan siitä, että toimeksiantoon osoitettavilla toimeksiantotiimin jäsenillä, mukaan lukien ketjun, toisen ketjuun kuuluvan tilintarkastusyhteisön tai palveluntuottajan osoittamat henkilöt, on toimeksiannon suorittamiseksi tarvittava pätevyys ja kyvykkyys.

---

19 ISA 220 (uudistettu), kappale 25

20 ISA 220 (uudistettu), kappale 26

21 ISA 600 (uudistettu) *Erityisiä näkökohtia – konsernitilinpäätösten tilintarkastukset (konsernin osien tilintarkastajien suorittama työ mukaan luettuna)*, kappale 26

- se, miten toimeksiantotiimin jäsenten, erityisesti ketjun, toisen ketjuun kuuluvan tilintarkastusyhteisön tai palveluntuottajan osoittamien henkilöiden, pätevyyttä ja kyvykkyyttä koskevat huolenaiheet voidaan ratkaista.

A97. Kappaleisiin 48–52 sisältyviä vaatimuksia sovelletaan myös, kun toimeksiannossa käytetään henkilöitä ketjusta tai toisesta ketjuun kuuluvasta tilintarkastusyhteisöstä, mukaan lukien konsernin osien tilintarkastajat (ks. esim. kappale A179).

Teknologiset resurssit (viittaus: kappale 32(f))

A98. Teknologiset resurssit, jotka tyypillisesti ovat IT-sovelluksia, ovat osa tilintarkastusyhteisön IT-ympäristöä. Tilintarkastusyhteisön IT-ympäristö sisältää myös sitä tukevan IT-infrastruktuurin sekä näihin prosesseihin liittyvät IT-prosessit ja henkilöresurssit:

- IT-sovellus on ohjelmisto tai ohjelmistokokonaisuus, joka on suunniteltu suorittamaan tiettyä toimintoa suoraan käyttäjälle tai joissakin tapauksessa toiselle sovellusohjelmistolle.
- IT-infrastruktuuri koostuu IT-verkosta, käyttöjärjestelmistä ja tietokannoista sekä niihin liittyvistä laitteistoista ja ohjelmistoista
- IT-prosessit ovat tilintarkastusyhteisön prosesseja, joiden avulla hallinnoidaan pääsyä IT-ympäristöön, ohjelmistojen ja IT-ympäristön muutoksia sekä IT-toimintoja ja joihin kuuluu IT-ympäristön seuranta.

A99. Teknologinen resurssi voi palvella tilintarkastusyhteisössä useita tarkoituksia, ja jotkin kyseisistä tarkoituksista eivät välttämättä liity laadunhallintajärjestelmään. Tämän standardin tarkoituksia varten relevantteja teknologisia resursseja ovat:

- resurssit, joita käytetään suoraan tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmän suunnittelussa, käyttöönotossa tai toiminnassa;
- resurssit, jota toimeksiantotiimit käyttävät suoraan toimeksiantojen suorittamisessa; ja
- resurssit, jotka ovat välttämättömiä, jotta edellä mainitut pystyvät toimimaan tehokkaasti, esimerkiksi IT-sovelluksen yhteydessä IT-infrastruktuuri ja IT-sovellusta tukevat IT-prosessit.

Skaalautuvuutta koskevia esimerkkejä, jotka havainnollistavat, miten tämän standardin tarkoituksia varten relevantit teknologiset resurssit voivat olla erilaisia

- yksinkertaisen tilintarkastusyhteisön teknologiset resurssit voivat koostua toimeksiantotiimien käytössä olevasta IT-pakettisovelluksesta, joka on ostettu palveluntuottajalta. Myös IT-sovelluksen toimintaa tukevat prosessit voivat olla relevantteja, vaikka ne saattavat olla yksinkertaisia (esim. prosessit, joilla annetaan pääsyoikeuksia IT-sovellukseen ja käsitellään sovellukseen tulevia päivityksiä).
- monimutkaisemman tilintarkastusyhteisön teknologiset resurssit saattavat olla monimutkaisempia ja ne voivat käsittää:
  - useita IT-sovelluksia, mukaan lukien räätälöidyt tai ketjun kehittämät sovellukset, kuten:
    - toimeksiantotiimien käyttämät IT-sovellukset (esim. toimeksiannoissa käytettävät ohjelmistot ja automatisoidut tarkastustyökalut).
    - tilintarkastusyhteisön kehittämät IT-sovellukset, joita se käyttää laadunhallintajärjestelmän osa-alueiden hallinnointiin (esim. IT-sovellukset, joilla seurataan riippumattomuutta tai osoitetaan henkilöstöä toimeksiantoihin).
  - näiden IT-sovellusten toimintaa tukevia IT-prosesseja, mukaan lukien henkilöt, jotka vastaavat IT-infrastruktuurin ja IT-prosessien hallinnoinnista sekä tilintarkastusyhteisön prosesseista, joilla hallinnoidaan IT-sovelluksiin tehtäviä ohjelmistomuutoksia.

A100. Tilintarkastusyhteisö voi harkita seuraavia seikkoja hankkiessaan, kehittäessään tai ottaessaan käyttöön IT-sovelluksen ja ylläpitäessään sitä:

- sovellukseen menevä tieto on täydellistä ja asianmukaista;
- tieto pidetään salassa;
- IT-sovellus toimii suunnitellulla tavalla ja täyttää sille aiotun tarkoituksen;
- IT-sovelluksen tuotokset täyttävät tarkoituksen, johon niitä käytetään;
- yleiset IT-kontrollit, jotka tarvitaan, jotta IT-sovellus toimii jatkuvasti suunnitellulla tavalla, ovat asianmukaisia;
- tarve erityisille taidoille IT-sovelluksen tehokasta hyödyntämistä varten, mukaan lukien IT-sovellusta käyttävien henkilöiden kouluttaminen; ja
- tarve kehittää menettelytapoja, jotka määrittelevät, miten IT-sovellus toimii.

A101. Tilintarkastusyhteisö voi nimenomaisesti kieltää IT-sovellusten tai niiden ominaisuuksien käyttämisen, kunnes on varmistuttu siitä, että ne toimivat asianmukaisesti ja on hyväksytty tilintarkastusyhteisössä käytettäviksi. Vaihtoehtoisesti tilintarkastusyhteisö voi luoda toimintaperiaatteita tai menettelytapoja sellaisten tilanteiden käsittelyä varten, joissa toimeksiantotiimi käyttää IT-sovellusta, jota tilintarkastusyhteisö ei ole hyväksynyt. Tällaiset toimintaperiaatteet tai menettelytavat saattavat edellyttää, että toimeksiantotiimi ennen IT-sovelluksen käyttämistä varmistuu kappaleessa A100 mainittuja seikkoja harkitsemalla, että sen käyttäminen on asianmukaista. ISA 220:ssä (uudistettu)[22] käsitellään toimeksiannosta vastuullisen henkilön vastuuta toimeksiannossa käytettävistä resursseista.

Intellektuaaliset resurssit (viittaus: kappale 32(g))

A102. Intellektuaaliset resurssit sisältävät informaation, jota tilintarkastusyhteisö käyttää mahdollistaakseen laadunhallintajärjestelmän toiminnan ja edistääkseen yhdenmukaisuutta toimeksiantojen suorittamisessa.

Esimerkkejä intellektuaalisista resursseista
Kirjalliset toimintaperiaatteet tai menettelytavat, metodologiaa, toimialaa tai kohdetta koskevat ohjeistukset, kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskevat oppaat, standardoitu dokumentaatio tai pääsy informaation lähteille (esim. käyttöoikeudet sivustoille, joilla on seikkaperäistä informaatiota yrityksistä tai muuta sellaista informaatiota, jota tyypillisesti käytetään toimeksiantoja suoritettaessa).

A103. Intellektuaaliset resurssit saattavat olla käytettävissä teknologisten resurssien avulla, esimerkiksi tilintarkastusyhteisön metodologia voi olla rakennettu IT-sovellukseen, joka helpottaa toimeksiannon suunnittelua ja suorittamista.

Teknologisten ja intellektuaalisten resurssien käyttäminen (viittaus: kappaleet 32(f)–32(g))

A104. Tilintarkastusyhteisö voi luoda teknologisten ja intellektuaalisten resurssiensa käyttöä koskevia toimintaperiaatteita tai menettelytapoja. Tällaisissa toimintaperiaatteissa tai menettelytavoissa saatetaan:

- edellyttää tiettyjen IT-sovellusten tai intellektuaalisten resurssien käyttämistä toimeksiantoja suoritettaessa tai toimeksiannon muihin osa-alueisiin liittyen, esimerkiksi toimeksiantokansion arkistoinnissa.
- määrätä resurssia käyttävän henkilön kelpoisuusvaatimuksista tai kokemuksesta, mukaan lukien erityisasiantuntijan käyttämisen tai koulutuksen tarve; tilintarkastusyhteisö voi esimerkiksi määrätä kelpoisuusvaatimuksista tai erityisasiantuntemuksesta ottaen huomioon, että tulosten tulkitsemiseen voidaan tarvita erityistaitoja.
- määrätä toimeksiannosta vastuullisen henkilön velvollisuuksista, jotka koskevat teknologisten ja intellektuaalisten resurssien käyttämistä.
- määritellä, miten teknologisia tai intellektuaalisia resursseja tulee käyttää, mukaan lukien miten henkilöiden tulisi toimia vuorovaikutuksessa IT-sovelluksen kanssa tai miten intellektuaalista resurssia pitäisi käyttää, sekä tuen tai avun saatavuus teknologista tai intellektuaalista resurssia käytettäessä.

[22] ISA 220 (uudistettu), kappaleet 25–28

Palveluntuottajat (viittaus: kappaleet 16(v), 32(h))

A105. Tilintarkastusyhteisö voi joissakin olosuhteissa käyttää palveluntuottajalta saatavia resursseja, erityisesti tilanteissa, joissa sillä ei ole saatavissa asianmukaisia resursseja sisäisesti. Huolimatta siitä, että tilintarkastusyhteisö voi käyttää palveluntuottajalta saatavia resursseja, vastuu laadunhallintajärjestelmästä säilyy tilintarkastusyhteisöllä itsellään.

Esimerkkejä palveluntuottajalta saatavista resursseista

- henkilöt, joiden tehtäväksi annetaan tilintarkastusyhteisön seurantatoimintojen tai toimeksiantokohtaisten laadun läpikäyntien suorittaminen taikka teknisiä asioita koskevan konsultaation antaminen.
- tilintarkastustoimeksiantojen suorittamiseen käytettävä IT-pakettisovellus.
- tilintarkastusyhteisön toimeksiannoissa toimenpiteitä suorittavat henkilöt, esimerkiksi konsernin osien tilintarkastajat toisista tilintarkastusyhteisöistä, jotka eivät kuulu samaan ketjuun, tai henkilöt, joiden tehtäväksi annetaan läsnäolo fyysisessä inventoinnissa muualla sijaitsevassa toimipaikassa.
- tilintarkastusyhteisön käyttämä ulkopuolinen erityisasiantuntija, joka avustaa toimeksiantotiimiä tilintarkastusevidenssin hankkimisessa.

A106. Laaturiskejä tunnistaessaan ja arvioidessaan tilintarkastusyhteisön täytyy muodostaa käsitys tilanteista, tapahtumista, olosuhteista, toimimisista tai toimimatta jättämisistä, jotka voivat vaikuttaa haitallisesti laatutavoitteiden saavuttamiseen, ja näihin kuuluvat myös palveluntuottajiin liittyvät tilanteet, tapahtumat, olosuhteet, toimimiset ja toimimatta jättämiset. Näin tehdessään tilintarkastusyhteisö voi ottaa huomioon palveluntuottajilta saatavien resurssien luonteen, sen miten se aikoo käyttää niitä sekä käyttämiensä palveluntuottajien yleiset ominaispiirteet (esim. erityyppiset muut ammatillisia palveluja tuottavat yritykset, joita käytetään), tunnistaakseen ja arvioidakseen tällaisten resurssien käyttämiseen liittyvät laaturiskit.

A107. Ratkaistessaan, onko palveluntuottajalta saatavaa resurssia asianmukaista käyttää tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmässä tai toimeksiantojen suorittamisessa, tilintarkastusyhteisö voi hankkia palveluntuottajaa ja sen tarjoamaa resurssia koskevaa informaatiota useasta lähteestä. Tilintarkastusyhteisön huomioon ottamia seikkoja voivat olla:

- asiaan liittyvä laatutavoite ja laaturiskit. Esimerkiksi kun kyseessä on palveluntuottajalta saatava metodologia, voi esiintyä kappaleen 32(b) mukaiseen laatutavoitteeseen liittyviä laaturiskejä, kuten riski siitä, ettei palveluntuottaja päivitä metodologiaa ammatillisissa standardeissa ja sovellettavissa säädöksiin ja määräyksiin perustuvissa vaatimuksissa tapahtuvien muutosten huomioon ottamiseksi.
- resurssien luonne ja laajuus sekä palvelun ehdot (esim. IT-sovellukseen liittyen, miten usein tehdään päivityksiä, sovelluksen käyttöä koskevat rajoitukset ja miten palveluntuottaja käsittelee tiedon salassapitoa).
- miten laajasti resurssia käytetään tilintarkastusyhteisössä, miten tilintarkastusyhteisö käyttää resurssia ja soveltuuko se kyseiseen tarkoitukseen.
- missä määrin resurssia räätälöidään tilintarkastusyhteisöä varten.
- palveluntuottajan aiempi käyttäminen.
- palveluntuottajan kokemus toimialalla ja maine markkinoilla.

A108. Tilintarkastusyhteisö voi olla velvollinen ryhtymään lisätoimiin palveluntuottajalta saatavaa resurssia käyttäessään, jotta resurssi toimisi tehokkaasti. Tilintarkastusyhteisön voi esimerkiksi olla tarpeellista antaa palveluntuottajalle informaatiota, jotta resurssi toimisi tehokkaasti, tai kun on kyse IT-sovelluksesta, tilintarkastusyhteisöllä pitää mahdollisesti olla käytössä sovellusta tukeva IT-infrastruktuuri ja IT-prosessit.

Informaatio ja kommunikaatio (viittaus: kappale 33)

A109. Informaation hankkiminen, tuottaminen tai kommunikoiminen on yleensä jatkuva prosessi, joka koskee koko henkilöstöä ja johon kuuluu informaation jakamista tilintarkastusyhteisössä ja sen ulkopuolelle. Informaatio ja kommunikaatio ulottuu laadunhallintajärjestelmän kaikkiin komponentteihin.

Tilintarkastusyhteisön tietojärjestelmä (viittaus: kappale 33(a))

A110. Luotettava ja relevantti informaatio on oikeellista, täydellistä, oikea-aikaista ja validia mahdollistaakseen tilintarkastusyhteisön laadunvalvontajärjestelmän asianmukaisen toiminnan ja tukeakseen laadunhallintajärjestelmää koskevia päätöksiä.

A111. Tietojärjestelmään voi sisältyä manuaalisten elementtien tai IT-elementtien käyttöä, mikä vaikuttaa siihen, kuinka informaatio tunnistetaan, otetaan talteen, käsitellään, ylläpidetään ja kommunikoidaan. Informaation tunnistamiseen, talteenottoon, käsittelyyn, ylläpitoon ja kommunikointiin käytettävät menettelytavat voidaan panna täytäntöön IT-sovellusten avulla, ja joissakin tapauksissa ne voidaan sisäänrakentaa muita komponentteja koskeviin vastaamistoimenpiteisiin. Lisäksi digitaaliset tallenteet voivat korvata fyysiset rekisterit tai täydentää niitä.

Skaalautuvuutta koskeva esimerkki, joka havainnollistaa, kuinka tietojärjestelmä voidaan suunnitella yksinkertaisessa tilintarkastusyhteisössä

Yksinkertaiset tilintarkastusyhteisöt, joissa on vähemmän henkilöstöä ja joissa johto osallistuu toimintaan itse, eivät ehkä tarvitse tarkkoja toimintaperiaatteita ja menettelytapoja, joissa määrätään kuinka informaatio pitäisi tunnistaa, ottaa talteen, käsitellä ja ylläpitää.

Kommunikointi tilintarkastusyhteisön sisällä (viittaus: kappaleet 33(b), 33(c))

A112. Tilintarkastusyhteisö voi tunnistaa henkilöstön ja toimeksiantotiimien velvollisuuden vaihtaa informaatiota tilintarkastusyhteisön ja toistensa kanssa ja vahvistaa tätä velvollisuutta luomalla viestintäkanavia kommunikaation edistämiseksi tilintarkastusyhteisössä.

Esimerkkejä tilintarkastusyhteisön, henkilöstön ja toimeksiantotiimien välisestä kommunikaatiosta

- tilintarkastusyhteisö viestii henkilöstölle ja toimeksiantotiimeille velvollisuudesta ottaa käyttöön tilintarkastusyhteisön vastaamistoimenpiteitä.
- tilintarkastusyhteisö viestii henkilöstölle ja toimeksiantotiimeille laadunhallintajärjestelmän muutoksista siltä osin kuin muutokset ovat heidän velvollisuuksiensa kannalta relevantteja ja näin mahdollistaa sen, että henkilöstö ja toimeksiantotiimit ryhtyvät pikaisiin ja asianmukaisiin toimiin velvollisuuksiensa mukaisesti.
- tilintarkastusyhteisö antaa hyväksymis- ja jatkamisprosessin aikana hankkimaansa informaatiota, joka on relevanttia toimeksiantotiimeille toimeksiantoja suunniteltaessa ja suoritettaessa.
- toimeksiantotiimit antavat tilintarkastusyhteisölle:
    - asiakasta koskevaa informaatiota, joka on saatu toimeksiantoa suoritettaessa ja joka olisi mahdollisesti saanut tilintarkastusyhteisön kieltäytymään asiakassuhteesta tai yksittäisestä toimeksiannosta, jos kyseinen informaatio olisi ollut tiedossa ennen asiakassuhteen tai yksittäisen toimeksiannon hyväksymistä tai jatkamista.
    - tilintarkastusyhteisön vastaamistoimenpiteiden toimintaa koskevaa informaatiota (esim. huolenaiheet tilintarkastusyhteisön prosesseista, joilla henkilöstöä osoitetaan toimeksiantoihin), joka joissakin tapauksissa saattaa antaa viitteitä puutteellisuudesta tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmässä.
- toimeksiantotiimit antavat informaatiota toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajalle tai konsultaatiota antaville henkilöille.
- konsernin tilintarkastaja antaa informaatiota konsernin osien tilintarkastajille tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen mukaisesti, mukaan lukien toimeksiannon tasolla tapahtuvaan laadunhallintaan liittyvät seikat.
- henkilö(t), jo(i)lla on operatiivinen vastuu riippumattomuusvaatimusten noudattamisesta, viestii (tai viestivät) relevantille henkilöstölle ja toimeksiantotiimeille riippumattomuusvaatimuksissa tapahtuneista muutoksista ja tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteista tai menettelytavoista tällaisten muutosten käsittelyä varten.

Kommunikointi ulkopuolisten kanssa

Kommunikointi ketjulle tai ketjun sisällä ja palveluntuottajille (viittaus: kappale 33(d)(i))

A113. Sen lisäksi, että tilintarkastusyhteisö antaa informaatiota ketjulle tai ketjun sisällä taikka palveluntuottajalle, sen voi olla tarpeellista hankkia ketjulta, ketjuun kuuluvalta tilintarkastusyhteisöltä tai palveluntuottajalta informaatiota, joka tukee tilintarkastusyhteisöä sen laadunhallintajärjestelmän suunnittelussa, käyttöönotossa ja toiminnassa.

Esimerkki informaatiosta, jota tilintarkastusyhteisö hankkii ketjun sisältä

Tilintarkastusyhteisö hankkii ketjulta tai toiselta ketjuun kuuluvalta tilintarkastusyhteisöltä informaatiota toisten ketjuun kuuluvien tilintarkastusyhteisöjen asiakkaista, silloin kun on tilintarkastusyhteisöön vaikuttavia riippumattomuusvaatimuksia.

Kommunikointi muiden tilintarkastusyhteisön ulkopuolisten tahojen kanssa (viittaus: kappale 33(d)(ii))

A114. *Esimerkkejä tilanteista, joissa säädöksessä, määräyksessä tai ammatillisissa standardeissa saatetaan edellyttää informaation antamista ulkopuolisille tahoille*

- Tilintarkastusyhteisön tietoon tulee, että asiakas on jättänyt noudattamatta säädöksiä tai määräyksiä, ja relevanttien eettisten vaatimusten mukaan tilintarkastusyhteisön pitää raportoida tästä asiaankuuluvalle viranomaiselle asiakasyhteisön ulkopuolelle tai harkita, onko tällainen raportointi asianmukainen tapa toimia kyseisissä olosuhteissa.
- Säädöksessä tai määräyksessä vaaditaan, että tilintarkastusyhteisön on julkaistava avoimuusraportti, ja määrätään, minkä luonteista informaatiota raporttiin täytyy sisällyttää.
- Arvopaperimarkkinasäädöksen tai -määräyksen mukaan tilintarkastusyhteisön on viestittävä tietyistä seikoista hallintoelimille.

A115. Joissakin tapauksissa säädös tai määräys voi estää tilintarkastusyhteisöä antamasta laadunhallintajärjestelmäänsä koskevaa informaatiota ulkopuolisille.

Esimerkkejä tilanteista, joissa tilintarkastusyhteisö ei mahdollisesti pysty antamaan informaatiota ulkopuolisille

- tietosuojaa tai salassapitoa koskeva säädös tai määräys estää antamasta tiettyä informaatiota.
- säädökseen, määräykseen tai relevantteihin eettisiin vaatimuksiin sisältyy salassapitovelvollisuutta koskevia vaatimuksia.

Erityiset vastaamistoimenpiteet (viittaus: kappale 34)

A116. Erityiset vastaamistoimenpiteet voivat vastata useampiin laaturiskeihin, jotka liittyvät useampaan kuin yhteen laatutavoitteeseen eri komponenteissa. Esimerkiksi valituksia ja väitteitä koskevat toimintaperiaatteet voivat vastata laaturiskeihin, jotka liittyvät resursseja (esim. henkilön sitoutuminen laatuun), relevantteja eettisiä vaatimuksia sekä hallintoa ja johtamista koskeviin laatutavoitteisiin. Erityiset vastaamistoimenpiteet eivät yksin riitä laadunhallintajärjestelmän tavoitteiden saavuttamiseen.

Relevantit eettiset vaatimukset (viittaus: kappale 34(a))

A117. Relevantteihin eettisiin vaatimuksiin voi sisältyä kohtia, jotka koskevat uhkien tunnistamista ja arviointia ja sitä, kuinka niihin tulee vastata. Esimerkiksi IESBAn eettisissä säännöissä[23] annetaan tätä tarkoitusta varten käsitteellinen viitekehys ja edellytetään, että tilintarkastusyhteisö käyttää viitekehystä soveltaessaan järkevä ja asiaa tunteva kolmas osapuoli -testiä.

[23] IESBAn eettiset säännöt, luku 120

A118. Relevanteissa eettisissä vaatimuksissa saatetaan täsmentää, kuinka tilintarkastusyhteisön tulee vastata vaatimusten rikkomiseen. Esimerkiksi IESBAn eettisissä säännöissä[24] asetetaan tilintarkastusyhteisölle vaatimuksia kyseisten sääntöjen rikkomistapausten varalta, ja ne sisältävät Kansainvälisten riippumattomuusstandardien rikkomista koskevia nimenomaisia vaatimuksia, joihin kuuluu vaatimuksia kommunikoinnista ulkopuolisten osapuolten kanssa.

A119. Seikkoja, joita tilintarkastusyhteisö voi käsitellä relevanttien eettisten vaatimusten rikkomisen yhteydessä, ovat esimerkiksi:

- viestiminen relevanttien eettisten vaatimusten rikkomisesta asiaankuuluvalle henkilöstölle;
- rikkomuksen merkittävyyden arvioiminen ja sen vaikutuksen arvioiminen, joka rikkomuksella on relevanttien eettisten vaatimusten noudattamiseen;
- toimet, joihin tulee ryhtyä, jotta rikkomuksen seurauksiin vastataan tyydyttävällä tavalla, mukaan lukien että tällaisiin toimiin ryhdytään niin pian kuin käytännössä on mahdollista;
- sen ratkaiseminen, raportoidaanko rikkomuksesta ulkopuolisille osapuolille kuten yhteisön, johon rikkomus liittyy, hallintoelimille tai ulkopuoliselle valvontaviranomaiselle; ja
- päättäminen asianmukaisista toimista, joihin ryhdytään rikkomuksesta vastuussa olevien henkilöiden suhteen.

Valitukset ja väitteet (viittaus: kappale 34(c))

A120. Valitusten ja väitteiden käsittelyä koskevien toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen luominen voi auttaa tilintarkastusyhteisöä estämään sen, että toimeksiannoista annettaisiin epäasianmukaisia raportteja. Se voi auttaa tilintarkastusyhteisöä myös:

- sellaisten henkilöiden – mukaan lukien johto – tunnistamisessa ja kohtelussa, jotka eivät toimi tai käyttäydy tavalla, joka osoittaa sitoutumista laatuun ja tukee tilintarkastusyhteisön sitoutumista laatuun; tai
- laadunhallintajärjestelmän puutteellisuuksien tunnistamisessa.

A121. Valituksia ja väitteitä voivat esittää henkilöstöön kuuluvat tai tilintarkastusyhteisön ulkopuoliset (esim. asiakkaat, konsernin osien tilintarkastajat tai ketjussa toimivat henkilöt).

Informaatio, joka tulee tietoon asiakassuhteen tai yksittäisen toimeksiannon hyväksymisen tai jatkamisen jälkeen (viittaus: kappale 34(d))

A122. Informaatio, joka tulee tietoon asiakassuhteen tai yksittäisen toimeksiannon hyväksymisen tai jatkamisen jälkeen:

- on saattanut olla olemassa jo silloin, kun tilintarkastusyhteisö on päättänyt asiakassuhteen tai yksittäisen toimeksiannon hyväksymisestä tai jatkamisesta, eikä tilintarkastusyhteisö ole ollut tietoinen tällaisesta informaatiosta; tai
- saattaa liittyä uuteen informaatioon, joka on ilmennyt sen jälkeen, kun asiakassuhteen tai yksittäisen toimeksiannon hyväksymisestä tai jatkamisesta on päätetty.

[24] IESBAn eettiset säännöt, kappaleet R100.8, R400.80–R400.89 ja R900.50– R900.55

Esimerkkejä tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteissa tai menettelytavoissa käsiteltävistä seikoista sellaisia tilanteita varten, joissa asiakassuhteen tai yksittäisen toimeksiannon hyväksymisen tai jatkamisen jälkeen tulee tietoon informaatiota, joka olisi saattanut vaikuttaa tilintarkastusyhteisön päätökseen asiakassuhteen tai yksittäisen toimeksiannon hyväksymisestä tai jatkamisesta

- Konsultoidaan tilintarkastusyhteisön sisällä tai oikeudellista neuvonantajaa.
- Arvioidaan, onko tilintarkastusyhteisöllä ammattiin liittyvää tai säädöksiin tai määräyksiin perustuvaa velvollisuutta jatkaa toimeksiantoa.
- Keskustellaan asiakkaan johdon asianmukaisen tason ja hallintoelinten tai toimeksiantajan kanssa toimista, joihin tilintarkastusyhteisö voisi relevanttien tosiseikkojen ja olosuhteiden perusteella ryhtyä;
- Silloin kun todetaan, että luopuminen on asianmukainen tapa toimia:
  - asiakkaan johdolle ja hallintoelimille tai toimeksiantajalle ilmoitetaan päätöksestä ja luopumiseen johtaneista syistä.
  - harkitaan, onko tilintarkastusyhteisöllä ammattiin liittyvää taikka säädöksiin tai määräyksiin perustuvaa velvollisuutta raportoida sääntely- tai valvontaviranomaisille toimeksiannosta tai sekä toimeksiannosta että asiakassuhteesta luopumisesta sekä luopumiseen johtaneista syistä.

A123. Joissakin olosuhteissa kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen säädökset tai määräykset saattavat velvoittaa tilintarkastusyhteisöä hyväksymään asiakastoimeksiannon tai jatkamaan sitä, tai julkisella sektorilla tilintarkastusyhteisö saatetaan nimetä lakisääteisten vaatimusten perusteella

Esimerkki tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteissa tai menettelytavoissa käsiteltävistä seikoista sellaisia tilanteita varten, joissa tilintarkastusyhteisö on velvollinen hyväksymään toimeksiannon tai jatkamaan sitä tai tilintarkastusyhteisö ei pysty luopumaan toimeksiannosta ja sen tiedossa on informaatiota, joka olisi saanut sen kieltäytymään toimeksiannosta tai sen jatkamisesta

- Tilintarkastusyhteisö arvioi informaation vaikutuksen toimeksiannon suorittamiseen.
- Tilintarkastusyhteisö antaa kyseisen informaation toimeksiannosta vastuulliselle henkilölle ja pyytää tätä lisäämään toimeksiantotiimin jäsenten ohjauksen ja valvonnan ja näiden tekemän työn läpikäynnin laajuutta ja tiheyttä.
- Tilintarkastusyhteisö osoittaa toimeksiantoon kokeneempaa henkilöstöä.
- Tilintarkastusyhteisö päättää, että tulisi suorittaa toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti.

Kommunikointi ulkopuolisten osapuolten kanssa (viittaus: kappale 34(e))

A124. Tilintarkastusyhteisö voi pystyä säilyttämään sidosryhmien luottamuksen toimeksiantojen laatuun paremmin, kun sen kommunikointi laatua koskevista toiminnoista ja niiden tehokkuudesta on relevanttia, luotettavaa ja läpinäkyvää.

A125. Tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmää koskevaa informaatiota mahdollisesti hyödyntävät ulkopuoliset osapuolet ja se, missä määrin niillä on intressiä tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmän suhteen, voi vaihdella perustuen tilintarkastusyhteisön ja sen toimeksiantojen luonteeseen ja olosuhteisiin.

Esimerkkejä ulkopuolisista osapuolista, jotka saattavat hyödyntää tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmää koskevaa informaatiota

- Tilintarkastusyhteisön asiakkaiden johto tai hallintoelimet voivat käyttää informaatiota päättäessään, valitaanko tilintarkastusyhteisö suorittamaan jokin toimeksianto.
- Ulkopuoliset valvontaviranomaiset ovat saattaneet osoittaa haluavansa kyseistä informaatiota tueksi tehtävälleen, joka koskee toimeksiantojen laadun seurantaa koko maassa tai koko muulla oikeudenkäyttöalueella, sekä ymmärtääkseen tilintarkastusyhteisöjen tekemää työtä.
- Muut tilintarkastusyhteisöt, jotka käyttävät tilintarkastusyhteisön tekemää työtä toimeksiantojen suorittamisessa (esim. konsernin tilintarkastuksessa), ovat saattaneet pyytää tällaista informaatiota.
- Muut tilintarkastusyhteisön toimeksiannoista antamien raporttien käyttäjät, kuten sijoittajat, jotka käyttävät kyseisiä raportteja päätöksenteossaan, ovat saattaneet osoittaa haluavansa kyseistä informaatiota.

A126. Ulkopuolisille osapuolille annettava laadunhallintajärjestelmää koskeva informaatio, mukaan lukien hallintoelimille annettava informaatio siitä, miten laadunhallintajärjestelmä tukee laadukkaiden toimeksiantojen yhdenmukaista suorittamista, voi käsitellä sellaisia seikkoja kuin:

- tilintarkastusyhteisön luonne ja olosuhteet, kuten organisaatiorakenne, liiketoimintamalli, strategia ja toimintaympäristö.
- tilintarkastusyhteisön hallinto ja johtaminen, kuten sen kulttuuri, se kuinka se osoittaa sitoutumista laatuun, sekä osoitetut laadunhallintajärjestelmää koskevat tehtävät, velvollisuudet ja valtuudet.
- se, miten tilintarkastusyhteisö täyttää relevanttien eettisten vaatimusten mukaiset velvollisuutensa, mukaan lukien riippumattomuuteen liittyvät velvollisuudet.
- laadukkaisiin toimeksiantoihin myötävaikuttavat tekijät; tällainen informaatio voidaan esittää toimeksiannon laatuindikaattoreiden muodossa yhdessä indikaattoreita koskevan selityksen kanssa.
- tilintarkastusyhteisön seurantatoimintojen ja ulkoisten laaduntarkastusten tulokset ja se, miten tilintarkastusyhteisö on korjannut havaitut puutteellisuudet tai miten se muuten vastaa niihin.
- kappaleiden 53–54 mukaisesti tehtävä arviointi siitä, antaako laadunhallintajärjestelmä tilintarkastusyhteisölle kohtuullisen varmuuden järjestelmän tavoitteiden saavuttamisesta, sekä sitä koskeva johtopäätös, mukaan lukien perusteet harkintaan perustuville ratkaisuille, jotka on tehty arviointia suoritettaessa ja johtopäätöksiä muodostettaessa.
- miten on vastattu viimeaikaiseen kehitykseen ja tilintarkastusyhteisön tai sen toimeksiantojen olosuhteissa tapahtuneisiin muutoksiin, mukaan lukien miten laadunhallintajärjestelmää on mukautettu tällaisiin muutoksiin vastaamiseksi.
- tilintarkastusyhteisön ja ketjun välinen suhde, ketjun kokonaisrakenne, kuvaus ketjun vaatimuksista ja palveluista, tilintarkastusyhteisön ja ketjun velvollisuudet (mukaan lukien että tilintarkastusyhteisöllä on ylin vastuu laadunhallintajärjestelmästä) sekä informaatio ketjun siihen kuuluviin tilintarkastusyhteisöihin kohdistamien seurantatoimintojen kokonaislaajuudesta ja tuloksista.

Kommunikointi hallintoelinten kanssa (viittaus: kappale 34(e)(i))

A127. Se, miten hallintoelinten kanssa kommunikoiminen tapahtuu (ts. tekeekö sen tilintarkastusyhteisö vai toimeksiantotiimi) voi riippua tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteista tai menettelytavoista ja toimeksiannon olosuhteista.

A128. ISA 260:ssa (uudistettu) käsitellään tilintarkastajan velvollisuutta kommunikoida hallintoelinten kanssa tilintarkastuksessa ja sitä, miten tilintarkastaja määrittää, ketkä yhteisön hallintorakenteessa ovat asianmukaisia henkilöitä, joiden kanssa kommunikoidaan[25] ja millainen on kommunikointiprosessi.[26] Joissakin olosuhteissa voi olla asianmukaista kommunikoida mui-

[25] ISA 260 (uudistettu) *Kommunikointi hallintoelinten kanssa*, kappaleet 11–13

[26] ISA 260 (uudistettu), kappaleet 19–23

den kuin listattujen yhteisöjen hallintoelinten kanssa (tai muita toimeksiantoja suoritettaessa), esimerkiksi kun kyseessä ovat yhteisöt, joihin voi liittyä yleistä etua tai julkisen tilivelvollisuuden piirteitä, kuten:

- yhteisöt, joilla on hallussaan merkittävä määrä varoja toimiessaan varainhoitajana suurelle määrälle sidosryhmien jäseniä, mukaan lukien finanssilaitokset kuten tietyt pankit, vakuutusyhtiöt ja eläkerahastot.
- yhteisöt, joilla on korkea julkinen profiili tai joiden johdolla tai omistajilla on korkea julkinen profiili.
- yhteisöt, joilla on suuri määrä erilaisia sidosryhmiä.

Julkisella sektorilla huomioon otettavia seikkoja

A129. Tilintarkastusyhteisö voi katsoa asianmukaiseksi kommunikoida julkisen sektorin yhteisön hallintoelinten kanssa siitä, miten tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmä tukee laadukkaiden toimeksiantojen yhdenmukaista suorittamista, ottaen huomioon julkisen sektorin yhteisön koko ja monimutkaisuus, sen eri sidosryhmät, sen tuottamien palvelujen laatu sekä hallintoelinten rooli ja velvollisuudet.

Sen ratkaiseminen, milloin on muutoin asianmukaista kommunikoida ulkopuolisten osapuolten kanssa
(viittaus: kappale 34(e)(ii))

A130. Tilintarkastusyhteisön päätös siitä, milloin on asianmukaista kommunikoida ulkopuolisten osapuolten kanssa tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmästä, perustuu ammatilliseen hankintaan, ja siihen voivat vaikuttaa sellaiset seikat kuin:

- se, minkä tyyppisiä toimeksiantoja tilintarkastusyhteisö suorittaa, ja minkä tyyppisille yhteisöille tällaisia toimeksiantoja suoritetaan.
- tilintarkastusyhteisön luonne ja olosuhteet.
- tilintarkastusyhteisön toimintaympäristön luonne, kuten tavanomaiset liiketoimintakäytännöt maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella, jossa tai jolla tilintarkastusyhteisö toimii, sekä niiden rahoitusmarkkinoiden ominaispiirteet, joilla tilintarkastusyhteisö toimii.
- se, missä määrin tilintarkastusyhteisö on jo kommunikoinut ulkopuolisten osapuolten kanssa säädöksen tai määräyksen mukaisesti (ts. tarvitaanko lisäkommunikaatiota, ja jos tarvitaan, mistä seikoista kommunikoidaan).
- sidosryhmien odotukset maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella, jossa tai jolla tilintarkastusyhteisö toimii, mukaan lukien ulkopuolisten osapuolten osoittama ymmärrys ja kiinnostus tilintarkastusyhteisön suorittamia toimeksiantoja ja niiden suorittamisprosesseja kohtaan.
- maa- tai oikeudenkäyttöaluekohtaiset kehityssuunnat.
- informaatio, joka jo on ulkopuolisten osapuolten saatavilla.
- se, miten ulkopuoliset osapuolet voivat käyttää informaatiota, ja näiden yleinen käsitys seikoista, jotka liittyvät tilintarkastusyhteisöjen laadunhallintajärjestelmiin sekä tilinpäätöksiin kohdistuviin tilitarkastuksiin ja yleisluonteisiin tarkastuksiin tai muihin varmennus- tai liitännäispalvelutoimeksiantoihin.
- ulkoisesta kommunikoinnista koituva yleiseen etuun liittyvä hyöty ja se, voisiko hyödyn kohtuudella odottaa ylittävän tällaisesta kommunikoinnista aiheutuvat kustannukset (rahamääräiset tai muut).

Edellä mainitut seikat voivat myös vaikuttaa informaatioon, jota tilintarkastusyhteisö antaa kommunikoidessaan, sekä kommunikaation luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen sekä asianmukaiseen muotoon.

Ulkopuolisten osapuolten kanssa tapahtuvan kommunikoinnin luonne, ajoitus ja laajuus sekä asianmukainen muoto
(viittaus: kappale 34(e)(iii))

A131. Tilintarkastusyhteisö voi ottaa huomioon seuraavia seikkoja, kun se tuottaa ulkopuolisille osapuolille kommunikoitavaa informaatiota:

- Informaatio liittyy tilintarkastusyhteisön erityisiin olosuhteisiin. Se, että tilintarkastusyhteisön kommunikaatioon sisältyvät seikat liitetään suoraan yhteisön erityisiin olosuhteisiin, voi auttaa minimoimaan sen mahdollisuuden, että tällaisesta informaatiosta tulee ajan mittaan liian standardoitua ja vähemmän hyödyllistä.
- Informaatio esitetään selkeästi ja ymmärrettävästi, eikä sen esittämistapa ole harhaanjohtavaa eikä vaikuta epäasianmukaisella tavalla sen käyttäjiin (informaatio esimerkiksi esitetään siten, että kommunikoitavaan seikkaan liittyvät positiiviset ja negatiiviset näkökohdat painottuvat asianmukaisesti).
- Informaatio on kaikilta olennaisilta osin oikein ja täydellistä eikä sisällä harhaanjohtavaa informaatiota.
- Informaatiossa otetaan huomioon niiden käyttäjien informaatiotarpeet, joille se on tarkoitettu. Käyttäjien informaatiotarpeita arvioidessaan tilintarkastusyhteisö voi ottaa huomioon sellaisia seikkoja kuin käyttäjien mielekkääksi kokema yksityiskohtaisuuden taso sekä se, onko käyttäjillä pääsy relevanttiin informaatioon toisten lähteiden (esim. tilintarkastusyhteisön verkkosivuston) kautta.

A132. Tilintarkastusyhteisö käyttää ammatillista harkintaa päättäessään, mikä on kyseisissä olosuhteissa asianmukainen muoto kommunikoitaessa ulkopuolisten osapuolten kanssa – mukaan lukien listattujen yhteisöjen tilintarkastusta suoritettaessa tapahtuva kommunikointi hallintoelinten kanssa – ja se voi tapahtua suullisesti tai kirjallisesti. Näin ollen kommunikoinnin muoto voi vaihdella.

Esimerkkejä ulkopuolisten osapuolten kanssa tapahtuvan kommunikoinnin muodosta

- julkaisu kuten avoimuusraportti tai tilintarkastuksen laatua koskeva raportti.
- kohdennettu kirjallinen kommunikaatio yksittäisille sidosryhmille (esim. informaatio tilintarkastusyhteisön seuranta- ja korjaamisprosessin tuloksista).
- suora keskustelu ja vuorovaikutus ulkopuolisen osapuolen kanssa (esim. toimeksiantotiimin ja hallintoelinten väliset keskustelut).
- verkkosivusto.
- muunlaiset digitaaliset välineet kuten sosiaalinen media tai haastattelut tai esitykset verkkolähetyksenä tai videona.

Toimeksiannot, joihin kohdistetaan toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti

Säädöksessä tai määräyksessä vaadittava toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti (viittaus: kappale 34(f)(ii))

A133. Säädöksessä tai määräyksessä saatetaan vaatia toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittamista esimerkiksi sellaisia yhteisöjä koskevissa tilintarkastustoimeksiannoissa, jotka:

- ovat yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä asianomaisessa maassa tai asianomaisella muulla oikeudenkäyttöalueella määriteltyinä;
- toimivat julkisella sektorilla tai saavat julkista rahoitusta tai joita koskee julkinen tilivelvollisuus;
- toimivat tietyillä toimialoilla (esim. finanssilaitokset kuten pankit, vakuutusyhtiöt ja eläkerahastot);
- ylittävät varojen osalta tietyn kynnysarvon; tai
- ovat tuomioistuimen hallinnassa tai oikeusprosessin alaisina (esim. selvitystila).

Toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti toimenpiteenä yhteen tai useampaan laaturiskiin vastaamiseksi (viittaus: kappale 34(f)(iii))

A134. Kappaleessa 25(a)(ii) vaadittava tilintarkastusyhteisön käsitys tilanteista, tapahtumista, olosuhteista, toimimisista tai toimimatta jättämisistä, jotka voivat vaikuttaa haitallisesti laatutavoitteiden saavuttamiseen, liittyy tilintarkastusyhteisön suorittamien toimeksiantojen luonteeseen ja olosuhteisiin. Suunnitellessaan ja ottaessaan käyttöön toimenpiteitä yhteen tai useampaan laaturiskiin vastaamiseksi tilintarkastusyhteisö saattaa todeta, että toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti on asianmukainen vastaamistoimenpide niiden syiden perusteella, jotka ovat johtaneet laaturiskeistä tehtyihin arvioihin.

Esimerkkejä tilanteista, tapahtumista, olosuhteista, toimimisista tai toimimatta jättämisistä, joista aiheutuu yksi tai useampi laaturiski, johon toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti saattaa olla asianmukainen vastaamistoimenpide

Ne, jotka liittyvät siihen, minkä tyyppisiä toimeksiantoja tilintarkastusyhteisö suorittaa ja minkä tyyppisiä raportteja se antaa:

- toimeksiannot, joihin liittyy paljon monimutkaisuutta tai harkintaa, kuten:
  - tilintarkastukset asiakasyhteisöissä, jotka toimivat sellaisella toimialalla, jolla tyypillisesti esiintyy suurta arviointiepävarmuutta sisältäviä kirjanpidollisia arvioita (esim. tietyt suuret finanssilaitokset tai kaivosyritykset), tai asiakasyhteisöissä, joissa esiintyy sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää epävarmuutta, joka voi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisöjen kykyä jatkaa toimintaansa.
  - varmennustoimeksiannot, jotka edellyttävät erityistaitoja ja -tietoja kohteen mittaamisessa sovellettavia kriteerejä käyttäen tai sen arvioimisessa sovellettavien kriteerien perusteella (esimerkiksi kasvihuonekaasuraportti, jossa esitettyihin määriin liittyy merkittävää epävarmuutta).
- toimeksiannot, joissa on tavattu ongelmia, kuten tilintarkastustoimeksiannot, jotka toistuvasti johtavat havaintoihin sisäisessä tai ulkoisissa laaduntarkastuksissa, joissa todetaan korjaamattomia merkittäviä puutteellisuuksia sisäisessä valvonnassa tai joissa on tehty olennainen oikaisu tilinpäätökseen sisältyviin vertailutietoihin.
- toimeksiannot, joiden osalta on tunnistettu epätavallisia olosuhteita hyväksymis- ja jatkamisprosessin aikana (esim. uusi asiakas, jolla on ollut erimielisyyttä edellisen tilintarkastajan tai varmennustoimeksiannon suorittajan kanssa).
- toimeksiannot, joihin kuuluu raportoiminen sellaisesta taloudellisesta tai muusta kuin taloudellisesta informaatiosta, jonka odotetaan sisältyvän sääntelyyn perustuvaan raporttiin ja johon voi liittyä paljon harkintaa, kuten esitteeseen sisällytettävä taloudellinen pro forma -informaatio.

Ne, jotka liittyvät siihen, minkä tyyppisiin yhteisöihin toimeksiannot kohdistuvat:

- yhteisöt kehittyvillä toimialoilla tai sellaisilla toimialoilla, joista tilintarkastusyhteisöllä ei ole aiempaa kokemusta.
- yhteisöt, joista arvopaperi- tai vakavaraisuussääntelyä hoitavat viranomaiset ovat ilmaisseet huolensa kommunikaatiossaan.
- muut kuin listatut yhteisöt, joilla voi olla yleiseen etuun tai julkiseen tilivelvollisuuteen liittyviä ominaispiirteitä, esimerkiksi:
  - yhteisöt, joilla on hallussaan merkittävä määrä varoja toimiessaan varainhoitajana suurelle määrälle sidosryhmien jäseniä, mukaan lukien finanssilaitokset kuten tietyt pankit, vakuutusyhtiöt ja eläkerahastot, ja joiden osalta säädöksessä tai määräyksessä ei muutoin edellytetä toimeksiantokohtaista laadun läpikäyntiä.
  - yhteisöt, joilla on korkea julkinen profiili tai joiden johdolla tai omistajilla on korkea julkinen profiili.
  - yhteisöt, joilla on suuri määrä erilaisia sidosryhmiä.

A135. Tilintarkastusyhteisön toimenpiteet laaturiskeihin vastaamiseksi voivat sisältää muunlaisia toimeksiantojen läpikäyntejä, jotka eivät ole toimeksiantokohtaisia laadun läpikäyntejä. Esimerkiksi kun on kyse tilintarkastuksista, tilintarkastusyhteisön vastaamistoimenpiteisiin voi sisältyä toimeksiantotiimin suorittamien merkittäviin riskeihin liittyvien toimenpiteiden läpikäyntejä tai tiettyjen merkittävien harkintaan perustuvien ratkaisujen läpikäyntejä, joita suorittavilla henkilöillä on erityistä teknistä asiantuntemusta. Joissakin tapauksissa nämä toimeksiannon muun tyyppiset läpikäynnit saatetaan suorittaa toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin lisäksi.

A136. Tilintarkastusyhteisö voi joissakin tapauksissa todeta, ettei sillä ole yhtään sellaista tilintarkastusta tai muuta toimeksiantoa, jonka osalta toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti tai muunlainen toimeksiannon läpikäynti olisi asianmukainen toimenpide laaturiskeihin vastaamiseksi.

Julkisella sektorilla huomioon otettavia seikkoja

A137. Julkisen sektorin yhteisöjen luonteesta ja olosuhteista voi aiheutua laaturiskejä (esim. niiden koosta ja monimutkaisuudesta, monista sidosryhmistä tai niiden tuottamista palveluista johtuen). Näissä olosuhteissa tilintarkastusyhteisö saattaa todeta, että toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti on asianmukainen toimenpide tällaisiin laaturiskeihin vastaamiseksi. Säädöksellä tai määräyksellä voidaan asettaa julkisen sektorin yhteisöjen tilintarkastajille raportointia koskevia lisävaatimuksia (esimerkiksi lainsäädäntöelimelle tai muulle hallintoelimelle annettava erillinen raportti säädösten tai määräysten noudattamatta jättämisestä tai viestiminen tällaisista tapauksista tilinpäätöstä koskevassa tilintarkastuskertomuksessa). Tällöin tilintarkastusyhteisö voi ottaa huomioon myös tällaisen raportoinnin monimutkaisuuden ja sen tärkeyden käyttäjille päättäessään, onko toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti asianmukainen vastaamistoimenpide.

Seuranta- ja korjaamisprosessi (viittaus: kappaleet 35–47)

A138. Sen lisäksi, että seuranta- ja korjaamisprosessi mahdollistaa laadunhallintajärjestelmän arvioimisen, se myös helpottaa toimeksiantojen laadun ja laadunhallintajärjestelmän proaktiivista ja jatkuvaa parantamista. Esimerkiksi:

- Laadunhallintajärjestelmän luontaiset rajoitteet huomioon ottaen ei ole mitenkään epätavallista, että tilintarkastusyhteisö tunnistaa puutteellisuuksia, ja tämä on laadunhallintajärjestelmän tärkeä osa-alue, koska puutteellisuuksien nopea tunnistaminen mahdollistaa niiden oikea-aikaisen ja tehokkaan korjaamisen ja myötävaikuttaa jatkuvaa parantamista suosivaan kulttuuriin.
- Seurantatoiminnot voivat tuottaa informaatiota, joka mahdollistaa sen, että tilintarkastusyhteisö ehkäisee puutteellisuuden vastaamalla havaintoon, joka voisi ajan kuluessa johtaa puutteellisuuteen.

Seurantatoimintojen suunnittelu ja suorittaminen (viittaus: kappaleet 37–38)

A139. Tilintarkastusyhteisön seurantatoiminnot voivat koostua jatkuvien ja määräajoin toistuvien seurantatoimintojen yhdistelmästä. Jatkuvat seurantatoiminnot ovat yleensä rutiininomaisia, muuttuviin olosuhteisiin reagoivia toimintoja, jotka on rakennettu tilintarkastusyhteisön prosesseihin ja suoritetaan reaaliaikaisesti. Määräajoin toistuvat toiminnot tilintarkastusyhteisö toteuttaa tietyin väliajoin. Jatkuvat seurantatoiminnot tuottavat useimmissa tapauksissa laadunhallintajärjestelmää koskevaa informaatiota oikea-aikaisemmin.

A140. Seurantatoimintoihin voi kuulua käynnissä olevien toimeksiantojen laaduntarkastusta. Toimeksiantojen laaduntarkastusten tarkoituksena on seurata sitä, että laadunhallintajärjestelmän jokin osa-alue on suunniteltu, otettu käyttöön ja toimii tarkoitetulla tavalla. Joissakin olosuhteissa laadunhallintajärjestelmään voi kuulua vastaamistoimenpiteitä, jotka on suunniteltu toimeksiantojen läpikäyntiä varten niiden suorittamisen aikana ja jotka vaikuttavat olevan saman luonteisia kuin käynnissä olevien toimeksiantojen laaduntarkastukset (esim. läpikäynnit, joiden tarkoituksena on havaita laadunhallintajärjestelmässä olevia häiriöitä tai puutteita, jotta laaturiskin toteutuminen voidaan estää). Toiminnon tarkoitus ohjaa sen suunnittelua ja käyttöönottoa ja sitä mihin se laadunhallintajärjestelmässä sopii (ts. onko se käynnissä olevan toimeksiannon laaduntarkastus, joka on seurantatoiminto, vai onko se toimeksiannon läpikäynti, joka on toimenpide laaturiskiin vastaamiseksi).

A141. Seurantatoimintojen luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen voivat vaikuttaa myös muut seikat, kuten:

- tilintarkastusyhteisön koko, rakenne ja organisaatio.
- ketjun osallistuminen seurantatoimintoihin.
- resurssit, joita tilintarkastusyhteisö aikoo käyttää seurantatoimintojen mahdollistamiseksi, kuten IT-sovellusten käyttö.

A142. Tilintarkastusyhteisö voi seurantatoimintoja suorittaessaan todeta, että seurantatoimintojen luonnetta, ajoitusta ja laajuutta on tarpeellista muuttaa, esimerkiksi kun havainnot viittaavat siihen, että tarvitaan laajempia seurantatoimintoja.

Tilintarkastusyhteisön riskienarviointiprosessin sekä seuranta- ja korjaamisprosessin rakenne (viittaus: kappale 37(c))

A143. Se, miten tilintarkastusyhteisön riskienarviointiprosessi on suunniteltu (esim. onko prosessi keskitetty vai hajautettu tai kuinka usein läpikäynti tehdään) voi vaikuttaa seurantatoimintojen – mukaan lukien tilintarkastusyhteisön riskienarviointiprosessiin kohdistuvat seurantatoiminnot – luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen.

A144. Se, miten tilintarkastusyhteisön seuranta- ja korjaamisprosessi on suunniteltu (ts. seuranta- ja korjaamistoimintojen luonne, ajoitus ja laajuus ottaen huomioon tilintarkastusyhteisön luonne ja olosuhteet), voi vaikuttaa seurantatoimintoihin, joita tilintarkastusyhteisö suorittaa sen määrittämiseksi, saavuttaako seuranta- ja korjaamisprosessi sille aiotun kappaleessa 35 kuvatun tarkoituksen.

Skaalautuvuutta koskeva esimerkki, joka havainnollistaa seuranta- ja korjaamisprosessiin kohdistuvia seurantatoimintoja

- Yksinkertaisessa tilintarkastusyhteisössä seurantatoiminnot voivat olla yksinkertaisempia, sillä seuranta- ja korjaamisprosessia koskevaa informaatiota voi olla helposti käytettävissä sen tietämyksen muodossa, jota johto saa ollessaan usein vuorovaikutuksessa laadunhallintajärjestelmän kanssa ja johon perustuen se tuntee toteutettujen seurantatoimintojen luonteen, ajoituksen ja laadun, seurantatoimintojen tulokset sekä tilintarkastusyhteisön toimet tuloksiin vastaamiseksi.
- Monimutkaisemmassa tilintarkastusyhteisössä seuranta- ja korjaamisprosessia koskevat seurantatoiminnot on ehkä nimenomaisesti suunniteltu sen varmistamiseksi, että seuranta- ja korjaamisprosessi tuottaa relevanttia, luotettavaa ja oikea-aikaista informaatiota laadunhallintajärjestelmästä ja tunnistettuihin puutteellisuuksiin vastataan asianmukaisesti.

Laadunhallintajärjestelmässä tapahtuvat muutokset (viittaus: kappale 37(d))

A145. Laadunhallintajärjestelmässä tapahtuviin muutoksiin voi kuulua:

- muutoksia, joilla vastataan laadunhallintajärjestelmässä tunnistettuihin puutteellisuuksiin.
- laatutavoitteiden, laaturiskien tai vastaamistoimenpiteiden muutoksia, jotka johtuvat tilintarkastusyhteisön ja sen toimeksiantojen luonteessa ja olosuhteissa tapahtuneista muutoksista.

Kun muutoksia tapahtuu, tilintarkastusyhteisön aiemmin suorittamat seurantatoiminnot eivät ehkä tuota sille informaatiota laadunvalvontajärjestelmän arvioimisen tueksi, ja sen vuoksi tilintarkastusyhteisön seurantatoimintoihin voi kuulua kyseisten muutosalueiden seurantaa.

Aiemmat seurantatoiminnot (viittaus: kappale 37(e))

A146. Tilintarkastusyhteisön aiempien seurantatoimintojen tulokset saattavat antaa viitteitä järjestelmän alueista, joilla saattaa ilmetä puutteellisuus, erityisesti alueita, joilla on aiemmin havaittu puutteellisuuksia.

A147. Tilintarkastusyhteisön aiemmin toteuttamat seurantatoiminnot eivät ehkä enää tuota sille informaatiota järjestelmän arvioimisen tueksi, mikä koskee myös laadunhallintajärjestelmän alueita, joilla ei ole tapahtunut muutoksia, erityisesti kun edellisten seurantatoimintojen toteuttamisesta on kulunut aikaa.

Muu relevantti informaatio (viittaus: kappale 37(f))

A148. Kappaleessa 37(f) mainittujen informaation lähteiden lisäksi muuta relevanttia informaatiota voivat olla:

- ketjun kappaleiden 50(c) ja 51(b) mukaisesti viestimä informaatio tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmästä, mukaan lukien informaatio ketjun vaatimuksista tai palveluista, jotka tilintarkastusyhteisö on sisällyttänyt laadunhallintajärjestelmäänsä.
- palveluntuottajan viestimä informaatio resursseista, joita tilintarkastusyhteisö käyttää laadunhallintajärjestelmässään.
- sääntely- tai valvontatahoilta saatava tilintarkastusyhteisön käyttöön annettava informaatio yhteisöistä, joille tilintarkastusyhteisö suorittaa toimeksiantoja, kuten arvopaperimarkkinavalvojalta saatava informaatio yhteisöstä, jolle tilintarkastusyhteisö suorittaa toimeksiantoja (esim. sääntöjen vastaisuudet yhteisön tilinpäätöksessä).

A149. Ulkoisten laaduntarkastusten tulokset tai muu relevantti sisäinen ja ulkoinen informaatio voi viitata siihen, etteivät tilintarkastusyhteisön aiemmin toteuttamat seurantatoiminnot ole tunnistaneet laadunhallintajärjestelmässä olevaa puutteellisuutta. Tämä informaatio voi vaikuttaa tilintarkastusyhteisön harkintaan seurantatoimintojen luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta.

A150. Ulkoiset laaduntarkastukset eivät korvaa tilintarkastusyhteisön sisäisiä seurantatoimintoja. Ulkoisten laaduntarkastusten tuloksista saadaan kuitenkin evästystä seurantatoimintojen luonnetta, ajoitusta ja laajuutta ajatellen.

Toimeksiantojen laaduntarkastukset (viittaus: kappale 38)

A151. *Esimerkkejä kappaleessa 37 mainituista seikoista, jotka tilintarkastusyhteisö voi ottaa huomioon valitessaan loppuun saatettuja toimeksiantoja laaduntarkastusta varten*

- Laaturiskejä aiheuttaviin tilanteisiin, olosuhteisiin, toimimisiin tai toimimatta jättämisiin liittyvät seikat:
  - se, minkä tyyppisiä toimeksiantoja tilintarkastusyhteisö suorittaa ja missä määrin sillä on kokemusta kyseisen tyyppisten toimeksiantojen suorittamisesta.
  - se, minkä tyyppisille yhteisöille toimeksiantoja suoritetaan, esimerkiksi:
    - listatut yhteisöt.
    - kehittyvillä toimialoilla toimivat yhteisöt.
    - yhteisöt sellaisilla toimialoilla, joihin liittyy paljon monimutkaisuutta tai harkintaa.
    - yhteisöt sellaisella toimialalla, joka on uusi tilintarkastusyhteisölle.
  - toimeksiannoista vastuullisten henkilöiden toimiaika ja kokemus.
- loppuun saatettujen toimeksiantojen aiempien laaduntarkastusten tulokset, myös kunkin toimeksiannoista vastuullisen henkilön osalta.
- muuhun relevanttiin informaatioon liittyvät seikat:
  - toimeksiannosta vastuullista henkilöä koskevat valitukset tai väitteet.
  - ulkoisten laaduntarkastusten tulokset, myös kunkin toimeksiannoista vastuullisen henkilön osalta.
  - tulokset tilintarkastusyhteisön tekemästä arvioinnista, joka koskee kunkin toimeksiannoista vastuullisen henkilön sitoutumista laatuun.

A152. Tilintarkastusyhteisö saattaa toteuttaa useita seurantatoimintoja – muita kuin loppuun saatettujen toimeksiantojen laaduntarkastuksia – jotka keskittyvät sen varmistamiseen, onko toimeksiannoissa noudatettu toimintaperiaatteita tai menettelytapoja. Nämä seurantatoiminnot voivat kohdistua tiettyihin toimeksiantoihin tai tiettyihin toimeksiannoista vastuullisiin henkilöihin. Tilintarkastusyhteisö voi käyttää näiden seurantatoimintojen luonnetta ja laajuutta sekä niiden tuloksia päättäessään:

- mitkä loppuun saatetut toimeksiannot valitaan laaduntarkastuksen kohteeksi;
- ketkä toimeksiannoista vastuulliset henkilöt valitaan laaduntarkastuksen kohteeksi;
- miten usein toimeksiannosta vastuullinen henkilö valitaan laaduntarkastuksen kohteeksi; tai
- mitkä toimeksiantoon liittyvät näkökohdat otetaan huomioon loppuun saatettujen toimeksiantojen laaduntarkastuksessa.

A153. Se, että loppuun saatettujen toimeksiantojen laaduntarkastukset tehdään toimeksiannoista vastuullisille henkilöille säännöllisesti, voi auttaa tilintarkastusyhteisöä seuraamaan, ovatko kyseiset henkilöt täyttäneet yleisen velvollisuutensa heille osoitettujen toimeksiantojen laadun hallinnassa ja saavuttamisessa.

Esimerkki siitä, miten tilintarkastusyhteisö voi soveltaa syklistä perustetta kunkin toimeksiannoista vastuullisen henkilön loppuun saatettujen toimeksiantojen laaduntarkastukseen

Tilintarkastusyhteisö voi luoda loppuun saatettujen toimeksiantojen laaduntarkastusta koskevat toimintaperiaatteet tai menettelytavat, joissa:

- määrätään laaduntarkastussyklin standardipituus, kuten että kunkin tilintarkastuksia suorittavan toimeksiannoista vastuullisen henkilön loppuun saatetut toimeksiannot ovat laaduntarkastuksen kohteena kerran kolmessa vuodessa ja kaikkien muiden toimeksiannoista vastuullisten henkilöiden loppuun saatetut toimeksiannot kerran viidessä vuodessa;
- asetetaan kriteerit loppuun saatettujen toimeksiantojen valitsemiselle, mukaan lukien että tilintarkastuksia suorittavan toimeksiannoista vastuullisen henkilön valittaviin toimeksiantoihin sisältyy tilintarkastustoimeksianto;
- käsitellään sitä, että toimeksiannoista vastuulliset henkilöt valitaan ei-ennustettavalla tavalla; ja
- käsitellään sitä, milloin on tarpeellista tai asianmukaista valita toimeksiannoista vastuullisia henkilöitä useammin tai harvemmin kuin toimintaperiaatteissa määrätyn standardiajanjakson mukaisesti, esimerkiksi:
    - tilintarkastusyhteisö voi valita toimeksiannoista vastuullisia henkilöitä useammin kuin tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteissa määrätyn standardijakson mukaisesti, kun:
        - tilintarkastusyhteisö on havainnut useita vakaviksi arvioituja puutteellisuuksia ja toteaa, että on tarpeellista kohdistaa useammin toistuva säännöllinen laaduntarkastus kaikkiin toimeksiannoista vastuullisiin henkilöihin.
        - kyseinen henkilö suorittaa toimeksiantoja yhteisöille tietyllä sellaisella toimialalla, jolla esiintyy paljon monimutkaisuutta tai harkintaa.
        - kyseisen henkilön suorittama toimeksianto on ollut muiden seurantatoimintojen kohteena, ja niiden tulokset eivät ole olleet tyydyttäviä.
        - kyseinen henkilö on suorittanut toimeksiannon yhteisölle, joka toimii sellaisella toimialalla, josta hänellä on vähän kokemusta.
        - kyseinen henkilö on nimetty vastaamaan toimeksiannoista äskettäin tai hän on äskettäin tullut tilintarkastusyhteisöön toisesta tilintarkastusyhteisöstä tai toisesta maasta tai toiselta muulta oikeudenkäyttöalueelta.
    - tilintarkastusyhteisö voi lykätä toimeksiannoista vastuullisen henkilön valitsemista (esimerkiksi lykkäämällä sitä yhdellä vuodella yli tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteissa määrätyn standardiajanjakson), kun:
        - toimeksiannoista vastuullisen henkilön suorittamat toimeksiannot ovat olleet muiden seurantatoimenpiteiden kohteena tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteissa määrätyn standardiajanjakson kuluessa; ja
        - näiden muiden seurantatoimintojen tulokset antavat riittävästi kyseistä henkilöä koskevaa informaatiota (ts. loppuun saatettujen toimeksiantojen laaduntarkastus ei todennäköisesti antaisi tilintarkastusyhteisölle lisäinformaatiota kyseisestä henkilöstä).

A154. Toimeksiannon laaduntarkastuksessa huomioon otettavat seikat riippuvat siitä, miten laaduntarkastusta tullaan käyttämään laadunhallintajärjestelmän seurannassa. Yleensä toimeksiannon laaduntarkastukseen kuuluu varmistuminen siitä, että toimeksiannon tasolla käyttöön otetut vastaamistoimenpiteet (esimerkiksi toimeksiannon suorittamista koskevat tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteet ja menettelytavat) on otettu käyttöön suunnitellulla tavalla ja toimivat tehokkaasti.

Seurantatoimintoja suorittavat henkilöt (viittaus: kappale 39(b))

A155. Relevanttien eettisten vaatimusten sisältämät määräykset ovat relevantteja suunniteltaessa toimintaperiaatteita tai menettelytapoja, jotka koskevat seurantatoimintoja suorittavien henkilöiden riippumattomuutta. Oman työn tarkastamisen uhka voi syntyä, kun henkilö:

- joka suorittaa toimeksiannon laaduntarkastusta, on ollut:
  - kun on kyse tilintarkastuksesta, toimeksiantotiimin jäsenenä tai toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajana kyseisessä toimeksiannossa tai myöhempää tilikautta koskevassa toimeksiannossa; tai
  - kaikkien muiden toimeksiantojen tapauksessa toimeksiantotiimin jäsenenä tai toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajana kyseisessä toimeksiannossa.
- joka suorittaa muun tyyppistä seurantatoimintaa, oli osallistunut seurannan kohteena olevan vastaamistoimenpiteen suunnitteluun, toteuttamiseen tai toimintaan.

A156. Joissakin olosuhteissa voi esimerkiksi yksinkertaisessa tilintarkastusyhteisössä käydä niin, ettei sillä ole henkilöstöä, jolla olisi seurantatoimintojen suorittamiseksi tarvittavaa pätevyyttä, kyvykkyyttä, käytettävissä olevaa aika tai objektiivisuutta. Näissä olosuhteissa tilintarkastusyhteisö voi käyttää ketjun palveluja tai palveluntuottajaa seurantatoimintojen suorittamiseen.

Havaintojen arvioiminen ja puutteellisuuksien tunnistaminen (viittaus: kappaleet 16(a), 40–41)

A157. Tilintarkastusyhteisö kokoaa suoritetuista seurantatoiminnoista, ulkoisista laaduntarkastuksista ja muista relevanteista lähteistä saadut havainnot.

A158. Tilintarkastusyhteisön kokoama informaatio suoritetuista seurantatoiminnoista, ulkoisista laaduntarkastuksista ja muista relevanteista lähteistä saattaa tuoda esiin muita huomioita tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmästä, kuten:

- toimet, käyttäytyminen tai tilanteet, jotka ovat saaneet aikaan laatuun tai laadunhallintajärjestelmän tehokkuuteen liittyviä positiivisia lopputulemia; tai
- vastaavanlaiset olosuhteet, joissa havaintoja ei ole tehty (esim. toimeksiannot, joissa havaintoja ei ole tehty ja jotka ovat luonteeltaan samankaltaisia kuin toimeksiannot, joissa havaintoja on tehty).

Muutkin huomiot voivat olla hyödyllisiä tilintarkastusyhteisölle, sillä ne voivat auttaa sitä tunnistettujen puutteellisuuksien juurisyiden tutkimisessa, antaa viitteitä käytännöistä, joita se voi tukea tai soveltaa laajemmin (esim. kaikissa toimeksiannoissa) tai tuoda esiin mahdollisuuksia laadunhallintajärjestelmän kehittämiseen.

A159. Tilintarkastusyhteisö käyttää ammatillista harkintaa ratkaistessaan, muodostavatko havainnot yksin tai yhdessä toisten havaintojen kanssa puutteellisuuden laadunhallintajärjestelmään. Harkintaa tehdessään tilintarkastusyhteisön pitää mahdollisesti ottaa huomioon havaintojen suhteellinen tärkeys niiden laatutavoitteiden, laaturiskien, vastaamistoimenpiteiden tai laadunhallintajärjestelmän muiden osa-alueiden yhteydessä, joihin ne liittyvät. Havaintojen kannalta relevantit määrälliset tai laadulliset tekijät voivat vaikuttaa tilintarkastusyhteisön harkintaan perustuviin ratkaisuihin. Joissakin olosuhteissa tilintarkastusyhteisö voi katsoa asianmukaiseksi hankkia lisää informaatiota havainnoista sen ratkaisemiseksi, onko puutteellisuus olemassa. Kaikki havainnot eivät tarkoita puutteellisuutta, eivät myöskään toimeksiannoissa tehdyt havainnot.

A160. *Esimerkkejä laadullisista ja määrällisistä tekijöistä, jota tilintarkastusyhteisö voi ottaa huomioon ratkaistessaan, muodostavatko havainnot puutteellisuuden*

Laaturiskit ja vastaamistoimenpiteet

- jos havainnot liittyvät vastaamistoimenpiteeseen:
  - se, miten vastaamistoimenpide on suunniteltu, esimerkiksi vastaamistoimenpiteen luonne, sen suorittamistiheys (jos sovellettavissa) ja toimenpiteen suhteellinen tärkeys niihin laaturiskeihin vastaamisen ja niiden laatutavoitteiden saavuttamisen kannalta, joihin se liittyy.
  - sen laaturiskin luonne, johon vastaamistoimenpide liittyy, sekä se missä määrin havainnot antavat viitteitä siitä, ettei laaturiskiin ole vastattu.
  - se, onko muita toimenpiteitä samaan laaturiskiin vastaamiseksi ja onko kyseisiä toimenpiteitä koskevia havaintoja.

Havaintojen luonne ja se, miten laajalle ne ulottuvat

- havaintojen luonne. Esimerkiksi johtamiseen liittyviin toimiin ja käyttäytymiseen liittyvät havainnot saattavat olla laadullisesti merkittäviä ottaen huomioon se laajalle ulottuva vaikutus, joka niillä voisi olla laadunhallintajärjestelmään kokonaisuutena.
- se, antavatko havainnot yhdessä toisten havaintojen kanssa viitteitä jostakin kehityssuunnasta tai systeemisestä ilmiöstä. Esimerkiksi toimeksiantoja koskevat havainnot, joita esiintyy samankaltaisena useissa toimeksiannoissa, saattavat viitata systeemiseen ilmiöön.

Seurantatoiminnon ja havaintojen laajuus

- sen seurantatoiminnon laajuus, josta havainnot ovat nousseet esiin, mukaan lukien valittujen kohteiden lukumäärä tai suuruus.
- havaintojen laajuus suhteessa seurantatoiminnon kattamiin kohteisiin ja suhteessa poikkeamien odotettuun osuuteen. Esimerkiksi toimeksiantojen laaduntarkastuksessa niiden valittujen toimeksiantojen lukumäärä, joissa tunnistettiin havaintoja, suhteessa valittujen toimeksiantojen kokonaismäärään ja tilintarkastusyhteisön asettamaan poikkeamien odotettuun osuuteen.

A161. Havaintojen arvioiminen sekä puutteellisuuksien tunnistaminen ja tunnistetun puutteellisuuden vakavuuden ja laaja-alaisuuden arvioiminen, mukaan lukien tunnistetun puutteellisuuden juurisyiden tutkiminen, ovat osa iteratiivista ja epälineaarista prosessia.

Esimerkkejä siitä, miten prosessi, joka koskee havaintojen arviointia ja puutteellisuuksien tunnistamista sekä tunnistettujen puutteellisuuksien arviointia, mukaan lukien tunnistettujen puutteellisuuksien juurisyiden tutkiminen, on iteratiivinen ja epälineaarinen

- Tunnistetun puutteellisuuden juurisyytä (tai -syitä) tutkiessaan tilintarkastusyhteisö saattaa tunnistaa olosuhteen, jolla on samankaltaisuuksia toisiin sellaisiin olosuhteisiin nähden, joissa esiintyneitä havaintoja ei katsottu puutteellisuudeksi. Tämän seurauksena tilintarkastusyhteisö tarkistaa arviotaan muista havainnoista ja luokittelee nekin puutteellisuudeksi.
- Tunnistetun puutteellisuuden vakavuutta ja laaja-alaisuutta arvioidessaan tilintarkastusyhteisö saattaa tunnistaa kehityssuunnan tai systeemisen ilmiön, joka korreloi sellaisten muiden havaintojen kanssa, joiden ei katsottu olevan puutteellisuuksia. Tämän seurauksena tilintarkastusyhteisö tarkistaa arvioitaan muista havainnoista ja luokittelee myös ne puutteellisuuksiksi.

A162. Seurantatoimintojen tulokset, ulkoisten laaduntarkastusten tulokset ja muu relevantti informaatio (esim. ketjun seurantatoiminnot tai valitukset ja väitteet) saattavat antaa informaatiota seuranta- ja korjaamisprosessin tehokkuudesta. Esimerkiksi

ulkoisten laaduntarkastusten tulokset saattavat antaa laadunhallintajärjestelmää koskevaa informaatiota, jota tilintarkastusyhteisön seuranta- ja korjaamisprosessi ei ole tunnistanut, mikä saattaa tuoda esiin kyseisessä prosessissa olevan puutteellisuuden.

Tunnistettujen puutteellisuuksien arvioiminen (viittaus: kappale 41)

A163. Tekijöitä, joita tilintarkastusyhteisö voi ottaa huomioon arvioidessaan tunnistettujen puutteellisuuksien vakavuutta ja laaja-alaisuutta:

- tunnistetun puutteellisuuden luonne, mukaan lukien tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmän osa-alue, johon puutteellisuus liittyy, ja se, koskeeko puutteellisuus laadunhallintajärjestelmän suunnittelua, käyttöönottoa vai toimintaa;
- kun on kyse vastaamistoimenpiteisiin liittyvistä tunnistetuista puutteellisuuksista, se, onko olemassa korvaavia toimenpiteitä siihen laaturiskiin vastaamiseksi, johon kyseinen vastaamistoimenpide liittyy;
- tunnistettujen puutteellisuuksien juurisyy(t);
- se, miten usein tunnistetun puutteellisuuden aiheuttanut seikka on esiintynyt; ja
- tunnistetun puutteellisuuden suuruus, se, miten nopeasti se syntyi ja kuinka kauan se on ollut olemassa ja vaikuttanut laadunhallintajärjestelmään.

A164. Tunnistettujen puutteellisuuksien vakavuus ja laaja-alaisuus vaikuttaa laadunhallintajärjestelmän arviointiin, jonka suorittaa (tai suorittavat) laadunhallintajärjestelmästä ylimmän vastuun ja tilivelvollisuuden kantava(t) henkilö(t).

Tunnistettujen puutteellisuuksien juurisyy (viittaus: kappale 41(a))

A165. Tunnistettujen puutteellisuuksien juurisyyn (tai -syiden) tutkimisen tavoitteena on ymmärtää puutteellisuuden aiheuttaneet taustalla olevat olosuhteet, jotta tilintarkastusyhteisön on mahdollista:

- arvioida tunnistetun puutteellisuuden vakavuus ja se, miten laajalle se ulottuu; ja
- korjata tunnistettu puutteellisuus asianmukaisesti.

Juurisyyanalyysin suorittamiseen kuuluu, että arvioinnin suorittajat käyttävät ammatillista harkintaa saatavilla olevan evidenssin pohjalta.

A166. Tunnistetun puutteellisuuden juurisyyn (tai -syiden) ymmärtämiseksi suoritettavien toimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen voivat vaikuttaa myös tilintarkastusyhteisön luonne ja olosuhteet, kuten:

- tilintarkastusyhteisön monimutkaisuus ja sen toiminnan ominaispiirteet.
- tilintarkastusyhteisön koko.
- tilintarkastusyhteisön maantieteellinen hajautuminen.
- se, miten tilintarkastusyhteisö rakentuu tai missä määrin se on keskittänyt prosessejaan tai toimintojaan.

Esimerkkejä siitä, miten tunnistettujen puutteellisuuksien luonne ja niiden mahdollinen vakavuus sekä tilintarkastusyhteisön luonne ja olosuhteet voivat vaikuttaa tunnistettujen puutteellisuuksien juurisyyn (tai -syiden) ymmärtämiseksi suoritettavien toimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen

- tunnistetun puutteellisuuden luonne: Tilintarkastusyhteisön toimenpiteet tunnistetun puutteellisuuden juurisyyn (tai -syiden) ymmärtämiseksi saattavat olla perusteellisempia sellaisissa olosuhteissa, joissa listatun yhteisön tilintarkastuskertomus on ollut epäasianmukainen tai tunnistettu puutteellisuus liittyy laatua koskeviin johtamiseen liittyviin toimiin ja käyttäytymiseen.
- tunnistetun puutteellisuuden mahdollinen vakavuus: Tilintarkastusyhteisön toimenpiteet tunnistetun puutteellisuuden juurisyiden ymmärtämiseksi saattavat olla perusteellisempia sellaisissa olosuhteissa, joissa puutteellisuus on tunnistettu useissa toimeksiannoissa tai on viitteitä siitä, että toimintaperiaatteita tai menettelytapoja on jätetty noudattamatta monessa tapauksessa.
- tilintarkastusyhteisön luonne ja olosuhteet:
    - Kun kyseessä on yhdessä paikassa toimiva yksinkertainen tilintarkastusyhteisö, sen toimenpiteet tunnistetun puutteellisuuden juurisyyn (tai -syiden) ymmärtämiseksi saattavat olla yksinkertaisia, koska niiden ymmärtämiseksi tarvittava informaatio saattaa olla helposti saatavissa ja keskitettyä ja juurisyy(t) voi(vat) olla ilmeisempi(ä).
    - Kun kyseessä on useassa paikassa toimiva monimutkaisempi tilintarkastusyhteisö, tunnistetun puutteellisuuden juurisyyn (tai -syiden) ymmärtämiseksi suoritettavissa toimenpiteissä saatetaan käyttää sellaisia henkilöitä, jotka on erityisesti koulutettu tutkimaan tunnistettujen puutteellisuuksien juurisyitä, ja kehittää sellainen metodologia, johon kuuluu formaalimpia menettelyjä juurisyiden tunnistamiseksi.

A167. Tunnistettujen puutteellisuuden juurisyytä (tai -syitä) tutkiessaan tilintarkastusyhteisö voi arvioida, miksi puutteellisuuksia ei ole ilmennyt muissa olosuhteissa, jotka ovat luonteeltaan samankaltaisia sen seikan suhteen, johon puutteellisuus liittyy. Tällainen informaatio voi myös olla hyödyllistä ratkaistaessa, miten tunnistettu puutteellisuus korjataan.

Esimerkki tilanteesta, jossa puutteellisuutta ei ole ilmennyt muissa luonteeltaan samankaltaisissa olosuhteissa, ja siitä, miten tämä informaatio auttaa tilintarkastusyhteisöä tutkimaan tunnistettujen puutteellisuuksien juurisyytä (tai -syitä)

Tilintarkastusyhteisö saattaa todeta, että on kyse puutteellisuudesta, koska samankaltaisia havaintoja on tehty useissa toimeksiannoissa. Saman testattavan perusjoukon sisällä on kuitenkin useita muita toimeksiantoja, joissa kyseisiä havaintoja ei ole tehty. Toimeksiantoja vertailemalla tilintarkastusyhteisö tekee johtopäätöksen, että tunnistetun puutteellisuuden juurisyy on se, etteivät toimeksiannoista vastuulliset henkilöt ole osallistuneet asianmukaisella tavalla toimeksiantoihin niiden keskeisissä vaiheissa.

A168. Se, että juurisyy(t) tunnistetaan asianmukaisella tarkkuudella, voi tukea tilintarkastusyhteisön prosessia tunnistettujen puutteellisuuksien korjaamiseksi.

Esimerkki juurisyyn (tai -syiden) tunnistamisesta asianmukaisella tarkkuudella

Tilintarkastusyhteisö saattaa tunnistaa, että tilintarkastuksia suorittavat toimeksiantotiimit eivät hanki tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä kirjanpidollisista arvioista, joissa johdon tekemiin oletuksiin liittyy paljon subjektiivisuutta. Vaikka tilintarkastusyhteisö huomaa, että nämä toimeksiantotiimit eivät noudata asianmukaista ammatillista skeptisyyttä, tämän asian taustalla oleva juurisyy voi liittyä johonkin toiseen seikkaan, kuten kulttuuriseen ympäristöön, joka ei kannusta toimeksiantotiimin jäseniä kyseenalaistamaan auktoriteetiltaan korkeampia henkilöitä, tai riittämättömään ohjaukseen, valvontaan ja tehdyn työn läpikäyntiin toimeksiannoissa.

A169. Tunnistettujen puutteellisuuksien juurisyyn (tai -syiden) tutkimisen lisäksi tilintarkastusyhteisö voi myös tutkia positiivisten lopputulemien juurisyytä (tai -syitä), sillä tämä saattaa tuoda esiin mahdollisuuksia parantaa tai edelleen kehittää laadunhallintajärjestelmää.

Tunnistettuihin puutteellisuuksiin vastaaminen (viittaus: kappale 42)

A170. Korjaavien toimien luonne, ajoitus ja laajuus voivat riippua useista muista tekijöistä, kuten:

- juurisyystä (tai -syistä).
- tunnistetun puutteellisuuden vakavuudesta ja laaja-alaisuudesta sekä näistä johtuen puutteellisuuteen vastaamisen kiireellisyydestä.
- korjaavien toimien tehokkuudesta juurisyyhyn (tai -syihin) vastaamisessa, kuten tarvitseeko tilintarkastusyhteisön ottaa käyttöön useampi kuin yksi korjaava toimi vastatakseen juurisyihin tehokkaasti tai tarvitseeko sen ottaa käyttöön korjaavia toimia väliaikaisina menettelyinä, kunnes se pystyy ottamaan käyttöön tehokkaampia korjaavia toimia.

A171. Joissakin olosuhteissa korjaavaan toimeen voi kuulua, että lisätään laatutavoitteita tai lisätään tai muutetaan laaturiskejä tai vastaamistoimenpiteitä, koska niiden ei todeta olevan asianmukaisia.

A172. Olosuhteissa, joissa tilintarkastusyhteisö toteaa tunnistetun puutteellisuuden juurisyyn liittyvän palveluntuottajalta saatuun resurssiin, tilintarkastusyhteisö voi myös:

- harkita, jatkaako se palveluntuottajalta saadun resurssin käyttämistä.
- viestiä asiasta palveluntuottajalle.

Tilintarkastusyhteisö on velvollinen vastaamaan siihen vaikutukseen, joka palveluntuottajalta saatuun resurssiin liittyvällä tunnistetulla puutteellisuudella on laadunhallintajärjestelmään, sekä ryhtymään toimiin sen estämiseksi, että puutteellisuus toistuisi tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmää koskevana. Tilintarkastusyhteisö ei yleensä kuitenkaan ole velvollinen korjaamaan tunnistettua puutteellisuutta palveluntuottajan puolesta tai tutkimaan lähemmin tunnistetun puutteellisuuden juurisyytä.

Yksittäistä toimeksiantoa koskevat havainnot (viittaus: kappale 45)

A173. Olosuhteissa, joissa toimenpiteitä on jätetty suorittamatta tai annettu raportti on epäasianmukainen, tilintarkastusyhteisön toimiin voi kuulua:

- asiaankuuluvien henkilöiden konsultointi siitä, mikä on asianmukainen tapa toimia.
- keskusteleminen asiasta yhteisön johdon tai hallintoelinten kanssa.
- suorittamatta jätettyjen toimenpiteiden suorittaminen.

Tilintarkastusyhteisön toimet eivät vapauta sitä velvollisuudesta ryhtyä laadunhallintajärjestelmää koskevaan havaintoon liittyviin jatkotoimiin, mukaan lukien havaintojen arvioiminen puutteellisuuksien tunnistamiseksi ja tunnistetun puutteellisuuden juurisyyn (tai -syiden) tutkiminen puutteellisuuden esiintyessä.

Seurantaan ja korjaamiseen liittyvä jatkuva kommunikointi (viittaus: kappale 46)

A174. Henkilö(i)lle, jo(i)lla on ylin vastuu ja tilivelvollisuus laadunhallintajärjestelmästä, voidaan antaa seurantaa ja korjaamista koskevaa informaatiota jatkuvasti tai tietyin väliajoin. Henkilö(t) voi(vat) käyttää informaatiota usealla eri tavalla, esimerkiksi:

- henkilöstölle tapahtuvan laadun tärkeyttä koskevan jatkokommunikoinnin perustana.
- henkilöiden pitämiseksi tilivelvollisina heille osoitettujen tehtävien suhteen.
- keskeisten laadunhallintajärjestelmää koskevien huolenaiheiden tunnistamiseksi oikea-aikaisesti.

Informaatio antaa myös perustan kappaleiden 53–54 mukaan vaadittavalle laadunhallintajärjestelmän arvioimiselle ja sitä koskevan johtopäätöksen tekemiselle.

Ketjun vaatimukset tai palvelut (viittaus: kappale 48)

A175. Joissakin olosuhteissa tilintarkastusyhteisö voi kuulua ketjuun. Ketjut voivat asettaa tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmää koskevia vaatimuksia tai antaa tilintarkastusyhteisön käyttöön palveluita tai resursseja, joita se voi valintansa mukaan ottaa käyttöön tai hyödyntää laadunhallintajärjestelmänsä suunnittelussa, käyttöönotossa tai toiminnassa. Tällaiset vaatimukset tai palvelut voi olla tarkoitettu edistämään laadukkaiden toimeksiantojen yhdenmukaista suorittamista ketjuun kuuluvissa tilintarkastusyhteisöissä. Se, missä määrin ketju antaa tilintarkastusyhteisölle laatutavoitteita, laaturiskejä ja vastaamistoimenpiteitä, jotka koskevat koko ketjua, riippuu tilintarkastusyhteisöllä ketjun kanssa olevista järjestelyistä.

Esimerkkejä ketjun vaatimuksista

- vaatimukset siitä, että tilintarkastusyhteisö lisää laadunhallintajärjestelmäänsä laatutavoitteita tai laaturiskejä, jotka ovat yhteisiä ketjuun kuuluville tilintarkastusyhteisöille.
- vaatimukset siitä, että tilintarkastusyhteisö lisää laadunhallintajärjestelmäänsä vastaamistoimenpiteitä, jotka ovat yhteisiä ketjuun kuuluville tilintarkastusyhteisöille. Tällaisiin ketjun suunnittelemiin vastaamistoimenpiteisiin voivat kuulua ketjun toimintaperiaatteet tai menettelytavat, joissa täsmennetään johtamiseen liittyvät roolit ja velvollisuudet – mukaan lukien miten valtuudet ja velvollisuudet odotetaan osoitettavan tilintarkastusyhteisössä – tai resurssit kuten ketjun kehittämät metodologiat toimeksiantojen suorittamista varten tai IT-sovellukset.
- vaatimukset siitä, että tilintarkastusyhteisö on ketjun seurantatoimintojen kohteena. Nämä seurantatoiminnot voivat liittyä ketjun vaatimuksiin (esim. sen seuranta, että tilintarkastusyhteisö on ottanut ketjun metodologian käyttöön asianmukaisesti) tai tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmään yleisesti.

Esimerkkejä ketjun palveluista

- palvelut tai resurssit, joita tilintarkastusyhteisö voi oman valintansa mukaan käyttää laadunhallintajärjestelmässään tai toimeksiantojen suorittamisessa, kuten vapaaehtoiset koulutusohjelmat, konsernin osien tilintarkastajien tai erityisasiantuntijoiden käyttäminen ketjun sisällä taikka sellaisen palvelukeskuksen käyttäminen, joka on perustettu ketjun tasolla tai jonka on perustanut toinen ketjuun kuuluva tilintarkastusyhteisö tai ketjuun kuuluvien tilintarkastusyhteisöjen ryhmä.

A176. Ketju voi asettaa tilintarkastusyhteisölle ketjun vaatimusten tai palvelujen käyttöönottoa koskevia velvollisuuksia.

Esimerkkejä tilintarkastusyhteisön velvollisuuksista, jotka koskevat ketjun vaatimusten tai palvelujen käyttöönottoa

- Tilintarkastusyhteisöllä täytyy olla käytössään tietty IT-infrastruktuuri ja tietyt IT-prosessit tukemassa ketjulta saatavaa IT-sovellusta, jota tilintarkastusyhteisö käyttää laadunhallintajärjestelmässään.
- Tilintarkastusyhteisön täytyy antaa koko yhteisön kattavaa koulutusta ketjun tarjoamasta metodologiasta, myös silloin kun metodologiaan tehdään päivityksiä.

A177. Tilintarkastusyhteisö voi muodostaa käsityksen ketjun vaatimuksista tai palveluista ja niiden käyttöönottoon liittyvistä velvollisuuksistaan sellaisten ketjulle osoitettavien tiedustelujen ja siltä saatavan dokumentaation avulla, jotka koskevat esimerkiksi seuraavia seikkoja:

- ketjun hallinto ja johtaminen.
- toimenpiteet, joita ketju on suorittanut suunnitellessaan, ottaessaan käyttöön ja soveltuvissa tapauksissa toteuttaessaan ketjun vaatimuksia tai palveluja.
- miten ketju tunnistaa ketjun vaatimuksiin tai palveluihin vaikuttavat muutokset tai muun informaation ja vastaa niihin, kuten ammatillisten standardien muutokset tai informaatio, joka antaa viitteitä puutteellisuudesta ketjun vaatimuksissa tai palveluissa.

- miten ketju seuraa ketjun vaatimusten tai palvelujen asianmukaisuutta – mihin voi kuulua ketjuun kuuluvien tilintarkastusyhteisöjen seurantatoimintojen kautta tapahtuvaa seurantaa – sekä ketjun niiden prosessien asianmukaisuutta, joilla tunnistetut puutteellisuudet korjataan.

Ketjun vaatimukset tai palvelut tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmässä (viittaus: kappale 49)

A178. Ketjun vaatimusten tai palvelujen ominaispiirteet ovat yksi tekijä (tilanne, tapahtuma, olosuhde, toimiminen tai toimimatta jättäminen) laaturiskejä tunnistettaessa ja arvioitaessa.

Esimerkki ketjun vaatimuksesta tai palvelusta, josta aiheutuu laaturiski
Ketju saattaa vaatia tilintarkastusyhteisöä käyttämään asiakassuhteiden ja yksittäisten toimeksiantojen hyväksymiseen ja jatkamiseen IT-sovellusta, jota käytetään koko ketjussa. Tästä voi aiheutua sellainen laaturiski, että IT-sovellus ei käsittele paikalliseen säädökseen tai määräykseen sisältyviä seikkoja, jotka tilintarkastusyhteisön pitää ottaa huomioon hyväksyessään ja jatkaessaan asiakassuhteita ja yksittäisiä toimeksiantoja.

A179. Ketjun vaatimusten yhtenä tarkoituksena voi olla laadukkaiden toimeksiantojen yhdenmukainen suorittaminen ketjuun kuuluvissa tilintarkastusyhteisöissä. Ketju voi odottaa tilintarkastusyhteisön ottavan ketjun vaatimukset käyttöön, mutta sen voi kuitenkin olla tarpeellista muokata tai täydentää ketjun vaatimuksia niin, että ne ovat asianmukaisia tilintarkastusyhteisön ja sen toimeksiantojen luonne ja olosuhteet huomioon ottaen.

Esimerkkejä siitä, miten ketjun vaatimuksia tai palveluja mahdollisesti pitää muokata tai täydentää	
Ketjun vaatimus tai palvelu	Miten tilintarkastusyhteisö muokkaa ketjun vaatimusta tai palvelua
Ketju vaatii tilintarkastusyhteisöä sisällyttämään laadunhallintajärjestelmään tiettyjä laaturiskejä, jotta kaikki ketjuun kuuluvat tilintarkastusyhteisöt vastaavat kyseisiin laaturiskeihin.	Osana laaturiskien tunnistamista ja arvioimista tilintarkastusyhteisö ottaa huomioon ketjun vaatimat laaturiskit. Tilintarkastusyhteisö myös suunnittelee ja ottaa käyttöön toimenpiteitä ketjun vaatimiin laaturiskeihin vastaamiseksi.
Ketju vaatii tilintarkastusyhteisöä suunnittelemaan ja ottamaan käyttöön tiettyjä vastaamistoimenpiteitä.	Osana vastaamistoimenpiteiden suunnittelua ja käyttöönottoa tilintarkastusyhteisö määrittää: • mihin laaturiskeihin toimenpiteillä vastataan. • miten ketjun vaatimat vastaamistoimenpiteet sisällytetään tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmään tilintarkastusyhteisön luonne ja olosuhteet huomioon ottaen. Tähän voi kuulua vastaamistoimenpiteen räätälöinti kuvastamaan tilintarkastusyhteisön ja sen toimeksiantojen luonnetta ja olosuhteita (esim. metodologian räätälöinti säädöksessä tai määräyksessä vaadittavien seikkojen huomioon ottamiseksi).
Tilintarkastusyhteisö käyttää konsernin osien tilintarkastajina muissa ketjuun kuuluvissa tilintarkastusyhteisöissä työskenteleviä henkilöitä. Ketjulla on vaatimuksia, joilla pyritään ketjuun kuuluvien tilintarkastusyhteisöjen laadunhallintajärjestelmien pitkälle menevään samankaltaisuuteen. Ketjun vaatimuksiin sisältyy yksilöityjä kriteerejä, joita sovelletaan konsernin osaa koskevaan työhön osoitettuihin henkilöihin konsernin tilintarkastuksessa.	Tilintarkastusyhteisö luo toimintaperiaatteet tai menettelytavat, joiden mukaan toimeksiantotiimin täytyy saada konsernin osan tilintarkastajalta (ts. toiselta ketjuun kuuluvalta tilintarkastusyhteisöltä) vahvistus siitä, että konsernin osaan osoitetut henkilöt täyttävät ketjun vaatimuksissa yksilöidyt kriteerit.

A180. Joissakin olosuhteissa tilintarkastusyhteisö saattaa ketjun vaatimuksia tai palveluja muokatessaan tunnistaa mahdollisuuksia parantaa ketjun vaatimuksia tai palveluja, ja se voi viestiä ketjulle näistä parannuksista.

Seurantatoiminnot, joita ketju kohdistaa tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmään (viittaus: kappale 50(c))

A181. Seurantatoimintojen, joita ketju kohdistaa tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmään, tuloksiin voi sisältyä sellaista informaatiota kuin:

- kuvaus seurantatoiminnoista, niiden luonne, ajoitus ja laajuus mukaan luettuina;
- tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmää koskevat havainnot, tunnistetut puutteellisuudet ja muut huomiot (esim. positiiviset lopputulemat tai tilintarkastusyhteisön tilaisuus parantaa tai edelleen tehostaa laadunhallintajärjestelmää); ja
- ketjun arvio tunnistettujen puutteellisuuksien juurisyystä (tai -syistä), tunnistettujen puutteellisuuksien arvioitu vaikutus sekä suositeltavat korjaavat toimet.

Seurantatoiminnot, joita ketju kohdistaa ketjuun kuuluviin tilintarkastusyhteisöihin (viittaus: kappale 51(b))

A182. Ketjulta saatava informaatio niiden seurantatoimenpiteiden kokonaistuloksista, jotka se on kohdistanut ketjuun kuuluvien tilintarkastusyhteisöjen laadunhallintajärjestelmiin, voi olla yhdistelmä tai yhteenveto kappaleessa A181 kuvatusta informaatiosta, mukaan lukien kehityssuunnat ja ketjulle yhteiset alueet, joilla on havaittu puutteellisuuksia, tai positiiviset lopputulemat, jotka voidaan kopioida ketjuun. Tällaista informaatiota:

- tilintarkastusyhteisö voi hyödyntää:
  - laaturiskejä tunnistaessaan ja arvioidessaan.
  - osana muuta relevanttia informaatiota, jonka se ottaa huomioon määrittäessään, esiintyykö puutteellisuuksia ketjun vaatimuksissa tai palveluissa, joita tilintarkastusyhteisö käyttää laadunhallintajärjestelmässään.
- voidaan antaa konsernitoimeksiannoista vastaaville henkilöille arvioitaessa sellaisten ketjuun kuuluvassa tilintarkastusyhteisössä työskentelevien konsernin osien tilintarkastajien pätevyyttä ja kyvykkyyttä, joita koskevat ketjun yhteiset vaatimukset (esim. yhteiset laatutavoitteet, laaturiskit ja vastaamistoimenpiteet).

A183. Joissakin olosuhteissa tilintarkastusyhteisö voi saada ketjulta informaatiota jonkin ketjuun kuuluvan tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmässä tunnistetuista puutteellisuuksista, joilla on vaikutusta tilintarkastusyhteisöön. Ketju voi myös koota ketjuun kuuluvilta tilintarkastusyhteisöiltä informaatiota niiden laadunhallintajärjestelmiin kohdistuneiden ulkoisten laaduntarkastusten tuloksista. Joissakin tapauksissa säädös tai määräys voi tietyssä maassa tai tietyllä muulla oikeudenkäyttöalueella estää ketjua jakamasta informaatiota toisille ketjuun kuuluville tilintarkastusyhteisöille tai rajoittaa tällaisen informaation yksityiskohtaisuutta.

A184. Silloin kun ketju ei anna informaatiota ketjuun kuuluviin tilintarkastusyhteisöihin kohdistamiensa seurantatoimintojen kokonaistuloksista, tilintarkastusyhteisö voi ryhtyä lisätoimiin, kuten:

- keskustella asiasta ketjun kanssa; ja
- määrittää vaikutus tilintarkastusyhteisön toimeksiantoihin ja viestiä tästä vaikutuksesta toimeksiantotiimeille.

Tilintarkastusyhteisön tunnistamat puutteellisuudet ketjun vaatimuksissa tai palveluissa (viittaus: kappale 52)

A185. Koska tilintarkastusyhteisön käyttämät ketjun vaatimukset tai palvelut muodostavat osan tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmästä, tämän standardin vaatimukset seurannasta ja korjaamisesta koskevat myös niitä. Ketjun vaatimusten tai palvelujen seurantaa voi tehdä ketju, tilintarkastusyhteisö tai molemmat yhdessä.

Esimerkki siitä, että sekä ketju että tilintarkastusyhteisö tekevät ketjun vaatimuksen tai palvelun seurantaa
Ketju voi suorittaa seurantatoimintoja ketjun tasolla yhteisen metodologian osalta. Myös tilintarkastusyhteisö seuraa toimeksiantojen laaduntarkastuksien avulla, miten toimeksiantotiimien jäsenet soveltavat metodologiaa.

A186. Suunnitellessaan ja ottaessaan käyttöön korjaavia toimia ketjun vaatimuksissa tai palveluissa tunnistetun puutteellisuuden vaikutukseen vastaamiseksi tilintarkastusyhteisö voi:

- muodostaa käsityksen ketjun suunnittelemista korjaavista toimista, mukaan lukien se, onko tilintarkastusyhteisöllä korjaavien toimenpiteiden käyttöönottoa koskevia velvollisuuksia; ja
- harkita, pitääkö sen suorittaa täydentäviä korjaavia toimia tunnistettuun puutteellisuuteen ja siihen liittyvään juurisyyhyn (tai liittyviin juurisyihin) vastaamiseksi, esimerkiksi kun:
  - ketju ei ole ryhtynyt asianmukaisiin korjaaviin toimiin; tai
  - vie aikaa ennen kuin ketjun korjaavat toimet vastaavat tunnistettuun puutteellisuuteen tehokkaasti.

Laadunhallintajärjestelmän arvioiminen (viittaus: kappale 53)

A187. Henkilö(t), jo(i)lla on ylin vastuu ja tilivelvollisuus laadunhallintajärjestelmästä, voivat saada muilta henkilöiltä apua arvioinnin suorittamiseen. Kyseisillä henkilöillä on kuitenkin edelleen ylin vastuu ja tilivelvollisuus arvioinnista.

A188. Arvioinnin suorittamisajankohta voi riippua tilintarkastusyhteisön olosuhteista, ja se voi osua tilintarkastusyhteisön tilikauden loppuun tai vuotuisen seurantasyklin päättymisaikaan.

A189. Laadunhallintajärjestelmän arvioimisen perustana toimivaan informaatioon kuuluu kappaleen 46 mukainen informaatio, joka on annettu henkilö(i)lle, jo(i)lla on ylin vastuu ja tilivelvollisuus laadunhallintajärjestelmästä.

Skaalautuvuutta koskevia esimerkkejä, jotka havainnollistavat, kuinka laadunhallintajärjestelmän arvioimisen perustana toimiva informaatio voidaan hankkia

- Yksinkertaisessa tilintarkastusyhteisössä henkilö(t), jo(i)lla on ylin vastuu ja tilivelvollisuus laadunhallintajärjestelmästä, saattaa (tai saattavat) osallistua seurantaan ja korjaamiseen suoraan ja näin ollen olla tietoisia laadunhallintajärjestelmän arvioinnin tukena olevasta informaatiosta.
- Monimutkaisemmassa tilintarkastusyhteisössä henkilö(t), jo(i)lla on ylin vastuu ja tilivelvollisuus laadunhallintajärjestelmästä, saattaa (tai saattavat) joutua luomaan prosesseja laadunhallintajärjestelmän arviointia varten tarvittavan informaation kokoamiseksi, yhteenvedon tekemiseksi siitä ja sen kommunikoimiseksi.

Laadunhallintajärjestelmää koskevan johtopäätöksen tekeminen (viittaus: kappale 54)

A190. Tämän standardin yhteydessä tarkoituksena on, että järjestelmä kokonaisuutena antaa tilintarkastusyhteisölle kohtuullisen varmuuden laadunhallintajärjestelmän tavoitteiden saavuttamisesta. Laadunhallintajärjestelmää koskevaa johtopäätöstä tehdessään henkilö(t), jo(i)lla on ylin vastuu ja tilivelvollisuus laadunhallintajärjestelmästä, saattaa (tai saattavat) ottaa huomioon seuraavia seikkoja seuranta- ja korjaamisprosessin tuloksia hyödyntäessään:

- tunnistettujen puutteellisuuksien vakavuus ja se, miten laajalle ne ulottuvat, sekä niiden vaikutus laadunhallintajärjestelmän tavoitteiden saavuttamiseen;
- se, onko tilintarkastusyhteisö suunnitellut ja ottanut käyttöön korjaavia toimia ja ovatko arviointiajankohtaan mennessä suoritetut korjaavat toimet tehokkaita; ja
- se, onko tunnistettujen puutteellisuuksien vaikutus laadunhallintajärjestelmään korjattu asianmukaisesti, kuten että onko ryhdytty kappaleen 45 mukaisiin jatkotoimiin.

A191. Saattaa olla niin, että tunnistetut vakavat puutteellisuudet (mukaan lukien tunnistetut vakavat ja laajalle ulottuvat puutteellisuudet) on korjattu asianmukaisesti ja niiden vaikutus on korjattu arviointiajankohtana. Tällöin henkilö(t), jo(i)lla on ylin vastuu ja tilivelvollisuus laadunhallintajärjestelmästä, voi(vat) tehdä johtopäätöksen, että laadunhallintajärjestelmä antaa tilintarkastusyhteisölle kohtuullisen varmuuden laadunhallintajärjestelmän tavoitteiden saavuttamisesta.

A192. Tunnistetulla puutteellisuudella voi olla laajalle ulottuva vaikutus laadunhallintajärjestelmän suunnitteluun, käyttöönottoon ja toimintaan esimerkiksi, kun:

- puutteellisuus vaikuttaa laadunhallintajärjestelmän useaan komponenttiin tai osa-alueeseen.

- puutteellisuus rajoittuu laadunhallintajärjestelmän yksittäiseen komponenttiin tai osa-alueeseen, mutta se on perustavanlaatuinen laadunhallintajärjestelmän kannalta.
- puutteellisuus vaikuttaa tilintarkastusyhteisön useampaan liiketoimintayksikköön tai maantieteelliseen sijaintipaikkaan.
- puutteellisuus rajoittuu johonkin liiketoimintayksikköön tai maantieteelliseen sijaintipaikkaan, mutta kyseinen liiketoimintayksikkö tai sijaintipaikka on koko tilintarkastusyhteisön kannalta perustavanlaatuinen.
- puutteellisuus vaikuttaa huomattavaan osaan tietyn tyyppisistä tai luonteisista toimeksiannoista.

Esimerkki tunnistetusta puutteellisuudesta, jonka voidaan katsoa olevan vakava mutta ei laajalle ulottuva

Tilintarkastusyhteisö tunnistaa puutteellisuuden pienehkössä aluetoimistossaan. Tunnistettu puutteellisuus liittyy monien toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen noudattamatta jättämiseen. Tilintarkastusyhteisö toteaa, että aluetoimiston kulttuuri, erityisesti sen johtamiseen liittyvät toimet ja käyttäytyminen, jotka ovat painottuneet liikaa taloudellisiin prioriteetteihin, on myötävaikuttanut tunnistetun puutteellisuuden juurisyyhyn. Tilintarkastusyhteisö toteaa, että tunnistetun puutteellisuuden vaikutus:

- on vakava, koska se liittyy aluetoimiston kulttuuriin ja tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen yleiseen noudattamiseen; ja
- ei ole laajalle ulottuva, koska se rajoittuu pienehköön aluetoimistoon.

A193. Henkilö(t), jo(i)lla on ylin vastuu ja tilivelvollisuus laadunhallintajärjestelmästä, voi(vat) tehdä johtopäätöksen, että laadunhallintajärjestelmä ei anna tilintarkastusyhteisölle kohtuullista varmuutta laadunhallintajärjestelmän tavoitteiden saavuttamisesta olosuhteissa, joissa tunnistetut puutteellisuudet ovat vakavia ja laajalle ulottuvia, tunnistettujen puutteellisuuksien korjaamiseksi suoritetut toimet eivät ole asianmukaisia ja tunnistettujen puutteellisuuksien vaikutusta ei ole korjattu asianmukaisesti.

Esimerkki tunnistetusta puutteellisuudesta, jonka voidaan katsoa olevan vakava ja laajalle ulottuva

Tilintarkastusyhteisö tunnistaa puutteellisuuden aluetoimistossa, joka on laajin sen toimistoista ja antaa taloudellista, toiminnallista ja teknistä tukea koko alueelle. Tunnistettu puutteellisuus liittyy monien toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen noudattamatta jättämiseen. Tilintarkastusyhteisö toteaa, että aluetoimiston kulttuuri, erityisesti sen johtamiseen liittyvät toimet ja käyttäytyminen, jotka ovat painottuneet liikaa taloudellisiin prioriteetteihin, on myötävaikuttanut tunnistetun puutteellisuuden juurisyyhyn. Tilintarkastusyhteisö toteaa, että tunnistetun puutteellisuuden vaikutus:

- on vakava, koska se liittyy aluetoimiston kulttuuriin ja tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen yleiseen noudattamiseen; ja
- on laajalle ulottuva, koska aluetoimisto on laajin toimistoista ja tukee monia muita toimistoja, ja tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteiden ja menettelytapojen noudattamatta jättämisellä voi olla laajempi vaikutus muihin toimistoihin.

A194. Tilintarkastusyhteisöltä voi viedä aikaa korjata tunnistetut puutteellisuudet, jotka ovat vakavia ja laajalle ulottuvia. Sitä mukaa kuin tilintarkastusyhteisö jatkaa toimenpiteitä tunnistettujen puutteellisuuksien korjaamiseksi, tunnistettujen puutteellisuuksien laaja-alaisuus voi vähentyä ja saatetaan todeta, että tunnistetut puutteellisuudet ovat edelleen vakavia mutta eivät enää vakavia ja laajalle ulottuvia. Tällaisissa tapauksissa henkilö(t), jo(i)lla on ylin vastuu ja tilivelvollisuus laadunhallintajärjestelmästä, voi(vat) tehdä johtopäätöksen, että lukuun ottamatta sellaisiin tunnistettuihin puutteellisuuksiin liittyviä seikkoja, joiden vaikutus laadunhallintajärjestelmän suunnitteluun, käyttöönottoon ja toimintaan on vakava mutta ei laajalle ulottuva, laadunhallintajärjestelmä antaa tilintarkastusyhteisölle kohtuullisen varmuuden laadunhallintajärjestelmän tavoitteiden saavuttamisesta.

A195. Tässä standardissa ei vaadita tilintarkastusyhteisöä hankkimaan laadunhallintajärjestelmäänsä koskevaa riippumatonta varmennusraporttia, eikä estetä sitä tekemästä niin.

Ryhtyminen pikaisiin ja asianmukaisiin toimiin ja viestiminen edelleen (viittaus: kappale 55)

A196. Olosuhteissa, joissa henkilö(t), jo(i)lla on ylin vastuu ja tilivelvollisuus laadunhallintajärjestelmästä, päätyy (tai päätyvät) kappaleessa 54(b) tai 54(c) kuvattuun johtopäätökseen, tilintarkastusyhteisön pikaisiin ja asianmukaisiin toimiin saattavat kuulua:

- toimenpiteet, joilla tuetaan toimeksiantojen suorittamista osoittamalla lisää resursseja tai laatimalla lisää ohjeistusta sekä varmistamalla, että tilintarkastusyhteisön antamat raportit ovat olosuhteisiin nähden asianmukaisia, kunnes tunnistetut puutteellisuudet on korjattu, sekä viestimällä tällaisista toimenpiteistä toimeksiantotiimeille.
- juridisen neuvonnan hankkiminen.

A197. Joissakin olosuhteissa tilintarkastusyhteisöllä voi olla riippumaton hallintoelin, joka suorittaa toimivan johdon ulkopuolista valvontaa. Tällöin viestintään voi kuulua riippumattoman hallintoelimen informoiminen

A198. *Esimerkkejä olosuhteista, joissa tilintarkastusyhteisön voi olla asianmukaista viestiä laadunhallintajärjestelmän arvioinnista ulkopuolisille osapuolille*

- kun tilintarkastusyhteisö kuuluu ketjuun.
- kun muut ketjuun kuuluvat tilintarkastusyhteisöt käyttävät sen suorittamaa työtä esimerkiksi konsernin tilintarkastuksessa.
- kun tilintarkastusyhteisö toteaa, että sen antama raportti on laadunhallintajärjestelmän pettämisen seurauksena epäasianmukainen ja asiasta pitää tiedottaa asiakasyhteisön johdolle tai hallintoelimille.
- kun säädöksessä tai määräyksessä vaaditaan, että tilintarkastusyhteisö viestii valvontaviranomaiselle tai sääntelytaholle.

Suoriutumisarvioinnit (viittaus: kappale 56)

A199. Säännölliset suoriutumisarvioinnit edistävät tilivelvollisuutta. Henkilön suoriutumista arvioitaessa tilintarkastusyhteisö voi ottaa huomioon:

- tulokset tilintarkastusyhteisön seurantatoiminnoista, jotka kohdistuvat henkilön velvollisuuksiin liittyviin laadunhallintajärjestelmän osa-alueisiin. Joissakin olosuhteissa tilintarkastusyhteisö voi asettaa henkilölle tavoitteita ja mitata seurantatoimintojensa tuloksia kyseisiä tavoitteita vasten.
- henkilön toimet omiin velvollisuuksiinsa liittyviin tunnistettuihin puutteellisuuksiin vastaamiseksi, mukaan lukien toimien oikea-aikaisuus ja tehokkuus.

Skaalautuvuutta koskevia esimerkkejä, jotka havainnollistavat, kuinka tilintarkastusyhteisö voi tehdä suoriutumisarvioinnit

- Yksinkertaisessa tilintarkastusyhteisössä arviointi voidaan antaa palveluntuottajan tehtäväksi, tai tilintarkastusyhteisön seurantatoiminnot voivat antaa viitteitä henkilön suoriutumisesta.
- Monimutkaisemmassa tilintarkastusyhteisössä suoriutumisarvioinnit voi tehdä riippumaton toimivaan johtoon kuulumaton hallintoelimen jäsen tai tilintarkastusyhteisön hallintoelimen valvova erityiskomitea.

A200. Positiivisesta suoriutumisarvioinnista voidaan palkita maksamalla kompensaatiota tai antamalla ylennys tai muita kannustimia, jotka painottavat henkilön sitoutumista laatuun ja vahvistavat tilivelvollisuutta. Toisaalta tilintarkastusyhteisö voi ryhtyä korjaaviin toimiin vastatakseen negatiivisen suoriutumisarviointiin, joka voi vaikuttaa tilintarkastusyhteisön laatutavoitteiden saavuttamiseen.

Julkisella sektorilla huomioon otettavia seikkoja

A201. Julkisella sektorilla ei ehkä ole käytännössä mahdollista kohdistaa suoriutumisarviointia henkilöön, jolla (tai henkilöihin, joilla) on ylin vastuu ja tilivelvollisuus laadunhallintajärjestelmästä tai ryhtyä toimiin suoriutumisarvioinnin tuloksiin vas-

taamiseksi, kun otetaan huomioon, miten henkilö on nimitetty tehtävään. Suoriutumisarvioita voidaan kuitenkin tehdä muille tilintarkastusyhteisössä työskenteleville henkilöille, joilla on operatiivinen vastuu laadunhallintajärjestelmän osa-alueista.

Dokumentointi (viittaus: kappaleet 57–59)

A202. Dokumentaatio on evidenssiä siitä, että tilintarkastusyhteisö noudattaa tätä standardia sekä säädöksiä, määräyksiä tai relevantteja eettisiä vaatimuksia. Se voi myös olla hyödyllistä henkilöstön ja toimeksiantotiimien kouluttamista ajatellen varmistamalla organisaatiossa olevan tietämyksen säilymisen ja säilyttämällä historiatietoa tilintarkastusyhteisön tekemien laadunhallintajärjestelmää koskevien päätösten perusteista. Tilintarkastusyhteisön ei ole tarpeellista eikä käytännössä mahdollista dokumentoida jokaista huomioon ottamaansa seikkaa tai tekemäänsä harkintaan perustuvaa ratkaisua, jotka koskevat sen laadunhallintajärjestelmää. Tilintarkastusyhteisö voi lisäksi osoittaa informaatio ja kommunikaatio -komponentin, asiakirjojen tai muun kirjallisen aineiston tai laadunhallintajärjestelmän komponentteihin kiinteästi kuuluvien IT-sovellusten avulla, että se on noudattanut tätä standardia.

A203. Dokumentaatio voi olla formaalien kirjallisten manuaalien tai tarkistuslistojen ja lomakkeiden muodossa, tai se voi olla epämuodollista (esim. sähköpostiviestejä tai verkkosivulle tehtyjä päivityksiä) tai voidaan säilyttää IT-sovelluksissa tai muissa digitaalisissa muodoissa (esim. tietokannoissa). Tekijöihin, jotka voivat vaikuttaa tilintarkastusyhteisön ratkaisuihin dokumentaation muodosta, sisällöstä ja laajuudesta, mukaan lukien kuinka usein dokumentaatiota päivitetään, voivat kuulua:

- tilintarkastusyhteisön monimutkaisuus ja toimistojen lukumäärä;
- tilintarkastusyhteisön toiminnan ja organisaation luonne ja monimutkaisuus;
- tilintarkastusyhteisön suorittamien toimeksiantojen luonne ja niiden yhteisöjen luonne, joille toimeksiantoja suoritetaan;
- dokumentoitavan seikan luonne ja monimutkaisuus, kuten liittyykö se laadunhallintajärjestelmän osa-alueeseen, joka on muuttunut, tai alueeseen, jolla laaturiski on suurempi, sekä seikkaan liittyvien harkintaan perustuvien ratkaisujen monimutkaisuus; ja
- laadunhallintajärjestelmään tehtävien muutosten tiheys ja laajuus.

Yksinkertaisessa tilintarkastusyhteisössä ei ehkä tarvita viestittyjen seikkojen tueksi dokumentaatiota, koska epäformaalit viestintätavat saattavat olla tehokkaita. Yksinkertainen tilintarkastusyhteisö voi kuitenkin katsoa asianmukaiseksi dokumentoida tällaisen viestinnän saadakseen evidenssiä siitä, että se on toteutunut.

A204. Joissakin tapauksissa ulkoinen valvontaviranomainen voi asettaa formaaleja tai epäformaaleja dokumentointivaatimuksia esimerkiksi ulkoisessa laaduntarkastuksessa tehtyjen havaintojen seurauksena. Myös relevantit eettiset vaatimukset voivat sisältää dokumentointia koskevia nimenomaisia vaatimuksia; esimerkiksi IESBAn eettisissä säännöissä[27] vaaditaan tiettyjen seikkojen dokumentoimista, mukaan lukien tietyt eturistiriitoihin, säädösten ja määräysten noudattamatta jättämiseen sekä riippumattomuuteen liittyvät tilanteet.

A205. Tilintarkastusyhteisön ei tarvitse dokumentoida jokaisen tilanteen, tapahtuman, olosuhteen, toimimisen tai toimimatta jättämisen huomioon ottamista jokaisen laatutavoitteen osalta tai jokaisen laaturiskiä mahdollisesti aiheuttavan riskin osalta. Dokumentoidessaan laaturiskejä ja sitä, miten niihin vastataan sen vastaamistoimenpiteillä, tilintarkastusyhteisö voi kuitenkin dokumentoida syyt, jotka ovat johtaneet laaturiskeistä tehtyihin arvioihin (ts. arvioitu toteutuminen ja vaikutus yhden tai useamman laatutavoitteen saavuttamiseen), tueksi vastaamistoimenpiteiden yhdenmukaiselle käyttöönotolle ja toiminnalle.

A206. Dokumentaation voi tuottaa myös ketju, muut ketjuun kuuluvat tilintarkastusyhteisöt tai muut ketjuun sisältyvät rakenteet tai organisaatio.

[27] IESBAn eettiset säännöt, kappaleet R310.13, R360.28 ja R400.88

KANSAINVÄLINEN LAADUNHALLINTASTANDARDI ISQM 2

TOIMEKSIANTOKOHTAISET LAADUN LÄPIKÄYNNIT

(Sovelletaan tilintarkastuksiin ja yleisluonteisiin tarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2022 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin, sekä muihin varmennustoimeksiantoihin ja liitännäispalvelutoimeksiantoihin, jotka alkavat 15.12.2022 tai sen jälkeen.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1–4
Tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmä ja toimeksiantokohtaisten laadun läpikäyntien rooli	5–9
Standardin sitovuus	10
Voimaantulo.	11
Tavoite	12
Määritelmät	13
Vaatimukset	
Relevanttien vaatimusten soveltaminen ja noudattaminen	14–16
Toimeksiantokohtaisten laadun läpikäyntien suorittajien nimittäminen ja kelpoisuus	17–23
Toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittaminen	24–27
Dokumentointi	28–30
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Toimeksiantokohtaisten laadun läpikäyntien suorittajien nimittäminen ja kelpoisuus	A1–A24
Toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittaminen	A25–A49
Dokumentointi	A50–A53

Kansainvälistä laadunhallintastandardia (ISQM) 2 *Toimeksiantokohtaiset laadun läpikäynnit* tulee lukea yhdessä ISQM 1:n *Laadunhallinta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia tai yleisluonteisia tarkastuksia taikka muita varmennus- tai liitännäispalvelutoimeksiantoja* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä laadunhallintastandardissa (ISQM) käsitellään:

   (a) toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan nimittämistä ja kelpoisuutta; ja

   (b) toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan velvollisuuksia, jotka koskevat toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittamista ja dokumentointia.

2. Tätä standardia sovelletaan kaikkiin toimeksiantoihin, joissa ISQM 1:n mukaan vaaditaan toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittamista.[1] Tämä standardi on laadittu olettaen, että tilintarkastusyhteisön on noudatettava ISQM 1:tä tai vähintään samantasoisia kansallisia vaatimuksia. Tätä standardia on luettava yhdessä relevanttien eettisten vaatimusten kanssa.

3. Tämän standardin mukaisesti suoritettava toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti on erityinen vastaamistoimenpide, jonka tilintarkastusyhteisö suunnittelee ja ottaa käyttöön ISQM 1:n mukaisesti.[2] Toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittaja toteuttaa toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin toimeksiannon tasolla tilintarkastusyhteisön puolesta.

Skaalautuvuus

4. Toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan tässä standardissa vaadittavien toimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus vaihtelevat toimeksiannon tai yhteisön luonteesta ja olosuhteista riippuen. Toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan toimenpiteet olisivat esimerkiksi todennäköisesti suppeampia toimeksiannoissa, joihin liittyy vähemmän toimeksiantotiimin tekemiä merkittäviä harkintaan perustuvia ratkaisuja.

Tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmä ja toimeksiantokohtaisten laadun läpikäyntien rooli

5. ISQM 1:ssa määrätään tilintarkastusyhteisön velvollisuuksista, jotka koskevat sen laadunhallintajärjestelmää, ja vaaditaan, että tilintarkastusyhteisö suunnittelee ja ottaa käyttöön toimenpiteitä laaturiskiin vastaamiseksi tavalla, joka perustuu ja jolla vastataan syihin, jotka ovat johtaneet laaturiskeistä tehtyihin arvioihin.[3] ISQM 1:ssä tarkoitettuihin erityisiin vastaamistoimenpiteisiin kuuluu tämän standardin mukaisia toimeksiantokohtaisia laadun läpikäyntejä koskevien toimintaperiaatteiden ja menettelytapojen luominen.

6. Tilintarkastusyhteisö vastaa laadunhallintajärjestelmän suunnittelusta, käyttöönotosta ja toiminnasta. ISQM 1:n mukaan tilintarkastusyhteisön tavoitteena on suunnitella, ottaa käyttöön ja pitää toiminnassa tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia tai yleisluonteisia tarkastuksia taikka muita varmennus- tai liitännäispalvelutoimeksiantoja koskeva laadunhallintajärjestelmä, jonka avulla se saa kohtuullisen varmuuden siitä, että:

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

   (b) raportit, jotka tilintarkastusyhteisö tai toimeksiannosta vastuulliset henkilöt antavat toimeksiannoista, ovat olosuhteisiin nähden asianmukaisia.[4]

7. Kuten ISQM 1:ssä selitetään,[5] yhdenmukainen laadukkaiden toimeksiantojen suorittaminen palvelee yleistä etua. Laadukkaat toimeksiannot saavutetaan suunnittelemalla ja suorittamalla toimeksiannot ja raportoimalla niistä ammatillisten stan-

---

1 Kansainvälinen laadunhallintastandardi (ISQM) 1 (aiemmin Kansainvälinen laadunvalvontastandardi ISQC 1) *Laadunhallinta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia tai yleisluonteisia tarkastuksia taikka muita varmennus- tai liitännäispalvelutoimeksiantoja,* kappale 34(f)

2 ISQM 1, kappale 34(f)

3 ISQM 1, kappale 26

4 ISQM 1, kappale 14

5 ISQM 1, kappale 15

dardien ja sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti. Kyseisten standardien tavoitteiden saavuttamiseen ja sovellettavien säädöksiin tai määräyksiin perustuvien vaatimusten noudattamiseen kuuluu ammatillisen harkinnan käyttäminen ja – kun toimeksianto on sen tyyppinen, että tämä on sovellettavissa – ammatillisen skeptisyyden noudattaminen.

8. Toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti on toimeksiantotiimin tekemien merkittävien harkintaan perustuvien ratkaisujen ja niiden pohjalta tehtyjen johtopäätösten objektiivinen arviointi. Toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan tekemä merkittävien harkintaan perustuvien ratkaisujen arviointi tapahtuu ammatilliset standardit ja sovellettavat säädöksiin ja määräyksiin perustuvat vaatimukset huomioon ottaen. Toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin ei kuitenkaan ole tarkoitus olla sen arviointia, onko koko toimeksianto ammatillisten standardien ja sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten tai tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen mukainen.

9. Toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittaja ei ole toimeksiantotiimin jäsen. Toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittaminen ei muuta toimeksiannosta vastuullisen henkilön vastuuta laadun hallinnasta ja saavuttamisesta toimeksiannossa tai toimeksiantotiimin jäsenten ohjauksesta ja valvonnasta ja heidän työnsä läpikäynnistä. Toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan ei tarvitse hankkia evidenssiä toimeksiannosta annettavan lausunnon tai johtopäätöksen tueksi, mutta toimeksiantotiimi voi hankkia lisää evidenssiä vastatessaan toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin aikana esiin nostettuihin seikkoihin.

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[6] selitetään, mitä tarkoittavat termit objektiivinen, vaatimukset, soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus, johdantoaineisto ja määritelmät.

Voimaantulo

11. Tätä standardia sovelletaan:

    (a) tilintarkastuksiin ja yleisluonteisiin tarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2022 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin; ja

    (b) muihin varmennustoimeksiantoihin ja liitännäispalvelutoimeksiantoihin, jotka alkavat 15.12.2022 tai sen jälkeen.

Tavoite

12. Tilintarkastusyhteisön tavoitteena on nimittämällä kelpoisuusehdot täyttävä toimeksiantokohtainen laadun läpikäynnin suorittaja tehdä objektiivinen arviointi, joka koskee toimeksiantotiimin tekemiä merkittäviä harkintaan perustuvia ratkaisuja sekä niiden pohjalta tehtyjä johtopäätöksiä.

Määritelmät

13. Seuraavia termejä käytetään tässä standardissa seuraavassa merkityksessä:

    (a) Toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti – 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.

    (b) Toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittaja – Partneri, muu tilintarkastusyhteisössä työskentelevä henkilö tai ulkopuolinen henkilö, jonka tilintarkastusyhteisö on nimittänyt suorittamaan toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin.

[6] ISQM 1, kappaleet 12 ja A6–A9

(c) Relevantit eettiset vaatimukset – Ammattieettiset periaatteet ja eettiset vaatimukset, joita sovelletaan tilintarkastusammattilaiseen tämän suorittaessa toimeksiantokohtaista laadun läpikäyntiä. Relevantteihin eettisiin vaatimuksiin kuuluvat yleensä IESBAn (International Ethics Standards Board for Accountants) julkaisuun *Kansainväliset eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille (sisältäen Kansanväliset riippumattomuusstandardit)* (IESBAn eettiset säännöt) sisältyvät vaatimukset, jotka koskevat tilinpäätökseen kohdistuvaa tilintarkastusta tai yleisluonteista tarkastusta taikka muita varmennus- tai liitännäispalvelutoimeksiantoja, sekä niitä tiukemmat kansalliset vaatimukset. (Viittaus: kappaleet A12–A15)

Vaatimukset

Relevanttien vaatimusten soveltaminen ja noudattaminen

14. Tilintarkastusyhteisöllä ja toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajalla on oltava käsitys tästä standardista, soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus mukaan luettuna, ymmärtääkseen tämän standardin tavoitteen ja soveltaakseen relevantteja vaatimuksia asianmukaisesti.

15. Tilintarkastusyhteisön tai toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan, sen mukaan kuin on sovellettavissa, on noudatettava tämän standardin kaikkia vaatimuksia, paitsi jos vaatimus ei ole relevantti toimeksiannon olosuhteissa.

16. Vaatimusten asianmukaisen soveltamisen odotetaan antavan riittävän perustan tämän standardin tavoitteen saavuttamiselle. Jos tilintarkastusyhteisö tai toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittaja kuitenkin toteaa, ettei relevantteja vaatimuksia noudattamalla saada riittävää perustaa standardin tavoitteen saavuttamiselle, tilintarkastusyhteisön tai toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan, sen mukaan kuin on sovellettavissa, on ryhdyttävä lisätoimiin tavoitteen saavuttamiseksi.

Toimeksiantokohtaisten laadun läpikäyntien suorittajien nimittäminen ja kelpoisuus

17. Tilintarkastusyhteisön on luotava toimintaperiaatteet tai menettelytavat, joiden mukaan vastuu toimeksiantokohtaisten laadun läpikäyntien suorittajien nimittämisestä on osoitettava henkilöi(lle), jo(i)lla on kyseisen velvollisuuden täyttämiseksi tarvittava pätevyys, kyvykkyys ja asianmukaiset valtuudet tilintarkastusyhteisössä. Näissä toimintaperiaatteissa tai menettelytavoissa täytyy olla vaatimus siitä, että tällainen henkilö nimittää (tai tällaiset henkilöt nimittävät) toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan. (Viittaus: kappaleet A1–A3)

18. Tilintarkastusyhteisön on luotava toimintaperiaatteet tai menettelytavat, joissa määrätään kelpoisuuskriteerit toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajaksi nimitettävälle henkilölle. Näissä toimintaperiaatteissa tai menettelytavoissa täytyy olla vaatimus siitä, että toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittaja ei ole toimeksiantotiimin jäsen, ja: (viittaus: kappale A4)

    (a) hänellä on pätevyys ja kyvykkyys, mukaan lukien riittävästi aikaa, ja asianmukaiset valtuudet toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittamiseksi; (viittaus: kappaleet A5–A11)

    (b) hän noudattaa relevantteja eettisiä vaatimuksia, mukaan lukien vaatimukset, jotka liittyvät toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan objektiivisuutta ja riippumattomuutta vaarantaviin uhkiin; ja (viittaus: kappaleet A12–A15)

    (c) hän noudattaa mahdollisia säädöksiin ja määräyksiin sisältyviä vaatimuksia, jotka ovat relevantteja toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan kelpoisuuden kannalta. (Viittaus: kappale A16)

19. Kappaleen 18(b) mukaisesti luotavissa tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteissa tai menettelytavoissa on myös käsiteltävä objektiivisuutta vaarantavia uhkia, joita syntyy, jos henkilö nimitetään toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajaksi toimittuaan aiemmin toimeksiannosta vastuullisena henkilönä. Tällaisissa toimintaperiaatteissa tai menettelytavoissa on määrättävä jäähdyttelyaika, jonka pituus on kaksi vuotta tai relevanttien eettisten vaatimusten sitä edellyttäessä pidempi ajanjakso, ennen kuin toimeksiannosta vastuullinen henkilö voi ottaa vastaan toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan tehtävän. (Viittaus: kappaleet A17–A18)

20. Tilintarkastusyhteisön on luotava toimintaperiaatteet tai menettelytavat, joissa määrätään kelpoisuuskriteerit toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajaa avustaville henkilöille. Näissä toimintaperiaatteissa tai menettelytavoissa täytyy olla vaatimus siitä, että tällaiset henkilöt eivät ole toimeksiantotiimin jäseniä, ja:

    (a) heillä on pätevyys ja kyvykkyys, mukaan lukien riittävästi aikaa, heille osoitettavien tehtävien suorittamiseksi; ja (viittaus: kappale A19)

    (b) he noudattavat relevantteja eettisiä vaatimuksia, mukaan lukien heidän objektiivisuuttaan ja riippumattomuuttaan vaarantaviin uhkiin liittyvät vaatimukset, sekä soveltuvissa tapauksissa säädöksiin ja määräyksiin perustuvia vaatimuksia. (Viittaus: kappaleet A20–A21)

21. Tilintarkastusyhteisön on luotava toimintaperiaatteet tai menettelytavat, joissa:

    (a) vaaditaan, että toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittaja ottaa kokonaisvastuun toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittamisesta; ja

    (b) käsitellään toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan velvollisuutta päättää läpikäynnissä avustavien henkilöiden ohjauksen ja valvonnan luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta ja heidän työnsä läpikäynnistä. (Viittaus: kappale A22)

Toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan kelpoisuuden heikkeneminen toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittamisessa

22. Tilintarkastusyhteisön on luotava toimintaperiaatteet tai menettelytavat, joissa käsitellään olosuhteita, joissa toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan kelpoisuus suorittaa toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti on heikentynyt, ja joissa käsitellään asianmukaisia toimia, joihin tilintarkastusyhteisön tulee ryhtyä, mukaan lukien korvaavan henkilön yksilöiminen ja nimittäminen tällaisissa olosuhteissa. (Viittaus: kappale A23)

23. Kun toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan tietoon tulee hänen kelpoisuuttaan heikentäviä olosuhteita, hänen on ilmoitettava tästä asiaankuuluvalle henkilölle (tai asiaankuuluville henkilöille) tilintarkastusyhteisössä, ja: (viittaus: kappale A24)

    (a) jos toimeksiantokohtaista laadun läpikäyntiä ei ole aloitettu, kieltäydyttävä tulemasta nimitetyksi toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajaksi; tai

    (b) jos toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti on aloitettu, keskeytettävä sen suorittaminen.

Toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittaminen

24. Tilintarkastusyhteisön on luotava toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittamista koskevat toimintaperiaatteet tai menettelytavat, jotka käsittelevät:

    (a) toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan velvollisuutta suorittaa kappaleiden 25–26 mukaisia toimenpiteitä asianmukaisina ajankohtina toimeksiannon aikana saadakseen asianmukaisen perustan toimeksiantotiimin tekemien merkittävien harkintaan perustuvien ratkaisujen ja niistä tehtyjen johtopäätösten objektiiviselle arvioimiselle;

    (b) toimeksiannosta vastuullisen henkilön velvollisuuksia, jotka liittyvät toimeksiantokohtaiseen laadun läpikäyntiin, mukaan lukien ettei toimeksiannosta vastuullinen henkilö saa päivätä toimeksiannosta annettavaa raporttia aikaisemmalle päivälle kuin jona toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajalta on saatu kappaleen 27 mukainen ilmoitus siitä, että toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti on valmis; ja (viittaus: kappaleet A25–A26)

    (c) olosuhteita, joissa toimeksiantotiimin keskustelut toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan kanssa jostakin merkittävästä harkintaan perustuvasta ratkaisusta ovat luonteeltaan ja laajuudeltaan sellaisia, että toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan objektiivisuus vaarantuu, sekä asianmukaisia tapoja toimia näissä olosuhteissa. (Viittaus: kappale A27)

25. Toimeksiantokohtaista laadun läpikäyntiä suorittaessaan sen suorittajan on: (viittaus: kappaleet A28–A33)

(a) luettava seuraavilta tahoilta saatu seuraavia asioita koskeva informaatio ja muodostettava käsitys siitä: (viittaus: kappale A34)

(i) toimeksiantotiimiltä saatu informaatio toimeksiannon ja yhteisön luonteesta ja olosuhteista; ja

(ii) tilintarkastusyhteisöltä saatu sen seuranta- ja korjaamisprosessin liittyvä informaatio, erityisesti tunnistetut puutteellisuudet, jotka saattavat liittyä tai vaikuttaa alueisiin, joihin sisältyy toimeksiantotiimin tekemiä merkittäviä harkintaan perustuvia ratkaisuja.

(b) keskusteltava toimeksiannosta vastuullisen henkilön ja soveltuvissa tapauksissa muiden toimeksiantotiimin jäsenten kanssa merkittävistä seikoista ja merkittävistä harkintaan perustuvista ratkaisuista, jotka on tehty toimeksiantoa suunniteltaessa ja suoritettaessa sekä siitä raportoitaessa. (viittaus: kappaleet A35–A38)

(c) käytävä kohdissa (a) ja (b) hankitun informaation perusteella läpi toimeksiantoa koskevaa valittua dokumentaatiota, joka liittyy toimeksiantotiimin tekemiin merkittäviin harkintaan perustuviin ratkaisuihin, ja arvioitava: (viittaus: kappaleet A39–A43)

(i) perusteita kyseisten merkittävien harkintaan perustuvien ratkaisujen tekemiselle, ja – kun toimeksianto on sen tyyppinen, että tämä on sovellettavissa – ammatillisen skeptisyyden noudattamiselle;

(ii) sitä, tukeeko toimeksiantoa koskeva dokumentaatio tehtyjä johtopäätöksiä; ja

(iii) sitä, ovatko tehdyt johtopäätökset asianmukaisia.

(d) kun on kyse tilintarkastuksesta, arvioitava perusteet toimeksiannosta vastuullisen henkilön toteamukselle, että riippumattomuutta koskevat relevantit eettiset vaatimukset on täytetty. (viittaus: kappale A44)

(e) arvioitava, onko konsultoitu asianmukaisesti vaikeista tai kiistanalaisista seikoista tai seikoista, joihin liittyy mielipide-eroja, sekä arvioitava konsultaatioiden perusteella tehtyjä johtopäätöksiä. (viittaus: kappale A45)

(f) kun on kyse tilintarkastuksesta, arvioitava perusteet toimeksiannosta vastuullisen henkilön toteamukselle, että hänen osallistumisensa on ollut riittävää ja asianmukaista koko tilintarkastustoimeksiannon ajan, siten että hänellä on perusteet todeta, että merkittävät hankintaan perustuvat ratkaisut ja tehdyt johtopäätökset ovat asianmukaisia toimeksiannon luonne ja olosuhteet huomioon ottaen. (viittaus: kappale A46)

(g) käytävä läpi:

(i) kun on kyse tilintarkastuksista, tilinpäätös ja sitä koskeva tilintarkastuskertomus, mukaan lukien soveltuvissa tapauksissa tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja koskeva kuvaus; (viittaus: kappale A47)

(ii) kun on kyse yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannoista, tilinpäätös tai taloudellinen informaatio ja toimeksiannosta annettava raportti; tai (viittaus: kappale A47)

(iii) kun on kyse muista varmennus- ja liitännäispalvelutoimeksiannoista, toimeksiannosta annettava raportti ja soveltuvissa tapauksissa kohdetta koskeva tieto. (Viittaus: kappale A48)

26. Toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan on ilmoitettava toimeksiannosta vastuulliselle henkilölle, jos hänellä on huolenaiheita siitä, etteivät toimeksiantotiimin tekemät merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut tai niiden pohjalta tehdyt johtopäätökset ole asianmukaisia. Jos tällaisia huolenaiheita ei ratkaista toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajaa tyydyttävällä tavalla, tämän on ilmoitettava asianmukaiselle henkilölle (tai asianmukaisille henkilöille) tilintarkastusyhteisössä, ettei toimeksiantokohtaista laadun läpikäyntiä ole mahdollista saattaa loppuun. (Viittaus: kappale A49)

Toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin loppuun saattaminen

27. Toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan on ratkaistava, onko tämän standardin vaatimukset toimeksiantokohtaisesta laadun läpikäynnistä täytetty ja onko toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti valmis. Jos näin on, hänen on ilmoitettava toimeksiannosta vastuulliselle henkilölle, että toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti on valmis.

Dokumentointi

28. Tilintarkastusyhteisön on luotava toimintaperiaatteet tai menettelytavat, joissa vaaditaan, että toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittaja ottaa vastuun toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin dokumentoimisesta. (Viittaus: kappale A50)

29. Tilintarkastusyhteisön on luotava toimintaperiaatteet tai menettelytavat, joissa vaaditaan, että toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti dokumentoidaan kappaleen 30 mukaisesti ja tällainen dokumentaatio sisällytetään toimeksiantoa koskevaan dokumentaatioon.

30. Toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan on varmistuttava siitä, että läpikäyntiä koskeva dokumentaatio on riittävää, jotta kokenut toimeksiantojen suorittaja, joka ei ole aiemmin ollut tekemisissä toimeksiannon kanssa, saa käsityksen toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan ja soveltuvissa tapauksessa häntä avustaneiden henkilöiden suorittamien toimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta sekä läpikäyntiä suoritettaessa tehdyistä johtopäätöksistä. Toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan on myös varmistuttava siitä, että läpikäyntiä koskeva dokumentaatio sisältää: (viittaus: kappaleet A51–A53)

    (a) toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan ja häntä siinä avustaneiden henkilöiden nimet;

    (b) läpikäydyn toimeksiantoa koskevan dokumentaation yksilöinnin;

    (c) perusteen toimeksiantokohtaisen läpikäynnin suorittajan kappaleen 27 mukaisesti tekemälle ratkaisulle;

    (d) kappaleiden 26 ja 27 mukaan vaadittavat ilmoitukset; ja

    (e) päivämäärän, jona toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti on saatettu loppuun.

***

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Toimeksiantokohtaisten laadun läpikäyntien suorittajien nimittäminen ja kelpoisuus

Toimeksiantokohtaisten laadun läpikäyntien suorittajien nimittämistä koskevan vastuun osoittaminen (viittaus: kappale 17)

A1. Jotta henkilö pystyisi täyttämään toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan nimittämistä koskevan velvollisuuden, relevanttiin pätevyyteen ja kyvykkyyteen voi kuulua asianmukainen tietämys seuraavista asioista:

- toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan velvollisuudet;
- kappaleiden 18 ja 19 mukaiset toimeksiantokohtaisten laadun läpikäyntien suorittajien kelpoisuuskriteerit;
- toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin kohteena olevan toimeksiannon tai yhteisön luonne ja olosuhteet, mukaan lukien toimeksiantotiimin koostumus.

A2. Tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteissa tai menettelytavoissa saatetaan määrätä, että toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan nimittämisestä vastuussa oleva henkilö ei ole sen toimeksiantotiimin jäsen, johon toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti kohdistetaan. Tietyissä olosuhteissa (esim. kun on kyse pienestä tilintarkastusyhteisöstä tai yksin vastuullisena toimivasta toimeksiantojen suorittajasta) ei ehkä kuitenkaan ole käytännössä mahdollista, että muu henkilö kuin toimeksiantotiimin jäsen nimittäisi toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan.

A3. Tilintarkastusyhteisö voi osoittaa useamman kuin yhden henkilön vastaamaan toimeksiantokohtaisten laadun läpikäyntien suorittajien nimittämisestä. Tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteissa tai menettelytavoissa voidaan esimerkiksi määrätä toimeksiantokohtaisten laadun läpikäyntien suorittajien nimittämiseen erilainen prosessi listattujen yhteisöjen tilintarkastuksia kuin listaamattomien yhteisöjen tilintarkastuksia tai muita toimeksiantoja varten siten, että kustakin prosessista vastaavat eri henkilöt.

Toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan kelpoisuus (viittaus: kappale 18)

A4. Joissakin olosuhteissa, esimerkiksi kun on kyse pienestä tilintarkastusyhteisöstä tai yksin vastuullisena toimivasta toimeksiantojen suorittajasta, tilintarkastusyhteisössä ei ehkä ole sellaista partneria tai muuta henkilöä, joka olisi kelpoinen suorittamaan toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin. Näissä olosuhteissa tilintarkastusyhteisö voi tehdä ulkopuolisten henkilöiden kanssa sopimuksen tai hankkia näiltä palveluja toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittamiseksi. Tilintarkastusyhteisön ulkopuolinen henkilö voi olla partneri tai työntekijä ketjuun kuuluvassa tilintarkastusyhteisössä, ketjuun kuuluvassa rakenteessa tai organisaatiossa tai palveluntuottajalla. Tällaisten henkilöä käytettäessä sovelletaan ISQM 1:n kohtia, jotka koskevat ketjun vaatimuksia tai palveluja tai palveluntuottajia.

Toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan kelpoisuuskriteerit

Pätevyys ja kyvykkyys, mukaan lukien riittävästi aikaa (viittaus: kappale 18(a))

A5. ISQM 1:ssä kuvataan pätevyyteen liittyviä ominaispiirteitä, mukaan lukien teknisen osaaminen, ammatillisten taitojen sekä ammatillisen etiikan, arvojen ja asenteiden integroiminen ja soveltaminen.[7] Seikkoihin, joita tilintarkastusyhteisö saattaa ottaa huomioon varmistuakseen siitä, että henkilöllä on tarvittava pätevyys toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittamiseksi, kuuluvat esimerkiksi:

- käsitys ammatillisista standardeista sekä sovellettavista säädöksiin ja määräyksiin perustuvista vaatimuksista sekä toimeksiannon kannalta relevanteista tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteista ja menettelytavoista;
- tarkastettavan yhteisön toimialan tuntemus;
- ymmärrys luonteeltaan ja monimutkaisuudeltaan samankaltaisista toimeksiannoista ja niiden kannalta relevantti kokemus; ja
- ymmärrys toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan velvollisuuksista läpikäynnin suorittamisessa ja dokumentoinnissa, mikä voidaan saavuttaa tai mitä voidaan parantaa saamalla relevanttia koulutusta tilintarkastusyhteisöltä.

A6. Tilanteet, tapahtumat, olosuhteet, toimimiset tai toimimatta jättämiset, jotka tilintarkastusyhteisö on ottanut huomioon todetessaan, että toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti on asianmukainen toimenpide yhteen tai useampaan laaturiskiin vastaamiseksi,[8] voivat olla tärkeä huomioon otettava seikka tilintarkastusyhteisön määrittäessä toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittamiseksi tarvittavaa pätevyyttä ja kyvykkyyttä kyseisen toimeksiannon osalta. Muita seikkoja, joita tilintarkastusyhteisö voi ottaa huomioon harkitessaan, onko toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajalla tarvittava pätevyys ja kyvykkyys, mukaan lukien riittävästi aikaa, pystyäkseen arvioimaan toimeksiantotiimin tekemät merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut ja niistä tehdyt johtopäätökset, ovat esimerkiksi:

- tarkastettavan yhteisön luonne.
- toimialan erityisyys ja monimutkaisuus tai sääntely-ympäristö, jossa yhteisö toimii.
- se, missä määrin toimeksianto liittyy seikkoihin, jotka vaativat erityistä asiantuntemusta (esimerkiksi tietotekniikkaa (IT) tai kirjanpidon tai tilintarkastuksen eritysalueita koskevaa), tai tieteellistä ja teknistä asiantuntemusta, jollaista mahdollisesti tarvitaan tietyissä varmennustoimeksiannoissa. Ks. myös kappale A19.

A7. Toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajaksi mahdollisesti nimitettävän henkilön pätevyyttä ja kyvykkyyttä arvioitaessa relevantteja huomioon otettavia seikkoja voivat olla myös tilintarkastusyhteisön seurantatoiminnoissa tehdyt havainnot (esim. havainnot sellaisten toimeksiantojen laaduntarkastuksista, joissa henkilö on ollut toimeksiantotiimin jäsen tai toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittaja) tai ulkoisten laaduntarkastusten tulokset.

---

7 ISQM 1, kappale A88

8 ISQM 1, kappale A134

A8. Asianmukaisen pätevyyden tai kyvykkyyden puuttuminen vaikuttaa toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan kykyyn käyttää asianmukaista ammatillista harkintaa läpikäyntiä suorittaessaan. Esimerkiksi jos toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajalla ei ole kokemusta relevantista toimialasta, hänellä ei ehkä ole tarvittavaa kykyä tai itseluottamusta arvioidakseen ja soveltuvissa tapauksissa haastaakseen toimeksiantotiimin tekemiä merkittäviä harkintaan perustuvia ratkaisuja ja ammatillisen harkinnan noudattamista monimutkaisessa toimialakohtaisessa kirjanpito- tai tilintarkastuskysymyksessä.

Asiaankuuluva auktoriteetti (viittaus: kappale 18(a))

A9. Tilintarkastusyhteisön tasolla toteutuvat toimet auttavat toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan auktoriteetin muodostumisessa. Esimerkiksi luomalla toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan roolia arvostava kulttuuri vähennetään todennäköisyyttä sille, että toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittaja kokee toimeksiannosta vastuullisen henkilön tai muun henkilöstön taholta painetta vaikuttaa epäasianmukaisella tavalla toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin lopputulemaan. Joissakin tapauksissa toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan auktoriteettia voidaan edistää mielipide-eroja koskevilla tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteilla tai menettelytavoilla, joihin voi kuulua toimia, joihin toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittaja voi ryhtyä, kun hänen ja toimeksiantotiimin välille syntyy erimielisyyttä.

A10. Toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan auktoriteetti voi heikentyä, kun:

- tilintarkastusyhteisön kulttuuri edistää vain hierarkiassa korkeammalla tasolla olevan henkilöstön auktoriteetin kunnioittamista.
- toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittaja on sellaisessa raportointilinjassa, että hän raportoi toimeksiannosta vastuulliselle henkilölle, esimerkiksi kun toimeksiannosta vastuullinen henkilö on johtavassa asemassa tilintarkastusyhteisössä tai vastaa toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan saamasta kompensaatiosta.

Julkisella sektorilla huomioon otettavia seikkoja

A11. Julkisella sektorilla tilintarkastaja (esimerkiksi Auditor General tai muu tämän sijasta valittu henkilö, jolla on asianmukainen pätevyys) voi toimia toimeksiannosta vastuullisen henkilön tehtävää vastaavassa tehtävässä, jossa hänellä on kokonaisvastuu julkisen sektorin tilintarkastuksista. Toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajaa nimitettäessä voidaan tällaisissa olosuhteissa ottaa huomioon tarve olla riippumaton sekä kyky tehdä objektiivinen arviointi.

Relevantit eettiset vaatimukset (viittaus: kappaleet 13(c), 18(b))

A12. Toimeksiantokohtaista laadun läpikäyntiä suoritettaessa sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset voivat vaihdella toimeksiannon tai yhteisön luonteesta ja olosuhteista riippuen. Relevanttien eettisten vaatimusten monet kohdat saattavat koskea vain yksittäisiä tilintarkastusammattilaisia, kuten toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajaa, eivätkä tilintarkastusyhteisöä itseään.

A13. Relevantteihin eettisiin vaatimuksiin voi sisältyä nimenomaisia riippumattomuusvaatimuksia, joita sovelletaan yksittäisiin tilintarkastusammattilaisiin, kuten toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajaan. Relevantteihin eettisiin vaatimuksiin voi myös sisältyä kohtia riippumattomuutta vaarantavista uhista, joita aiheutuu pitkäaikaisesta yhteydestä tilintarkastus- tai varmennusasiakkaaseen. Tällaisten pitkäaikaista yhteyttä koskevien kohtien soveltaminen ei ole sama asia kuin kappaleen 19 mukainen vaadittava jäähdyttelyaika, mutta ne pitää mahdollisesti ottaa huomioon sitä sovellettaessa.

Toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan objektiivisuutta vaarantavat uhat

A14. Toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan objektiivisuutta vaarantavia uhkia saattaa aiheutua hyvin erilaisista tosiseikoista ja olosuhteista. Esimerkiksi:

- oman työn tarkastamisen uhka voi syntyä, kun toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittaja on aiemmin osallistunut toimeksiantotiimin tekemiin merkittäviin harkintaan perustuviin ratkaisuihin, erityisesti toimeksiannosta vastuullisena henkilönä tai muuna toimeksiantotiimin jäsenenä.

- läheisyyden uhka tai oman intressin uhka voi syntyä, kun toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittaja on toimeksiannosta vastuullisen henkilön tai muun toimeksiantotiimin jäsenen lähisukulainen tai perheenjäsen tai hänellä on läheisiä henkilökohtaisia suhteita toimeksiantotiimin jäseniin.
- painostuksen uhka voi syntyä, kun toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajaan kohdistuu todellista tai koettua painetta (esim. kun toimeksiannosta vastuullinen henkilö on aggressiivinen tai dominoiva tai toimeksiantokohtaisen läpikäynnin suorittaja on sellaisessa raportointilinjassa, että hän raportoi toimeksiannosta vastuulliselle henkilölle).

A15. Relevantteihin eettisiin vaatimuksiin voi sisältyä objektiivisuutta vaarantavien uhkien tunnistamista ja arvioimista ja niihin vastaamista koskevia vaatimuksia ja ohjeistusta. Esimerkiksi IESBAn eettisissä säännöissä[9] annetaan nimenomaista ohjeistusta, kuten esimerkkejä:

- olosuhteista, joissa voi syntyä objektiivisuutta vaarantavia uhkia, kun tilintarkastusammattilainen valitaan toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajaksi;
- tekijöistä, jotka ovat relevantteja tällaisten uhkien tasoa arvioitaessa; ja
- toimista, mukaan lukien varotoimet, joilla saatetaan vastata tällaisiin uhkiin.

Toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan kelpoisuuden kannalta relevantti säädös tai määräys (viittaus: kappale 18(c))

A16. Säädöksessä tai määräyksessä saatetaan asettaa toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan kelpoisuutta koskevia lisävaatimuksia. Esimerkiksi joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajalla pitää mahdollisesti olla tietty pätevöityminen tai hyväksyntä voidakseen suorittaa toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin.

Aiemmin toimeksiannosta vastuullisena henkilönä toimineen henkilön jäähdyttelyaika (viittaus: kappale 19)

A17. Jatkuvissa toimeksiannoissa seikat, joista tehdään merkittäviä harkintaan perustuvia ratkaisuja, eivät useinkaan muutu. Sen vuoksi aiemmilla kausilla tehdyt merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut saattavat edelleen vaikuttaa toimeksiantotiimin myöhemmillä kausilla tekemiin ratkaisuihin. Toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan kykyyn tehdä objektiivinen arviointi merkittävistä harkintaan perustuvista ratkaisuista vaikuttaa näin ollen se, milloin henkilö on aiemmin osallistunut kyseisten ratkaisujen tekemiseen toimeksiannosta vastuullisena henkilönä. Tällaisissa olosuhteissa on tärkeää, että käytössä on asianmukaisia varotoimia objektiivisuutta vaarantavien uhkien, erityisesti oman työn tarkastamisen uhan, alentamiseksi hyväksyttävälle tasolle. Näin ollen tässä standardissa vaaditaan, että tilintarkastusyhteisö luo toimintaperiaatteet tai menettelytavat, joissa määrätään jäähdyttelyaika, jonka kuluessa toimeksiannosta vastuullinen henkilö ei voi tulla nimitetyksi toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajaksi.

A18. Tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteissa tai menettelytavoissa voidaan myös käsitellä sitä, onko jollekin muulle kuin toimeksiannosta vastuulliselle henkilölle asianmukaista pitää jäähdyttelyaika ennen kuin hänet voidaan nimittää kyseisen toimeksiannon laadun läpikäynnin suorittajaksi. Tämän suhteen tilintarkastusyhteisö voi ottaa huomioon kyseisen henkilön roolin luonteen ja aiemman osallistumisen toimeksiannossa tehtyihin merkittäviin harkintaan perustuviin ratkaisuihin. Tilintarkastusyhteisö voi esimerkiksi todeta, että toimeksiannosta vastuullinen henkilö, joka vastaa konsernin osan taloudelliseen informaatioon kohdistuvien tilintarkastustoimenpiteiden suorittamisesta konsernin tilintarkastustoimeksiannossa, ei ehkä ole nimitettävissä konsernitoimeksiannon laadun läpikäynnin suorittajaksi, koska hän on osallistunut konsernin tilintarkastustoimeksiantoon vaikuttaviin merkittäviin harkintaan perustuviin ratkaisuihin.

Olosuhteet, joissa toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittaja käyttää apulaisia (viittaus: kappaleet 20–21)

A19. Tietyissä olosuhteissa voi olla asianmukaista, että toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan apuna on henkilö tai tiimi, jolla on relevanttia erityisasiantuntemusta. Erityistiedot, -taidot tai -asiantuntemus voivat olla hyödyllisiä esimerkiksi yhteisön tiettyjen liiketoimien ymmärtämiseksi ja auttavat toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajaa arvioimaan kyseisiin liiketoimiin liittyviä merkittäviä harkintaan perustuvia ratkaisuja, joita toimeksiantotiimi on tehnyt.

[9] IESBAn eettiset säännöt, luku 325

A20. Kappaleeseen A14 sisältyvästä ohjeistuksesta voi olla tilintarkastusyhteisölle apua sen luodessa toimintaperiaatteita tai menettelytapoja, jotka koskevat toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajaa avustavien henkilöiden objektiivisuutta vaarantavia uhkia.

A21. Kun tilintarkastusyhteisön ulkopuolinen henkilö avustaa toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajaa, apulaisen velvollisuuksista, mukaan lukien relevanttien eettisten vaatimusten noudattaminen, voidaan määrätä sopimuksessa tai muunlaisessa tilintarkastusyhteisön ja apulaisen välisessä järjestelyssä.

A22. Tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteisiin tai menettelytapoihin voi kuulua toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan velvollisuus:

- arvioida, ymmärtävätkö apulaiset saamansa ohjeet ja suoritetaanko työ toimeksiantokohtaiselle laadun läpikäynnille suunnitellun lähestymistavan mukaisesti; ja
- käsitellä apulaisten esiin nostamia seikkoja, arvioida niiden merkittävyys ja muuttaa suunniteltua lähestymistapaa asianmukaisesti.

Toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan kelpoisuuden heikentyminen toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittamisessa (viittaus: kappaleet 22–23)

A23. Tekijöihin, jotka saattavat olla relevantteja tilintarkastusyhteisölle sen arvioidessa, onko toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan kelpoisuus suorittaa toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti heikentynyt, kuuluvat:

- se, johtavatko toimeksiannon olosuhteissa tapahtuneet muutokset siihen, ettei toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajalla enää ole asianmukaista pätevyyttä ja kyvykkyyttä läpikäynnin suorittamiseksi;
- se, viittaavatko toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan muissa velvollisuuksissa tapahtuneet muutokset siihen, ettei henkilöllä enää ole riittävästi aikaa läpikäynnin suorittamiseen; tai
- toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan kappaleen 23 mukaisesti tekemä ilmoitus.

A24. Tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteissa tai menettelytavoissa voidaan määrätä prosessi, jonka mukaan yksilöidään vaihtoehtoisia kelpoisuusehdot täyttäviä henkilöitä olosuhteissa, joissa toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan kelpoisuus suorittaa toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti heikkenee. Tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteissa tai menettelytavoissa voidaan myös käsitellä toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan tilalle nimitettävän henkilön velvollisuutta suorittaa riittävät toimenpiteet tämän standardin mukaisten toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittamista koskevien vaatimusten täyttämiseksi. Tällaisissa toimintaperiaatteissa tai menettelytavoissa voidaan lisäksi käsitellä konsultoinnin tarvetta tällaisissa olosuhteissa.

Toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittaminen (viittaus: kappaleet 24–27)

Toimeksiannosta vastuullisen henkilön velvollisuudet toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suhteen (viittaus: kappale 24(b))

A25. ISA 220 (uudistettu)[10] sisältää toimeksiannosta vastuullista henkilöä koskevat vaatimukset tilintarkastustoimeksiannoissa, joiden osalta vaaditaan toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti, mukaan lukien 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;
- keskusteltava toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan kanssa tilintarkastustoimeksiannon aikana esiin tulevista merkittävistä seikoista ja merkittävistä harkintaan perustuvista ratkaisuista, myös toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin aikana todettavista; ja

[10] ISA 220 (uudistettu) *Tilintarkastuksen laadunhallinta*, kappale 36

- oltava päiväämättä tilintarkastuskertomusta aikaisemmalle päivälle kuin jona toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti on saatettu loppuun.

A26. Myös ISAE 3000 (uudistettu)[11] sisältää toimeksiannosta vastuullista henkilöä koskevia vaatimuksia, jotka liittyvät toimeksiantokohtaiseen laadun läpikäyntiin.

Toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan ja toimeksiantotiimin väliset keskustelut (viittaus: kappale 24(c))

A27. Se, että toimeksiantotiimi ja toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittaja kommunikoivat riittävän usein koko toimeksiannon ajan, voi auttaa edistämään tehokasta ja oikea-aikaista toimeksiantokohtaista laadun läpikäyntiä. Toimeksiantotiimin kanssa käytävien merkittävää harkintaan perustuvaa ratkaisua koskevien keskustelujen ajoituksesta ja laajuudesta riippuen saattaa kuitenkin syntyä toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan objektiivisuutta vaarantava uhka. Tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteissa tai menettelytavoissa saatetaan määrätä toimista, joihin toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan tai toimeksiantotiimin on ryhdyttävä välttääkseen tilanteet, joissa toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittaja tekee tai saattaa vaikuttaa tekevän päätöksiä toimeksiantotiimin puolesta. Tilintarkastusyhteisö voi näissä olosuhteissa esimerkiksi vaatia, että tällaisista merkittävistä harkintaan perustuvista ratkaisuista konsultoidaan muuta relevanttia henkilöstöä tilintarkastusyhteisön konsultointia koskevien toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen mukaisesti.

Toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan toimenpiteet
(viittaus: kappaleet 25–27)

A28. Tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteissa tai menettelytavoissa saatetaan määrätä toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan toimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta, ja niissä voidaan myös painottaa, että toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan on tärkeää käyttää ammatillista harkintaa läpikäyntiä suorittaessaan.

A29. Toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan toimenpiteiden ajoitus voi riippua toimeksiannon tai tarkastettavan yhteisön luonteesta tai olosuhteista, mukaan lukien läpikäynnin kohteensa olevien seikkojen luonne. Toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan tekemä toimeksiantoa koskevan dokumentaation oikea-aikainen läpikäynti toimeksiannon kaikissa vaiheissa (esim. suunnittelu, suorittaminen ja raportointi) mahdollistaa sen, että asiat ratkaistaan nopeasti toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajaa tyydyttävällä tavalla toimeksiannosta annettavan raportin antamisajankohtaan mennessä. Toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittaja voi esimerkiksi suorittaa toimeksiantoa koskevaan kokonaisstrategiaan ja suunnitelmaan liittyviä toimenpiteitä suunnitteluvaiheen lopussa. Toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin oikea-aikainen suorittaminen voi myös lujittaa sitä, että toimeksiantotiimi käyttää toimeksiantoa suunnitellessaan ja suorittaessaan ammatillista harkintaa ja – kun toimeksianto on sen tyyppinen, että tämä on sovellettavissa – noudattaa ammatillista skeptisyyttä.

A30. Toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan tiettyyn toimeksiantoon kohdistuvien toimenpiteiden luonne ja laajuus voivat riippua muiden ohella seuraavista tekijöistä:

- laaturiskeistä tehtyyn arvioon johtaneet syyt,[12] esimerkiksi kehittyvillä toimialoilla toimiville tai monimutkaisia liiketoimia toteuttaville yhteisöille suoritetut toimeksiannot.
- tilintarkastusyhteisön seuranta- ja korjaamisprosessiin liittyvät tunnistetut puutteellisuudet ja niihin vastaamiseksi suoritetut korjaavat toimet ja näitä koskeva tilintarkastusyhteisön antama ohjeistus, joka saattaa antaa viitteitä alueista, joilla toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan on tarpeellista suorittaa laajempia toimenpiteitä.
- toimeksiannon monimutkaisuus.
- yhteisön luonne ja koko, mukaan lukien se, onko kyseessä listattu yhteisö.

---

[11] Kansainvälinen varmennustoimeksiantostandardi ISAE 3000 (uudistettu) *Muut varmennustoimeksiannot kuin mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastus tai yleisluonteinen tarkastus*, kappale 36

[12] ISQM 1, kappale A49

- toimeksiannon kannalta relevantit havainnot, kuten ulkoisen valvontaviranomaisen aiemmalla kaudella suorittamien laaduntarkastusten tulokset tai muut esiin tuodut toimeksiantotiimin työn laatua koskevat huolet.
- tilintarkastusyhteisön asiakassuhteiden ja yksittäisten toimeksiantojen hyväksymisestä ja jatkamisesta saatu informaatio.
- kun on kyse varmennustoimeksiannoista, toimeksiantotiimin tunnistamat ja arvioimat olennaisen virheellisyyden riskit toimeksiannossa ja toimenpiteet niihin vastaamiseksi.
- se, ovatko toimeksiantotiimin jäsenet toimineet yhteistyössä toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan kanssa. Tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteissa tai menettelytavoissa voidaan käsitellä toimia, joihin toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittaja ryhtyy, kun toimeksiantotiimi ei ole toiminut yhteistyössä hänen kanssaan, esimerkiksi asiasta tiedottaminen asianmukaiselle henkilölle tilintarkastusyhteisössä, jotta voidaan ryhtyä asianmukaisin toimiin asian ratkaisemiseksi.

A31. Toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan toimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta voi olla tarpeellista muuttaa toimeksiantokohtaista laadun läpikäyntiä suoritettaessa kohdattujen olosuhteiden perusteella.

Konsernin tilintarkastuksessa huomioon otettavia seikkoja

A32. Konsernitilinpäätöksen tilintarkastusta koskevan toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittamiseen voi kuulua lisäseikkoja, jotka toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajaksi konsernin tilintarkastuksessa nimitettävän henkilön on otettava huomioon konsernin koosta ja monimutkaisuudesta riippuen. Kappaleen 21(a) mukaan tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen mukaan on vaadittava, että toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittaja ottaa kokonaisvastuun toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittamisesta. Suuremmissa ja monimutkaisemmissa konsernin tilintarkastuksissa toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan voi olla näin toimiessaan tarpeellista keskustella merkittävistä seikoista ja merkittävistä harkintaan perustuvista ratkaisuista muiden toimeksiantotiimin avainhenkilöiden kuin konsernin tilintarkastajan avainhenkilöiden (esim. konsernin osan tilintarkastajan) kanssa. Tällöin muut henkilöt voivat avustaa toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajaa kappaleen 20 mukaisesti. Kappaleessa A22 esitetystä ohjeistuksesta voi olla apua, kun konsernin tilintarkastuksen toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittaja käyttää apulaisia.

A33. Joissakin tapauksissa toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittaja saatetaan nimittää konsernin osana olevan yhteisön tai liiketoimintayksikön tilintarkastusta varten, esimerkiksi kun tällaista tilintarkastusta edellytetään säädöksen tai määräyksen perusteella tai muista syistä. Tällöin konsernin tilintarkastuksen toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan ja kyseisen yhteisön tai liiketoimintayksikön tilintarkastuksen toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan välinen kommunikointi voi auttaa konsernin toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajaa täyttämään kappaleen 21(a) mukaiset velvollisuutensa. Näin voi olla esimerkiksi, kun yhteisön tai liiketoimintayksikön on todettu konsernin tilintarkastusta ajatellen olevan osa konsernia ja konsernin tilintarkastukseen liittyviä merkittäviä harkintaan perustuvia ratkaisuja on tehty konsernin osan tasolla.

Toimeksiantotiimin ja tilintarkastusyhteisön antama informaatio (viittaus: kappale 25(a))

A34. Toimeksiantotiimin ja tilintarkastusyhteisön antamaa informaatiota koskevan käsityksen muodostaminen kappaleen 25(a) mukaisesti voi auttaa toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajaa ymmärtämään merkittäviä harkintaan perustuvia ratkaisuja, joita voidaan odottaa toimeksiannon osalta. Tällainen käsitys voi myös antaa toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajalle perusteen toimeksiantotiimin kanssa käytäville keskusteluille merkittävistä seikoista ja tehdyistä merkittävistä harkintaan perustuvista ratkaisuista toimeksiantoa suunniteltaessa ja suoritettaessa ja siitä raportoitaessa. Esimerkiksi tilintarkastusyhteisön tunnistama puutteellisuus voi liittyä muiden toimeksiantotiimien tekemiin merkittäviin harkintaan perustuviin ratkaisuihin, jotka koskevat tiettyjä kirjanpidollisia arvioita yksittäisellä toimialalla. Kun näin on, tällainen informaatio voi olla relevanttia toimeksiannossa tehtyjen kyseisiä kirjanpidollisia arvioita koskevien merkittävien harkintaan perustuvien ratkaisujen kannalta, ja näin ollen se voi antaa toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajalle perusteen kappaleen 25(b) mukaisille keskusteluille toimeksiantotiimin kanssa.

Merkittävät seikat ja merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut (viittaus: kappaleet 25(b)–25(c))

A35. Kun on kyse tilintarkastuksista, toimeksiannosta vastuullisen henkilön on ISA 220:n (uudistettu)[13] mukaan käytävä läpi tilintarkastusdokumentaatio, joka liittyy merkittäviin seikkoihin[14] ja merkittäviin harkintaan perustuviin ratkaisuihin, mukaan lukien toimeksiannon aikana tunnistettuihin vaikeisiin tai kiistanalaisiin seikkoihin liittyvät seikat ja ratkaisut, sekä tehtyihin johtopäätöksiin.

A36. Tilintarkastusten osalta ISA 220 (uudistettu)[15] sisältää esimerkkejä toimeksiannosta vastuullisen henkilön mahdollisesti tunnistamista merkittävistä harkintaan perustuvista ratkaisuista, jotka liittyvät toimeksiannon suorittamista koskevaan tilintarkastuksen kokonaisstrategiaan ja tilintarkastussuunnitelmaan, toimeksiannon toteuttamiseen ja toimeksiantotiimin tekemiin yleisiin johtopäätöksiin.

A37. Kun on kyse muista toimeksiannoista kuin tilintarkastuksesta, toimeksiantotiimin tekemät merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut voivat riippua toimeksiannon tai tarkastettavan yhteisön luonteesta ja olosuhteista. Esimerkiksi ISAE 3000:n (uudistettu) mukaisesti suoritettavassa varmennustoimeksiannossa toimeksiantotiimin ratkaisuun siitä, ovatko kohdetta koskevaa tietoa tuotettaessa sovelletut kriteerit toimeksiantoon soveltuvia, voi liittyä tai se voi edellyttää merkittävää harkintaa.

A38. Toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan tietoon voi tulla läpikäyntiä tehtäessä muita alueita, joilla toimeksiantotiimin olisi odotettu tehneen merkittäviä harkintaan perustuvia ratkaisuja, joiden osalta voidaan tarvita lisäinformaatiota toimeksiantotiimin suorittamista toimenpiteistä tai sen tekemistä johtopäätöksistä. Tällöin toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan kanssa käytävät keskustelut voivat johtaa siihen, että toimeksiantotiimi toteaa lisätoimenpiteiden suorittamisen tarpeelliseksi.

A39. Kappaleiden 25(a) ja 25(b) mukaisesti hankittava informaatio ja toimeksiantoa koskevan valitun dokumentaation läpikäynti auttavat toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajaa tämän arvioidessa toimeksiantotiimin tekemien merkittävien harkintaan perustuvien ratkaisujen perusteita. Muihin huomioon otettaviin seikkoihin, jotka voivat olla relevantteja toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan tekemän arvioinnin kannalta, kuuluvat esimerkiksi:

- pysyminen tarkkaavaisena sellaisten toimeksiannon tai yhteisön luonteessa ja olosuhteissa tapahtuvien muutosten varalta, jotka voivat johtaa muutoksiin toimeksiantotiimin tekemissä merkittävissä harkintaan perustuvissa ratkaisuissa;
- vinoutumattoman näkökulman käyttäminen arvioitaessa toimeksiantotiimiltä saatavia vastauksia; ja
- toimeksiantoa koskevaa dokumentaatiota läpikäytäessä tunnistettujen epäjohdonmukaisuuksien tai merkittäviin harkintaan perustuviin ratkaisuihin liittyviin kysymyksiin toimeksiantotiimiltä saatujen epäjohdonmukaisten vastausten ottaminen seurantaan.

A40. Tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteissa tai menettelytavoissa voidaan määritellä tilintarkastusdokumentaatio, joka toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan tulee käydä läpi. Lisäksi tällaisissa toimintaperiaatteissa tai menettelytavoissa voidaan mainita, että toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittaja käyttää ammatillista harkintaa valitessaan läpikäytäväksi toimeksiantotiimin tekemiin merkittäviin harkintaan perustuviin ratkaisuihin liittyvää lisädokumentaatiota.

A41. Merkittäviä harkintaan perustuvia ratkaisuja koskevat keskustelut toimeksiannosta vastuullisen henkilön ja soveltuvissa tapauksissa toimeksiantotiimin muiden jäsenten kanssa voivat yhdessä toimeksiantotiimin tekemän dokumentaation kanssa auttaa toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajaa tämän arvioidessa, onko toimeksiantotiimi noudattanut kyseisten merkittävien harkintaan perustuvien ratkaisujen suhteen ammatillista skeptisyyttä, kun tämä on sovellettavissa toimeksiantoon

A42. Kun on kyse tilintarkastuksista, ISA 220.ssa (uudistettu)[16] annetaan esimerkkejä ammatillisen skeptisyyden noudattamista haittaavista esteistä toimeksiannon tasolla, tilintarkastajan tiedostamattomista vinoumista, jotka voivat hankaloittaa amma-

---

13 ISA 220 (uudistettu), kappale 31

14 ISA 230 *Tilintarkastusdokumentaatio*, kappale 8(c)

15 ISA 220 (uudistettu), kappale A92

16 ISA 220 (uudistettu), kappaleet A35–A37

tillisen skeptisyyden noudattamista, sekä mahdollisista toimista, joihin toimeksiantotiimi voi ryhtyä tällaisten ammatillisen skeptisyyden noudattamista toimeksiannon tasolla haittaavien esteiden vähentämiseksi.

A43. Tilintarkastusten osalta myös ISA 315:een (uudistettu 2019),[17] ISA 540:een (uudistettu)[18] ja muihin ISA-standardeihin sisältyvissä vaatimuksissa ja relevantissa soveltamisohjeistuksessa esitetään esimerkkejä tilintarkastuksen alueista, joilla tilintarkastaja noudattaa ammatillista skeptisyyttä, tai esimerkkejä tapauksista, joissa asianmukainen dokumentaatio voi auttaa antamaan evidenssiä siitä, miten tilintarkastaja on noudattanut ammatillista skeptisyyttä. Tällainen ohjeistus voi myös auttaa toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajaa toimeksiantotiimin noudattaman ammatillisen skeptisyyden arvioimisessa.

Onko riippumattomuuteen liittyvät relevantit eettiset vaatimukset täytetty (viittaus: kappale 25(d))

A44. ISA 220:n (uudistettu)[19] mukaan vaaditaan, että toimeksiannosta vastuullinen henkilö ottaa ennen päivää, jolle tilintarkastuskertomus päivätään, vastuun sen ratkaisemisesta, onko relevantit eettiset vaatimukset täytetty, riippumattomuuteen liittyvät vaatimukset mukaan lukien.

Onko konsultoitu vaikeissa tai kiistanalaisissa asioissa tai asioissa, joihin liittyy mielipide-eroja (viittaus: kappale 25(e))

A45. ISQM 1:ssä[20] käsitellään konsultointia, joka koskee vaikeita tai kiistanalaisia asioita ja mielipide-eroja toimeksiantotiimin sisällä tai toimeksiantotiimin ja toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan tai tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmän toimintoja suorittavien henkilöiden välillä.

Toimeksiannosta vastuullisen henkilön riittävä ja asianmukainen osallistuminen toimeksiantoon (viittaus: kappale 25(f))

A46. ISA 220:n (uudistettu)[21] mukaan vaaditaan, että toimeksiannosta vastuullisen henkilön on ennen päivää, jolle tilintarkastuskertomus päivätään, todettava, että hänen osallistumisensa on ollut riittävää ja asianmukaista koko tilintarkastustoimeksiannon ajan, siten että hänellä on perusteet todeta, että merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut ja tehdyt johtopäätökset ovat asianmukaisia toimeksiannon luonne ja olosuhteet huomioon ottaen. ISA 220:ssa (uudistettu)[22] todetaan myös, että toimeksiannosta vastuullisen henkilön osallistuminen voidaan dokumentoida eri tavoin. Toimeksiantotiimin kanssa käytävät keskustelut ja tällaisen toimeksiantoa koskevan dokumentaation läpikäynti voivat auttaa toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajaa tämän arvioidessa perustetta toimeksiannosta vastuullisen henkilön toteamukselle, että hänen osallistumisensa on ollut riittävää ja asianmukaista.

Tilinpäätöksen ja toimeksiannoista annettavien raporttien läpikäynti (viittaus: kappale 25(g))

A47. Kun on kyse tilintarkastuksesta, toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan tekemään tilinpäätöksen ja sitä koskevan tilintarkastuskertomuksen läpikäyntiin voi kuulua sen arvioiminen, vastaavatko toimeksiantotiimin tekemiin merkittäviin harkintaan perustuviin ratkaisuihin liittyvien seikkojen esittämistapa ja niistä esitettävät tiedot käsitystä, joka toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajalla on kyseisistä seikoista toimeksiantoa koskevan valitun dokumentaation ja toimeksiantotiimin kanssa käytyjen keskustelujen perusteella. Toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan tietoon voi tulla tilinpäätöstä läpikäytäessä muita alueita, joilla toimeksiantotiimin olisi odotettu tehneen sellaisia merkittäviä harkintaan perustuvia ratkaisuja, joiden osalta voidaan tarvita lisäinformaatiota toimeksiantotiimin suorittamista toimenpiteistä tai sen tekemistä johtopäätöksistä. Tähän kappaleeseen sisältyvää ohjeistusta sovelletaan myös yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoihin ja niistä annettaviin raportteihin.

---

17 ISA 315 (uudistettu 2019) *Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen*, kappale A238

18 ISA 540 (uudistettu) *Kirjanpidollisten arvioiden ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tarkastaminen*, kappale A11

19 ISA 220 (uudistettu), kappale 21

20 ISQM 1, kappaleet 31(d), 31(e) ja A79–A82

21 ISA 220 (uudistettu), kappale 40(a)

22 ISA 220 (uudistettu), kappale A118

A48. Kun on kyse muista varmennustoimeksiannoista tai liitännäispalvelutoimeksiannoista, toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan tekemään toimeksiannosta annettavan raportin ja soveltuvissa tapauksissa kohdetta koskevan tiedon läpikäyntiin voi kuulua kappaleessa A47 kuvatun kaltaisia huomioon otettavia seikkoja (esim. vastaavatko toimeksiantotiimin tekemiin merkittäviin harkintaan perustuviin ratkaisuihin liittyvien seikkojen esittämistapa ja niitä koskevat kuvaukset käsitystä, joka toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajalla on läpikäynnin yhteydessä suoritettujen toimenpiteiden perusteella).

Toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan ratkaisemattomat huolet (viittaus: kappale 26)

A49. Tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteissa tai menettelytavoissa saatetaan määritellä tilintarkastusyhteisössä toimiva(t) henkilö(t), jo(i)lle on ilmoitettava, jos toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajalla on ratkaisemattomia huolenaiheita siitä, etteivät toimeksiantotiimin tekemät merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut tai niistä tehdyt johtopäätökset ole asianmukaisia. Tällaisiin henkilöihin voi kuulua henkilö, jonka tehtäväksi on annettu toimeksiantokohtaisten laadun läpikäyntien suorittajien nimittäminen. Tällaisten ratkaisemattomien huolien osalta tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteissa tai menettelytavoissa voidaan myös vaatia konsultointia tilintarkastusyhteisön sisällä tai sen ulkopuolella (esim. ammatillinen taho tai sääntelytaho).

Dokumentointi (viittaus: kappaleet 28–30)

A50. ISQM 1:n kappaleissa 57–60 käsitellään tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmän dokumentointia. Tämän standardin mukaisesti suoritettavaan toimeksiantokohtaiseen laadun läpikäyntiin sovelletaan näin ollen ISQM 1:een sisältyviä dokumentointivaatimuksia.

A51. Toimeksiantokohtaista laadun läpikäyntiä koskevan dokumentaation muoto, sisältö ja laajuus voivat riippua sellaisista tekijöistä kuin:

- toimeksiannon luonne ja monimutkaisuus;
- tarkastettavan yhteisön luonne;
- toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin kohteena olevien seikkojen luonne ja monimutkaisuus; ja
- läpikäydyn toimeksiantoa koskevan dokumentaation laajuus.

A52. Toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittaminen ja ilmoitus sen loppuun saattamisesta voidaan dokumentoida usealla eri tavalla. Toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittaja voi esimerkiksi dokumentoida toimeksiantoa koskevan dokumentaation läpikäynnin sähköisesti toimeksiannon suorittamisessa käytettävässä IT-sovelluksessa. Vaihtoehtoisesti toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittaja voi dokumentoida läpikäynnin muistiota käyttäen. Toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan toimenpiteet voidaan dokumentoida myös muulla tavoin, esimerkiksi muistioina toimeksiantotiimin keskusteluista, joissa toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittaja on ollut läsnä.

A53. Kappaleen 24(b) mukaan vaaditaan, että tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteet tai menettelytavat estävät toimeksiannosta vastuullista henkilöä päiväämästä toimeksiannosta annettavaa raporttia aikaisemmalle päivälle kuin jona toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti saatetaan loppuun, mihin kuuluu toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan esiin nostamien asioiden ratkaiseminen. Jos kaikki toimeksiantokohtaisen laadun läpikäyntiä koskevat vaatimukset on täytetty, läpikäynnin dokumentointi voidaan saattaa valmiiksi toimeksiannosta annettavan raportin antamispäivän jälkeen mutta ennen lopullisen toimeksiantokansion kokoamista. Tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteissa tai menettelytavoissa voidaan kuitenkin määrätä, että toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin dokumentointi pitää olla saatettu loppuun ennen toimeksiannosta annettavan raportin antamispäivää.

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 200

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN YLEISET TAVOITTEET JA TILINTARKASTUKSEN SUORITTAMINEN ISA-STANDARDIEN MUKAISESTI

(Sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1–2
Tilintarkastus	3–9
Voimaantulo	10
Tilintarkastajan yleiset tavoitteet	11–12
Määritelmät	13
Vaatimukset	
Tilintarkastusta koskevat eettiset vaatimukset	14
Ammatillinen skeptisyys	15
Ammatillinen harkinta	16
Tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ja tilintarkastusriski	17
Tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti	18–24
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Tilintarkastus	A1–A13
Määritelmät	A14–A16
Tilintarkastusta koskevat eettiset vaatimukset	A17–A20
Ammatillinen skeptisyys	A21–A25
Ammatillinen harkinta	A26–A30
Tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ja tilintarkastusriski	A31–A57
Tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti	A58–A83

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään riippumattoman tilintarkastajan yleisiä velvollisuuksia tämän suorittaessa ISA-standardien mukaista tilintarkastusta. Erityisesti siinä asetetaan riippumattomalle tilintarkastajalle yleiset tavoitteet sekä selvitetään sellaisen tilintarkastuksen luonnetta ja laajuutta, joka on suunniteltu niin, että riippumaton tilintarkastaja pystyy saavuttamaan nämä tavoitteet. Standardissa myös selitetään ISA-standardien soveltamisalaa, velvoittavuutta ja rakennetta, ja se sisältää vaatimuksia, joilla riippumattomalle tilintarkastajalle asetetaan yleiset, kaikkia tilintarkastuksia koskevat velvollisuudet, mukaan lukien velvollisuus noudattaa ISA-standardeja. Riippumattomasta tilintarkastajasta käytetään jäljempänä nimitystä ”tilintarkastaja”.

2. ISA-standardit on kirjoitettu tilintarkastajan suorittamaa tilinpäätöksen tilintarkastusta varten. Niitä on mukautettava olosuhteiden vaatimalla tavalla, kun niitä sovelletaan muun menneitä kausia koskevan taloudellisen informaation tilintarkastuksiin. ISA-standardeissa ei käsitellä velvollisuuksia, joita tilintarkastajalla saattaa olla lainsäädännön tai määräyksen perusteella tai muutoin, esimerkiksi tarjottaessa arvopapereita yleisölle. Tällaiset velvollisuudet saattavat poiketa ISA-standardien mukaisista velvollisuuksista. Vaikka tilintarkastaja siis saattaa todeta ISA-standardien joistakin osa-alueista olevan apua tällaisissa olosuhteissa, hänen omana velvollisuutenaan on varmistua relevanttien säädöksiin tai määräyksiin perustuvien tai ammatillisten velvoitteiden noudattamisesta.

Tilintarkastus

3. Tilintarkastuksen tarkoituksena on lisätä aiottujen käyttäjien luottamusta tilinpäätökseen. Tämä saavutetaan siten, että tilintarkastaja antaa lausunnon siitä, onko tilinpäätös kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. Useimpien yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevien normistojen kyseessä ollen tämä lausunto koskee sitä, antaako tilinpäätös kyseisen normiston mukaisesti oikean ja riittävän kuvan tai onko tilinpäätös esitetty kaikilta olennaisilta osiltaan oikein. ISA-standardien ja relevanttien eettisten vaatimusten mukaisesti suoritettu tilintarkastus mahdollistaa tilintarkastajalle tällaisen lausunnon laatimisen. (Viittaus: kappale A1)

4. Tilintarkastuksen kohteena oleva tilinpäätös on yhteisön tilinpäätös, jonka yhteisön johto on laatinut hallintoelinten valvomana. ISA-standardeissa ei määrätä velvollisuuksia johdolle tai hallintoelimille, eivätkä standardit syrjäytä näiden velvollisuuksia koskevia säädöksiä ja määräyksiä. ISA-standardien mukainen tilintarkastus suoritetaan kuitenkin siitä lähtökohdasta, että johto ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimet ovat ilmoittaneet hyväksyvänsä tietyt tilintarkastuksen suorittamisen kannalta perustavanlaatuiset velvollisuudet. Tilintarkastus ei vähennä johdon eikä hallintoelinten velvollisuuksia. (Viittaus: kappaleet A2–A11)

5. ISA-standardit edellyttävät, että tilintarkastaja hankkii lausuntonsa perustaksi kohtuullisen varmuuden siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä. Kohtuullinen varmuus tarkoittaa korkeaa varmuustasoa. Se saavutetaan, kun tilintarkastaja on hankkinut tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä alentaakseen tilintarkastusriskin (ts. riskin, että tilintarkastaja esittää epäasianmukaisen lausunnon, kun tilinpäätös on olennaisesti virheellinen) hyväksyttävän alhaiselle tasolle. Kohtuullinen varmuus ei kuitenkaan tarkoita ehdotonta varmuutta, koska tilintarkastukseen kuuluu luontaisia rajoitteita, joiden vuoksi suurin osa tilintarkastajan johtopäätösten ja lausunnon perustana olevasta tilintarkastusevidenssistä on ennemminkin vakuuttavaa kuin täydellisen varmuuden antavaa. (Viittaus: kappaleet A31–A57)

6. Tilintarkastaja soveltaa olennaisuuden käsitettä sekä suunnitellessaan ja suorittaessaan tilintarkastusta että arvioidessaan todettujen virheellisyyksien vaikutusta tilintarkastukseen ja mahdollisten korjaamattomien virheellisyyksien vaikutusta tilinpäätökseen.[1] Yleisesti virheellisyyksien, tietojen esittämättä jättämiset mukaan lukien, katsotaan olevan olennaisia, jos niiden yksin tai yhdessä voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät tilinpäätöksen perusteella. Olennaisuutta koskevat harkintaan perustuvat ratkaisut tehdään vallitsevat olosuhteet huomioon ottaen, ja niihin vaikuttaa tilintarkastajan näkemys tilinpäätöksen käyttäjien taloudellisen informaation tarpeista sekä virheellisyyden suuruus tai

[1] ISA 320 *Olennaisuus tilintarkastusta suunniteltaessa ja* suoritettaessa ja ISA 450 *Tilintarkastuksen aikana todettujen virheellisyyksien arvioiminen*

luonne taikka nämä yhdessä. Tilintarkastajan lausunto koskee tilinpäätöstä kokonaisuutena, ja siksi tilintarkastaja ei ole velvollinen havaitsemaan virheellisyyksiä, jotka eivät ole koko tilinpäätöksen kannalta olennaisia.

7. ISA-standardit sisältävät tavoitteita ja vaatimuksia sekä soveltamista koskevaa ja muuta selittävää ohjeistusta, joiden tarkoituksena on tukea tilintarkastajaa kohtuullisen varmuuden hankkimisessa. ISA-standardit edellyttävät, että tilintarkastaja käyttää ammatillista harkintaa ja säilyttää ammatillisen skeptisyyden koko tilintarkastuksen suunnittelun ja suorittamisen ajan ja että hän muun muassa:

   - tunnistaa ja arvioi väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskejä yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta sekä sen sisäisen valvonnan järjestelmästä muodostamansa käsityksen perusteella.
   - suunnittelemalla ja toteuttamalla asianmukaisia toimenpiteitä arvioituihin riskeihin vastaamiseksi hankkii tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, esiintyykö olennaisia virheellisyyksiä.
   - laatii hankkimastaan tilintarkastusevidenssistä tekemiensä johtopäätösten perusteella lausunnon tilinpäätöksestä.

8. Tilintarkastajan antaman lausunnon muoto riippuu sovellettavasta tilinpäätösnormistosta ja mahdollisesta sovellettavasta säädöksestä tai määräyksestä. (Viittaus: kappaleet A12–A13)

9. Tilintarkastajalla voi myös olla tiettyjä muihin tilintarkastuksessa esiin tuleviin asioihin liittyviä velvollisuuksia, jotka koskevat kommunikointia ja raportointia käyttäjille, johdolle, hallintoelimille tai yhteisön ulkopuolisille tahoille. Näistä voidaan määrätä ISA-standardeissa taikka sovellettavassa säädöksessä tai määräyksessä.[2]

Voimaantulo

10. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

Tilintarkastajan yleiset tavoitteet

11. Tilintarkastajan yleiset tavoitteet tilintarkastusta suoritettaessa ovat seuraavat:

    (a) hankkia kohtuullinen varmuus siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä, jotta hänen on mahdollista antaa lausunto siitä, onko tilinpäätös kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti; ja

    (b) antaa havaintojensa mukaisesti kertomus tilinpäätöksestä ja kommunikoida ISA-standardien edellyttämällä tavalla.

12. Aina silloin, kun ei pystytä hankkimaan kohtuullista varmuutta ja tilintarkastuskertomuksessa annettava varauman sisältävä lausunto ei kyseisissä olosuhteissa riitä raportoinniksi tilinpäätöksen aiotuille käyttäjille, tilintarkastajan on ISA-standardien mukaan jätettävä lausunto antamatta tai luovuttava (tai erottava)[3] toimeksiannosta, jos luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista.

Määritelmät

13. Seuraavia termejä käytetään ISA-standardeissa seuraavassa merkityksessä:

    (a) Sovellettava tilinpäätösnormisto – Tilinpäätösnormisto, jota johto ja soveltuvissa 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:

---

2 Ks. esimerkiksi ISA 260 (uudistettu) *Kommunikointi hallintoelinten kanssa* sekä ISA 240:n *Väärinkäytöksiin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa* kappale 44.

3 ISA-standardeissa käytetään vain termiä ”luopua toimeksiannosta”.

(i) jossa suoraan tai epäsuorasti myönnetään, että johdon saattaa olla tarpeellista esittää tilinpäätöksessä myös muita tietoja kuin ne, joita normiston mukaan nimenomaisesti vaaditaan, jotta tilinpäätös antaisi oikean ja riittävän kuvan; tai

(ii) jossa suoraan myönnetään, että johdon saattaa olla tarpeellista poiketa jostakin normiston vaatimuksesta, jotta tilinpäätös antaisi oikean ja riittävän kuvan; tällaisten poikkeamisten odotetaan olevan tarpeellisia vain äärimmäisen harvinaisissa tapauksissa.

Termiä ”säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto” käytetään tarkoittamaan tilinpäätösnormistoa, joka edellyttää normiston vaatimusten noudattamista mutta jossa ei myönnetä kohdissa (i) tai (ii) tarkoitettuja seikkoja.

(b) Tilintarkastusevidenssi – Tieto, jota tilintarkastaja käyttää lausuntonsa perustana olevien johtopäätösten tekemiseen. Tilintarkastusevidenssi sisältää sekä tilinpäätöksen perustana olevaan kirjanpitoaineistoon sisältyvää tietoa että muuta tietoa. ISA-standardeissa:

(i) tilintarkastusevidenssin tarpeellinen määrä on sen paljouden mitta; tilintarkastajan arvio olennaisen virheellisyyden riskeistä ja myös tilintarkastusevidenssin laatu vaikuttavat tarvittavan tilintarkastusevidenssin määrään.

(ii) tilintarkastusevidenssin soveltuvuus tarkoitukseen on sen laadun mitta, toisin sanoen kuinka relevanttia ja luotettavaa tukea evidenssi antaa tilintarkastajan lausunnon perustana oleville johtopäätöksille.

(c) Tilintarkastusriski – Riski siitä, että tilintarkastaja antaa epäasianmukaisen tilintarkastuslausunnon, kun tilinpäätös on olennaisesti virheellinen. Tilintarkastusriski koostuu olennaisen virheellisyyden riskistä ja havaitsemisriskistä.

(d) Tilintarkastaja – Tilintarkastusta suorittava henkilö tai henkilöt, tavallisesti toimeksiannosta vastuullinen henkilö tai muut toimeksiantotiimin jäsenet tai soveltuvissa tapauksissa tilintarkastusyhteisö. Silloin kun jossakin ISA-standardissa nimenomaan tarkoitetaan, että jokin vaatimus tai velvollisuus koskee toimeksiannosta vastuullista henkilöä, käytetään termiä ”toimeksiannosta vastuullinen henkilö” eikä termiä ”tilintarkastaja”. ”Toimeksiannosta vastuullisella henkilöllä” ja ”tilintarkastusyhteisöllä” tarkoitetaan relevanteissa tapauksissa vastaavia julkisen sektorin tahoja.

(e) Havaitsemisriski – Riski siitä, ettei toimenpiteillä, jotka tilintarkastaja suorittaa tilintarkastusriskin alentamiseksi hyväksyttävän alhaiselle tasolle, havaita olemassa olevaa virheellisyyttä, joka saattaisi olla olennainen joko yksin tai muihin virheellisyyksiin yhdistettynä.

(f) Tilinpäätös – Jäsennetysti esitetty mennyttä aikaa koskeva taloudellinen informaatio – sisältäen kaikki tilinpäätöksessä esitettävät tiedot – joka on tarkoitettu välittämään tietoa yhteisön taloudellisista voimavaroista ja velvoitteista tiettynä 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. (Viittaus: kappaleet A14–A15)

(g) Mennyttä aikaa koskeva taloudellinen informaatio – Tiettyä yhteisöä koskeva taloudellisia käsitteitä käyttäen ilmaistu, pääasiassa yhteisön kirjanpitojärjestelmästä johdettu informaatio, joka koskee menneiden ajanjaksojen tapahtumia tai menneinä ajankohtina vallinneita taloudellisia tilanteita tai olosuhteita.

(h) Johto – Henkilö(t), jo(i)lla on operatiivinen toimeenpanovastuu yhteisön toiminnan harjoittamisesta. Joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla joidenkin yhteisöjen jotkut tai kaikki hallintoelinten jäsenet kuuluvat vaan johtoon, esimerkiksi johtoon kuuluvat hallituksen jäsenet tai omistajajohtaja.

(i) Virheellisyys – Ero tilinpäätöksessä esitetyn erän rahamäärän, luokittelun, esittämistavan tai esitetyn tiedon ja toisaalta sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti kyseisen erän osalta edellytettävän rahamäärän, luokittelun, esittämistavan tai esitettävän tiedon välillä. Virheellisyydet voivat johtua virheestä tai väärinkäytöksestä.

Silloin kun tilintarkastaja antaa lausunnon siitä, antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan tai onko se kaikilta olennaisilta osiltaan oikein esitetty, virheellisyyksiin luetaan myös ne rahamääriin, luokitteluihin, esittämistapaan tai esitettäviin tietoihin tehtävät muutokset, jotka tilintarkastajan harkinnan mukaan ovat tarpeellisia, jotta tilinpäätös antaisi oikean ja riittävän kuvan tai olisi kaikilta olennaisilta osiltaan oikein esitetty.

(j) Johdon ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelinten velvollisuuksiin liittyvä lähtökohta tilintarkastuksen suorittamiselle – Se, että johto ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimet ovat ilmoittaneet hyväksyvänsä ja ymmärtävänsä, että niillä on seuraavat velvollisuudet, jotka ovat perustavanlaatuisia ISA-standardien mukaisen tilintarkastuksen suorittamisen kannalta. Nämä ovat:

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

(ii) vastuu sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka johto ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimet katsovat tarpeelliseksi, jotta niiden olisi mahdollista laatia tilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä; ja

(iii) velvollisuus antaa tilintarkastajalle:

a. pääsy kaikkeen johdon ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelinten tiedossa olevaan informaatioon, joka on relevanttia tilinpäätöksen laatimisen kannalta, kuten asiakirjoihin, muuhun aineistoon sekä muihin seikkoihin;

b. muu tieto, jota tilintarkastaja saattaa pyytää johdolta ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimiltä tilintarkastusta varten; ja

c. rajoittamaton mahdollisuus kommunikoida niiden yhteisössä toimivien henkilöiden kanssa, joilta tilintarkastaja katsoo tarpeelliseksi hankkia tilintarkastusevidenssiä.

Jos kyseessä on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto, kohta (i) voidaan myös ilmaista muodossa ”vastuu tilinpäätöksen laatimisesta siten, että se *antaa* sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti *oikean ja riittävän kuvan*” tai ”vastuu tilinpäätöksen laatimisesta ja siitä, että se on esitetty sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti *oikein*”.

”Johdon ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelinten velvollisuuksiin liittyvä lähtökohta tilintarkastuksen suorittamiselle” voidaan myös ilmaista sanalla ”lähtökohta”.

(k) Ammatillinen harkinta – Relevantin koulutuksen, tietämyksen ja kokemuksen soveltaminen tilintarkastusta ja kirjanpitoa koskevien standardien ja eettisten ohjeiden puitteissa, kun tehdään asiantuntemukseen perustuvia päätöksiä asianmukaisesta toimintatavasta kyseisen tilintarkastustoimeksiannon olosuhteissa.

(l) Ammatillinen skeptisyys – Asennoituminen, johon kuuluu kyseenalaistava näkemys, tarkkaavaisuus sellaisten olosuhteiden varalta, jotka saattavat antaa viitteitä virheestä tai väärinkäytöksestä johtuvasta mahdollisesta virheellisyydestä, sekä tilintarkastusevidenssin kriittinen arvioiminen.

(m) Kohtuullinen varmuus – Tilintarkastuksessa korkea varmuustaso mutta ei ehdoton varmuus.

(n) Olennaisen virheellisyyden riski – Riski siitä, että tilinpäätös on olennaisesti virheellinen ennen tilintarkastusta. Tämä riski koostuu kahdesta osasta, joita kuvataan kannanottotasolla seuraavasti: (viittaus: kappale A16)

(i) 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.

(ii) Kontrolliriski – Riski siitä, että yhteisön kontrollit eivät estä tai eivät havaitse ja korjaa ajoissa jotakin liiketapahtumien lajia, tilin saldoa tai tilinpäätöksessä esitettävää tietoa koskevassa kannanotossa mahdollisesti olevaa virheellisyyttä, joka voisi olla olennainen joko yksin tai yhdessä muiden virheellisyyksien kanssa.

(o) Hallintoelimet – Henkilö(t) tai organisaatio(t) (esimerkiksi edunvalvontapalveluja tarjoava yritys), jo(t)ka vastaa(vat) yhteisön strategisen 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.

Vaatimukset

Tilintarkastusta koskevat eettiset vaatimukset

14. Tilintarkastajan on noudatettava tilintarkastustoimeksiantoja koskevia relevantteja eettisiä vaatimuksia, riippumattomuuteen liittyvät vaatimukset mukaan lukien. (Viittaus: kappaleet A17–A20)

Ammatillinen skeptisyys

15. Tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava tilintarkastus noudattaen ammatillista skeptisyyttä tiedostaen, että voi olla olemassa seikkoja, joiden seurauksena tilinpäätös on olennaisesti virheellinen. (Viittaus: kappaleet A21–A25)

Ammatillinen harkinta

16. Tilintarkastajan on käytettävä ammatillista harkintaa tilintarkastusta suunnitellessaan ja suorittaessaan. (Viittaus: kappaleet A26–A30)

Tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ja tilintarkastusriski

17. Saadakseen kohtuullisen varmuuden tilintarkastajan on hankittava tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tilintarkastusriskin alentamiseksi hyväksyttävän alhaiselle tasolle, jotta hänen on mahdollista tehdä lausuntonsa perustaksi kohtuullisia johtopäätöksiä. (Viittaus: kappaleet A31–A57)

Tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti

Tilintarkastuksen kannalta relevanttien ISA-standardien noudattaminen

18. Tilintarkastajan on noudatettava kaikkia kyseisen tilintarkastuksen kannalta relevantteja ISA-standardeja. ISA-standardi on relevantti tilintarkastuksen kannalta silloin, kun se on voimassa ja standardissa tarkoitetut olosuhteet vallitsevat. (Viittaus: kappaleet A58–A62)

19. Tilintarkastajalla on oltava käsitys ISA-standardin koko tekstistä, mukaan lukien soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus, jotta hän ymmärtäisi standardin tavoitteet ja soveltaisi sen vaatimuksia asianmukaisella tavalla. (Viittaus: kappaleet A63–A73)

20. Tilintarkastaja ei saa tilintarkastuskertomuksessa todeta noudattaneensa ISA-standardeja, ellei hän ole noudattanut tämän standardin ja kaikkien muiden kyseisen tilintarkastuksen kannalta relevanttien ISA-standardien vaatimuksia.

Yksittäisissä ISA-standardeissa mainitut tavoitteet

21. Saavuttaakseen yleiset tavoitteensa tilintarkastajan on käytettävä tilintarkastusta suunnitellessaan ja toteuttaessaan apuna relevanteissa ISA-standardeissa mainittuja tavoitteita ja otettava huomioon ISA-standardien väliset yhteydet: (viittaus: kappaleet A74–A76)

    (a) ratkaistakseen, tarvitaanko ISA-standardien edellyttämien tilintarkastustoimenpiteiden lisäksi muita tilintarkastustoimenpiteitä ISA-standardeissa mainittujen tavoitteiden saavuttamiseksi; ja (viittaus: kappale A77)

    (b) arvioidakseen, onko hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. (Viittaus: kappale A78)

Relevanttien vaatimusten noudattaminen

22. Jollei kappaleesta 23 muuta johdu, tilintarkastajan on noudatettava ISA-standardin kaikkia vaatimuksia, paitsi milloin kyseisen tilintarkastuksen olosuhteissa

    (a) koko ISA-standardi ei ole relevantti; tai

    (b) kyseinen vaatimus ei ole relevantti, koska se on ehdollinen eikä ehto täyty. (Viittaus: kappaleet A79–A80)

23. Tilintarkastaja voi poikkeuksellisissa olosuhteissa harkita tarpeelliseksi poiketa jonkin ISA-standardin jostakin relevantista vaatimuksesta. Tällaisissa olosuhteissa tilintarkastajan on suoritettava vaihtoehtoisia tilintarkastustoimenpiteitä kyseisen vaatimuksen mukaisen tavoitteen saavuttamiseksi. Relevantista vaatimuksesta poikkeamisen odotetaan olevan tilintarkastajalle tarpeellista vain silloin, kun edellytetään tietyn toimenpiteen suorittamista ja tämä toimenpide ei kyseisen tilintarkastuksen erityisissä olosuhteissa olisi tehokas vaatimuksen mukaisen tavoitteen saavuttamiseksi. (Viittaus: kappale A81)

Tavoitteen saavuttamatta jääminen

24. Jos jonkin relevantin ISA-standardin jotakin tavoitetta ei pystytä saavuttamaan, tilintarkastajan on arvioitava, estääkö tämä häntä saavuttamasta yleiset tavoitteensa ja edellyttääkö tämä, että hänen täytyy ISA-standardien mukaisesti antaa mukautettu lausunto tai luopua toimeksiannosta (jos luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista). Tavoitteen saavuttamatta jääminen on merkittävä seikka, joka on dokumentoitava ISA 230:n mukaisesti.[4] (Viittaus: kappaleet A82–A83)

***

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Tilintarkastus

Tilintarkastuksen laajuus (viittaus: kappale 3)

A1. Lausunto, jonka tilintarkastaja antaa tilinpäätöksestä, koskee sitä, onko tilinpäätös kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. Tällainen lausunto on yhteinen kaikille tilintarkastuksille. Tilintarkastajan lausunto ei näin ollen anna varmuutta esimerkiksi yhteisön tulevista toimintaedellytyksistä eikä siitä, miten tehokkaasti tai taloudellisesti johto on hoitanut yhteisön asioita. Joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla sovellettavassa säädöksessä tai määräyksessä voidaan kuitenkin edellyttää, että tilintarkastajat antavat lausuntoja joistakin muista seikoista, kuten sisäisen valvonnan tehokkuudesta tai siitä, onko erillinen toimintakertomus yhdenmukainen tilinpäätöksen kanssa. Vaikka ISA-standardeihin sisältyy tällaisia seikkoja koskevia vaatimuksia ja ohjeistusta siltä osin kuin nämä seikat ovat relevantteja tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatimisen kannalta, tilintarkastajalta edellytettäisiin lisää työtä, jos hänellä olisi tällaisten lausuntojen antamista koskevia lisävelvollisuuksia.

Tilinpäätöksen laatiminen (viittaus: kappale 4)

A2. Johdon ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelinten velvollisuuksista taloudellisen raportoinnin suhteen voidaan määrätä säädöksessä tai määräyksessä. Näiden velvollisuuksien laajuus tai se, millä tavoin niitä kuvataan, voi kuitenkin olla erilainen eri maissa tai muilla eri oikeudenkäyttöalueilla. Näistä eroista huolimatta ISA-standardien mukainen tilintarkastus suoritetaan siitä lähtökohdasta, että johto ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimet ovat ilmoittaneet hyväksyneensä ja ymmärtävänsä, että he:

    (a) vastaavat tilinpäätöksen laatimisesta sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, mihin relevanteissa tapauksissa kuuluu, että se on oikein esitetty; ja

[4] ISA 230 *Tilintarkastusdokumentaatio*, kappale 8(c)

(b) vastaavat sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka johto ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimet katsovat tarpeelliseksi, jotta näiden olisi mahdollista laatia tilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä; ja

(c) ovat velvollisia antamaan tilintarkastajalle

(i) pääsyn kaikkeen johdon ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelinten tiedossa olevaan informaatioon, joka on relevanttia tilinpäätöksen laatimisen kannalta, kuten asiakirjoihin, muuhun aineistoon sekä muihin seikkoihin;

(ii) muun tiedon, jota tilintarkastaja saattaa pyytää johdolta ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimiltä tilintarkastusta varten; ja

(iii) rajoittamattoman mahdollisuuden kommunikoida niiden yhteisössä toimivien henkilöiden kanssa, joilta tilintarkastaja katsoo tarpeelliseksi hankkia tilintarkastusevidenssiä.

A3. Tilinpäätöksen laatiminen johdon ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelinten toimesta edellyttää, että:

- sovellettava tilinpäätösnormisto yksilöidään mahdolliset relevantit säädökset tai määräykset huomioon ottaen.
- tilinpäätös laaditaan tämän normiston mukaisesti.
- tilinpäätökseen sisällytetään tästä normistosta riittävä kuvaus.

Tilinpäätöksen laatiminen edellyttää, että johto käyttää harkintaa tehdessään olosuhteisiin nähden kohtuullisia kirjanpidollisia arvioita sekä valitsee asianmukaiset tilinpäätöksen laatimisperiaatteet ja soveltaa niitä. Nämä harkintaan perustuvat ratkaisut tehdään sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen.

A4. Tilinpäätös voidaan laatia sellaisen tilinpäätösnormiston mukaisesti, joka on tarkoitettu täyttämään:

- laajan käyttäjäkunnan yhteiset taloudellisen informaation tarpeet (ts. ”yleiseen käyttöön tarkoitettu tilinpäätös”); tai
- tiettyjen käyttäjien taloudellisen informaation tarpeet (ts. ”erityistä tarkoitusta varten laadittu tilinpäätös”).

A5. Sovellettava tilinpäätösnormisto käsittää usein toimivaltaisen tai tunnustetun standardeja antavan organisaation antamia tilinpäätösstandardeja taikka lainsäädäntöön tai määräyksiin perustuvia vaatimuksia. Joissakin tapauksissa tilinpäätösnormisto voi käsittää sekä toimivaltaisen tai tunnustetun standardeja antavan organisaation antamia tilinpäätösstandardeja että lainsäädäntöön tai määräyksiin perustuvia vaatimuksia. Muista lähteistä voidaan saada sovellettavan tilinpäätösnormiston soveltamista koskevaa ohjausta. Sovellettava tilinpäätösnormisto voi joissakin tapauksissa kattaa myös tällaiset muut lähteet tai se voi jopa koostua yksinomaan tällaisista lähteistä. Tällaisiin muihin lähteisiin voivat kuulua:

- oikeudellinen ja eettinen ympäristö, mukaan lukien tilinpäätökseen liittyviä asioita koskevat säädökset, määräykset, oikeuden päätökset ja ammatilliset eettiset velvoitteet;
- standardeja antavien tai ammatillisten organisaatioiden tai sääntelytahojen julkaisemat velvoittavuudeltaan eriasteiset tilinpäätökseen liittyvät tulkinnat;
- standardeja antavien tai ammatillisten organisaatioiden tai sääntelytahojen julkaisemat velvoittavuudeltaan eriasteiset näkemykset ajankohtaisista tilinpäätökseen liittyvistä asioista;
- laajasti tunnustetut ja vallitsevat yleiset ja toimialakohtaiset käytännöt; ja
- tilinpäätöstä koskeva kirjallisuus.

Silloin kun esiintyy ristiriitoja tilinpäätösnormiston ja sen soveltamista koskevaa ohjausta sisältävien lähteiden välillä tai tilinpäätösnormistoon kuuluvien lähteiden välillä, etusijan saa se lähde, jonka velvoittavuus on suurin.

A6. Tilinpäätöksen muoto ja sisältö määräytyvät sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimusten perusteella. Vaikka normistossa ei määrättäisi kaikkien liiketoimien tai tapahtumien kirjanpitokäsittelystä tai niistä tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista, normistoon sisältyy yleensä riittävästi yleisiä periaatteita, jotka voivat olla pohjana sellaisten tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden kehittämiselle ja soveltamiselle, jotka ovat yhdenmukaisia tilinpäätösnormiston vaatimusten pohjana olevien käsitteiden kanssa.

A7. Jotkin tilinpäätösnormistot ovat oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvia, kun taas toiset ovat säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuvia. Tilinpäätösnormistot, jotka pääasiassa koostuvat sellaisen organisaation antamista tilinpäätösstandardeista, joka on toimivaltainen antamaan yhteisöjen yleiseen käyttöön tarkoitetun tilinpäätöksen laatimisessa käytettäviä standardeja tai tunnustettu tällaisten standardien antajana, on usein tarkoitettu johtamaan oikean ja riittävän kuvan antamiseen, tästä esimerkkinä IASB:n antamat IFRS-standardit.

A8. Sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset myös ratkaisevat, mistä tilinpäätöskokonaisuus muodostuu. Useissa normistoissa tilinpäätöksen on tarkoitus tuottaa informaatiota yhteisön taloudellisesta asemasta, taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista. Tällaisen normiston mukaan tilinpäätöskokonaisuuteen kuuluisivat tase, tuloslaskelma, laskelma oman pääoman muutoksista, rahavirtalaskelma ja liitetiedot. Joidenkin toisten tilinpäätösnormistojen mukaan tilinpäätöskokonaisuus voi muodostua yksittäisestä tilinpäätöslaskelmasta ja sitä koskevista liitetiedoista:

- Esimerkiksi International Public Sector Accounting Standards Boardin antamassa IPSAS-standardissa *Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting* todetaan, että julkisen sektorin yhteisön laatiessa tilinpäätöksensä kyseisen IPSAS-standardin mukaisesti ensisijainen tilinpäätöslaskelma on laskelma saaduista ja suoritetuista maksuista.
- Muita esimerkkejä yksittäisestä tilinpäätöslaskelmasta, joihin kuhunkin kuuluvat sitä koskevat liitetiedot, ovat
  - tase.
  - tuloslaskelma.
  - laskelma kertyneistä voittovaroista.
  - rahavirtalaskelma.
  - varoja ja velkoja koskeva laskelma, joka ei sisällä omaa pääomaa.
  - laskelma oman pääoman muutoksista.
  - laskelma tuotoista ja kuluista.
  - tuotelinjoittainen tuloslaskelma.

A9. ISA 210 sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta siitä, kuinka ratkaistaan, onko sovellettava tilinpäätösnormisto hyväksyttävä.[5] ISA 800 (uudistettu) käsittelee erityisesti huomioon otettavia seikkoja, kun tilinpäätös on laadittu erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston mukaisesti.[6]

A10. Tilintarkastuksen suorittamisen lähtökohdan merkittävyyden vuoksi tilintarkastajan täytyy tilintarkastustoimeksiannon hyväksymisen edellytyksenä saada johdolta ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimiltä vahvistus siitä, että nämä ilmoittavat hyväksyvänsä ja ymmärtävänsä, että heillä on kappaleessa A2 mainitut velvollisuudet.[7]

Erityisesti julkisen sektorin tilintarkastuksissa huomioon otettavia seikkoja

A11. Tilintarkastustehtävä voi olla julkisen sektorin yhteisöissä laajempi kuin muissa yhteisöissä. Tästä johtuu, että johdon velvollisuuksiin liittyvä lähtökohta tilintarkastuksen suorittamiselle voi julkisen sektorin yhteisössä kattaa lisävelvollisuuksia, kuten velvollisuuden toteuttaa liiketoimet ja tapahtumat säädöksen, määräyksen tai muun velvoittavan normin mukaisesti.[8]

Tilintarkastajan lausunnon muoto (viittaus: kappale 8)

A12. Tilintarkastajan antama lausunto koskee sitä, onko tilinpäätös kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. Tilintarkastajan antaman lausunnon muoto riippuu kuitenkin sovellettavasta tilinpäätösnormistosta ja

---

5 ISA 210 *Tilintarkastustoimeksiantojen ehdoista sopiminen*, kappale 6(a)

6 ISA 800 (uudistettu) *Erityisesti huomioon otettavia seikkoja – erityistä tarkoitusta varten sovellettavien normistojen mukaisesti laadittujen tilinpäätösten tilintarkastukset*, kappale 8

7 ISA 210, kappale 6(b)

8 Ks. kappale A62.

mahdollisesta sovellettavasta säädöksestä tai määräyksestä. Useimpiin tilinpäätösnormistoihin sisältyy tilinpäätöksen esittämistapaa koskevia vaatimuksia, ja kun kyseessä on tällainen normisto, tilinpäätöksen laatiminen sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti sisältää myös esittämistavan.

A13. Silloin kun tilinpäätösnormisto on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto, kuten yleensä on silloin, kun kyseessä on yleiseen käyttöön tarkoitettu tilinpäätös, ISA-standardien edellyttämä lausunto koskee sitä, antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan tai onko tilinpäätös esitetty kaikilta olennaisilta osiltaan oikein. Silloin kun tilinpäätösnormisto on säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto, vaadittava lausunto koskee sitä, onko tilinpäätös kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu normiston mukaisesti. Ellei nimenomaan muuta mainita, ISA-standardeissa olevat viittaukset tilintarkastajan lausuntoon kattavat molemmat lausuntomuodot.

Määritelmät

Tilinpäätös (viittaus: kappale 13(f))

A14. Yhteisön taloudellisista resursseista tai velvoitteista saatetaan joissakin tilinpäätösnormistoissa käyttää joitakin muita termejä. Niitä voidaan nimittää esimerkiksi yhteisön varoiksi ja veloiksi ja niiden erotusta omaksi pääomaksi.

A15. Selittävä tai kuvaava informaatio, joka sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan on sisällytettävä tilinpäätökseen, voidaan sisällyttää siihen viittaamalla toiseen asiakirjaan, kuten toimintakertomukseen tai riskiraporttiin. Ilmaus ”viittaamalla toiseen asiakirjaan” tarkoittaa, että tilinpäätöksessä viitataan toiseen asiakirjaan mutta toisessa asiakirjasta ei viitata tilinpäätökseen. Silloin kun sovellettava tilinpäätösnormisto ei nimenomaisesti kiellä selittävän tai kuvaavan informaation esittämispaikkaan osoittavia viittauksia ja informaatioon on tehty asianmukaiset viittaukset, kyseinen informaatio on osa tilinpäätöstä.

Olennaisen virheellisyyden riski (viittaus: kappale 13(n))

A16. ISA-standardeissa on kyse olennaisen virheellisyyden riskistä silloin, kun on kohtuullisen mahdollista, että:

(a) virheellisyys toteutuu (ts. sen todennäköisyys); ja

(b) se on toteutuessaan olennainen (ts. sen suuruus).

Tilintarkastusta koskevat eettiset vaatimukset (viittaus: kappale 14)

A17. Tilintarkastajaa koskevat relevantit tilintarkastustoimeksiantoihin sovellettavat eettiset vaatimukset, 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.

A18. IESBAn eettisissä säännöissä esitetään eettiset perusperiaatteet, jotka ovat:

(a) rehellisyys;

(b) objektiivisuus;

(c) ammatillinen pätevyys ja huolellisuus;

(d) salassapitovelvollisuus; ja

(e) ammatillinen käyttäytyminen.

Eettiset perusperiaatteet muodostavat standardin tilintarkastusammattilaiselta odotettavalle käyttäytymiselle.

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

A19. Kun kyseessä on tilintarkastustoimeksianto, on yleisen edun mukaista ja sen vuoksi eettisten sääntöjen edellyttämää, että tilintarkastaja on riippumaton tilintarkastuksen kohteena olevasta yhteisöstä. IESBAn eettisissä säännöissä todetaan, että riippumattomuus käsittää sekä mielen riippumattomuuden että näkyvän riippumattomuuden. Tilintarkastajan riippumattomuus yhteisöstä turvaa hänen mahdollisuutensa tilintarkastuslausunnon laatimiseen ilman sellaisten tekijöiden vaikutuksia, jotka voisivat vaarantaa kyseisen lausunnon. Riippumattomuus parantaa tilintarkastajan mahdollisuuksia toimia rehellisesti, olla objektiivinen ja säilyttää ammatillinen skeptisyys.

A20. Kansainvälisessä laadunhallintastandardissa (ISQM) 1[9] tai vähintään samantasoisissa kansallisissa vaatimuksissa[10] käsitellään tilintarkastusyhteisön velvollisuutta suunnitella, ottaa käyttöön ja pitää toiminnassa laadunhallintajärjestelmä, joka antaa tilintarkastusyhteisölle kohtuullisen varmuuden siitä, että tilintarkastusyhteisö ja sen henkilöstö täyttävät velvollisuutensa ja suorittavat toimeksiannot ammatillisten standardien ja sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti. ISQM 1:n mukaan vaaditaan, että tilintarkastusyhteisöt osana laadunhallintajärjestelmäänsä asettavat laatutavoitteet, jotka koskevat relevanttien eettisten vaatimusten noudattamista, riippumattomuuteen liittyvät vaatimukset mukaan lukien.[11] ISA 220:ssa (uudistettu) määritellään toimeksiannosta vastuullisen henkilön velvollisuudet relevanttien eettisten vaatimusten suhteen, riippumattomuuteen liittyvät vaatimukset mukaan lukien.[12] ISA 220:ssä (uudistettu) kuvataan myös, milloin toimeksiantotiimi voi tukeutua tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteisiin tai menettelytapoihin laadun hallinnassa ja saavuttamisessa toimeksiannon tasolla.[13]

Ammatillinen skeptisyys (viittaus: kappale 15)

A21. Ammatilliseen skeptisyyteen kuuluu tarkkaavaisuus esimerkiksi seuraavien seikkojen varalta:

- tilintarkastusevidenssi, joka on ristiriidassa muun hankitun tilintarkastusevidenssin kanssa;
- tieto, joka antaa aihetta epäillä tilintarkastusevidenssinä käytettyjen asiakirjojen ja tiedusteluihin saatujen vastausten luotettavuutta;
- mahdolliseen väärinkäytökseen viittaavat seikat;
- olosuhteet, jotka viittaavat tarpeeseen suorittaa ISA-standardien edellyttämien tilintarkastustoimenpiteiden lisäksi muita tilintarkastustoimenpiteitä.

A22. Ammatillisen skeptisyyden säilyttäminen koko tilintarkastuksen ajan on välttämätöntä, jos tilintarkastajan on tarkoitus esimerkiksi pienentää riskejä siitä, että:

- epätavalliset olosuhteet jäävät huomaamatta.
- yleistetään liikaa tehtäessä johtopäätöksiä tilintarkastushavaintojen perusteella.
- käytetään epäasianmukaisia oletuksia päätettäessä tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta ja arvioitaessa niiden tuloksia.

A23. Ammatillinen skeptisyys on välttämätöntä tilintarkastusevidenssin kriittisen arvioinnin kannalta. Siihen kuuluu ristiriitaisen tilintarkastusevidenssin sekä asiakirjojen ja johdolle ja hallintoelimille tehtyihin tiedusteluihin saatujen vastausten ja muun näiltä saadun informaation luotettavuuden kyseenalaistaminen. Siihen kuuluu myös hankitun tilintarkastusevidenssin tarpeellista määrää ja tarkoitukseen soveltuvuutta koskeva harkinta olosuhteet huomioon ottaen, esimerkiksi tapauksessa, jossa esiintyy väärinkäytöksen riskitekijöitä ja yksittäinen, luonteeltaan väärinkäytökselle altis asiakirja on ainoa tilinpäätökseen sisältyvää olennaista rahamäärää tukeva evidenssi.

---

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

10 ISA 220 *Tilintarkastuksen laadunhallinta*, kappale 3

11 ISQM 1, kappale 29

12 ISA 220 (uudistettu), kappaleet 16–21

13 ISA 220 (uudistettu), kappale A10

A24. Tilintarkastaja saa pitää asiakirjoja ja muita aineistoja aitoina, ellei hänellä ole syytä uskoa päinvastaista. Tilintarkastajan täytyy kuitenkin ottaa huomioon tilintarkastusevidenssinä käytettävän informaation luotettavuus.[14] Silloin kun on epäilyjä tiedon luotettavuudesta tai viitteitä mahdollisesta väärinkäytöksestä (esimerkiksi jos tilintarkastuksen aikana tunnistetut olosuhteet saavat tilintarkastajan epäilemään, ettei asiakirja mahdollisesti ole aito tai että asiakirjan kohtia on ehkä väärennetty), ISA-standardit edellyttävät, että tilintarkastaja jatkaa asian tutkimista ja selvittää, mitä muutoksia tai lisäyksiä tilintarkastustoimenpiteisiin tarvitaan asian ratkaisemiseksi.[15]

A25. Tilintarkastajan ei voida odottaa jättävän ottamatta huomioon aikaisempaa kokemustaan yhteisön johdon ja hallintoelinten rehellisyydestä ja vilpittömyydestä. Kuitenkaan se, että johdon ja hallintoelinten uskotaan olevan rehellisiä ja vilpittömiä, ei poista tilintarkastajalta tarvetta säilyttää ammatillinen skeptisyys eikä anna hänelle lupaa tyytyä kohtuullista varmuutta hankkiessaan vähempään kuin vakuuttavaan tilintarkastusevidenssiin.

Ammatillinen harkinta (viittaus: kappale 16)

A26. Ammatillinen harkinta on välttämätöntä tilintarkastuksen asianmukaisen suorittamisen kannalta. Tämä johtuu siitä, että relevantteja eettisiä vaatimuksia ja ISA-standardeja ei ole mahdollista tulkita eikä tilintarkastuksen aikana tarvittavia asiantuntemukseen perustuvia päätöksiä ole mahdollista tehdä muutoin kuin soveltamalla tosiseikkoihin ja olosuhteisiin relevanttia tietämystä ja kokemusta. Ammatillista harkintaa tarvitaan erityisesti päätöksissä, jotka koskevat:

- olennaisuutta ja tilintarkastusriskiä.
- ISA-standardien vaatimusten täyttämiseksi ja tilintarkastusevidenssin kokoamiseksi suoritettavien tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta.
- sen arvioimista, onko hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ja onko ISA-standardien mukaisten tavoitteiden ja näin ollen tilintarkastajan yleisten tavoitteiden saavuttamiseksi tarpeellista tehdä enemmän työtä.
- niiden harkintaan perustuvien ratkaisujen arvioimista, jotka johto on tehnyt soveltaessaan yhteisön noudattamia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita.
- johtopäätösten tekemistä hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella, esimerkiksi arvioitaessa johdon tilinpäätöstä laadittaessa tekemien arvioiden kohtuullisuutta.

A27. Tilintarkastajalta odotettavan ammatillisen harkinnan erityinen piirre on, että harkintaa käyttää tilintarkastaja, jonka koulutus, tietämys ja kokemus ovat auttaneet häntä kehittämään kohtuullisten harkintaan perustuvien ratkaisujen tekemiseksi tarvittavaa pätevyyttä.

A28. Ammatillisen harkinnan käyttäminen missä tahansa yksittäisessä tapauksessa perustuu tilintarkastajan tiedossa oleviin tosiseikkoihin ja olosuhteisiin. Vaikeita tai kiistanalaisia kysymyksiä koskeva konsultointi tilintarkastuksen suorittamisen aikana sekä toimeksiantotiimin sisällä että toimeksiantotiimin jäsenten ja muiden tilintarkastusyhteisössä tai sen ulkopuolella asianmukaisella tasolla olevien henkilöiden kesken, esimerkiksi ISA 220:n (uudistettu)[16] edellyttämä konsultointi, voi auttaa tilintarkastajaa asiantuntemukseen pohjautuvien ja kohtuullisten harkintaan perustuvien ratkaisujen tekemisessä.

A29. Ammatillista harkintaa voidaan arvioida sillä perusteella, kuvastaako harkintaan perustuva ratkaisu tilintarkastusta koskevien periaatteiden ja laskentaperiaatteiden pätevää soveltamista ja onko se asianmukainen niiden tosiseikkojen ja olosuhteiden valossa ja yhdenmukainen niiden tosiseikkojen ja olosuhteiden kanssa, jotka ovat olleet tilintarkastajan tiedossa tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä.

A30. Ammatillista harkintaa pitää käyttää koko tilintarkastuksen ajan. Se pitää myös dokumentoida asianmukaisesti. Tätä ajatellen tilintarkastajan täytyy laatia riittävä tilintarkastusdokumentaatio siten, että kokeneen tilintarkastajan, joka ei ole ai-

[14] ISA 500 *Tilintarkastusevidenssi*, kappaleet 7–9

[15] ISA 240, kappale 14, ISA 500, kappale 11; ISA 505 *Ulkopuoliset vahvistukset*, kappaleet 10–11 ja 16

[16] ISA 220 (uudistettu), kappale 35

kaisemmin ollut tekemisissä kyseisen tilintarkastuksen kanssa, on mahdollista saada käsitys merkittävistä ammatilliseen harkintaan perustuvista ratkaisuista, joita on tehty tilintarkastuksen aikana esiin tulleita merkittäviä seikkoja koskevia johtopäätöksiä tehtäessä.[17] Ammatillista harkintaa ei pidä käyttää perusteena päätöksille, joita toimeksiantoon liittyvät tosiseikat ja olosuhteet eivät muutoin tue tai joiden tukena ei ole tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ja tilintarkastusriski (viittaus: kappaleet 5 ja 17)

Tilintarkastusevidenssin tarpeellinen määrä ja tarkoitukseen soveltuvuus

A31. Tilintarkastusevidenssiä tarvitaan tilintarkastajan lausunnon ja tilintarkastuskertomuksen tueksi. Se on luonteeltaan kumuloituvaa ja hankitaan ensisijaisesti tilintarkastuksen aikana suoritettavien tilintarkastustoimenpiteiden avulla. Siihen voi kuitenkin sisältyä myös tietoa, joka on hankittu muista lähteistä, kuten aiemmista tilintarkastuksista (edellyttäen, että tilintarkastaja on selvittänyt, onko edellisen tilintarkastuksen jälkeen tapahtunut muutoksia, jotka voivat vaikuttaa siihen, miten relevanttia tieto on meneillään olevassa tilintarkastuksessa[18]) taikka tilintarkastusyhteisön hankkimasta informaatiosta asiakassuhdetta tai toimeksiantoa hyväksyttäessä tai jatkettaessa. Yhteisön kirjanpitoaineisto on muiden yhteisön sisäisten ja ulkoisten lähteiden ohella tärkeä tilintarkastusevidenssin lähde. Tieto, jota mahdollisesti käytetään tilintarkastusevidenssinä, saattaa myös olla yhteisön kanssa työ- tai toimeksiantosuhteessa olevan erityisasiantuntijan tuottamaa. Tilintarkastusevidenssi sisältää sekä johdon kannanottoja tukevaa ja vahvistavaa tietoa että tällaisten kannanottojen kanssa ristiriidassa olevaa tietoa. Lisäksi joissakin tapauksissa tilintarkastaja hyödyntää myös sitä, ettei jotakin tietoa ole (esimerkiksi kun johto kieltäytyy antamasta pyydettyä vahvistusilmoitusta), jolloin myös tämä on tilintarkastusevidenssiä. Suurin osa tilintarkastajan lausuntoaan laatiessaan tekemästä työstä koostuu tilintarkastusevidenssin hankkimisesta ja arvioimisesta.

A32. Tilintarkastusevidenssin tarpeellinen määrä ja tarkoitukseen soveltuvuus liittyvät toisiinsa. Tarpeellinen määrä on tilintarkastusevidenssin paljouden mitta. Tarvittavan tilintarkastusevidenssin määrään vaikuttaa tilintarkastajan arvio virheellisyyden riskeistä (mitä suuremmiksi riskit on arvioitu, sitä enemmän tilintarkastusevidenssiä todennäköisesti tarvitaan), samoin kuin tällaisen tilintarkastusevidenssin laatu (mitä korkeampi laatu, sitä vähemmän mahdollisesti tarvitaan). Tilintarkastusevidenssin määrän lisääminen ei kuitenkaan voi korvata evidenssin heikkoa laatua.

A33. Tarkoitukseen soveltuvuus on tilintarkastusevidenssin laadun mitta, toisin sanoen kuinka relevanttia ja luotettavaa tukea evidenssi antaa tilintarkastajan lausunnon perustana oleville johtopäätöksille. Evidenssin luotettavuuteen vaikuttavat sen lähde ja luonne, ja luotettavuus riippuu hankkimishetkellä vallinneista yksittäisistä olosuhteista.

A34. Ammatillisen harkinnan perusteella ratkaistaan, onko hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tilintarkastusriskin alentamiseksi hyväksyttävän alhaiselle tasolle, jotta tilintarkastajan olisi mahdollista tehdä kohtuullisia johtopäätöksiä lausuntonsa perustaksi. ISA 500 ja muut relevantit ISA-standardit sisältävät tilintarkastuksen aikana sovellettavissa olevia lisävaatimuksia ja -ohjeistusta seikoista, joita tilintarkastaja ottaa huomioon hankkiessaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Tilintarkastusriski

A35. Tilintarkastusriski koostuu olennaisen virheellisyyden riskistä ja havaitsemisriskistä. Riskien arviointi perustuu tilintarkastustoimenpiteisiin, jotka suoritetaan kyseiseen tarkoitukseen tarvittavan tiedon hankkimiseksi, sekä koko tilintarkastuksen aikana hankittavaan evidenssiin. Riskien arviointi perustuu ammatilliseen harkintaan, eikä kyseessä ole tarkasti mitattavissa oleva asia.

A36. ISA-standardeissa tilintarkastusriskiin ei lueta riskiä siitä, että tilintarkastajan antamassa lausunnossa todettaisiin tilinpäätöksen olevan olennaisesti virheellinen, silloin, kun näin ei ole. Tämä riski on yleensä merkityksetön. Lisäksi tilintarkastusriski on tilintarkastusprosessiin liittyvä tekninen termi, eikä se viittaa tilintarkastajan liiketoimintariskeihin, kuten oikeudenkäynnistä johtuviin tappioihin, kielteiseen julkisuuteen tai muihin tilintarkastuksen yhteydessä esiintyviin tapahtumiin.

---

17 ISA 230, kappale 8

18 ISA 315 (uudistettu 2019) *Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen*, kappale 16

Olennaisen virheellisyyden riskit

A37. Olennaisen virheellisyyden riskejä voi olla kahdella tasolla:

- koko tilinpäätöksen tasolla; ja
- kannanottotasolla liiketapahtumien lajien, tilien saldojen ja tilinpäätöksessä esitettävien tietojen osalta.

A38. Olennaisen virheellisyyden riskit koko tilinpäätöksen tasolla tarkoittavat sellaisia olennaisen virheellisyyden riskejä, jotka liittyvät laajasti tilinpäätökseen kokonaisuutena ja mahdollisesti vaikuttavat useampaan kannanottoon.

A39. Olennaisen virheellisyyden riskit kannanottotasolla arvioidaan päätöksen tekemiseksi niiden tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta, jotka tarvitaan, jotta saataisiin hankituksi tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Tämä evidenssi mahdollistaa sen, että tilintarkastaja antaa tilinpäätöksestä lausunnon hyväksyttävän alhaisella tilintarkastusriskin tasolla. Tilintarkastajat käyttävät erilaisia lähestymistapoja saavuttaakseen olennaisen virheellisyyden riskien arvioimista koskevan tavoitteen. Tilintarkastaja voi esimerkiksi havaitsemisriskin hyväksyttävää tasoa määrittäessään hyödyntää mallia, joka ilmaisee tilintarkastusriskin osatekijöiden yleisen suhteen matemaattisesti. Jotkut tilintarkastajat kokevat tällaisen mallin hyödylliseksi suunnitellessaan tilintarkastustoimenpiteitä.

A40. Olennaisen virheellisyyden riskit kannanottotasolla koostuvat kahdesta osatekijästä: ominaisriskistä ja kontrolliriskistä. Ominaisriski ja kontrolliriski ovat yhteisön riskejä, ja niitä esiintyy tilintarkastuksesta riippumatta.

A41. Ominaisriskitekijät vaikuttavat ominaisriskiin. Riippuen siitä, missä määrin ominaisriskitekijät vaikuttavat kannanoton alttiuteen virheellisyydelle, ominaisriskin taso vaihtelee asteikolla, jota nimitetään ominaisriskiasteikoksi. Tilintarkastaja määrittää merkittävät liiketapahtumien lajit, tilien saldot ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot sekä niitä koskevat relevantit kannanotot osana olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamis- ja arviointiprosessia. Esimerkiksi sellaiset tilien saldot, joihin sisältyvät luvut on johdettu merkittävää arviointiepävarmuutta sisältävistä kirjanpidollisista arvioista, voidaan tunnistaa merkittäviksi tilien saldoiksi, ja tilintarkastajan arvioima niihin liittyvien riskien ominaisriski kannanottotasolla voi olla suurempi johtuen suuresta arviointiepävarmuudesta.

A42. Ominaisriskiin voivat vaikuttaa myös liiketoimintariskejä aiheuttavat ulkoiset olosuhteet. Esimerkiksi tekninen kehitys voi aiheuttaa tietyn tuotteen vanhentumisen ja siten lisätä vaihto-omaisuuden alttiutta yliarvostukselle. Tiettyyn kannanottoon liittyvään ominaisriskiin voivat vaikuttaa myös yhteisössä ja sen toimintaympäristössä olevat tekijät, jotka liittyvät useihin tai kaikkiin liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihin tai tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin. Näitä tekijöitä voivat olla esimerkiksi toimintojen jatkamiseksi tarvittavan käyttöpääoman puute tai taantuva toimiala, jolle on ominaista konkurssien suuri määrä.

A43. Kontrolliriskin suuruus riippuu siitä, kuinka tehokkaasti johto suunnittelee, ottaa käyttöön ja ylläpitää kontrolleja vastatakseen tunnistettuihin riskeihin, jotka vaarantavat yhteisön tilinpäätöksen laatimisen kannalta relevanttien tavoitteiden saavuttamisen. Kontrollien luontaisten rajoitteiden vuoksi hyvinkin suunniteltu ja toimiva sisäinen valvonta pystyy kuitenkin vain pienentämään tilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskejä, ei poistamaan niitä kokonaan. Näihin rajoitteisiin kuuluvat esimerkiksi mahdollisuus inhimillisiin virheisiin tai erehdyksiin tai siihen, että kontrolleja kierretään toimimalla epärehellisesti yhteistyössä tai siten, että johto sivuuttaa kontrolleja epäasianmukaisesti. Näin ollen kontrolliriskiä esiintyy aina jonkin verran. ISA-standardeissa mainitaan ne olosuhteet, joissa tilintarkastajan täytyy tai hän voi testata kontrollien toiminnan tehokkuutta päättäessään suoritettavien aineistotarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta.[19]

A44. Olennaisen virheellisyyden riskejä koskeva arvio voidaan ilmaista määrällisenä, esimerkiksi prosentteina, tai muuten kuin määrällisenä. Joka tapauksessa se, että tilintarkastajan on tarpeellista tehdä asianmukaiset riskiarviot, on tärkeämpää kuin ne erilaiset tavat, joilla arviot voidaan tehdä. ISA-standardeissa viitataan yleensä ”olennaisen virheellisyyden riskeihin” sen sijaan, että viitattaisiin erikseen ominaisriskiin ja kontrolliriskiin. ISA 315:n (uudistettu 2019) mukaan ominaisriski on kuitenkin arvioitava erillään kontrolliriskistä perustaksi arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin kannanottotasolla vastaavien tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelulle ja suorittamiselle ISA 330:n mukaisesti.

[19] ISA 330 *Tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi*, kappaleet 6–17

A45. Olennaisen virheellisyyden riskit arvioidaan kannanottotasolla niiden tilintarkastustoimenpiteiden luonteen, ajoituksen ja laajuuden määrittämiseksi, jotka tarvitaan, jotta saadaan hankituksi tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.[20]

A46. ISA 315 (uudistettu 2019) sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisesta ja arvioimisesta tilinpäätöstasolla ja kannanottotasolla.

Havaitsemisriski

A47. Tietyllä tilintarkastusriskin tasolla hyväksyttävä havaitsemisriskin taso on käänteinen suhteessa arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin kannanottotasolla. Esimerkiksi mitä suurempia olennaisen virheellisyyden riskejä tilintarkastaja uskoo esiintyvän, sitä pienemmän havaitsemisriskin hän voi hyväksyä ja sitä vakuuttavampaa tilintarkastusevidenssiä hän näin ollen tarvitsee.

A48. Havaitsemisriski liittyy niiden tilintarkastustoimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen, joiden tilintarkastaja katsoo alentavan tilintarkastusriskin hyväksyttävän alhaiselle tasolle. Se riippuu siis tilintarkastustoimenpiteen tehokkuudesta ja siitä, kuinka tilintarkastaja suorittaa toimenpiteen. Esimerkiksi sellaiset seikat kuin:

- riittävä suunnittelu;
- toimeksiantotiimin muodostaminen henkilöstöstä asianmukaisella tavalla;
- ammatillisen skeptisyyden noudattaminen; ja
- suoritetun tilintarkastustyön valvonta ja läpikäynti

auttavat parantamaan tilintarkastustoimenpiteen ja sen suorittamisen tehokkuutta ja pienentävät mahdollisuutta, että tilintarkastaja saattaisi valita soveltumattoman tilintarkastustoimenpiteen, suorittaa tarkoitukseen soveltuvan tilintarkastustoimenpiteen väärin tai tulkita tilintarkastuksen tuloksia väärin.

A49. ISA 300[21] ja ISA 330 sisältävät vaatimuksia ja ohjeistusta tilintarkastuksen suunnittelusta ja tilintarkastajan toimenpiteistä arvioituihin riskeihin vastaamiseksi. Tilintarkastuksen luontaisten rajoitteiden vuoksi havaitsemisriskiä voidaan kuitenkin vain pienentää, ei poistaa kokonaan. Näin ollen havaitsemisriskiä esiintyy aina jonkin verran.

Tilintarkastuksen luontaiset rajoitteet

A50. Tilintarkastajan ei odoteta pienentävän tilintarkastusriskiä nollan suuruiseksi, eikä hän siihen pystyisikään, ja tämän vuoksi hän ei voi hankkia ehdotonta varmuutta siitä, ettei tilinpäätöksessä ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä. Tämä johtuu tilintarkastuksen luontaisista rajoitteista, joiden vuoksi tilintarkastajan johtopäätösten ja lausunnon perustana olevasta tilintarkastusevidenssistä suurin osa on ennemminkin vakuuttavaa kuin ehdottoman varmuuden antavaa. Tilintarkastuksen luontaiset rajoitteet voivat johtua

- taloudellisen raportoinnin luonteesta;
- tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta; ja
- siitä, että tilintarkastus on tarpeellista suorittaa kohtuullisessa ajassa ja kohtuullisin kustannuksin.

Taloudellisen raportoinnin luonne

A51. Tilinpäätöksen laatimiseen kuuluu johdon käyttämä harkinta sovellettaessa yhteisön noudattaman tilinpäätösnormiston vaatimuksia yhteisössä vallitseviin tosiseikkoihin ja olosuhteisiin. Lisäksi moniin tilinpäätöksen eriin liittyy subjektiivisia päätöksiä tai arvioita tai jonkin verran epävarmuutta, ja tehtävissä olevia hyväksyttäviä tulkintoja tai harkintaan perustuvia ratkaisuja voi olla useita. Tästä johtuu, että joihinkin tilinpäätöksen eriin liittyy luontaista vaihtelua, jota ei ole mahdollista poistaa suorittamalla lisää tilintarkastustoimenpiteitä. Tämä koskee usein esimerkiksi tiettyjä kirjanpidollisia arvioita. ISA-

[20] ISA 330, kappale 6

[21] ISA 300 *Tilintarkastuksen suunnittelu*

standardit edellyttävät kuitenkin, että tilintarkastaja kiinnittää erityistä huomiota siihen, ovatko kirjanpidolliset arviot kohtuullisia sovellettava tilinpäätösnormisto ja siihen liittyvät tilinpäätöksessä esitettävät tiedot huomioon ottaen, samoin kuin yhteisön tilinpäätösmenettelyjen laadullisiin puoliin, mukaan lukien viitteet johdon tekemien harkintaan perustuvien ratkaisujen mahdollisista vinoutumista.[22]

Tilintarkastustoimenpiteiden luonne

A52. On olemassa käytännöllisiä ja lakiin perustuvia rajoitteita, jotka vaikuttavat tilintarkastajan kykyyn hankkia tilintarkastusevidenssiä. Esimerkiksi:

- On mahdollista, että johto tai muut joko tahallisesti tai tahattomasti eivät anna kaikkea tietoa, joka on relevanttia tilinpäätöksen laatimisen kannalta tai jota tilintarkastaja on pyytänyt. Täten tilintarkastaja ei voi olla varma tiedon täydellisyydestä, vaikka hän olisi suorittanut tilintarkastustoimenpiteitä hankkiakseen varmuuden siitä, että kaikki relevantti tieto on saatu.
- Väärinkäytökseen voi liittyä pitkälle kehittyneitä ja huolellisesti suunniteltuja peittämisjärjestelyjä. Tämän vuoksi tilintarkastusevidenssin kokoamiseen käytettävät tilintarkastustoimenpiteet voivat olla tehottomia sellaisen tahallisen virheellisyyden havaitsemisessa, johon liittyy esimerkiksi epärehellistä yhteistyötä dokumentaation väärentämiseksi, mikä voi saada tilintarkastajan uskomaan tilintarkastusevidenssin olevan paikkansapitävää, kun se ei ole sitä. Tilintarkastajaa ei ole koulutettu asiakirjojen aitouden todentamisen erityisasiantuntijaksi, eikä hänen odoteta olevan sellainen.
- Tilintarkastus ei ole väitettyä rikkomusta koskevaa virallista tutkintaa. Näin ollen tilintarkastajalla ei ole käytettävissään tällaisessa tutkinnassa mahdollisesti tarvittavia erityisiä juridisia voimakeinoja, kuten etsintäoikeutta.

Taloudellisen raportoinnin oikea-aikaisuus sekä hyödyn ja kustannusten välinen tasapaino

A53. Toimenpiteen hankaluus, siihen tarvittava aika tai syntyvät kustannukset eivät itsessään ole tilintarkastajalle pätevä peruste jättää suorittamatta tilintarkastustoimenpide, jolle ei ole vaihtoehtoa, tai tyytyä vähempään kuin vakuuttavaan tilintarkastusevidenssiin. Asianmukainen suunnittelu auttaa varaamaan tilintarkastuksen suorittamista varten riittävästi aikaa ja resursseja. Tästä huolimatta tieto yleensä muuttuu ajan kuluessa vähemmän relevantiksi ja näin ollen vähemmän arvokkaaksi, ja tiedon luotettavuuden ja sen hankkimisesta aiheutuvien kustannusten välille on löydettävä tasapaino. Tämä otetaan huomioon joissakin tilinpäätösnormistoissa (katso esimerkiksi IASB:n *Tilinpäätöksen laatimista ja esittämistä koskevat yleiset perusteet.*) [Tässä viitataan aiempaan viitekehykseen. Nykyisin on voimassa *Taloudellisen raportoinnin käsitteellinen viitekehys*]. Tämän vuoksi tilinpäätöksen käyttäjät odottavat, että tilintarkastaja laatii tilinpäätöstä koskevan lausunnon kohtuullisessa ajassa ja kohtuullisin kustannuksin, ja tiedostavat, ettei ole käytännössä mahdollista käsitellä kaikkea mahdollista olemassa olevaa tietoa eikä selvittää jokaista seikkaa tyhjentävästi olettaen tiedon olevan virheellistä tai vilpillistä, ellei toisin osoiteta.

A54. Tästä seuraa, että tilintarkastajan on tarpeellista:

- suunnitella tilintarkastus siten, että se tulee suoritetuksi tehokkaasti;
- suunnata tilintarkastustyötä alueille, joilla väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskejä odotetaan olevan eniten, ja vastaavasti vähemmän työtä muille alueille; ja
- käyttää testausta ja muita perusjoukkojen tutkimistapoja virheellisyyksien löytämiseksi.

A55. Kappaleessa A54 kuvatut lähestymistavat huomioon ottaen ISA-standardit sisältävät tilintarkastuksen suunnittelua ja suorittamista koskevia vaatimuksia, ja ne edellyttävät, että tilintarkastaja muun muassa:

- hankkii perustan olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiselle ja arvioimiselle tilinpäätöstasolla ja kannanottotasolla suorittamalla riskienarviointitoimenpiteitä ja niihin liittyviä toimenpiteitä;[23] ja

---

22 ISA 540 (uudistettu) *Kirjanpidollisten arvioiden ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tarkastaminen* ja ISA 700 (uudistettu) *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen*, kappale 12

23 ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 13

- käyttää testausta ja muita perusjoukkojen tutkimismenetelmiä siten, että hän saa kohtuullisen perustan perusjoukkoa koskevien johtopäätösten tekemiselle.[24]

Muita tilintarkastuksen luontaisiin rajoitteisiin vaikuttavia seikkoja

A56. Kun on kyse tietyistä kannanotoista tai kohteista, luontaisten rajoitteiden mahdolliset vaikutukset tilintarkastajan kykyyn havaita olennaisia virheellisyyksiä ovat erityisen merkittäviä. Tällaisia kannanottoja tai kohteita ovat esimerkiksi:

- väärinkäytös, erityisesti jos siinä on osallisena ylempää johtoa tai siihen liittyy epärehellistä yhteistoimintaa; asiaa käsitellään tarkemmin ISA 240:ssä;
- lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien olemassaolo ja täydellisyys; asiaa käsitellään tarkemmin ISA 550:ssä;[25]
- säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen; asiaa käsitellään tarkemmin ISA 250:ssä (uudistettu);[26]
- tulevaisuuden tapahtumat tai olosuhteet, joiden johdosta yhteisö ei mahdollisesti pysty jatkamaan toimintaansa; asiaa käsitellään tarkemmin ISA 570:ssä (uudistettu).[27]

Relevanteissa ISA-standardeissa mainitaan erityisiä tilintarkastustoimenpiteitä, jotka auttavat lieventämään luontaisten rajoitusten vaikutusta.

A57. 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 ISA-standardeja noudattaen. Se, että tilinpäätöksestä myöhemmin löydetään väärinkäytöksestä tai virheestä johtuva olennainen virheellisyys, ei siis sinänsä tarkoita, etteikö tilintarkastusta olisi suoritettu ISA-standardien mukaisesti. Tilintarkastuksen luontaiset rajoitteet eivät kuitenkaan oikeuta tilintarkastajaa tyytymään vähempään kuin vakuuttavaan tilintarkastusevidenssiin. Se, onko tilintarkastaja suorittanut tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti, määräytyy sen perusteella, mitä tilintarkastustoimenpiteitä kyseisissä olosuhteissa on suoritettu, onko niiden tuloksena saatu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, ja onko tilintarkastuskertomus asianmukainen sillä perusteella, että tätä evidenssiä arvioidaan tilintarkastajan yleisiin tavoitteisiin nähden.

Tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti

ISA-standardien luonne (viittaus: kappale 18)

A58. ISA-standardit kokonaisuutena tarkasteltuina muodostavat standardit työlle, jota tilintarkastaja tekee yleisten tavoitteidensa saavuttamiseksi. ISA-standardeissa käsitellään tilintarkastajan yleisiä velvollisuuksia sekä muita huomioon otettavia seikkoja, jotka ovat relevantteja sovellettaessa näitä velvollisuuksia yksittäisiin aihealueisiin.

A59. Kunkin yksittäisen ISA-standardin soveltamisala, voimaantuloaika ja soveltamista koskevat mahdolliset erityiset rajoitukset selvitetään kyseisessä standardissa. Ellei kyseisessä standardissa muuta mainita, tilintarkastaja saa soveltaa ISA-standardia ennen siinä mainittua voimaantulopäivää.

A60. Tilintarkastajalta voidaan edellyttää ISA-standardien lisäksi myös säädöksiin tai määräyksiin perustuvien vaatimusten noudattamista tilintarkastusta suoritettaessa. ISA-standardit eivät syrjäytä tilintarkastusta koskevaa säädöstä tai määräystä. Jos tällainen säädös tai määräys poikkeaa ISA-standardeista, vain säädöksen tai määräyksen mukaisesti suoritettu tilintarkastus ei ole automaattisesti ISA-standardien mukainen.

A61. Tilintarkastaja voi suorittaa tilintarkastuksen myös sekä ISA-standardien että tietyn maan tai tietyn muun oikeudenkäyttöalueen tilintarkastusstandardien mukaisesti. Tällöin tilintarkastajan voi olla tarpeellista suorittaa lisää tilintarkastustoimen-

---

[24] ISA 330, ISA 500, ISA 520 *Analyyttiset toimenpiteet* ja ISA 530 *Otanta tilintarkastuksessa*

[25] ISA 550 *Lähipiiri*

[26] ISA 250 (uudistettu) *Säädösten ja määräysten huomioon ottaminen tilintarkastuksessa*

[27] ISA 570 (uudistettu) *Toiminnan jatkuvuus*

piteitä noudattaakseen kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen relevantteja standardeja sen lisäksi, että hän noudattaa kaikkia kyseisen tilintarkastuksen kannalta relevantteja ISA-standardeja.

Erityisesti julkisen sektorin tilintarkastuksissa huomioon otettavia seikkoja

A62. ISA-standardit ovat relevantteja myös julkisella sektorilla suoritettavissa toimeksiannoissa. Tilintarkastustehtävä taikka julkisen sektorin yhteisöjä koskevat säädökseen, määräykseen tai muuhun velvoittavaan normiin (kuten ministeriöiden ohjeisiin, hallituksen politiikan vaatimuksiin tai lainsäädäntöelimen päätöksiin) perustuvat velvoitteet, jotka saattavat kattaa laajemman alueen kuin ISA-standardien mukainen tilintarkastus, voivat kuitenkin vaikuttaa julkisen sektorin tilintarkastajan velvollisuuksiin. Näitä lisävelvollisuuksia ei käsitellä ISA-standardeissa. Niitä saatetaan käsitellä International Organization of Supreme Audit Institutions -järjestön tai kansallisia standardeja antavien tahojen ohjeissa taikka julkisen sektorin tilintarkastusta hoitavien tahojen antamassa ohjeistuksessa.

ISA-standardien sisältö (viittaus: kappale 19)

A63. Tavoitteiden ja vaatimusten (vaatimukset ilmaistaan ISA-standardeissa käyttäen rakennetta ”on tehtävä”) lisäksi ISA-standardiin sisältyy soveltamista koskevaa ja muuta selittävää ohjeistusta. Siihen voi sisältyä myös johdanto, jossa on kyseisen standardin asianmukaisen ymmärtämisen kannalta välttämättömiä taustatietoja, ja lisäksi siihen voi sisältyä määritelmiä. Tämän vuoksi ISA-standardin koko teksti on relevantti standardissa asetettujen tavoitteiden ymmärtämisen ja standardin vaatimusten asianmukaisen soveltamisen kannalta.

A64. Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus sisältää tarvittaessa lisäselvitystä ISA-standardin vaatimuksista ja ohjeistusta niiden toteuttamisesta. Erityisesti siinä voidaan:

- selittää tarkemmin, mitä jokin vaatimus tarkoittaa tai mitä sen on tarkoitus kattaa, mukaan lukien joissakin ISA-standardeissa kuten ISA 315:ssa (uudistettu 2019), selittää, miksi jotakin toimenpidettä vaaditaan.
- antaa esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla kyseisissä olosuhteissa asianmukaisia. Joissakin ISA-standardeissa kuten ISA 315:ssa (uudistettu 2019) esimerkit esitetään laatikoituina.

Vaikka tällainen ohjeistus ei sinänsä sisällä vaatimuksia, se on relevantti ISA-standardin vaatimusten asianmukaisen soveltamisen kannalta. Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus voi myös sisältää taustatietoja ISA-standardissa käsiteltävistä asioista.

A65. Liitteet ovat osa soveltamista koskevaa ja muuta selittävää ohjeistusta. Liitteen tarkoitusta ja aiottua käyttöä selitetään asianomaisen ISA-standardin tekstissä taikka kyseisen liitteen otsikossa ja johdannossa.

A66. Johdanto voi tarpeen mukaan sisältää selvitystä esimerkiksi:

- kyseisen ISA-standardin tarkoituksesta ja soveltamisalasta sekä standardin suhteesta toisiin ISA-standardeihin.
- ISA-standardin aihealueesta.
- tilintarkastajan ja muiden osapuolten velvollisuuksista suhteessa ISA-standardin aihealueeseen.
- asiayhteydestä, johon kyseinen ISA-standardi sijoittuu.

A67. ISA-standardi voi sisältää otsikolla ”Määritelmät” varustetussa erillisessä osiossa kuvauksen merkityksestä, joka tietyille termeille on annettu ISA-standardeja varten. Nämä on tarkoitettu ISA-standardien yhdenmukaisen soveltamisen ja tulkitsemisen avuksi, eikä niiden ole tarkoitus syrjäyttää määritelmiä, jotka on mahdollisesti luotu muihin tarkoituksiin säädöksessä, määräyksessä tai muutoin. Termien merkitys on kaikissa ISA-standardeissa sama, ellei toisin ilmoiteta. International Auditing and Assurance Standards Boardin (IAASB) antamiin kansainvälisiin standardeihin liittyvä termistö, joka sisältyy IFACin julkaisemaan teokseen *Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements* [jota tämä suomenkielinen julkaisu vastaa], sisältää kattavan luettelon ISA-standardeissa määritellyistä termeistä. Se sisältää myös kuvauksia muista ISA-standardeissa esiintyvistä termeistä yhtenäisten tulkintojen ja käännösten edistämiseksi.

A68. Silloin kun se on asianmukaista, ISA-standardin soveltamista koskevaan ja muuhun selittävään ohjeistukseen sisällytetään erityisesti pienten yhteisöjen ja julkisen sektorin tilintarkastuksessa huomioon otettavia seikkoja. Nämä huomioon otettavat lisäseikat auttavat kyseisen ISA-standardin soveltamisessa tällaisten yhteisöjen tilintarkastuksiin. Ne eivät kuitenkaan rajoita tai vähennä tilintarkastajan velvollisuutta soveltaa ja noudattaa ISA-standardien vaatimuksia.

Skaalautuvuuteen liittyviä seikkoja

A69. Joihinkin ISA-standardeihin (esim. ISA 315:een (uudistettu 2019)) on sisällytetty skaalautuvuuteen liittyviä seikkoja, jotka havainnollistavat vaatimusten soveltamista kaikkiin yhteisöihin riippumatta siitä, ovatko ne luonteeltaan ja olosuhteiltaan yksinkertaisempia vai monimutkaisempia. Yksinkertaiset yhteisöt ovat yhteisöjä, joihin kappaleessa A71 mainitut ominaispiirteet saattavat soveltua.

A70. Joihinkin ISA-standardeihin sisältyvät ”erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavat seikat” on koottu ensisijaisesti listaamattomia yhteisöjä ajatellen. Joistakin huomioon otettavista seikoista voi kuitenkin olla apua pienten listattujen yhteisöjen tilintarkastuksissa.

A71. Pienten yhteisöjen tilintarkastuksessa huomioon otettavia lisäseikkoja määritettäessä ”pienellä yhteisöllä” tarkoitetaan yhteisöä, jolla on tyypillisesti sellaisia laadullisia ominaispiirteitä kuin:

(a) omistuksen ja johdon keskittyminen muutamille henkilöille (usein yhdelle henkilölle – joko luonnolliselle henkilölle tai toiselle yritykselle, joka omistaa kyseisen yhteisön, edellyttäen että omistajalla on kyseiset relevantit laadulliset ominaispiirteet); ja

(b) yksi tai useampia seuraavista:

(i) liiketapahtumat ovat suoraviivaisia tai yksinkertaisia;

(ii) kirjanpito on selkeää;

(iii) liiketoiminta-alueita on vähän ja yrityksellä on harvoja tuotteita;

(iv) yksinkertaiset sisäisen valvonnan järjestelmät;

(v) johdon tasoja on vähän, ja näillä tasoilla vastataan laajasta joukosta kontrolleja; tai

(vi) henkilöstöä on vähän, ja useilla henkilöillä on paljon erilaisia tehtäviä.

Näitä laadullisia ominaispiirteitä voi olla muitakin, ne eivät koske ainoastaan pieniä yhteisöjä, eikä pienillä yhteisöillä välttämättä ole kaikkia näitä ominaispiirteitä.

A72. Pienen yhteisön omistajasta, joka osallistuu yhteisön päivittäiseen toimintaan, käytetään ISA-standardeissa nimitystä ”omistajajohtaja”.

Erityisesti automatisoituihin työkaluihin ja menetelmiin liittyviä huomioon otettavia seikkoja

A73. Joihinkin ISA-standardeihin (esimerkiksi ISA 315:een (uudistettu 2019)) sisällytetyt erityisesti ”automatisoituihin työkaluihin ja menetelmiin” liittyvät huomioon otettavat seikat on tarkoitettu selittämään, miten tilintarkastaja voi soveltaa tiettyjä vaatimuksia, kun hän käyttää automatisoituja työkaluja ja menetelmiä tilintarkastustoimenpiteitä suorittaessaan.

Yksittäisissä ISA-standardeissa mainitut tavoitteet (viittaus: kappale 21)

A74. Jokaiseen ISA-standardiin sisältyy yksi tai useampi tavoite, joka toimii yhdyssiteenä vaatimusten ja tilintarkastajan yleisten tavoitteiden välillä. Yksittäisiin ISA-standardeihin sisältyvien tavoitteiden tarkoituksena on kiinnittää tilintarkastajan huomiota kyseisen standardin toivottuun tulemaan, samalla kun ne ovat riittävän yksityiskohtaisia auttaakseen tilintarkastajaa:

- ymmärtämään, mitä on tarpeellista saavuttaa ja tarvittaessa mitkä ovat asianmukaiset keinot; ja
- päättämään, onko niiden saavuttamiseksi tarpeellista tehdä enemmän työtä kyseisen tilintarkastuksen nimenomaisissa olosuhteissa.

A75. Tavoitteet on tarkoitettu ymmärrettäviksi tämän standardin kappaleessa 11 mainittujen tilintarkastajan yleisten tavoitteiden yhteydessä. Tilintarkastuksen luontaiset rajoitteet koskevat tilintarkastajan kykyä saavuttaa yksittäinen tavoite samalla tavoin kuin ne koskevat tilintarkastajan kykyä saavuttaa yleiset tavoitteensa.

A76. Tavoitteita hyödyntäessään tilintarkastajan täytyy ottaa huomioon ISA-standardien keskinäiset suhteet. Tämä johtuu siitä, että kuten kappaleessa A58 todetaan, ISA-standardeissa käsitellään joskus yleisiä velvollisuuksia ja joskus näiden velvollisuuksien soveltamista yksittäisiin aihealueisiin. Esimerkiksi tämä standardi edellyttää, että tilintarkastaja noudattaa ammatillista skeptisyyttä; se on tarpeellista kaikilla tilintarkastuksen suunnitteluun ja suorittamiseen liittyvillä osa-alueilla, mutta sitä ei toisteta vaatimuksena jokaisessa ISA-standardissa. Kun mennään yksityiskohtaisemmalle tasolle, ISA 315 (uudistettu 2019) ja ISA 330 sisältävät muun muassa tavoitteita ja vaatimuksia, jotka koskevat tilintarkastajan velvollisuutta tunnistaa ja arvioida olennaisen virheellisyyden riskejä sekä suunnitella ja suorittaa tilintarkastustoimenpiteitä näihin arvioituihin riskeihin vastaamiseksi, ja nämä tavoitteet ja vaatimukset ovat voimassa koko tilintarkastuksen ajan. Tilintarkastuksen erityisiä osa-alueita koskevassa ISA-standardissa (esimerkiksi ISA 540 (uudistettu)) voidaan käsitellä laajemmin sitä, kuinka esimerkiksi ISA 315:n (uudistettu 2019) ja ISA 330:n tavoitteita ja vaatimuksia sovelletaan suhteessa kyseisen standardin aihealueeseen, mutta niitä ei toisteta. Näin ollen tilintarkastaja ottaa ISA 540:ssä (uudistettu) asetetun tavoitteen saavuttamiseksi huomioon myös toisten relevanttien ISA-standardien tavoitteet ja vaatimukset.

Tavoitteiden käyttäminen apuna ratkaistaessa, tarvitaanko lisää tilintarkastustoimenpiteitä (viittaus: kappale 21(a))

A77. ISA-standardien vaatimukset on tarkoitettu mahdollistamaan sen, että tilintarkastaja saavuttaa ISA-standardeissa yksilöidyt tavoitteet ja siten tilintarkastajan yleiset tavoitteet. Sen, että tilintarkastaja noudattaa asianmukaisesti ISA-standardien vaatimuksia, odotetaan siis antavan riittävän perustan sille, että tilintarkastaja saavuttaa tavoitteet. Koska tilintarkastustoimeksiantojen olosuhteet kuitenkin vaihtelevat suuresti eikä kaikkia tällaisia olosuhteita ole mahdollista ennakoida ISA-standardeissa, tilintarkastajan vastuulla on päättää sellaisista tilintarkastustoimenpiteistä, jotka tarvitaan ISA-standardien vaatimusten täyttämiseksi ja tavoitteiden saavuttamiseksi. Toimeksiannon olosuhteissa voi olla tiettyjä seikkoja, jotka edellyttävät, että tilintarkastaja suorittaa ISA-standardien vaatimien tilintarkastustoimenpiteiden lisäksi muitakin toimenpiteitä saavuttaakseen ISA-standardeissa yksilöidyt tavoitteet.

Tavoitteiden käyttäminen apuna arvioitaessa, onko hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä (viittaus: kappale 21(b))

A78. Tilintarkastajan täytyy käyttää tavoitteita apuna arvioidessaan, onko hänen yleiset tavoitteensa huomioon ottaen hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Jos tilintarkastaja tämän seurauksena tekee sen johtopäätöksen, ettei tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ole tarpeellista määrää, hän voi noudattaa kappaleen 21(b) mukaisen vaatimuksen täyttämiseksi yhtä tai useampaa seuraavista lähestymistavoista:

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

Silloin kun minkään edellä mainituista ei odoteta olevan kyseisissä olosuhteissa käytännössä tai ylipäätään mahdollista, tilintarkastaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, ja ISA-standardien mukaan hänen täytyy määrittää tämän vaikutus tilintarkastuskertomukseen tai tilintarkastajan kykyyn saattaa toimeksianto päätökseen.

Relevanttien vaatimusten noudattaminen

Relevantit vaatimukset (viittaus: kappale 22)

A79. Joissakin tapauksissa jokin ISA-standardi (ja näin ollen mikään sen sisältämistä vaatimuksista) ei ehkä ole kyseisissä olosuhteissa relevantti. Esimerkiksi jos yhteisöllä ei ole sisäistä tarkastusta, mikään ISA 610:n (uudistettu 2013)[28] kohta ei ole relevantti.

A80. Relevanttiin ISA-standardiin voi sisältyä ehdollisia vaatimuksia. Tällainen vaatimus on relevantti silloin, kun vaatimuksessa ajatellut olosuhteet soveltuvat ja ehto täyttyy. Yleensä vaatimuksen ehdollisuus ilmaistaan joko suoraan tai epäsuorasti, kuten

- vaatimus tilintarkastajan lausunnon mukauttamisesta, jos esiintyy tarkastuksen laajuutta koskeva rajoitus[29], on suoraan ehdollinen vaatimus.
- esimerkkejä epäsuorasti ehdollisista vaatimuksista ovat vaatimus siitä, että tilintarkastuksen aikana tunnistetuista sisäisen valvonnan merkittävistä puutteellisuuksista kommunikoidaan hallintoelimille[30], mikä riippuu siitä, onko tunnistettu tällaisia merkittäviä puutteellisuuksia, ja vaatimus siitä, että hankitaan tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä segmentti-informaation esittämistavasta ja esitettävistä tiedoista sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti,[31] mikä riippuu siitä, vaatiiko kyseinen normisto tällaisten tietojen esittämistä tai salliiko se sen.

Joissakin tapauksissa vaatimus voidaan ilmaista niin, että se riippuu sovellettavasta säädöksestä tai määräyksestä. Tilintarkastajan voidaan esimerkiksi edellyttää luopuvan toimeksiannosta, *jos luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollis*ta, tai hänen voidaan edellyttää tekevän jotain, *ellei säädös tai määräys sitä estä*. Säädökseen tai määräykseen perustuva salliminen tai kielto voi maasta tai muusta oikeudenkäyttöalueesta riippuen olla suora tai epäsuora.

Vaatimuksesta poikkeaminen (viittaus: kappale 23)

A81. ISA 230 sisältää dokumentointivaatimuksia sellaisia poikkeuksellisia tilanteita varten, joissa tilintarkastaja poikkeaa jostakin relevantista vaatimuksesta.[32] ISA-standardit eivät edellytä sellaisen vaatimuksen noudattamista, joka ei ole kyseisen tilintarkastuksen olosuhteissa relevantti.

Tavoitteen saavuttamatta jääminen (viittaus: kappale 24)

A82. Se, onko tavoite saavutettu, perustuu tilintarkastajan ammatilliseen harkintaan. Tässä harkinnassa otetaan huomioon ISA-standardien vaatimusten noudattamiseksi suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden tulokset sekä tilintarkastajan arvio siitä, onko hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ja onko kyseisen tilintarkastuksen erityisissä olosuhteissa tarpeellista tehdä enemmän työtä ISA-standardeissa asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi. Olosuhteita, joista voi johtua, että tavoite jää saavuttamatta, ovat näin ollen esimerkiksi olosuhteet, jotka:

- estävät tilintarkastajaa noudattamasta jonkin ISA-standardin relevantteja vaatimuksia.
- aiheuttavat sen, ettei tilintarkastajan ole käytännössä tai ylipäätään mahdollista suorittaa lisää tilintarkastustoimenpiteitä tai hankkia lisää tilintarkastusevidenssiä siten kuin hän on todennut tarpeelliseksi käyttäessään apunaan tavoitteita kappaleen 21 mukaisesti, esimerkiksi koska saatavissa oleva tilintarkastusevidenssi on rajoitettua.

A83. Tilintarkastusdokumentaatio, joka täyttää ISA 230:n vaatimukset ja muiden relevanttien ISA-standardien erityiset dokumentointivaatimukset, antaa evidenssiä perusteesta, jolla tilintarkastaja tekee johtopäätöksen yleisten tavoitteidensa saavuttamisesta. Vaikka tilintarkastajan ei ole tarpeellista dokumentoida erikseen (esimerkiksi tarkistuslistaan), että yksittäiset tavoitteet on saavutettu, se että tilintarkastaja dokumentoi tavoitteen jääneen saavuttamatta, auttaa häntä arvioimaan, onko tällainen saavuttamatta jääminen estänyt häntä saavuttamasta yleiset tavoitteensa.

---

28 ISA 610 (uudistettu 2013) *Sisäisten tarkastajien tekemän työn käyttäminen, kappale 2*

29 ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen*, kappale 13

30 ISA 265 *Kommunikointi sisäisen valvonnan puutteellisuuksista hallintoelimille ja johdolle*, kappale 9

31 ISA 501 *Tilintarkastusevidenssi – erityisesti huomioon otettavia seikkoja tiettyjä eriä tarkastettaessa,* kappale 13

32 ISA 230, kappale 12

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 210
TILINTARKASTUSTOIMEKSIANTOJEN EHDOISTA SOPIMINEN

(Sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1
Voimaantulo	2
Tavoite	3
Määritelmät	4–5
Vaatimukset	
Tilintarkastuksen edellytykset	6–8
Tilintarkastustoimeksiannon ehdoista sopiminen	9–12
Jatkuvat tilintarkastukset	13
Tilintarkastustoimeksiannon ehtojen muutoksen hyväksyminen	14–17
Muita huomioon otettavia seikkoja toimeksiantoa hyväksyttäessä	18–21
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Standardin soveltamisala	A1
Tilintarkastuksen edellytykset	A2–A21
Tilintarkastustoimeksiannon ehdoista sopiminen	A22–A29
Jatkuvat tilintarkastukset	A30
Tilintarkastustoimeksiannon ehtojen muutoksen hyväksyminen	A31–A35
Muita huomioon otettavia seikkoja toimeksiantoa hyväksyttäessä	A36–A39
Liite 1: Esimerkki tilintarkastuksen toimeksiantokirjeestä	
Liite 2: Päättäminen yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevien normistojen hyväksyttävyydestä	

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 210 *Tilintarkastustoimeksiantojen ehdoista sopiminen* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään tilintarkastajan velvollisuuksia, jotka koskevat sopimista tilintarkastustoimeksiannon ehdoista johdon ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelinten kanssa. Tähän kuuluu varmistuminen siitä, että tietyt tilintarkastuksen edellytykset, jotka ovat johdon ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelinten vastuulla, toteutuvat. ISA 220:ssa (uudistettu)[1] käsitellään toimeksiannon hyväksymiseen liittyviä näkökohtia, jotka ovat tilintarkastajan päätettävissä. (Viittaus: kappale A1)

Voimaantulo

2. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

Tavoite

3. Tilintarkastajan tavoitteena on hyväksyä tilintarkastustoimeksianto tai jatkaa sitä vain silloin, kun toimeksiannon suorittamisen perustasta on sovittu:

   (a) selvittämällä, toteutuvatko tilintarkastuksen edellytykset; ja

   (b) hankkimalla vahvistus sille, että tilintarkastaja ja johto sekä soveltuvissa tapauksissa hallintoelimet ymmärtävät tilintarkastustoimeksiannon ehdot samalla tavalla.

Määritelmät

4. Seuraavaa termiä käytetään ISA-standardeissa seuraavassa merkityksessä:

   Tilintarkastuksen edellytykset – Johto soveltaa tilinpäätöstä laatiessaan hyväksyttävää tilinpäätösnormistoa, ja johto ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimet hyväksyvät lähtökohdan[2] tilintarkastuksen suorittamiselle.

5. Tässä standardissa ”johto” tarkoittaa jäljempänä ”johto ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimet”.

Vaatimukset

Tilintarkastuksen edellytykset

6. Selvittääkseen, toteutuvatko tilintarkastuksen edellytykset, tilintarkastajan on:

   (a) ratkaistava, onko tilinpäätöksen laatimisessa sovellettava tilinpäätösnormisto hyväksyttävä; ja (viittaus: kappaleet A2–A10)

   (b) hankittava johdolta vahvistus siitä, että se hyväksyy ja ymmärtää (viittaus: kappale A11–A14, A21)

      (i) vastaavansa tilinpäätöksen laatimisesta sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, mihin relevanteissa tapauksissa kuuluu, että se antaa oikean ja riittävän kuvan; (viittaus: kappale A15)

      (ii) vastaavansa sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka se katsoo tarpeelliseksi, jotta sen olisi mahdollista laatia tilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä; ja (viittaus: kappaleet A16-A19)

      (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;

---

1 ISA 220 (uudistettu) *Tilintarkastuksen laadunhallinta*

2 ISA 200 *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti*, kappale 13

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.

Tilintarkastuksen laajuutta koskeva rajoitus ennen tilintarkastustoimeksiannon vastaanottamista

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

Muut tilintarkastustoimeksiannon hyväksymiseen vaikuttavat tekijät

8. 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, kappaleessa 19 tarkoitetuin poikkeuksin; tai

(b) jos kappaleessa 6(b) tarkoitettua vahvistusta ei ole saatu.

Tilintarkastustoimeksiannon ehdoista sopiminen

9. Tilintarkastajan on sovittava tilintarkastustoimeksiannon ehdoista johdon tai hallintoelinten kanssa sen mukaan, kumpi näistä on asianmukainen taho. (Viittaus: kappale A22)

10. Jollei kappaleesta 11 muuta johdu, tilintarkastustoimeksiannon sovitut ehdot on kirjattava tilintarkastuksen toimeksiantokirjeeseen tai muuhun sopivan muotoiseen kirjalliseen sopimukseen, ja niihin on sisällytettävä: (viittaus: kappaleet A23–A27)

(a) tilintarkastuksen tavoite ja laajuus;

(b) tilintarkastajan velvollisuudet;

(c) johdon velvollisuudet;

(d) tilinpäätöksen laatimisessa sovellettavan tilinpäätösnormiston yksilöiminen; ja

(e) maininta tilintarkastajan antamien raporttien odotettavissa olevasta muodosta ja sisällöstä; ja (viittaus: kappale A24)

(f) toteamus, että raportin muoto tai sisältö voi joissakin olosuhteissa poiketa odotetusta.

11. Jos kappaleessa 10 tarkoitetuista tilintarkastustoimeksiannon ehdoista määrätään säädöksessä tai määräyksessä riittävän yksityiskohtaisesti, tilintarkastajan ei tarvitse sisällyttää niitä kirjalliseen sopimukseen muutoin kuin mainitsemalla, että tällaista säädöstä tai määräystä sovelletaan ja että johto ilmoittaa hyväksyvänsä ja ymmärtävänsä kappaleessa 6(b) tarkoitetut velvollisuutensa. (Viittaus: kappaleet A23, A28–29)

12. Jos säädöksessä tai määräyksessä määrätyt johdon velvollisuudet ovat samanlaiset kuin kappaleessa 6(b) kuvatut velvollisuudet, tilintarkastaja voi todeta, että hänen harkintansa mukaan säädös tai määräys sisältää velvollisuudet, jotka tosiasiallisesti vastaavat kyseisessä kappaleessa tarkoitettuja velvollisuuksia. Tilintarkastaja voi käyttää vastaavista velvollisuuksista säädöksen tai määräyksen mukaisia sanamuotoja kuvatessaan niitä kirjallisessa sopimuksessa. Kun on kyse velvollisuuksista, joista ei määrätä säädöksessä tai määräyksessä vastaavin vaikutuksin, kirjallisessa sopimuksessa on käytettävä kappaleen 6(b) mukaista kuvausta. (Viittaus: kappale A28)

Jatkuvat tilintarkastukset

13. Jatkuvissa tilintarkastuksissa tilintarkastajan on arvioitava, edellyttävätkö olosuhteet tilintarkastustoimeksiannon ehtojen tarkistamista ja onko yhteisöä tarpeellista muistuttaa tilintarkastustoimeksiannon voimassa olevista ehdoista. (Viittaus: kappale A30)

Tilintarkastustoimeksiannon ehtojen muutoksen hyväksyminen

14. Tilintarkastaja ei saa suostua tilintarkastustoimeksiannon ehtojen muutokseen, jos tälle ei ole asianmukaista perustetta. (Viittaus: kappaleet A31–A33)

15. Jos tilintarkastajaa pyydetään ennen tilintarkastustoimeksiannon loppuun saattamista muuttamaan tilintarkastustoimeksianto alemman varmuustason antavaksi toimeksiannoksi, hänen on ratkaistava, onko tälle asianmukainen peruste. (Viittaus: kappaleet A34–A35)

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

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

    (a) luovuttava 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.

Muita huomioon otettavia seikkoja toimeksiantoa hyväksyttäessä

Säädös tai määräys täydentämässä tilinpäätösstandardeja

18. Jos säädös tai määräys täydentää toimivaltaisen tai tunnustetun standardeja antavan organisaation asettamia tilinpäätösstandardeja, tilintarkastajan on ratkaistava, onko tilinpäätösnormiston ja lisävaatimusten välillä ristiriitaisuuksia. Jos tällaisia ristiriitaisuuksia esiintyy, tilintarkastajan on keskusteltava lisävaatimusten luonteesta johdon kanssa ja sovittava:

    (a) pystytäänkö lisävaatimukset täyttämään esittämällä tilinpäätöksessä lisätietoja; tai

    (b) voidaanko tilinpäätökseen sisältyvää kuvausta sovellettavasta tilinpäätösnormistosta muuttaa vastaavasti.

    Jos kumpikaan edellä mainituista toimenpiteistä ei ole mahdollinen, tilintarkastajan on ratkaistava, onko hänen tarpeellista mukauttaa lausuntonsa ISA 705:n mukaisesti.[3] (Viittaus: kappale A36)

Säädöksessä tai määräyksessä määrätty tilinpäätösnormisto – muita hyväksymiseen vaikuttavia seikkoja

19. Jos tilintarkastaja on todennut, että säädöksessä tai määräyksessä määrätty tilinpäätösnormisto ei olisi hyväksyttävä, ellei siitä olisi määrätty säädöksessä tai määräyksessä, hän saa hyväksyä tilintarkastustoimeksiannon vain seuraavien ehtojen täyttyessä: (viittaus: kappale A37)

    (a) johto suostuu lisäämään tilinpäätökseen tiedot, jotka tarvitaan tilinpäätöksen harhaanjohtavuuden välttämiseksi; ja

    (b) tilintarkastustoimeksiannon ehdoissa todetaan, että

        (i) tilinpäätöstä koskevaan tilintarkastuskertomukseen sisältyy ISA 706:n (uudistettu) mukainen tiettyä seikkaa painottava kappale, jossa kiinnitetään käyttäjien huomiota kyseisiin lisätietoihin;[4] ja

        (ii) ellei tilintarkastaja ole säädöksen tai määräyksen perusteella velvollinen antamaan tilinpäätöksestä lausuntoa käyttäen ilmausta ”antaa oikean ja riittävän kuvan” tai ”esitetty kaikilta olennaisilta osiltaan oikein” sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, tällaisia ilmauksia ei sisällytetä tilinpäätöksestä annettavaan tilintarkastajan lausuntoon.

---

[3] ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen*

[4] ISA 706 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvät tiettyjä seikkoja painottavat kappaleet ja muita seikkoja koskevat kappaleet*

20. Jos kappaleessa 19 tarkoitetut ehdot eivät täyty ja tilintarkastajan täytyy säädöksen tai määräyksen perusteella vastaanottaa tilintarkastustoimeksianto, hänen on:

    (a) arvioitava tilinpäätöksen harhaanjohtavan luonteen vaikutus tilintarkastuskertomukseen; ja

    (b) sisällytettävä tilintarkastustoimeksiannon ehtoihin asianmukainen maininta tästä seikasta.

Säädöksessä tai määräyksessä määrätty tilintarkastuskertomus

21. Joissakin tapauksissa tilintarkastuskertomuksen esittämistavasta tai sanamuodoista määrätään asianomaisen maan tai asianomaisen muun oikeudenkäyttöalueen säädöksessä tai määräyksessä tavalla, joka poikkeaa merkittävästi ISA-standardien vaatimuksista. Näissä olosuhteissa tilintarkastajan on arvioitava

    (a) voisivatko käyttäjät ymmärtää tilintarkastuksesta saadun varmuuden väärin, ja jos voisivat, niin

    (b) voidaanko tilintarkastuskertomukseen sisällytettävällä lisäselvityksellä vähentää väärinkäsityksen syntymismahdollisuutta.[5]

    Jos tilintarkastaja toteaa, ettei tilintarkastuskertomukseen sisällytettävällä lisäselvityksellä voida vähentää väärinkäsityksen syntymismahdollisuutta, hän ei saa hyväksyä tilintarkastustoimeksiantoa, paitsi milloin säädöksessä tai määräyksessä edellytetään tätä. Tällaisen säädöksen tai määräyksen mukaisesti suoritettu tilintarkastus ei ole ISA-standardien mukainen. Näin ollen tilintarkastaja ei saa sisällyttää tilintarkastuskertomukseen mitään mainintaa siitä, että tilintarkastus olisi suoritettu ISA-standardien mukaisesti. [6] (Viittaus: kappaleet A38–A39)

***

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Standardin soveltamisala (viittaus: kappale 1)

A1. ISQM 1:ssä[7] käsitellään tilintarkastusyhteisön velvollisuuksia, jotka koskevat asiakassuhteiden ja yksittäisten toimeksiantojen hyväksymistä ja jatkamista. ISA 220:ssa (uudistettu) käsitellään tilintarkastajan velvollisuuksia, jotka koskevat relevantteja eettisiä vaatimuksia, riippumattomuuteen liittyvät vaatimukset mukaan lukien, tilintarkastustoimeksiannon hyväksymisen yhteydessä ja siltä osin kuin ne ovat tilintarkastajan päätettävissä.[8] Tässä standardissa käsitellään niitä seikkoja (tai edellytyksiä), jotka ovat yhteisön määräysvallassa ja joista tilintarkastajan ja yhteisön johdon on tarpeellista sopia.

Tilintarkastuksen edellytykset

Tilinpäätösnormisto (viittaus: kappale 6(a))

A2. Varmennustoimeksiannon hyväksymisen ehtona on, että varmennustoimeksiannon määritelmässä tarkoitetut kriteerit ovat soveltuvia ja aiottujen käyttäjien saatavilla.[9] Kriteereillä tarkoitetaan kohteen arvioimiseen tai mittaamiseen käytettäviä vertailuperusteita, ja niihin kuuluvat relevanteissa tapauksissa myös esittämistapaa ja esitettäviä tietoja koskevat vertailuperusteet. Soveltuvat kriteerit mahdollistavat kohteen kohtuullisen johdonmukaisen arvioimisen tai mittaamisen ammatillista harkintaa käyttäen. Sovellettava tilinpäätösnormisto toimii ISA-standardeissa kriteereinä, joita tilintarkastaja käyttää tilintarkastuksessa, mihin soveltuvissa tapauksissa kuuluu, että tilinpäätös on oikein esitetty.

---

5 ISA 706 (uudistettu)

6 Ks. myös ISA 700 (uudistettu) *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen*, kappale 50.

7 Kansainvälinen laadunhallintastandardi (ISQM) 1 *Laadunhallinta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia tai yleisluonteisia tarkastuksia taikka muita varmennus- tai liitännäispalvelutoimeksiantoja*, kappale 30

8 ISA 220 (uudistettu), kappaleet 16–21

9 *Kansainvälinen varmennustoimeksiantojen viitekehys*, kappale 22(b)(ii)

A3. Ilman hyväksyttävää tilinpäätösnormistoa johdolla ei ole asianmukaista perustaa tilinpäätöksen laatimiselle eikä tilintarkastajalla ole soveltuvia kriteerejä sen tilintarkastamiselle. Monissa tapauksissa tilintarkastaja voi olettaa sovellettavan tilinpäätösnormiston olevan hyväksyttävä kappaleissa A8–A9 kuvatulla tavalla.

Päättäminen tilinpäätösnormiston hyväksyttävyydestä

A4. Relevantteja tekijöitä tilintarkastajan päättäessä tilinpäätöksen laatimisessa sovellettavan tilinpäätösnormiston hyväksyttävyydestä ovat esimerkiksi seuraavat:

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

A5. Useat tilinpäätöksen käyttäjät eivät ole sellaisessa asemassa, että he voisivat vaatia omiin erityisiin tietotarpeisiinsa räätälöidyn tilinpäätöksen laatimista. Vaikkei kaikkia yksittäisten käyttäjien tietotarpeita ole mahdollista täyttää, on olemassa laajalle käyttäjäjoukolle yhteisiä taloudellisen informaation tarpeita. Laajan käyttäjäkunnan yhteiset taloudellisen informaation tarpeet täyttämään tarkoitetun tilinpäätösnormiston mukaisesti laaditusta tilinpäätöksestä käytetään nimitystä yleiseen käyttöön tarkoitettu tilinpäätös.

A6. Joissakin tapauksissa tilinpäätös laaditaan sellaisen tilinpäätösnormiston mukaisesti, joka on tarkoitettu täyttämään tiettyjen käyttäjien taloudellisen informaation tarpeet. Tällaisesta tilinpäätöksestä käytetään nimitystä erityistä tarkoitusta varten laadittu tilinpäätös. Aiottujen käyttäjien taloudellisen informaation tarpeet määräävät näissä olosuhteissa sovellettavan tilinpäätösnormiston. Tiettyjen käyttäjien taloudellisen informaation tarpeiden täyttämiseen tarkoitettujen tilinpäätösnormistojen hyväksyttävyyttä käsitellään ISA 800:ssa.[10]

A7. Sovellettavassa tilinpäätösnormistossa olevat puutteet, jotka viittaavat siihen, ettei tilinpäätösnormisto ole hyväksyttävä, saattavat tulla esille tilintarkastustoimeksiannon hyväksymisen jälkeen. Silloin kun kyseisen normiston käyttämisestä on määrätty säädöksessä tai määräyksessä, sovelletaan kappaleiden 19–20 vaatimuksia. Silloin kun kyseisen normiston käyttämisestä ei ole määrätty säädöksessä tai määräyksessä, johto voi päättää ottaa käyttöön jonkin toisen normiston, joka on hyväksyttävä. Kun johto tekee näin, tilintarkastustoimeksiannolle sovitaan kappaleen 16 edellyttämällä tavalla uudet, normiston muuttumista kuvastavat ehdot, sillä aiemmin sovitut ehdot eivät enää pidä paikkaansa.

Yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevat normistot

A8. Tällä hetkellä ei ole olemassa kaikkialla maailmassa yleisesti tunnustettua objektiivista ja sitovaa perustetta yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevien normistojen hyväksyttävyyden arvioimiselle. Kun tällaista perustetta ei ole, sellaisten tilinpäätösstandardien, joita antavat organisaatiot ovat toimivaltaisia tai tunnustettuja tietyn tyyppisten yhteisöjen käyttämien standardien laatijoina, oletetaan olevan hyväksyttäviä tällaisten yhteisöjen laatimissa yleiseen käyttöön tarkoitetuissa tilinpäätöksissä edellyttäen, että kyseiset organisaatiot noudattavat vakiintunutta ja läpinäkyvää toimintaprosessia, johon kuuluu keskustelua useiden eri etutahojen kanssa ja näiden näkemysten huomioon ottamista. Esimerkkejä tällaisista tilinpäätösnormistoista ovat

- International Accounting Standards Boardin laatimat kansainväliset tilinpäätösstandardit (IFRS-standardit);
- International Public Sector Accounting Standards Boardin laatimat julkissektorin kansainväliset tilinpäätösstandardit (IPSAS-standardit); ja

[10] ISA 800 (uudistettu) *Erityisesti huomioon otettavia seikkoja – erityistä tarkoitusta varten sovellettavien normistojen mukaisesti laadittujen tilinpäätösten tilintarkastukset*, kappale 8

- tietyn maan tai tietyn muun oikeudenkäyttöalueen toimivaltaisen tai tunnustetun standardeja antavan organisaation laatimat standardit edellyttäen, että kyseinen organisaatio noudattaa vakiintunutta ja läpinäkyvää toimintaprosessia, johon kuuluu keskustelua useiden eri etutahojen kanssa ja näiden näkemysten huomioon ottamista.

Usein yleiseen käyttöön tarkoitetun tilinpäätöksen laatimista koskevassa säädöksessä tai määräyksessä todetaan näiden tilinpäätösstandardien olevan sovellettava tilinpäätösnormisto.

Säädöksessä tai määräyksessä määrätyt tilinpäätösnormistot

A9. Kappaleen 6(a) mukaisesti tilintarkastajan täytyy ratkaista, onko tilinpäätöksen laatimisessa sovellettava tilinpäätösnormisto hyväksyttävä. Tietyntyyppisten yhteisöjen yleiseen käyttöön tarkoitetun tilinpäätöksen laatimisessa sovellettavasta tilinpäätösnormistosta voidaan joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla määrätä säädöksessä tai määräyksessä. Ellei päinvastaisesta ole viitteitä, tällaisen tilinpäätösnormiston oletetaan olevan hyväksyttävä tällaisten yhteisöjen laatimissa yleiseen käyttöön tarkoitetuissa tilinpäätöksissä. Jos normiston ei katsota olevan hyväksyttävä, sovelletaan kappaleita 19–20.

Maat tai muut oikeudenkäyttöalueet, joissa tai joilla ei ole standardeja antavia organisaatioita eikä säädettyjä tilinpäätösnormistoja

A10. Silloin kun yhteisö on rekisteröity tai toimii sellaisessa maassa tai sellaisella muulla oikeudenkäyttöalueella, jossa tai jolla ei ole toimivaltaista tai tunnustettua standardeja antavaa organisaatiota tai jossa tilinpäätösnormiston käyttämisestä ei ole määrätty säädöksessä tai määräyksessä, johto yksilöi tilinpäätöksen laatimisessa sovellettavan tilinpäätösnormiston. Liitteessä 2 on ohjeistusta siitä, miten tilinpäätösnormistojen hyväksyttävyydestä päätetään tällaisissa olosuhteissa.

Sopiminen johdon velvollisuuksista (viittaus: kappale 6(b))

A11. ISA-standardien mukainen tilintarkastus suoritetaan siitä lähtökohdasta, että johto on ilmoittanut hyväksyvänsä ja ymmärtävänsä, että sillä on kappaleessa 6(b) tarkoitetut velvollisuudet.[11] Tällaiset velvollisuudet voidaan joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla yksilöidä säädöksessä tai määräyksessä. Toisissa maissa tai toisilla oikeudenkäyttöalueilla tällaisia velvollisuuksia voi olla määritelty säädöksessä tai määräyksessä vähän tai ei lainkaan. ISA-standardit eivät tällaisissa asioissa syrjäytä säädöstä tai määräystä. Riippumattoman tilintarkastuksen käsite edellyttää kuitenkin, ettei tilintarkastajan rooliin kuulu vastuun ottamista tilinpäätöksen laatimisesta eikä siihen liittyvästä yhteisön sisäisestä valvonnasta ja että tilintarkastaja voi kohtuudella odottaa saavansa tilintarkastusta varten tarvitsemansa tiedot (mukaan lukien pääkirjanpidon ja osakirjanpitojen ulkopuolelta saatavat tiedot) siltä osin kuin johto pystyy ne tuottamaan tai hankkimaan. Näin ollen kyseinen lähtökohta on riippumattoman tilintarkastuksen suorittamisen kannalta perustavanlaatuinen. Väärinkäsityksen välttämiseksi johdon kanssa sovitaan osana kappaleissa 9–12 tarkoitettua tilintarkastustoimeksiannon ehdoista sopimista ja niiden dokumentoimista siitä, että johto ilmoittaa hyväksyvänsä ja ymmärtävänsä, että sillä on tällaiset velvollisuudet.

A12. Taloudellista raportointia koskevien velvollisuuksien jakautuminen johdon ja hallintoelinten kesken vaihtelee yhteisön resurssien ja rakenteen sekä mahdollisen relevantin säädöksen tai määräyksen mukaan sekä johdolla ja hallintoelimillä yhteisössä olevien roolien mukaan. Useimmiten johto vastaa toimeenpanosta ja hallintoelimet puolestaan valvovat johtoa. Joissakin tapauksissa hallintoelimillä on vastuu tai ne ottavat vastuun tilinpäätöksen hyväksymisestä tai yhteisön taloudellista raportointia koskevan sisäisen valvonnan seurannasta. Suurissa tai listatuissa yhteisöissä hallintoelimen alaryhmällä, kuten tarkastusvaliokunnalla, voi olla tiettyjä valvontavelvollisuuksia.

A13. ISA 580:n mukaan tilintarkastajan täytyy pyytää johtoa antamaan kirjalliset vahvistusilmoitukset siitä, että tämä on täyttänyt tietyt velvollisuutensa.[12] Sen vuoksi voi olla asianmukaista saattaa johdon tietoon, että siltä odotetaan tällaisia kirjallisia vahvistusilmoituksia samoin kuin muiden ISA-standardien edellyttämiä kirjallisia vahvistusilmoituksia sekä tarvittaessa tilinpäätöksen taikka yhden tai useamman yksittäisen tilinpäätöskannanoton kannalta relevanttia muuta tilintarkastusevidenssiä tukevia kirjallisia vahvistusilmoituksia.

---

[11] ISA 200, kappale A2

[12] ISA 580 *Kirjalliset vahvistusilmoitukset*, kappaleet 10–11

A14. Silloin kun johto ei ilmoita hyväksyvänsä velvollisuuksiaan tai ei suostu antamaan kirjallisia vahvistusilmoituksia, tilintarkastaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.[13] Tällaisissa olosuhteissa tilintarkastajan ei olisi asianmukaista hyväksyä tilintarkastustoimeksiantoa, paitsi milloin säädöksessä tai määräyksessä sitä edellytetään. Niissä tapauksissa, joissa tilintarkastajan täytyy hyväksyä tilintarkastustoimeksianto, hänen voi olla tarpeellista selittää johdolle näiden seikkojen tärkeyttä ja niiden vaikutuksia tilintarkastuskertomukseen.

Tilinpäätöksen laatiminen (viittaus: kappale 6(b)(i))

A15. Useimpiin tilinpäätösnormistoihin sisältyy tilinpäätöksen esittämistapaa koskevia vaatimuksia, ja kun kyseessä on tällainen normisto, tilinpäätöksen laatiminen sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti sisältää myös esittämistavan. Kun kyseessä on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva tilinpäätösnormisto, oikean ja riittävän kuvan antamista koskeva raportointitavoite on niin tärkeä, että johdon kanssa sovittavaan lähtökohtaan sisällytetään erityinen viittaus velvollisuuteen varmistua siitä, että tilinpäätös ”antaa oikean ja riittävän kuvan” tai että se on oikein esitetty sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.

Sisäinen valvonta (viittaus: kappale 6(b)(ii))

A16. Johto pitää yllä sellaista sisäistä valvontaa, jonka se katsoo tarpeelliseksi, jotta sen olisi mahdollista laatia tilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä. Sisäinen valvonta, oli se miten tehokasta tahansa, voi luontaisten rajoitteidensa vuoksi tuottaa yhteisölle vain kohtuullisen varmuuden yhteisön taloudellisen raportoinnin tavoitteiden saavuttamisesta.[14]

A17. ISA-standardien mukaisesti suoritettava riippumaton tilintarkastus ei korvaa sitä, että johto ylläpitää tilinpäätöksen laatimisen kannalta tarpeellista sisäistä valvontaa. Näin ollen tilintarkastajan täytyy hankkia johdolta vahvistus siitä, että tämä hyväksyy ja ymmärtää vastuunsa sisäisestä valvonnasta. Kappaleen 6(b)(ii) mukaisesti vaadittava vahvistus ei kuitenkaan tarkoita, että tilintarkastaja toteaisi johdon ylläpitämän sisäisen valvonnan täyttäneen tarkoituksensa tai ettei siinä olisi puutteellisuuksia.

A18. Johdon tehtävänä on määrittää, mitä sisäistä valvontaa tarvitaan, jotta tilinpäätös on mahdollista laatia. Termi ”sisäinen valvonta” käsittää useita erilaisia toimintoja sisäisen valvonnan järjestelmän eri komponenteissa, joista voidaan käyttää nimityksiä valvontaympäristö, yhteisön riskienarviointiprosessi, yhteisön sisäisen valvonnan seurantaprosessi, tietojärjestelmä ja kommunikaatio sekä kontrollitoiminnot. Tämä jako ei kuitenkaan välttämättä kuvasta sitä, kuinka yksittäinen yhteisö voi suunnitella ja ottaa käyttöön sisäisen valvontansa ja pitää sitä yllä tai luokitella jonkin tietyn komponentin.[15] Yhteisön sisäinen valvonta (erityisesti sen kirjanpitokirjat ja -aineistot tai kirjanpitojärjestelmät) kuvastaa johdon tarpeita, liiketoiminnan monimutkaisuutta, yhteisöä koskevien riskien luonnetta sekä relevantteja säädöksiä tai määräyksiä.

A19. Johdon vastuu kirjanpitokirjojen ja -aineiston tai kirjanpitojärjestelmien asianmukaisuudesta voidaan joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla määrätä säädöksessä tai määräyksessä. Joissakin tapauksissa voi olla yleisenä käytäntönä erottaa yhtäältä kirjanpitokirjat ja -aineisto tai kirjanpitojärjestelmät ja toisaalta sisäinen valvonta tai kontrollit. Koska kirjanpitokirjat ja -aineisto tai kirjanpitojärjestelmät ovat, kuten kappaleessa A18 todetaan, kiinteä osa sisäistä valvontaa, niitä ei mainita erikseen johdon velvollisuutta koskevassa kuvauksessa kappaleessa 6(b)(ii). Tilintarkastajan voi olla väärinkäsityksen välttämiseksi asianmukaista tehdä johdolle selkoa tämän velvollisuuden laajuudesta.

Lisäinformaatio (viittaus: kappale 6(b)(iii)(b))

A20. Lisäinformaatioon, jota tilintarkastaja mahdollisesti pyytää johdolta tilintarkastusta varten, voi soveltuvissa tapauksissa kuulua ISA 720:n (uudistettu) mukaiseen muuhun informaatioon liittyviä seikkoja. Kun tilintarkastaja odottaa saavansa muuta informaatiota käyttöönsä vasta tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen, tilintarkastustoimeksiannon ehdoissa voidaan ottaa huomioon myös tilintarkastajan velvollisuudet tällaisen muun informaation suhteen, joihin velvollisuuksiin kuu-

[13] ISA 580, kappale A26

[14] ISA 315 (uudistettu 2019) *Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen*, liite 3, kappale 22

[15] ISA 315 (uudistettu 2019), kappale A91 ja liite 3

luvat soveltuvissa tapauksissa mahdollisesti tarpeelliset asianmukaiset toimenpiteet, jos tilintarkastajan johtopäätös on, että tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen käyttöön saadussa muussa informaatiossa on olennainen virheellisyys.

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja (viittaus: kappale 6(b))

A21. Yksi tilintarkastustoimeksiannon ehdoista sopimisen tarkoituksista on välttää väärinkäsityksen syntymistä johdon ja tilintarkastajan velvollisuuksista. Esimerkiksi silloin, kun kolmas osapuoli on avustanut tilinpäätöksen laatimisessa, johdolle voi olla hyödyllistä muistuttaa, että se edelleen vastaa tilinpäätöksen laatimisesta sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.

Sopimus tilintarkastustoimeksiannon ehdoista

Tilintarkastustoimeksiannon ehdoista sopiminen (viittaus: kappale 9)

A22. Johdon ja hallintoelinten roolit yhteisöä koskevan tilintarkastustoimeksiannon ehdoista sovittaessa riippuvat yhteisön hallintorakenteesta ja asiaa koskevasta säädöksestä tai määräyksestä.

Tilintarkastuksen toimeksiantokirje tai muun muotoinen kirjallinen sopimus[16] (viittaus: kappaleet 10–11)

A23. On sekä yhteisön että tilintarkastajan edun mukaista, että tilintarkastaja lähettää ennen tilintarkastuksen aloittamista tilintarkastuksen toimeksiantokirjeen tilintarkastusta koskevien väärinkäsitysten välttämiseksi. Tilintarkastuksen tavoitteesta ja laajuudesta sekä johdon ja tilintarkastajan velvollisuuksista on kuitenkin saatettu joissakin maissa säätää riittävällä tavalla laissa, mikä tarkoittaa, että kappaleessa 10 kuvatut seikat määräytyvät tällä perusteella. Vaikka tilintarkastaja voi kappaleen 11 mukaan tällaisissa olosuhteissa sisällyttää toimeksiantokirjeeseen pelkästään maininnan asiaa koskevan säädöksen tai määräyksen noudattamisesta ja siitä, että johto ilmoittaa hyväksyvänsä ja ymmärtävänsä kappaleessa 6(b) tarkoitetut velvollisuutensa, tilintarkastaja voi tästä huolimatta katsoa asianmukaiseksi sisällyttää toimeksiantokirjeeseen kappaleessa 10 kuvatut seikat johdolle tiedoksi.

Tilintarkastuksen toimeksiantokirjeen muoto ja sisältö

A24. Tilintarkastuksen toimeksiantokirjeen muoto ja sisältö voivat olla erilaiset eri yhteisössä. Tilintarkastuksen toimeksiantokirjeeseen sisältyvät tilintarkastajan velvollisuuksia koskevat tiedot voivat perustua ISA 200:een.[17]. Johdon velvollisuuksien kuvaamista käsitellään tämän standardin kappaleissa 6(b) ja 12. Tilintarkastuksen toimeksiantokirjeeseen voidaan kappaleen 10 edellyttämien seikkojen lisäksi sisällyttää esimerkiksi:

- tarkemmat tiedot tilintarkastuksen laajuudesta, mukaan lukien viittaus sovellettaviin säädöksiin, määräyksiin, ISA-standardeihin sekä tilintarkastajan noudattamiin eettisiin ja muihin ammatillisten järjestöjen antamiin ohjeisiin.
- mahdollinen muussa muodossa tapahtuva kommunikointi tilintarkastustoimeksiannon tuloksista.
- vaatimus siitä, että tilintarkastaja viestii tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista tilintarkastuskertomuksessa ISA 701:n mukaisesti.[18]
- maininta siitä, että tilintarkastuksen ja sisäisen valvonnan luontaisten rajoitteiden vuoksi ei voida kokonaan välttää riskiä siitä, että joitakin olennaisia virheellisyyksiä voi jäädä havaitsematta, vaikka tilintarkastus on asianmukaisesti suunniteltu ja suoritettu ISA-standardeja noudattaen.
- tilintarkastuksen suunnittelua ja suorittamista koskevat järjestelyt, mukaan lukien toimeksiantotiimin kokoonpano.
- että johdon odotetaan antavan kirjallisia vahvistusilmoituksia (ks. myös kappale A13).

[16] Kun jäljempänä olevissa kappaleissa mainitaan tilintarkastuksen toimeksiantokirje, sen tulee ymmärtää koskevan tilintarkastuksen toimeksiantokirjettä tai muuta sopivan muotoista kirjallista sopimusta.

[17] ISA 200, kappaleet 3–9

[18] ISA 701 *Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksessa*

- että johdon odotetaan antavan tilintarkastajalle pääsyn kaikkeen tiedossaan olevaan informaatioon, joka on relevanttia tilinpäätöksen laatimisen kannalta, mukaan lukien odotus siitä, että johto antaa pääsyn tilinpäätöksessä esitettävien tietojen kannalta relevanttiin informaatioon.
- että johto suostuu antamaan tilintarkastajan käyttöön tilinpäätösluonnoksen, mukaan lukien kaikki sen laatimisen kannalta relevantti informaatio, riippumatta siitä, saadaanko se pääkirjanpidosta ja osakirjanpidoista (mukaan lukien kaikki tilinpäätöksessä esitettävien tietojen laatimisen kannalta relevantti informaatio), sekä mahdollisen muun informaation[19] ajoissa, jotta tilintarkastaja pystyy saattamaan tilintarkastuksen loppuun ehdotetun aikataulun mukaisesti.
- että johto suostuu ilmoittamaan tilintarkastajalle kaikista tilintarkastuskertomuksen antamispäivän ja tilinpäätöksen julkistamispäivän välillä tietoonsa tulevista seikoista, jotka saattavat vaikuttaa tilinpäätökseen.
- palkkioiden määräytymisperuste ja laskutusjärjestelyt.
- pyyntö siitä, että johto vahvistaa vastaanottaneensa tilintarkastuksen toimeksiantokirjeen ja suostuvansa siinä esitettyihin toimeksiannon ehtoihin.

A25. Silloin kun tilintarkastajan ei tarvitse viestiä tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista, hänelle voi olla apua siitä, että tilintarkastustoimeksiannon ehdoissa mainitaan mahdollisuudesta viestiä tilintarkastuskertomuksessa tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista, ja joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla hänen voi olla välttämätöntä sisällyttää ehtoihin tällainen maininta, jotta hänen olisi mahdollista toimia näin.

A26. Tilintarkastuksen toimeksiantokirjeessä voitaisiin mainita myös seuraavat asiat silloin, kun ne ovat relevantteja:

- järjestelyt, jotka koskevat muiden tilintarkastajien ja erityisasiantuntijoiden osallistumista tilintarkastuksen joihinkin osa-alueisiin.
- järjestelyt, jotka koskevat sisäisten tarkastajien ja yhteisön muun henkilöstön osallistumista.
- edellisen tilintarkastajan kanssa tehtävät järjestelyt, jos kyseessä on ensimmäistä kertaa suoritettava tilintarkastus.
- viittaus ja kuvaus säädöksen, määräyksen tai relevanttien eettisten vaatimusten perusteella tilintarkastajalla olevista velvollisuuksista, jotka koskevat säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä raportoimista yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalle viranomaiselle.
- tilintarkastajan vastuuta koskeva rajoitus, jos tällainen on mahdollinen.
- maininta mahdollisista tilintarkastajan ja yhteisön välisistä muista sopimuksista.
- mahdollinen velvollisuus antaa tilintarkastuksen työpapereita toisille osapuolille.

Liitteessä 1 on esimerkki tilintarkastuksen toimeksiantokirjeestä.

Konsernin osien tilintarkastukset

A27. Silloin kun emoyrityksen tilintarkastaja on myös konsernin osan tilintarkastaja, esimerkiksi seuraavat tekijät vaikuttavat siihen, lähetetäänkö konsernin osalle erillinen toimeksiantokirje:

- kuka valitsee konsernin osan tilintarkastajan;
- annetaanko konsernin osaa koskien erillinen tilintarkastuskertomus;
- lakiin perustuvat tilintarkastajan valintaa koskevat vaatimukset;
- emoyrityksen omistusosuus; ja
- kuinka riippumaton konsernin osan johto on emoyrityksestä.

[19] Määritelty ISA 720:ssä (uudistettu) *Tilintarkastajan velvollisuudet muun informaation suhteen*

Johdon velvollisuuksista on määrätty säädöksessä tai määräyksessä (viittaus: kappaleet 11–12)

A28. Jos tilintarkastaja kappaleissa A23 ja A29 kuvatuissa olosuhteissa toteaa, ettei tiettyjä tilintarkastustoimeksiannon ehtoja ole tarpeellista kirjata tilintarkastuksen toimeksiantokirjeeseen, kappale 11 kuitenkin edellyttää, että tilintarkastaja pyytää johdolta kirjallisen vahvistuksen siitä, että se hyväksyy ja ymmärtää, että sillä on kappaleessa 6(b) tarkoitetut velvollisuudet. Tällaisessa kirjallisessa vahvistuksessa voidaan kappaleen 12 mukaan kuitenkin käyttää säädöksen tai määräyksen mukaista sanamuotoa, jos johdolle tällaisessa säädöksessä tai määräyksessä asetettavat velvollisuudet tosiasiallisesti vastaavat kappaleessa 6(b) kuvattuja velvollisuuksia. Jonkin maan tai jonkin muun oikeudenkäyttöalueen tilintarkastajien ammattikunta, tilintarkastusstandardeja antava taho tai tilintarkastusta sääntelevä taho ovat voineet antaa ohjeistusta siitä, vastaako säädökseen tai määräykseen sisältyvä kuvaus edellä tarkoitettua kuvausta.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A29. Julkisen sektorin tilintarkastusten toteuttamista koskevassa säädöksessä tai määräyksessä määrätään yleensä julkisen sektorin tilintarkastajan valinnasta ja tavallisesti siinä säädetään julkisen sektorin tilintarkastajan velvollisuuksista ja oikeuksista, mukaan lukien oikeus saada käyttöön yhteisön aineistoja ja muita tietoja. Kun tilintarkastustoimeksiannon ehdot määritellään säädöksessä tai määräyksessä riittävän yksityiskohtaisesti, julkisen sektorin tilintarkastaja voi kuitenkin olla sitä mieltä, että kappaleen 11 sallimaa tilintarkastuksen toimeksiantokirjettä laajemman kirjeen lähettämisestä on hyötyä.

Jatkuvat tilintarkastukset (viittaus: kappale 13)

A30. Tilintarkastaja voi päättää olla lähettämättä jokaisella tilikaudella uutta toimeksiantokirjettä tai muuta kirjallista sopimusta. Seuraavista seikoista voi kuitenkin johtua, että on asianmukaista muuttaa tilintarkastustoimeksiannon ehtoja tai muistuttaa yhteisöä voimassa olevista ehdoista:

- mahdolliset viitteet siitä, että yhteisö ymmärtää väärin tilintarkastuksen tavoitteen ja laajuuden.
- tilintarkastustoimeksiannon mahdolliset tarkistetut tai erityiset ehdot.
- viimeaikainen muutos ylemmässä johdossa.
- merkittävä muutos omistuksessa.
- merkittävä muutos yhteisön liiketoiminnan luonteessa tai koossa.
- muutos säädöksiin tai määräyksiin perustuvissa vaatimuksissa.
- muutos tilinpäätöksen laatimisessa sovellettavassa tilinpäätösnormistossa.
- muutos muissa raportointivaatimuksissa.

Tilintarkastustoimeksiannon ehtojen muutoksen hyväksyminen

Pyyntö tilintarkastustoimeksiannon ehtojen muuttamisesta (viittaus: kappale 14)

A31. Yhteisön tilintarkastajalle esittämä pyyntö tilintarkastustoimeksiannon ehtojen muuttamisesta voi johtua palvelun tarpeeseen vaikuttavasta olosuhteiden muutoksesta, alun perin pyydetyn tilintarkastuksen luonnetta koskevasta väärinkäsityksestä tai tilintarkastustoimeksiannon laajuutta koskevasta rajoituksesta, joka voi olla johdon asettama tai johtua muista olosuhteista. Tilintarkastaja ottaa kappaleen 14 vaatimalla tavalla huomioon pyynnölle esitetyt perustelut, erityisesti rajoituksen vaikutukset tilintarkastustoimeksiannon laajuuteen.

A32. Yhteisön vaatimuksiin vaikuttavaa olosuhteiden muutosta tai alun perin pyydetyn palvelun luonnetta koskevaa väärinkäsitystä voidaan pitää kohtuullisena perusteena pyytää muutosta tilintarkastustoimeksiantoon.

A33. Sitä vastoin muutosta ei ehkä pidetä kohtuullisena, jos se näyttää liittyvän tietoon, joka on virheellistä, epätäydellistä tai muutoin epätyydyttävää. Esimerkki tästä voisi olla, että tilintarkastaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä saamisista ja yhteisö pyytää tilintarkastustoimeksiannon muuttamista yleisluonteista tarkastusta koskevaksi toimeksiannoksi välttyäkseen varauman sisältävältä lausunnolta tai lausunnon antamatta jättämiseltä.

Pyyntö tilintarkastuksen muuttamisesta yleisluonteiseksi tarkastukseksi tai liitännäispalveluksi (viittaus: kappale 15*)*

A34. Ennen kuin tilintarkastaja, joka on valittu suorittamaan ISA-standardien mukaisen tilintarkastuksen, suostuu muuttamaan tilintarkastustoimeksiannon yleisluonteiseksi tarkastukseksi tai liitännäispalveluksi, hänen saattaa olla tarpeellista arvioida kappaleissa A31–A33 tarkoitettujen seikkojen lisäksi muutoksen mahdollisia juridisia tai sopimuksellisia vaikutuksia.

A35. Jos tilintarkastaja toteaa, että tilintarkastustoimeksiannon muuttamiselle yleisluonteiseksi tarkastukseksi tai liitännäispalveluksi on olemassa kohtuullinen peruste, muutosajankohtaan mennessä tehty tilintarkastustyö voi olla relevanttia muutetussa toimeksiannossa, mutta suoritettavaksi vaadittava työ ja annettava raportti määräytyvät kuitenkin sen mukaan, mikä on asianmukaista muutetussa toimeksiannossa. Jotta vältetään aiheuttamasta sekaannusta lukijalle, liitännäispalvelusta annettavassa raportissa ei ole mainintaa:

(a) alkuperäisestä tilintarkastustoimeksiannosta; eikä

(b) alkuperäisessä tilintarkastustoimeksiannossa mahdollisesti suoritetuista toimenpiteistä, paitsi milloin tilintarkastustoimeksianto muutetaan toimeksiannoksi erikseen sovittujen toimenpiteiden suorittamisesta, jolloin maininta suoritetuista toimenpiteistä on tavanomainen osa raporttia.

Muita huomioon otettavia seikkoja toimeksiantoa hyväksyttäessä

Säädös tai määräys täydentämässä tilinpäätösstandardeja (viittaus: kappale 18)

A36. Joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla säädös tai määräys voi täydentää toimivaltaisen tai tunnustetun standardeja antavan organisaation antamia tilinpäätösstandardeja asettamalla tilinpäätöksen laatimista koskevia lisävaatimuksia. Kyseisissä maissa tai kyseisillä muilla oikeudenkäyttöalueilla sovellettavalla tilinpäätösnormistolla tarkoitetaan ISA-standardeja sovellettaessa sekä yksilöityä tilinpäätösnormistoa että tällaisia lisävaatimuksia edellyttäen, etteivät nämä ole ristiriidassa yksilöidyn tilinpäätösnormiston kanssa. Näin voi olla esimerkiksi silloin, kun säädöksessä tai määräyksessä määrätään esitettäväksi tietoja tilinpäätösnormiston edellyttämien tietojen lisäksi tai rajoitetaan vaihtoehtoja, jotka ovat tilinpäätösnormiston mukaan sallittuja.[20]

Säädöksessä tai määräyksessä määrätty tilinpäätösnormisto – muita hyväksymiseen vaikuttavia seikkoja (viittaus: kappale 19)

A37. Säädöksessä tai määräyksessä voidaan määrätä, että tilintarkastajan lausunnossa käytetään sanamuotoa ”antaa oikean ja riittävän kuvan” tai ”on kaikilta olennaisilta osiltaan oikein esitetty” sellaisessa tapauksessa, jossa tilintarkastaja toteaa, ettei säädöksessä tai määräyksessä määrätty sovellettava tilinpäätösnormisto muutoin olisi ollut hyväksyttävä. Tällöin tilintarkastuskertomukselle määrätty sanamuoto poikkeaa merkittävästi ISA-standardien mukaisista vaatimuksista (ks. kappale 21).

Säädöksessä tai määräyksessä määrätty tilintarkastuskertomus (viittaus: kappale 21)

A38. ISA-standardit edellyttävät, ettei tilintarkastaja saa todeta noudattaneensa ISA-standardeja, ellei hän ole noudattanut kaikkia kyseisen tilintarkastuksen kannalta relevantteja ISA-standardeja.[21] Silloin kun säädöksessä tai määräyksessä määrätään tilintarkastuskertomukselle esittämistapa tai sanamuoto, joka poikkeaa merkittävästi ISA-standardien vaatimuksista, ja tilintarkastaja toteaa, ettei väärinkäsityksen syntymismahdollisuutta pystytä vähentämään sisällyttämällä tilintarkastuskertomukseen lisäselvitystä, hän voi harkita sisällyttävänsä tilintarkastuskertomukseen maininnan, ettei tilintarkastusta ole suoritettu ISA-standardien mukaisesti. Tilintarkastajaa kannustetaan kuitenkin soveltamaan ISA-standardeja, tilintarkastuskertomusta koskevat standardit mukaan lukien, niin pitkälti kuin käytännössä on mahdollista, huolimatta siitä, ettei hän saa todeta tilintarkastuksen olevan ISA-standardien mukaisesti suoritettu.

---

[20] ISA 700:n (uudistettu) kappaleessa 15 on vaatimus, jonka mukaan on arvioitava, viitataanko sovellettavaan tilinpäätösnormistoon tai kuvataanko sitä tilinpäätöksessä asianmukaisella tavalla.

[21] ISA 200, kappale 20

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A39. Julkisella sektorilla voi olla lainsäädäntöön sisältyviä tilintarkastustehtävää koskevia erityisvaatimuksia; tilintarkastajaa voidaan esimerkiksi vaatia raportoimaan suoraan ministerille, lainsäädäntöelimelle tai yleisölle, jos yhteisö yrittää rajoittaa tilintarkastuksen laajuutta.

Liite 1

(Viittaus: kappaleet A24–A26)

Esimerkki tilintarkastuksen toimeksiantokirjeestä

Seuraavassa on esimerkki tilintarkastuksen toimeksiantokirjeestä, joka koskee IFRS-standardien mukaisesti laaditun yleiseen käyttöön tarkoitetun tilinpäätöksen tilintarkastusta. Tämä kirje ei ole sitova malli, vaan se on tarkoitettu pelkästään ohjeeksi, jota voidaan käyttää tässä standardissa mainitut seikat huomioon ottaen. Kirjettä pitää muuttaa tapauskohtaisten vaatimusten ja olosuhteiden mukaisesti. Kirje on laadittu siten, että siinä viitataan yhden tilikauden tilinpäätöksen tilintarkastukseen, ja sitä olisi muutettava, jos sen olisi tarkoitus koskea tai jos sen odotettaisiin koskevan jatkuvia tilintarkastuksia (ks. tämän standardin kappale 13). Ehdotetun kirjeen sopivuudesta saattaa olla asianmukaista hankkia oikeudellista neuvontaa.

***

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

[*Tilintarkastuksen tavoite ja laajuus*]

Olette[2] 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 olennainen tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskeva informaatio. 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 virheellisyyttä, sekä antaa tilintarkastuskertomus, joka sisältää lausuntomme. Kohtuullinen varmuus on korkea varmuustaso, mutta se ei ole tae siitä, että olennainen virheellisyys aina havaitaan ISA-standardien mukaisesti suoritettavassa tilintarkastuksessa. Virheellisyyksiä voi aiheutua väärinkäytöksestä tai virheestä, ja niiden katsotaan olevan olennaisia, jos niiden yksin tai yhdessä voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät tilinpäätöksen perusteella.

[*Tilintarkastajan velvollisuudet*]

Suoritamme tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Kyseiset standardit edellyttävät, että noudatamme eettisiä vaatimuksia. ISA-standardien mukaiseen tilintarkastukseen kuuluu, että käytämme ammatillista harkintaa ja säilytämme ammatillisen skeptisyyden koko tilintarkastuksen ajan. Lisäksi:

- tunnistamme ja arvioimme väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvat tilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskit, suunnittelemme ja suoritamme näihin riskeihin vastaavia tilintarkastustoimenpiteitä ja hankimme lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Riski siitä, että väärinkäytöksestä johtuva olennainen virheellisyys jää havaitsematta, on suurempi kuin jos virheellisyys johtuu virheestä, sillä väärinkäytökseen voi liittyä yhteistoimintaa, väärentämistä, tietojen tahallista esittämättä jättämistä tai virheellisten tietojen esittämistä taikka sisäisen valvonnan sivuuttamista.
- muodostamme käsityksen tilintarkastuksen kannalta relevantista sisäisestä valvonnasta pystyäksemme suunnittelemaan olosuhteisiin nähden asianmukaiset tilintarkastustoimenpiteet mutta emme siinä tarkoituksessa, että pystyisimme antamaan lausunnon yhteisön sisäisen valvonnan tehokkuudesta.[3] Ilmoitamme teille kuitenkin kirjallisesti mahdollisista tilintarkastuksen

[1] Kirjeen vastaanottajat ja kirjeeseen sisältyvät viittaukset määräytyvät sen mukaan, mikä on asianmukaista kyseisen toimeksiannon olosuhteissa, relevantti maa tai relevantti muu oikeudenkäyttöalue mukaan lukien. On tärkeää viitata oikeisiin henkilöihin – ks. kappale A22.

[2] Tässä kirjeessä viittauksia ”teihin”, ”meihin”, ”johtoon”, ”hallintoelimiin” ja ”tilintarkastajaan” käytetään tai muutetaan kyseisissä olosuhteissa asianmukaisella tavalla.

[3] Tätä virkettä muokattaisiin asianmukaisella tavalla, kun tilintarkastaja on velvollinen antamaan tilintarkastuksen yhteydessä lausunnon myös sisäisen valvonnan tehokkuudesta.

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.
- 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 ISA-standardeja noudattaen.

[*Johdon velvollisuudet ja sovellettavan tilinpäätösnormiston yksilöiminen (tässä esimerkissä oletetaan, ettei tilintarkastaja ole todennut, että näistä velvollisuuksista olisi määrätty asianmukaisella tavalla säädöksessä tai määräyksessä, joten käytetään tämän standardin kappaleen 6(b) mukaisia kuvauksia.*]

Suoritamme tilintarkastuksen sillä perusteella, että [johto ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimet][4] ilmoittavat hyväksyvänsä ja ymmärtävänsä, että ne:

(a) vastaavat tilinpäätöksen laatimisesta ja siitä, että se antaa oikean ja riittävän kuvan IFRS-standardien mukaisesti;[5]

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

(c) ovat velvollisia antamaan meille:[6]

  (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 soveltuvissa 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*]

---

4 Käytetään kyseisissä olosuhteissa asianmukaista terminologiaa.

5 Tai, jos se on asianmukaista, ”vastaavat tilinpäätöksen laatimisesta siten, että se on oikein esitetty IFRS-standardien mukaisesti”.

6 Kappaleessa A24 on esimerkkejä muista johdon velvollisuuksiin liittyvistä seikoista, jotka voidaan sisällyttää kirjeeseen.

[*Lisätään asianmukainen maininta tilintarkastuskertomuksen odotettavissa olevasta muodosta ja sisällöstä soveltuvissa tapauksissa mukaan lukien ISA 720:n (uudistettu) mukainen muuta informaatiota koskeva raportointi.*]

Kertomuksemme muotoa ja sisältöä voi olla tarpeellista muuttaa tilintarkastushavaintojemme johdosta.

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

XYZ Oy

Hyväksytty ja sovittu ABC-yhtiön puolesta:

(allekirjoitus)

.....
Nimi ja asema
Päiväys

Liite 2

(Viittaus: kappale A10)

Päättäminen yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevien normistojen hyväksyttävyydestä

Maat tai muut oikeudenkäyttöalueet, joissa tai joilla ei ole toimivaltaista tai tunnustettua standardeja antavaa organisaatiota eikä säädöksessä tai määräyksessä määrättyä tilinpäätösnormistoa

1. Silloin kun yhteisö on rekisteröity tai toimii maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella, jossa tai jolla ei ole toimivaltaista tai hyväksyttyä standardeja antavaa organisaatiota eikä tilinpäätösnormistosta ole määrätty säädöksessä tai määräyksessä, johto yksilöi sovellettavan tilinpäätösnormiston, kuten tämän standardin kappaleessa A10 selitetään. Tällaisissa maissa tai tällaisilla muilla oikeudenkäyttöalueilla on usein käytäntönä, että sovelletaan jonkin tämän standardin kappaleessa A8 kuvatun organisaation antamia standardeja.

2. Toisaalta tietyssä maassa tai tietyllä muulla oikeudenkäyttöalueella voi olla vakiintuneita tilinpäätöskäytänteitä, jotka on yleisesti hyväksytty tiettyjen kyseisessä maassa tai kyseisellä muulla oikeudenkäyttöalueella toimivien yhteisöjen laatimissa yleiseen käyttöön tarkoitetuissa tilinpäätöksissä noudatettavaksi tilinpäätösnormistoksi. Kun on otettu käyttöön tällainen tilinpäätösnormisto, tilintarkastajan täytyy tämän standardin kappaleen 6(a) mukaan ratkaista, voidaanko tilinpäätöskäytänteiden kokonaisuutena tarkasteltuina katsoa muodostavan hyväksyttävän tilinpäätösnormiston yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä varten. Kun tilinpäätöskäytänteitä sovelletaan tietyssä maassa tai tietyllä muulla oikeudenkäyttöalueella yleisesti, tilintarkastajien ammattikunta on mahdollisesti jo arvioinut tilinpäätösnormiston hyväksyttävyyden tilintarkastajien puolesta. Vaihtoehtoisesti tilintarkastaja voi tehdä tämän ratkaisun arvioimalla, onko kyseisillä tilinpäätöskäytänteillä ominaisuuksia, joita yleensä on hyväksytyillä tilinpäätösnormistoilla (ks. kappale 3) tai vertaamalla kyseisiä tilinpäätöskäytänteitä jonkin olemassa olevan, hyväksyttävänä pidettävän tilinpäätösnormiston vaatimuksiin (ks. kappale 4).

3. Hyväksyttävillä tilinpäätösnormistoilla on yleensä seuraavat ominaisuudet, jotka johtavat siihen, että tilinpäätöksessä annetaan aiotuille käyttäjille hyödyllistä informaatiota:

   (a) Relevanssi siten, että tilinpäätöksen sisältämä informaatio on merkityksellistä yhteisön luonteen ja tilinpäätöksen tarkoituksen kannalta. Esimerkiksi kun on kysymys liiketoimintaa harjoittavasta yrityksestä, joka laatii yleiseen käyttöön tarkoitetun tilinpäätöksen, relevanssia arvioidaan sillä perusteella, mitä informaatiota tarvitaan täyttämään laajan käyttäjäkunnan taloudellisessa päätöksenteossaan käyttämän taloudellisen informaation tarpeet. Yleensä nämä tarpeet täytetään esittämällä liiketoimintaa harjoittavan yrityksen taloudellinen asema, taloudellinen tulos ja rahavirrat.

   (b) Täydellisyys siten, ettei ole jätetty pois liiketoimia ja tapahtumia, tilien saldoja ja tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja, jotka voisivat vaikuttaa tilinpäätöksen perusteella tehtäviin päätöksiin.

   (c) Luotettavuus siten, että tilinpäätöksen sisältämä informaatio:

      (i) kuvastaa liiketoimien ja muiden tapahtumien tosiasiallista taloudellista sisältöä eikä pelkästään niiden oikeudellista muotoa silloin, kun tämä on sovellettavissa; ja

      (ii) johtaa samankaltaisissa olosuhteissa käytettynä yhdenmukaiseen arviointiin, arvostukseen, esittämistapaan ja esitettäviin tietoihin.

   (d) Puolueettomuus siten, että se edesauttaa vinoutumattoman tilinpäätösinformaation tuottamista.

   (e) Ymmärrettävyys siten, että tilinpäätösinformaatio on selkeää ja kattavaa eikä ole altis merkittävästi toisistaan poikkeaville tulkinnoille.

4. Tilintarkastaja voi päättää vertailla tilinpäätöskäytänteitä jonkin hyväksyttävänä pidettävän, olemassa olevan tilinpäätösnormiston vaatimuksiin. Hän voi esimerkiksi verrata tilinpäätöskäytänteitä IFRS-standardeihin. Pienen yhteisön tilintarkastuksessa tilintarkastaja voi päättää vertailla tilinpäätöskäytänteitä tilinpäätösnormistoon, jonka toimivaltainen tai tunnustettu standardeja antava organisaatio on kehittänyt nimenomaan tällaisia yhteisöjä varten. Silloin kun tilintarkastaja tekee tällai-

sen vertailun ja toteaa eroja, päätös siitä, muodostavatko tilinpäätöksen laatimisessa sovelletut kirjanpitokäytännöt hyväksyttävän tilinpäätösnormiston, tehdään ottaen huomioon erojen syyt ja se, voisiko tilinpäätöskäytänteiden soveltaminen tai tilinpäätösnormeja koskeva kuvaus tilinpäätöksessä johtaa harhaanjohtavaan tilinpäätökseen.

5. Yksilöllisiä etuja palveleva tilinpäätöskäytänteiden kokonaisuus ei ole hyväksyttävä tilinpäätösnormisto yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä ajatellen. Myöskään säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto ei ole hyväksyttävä tilinpäätösnormisto, ellei se ole kyseisessä maassa tai kyseisellä muulla oikeudenkäyttöalueella tilinpäätöksen laatijoiden ja käyttäjien yleisesti hyväksymä.

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI 220 (UUDISTETTU)

TILINTARKASTUKSEN LAADUNHALLINTA

(Sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2022 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1
Tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmä ja toimeksiantotiimien rooli	2–9
Voimaantulo.	10
Tavoite	11
Määritelmät	12
Vaatimukset	
Johtamiseen liittyvät velvollisuudet tilintarkastusten laadun hallinnassa ja saavuttamisessa	13–15
Relevantit eettiset vaatimukset, mukaan lukien riippumattomuuteen liittyvät vaatimukset	16–21
Asiakassuhteiden ja tilintarkastustoimeksiantojen hyväksyminen ja jatkaminen	22–24
Toimeksiannossa käytettävät resurssit	25–28
Toimeksiannon suorittaminen	29–38
Seuranta ja korjaaminen	39
Kokonaisvastuun ottaminen laadun hallinnasta ja saavuttamisesta	40
Dokumentointi	41
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Standardin soveltamisala	A1
Tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmä ja toimeksiantotiimien rooli	A2–A14
Määritelmät	A15–A28
Johtamiseen liittyvät velvollisuudet tilintarkastusten laadun hallinnassa ja saavuttamisessa	A29−A38
Relevantit eettiset vaatimukset, mukaan lukien riippumattomuuteen liittyvät vaatimukset	A39−A49
Asiakassuhteiden ja tilintarkastustoimeksiantojen hyväksyminen ja jatkaminen	A50−A59
Toimeksiannossa käytettävät resurssit	A60−A79
Toimeksiannon suorittaminen	A80−A108
Seuranta ja korjaaminen	A109−A112
Kokonaisvastuun ottaminen laadun hallinnasta ja saavuttamisesta	A113−A116
Dokumentointi	A117−A120

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 220 (uudistettu) *Tilintarkastuksen laadunhallinta* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään tilintarkastajan nimenomaisia velvollisuuksia, jotka koskevat toimeksiannon tasolla tapahtuvaa tilintarkastuksen laadunhallintaa, sekä siihen liittyviä toimeksiannosta vastuullisen henkilön velvollisuuksia. Tätä standardia tulee lukea yhdessä relevanttien eettisten vaatimusten kanssa. (Viittaus: kappaleet A1, A39)

Tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmä ja toimeksiantotiimien rooli

2. ISQM 1:n mukaan tilintarkastusyhteisön tavoitteena on suunnitella, ottaa käyttöön ja pitää toiminnassa tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia tai yleisluonteisia tarkastuksia taikka muita varmennus- tai liitännäispalvelutoimeksiantoja koskeva laadunhallintajärjestelmä, jonka avulla tilintarkastusyhteisö saa kohtuullisen varmuuden siitä, että: (viittaus: kappaleet A13–A14)

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

   (b) raportit, jotka tilintarkastusyhteisö tai toimeksiannosta vastuulliset henkilöt antavat toimeksiannoista, ovat olosuhteisiin nähden asianmukaisia.[1]

3. Tämä standardi perustuu siihen lähtökohtaan, että tilintarkastusyhteisön on noudatettava ISQM-standardeja tai vähintään samantasoisia kansallisia vaatimuksia. (Viittaus: kappaleet A2–A3)

4. Toimeksiantotiimi on toimeksiannosta vastuullisen henkilön johtamana velvollinen tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmä huomioon ottaen ja tämän standardin vaatimuksia noudattamalla: (viittaus: kappaleet A4–A11)

   (a) ottamaan käyttöön tilintarkastustoimeksiantoon sovellettavat tilintarkastusyhteisön toimenpiteet laaturiskeihin vastaamiseksi (ts. tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteet tai menettelytavat) käyttäen tilintarkastusyhteisön antamaa tai siltä hankittua informaatiota;

   (b) ratkaisemaan tilintarkastustoimeksiannon luonne ja olosuhteet huomioon ottaen, suunnitellaanko ja otetaanko käyttöön toimeksiantotason vastaamistoimenpiteitä tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteisiin tai menettelytapoihin sisältyvien vastaamistoimenpiteiden lisäksi; ja

   (c) antamaan tilintarkastusyhteisölle tilintarkastustoimeksiantoa koskevaa informaatiota, joka tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen mukaan on annettava tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmän suunnittelun, käyttöönoton ja toiminnan tukemiseksi.

5. Muiden ISA-standardien vaatimusten noudattaminen voi tuottaa informaatiota, joka on relevanttia toimeksiantotason laadunhallinnan kannalta. (Viittaus: kappale A12)

6. Yleistä etua palvelee se, että suoritetaan yhdenmukaisesti laadukkaita tilintarkastustoimeksiantoja saavuttamalla kussakin toimeksiannossa tämän standardin ja muiden ISA-standardien tavoitteet. Laadukas tilintarkastustoimeksianto saavutetaan, kun toimeksianto suunnitellaan ja suoritetaan ja siitä raportoidaan ammatillisten standardien ja sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti. Kyseisten standardien tavoitteiden saavuttamiseen ja sovellettavien säädöksiin tai määräyksiin perustuvien vaatimusten noudattamiseen kuuluu, että käytetään ammatillista harkintaa ja noudatetaan ammatillista skeptisyyttä.

7. ISA 200:n[2] mukaan toimeksiantotiimin on suunniteltava ja suoritettava tilintarkastus ammatillista skeptisyyttä noudattaen ja käytettävä ammatillista harkintaa. Ammatillista harkintaa käytetään tehtäessä asiantuntemukseen perustuvia päätöksiä asianmukaisista tavoista toimia laadun hallitsemiseksi ja saavuttamiseksi tilintarkastustoimeksiannon luonne ja olosuh-

---

1 ISQM 1, kappale 14

2 ISA 200 *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti,* kappaleet 15–16 ja A20–A24

teet huomioon ottaen. Ammatillinen skeptisyys tukee toimeksiantotiimin tekemien harkintaan perustuvien ratkaisujen laatua ja näiden ratkaisujen kautta toimeksiantotiimin kokonaistehokuutta laadun saavuttamisessa toimeksiannon tasolla. Ammatillisen skeptisyyden asianmukainen noudattaminen voidaan osoittaa toimeksiantotiimin toimilla ja viestinnällä. Tällaisiin toimiin ja tällaiseen viestintään voi kuulua tiettyjä toimenpiteitä ammatillisen skeptisyyden asianmukaista noudattamista mahdollisesti haittaavien esteiden kuten tiedostamattomien vinoumien tai resurssirajoitteiden vähentämiseksi. (Viittaus: kappaleet A34–A37)

Skaalautuvuus

8. Tämän standardin vaatimukset on tarkoitettu sovellettaviksi kunkin tilintarkastuksen luonne ja olosuhteet huomioon ottaen. Esimerkiksi:

   (a) Kun toimeksiannosta vastuullinen henkilö suorittaa koko tilintarkastuksen, kuten voi olla yksinkertaisen yhteisön tilintarkastuksessa, jotkin tämän standardin vaatimukset eivät ole relevantteja, koska niiden soveltaminen edellyttää toimeksiantotiimin muiden jäsenten osallistumista. (viittaus: kappaleet A13–A14)

   (b) Kun toimeksiannosta vastuullinen henkilö ei suorita koko tilintarkastusta tai kun kyseessä on luonteeltaan ja olosuhteiltaan monimutkaisempi yhteisö, toimeksiannosta vastuullinen henkilö voi osoittaa joidenkin toimenpiteiden, tehtävien tai toimien suorittamisen toimeksiantotiimin muille jäsenille.

Toimeksiannosta vastuullisen henkilön velvollisuudet

9. Toimeksiannosta vastuullisella henkilöllä säilyy ylin vastuu ja näin ollen tilivelvollisuus tämän standardin vaatimusten noudattamisesta. Ilmausta “toimeksiannosta vastuullisen henkilön on otettava vastuu...” käytetään niissä vaatimuksissa, joiden osalta toimeksiannosta vastuullinen henkilö saa osoittaa toimenpiteiden, tehtävien tai toimien suunnittelun tai suorittamisen sellaisille toimeksiantotiimin jäsenille, joilla on asianmukaiset kyvyt tai sopiva kokemus. Muiden vaatimusten osalta tässä standardissa tarkoitetaan nimenomaisesti, että tietyn vaatimuksen tai velvollisuuden täyttää toimeksiannosta vastuullinen henkilö, ja hän voi hankkia informaatiota tilintarkastusyhteisöltä tai muilta toimeksiantotiimin jäseniltä. (Viittaus: kappaleet A23–A26)

Voimaantulo

10. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2022 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

Tavoite

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

   (a) tilintarkastaja on täyttänyt velvollisuutensa ja suorittanut tilintarkastuksen ammatillisten standardien sekä sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti; ja

   (b) annettava tilintarkastuskertomus on olosuhteisiin nähden asianmukainen.

Määritelmät

12. Seuraavia termejä käytetään ISA-standardeissa seuraavassa merkityksessä:

   (a) Toimeksiannosta vastuullinen henkilö[3] – 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.

[3] ”Toimeksiannosta vastuullisella henkilöllä”, ”partnerilla” ja ”tilintarkastusyhteisöllä” tarkoitetaan relevanteissa tapauksissa vastaavissa rooleissa julkisella sektorilla toimivia henkilöitä.

(b) Toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti – 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.

(c) Toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittaja – Partneri, muu tilintarkastusyhteisössä työskentelevä henkilö tai ulkopuolinen henkilö, jonka tilintarkastusyhteisö on nimittänyt suorittamaan toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin.

(d) Toimeksiantotiimi – Kaikki tilintarkastustoimeksiantoa suorittavat partnerit ja ammattihenkilöstö sekä muut henkilöt, jotka suorittavat tilintarkastustoimenpiteitä toimeksiannossa, lukuun ottamatta tilintarkastajan käyttämää ulkopuolista erityisasiantuntijaa[4] sekä toimeksiannossa suoraa apua antavia sisäisiä tarkastajia.[5] (viittaus: kappaleet A15–A26)

(e) Tilintarkastusyhteisö – Yksin vastuullisena toimiva toimeksiantojen suorittaja tai tilintarkastusammattilaisten muodostama henkilöyhtiö tai osakeyhtiö taikka muu tilintarkastusammattilaisten yhteenliittymä tai vastaava julkisen sektorin toimija. (viittaus: kappale A27)

(f) Ketjuun kuuluva tilintarkastusyhteisö – Tilintarkastusyhteisö tai muu taho, joka kuuluu ketjuun. (viittaus: kappale A28)

(g) Ketju – Laajempi kokonaisuus: (viittaus: kappale A28)

(i) jonka tarkoituksena on yhteistyö; ja

(ii) jonka tarkoituksena on selvästi voittojen tai kustannusten jakaminen tai joka on samassa omistuksessa taikka saman määräysvallan tai johdon alainen, jolla on yhteiset laadunhallinnan toimintaperiaatteet tai menettelytavat tai yhteinen liiketoimintastrategia, joka käyttää yhteistä brändiä tai jonka ammatillisista resursseista merkittävä osa on yhteisiä.

(h) Partneri – Henkilö, jolla on valtuudet sopia ammatillista palvelua koskevan toimeksiannon suorittamiseen liittyvistä asioista tilintarkastusyhteisön nimissä.

(i) Henkilöstö – Tilintarkastusyhteisön partnerit ja ammattihenkilöstö.

(j) Ammatilliset standardit – Kansainväliset tilintarkastusstandardit (ISA-standardit) sekä relevantit eettiset vaatimukset.

(k) Relevantit eettiset vaatimukset – Ammattieettiset periaatteet ja eettiset vaatimukset, joita sovelletaan tilintarkastusammattilaisiin tilintarkastustoimeksiantoa 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.

(l) Vastaamistoimenpide (laadunhallintajärjestelmän yhteydessä) – Tilintarkastusyhteisön suunnittelemat ja käyttöönottamat toimintaperiaatteet tai menettelytavat yhteen tai useampaan laaturiskiin vastaamiseksi:

(i) Toimintaperiaatteet ovat linjauksia siitä, mitä pitäisi tai ei pitäisi tehdä laaturiskiin (tai -riskeihin) vastaamiseksi. Tällaiset linjaukset voidaan dokumentoida, nimenomaisesti mainita viestinnässä tai tuoda esiin toimenpiteiden ja päätösten kautta.

(ii) Menettelytavat ovat toimia, joilla toimintaperiaatteet toteutetaan.

---

4 Termi ”tilintarkastajan käyttämä erityisasiantuntija” määritellään ISA 620:n *Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn hyödyntäminen* kappaleessa 6(a).

5 ISA 610:ssa (uudistettu 2013) *Sisäisten tarkastajien tekemän työn käyttäminen* asetetaan rajat suoran avun käyttämiselle. Siinä myös todetaan, että säädös tai määräys voi estää tilintarkastajaa saamasta suoraa apua sisäisiltä tarkastajilta. Näin ollen suoran avun käyttäminen rajoittuu tilanteisiin, joissa se on sallittua.

(m) Ammattihenkilöstö – Ammattilaiset, jotka eivät ole partnereita, tilintarkastusyhteisön palveluksessa olevat erityisasiantuntijat mukaan lukien.

Vaatimukset

Johtamiseen liittyvät velvollisuudet tilintarkastusten laadun hallinnassa ja saavuttamisessa

13. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on otettava kokonaisvastuu tilintarkastustoimeksiannon laadun hallinnasta ja saavuttamisesta, mukaan lukien vastuu ympäristön luomisesta toimeksiannolle, joka painottaa tilintarkastusyhteisön kulttuuria ja toimeksiantotiimin jäseniltä odotettavaa käyttäytymistä. Näin tehdessään toimeksiannosta vastuullisen henkilön on osallistuttava riittävästi ja asianmukaisella tavalla koko tilintarkastustoimeksiannon ajan siten, että hänellä on peruste sen ratkaisemiselle, ovatko merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut ja tehdyt johtopäätökset asianmukaisia toimeksiannon luonne ja olosuhteet huomioon ottaen. (Viittaus: kappaleet A29–A38)

14. Kappaleessa 13 kuvattua ympäristöä luodessaan toimeksiannosta vastuullisen henkilön on otettava vastuu siitä, että ryhdytään selkeisiin, johdonmukaisiin ja tehokkaisiin toimiin, jotka kuvastavat tilintarkastusyhteisön sitoutumista laatuun ja joilla saadaan aikaan ja viestitään toimeksiantotiimin jäseniltä odotettavaa käyttäytymistä, mukaan lukien, että painotetaan: (viittaus: kappaleet A31–A35)

    (a) sitä, että kaikki toimeksiantotiimin jäsenet ovat velvollisia myötävaikuttamaan laadun hallintaan ja saavuttamiseen toimeksiannon tasolla;

    (b) ammatillisen etiikan, arvojen ja asenteiden tärkeyttä toimeksiantotiimin jäsenille;

    (c) avoimen ja jämäkän kommunikaation tärkeyttä toimeksiantotiimissä ja tuetaan toimeksiantotiimin jäsenten mahdollisuutta tuoda esiin huolia ilman pelkoa kostotoimista; ja

    (d) sen tärkeyttä, että jokainen toimeksiantotiimin jäsen noudattaa ammatillista skeptisyyttä koko tilintarkastustoimeksiannon ajan.

15. Jos toimeksiannosta vastuullinen henkilö osoittaa johonkin tämän standardin vaatimukseen liittyvien toimenpiteiden, tehtävien tai toimien suunnittelun tai suorittamisen toimeksiantotiimin muille jäsenille, jotka auttavat häntä tämän standardin vaatimusten täyttämisessä, hänen on edelleen otettava kokonaisvastuu tilintarkastustoimeksiannon laadun hallinnasta ja saavuttamisesta ohjaamalla ja valvomalla kyseisiä toimeksiantotiimin jäseniä ja käymällä läpi heidän työtään. (Viittaus: kappaleet 9, A38)

Relevantit eettiset vaatimukset, mukaan lukien riippumattomuuteen liittyvät vaatimukset

16. Toimeksiannosta vastuullisella henkilöllä on oltava käsitys relevanteista eettisistä vaatimuksista, mukaan lukien riippumattomuuteen liittyvät vaatimukset, joita sovelletaan tilintarkastustoimeksiannon luonne ja olosuhteet huomioon ottaen. (Viittaus: kappaleet A39–A43, A49)

17. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on otettava vastuu siitä, että toimeksiantotiimin muiden jäsenten tietoon on saatettu relevantit eettiset vaatimukset, joita sovelletaan tilintarkastustoimeksiannon luonne ja olosuhteet huomioon ottaen, ja tilintarkastusyhteisön niihin liittyvät toimintaperiaatteet tai menettelytavat, mukaan lukien ne, jotka koskevat: (viittaus: kappaleet A24–A26, A41–A45)

    (a) relevanttien eettisten vaatimusten, mukaan lukien riippumattomuuteen liittyvät vaatimukset, noudattamista vaarantavien uhkien tunnistamista ja arvioimista sekä niihin vastaamista;

    (b) olosuhteita, jotka saattavat johtaa relevanttien eettisten vaatimusten, mukaan lukien riippumattomuuteen liittyvät vaatimukset, rikkomiseen, sekä toimeksiantotiimin jäsenten velvollisuuksia, kun rikkomisia tulee heidän tietoonsa; ja

    (c) toimeksiantotiimin jäsenten velvollisuuksia, kun heidän tietoonsa tulee tapaus, jossa tarkastettava yhteisö ei ole noudattanut säädöksiä tai määräyksiä.[6]

[6] ISA 250 (uudistettu) *Säädösten ja määräysten huomioon ottaminen tilintarkastuksessa*

18. Jos toimeksiannosta vastuullisen henkilön tietoon tulee seikkoja, jotka antavat viitteitä relevanttien eettisten vaatimusten noudattamista vaarantavan uhan olemassaolosta, hänen on arvioitava uhka tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteiden ja menettelytapojen mukaisesti käyttämällä tilintarkastusyhteisöltä, toimeksiantotiimiltä tai muista lähteistä saatua relevanttia informaatiota ja ryhdyttävä asianmukaisiin toimiin. (Viittaus: kappaleet A44–A45)

19. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on havainnoimalla ja tekemällä tarpeen mukaan tiedusteluja pysyttävä koko tilintarkastustoimeksiannon ajan tarkkaavaisena sen varalta, että toimeksiantotiimin jäsenet rikkovat relevantteja eettisiä vaatimuksia tai tilintarkastusyhteisön niihin liittyviä toimintaperiaatteita tai menettelytapoja. (Viittaus: kappale A46)

20. Jos toimeksiannosta vastuullisen henkilön tietoon tulee tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmän välityksellä tai muista lähteistä seikkoja, jotka antavat viitteitä siitä, ettei tilintarkastustoimeksiannon luonne ja olosuhteet huomioon ottaen sovellettavia eettisiä vaatimuksia ole täytetty, hänen on ryhdyttävä asianmukaisiin toimiin konsultoituaan tilintarkastusyhteisön muita henkilöitä. (Viittaus: kappale A47)

21. Ennen tilintarkastuskertomuksen päiväämistä toimeksiannosta vastuullisen henkilön on otettava vastuu sen ratkaisemisesta, onko relevantit eettiset vaatimukset, mukaan lukien riippumattomuuteen liittyvät vaatimukset, täytetty. (Viittaus: kappaleet A39 ja A48)

Asiakassuhteiden ja tilintarkastustoimeksiantojen hyväksyminen ja jatkaminen

22. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on varmistuttava siitä, että asiakassuhteiden ja tilintarkastustoimeksiantojen hyväksymisen ja jatkamisen suhteen on noudatettu tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteita tai menettelytapoja ja että näitä koskevat johtopäätökset ovat asianmukaisia. (Viittaus: kappaleet A50–A53, A59)

23. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on otettava hyväksymis- ja jatkamisprosessissa hankittu tieto huomioon tilintarkastustoimeksiannon suunnittelussa ja suorittamisessa ISA-standardien mukaisesti sekä tämän standardin vaatimusten noudattamisessa. (Viittaus: kappaleet A54–A57)

24. Silloin kun toimeksiantotiimin tietoon tulee informaatiota, joka olisi saanut tilintarkastusyhteisön kieltäytymään tilintarkastustoimeksiannosta, jos kyseinen informaatio olisi ollut sen tiedossa ennen asiakassuhteen tai yksittäisen toimeksiannon hyväksymistä tai jatkamista, toimeksiannosta vastuullisen henkilön on viipymättä annettava kyseinen informaatio tilintarkastusyhteisölle, jotta tilintarkastusyhteisö ja toimeksiannosta vastuullinen henkilö voivat ryhtyä tarvittaviin toimiin. (Viittaus: kappale A58)

Toimeksiannossa käytettävät resurssit

25. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on varmistuttava siitä, että toimeksiantotiimille osoitetaan tai sen käyttöön annetaan oikea-aikaisesti riittävät ja asianmukaiset resurssit toimeksiannon suorittamiseksi ottaen huomioon tilintarkastustoimeksiannon luonne ja olosuhteet, tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteet tai menettelytavat sekä toimeksiannon aikana mahdollisesti esiin tulevat muutokset. (Viittaus: kappaleet A60–A71, A74–A75, A79)

26. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on varmistuttava siitä, että toimeksiantotiimin jäsenillä ja mahdollisilla toimeksiantotiimiin kuulumattomilla tilintarkastajan käyttämillä ulkopuolisilla erityisasiantuntijoilla ja suoraa apua antavilla sisäisillä tarkastajilla yhdessä on tilintarkastustoimeksiannon suorittamiseksi asianmukainen pätevyys ja kyvykkyys sekä riittävästi aikaa. (Viittaus: kappaleet A63, A72–A75)

27. Jos toimeksiannosta vastuullinen henkilö toteaa kappaleiden 25 ja 26 vaatimusten noudattamisen seurauksena, etteivät osoitetut tai käyttöön annetut resurssit ole tilintarkastustoimeksiannon olosuhteissa riittäviä tai asianmukaisia, hänen on ryhdyttävä asianmukaisiin toimiin, mukaan lukien kommunikointi asiaankuuluvien henkilöiden kanssa siitä, onko toimeksiantoon tarpeellista osoittaa tai antaa käytettäväksi lisää tai vaihtoehtoisia resursseja. (Viittaus: kappaleet A76–A78)

28. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on otettava vastuu toimeksiantotiimille osoitettujen tai sen käyttöön annettujen resurssien asianmukaisesta käyttämisestä tilintarkastustoimeksiannon luonne ja olosuhteet huomioon ottaen. (Viittaus: kappaleet A64–A70)

Toimeksiannon suorittaminen

Ohjaus, valvonta ja läpikäynti

29. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on otettava vastuu toimeksiantotiimin jäsenten ohjauksesta ja valvonnasta ja heidän työnsä läpikäynnistä. (Viittaus: kappale A80)

30. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on varmistuttava siitä, että ohjaus, valvonta ja läpikäynti ovat luonteeltaan, ajoitukseltaan ja laajuudeltaan sellaisia, että: (viittaus: kappaleet A81–A89, A94–A97)

    (a) ne suunnitellaan[7]ja suoritetaan tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen, ammatillisten standardien sekä sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti; ja

    (b) niissä otetaan huomioon tilintarkastustoimeksiannon luonne ja olosuhteet sekä resurssit, jotka tilintarkastusyhteisö on osoittanut toimeksiantotiimille tai antanut sen käyttöön.

31. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on asianmukaisina ajankohtina tilintarkastustoimeksiannon aikana käytävä läpi tilintarkastusdokumentaatio, mukaan lukien seuraaviin asioihin liittyvä dokumentaatio: (viittaus: kappaleet A90–A93)

    (a) merkittävät seikat;[8]

    (b) merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut, mukaan lukien tilintarkastustoimeksiannon aikana tunnistettuihin vaikeisiin tai kiistanalaisiin seikkoihin liittyvät ratkaisut, ja tehdyt johtopäätökset; ja

    (c) muut seikat, jotka toimeksiannosta vastuullisen henkilön ammatillisen harkinnan perusteella ovat relevantteja hänen velvollisuuksiensa kannalta.

32. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on läpikäymällä tilintarkastusdokumentaatiota ja keskustelemalla toimeksiantotiimin kanssa varmistuttava tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä siitä, että tehtyjen johtopäätösten ja annettavan tilintarkastuskertomuksen tueksi on hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. (Viittaus: kappaleet A90–A94)

33. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on ennen päivää, jolle tilintarkastuskertomus päivätään, käytävä läpi tilinpäätös ja tilintarkastuskertomus, mukaan lukien soveltuvissa tapauksissa tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja koskeva kuvaus[9] sekä niihin liittyvä tilintarkastusdokumentaatio varmistuakseen siitä, että annettava kertomus on olosuhteisiin nähden asianmukainen.[10]

34. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on läpikäytävä johdolle, hallintoelimille tai sääntely- tai valvontaviranomaisille menevä formaali kirjallinen kommunikaatio ennen sen toimittamista. (Viittaus: kappale A98)

Konsultointi

35. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on: (viittaus: kappaleet A99–A102)

    (a) otettava vastuu siitä, että toimeksiantotiimi konsultoi:

        (i) vaikeista tai kiistanalaisista asioista, joista tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen mukaan vaaditaan konsultointia; ja

        (ii) muista seikoista, joista toimeksiannosta vastuullisen henkilön ammatillisen harkinnan mukaan tarvitaan konsultointia;

---

7 ISA 300 *Tilintarkastuksen suunnittelu*, kappale 9

8 ISA 230 *Tilintarkastusdokumentaatio,* kappale 8(c)

9 ISA 701 *Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksessa*

10 ISA 700 (uudistettu) *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen* tai ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen*

(b) varmistuttava siitä, että toimeksiannon aikana on konsultoitu asianmukaisesti sekä toimeksiantotiimin jäsenten kesken että toimeksiantotiimin ja toisten asianmukaisella tasolla olevien osapuolten välillä tilintarkastusyhteisössä tai sen ulkopuolella;

(c) varmistuttava siitä, että tällaisten konsultointien luonteesta ja laajuudesta sekä niiden tuloksena tehdyistä päätöksistä sovitaan konsultoitavan osapuolen kanssa; ja

(d) varmistuttava siitä, että sovitut päätökset on pantu täytäntöön.

Toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti

36. Tilintarkastustoimeksiannoissa, joissa vaaditaan toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti, toimeksiannosta vastuullisen henkilön on: (viittaus: kappale A103)

(a) varmistuttava siitä, että toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittaja on nimitetty;

(b) toimittava yhteistyössä toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan kanssa ja informoitava toimeksiantotiimin muita jäseniä näiden velvollisuudesta toimia samoin;

(c) keskusteltava toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan kanssa merkittävistä seikoista ja merkittävistä harkintaan perustuvista ratkaisuista, jotka on tunnistettu tilintarkastustoimeksiannon aikana, mukaan lukien ne, jotka tunnistetaan toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin aikana; ja

(d) oltava päiväämättä tilintarkastuskertomusta aikaisemmalle päivälle kuin jona toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti on saatettu loppuun. (viittaus: kappaleet A104–A106)

Mielipide-erot

37. Jos syntyy mielipide-eroja toimeksiantotiimin sisällä tai toimeksiantotiimin ja toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan tai tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmän toimintoja suorittavien henkilöiden – konsultaatiota antavat henkilöt mukaan luettuina – välillä, toimeksiantotiimin on noudatettava tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteita tai menettelytapoja tällaisten mielipide-erojen käsittelemiseksi tai ratkaisemiseksi. (Viittaus: kappaleet A107–A108)

38. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on:

(a) otettava vastuu siitä, että mielipide-erot käsitellään ja ratkaistaan tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen mukaisesti;

(b) varmistuttava siitä, että tehdyt päätökset dokumentoidaan ja pannaan täytäntöön; ja

(c) oltava päiväämättä tilintarkastuskertomusta aiemmalle päivälle kuin jona kaikki mielipide-erot on ratkaistu.

Seuranta ja korjaaminen

39. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on otettava vastuu siitä, että: (viittaus: kappaleet A109–A112)

(a) muodostetaan käsitys tilintarkastusyhteisön viestimästä seuranta- ja korjaamisprosessista saatavasta informaatiosta, mukaan lukien soveltuvin osin ketjun ja ketjuun kuuluvien yhteisöjen seuranta- ja korjaamisprosessista saatava informaatio;

(b) varmistutaan kappaleessa 39(a) tarkoitetun informaation relevanssista ja vaikutuksesta tilintarkastustoimeksiannon kannalta ja ryhdytään asianmukaisiin toimiin; ja

(c) pysytään koko tilintarkastustoimeksiannon ajan tarkkaavaisena sellaisen informaation varalta, joka voi olla relevanttia tilintarkastusyhteisön seuranta- ja korjaamisprosessin kannalta, ja kommunikoidaan tällaista informaatiota prosessista vastuussa oleville henkilöille.

Kokonaisvastuun ottaminen laadun hallinnasta ja saavuttamisesta

40. 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: (viittaus: kappaleet A113–A116)

    (a) hänen osallistumisensa on ollut riittävää ja asianmukaista koko tilintarkastustoimeksiannon ajan siten, että hänellä on peruste sen 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 tämän standardin vaatimuksia noudatettaessa.

Dokumentointi

41. ISA 230:tä[11] soveltaen tilintarkastajan on sisällytettävä tilintarkastusdokumentaatioon: (viittaus: kappaleet A117–A120)

    (a) tunnistetut seikat, relevantit keskustelut henkilöstön kanssa sekä tehdyt johtopäätökset seuraavista asioista:

        (i) relevantteihin eettisiin vaatimuksiin liittyvien velvollisuuksien, riippumattomuuteen liittyvät mukaan lukien, täyttäminen.

        (ii) asiakassuhteen ja tilintarkastustoimeksiannon hyväksyminen ja jatkaminen.

    (b) tilintarkastustoimeksiannon aikaisten konsultointien luonne ja laajuus ja niiden tuloksena tehdyt päätökset sekä se, miten tällaiset päätökset on pantu täytäntöön.

    (c) jos tilintarkastustoimeksiantoon kohdistetaan toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti, se, että toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti on saatettu loppuun tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä.

***

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Standardin soveltamisala (viittaus: kappale 1)

A1. Tätä standardia sovelletaan kaikkiin tilinpäätösten tilintarkastuksiin, konsernitilinpäätösten tilintarkastukset mukaan lukien. ISA 600:ssa (uudistettu)[12] käsitellään erityisiä näkökohtia, joita sovelletaan konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksessa ja kun mukana on konsernin osien tilintarkastajia. ISA 600 (uudistettu) saattaa olosuhteiden vaatimalla tavalla mukautettuna olla hyödyllinen myös tilinpäätöksen tilintarkastuksessa, kun toimeksiantotiimiin kuuluu henkilöitä toisesta tilintarkastusyhteisöstä. ISA 600 (uudistettu) saattaa olla hyödyllinen esimerkiksi, kun tällainen henkilö otetaan osallistumaan fyysiseen inventointiin, tarkastamaan aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä tai suorittamaan tilintarkastustoimenpiteitä yhteisessä palvelukeskuksessa muualla sijaitsevassa toimipaikassa.

Tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmä ja toimeksiantotiimien rooli (viittaus: kappaleet 2–9)

A2. ISQM 1:ssa käsitellään tilintarkastusyhteisön velvollisuuksia, jotka koskevat sen laadunhallintajärjestelmän suunnittelua, käyttöönottoa ja toimintaa.

A3. Tilintarkastusyhteisöissä tai kansallisissa vaatimuksissa voidaan käyttää laadunhallintajärjestelmän eri komponenttien kuvaamiseen erilaista terminologiaa tai erilaisia viitekehyksiä. Kansalliset vaatimukset tilintarkastusyhteisön velvollisuudesta suunnitella, ottaa käyttöön ja pitää toiminnassa laadunhallintajärjestelmä ovat vähintään samantasoiset kuin ISQM 1 silloin, kun niissä katetaan ISQM 1:n vaatimukset ja asetetaan tilintarkastusyhteisölle velvoitteet ISQM 1:n tavoitteen saavuttamisesta.

---

[11] ISA 230, kappaleet 8–11 ja A6

[12] ISA 600 (uudistettu) *Erityisiä näkökohtia – konsernitilinpäätösten tilintarkastukset (konsernin osien tilintarkastajien suorittama työ mukaan luettuna)*

Tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmään liittyvät toimeksiantotiimin velvoitteet (viittaus: kappale 4)

A4. Toimeksiannon tasolla tapahtuva laadunhallinta saa tukea tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmästä, ja siinä hyödynnetään tietoa tilintarkastustoimeksiannon erityisestä luonteesta ja olosuhteista. ISQM 1:n mukaan tilintarkastusyhteisö on velvollinen antamaan informaatiota, joka mahdollistaa sen, että toimeksiantotiimi ymmärtää ja täyttää toimeksiantojen suorittamiseen liittyvät velvollisuutensa. Tällainen kommunikaatio voi sisältää esimerkiksi toimintaperiaatteita tai menettelytapoja, jotka koskevat erikseen määrättyjen henkilöiden konsultoimista tietyissä monimutkaisia teknisiä tai eettisiä kysymyksiä käsittävissä tilanteissa tai tilintarkastusyhteisön määräämien erityisasiantuntijoiden ottamista mukaan yksittäisiin toimeksiantoihin suorittamaan tiettyihin seikkoihin liittyviä tilintarkastustoimenpiteitä (tilintarkastusyhteisö voi esimerkiksi vaatia, että sen määräämät luottoasiantuntijat osallistuvat odotettavissa olevia luottotappioita koskevien vähennyserien tarkastamiseen finanssilaitosten tilintarkastuksissa).

A5. Tilintarkastusyhteisön tasolla toteutuviin vastaamistoimenpiteisiin voi kuulua ketjun tai muiden samaan ketjuun kuuluvien tilintarkastusyhteisöjen, rakenteiden tai organisaatioiden luomia toimintaperiaatteita tai menettelytapoja (ketjun vaatimuksia tai palveluja kuvataan lähemmin ISQM 1:n luvussa "Ketjun vaatimukset tai palvelut).[13] Tämän standardin vaatimukset perustuvat siihen lähtökohtaan, että tilintarkastusyhteisö on velvollinen ryhtymään tarvittaviin toimiin, jotta toimeksiantotiimit pystyvät ottamaan käyttöön tai hyödyntämään ketjun vaatimuksia tai palveluja tilintarkastustoimeksiannossa (esimerkiksi vaatimus käyttää ketjuun kuuluvan tilintarkastusyhteisön käyttöön kehitettyä tilintarkastusmetodologiaa). ISQM 1:n mukaan tilintarkastusyhteisö vastaa sen määrittämisestä, miten ketjun vaatimukset tai palvelut ovat relevantteja tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmän kannalta ja miten ne otetaan siinä huomioon.[14]

A6. Joitakin tilintarkastusyhteisötason toimenpiteitä laaturiskeihin vastaamiseksi ei suoriteta toimeksiannon tasolla, mutta ne ovat silti relevantteja tämän standardin vaatimuksia noudatettaessa. Tilintarkastusyhteisötason vastaamistoimenpiteitä, joihin toimeksiantotiimi mahdollisesti pystyy tukeutumaan tämän standardin vaatimuksia noudattaessaan, ovat esimerkiksi:

- henkilöstön rekrytoinnin ja ammatillisen kouluttamisen prosessit;
- tilintarkastusyhteisön riippumattomuuden seurantaa tukevat IT-sovellukset;
- asiakassuhteiden ja tilintarkastustoimeksiantojen hyväksymistä ja jatkamista tukevien IT-sovellusten kehittäminen;
- tilintarkastusmetodologioiden ja niihin liittyvien implementointityökalujen ja ohjeistuksen kehittäminen.

A7. Kunkin tilintarkastustoimeksiannon erityisestä luonteesta ja olosuhteista sekä tilintarkastustoimeksiannon aikana mahdollisesti tapahtuvista muutoksista johtuen tilintarkastusyhteisö ei pysty tunnistamaan kaikkia toimeksiannon tasolla mahdollisesti esiin tulevia laaturiskejä tai käynnistämään kaikkia relevantteja ja asianmukaisia vastaamistoimenpiteitä. Näin ollen toimeksiantotiimi käyttää ammatillista harkintaa päättäessään, suunnitellaanko ja otetaanko toimeksiannon tasolla käyttöön tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteisiin tai menettelytapoihin sisältyvien vastaamistoimenpiteiden lisäksi muita vastaamistoimenpiteitä tämän standardin tavoitteen saavuttamiseksi.[15]

A8. Tämän standardin vaatimukset, toimeksiantotiimin käsitys toimeksiannon luonteesta ja olosuhteista sekä tilintarkastustoimeksiannon aikana tapahtuvat muutokset vaikuttavat toimeksiantotiimin päätökseen siitä, tarvitaanko toimeksiannon tasolla vastaamistoimenpiteitä (ja jos tarvitaan, mitä ne ovat). Toimeksiannon aikana voi esimerkiksi ilmetä ennakoimattomia olosuhteita, joiden seurauksena toimeksiannosta vastuullinen henkilö saattaa pyytää, että toimeksiantoon osallistuu siihen alun perin osoitetun tai käyttöön annetun henkilöstön lisäksi henkilöstöä, jolla on asianmukaista kokemusta.

A9. Suhteellinen tasapaino toimeksiantotiimin tämän standardin vaatimusten noudattamiseksi tekemien ponnistelujen välillä (ts. tilintarkastusyhteisön vastaamistoimenpiteiden käyttöönoton ja toisaalta sellaisten vastaamistoimenpiteiden suunnittelun ja käyttöönoton välillä, jotka tulevat tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteisiin tai menettelytapoihin sisältyvien vastaamistoimenpiteiden lisäksi) voi vaihdella. Tilintarkastusyhteisö voi esimerkiksi suunnitella tilintarkastusohjelman käytettäväksi

[13] ISQM 1, kappale 49(b)

[14] ISQM 1, kappale 49(a)

[15] ISA 200:n mukaan tilintarkastajan on käytettävä ammatillista harkintaa tilintarkastuksen suunnittelussa ja suorittamisessa.

olosuhteissa, jotka ovat sovellettavissa tilintarkastustoimeksiantoon (esim. toimialakohtainen tilintarkastusohjelma). Suoritettavien toimenpiteiden ajoituksesta ja laajuudesta päättämisen lisäksi on ehkä vain vähän tai ei lainkaan tarvetta lisätä tilintarkastusohjelmaan täydentäviä toimenpiteitä toimeksiannon tasolla. Vaihtoehtoisesti toimeksiantotiimin toimet noudatettaessa tämän standardin vaatimuksia toimeksiannon suorittamisesta voivat keskittyä enemmän sellaisten toimeksiantotason vastaamistoimenpiteiden suunnitteluun ja käyttöönottoon, joilla käsitellään toimeksiannon erityistä luonnetta ja olosuhteita (esim. sellaisiin olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaavien toimenpiteiden suunnittelu ja suorittaminen, joita ei ole otettu huomioon tilintarkastusyhteisön tilintarkastusohjelmissa).

A10. Toimeksiantotiimi voi yleensä tukeutua tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteisiin tai menettelytapoihin tämän standardin vaatimusten noudattamisessa, paitsi jos:

- toimeksiantotiimin käsitys tai käytännön kokemus antaa viitteitä siitä, ettei tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteissa tai menettelytavoissa käsitellä toimeksiannon luonnetta ja olosuhteita tehokkaalla tavalla; tai
- tilintarkastusyhteisöltä tai muilta osapuolilta saatava informaatio tällaisten toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen tehokkuudesta antaa aihetta muuhun (esim. tilintarkastusyhteisön seurantatoiminnoista, ulkoisista laaduntarkastuksista tai muista relevanteista lähteistä saatava informaatio viittaa siihen, etteivät toimintaperiaatteet tai menettelytavat toimi tehokkaasti).

A11. Jos toimeksiannosta vastuullisen henkilön tietoon tulee (mukaan lukien, että toimeksiantotiimin muut jäsenet informoivat häntä), että tilintarkastusyhteisön toimenpiteet laaturiskeihin vastaamiseksi ovat tehottomia kyseisen toimeksiannon yhteydessä tai hän ei pysty tukeutumaan tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteisiin tai menettelytapoihin, hän viestii tällaisen informaation viipymättä tilintarkastusyhteisölle kappaleen 39(c) mukaisesti, sillä tällainen informaatio on relevanttia tilintarkastusyhteisön seuranta- ja korjaamisprosessin kannalta. Esimerkiksi jos toimeksiantotiimin jäsen tunnistaa tilintarkastusohjelmistossa tietoturvaan liittyvän heikkouden, tällaisen informaation oikea-aikainen viestiminen asiaankuuluville henkilöille mahdollistaa sen, että tilintarkastusyhteisö ryhtyy toimenpiteisiin ohjelmiston päivittämiseksi ja ottamiseksi uudelleen käyttöön. Ks. myös kappale A71 riittävistä ja asianmukaisista resursseista.

Laadunhallinnan kannalta relevantti informaatio toimeksiannon tasolla (viittaus: kappale 6)

A12. Muiden ISA-standardien vaatimusten noudattaminen voi tuottaa informaatiota, joka on relevanttia laadunhallinnan kannalta toimeksiannon tasolla. Esimerkiksi ISA 315:n (uudistettu 2019)[16] mukaisesti vaadittava käsitys yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä antaa informaatiota, joka voi olla relevanttia tämän standardin vaatimuksia noudatettaessa. Tällainen informaatio voi olla relevanttia määritettäessä:

- tilintarkastuksen tietyillä alueilla hyödynnettävien resurssien luonnetta, kuten sellaisten tiimin jäsenten, joilla on asianmukaista kokemusta, käyttäminen korkeariskisillä alueilla tai erityisasiantuntijoiden osallistuminen monimutkaisten asioiden käsittelyyn;
- tilintarkastuksen tietyille alueille allokoitavien resurssien määrä, kuten useilla toimipaikoilla tapahtuvassa inventoinnissa läsnä olevien tiimin jäsenten lukumäärä;
- tiimin jäsenten tekemän työn läpikäynnin luonne, ajoitus ja laajuus arvioitujen olennaisen virheellisyyden riskien perusteella; tai
- budjetoitujen tilintarkastustuntien allokointi, mukaan lukien että allokoidaan enemmän aikaa ja toimeksiantotiimin kokeneempien jäsenten aikaa alueille, joilla on enemmän olennaisen virheellisyyden riskejä tai tunnistetut riskit arvioidaan suuremmiksi.

Skaalautuvuus (viittaus: kappaleet 2, 8)

A13. Pienen tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteissa tai menettelytavoissa voidaan määrätä joku toimeksiannoista vastuullinen henkilö suunnittelemaan tilintarkastusyhteisön puolesta monet sen laaturiskeihin vastaavista toimenpiteistä, koska tämä

[16] ISA 315 (uudistettu 2019) *Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen*

voi olla tehokkaampi tapa lähestyä vastaamistoimenpiteiden suunnittelua ja käyttöönottoa osana tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmää. Lisäksi pienen tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteet tai menettelytavat voivat olla vähemmän formaaleja. Esimerkiksi hyvin pieni tilintarkastusyhteisö, joilla on suhteellisen vähän tilintarkastustoimeksiantoja, voi todeta, ettei ole tarvetta luoda koko tilintarkastusyhteisöä koskevaa järjestelmää riippumattomuuden seurantaa varten ja sen sijaan riippumattomuutta seuraa toimeksiannosta vastuullinen henkilö yksittäisen toimeksiannon tasolla.

A14. Toimeksiantotiimin muiden jäsenten tekemän työn ohjaukseen, valvontaan ja läpikäyntiin liittyvät vaatimukset ovat relevantteja vain, jos toimeksiantotiimissä on muita jäseniä kuin toimeksiannosta vastuullinen henkilö.

Määritelmät

Toimeksiantotiimi (viittaus: kappale 12(d))

A15. Toimeksiantotiimi voidaan organisoida monella eri tavalla. Toimeksiantotiimin jäsenet voivat esimerkiksi olla sijoitettuina samaan paikkaan tai olla maantieteellisesti eri paikoissa, ja heidät voidaan organisoida ryhmiin suorittamiensa toimintojen mukaisesti. Riippumatta siitä, miten toimeksiantotiimi on organisoitu, jokainen henkilö, joka suorittaa tilintarkastustoimenpiteitä[17] tilintarkastustoimeksiannossa, on toimeksiantotiimin jäsen.

A16. Toimeksiantotiimin määritelmä keskittyy henkilöihin, jotka suorittavat tilintarkastustoimenpiteitä tilintarkastustoimeksiannossa. Tilintarkastusevidenssi, joka tarvitaan tilintarkastajan lausunnon ja tilintarkastuskertomuksen tueksi, hankitaan pääasiassa tilintarkastuksen aikana suoritettavilla tilintarkastustoimenpiteillä.[18] Tilintarkastustoimenpiteet koostuvat riskienarviointitoimenpiteistä[19] ja muista tilintarkastustoimenpiteistä[20]. Kuten ISA 500:ssa selitetään, tilintarkastustoimenpiteisiin kuuluvat yksityiskohtainen tarkastus, havainnointi, vahvistukset, uudelleenlaskenta, uudelleen suorittaminen, analyyttiset toimenpiteet ja tiedustelut, usein jonkinlaisena yhdistelmänä.[21] Myös muut ISA-standardit voivat sisältää erityisiä toimenpiteitä tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi, esimerkiksi ISA 520.[22]

A17. Toimeksiantotiimeihin kuuluu henkilöstöä ja niihin voi kuulua myös tilintarkastustoimenpiteitä suorittavia muita henkilöitä:

(a) ketjuun kuuluvasta tilintarkastusyhteisöstä; tai

(b) tilintarkastusyhteisöstä, joka ei kuulu samaan ketjuun, tai muulta palveluntuottajalta.[23]

Esimerkiksi toisessa tilintarkastusyhteisössä työskentelevä henkilö voi suorittaa konsernin osan taloudelliseen informaatioon kohdistuvia tilintarkastustoimenpiteitä konsernin tilintarkastustoimeksiannossa, osallistua fyysisen inventointiin tai katsastaa aineellista käyttöomaisuutta muualla sijaitsevassa toimipaikassa.

A18. Toimeksiantotiimeihin voi kuulua myös tilintarkastustoimenpiteitä suorittavia henkilöitä palvelukeskuksista. Voidaan esimerkiksi päättää, että ryhmä henkilöitä, joilla on asianmukaiset taidot, suorittaa tietyt luonteeltaan toistuvat tai erikoistumista vaativat tehtävät, ja tällöin tällaiset henkilöt kuuluvat toimeksiantotiimiin. Tilintarkastusyhteisö, ketju tai toiset samaan ketjuun kuuluvat tilintarkastusyhteisöt, rakenteet tai organisaatiot voivat perustaa palvelukeskuksia. Keskitettyä toimintoa voidaan käyttää esimerkiksi helpottamaan ulkopuolisten vahvistusten hankkimiseen liittyviä toimenpiteitä.

A19. Toimeksiantotiimeihin voi sisältyä henkilöitä, joilla on laskentatoimen tai tilintarkastuksen erityisalueen asiantuntemusta ja jotka suorittavat tilintarkastustoimeksiannossa tilintarkastustoimenpiteitä, esimerkiksi henkilöitä, joilla on erityisasiantuntemusta tuloverojen kirjanpitokäsittelystä tai automatisoitujen työkalujen ja menetelmien tuottaman monimutkaisen informaa-

---

17 ISA 500 *Tilintarkastusevidenssi*, kappale A10

18 ISA 200, kappale A31

19 ISA 315 (uudistettu 2019) sisältää riskienarviointitoimenpiteisiin liittyviä vaatimuksia.

20 ISA 330 *Tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi* sisältää vaatimuksia, jotka liittyvät muihin tilintarkastustoimenpiteisiin, mukaan lukien kontrollien testaaminen ja aineistotarkastustoimenpiteet.

21 ISA 500, kappaleet A14–A25

22 ISA 520 *Analyyttiset toimenpiteet*

23 ISQM 1, kappale 16(v)

tion analysoimisesta epätavallisten tai odottamattomien yhteyksien tunnistamiseksi. Henkilö ei ole toimeksiantotiimin jäsen, jos hänen osallistumisensa toimeksiantoon rajoittuu konsultointiin. Konsultointeja käsitellään kappaleissa 35 ja A99–A102.

A20. Jos tilintarkastustoimeksiantoon on kohdistettava toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti, tämän läpikäynnin suorittaja ja muut sitä suorittavat henkilöt eivät ole toimeksiantotiimin jäseniä. Tällaisiin henkilöihin saatetaan soveltaa erityisiä riippumattomuusvaatimuksia.

A21. Suoraa apua antava sisäinen tarkastaja ja tilintarkastajan käyttämä erityisasiantuntija, joiden tekemää työtä käytetään toimeksiannossa, eivät ole toimeksiantotiimin jäseniä.[24] ISA 610 (uudistettu 2013) ja ISA 620 sisältävät tilintarkastajaa koskevia vaatimuksia ja ohjeistusta, kun tämä käyttää sisäisten tarkastajien suoran avun antajan ominaisuudessa tekemää työtä tai ulkopuolisen erityisasiantuntijan tekemää työtä. Näiden ISA-standardien noudattaminen edellyttää, että tilintarkastaja hankkii tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä suoraa apua antavan sisäisen tarkastajan tekemästä työstä ja kohdistaa tilintarkastustoimenpiteitä käyttämänsä erityisasiantuntijan työhön.

A22. Silloin kun tilintarkastuksen suorittajiksi on valittu useampi tilintarkastaja, toimeksiannosta vastuulliset henkilöt ja heidän toimeksiantotiiminsä yhdessä toimivat ISA-standardeissa tarkoitettuina ”toimeksiannosta vastuullisena henkilönä” ja ”toimeksiantotiiminä”. Tässä standardissa ei kuitenkaan käsitellä valittujen tilintarkastajien välistä suhdetta eikä yhden valitun tilintarkastajan suorittamaa työtä suhteessa toisen valitun tilintarkastajan suorittamaan työhön.

Toimeksiannosta vastuullisen henkilön velvollisuudet (viittaus: kappaleet 9, 12(d))

A23. Silloin kun tässä standardissa nimenomaisesti tarkoitetaan, että toimeksiannosta vastuullinen henkilö täyttää jonkin vaatimuksen tai velvollisuuden, hänen pitää mahdollisesti hankkia tilintarkastusyhteisöltä tai toimeksiantotiimin muilta jäseniltä informaatiota vaatimuksen täyttämiseksi (esim. informaatiota vaadittavan päätöksen tai harkintaan perustuvan ratkaisun tekemiseksi). Toimeksiannosta vastuullisen henkilön täytyy esimerkiksi varmistua siitä, että toimeksiantotiimin jäsenillä yhdessä on asianmukainen pätevyys ja kyvykkyys tilintarkastustoimeksiannon suorittamiseksi. Tehdäkseen harkintaan perustuvan ratkaisun toimeksiantotiimin pätevyyden ja kyvykkyyden asianmukaisuudesta toimeksiannosta vastuullisen henkilön voi olla tarpeellista käyttää toimeksiantotiimin kokoamaa tai tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmästä saatavaa informaatiota.

Toimeksiantotiimin jäsenet tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen soveltajina
(viittaus: kappaleet 9, 12(d),17)

A24. Tilintarkastusyhteisössä toimivat toimeksiantotiimin jäsenet ovat velvollisia ottamaan tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmän mukaisesti käyttöön tilintarkastustoimeksiantoon sovellettavat tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteet tai menettelytavat. Koska toisesta tilintarkastusyhteisöstä tulevat toimeksiantotiimin jäsenet eivät ole toimeksiannosta vastuullisen henkilön tilintarkastusyhteisön partnereita tai muita ammattihenkilöitä, tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmä tai sen toimintaperiaatteet tai menettelytavat eivät ehkä koske heitä. Toisen tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteet tai menettelytavat eivät ehkä ole samanlaisia kuin toimeksiannosta vastuullisen henkilön tilintarkastusyhteisössä. Esimerkiksi ohjausta, valvontaa ja läpikäyntiä koskevat toimintaperiaatteet tai menettelytavat voivat olla erilaisia, erityisesti kun toinen tilintarkastusyhteisö on maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella, jonka oikeusjärjestelmä, kieli tai kulttuuri ovat erilaiset kuin toimeksiannosta vastuullisen henkilön tilitarkastusyhteisössä. Näin ollen jos toimeksiantotiimiin kuuluu henkilöitä toisesta tilintarkastusyhteisöstä, tilintarkastusyhteisön tai toimeksiannosta vastuullisen henkilön pitää mahdollisesti ryhtyä toimiin tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen ottamiseksi käyttöön kyseisten henkilöiden tekemän työn osalta.

A25. Tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteet tai menettelytavat saattavat erityisesti edellyttää, että tilintarkastusyhteisö tai toimeksiannosta vastuullinen henkilö ryhtyy omaan henkilöstöön sovellettavista toimista poikkeaviin toimiin muodostaessaan käsitystä siitä:

[24] Ks. ISA 620, kappaleet 12–13 ja ISA 610 (uudistettu 2013), kappaleet 21–25.

- onko toisesta tilintarkastusyhteisöstä tulevalla henkilöllä asianmukainen pätevyys ja kyvykkyys tilintarkastustoimeksiannon suorittamiseksi. Esimerkiksi tilintarkastusyhteisön rekrytointi- ja koulutusprosessit eivät koskisi henkilöä, ja näin ollen tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteissa tai menettelytavoissa voidaan mainita, että tämä määritys voidaan tehdä muilla tavoin, kuten hankkimalla informaatiota toisesta tilintarkastusyhteisöstä taikka hyväksynnästä tai rekisteröinnistä vastaavalta taholta. ISA 600:n (uudistettu) kappaleissa 26 ja A59–A64 on ohjeistusta konsernin osien tilintarkastajien pätevyyttä ja kyvykkyyttä koskevan käsityksen muodostamisesta.
- ymmärtääkö toisesta tilintarkastusyhteisöstä tuleva henkilö konsernin tilintarkastustoimeksiannon kannalta relevantit eettiset vaatimukset. Henkilö ei esimerkiksi osallistuisi tilintarkastusyhteisön koulutukseen, jossa käsitellään relevantteja eettisiä vaatimuksia koskevia tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteita tai menettelytapoja. Tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteissa tai menettelytavoissa voidaan mainita, että tämä käsitys muodostetaan muiden toimien avulla kuten antamalla henkilölle informaatiota, käsikirjoja tai oppaita, jotka sisältävät relevanttien eettisten vaatimusten tilintarkastustoimeksiantoon sovellettavat kohdat.
- vahvistaako toisesta tilintarkastusyhteisöstä tuleva henkilö riippumattomuutensa. Henkilöstöön kuulumattomat eivät esimerkiksi ehkä pysty täyttämään riippumattomuusilmoituksia suoraan tilintarkastusyhteisön riippumattomuusjärjestelmässä. Tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteissa tai menettelytavoissa voidaan mainita, että tällaiset henkilöt voivat antaa evidenssiä riippumattomuudestaan tilintarkastustoimeksiannon suhteen muilla tavoin kuten kirjallisena vahvistuksena.

A26. Kun tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteet tai menettelytavat edellyttävät tietyissä olosuhteissa erityisiä toimia (esim. tiettyä asiaa koskevaa konsultointia), henkilöstöön kuulumattomille voi olla välttämätöntä viestiä asiaan liittyvistä tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteista tai menettelytavoista. Tällaiset henkilöt pystyvät sitten ilmoittamaan toimeksiannosta vastuulliselle henkilölle, jos kyseinen olosuhde toteutuu, ja tämä mahdollistaa toimeksiannosta vastuulliselle henkilölle tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen noudattamisen. Esimerkiksi jos konsernin osan tilintarkastaja on suorittamassa konsernin osan taloudelliseen informaatioon kohdistuvia tilintarkastustoimenpiteitä konsernin tilintarkastustoimeksiannossa ja tunnistaa vaikean tai kiistanalaisen seikan, joka on relevantti konsernitilinpäätöksen kannalta ja josta pitää konsultoida[25] konsernin tilintarkastajan toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen mukaisesti, konsernin osan tilintarkastaja pystyy ilmoittamaan asiasta konsernin tilintarkastajalle.

Tilintarkastusyhteisö (viittaus: kappale 12(e))

A27. ”Tilintarkastusyhteisö” saatetaan määritellä relevanteissa eettisissä vaatimuksissa eri tavalla kuin tässä standardissa.

”*Ketju” ja* ”*ketjuun kuuluva tilintarkastusyhteisö”* (viittaus: kappaleet 12(f)–12(g))

A28. ”Ketju” tai ”ketjuun kuuluva tilintarkastusyhteisö” saatetaan määritellä relevanteissa eettisissä vaatimuksissa eri tavalla kuin tässä standardissa. Myös IESBAn eettiset säännöt sisältävät termeihin ”ketju” ja ”ketjuun kuuluva tilintarkastusyhteisö” liittyvää ohjeistusta. Ketjut ja muut ketjuun kuuluvat tilintarkastusyhteisöt voivat olla rakenteeltaan erilaisia monin eri tavoin, ja ne ovat kaikissa tapauksissa tilintarkastusyhteisön ulkopuolisia. Ketjuihin liittyvät tämän standardin vaatimukset koskevat myös rakenteita tai organisaatioita, jotka eivät ole osa tilintarkastusyhteisöä mutta jotka ovat olemassa ketjun sisällä.

Johtamiseen liittyvät velvollisuudet tilintarkastusten laadun hallinnassa ja saavuttamisessa (viittaus: kappaleet 13–15)

Kokonaisvastuun ottaminen laadun hallinnasta ja saavuttamisesta

A29. ISQM 1:n mukaan tilintarkastusyhteisön on asetettava laatutavoitteita, jotka koskevat sen laadunhallintajärjestelmän suunnittelua, käyttöönottoa ja toimintaa tukevaa hallintoa ja johtamista. Laatuun sitoutumista osoittava tilintarkastusyhteisön kulttuuri tukee toimeksiannosta vastuullisen henkilön vastuuta laadun hallinnasta ja saavuttamisesta. Tämän standardin kappaleisiin 13 ja 14 sisältyviin vaatimuksiin vastatessaan toimeksiannosta vastuullinen henkilö voi viestiä suoraan toimeksiantotiimin muille jäsenille ja vahvistaa tätä viestintää henkilökohtaisella käyttäytymisellä ja toimilla (esim. johtaminen

[25] Ks. kappale 35.

esimerkin avulla). Toimeksiantotiimin jäsenet muovaavat ja vahvistavat edelleen laatuun sitoutumista osoittavaa kulttuuria käyttäytymällä odotetulla tavalla toimeksiantoa suorittaessaan.

Skaalautuvuus

A30. Niiden toimien luonne ja laajuus, joilla toimeksiannosta vastuullinen henkilö osoittaa tilintarkastusyhteisön sitoutumista laatuun, voi riippua useista tekijöistä kuten tilintarkastusyhteisön ja toimeksiantotiimin koosta, rakenteesta, maantieteellisestä hajaantumisesta ja monimutkaisuudesta sekä tilintarkastustoimeksiannon luonteesta ja olosuhteista. Kun kyseessä on pieni toimeksiantotiimi, jossa on vain vähän jäseniä, voi riittää, että haluttuun kulttuuriin vaikutetaan suoran vuorovaikutuksen ja käyttäytymisen avulla, kun taas suuremman useaan paikkaan jakautuneen toimeksiantotiimin osalta voidaan tarvita formaalimpaa viestintää.

Riittävä ja asianmukainen osallistuminen

A31. Toimeksiannosta vastuullinen henkilö voi osoittaa eri tavoin, että hänen osallistumisensa on riittävää ja asianmukaista koko tilintarkastustoimeksiannon ajan, esimerkiksi:

- ottamalla vastuun toimeksiantotiimin jäsenten ohjauksen ja valvonnan ja heidän työnsä läpikäynnin luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta tämän standardin vaatimuksia noudattaen; ja
- vaihtelemalla tällaisen ohjauksen, valvonnan ja läpikäynnin luonnetta, ajoitusta ja laajuutta toimeksiannon luonne ja olosuhteet huomioon ottaen.

Kommunikointi

A32. Kommunikointi on toimeksiantotiimin keino jakaa relevanttia informaatiota oikea-aikaisesti tämän standardin vaatimusten täyttämiseksi ja näin myötävaikuttaa laadun saavuttamiseen tilintarkastustoimeksiannossa. Kommunikointi voi olla toimeksiantotiimin jäsenten välistä tai keskinäistä tai sen osapuolena voi olla:

(a) tilintarkastusyhteisö (esim. tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmän toimintoja suorittavat henkilöt, mukaan lukien henkilöt, joilla on lopullinen tai operatiivinen vastuu tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmästä);

(b) muita tilintarkastukseen osallistuvia (esim. suoraa apua antavat sisäiset tarkastajat[26] tai tilintarkastajan käyttämä erityisasiantuntija[27]); ja

(c) tilintarkastusyhteisön ulkopuolisia osapuolia (esim. johto, hallintoelimet tai sääntely- tai valvontaviranomaiset.

A33. Tilintarkastustoimeksiannon luonne ja olosuhteet voivat vaikuttaa toimeksiannosta vastuullisen henkilön päätöksiin siitä, mitkä ovat asianmukaiset keinot kommunikoida tehokkaasti toimeksiantotiimin jäsenten kanssa. Asianmukaisen ohjauksen, valvonnan ja läpikäynnin tukemiseksi tilintarkastusyhteisö voi esimerkiksi käyttää IT-sovelluksia helpottamaan toimeksiantotiimin jäsenten välistä kommunikointia, kun nämä suorittavat työtä maantieteellisesti eri paikoissa.

Ammatillinen skeptisyys (viittaus: kappale 7)

A34. Toimeksiannosta vastuullinen henkilö on velvollinen painottamaan sen tärkeyttä, että jokainen toimeksiantotiimin jäsen noudattaa ammatillista skeptisyyttä koko tilintarkastustoimeksiannon ajan. Joihinkin tilintarkastustoimeksiantoihin luontaisesti liittyvät olosuhteet voivat luoda toimeksiantotiimille paineita, jotka voivat haitata ammatillisen skeptisyyden asianmukaista noudattamista tilintarkastustoimenpiteitä suunniteltaessa ja suoritettaessa sekä tilintarkastusevidenssiä arvioitaessa. Näin ollen toimeksiantotiimin on kehittäessään tilintarkastuksen kokonaisstrategiaa ISA 300:n mukaisesti mahdollisesti harkittava, esiintyykö tilintarkastustoimeksiannossa tällaisia olosuhteita, ja jos esiintyy, mihin toimiin tilintarkastusyhteisön tai toimeksiantotiimin pitää mahdollisesti ryhtyä tällaisten esteiden vähentämiseksi.

---

26 Ks. ISA 610 (uudistettu 2013), kappale A41.

27 Ks. ISA 620, kappaleet 11(c) ja A30.

A35. Esteisiin, jotka haittaavat ammatillisen skeptisyyden noudattamista toimeksiannon tasolla, voivat kuulua seuraavat niihin kuitenkaan rajoittumatta:

- budjettirajoitteet, jotka voivat estää käyttämästä kokeneita tai teknisesti päteviä resursseja, kuten erityisasiantuntijoita, jotka ovat välttämättömiä sellaisten yhteisöjen tilintarkastuksissa, joissa tarvitaan teknistä erityisosaamista tai erityistaitoja, jotta riskit tunnistettaisiin ja arvioitaisiin ja niihin vastattaisiin tehokkaasti ja johdon toimia pystyttäisiin kyseenalaistamaan asiantuntevalla tavalla.
- tiukat määräajat, jotka voivat vaikuttaa negatiivisesti työtä suorittavien samoin kuin sitä ohjaavien, valvovien ja läpikäyvien henkilöiden käyttäytymiseen. Ulkoiset aikapaineet voivat esimerkiksi luoda rajoitteita monimutkaisen informaation tehokkaalle analysoinnille.
- yhteistyön puuttuminen tai johdon asettamat kohtuuttomat paineet, jotka voivat vaikuttaa negatiivisesti toimeksiantotiimin kykyyn ratkaista monimutkaisia tai kiistanalaisia kysymyksiä.
- riittämätön käsitys yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, sen sisäisen valvonnan järjestelmästä ja sovellettavasta tilinpäätösnormistosta, mikä voi asettaa rajoitteita toimeksiantotiimin kyvylle tehdä asianmukaisia harkintaan perustuvia ratkaisuja sekä johdon kannanottojen asiantuntevalle kyseenalaistamiselle.
- vaikeudet, jotka koskevat pääsyn saamista aineistoihin ja tiloihin ja mahdollisuutta kommunikoida tiettyjen työntekijöiden, asiakkaiden, tavaran- ja palveluntoimittajien tai muiden osapuolten kanssa ja joista voi aiheutua toimeksiantotiimille vinoumaa tilintarkastusevidenssin lähteiden valinnassa ja tilintarkastusevidenssin etsimistä lähteistä, joihin pääsy on helpompaa.
- liiallinen luottaminen automatisoituihin työkaluihin ja menetelmiin, mikä voi johtaa siihen, ettei toimeksiantotiimi arvioi tilitarkastusevidenssiä kriittisesti.

A36. Tiedostamattomat tai tiedostetut tilintarkastajan vinoumat voivat vaikuttaa toimeksiantotiimin ammatilliseen harkintaan perustuviin ratkaisuihin esimerkiksi tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelussa ja suorittamisessa tai tilintarkastusevidenssin arvioimisessa. Esimerkkejä tiedostamattomista tilintarkastajan vinoumista, jotka voivat haitata ammatillisen skeptisyyden noudattamista ja näin ollen niiden ammatilliseen harkintaan perustuvien ratkaisujen kohtuullisuutta, joita toimeksiantotiimi tekee tämän standardin vaatimuksia noudattaessaan, voivat olla:

- saatavuusvinouma, joka on taipumus painottaa enemmän sellaisia tapahtumia tai kokemuksia, jotka tulevat heti mieleen tai ovat helposti saatavissa, kuin niitä, jotka eivät ole tällaisia.
- vahvistusvinouma, joka on taipumus painottaa enemmän informaatiota, joka vahvistaa aiempaa uskomusta, kuin informaatiota, joka on kyseisen uskomuksen vastainen tai asettaa sen epäilynalaiseksi.
- ryhmäajattelu, joka on taipumus ajatella tai tehdä päätöksiä ryhmänä eikä kannusta luovuuteen tai yksilön vastuuseen.
- itseluottamusvinouma, joka on taipumus yliarvioida omaa kykyä tehdä tarkkoja riskiarvioita taikka muita harkintaan perustuvia ratkaisuja tai päätöksiä.
- ankkurointivinouma, joka on taipumus käyttää ensimmäiseksi saatua informaatiota ankkurina, jota vastaan myöhemmin saatavaa informaatiota arvioidaan epäasianmukaisesti.
- automaatiovinouma, joka on taipumus suosia automatisoitujen järjestelmien tuotosta, vaikka järkevyystarkastelu tai ristiriidassa oleva informaatio antaisi aihetta kysyä, onko tällainen tuotos luotettavaa tai tarkoituksen sopivaa.

A37. Mahdollisia toimia, joihin toimeksiantotiimi voi ryhtyä vähentääkseen ammatillisen skeptisyyden noudattamista haittaavia esteitä toimeksiannon tasolla, ovat esimerkiksi:

- pysyminen tarkkaavaisena sellaisten tilintarkastustoimeksiannon luonteessa tai olosuhteissa tapahtuvien muutosten varalta, joista aiheutuu tarve saada toimeksiantoon lisää tai erilaisia resursseja, sekä lisäresurssien tai erilaisten resurssien pyytäminen niiltä henkilöiltä tilintarkastusyhteisössä, jotka vastaavat resurssien allokoinnista tai osoittamisesta toimeksiantoon.

- toimeksiantotiimin nimenomainen varoittaminen tapahtumista tai tilanteista, joissa alttius tiedostamattomille tai tiedostetuille tilintarkastajan vinoumille voi olla suurempi (esim. enemmän harkintaa sisältävä alueet) sekä sen painottaminen, että tilintarkastustoimenpiteitä suunniteltaessa ja suoritettaessa on tärkeää pyytää neuvoja toimeksiantotiimin kokeneemmilta jäseniltä.
- toimeksiantotiimin kokoonpanon muuttaminen esimerkiksi vaatimalla, että toimeksiantoon osoitetaan kokeneempia henkilöitä, joilla on paremmat taidot tai tiedot tai erityistä kokemusta.
- toimeksiantotiimin kokeneempien jäsenten ottaminen mukaan, kun ollaan tekemisissä sellaisten johdon jäsenten kanssa, joiden kanssa asioiminen on vaikeaa tai haasteellista.
- sellaisten toimeksiantotiimin jäsenten, joilla on erityisiä taitoja tai tietoja, tai tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan ottaminen toimeksiantotiimin avuksi tilintarkastuksen monimutkaisilla tai subjektiivisilla alueilla.
- ohjauksen, valvonnan ja läpikäynnin luonteen, ajoituksen ja laajuuden muuttaminen ottamalla mukaan kokeneempia toimeksiantotiimin jäseniä, tekemällä useammin henkilökohtaisempaa valvontaa tai läpikäymällä perusteellisemmin tiettyjä työpapereita, jotka koskevat:
  - tilintarkastuksen monimutkaisia tai subjektiivisia alueita;
  - alueita, jotka aiheuttavat tilintarkastustoimeksiannon laadun saavuttamista vaarantavia riskejä;
  - alueita, joilla on väärinkäytöksen riskiä; ja
  - tunnistettua tai epäiltyä säädösten tai määräysten noudattamatta jättämistä.
- odotusten luominen siitä, että:
  - toimeksiantotiimin vähemmän kokeneet jäsenet pyytävät usein ja oikea-aikaisesti neuvoja toimeksiantotiimin kokeneemmilta jäseniltä tai toimeksiannosta vastuulliselta henkilöltä; ja
  - toimeksiantotiimin kokeneemmat jäsenet ovat vähemmän kokeneiden jäsenten käytettävissä koko tilintarkastustoimeksiannon ajan ja reagoivat heidän näkemyksiinsä ja neuvojen tai avun pyyntöihin positiivisesti ja oikea-aikaisesti.
- kommunikoiminen hallintoelinten kanssa, kun johto asettaa kohtuuttomia paineita tai toimeksiantotiimillä on vaikeuksia saada pääsyä aineistoihin tai tiloihin tai saada mahdollisuus kommunikoida tiettyjen sellaisten työntekijöiden, asiakkaiden, tavaran- tai palveluntoimittajien tai muiden osapuolten kanssa, joilta saatetaan hakea tilintarkastusevidenssiä.

Toimenpiteiden, tehtävien tai toimien osoittaminen toimeksiantotiimin muille jäsenille (viittaus: kappale 15)

A38. 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 kappaleisiin 29–34 sisältyvien vaatimusten lisäksi.

Relevantit eettiset vaatimukset, mukaan lukien riippumattomuuteen liittyvät vaatimukset (viittaus: kappaleet 16–21)

Relevantit eettiset vaatimukset (viittaus: kappaleet 1, 16–21)

A39. ISA 200[28]:n mukaan tilintarkastajan on noudatettava tilintarkastustoimeksiantoja koskevia relevantteja eettisiä vaatimuksia, riippumattomuuteen liittyvät vaatimukset mukaan lukien; Relevantit eettiset vaatimukset voivat vaihdella toimeksiannon luonteesta ja olosuhteista riippuen. Esimerkiksi tiettyjä riippumattomuuteen liittyviä vaatimuksia saatetaan soveltaa vain listattujen yhteisöjen tilintarkastuksia suoritettaessa. Tähän standardiin sisältyvien vaatimusten ja ohjeistuksen lisäksi ISA 600 (uudistettu) sisältää vaatimuksia ja -ohjeistusta relevantteja eettisiä vaatimuksia koskevasta kommunikoinnista konsernin osien tilintarkastajien kanssa.

A40. Tietyt säädökset, määräykset tai eettisten vaatimusten osa-alueet, kuten vaatimukset, jotka liittyvät siihen, että ei ole noudatettu säädöksiä tai määräyksiä, voivat olla relevantteja tilintarkastustoimeksiannon luonteen ja olosuhteiden perusteella, esimerkiksi rahanpesua, korruptiota tai lahjontaa koskevat säädökset tai määräykset.

A41. Tilintarkastusyhteisön tietojärjestelmä ja tilintarkastusyhteisön antamat resurssit voivat auttaa toimeksiantotiimiä ymmärtämän ja täyttämään relevantit eettiset vaatimukset, jotka ovat sovellettavissa tilintarkastustoimeksiannon luonne ja olosuhteet huomioon ottaen. Tilintarkastusyhteisö voi esimerkiksi:

- viestiä riippumattomuusvaatimuksista toimeksiantotiimeille.
- järjestää toimeksiantotiimeille koulutusta relevanteista eettisistä vaatimuksista.
- laatia käsikirjoja ja oppaita (ts. intellektuaalisia resursseja), jotka sisältävät relevantien eettisten vaatimusten kohdat ja ohjeistusta niiden soveltamisesta tilintarkastusyhteisön ja sen toimeksiantojen luonne ja olosuhteet huomioon ottaen.
- osoittaa henkilöstöä hallinnoimaan ja seuraamaan relevanttien eettisten vaatimusten noudattamista (esim. ISQM 1:ssä vaaditaan, että tilintarkastusyhteisö hankkii vähintään vuosittain dokumentoidun vahvistuksen riippumattomuusvaatimusten noudattamisesta koko henkilöstöltä, jolta relevantit eettiset vaatimukset edellyttävät riippumattomuutta) tai antamaan konsultaatiota relevantteihin eettisiin vaatimuksiin liittyvistä seikoista.
- luoda toimintaperiaatteet tai menettelytavat, joiden mukaan toimeksiantotiimin jäsenet antavat relevanttia ja luotettavaa informaatiota asiaankuuluville osapuolille tilintarkastusyhteisössä tai toimeksiannosta vastuulliselle henkilölle, kuten toimintaperiaatteet tai menettelytavat, joiden mukaan toimeksiantotiimit:
  - antavat informaatiota asiakastoimeksiannoista ja palvelujen laajuudesta, mukaan lukien muut kuin varmennuspalvelut, jotta tilintarkastusyhteisön on mahdollista tunnistaa riippumattomuutta vaarantavat uhat toimeksiannon aikana ja kohteen kattamana ajanjaksona.
  - viestivät olosuhteista ja osapuolten välisistä suhteista, joista voi aiheutua riippumattomuutta vaarantavia uhkia, siten että tilintarkastusyhteisö voi arvioida, onko tällainen uhka hyväksyttävällä tasolla, ja jos ei ole, vastata uhkaan poistamalla se tai vähentämällä se hyväksyttävälle tasolle.
  - viestivät viipymättä relevanttien eettisten vaatimusten, riippumattomuuteen liittyvät vaatimukset mukaan lukien, rikkomisesta.

A42. Toimeksiannosta vastuullinen henkilö voi ottaa kappaleessa A41 kuvatun informaation, kommunikaation ja resurssit huomioon ratkaistessaan, voiko hän tukeutua tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteisiin tai menettelytapoihin relevanttien eettisten vaatimusten noudattamisessa.

A43. Toimeksiantotiimin jäsenten välinen avoin ja jämäkkä kommunikointi relevanteista eettisistä vaatimuksista voi myös auttaa:

- kiinnittämään toimeksiantotiimin jäsenten huomiota relevantteihin eettisiin vaatimuksiin, jotka voivat olla erityisen merkittäviä tilintarkastustoimeksiannon kannalta; ja

[28] ISA 200, kappaleet 14 ja A16–A19

- pitämään toimeksiannosta vastuullisen henkilön informoituna seikoista, jotka ovat relevantteja sen kannalta, että toimeksiantotiimi ymmärtää ja täyttää relevantit eettiset vaatimukset ja tilintarkastusyhteisön niihin liittyvät toimintaperiaatteet tai menettelytavat.

Relevanttien eettisten vaatimusten noudattamista vaarantavien uhkien tunnistaminen ja arvioiminen (viittaus: kappaleet 17–18)

A44. ISQM 1:n mukaan toimenpiteisiin, joilla tilintarkastusyhteisö vastaa relevantteihin eettisiin vaatimuksiin liittyviin laaturiskeihin, toimeksiantotiimin jäsenen riippumattomuuteen liittyvät laaturiskit mukaan luettuina, kuuluu toimintaperiaatteita tai menettelytapoja relevanttien eettisten vaatimusten noudattamista vaarantavien uhkien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi sekä niihin vastaamiseksi.

A45. Relevantteihin eettisiin vaatimuksiin voi sisältyä kohtia, jotka koskevat uhkien tunnistamista ja arviointia ja sitä, kuinka niitä tulee käsitellä. Esimerkiksi IESBAn eettisissä säännöissä selitetään, että ammatillisen pätevyyden ja huolellisuuden perusperiaatteen noudattamista vaarantava oman intressin uhka voi syntyä, jos tilintarkastustoimeksiannosta ehdotettu palkkio on niin alhainen, että toimeksiannon suorittaminen ammatillisten standardien mukaisesti saattaa olla vaikeaa.[29]

Relevanttien eettiset vaatimusten rikkominen (viittaus: kappale 19)

A46. ISQM 1:n mukaan tilintarkastusyhteisön on luotava toimintaperiaatteet tai menettelytavat relevanttien eettisten vaatimusten rikkomisten tunnistamista, kommunikointia, arvioimista ja raportoimista varten sekä rikkomisten syihin ja seurauksiin vastaamiseksi asianmukaisella tavalla oikea-aikaisesti.

Ryhtyminen asianmukaisiin toimiin (viittaus: kappale 20)

A47. Asianmukaisia toimia voivat olla esimerkiksi:

- relevanttien eettisten vaatimusten rikkomista koskevien tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen noudattaminen, mukaan lukien viestiminen asiaankuuluville henkilöille tai näiden konsultoiminen, jotta voidaan ryhtyä asianmukaisiin toimiin, mukaan lukien kurinpitotoimet sen mukaan, kun ne ovat sovellettavissa.
- kommunikointi hallintoelinten kanssa.
- kommunikointi sääntely- tai valvontaviranomaisten tai ammatillisten tahojen kanssa. Joissakin olosuhteissa kommunikointia sääntely- tai valvontaviranomaisten kanssa voidaan vaatia säädöksessä tai määräyksessä.
- juridisen neuvonnan hakeminen.
- luopuminen toimeksiannosta, kun luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista.

Ennen päivää, jolle tilintarkastuskertomus päivätään (viittaus: kappale 21)

A48. ISA 700:n (uudistettu) mukaan tilintarkastuskertomuksessa on oltava maininta siitä, että tilintarkastaja on riippumaton yhteisöstä tilintarkastukseen liittyvien relevanttien eettisten vaatimusten mukaisesti ja että hän on täyttänyt muut kyseisten vaatimusten mukaiset tilintarkastajan eettiset velvollisuudet.[30] Suorittamalla tämän standardin kappaleissa 16–21 vaadittavat toimenpiteet saadaan peruste näille tilintarkastuskertomukseen sisältyville maininnoille.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A49. Julkisen sektorin tilintarkastajien riippumattomuutta turvaavia varotoimia on voitu järjestää lakisääteisin toimenpitein. Kuitenkin julkisella sektorilla toimivien tilintarkastajien tai tilintarkastusyhteisöjen, jotka suorittavat julkisen sektorin tilintarkastuksia lakisääteisen tilintarkastajan puolesta, voi riippuen siitä, millainen heidän tehtävänsä on kyseisessä maassa tai kyseisellä muulla oikeudenkäyttöalueella, olla tarpeen sopeuttaa lähestymistapaansa, jotta se olisi paremmin kappaleen 16 mukainen. Silloin kun julkisen sektorin tilintarkastajan tehtävä on sellainen, ettei hänen ole mahdollista luopua tilintarkastustoimeksian-

[29] IESBAn eettiset säännöt, kappale 330.3 A2

[30] ISA 700 (uudistettu), kappale 28(c)

nosta, tämä voi tarkoittaa, että annetaan julkisen raportin välityksellä tieto olosuhteista, jotka olisivat yksityisellä sektorilla toteutuessaan saaneet tilintarkastajan luopumaan toimeksiannosta.

Asiakassuhteiden ja tilintarkastustoimeksiantojen hyväksyminen ja jatkaminen (viittaus: kappaleet 22–24)

A50. ISQM 1:n mukaan tilintarkastusyhteisön on asetettava laatutavoitteet, jotka koskevat asiakassuhteiden ja yksittäisten toimeksiantojen hyväksymistä ja jatkamista.

A51. Esimerkiksi seuraavanlaisesta informaatiosta voi olla toimeksiannosta vastuulliselle henkilölle apua hänen ratkaistessaan, ovatko asiakassuhteiden ja tilintarkastustoimeksiantojen hyväksymisestä ja jatkamisesta tehdyt johtopäätökset asianmukaisia:

- yhteisön pääomistajien, johdon avainhenkilöiden ja hallintoelimiin kuuluvien rehellisyys ja eettiset arvot;
- se, onko toimeksiannon suorittamiseksi käytettävissä riittävät ja asianmukaiset resurssit;
- se, ovatko johto ja hallintoelimet hyväksyneet velvollisuutensa toimeksiannon suhteen;
- se, onko toimeksiantotiimillä pätevyys ja kyvykkyys sekä riittävästi aikaa toimeksiannon suorittamiseksi; ja
- se, onko nykyisen tai aiemman toimeksiannon aikana esiin tulleilla merkittävillä seikoilla vaikutuksia asiakassuhteen jatkamiseen.

A52. ISQM 1:n mukaan tilintarkastusyhteisön täytyy tehdä hyväksymistä ja jatkamista koskevia päätöksiä varten harkintaan perustuvia ratkaisuja kyvystään suorittaa toimeksianto ammatillisten standardien ja sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti. Toimeksiannosta vastuullinen henkilö voi käyttää tilintarkastusyhteisön tätä tarkoitusta varten huomioon ottamaa informaatiota ratkaistessaan, ovatko asiakassuhteiden ja tilintarkastustoimeksiantojen hyväksymisestä ja jatkamisesta tehdyt johtopäätökset asianmukaisia. Jos toimeksiannosta vastuullisella henkilöllä on huolenaiheita tehtyjen johtopäätösten asianmukaisuudesta, hän voi keskustella kyseisten johtopäätösten perusteista hyväksymis- ja jatkamisprosessiin osallistuneiden henkilöiden kanssa.

A53. Jos toimeksiannosta vastuullinen henkilö on itse suoraan osallistunut tilintarkastusyhteisön koko hyväksymis- ja jatkamisprosessiin, hän on tietoinen informaatiosta, jota tilintarkastusyhteisö on hankkinut tai käyttänyt siihen liittyviä johtopäätöksiä tehdessään. Tällainen suora osallistuminen voi myös antaa perusteen toimeksiannosta vastuullisen henkilön toteamukselle, että tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteita tai menettelytapoja on noudatettu ja että tehdyt johtopäätökset ovat asianmukaisia.

A54. Hyväksymis- ja jatkamisprosessin aikana hankitusta informaatiosta voi olla toimeksiannosta vastuulliselle henkilölle apua tämän standardin vaatimusten noudattamisessa ja tehtäessä asiantuntevia päätöksiä asianmukaisista tavoista toimia. Tällaiseen informaatioon voi kuulua:

- yhteisön kokoa, monimutkaisuutta ja luonnetta koskeva informaatio, mukaan lukien onko kyseessä konsernin tilintarkastus, sekä toimialaa ja sovellettavaa tilinpäätösnormistoa koskeva informaatio;
- yhteisön raportointiaikataulu esimerkiksi tilikauden aikana ja tilikauden päättyessä;
- kun kyseessä on konsernin tilintarkastus, emoyrityksen ja konserniin kuuluvien yhteisöjen ja liiketoimintayksikköjen välisten määräysvaltasuhteiden luonne; ja
- se, onko yhteisössä tai sen toimialalla tapahtunut edellisen tilintarkastustoimeksiannon jälkeen sellaisia muutoksia, jotka voivat vaikuttaa tarvittavien resurssien luonteeseen sekä tapaan, jolla toimeksiantotiimin työtä ohjataan, valvotaan ja käydään läpi.

A55. Hyväksymisen ja jatkamisen aikana hankittu informaatio voi olla relevanttia myös noudatettaessa muiden ISA-standardien sekä tämän standardin vaatimuksia, jotka koskevat:

- käsityksen muodostamista ISA 210:n mukaan vaadittavista tilintarkastustoimeksiannon ehdoista;[31]
- väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamista ja arvioimista ISA 315:n (uudistettu 2019) ja ISA 240:n mukaisesti;[32]
- konsernia ja sen toimintaympäristöä koskevan käsityksen muodostamista ISA 600:n (uudistettu) mukaisessa konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksessa sekä konsernin osien tilintarkastajien työn ohjausta, valvontaa ja läpikäyntiä;
- sen ratkaisemista, osallistuuko – ja miten osallistuu – toimeksiantoon tilintarkastajan käyttämä erityisasiantuntija ISA 620:n mukaisesti; ja
- yhteisön hallintorakennetta ISA 260:n (uudistettu)[33] ja ISA 265:n mukaisesti.[34]

A56. Säädöksessä, määräyksessä tai relevanteissa eettisissä vaatimuksissa saatetaan edellyttää, että seuraava tilintarkastaja pyytää ennen toimeksiannon hyväksymistä edellistä tilintarkastajaa antamaan hänelle tiedossaan olevan informaation tosiseikoista tai olosuhteista, joista seuraavan tilintarkastajan on edellisen tilintarkastajan mielestä tarpeellista olla tietoinen ennen kuin hän päättää toimeksiannon hyväksymisestä. Joissakin olosuhteissa edellinen tilintarkastaja saattaa olla velvollinen antamaan ehdolla olevan seuraavan tilintarkastajan pyynnöstä tälle informaatiota säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä. Esimerkiksi jos edellinen tilintarkastaja on luopunut toimeksiannosta säädösten ja määräysten tunnistetun tai epäillyn noudattamatta jättämisen vuoksi, hänen on IESBAn eettisten sääntöjen[35] mukaan annettava ehdolla olevan seuraavan tilintarkastajan pyynnöstä tälle tiedoksi kaikki sellaiset säädösten ja määräysten tunnistettua tai epäiltyä noudattamatta jättämistä koskevat tosiseikat ja muu informaatio, josta ehdolla olevan seuraavan tilintarkastajan on edeltäjän mielestä oltava tietoinen ennen kuin hän päättää tilintarkastustoimeksiannon hyväksymisestä.

A57. Silloin kun tilintarkastusyhteisö on säädöksen tai määräyksen perusteella velvollinen hyväksymään tilintarkastustoimeksiannon tai jatkamaan sitä, toimeksiannosta vastuullinen henkilö voi ottaa huomioon tilintarkastusyhteisön hankkiman informaation toimeksiannon luonteesta ja olosuhteista.

A58. Tarvittavista toimista päättäessään toimeksiannosta vastuullinen henkilö ja tilintarkastusyhteisö voivat päätyä siihen, että tilintarkastustoimeksiantoa on asianmukaista jatkaa, ja jos näin on, määrittää mitä lisätoimenpiteitä tarvitaan toimeksiannon tasolla (esim. osoitetaan toimeksiantoon lisää ammattihenkilöstöä tai henkilöstö, jolla on erityistä asiantuntemusta). Jos toimeksiannosta vastuullisella henkilöllä on edelleen huolenaiheita tai hän ei ole vakuuttunut siitä, että asia on käsitelty asianmukaisesti, voidaan soveltaa tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteita tai menettelytapoja, jotka koskevat mielipide-erojen ratkaisemista.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja (viittaus: kappaleet 22–24)

A59. Tilintarkastajat saatetaan julkisella sektorilla valita lakisääteisiä menettelyjä noudattaen, eikä julkisen sektorin tilintarkastajan ehkä tarvitse luoda kaikkia toimeksiantojen hyväksymistä ja jatkamista koskevia toimintaperiaatteita tai menettelytapoja. Asiakassuhteiden ja toimeksiantojen hyväksymistä ja jatkamista koskevat kappaleissa 22–24 ja A50–A58 esitetyt vaatimukset ja huomioon otettavat seikat voivat kuitenkin olla julkisen sektorin tilintarkastajille arvokkaita heidän arvioidessaan riskejä ja täyttäessään raportointivelvoitteita.

Toimeksiannossa käytettävät resurssit (viittaus: kappaleet 25–28)

A60. ISQM 1:n mukaan resurssit, jotka tilitarkastusyhteisö osoittaa tai antaa käyttöön tilintarkastustoimeksiannon suorittamisen tueksi, sisältävät:

---

31 ISA 210 *Tilintarkastustoimeksiantojen ehdoista sopiminen*, kappale 9

32 ISA 240 *Väärinkäytöksiin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa*

33 ISA 260 (uudistettu) *Kommunikointi hallintoelinten kanssa*

34 ISA 265 *Kommunikointi sisäisen valvonnan puutteellisuuksista hallintoelimille ja johdolle*

35 IESBAn eettiset säännöt, kappale R360.22

- henkilöresursseja;
- teknologisia resursseja; ja
- intellektuaalisia resursseja.

A61. Pääasiallisesti tilintarkastusyhteisö osoittaa tai antaa käyttöön resurssit tilintarkastustoimeksiantoa varten, joskin voi esiintyä olosuhteita, joissa toimeksiantotiimi hankkii tilintarkastustoimeksiannossa käytettävät resurssit suoraan. Näin voi olla esimerkiksi, kun konsernin osan tilintarkastaja on säädöksen tai määräyksen perusteella tai muusta syystä velvollinen antamaan tilintarkastuslausunnon konsernin osan tilinpäätöksestä ja konsernin osan johto on valinnut konsernin osan tilintarkastajan suorittamaan tilintarkastustoimenpiteitä myös konsernin tilintarkastajan puolesta.[36] Tällöin tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteissa tai menettelytavoissa voidaan vaatia toimeksiannosta vastuulliselta henkilöltä erilaisia toimia, kuten informaation pyytämistä konsernin osan tilintarkastajalta sen ratkaisemiseksi, onko osoitettu tai annettu käyttöön riittävät ja asianmukaiset resurssit.

A62. Relevantti seikka, jonka toimeksiannosta vastuullinen henkilö voi ottaa huomioon kappaleiden 25 ja 26 noudattamisessa, voi olla se, mahdollistavatko toimeksiantotiimille osoitetut tai sen käyttöön annetut resurssit relevanttien eettisten vaatimusten täyttämisen, mukaan lukien eettiset periaatteet kuten ammatillinen pätevyys ja huolellisuus.

Henkilöresurssit

A63. Henkilöresursseja ovat toimeksiantotiimin jäsenet (ks. myös kappaleet A5, A15–A21) ja soveltuvissa tapauksissa tilintarkastajan käyttämä ulkopuolinen erityisasiantuntija sekä yhteisön sisäisessä tarkastuksessa toimivat henkilöt, jotka antavat suoraa apua tilintarkastuksessa.

Teknologiset resurssit

A64. Teknologisten resurssien käyttäminen tilintarkastustoimeksiannossa voi auttaa tilintarkastajaa hänen hankkiessaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Teknologiset työkalut voivat mahdollistaa tilintarkastuksen tehokkaamman ja toimivamman hallinnoimisen. Teknologiset työkalut voivat myös mahdollistaa tilintarkastajalle suurten tietomäärien helpomman arvioimisen esimerkiksi syvempien näkemysten saamiseksi, epätavallisten kehityssuuntien tunnistamiseksi tai johdon kannanottojen tehokkaammaksi haastamiseksi, mikä parantaa tilintarkastajan kykyä noudattaa ammatillista skeptisyyttä. Teknologisia työkaluja voidaan käyttää myös kokousten pitämiseen ja toimeksiantotiimin kommunikointivälineinä. Tällaisten teknologisten resurssien epäasianmukainen käyttäminen voi kuitenkin lisätä riskiä, että päätöksentekoa varten tuotettuun informaatioon luotetaan liikaa, tai siitä voi aiheutua relevanttien eettisten vaatimusten – esimerkiksi salassapitoon liittyvien vaatimusten – noudattamista vaarantavia uhkia.

A65. Tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteisiin tai menettelytapoihin voi sisältyä seikkoja tai velvollisuuksia, joita toimeksiantotiimin pitää ottaa huomioon käyttäessään tilintarkastusyhteisön hyväksymiä teknologisia työkaluja tilintarkastustoimenpiteiden suorittamiseen, ja ne voivat edellyttää, että lopputuleman arvioimiseen tai analysointiin osallistuu henkilöitä, joilla on erityisiä taitoja tai erityisasiantuntemusta.

A66. Kun toimeksiannosta vastuullinen henkilö vaatii toisen tilintarkastusyhteisön henkilöitä käyttämään tiettyjä automatisoituja työkaluja tai menetelmiä tilintarkastustoimenpiteiden suorittamiseen, kommunikoinnissa kyseisten henkilöiden kanssa voidaan viitata siihen, että tällaisten automatisoitujen työkalujen ja menetelmien käytön pitää olla toimeksiantotiimin ohjeiden mukaista.

A67. Tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteissa tai menettelytavoissa saatetaan nimenomaisesti kieltää tiettyjen IT-sovellusten tai niiden ominaisuuksien käyttäminen (esim. ohjelmisto, jota tilintarkastusyhteisö ei ole vielä nimenomaisesti hyväksynyt käytettäväksi). Toisaalta tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteissa tai menettelytavoissa voidaan vaatia, että toimeksiantotiimi ryhtyy tiettyihin toimiin ennen kuin se käyttää IT-sovellusta, jota tilintarkastusyhteisö ei ole hyväksynyt, varmistaakseen, että se soveltuu käytettäväksi, esimerkiksi vaatimalla, että:

[36] ISA 600 (uudistettu), kappale A10

- toimeksiantotiimillä on asianmukainen pätevyys ja kyvykkyys IT-sovelluksen käyttämiseksi.
- IT-sovelluksen toiminta ja turvallisuus testataan.
- tilintarkastuskansioon sisällytetään tietty dokumentaatio.

A68. Toimeksiannosta vastuullinen henkilö voi käyttää ammatillista harkintaa arvioidessaan, onko IT-sovelluksen käyttäminen tilintarkastustoimeksiannon yhteydessä asianmukaista ja jos on, miten IT-sovellusta tulee käyttää. Tekijöihin, jotka voidaan ottaa huomioon ratkaistaessa, onko tietty IT-sovellus, jota tilintarkastusyhteisö ei ole nimenomaisesti hyväksynyt käytettäväksi, asianmukainen tilintarkastustoimeksiannossa käytettäväksi, kuuluvat:

- onko IT-sovelluksen käyttäminen ja turvallisuus tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen mukaista.
- toimiiko IT-sovellus tarkoitetulla tavalla.
- onko henkilöstöllä IT-sovelluksen käyttämiseen tarvittava pätevyys ja kyvykkyys.

Intellektuaaliset resurssit

A69. Intellektuaalisia resursseja ovat esimerkiksi tilintarkastusmetodologiat, implementointityökalut, tilintarkastusoppaat, ohjelmamallit, mallipohjat, tarkistuslistat tai lomakkeet.

A70. Intellektuaalisten resurssien käyttäminen tilintarkastustoimeksiannossa voi edistää ammatillisten standardien, säädösten ja määräysten sekä niihin liittyvien tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen yhdenmukaista soveltamista ja ymmärtämistä. Tätä tarkoitusta varten toimeksiantotiimiltä voidaan tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen mukaisesti edellyttää tilintarkastusyhteisön tilintarkastusmetodologian ja tiettyjen työkalujen ja ohjeistuksen käyttöä. Toimeksiantotiimi voi myös harkita, onko toimeksiannon luonteen ja olosuhteiden perusteella asianmukaista ja relevanttia käyttää muita intellektuaalisia resursseja, esimerkiksi toimialakohtaista metodologiaa tai siihen liittyviä oppaita ja apuvälineitä.

Riittävät ja asianmukaiset resurssit toimeksiannon suorittamiseksi (viittaus: kappale 25)

A71. Määrittäessään, onko toimeksiantotiimille osoitettu tai sen käyttöön annettu riittävät ja asianmukaiset resurssit toimeksiannon suorittamiseksi, toimeksiannosta vastuullinen henkilö voi yleensä tukeutua tilintarkastusyhteisön asiaan liittyviin toimintaperiaatteisiin tai menettelytapoihin (resurssit mukaan luettuina) kappaleessa A6 kuvatulla tavalla. Toimeksiannosta vastuullinen henkilö voi esimerkiksi tilintarkastusyhteisön antaman informaation perusteella pystyä tukeutumaan tilintarkastusyhteisöllä olevaan suunnitelmaan teknologian kehittämiseksi, implementoimiseksi ja ylläpitämiseksi käyttäessään tilintarkastusyhteisön hyväksymää teknologiaa tilintarkastustoimenpiteiden suorittamiseen.

Toimeksiantotiimin pätevyys ja kyvykkyys (viittaus: kappale 26)

A72. Varmistuessaan siitä, että toimeksiantotiimillä on asianmukainen pätevyys ja kyvykkyys, toimeksiannosta vastuullinen henkilö voi ottaa huomioon sellaisia seikkoja kuin tiimin:

- asianmukaisen koulutuksen ja työhön osallistumisen myötä hankkima käsitys ja käytännön kokemus luonteeltaan ja monimutkaisuudeltaan vastaavanlaisista tilintarkastustoimeksiannoista.
- käsitys ammatillisista standardeista sekä sovellettavista säädöksiin ja määräyksiin perustuvista vaatimuksista.
- erityisasiantuntemus laskentatoimen tai tilintarkastuksen erityisillä alueilla.
- erityisasiantuntemus yhteisön käyttämästä IT:stä taikka automatisoiduista työkaluista tai menetelmistä, joita toimeksiantotiimin on määrä käyttää tilintarkastustoimeksiannon suunnittelussa ja suorittamisessa.
- tuntemus tilintarkastuksen kohteena olevan yhteisön relevanteista toimialoista.
- kyky noudattaa ammatillista skeptisyyttä ja käyttää ammatillista harkintaa.

- käsitys tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteista ja menettelytavoista.

A73. Sisäiset tarkastajat ja tilintarkastajan käyttämä ulkopuolinen erityisasiantuntija eivät ole toimeksiantotiimin jäseniä. ISA 610 (uudistettu 2013)[37] ja ISA 620[38] sisältävät vaatimuksia ja ohjeistusta sisäisten tarkastajien ja tilintarkastajan käyttämän ulkopuolisen erityisasiantuntijan pätevyyden ja kyvykkyyden arvioimisesta.

Projektinhallinta

A74. Tilanteissa, joissa toimeksiantotiimin jäseniä on paljon, esimerkiksi suuremman tai monimutkaisemman yhteisön tilintarkastuksessa, toimeksiannosta vastuullinen henkilö voi ottaa mukaan henkilön, jolla on projektinhallinnan erityistaitoja tai -tietoja ja jonka tukena ovat tilintarkastusyhteisön asianmukaiset teknologiset ja intellektuaaliset resurssit. Toisaalta yksinkertaisen yhteisön tilitarkastuksessa, jossa toimeksiantotiimin jäseniä on vain vähän, yksi toimeksiantotiimin jäsen voi pystyä hoitamaan projektinhallinnan vähemmän formaalein keinoin.

A75. Projektinhallintamenetelmät ja -työkalut voivat tukea toimeksiantotiimiä tilintarkastustoimeksiannon laadun hallinnassa esimerkiksi:

- parantamalla toimeksiantotiimin kykyä noudattaa ammatillista skeptisyyttä helpottamalla budjetti- tai aikarajoitteita, jotka muutoin saattavat haitata ammatillisten skeptisyyden noudattamista;
- edistämällä tilintarkastustyön oikea-aikaista suorittamista, jotta aikarajoitteita hallitaan tehokkaasti tilintarkastusprosessin lopussa, jolloin voi tulla esiin vaikeampia tai kiistanalaisia seikkoja;
- seuraamalla tilintarkastuksen etenemistä tilintarkastussuunnitelmaan verrattuna,[39] mukaan lukien keskeisten välitavoitteiden saavuttaminen, mikä voi auttaa toimeksiantotiimiä tunnistamaan proaktiivisesti tarpeen tehdä oikea-aikaisia muutoksia tilintarkastussuunnitelmaan ja osoitettuihin resursseihin; tai
- helpottamalla toimeksiantotiimin jäsenten välistä kommunikointia esimerkiksi koordinoimalla konsernin osien tilintarkastajien ja tilintarkastajan käyttämien erityisasiantuntijoiden kanssa tehtäviä järjestelyjä.

Riittämättömät tai soveltumattomat resurssit (viittaus: kappale 27)

A76. ISQM 1:ssä käsitellään tilintarkastusyhteisön sitoutumista laatuun koko tilintarkastusyhteisössä vallitsevan kulttuurin kautta, jossa tunnistetaan tilintarkastusyhteisön rooli yleisen edun palvelemisessa ja lujitetaan sitä suorittamalla yhdenmukaisesti laadukkaita toimeksiantoja sekä tunnistetaan laadun tärkeys tilintarkastusyhteisön strategisissa päätöksissä ja toimissa – mukaan lukien sen taloudelliset ja toimintaa koskevat prioriteetit – ja lujitetaan sitä. ISQM 1:ssa käsitellään myös tilintarkastusyhteisön velvollisuuksia, jotka koskevat resurssitarpeiden suunnittelua sekä resurssien allokointia ja osoittamista tavalla, joka vastaa tilintarkastusyhteisön sitoutumista laatuun. Tietyissä olosuhteissa tilintarkastusyhteisön taloudelliset tai toimintaa koskevat prioriteetit saattavat kuitenkin rajoittaa toimeksiantotiimille osoitettavia tai sen käyttöön annettavia resursseja. Tällaisissa olosuhteissa nämä rajoitteet eivät mene sen vastuun edelle, joka toimeksiannosta vastuullisella henkilöllä on laadun saavuttamisesta toimeksiannon tasolla, mukaan lukien sen varmistaminen, että tilintarkastusyhteisön osoittamat tai käyttöön antamat resurssit ovat riittävät ja asianmukaiset tilintarkastustoimeksiannon suorittamiseksi.

A77. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön ratkaisu siitä, tarvitaanko toimeksiannon tasolla lisää resursseja, on ammatilliseen hankintaan perustuva asia, ja tämän standardin vaatimukset ja tilintarkastustoimeksiannon luonne ja olosuhteet vaikuttavat siihen. Kuten kappaleessa A11 kuvataan, toimeksiannosta vastuullinen henkilö voi tietyissä olosuhteissa todeta, että tilintarkastusyhteisön toimenpiteet laaturiskeihin vastaamiseksi ovat yksittäisen toimeksiannon yhteydessä tehottomia, mukaan lukien, että tietyt toimeksiantotiimille osoitetut tai sen käyttöön annetut resurssit ovat riittämättömiä. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön täytyy kyseisissä olosuhteissa ryhtyä asianmukaisiin toimiin, kuten antaa kyseinen informaatio asiaankuuluville henkilöille kappaleiden 27 ja 39(c) mukaisesti. Jos esimerkiksi tilintarkastusyhteisöltä saatuun ohjelmistoon ei

[37] ISA 610 (uudistettu 2013), kappale 15

[38] ISA 620, kappale 9

[39] Ks. ISA 300, kappale 9.

ole päivitetty uusia tai muuttuneita tilintarkastustoimenpiteitä, jotka koskevat hiljattain julkaistua toimialakohtaista sääntelyä, tällaisen informaation oikea-aikainen antaminen tilintarkastusyhteisölle mahdollistaa tilintarkastusyhteisölle ryhtymisen toimenpiteisiin ohjelmiston pikaiseksi päivittämiseksi ja uudelleen käyttöön ottamiseksi tai sellaisen vaihtoehtoisen resurssin järjestämiseksi, joka mahdollistaa toimeksiantotiimille uuden sääntelyn noudattamisen tilintarkastustoimeksiantoa suoritettaessa.

A78. Jos osoitetut tai käyttöön annetut resurssit ovat toimeksiannon olosuhteissa riittämättömiä tai soveltumattomia eikä lisäresursseja tai vaihtoehtoisia resursseja ole osoitettu tai annettu käyttöön, asianmukaisia toimia voivat olla:

- ohjauksen, valvonnan ja läpikäynnin luonnetta, ajoitusta ja laajuutta koskevan suunnitellun lähestymistavan muuttaminen (ks. myös kappale A94).
- keskusteleminen johdon tai hallintoelinten kanssa raportoinnin aikarajojen siirtämisestä, kun siirtäminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista.
- mielipide-erojen ratkaisemista koskevien tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen noudattaminen, ellei toimeksiannosta vastuullinen henkilö saa tarvittavia resursseja tilintarkastustoimeksiantoa varten.
- toimeksiannosta luopumista koskevien tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen noudattaminen, kun luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja (viittaus: kappaleet 25–28)

A79. Julkisella sektorilla voidaan tarvita erityisiä taitoja tilintarkastustoimeksiannon ehtojen täyttämiseksi tietyssä maassa tai tietyllä muulla oikeudenkäyttöalueella. Tällaisiin taitoihin voi kuulua käsitys sovellettavista raportointijärjestelyistä, mukaan lukien raportointi lainsäädäntöelimelle tai muulle hallintoelimelle taikka raportointi yleisen edun näkökulmasta. Julkisen sektorin tilintarkastuksen kattamaan laajempaan alueeseen voi kuulua esimerkiksi joitakin tuloksellisuustarkastukseen liittyviä näkökohtia.

Toimeksiannon suorittaminen

Skaalautuvuus (viittaus: kappale 29)

A80. Kun toimeksiannosta vastuullinen henkilö ei suorita koko tilintarkastusta tai kun kyseessä on luonteeltaan ja olosuhteiltaan monimutkaisemman yhteisön tilintarkastus, toimeksiannosta vastuullisen henkilön voi olla tarpeellista osoittaa ohjaamista, valvontaa ja läpikäyntiä toimeksiantotiimin muiden jäsenten tehtäväksi. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on kuitenkin osana tilintarkastustoimeksiannon laadun hallintaa ja saavuttamista koskevaa kokonaisvastuutaan ja riittävää ja asianmukaista osallistumistaan varmistuttava siitä, että ohjaus, valvonta ja läpikäynti ovat luonteeltaan, ajoitukseltaan ja laajuudeltaan kappaleen 30 mukaisia. Tällaisissa olosuhteissa henkilöstö tai toimeksiantotiimin jäsenet, konsernin osien tilintarkastajat mukaan luettuina, voivat antaa toimeksiannosta vastuulliselle henkilölle informaatiota, jotta hän pystyy varmistumaan niiden toteutumisesta kappaleessa 30 vaadittavalla tavalla.

Ohjaus, valvonta ja läpikäynti (viittaus: kappale 30)

A81. ISQM 1:n mukaan tilintarkastusyhteisön on asetettava laatutavoite, joka koskee toimeksiantotiimin ohjauksen ja valvonnan ja sen työn läpikäynnin luonnetta, ajoitusta ja laajuutta. ISQM 1:n mukaan vaaditaan myös, että tällainen ohjaus, valvonta ja läpikäynti suunnitellaan ja suoritetaan perustuen siihen, että toimeksiantotiimin kokeneemmat jäsenet ohjaavat, valvovat ja käyvät läpi toimeksiantotiimin vähemmän kokeneiden jäsenten tekemää työtä.

A82. Toimeksiantotiimin ohjaus ja valvonta ja sen työn läpikäynti ovat tilintarkastusyhteisötason vastaamistoimenpiteitä, jotka otetaan käyttöön toimeksiannon tasolla ja joiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta toimeksiannosta vastuullinen henkilö voi edelleen räätälöidä tilintarkastustoimeksiannon laatua hallitessaan. Näin ollen ohjausta, valvontaa ja läpikäyntiä koskeva lähestymistapa voi vaihdella toimeksiantojen välillä toimeksiannon luonne ja olosuhteet huomioon ottaen Lähestymistapaan kuuluu yleensä yhdistelmä tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen käsittelyä ja toimeksiantokohtaisia vastaamistoimenpiteitä.

A83. Toimeksiantotiimin jäsenten ohjausta, ja valvontaa ja heidän työnsä läpikäyntiä koskeva lähestymistapa tukee toimeksiannosta vastuullista henkilöä tämän standardin vaatimusten täyttämisessä ja sen kappaleen 40 mukaisen johtopäätöksen tekemisessä, että hänen osallistumisensa on ollut riittävää ja asianmukaista koko tilintarkastustoimeksiannon ajan.

A84. Toimeksiantotiimin jäsenten välinen jatkuva keskustelu ja kommunikointi antaa vähemmän kokeneille jäsenille mahdollisuuden nostaa oikea-aikaisesti esiin kysymyksiä käsiteltäviksi kokeneempien jäsenten (toimeksiannosta vastuullinen henkilö mukaan lukien) kanssa ja mahdollistaa tehokkaan ohjauksen, valvonnan ja läpikäynnin kappaleen 30 mukaisesti.

Ohjaus

A85. Toimeksiantotiimin ohjaukseen voi kuulua, että sen jäsenille tiedotetaan heidän velvollisuuksistaan, kuten:

- laadun hallinnan ja saavuttamiseen edistäminen toimeksiannon tasolla henkilökohtaisen käyttäytymisen, viestinnän ja toiminnan avulla.
- kyseenalaistavan näkemyksen säilyttäminen ja oleminen tietoinen tiedostamattomista tai tiedostetuista tilintarkastajan vinoumista ammatillisen skeptisyyden noudattamisessa tilintarkastusevidenssiä koottaessa ja arvioitaessa (ks. kappale A36).
- relevanttien eettisten vaatimusten täyttäminen;
- kunkin partnerin velvollisuudet, kun tilintarkastustoimeksiannon suorittamiseen osallistuu useampia partnereita.
- kunkin toimeksiantotiimin jäsenen velvollisuus suorittaa tilintarkastustoimenpiteitä ja toimeksiantotiimin kokeneempien jäsenten velvollisuus ohjata, valvoa ja käydä läpi vähemmän kokeneiden jäsenten työtä.
- käsitys suoritettavan työn tavoitteista sekä yksityiskohtaisista ohjeista, jotka koskevat tilintarkastuksen kokonaisstrategiassa ja tilintarkastussuunnitelmassa esitettyjen suunniteltujen tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta.
- laadun saavuttamista vaarantaviin uhkiin vastaaminen ja toimeksiantotiimiltä odotetut vastaamistoimenpiteet. Esimerkiksi budjetti- tai resurssirajoitteiden ei pitäisi johtaa siihen, että toimeksiantotiimin jäsenet muuttavat suunniteltuja tilintarkastustoimenpiteitä tai eivät suorita niitä lainkaan.

Valvonta

A86. Valvontaan voi kuulua sellaisia seikkoja kuin:

- tilintarkastustoimeksiannon etenemisen seuraaminen, mihin kuuluu seuraaviin asioihin kohdistuva seuranta:
  - eteneminen tilintarkastussuunnitelmaan verrattuna;
  - se, onko suoritetun työn tavoite saavutettu; ja
  - osoitettujen resurssien jatkuva riittävyys.
- ryhtyminen asianmukaisiin toimiin toimeksiannon aikana esiin tuleviin asioihin vastaamiseksi, mukaan lukien esimerkiksi suunniteltujen tilintarkastustoimenpiteiden siirtäminen toimeksiantotiimiin kokeneemmille jäsenille, kun asiat ovat alun perin ennakoitua monimutkaisempia
- tilintarkastustoimeksiannon aikana sellaisten asioiden tunnistaminen, joista pyydetään konsultaatiota tai jotka annetaan toimeksiantotiimin kokeneempien jäsenten harkittavaksi.
- valmennus ja työssä tapahtuva opetus, joilla toimeksiantotiimin jäseniä autetaan kehittämään taitojaan ja pätevyyttään.
- sellaisen ympäristön luominen, jossa toimeksiantotiimin jäsenet tuovat esiin huolia ilman pelkoa kostotoimista.

Läpikäynti

A87. Toimeksiantotiimin työn läpikäynti antaa tukea johtopäätökselle, että tämän standardin vaatimuksiin on vastattu.

A88. Toimeksiantotiimin työn läpikäynti koostuu esimerkiksi sen arvioimisesta:

- onko työ suoritettu tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen, ammatillisten standardien sekä sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti;
- onko merkittävät seikat tuotu esille jatkokäsittelyä varten;
- onko konsultoitu asianmukaisesti ja onko konsultointien tuloksena tehdyt päätökset dokumentoitu ja pantu täytäntöön;
- onko suoritettavan työn luonnetta, ajoitusta ja laajuutta tarpeellista muuttaa;
- tukeeko suoritettu työ tehtyjä johtopäätöksiä ja onko se dokumentoitu asianmukaisesti;
- onko tilintarkastajan lausunnon perustaksi hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä; ja
- onko tilintarkastustoimenpiteiden tavoitteet saavutettu.

A89. Tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteisiin tai menettelytapoihin voi kuulua erityisiä vaatimuksia, jotka koskevat:

- tilintarkastusdokumentaation läpikäynnin luonnetta, ajoitusta ja laajuutta;
- erityyppisiä läpikäyntejä, jotka voivat olla asianmukaisia erilaisissa tilanteissa (esim. jokaisen yksittäisen työpaperin tai valittujen työpapereiden läpikäynti); ja
- sitä, ketkä toimeksiantotiimin jäsenet ovat velvollisia suorittamaan erityyppiset läpikäynnit.

Toimeksiannosta vastuullisen henkilön tekemä läpikäynti (viittaus: kappaleet 30–34)

A90. Toimeksiannosta vastuullinen henkilö dokumentoi ISA 230:n edellyttämällä tavalla läpikäyntien ajankohdan ja laajuuden.[40]

A91. Se, että toimeksiannosta vastuullinen henkilö läpikäy dokumentaation oikea-aikaisesti tilintarkastuksen asianmukaisissa vaiheissa, mahdollistaa merkittävien seikkojen ratkaisemisen toimeksiannosta vastuullista henkilöä tyydyttävällä tavalla tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön ei tarvitse käydä läpi kaikkea tilintarkastusdokumentaatiota.

A92. Toimeksiannosta vastuullinen henkilö käyttää ammatillista harkintaa sellaisten alueiden tunnistamisessa, joilla toimeksiantotiimi on tehnyt merkittäviä harkintaan perustuvia ratkaisuja. Tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteissa tai menettelytavoissa saatetaan yksilöidä tiettyjä seikkoja, joiden yleensä odotetaan olevan merkittäviä harkintaan perustuvia ratkaisuja. Tilintarkastustoimeksiantoon liittyviin merkittäviin harkintaan perustuviin ratkaisuihin voi kuulua seikkoja, jotka liittyvät toimeksiannon suorittamista koskevaan tilintarkastuksen kokonaisstrategiaan ja tilintarkastussuunnitelmaan, toimeksiannon suorittamiseen sekä toimeksiantotiimin tekemiin yleisiin johtopäätöksiin, esimerkiksi:

- seikat, jotka liittyvät toimeksiannon suunnitteluun, kuten olennaisuuden määrittämiseen.
- toimeksiantotiimin koostumus, mukaan lukien:
  - henkilöstö, joka käyttää erityisasiantuntemusta laskentatoimen tai tilintarkastuksen erityisillä alueilla;
  - palvelukeskusten henkilöstön käyttäminen.
- päätös tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan hyödyntämisestä, mukaan lukien päätös ulkopuolisen erityisasiantuntijan hyödyntämisestä;
- toimeksiantotiimin tekemä arviointi hyväksymis- ja jatkamisprosessissa hankitusta informaatiosta ja ehdotetut toimenpiteet kyseiseen informaatioon vastaamiseksi.
- toimeksiantotiimin riskienarviointiprosessi, mukaan lukien tilanteet, joissa luontaisriskitekijöiden huomioon ottaminen ja luontaisriskin arvioiminen edellyttävät toimeksiantotiimiltä merkittävää harkintaa.

[40] ISA 230, kappale 9(c)

- lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien sekä niistä esitettävien tietojen huomioon ottaminen toimeksiantotiimissä.
- toimeksiantotiimin suorittamien toimenpiteiden tulokset toimeksiannon merkittävillä alueilla, esimerkiksi tiettyjä kirjanpidollisia arvioita, tilinpäätöksen laatimisperiaatteita tai toiminnan jatkuvuuteen liittyviä seikkoja koskevat johtopäätökset.
- toimeksiantotiimin tekemä arvio erityisasiantuntijoiden tekemästä työstä ja siitä tehdyt johtopäätökset.
- konsernin tilintarkastuksissa:
    - ehdotettu konsernin tilintarkastuksen kokonaisstrategia ja konsernin tilintarkastussuunnitelma;
    - päätökset konsernin osien tilintarkastajien osallistumisesta, mukaan lukien se, miten heitä ohjataan ja valvotaan ja miten heidän työtään käydään läpi; ja
    - arvio konsernin osien tilintarkastajien tekemästä työstä ja siitä tehdyt johtopäätökset.
- se, miten tilintarkastuksen kokonaisstrategiaan ja tilintarkastussuunnitelmaan vaikuttavia seikkoja on käsitelty.
- se, kuinka merkittäviä ja millaisia ovat toimeksiannon aikana todetut korjatut ja korjaamattomat virheellisyydet.
- ehdotettu tilintarkastuslausunto ja tilintarkastuskertomuksessa esitettävät asiat, esimerkiksi tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat tai ”Toiminnan jatkuvuuteen liittyvä olennainen epävarmuus” -kappale.

A93. Toimeksiannosta vastuullinen henkilö käyttää ammatillista harkintaa päättäessään muista 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.

Luonne, ajoitus ja laajuus

A94. Ohjauksen, valvonnan ja läpikäynnin luonne, ajoitus ja laajuus on suunniteltava ja toteutettava tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen sekä ammatillisten standardien ja sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti. Tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteisiin tai menettelytapoihin voi sisältyä esimerkiksi vaatimus siitä, että:

- työtä, joka suunnitellaan suoritettavaksi tilikauden aikana, tulee ohjata, valvoa ja käydä läpi samaan aikaan kuin toimenpiteet suoritetaan, sen sijaan että se tapahtuisi tilikauden lopussa, niin että tarvittaviin korjaaviin toimiin voidaan ryhtyä oikea-aikaisesti.
- toimeksiannosta vastuullisen henkilön tulee käydä läpi tietyt seikat, ja tilintarkastusyhteisö voi määrittää olosuhteet tai toimeksiannot, joissa tällaisia seikkoja odotetaan käytävän läpi.

Skaalautuvuus

A95. Ohjausta, valvontaa ja läpikäyntiä koskeva lähestymistapa voidaan räätälöidä esimerkiksi seuraavista asioista riippuen:

- toimeksiantotiimin jäsenen aiempi kokemus tarkastettavasta yhteisöstä ja alueesta. Esimerkiksi jos yhteisön tietojärjestelmään liittyvän työn suorittaa sama toimeksiantotiimin jäsen kuin joka suoritti työn edellisellä kaudella eikä tietojärjestelmässä ole tapahtunut merkittäviä muutoksia, toimeksiantotiimin jäsenen ohjaus ja valvonta voi olla suppeampaa ja harvemmin toistuvaa ja asiaa koskevien työpaperien läpikäynti voi olla vähemmän yksityiskohtaista.
- tilintarkastustoimeksiannon monimutkaisuus. Jos esimerkiksi on toteutunut merkittäviä tapahtumia, jotka monimutkaistavat tilintarkastustoimeksiantoa, toimeksiantotiimin jäsenen ohjaus ja valvonta voi olla laajempaa ja useammin toistuvaa ja asiaa koskevien työpapereiden läpikäynti voi olla yksityiskohtaisempaa.

- arvioidut olennaisen virheellisyyden riskit. Esimerkiksi suuremmaksi arvioitu olennaisen virheellisyyden riski voi vaatia vastaavaa lisäystä toimeksiantotiimin jäsenten ohjauksen ja valvonnan laajuuteen ja toistuvuuteen ja heidän työnsä yksityiskohtaisempaa läpikäyntiä.
- tilintarkastustyötä suorittavien yksittäisten toimeksiantotiimin jäsenten pätevyys ja kyvykkyys. Esimerkiksi toimeksiantotiimin vähemmän kokeneet jäsenet voivat tarvita yksityiskohtaisempia ohjeita ja tiheämpää tai henkilökohtaista vuorovaikutusta työtä suoritettaessa.
- tapa, jolla tehdyn työn läpikäyntien odotetaan tapahtuvan. Joissakin olosuhteissa esimerkiksi etäläpikäynnit eivät ehkä ole tehokkaita tarvittavan ohjauksen antamisessa ja niitä voi olla tarpeellista täydentää henkilökohtaisella vuorovaikutuksella.
- toimeksiantotiimin rakenne ja toimeksiantotiimin jäsenten sijaintipaikat. Esimerkiksi palvelukeskuksissa työskentelevien henkilöiden ohjaus ja valvonta ja heidän työnsä läpikäynti voi:
    - olla formaalimpaa ja määrämuotoisempaa kuin silloin, kun kaikki toimeksiantotiimin jäsenet ovat samassa paikassa; tai
    - toteutua käyttämällä IT:tä toimeksiantotiimin jäsenten välisessä kommunikoinnissa.

A96. Toimeksiannon olosuhteissa tapahtuvien muutosten tunnistaminen voi antaa aihetta ohjauksen, valvonnan tai läpikäynnin luonnetta, ajoitusta ja laajuutta koskevan suunnitellun lähestymistavan uudelleenarviointiin. Esimerkiksi jos olennaisen virheellisyyden riski tilinpäätöstasolla kasvaa monimutkaisesta liiketoimesta johtuen, toimeksiannosta vastuullisen henkilön pitää mahdollisesti muuttaa kyseiseen liiketoimeen liittyvän työn läpikäynnin suunniteltua tasoa.

A97. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on kappaleen 30(b) mukaisesti varmistuttava siitä, että ohjausta, valvontaa ja läpikäyntiä koskeva lähestymistapa vastaa tilintarkastustoimeksiannon luonnetta ja olosuhteita. Esimerkiksi jos toimeksiantotiimin kokeneempi jäsen ei pysty osallistumaan toimeksiantotiimin valvontaan ja sen työn läpikäytiin, toimeksiannosta vastuullisen henkilön pitää mahdollisesti laajentaa toimeksiantotiimin vähemmän kokeneiden jäsenten valvontaa ja heidän työnsä läpikäyntiä.

Johdon, hallintoelinten tai sääntely- tai valvontaviranomaisten kanssa tapahtuneen kommunikoinnin läpikäynti
(viittaus: kappale 34)

A98. Toimeksiannosta vastuullinen henkilö käyttää ammatillista harkintaa päättäessään, mitkä kirjalliset kommunikaatiot hän käy läpi ottaen huomioon tilintarkastustoimeksiannon luonne ja olosuhteet. Hänen ei esimerkiksi ehkä ole tarpeellista käydä läpi kommunikaatiota, joka on tapahtunut toimeksiantotiimin ja johdon välillä osana tavanomaista tilintarkastusta.

Konsultointi (viittaus: kappale 35)

A99. ISQM 1:n mukaan tilintarkastusyhteisön on asetettava laatutavoite, joka koskee konsultointia vaikeissa tai kiistanalaisissa asioissa ja sitä, miten sovitut päätökset pannaan täytäntöön. Konsultointi voi olla asianmukaista tai sitä voidaan vaatia, kun on kyse:

- asioista, jotka ovat monimutkaisia tai tuntemattomia (esim. paljon arviointiepävarmuutta sisältävään kirjanpidolliseen arvioon liittyvät asiat);
- merkittävistä riskeistä;
- yhteisön tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomista tai muuten epätavallisilta vaikuttavista merkittävistä liiketapahtumista;
- johdon asettamista rajoituksista; ja
- säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisestä.

A100. Merkittäviä teknisiä, eettisiä ja muita seikkoja koskeva konsultointi tilintarkastusyhteisön sisällä tai soveltuvissa tapauksissa sen ulkopuolella voi olla tehokasta silloin, kun ne, joita konsultoidaan:

- saavat tiedon kaikista relevanteista tosiseikoista, niin että heidän on mahdollista antaa asiantuntemukseen perustuvia neuvoja; ja
- omaavat asianmukaiset tiedot, ovat asianmukaisessa asemassa ja ovat hankkineet tarkoitukseen soveltuvaa kokemusta.

A101. Toimeksiantotiimin voi olla asianmukaista konsultoida tilintarkastusyhteisön ulkopuolisia henkilöitä tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteet tai menettelytavat huomioon ottaen esimerkiksi silloin, kun tilintarkastusyhteisön käytettävissä ei ole asianmukaisia sisäisiä resursseja. Toimeksiantotiimi voi hyödyntää toisten tilintarkastusyhteisöjen, ammatillisten tahojen ja sääntely- tai valvontatahojen tai relevantteja laadunvalvontapalveluja tarjoavien yritysten antamia neuvontapalveluja.

A102. Tarve konsultoida toimeksiantotiimin ulkopuolisia henkilöitä vaikeista tai kiistanalaisista asioista voi olla viite siitä, että kyseinen seikka on tilintarkastuksen kannalta keskeinen seikka.[41]

Toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti (viittaus: kappale 36)

A103. ISQM 1:n mukaan tilintarkastusyhteisön täytyy luoda toimintaperiaatteet tai menettelytavat, jotka koskevat ISQM 2:n mukaisia toimeksiantokohtaisia laadun läpikäyntejä[42] ja joiden mukaan tietyn tyyppisten toimeksiantojen osalta vaaditaan toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti.[43] ISQM 2:ssa käsitellään toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan nimittämistä ja kelpoisuutta sekä toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan velvollisuuksia, jotka liittyvät toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittamiseen ja dokumentointiin.

Toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin saattaminen loppuun ennen päivää, jolle tilintarkastuskertomus päivätään (viittaus: kappale 36(d))

A104. ISA 700 (uudistettu) edellyttää, ettei tilintarkastuskertomusta päivätä aikaisemmalle päivälle kuin jona tilintarkastaja on hankkinut tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tilinpäätöstä koskevan lausuntonsa perustaksi.[44] Jos se on sovellettavissa tilintarkastustoimeksiantoon, toimeksiannosta vastuullinen henkilö ei ISQM 2:n ja tämän standardin mukaan saa päivätä toimeksiannosta annettavaa raporttia aikaisemmalle päivälle kuin jona toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajalta on saatu ilmoitus siitä, että toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti on valmis. Esimerkiksi jos toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittaja on viestinyt toimeksiannosta vastuulliselle henkilölle huolenaiheista, jotka koskevat toimeksiantotiimin tekemiä merkittäviä harkintaan perustuvia ratkaisuja tai sitä, että niiden perusteella tehdyt johtopäätökset eivät ole asianmukaisia, niin toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti ei ole valmis.[45]

A105. Toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti, joka suoritetaan oikea-aikaisesti tilintarkastustoimeksiannon asianmukaisissa vaiheissa, voi auttaa toimeksiantotiimiä ratkaisemaan esiin nostetut seikat viipymättä toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajaa tyydyttävällä tavalla tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä.

A106. Se, että toimeksiantotiimi ja toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittaja kommunikoivat toistuvasti koko tilintarkastustoimeksiannon ajan, voi auttaa edistämään tehokasta ja oikea-aikaista toimeksiantokohtaista laadun läpikäyntiä. Sen lisäksi että toimeksiannosta vastuullinen henkilö keskustelee merkittävistä seikoista toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan kanssa, hän voi osoittaa toiselle toimeksiantotiimin jäsenelle vastuun toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan pyyntöjen koordinoimisesta.

Mielipide-erot (viittaus: kappaleet 37–38)

A107. ISQM 1:n mukaan tilintarkastusyhteisön on asetettava laatutavoite, joka koskee mielipide-eroja toimeksiantotiimin sisällä tai toimeksiantotiimin ja toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan tai tilintarkastusyhteisön laadunhallintajär-

---

41 ISA 701, kappaleet 9 ja A14

42 ISQM 2 *Toimeksiantokohtaiset laadun läpikäynnit*

43 ISQM 1, kappale 34(f)

44 ISA 700 (uudistettu), kappale 49

45 ISQM 2, kappale 26

jestelmän toimintoja suorittavien henkilöiden välillä. ISQM 1:n mukaan mielipide-erot on myös saatettava tilintarkastusyhteisön tietoon ja ratkaistava.

A108. Joissakin olosuhteissa toimeksiannosta vastuullinen henkilö ei ehkä ole tyytyväinen mielipide-erosta tehtyyn ratkaisuun. Tällöin asianmukaisin toimiin, joihin hän voi ryhtyä, kuuluvat esimerkiksi:

- juridisen neuvonnan hakeminen; tai
- luopuminen toimeksiannosta, kun luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista.

Seuranta ja korjaaminen (viittaus: kappale 39)

A109. ISQM 1:ssa asetetaan tilintarkastusyhteisön seuranta- ja korjaamisprosessia koskevat vaatimukset. ISQM 1:n mukaan tilintarkastusyhteisön on annettava toimeksiantotiimeille informaatiota tilintarkastusyhteisön seuranta- ja korjaamisprosessista, jotta nämä pystyvät ryhtymään pikaisiin ja asianmukaisiin toimiin velvollisuuksiensa mukaisesti.[46] Lisäksi tilintarkastusyhteisö voi käyttää seuranta- ja korjaamisprosessissaan toimeksiantotiimin jäseniltä saatavaa informaatiota, ja ammatillisen harkinnan käyttäminen ja ammatillisen skeptisyyden noudattaminen voi auttaa toimeksiantotiimin jäseniä pysymään tarkkaavaisena sellaisen informaation varalta, joka voi olla relevanttia kyseisen prosessin kannalta.

A110. Tilintarkastusyhteisön antama informaatio voi olla relevanttia tilintarkastustoimeksiannon kannalta esimerkiksi, kun se liittyy toimeksiannosta vastuullisen henkilön tai toimeksiantotiimin muiden jäsenten suorittamaa toista toimeksiantoa koskeviin havaintoihin, tilintarkastusyhteisön paikallisessa toimistossa tehtyihin havaintoihin taikka kyseiseen tarkastettavaan yhteisöön kohdistuneita aiempia tilintarkastuksia koskevien laaduntarkastusten tuloksiin.

A111. Arvioidessaan informaatiota, jonka tilintarkastusyhteisö on antanut seuranta- ja korjaamisprosessinsa kautta, ja sitä, miten se saattaa vaikuttaa tilintarkastustoimeksiantoon, toimeksiannosta vastuullinen henkilö voi ottaa huomioon korjaavat toimet, jotka tilintarkastusyhteisö on suunnitellut ja ottanut käyttöön tunnistettuihin puutteellisuuksiin vastaamiseksi ja – siltä osin kuin on toimeksiannon luonne ja olosuhteet huomioon ottaen relevanttia – viestiä toimeksiantotiimille vastaavasti. Toimeksiannosta vastuullinen henkilö voi myös päättää, tarvitaanko toimeksiannon tasolla lisää korjaavia toimia. Toimeksiannosta vastuullinen henkilö voi esimerkiksi päättää, että:

- tarvitaan tilintarkastajan käyttämää erityisasiantuntijaa; tai
- ohjauksen, valvonnan ja läpikäynnin luonnetta, ajoitusta tai laajuutta pitää kehittää tilintarkastuksen sellaisella alueella, jolla on tunnistettu puutteellisuuksia.

Jos tunnistettu puutteellisuus ei vaikuta tilintarkastuksen laatuun (esim. jos se liittyy teknologiseen resurssiin, jota toimeksiantotiimi ei ole käyttänyt), ei ehkä tarvita lisätoimia.

A112. Tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmässä oleva tunnistettu puutteellisuus ei välttämättä tarkoita, ettei tilintarkastustoimeksiantoa olisi suoritettu ammatillisten standardien ja sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti tai ettei tilintarkastuskertomus olisi ollut kyseisissä olosuhteissa asianmukainen.

Kokonaisvastuun ottaminen laadun hallinnasta ja saavuttamisesta (viittaus: kappale 40)

A113. ISQM 1:n mukaan tilintarkastusyhteisön on asetettava laatutavoite, joka koskee sitä, että toimeksiantotiimin jäsenet ymmärtävät ja täyttävät velvollisuutensa toimeksiannon yhteydessä. ISQM 1:ssä vaaditaan myös, että laatutavoitteeseen sisältyy toimeksiannoista vastuullisten henkilöiden kokonaisvastuu toimeksiannon laadun hallinnasta ja saavuttamisesta sekä riittävästä ja asianmukaisesta osallistumisesta koko toimeksiannon aikana.

A114. Relevantteihin huomioon otettaviin seikkoihin kappaletta 40 käsiteltäessä kuuluvat sen määrittäminen, miten toimeksiannosta vastuullinen henkilö on noudattanut tämän standardin vaatimuksia ottaen huomioon tilintarkastustoimeksiannon luonne ja olosuhteet ja miten tilintarkastusdokumentaatio osoittaa toimeksiannosta vastuullisen henkilön osallistumisen koko tilintarkastustoimeksiannon aikana kappaleessa A118 kuvatulla tavalla.

[46] ISQM 1, kappale 47

A115. Viitteitä siitä, ettei toimeksiannosta vastuullinen henkilö ehkä ole osallistunut riittävästi ja asianmukaisesti, ovat esimerkiksi:

- se, ettei toimeksiannosta vastuullinen henkilö ole läpikäynyt tilintarkastustoimeksiannon suunnittelua oikea-aikaisesti, mukaan lukien olennaisen virheellisyyden riskien arvioinnin ja kyseisiin riskeihin vastaamiseksi suoritettavien toimenpiteiden suunnittelun läpikäynti.
- evidenssi siitä, että henkilöillä, joille on osoitettu tehtäviä, toimia tai toimenpiteitä, ei ollut riittävästi tietoa heidän tehtäviensä ja valtuuksiensa luonteesta eikä osoitetun työn laajuudesta ja tavoitteista, eikä heille annettu muita tarvittavia ohjeita ja relevanttia informaatiota.
- se, ettei ole evidenssiä siitä, että toimeksiannosta vastuullinen henkilö olisi ohjannut ja valvonut toimeksiantotiimin muita jäseniä ja käynyt läpi heidän työtään.

A116. Jos toimeksiannosta vastuullisen henkilön osallistuminen ei anna perustetta sen toteamiselle, että tehdyt merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut ja tehdyt johtopäätökset ovat asianmukaisia, toimeksiannosta vastuullinen henkilö ei pysty varmistumaan kappaleessa 40 vaadittavista asioista. Sen lisäksi, että toimeksiannosta vastuullinen henkilö ottaa huomioon tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteet tai menettelytavat, jossa saatetaan määrätä tällaisissa olosuhteissa vaadittavista toimista, esimerkiksi seuraavat ovat toimet voivat olla asianmukaisia:

- tilintarkastussuunnitelman päivittäminen ja muuttaminen;
- läpikäynnin luonnetta ja laajuutta koskevan suunnitellun lähestymistavan uudelleenarviointi sekä suunnitellun lähestymistavan muuttaminen toimeksiannoista vastuullisen henkilön osallistumisen lisäämiseksi; tai
- sellaisen henkilöstön konsultoiminen, jolla on operatiivinen vastuu tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmän relevantista osa-alueesta.

Dokumentointi (viittaus: kappale 41)

A117. ISA 230:n[47] mukaan tilintarkastusdokumentaatio antaa evidenssiä siitä, että tilintarkastus on ISA-standardien mukainen. Tilintarkastajan ei kuitenkaan ole tarpeellista eikä käytännössä mahdollista dokumentoida kaikkia tilintarkastuksessa huomioon otettuja seikkoja tai tehtyjä ammatilliseen harkintaan perustuvia ratkaisuja. Tilintarkastajan ei myöskään tarvitse dokumentoida erikseen (esimerkiksi tarkistuslistaan) sellaisten seikkojen noudattamista, joiden noudattaminen tulee osoitetuksi tilintarkastuskansioon sisältyvien asiakirjojen avulla.

A118. Dokumentaatio tämän standardiin vaatimusten täyttämisestä, mukaan lukien evidenssi toimeksiannosta vastuullisen henkilön osallistumisesta ja siitä, että hän on varmistunut kappaleessa 40 vaadittavista seikoista, voidaan toteuttaa eri tavoin tilintarkastustoimeksiannon luonteesta ja olosuhteista riippuen. Esimerkiksi:

- toimeksiantotiimin ohjaus voidaan dokumentoida tilintarkastusohjelmaan tehtävillä kuittauksilla ja projektinhallintatoimenpiteillä;
- muistiot toimeksiantotiimin formaaleista kokouksista voivat antaa evidenssiä siitä, miten selkeitä, johdonmukaisia ja tehokkaita ovat olleet toimeksiannosta vastuullisen henkilön viestintä ja muut toimet, jotka koskevat tilintarkastusyhteisön laatuun sitoutumista osoittavaa kulttuuria ja odotettavaa käyttäytymistä;
- toimeksiannosta vastuullisen henkilön ja toimeksiantotiimin ja soveltuvissa tapauksissa toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan välisten keskustelujen asialistat sekä niihin liittyvät kuittaukset ja rekisteröinnit ajasta, jonka toimeksiannosta vastuullinen henkilö on käyttänyt toimeksiantoon, voivat antaa evidenssiä hänen osallistumisestaan koko tilintarkastustoimeksiannon aikana ja toimeksiantotiimin muiden jäsenten valvonnasta; tai
- toimeksiannosta vastuullisen henkilön ja toimeksiantotiimin muiden jäsenten kuittaukset ovat evidenssiä työpapereiden läpikäynnistä.

[47] ISA 230, kappale A7

A119. Kun on kyse olosuhteista, joissa voi syntyä tilintarkastustoimeksiannon laadun saavuttamista vaarantavia riskejä, voi olla tärkeää noudattaa ammatillista skeptisyyttä ja dokumentoida sen huomioon ottaminen. Esimerkiksi jos toimeksiannosta vastuullinen henkilö saa informaatiota, joka olisi saanut tilintarkastusyhteisön kieltäytymään toimeksiannosta (ks. kappale 24), dokumentaatio voi sisältää selityksiä siitä, miten toimeksiantotiimi on käsitellyt tilannetta.

A120. Riittävän kattava ja yksityiskohtainen dokumentaatio toisten ammattilaisten konsultoinneista vaikeissa tai kiistanalaisissa asioissa, edistää käsityksen saamista:

- sen seikan luonteesta ja kattamasta alueesta, josta konsultaatiota on pyydetty; ja
- konsultoinnin tuloksista, mukaan lukien mahdolliset päätökset, näiden päätösten perusteet ja se, miten ne on pantu täytäntöön.

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 230

TILINTARKASTUSDOKUMENTAATIO

(Sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1
Tilintarkastusdokumentaation luonne ja tarkoitus	2–3
Voimaantulo	4
Tavoite	5
Määritelmät	6
Vaatimukset	
Tilintarkastusdokumentaation oikea-aikainen laatiminen	7
Suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden ja hankitun tilintarkastusevidenssin dokumentoiminen	8–13
Lopullisen tilintarkastuskansion kokoaminen	14–16
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Tilintarkastusdokumentaation oikea-aikainen laatiminen	A1
Suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden ja hankitun tilintarkastusevidenssin dokumentoiminen	A2–A20
Lopullisen tilintarkastuskansion kokoaminen	A21–A24
Liite: Muiden ISA-standardien sisältämät erityiset vaatimukset tilintarkastuksen dokumentoinnista	

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 230 *Tilintarkastusdokumentaatio* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään tilintarkastajan velvollisuutta laatia tilintarkastusdokumentaatio tilintarkastuksesta. Liitteessä luetellaan muut ISA-standardit, jotka sisältävät erityisiä dokumentointivaatimuksia ja -ohjeistusta. Muiden ISA-standardien sisältämät nimenomaiset dokumentointivaatimukset eivät rajoita tämän standardin soveltamista. Säädökseen tai määräykseen voi sisältyä dokumentointia koskevia lisävaatimuksia.

Tilintarkastusdokumentaation luonne ja tarkoitus

2. Tämän standardin ja muiden relevanttien ISA-standardien mukaiset vaatimukset täyttävä tilintarkastusdokumentaatio sisältää:

   (a) evidenssin tilintarkastajan yleisten tavoitteiden saavuttamista koskevan johtopäätöksen perusteista;[1] ja

   (b) evidenssin, joka osoittaa, että tilintarkastus on suunniteltu ja suoritettu ISA-standardien sekä sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti.

3. Tilintarkastusdokumentaatio palvelee lisäksi useita muita tarkoituksia, esimerkiksi seuraavia:

   - Se auttaa toimeksiantotiimiä tilintarkastuksen suunnittelussa ja suorittamisessa.
   - Se auttaa valvonnasta vastaavia toimeksiantotiimin jäseniä ohjaamaan ja valvomaan tilintarkastustyötä sekä täyttämään työn läpikäyntiä koskevat velvollisuutensa ISA 220:n (uudistettu)[2] mukaisesti.
   - Se mahdollistaa sen, että toimeksiantotiimi pystyy vastaamaan suorittamastaan työstä.
   - Se pitää tallessa asioita, joilla on merkitystä myös tulevissa tilintarkastuksissa.
   - Se mahdollistaa tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmän mukaiset toimeksiantokohtaiset laadun läpikäynnit[3], muuntyyppiset toimeksiantojen läpikäynnit[4] ja seurantatoimet.
   - Se mahdollistaa sovellettavien säädöksiin tai määräyksiin perustuvien tai muiden vaatimusten mukaisten ulkoisten laaduntarkastusten suorittamisen.

Voimaantulo

4. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

Tavoite

5. Tilintarkastajan tavoitteena on laatia dokumentaatio, joka sisältää:

   (a) tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tietoa, johon tilintarkastuskertomus perustuu; ja

   (b) evidenssin, joka osoittaa, että tilintarkastus on suunniteltu ja suoritettu ISA-standardien sekä sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti.

Määritelmät

6. ISA-standardeissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

---

1 ISA 200 *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti*, kappale 11

2 ISA 220 (uudistettu) *Tilintarkastuksen laadunhallinta*, kappaleet 29–34

3 Kansainvälinen laadunhallintastandardi (ISQM) 2 *Toimeksiantokohtaiset laadun läpikäynnit*

4 ISQM 1 *Laadunhallinta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia tai yleisluonteisia tarkastuksia taikka muita varmennus- tai liitännäispalvelutoimeksiantoja*, kappale A135

(a) Tilintarkastusdokumentaatio – Aineisto, johon on dokumentoitu suoritetut tilintarkastustoimenpiteet, hankittu relevantti tilintarkastusevidenssi sekä tilintarkastajan tekemät johtopäätökset (joskus käytetään myös termiä ”työpaperit”).

(b) Tilintarkastuskansio – Yksi tai useampi kansio tai muu fyysisessä tai sähköisessä muodossa oleva säilyttämisväline, joka sisältää tiettyä toimeksiantoa koskevan tilintarkastusdokumentaation.

(c) Kokenut tilintarkastaja – Henkilö (tilintarkastusyhteisöstä tai sen ulkopuolelta), jolla on käytännön tilintarkastuskokemusta ja kohtuullinen käsitys:

(i) tilintarkastusprosesseista;

(ii) ISA-standardeista ja sovellettavista säädöksiin ja määräyksiin perustuvista vaatimuksista;

(iii) liiketoimintaympäristöstä, jossa yhteisö toimii; ja

(iv) yhteisön toimialan kannalta relevanteista tilintarkastukseen ja taloudelliseen raportointiin liittyvistä seikoista.

Vaatimukset

Tilintarkastusdokumentaation oikea-aikainen laatiminen

7. Tilintarkastajan on laadittava tilintarkastusdokumentaatio oikea-aikaisesti. (Viittaus: kappale A1)

Suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden ja hankitun tilintarkastusevidenssin dokumentoiminen

Tilintarkastusdokumentaation muoto, sisältö ja laajuus

8. Tilintarkastajan on laadittava riittävä tilintarkastusdokumentaatio niin, että kokenut tilintarkastaja, joka ei ole aikaisemmin ollut tekemisissä kyseisen tilintarkastuksen kanssa, pystyy saamaan käsityksen: (viittaus: kappaleet A2–A5, A16–A17)

(a) ISA-standardien sekä sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten noudattamiseksi suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta; (viittaus: kappaleet A6–A7)

(b) suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden tuloksista ja hankitusta tilintarkastusevidenssistä; sekä

(c) tilintarkastuksen aikana esiin tulleista merkittävistä seikoista, niitä koskevista johtopäätöksistä sekä näitä johtopäätöksiä muodostettaessa tehdyistä merkittävistä ammatilliseen harkintaan perustuvista ratkaisuista. (Viittaus: kappaleet A8–A11).

9. Suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta dokumentoidessaan tilintarkastajan on merkittävä näkyviin:

(a) ominaispiirteet, jotka yksilöivät tarkastetut yksiköt tai seikat; (viittaus: kappale A12)

(b) kuka on suorittanut tilintarkastustyön ja milloin tämä työ on valmistunut; ja

(c) kuka on läpikäynyt suoritetun tilintarkastustyön, ja milloin ja miten laajasti se on käyty läpi. (Viittaus: kappale A13)

10. Tilintarkastajan on dokumentoitava merkittäviä seikkoja koskevat keskustelut, jotka hän on käynyt johdon, hallintoelinten ja muiden tahojen kanssa, mukaan lukien se, millaisista merkittävistä seikoista keskusteltiin ja milloin ja keiden kanssa keskustelut käytiin. (Viittaus: kappale A14)

11. Jos tilintarkastaja on havainnut jonkin tiedon olevan ristiriidassa tilintarkastajan tekemän merkittävää seikkaa koskevan lopullisen johtopäätöksen kanssa, tilintarkastajan on dokumentoitava, miten hän on toiminut tämän ristiriitaisuuden suhteen. (Viittaus: kappale A15)

Poikkeaminen relevantista vaatimuksesta

12. Jos tilintarkastaja poikkeuksellisissa olosuhteissa harkitsee tarpeelliseksi poiketa jonkin ISA-standardin jostakin relevantista vaatimuksesta, hänen on dokumentoitava, millä tavoin kyseisen vaatimuksen mukainen tarkoitus on saavutettu suoritettujen vaihtoehtoisten tilintarkastustoimenpiteiden avulla, sekä syyt poikkeamiseen. (Viittaus: kappaleet A18–A19)

Tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen esiin tulevat asiat

13. Jos tilintarkastaja poikkeuksellisissa olosuhteissa suorittaa kokonaan uusia tai aiempia täydentäviä tilintarkastustoimenpiteitä tai tekee uusia johtopäätöksiä tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen, hänen on dokumentoitava: (viittaus: kappale A20)

    (a) kyseiset olosuhteet;

    (b) kokonaan uudet tai aiempia täydentävät tilintarkastustoimenpiteet, hankittu tilintarkastusevidenssi ja tehdyt johtopäätökset sekä niiden vaikutus tilintarkastuskertomukseen; sekä

    (c) milloin tilintarkastusdokumentaatioon on tehty tästä johtuvat muutokset, kuka on tehnyt ne, ja kuka on käynyt ne läpi.

Lopullisen tilintarkastuskansion kokoaminen

14. Tilintarkastajan on koottava tilintarkastusdokumentaatio tilintarkastuskansioon ja saatettava lopullisen tilintarkastuskansion kokoamista koskevat hallinnolliset toimenpiteet päätökseen oikea-aikaisesti tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen. (Viittaus: kappaleet A21–A22)

15. Sen jälkeen, kun lopullisen tilintarkastuskansion kokoaminen on saatettu loppuun, tilintarkastaja ei saa tuhota eikä poistaa minkäänlaista tilintarkastusdokumentaatiota ennen sen säilyttämisajan päättymistä. (Viittaus: kappale A23)

16. Silloin kun tilintarkastaja katsoo muissa kuin kappaleessa 13 tarkoitetuissa olosuhteissa tarpeelliseksi muuttaa olemassa olevaa tilintarkastusdokumentaatiota tai lisätä siihen uutta tilintarkastusdokumentaatiota sen jälkeen, kun lopullisen tilintarkastuskansion kokoaminen on saatettu päätökseen, hänen on muutosten tai lisäysten luonteesta riippumatta dokumentoitava: (viittaus: kappale A24)

    (a) erityiset syyt niiden tekemiseen; ja

    (b) milloin ne on tehty, kuka on tehnyt ne ja kuka on käynyt ne läpi.

***

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Tilintarkastusdokumentaation oikea-aikainen laatiminen (viittaus: kappale 7)

A1. Kun tilintarkastuksesta laaditaan oikea-aikaisesti tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa dokumentaatiota, tämä auttaa parantamaan tilintarkastuksen laatua ja helpottaa hankitun tilintarkastusevidenssin ja tehtyjen johtopäätösten tehokasta läpikäyntiä ja arviointia ennen kuin tilintarkastuskertomus on valmis. Tilintarkastustyön suorittamisen jälkeen laadittu dokumentaatio on todennäköisesti vähemmän täsmällistä kuin työn suorittamisen aikana laadittu dokumentaatio.

Suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden ja hankitun tilintarkastusevidenssin dokumentoiminen

Tilintarkastusdokumentaation muoto, sisältö ja laajuus (viittaus: kappale 8)

A2. Tilintarkastusdokumentaation muoto, sisältö ja laajuus riippuvat esimerkiksi seuraavista tekijöistä:

- yhteisön koko ja monimutkaisuus.
- suoritettavien tilintarkastustoimenpiteiden luonne.
- tunnistetut olennaisen virheellisyyden riskit.
- hankitun tilintarkastusevidenssin merkittävyys.
- havaittujen poikkeamien luonne ja laajuus.
- tarve dokumentoida johtopäätös tai sen peruste, joka ei käy helposti selville suoritettua työtä tai hankittua tilintarkastusevidenssiä koskevasta dokumentaatiosta.
- käytetty tilintarkastusmetodologia ja työkalut.

A3. Tilintarkastusdokumentaatio voidaan laatia paperille taikka sähköiselle tai muulle tietovälineelle. Esimerkkejä tilintarkastusdokumentaatiosta ovat:

- tilintarkastusohjelmat.
- analyysit.
- huomiota vaativia seikkoja koskevat muistiot.
- yhteenvedot merkittävistä seikoista.
- vahvistuskirjeet ja vahvistusilmoituskirjeet.
- tarkistuslistat.
- merkittäviä seikkoja koskeva kirjeenvaihto (sähköpostiviestit mukaan lukien).

Tilintarkastaja voi sisällyttää tilintarkastusdokumentaatioon yhteenvetoja tai jäljennöksiä yhteisön asiakirjoista (esimerkiksi merkittävistä ja erityisistä sopimuksista). Tilintarkastusdokumentaatio ei kuitenkaan korvaa yhteisön kirjanpitoaineistoa.

A4. Tilintarkastajan ei tarvitse sisällyttää tilintarkastusdokumentaatioon työpapereiden ja tilinpäätöksen luonnoksia, jotka on korvattu uudemmalla aineistolla, keskeneräistä tai alustavaa pohdintaa koskevia muistiinpanoja, aikaisempia versioita asiakirjoista, joihin on korjattu kirjoitus- tai muita virheitä, eikä useampia kappaleita samasta asiakirjasta.

A5. Tilintarkastajan antamat suulliset selostukset eivät sellaisenaan tue riittävästi tilintarkastajan suorittamaa työtä tai hänen tekemiään johtopäätöksiä, mutta niitä voidaan käyttää selittämään tai selventämään tilintarkastusdokumentaatioon sisältyvää tietoa.

ISA-standardien noudattamista koskeva dokumentaatio (viittaus: kappale 8(a))

A6. Tämän standardin vaatimusten noudattaminen johtaa periaatteessa siihen, että tilintarkastusdokumentaatio on olosuhteisiin nähden riittävää ja tarkoitukseen soveltuvaa. Muihin ISA-standardeihin sisältyy erityisiä dokumentointivaatimuksia, joiden tarkoituksena on selventää tämän standardin soveltamista kyseisten ISA-standardien tarkoittamissa olosuhteissa. Muihin ISA-standardeihin sisältyvät erityiset dokumentointivaatimukset eivät rajoita tämän standardin soveltamista. Dokumentointivaatimuksen puuttumisen yksittäisestä ISA-standardista ei myöskään ole tarkoitus viitata siihen, ettei kyseisen standardin noudattamisen seurauksena laadittaisi minkäänlaista dokumentaatiota.

A7. Tilintarkastusdokumentaatio antaa evidenssiä siitä, että tilintarkastus on ISA-standardien mukainen. Tilintarkastajan ei kuitenkaan ole tarpeellista eikä käytännössä mahdollista dokumentoida kaikkia tilintarkastuksessa huomioon ottamiaan seikkoja tai kaikkia tilintarkastuksessa tekemiään ammatilliseen harkintaan perustuvia ratkaisuja. Tilintarkastajan ei myöskään tarvitse dokumentoida erikseen (esimerkiksi tarkistuslistaan) sellaisten seikkojen noudattamista, joiden noudattaminen tulee osoitetuksi tilintarkastuskansioon sisältyvien asiakirjojen avulla. Esimerkiksi:

- Asianmukaisesti dokumentoitu tilintarkastussuunnitelma osoittaa, että tilintarkastaja on suunnitellut tilintarkastuksen.
- Tilintarkastuskansiossa oleva allekirjoitettu toimeksiantokirje osoittaa, että tilintarkastaja on sopinut tilintarkastustoimeksiannon ehdoista toimivan johdon tai soveltuvissa tapauksissa hallintoelinten kanssa.
- Tilintarkastuskertomus, jossa on asianmukaisen varauman sisältävä lausunto, osoittaa tilintarkastajan noudattaneen vaatimusta, että ISA-standardeissa täsmennetyissä olosuhteissa on annettava varauman sisältävä lausunto.
- Koko tilintarkastusta yleisesti koskevien vaatimusten noudattaminen voidaan osoittaa tilintarkastuskansiossa usealla eri tavalla:
    - Ei esimerkiksi ehkä ole yhtä yksittäistä tapaa dokumentoida tilintarkastajan ammatillinen skeptisyys. Tilintarkastusdokumentaatiosta voi silti saada evidenssiä siitä, että tilintarkastaja on noudattanut ISA-standardien mukaista ammatillista skeptisyyttä. Esimerkiksi, kun on kyse kirjanpidollisista arvioista ja tilintarkastusevidenssiin sisältyy sekä johdon kannanottoja vahvistavaa että niiden kanssa ristiriidassa olevaa evidenssiä,

dokumentoidaan, kuinka tilintarkastaja on arvioinut kyseisen evidenssin, mukaan lukien ammatilliseen harkintaan perustuvat ratkaisut, jotka on tehty muodostettaessa johtopäätöstä hankitun tilintarkastusevidenssin tarpeellisesta määrästä ja tarkoitukseen soveltuvuudesta.

- Vastaavasti se, että toimeksiannosta vastuullinen henkilö on ottanut vastuun toimeksiantotiimin ohjauksesta ja valvonnasta sekä sen työn läpikäynnistä[5], voidaan osoittaa tilintarkastusdokumentaatiossa usealla eri tavalla. Siihen voi kuulua dokumentaatiota, joka osoittaa toimeksiannosta vastuullisen henkilön osallistuneen riittävästi ja asianmukaisesti tilintarkastukseen, kuten osallistuneen toimeksiantotiimin keskusteluihin.

Merkittävien seikkojen ja niihin liittyvien merkittävien ammatillista harkintaa edellyttävien ratkaisujen dokumentoiminen (viittaus: kappale 8(c))

A8. Seikan merkittävyyttä koskeva harkinta edellyttää tosiseikkojen ja olosuhteiden objektiivista analysointia. Merkittäviä seikkoja ovat esimerkiksi:

- asiat, joista aiheutuu merkittäviä riskejä (määritelty ISA 315:ssä (uudistettu 2019)).[6]
- tilintarkastustoimenpiteiden tulokset, jotka osoittavat, (a) että tilinpäätös voisi olla olennaisesti virheellinen tai (b) että on tarpeellista muuttaa tilintarkastajan aiempaa arviota olennaisen virheellisyyden riskeistä ja tilintarkastajan toimenpiteitä näihin riskeihin vastaamiseksi.
- olosuhteet, jotka merkittävästi vaikeuttavat tarpeellisten tilintarkastustoimenpiteiden suorittamista.
- havainnot, joiden seurauksena tilintarkastuslausunnosta voisi tulla mukautettu tai tilintarkastuskertomukseen voitaisiin sisällyttää tiettyä seikkaa painottava kappale.

A9. Tärkeä tekijä päätettäessä merkittäviä seikkoja koskevan tilintarkastusdokumentaation muodosta, sisällöstä ja laajuudesta on, missä määrin työtä suoritettaessa ja tuloksia arvioitaessa on käytetty ammatillista harkintaa. Ammatilliseen harkintaan perustuvien ratkaisujen dokumentointi, kun ratkaisut ovat merkittäviä, auttaa selittämään tilintarkastajan johtopäätöksiä ja vahvistamaan harkinnan laatua. Tällaiset seikat kiinnostavat erityisesti tilintarkastusdokumentaation läpikäynnistä vastaavia henkilöitä – mukaan lukien myöhempiä tilintarkastuksia suorittavat henkilöt – heidän käydessään läpi seikkoja, jotka ovat edelleen merkittäviä (esimerkiksi käydessään jälkikäteen läpi kirjanpidollisia arvioita).

A10. Esimerkkejä olosuhteista, joissa on kappaleen 8 mukaan asianmukaista laatia ammatillisen harkinnan käyttöä koskevaa tilintarkastusdokumentaatiota, kun kyseiset asiat ja harkintaan perustuvat ratkaisut ovat merkittäviä, ovat:

- tilintarkastajan johtopäätöksen perustelut, kun tilintarkastajan jonkin vaatimuksen mukaan ”on harkittava” tiettyjä tietoja tai tekijöitä ja tämä harkinta on kyseisen toimeksiannon yhteydessä merkittävää.
- peruste tilintarkastajan johtopäätökselle kohtuullisuudesta, kun on kyse johdon subjektiivisista harkintaan perustuvista ratkaisuista.
- peruste tilintarkastajan arviolle siitä, ovatko kirjanpidollinen arvio ja siitä tilinpäätöksessä esitettävät tiedot sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen kohtuullisia vain ovatko ne virheellisiä.
- peruste tilintarkastajan johtopäätöksille asiakirjan aitoudesta, kun asiaa ryhdytään tutkimaan tarkemmin (esimerkiksi käyttämällä asianmukaisella tavalla asiantuntijaa tai suorittamalla vahvistustoimenpiteitä) sellaisten tilintarkastuksen aikana tunnistettujen olosuhteiden johdosta, jotka ovat saaneet tilintarkastajan uskomaan, ettei asiakirja välttämättä ole aito.
- ISA 701:tä sovellettaessa[7] tilintarkastajan määrittämät tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat tai ratkaisu, ettei viestittäviä tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja ole.

---

5 ISA 220 (uudistettu), kappale 29

6 ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 12(l)

7 ISA 701 *Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksessa*

A11. Tilintarkastaja voi todeta hyödylliseksi laatia ja säilyttää osana tilintarkastusdokumentaatiota yhteenvedon, jossa kuvataan tilintarkastusta suoritettaessa esiin tulleet merkittävät seikat ja se, miten niiden suhteen on toimittu, tai jossa viitataan muuhun relevanttiin tilintarkastusta tukevaan dokumentaatioon, johon tällainen tieto sisältyy. Tällainen yhteenveto voi helpottaa tilintarkastusdokumentaation tehokkaita ja taloudellisia laadunvalvontatarkastuksia ja laaduntarkastuksia, erityisesti suurissa ja monimutkaisissa tilintarkastuksissa. Lisäksi tällaisen yhteenvedon laatimisesta voi olla tilintarkastajalle apua merkittäviä seikkoja harkittaessa. Se voi myös auttaa tilintarkastajaa tämän harkitessa, onko suoritetut tilintarkastustoimenpiteet ja tehdyt johtopäätökset huomioon ottaen, olemassa sellaista yksittäistä relevanttia ISA-standardien mukaista tavoitetta, jota tilintarkastaja ei pysty saavuttamaan niin, että tämä estäisi tilintarkastajaa saavuttamasta yleisiä tavoitteitaan.

Tarkastettavien yksikköjen tai seikkojen sekä laatijan ja läpikäynnin suorittajan yksilöiminen (viittaus: kappale 9)

A12. Yksilöivien ominaispiirteiden dokumentoiminen palvelee useita eri tarkoituksia. Se esimerkiksi mahdollistaa sen, että toimeksiantotiimi pystyy vastaamaan työstään, ja se helpottaa poikkeamien tai epäjohdonmukaisuuksien selvittämistä. Yksilöivät ominaispiirteet vaihtelevat tilintarkastustoimenpiteen luonteen ja tarkastetun kohteen tai asian mukaan. Esimerkiksi:

- Suorittaessaan yksityiskohtaista tarkastusta, joka kohdistuu yhteisössä tuotettuihin ostotilauksiin, tilintarkastaja voi yksilöidä tarkastettavaksi valittavat asiakirjat päivämäärien ja yksilöllisten ostotilausnumeroiden perusteella.
- Jos toimenpide edellyttää kaikkien tietyn rahamäärän ylittävien yksikköjen valitsemista tai tarkastelemista tietystä perusjoukosta, tilintarkastaja voi dokumentoida toimenpiteen laajuuden ja yksilöidä perusjoukon (esimerkiksi valitaan kaikki tietyn rahamäärän ylittävät pääkirjanpitoviennit).
- Jos toimenpide edellyttää systemaattista otantaa asiakirjojen muodostamasta perusjoukosta, tilintarkastaja voi yksilöidä valitut asiakirjat dokumentoimalla niiden lähteen, otannan aloituskohdan ja otantavälin (esimerkiksi toimituksista pidettävään kirjanpitoon merkityistä lähetysluetteloista aikaväliltä 1.4.–30.9. valittu systemaattinen otos, joka alkaa lähetysluettelosta numero 12345 ja johon valitaan joka 125. lähetysluettelo).
- Jos toimenpide edellyttää tiedustelujen tekemistä tietyille yhteisön henkilöstöön kuuluville henkilöille, tilintarkastaja voi dokumentoida tiedustelujen päivämäärät sekä henkilöiden nimet ja tehtävänimikkeet.
- Jos kyseessä on havainnointitoimenpide, tilintarkastaja voi dokumentoida havainnoitavana olleen prosessin tai asian, asianomaiset henkilöt ja heidän tehtävänsä sekä sen, missä ja milloin havainnointi on suoritettu.

A13. ISA 220 (uudistettu) sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta tilintarkastusdokumentaation läpikäynnistä.[8] Vaatimus sen dokumentoimisesta, kuka on läpikäynyt suoritetun tilintarkastustyön, ei tarkoita, että jokaiseen erilliseen työpaperiin pitäisi sisältyä evidenssi läpikäynnistä. Vaatimus tarkoittaa kuitenkin, että dokumentoidaan, mikä tilintarkastustyö on käyty läpi, kuka on käynyt työn läpi ja milloin se on käyty läpi.

Johdon, hallintoelinten ja muiden tahojen kanssa käytyjen merkittäviä seikkoja koskevien keskustelujen dokumentointi (viittaus: kappale 10)

A14. Dokumentaatio ei rajoitu vain tilintarkastajan laatimaan aineistoon, vaan siihen voi sisältyä myös muuta tarkoitukseen soveltuvaa aineistoa, kuten yhteisön henkilöstön laatimia kokouspöytäkirjoja, jotka tilintarkastaja on hyväksynyt. Muita tahoja, joiden kanssa tilintarkastaja voi keskustella merkittävistä seikoista, ovat muut yhteisön henkilöstöön kuuluvat henkilöt sekä ulkopuoliset, kuten yhteisön käyttämät asiantuntijat.

Sen dokumentoiminen, miten on toimittu ristiriitaisuuksien suhteen (viittaus: kappale 11)

A15. Vaatimus sen dokumentoimisesta, miten tilintarkastaja on toiminut informaatiossa esiintyvien ristiriitaisuuksien suhteen, ei tarkoita, että tilintarkastajan pitäisi säilyttää virheellistä tai uudemmalla aineistolla korvattua dokumentaatiota.

[8] ISA 220 (uudistettu), kappaleet 29–34

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja (viittaus: kappale 8)

A16. Pienen yhteisön tilitarkastuksessa tilintarkastusdokumentaatio on yleensä suppeampaa kuin suuren yhteisön tilintarkastuksessa. Lisäksi 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 kappaleen 8 mukaista ensisijaista vaatimusta kokeneen tilintarkastajan ymmärrettävissä olevan tilintarkastusdokumentaation laatimisesta, koska tilintarkastusdokumentaatio voi olla ulkoisten osapuolten tarkastelun kohteena sääntelyn perusteella tai muissa tarkoituksissa.

A17. Pienen yhteisön tilintarkastaja voi myös todeta tilintarkastusdokumentaatiota laatiessaan, että on hyödyllistä ja tehokasta dokumentoida tilintarkastuksen useita osa-alueita yhteen asiakirjaan, johon tarvittaessa tehdään ristikkäisviittaukset sitä tukeviin työpapereihin. Esimerkkejä seikoista, jotka voidaan pienen yhteisön tilintarkastuksessa dokumentoida yhdessä, ovat käsityksen muodostaminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta ja yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä, tilintarkastuksen kokonaisstrategia ja tilintarkastussuunnitelma, ISA 320:n[9] mukaisesti määritetty olennaisuus, arvioidut riskit, tilintarkastuksen aikana todetut merkittävät seikat sekä tehdyt johtopäätökset.

Poikkeaminen relevantista vaatimuksesta (viittaus: kappale 12)

A18. ISA-standardien vaatimukset on suunniteltu mahdollistamaan se, että tilintarkastaja voi saavuttaa ISA-standardeissa asetetut tavoitteet ja täten yleiset tavoitteensa. Näin ollen ISA-standardit edellyttävät jokaisen kyseisen tilintarkastuksen olosuhteissa relevantin vaatimuksen noudattamista, ellei ole kysymys poikkeuksellisista olosuhteista.

A19. Dokumentointivaatimus koskee vain kyseisissä olosuhteissa relevantteja vaatimuksia. Ainoastaan seuraavissa tapauksissa tietty vaatimus ei ole relevantti[10]:

(a) koko kyseinen ISA-standardi ei ole relevantti (esimerkiksi jos yhteisöllä ei ole sisäistä tarkastusta, mikään ISA 610:n (uudistettu 2013)[11] sisältämä asia ei ole relevantti); tai

(b) vaatimus on ehdollinen ja kyseinen ehto ei toteudu (esimerkkinä vaatimus tilintarkastajan mukautetun lausunnon antamisesta, kun ei ole kyetty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, eikä ole kysymys tällaisesta tilanteesta).

Tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen esiin tulevat asiat (viittaus: kappale 13)

A20. Esimerkkejä poikkeuksellisista olosuhteista ovat tosiseikat, jotka tulevat tilintarkastajan tietoon tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen mutta jotka olivat olemassa tuona päivänä ja olisivat mahdollisesti aiheuttaneet tilinpäätöksen muuttamisen tai tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttamisen, jos ne olisivat olleet tiedossa kyseisenä päivänä.[12] Tilintarkastusdokumentaatioon tästä johtuen tehtävät muutokset käydään läpi ISA 220:een (uudistettu)[13] sisältyvien läpikäyntivelvoitteiden mukaisesti.

Lopullisen tilintarkastuskansion kokoaminen (viittaus: kappaleet 14–16)

A21 ISQM 1:n (tai vähintään samantasoisten kansallisten vaatimusten) mukaan tilintarkastusyhteisöjen laadunhallintajärjestelmässä on asetettava laatutavoite, joka koskee toimeksiantoa koskevan dokumentaation oikea-aikaista kokoamista toimek-

9 ISA 320 *Olennaisuus tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa*

10 ISA 200, kappale 22

11 ISA 610 (uudistettu 2013) *Sisäisten tarkastajien tekemän työn käyttäminen*, kappale 2

12 ISA 560 *Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat*, kappale 14

13 ISA 220 (uudistettu), kappaleet 29–34

siannosta annettavan raportin antamispäivän jälkeen.[14] Asianmukainen enimmäisaika, jonka kuluessa lopullisen tilintarkastuskansion kokoamistyö saatetaan loppuun, on yleensä enintään 60 päivää tilintarkastuskertomuksen antamispäivästä.[15]

A22. Lopullisen tilintarkastuskansion kokoaminen tilintarkastuskertomuksen antamisen jälkeen on hallinnollinen toimenpide, johon ei kuulu uusien tilintarkastustoimenpiteiden suorittamista eikä uusien johtopäätösten tekemistä. Tilintarkastusdokumentaatioon saadaan kuitenkin tehdä lopullisen kokoamisen aikana muutoksia, jos ne ovat luonteeltaan hallinnollisia. Tällaisia muutoksia ovat esimerkiksi:

- uudella aineistolla korvatun dokumentaation tuhoaminen tai poistaminen;
- työpapereiden järjestäminen ja lajitteleminen ja ristikkäisviittausten tekeminen;
- kansion kokoamiseen liittyvien tarkistuslistojen kuittaaminen kansion valmistuessa;
- sellaisen tilintarkastusevidenssin dokumentoiminen, jonka tilintarkastaja on hankkinut ja josta hän on keskustellut ja sopinut toimeksiantotiimin asianomaisten jäsenten kanssa ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää.

A23. ISQM 1 (tai vähintään samantasoiset kansalliset vaatimukset) edellyttää, että tilintarkastusyhteisöjen laadunhallintajärjestelmissä asetetaan laatutavoite, joka koskee toimeksiantoja koskevan dokumentaation asianmukaista ylläpitoa ja säilyttämistä tilintarkastusyhteisön tarpeiden täyttämiseksi sekä säädösten, määräysten, relevanttien eettisten vaatimusten tai ammatillisten standardien noudattamiseksi.[16] Tilintarkastustoimeksiannoissa säilyttämisaika on yleensä vähintään viisi vuotta tilintarkastuskertomuksen antamispäivästä tai soveltuvissa tapauksissa sitä myöhemmästä konsernitilinpäätöstä koskevan tilintarkastuskertomuksen antamispäivästä lukien.[17]

A24. Esimerkki olosuhteista, joissa tilintarkastaja voi katsoa tarpeelliseksi muuttaa olemassa olevaa tilintarkastusdokumentaatiota tai lisätä uutta dokumentaatiota sen jälkeen, kun kansion kokoamistyö on saatettu loppuun, on olemassa olevan tilintarkastusdokumentaation selventämistarve, joka johtuu seurantatoimintojen tai ulkoisten laaduntarkastusten perusteella saaduista kommenteista.

[14] ISQM 1, kappale 31(f)

[15] ISQM 1, kappale A83

[16] ISQM 1, kappale 31(f)

[17] ISQM 1, kappale A85

Liite

(Viittaus: kappale 1)

Muiden ISA-standardien sisältämät erityiset vaatimukset tilintarkastuksen dokumentoinnista

Tässä liitteessä luetellaan muihin ISA-standardeihin sisältyneet kappaleet, jotka sisältävät erityisiä dokumentaatiovaatimuksia. Tämä luettelo ei korvaa ISA-standardien vaatimusten ja niihin liittyvän soveltamista koskevan ja muun selittävän aineiston huomioon ottamista.

- ISA 210 *Tilintarkastustoimeksiantojen ehdoista sopiminen* – kappaleet 10–12
- ISA 220 (uudistettu) *Tilintarkastuksen laadunhallinta* – kappale 41
- ISA 240 *Väärinkäytöksiin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa* – kappaleet 45–48
- ISA 250 (uudistettu) *Säädösten ja määräysten huomioon ottaminen tilintarkastuksessa* – kappale 30
- ISA 260 (uudistettu) *Kommunikointi hallintoelinten kanssa* – kappale 24
- ISA 300 *Tilintarkastuksen suunnittelu* – kappale 12
- ISA 315 (uudistettu 2019) *Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen* – kappale 38
- ISA 320 *Olennaisuus tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa* – kappale 14
- ISA 330 *Tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi* – kappaleet 28–30
- ISA 450 *Tilintarkastuksen aikana todettujen virheellisyyksien arvioiminen* – kappale 15
- ISA 540 (uudistettu) *Kirjanpidollisten arvioiden ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tarkastaminen* – kappale 39
- ISA 550 *Lähipiiri* – kappale 28
- ISA 600 (uudistettu) *Erityisiä näkökohtia – konsernitilinpäätösten tilintarkastukset (konsernin osien tilintarkastajien suorittama työ mukaan luettuna)* – kappale 59
- ISA 610 (uudistettu 2013) *Sisäisten tarkastajien tekemän työn käyttäminen* – kappaleet 36–37
- ISA 720 (uudistettu) *Tilintarkastajan velvollisuudet muun informaation suhteen* – kappale 25.

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 240

VÄÄRINKÄYTÖKSIIN LIITTYVÄT TILINTARKASTAJAN VELVOLLISUUDET TILINTARKASTUKSESSA

(Sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1
Väärinkäytösten ominaispiirteet	2–3
Vastuu väärinkäytösten estämisestä ja havaitsemisesta	4–9
Voimaantulo	10
Tavoitteet	11
Määritelmät	12
Vaatimukset	
Ammatillinen skeptisyys	13–15
Keskustelu toimeksiantotiimissä	16
Riskienarviointitoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet	17–25
Väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen	26–28
Toimenpiteet arvioituihin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi	29–34
Tilintarkastusevidenssin arviointi	35–38
Tilintarkastaja ei pysty jatkamaan toimeksiannon suorittamista	39
Kirjalliset vahvistusilmoitukset	40
Kommunikointi johdolle ja hallintoelinten kanssa	41–43
Raportoiminen väärinkäytöksestä yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalle viranomaiselle	44
Dokumentointi	45–48
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Väärinkäytösten ominaispiirteet	A1–A5
Vastuu väärinkäytösten estämisestä ja havaitsemisesta	A6–A7
Ammatillinen skeptisyys	A8–A10
Keskustelu toimeksiantotiimissä	A11–A12
Riskienarviointitoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet	A13–A28
Väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen	A29–A33
Toimenpiteet arvioituihin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi	A34–A49
Tilintarkastusevidenssin arviointi	A50–A54
Tilintarkastaja ei pysty jatkamaan toimeksiannon suorittamista	A55–A58
Kirjalliset vahvistusilmoitukset	A59–A60
Kommunikointi johdolle ja hallintoelinten kanssa	A61–A66

Raportoiminen väärinkäytöksestä yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalle viranomaiselle A67–A69

Liite 1: Esimerkkejä väärinkäytöksen riskitekijöistä

Liite 2: Esimerkkejä mahdollisista tilintarkastustoimenpiteistä, joilla vastataan arvioituihin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskeihin

Liite 3: Esimerkkejä väärinkäytöksen mahdollisuuteen viittaavista seikoista

---

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 240 *Väärinkäytöksiin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään väärinkäytöksiin liittyviä tilintarkastajan velvollisuuksia tilintarkastuksessa. Siinä erityisesti täsmennetään, miten ISA 315:tä (uudistettu 2019)[1] ja ISA 330:tä[2] sovelletaan väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskeihin nähden.

Väärinkäytösten ominaispiirteet

2. Tilinpäätöksessä olevat virheellisyydet voivat johtua joko väärinkäytöksestä tai virheestä. Erottava tekijä väärinkäytöksen ja virheen välillä on se, onko tilinpäätöksen virheellisyyteen johtava teko tahallinen vai tahaton.

3. Vaikka väärinkäytös on laaja juridinen käsite, tilintarkastaja kiinnittää tätä tilintarkastusstandardia sovellettaessa huomiota sellaisiin väärinkäytöksiin, jotka aiheuttavat tilinpäätökseen olennaisen virheellisyyden. Kahdentyyppiset tahalliset virheellisyydet ovat relevantteja tilintarkastajalle: vilpillisestä taloudellisesta raportoinnista johtuvat virheellisyydet sekä varojen väärinkäytöstä johtuvat virheellisyydet. Vaikka tilintarkastaja voi epäillä väärinkäytöksen tapahtuneen tai voi joissakin harvoissa tapauksissa tunnistaa väärinkäytöksen, hän ei tee oikeudellisia päätelmiä siitä, onko todella tapahtunut väärinkäytös. (Viittaus: kappaleet A1–A7)

Vastuu väärinkäytösten estämisestä ja havaitsemisesta

4. Ensisijainen vastuu väärinkäytösten estämisestä ja havaitsemisesta on sekä yhteisön hallintoelimillä että johdolla. On tärkeää, että johto hallintoelinten valvomana painottaa voimakkaasti väärinkäytösten ehkäisemistä, mikä saattaa vähentää tilaisuuksia väärinkäytösten tapahtumiseen, sekä painottaa väärinkäsityksiä ehkäiseviä pelotteita, jotka voisivat saada henkilöt pidättäytymään väärinkäytösten tekemisestä kiinnijäämisen ja rangaistuksen todennäköisyyden vuoksi. Tähän liittyy sitoutuminen sellaisen rehellisyyttä ja eettistä käyttäytymistä edistävän kulttuurin luomiseen, jota hallintoelinten suorittama aktiivinen valvonta voi vahvistaa. Hallintoelinten toteuttamaan valvontaan kuuluu, että arvioidaan mahdollisuutta sivuuttaa kontrollit tai muutoin vaikuttaa taloudellisen raportoinnin prosessiin epäasianmukaisella tavalla, esimerkiksi mahdollisuutta, että johto yrittää manipuloida tulosta tarkoituksenaan vaikuttaa analyytikkojen käsityksiin yhteisön tuloksellisuudesta ja kannattavuudesta.

Tilintarkastajan velvollisuudet

5. Suorittaessaan tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti tilintarkastaja on velvollinen hankkimaan kohtuullisen varmuuden siitä, ettei tilinpäätöksessä kokonaisuutena ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä. Tilintarkastuksen luontaisten rajoitteiden vuoksi ei voida kokonaan välttää riskiä siitä, että joitakin tilinpäätöksen olennaisia virheellisyyksiä voi jäädä havaitsematta, vaikka tilintarkastus on asianmukaisesti suunniteltu ja suoritettu ISA-standardeja noudattaen.[3]

6. Kuten ISA 200:ssa[4] kuvataan, luontaisten rajoitteiden mahdolliset vaikutukset ovat erityisen merkittäviä, kun kyseessä on väärinkäytöksestä johtuva virheellisyys. Riski, että väärinkäytöksestä johtuva olennainen virheellisyys jää havaitsematta, on suurempi kuin riski, että virheestä johtuva olennainen virheellisyys jää havaitsematta. Tämä johtuu siitä, että väärinkäytökseen saattaa liittyä pitkälle kehittyneitä ja huolellisesti suunniteltuja peittämisjärjestelyjä, kuten väärennöksiä, liiketapahtumien tahallista kirjaamatta jättämistä tai väärien tietojen antamista tilintarkastajalle tahallisesti. Tällaisia peittämisyrityksiä saattaa olla vieläkin vaikeampi havaita, jos niihin liittyy yhteistyössä tapahtuvaa epärehellistä toimintaa. Yhteistyössä tapahtuneen epärehellisen toiminnan johdosta tilintarkastaja saattaa uskoa evidenssin olevan vakuuttavaa, vaikka se tosiasiassa on paikkansapitämätöntä. Tilintarkastajan kyky havaita väärinkäytös riippuu useista tekijöistä, joita ovat esimerkiksi väärin-

---

1 ISA 315 (uudistettu 2019) *Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen*

2 ISA 330 *Tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi*

3 ISA 200 *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti*, kappaleet A56–A57

4 ISA 200, kappale A56

käytöksen tekijän taitavuus, manipuloinnin toistuvuus ja laajuus, se missä määrin on kyse yhteistyössä tapahtuneesta epärehellisestä toiminnasta, yksittäisten manipuloitujen määrien suhteellinen suuruus sekä mukana olevien henkilöiden asema. Vaikka tilintarkastaja saattaa pystyä havaitsemaan mahdollisia tilaisuuksia väärinkäytöksen tekemiseen, hänen on vaikeaa ratkaista, aiheutuvatko virheellisyydet harkintaa sisältävillä alueilla, esimerkiksi kirjanpidollisissa arvioissa, väärinkäytöksestä vai virheestä.

7. Lisäksi riski siitä, että tilintarkastaja ei havaitse johdon väärinkäytöksestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä, on suurempi kuin riski siitä, että hän ei havaitse työntekijän väärinkäytöksestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä, koska johto pystyy usein suoraan tai epäsuorasti manipuloimaan kirjanpitoaineistoa, esittämään vilpillistä taloudellista informaatiota tai sivuuttamaan kontrollit, jotka on suunniteltu estämään muuta henkilöstöä tekemästä vastaavanlaisia väärinkäytöksiä.

8. Kohtuullista varmuutta hankkiessaan tilintarkastaja on velvollinen säilyttämään ammatillisen skeptisyyden koko tilintarkastuksen ajan, ottamaan huomioon mahdollisuuden, että johto sivuuttaa kontrollit, ja tiedostamaan, että tilintarkastustoimenpiteet, jotka ovat tehokkaita virheen havaitsemisessa, eivät välttämättä ole tehokkaita väärinkäytöksen havaitsemisessa. Tämän standardin sisältämien vaatimusten tarkoituksena on auttaa tilintarkastajaa väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisessa ja arvioimisessa sekä tällaisen virheellisyyden havaitsemiseksi suoritettavien toimenpiteiden suunnittelussa.

9. Tilintarkastajalla voi olla tästä standardista ja muista ISA-standardeista poikkeavia tai niitä pidemmälle meneviä säädöksiin, määräyksiin tai relevantteihin eettisiin vaatimuksiin perustuvia lisävelvollisuuksia, jotka koskevat säädösten ja määräysten noudattamatta jättämistä yhteisössä, väärinkäytökset mukaan lukien, kuten: (viittaus: kappale A6):

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

   (b) kommunikoiminen säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä toisille tilintarkastajille (esim. konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksessa); ja

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

   Tilintarkastaja voi saada lisävelvollisuuksia noudattaessaan lisäinformaatiota, joka on relevanttia hänen tämän standardin ja muiden ISA-standardien mukaisesti tekemänsä työn kannalta (esim. johdon ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelinten jäsenten rehellisyydestä).

Voimaantulo

10. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

Tavoitteet

11. Tilintarkastajan tavoitteena on:

   (a) tunnistaa väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskit tilinpäätöksessä ja arvioida niitä;

   (b) hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä arvioiduista väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskeistä suunnittelemalla ja toteuttamalla tarkoitukseen soveltuvia toimenpiteitä riskeihin vastaamiseksi; ja

   (c) vastata tilintarkastuksen aikana tunnistettuun tai epäiltyyn väärinkäytökseen asianmukaisella tavalla.

Määritelmät

12. Seuraavia termejä käytetään ISA-standardeissa seuraavassa merkityksessä:

(a) Väärinkäytös – Yhden tai useamman johtoon, hallintoelimiin tai henkilökuntaan kuuluvan taikka kolmannen osapuolen tahallinen teko, johon sisältyy vilpillinen menettely epäoikeutetun tai laittoman edun hankkimiseksi.

(b) Väärinkäytöksen riskitekijät – Tapahtumia tai olosuhteita, jotka viittaavat yllykkeeseen tai paineeseen tehdä väärinkäytös tai antavat tilaisuuden väärinkäytöksen tekemiseen.

Vaatimukset

Ammatillinen skeptisyys

13. ISA 200[5]:n mukaan tilintarkastajan on säilytettävä ammatillinen skeptisyys koko tilintarkastuksen ajan ja tiedostettava väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden mahdollisuus huolimatta tilintarkastajan aikaisemmasta kokemuksesta yhteisön johdon ja hallintoelinten rehellisyydestä ja vilpittömyydestä. (Viittaus: kappaleet A8–A9)

14. Jollei tilintarkastajalla ole syytä uskoa päinvastaista, hän voi pitää aineistoja ja asiakirjoja aitoina. Jos tilintarkastuksen aikana tunnistetut olosuhteet saavat tilintarkastajan epäilemään, että asiakirja ei mahdollisesti ole aito tai että asiakirjan ehtoja on muutettu ilman, että tästä on kerrottu tilintarkastajalle, hänen on jatkettava asian tutkimista. (Viittaus: kappale A10)

15. Silloin kun johdolle tai hallintoelimille osoitettuihin tiedusteluihin saadaan epäjohdonmukaisia vastauksia, tilintarkastajan on tutkittava nämä epäjohdonmukaisuudet.

Keskustelu toimeksiantotiimissä

16. ISA 315 (uudistettu 2019) edellyttää, että toimeksiantotiimin jäsenten välillä käydään keskustelua ja että toimeksiannosta vastuullinen henkilö päättää, mistä asioista kommunikoidaan niille tiimin jäsenille, jotka eivät osallistu keskusteluun.[6] Tässä keskustelussa on painotettava erityisesti sitä, kuinka ja missä kohdin yhteisön tilinpäätös voi olla altis väärinkäytöksestä johtuvalle olennaiselle virheellisyydelle sekä miten väärinkäytös voisi tapahtua. Keskustelua käytäessä ei pidä ottaa huomioon toimeksiantotiimin jäsenten mahdollisia käsityksiä siitä, että johto ja hallintoelimet ovat rehellisiä ja vilpittömiä. (Viittaus: kappaleet A11–A12)

Riskienarviointitoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet

17. Suorittaessaan ISA 315:n (uudistettu 2019) edellyttämiä riskienarviointitoimenpiteitä ja niihin liittyviä toimenpiteitä käsityksen muodostamiseksi yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta sekä yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä tilintarkastajan on tehtävä kappaleissa 18–25 tarkoitetut toimenpiteet hankkiakseen tietoa väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisessa käytettäväksi.

Johto ja muut yhteisössä toimivat

18. Tilintarkastajan on tehtävä johdolle tiedusteluja, jotka koskevat sitä:

(a) millaiseksi johto arvioi riskin, että tilinpäätös saattaa olla väärinkäytöksen vuoksi olennaisesti virheellinen, sekä minkä tyyppisiä ja miten laajoja tällaiset arviot ovat ja miten usein ne tehdään; (viittaus: kappaleet A13–A14)

(b) millaisten prosessien avulla johto tunnistaa väärinkäytösriskit yhteisössä ja vastaa niihin; tiedustelu kattaa myös erityiset väärinkäytösriskit, jotka johto on tunnistanut tai jotka on saatettu sen tietoon, tai ne liiketapahtumien lajit, tilien saldot tai tilinpäätöksessä esitettävät tiedot, joihin todennäköisesti liittyy väärinkäytösriski; (viittaus: kappale A15)

(c) mitä johto on kommunikoinut hallintoelimille prosesseista, joiden avulla väärinkäytösriskit tunnistetaan ja niihin vastataan yhteisössä, jos tällaista kommunikointia on tapahtunut; ja

(d) mitä johto on kommunikoinut työntekijöille liiketoimintakäytäntöjä ja eettistä käyttäytymistä koskevista näkemyksistään, jos tällaista kommunikointia on tapahtunut.

---

5 ISA 200, kappale 15

6 ISA 315 (uudistettu 2019), kappaleet 17–18

19. Tilintarkastajan on tehtävä tiedusteluja johdolle ja tarpeen mukaan muille yhteisössä toimiville todetakseen, onko näiden tiedossa yhteisöä koskevaa todellista, epäiltyä tai väitettyä väärinkäytöstä. (Viittaus: kappaleet A16–A18)

20. Niissä yhteisöissä, joissa on sisäinen tarkastus, tilintarkastajan on osoitettava tiedusteluja asiaankuuluville henkilöille kyseisessä toiminnossa selvittääkseen, onko heidän tiedossaan yhteisöä koskevaa todellista, epäiltyä tai väitettyä väärinkäytöstä, ja hankkiakseen tietoa siitä, mitkä ovat sisäisen tarkastuksen näkemykset väärinkäytösriskeistä. (Viittaus: kappale A19)

Hallintoelimet

21. Elleivät kaikki hallintoelinten jäsenet osallistu yhteisön toiminnan johtamiseen,[7] tilintarkastajan on muodostettava käsitys siitä, miten hallintoelimet valvovat prosesseja, joiden avulla johto tunnistaa väärinkäytösriskit yhteisössä ja vastaa niihin, sekä miten ne valvovat kontrolleja, jotka johto on järjestänyt pienentääkseen näitä riskejä. (Viittaus: kappaleet A20–A22)

22. Elleivät kaikki hallintoelinten jäsenet osallistu yhteisön toiminnan johtamiseen, tilintarkastajan on osoitettava tiedusteluja hallintoelimille selvittääkseen, onko näiden tiedossa yhteisöä koskevia todellisia, epäiltyjä tai väitettyjä väärinkäytöksiä. Osittain nämä tiedustelut tehdään, jotta saataisiin vahvistusta johdolle osoitettuihin tiedusteluihin saaduille vastauksille.

Tunnistetut epätavalliset tai odottamattomat yhteydet

23. Tilintarkastajan on arvioitava, voivatko epätavalliset tai odottamattomat yhteydet, esimerkiksi tulotileihin liittyvät yhteydet, jotka on tunnistettu suoritettaessa analyyttisia toimenpiteitä, viitata väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskeihin.

Muu informaatio

24. Tilintarkastajan on harkittava, viittaako muu hänen saamansa informaatio väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskeihin. (Viittaus: kappale A23)

Väärinkäytöksen riskitekijöiden arvioiminen

25. Tilintarkastajan on arvioitava, viittaako muiden riskienarviointitoimenpiteiden ja niihin liittyvien toimenpiteiden tuloksena saatu tieto yhden tai useamman väärinkäytöksen riskitekijän olemassaoloon. Vaikka väärinkäytöksen riskitekijät eivät välttämättä viittaa väärinkäytöksen esiintymiseen, niitä on kuitenkin usein esiintynyt olosuhteissa, joissa väärinkäytöksiä on tapahtunut, ja sen vuoksi ne voivat viitata väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskeihin. (Viittaus: kappaleet A24–A28)

Väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen

26. ISA 315:n (uudistettu 2019) mukaan tilintarkastajan on tunnistettava väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskit ja arvioitava niitä tilinpäätöstasolla sekä kannanottotasolla liiketapahtumien lajien, tilien saldojen ja tilinpäätöksessä esitettävien tietojen osalta.[8]

27. Väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskejä tunnistaessaan ja arvioidessaan tilintarkastajan on – perustuen olettamukseen, että tulouttamiseen liittyy väärinkäytösriskejä – arvioitava, minkä tyyppiset tuotot, tuottoja koskevat liiketapahtumat tai kannanotot aiheuttavat tällaisia riskejä. Kappaleessa 48 täsmennetään, millaista dokumentaatiota vaaditaan, kun tilintarkastaja toteaa, ettei kyseinen olettamus ole sovellettavissa toimeksiannon olosuhteissa, eikä hän näin ollen ole todennut tulouttamiseen liittyvän väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskiä. (Viittaus: kappaleet A29–A31)

28. Tilintarkastajan on käsiteltävä näitä arvioituja väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskejä merkittävinä riskeinä, ja näin ollen hänen on, siltä osin kuin hän ei jo ole näin tehnyt, tunnistettava kyseisiin riskeihin vastaavat yhteisön kontrollit, arvioitava niiden rakennetta ja todettava, onko ne otettu käyttöön.[9] (Viittaus: kappaleet A32–A33)

---

7 ISA 260 (uudistettu) *Kommunikointi hallintoelinten kanssa*, kappale 13

8 ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 28

9 ISA 315 (uudistettu 2019), kappaleet 26(a)(i) ja 26(d)

Toimenpiteet arvioituihin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi

Kokonaisnäkemykseen perustuvat toimenpiteet

29. ISA 330:n mukaan tilintarkastajan on päätettävä kokonaisnäkemykseen perustuvista toimenpiteistä, joilla vastataan arvioituihin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskeihin tilinpäätöstasolla.[10] (Viittaus: kappale A34)

30. Päättäessään kokonaisnäkemykseen perustuvista toimenpiteistä, joilla vastataan arvioituihin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskeihin tilinpäätöstasolla, tilintarkastajan on:

    (a) 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; (viittaus: kappaleet A35–A36)

    (b) arvioitava, voivatko tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valinta ja soveltaminen yhteisössä – erityisesti kun kyseessä ovat subjektiivisiin arvostuksiin ja monimutkaisiin liiketapahtumiin liittyvät laatimisperiaatteet – viitata vilpilliseen taloudelliseen raportointiin, joka johtuu johdon pyrkimyksestä manipuloida tulosta; ja

    (c) sisällytettävä tilintarkastustoimenpiteiden luonteen, ajoituksen ja laajuuteen valintaan ennalta arvaamattomuutta. (Viittaus: kappale A37)

Tilintarkastustoimenpiteet, joilla vastataan arvioituihin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskeihin kannanottotasolla

31. ISA 330:n mukaan tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava tilintarkastustoimenpiteitä, jotka ovat luonteeltaan, ajoitukseltaan ja laajuudeltaan sellaisia, että niillä vastataan arvioituihin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskeihin kannanottotasolla.[11] (Viittaus: kappaleet A38–A41)

Tilintarkastustoimenpiteet, joilla vastataan riskeihin, että johto sivuuttaa kontrolleja

32. Johto on väärinkäytösten toteuttamista ajatellen erityisessä asemassa, koska se pystyy manipuloimaan kirjanpitoaineistoa ja laatimaan vilpillisen tilinpäätöksen sivuuttamalla kontrolleja, jotka muuten näyttävät toimivan tehokkaasti. Vaikka riski siitä, että johto sivuuttaa kontrolleja, vaihtelee yhteisöittäin, kyseinen riski esiintyy kuitenkin kaikissa yhteisöissä. Koska tällainen sivuuttaminen voi tapahtua ennalta arvaamattomalla tavalla, kyseessä on väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riski ja täten merkittävä riski.

33. Riippumatta siitä, millaisiksi tilintarkastaja on arvioinut riskit siitä, että johto sivuuttaa kontrolleja, hänen on suunniteltava ja suoritettava tilintarkastustoimenpiteitä:

    (a) tarkastaakseen suoraan pääkirjaan tehtyjen vientien ja muiden tilinpäätöstä laadittaessa tehtyjen oikaisujen asianmukaisuutta. Tällaisessa tarkastuksessa käytettäviä tilintarkastustoimenpiteitä suunnitellessaan ja suorittaessaan tilintarkastajan on

        (i) tiedusteltava taloudellisen raportoinnin prosessiin osallistuvilta henkilöiltä pääkirjanpitovientien ja muiden oikaisujen käsittelyyn liittyvästä epäasianmukaisesta tai epätavallisesta toiminnasta;

        (ii) valittava tilikauden lopussa tehtyjä pääkirjanpitovientejä ja muita oikaisuja; ja

        (iii) harkittava, onko tarpeellista tarkastaa pääkirjanpitovientejä ja muita oikaisuja koko tilikauden ajalta; (viittaus: kappaleet A42–A45)

    (b) tarkastellakseen kirjanpidollisia arvioita mahdollisen tarkoitushakuisuuden varalta ja arvioidakseen, liittyykö vinoutuman – jos sellainen esiintyy – aiheuttaneisiin olosuhteisiin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskiä. Tätä tarkastelua suorittaessaan tilintarkastajan on:

---

10 ISA 330, kappale 5

11 ISA 330, kappale 6

(i) arvioitava, viittaavatko johdon ratkaisut ja päätökset tilinpäätökseen sisältyviä kirjanpidollisia arvioita tehtäessä – vaikka ne yksitellen tarkasteltuna olisivat kohtuullisia – siihen, että yhteisön johto on mahdollisesti saanut aikaan vinoutuman, johon voi liittyä väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riski. Jos näin on, tilintarkastajan on arvioitava tehdyt kirjanpidolliset arviot kokonaisuutena uudelleen; ja

(ii) tarkasteltava jälkikäteen johdon tekemiä harkintaan perustuvia ratkaisuja ja oletuksia, jotka liittyvät merkittäviin kirjanpidollisiin arvioihin edellisen vuoden tilinpäätöksessä. (viittaus: kappaleet A46–A48)

(c) sellaisten merkittävien liiketapahtumien osalta, jotka eivät kuulu yhteisön tavanomaiseen liiketoimintaan tai jotka muutoin vaikuttavat epätavallisilta, kun otetaan huomioon tilintarkastajan muodostama käsitys yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä ja muu tilintarkastusta suoritettaessa hankittu tieto, tilintarkastajan on arvioitava, viittaako liiketapahtumien liiketoiminnallinen peruste (tai sen puuttuminen) siihen, että liiketapahtumien toteuttamisen tarkoituksena voi olla vilpillinen taloudellinen raportointi tai varojen väärinkäytön salaaminen. (Viittaus: kappale A49)

34. Tilintarkastajan on ratkaistava, onko tarpeellista suorittaa edellä nimenomaisesti mainittujen tilintarkastustoimenpiteiden lisäksi muita toimenpiteitä, jotta vastattaisiin tunnistettuihin riskeihin siitä, että johto sivuuttaa kontrolleja (toisin sanoen kun esiintyy nimenomaisia lisäriskejä, jotka liittyvät siihen, että johto sivuuttaa kontrolleja, ja nämä riskit eivät tule katetuiksi toimenpiteillä, jotka suoritetaan kappaleen 33 mukaisten vaatimusten täyttämiseksi).

Tilintarkastusevidenssin arviointi (viittaus: kappale A50)

35. Tilintarkastajan on arvioitava, antavatko analyyttiset toimenpiteet, jotka suoritetaan tilintarkastuksen loppuvaiheessa muodostettaessa yleistä johtopäätöstä siitä, onko tilinpäätös yhdenmukainen tilintarkastajan yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä muodostaman käsityksen kanssa, viitteitä väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskistä, jota ei ole aiemmin havaittu. (Viittaus: kappale A51)

36. Jos tilintarkastaja tunnistaa virheellisyyden, hänen on arvioitava, antaako tällainen virheellisyys viitteitä väärinkäytöksestä. Jos tällaisia viitteitä esiintyy, tilintarkastajan on arvioitava kyseisen virheellisyyden vaikutuksia suhteessa tilintarkastukseen liittyviin muihin näkökohtiin, erityisesti johdon vahvistusilmoitusten luotettavuuteen, ja hänen on tiedostettava, että väärinkäytöstapaus ei todennäköisesti ole erillinen tapahtuma. (Viittaus: kappale A52)

37. Jos tilintarkastaja tunnistaa virheellisyyden, olennaisen tai epäolennaisen, ja hänellä on syytä uskoa, että se johtuu tai saattaa johtua väärinkäytöksestä ja että johto (erityisesti ylempi johto) on osallisena asiassa, tilintarkastajan on arvioitava väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskit uudelleen ja selvitettävä uudelleenarvioinnin vaikutus niiden tilintarkastustoimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen, joilla vastataan arvioituihin riskeihin. Arvioidessaan aiemmin hankitun tilintarkastusevidenssin luotettavuutta uudelleen tilintarkastajan on myös harkittava, viittaavatko jotkin olosuhteet tai tilanteet mahdolliseen yhteistyössä tapahtuneeseen epärehelliseen toimintaan, johon on osallistunut työntekijöitä, johtoa tai kolmansia osapuolia. (Viittaus: kappale A53)

38. Jos tilintarkastaja varmistuu siitä, että tilinpäätös on väärinkäytöksen seurauksena olennaisesti virheellinen, tai hän ei pysty tekemään asiasta johtopäätöstä, tilintarkastajan on arvioitava tämän vaikutuksia tilintarkastukseen. (Viittaus: kappale A54)

Tilintarkastaja ei pysty jatkamaan toimeksiannon suorittamista

39. Jos tilintarkastaja joutuu väärinkäytöksestä tai epäillystä väärinkäytöksestä johtuvan virheellisyyden seurauksena sellaisiin poikkeuksellisiin olosuhteisiin, joissa hänen mahdollisuutensa jatkaa tilintarkastuksen suorittamista vaarantuvat, tilintarkastajan on:

(a) selvitettävä, mitkä ovat hänen ammatilliset ja lakiin perustuvat velvollisuutensa kyseisissä olosuhteissa ja onko hän velvollinen raportoimaan sille tai niille, jotka ovat valinneet tilintarkastajan, tai joissakin tapauksissa sääntelyviranomaisille;

(b) jos toimeksiannosta luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista, harkittava, olisiko hänen asianmukaista luopua toimeksiannosta; ja

(c) jos tilintarkastaja luopuu, hänen on:

(i) keskusteltava johdon kanssa asianmukaisella tasolla sekä hallintoelinten kanssa toimeksiannosta luopumisesta ja luopumiseen johtaneista syistä; ja

(ii) selvitettävä, velvoittaako jokin ammatillinen tai lakiin perustuva vaatimus raportoimaan toimeksiannosta luopumisesta ja luopumiseen johtaneista syistä sille tai niille, jotka ovat valinneet tilintarkastajan, tai joissakin tapauksissa sääntelyviranomaisille. (Viittaus: kappaleet A55-A58)

Kirjalliset vahvistusilmoitukset

40. Tilintarkastajan on hankittava johdolta ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimiltä kirjalliset vahvistusilmoitukset siitä, että:

(a) nämä ilmoittavat hyväksyvänsä vastuunsa väärinkäytösten ehkäisemiseen ja havaitsemiseen tarkoitetun sisäisen valvonnan suunnittelusta, käyttöönotosta ja ylläpidosta;

(b) nämä ovat antaneet tilintarkastajalle tulokset johdon tekemästä arvioinnista, joka koskee riskiä siitä, että tilinpäätös saattaa olla väärinkäytöksen vuoksi olennaisesti virheellinen;

(c) nämä ovat ilmoittaneet tilintarkastajalle tiedossaan olevasta yhteisöä koskevasta väärinkäytöksestä tai epäillystä väärinkäytöksestä, johon on osallisena:

(i) johtoon kuuluvia;

(ii) työntekijöitä, joilla on merkittävä rooli sisäisessä valvonnassa; tai

(iii) muita, jos väärinkäytöksellä saattaisi olla olennainen vaikutus tilinpäätökseen; ja

(d) nämä ovat ilmoittaneet tilintarkastajalle tiedossaan olevista yhteisön tilinpäätökseen vaikuttavista väitetyistä tai epäillyistä väärinkäytöksistä, joista on saatu tieto nykyisiltä tai entisiltä työntekijöiltä, analyytikoilta, viranomaisilta tai muilta tahoilta. (Viittaus: kappaleet A59–A60)

Kommunikointi johdolle ja hallintoelinten kanssa

41. Jos tilintarkastaja on tunnistanut väärinkäytöksen tai saanut väärinkäytöksen mahdolliseen esiintymiseen viittaavaa tietoa, hänen on, ellei 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. (Viittaus: kappaleet A61–A62)

42. Elleivät kaikki hallintoelinten jäsenet osallistu yhteisön toiminnan johtamiseen, tilintarkastajan on tunnistettuaan väärinkäytöksen tai epäillessään väärinkäytöstä, johon on osallisena:

(a) johtoon kuuluvia;

(b) työntekijöitä, joilla on merkittävä rooli sisäisessä valvonnassa; tai

(c) muita, kun väärinkäytös johtaa tilinpäätöksen olennaiseen virheellisyyteen,

kommunikoitava näistä seikoista hallintoelinten kanssa oikea-aikaisesti. Jos tilintarkastaja epäilee väärinkäytöstä, johon on osallisena johtoon kuuluvia, tilintarkastajan on kommunikoitava näistä epäilyistä hallintoelinten kanssa ja keskusteltava niiden kanssa tilintarkastuksen loppuun saattamiseksi välttämättömien tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta. Tällaista kommunikointia hallintoelinten kanssa vaaditaan, ellei säädöksessä tai määräyksessä kielletä sitä. (Viittaus: kappaleet A61, A63–A65)

43. Tilintarkastajan on, ellei säädöksessä tai määräyksessä kielletä sitä, kommunikoitava hallintoelinten kanssa mahdollisista muista väärinkäytöksiin liittyvistä seikoista, jotka tilintarkastajan harkinnan mukaan ovat relevantteja näiden elinten velvollisuuksien kannalta. (Viittaus: kappaleet A61, A66)

Raportoiminen väärinkäytöksestä yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalle viranomaiselle

44. Jos tilintarkastaja on tunnistanut väärinkäytöksen tai epäilee väärinkäytöstä, hänen on selvitettävä, onko säädöksessä, määräyksessä tai relevanteissa eettisissä vaatimuksissa: (viittaus: kappaleet A67–A69)

    (a) vaatimusta siitä, että tilintarkastaja raportoi yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalle viranomaiselle.

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

Dokumentointi

45. Tilintarkastajan on sisällytettävä seuraavat seikat tilintarkastusdokumentaatioon[12], joka koskee ISA 315:n (uudistettu 2019)[13] edellyttämää olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamista ja arviointia:

    (a) merkittävät päätökset, jotka on tehty keskusteltaessa toimeksiantotiimin jäsenten kesken yhteisön tilinpäätöksen alttiudesta väärinkäytöksestä johtuvalle olennaiselle virheellisyydelle;

    (b) tunnistetut ja arvioidut väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskit tilinpäätöstasolla ja kannanottotasolla; ja

    (c) kontrollitoiminnot-komponenttiin sisältyvät tunnistetut kontrollit, jotka vastaavat väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskeihin.

46. Tilintarkastajan on sisällytettävä seuraavat seikat tilintarkastusdokumentaatioon, joka koskee ISA 330:n edellyttämiä tilintarkastajan toimenpiteitä arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi:[14]

    (a) kokonaisnäkemykseen perustuvat toimenpiteet, joilla vastataan arvioituihin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskeihin tilinpäätöstasolla, sekä tilintarkastustoimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus sekä näiden toimenpiteiden liittyminen arvioituihin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskeihin kannanottotasolla; ja

    (b) tilintarkastustoimenpiteiden tulokset – myös niiden toimenpiteiden, jotka on suunniteltu vastaamaan riskiin siitä, että johto sivuuttaa kontrolleja.

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

48. Jos tilintarkastaja on todennut, ettei olettamus siitä, että tulouttamiseen liittyy väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riski, ole sovellettavissa kyseisen toimeksiannon olosuhteissa, hänen on sisällytettävä tilintarkastusdokumentaatioon syyt tällaiseen johtopäätökseen.

* * *

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Väärinkäytösten ominaispiirteet (viittaus: kappale 3)

A1. Riippumatta siitä, onko väärinkäytöksessä kyse vilpillisestä taloudellisesta raportoinnista vai varojen väärinkäytöstä, siihen liittyy yllyke tai paine väärinkäytöksen tekemiseen, havaittu tilaisuus toteuttaa se sekä kyky jollakin tavoin perustella teko itselleen. Esimerkiksi:

---

12 ISA 230 *Tilintarkastusdokumentaatio*, kappaleet 8–11 ja kappale A6

13 ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 38

14 ISA 330, kappale 28

- Vilpilliseen taloudelliseen raportointiin voi olla yllykkeitä tai painetta, kun johdolla on yhteisön ulkopuolelta tai yhteisön sisältä tulevia paineita saavuttaa odotettu (ja mahdollisesti epärealistinen) tulostavoite tai taloudellinen lopputulema – erityisesti sen vuoksi, että taloudellisten tavoitteiden saavuttamatta jäämisestä voi koitua johdolle merkittäviä seurauksia. Vastaavasti henkilöillä voi olla yllykkeenä varojen väärinkäyttöön esimerkiksi se, että he elävät yli varojensa.
- Havaittu tilaisuus tehdä väärinkäytös voi olla olemassa, kun henkilö uskoo, että sisäinen valvonta on mahdollista sivuuttaa, esimerkiksi koska henkilö on luottamusasemassa tai koska hänellä on tietoa yksittäisistä puutteellisuuksista sisäisessä valvonnassa.
- Henkilöt saattavat kyetä perustelemaan vilpillisen teon itselleen. Joillakin henkilöillä on sellainen asenne tai luonne tai sellaiset eettiset arvot, jotka sallivat tietoisen ja tarkoituksellisen epärehellisen teon. Kuitenkin myös muutoin rehelliset henkilöt saattavat tehdä väärinkäytöksiä ympäristössä, jossa heihin kohdistuu riittävästi paineita.

A2. Vilpillinen taloudellinen raportointi käsittää tahalliset virheellisyydet, myös lukujen tai muiden tilinpäätöksessä esitettävien tietojen poisjättämisen, tilinpäätöksen käyttäjien erehdyttämiseksi. Se voi johtua siitä, että johto pyrkii manipuloimaan tulosta tarkoituksenaan harhauttaa tilinpäätöksen käyttäjiä vaikuttamalla näiden käsitykseen yhteisön tuloksellisuudesta ja kannattavuudesta. Tällainen tuloksen manipulointi saattaa alkaa johdon pienistä teoista tai oletusten ja ratkaisujen pienistä epäasianmukaisista muutoksista. Paineet ja yllykkeet saattavat johtaa näiden tekojen laajentumiseen niin, että tuloksena on vilpillinen taloudellinen raportointi. Tällainen tilanne saattaa syntyä, kun johto, jolla on paineita täyttää markkinoiden odotukset tai joka haluaa maksimoida tulokseen perustuvan kompensaation määrän, päätyy tarkoituksellisesti ratkaisuihin, jotka johtavat vilpilliseen taloudelliseen raportointiin tekemällä tilinpäätöksestä olennaisesti virheellisen. Joissakin yhteisöissä johto saattaa olla motivoitunut pienentämään tulosta olennaisesti minimoidakseen veroja tai paisuttamaan tulosta turvatakseen pankkirahoituksen.

A3. Vilpillinen taloudellinen raportointi voidaan toteuttaa seuraavilla tavoilla:

- manipuloimalla, vääristelemällä (väärennökset mukaan lukien) tai muuttamalla kirjanpitoaineistoa tai sitä tukevaa aineistoa, johon perustuen tilinpäätös laaditaan.
- esittämällä tapahtumat, liiketoimet tai muut merkittävät tiedot väärin tilinpäätöksessä tai jättämällä ne tahallisesti pois tilinpäätöksestä.
- soveltamalla laskentaperiaatteita tahallisesti väärin tilinpäätökseen sisältyvien lukujen, erien luokittelun, esittämistavan tai tilinpäätöksessä esitettävien tietojen osalta.

A4. Vilpilliseen taloudelliseen raportointiin liittyy yleensä se, että johto sivuuttaa kontrolleja, jotka ehkä muutoin näyttävät toimivan tehokkaasti. Johto voi tehdä väärinkäytöksen sivuuttamalla kontrollit tarkoituksellisesti esimerkiksi seuraavilla tavoilla:

- tekemällä pääkirjanpitoon tekaistuja vientejä erityisesti lähellä tilikauden päättymistä manipuloidakseen liiketoiminnan tulosta tai saavuttaakseen muita tavoitteita.
- muuttamalla tilien saldojen arvioinnissa käytettäviä oletuksia ja ratkaisuja epäasianmukaisesti.
- jättämällä tilikauden aikana toteutuneita tapahtumia tai liiketoimia pois tilinpäätöksestä taikka kirjaamalla ne liian aikaisin tai liian myöhään.
- jättämällä esittämättä, hämärtämällä tai esittämällä virheellisesti sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan vaadittavia tai oikean ja riittävän kuvan antamiseksi tarpeellisia tietoja.
- salaamalla seikkoja, jotka saattaisivat vaikuttaa tilinpäätökseen sisältyviin lukuihin.
- ryhtymällä monimutkaisiin liiketoimiin, jotka on rakennettu niin, että ne antavat virheellisen kuvan yhteisön taloudellisesta asemasta tai taloudellisesta tuloksesta.
- muuttamalla merkittäviin ja epätavallisiin liiketapahtumiin liittyviä asiakirjoja ja ehtoja.

A5. Varojen väärinkäyttö käsittää yhteisön varojen varastamisen, ja siihen syyllistyvät usein työntekijät määrien jäädessä suhteellisen pieniksi ja epäolennaisiksi. Siihen saattaa kuitenkin osallistua myös johto, joka pystyy yleensä paremmin peittämään tai salaamaan väärinkäytön vaikeasti havaittavilla tavoilla. Varojen väärinkäyttö saattaa tapahtua usealla eri tavalla, kuten esimerkiksi:

- kavaltamalla maksusuorituksia (esimerkiksi väärinkäyttämällä perittyjä saamisia tai ohjaamalla kirjanpidosta poistettuja saamisia koskevat maksusuoritukset henkilökohtaisille pankkitileille).
- varastamalla aineellista tai aineetonta omaisuutta (esimerkiksi varastamalla vaihto-omaisuushyödykkeitä henkilökohtaiseen käyttöön tai myytäväksi, varastamalla romua jälleenmyyntiä varten, toimimalla epärehellisesti yhteistyössä kilpailijan kanssa paljastamalla tälle teknologiaan liittyvää tietoa maksua vastaan).
- saamalla yhteisö maksamaan tavaroista ja palveluista, joita se ei ole vastaanottanut (esimerkiksi maksut kuvitteellisille myyjille, tavarantoimittajien antamat asiattomat edut yhteisön ostohenkilöstölle korvauksena korkeammista hinnoista, maksut kuvitteellisille työntekijöille).
- käyttämällä yhteisön varoja henkilökohtaisiin tarkoituksiin (esimerkiksi käyttämällä yhteisön varoja henkilökohtaisen lainan tai lähipiiriin kuuluvalle annetun lainan vakuutena).

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

Vastuu väärinkäytösten estämisestä ja havaitsemisesta

Tilintarkastajan velvollisuudet (viittaus: kappale 9)

A6. Säädöksessä, määräyksessä tai relevanteissa eettisissä vaatimuksissa voidaan edellyttää, että tilintarkastaja suorittaa lisää toimenpiteitä ja ryhtyy lisätoimiin. Esimerkiksi IESBAn *Kansainväliset eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille (sisältäen Kansainväliset riippumattomuusstandardit)* (IESBAn eettiset säännöt) sisältävät vaatimuksen siitä, että tilintarkastaja toimii säädösten ja määräysten tunnistetun tai epäillyn noudattamatta jättämisen suhteen ja ratkaisee, tarvitaanko lisätoimenpiteitä. Tällaisia toimenpiteitä voivat olla kommunikoiminen säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä toimeksiantotiimiin kuuluvien tilintarkastajien tai sellaisten muiden tilintarkastajien välillä, jotka suorittavat konserniin kuuluviin yhteisöihin tai liiketoimintayksikköihin kohdistuvaa työtä muussa tarkoituksessa kuin konsernitilinpäätöksen tilintarkastusta varten.[15]

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A7. 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 virheellisyyden riskien huomioon ottamiseen, vaan niihin voi kuulua myös laajempi velvollisuus tarkastella väärinkäytösriskejä.

Ammatillinen skeptisyys (viittaus: kappaleet 13–15)

A8. Ammatillisen skeptisyyden säilyttäminen edellyttää, että pidetään jatkuvasti esillä kysymystä siitä, viittaako hankittu tieto ja tilintarkastusevidenssi väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden mahdolliseen olemassaoloon. Siihen kuuluu tilintarkastusevidenssinä käytettävän tiedon luotettavuuden ja tiedon tuottamista ja säilyttämistä koskevien kontrollitoiminnot-komponenttiin sisältyvien tunnistettujen kontrollien, jos niitä on, arvioiminen. Väärinkäytösten ominaispiirteiden vuoksi ammatillinen skeptisyys on tilintarkastajalle erityisen tärkeä tarkasteltaessa väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskejä.

[15] Ks. esim. IESBAn eettisten sääntöjen kappaleet R360.16–360.18 A1.

A9. Vaikka tilintarkastajan ei voida odottaa jättävän kokonaan huomioon ottamatta aikaisempaa kokemustaan yhteisön johdon ja hallintoelinten rehellisyydestä ja vilpittömyydestä, ammatillinen skeptisyys on tilintarkastajalle erityisen tärkeää väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskejä arvioitaessa, koska olosuhteet ovat saattaneet muuttua.

A10. ISA-standardien mukaisesti suoritettava tilintarkastus sisältää vain harvoin asiakirjojen aitouden todentamista, eikä tilintarkastajaa ole koulutettu tällaisen todentamisen asiantuntijaksi, eikä hänen myöskään oleteta olevan sellainen.[16] Kuitenkin kun tilintarkastaja tunnistaa olosuhteita, joiden johdosta hänellä on syytä uskoa, ettei jokin asiakirja mahdollisesti ole aito tai että asiakirjan ehtoja on muutettu ilman että tilintarkastaja on tästä tietoinen, mahdollisia jatkotoimenpiteitä asian tutkimiseksi voivat olla:

- vahvistuksen hankkiminen suoraan kolmannelta osapuolelta.
- erityisasiantuntijan käyttäminen asiakirjan aitouden arvioimiseen.

Keskustelu toimeksiantotiimissä (viittaus: kappale 16)

A11. Toimeksiantotiimin jäsenten kesken käytävä keskustelu yhteisön tilinpäätöksen alttiudesta väärinkäytöksestä johtuvalle olennaiselle virheellisyydelle:

- antaa toimeksiantotiimin kokeneemmille jäsenille mahdollisuuden jakaa näkemyksiään siitä, miten ja missä kohdin tilinpäätös saattaa olla altis väärinkäytöksestä johtuvalle olennaiselle virheellisyydelle.
- antaa tilintarkastajalle mahdollisuuden päättää, mikä on asianmukainen tapa vastata tällaiseen alttiuteen ja ketkä toimeksiantotiimin jäsenistä toteuttavat tietyt tilintarkastustoimenpiteet.
- antaa tilintarkastajalle mahdollisuuden päättää, miten tilintarkastustoimenpiteiden tuloksista kommunikoidaan toimeksiantotiimin jäsenten kesken ja miten suhtaudutaan tilintarkastajan tietoon mahdollisesti tuleviin väärinkäytösväitteisiin.

A12. Keskusteluun voi kuulua esimerkiksi, että:

- vaihdetaan ajatuksia toimeksiantotiimin jäsenten kesken siitä, miten ja missä kohdin he uskovat yhteisön tilinpäätöksen (sisältäen yksittäiset tilinpäätöslaskelmat ja kaikki tilinpäätöksessä esitettävät tiedot) mahdollisesti olevan altis väärinkäytöksestä johtuvalle olennaiselle virheellisyydelle, miten johto voisi toteuttaa vilpillistä taloudellista raportointia ja peitellä sitä, ja miten yhteisön varoja saatettaisiin käyttää väärin.
- käsitellään sellaisia seikkoja, jotka saattaisivat olla viitteitä tuloksen manipuloinnista, ja sellaisia käytäntöjä, joita johto saattaisi noudattaa manipuloidakseen tulosta ja jotka voisivat johtaa vilpilliseen taloudelliseen raportointiin.
- käsitellään riskiä siitä, että johto saattaa yrittää esittää tilinpäätöksessä tietoja tavalla, joka saattaa vaikeuttaa oikean käsityksen saamisen esitettävistä seikoista (esimerkiksi sisällyttämällä liikaa epäolennaista tietoa tai käyttämällä epäselvää tai monitulkintaista kieltä).
- käsitellään sellaisia yhteisöön vaikuttavia tiedossa olevia ulkoisia ja sisäisiä tekijöitä, jotka saattavat luoda johdolle tai muille yllykkeen tai paineen väärinkäytöksen tekemiseen, tarjota tilaisuuden väärinkäytöksen tekemiseen ja viitata sellaiseen kulttuuriin tai toimintaympäristöön, joka antaa johdolle tai muille mahdollisuuden perustella itselleen väärinkäytöksen tekemisen.
- käsitellään johdon osallistumista niiden työntekijöiden valvontaan, jotka pääsevät käsiksi käteisvaroihin tai muihin väärinkäytöksille alttiisiin varoihin.
- käsitellään johdon tai työntekijöiden käyttäytymisessä tai elintavoissa tapahtuneita epätavallisia tai selittämättömiä muutoksia, jotka ovat tulleet toimeksiantotiimin tietoon.
- painotetaan, että on tärkeää säilyttää koko tilintarkastuksen ajan oikeanlainen asennoituminen väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden mahdollisuuteen.

[16] ISA 200, kappale A52

- käsitellään sitä, millaiset olosuhteet voisivat toteutuessaan viitata väärinkäytöksen mahdollisuuteen.
- käsitellään sitä, miten suoritettavien tilintarkastustoimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen sisällytetään ennalta arvaamattomuutta.
- käsitellään sitä, mitkä ovat ne tilintarkastustoimenpiteet, joilla voitaisiin vastata yhteisön tilinpäätöksen alttiuteen väärinkäytöksestä johtuvalle olennaiselle virheellisyydelle, sekä sitä, ovatko tietyn tyyppiset tilintarkastustoimenpiteet muita tehokkaampia.
- käsitellään tilintarkastajan tietoon tulleita väärinkäytösväitteitä.
- käsitellään riskiä siitä, että johto sivuuttaa kontrolleja.

Riskienarviointitoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet

Johdolle tehtävät tiedustelut

Johdon tekemä arvio väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskistä (viittaus: kappale 18(a))

A13. Johto hyväksyy vastuunsa yhteisön sisäisestä valvonnasta ja yhteisön tilinpäätöksen laatimisesta. Näin ollen tilintarkastajan on asianmukaista tiedustella johdolta sen itsensä arvioimasta väärinkäytösriskistä sekä väärinkäytösten estämiseen ja havaitsemiseen tarkoitetuista kontrolleista. Johdon tekemän tällaista riskiä ja tällaisia kontrolleja koskevan arvioinnin luonne ja laajuus sekä se, kuinka usein arviointi tehdään, ovat erilaisia eri yhteisöissä. Joissakin yhteisöissä johto saattaa tehdä yksityiskohtaisia arviointeja vuosittain tai osana jatkuvaa seurantaa. Toisissa yhteisöissä johdon tekemä arviointi saattaa olla epävirallisempaa ja tapahtua harvemmin. Johdon tekemän arvioinnin luonne ja laajuus sekä se, miten usein arviointi tehdään, ovat relevantteja sen käsityksen kannalta, jonka tilintarkastaja muodostaa yhteisön valvontaympäristöstä. Jos johto ei esimerkiksi ole lainkaan arvioinut väärinkäytösriskiä, tämä seikka saattaa joissakin olosuhteissa antaa viitteitä siitä, ettei johto pidä sisäistä valvontaa tärkeänä.

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A14. Joissakin, erityisesti pienehköissä yhteisöissä johdon tekemä arviointi saattaa painottua työntekijän väärinkäytöksen tai varojen väärinkäytön riskeihin.

Prosessi, jonka avulla johto tunnistaa väärinkäytösriskit ja vastaa niihin (viittaus: kappale 18(b))

A15. Kun kyseessä ovat yhteisöt, joilla on toimintaa useassa eri paikassa, johdon prosesseihin voi kuulua eri tasoilla tapahtuvaa toimipaikkojen tai liiketoimintasegmenttien seurantaa. Johto on myös saattanut yksilöidä tiettyjä toimipaikkoja tai liiketoimintasegmenttejä, joissa väärinkäytösriski on todennäköisempi.

Johdolle ja muille yhteisössä toimiville osoitettavat tiedustelut (viittaus: kappale 19)

A16. Tiedustelut, joita tilintarkastaja osoittaa johdolle, saattavat tuottaa hyödyllistä tietoa riskeistä, että tilinpäätöksessä on työntekijän väärinkäytöksestä johtuva olennainen virheellisyys. Tällaiset tiedustelut eivät kuitenkaan todennäköisesti tuota hyödyllistä tietoa riskeistä, että tilinpäätöksessä on johdon väärinkäytöksestä johtuva olennainen virheellisyys. Tiedustelut, jotka osoitetaan muille yhteisöissä toimiville, saattavat antaa henkilöille mahdollisuuden välittää tilintarkastajalle sellaista tietoa, joka ei ehkä muuten välittyisi.

A17. Muita henkilöitä, joille tilintarkastaja saattaa osoittaa tiedusteluja väärinkäytöksen olemassaolosta tai väärinkäytösepäilystä, ovat yhteisössä esimerkiksi:

- operatiivinen henkilöstö, joka ei ole välittömästi osallisena taloudellisen raportoinnin prosessissa.
- työntekijät eri organisaatiotasoilla.
- työntekijät, jotka osallistuvat monimutkaisten tai epätavallisten liiketapahtumien alkuunsaattamiseen, käsittelyyn tai kirjaamiseen, sekä henkilöt, jotka valvovat tai seuraavat näiden työntekijöiden tehtäviä.

- yhteisön lakimies.
- eettisistä asioista vastaava tai tähän verrattava henkilö.
- henkilö tai henkilöt, jonka tai joiden tehtävänä on väärinkäytösväitteiden käsittely.

A18. Johto pystyy usein parhaiten toteuttamaan väärinkäytöksen. Näin ollen kun tilintarkastaja arvioi johdolle tekemiinsä tiedusteluihin saatuja vastauksia ammatillista skeptisyyttä noudattaen, hän voi katsoa tarpeelliseksi hankkia muuta tietoa vahvistamaan tiedusteluihin saatuja vastauksia.

Sisäiselle tarkastukselle osoitettavat tiedustelut (viittaus: kappale 20)

A19. ISA 315 (uudistettu 2019) ja ISA 610 (uudistettu 2013) sisältävät vaatimuksia ja ohjeistusta, jotka ovat relevantteja sellaisten yhteisöjen tilintarkastuksessa, joilla on sisäinen tarkastus.[17] Kun tilintarkastaja täyttää kyseisten ISA-standardien mukaisia vaatimuksia väärinkäytösten osalta, hän voi tiedustella sisäisen tarkastuksen nimenomaisista toimenpiteistä, esimerkiksi:

- mitä toimenpiteitä sisäinen tarkastus on vuoden aikana suorittanut väärinkäytösten havaitsemiseksi.
- onko johto vastannut näiden toimenpiteiden tuloksena tehtyihin havaintoihin asianmukaisella tavalla.

Käsityksen muodostaminen hallintoelinten suorittamasta valvonnasta (viittaus: kappale 21)

A20. Yhteisön hallintoelimet valvovat järjestelmiä, jotka yhteisössä on luotu riskien seurantaa, talouden valvontaa ja lakien noudattamista varten. Hallinto- ja ohjausjärjestelmään liittyvät käytännöt ovat useissa maissa pitkälle kehittyneitä, ja hallintoelimillä on aktiivinen rooli valvonnassa, joka kohdistuu väärinkäytösriskien arviointiin ja tällaisiin riskeihin vastaaviin kontrolleihin yhteisössä. Koska hallintoelinten ja johdon velvollisuudet voivat poiketa toisistaan eri yhteisöissä ja eri maissa, on tärkeää, että tilintarkastajalla on käsitys molempien velvollisuuksista, jotta hän pystyy muodostamaan käsityksen asianomaisten henkilöiden toteuttamasta valvonnasta.[18]

A21. Käsityksen muodostaminen hallintoelinten suorittamasta valvonnasta voi antaa näkemyksiä yhteisön alttiudesta johdon väärinkäytöksille, väärinkäytösriskeihin vastaavien kontrollien riittävyydestä sekä johdon pätevyydestä ja rehellisyydestä. Tilintarkastaja voi muodostaa tämän käsityksen monella eri tavalla, esimerkiksi osallistumalla kokouksiin, joissa tällaisista asioista keskustellaan, lukemalla kyseisten kokousten pöytäkirjoja tai osoittamalla tiedusteluja hallintoelimille.

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A22. Joissakin tapauksissa kaikki hallintoelinten jäsenet osallistuvat yhteisön toiminnan johtamiseen. Näin voi olla pienessä yhteisössä, jossa yksi omistaja johtaa yhteisöä eikä kenelläkään muulla ole hallintoon ja ohjaukseen kuuluvaa roolia. Tällöin tilintarkastaja ei yleensä tee asian suhteen mitään, koska johdosta erillään tapahtuvaa valvontaa ei ole.

Muun tiedon huomioon ottaminen (viittaus: kappale 24)

A23. Analyyttisten toimenpiteiden avulla hankitun tiedon lisäksi myös muu yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta sekä yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä hankittu tieto saattaa olla avuksi väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisessa. Tiimin jäsenten kesken käytävä keskustelu saattaa tuottaa tietoa, josta on apua tällaisten riskien tunnistamisessa. Lisäksi tieto, joka on saatu asiakassuhteen hyväksymis- tai jatkamisprosessin yhteydessä, sekä kokemus, joka on saatu yhteisölle suoritetuissa muissa toimeksiannoissa, esimerkiksi osavuosiinformaation yleisluonteisissa tarkastuksissa, voi olla relevanttia väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisen kannalta.

---

17 ISA 315 (uudistettu 2019), kappaleet 14(a) ja 24(a)(ii), sekä ISA 610 (uudistettu 2013) *Sisäisten tarkastajien tekemän työn käyttäminen*

18 ISA 260:n (uudistettu) kappaleissa A1–A8 käsitellään sitä, minkä tahon kanssa tilintarkastaja kommunikoi silloin, kun yhteisön hallinto- ja ohjausjärjestelmän rakenne ei ole selkeästi määritelty.

Väärinkäytöksen riskitekijöiden arvioiminen (viittaus: kappale 25)

A24. Väärinkäytöstä on yleensä peitelty, mikä voi tehdä sen havaitsemisen erittäin vaikeaksi. Tilintarkastaja voi kuitenkin tunnistaa tapahtumia tai olosuhteita, jotka viittaavat väärinkäytöksen tekemiseen liittyvään yllykkeeseen tai paineeseen tai antavat tilaisuuden väärinkäytöksen tekemiseen (väärinkäytöksen riskitekijöitä). Esimerkiksi:

- tarve täyttää kolmansien osapuolten odotukset oman pääoman ehtoisen lisärahoituksen saamiseksi saattaa luoda painetta väärinkäytöksen tekemiseen;
- merkittävien bonusten myöntäminen, jos epärealistiset tulostavoitteet saavutetaan, saattaa antaa yllykkeen väärinkäytöksen tekemiseen; ja
- valvontaympäristö, joka ei ole tehokas, voi antaa tilaisuuden väärinkäytöksen tekemiseen.

A25. Väärinkäytöksen riskitekijöitä ei ole helppoa laittaa tärkeysjärjestykseen. Väärinkäytöksen riskitekijöiden merkittävyys vaihtelee paljon. Joitakin näistä tekijöistä esiintyy yhteisöissä, joissa nimenomaiset olosuhteet eivät viittaa olennaisen virheellisyyden riskeihin. Näin ollen vaaditaan ammatillista harkintaa ratkaistaessa, onko jokin väärinkäytöksen riskitekijä olemassa ja onko se otettava huomioon arvioitaessa riskejä siitä, että tilinpäätös on väärinkäytöksen johdosta olennaisesti virheellinen.

A26. Liitteessä 1 on esimerkkejä vilpilliseen taloudelliseen raportointiin ja varojen väärinkäyttöön liittyvistä väärinkäytöksen riskitekijöistä. Nämä esimerkinomaiset riskitekijät on luokiteltu niiden kolmen tekijän perusteella, joita yleensä esiintyy väärinkäytösten yhteydessä:

- yllyke tai paine väärinkäytöksen tekemiseen;
- havaittu tilaisuus väärinkäytöksen tekemiseen; ja
- kyky perustella vilpillinen teko itselleen.

Väärinkäytöksen riskitekijät voivat liittyä sellaisista olosuhteista johtuviin yllykkeisiin, paineisiin tai tilaisuuksiin, joista syntyy alttius virheellisyydelle ennen kontrollien huomioon ottamista. Väärinkäytöksen riskitekijät, joihin kuuluu johdon tahallinen tarkoitushakuisuus, ovat ominaisriskitekijöitä [19] siltä osin kuin ne vaikuttavat ominaisriskiin. Väärinkäytöksen riskitekijät voivat myös liittyä yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmässä vallitseviin olosuhteisiin, jotka antavat tilaisuuksia väärinkäytöksen tekemiseen tai voivat vaikuttaa johdon asenteeseen tai kykyyn perustella vilpilliset teot itselleen. Väärinkäytöksen riskitekijät, jotka kuvastavat vilpillisen teon perustelemisen mahdollistavaa asennetta, eivät välttämättä kiinnitä tilintarkastajan huomiota. Tällaisen informaation olemassaolo saattaa kuitenkin tulla tilintarkastajan tietoon esimerkiksi hänen muodostaessaan vaadittavaa käsitystä yhteisön valvontaympäristöstä.[20] Vaikka liitteessä 1 kuvatut väärinkäytöksen riskitekijät kattavat useita tilintarkastajan tavallisesti kohtaamia tilanteita, ne ovat ainoastaan esimerkkejä, ja myös muita riskitekijöitä saattaa olla olemassa.

A27. Yhteisön koolla, monimutkaisuudella ja omistusrakenteella on merkittävä vaikutus arvioitaessa, mitkä väärinkäytöksen riskitekijät ovat relevantteja. Esimerkiksi suuressa yhteisössä voi olla tekijöitä, jotka yleisesti rajoittavat johdon epäasianmukaista menettelyä, esimerkiksi:

- hallintoelinten suorittama tehokas valvonta.
- tehokas sisäinen tarkastus.
- kirjallisten menettelytapaohjeiden olemassaolo ja täytäntöönpano.

Lisäksi väärinkäytöksen riskitekijöiden tarkastelu operatiivisella liiketoimintasegmentin tasolla voi johtaa erilaisiin näkemyksiin kuin tarkastelu koko yhteisön tasolla.

---

19 ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 12(f)

20 ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 21

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A28. Kun on kyse pienestä yhteisöstä, jotkin tai kaikki näistä tarkasteluista voivat olla soveltumattomia tai vähemmän relevantteja. Pienehkössä yhteisössä ei esimerkiksi ehkä ole kirjallisia menettelytapaohjeita, mutta siellä on sen sijaan voinut kehittyä kulttuuri, jossa korostetaan vilpittömyyden ja eettisen käyttäytymisen tärkeyttä suullisen viestinnän ja johdon esimerkin avulla. Yhden henkilön ylivalta pienen yhteisön johtamisessa ei yleensä sinänsä tarkoita, että johto ei kykenisi osoittamaan 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 sisäisessä valvonnassa, koska johdon on mahdollista sivuuttaa kontrolleja.

Väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen

Tulouttamista koskevat väärinkäytösriskit (viittaus: kappale 27)

A29. Olennainen virheellisyys, joka johtuu tulouttamiseen liittyvästä vilpillisestä taloudellisesta raportoinnista, aiheutuu usein siitä, että tuottoja kirjataan liian paljon esimerkiksi tulouttamalla myyntiä liian aikaisin tai kirjaamalla kuvitteellisia tuottoja. Se voi aiheutua myös siitä, että tuottoja kirjataan liian vähän esimerkiksi siirtämällä tuottoja epäasianmukaisesti myöhemmälle tilikaudelle.

A30. Tulouttamista koskevat väärinkäytösriskit voivat olla joissakin yhteisöissä suurempia kuin toisissa. Johdolla voi esimerkiksi olla paineita tai yllykkeitä vilpilliseen taloudelliseen raportointiin, joka tapahtuu kirjaamalla tuottoja epäasianmukaisesti, kun on kyse listatuista yhteisöistä, joissa tuloksellisuutta mitataan esimerkiksi sen mukaan, miten liikevaihto tai tulos on kasvanut vuodesta toiseen. Tulouttamista koskevat väärinkäytösriskit voivat vastaavasti olla suurempia esimerkiksi yhteisöissä, joiden tuotoista huomattava osuus kertyy käteismyynnistä.

A31. Olettamus, että tulouttamiseen liittyy väärinkäytösriskejä, voidaan kumota. Tilintarkastaja voi esimerkiksi todeta, ettei tulouttamiseen liity väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskiä, kun tuottoja koskevia liiketapahtumia on vain yhden tyyppisiä ja ne ovat yksinkertaisia, esimerkiksi vuokratuottoja yhdestä vuokralle annetusta kiinteistöstä.

Väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen sekä käsityksen muodostaminen niihin liittyvistä kontrolleista yhteisössä (viittaus: kappale 28)

A32. Johto voi harkintansa mukaan päättää, millaisia ja miten laajoja kontrolleja se ottaa käyttöön sekä millaisia ja miten laajoja riskejä se ottaa.[21] Päättäessään siitä, mitkä kontrollit otetaan käyttöön väärinkäytösten ehkäisemiseksi ja havaitsemiseksi, johto arvioi riskejä siitä, että tilinpäätöksestä saattaa tulla väärinkäytöksen johdosta olennaisesti virheellinen. Tätä arviointia suorittaessaan johto saattaa todeta, ettei tietyn kontrollin käyttöönotto ja ylläpitäminen ole kustannustehokasta suhteutettuna siihen väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskien pienenemiseen, joka näin saavutettaisiin.

A33. Sen vuoksi tilintarkastajan on tärkeää muodostaa käsitys kontrolleista, jotka johto on suunnitellut, ottanut käyttöön ja pitänyt yllä väärinkäytösten ehkäisemiseksi ja havaitsemiseksi. Väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaavia kontrolleja tunnistaessaan tilintarkastaja saattaa esimerkiksi saada tietoonsa, että johto on tietoisesti päättänyt hyväksyä riskit, jotka liittyvät työtehtävien puutteelliseen eriyttämiseen. Informaatio, joka on saatu tunnistettaessa näitä kontrolleja sekä arvioitaessa niiden rakennetta ja todettaessa, onko ne otettu käyttöön, saattaa olla hyödyllistä myös sellaisten väärinkäytöksen riskitekijöiden tunnistamisessa, jotka saattavat vaikuttaa tilintarkastajan arvioon riskeistä, että tilinpäätöksessä saattaa olla väärinkäytöksestä johtuva olennainen virheellisyys.

[21] ISA 315 (uudistettu 2019), liite 3

Toimenpiteet arvioituihin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi

Kokonaisnäkemykseen perustuvat toimenpiteet (viittaus: kappale 29)

A34. Päätöksentekoon, joka koskee kokonaisnäkemykseen perustuvia toimenpiteitä arvioituihin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi, kuuluu sen harkitseminen, miten koko tilintarkastuksessa voidaan ottaa huomioon tavanomaista suurempi ammatillinen skeptisyys, esimerkiksi:

- olemalla tavanomaista herkempi päätettäessä, minkä luonteista ja laajuista dokumentaatiota tarkastetaan olennaisten liiketapahtumien tueksi.
- vahvistusilmoituksille, jotka koskevat olennaisia asioita.

Siihen kuuluu muutoin suunniteltujen yksittäisten toimenpiteiden lisäksi myös yleisempiä näkökohtia, joihin kuuluvat kappaleessa 30 luetellut, jäljempänä lähemmin käsiteltävät seikat.

Henkilöstön työtehtävät ja valvonta (viittaus: kappale 30(a))

A35. Tilintarkastaja saattaa vastata tunnistettuihin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskeihin esimerkiksi ottamalla toimeksiantoon lisää henkilöitä, joilla on eritystaitoja ja -osaamista, kuten väärinkäytösten tutkinnan ja tietotekniikan erityisasiantuntijoita, tai ottamalla toimeksiantoon kokeneempia henkilöitä.

A36. Valvonnan määrä kuvastaa tilintarkastajan arviota väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskeistä sekä työtä suorittavien toimeksiantotiimin jäsenten pätevyyttä.

Ennalta arvaamattomuus tilintarkastustoimenpiteiden valinnassa (viittaus: kappale 30(c))

A37. On tärkeää sisällyttää suoritettavien tilintarkastustoimenpiteiden luonteen, ajoituksen ja laajuuden valintaan ennalta arvaamattomuutta, koska ne henkilöt yhteisössä, jotka tuntevat toimeksiannoissa tavanomaisesti suoritettavia tilintarkastustoimenpiteitä, saattavat pystyä paremmin peittelemään vilpillistä taloudellista raportointia. Tämä voidaan toteuttaa esimerkiksi:

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

Tilintarkastustoimenpiteet, joilla vastataan arvioituihin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskeihin kannanottotasolla (viittaus: kappale 31)

A38. Tilintarkastaja saattaa vastata arvioituihin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskeihin kannanottotasolla muuttamalla tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta esimerkiksi seuraavilla tavoilla:

- Suoritettavien tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta voi olla tarpeen muuttaa, jotta saataisiin luotettavampaa ja relevantimpaa tilintarkastusevidenssiä tai lisää vahvistavaa tietoa. Tämä saattaa vaikuttaa sekä siihen, minkä tyyppisiä tilintarkastustoimenpiteitä suoritetaan, että siihen, miten näitä toimenpiteitä yhdistellään. Esimerkiksi:
  - Tiettyjen varojen fyysinen havainnoiminen tai yksityiskohtainen tarkastaminen saattaa muodostua tärkeämmäksi, tai tilintarkastaja saattaa valita atk-avusteisia tilintarkastusmenetelmiä saadakseen enemmän evidenssiä tiedoista, jotka sisältyvät merkittäviin tileihin tai sähköisiin liiketapahtumatiedostoihin.
  - Tilintarkastaja saattaa suunnitella toimenpiteitä, joilla saadaan lisää vahvistavaa tietoa. Jos tilintarkastaja esimerkiksi havaitsee, että johdolla on paineita saavuttaa tulosodotuksia, tähän saattaa liittyä riski, että johto paisuttelee myyntiä tekemällä sellaisia myyntisopimuksia, joiden ehdot estävät tulouttamisen, tai laskuttamalla myynnin ennen toimitusta. Tällöin tilintarkastaja saattaa esimerkiksi suunnitella ulkoisten vahvistus-

ten hankkimista, ei ainoastaan saadakseen vahvistuksen saatavien määrästä vaan saadakseen vahvistuksen myös myyntisopimusten yksityiskohdista, kuten päivämääristä, mahdollisista palautusoikeuksista ja toimitusehdoista. Tilintarkastaja saattaa lisäksi todeta, että on tehokasta täydentää tällaisia ulkoisia vahvistuksia osoittamalla yhteisön muulle kuin laskentahenkilöstölle tiedusteluja myyntisopimusten ja toimitusehtojen muutoksista.

- Aineistotarkastustoimenpiteiden ajoitusta saattaa olla tarvetta muuttaa. Tilintarkastaja saattaa todeta, että tilikauden lopussa tai lähellä tilikauden loppua suoritettava aineistotarkastus vastaa arvioituun väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskiin paremmin. Tilintarkastaja saattaa todeta, että – arvioidut tahallisen virheen tai manipuloinnin riskit huomioon ottaen – tilintarkastustoimenpiteet, joilla tilintarkastuksen johtopäätökset ulotetaan tilikauden osan lopusta koko tilikauden loppuun, eivät olisi tehokkaita. Sen sijaan tilintarkastaja voi päättää kohdistaa aineistotarkastustoimenpiteitä aiemmin tilikaudella tai koko tilikauden aikana toteutuneisiin liiketapahtumiin, koska tahallinen virheellisyys – esimerkiksi epäasianmukaiseen tulouttamiseen liittyvä virheellisyys – on voinut syntyä jo aiemmin tilikauden aikana.
- Käytettävien toimenpiteiden laajuus kuvastaa arvioituja väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskejä. Voi olla perusteltua esimerkiksi suurentaa otoskokoja tai suorittaa analyyttisia toimenpiteitä yksityiskohtaisemmalla tasolla. Myös atk-avusteisten tilintarkastusmenetelmien käyttäminen saattaa mahdollistaa sähköisten liiketapahtumien ja tilitiedostojen laajemman tarkastamisen. Tällaisia menetelmiä voidaan käyttää otokseen kuuluvien liiketapahtumien valitsemiseen keskeisistä sähköisistä tiedostoista, liiketapahtumien lajittelemiseen tiettyjen ominaispiirteiden mukaan tai koko perusjoukon tarkastamiseen otoksen sijaan.

A39. Jos tilintarkastaja tunnistaa vaihto-omaisuuden määrään vaikuttavan, väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskin, yhteisön varastokirjanpidon tarkastaminen saattaa auttaa häntä yksilöimään ne toimipaikat tai erät, jotka vaativat erityistä huomiota inventoinnin aikana tai sen jälkeen. Tällainen tarkastelu saattaa johtaa siihen, että tilintarkastaja päättää olla läsnä havainnoimassa inventointia joillakin toimipaikoilla etukäteen ilmoittamatta tai että inventoinnit suoritetaan kaikilla toimipaikoilla samana päivänä.

A40. Tilintarkastaja saattaa tunnistaa väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskin, joka koskee useaa eri tiliä ja kannanottoa. Niitä voivat olla esimerkiksi varojen arvostus, tiettyihin liiketapahtumiin (kuten yritysostoihin, uudelleenjärjestelyihin tai liiketoimintasegmentistä luopumiseen) liittyvät arviot ja muut merkittävät jaksotukset (kuten eläkkeisiin ja muihin työsuhteen päättymisen jälkeisiin etuuksiin liittyvät velvoitteet tai ympäristön ennalleen saattamiseen liittyvät vastuut). Riski saattaa liittyä myös toistuvia arvioita koskevissa oletuksissa tapahtuneisiin merkittäviin muutoksiin. Tieto, joka on saatu muodostettaessa käsitystä yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, saattaa auttaa tilintarkastajaa arvioimaan tällaisten johdon tekemien arvioiden ja niiden taustalla olevien ratkaisujen ja oletusten kohtuullisuutta. Myös tarkastelemalla jälkikäteen vastaavanlaisia ratkaisuja ja oletuksia, joita johto on käyttänyt aikaisemmilla kausilla, saatetaan saada näkemyksiä johdon arvioiden taustalla olevien ratkaisujen ja oletusten kohtuullisuudesta.

A41. Liitteessä 2 on esimerkkejä tilintarkastustoimenpiteistä, joilla voidaan vastata arvioituihin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskeihin, ja mukana on myös esimerkkejä siitä, miten niihin sisällytetään ennalta- arvaamattomuutta. Liite sisältää esimerkkejä toimenpiteistä, joilla tilintarkastaja vastaa arvioimiinsa olennaisen virheellisyyden riskeihin, johtuipa virheellisyys vilpillisestä taloudellisesta raportoinnista – tulouttamisesta johtuva vilpillinen taloudellinen raportointi mukaan lukien – tai varojen väärinkäytöstä.

Tilintarkastustoimenpiteet, joilla vastataan riskeihin, että johto sivuuttaa kontrolleja

Pääkirjanpitoviennit ja muut oikaisut (viittaus: kappale 33(a))

A42. Väärinkäytöksestä johtuvaan tilinpäätöksen olennaiseen virheellisyyteen liittyy usein taloudellisen raportoinnin prosessin manipulointia, joka on tapahtunut tekemällä epäasianmukaisia tai hyväksymättömiä pääkirjanpitovientejä. Tätä voi tapahtua läpi koko vuoden tai tilikauden lopussa, tai se voi tapahtua niin, että johto tekee tilinpäätöksessä esitettäviin lukuihin muutoksia, joita ei tehdä pääkirjanpitovienneillä vaan esimerkiksi konsernioikaisuina ja luokittelun muutoksina.

A43. Lisäksi tilintarkastajan on tärkeää ottaa huomioon sellaiset olennaisen virheellisyyden riskit, jotka liittyvät pääkirjanpitovientejä koskevien kontrollien[22] sivuuttamiseen, koska automatisoidut prosessit ja kontrollit voivat pienentää tahattoman virheen riskiä mutta ne eivät poista riskiä siitä, että jotkut henkilöt voivat kiertää tällaiset automatisoidut prosessit epäasianmukaisella tavalla, esimerkiksi muuttamalla lukuja, jotka siirretään automaattisesti pääkirjaan tai taloudellisen raportoinnin järjestelmään. On myös huomattava, että tällaisesta tietojärjestelmään puuttumisesta on ehkä vain vähän tai ei lainkaan näkyvää evidenssiä, kun käytetään tietotekniikkaa tiedon automaattiseen siirtämiseen.

A44. Seuraavat seikat ovat relevantteja, kun pääkirjanpitovientejä ja muita oikaisuja tunnistetaan ja valitaan tarkastettaviksi sekä päätetään menettelytavasta, joka soveltuu valittujen erien perusteiden tarkastelemiseen:

- *Väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arviointi* – väärinkäytöksen riskitekijöiden esiintyminen ja muu tieto, jonka tilintarkastaja on saanut tunnistaessaan ja arvioidessaan väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskejä, saattaa auttaa tilintarkastajaa tunnistamaan tiettyjä pääkirjanpitovientien ja muiden oikaisujen ryhmiä tarkastusta varten.

- *Pääkirjanpitovientejä ja muita oikaisuja varten käyttöön otetut kontrollit* – tehokkaat kontrollit, jotka koskevat pääkirjanpitovientien ja muiden oikaisujen valmistelemista ja kirjaamista, saattavat vähentää tarvittavan aineistotarkastuksen laajuutta, edellyttäen että tilintarkastaja on testannut kontrollien toiminnan tehokkuutta.

- *Yhteisön taloudellisen raportoinnin prosessi ja saatavissa olevan evidenssin luonne* – useissa yhteisöissä liiketapahtumien rutiininomaiseen käsittelyyn kuuluu sekä manuaalisia että automatisoituja kontrolleja. Vastaavasti pääkirjanpitovientien ja muiden oikaisujen käsittelyyn saattaa kuulua sekä manuaalisia että automatisoituja kontrolleja. Kun taloudellisen raportoinnin prosessissa käytetään tietotekniikkaa, pääkirjanpitoviennit ja muut oikaisut saattavat olla pelkästään sähköisessä muodossa.

- *Vilpillisten pääkirjanpitovientien ja muiden oikaisujen ominaispiirteet* – epäasianmukaisilla pääkirjanpitovienneillä tai muilla oikaisuilla on usein vain niille tyypillisiä ominaispiirteitä. Tällaisia ominaispiirteitä saattavat olla, että kirjaukset (a) on viety asiaan liittymättömille, epätavallisille tai harvoin käytetyille tileille, (b) ovat sellaisten henkilöiden tekemiä, jotka eivät yleensä tee pääkirjanpitovientejä, (c) on tehty tilikauden lopussa tai tilikauden sulkemisen jälkeen ja niissä on vain lyhyt selitys tai kuvaus tai ei minkäänlaista selitystä tai kuvausta, (d) on tehty joko juuri ennen tilinpäätöksen laatimista tai tilinpäätöksen laatimisen aikana eikä niissä ole tilinumeroita tai (e) sisältävät tasalukuja tai yhdenmukaisia loppunumeroita.

- *Tilien luonne ja monimutkaisuus* – epäasianmukaisia pääkirjanpitovientejä tai oikaisuja saatetaan tehdä tileille, (a) jotka sisältävät luonteeltaan monimutkaisia tai epätavallisia liiketapahtumia, (b) jotka sisältävät merkittäviä arvioita ja tilikauden lopussa tehtäviä oikaisuja, (c) jotka ovat aiemmin olleet alttiita virheellisyyksille, (d) joita ei ole täsmäytetty oikea-aikaisesti tai jotka sisältävät selvittämättömiä eroja, (e) jotka sisältävät yrityksen sisäisiä liiketapahtumia tai (f) joihin muuten liittyy tunnistettu väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riski. Sellaisten yhteisöjen tilintarkastuksessa, joilla on useita toimipisteitä tai osia, arvioidaan tarvetta valita tarkastettavaksi pääkirjanpitovientejä useista toimipaikoista.

- *Pääkirjanpitoviennit tai muut oikaisut, jotka on tehty tavanomaisen liiketoiminnan hoitamisen ulkopuolella* – muihin kuin vakiotyyppisiin pääkirjanpitovienteihin ei ehkä kohdistu saman luonteisia ja yhtä laajoja kontrolleja kuin toistuviin pääkirjanpitovienteihin, joilla kirjataan esimerkiksi kuukausittaiset myynnit, ostot ja käteismaksut.

A45. Tilintarkastaja käyttää ammatillista harkintaa päättäessään pääkirjanpitovienteihin ja muihin oikaisuihin kohdistuvan tarkastuksen luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta. Kuitenkin koska vilpilliset pääkirjanpitoviennit ja muut oikaisut tehdään usein tilikauden lopussa, tilintarkastajan on kappaleen 33(a)(ii) edellyttämällä tavalla valittava tarkastettavaksi tuolloin tehdyt pääkirjanpitoviennit ja muut oikaisut. Koska väärinkäytöksestä johtuvia olennaisia virheellisyyksiä saattaa syntyä koko tilikauden aikana ja väärinkäytöksen tekotavan salaamiseksi on saatettu nähdä paljon vaivaa, tilintarkastajan on kappaleen

[22] ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 26(a)(ii)

33(a)(iii) edellyttämällä tavalla myös arvioitava, onko pääkirjanpitovientejä ja muita oikaisuja tarpeen tarkastaa myös koko tilikauden ajalta.

Kirjanpidolliset arviot (viittaus: kappale 33(b))

A46. Tilinpäätöksen laatiminen edellyttää, että johto tekee useita harkintaan perustuvia ratkaisuja tai oletuksia, joilla on vaikutusta merkittäviin kirjanpidollisiin arvioihin, ja että tällaisten arvioiden kohtuullisuutta seurataan jatkuvasti. Vilpillinen taloudellinen raportointi on usein toteutettu vääristelemällä kirjanpidollisia arvioita tahallisesti. Se on voitu saada aikaan esimerkiksi tekemällä kaikki varaukset liian suurina tai liian pieninä samalla tavalla, niin että tarkoituksena on joko tuloksen tasaaminen kahden tai useamman tilikauden välillä tai suunnitellun tulostason saavuttaminen tilinpäätöksen käyttäjien harhauttamiseksi vaikuttamalla heidän käsitykseensä yhteisön tuloksellisuudesta ja kannattavuudesta.

A47. Johdon tekemiä harkintaan perustuvia ratkaisuja ja oletuksia, jotka liittyvät edellisen tilikauden tilinpäätökseen vaikuttaneisiin merkittäviin kirjanpidollisiin arvioihin, käydään läpi jälkikäteen sen toteamiseksi, onko viitteitä siitä, ettei johto ehkä ole ollut neutraali. Tarkoituksena ei ole kyseenalaistaa tilintarkastajan edellisenä vuonna tekemiä ammatilliseen harkintaan perustuvia ratkaisuja, jotka perustuivat tuolloin käytettävissä olevaan tietoon.

A48. Myös ISA 540:ssä (uudistettu)[23] vaaditaan jälkikäteen tapahtuvaa läpikäyntiä. Tämä läpikäynti toteutetaan riskienarviointitoimenpiteenä, jonka tarkoituksena on hankkia johdon aiemmin tekemien kirjanpidollisten arvioiden tehokkuudesta sellaista tietoa ja näiden arvioiden toteumasta tai soveltuvissa tapauksissa niiden myöhemmin tapahtuneesta uudelleenarvioinnista sellaista tilintarkastusevidenssiä, joka on relevanttia olennaisen virheellisyyden riskien arvioimisen kannalta tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella, sekä tilintarkastusevidenssiä seikoista, kuten arviointiepävarmuudesta, joista mahdollisesti on esitettävä tietoja tilinpäätöksessä. Käytännössä tilintarkastaja voi käydä läpi johdon tekemiä harkintaan perustuvia ratkaisuja ja oletuksia sellaisten vinoutumien varalta, jotka voisivat edustaa tämän standardin mukaista väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskiä, ISA 540:n (uudistettu) edellyttämän läpikäynnin yhteydessä.

Merkittävien liiketapahtumien liiketoiminnallinen peruste (viittaus: kappale 33(c))

A49. Seuraavat ovat esimerkkejä seikoista, jotka voivat viitata siihen, että on mahdollisesti toteutettu yhteisön tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomia tai muutoin epätavallisilta vaikuttavia merkittäviä liiketapahtumia, joiden tarkoituksena vilpillinen taloudellinen raportointi tai varojen väärinkäytön peittäminen:

- Tällaisten liiketapahtumien muoto vaikuttaa tarpeettoman monimutkaiselta (liiketapahtumaan esimerkiksi liittyy useita eri yhteisöjä konsernin sisällä tai useita lähipiiriin kuulumattomia kolmansia osapuolia).
- Johto ei ole keskustellut tällaisten liiketapahtumien luonteesta ja kirjanpitokäsittelystä yhteisön hallintoelinten kanssa, eikä dokumentointi ole riittävää.
- Johto painottaa enemmän tietynlaisen kirjanpitokäsittelyn tarvetta kuin liiketapahtuman perusteena olevia taloudellisia näkökohtia.
- Liiketapahtumat, joihin liittyy konsernitilinpäätöksen ulkopuolelle jäävää lähipiiriä – erityistä tarkoitusta varten perustetut yksiköt mukaan lukien – eivät ole yhteisön hallintoelinten asianmukaisesti läpikäymiä ja hyväksymiä.
- Liiketapahtumiin liittyy aiemmin tunnistamatonta lähipiiriä tai osapuolia, joilla ei ole sellaista todellisuuspohjaa tai taloudellista kykyä, että ne pystyisivät toteuttamaan liiketapahtuman ilman tilintarkastuksen kohteena olevaa yhteisöä.

Tilintarkastusevidenssin arviointi (viittaus: kappaleet 35–38)

A50. ISA 330:ssä edellytetään, että tilintarkastaja arvioi suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden ja hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella, ovatko arviot olennaisen virheellisyyden riskeistä kannanottotasolla edelleen asianmukaisia.[24] Tämä arviointi on ensisijaisesti laadullista ja perustuu tilintarkastajan harkintaan. Tällainen arviointi saattaa antaa lisänäkemystä

[23] ISA 540 (uudistettu) *Kirjanpidollisten arvioiden ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tarkastaminen*, kappale 14

[24] ISA 330, kappale 25

väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskeistä ja siitä, onko tarvetta suorittaa lisää tai erilaisia tilintarkastustoimenpiteitä. Liitteessä 3 on esimerkkejä seikoista, jotka saattavat viitata väärinkäytöksen mahdollisuuteen.

Analyyttiset toimenpiteet, jotka suoritetaan tilintarkastuksen loppuvaiheessa yleistä johtopäätöstä tehtäessä (viittaus: kappale 35)

A51. Sen toteamiseen, mitkä nimenomaiset kehityssuunnat ja yhteydet saattavat viitata väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskiin, tarvitaan ammatillista harkintaa. Erityisen relevantteja ovat epätavalliset yhteydet, joihin liittyy vuoden lopussa toteutuneita tuloja ja tuottoja. Näitä voivat olla esimerkiksi epätavanomaisen suuret tuotot tilikauden muutamien viimeisten viikkojen aikana tai epätavalliset liiketapahtumat taikka sellaiset tuotot, jotka ovat eivät sovi yhteen liiketoiminnan rahavirtojen kehityssuuntien kanssa.

Todettujen virheellisyyksien arvioiminen (viittaus: kappaleet 36–38)

A52. Koska väärinkäytöksiin liittyy yllyke tai paine väärinkäytöksen tekemiseen, havaittu tilaisuus toteuttaa väärinkäytös tai mahdollisuus jollakin tavalla perustella teko itselleen, väärinkäytöstapaus ei todennäköisesti ole yksittäinen tapahtuma. Täten virheellisyydet – esimerkiksi tietyssä toimipaikassa esiintyvät useat virheellisyydet, vaikka niiden yhteenlaskettu vaikutus ei olisi olennainen – saattavat viitata väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskiin.

A53. Tunnistetun väärinkäytöksen vaikutukset riippuvat olosuhteista. Esimerkiksi muutoin merkityksetön väärinkäytös voi olla merkittävä, jos siihen on 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.

A54. ISA 450[25] ja ISA 700 (uudistettu)[26] sisältävät vaatimuksia ja ohjeistusta virheellisyyksien arvioimisesta ja selvittämisestä sekä niiden vaikutuksesta tilintarkastuskertomukseen sisältyvään lausuntoon.

Tilintarkastaja ei pysty jatkamaan toimeksiannon suorittamista (viittaus: kappale 39)

A55. Seuraavat ovat esimerkkejä mahdollisista poikkeuksellisista olosuhteista, jotka voivat kyseenalaistaa tilintarkastajan mahdollisuuden jatkaa tilintarkastuksen suorittamista:

- yhteisössä ei ryhdytä väärinkäytöksen johdosta asianmukaisiin toimenpiteisiin, joita tilintarkastaja pitää kyseisissä olosuhteissa tarpeellisina, vaikka väärinkäytös ei olisikaan tilinpäätöksen kannalta olennainen;
- tilintarkastajan tekemä tarkastelu, joka koskee väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskejä, sekä tilintarkastuksessa suoritettujen testien tulokset viittaavat merkittävään olennaisen ja laaja-alaisen väärinkäytöksen riskiin; tai
- tilintarkastajalla on merkittävä epäilys johdon tai hallintoelinten jäsenten pätevyydestä tai vilpittömyydestä.

A56. Koska olosuhteet voivat olla erilaisia, ei ole mahdollista kuvata täsmällisesti, milloin on asianmukaista luopua toimeksiannosta. Tilintarkastajan päätökseen vaikuttavia tekijöitä ovat muun muassa se, millaisia seurauksia on johdon tai hallintoelinten osallisuudella asiaan (mikä saattaa vaikuttaa johdon vahvistusilmoitusten luotettavuuteen) sekä se, miten tilintarkastajaan vaikuttaa se, että hän on edelleen tekemisissä kyseisen yhteisön kanssa.

A57. Tilintarkastajalla on tällaisissa olosuhteissa ammatillisia ja lakiin perustuvia velvollisuuksia, jotka voivat vaihdella maittain. Joissakin maissa tilintarkastaja saattaa esimerkiksi olla oikeutettu tai velvollinen antamaan selvityksen tai laatimaan raportin sille tai niille, jotka ovat valinneet tilintarkastajan, tai jossakin tapauksissa viranomaisille. Koska olosuhteet ovat poikkeukselliset ja joudutaan arvioimaan lakiin perustuvia vaatimuksia, tilintarkastaja voi harkita juridisen neuvonnan

[25] ISA 450 *Tilintarkastuksen aikana todettujen virheellisyyksien arvioiminen*

[26] ISA 700 (uudistettu) *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen*

hankkimista päättäessään toimeksiannosta luopumisesta ja siihen liittyvistä asianmukaisista toimenpiteistä, esimerkiksi mahdollisuudesta raportoida osakkeenomistajille, sääntelytahoille tai muille tahoille.[27]

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A58. Tilintarkastustehtävän luonteen tai yleiseen etuun liittyvien näkökohtien vuoksi tilintarkastajalla ei julkisella sektorilla ehkä useinkaan ole mahdollisuutta luopua toimeksiannosta.

Kirjalliset vahvistusilmoitukset (viittaus: kappale 40)

A59. ISA 580[28] sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta, jotka koskevat asianmukaisten vahvistusilmoitusten hankkimista johdolta ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimiltä tilintarkastuksessa. Sen lisäksi, että johto ilmoittaa täyttäneensä tilinpäätöksen laatimista koskevat velvollisuutensa, on yhteisön koosta riippumatta tärkeää, että johto ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimet ilmoittavat hyväksyvänsä vastuunsa myös väärinkäytösten estämiseen ja havaitsemiseen tarkoitetun sisäisen valvonnan suunnittelusta, käyttöönotosta ja ylläpidosta.

A60. Väärinkäytösten luonteen vuoksi sekä siksi, että tilintarkastajien on vaikeaa havaita tilinpäätöksessä olevia väärinkäytöksestä johtuvia olennaisia virheellisyyksiä, on tärkeää, että tilintarkastaja hankkii johdolta ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimiltä kirjallisen vahvistusilmoituksen siitä, että nämä ovat:

(a) antaneet tilintarkastajalle tulokset johdon tekemästä arvioinnista, joka koskee riskiä, että tilinpäätös saattaa olla väärinkäytöksen vuoksi olennaisesti virheellinen; ja

(b) ilmoittaneet tilintarkastajalle tiedossaan olevasta todellisesta, epäillystä tai väitetystä väärinkäytöksestä.

Kommunikointi johdolle ja hallintoelinten kanssa (viittaus: kappaleet 41–43)

A61. Säädös tai määräys voi joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla rajoittaa tilintarkastajan tiettyjä seikkoja koskevaa kommunikointia johdon ja hallintoelinten kanssa. Säädöksessä tai määräyksessä voidaan nimenomaisesti kieltää kommunikointi tai muu toiminta, joka saattaisi vaarantaa asiaankuuluvan viranomaisen suorittaman toteutunutta tai epäiltyä lainvastaista toimintaa koskevan tutkinnan, mukaan lukien yhteisön varoittaminen, esimerkiksi kun tilintarkastajan täytyy raportoida väärinkäytöksestä asiaankuuluvalle viranomaiselle rahanpesulainsäädännön nojalla. Tilintarkastajan harkittavaksi tulevat seikat voivat näissä olosuhteissa olla monimutkaisia, ja tilintarkastaja voi katsoa asianmukaiseksi hankkia juridista neuvontaa.

Kommunikointi johdolle (viittaus: kappale 41)

A62. Kun tilintarkastaja on saanut evidenssiä siitä, että väärinkäytös on tapahtunut tai on mahdollisesti tapahtunut, on tärkeää, että asia saatetaan johdon tietoon asianmukaisella tasolla niin pian kuin käytännössä on mahdollista. Tämä pätee, vaikka asiaa pidettäisiin merkityksettömänä (esimerkiksi yhteisön alempaan organisaatiotasoon kuuluvan työntekijän tekemä vähäinen kavallus). Päättäminen asianmukaisesta johdon tasosta vaatii ammatillista harkintaa, ja siihen vaikuttaa esimerkiksi se, pidetäänkö yhteistyössä tapahtunutta epärehellistä toimintaa todennäköisenä, sekä epäillyn väärinkäytöksen luonne ja suuruus. Asianmukainen johdon taso on yleensä vähintään yhtä tasoa ylempänä kuin henkilöt, jotka ilmeisesti ovat osallisina epäillyssä väärinkäytöksessä.

Kommunikointi hallintoelinten kanssa (viittaus: kappale 42)

A63. Tilintarkastaja voi kommunikoida hallintoelinten kanssa joko suullisesti tai kirjallisesti. ISA 260:ssä (uudistettu) mainitaan tekijöitä, joita tilintarkastaja ottaa huomioon päättäessään, tapahtuuko kommunikointi suullisesti vai kirjallisesti.[29] Jos väärinkäytöksessä on osallisena ylempään johtoon kuuluvia tai jos väärinkäytös johtaa olennaiseen virheellisyyteen tilinpäätöksessä, asian luonteesta ja arkaluonteisuudesta johtuu, että tilintarkastaja raportoi tällaisista asioista oikea-aikaisesti ja harkitsee, onko tällaisista asioista tarpeellista raportoida myös kirjallisesti.

---

27 IESBAn eettisten sääntöjen kappaleet 320.5 A1–R320.8 sisältävät ohjeistusta kommunikoinnista seuraavan tilintarkastajan kanssa.

28 ISA 580 *Kirjalliset vahvistusilmoitukset*

29 ISA 260 (uudistettu), kappale A38

A64. Joskus tilintarkastaja saattaa pitää aiheellisena kommunikoida hallintoelinten kanssa silloinkin, kun hänen tietoonsa tulee väärinkäytös, jossa on osallisena muuta kuin johtoon kuuluvaa henkilöstöä ja joka ei johda olennaiseen virheellisyyteen. Hallintoelimet voivat vastaavasti toivoa saavansa tiedon asiasta tällaisissa tilanteissa. Kommunikointiprosessi helpottuu, jos tilintarkastaja ja hallintoelimet sopivat jo tilintarkastuksen alkuvaiheessa tällaisen kommunikoinnin luonteesta ja laajuudesta.

A65. Siinä poikkeuksellisessa tapauksessa, että tilintarkastaja epäilee johdon tai hallintoelinten vilpittömyyttä tai rehellisyyttä, hän voi katsoa aiheelliseksi hankkia juridista neuvontaa asianmukaisia toimenpiteitä koskevan päätöksenteon avuksi.

Muut väärinkäytöksiin liittyvät asiat (viittaus: kappale 43)

A66. Muita väärinkäytöksiin liittyviä, yhteisön hallintoelinten kanssa keskusteltavia asioita voivat olla esimerkiksi:

- epäilyt niiden johdon tekemien arviointien luonteesta, laajuudesta ja toistumistiheydestä, jotka koskevat väärinkäytösten ehkäisemiseen ja havaitsemiseen tarkoitettuja kontrolleja sekä riskiä tilinpäätöksen virheellisyydestä.
- se, että johto ei ole reagoinut asianmukaisesti sisäisessä valvonnassa tunnistettuihin merkittäviin puutteellisuuksiin tai tunnistettuun väärinkäytökseen.
- tilintarkastajan arvio yhteisön valvontaympäristöstä, mukaan lukien johdon kompetenssia ja vilpittömyyttä koskevat kysymykset.
- johdon toimenpiteet, jotka saattavat viitata vilpilliseen taloudelliseen raportointiin, esimerkiksi tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valinta ja soveltaminen, joka saattaa viitata johdon pyrkimykseen manipuloida tulosta tarkoituksenaan harhauttaa tilinpäätöksen käyttäjiä vaikuttamalla heidän käsitykseensä yhteisön tuloksellisuudesta ja kannattavuudesta.
- epäilyt siitä, onko sellaisten liiketapahtumien, jotka eivät vaikuta kuuluvan tavanomaiseen liiketoimintaan, hyväksymismenettely riittävä ja täydellinen.

Raportoiminen väärinkäytöksestä yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalle viranomaiselle (viittaus: kappale 44)

A67. ISA 250 (uudistettu)[30] sisältää lisäohjeistusta siitä, kuinka tilintarkastaja ratkaisee, onko hän kyseisissä olosuhteissa velvollinen raportoimaan tai onko hänen asianmukaista raportoida säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalle viranomaiselle, mukaan lukien tilintarkastajan salassapitovelvollisuutta koskeva harkinta.

A68. Kappaleen 44 mukaan vaadittavaan ratkaisuun voi liittyä monimutkaista harkintaa ja ammatilliseen harkintaan perustuvia ratkaisuja. Näin ollen tilintarkastaja voi harkita sisäistä konsultointia (esim. tilintarkastusyhteisössä tai samaan ketjuun kuuluvissa yhteisöissä) taikka sääntelytahon tai ammatillisen järjestön luottamuksellista konsultointia (paitsi jos säädöksessä tai määräyksessä kielletään se tai se olisi salassapitovelvollisuuden rikkomista). Tilintarkastaja voi myös harkita juridisen neuvonnan hankkimista käsityksen saamiseksi hänellä olevista vaihtoehdoista ja tiettyjen toimintatapojen ammatillisista tai oikeudellisista seurauksista.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A69. Tilintarkastustehtävään tai siihen liittyvään säädökseen, määräykseen tai muuhun velvoittavaan normiin voi julkisella sektorilla sisältyä erityisiä vaatimuksia väärinkäytöksiä koskevasta raportoinnista, olipa väärinkäytös havaittu tilintarkastuksessa tai ei.

[30] Ks. ISA 250 (uudistettu) *Säädösten ja määräysten huomioon ottaminen tilintarkastuksessa*, kappaleet A28–A34

Liite 1

(Viittaus: kappale A26)

Esimerkkejä väärinkäytöksen riskitekijöistä

Tässä liitteessä mainitut väärinkäytöksen riskitekijät ovat esimerkkejä tällaisista tekijöistä, joita tilintarkastajat saattavat kohdata varsin erilaisissa tilanteissa. Erikseen esitetään esimerkkejä, jotka liittyvät kahteen tilintarkastajan harkinnan kannalta relevanttiin väärinkäytöstyyppiin – vilpilliseen taloudelliseen raportointiin ja varojen väärinkäyttöön. Kummankin väärinkäytöstyypin 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.

Väärinkäytöksen riskitekijät saattavat liittyä sellaisista olosuhteista aiheutuviin yllykkeisiin tai paineisiin taikka tilaisuuksiin, jotka luovat alttiuden virheellisyydelle ennen kontrollien huomioon ottamista (ts. ominaisriski). Tällaiset tekijät ovat ominaisriskitekijöitä siltä osin kuin ne vaikuttavat ominaisriskiin ja voivat johtua johdon tarkoitushakuisuudesta. Tilaisuuksiin liittyviä väärinkäytöksen riskitekijöitä voi aiheutua myös muista tunnistetuista ominaisriskitekijöistä (esimerkiksi monimutkaisuus tai epävarmuus voi luoda tilaisuuksia, joista seuraa alttius väärinkäytöksestä johtuvalle virheellisyydelle). Tilaisuuksiin liittyvät väärinkäytöksen riskitekijät voivat myös liittyä olosuhteisiin yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän sisällä, kuten yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän rajoitteisiin tai puutteellisuuksiin, jotka luovat tällaisia tilaisuuksia. Väärinkäytöksen riskitekijöitä, jotka liittyvät asenteisiin tai kykyyn perustella teko itselleen, voi aiheutua erityisesti yhteisön valvontaympäristön rajoitteista tai puutteellisuuksista.

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):

- kova kilpailu tai markkinoiden kyllästyminen yhdessä pienenevien katteiden kanssa.
- suuri haavoittuvuus nopeiden muutosten, esimerkiksi teknologian muutosten, tuotteiden vanhentumisen tai korkokantojen suhteen.
- kysynnän merkittävä vähentyminen ja yritystoiminnan epäonnistumisten yleistyminen joko toimialalla tai taloudessa yleensä.
- liiketoiminnan tappioiden aiheuttama konkurssin, pantin ulosmittauksen tai vihamielisen valtauksen välitön uhka.
- toistuvat negatiiviset liiketoiminnan rahavirrat tai kyvyttömyys tuottaa liiketoiminnan rahavirtaa, samalla kun esitetään voittoa ja voittojen kasvua.
- nopea kasvu tai epätavallisen hyvä kannattavuus erityisesti verrattuna muihin saman toimialan yrityksiin.
- uudet kirjanpitoa koskevat, lainsäädännölliset tai määräyksiin perustuvat vaatimukset.

Johdolla on kohtuuton paine täyttää kolmansien osapuolten vaatimukset tai odotukset seuraavista syistä:

- sijoitusanalyytikkojen, institutionaalisten sijoittajien, merkittävien luotonantajien tai muiden ulkoisten osapuolten odotukset kannattavuudesta tai kehityssuunnista (erityisesti odotukset, jotka ovat kohtuuttoman aggressiivisia tai epärealistisia), mukaan lukien odotukset, jotka johto itse on luonut esimerkiksi ylioptimistisissa lehdistötiedotteissa tai tilinpäätöstiedotteissa.

- tarve hankkia lisää vieraan tai oman pääoman ehtoista rahoitusta kilpailukyvyn säilyttämiseksi – esimerkiksi suurten tutkimus- ja kehityshankkeiden tai investointien rahoittamiseksi.
- vähäiset mahdollisuudet täyttää pörssin listayhtiöille asettamia vaatimuksia, velan takaisinmaksuvaatimuksia tai kovenanttivaatimuksia.
- todelliset tai todellisilta näyttävät epäsuotuisat vaikutukset, joita huonon taloudellisen tuloksen raportoimisella on merkittäviin vireillä oleviin liiketoimiin, kuten liiketoimintojen yhdistämisiin tai sopimusten saamisiin.

Käytettävissä oleva tieto viittaa siihen, että johdon tai hallintoelinten jäsenten henkilökohtainen taloudellinen tilanne on uhattuna yhteisön taloudellisen tuloksen vuoksi seuraavista syistä:

- merkittävät taloudelliset intressit yhteisössä.
- merkittävä osuus heidän kokonaispalkitsemisestaan (esimerkiksi bonukset, osakeoptiot ja ”earn-out” -järjestelyt) riippuu osakkeen hintaa, liiketoiminnan tulosta, taloudellista asemaa tai rahavirtaa koskevien aggressiivisten tavoitteiden saavuttamisesta.[31]
- yhteisön veloista annetut henkilökohtaiset takaukset.

Johdolla tai operatiivisella henkilöstöllä on kohtuuttomia paineita saavuttaa hallintoelinten asettamia taloudellisia tavoitteita, esimerkiksi myyntiin tai kannattavuuteen liittyviä kannustintavoitteita.

Tilaisuudet

Toimialan tai yhteisön toiminnan luonne tarjoaa tilaisuuksia vilpilliseen taloudelliseen raportointiin, mikä voi aiheutua seuraavista tekijöistä:

- merkittävät 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.
- vahva taloudellinen asema tai kyky dominoida tiettyä toimialaa, mikä antaa yhteisölle mahdollisuuden määrätä tavarantoimittajille tai asiakkaille ehtoja, joista saattaa seurata epäasianmukaisia tai ei-markkinaehtoisia liiketoimia.
- varat, velat, tuotot tai kulut, jotka perustuvat merkittäviin, vaikeasti vahvistettaviin subjektiivista harkintaa tai epävarmuustekijöitä sisältäviin arvioihin.
- merkittävät, epätavalliset tai hyvin monimutkaiset, erityisesti lähellä tilikauden päättymistä toteutuneet liiketapahtumat, joista johtuu hankalia ”asia ennen muotoa” periaatteeseen liittyviä kysymyksiä.
- merkittävät toiminnot, jotka sijaitsevat toisissa maissa tai toisilla muilla oikeudenkäyttöalueilla tai joita hoidetaan rajojen yli maissa tai muilla oikeudenkäyttöalueilla, joissa tai joilla liiketoimintaympäristö ja kulttuuri ovat erilaiset.
- välittäjien käyttäminen liiketoiminnassa ilman että siihen näyttää olevan mitään selkeää liiketoiminnallista perustetta.
- merkittävät pankkitilit taikka tytäryritysten tai sivukonttoreiden toiminta veroparatiiseissa, kun tälle ei näytä olevan mitään selkeää liiketoiminnallista perustetta.

Johdon seuranta on tehotonta seuraavista syistä:

- johtamisessa dominoi yksi henkilö tai pieni ryhmä (muussa kuin omistajajohtoisessa liiketoiminnassa) ilman kompensoivia kontrolleja.
- hallintoelimet eivät valvo taloudellisen raportoinnin prosessia ja sisäistä valvontaa tehokkaasti.

Organisaatiorakenne on monimutkainen tai epävakaa, mitä osoittavat seuraavat seikat:

- vaikeudet määrittää organisaatio tai henkilöt, joilla on yhteisössä määräysvalta.

---

[1] Johdon kannustimet on voitu rakentaa niin, että ne riippuvat vain tiettyihin lukuihin tai yhteisön tiettyihin toimintoihin liittyvien tavoitteiden saavuttamisesta, vaikka kyseiset luvut tai toiminnot eivät välttämättä ole koko yhteisön kannalta tarkasteltuina olennaisia.

- tarpeettoman monimutkainen organisaatiorakenne, johon sisältyy epätavallisia juridisia yksikköjä tai valtalinjoja.
- ylemmän johdon, lakimiesten tai hallintoelinten jäsenten suuri vaihtuvuus.

Sisäisessä valvonnassa on puutteellisuuksia seuraavista syistä:

- yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän, mukaan lukien automatisoitujen kontrollien ja osavuosiraportointiin liittyvien kontrollien (silloin kun ulkoista raportointia vaaditaan), riittämätön seurantaprosessi.
- henkilöstön suuri vaihtuvuus tai tehtävistä huonosti suoriutuvien henkilöiden palkkaaminen kirjanpidon tai tietotekniikan tehtäviin taikka sisäiseen tarkastukseen.
- tehottomat laskenta- ja tietojärjestelmät, mukaan lukien tilanteet, joihin liittyy merkittäviä puutteellisuuksia sisäisessä valvonnassa.

Asenteet / kyky perustella teko itselleen

- Yhteisön arvojen tai eettisten standardien tehoton viestittäminen, käyttöönotto, tuki tai täytäntöönpano johdon taholta taikka epäasianmukaisten arvojen tai eettisten standardien viestittäminen.
- muun kuin taloudellisen johdon liiallinen osallistuminen tai keskittyminen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valintaan tai merkittävien arvioiden määrittämiseen.
- tiedossa oleva aiemmin tapahtunut arvopaperimarkkinalainsäädännön tai muiden säädösten ja määräysten rikkominen taikka yhteisölle, sen ylemmälle johdolle tai hallintoelimille asetetut vaateet väitettyjen väärinkäytösten tai säädösten ja määräysten rikkomisen vuoksi.
- johdon liiallinen intressi ylläpitää tai parantaa yhteisön osakkeen kurssia tai tuloskehitystä.
- johdon tapa antaa analyytikoille, rahoittajille tai muille kolmansille osapuolille lupauksia aggressiivisten tai epärealististen ennusteiden toteuttamisesta.
- johto ei korjaa tiedossa olevia sisäisen valvonnan merkittäviä puutteellisuuksia ajoissa.
- johdon kiinnostus epäasianmukaisiin tapoihin pienentää esitettävää tulosta verotussyistä.
- ylemmän johdon huono henki.
- omistajajohtaja ei erottele liiketoimintaan kuuluvia liiketapahtumia omistaan.
- osakkeenomistajien väliset kiistat suppeaomisteisessa yhtiössä.
- johdon toistuvat yritykset perustella vain vähimmäisvaatimukset täyttävää tai epäasianmukaista kirjanpitoa olennaisuuteen vedoten.
- johdon ja nykyisen tai edellisen tilintarkastajan välit ovat jännittyneet, mitä voivat ilmentää:
    - toistuvat kiistat nykyisen tai edellisen tilintarkastajan kanssa kirjanpitoon, tilintarkastukseen tai raportointiin liittyvistä kysymyksistä.
    - kohtuuttomat vaatimukset tilintarkastajaa kohtaan, esimerkiksi epärealistiset aikarajoitukset tilintarkastuksen loppuun saattamiselle tai tilintarkastuskertomuksen antamiselle.
    - tilintarkastajalle asetetut rajoitukset, jotka epäasianmukaisesti rajoittavat tilintarkastajan mahdollisuutta tavata henkilöitä tai saada tietoa tai mahdollisuuksia kommunikoida tehokkaasti hallintoelinten kanssa.
    - johdon määräilevä käyttäytyminen tilintarkastajaa kohtaan, erityisesti yritykset vaikuttaa tilintarkastajan työn laajuuteen sekä siihen, ketkä henkilöt osallistuvat tilintarkastustoimeksiantoon tai jatkavat siinä tai keitä kuullaan toimeksiantoa suoritettaessa.

Varojen väärinkäytöstä johtuviin virheellisyyksiin liittyvät riskitekijät

Myös varojen väärinkäytöstä johtuviin virheellisyyksiin liittyvät riskitekijät on ryhmitelty kolmen sellaisen tekijän mukaisesti, joita yleisesti esiintyy silloin, kun tapahtuu väärinkäytöksiä: yllykkeet/paineet, tilaisuudet ja asenteet / kyky perustella teko itselleen. Joitakin niistä riskitekijöistä, jotka liittyvät vilpillisestä taloudellisesta raportoinnista johtuviin virheellisyyksiin, saattaa esiintyä myös silloin, kun virheellisyyksiä aiheutuu varojen väärinkäytöstä. Esimerkiksi tehotonta johdon seurantaa ja muita puutteellisuuksia sisäisessä valvonnassa saattaa esiintyä silloin, kun esiintyy joko vilpillisestä taloudellisesta raportoinnista johtuvia tai varojen väärinkäytöstä johtuvia virheellisyyksiä. Seuraavaksi esitetään esimerkkejä riskitekijöistä, jotka liittyvät varojen väärinkäytöstä johtuviin virheellisyyksiin.

Yllykkeet/paineet

Henkilökohtaiset taloudelliset velvoitteet saattavat luoda rahavaroihin tai muihin varkauksille alttiina oleviin varoihin käsiksi pääsevälle johdolle tai 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. Huonot suhteet saattavat aiheutua seuraavista tekijöistä:

- tiedossa olevat tai ennakoidut irtisanomiset.
- viimeaikaiset tai odotettavissa olevat muutokset työntekijöiden palkitsemisessa tai etuusjärjestelyissä.
- ylennykset, kompensaatiot tai muu palkitseminen, joka ei vastaa odotuksia.

Tilaisuudet

Tietyt ominaispiirteet tai olosuhteet saattavat lisätä varojen alttiutta väärinkäytölle. Tilaisuudet varojen väärinkäyttöön lisääntyvät esimerkiksi silloin, kun esiintyy seuraavia:

- Käytössä tai käsiteltävänä on suuria määriä käteisvaroja.
- Vaihto-omaisuuteen sisältyvät tavarat ovat pienikokoisia tai arvokkaita tai niillä on suuri kysyntä.
- Varat ovat helposti rahaksi vaihdettavia, esimerkiksi haltijavelkakirjat, timantit tai tietokoneen mikrosirut.
- Käyttöomaisuushyödykkeet ovat pienikokoisia tai myytävissä olevia tai niistä puuttuu havaittavissa oleva omistustunniste.

Varoja koskevat riittämättömät kontrollit saattavat lisätä näiden varojen alttiutta väärinkäytölle. Varojen väärinkäyttöä saattaa esiintyä esimerkiksi seuraavista syistä:

- Työtehtäviä ei ole eriytetty riittävästi tai riippumattomat tarkistukset ovat riittämättömiä.
- Ylemmän johdon kulujen, esimerkiksi matka- ja muiden korvausten, valvonta on riittämätöntä.
- Johto ei valvo varoista vastuussa olevia työntekijöitä riittävästi, esimerkiksi kaukaisia toimipisteitä ei valvota tai seurata riittävästi.
- Työnhakijoiden seulonta tehtäviin, joissa pääsee käsiksi varoihin, ei ole riittävää.
- Varoja koskeva kirjanpito ei ole riittävää.
- Liiketapahtumia koskeva valtuuttamis- ja hyväksymisjärjestelmä on riittämätön (esimerkiksi ostoissa).
- Rahavaroja, sijoituksia, vaihto-omaisuutta tai käyttöomaisuutta koskevat fyysiset turvatoimet eivät ole riittäviä.
- Varoja ei täsmäytetä täydellisesti ja oikea-aikaisesti.
- Joitakin liiketapahtumia, esimerkiksi tuotepalautuksia koskevia hyvityksiä, ei dokumentoida oikea-aikaisesti ja asianmukaisesti.
- Keskeisiä kontrollitoimintoja hoitavia työntekijöitä ei velvoiteta pitämään lomiaan.

- Johdolla on riittämätön käsitys tietotekniikasta, mikä antaa tietotekniselle henkilöstölle mahdollisuuden varojen väärinkäyttöön.
- Automatisoitujen tiedostojen riittämättömät käyttöoikeuskontrollit, esimerkiksi tietojärjestelmien tapahtumalokien turvaamiseen liittyvät kontrollit ja tapahtumalokien läpikäynti.

Asenteet / kyky perustella teko itselleen

- Ei ole välitetty tarpeesta seurata tai pienentää varojen väärinkäyttöön liittyvää riskiä.
- Ei ole välitetty varojen väärinkäyttöön liittyvistä kontrolleista vaan on sivuutettu olemassa olevat kontrollit tai ei ole ryhdytty asianmukaisiin korjaaviin toimenpiteisiin tiedossa olevien sisäisen valvonnan puutteellisuuksien suhteen.
- Esiintyy käyttäytymistä, joka osoittaa suuttumusta tai tyytymättömyyttä yhteisöön tai tapaan, jolla se kohtelee henkilöstöään.
- Käyttäytyminen tai elämäntapa on muuttunut tavalla, joka saattaa viitata varojen väärinkäyttöön.
- Siedetään pientä näpistelyä.

Liite 2

(Viittaus: kappale A41)

Esimerkkejä mahdollisista tilintarkastustoimenpiteistä, joilla vastataan arvioituihin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskeihin

Seuraavaksi esitetään esimerkkejä mahdollisista tilintarkastustoimenpiteistä, joilla vastataan vilpillisestä taloudellisesta raportoinnista ja varojen väärinkäytöstä johtuvan olennaisen virheellisyyden arvioituihin riskeihin. Vaikka nämä toimenpiteet kattavat erilaisia tilanteita, ne ovat ainoastaan esimerkkejä, eivätkä ne näin ollen ole kaikissa olosuhteissa tarkoitukseen parhaiten soveltuvia tai välttämättömiä. Myöskään esitettyjen toimenpiteiden järjestyksen ei ole tarkoitus kuvastaa niiden suhteellista tärkeyttä.

Tarkastelu kannanottotasolla

Ne nimenomaiset toimenpiteet, joilla tilintarkastaja vastaa arvioimiinsa väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskeihin, vaihtelevat sen mukaan, minkä tyyppisistä tunnistetuista väärinkäytöksen riskitekijöistä tai olosuhteista tai näiden yhdistelmistä on kysymys, sekä sen mukaan, mihin tilien saldoihin, liiketapahtumien lajeihin ja kannanottoihin ne voivat vaikuttaa.

Seuraavaksi esitetään esimerkkejä erilaisista toimenpiteistä:

- Vieraillaan toimipisteissä tai tehdään tiettyjä testejä yllättäen tai ennalta ilmoittamatta. Esimerkiksi ollaan läsnä inventoinneissa toimipisteissä, joissa tilintarkastajan läsnäolosta ei ole aiemmin ilmoitettu, tai lasketaan rahavarat yllättäen tiettynä päivänä.
- Pyydetään inventoimaan vaihto-omaisuus tilikauden lopussa tai lähempänä tilikauden loppua, jotta voitaisiin minimoida riski saldojen manipuloinnista inventoinnin valmistumisen ja tilinpäätöspäivän välisenä aikana.
- Muutetaan tilintarkastuksen lähestymistapaa tarkastuksen kohteena olevana vuotena. Otetaan esimerkiksi yhteyttä tärkeimpiin asiakkaisiin ja tavarantoimittajiin suullisesti sen lisäksi, että näille lähetetään kirjallinen vahvistus, lähetetään vahvistuspyyntöjä tietylle taholle organisaatiossa tai etsitään lisää tai erilaista tietoa.
- Käydään yksityiskohtaisesti läpi yhteisön neljännesvuoden tai tilikauden päättymisen yhteydessä tehtävät tilinpäätösviennit ja tutkitaan kaikki luonteeltaan tai määrältään epätavallisilta vaikuttavat viennit.
- Tutkitaan merkittävien ja epätavallisten, erityisesti tilikauden lopussa tai lähellä tilikauden päättymistä toteutuneiden, liiketapahtumien osalta, voiko niihin liittyä lähipiiriin kuuluvia osapuolia ja mitkä ovat liiketapahtumien perustana olevat taloudellisten resurssien lähteet.
- Suoritetaan analyyttisia aineistotarkastustoimenpiteitä, jotka kohdistuvat yhteenlaskemattomiin tietoihin. Esimerkiksi verrataan myyntiä ja myytyjä suoritteita vastaavia kuluja tilintarkastajan määrittämiin odotusarvoihin toimipaikoittain, kuukausittain sekä liiketoiminnoittain.
- Haastatellaan työntekijöitä, joiden tehtäväalueella on tunnistettu väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riski, jotta saataisiin heidän näkemyksensä riskistä ja siitä, missä määrin ja miten kontrollit kohdistuvat kyseiseen riskiin.
- Silloin kun toiset riippumattomat tilintarkastajat tarkastavat yhden tai useamman tytäryrityksen, liiketoimintayksikön tai sivuliikkeen tilinpäätöksen, heidän kanssaan keskustellaan siitä, miten laaja tarkastustyö on tarpeen sellaiseen arvioituun väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskiin vastaamiseksi, joka aiheutuu näiden osien välisistä liiketapahtumista ja toiminnoista.
- Jos erityisasiantuntijan työ muodostuu erityisen merkittäväksi sellaisen tilinpäätöserän kohdalla, johon liittyvä arvioitu väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riski on suuri, suoritetaan lisätoimenpiteitä, jotka kohdistuvat joihinkin tai kaikkiin erityisasiantuntijan oletuksiin, metodeihin tai havaintoihin, sen toteamiseksi, etteivät havainnot ole kohtuuttomia, tai otetaan toimeksiantoon tätä tarkoitusta varten toinen erityisasiantuntija.
- Suoritetaan tilintarkastustoimenpiteitä tiettyjen aiemmin tilintarkastettujen tilinpäätösten alkusaldojen analysoimiseksi, jotta voitaisiin arvioida, miten tiettyjen kirjanpidollisia arvioita tai harkintaan perustuvia ratkaisuja sisältävien kohtien, esimerkiksi myyntipalautuksia varten tehdyn varauksen, on jälkikäteen todettu pitävän paikkansa.

- Suoritetaan toimenpiteitä, jotka kohdistuvat yhteisön laatimiin tilien täsmäytyksiin tai muihin täsmäytyslaskelmiin, ja harkitaan myös täsmäytyslaskelmien tekemistä tilikauden aikana.
- Käytetään atk-avusteisia menetelmiä, kuten tiedon louhintaa, poikkeamien löytämiseksi.
- Tarkastetaan tietokoneen tuottamien aineistojen ja liiketapahtumien oikeellisuutta.
- Etsitään lisää tilintarkastusevidenssiä tarkastettavan yhteisön ulkopuolisista lähteistä.

Yksittäiset toimenpiteet – vilpillisestä taloudellisesta raportoinnista johtuva virheellisyys

Seuraavaksi esitetään esimerkkejä toimenpiteistä, joilla tilintarkastaja vastaa arvioimiinsa vilpillisestä taloudellisesta raportoinnista johtuvan olennaisen virheellisyyden riskeihin.

Tulouttaminen

- Suoritetaan tuottoihin kohdistuvia analyyttisiä aineistotarkastustoimenpiteitä käyttäen yhteenlaskematonta tietoa esimerkiksi vertaamalla tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella raportoituja tuottoja kuukausittain ja tuotelinjoittain tai liiketoimintasegmenteittäin vertailukelpoisiin aikaisempien jaksojen tietoihin. Atk-avusteiset tilintarkastusmenetelmät saattavat olla hyödyllisiä epätavallisten tai odottamattomien tuottoihin liittyvien yhteyksien tai liiketapahtumien havaitsemisessa.
- Hankitaan asiakkailta vahvistukset tietyistä relevanteista sopimusehdoista ja ”sivuvälipuheiden” puuttumisesta, sillä tämänkaltaiset ehdot tai lisäsopimukset vaikuttavat yleensä asianmukaiseen kirjanpitokäsittelyyn ja alennusten perusteet tai kaudet, jolle ne kuuluvat, on yleensä dokumentoitu huonosti. Esimerkiksi hyväksymiskriteerit, toimitus- ja maksuehdot, myyjän tulevien tai jatkuvien velvoitteiden puuttuminen, oikeus tuotteen palauttamiseen, taattu jälleenmyyntiarvo ja sopimuksen purkamis- tai korvausehdot ovat usein relevantteja tällaisissa tilanteissa.
- Tiedustellaan yhteisön myynti- ja markkinointihenkilöstöltä tai lakimieheltä lähellä tilikauden loppua tapahtuneista myynneistä tai toimituksista ja heidän tiedossaan olevista epätavallisista ehdoista, jotka liittyvät näihin liiketapahtumiin.
- Ollaan fyysisesti läsnä yhdessä tai useammassa toimipaikassa tilikauden lopussa havainnoimassa tavaroiden lähettämistä tai toimitusten valmistelua (tai palautuksia, jotka odottavat jatkokäsittelyä) ja suoritetaan muita tarkoituksenmukaisia myynnin ja vaihto-omaisuuden katkoon liittyviä toimenpiteitä.
- Sellaisissa tilanteissa, joissa myyntitapahtumat on saatettu alulle, käsitelty ja kirjattu sähköisesti, testataan kontrollit sen toteamiseksi, tuottavatko ne varmuutta siitä, että kirjatut myyntitapahtumat ovat toteutuneet ja asianmukaisesti kirjattu.

Vaihto-omaisuuden määrät

- Tutkitaan yhteisön varastokirjanpitoa sellaisten toimipisteiden tai varastonimikkeiden tunnistamiseksi, jotka vaativat erityistä huomiota vaihto-omaisuuden fyysisen inventoinnin aikana tai sen jälkeen.
- Seurataan vaihto-omaisuuden inventointia tietyissä toimipisteissä ennalta ilmoittamatta tai toteutetaan inventointi kaikissa toimipisteissä samanaikaisesti.
- Tehdään inventointeja tilikauden lopussa tai lähellä tilikauden loppua, jotta minimoitaisiin epäasiallisen manipuloinnin riski inventoinnin ja tilikauden päättymisen lopun välillä.
- Suoritetaan laskentaa havainnoitaessa lisätoimenpiteitä, esimerkiksi käydään tarkemmin läpi laatikkojen sisältöä, tapaa, jolla tavarat on pinottu (esimerkiksi tyhjät välit) tai niihin on kiinnitetty etiketit, sekä nestemäisten aineiden, esimerkiksi parfyymien tai erikoiskemikaalien, laatua (eli puhtautta, luokkaa tai pitoisuutta). Tässä voi olla hyödyllistä käyttää erityisasiantuntijaa.
- Verrataan tarkastuksen kohteena olevan tilikauden määriä aikaisempiin tilikausiin varastolajeittain tai -luokittain taikka sijainnin tai muun kriteerin mukaan, tai verrataan laskettuja määriä varastokirjanpitoon.
- Käytetään atk-avusteisia tilintarkastusmenetelmiä, joilla tarkastetaan tarkemmin fyysisten inventointien tulosten kokoamista – esimerkiksi tehdään lajitteluja tunnistenumeroittain tunnisteisiin liittyvien kontrollien testaamiseksi tai sarjanumeroittain, jolloin voidaan tutkia mahdollisuutta, että yksikkö on jäänyt pois tai tullut lasketuksi kahteen kertaan.

Johdon tekemät arviot

- Pyydetään erityisasiantuntijaa tekemään riippumaton arvio, jota verrataan johdon tekemään arvioon.
- Tehdään tiedusteluja myös johdon ja laskentaosaston ulkopuolisille henkilöille käsityksen vahvistamiseksi johdon mahdollisuuksista ja aikomuksista toteuttaa suunnitelmia, joilla on merkitystä arvion laatimisen kannalta.

Yksittäiset toimenpiteet – varojen väärinkäytöstä johtuvat virheellisyydet

Erilaiset olosuhteet vaativat väistämättä erilaisia toimenpiteitä. Tavallisesti tilintarkastuksessa vastataan arvioituun varojen väärinkäytöstä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskiin toimenpiteillä, jotka kohdistuvat tiettyihin tilien saldoihin ja liiketapahtumien lajeihin. Vaikka jotkin kahdessa edellisessä kohdassa mainitut tilintarkastustoimenpiteet voivat soveltua tällaisissa olosuhteissa, työn laajuuden tulee olla yhteydessä nimenomaan väärinkäyttöön liittyvää tunnistettua riskiä koskevaan informaatioon.

Seuraavaksi esitetään esimerkkejä toimenpiteistä, joilla tilintarkastaja vastaa arvioimaansa riskiin varojen väärinkäytöstä johtuvista olennaisista virheellisyyksistä:

- Lasketaan rahavarat tai arvopaperit vuoden lopussa tai lähellä vuoden loppua.
- Vahvistetaan toteutuneita tapahtumia (myös hyvityslaskuja ja myynnin palautuksia sekä maksupäiviä) suoraan asiakkaiden kanssa tilintarkastuksen kohteena olevalta tilikaudelta.
- Analysoidaan kirjanpidosta aiemmin poistettujen saamisten palautuksia.
- Analysoidaan varastovajeita toimipaikoittain tai tuotetyypeittäin.
- Verrataan vaihto-omaisuutta koskevia keskeisiä suhdelukuja toimialalla tyypillisiin arvoihin.
- Käydään läpi varastokirjanpidossa tehtyjä määrien vähennyksiä tukevaa dokumentaatiota.
- Verrataan tavarantoimittajaluetteloa ja työntekijäluetteloa tietokoneella samojen osoitteiden tai puhelinnumeroiden tunnistamiseksi.
- Tehdään tietokoneella hakuja palkkakirjanpidosta useammin kuin kerran esiintyvien osoitteiden, työntekijöiden henkilötunnusten, veroviranomaisten käyttämien tunnistenumeroiden tai pankkitilien tunnistamiseksi.
- Käydään läpi henkilöstöä koskevia tiedostoja sellaisten tapausten löytämiseksi, joissa on vain vähän tai ei lainkaan evidenssiä aktiviteetista, esimerkiksi suoriutumisarviot puuttuvat.
- Analysoidaan myyntiin liittyviä alennuksia ja palautuksia epätavallisten vaihtelujen tai kehityssuuntien löytämiseksi.
- Pyydetään tietyistä sopimusehdoista vahvistus kolmansilta osapuolilta.
- Hankitaan evidenssiä siitä, että sopimukset toteutetaan sopimusehtojen mukaisesti.
- Käydään läpi suurten ja epätavallisten kulujen asianmukaisuutta.
- Käydään läpi ylemmälle johdolle ja lähipiirille myönnettyjen lainojen hyväksyntää ja kirjanpitoarvoja.
- Käydään läpi ylemmän johdon esittämien kuluraporttien asianmukaisuutta.

Liite 3

(Viittaus: kappale A50)

Esimerkkejä väärinkäytöksen mahdollisuuteen viittaavista seikoista

Seuraavaksi esitetään esimerkkejä seikoista, jotka saattavat viitata mahdollisuuteen, että tilinpäätöksessä on väärinkäytöksestä johtuva olennainen virheellisyys.

Poikkeavuudet kirjanpitoaineistossa, esimerkiksi:

- liiketapahtumat, joita ei ole kirjattu täydellisinä tai oikea-aikaisesti tai jotka on kirjattu väärän suuruisina tai väärälle tilikaudelle, on luokiteltu väärin tai kirjattu vastoin yhteisön menettelytapoja.
- perusteettomat tai vailla hyväksyntää olevat saldot tai liiketapahtumat.
- viime hetken oikaisut, joilla on merkittävä vaikutus taloudelliseen tulokseen.
- evidenssi työtekijöiden pääsystä järjestelmiin ja tiedostoihin, jotka eivät ole välttämättömiä heidän tehtäviensä suorittamisessa.
- tilintarkastajalle esitetyt vihjeet tai valitukset väitetystä väärinkäytöksestä.

Ristiriitainen tai puuttuva evidenssi, esimerkiksi:

- dokumenttien puuttuminen.
- muutetuilta vaikuttavat dokumentit.
- vain valokopioina tai sähköisesti toimitettuna saatavissa olevat asiakirjat, kun alkuperäisessä muodossa olevien asiakirjojen odotetaan olevan olemassa.
- merkittävät selvittämättömät erät täsmäytyksissä.
- epätavalliset taseen muutokset taikka muutokset kehityssuunnissa, tärkeissä tilinpäätöksen suhdeluvuissa tai yhteyksissä – esimerkiksi saatavat kasvavat nopeammin kuin liikevaihto.
- johdon tai työntekijöiden epäjohdonmukaiset, epämääräiset tai vähemmän uskottavat vastaukset tehtyihin tiedusteluihin tai analyyttisten toimenpiteiden johdosta.
- epätavalliset erot yhteisön aineistojen ja vahvistuspyyntöihin saatujen vastausten välillä.
- suuri määrä myyntisaamistileille tehtyjä hyvitysvientejä ja muita oikaisuja.
- selvittämättömät tai riittämättömästi selvitetyt erot myyntireskontran ja kontrollitilin välillä tai asiakkaiden ilmoittamien summien ja myyntireskontran välillä.
- mitätöityjen sekkien puuttuminen tai katoaminen tilanteissa, joissa mitätöidyt sekit yleensä palautetaan yhteisölle tiliotteen mukana.
- suuruusluokaltaan merkittävän vaihto-omaisuuden tai muiden aineellisten hyödykkeiden määrän puuttuminen.
- sähköisen todisteen puuttuminen tai katoaminen, joka on vastoin yhteisössä noudatettavia tietojen säilyttämiseen liittyviä menettelytapoja tai periaatteita.
- ennakoitua vähemmän tai ennakoitua enemmän vastauksia vahvistuspyyntöihin.
- ei pystytä esittämään evidenssiä keskeisestä järjestelmäkehitystyöstä sekä ohjelmien muutosten testauksesta ja käyttöönotosta tarkastuksen kohteena olevan vuoden järjestelmämuutosten ja kehittämistyön osalta.

Ongelmalliset tai tavallisuudesta poikkeavat suhteet tilintarkastajan ja johdon välillä, esimerkiksi:

- Kielletään pääsy tiedostoihin tai tiloihin tai kielletään tapaamasta tiettyjä työntekijöitä, asiakkaita, tavarantoimittajia tai muita, joilta saatettaisiin hankkia tilintarkastusevidenssiä.
- Johto asettaa kohtuuttomia aikapaineita ratkaistaessa monimutkaisia tai riitaisia kysymyksiä.
- Johdolta on saatu tilintarkastuksen suorittamista koskevia valituksia, tai toimeksiantotiimiin on kohdistunut johdon taholta painostusta, erityisesti tilintarkastusevidenssin kriittisen arvioinnin yhteydessä tai ratkaistaessa mahdollisia erimielisyyksiä johdon kanssa.
- Yhteisöltä pyydetyn tiedon toimittamisessa on epätavallisia viivytyksiä.
- Ei olla halukkaita sallimaan tilintarkastajalle pääsyä tärkeisiin sähköisiin tiedostoihin, jotta tiedostoja voitaisiin tarkastaa atk-avusteisilla tilintarkastusmenetelmillä.
- Kielletään tapaamasta tietotekniikkatoimintojen avainhenkilöitä, esimerkiksi tietoturva-, käyttö- ja järjestelmäkehityshenkilöstöä, sekä kielletään pääsy tiloihin.
- Ei olla halukkaita lisäämään tai korjaamaan tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja tilinpäätöksen täydentämiseksi ja sen ymmärrettävyyden lisäämiseksi.
- Ei olla halukkaita korjaamaan sisäisessä valvonnassa tunnistettuja puutteellisuuksia ajoissa.

Muut seikat

- Johdon haluttomuus sallia, että tilintarkastaja tapaa hallintoelinten jäseniä ilman että johto on mukana.
- tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, jotka vaikuttavat poikkeavan toimialalla yleisesti noudatettavista.
- kirjanpidollisten arvioiden toistuvat muutokset, jotka eivät näytä johtuvan olosuhteiden muutoksista.
- yhteisön menettelytapaohjeiden rikkomisen sietäminen.

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 250 (UUDISTETTU)
SÄÄDÖSTEN JA MÄÄRÄYSTEN HUOMIOON OTTAMINEN TILINTARKASTUKSESSA

(Sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2017 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1
Säädösten ja määräysten vaikutus	2
Vastuu säädösten ja määräysten noudattamisesta	3–9
Voimaantulo	10
Tavoitteet	11
Määritelmä	12
Vaatimukset	
Miten tilintarkastaja ottaa huomioon säädösten ja määräysten noudattamisen	13–18
Tilintarkastustoimenpiteet, kun säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen on tunnistettu tai sitä epäillään	19–22
Kommunikoiminen ja raportoiminen säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä	23–29
Dokumentointi	30
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Vastuu säädösten ja määräysten noudattamisesta	A1–A8
Määritelmä	A9–A10
Miten tilintarkastaja ottaa huomioon säädösten ja määräysten noudattamisen	A11–A16
Tilintarkastustoimenpiteet, kun säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen on tunnistettu tai sitä epäillään	A17–A25
Kommunikoiminen ja raportoiminen säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä	A26–A34
Dokumentointi	A35–A36

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 250 (uudistettu) *Säädösten ja määräysten huomioon ottaminen tilintarkastuksessa* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään tilintarkastajan velvollisuutta ottaa säädökset ja määräykset huomioon tilintarkastuksessa. Tätä standardia ei sovelleta muihin varmennustoimeksiantoihin, joissa tilintarkastaja on erityisesti saanut tehtäväkseen tarkastaa tiettyjen säädösten tai määräysten noudattamista ja raportoida erikseen siitä.

Säädösten ja määräysten vaikutus

2. Säädösten ja määräysten vaikutus tilinpäätökseen vaihtelee huomattavasti. Yhteisöä koskevat säädökset ja määräykset muodostavat oikeus- ja sääntelynormiston. Joillakin säädöksillä tai määräyksillä on välitön vaikutus tilinpäätökseen siten, että ne koskevat yhteisön tilinpäätökseen sisältyvien lukujen ja siinä esitettävien tietojen määrittämistä. Toisia säädöksiä tai määräyksiä johdon täytyy noudattaa, tai niihin sisältyy säännöksiä, joiden mukaan yhteisö saa harjoittaa liiketoimintaansa, mutta niillä ei ole välitöntä vaikutusta yhteisön tilinpäätökseen. Jotkin yhteisöt toimivat tiukasti säännellyillä toimialoilla (esimerkiksi pankit ja kemian alan yritykset). Toisiin taas sovelletaan vain niitä lukuisia säädöksiä ja määräyksiä, jotka koskevat yleisesti liiketoimintaan kuuluvia osa-alueita (kuten säädöksiä ja määräyksiä, jotka koskevat työturvallisuutta ja -terveyttä sekä yhtäläisiä mahdollisuuksia työelämässä). Säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen voi johtaa sakkoihin, oikeudenkäynteihin tai muihin yhteisölle koituviin seuraamuksiin, joilla voi olla olennainen vaikutus tilinpäätökseen.

Vastuu säädösten ja määräysten noudattamisesta (viittaus: kappaleet A1–A8)

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

Tilintarkastajan velvollisuudet

4. Tähän standardiin sisältyvien vaatimusten tarkoituksena on auttaa tilintarkastajaa tunnistamaan tilinpäätöksen olennainen virheellisyys, joka johtuu säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisestä. Tilintarkastaja ei kuitenkaan ole velvollinen estämään säädösten ja määräysten noudattamatta jättämistä, eikä hänen voida odottaa havaitsevan kaikkien säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisiä.

5. Tilintarkastaja on velvollinen hankkimaan kohtuullisen varmuuden siitä, ettei tilinpäätös kokonaisuutena tarkasteltuna ole olennaisesti virheellinen väärinkäytöksestä tai virheestä johtuen.[1] Tilintarkastaja ottaa tilintarkastusta suorittaessaan huomioon sovellettavan oikeus- ja sääntelynormiston. Tilintarkastuksen luontaisten rajoitteiden vuoksi ei voida kokonaan välttää riskiä siitä, että tilinpäätökseen sisältyviä olennaisia virheellisyyksiä jää havaitsematta, vaikka tilintarkastus olisi asianmukaisesti suunniteltu ja suoritettu ISA-standardien mukaisesti.[2] Kun kyseessä ovat säädökset ja määräykset, luontaisten rajoitteiden mahdolliset vaikutukset tilintarkastajan kykyyn havaita olennaisia virheellisyyksiä ovat suuret esimerkiksi seuraavista syistä:

   - On useita pääasiassa yhteisön toiminnan harjoittamisen eri osa-alueisiin liittyviä säädöksiä ja määräyksiä, jotka tyypillisesti eivät vaikuta tilinpäätökseen ja joita yhteisön taloudellisen raportoinnin kannalta relevantit tietojärjestelmät eivät kata.
   - Säädösten ja määräysten noudattamatta jättämiseen voi liittyä peittämisjärjestelyjä, kuten epärehellistä yhteistoimintaa, väärennöksiä, liiketapahtumien tahallista kirjaamatta jättämistä, kontrollien sivuuttamista toimivan johdon tekemänä tai väärien tietojen antamista tilintarkastajalle tahallisesti.
   - Se, onko teossa kysymys säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisestä, on viime kädessä tuomioistuimessa tai muussa asiaankuuluvassa elimessä ratkaistava asia.

---

1 ISA 200 *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti*, kappale 5

2 ISA 200, kappaleet A56–A57

Mitä kauempana säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen on tilinpäätöksessä kuvastuvista tapahtumista ja liiketoimista, sitä vähemmän todennäköistä yleensä on, että säädösten ja määräysten noudattamatta jääminen tulee tilintarkastajan tietoon tai hän tunnistaa sen.

6. Tässä standardissa tilintarkastajan velvollisuudet erotellaan suhteessa kahteen eri ryhmään kuuluvien säädösten ja määräysten noudattamiseen seuraavasti: (viittaus: kappaleet A6, A12–13)

   (a) säädökset ja määräykset, joiden yleisesti tiedetään välittömästi vaikuttavan olennaisten tilinpäätökseen sisältyvien lukujen ja siinä esitettävien tietojen määrittämiseen, kuten verotusta ja eläkkeitä koskevat säädökset ja määräykset (ks. kappale 14) (viittaus: kappale A12); ja

   (b) säädökset ja määräykset, joilla ei ole välitöntä vaikutusta tilinpäätökseen sisältyvien lukujen ja siinä esitettävien tietojen määrittämiseen mutta joiden noudattaminen voi olla perustavanlaatuista liiketoiminnan harjoittamisen eri osa-alueiden tai toiminnan jatkamismahdollisuuksien kannalta taikka olennaisten rangaistusseuraamusten välttämiseksi (esimerkiksi toimiluvan ehtojen, määräyksiin perustuvien maksuvalmiusvaatimusten tai ympäristömääräysten noudattaminen); tällaisten säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen voi siten vaikuttaa olennaisesti tilinpäätökseen (ks. kappale 15). (Viittaus: kappale A13)

7. Tässä standardissa määrätään erilaiset vaatimukset kumpaakin edellä mainittua ryhmää varten. Kappaleessa 6(a) tarkoitetun ryhmän osalta tilintarkastaja on velvollinen hankkimaan tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä kyseisten säädösten ja määräysten noudattamisesta. Kappaleessa 6(b) tarkoitetun ryhmän osalta tilintarkastajan velvollisuus rajoittuu siihen, että hän suorittaa tietyt tilintarkastustoimenpiteet, jotka auttavat häntä tunnistamaan niiden säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisen, joilla saattaa olla olennainen vaikutus tilinpäätökseen.

8. Tämän standardin mukaan tilintarkastajan täytyy olla tarkkaavainen sen mahdollisuuden varalta, että muut tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatimista varten suoritetut tilintarkastustoimenpiteet saattavat tuoda hänen tietoonsa tapauksia, joissa säädöksiä ja määräyksiä ei ole noudatettu. Ammatillisen skeptisyyden säilyttäminen koko tilintarkastuksen ajan ISA 200:n[3] edellyttämällä tavalla on tässä yhteydessä tärkeää, kun otetaan huomioon, miten laajasti säädökset ja määräykset vaikuttavat yhteisöön.

9. Tilintarkastajalla saattaa olla tästä standardista poikkeavia tai sitä pidemmälle meneviä säädökseen, määräykseen tai relevantteihin eettisiin vaatimuksiin perustuvia lisävelvollisuuksia, jotka koskevat säädösten ja määräysten noudattamatta jättämistä yhteisössä, kuten: (viittaus: kappale A8).

   (a) toimiminen säädösten ja määräysten tunnistetun tai epäillyn noudattamatta jättämisen suhteen, mukaan lukien vaatimukset erityisestä kommunikoinnista johdon ja hallintoelinten kanssa, sen arvioimisesta, ovatko nämä toimineet säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisen suhteen asianmukaisesti, ja sen ratkaisemisesta, tarvitaanko lisätoimenpiteitä;

   (b) kommunikoiminen säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä muille tilintarkastajille (esim. konsernin tilintarkastuksessa);

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

   Lisävelvollisuuksia noudattamalla saatetaan saada tilintarkastajan tämän standardin tai muiden standardien mukaisen työn kannalta relevanttia lisäinformaatiota (esim. johdon ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelinten rehellisyydestä).

Voimaantulo

10. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2017 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

[3] ISA 200, kappale 15

Tavoitteet

11. Tilintarkastajan tavoitteena on:

    (a) hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä niiden säädösten ja määräysten noudattamisesta, joiden yleisesti tiedetään välittömästi vaikuttavan olennaisten tilinpäätökseen sisältyvien lukujen ja siinä esitettävien tietojen määrittämiseen;

    (b) suorittaa tiettyjä tilintarkastustoimenpiteitä, jotka auttavat häntä tunnistamaan tapauksia, joissa ei ole noudatettu muita tilinpäätökseen mahdollisesti olennaisesti vaikuttavia säädöksiä ja määräyksiä; ja

    (c) toimia asianmukaisella tavalla säädösten ja määräysten tunnistetun tai epäillyn noudattamatta jättämisen suhteen, kun tällainen on tunnistettu tilintarkastuksen aikana.

Määritelmä

12. Seuraavaa termiä käytetään tässä standardissa seuraavassa merkityksessä:

    Säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen – Yhteisön, sen hallintoelimen tai johdon tai muiden sen palveluksessa tai ohjauksessa työskentelevien henkilöiden tahallinen tai tahaton laiminlyönti tai teko, joka on voimassa olevien säädösten tai määräysten vastainen. Henkilökohtaiset yhteisön liiketoimintaan liittymättömät rikkomukset eivät sisälly tässä tarkoitettuun säädösten ja määräysten noudattamatta jättämiseen. (Viittaus: kappaleet A9-A10)

Vaatimukset

Miten tilintarkastaja ottaa huomioon säädösten ja määräysten noudattamisen

13. Osana yhteisöä ja sen toimintaympäristöä koskevan käsityksen muodostamista, joka tapahtuu ISA 315:n (uudistettu 2019)[4] mukaisesti, tilintarkastajan on muodostettava yleinen käsitys:

    (a) yhteisöön ja sen toimialaan tai toimintasektoriin sovellettavasta oikeus- ja sääntelynormistosta; ja

    (b) siitä, kuinka yhteisö noudattaa tätä normistoa. (Viittaus: kappale A11)

14. Tilintarkastajan on hankittava tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä niiden säädösten ja määräysten noudattamisesta, joiden yleisesti tiedetään välittömästi vaikuttavan olennaisten tilinpäätökseen sisältyvien lukujen ja siinä esitettävien tietojen määrittämiseen. (Viittaus: kappale A12)

15. Tilintarkastajan on suoritettava seuraavat tilintarkastustoimenpiteet, jotka auttavat häntä tunnistamaan tapauksia, joissa ei ole noudatettu muita tilinpäätökseen mahdollisesti olennaisesti vaikuttavia säädöksiä ja määräyksiä: (viittaus: kappaleet A13–A14)

    (a) johdolle ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimille osoitettavat tiedustelut siitä, noudattaako yhteisö kyseisiä säädöksiä ja määräyksiä; ja

    (b) asiaankuuluvien lupa- tai sääntelyviranomaisten kanssa käydyn kirjeenvaihdon yksityiskohtainen tarkastus, jos tällaista kirjeenvaihtoa on käyty.

16. Tilintarkastajan on tilintarkastuksen aikana oltava tarkkaavainen sen mahdollisuuden varalta, että muut suoritettavat tilintarkastustoimenpiteet saattavat tuoda hänen tietoonsa tapauksia, joissa säädöksiä ja määräyksiä ei ole noudatettu tai joissa tällaista on syytä epäillä. (Viittaus: kappale A15)

17. Tilintarkastajan on pyydettävä johtoa ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimiä antamaan kirjalliset vahvistusilmoitukset siitä, että tilintarkastajan tietoon on saatettu kaikki tiedossa olevat toteutuneet tai epäillyt tapaukset, joissa säädöksiä ja määräyksiä ei ole noudatettu ja joiden vaikutukset pitäisi ottaa huomioon tilinpäätöstä laadittaessa. (Viittaus: kappale A16)

18. Jos ei ole tullut esiin tunnistettua eikä epäiltyä säädösten ja määräysten noudattamatta jättämistä, tilintarkastajan ei edellytetä kohdistavan säädösten ja määräysten noudattamiseen muita tilintarkastustoimenpiteitä kuin kappaleissa 13–17 mainitut.

---

4 ISA 315 (uudistettu 2019) *Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen,* kappale 19

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

19. Jos tilintarkastajan tietoon tulee informaatiota tapauksesta, jossa säädöksiä ja määräyksiä ei ole noudatettu tai sitä epäillään, hänen on: (viittaus: kappaleet A17–A18)

    (a) muodostettava käsitys teon luonteesta ja olosuhteista, joissa se on tapahtunut; ja

    (b) hankittava lisää informaatiota pystyäkseen arvioimaan mahdollisen vaikutuksen tilinpäätökseen. (Viittaus: kappale A19)

20. Jos tilintarkastaja epäilee, että säädöksiä ja määräyksiä on mahdollisesti jätetty noudattamatta, hänen on keskusteltava asiasta johdon asianmukaisen tason ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelinten kanssa, ellei säädöksessä tai määräyksessä kielletä sitä. Jos johto tai soveltuvissa tapauksissa hallintoelimet eivät esitä riittävästi tietoa sen tueksi, että yhteisö on noudattanut säädöksiä ja määräyksiä, ja niiden epäillyllä noudattamatta jättämisellä voi tilintarkastajan käsityksen mukaan olla olennainen vaikutus tilinpäätökseen, tilintarkastajan on harkittava, onko hänen tarpeellista hankkia juridista neuvontaa. (Viittaus: kappaleet A20–A22)

21. Jos säädösten ja määräysten epäillystä noudattamatta jättämisestä ei pystytä hankkimaan riittävästi tietoa, tilintarkastajan on arvioitava, minkälainen vaikutus tilintarkastajan lausuntoon on sillä, että ei ole saatu tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

22. Tilintarkastajan on arvioitava säädösten ja määräysten tunnistetun tai epäillyn noudattamatta jättämisen vaikutuksia suhteessa tilintarkastuksen muihin osa-alueisiin, kuten tilintarkastajan tekemään riskienarviointiin ja kirjallisten vahvistusilmoitusten luotettavuuteen, ja ryhdyttävä asianmukaisiin toimenpiteisiin. (Viittaus: kappaleet A23–A25)

Kommunikoiminen ja raportoiminen säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä

Kommunikoiminen säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä hallintoelinten kanssa

23. Elleivät kaikki hallintoelinten jäsenet osallistu yhteisön toiminnan johtamiseen ja täten ole tietoisia seikoista, joihin liittyy tilintarkastajan jo kommunikoima tunnistettu tai epäilty säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen,[5] tilintarkastajan on, ellei säädöksessä tai määräyksessä kielletä sitä, kommunikoitava hallintoelinten kanssa säädösten ja määräysten noudattamatta jättämiseen liittyvistä seikoista, jotka tulevat hänen tietoonsa tilintarkastusta suoritettaessa, paitsi jos on kysymys selvästi merkitykseltään vähäisistä seikoista.

24. Jos kappaleessa 23 tarkoitetun säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisen katsotaan tilintarkastajan käsityksen mukaan olevan tahallista ja olennaista, tilintarkastajan on kommunikoitava asiasta hallintoelinten kanssa niin pian kuin käytännössä on mahdollista.

25. Jos tilintarkastaja epäilee johdon tai hallintoelinten olevan osallisena säädösten tai määräysten noudattamatta jättämisessä, hänen on kommunikoitava asiasta yhteisössä seuraavalle ylemmälle vastuutasolle, jos sellainen on, esimerkiksi tarkastusvaliokunnalle tai hallintoneuvostolle. Jos ylempää vastuutasoa ei ole tai jos tilintarkastaja ei usko kommunikoinnin johtavan toimenpiteisiin tai on epävarma siitä, kenelle hänen pitäisi raportoida, tilintarkastajan on harkittava, onko hänen tarpeellista hankkia juridista neuvontaa.

Säädösten ja määräysten tunnistetun tai epäillyn noudattamatta jättämisen mahdolliset vaikutukset tilintarkastuskertomukseen (viittaus: kappaleet A26–A27)

26. Jos tilintarkastaja toteaa, että säädösten ja määräysten tunnistetulla tai epäillyllä noudattamatta jättämisellä on olennainen vaikutus tilinpäätökseen, eikä sitä ole otettu asianmukaisesti huomioon tilinpäätöksessä, hänen on ISA 705:n (uudistettu) mukaisesti annettava tilinpäätöksestä varauman sisältävä lausunto tai kielteinen lausunto.[6]

27. Jos johto tai hallintoelimet estävät tilintarkastajaa hankkimasta tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, jotta hän pystyisi arvioimaan, onko tapahtunut tai todennäköisesti tapahtunut tilinpäätöksen kannalta mahdollisesti olennainen säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen, tilintarkastajan on tilintarkastuksen laajuutta koske-

[5] ISA 260 (uudistettu) *Kommunikointi hallintoelinten kanssa*, kappale 13

[6] ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen*, kappaleet 7–8

van rajoituksen perusteella annettava tilinpäätöksestä varauman sisältävä lausunto tai jätettävä lausunto antamatta ISA 705:n (uudistettu)[7] mukaisesti.

28. Jos tilintarkastaja ei pysty ratkaisemaan, onko säädöksiä tai määräyksiä jätetty noudattamatta, ja tämä johtuu ennemminkin olosuhteista johtuvista kuin johdon tai hallintoelinten asettamista rajoituksista, tilintarkastajan on arvioitava tämän vaikutusta tilintarkastuslausuntoon ISA 705:n (uudistettu) mukaisesti.

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

29. Jos tilintarkastaja on tunnistanut säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisen tai epäilee sitä, hänen on ratkaistava, onko sellaista säädöstä, määräystä tai relevanttia eettistä vaatimusta, jonka perusteella: (viittaus: kappaleet A28–A34)

    (a) hän on velvollinen raportoimaan yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalle viranomaiselle.

    (b) hänellä on velvollisuuksia, joiden mukaan raportointi yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalle viranomaiselle saattaa olla kyseisissä olosuhteissa asianmukaista.

Dokumentointi

30. Tilintarkastajan on sisällytettävä tilintarkastusdokumentaatioon tunnistamansa tai epäilemänsä säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen sekä[8]: (viittaus: kappaleet A35–A36)

    (a) suoritetut tilintarkastustoimenpiteet, merkittävät ammatilliseen harkintaan perustuvat ratkaisut ja niiden perusteella tehdyt johtopäätökset; ja

    (b) johdon, hallintoelinten ja muiden tahojen kanssa käydyt keskustelut säädösten ja määräysten noudattamatta jättämiseen liittyvistä merkittävistä seikoista, mukaan lukien se, kuinka johto ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimet ovat toimineet asian suhteen.

***

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Vastuu säädösten ja määräysten noudattamisesta (viittaus: kappaleet 3–9)

A1. Johto on hallintoelinten valvomana velvollinen varmistamaan, että yhteisön toimintaa harjoitetaan säädösten ja määräysten mukaisesti. Säädökset ja määräykset voivat vaikuttaa yhteisön tilinpäätökseen eri tavoin: välittömimmin ne voivat vaikuttaa esimerkiksi siihen, mitä erityisiä tietoja yhteisön edellytetään esittävän tilinpäätöksessään, tai niissä voidaan määrätä sovellettavasta tilinpäätösnormistosta. Niissä voidaan myös antaa yhteisölle tiettyjä laillisia oikeuksia tai velvoitteita, joista osa merkitään yhteisön tilinpäätökseen. Säädöksiin ja määräyksiin voi myös sisältyä rangaistusseuraamuksia noudattamatta jättämisen varalta.

A2. Seuraavat ovat esimerkkejä siitä, minkä tyyppisiä periaatteita ja menettelytapoja yhteisössä voidaan ottaa käyttöön auttamaan säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisen estämisessä ja havaitsemisessa:

- lainsäädäntöön perustuvien vaatimusten seuraaminen ja varmistuminen siitä, että toimintaprosessit on suunniteltu nämä vaatimukset täyttäviksi.
- asianmukaisten sisäisen valvonnan järjestelmien perustaminen ja käyttäminen.
- menettelytapaohjeistuksen laatiminen, julkistaminen ja noudattaminen.
- varmistuminen siitä, että henkilöstö on koulutettu asianmukaisesti ja ymmärtää menettelytapaohjeistuksen.

[7] ISA 705 (uudistettu), kappaleet 7 ja 9

[8] ISA 230 *Tilintarkastusdokumentaati*o, kappaleet 8–11 ja A6

- menettelytapaohjeistuksen noudattamisen seuraaminen ja toimiminen asianmukaisella tavalla sitä noudattamatta jättäneiden työntekijöiden rankaisemiseksi.
- juridisten neuvonantajien hyödyntäminen lainsäädäntöön perustuvien vaatimusten seuraamisessa.
- luettelon ylläpitäminen merkittävistä säädöksistä ja määräyksistä, joita yhteisön on noudatettava omalla toimialallaan, sekä myös saaduista valituksista.

Suurissa yhteisöissä näitä periaatteita ja menettelytapoja täydentämään voidaan määrätä asianmukaisia tehtäviä seuraaville tahoille:

- sisäinen tarkastus.
- tarkastusvaliokunta.
- erityinen säädösten ja määräysten noudattamista seuraava toiminto.

Tilintarkastajan velvollisuudet

A3. Se, ettei yhteisössä noudateta säädöksiä ja määräyksiä, saattaa johtaa siihen, että tilinpäätös on olennaisesti virheellinen. Havaittu säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen voi – riippumatta siitä, miten olennaisesta asiasta on kysymys – vaikuttaa tilintarkastuksen muihin osa-alueisiin, esimerkiksi siihen, millaiseksi tilintarkastaja arvioi johdon, hallintoelinten jäsenten tai henkilöstön rehellisyyden.

A4. Se, onko jossakin teossa kysymys säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisestä, on tuomioistuimessa tai muussa asiaankuuluvassa elimessä ratkaistava asia, eikä tilintarkastajan ammatillinen pätevyys yleensä riitä sen ratkaisemiseen. Tilintarkastajan koulutus ja kokemus sekä hänen yhteisöstä ja sen toimialasta tai sektorista muodostamansa käsitys voivat kuitenkin antaa perustan sen toteamiselle, että joissakin tilintarkastajan tietoon tulevissa teoissa saattaa olla kysymys säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisestä.

A5. Nimenomaisten lakisääteisten vaatimusten mukaisesti tilintarkastajalla saattaa olla osana tilintarkastusta velvollisuus raportoida siitä, noudattaako yhteisö tiettyjä säädöksiä tai määräyksiä. Tällaisia olosuhteita varten ISA 700 (uudistettu)[9] tai ISA 800[10] (uudistettu) sisältää ohjeita siitä, miten kyseiset tilintarkastukseen liittyvät velvollisuudet käsitellään tilintarkastuskertomuksessa. Lisäksi silloin, kun tilintarkastajalla on erityisiä lakisääteisiä raportointivaatimuksia, tilintarkastussuunnitelmaan voi olla tarpeellista sisällyttää tarkoitukseen soveltuvia toimenpiteitä kyseisten säädösten ja määräysten noudattamisen tarkastamiseksi.

Säädösten ja määräysten ryhmät (viittaus: kappale 6)

A6. Yhteisön luonne ja olosuhteet voivat vaikuttaa siihen, sisältyvätkö relevantit säädökset ja määräykset kappaleessa 6(a) tai 6(b) kuvattuihin ryhmiin. Kappaleessa 6 kuvattuihin ryhmiin mahdollisesti sisältyvät säädökset ja määräykset koskevat esimerkiksi seuraavia alueita:

- väärinkäytökset, korruptio ja lahjonta.
- rahanpesu, terrorismin rahoittaminen ja rikoshyöty.
- arvopaperimarkkinat ja -kauppa.
- pankkitoiminta sekä muut rahoitustuotteet ja -palvelut.
- tietosuoja.
- vero- ja eläkevelvoitteet ja niihin liittyvät maksut.
- ympäristönsuojelu.

---

[9] ISA 700 (uudistettu) *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen*, kappale 43

[10] ISA 800 (uudistettu) *Erityisesti huomioon otettavia seikkoja – erityistä tarkoitusta varten sovellettavien normistojen mukaisesti laadittujen tilinpäätösten tilintarkastukset*, kappale 11

- yleinen terveys ja turvallisuus.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A7. Julkisella sektorilla voi olla säädösten ja määräysten noudattamisen tarkastamista koskevia lisävelvollisuuksia, jotka saattavat koskea tilinpäätöksen tilintarkastusta tai ulottua yhteisön toiminnan muihin osa-alueisiin.

Säädöksiin, määräyksiin tai relevantteihin eettisiin vaatimuksiin perustuvat lisävelvollisuudet (viittaus: kappale 9)

A8. Säädöksessä, määräyksessä tai relevanteissa eettisissä vaatimuksissa voidaan edellyttää, että tilintarkastaja suorittaa lisää toimenpiteitä ja ryhtyy lisätoimiin. Esimerkiksi IESBAn *Kansainväliset eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille (sisältäen Kansainväliset riippumattomuusstandardit)* (IESBAn eettiset säännöt) sisältävät vaatimuksen siitä, että tilintarkastaja toimii säädösten ja määräysten tunnistetun tai epäillyn noudattamatta jättämisen suhteen ja ratkaisee, tarvitaanko lisätoimenpiteitä. Tällaisia toimenpiteitä voivat olla kommunikoiminen säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä toimeksiantotiimiin kuuluvien tilintarkastajien tai sellaisten muiden tilintarkastajien välillä, jotka suorittavat konserniin kuuluviin yhteisöihin tai liiketoimintayksikköihin kohdistuvaa työtä muussa tarkoituksessa kuin konsernitilinpäätöksen tilintarkastusta varten.[11]

Määritelmä (viittaus: kappale 12)

A9. Tekoihin, jotka ovat säädösten ja määräysten noudattamatta jättämistä, luetaan liiketoimet, joihin yhteisö on ryhtynyt tai joihin sen hallintoelimet, johto tai muut yhteisön palveluksessa tai ohjauksessa työskentelevät henkilöt ovat ryhtyneet yhteisön nimissä tai sen puolesta.

A10. Säädösten ja määräysten noudattamatta jättämistä on myös yhteisön liiketoimintoihin liittyvä henkilökohtainen rikkomus esimerkiksi silloin, kun johdon avaintehtävissä toimiva henkilö on henkilökohtaisesti vastaanottanut lahjuksen yhteisön tavaran- tai palveluntoimittajalta ja sen vastikkeeksi varmistaa, että kyseinen toimittaja valitaan yhteisön palveluntuottajaksi tai sopimuskumppaniksi.

Miten tilintarkastaja ottaa huomioon säädösten ja määräysten noudattamisen

Käsityksen muodostaminen oikeus- ja sääntelynormistosta (viittaus: kappale 13)

A11. Muodostaakseen yleisen käsityksen oikeus- ja sääntelynormistosta ja siitä, kuinka yhteisö noudattaa tätä normistoa, tilintarkastaja voi esimerkiksi:

- hyödyntää jo muodostamaansa käsitystä yhteisön toimialasta sekä sääntelyä koskevista ja muista ulkoisista tekijöistä;
- päivittää käsityksensä niistä säädöksistä ja määräyksistä, joiden perusteella tilinpäätökseen sisältyvät luvut ja siinä esitettävät tiedot välittömästi määräytyvät;
- tiedustella johdolta muista säädöksistä tai määräyksistä, joilla voidaan odottaa olevan perustavanlaatuista vaikutusta yhteisön toimintoihin;
- tiedustella johdolta säädösten ja määräysten noudattamista koskevista periaatteista ja menettelytavoista yhteisössä; ja
- tiedustella johdolta periaatteista ja menettelytavoista, joiden mukaan oikeudenkäynteihin johtavat vaateet tunnistetaan, arvioidaan ja käsitellään kirjanpidossa.

Säädökset ja määräykset, joilla yleisesti tiedetään olevan välitön vaikutus olennaisten tilinpäätökseen sisältyvien lukujen ja siinä esitettävien tietojen määrittämiseen (viittaus: kappaleet 6 ja 14)

A12. Tietyt säädökset ja määräykset ovat vakiintuneita, yhteisön ja sen toimialan tai sektorin hyvin tuntemia sekä relevantteja yhteisön tilinpäätöksen laatimisen kannalta (kuten kappaleessa 6(a) kuvataan). Näihin voi kuulua säädöksiä ja määräyksiä, jotka koskevat esimerkiksi:

[11] Ks. esim. IESBAn eettisten sääntöjen kappaleet R360.16–360.18 A1.

- tilinpäätöksen muotoa ja sisältöä;
- toimialakohtaisia taloudellisen raportoinnin kysymyksiä;
- julkisen vallan kanssa tehtyihin sopimuksiin perustuvien liiketapahtumien kirjanpitokäsittelyä; tai
- tuloveroihin tai eläkekuluihin vaikuttavien menojen kertymistä tai kirjaamista.

Jotkin näiden säädösten ja määräysten kohdat voivat olla välittömästi relevantteja tiettyjen tilinpäätöskannanottojen kannalta (esimerkiksi verovelkojen täydellisyys), kun taas toiset voivat olla välittömästi relevantteja tilinpäätöskokonaisuuden kannalta (esimerkiksi vaadittavat laskelmat, joista tilinpäätöskokonaisuus muodostuu). Kappaleen 14 vaatimuksen tarkoituksena on, että tilintarkastaja hankkii tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tilinpäätöksen lukujen ja siinä esitettävien muiden tietojen määrittämisestä kyseisten säädösten ja määräysten relevanttien kohtien mukaisesti.

Tällaisten säädösten ja määräysten muiden kohtien sekä muiden säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen voi johtaa sakkoihin, oikeudenkäynteihin tai muihin yhteisölle koituviin seuraamuksiin, joista aiheutuviin menoihin voi olla tarpeellista varautua tilinpäätöksessä mutta joilla ei katsota olevan kappaleessa 6(a) kuvattua välitöntä vaikutusta tilinpäätökseen.

Toimenpiteet säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisen tunnistamiseksi – muut säädökset ja määräykset (viittaus: kappaleet 6 ja 15)

A13. Tilintarkastajan voi olla tarpeellista kiinnittää erityistä huomiota tiettyihin säädöksiin ja määräyksiin sen vuoksi, että niillä on perustavanlaatuinen vaikutus yhteisön toimintaan (kuten kappaleessa 6(b) kuvataan). Yhteisön toimintaan perustavanlaatuisesti vaikuttavien säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen voi johtaa toiminnan lopettamiseen tai kyseenalaistaa toiminnan jatkuvuuden.[12] Tällainen vaikutus voi olla esimerkiksi yhteisön toiminnan harjoittamiseen oikeuttavaan lupaan tai muuhun ehtoon liittyvien vaatimusten noudattamatta jättämisellä (esimerkiksi pankille pääoma- tai sijoitusvaatimusten noudattamatta jättämisellä). On myös useita pääasiassa yhteisön toiminnan eri osa-alueisiin liittyviä säädöksiä ja määräyksiä, jotka tyypillisesti eivät vaikuta tilinpäätökseen ja joita yhteisön taloudellisen raportoinnin kannalta relevantit tietojärjestelmät eivät kata.

A14. Koska muiden säädösten ja määräysten vaikutukset taloudelliseen raportointiin voivat vaihdella yhteisön toiminnan mukaan, kappaleen 15 edellyttämät tilintarkastustoimenpiteet suunnataan siten, että tilinpäätökseen mahdollisesti olennaisesti vaikuttavien säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen tulisi tilintarkastajan tietoon.

Säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen, joka tulee tilintarkastajan tietoon muiden tilintarkastustoimenpiteiden avulla (viittaus: kappale 16)

A15. Tilintarkastustoimenpiteet, jotka suoritetaan tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatimista varten, voivat tuoda tilintarkastajan tietoon tapauksia, joissa säädöksiä ja määräyksiä ei ole noudatettu tai tätä epäillään. Tällaisia tilintarkastustoimenpiteitä voivat olla esimerkiksi:

- pöytäkirjojen lukeminen;
- yhteisön johdolle ja lakimiehelle tai ulkoiselle juridiselle neuvonantajalle osoitettava tiedustelu oikeudenkäynneistä, vaateista ja maksettaviksi tulevia määriä koskevista arvioista; ja
- yksityiskohtaisten aineistotarkastustoimenpiteiden kohdistaminen liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihin tai tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin.

Kirjalliset vahvistusilmoitukset (viittaus: kappale 17)

A16. Koska säädösten ja määräysten vaikutus tilinpäätökseen voi vaihdella merkittävästi, kirjalliset vahvistusilmoitukset tuottavat tarvittavaa tilintarkastusevidenssiä siitä, onko johdon tiedossa tunnistettua tai epäiltyä säädösten tai määräysten noudattamatta jättämistä, jolla voisi olla olennainen vaikutus tilinpäätökseen. Kirjalliset vahvistusilmoitukset eivät kuitenkaan

[12] Ks. ISA 570 (uudistettu) *Toiminnan jatkuvuus*

yksinään tuota tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, eivätkä ne näin ollen vaikuta siihen, millaista ja miten paljon muuta tilintarkastusevidenssiä tilintarkastaja hankkii.[13]

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

Viitteet säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisestä (viittaus: kappale 19)

A17. Tilintarkastajan tietoon saattaa tulla muutoin kuin kappaleessa 13–17 tarkoitettujen toimenpiteiden tuloksena informaatiota tapauksesta, jossa säädöksiä ja määräyksiä ei ole noudatettu (esim. kun tilintarkastaja saa tiedon ilmiantajalta).

A18. Seuraavat seikat saattavat antaa viitteitä säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisestä:

- sääntelyorganisaatioiden ja ministeriöiden suorittamat tutkinnat taikka sakkojen tai muiden rangaistusluonteisten maksujen suorittaminen.
- tarkemmin erittelemättömistä palveluista suoritetut maksut konsulteille, lähipiiriin kuuluville osapuolille, työntekijöille tai virkamiehille taikka näille myönnetyt lainat.
- myyntiprovisiot tai agenttien palkkiot, jotka vaikuttavat ylisuurilta suhteessa yhteisön tavanomaisesti maksamiin tai sen toimialalla maksettaviin palkkioihin taikka tosiasiassa saatuihin palveluihin.
- markkinahinnat merkittävästi ylittäviin tai alittaviin hintoihin tapahtuvat ostot.
- epätavanomaiset käteismaksut, ostot haltijalle asetetuilla sekeillä tai siirrot nimettömille pankkitileille.
- epätavanomaiset liiketoimet veroparatiiseihin rekisteröityjen yhtiöiden kanssa.
- tavaroista ja palveluista suoritettavat maksut eri maahan kuin siihen, josta tavarat tai palvelut ovat lähtöisin.
- maksut, joista ei ole asianmukaista valuutanvaihdon valvontaan liittyvää dokumentaatiota.
- tietojärjestelmä, jossa kirjausketjua koskeva vaatimus ei täyty tai joka ei tuota tarpeellista määrää evidenssiä, olipa tämä tahallista tai tahatonta.
- liiketapahtumat, joihin ei ole valtuutusta, tai virheellisesti kirjatut liiketoimet.
- kielteinen mediajulkisuus.

Tilintarkastajan tekemän arvioinnin kannalta relevantit seikat (viittaus: kappale 19 (b))

A19. Seikkoja, jotka ovat tilintarkastajalle relevantteja tämän arvioidessa mahdollista vaikutusta tilinpäätökseen, ovat esimerkiksi:

- säädösten ja määräysten tunnistetun tai epäillyn noudattamatta jättämisen mahdolliset taloudelliset seuraukset tilinpäätöksen kannalta, esimerkiksi määrättävät sakot, muut rangaistusluonteiset maksut tai vahingonkorvaukset, omaisuuden pakkolunastuksen uhka, pakottaminen toiminnan lopettamiseen ja oikeudenkäynti.
- onko mahdollisista taloudellisista seurauksista annettava tietoja tilinpäätöksessä.
- ovatko mahdolliset taloudelliset seuraukset niin vakavia, että tulee kyseenalaiseksi, onko tilinpäätös oikein esitetty, tai että tilinpäätöksestä tulee muutoin harhaanjohtava.

Tilintarkastustoimenpiteet sekä säädösten tai määräysten tunnistettua tai epäiltyä noudattamatta jättämistä koskeva kommunikointi johdon ja hallintoelinten kanssa (viittaus: kappale 20)

A20. Tilintarkastaja on velvollinen keskustelemaan säädösten ja määräysten epäillystä noudattamatta jättämisestä johdon kanssa asianmukaisella tasolla ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelinten kanssa, sillä näiltä mahdollisesti saadaan lisää tilintarkastusevidenssiä. Tilintarkastaja voi esimerkiksi varmistua siitä, että johdolla ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimillä on

[13] ISA 580 *Kirjalliset vahvistusilmoitukset*, kappale 4

sama käsitys tosiseikoista ja olosuhteista, jotka ovat relevantteja säädösten ja määräysten epäiltyyn noudattamatta jättämiseen johtaneiden liiketoimien tai tapahtumien kannalta.

A21. Säädös tai määräys voi joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla kuitenkin rajoittaa tilintarkastajan tiettyjä seikkoja koskevaa kommunikointia johdon ja hallintoelinten kanssa. Säädöksessä tai määräyksessä voidaan nimenomaisesti kieltää kommunikointi tai muu toiminta, joka saattaisi vaarantaa asiaankuuluvan viranomaisen suorittaman toteutunutta tai epäiltyä lainvastaista toimintaa koskevan tutkinnan, mukaan lukien yhteisön varoittaminen, esimerkiksi kun tilintarkastajan täytyy raportoida säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä asiaankuuluvalle viranomaiselle rahanpesulainsäädännön nojalla. Tilintarkastajan harkittavaksi tulevat seikat voivat näissä olosuhteissa olla monimutkaisia, ja tilintarkastaja voi katsoa asianmukaiseksi hankkia juridista neuvontaa.

A22. Jos tilintarkastaja ei saa johdolta ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimiltä riittävästi tietoa siitä, että yhteisö tosiasiassa noudattaa säädöksiä ja määräyksiä, tilintarkastaja voi katsoa asianmukaiseksi konsultoida yhteisön sisäistä tai ulkopuolista juridista neuvonantajaa säädösten ja määräysten soveltamisesta kyseisissä olosuhteissa – väärinkäytöksen mahdollisuus mukaan lukien – sekä mahdollisista vaikutuksista tilinpäätökseen. Jos yhteisön lakimiehen konsultoimista ei katsota asianmukaiseksi tai jos lakimiehen mielipide ei tyydytä tilintarkastajaa, tilintarkastaja voi katsoa asianmukaiseksi konsultoida luottamuksellisesti muita tilintarkastusyhteisössä tai sen kanssa saman ketjuun kuuluvassa yhteisössä toimivia, ammatillista järjestöä tai omaa juridista neuvonantajaansa siitä, onko kyseessä säädöksen tai määräyksen vastainen toiminta väärinkäytöksen mahdollisuus huomioon ottaen, mitkä ovat sen mahdolliset oikeudelliset seuraamukset ja mihin toimenpiteisiin, jos mihinkään, tilintarkastaja ryhtyisi.

Säädösten ja määräysten tunnistetun tai epäillyn noudattamatta jättämisen vaikutusten arviointi (viittaus: kappale 22)

A23. Kuten kappaleessa 22 edellytetään, tilintarkastaja arvioi säädösten ja määräysten tunnistetun tai epäillyn noudattamatta jättämisen vaikutuksia suhteessa tilintarkastuksen muihin osa-alueisiin, kuten tilintarkastajan tekemään riskienarviointiin ja kirjallisten vahvistusilmoitusten luotettavuuteen. Se, millaisia vaikutuksia on tilintarkastajan tunnistamilla tai epäilemillä yksittäisillä säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisillä, riippuu teon ja sen mahdollisen peittelyn suhteesta yksittäisiin kontrolleihin sekä siitä, minkä tasoista johtoa tai muuta yhteisön palveluksessa tai ohjauksessa työskentelevää henkilöstöä siinä on osallisena, erityisesti kun kyseessä ovat yhteisössä korkeinta valtaa käyttävän tahon osallistumisen vaikutukset. Kuten kappaleessa 9 todetaan, tilintarkastaja voi säädöksiä, määräyksiä tai relevantteja eettisiä vaatimuksia noudattaessaan saada kappaleen 22 mukaisten velvollisuuksiensa kannalta relevanttia lisäinformaatiota.

A24. Esimerkkejä olosuhteista, joiden seurauksena tilitarkastaja voi arvioida säädösten ja määräysten tunnistetun tai arvioidun noudattamatta jättämisen vaikutuksia johdolta ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimiltä saatujen kirjallisten vahvistusilmoitusten luotettavuuteen, ovat seuraavat:

- tilintarkastaja epäilee tai hänellä on näyttöä siitä, että johto ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimet ovat osallisena tai aikovat olla osallisena säädösten ja määräysten tunnistettuun tai epäiltyyn noudattamatta jättämiseen.
- tilintarkastajan tiedossa on, että johto ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimet ovat tietoisia tällaisesti säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisestä ja vastoin säädöksiin tai määräyksiin perustuvia vaatimuksia eivät ole raportoineet tai antaneet lupaa raportoida seikkaa asiaankuuluville viranomaisille kohtuullisen ajan kuluessa.

A25. Tietyissä olosuhteissa tilintarkastaja voi harkita toimeksiannosta luopumista, jos luopuminen on säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista, esimerkiksi kun johto tai hallintoelimet eivät ryhdy tilintarkastajan kyseisissä olosuhteissa asianmukaisiksi katsomiin korjaaviin toimenpiteisiin tai kun säädösten ja määräysten tunnistettu tai epäilty noudattamatta jättäminen antaa aihetta kyseenalaistaa johdon tai hallintoelinten rehellisyyden, vaikka säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen ei olisi tilinpäätöksen kannalta olennaista. Tilintarkastaja voi harkita juridisen neuvonnan hankkimista tehdessään päätöstä siitä, onko toimeksiannosta luopuminen asianmukaista. Kun tilintarkastaja toteaa, että toimeksiannosta luopuminen olisi asianmukaista, tämä ei korvaisi sitä, että hän noudattaa muita säädöksiin, määräyksiin tai relevantteihin eettisiin vaatimuksiin perustuvia velvollisuuksiaan, jotka koskevat toimimista säädösten tai määräysten tunnistetun tai epäillyn noudat-

tamatta jättämisen suhteen. Lisäksi ISA 220:n (uudistettu)[14] kappaleessa A56 viitataan siihen, että joidenkin eettisten vaatimusten mukaan edellinen tilintarkastaja voi olla velvollinen antamaan ehdolla olevan seuraavan tilintarkastajan pyynnöstä tälle tietoa säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisestä.

Kommunikoiminen ja raportoiminen säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä

Säädösten ja määräysten tunnistetun tai epäillyn noudattamatta jättämisen mahdolliset vaikutukset tilintarkastuskertomukseen (viittaus: kappaleet 26–28)

A26. Säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä viestitään tilintarkastuskertomuksessa, kun tilintarkastaja mukauttaa lausuntonsa kappaleiden 26–28 mukaisesti. Tilintarkastaja voi tietyissä muissa olosuhteissa viestiä tunnistetusta tai epäillystä säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisestä tilintarkastuskertomuksessa, esimerkiksi:

- kun tilintarkastajalla on ISA-standardien mukaisten velvoitteiden lisäksi muita raportointivelvoitteita, kuten ISA 700:n (uudistettu) kappaleessa 43 todetaan;
- kun tilintarkastaja toteaa, että säädösten ja määräysten tunnistettu tai epäilty noudattamatta jättäminen on tilintarkastuksen kannalta keskeinen seikka, ja näin ollen viestii siitä ISA 701:n[15] mukaisesti, paitsi jos sovelletaan kyseisen standardin kappaletta 14; tai
- poikkeuksellisissa tapauksissa, kun johto tai hallintoelimet eivät ryhdy korjaustoimenpiteisiin, jotka tilintarkastaja katsoo kyseisissä olosuhteissa asianmukaisiksi, eikä toimeksiannosta luopuminen ole mahdollista (ks. kappale A25), tilintarkastaja voi harkita esittävänsä säädösten ja määräysten tunnistettua tai epäiltyä noudattamatta jättämistä koskevan kuvauksen muuta seikkaa koskevassa kappaleessa ISA 706:n (uudistettu)[16] mukaisesti.

A27. Säädös tai määräys voi estää joko johtoa, hallintoelimiä tai tilintarkastajaa julkistamasta jotakin yksittäistä seikkaa. Säädöksessä tai määräyksessä saatetaan esimerkiksi nimenomaisesti kieltää kommunikointi tai muu toimenpide, joka voisi vaarantaa asiaankuuluvan viranomaisen suorittaman todelliseen tai epäiltyyn lainvastaiseen tekoon kohdistuvan tutkinnan, mukaan lukien kielto yhteisön varoittamisesta. Kun tilintarkastaja aikoo viestiä säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä tilintarkastuskertomuksessa kappaleessa A26 esitetyissä olosuhteissa tai muutoin, tällainen säädös tai määräys voi vaikuttaa siihen, miten tilintarkastaja pystyy kuvaamaan seikkaa tilintarkastuskertomuksessa, tai joissakin tapauksissa siihen, pystyykö hän antamaan tilintarkastuskertomuksen. Tällaisissa tapauksissa tilintarkastaja voi harkita juridisen neuvonnan hankkimista ratkaistakseen, mikä on asianmukainen tapa toimia.

Raportoiminen säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalle viranomaiselle (viittaus: kappale 29)

A28. Raportoiminen säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalle viranomaiselle voi olla kyseisissä olosuhteissa vaadittavaa tai asianmukaista, koska:

(a) säädös, määräys tai relevantit eettiset vaatimukset edellyttävät tilintarkastajalta raportointia (ks. kappale A29);

(b) tilintarkastaja on todennut, että raportoiminen on relevanttien eettisten vaatimusten mukaan asianmukainen tapa toimia säädösten ja määräysten tunnistetun tai epäillyn noudattamatta jättämisen suhteen (ks. kappale A30); tai

(c) tilintarkastajalla on säädöksen, määräyksen tai relevanttien eettisten vaatimusten perusteella oikeus tehdä näin (ks. kappale A31).

A29. Joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla tilintarkastaja voi olla säädöksen, määräyksen tai relevanttien eettisten vaatimusten mukaan velvollinen raportoimaan säädösten tai määräysten tunnistetusta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalle viranomaiselle. Esimerkiksi joissakin maissa tai joillakin muilla oi-

---

14 ISA 220 (uudistettu) *Tilintarkastuksen laadunhallinta*

15 ISA 701 *Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksessa*

16 ISA 706 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvät tiettyjä seikkoja painottavat kappaleet ja muita seikkaa koskevat kappaleet*

keudenkäyttöalueilla rahoituslaitoksen tilintarkastajalla on lakisääteinen velvollisuus raportoida valvontaviranomaisille, jos säädöksiä ja määräyksiä on jätetty noudattamatta tai sitä epäillään. Säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisestä voi myös aiheutua virheellisyyksiä, ja joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla tilintarkastaja voi olla velvollinen raportoimaan virheellisyyksistä asiaankuuluvalle viranomaisille silloin, kun johto tai hallintoelimet eivät ryhdy korjaaviin toimenpiteisiin.

A30. Joissakin toisissa tapauksissa relevantit eettiset vaatimukset voivat edellyttää, että tilintarkastaja ratkaisee, onko raportoiminen säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalle viranomaiselle asianmukainen tapa toimia. Esimerkiksi IESBAn eettisiin sääntöihin sisältyy vaatimus siitä, että tilintarkastaja toimii säädösten ja määräysten tunnistetun tai epäillyn noudattamatta jättämisen suhteen ja ratkaisee, tarvitaanko lisätoimenpiteitä, joihin voi kuulua raportoiminen yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalle viranomaiselle.[17] IESBAn eettisissä säännöissä selitetään, ettei tällaisen raportoimisen katsottaisi olevan IESBAn eettisten sääntöjen mukaisen vaitiolovelvollisuuden rikkomista.[18]

A31. Vaikkei säädökseen, määräykseen tai relevantteihin eettisiin vaatimuksiin sisältyisi vaatimuksia säädösten tai määräysten tunnistetun tai epäillyn noudattamatta jättämisen raportoimisesta, niissä voidaan oikeuttaa tilintarkastaja raportoimaan säädösten tai määräysten tunnistetusta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalle viranomaiselle. Tilintarkastajalla voi olla esimerkiksi rahoituslaitosten tilintarkastusta suorittaessaan säädökseen tai määräykseen perustuva oikeus keskustella valvontaviranomaisen kanssa sellaisista seikoista kuin säädösten ja määräysten tunnistettu tai epäilty noudattamatta jättäminen.

A32. Säädökseen, määräykseen tai relevantteihin eettisiin vaatimuksiin perustuva tilintarkastajan salassapitovelvollisuus voi toisissa olosuhteissa estää säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä raportoimisen yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalle viranomaiselle.

A33. Kappaleessa 29 vaadittavaan päätöksentekoon voi liittyä monimutkaista arviointia ja ammatilliseen harkintaan perustuvia ratkaisuja. Näin ollen tilintarkastaja voi harkita sisäistä konsultointia (esim. tilintarkastusyhteisössä tai samaan ketjuun kuuluvassa tilintarkastusyhteisössä) tai sääntelytahon tai ammatillisen järjestön luottamuksellista konsultointia (paitsi jos säädöksessä tai määräyksessä kielletään se tai se olisi salassapitovelvollisuuden rikkomista). Tilintarkastaja voi myös harkita juridisen neuvonnan hankkimista saadakseen käsityksen käytettävissä olevista vaihtoehdoista ja tietyn toimintatavan ammatillisista tai oikeudellisista seurauksista.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A34. Julkisella sektorilla tilintarkastajan täytyy mahdollisesti raportoida lainsäädäntöelimelle tai muulle hallintoviranomaiselle tunnistetusta tai epäillystä säädösten tai määräysten noudattamatta jättämisestä tai raportoida niistä tilintarkastuskertomuksessa.

Dokumentointi (viittaus: kappale 30)

A35. Tilintarkastajan dokumentaatio, joka koskee havaintoja säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä, voi sisältää esimerkiksi:

- jäljennöksiä asiakirjoista tai muusta aineistosta.
- muistioita johdon, hallintoelinten tai yhteisön ulkopuolisten osapuolten kanssa käydyistä keskusteluista.

A36. Säädös, määräys tai relevantit eettiset vaatimukset voivat sisältää myös muita säädösten ja määräysten tunnistettua tai epäiltyä noudattamatta jättämistä koskevia dokumentointivaatimuksia.[19]

---

17 Ks. esim. IESBAn eettisten sääntöjen kappaleet 360.21 A1 ja 360.25 A1–R360.27.

18 Ks. esim. IESBAn eettisten sääntöjen kappaleet R114.1–114.3 A3 ja R360.26.

19 Ks. esim. IESBAn eettisten sääntöjen kappale R360.28.

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 260 (UUDISTETTU)

KOMMUNIKOINTI HALLINTOELINTEN KANSSA

(Sovelletaan 15.12.2016 tai sen jälkeen päättyviltä tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastuksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1–3
Kommunikoinnin rooli	4–7
Voimaantulo	8
Tavoitteet	9
Määritelmät	10
Vaatimukset	
Hallintoelimet	11–13
Kommunikoitavat seikat	14–18
Kommunikointiprosessi	19–23
Dokumentointi	24
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Hallintoelimet	A1–A8
Kommunikoitavat seikat	A9–A36
Kommunikointiprosessi	A37–A53
Dokumentointi	A54
Liite 1: ISQM 1:een ja muihin ISA-standardeihin sisältyvät erityiset vaatimukset, jotka koskevat kommunikointia hallintoelinten kanssa	
Liite 2: Tilinpäätösmenettelyihin liittyviä laadullisia näkökohtia	

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 260 (uudistettu) *Kommunikointi hallintoelinten kanssa* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään tilintarkastajan velvollisuutta kommunikoida hallintoelinten kanssa tilintarkastuksessa. Vaikka tätä standardia sovelletaan yhteisön hallintorakenteesta tai koosta riippumatta, tiettyjä kohtia sovelletaan silloin, kun kaikki hallintoelinten jäsenet osallistuvat yhteisön toiminnan johtamiseen tai kun kyseessä ovat listatut yhteisöt. Tässä standardissa ei aseteta vaatimuksia tilintarkastajan kommunikoinnille yhteisön johdon tai omistajien kanssa, paitsi milloin nämä toimivat myös hallintoelimessä.

2. Tämä standardi on laadittu tilinpäätöksen tilintarkastusta ajatellen, mutta se voi olla asianmukaisella tavalla sopeutettuna sovellettavissa myös muun mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastuksiin silloin, kun hallintoelimet ovat velvollisia valvomaan muun mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tuottamista.

3. Ottaen huomioon kaksisuuntaisen kommunikoinnin tärkeys tilintarkastuksessa tässä standardissa annetaan yleinen viitekehys tilintarkastajan kommunikoinnille hallintoelinten kanssa sekä yksilöidään joitakin hallintoelinten kanssa kommunikoitavia erityisiä seikkoja. Muissa ISA-standardeissa mainitaan muita kommunikoitavia seikkoja, jotka täydentävät tämän standardin vaatimuksia (ks. liite 1). Myös ISA 265[1] sisältää erityisiä vaatimuksia, jotka koskevat kommunikointia hallintoelimille tilintarkastajan tilintarkastuksen aikana toteamista sisäisen valvonnan puutteellisuuksista. Lisäksi voidaan edellyttää kommunikointia tämän standardin ja muiden ISA-standardien vaatimuksiin sisältymättömistä seikoista säädöksen tai määräyksen, yhteisön kanssa tehdyn sopimuksen tai toimeksiantoon sovellettavien lisävaatimusten, esimerkiksi tilintarkastajien kansallisen ammatillisen järjestön standardien, perusteella. Tämä standardi ei estä tilintarkastajaa kommunikoimasta hallintoelinten kanssa muistakin asioista. (Viittaus: kappaleet A33–A36)

Kommunikoinnin rooli

4. Tämän standardin painopiste on pääasiassa tilintarkastajan kommunikoinnissa hallintoelimille. Tehokas kaksisuuntainen kommunikointi on kuitenkin tärkeää, sillä se auttaa:

   (a) tilintarkastajaa ja hallintoelimiä ymmärtämään tilintarkastukseen liittyviä seikkoja oikeassa asiayhteydessä ja kehittämään rakentavan työskentelysuhteen. Samalla kun tämä suhde kehittyy, tilintarkastaja kuitenkin säilyttää riippumattomuutensa ja objektiivisuutensa;

   (b) tilintarkastajaa saamaan hallintoelimiltä tilintarkastuksen kannalta relevanttia tietoa. Hallintoelimet voivat auttaa tilintarkastajaa esimerkiksi yhteisöä ja sen toimintaympäristöä koskevan käsityksen muodostamisessa ja tilintarkastusevidenssin asianmukaisten lähteiden tunnistamisessa sekä antaa tilintarkastajalle tietoa yksittäisistä liiketoimista tai tapahtumista; ja

   (c) hallintoelimiä täyttämään taloudellisen raportoinnin valvontaa koskevan velvollisuutensa ja näin vähentää tilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskejä.

5. Vaikka tilintarkastaja on velvollinen kommunikoimaan tämän standardin edellyttämistä seikoista, myös johdolla on velvollisuus kommunikoida hallintoelimille hallintojärjestelmän kannalta olennaisista asioista. Se, että tilintarkastaja kommunikoi hallintoelinten kanssa, ei poista tätä velvollisuutta johdolta. Vastaavasti se, että johto kommunikoi hallintoelinten kanssa seikoista, joista tilintarkastajan on kommunikoitava, ei poista tilintarkastajalta velvollisuutta kommunikoida myös niistä. Se, että johto kommunikoi näistä seikoista, saattaa kuitenkin vaikuttaa siihen, millä tavoin ja milloin tilintarkastaja kommunikoi hallintoelinten kanssa.

6. Tiettyjä ISA-standardien edellyttämiä seikkoja koskeva selkeä kommunikointi on jokaisen tilintarkastuksen kiinteä osa. ISA-standardit eivät kuitenkaan vaadi tilintarkastajaa suorittamaan toimenpiteitä erityisesti tunnistaakseen hallintoelinten kanssa kommunikoitavia muita seikkoja.

[1] ISA 265 *Kommunikointi sisäisen valvonnan puutteellisuuksista hallintoelimille ja johdolle*

7. Säädökset tai määräykset voivat joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla rajoittaa tilintarkastajan kommunikointia hallintoelinten kanssa tietyistä seikoista. Säädöksissä tai määräyksissä voidaan nimenomaisesti kieltää kommunikointi tai muu toimenpide, joka voisi haitata todelliseen tai epäiltyyn lainvastaiseen toimintaan kohdistuvaa asianmukaista viranomaistutkintaa, mukaan lukien yhteisön varoittaminen esimerkiksi, kun tilintarkastajan täytyy raportoida säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä asiaankuuluvalle viranomaiselle rahanpesulainsäädännön nojalla. Näissä olosuhteissa tilintarkastajan harkittavaksi tulevat seikat saattavat olla monimutkaisia, ja tilintarkastaja voi katsoa asianmukaiseksi hankkia juridista neuvontaa.

Voimaantulo

8. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2016 tai sen jälkeen päättyviltä tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastuksiin.

Tavoitteet

9. Tilintarkastajan tavoitteena on:

   (a) kommunikoida hallintoelinten kanssa selkeästi tilintarkastajan velvollisuuksista tilintarkastuksessa sekä antaa hallintoelimille yleiskatsaus tilintarkastuksen suunnitellusta laajuudesta ja ajoituksesta;

   (b) saada hallintoelimiltä tilintarkastuksen kannalta relevanttia tietoa;

   (c) saattaa oikea-aikaisesti hallintoelinten tietoon tilintarkastuksessa tehdyt huomiot, jotka ovat merkittäviä ja relevantteja ajatellen hallintoelinten velvollisuutta valvoa taloudellisen raportoinnin prosessia; ja

   (d) edistää tilintarkastajan ja hallintoelinten välistä tehokasta kaksisuuntaista kommunikointia.

Määritelmät

10. Seuraavia termejä käytetään ISA-standardeissa seuraavassa merkityksessä:

   (a) Hallintoelimet – Henkilö(t) tai organisaatio(t) (esimerkiksi edunvalvontapalveluja tarjoava yritys), jo(t)ka vastaa(vat) yhteisön strategisen 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. Erilaisista hallintorakenteista ks. kappaleet A1–A8.

   (b) Johto – Henkilö(t), jo(i)lla on operatiivinen toimeenpanovastuu yhteisön toiminnan harjoittamisesta. Joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla joidenkin yhteisöjen jotkut tai kaikki hallintoelinten jäsenet kuuluvat johtoon, esimerkiksi johtoon kuuluvat hallituksen jäsenet tai omistajajohtaja.

Vaatimukset

Hallintoelimet

11. Tilintarkastajan on ratkaistava, kuka yhteisön hallintorakenteessa on asianmukainen henkilö (tai ketkä ovat asianmukaiset henkilöt), jonka (tai joiden) kanssa hänen tulisi kommunikoida. (Viittaus: kappaleet A1–A4)

Kommunikoiminen hallintoelimen alaryhmän kanssa

12. Jos tilintarkastaja kommunikoi hallintoelimen alaryhmän, esimerkiksi tarkastusvaliokunnan tai yksittäisen henkilön, kanssa, hänen on ratkaistava, onko hänen tarpeellista kommunikoida myös kyseisen hallintoelimen kanssa. (Viittaus: kappaleet A5–A7)

Kun kaikki hallintoelimen jäsenet osallistuvat yhteisön toiminnan johtamiseen

13. Joissakin tapauksissa kaikki hallintoelimen jäsenet osallistuvat yhteisön toiminnan johtamiseen, kuten pienessä liikeyrityksessä, jossa yksi ainoa omistajajohtaja johtaa yhteisöä eikä kenelläkään muulla ole hallintoelimelle kuuluvaa roolia. Jos

näissä tapauksissa tässä standardissa vaadittavista seikoista kommunikoidaan 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. Näitä seikkoja mainitaan kappaleessa 16(c). Tilintarkastajan on tästä huolimatta varmistuttava siitä, että kommunikoitaessa sellaisen henkilön (tai sellaisten henkilöiden) kanssa, jo(i)lla on johdon velvollisuuksia, annetaan riittävästi tietoja kaikille niille, joiden kanssa tilintarkastaja muutoin kommunikoisi näiden toimiessa hallintoelimessä. (Viittaus: kappale A8)

Kommunikoitavat seikat

Tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa

14. Tilintarkastajan on kommunikoitava hallintoelinten kanssa tilintarkastajan velvollisuuksista tilintarkastuksessa, kuten siitä, että:

    (a) tilintarkastajan velvollisuutena on laatia ja esittää lausunto tilinpäätöksestä, jonka johto on laatinut hallintoelinten valvomana; ja

    (b) tilintarkastus ei vähennä johdon eikä hallintoelinten vastuuta. (Viittaus: kappaleet A9–A10)

Tilintarkastuksen suunniteltu laajuus ja ajoitus

15. Tilintarkastajan on annettava hallintoelimille yleiskuva tilintarkastuksen suunnitellusta laajuudesta ja ajoituksesta, mihin kuuluu kommunikointi hänen tunnistamistaan merkittävistä riskeistä. (Viittaus: kappaleet A11–A16)

Tilintarkastuksessa tehdyt merkittävät havainnot

16. Tilintarkastajan on kommunikoitava hallintoelinten kanssa: (viittaus: kappaleet A17–A18)

    (a) tilintarkastajan näkemyksistä, jotka koskevat yhteisön tilinpäätösmenettelyihin liittyviä merkittäviä laadullisia näkökohtia, kuten tilinpäätöksen laatimisperiaatteita, kirjanpidollisia arvioita ja tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja. Soveltuvissa tapauksissa tilintarkastajan tulee selittää hallintoelimille, miksi jokin merkittävä tilinpäätösmenettely, joka on sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan hyväksyttävä, ei tilintarkastajan mielestä ole yhteisön erityisissä olosuhteissa asianmukaisin vaihtoehto; (viittaus: kappaleet A19–A20)

    (b) mahdollisista merkittävistä ongelmista, joita tilintarkastuksen aikana on kohdattu; (viittaus: kappale A21)

    (c) elleivät kaikki hallintoelimen jäsenet osallistu yhteisön toiminnan johtamiseen:

        (i) tilintarkastuksessa esiin tulleista merkittävistä seikoista, joista on keskusteltu tai käyty kirjeenvaihtoa johdon kanssa; sekä (viittaus: kappale A22)

        (ii) tilintarkastajan pyytämistä kirjallisista vahvistusilmoituksista;

    (d) mahdollisista tilintarkastuskertomuksen muotoon ja sisältöön vaikuttavista olosuhteista (viittaus: kappaleet A23–A25); ja

    (e) muista mahdollisista tilintarkastuksessa esiin tulleista merkittävistä seikoista, jotka tilintarkastajan ammatillisen harkinnan mukaan ovat relevantteja taloudellisen raportoinnin prosessin valvonnan kannalta. (viittaus: kappale A26–A28)

Tilintarkastajan riippumattomuus

17. Tilintarkastajan on kommunikoitava hallintoelinten kanssa relevanteista eettisistä vaatimuksista, mukaan lukien riippumattomuuteen liittyvät vaatimukset, joita tilintarkastaja soveltaa tilintarkastustoimeksiannossa, mukaan lukien, jos tämä on sovellettavissa kyseisissä olosuhteissa, mahdolliset tiettyjen yhteisöjen tilintarkastuksiin liittyvät erityiset riippumattomuusvaatimukset. (Viittaus: kappale A29)

18. Kun kyseessä on listattu yhteisö, tilintarkastajan on:

(a) kommunikoitava hallintoelimille tieto siitä, että toimeksiantotiimi ja muut asiaankuuluvat henkilöt tilintarkastusyhteisössä, itse tilintarkastusyhteisö ja soveltuvissa tapauksissa sen kanssa samaan ketjuun kuuluvat tilintarkastusyhteisöt ovat noudattaneet relevantteja riippumattomuutta koskevia eettisiä vaatimuksia; ja

(i) kommunikoitava hallintoelinten kanssa kaikista tilintarkastusyhteisön, sen kanssa samaan ketjuun kuuluvien tilintarkastusyhteisöjen ja tarkastettavan yhteisön välisistä suhteista ja muista seikoista, joilla tilintarkastajan ammatillisen harkinnan mukaan voi kohtuudella ajatella olevan vaikutusta riippumattomuuteen. Tämän tulee sisältää kokonaispalkkiot, jotka tilintarkastusyhteisö ja sen kanssa samaan ketjuun kuuluvat tilintarkastusyhteisöt ovat veloittaneet tarkastettavalta yhteisöltä ja sen määräysvallassa olevilta konsernin osilta tilintarkastuksesta ja muista palveluista tilinpäätöksen kattamalla ajanjaksolla. Nämä palkkiot on jaoteltava asianmukaisiin ryhmiin siten, että jaottelusta on apua hallintoelimille näiden arvioidessa palvelujen vaikutusta tilintarkastajan riippumattomuuteen; ja

(ii) niiden riippumattomuutta vaarantavien uhkien osalta, jotka eivät ole hyväksyttävällä tasolla, kommunikoitava hallintoelinten kanssa toimenpiteistä, joihin on ryhdytty uhkiin vastaamiseksi, mukaan lukien toimenpiteet uhkia aiheuttaneiden olosuhteiden poistamiseksi tai varotoimien käyttäminen, uhkien pienentämiseksi hyväksyttävälle tasolle. (Viittaus: kappaleet A30–A32)

Kommunikointiprosessi

Kommunikointiprosessin järjestäminen

19. Tilintarkastajan on kommunikoitava hallintoelinten kanssa kommunikoinnin muodosta, ajoituksesta ja odotetusta yleisestä sisällöstä. (viittaus: kappaleet A37–A45)

Kommunikoinnin muodot

20. Tilintarkastajan on kommunikoitava hallintoelinten kanssa tilintarkastuksessa tehdyistä merkittävistä havainnoista kirjallisesti, jos suullinen kommunikointi ei tilintarkastajan ammatillisen harkinnan mukaan riittäisi. Kirjallisen kommunikaation ei tarvitse sisältää kaikkia tilintarkastusta suoritettaessa esiin tulleita seikkoja. (Viittaus: kappaleet A46-A48)

21. Tilintarkastajan on kommunikoitava hallintoelinten kanssa kirjallisesti tilintarkastajan riippumattomuudesta, kun kappale 18 sitä edellyttää.

Kommunikoinnin ajoitus

22. Tilintarkastajan on kommunikoitava hallintoelinten kanssa oikea-aikaisesti. (Viittaus: kappaleet A49–A50)

Kommunikointiprosessin asianmukaisuus

23. Tilintarkastajan on arvioitava, onko tilintarkastajan ja hallintoelinten välinen kaksisuuntainen kommunikointi ollut riittävää tilintarkastuksen tarkoitusta varten. Jos kommunikointi ei ole ollut riittävää, tilintarkastajan on arvioitava tämän mahdollinen vaikutus hänen arvioonsa olennaisen virheellisyyden riskeistä ja hänen kykyynsä hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, ja hänen on ryhdyttävä asianmukaisiin toimenpiteisiin. (Viittaus: kappaleet A51–A53)

Dokumentointi

24. Kun kommunikoidaan suullisesti seikoista, joista tämän standardin mukaan on kommunikoitava, tilintarkastajan on sisällytettävä tilintarkastusdokumentaatioon nämä seikat sekä se, milloin ja kenelle niistä on kommunikoitu. Kun asioista on kommunikoitu kirjallisesti, tilintarkastajan on säilytettävä jäljennös kommunikaatiosta osana tilintarkastusdokumentaatiota.[2] (Viittaus: kappale A54)

***

[2] ISA 230 *Tilintarkastusdokumentaatio*, kappaleet 8–11 ja kappale A6

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Hallintoelimet (viittaus: kappale 11)

A1. Hallintorakenteet vaihtelevat maasta tai muusta oikeudenkäyttöalueesta ja yhteisöstä toiseen kuvastaen esimerkiksi erilaisten kulttuuristen ja oikeudellisten taustojen sekä koon ja omistustyypin vaikutuksia. Esimerkiksi:

- Joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla on (kokonaan tai osaksi johtoon kuulumattomista henkilöistä koostuva) valvova toimielin, joka on juridisesti erillään toimeenpanevasta elimestä (”kaksiportainen rakenne”). Toisissa maissa tai toisilla muilla oikeudenkäyttöalueilla sekä valvontatehtävät että toimeenpanotehtävät kuuluvat oikeudellisesti yhdelle tai jakamattomalle elimelle (”yksiportainen rakenne”).
- Joissakin yhteisöissä hallintoelinten jäsenet ovat asemassa, joka on kiinteä osa yhteisön oikeudellista rakennetta, esimerkiksi lakimääräisenä yhtiön johtajana (company director). Toisissa yhteisöissä, esimerkiksi joissakin julkisen vallan yhteisöissä, hallintoelimenä toimii elin, joka ei ole osa yhteisöä.
- Joissakin tapauksissa jotkut tai kaikki hallintoelinten jäsenet osallistuvat yhteisön toiminnan johtamiseen. Toisissa tapauksissa hallintoelimet ja johto koostuvat eri henkilöistä.
- Joissakin tapauksissa hallintoelimet vastaavat yhteisön tilinpäätöksen hyväksymisestä[3] (toisissa tapauksissa tämä on johdon velvollisuutena).

A2. Useimmissa yhteisöissä hallinnosta vastaa kollektiivisesti jokin hallintoelin, kuten hallitus, hallintoneuvosto, partnerit, omistajat, johtoryhmä, johtokunta, valtuutetut tai näitä vastaavat henkilöt. Kuitenkin joissakin pienissä yhteisöissä hallinnosta voi vastata yksi henkilö, esimerkiksi omistajajohtaja, kun muita omistajia ei ole, tai yksi edunvalvoja. Kun hallintoa koskeva vastuu on kollektiivinen, voidaan jollekin alaryhmälle, kuten tarkastusvaliokunnalle tai jopa yksittäiselle henkilölle, antaa erityisiä tehtäviä, joissa nämä auttavat hallintoelintä sen velvollisuuksien täyttämisessä. Vaihtoehtoisesti alaryhmällä tai yksittäisellä henkilöllä voi olla erityisiä, lainsäädännössä mainittuja, hallintoelimen tehtävistä poikkeavia tehtäviä.

A3. Tällainen vaihtelevuus tarkoittaa, ettei tässä standardissa ole mahdollista täsmentää kaikkia tilintarkastuksia varten henkilöä (tai henkilöitä), jonka (tai joiden) kanssa tilintarkastaja kommunikoi tietyistä asioista. Joissakin tapauksissa asiaankuuluva(t) henkilö(t), jonka (tai joiden) kanssa kommunikoidaan, eivät myöskään välttämättä ole selkeästi yksilöitävissä sovellettavan oikeusnormiston tai toimeksiannon muiden olosuhteiden perusteella esimerkiksi yhteisöissä, joiden hallintorakennetta ei ole määritelty virallisesti, kuten perheyrityksissä, joissakin voittoa tavoittelemattomissa organisaatioissa ja joissakin julkisen vallan yhteisöissä. Tällaisissa tapauksissa tilintarkastajan voi olla tarpeellista keskustella ja sopia toimeksiantajan kanssa siitä, ketkä ovat relevantit henkilöt, joiden kanssa hän kommunikoi. ISA 315:n (uudistettu 2019)[4] mukaisesti muodostettu käsitys yhteisön hallintorakenteesta ja prosesseista on tilintarkastajalle relevantti hänen tehdessään päätöstä siitä, kenen kanssa hän kommunikoi. Asiaankuuluva(t) henkilö(t), joiden kanssa kommunikoidaan, voivat vaihdella kommunikoitavan asian mukaan.

A4. ISA 600:ssa (uudistettu) mainitaan erityisiä seikkoja, joista konsernin tilintarkastajan tulee kommunikoida konsernin hallintoelinten kanssa.[5] Kommunikoitaviin seikkoihin voivat kuulua konsernin osien tilintarkastajien konsernin tilintarkastajan tietoon tuomat seikat, jotka konsernin tilintarkastajan harkinnan mukaan ovat merkittäviä konsernin hallintoelinten velvollisuuksien kannalta. Myös konsernin osien tilintarkastajat voivat kommunikoida seikoista konsernin osan hallintoelimille.[6] Näissä olosuhteissa asiaankuuluva(t) henkilö(t), jonka (tai joiden) kanssa konsernin osan tilintarkastaja kommunikoi, riippuu (tai riippuvat) toimeksiannon olosuhteista ja kommunikoitavasta asiasta. Joissakin tapauksissa jotkin yhteisöt tai liiketoimintayksiköt voivat harjoittaa samaa liiketoimintaa samassa sisäisen valvonnan järjestelmässä ja käyttää samoja tilinpäätösme-

---

3 Kuten ISA 700:n (uudistettu) *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen* kappaleessa A69 kuvataan, hyväksymisestä vastaaminen tarkoittaa tässä yhteydessä toimivaltaa todeta, että kaikki tilinpäätökseen kuuluvat laskelmat, liitetiedot mukaan lukien, on laadittu.

4 ISA 315 (uudistettu 2019) *Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen*

5 ISA 600 (uudistettu) *Erityisiä näkökohtia – konsernitilinpäätösten tilintarkastukset (konsernin osien tilintarkastajien suorittama työ mukaan luettuna),* kappale 57

6 ISA 600 (uudistettu), kappale 45(i)

nettelyjä. Jos näillä yhteisöillä tai liiketoimintayksiköillä on samat hallintoelimet (esimerkiksi yhteinen hallitus), päällekkäisyyttä voidaan välttää käsittelemällä näitä yhteisöjä tai liiketoimintayksikköjä samanaikaisesti kommunikoinnissa.

Kommunikointi hallintoelimen alaryhmän kanssa (viittaus: kappale 12)

A5. Kun tilintarkastaja harkitsee kommunikoivansa hallintoelimen alaryhmän kanssa, hän voi ottaa huomioon esimerkiksi seuraavia seikkoja:

- alaryhmän ja hallintoelimen velvollisuudet.
- kommunikoitavan asian luonne.
- relevantit säädöksiin tai määräyksiin perustuvat vaatimukset.
- onko alaryhmällä oikeus ryhtyä toimenpiteisiin kommunikoitavan tiedon perusteella ja pystyykö se antamaan tilintarkastajan mahdollisesti tarvitsemia lisätietoja ja -selvityksiä.

A6. Tilintarkastajan tehdessä päätöstä siitä, onko tiedosta joko sellaisenaan tai yhteenvetona tarpeellista kommunikoida myös hallintoelimen kanssa, päätökseen voi vaikuttaa hänen arvionsa siitä, miten tehokkaasti ja asianmukaisesti alaryhmä kommunikoi relevantista tiedosta hallintoelimen kanssa. Tilintarkastaja voi toimeksiannon ehdoista sopiessaan nimenomaisesti mainita, että hänellä on oikeus kommunikoida suoraan hallintoelimen kanssa, ellei säädös tai määräys sitä estä.

A7. Monissa maissa ja monilla muilla oikeudenkäyttöalueilla on tarkastusvaliokuntia (tai vastaavanlaisia erinimisiä alaryhmiä). Vaikka niiden valtuudet ja tehtävät voivat vaihdella, kommunikoinnista tarkastusvaliokunnan kanssa on tullut keskeinen osa tilintarkastajan kommunikointia hallintoelinten kanssa, kun tällainen valiokunta on olemassa. Hyvän hallinnon periaatteissa ehdotetaan, että:

- tilintarkastaja kutsutaan säännöllisesti tarkastusvaliokunnan kokouksiin;
- tarkastusvaliokunnan puheenjohtaja ja, milloin tämä on relevanttia, muut tarkastusvaliokunnan jäsenet ovat määräajoin yhteydessä tilintarkastajaan;
- tarkastusvaliokunta tapaa tilintarkastajan vähintään kerran vuodessa ilman että johtoa on läsnä.

Kun kaikki hallintoelimen jäsenet osallistuvat yhteisön toiminnan johtamiseen (viittaus: kappale 13)

A8. Joissakin tapauksissa kaikki hallintoelimen jäsenet osallistuvat yhteisön toiminnan johtamiseen, ja tällöin kommunikointivaatimuksia sovelletaan eri tavalla tämän tilanteen huomioon ottamiseksi. Tällaisissa tapauksissa kommunikointi sellaisen henkilön (tai sellaisten henkilöiden) kanssa, jo(i)lla on johdon velvollisuuksia, ei välttämättä riitä tiedon antamiseksi kaikille niille, joiden kanssa tilintarkastaja muutoin kommunikoisi heidän toimiessaan hallintoelimessä. Esimerkiksi yrityksessä, jossa kaikki hallituksen jäsenet osallistuvat yhteisön toiminnan johtamiseen, jotkut hallituksen jäsenet (esimerkiksi markkinoinnista vastaava henkilö) eivät välttämättä ole tietoisia merkittävistä seikoista, joista on keskusteltu hallituksen toisen jäsenen (esimerkiksi tilinpäätöksen laatimisesta vastaavan henkilön) kanssa.

Kommunikoitavat seikat

Tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa (viittaus: kappale 14)

A9. Tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa sisältyvät usein toimeksiantokirjeeseen tai muuhun sopivanmuotoiseen kirjalliseen sopimukseen, jossa dokumentoidaan toimeksiannon sovitut ehdot.[7] Säädös, määräys tai yhteisön hallintorakenne voi edellyttää, että hallintoelin sopii tilintarkastajan kanssa toimeksiannon ehdoista. Silloin kun näin ei ole, jäljennöksen toimittaminen hallintoelimille toimeksiantokirjeestä tai muusta sopivanmuotoisesta kirjallisesta sopimuksesta voi olla asianmukainen tapa kommunikoida hallintoelinten kanssa sellaisista seikoista kuin:

- tilintarkastajan velvollisuudesta suorittaa ISA-standardien mukaisesti tilintarkastus, joka tähtää tilinpäätöstä koskevan lausunnon antamiseen; tämän vuoksi seikkoihin, joista ISA-standardien mukaan on kommunikoitava, kuuluvat

[7] Ks. ISA 210:n *Toimeksiannon ehdoista sopiminen,* kappale 10.

tilintarkastuksessa esille tulevat merkittävät seikat, jotka ovat relevantteja hallintoelimille taloudellisen raportoinnin prosessin valvonnan kannalta.

- siitä, että ISA-standardit eivät vaadi tilintarkastajaa suunnittelemaan toimenpiteitä tunnistaakseen hallintoelinten kanssa kommunikoitavia muita seikkoja.
- ISA 701:tä[8] sovellettaessa tilintarkastajan velvollisuudesta määrittää tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat ja viestiä niistä tilintarkastuskertomuksessa.
- soveltuvissa tapauksissa tilintarkastajan velvollisuudesta kommunikoida erityisistä seikoista säädöksen tai määräyksen, yhteisön kanssa tehdyn sopimuksen tai toimeksiantoon sovellettavien lisävaatimusten, esimerkiksi tilintarkastajien kansallisen ammatillisen järjestön standardien, perusteella.

A10. Säädös tai määräys, yhteisön kanssa tehty sopimus tai toimeksiantoon sovellettavat lisävaatimukset voivat edellyttää laajempaa kommunikointia hallintoelinten kanssa. Esimerkiksi (a) yhteisön kanssa tehdyssä sopimuksessa voidaan määrätä, että tietyistä seikoista kommunikoidaan niiden tullessa esiin tilintarkastusyhteisön tai sen kanssa samaan ketjuun kuuluvan tilintarkastusyhteisön suorittamissa muissa palveluissa kuin tilintarkastuksessa; tai (b) julkisella sektorilla tilintarkastajan tehtävään voi kuulua kommunikoiminen seikoista, jotka tulevat tilintarkastajan tietoon muun työn, esimerkiksi tuloksellisuustarkastusten tuloksena.

Tilintarkastuksen suunniteltu laajuus ja ajoitus (viittaus: kappale 15)

A11. Tilintarkastuksen suunniteltua laajuutta ja ajankohtaa koskeva kommunikointi voi:

(a) auttaa hallintoelimiä ymmärtämään paremmin tilintarkastajan työn seurauksia, keskustelemaan riskiä ja olennaisuutta koskevista asioista tilintarkastajan kanssa sekä tunnistamaan alueita, joilla nämä saattavat pyytää tilintarkastajaa suorittamaan lisätoimenpiteitä; sekä

(b) auttaa tilintarkastajaa ymmärtämään paremmin yhteisöä ja sen toimintaympäristöä.

A12. Kommunikoimalla tilintarkastajan tunnistamista merkittävistä riskeistä autetaan hallintoelimiä ymmärtämään kyseisiä seikkoja ja sitä, miksi ne on määritetty merkittäviksi riskeiksi. Merkittäviä riskejä koskeva kommunikointi auttaa hallintoelimiä näiden täyttäessä taloudellisen raportoinnin prosessin valvontaa koskevia velvollisuuksiaan.

A13. Kommunikoitaviin seikkoihin voi kuulua:

- miten tilintarkastaja suunnittelee vastaavansa merkittäviin väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskeihin.
- kuinka tilintarkastaja suunnittelee käsittelevänsä alueita, joilla olennaisen virheellisyyden riskit on arvioitu tavallista suuremmiksi.
- tilintarkastajan lähestymistapa yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän suhteen.
- olennaisuuden käsitteen soveltaminen tilintarkastuksen yhteydessä.[9]
- niiden erityistaitojen tai -osaamisen luonne ja laajuus, joita tarvitaan suunniteltujen tilintarkastustoimenpiteiden suorittamiseen ja niiden tulosten arvioimiseen, mukaan lukien tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan hyödyntäminen[10].
- ISA 701:tä sovellettaessa tilintarkastajan alustavat näkemykset siitä, mitkä alueet saattavat vaatia tilintarkastajalta merkittävää huomiota ja sen vuoksi voivat olla tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja.

---

8 ISA 701 *Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksessa*

9 ISA 320 *Olennaisuus tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa*

10 Ks. ISA 620 *Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn hyödyntäminen*.

- tilintarkastajan suunnittelema tapa käsitellä sovellettavassa tilinpäätösnormistossa tai yhteisön toimintaympäristössä, taloudellisessa tilanteessa tai toiminnoissa mahdollisesti tapahtuvien merkittävien muutosten vaikutuksia yksittäisiin tilinpäätöslaskelmiin ja muihin tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin.

A14. Muita suunnittelua koskevia seikkoja, joista voi olla asianmukaista keskustella hallintoelinten kanssa, ovat:

- kun yhteisöllä on sisäinen tarkastus, kuinka ulkoinen tilintarkastaja ja sisäiset tarkastajat voivat työskennellä yhdessä rakentavasti ja toistensa työtä täydentävällä tavalla, mukaan lukien mahdollinen sisäisen tarkastuksen tekemän työn suunniteltu käyttö sekä se, minkä luonteista sisäisten tarkastajien antamaa suoraa apua suunnitellaan käytettävän ja missä laajuudessa.[11]
- hallintoelinten näkemykset:
  - siitä, kuka yhteisön hallintorakenteessa on asianmukainen henkilö (tai ketkä ovat asianmukaiset henkilöt), jonka (tai joiden) kanssa kommunikoidaan.
  - siitä, miten velvollisuudet jakautuvat hallintoelinten ja johdon kesken.
  - yhteisön tavoitteista ja strategioista sekä niihin liittyvistä liiketoimintariskeistä, joista voi aiheutua olennaisia virheellisyyksiä.
  - seikoista, joihin hallintoelinten mielestä olisi kiinnitettävä erityistä huomiota tilintarkastuksessa, sekä alueista, joilla hallintoelimet pyytävät lisätoimenpiteiden suorittamista.
  - merkittävistä kommunikoinneista yhteisön ja sääntelytahojen välillä.
  - muista seikoista, jotka hallintoelinten mielestä saattavat vaikuttaa tilintarkastukseen.
- hallintoelinten asenteet, tietoisuus ja toimenpiteet, jotka koskevat (a) yhteisön sisäistä valvontaa ja sen tärkeyttä yhteisölle, mukaan lukien se, kuinka hallintoelimet valvovat sisäisen valvonnan tehokkuutta, ja (b) väärinkäytöksen havaitsemista tai mahdollisuutta.
- hallintoelinten toimenpiteet, joilla vastataan tilinpäätösstandardien, hallinto- ja ohjauskäytäntöjen, pörssin sääntöjen ja näihin liittyvien seikkojen muutoksiin sekä vaikutuksiin, joita tällaisilla muutoksilla on esimerkiksi tilinpäätöksen yleiseen esittämistapaan, rakenteeseen ja sisältöön, mukaan lukien:
  - tilinpäätöksessä esitettävän informaation relevanssi, luotettavuus, vertailukelpoisuus ja ymmärrettävyys; ja
  - sen arvioiminen, heikkeneekö tilinpäätös, jos siihen sisällytetään informaatiota, joka ei ole relevanttia tai joka vaikeuttaa oikean käsityksen saamista esitettävistä seikoista.
- hallintoelinten vastaukset tilintarkastajan aiempiin kommunikaatioihin.
- asiakirjat, joista muu informaatio (määritelty ISA 720:ssä (uudistettu)) muodostuu, sekä tällaisten asiakirjojen suunniteltu julkaisemistapa ja -ajankohta. Silloin kun tilintarkastaja odottaa saavansa muuta informaatiota käyttöönsä vasta tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen, hallintoelinten kanssa käytävät keskustelut voivat kattaa myös asianmukaiset tai tarpeelliset toimenpiteet, jos tilintarkastajan johtopäätös on, että tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen käyttöön saadussa muussa informaatiossa on olennainen virheellisyys.

A15. Vaikka kommunikoiminen hallintoelinten kanssa voi auttaa tilintarkastajaa tilintarkastuksen laajuuden ja ajoituksen suunnittelussa, tämä ei muuta sitä, että tilintarkastaja yksin vastaa tilintarkastuksen kokonaisstrategian ja tilintarkastussuunnitelman laatimisesta – näihin sisältyy niiden toimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus, joilla hankitaan tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

A16. Varovaisuus on tarpeen kommunikoitaessa hallintoelinten kanssa tilintarkastuksen suunnitellusta laajuudesta ja ajoituksesta, jottei tilintarkastuksen tehokkuus vaarantuisi, erityisesti silloin, kuin jotkut tai kaikki hallintoelimen jäsenet osallistuvat

[11] ISA 610 (uudistettu 2013), kappaleet 20 ja 31

yhteisön toiminnan johtamiseen. Esimerkiksi se, että kommunikoidaan yksittäisten tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta ja ajoituksesta, saattaa vähentää näiden toimenpiteiden tehokkuutta tekemällä niistä liian ennustettavia.

Tilintarkastuksessa tehdyt merkittävät havainnot (viittaus: kappale 16)

A17. Tilintarkastuksessa tehdyistä havainnoista kommunikoimiseen saattaa kuulua, että hallintoelimiltä pyydetään lisätietoja hankitun tilintarkastusevidenssin täydentämiseksi. Tilintarkastaja voi esimerkiksi varmistua siitä, että hallintoelimillä on sama käsitys tiettyjen liiketoimien tai tapahtumien kannalta relevanteista tosiseikoista ja olosuhteista.

A18. ISA 701:tä sovellettaessa kappaleessa 16 vaadittava kommunikointi hallintoelinten kanssa samoin kuin kappaleessa 15 vaadittava kommunikointi tilintarkastajan tunnistamista merkittävistä riskeistä ovat erityisen relevantteja tilintarkastajan ratkaistessa, mitkä seikat ovat vaatineet häneltä merkittävää huomiota ja sen vuoksi voivat olla tilintarkastuksen kannalta keskeisiä.[12]

Tilinpäätösmenettelyihin liittyvät merkittävät laadulliset näkökohdat (viittaus: kappale 16(a))

A19. Yleensä tilinpäätösnormistot sallivat yhteisön tehdä kirjanpidollisia arvioita sekä harkintaan perustuvia ratkaisuja, jotka koskevat tilinpäätöksen laatimisperiaatteita ja tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja ja liittyvät esimerkiksi oletuksiin, joita käytetään tehtäessä kirjanpidollisia arvioita. Lisäksi säädös, määräys tai tilinpäätösnormisto voi edellyttää, että esitetään yhteenveto merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista tai mainitaan ”keskeiset kirjanpidolliset arviot” tai ”keskeiset tilinpäätöksen laatimisperiaatteet ja -käytännöt” ja näin käyttäjille yksilöidään vaikeimmat, subjektiivisimmat ja monimutkaisimmat harkintaan perustuvat ratkaisut, joita johto on tehnyt tilinpäätöstä laatiessaan, ja annetaan niistä lisätietoa.

A20. Tästä seuraa, että tilintarkastajan näkemykset tilinpäätökseen liittyvistä subjektiivisista näkökohdista voivat olla erityisen relevantteja hallintoelimille näiden täyttäessä taloudellisen raportoinnin prosessin valvontaa koskevia velvoitteitaan. Hallintoelimet voivat olla esimerkiksi kappaleessa A19 kuvattuihin asioihin liittyen kiinnostuneita tilintarkastajan näkemyksistä, jotka koskevat sitä, missä määrin monimutkaisuus, subjektiivisuus tai muut ominaisriskitekijät vaikuttavat merkittävää kirjanpidollista arviota tehtäessä käytettävien menetelmien, oletusten ja tiedon valintaan, samoin kuin tilintarkastajan arviosta, joka koskee sitä, ovatko johdon lukuarvio ja siitä tilinpäätöksessä esitettävät tiedot kohtuullisia sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen. Avoimeen ja rakentavaan kommunikointiin, joka koskee yhteisön tilinpäätösmenettelyihin liittyviä merkittäviä laadullisia näkökohtia, voi sisältyä kommentointia merkittävien tilinpäätösmenettelyjen hyväksyttävyydestä ja tilinpäätöksessä esitettävien tietojen laadusta. Soveltuvissa tapauksissa tähän voi kuulua, katsooko tilintarkastaja, ettei yhteisön merkittävä kirjanpidollisia arvioita koskeva tilinpäätösmenettely ole yhteisön erityisissä olosuhteissa kaikkein asianmukaisin, esimerkiksi kun vaihtoehtoinen hyväksyttävä menetelmä olisi tilintarkastajan harkinnan mukaan asianmukaisempi kirjanpidollista arviota tehtäessä. Liitteessä 2 mainitaan seikkoja, joita tämä kommunikointi voi sisältää.

Tilintarkastuksen aikana kohdattavat merkittävät ongelmat (viittaus: kappale 16(b))

A21. Tilintarkastuksen aikana kohdattavia merkittäviä ongelmia voivat olla esimerkiksi seuraavat:

- esiintyy merkittäviä viiveitä vaaditun tiedon saamisessa johdolta, yhteisön henkilöstö ei ole käytettävissä tai johto ei ole halukas antamaan tietoja, jotka tilintarkastaja tarvitsee tilintarkastustoimenpiteiden suorittamista varten.
- kohtuuttoman lyhyt aika tilintarkastuksen loppuunsaattamiseen.
- mittavat, odottamattomat ponnistukset, joita tarvitaan, jotta saataisiin hankituksi tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.
- se, että odotettu informaatio ei ole saatavissa.
- johdon asettamat rajoitukset tilintarkastajalle.
- johdon haluttomuus arvioida yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa tai ulottaa arviotaan pidemmälle ajalle, kun tällaista pyydetään.

[12] ISA 701, kappaleet 9–10

Joissakin olosuhteissa tällaiset ongelmat voivat muodostaa tilintarkastuksen laajuutta koskevan rajoituksen, joka johtaa tilintarkastuslausunnon mukauttamiseen.[13]

Merkittävät seikat, joista keskustellaan tai käydään kirjeenvaihtoa johdon kanssa (viittaus: kappale 16(c)(i))

A22. Merkittäviä seikkoja, joista keskustellaan tai käydään kirjeenvaihtoa johdon kanssa, voivat olla esimerkiksi:

- tilikauden aikana toteutuneet merkittävät tapahtumat tai liiketoimet.
- yhteisöön vaikuttavat liiketoimintaolosuhteet sekä liiketoimintasuunnitelmat ja -strategiat, joilla voi olla vaikutusta olennaisen virheellisyyden riskeihin.
- huolet, jotka liittyvät johdon konsultaatioihin muiden laskentatoimen ammattilaisten kanssa kirjanpitoa tai tilintarkastusta koskevissa asioissa.
- tilintarkastajan ensimmäisen tai uudelleen tapahtuvan valinnan yhteydessä käytävät keskustelut tai kirjeenvaihto tilinpäätösmenettelyistä, tilintarkastusstandardien soveltamisesta taikka tilintarkastuksesta tai muista palveluista veloitettavista palkkioista.
- erimielisyyttä johdon kanssa aiheuttaneet merkittävät seikat, lukuun ottamatta alkuvaiheen mielipide-eroja, jotka johtuvat tosiseikkoja koskevien tietojen epätäydellisyydestä tai alustavasta informaatiosta ja jotka myöhemmin ratkaistaan tilintarkastajan saadessa tietoonsa lisää relevantteja tosiseikkoja tai informaatiota.

Tilintarkastuskertomuksen muotoon ja sisältöön vaikuttavat olosuhteet (viittaus: kappale 16(d))

A23. ISA 210:n mukaan tilintarkastajan on sovittava tilintarkastustoimeksiannon ehdoista johdon tai hallintoelinten kanssa sen mukaan, kumpi näistä on asianmukainen taho.[14] Sovitut tilintarkastuksen ehdot on kirjattava tilintarkastuksen toimeksiantokirjeeseen tai muuhun sopivan muotoiseen kirjalliseen sopimukseen, ja niihin on sisällytettävä muun muassa maininta tilintarkastuskertomuksen odotettavissa olevasta muodosta ja sisällöstä[15] Kuten kappaleessa A9 selitetään, jos toimeksiannon ehdoista ei sovita hallintoelinten kanssa, tilintarkastaja voi antaa näille jäljennöksen toimeksiantokirjeestä kommunikoidakseen tilintarkastuksen kannalta relevanteista seikoista. Kappaleessa 16(d) vaadittavan kommunikoinnin tarkoituksena on antaa hallintoelimille tietoa olosuhteista, joissa tilintarkastuskertomuksen muoto tai sisältö saattaa poiketa odotetusta tai se voi sisältää lisätietoja suoritetusta tilintarkastuksesta.

A24. Olosuhteita, joissa tilintarkastajan täytyy tai hän voi muutoin katsoa tarpeelliseksi sisällyttää tilintarkastuskertomukseen lisäinformaatiota ISA-standardien mukaisesti ja joissa häneltä edellytetään kommunikointia hallintoelinten kanssa, ovat esimerkiksi seuraavat:

- tilintarkastaja odottaa mukauttavansa tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausuntonsa ISA 705:n (uudistettu)[16] mukaisesti.
- raportoidaan toiminnan jatkuvuuteen liittyvästä olennaisesta epävarmuudesta ISA 570:n (uudistettu)[17] mukaisesti.
- viestitään tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista ISA 701:n[18] mukaisesti.

---

13 ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen*

14 ISA 210, kappale 9

15 ISA 210, kappale 10

16 ISA 705 (uudistettu), kappale 30

17 ISA 570 (uudistettu) *Toiminnan jatkuvuus*, kappale 25(d)

18 ISA 701, kappale 17

- tilintarkastaja katsoo tarpeelliseksi sisällyttää tilintarkastuskertomukseen tiettyä seikkaa painottavan kappaleen tai muuta seikkaa koskevan kappaleen ISA 706:n (uudistettu)[19] mukaisesti tai on velvollinen tekemään niin muiden ISA-standardien mukaisesti.
- tilintarkastaja tekee johtopäätöksen, että ISA 720:n (uudistettu)[20] mukaisessa muussa informaatiossa on korjaamaton olennainen virheellisyys.

Tällaisissa olosuhteissa tilintarkastaja voi katsoa hyödylliseksi antaa hallintoelimille luonnoksen tilintarkastuskertomuksesta, jotta on helpompaa keskustella siitä, kuinka tällaiset asiat käsitellään tilintarkastuskertomuksessa.

A25. Niissä harvinaisissa olosuhteissa, joissa tilintarkastaja ei suunnittele esittävänsä tilintarkastuskertomuksessa toimeksiannosta vastuullisen henkilön nimeä ISA 700:n (uudistettu) mukaisesti, hänen täytyy keskustella tästä aikomuksestaan hallintoelinten kanssa saadakseen tietoa henkilökohtaista turvallisuutta vaarantavan merkittävän uhan todennäköisyyden ja vakavuuden arvioimista varten.[21] Tilintarkastaja voi myös kommunikoida hallintoelinten kanssa, kun hän ISA 700:n (uudistettu)[22] mahdollistamalla tavalla ei sisällytä tilintarkastajan velvollisuuksien kuvausta tilintarkastuskertomukseen.

Muut taloudellisen raportoinnin prosessin kannalta relevantit merkittävät seikat (viittaus: kappale 16(e))

A26. ISA 300:ssa[23] todetaan, että tilintarkastaja voi odottamattomien tapahtumien, olosuhteiden muutosten tai tilintarkastustoimenpiteiden tuloksena saadun tilintarkastusevidenssin johdosta joutua muuttamaan tilintarkastuksen kokonaisstrategiaa ja tilintarkastussuunnitelmaa ja näin ollen myös muuttamaan suunniteltujen tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta tarkistetun riskienarvioinnin perusteella. Tilintarkastaja voi kommunikoida tällaisista asioista hallintoelinten kanssa esimerkiksi päivittääkseen tilintarkastuksen suunnitellusta laajuudesta ja ajoituksesta alun perin käytyjä keskusteluja.

A27. Muita tilintarkastuksen aikana esiin tulevia merkittäviä seikkoja, jotka ovat suoraan relevantteja hallintoelimille taloudellisen raportoinnin prosessin valvonnassa, voivat olla esimerkiksi korjatut olennaiset virheellisyydet muussa informaatiossa.

A28. Siltä osin kuin asioita ei jo ole mainittu kappaleissa 16(a)–(d) ja niihin liittyvässä soveltamisohjeistuksessa, tilintarkastaja voi harkita kommunikoivansa muista seikoista, joista hän on keskustellut mahdollisesti nimitetyn toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan kanssa tai joita tämä on nostanut esiin.

Tilintarkastajan riippumattomuus (viittaus: kappaleet 17–18)

A29. Tilintarkastajan täytyy noudattaa relevantteja eettisiä vaatimuksia, riippumattomuuteen liittyvät vaatimukset mukaan lukien, jotka koskevat tilintarkastustoimeksiantoja,[24] ja kommunikoida hallintoelinten kanssa niistä vaatimuksista, joita tilintarkastaja soveltaa. Relevanteissa eettisissä vaatimuksissa saatetaan:

- asettaa tiettyjen relevanteissa eettisissä vaatimuksissa yksilöityjen yhteisöjen tilintarkastuksiin liittyviä erityisiä riippumattomuusvaatimuksia, kuten IESBAn (International Ethics Standards Board for Accountants) *Kansainvälisiin eettisiin sääntöihin tilintarkastusammattilaisille (sisältäen Kansainväliset riippumattomuusstandardit)* (IESBAn eettiset säännöt) sisältyvät yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastuksissa noudatettavat riippumattomuusvaatimukset. Jos tämä on sovellettavissa tilintarkastustoimeksiannon olosuhteissa, tässä standardissa vaaditaan, että tilintarkastaja myös kommunikoi hallintoelinten kanssa siitä, että tilintarkastaja soveltaa tällaisia riippumattomuusvaatimuksia.

---

19 ISA 706 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvät tiettyj*ä seikk*oja painottavat kappaleet ja muita seikkoja koskevat kappaleet*, kappale 12

20 ISA 720 (uudistettu) *Tilintarkastajan velvollisuudet muun informaation suhteen,* kappale 18(a)

21 ISA 700 (uudistettu), kappaleet 46 ja A64

22 ISA 700 (uudistettu), kappale 41

23 ISA 300 *Tilintarkastuksen suunnittelu*, kappale A18

24 ISA 200 *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti,* kappale 14

- vaatia, että silloin, kun tilintarkastaja on soveltanut tiettyjen relevanteissa eettisissä vaatimuksissa yksilöityjen yhteisöjen tilintarkastuksiin liittyviä erityisiä riippumattomuusvaatimuksia, tilintarkastajan on julkistettava tämä.[25] ISA 700:ssa (uudistettu) käsitellään tilintarkastuskertomusta koskevia vaatimuksia, jotka liittyvät tilintarkastajan riippumattomuuteen ja niihin relevantteihin eettisiin vaatimuksiin, joita tilintarkastaja on soveltanut.[26]
- vaatia tai kannustaa tilintarkastajaa ratkaisemaan, onko tiettyjen yhteisöjen tilintarkastuksiin liittyviä erityisiä riippumattomuusvaatimuksia asianmukaista soveltaa muiden yhteisöjen, joita ei ole yksilöity relevanteissa eettisissä vaatimuksissa, tilintarkastuksiin.[27] Jos näin on – ja silloin, kun tilintarkastaja on soveltanut tällaisia riippumattomuusvaatimuksia, tilintarkastajan täytyy julkistaa tämä – tilintarkastaja voi keskustella johdon tai hallintoelinten kanssa siitä, onko olemassa riskiä siitä, että yhteisön luonne ymmärretään väärin, ja mahdollista tarvetta esittää lisätietoja.

A30. Kommunikointi suhteista ja muista seikoista ja siitä, kuinka on vastattu niihin riippumattomuutta vaarantaviin uhkiin, jotka eivät ole hyväksyttävällä tasolla, vaihtelee toimeksiannon olosuhteiden mukaan, ja yleensä siinä käsitellään riippumattomuutta vaarantavia uhkia, varotoimia uhkien pienentämiseksi sekä toimenpiteitä uhkia aiheuttaneiden olosuhteiden poistamiseksi.

A31. Relevanteissa eettisissä vaatimuksissa taikka säädöksessä tai määräyksessä voidaan myös määrätä tietynlaisesta kommunikoinnista hallintoelimille, kun on tunnistettu riippumattomuusvaatimusten rikkomisia. Esimerkiksi IESBAn eettiset säännöt edellyttävät, että tilintarkastaja viestii hallintoelimille kirjallisesti kaikista rikkomuksista sekä toimenpiteistä, joihin tilintarkastusyhteisö on ryhtynyt tai ehdottaa ryhtyvänsä.[28]

A32. Listattuihin yhteisöihin sovellettavat tilintarkastajan riippumattomuutta koskevat kommunikointivaatimukset voivat olla asianmukaisia myös joissakin muissa yhteisöissä, kuten yhteisöissä, jotka saattavat olla yleisen edun kannalta merkittäviä, esimerkiksi koska niillä on paljon erilaisia sidosryhmiä ja niiden liiketoiminnan luonne ja laajuus huomioon ottaen. Tällaisia yhteisöjä voivat olla esimerkiksi rahoituslaitokset (kuten pankit, vakuutusyhtiöt ja eläkerahastot) sekä muut yhteisöt, kuten avustusjärjestöt. Toisaalta riippumattomuutta koskeva kommunikointi ei ehkä ole relevanttia esimerkiksi silloin, kun kaikki hallintoelinten jäsenet ovat saaneet tiedon relevanteista asioista toimiessaan johdon tehtävissä. Tämä on erityisen todennäköistä, kun yhteisö on omistajajohtoinen ja tilintarkastusyhteisö ja sen kanssa samaan ketjuun kuuluvat tilintarkastusyhteisöt eivät tilintarkastuksen lisäksi juurikaan ole tekemisissä tarkastettavan yhteisön kanssa.

Täydentävät seikat (viittaus: kappale 3)

A33. Hallintoelinten toteuttamaan johdon valvontaan kuuluu sen varmistaminen, että yhteisössä suunnitellaan, otetaan käyttöön ja ylläpidetään asianmukaista sisäistä valvontaa, joka koskee taloudellisen raportoinnin luotettavuutta, toimintojen tehokkuutta ja taloudellisuudetta sekä sovellettavien säädösten ja määräysten noudattamista.

A34. Tilintarkastajan tietoon voi tulla muita seikkoja, jotka eivät välttämättä liity taloudellisen raportoinnin prosessin valvontaan mutta jotka todennäköisesti silti ovat merkittäviä hallintoelimillä olevien yhteisön strategisen johtamisen valvontaa koskevien velvollisuuksien kannalta taikka yhteisöä koskevaan tilivelvollisuuteen liittyvien velvoitteiden kannalta. Tällaisia seikkoja voivat olla esimerkiksi hallintorakennetta tai -prosesseja koskevat merkittävät seikat ja ylemmän johdon merkittävät päätökset tai toimenpiteet, joihin ei ole asianmukaisia valtuuksia.

A35. Kun tilintarkastaja päättää, kommunikoiko hän hallintoelinten kanssa muista seikoista, hän voi keskustella tällaisista tietoonsa tulleista seikoista johdon kanssa asianmukaisella tasolla, paitsi milloin se ei ole kyseisissä olosuhteissa asianmukaista.

A36. Jos kommunikoidaan jostakin muusta seikasta, tilintarkastajan voi olla asianmukaista saattaa hallintoelinten tietoon, että:

(a) tällaisten seikkojen tunnistaminen ja niistä kommunikoiminen on toissijaista ajatellen tilintarkastuksen tarkoitusta, joka on tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen;

---

25 Ks. esim. IESBAn eettisiin sääntöihin sisältyvät julkistamisvelvollisuudet, kappaleet R400.20–R400.21.

26 ISA 700 (uudistettu), kappale 28(c)

27 Ks. esim. kannustamisesta IESBAn eettisiin sääntöihin sisältyvä soveltamisohjeistus, kappale 400.19 A1.

28 Ks. esim. IESBAn eettisten sääntöjen kappaleet R400.80–R400.82 ja R400.84.

(b) asiaa koskien ei ole suoritettu mitään muita toimenpiteitä kuin mitkä ovat olleet tarpeen tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatimista varten; ja

(c) ei ole suoritettu mitään toimenpiteitä sen selvittämiseksi, onko muita tällaisia seikkoja.

Kommunikointiprosessi

Kommunikointiprosessin järjestäminen (viittaus: kappale 19)

A37. Selkeä kommunikointi tilintarkastajan velvollisuuksista, tilintarkastuksen suunnitellusta laajuudesta ja ajoituksesta sekä kommunikaation odotettavissa olevasta yleisestä sisällöstä auttaa luomaan pohjan tehokkaalle kaksisuuntaiselle kommunikoinnille.

A38. Esimerkiksi seuraavien seikkojen käsitteleminen voi edistää tehokasta kaksisuuntaista kommunikointia:

- kommunikoinnin tarkoitus; kun tarkoitus on selvä, tilintarkastajan ja hallintoelinten on helpompi päästä yhteisymmärrykseen relevanteista asioista ja toimenpiteistä, joiden odotetaan aiheutuvan kommunikointiprosessista.
- missä muodossa kommunikointi tapahtuu.
- tietyistä asioista kommunikoiva(t) henkilö(t) toimeksiantotiimissä ja hallintoelimissä.
- se, että tilintarkastaja odottaa kommunikoinnin olevan kaksisuuntaista ja hallintoelinten kommunikoivan tilintarkastajan kanssa seikoista, joiden ne katsovat olevan tilintarkastuksen kannalta relevantteja, esimerkiksi strategisista päätöksistä, jotka saattavat vaikuttaa merkittävästi tilintarkastustoimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen, väärinkäytösepäilyistä tai väärinkäytöksen havaitsemisesta sekä ylemmän johdon rehellisyyttä tai pätevyyttä koskevasta huolestuneisuudestaan.
- prosessi, jonka avulla ryhdytään tilintarkastajan kommunikoimia seikkoja koskeviin toimenpiteisiin ja raportoidaan näistä takaisin tilintarkastajalle.
- prosessi, jonka avulla ryhdytään hallintoelinten kommunikoimia seikkoja koskeviin toimenpiteisiin ja raportoidaan näistä takaisin hallintoelimille.

A39. Kommunikointiprosessi vaihtelee olosuhteiden mukaan, joita ovat yhteisön koko ja hallintorakenne, hallintoelinten toimintatapa ja tilintarkastajan näkemys kommunikoitavien seikkojen merkittävyydestä. Jos tehokkaan kaksisuuntaisen kommunikoinnin järjestäminen on vaikeaa, tämä voi viitata siihen, ettei tilintarkastajan ja hallintoelinten välinen kommunikointi ole riittävää tilintarkastuksen tarkoitusta varten (ks. kappale A52).

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A40. Pienten yhteisöjen tilintarkastuksissa tilintarkastaja voi kommunikoida hallintoelinten kanssa vähemmän määrämuotoisesti kuin listatuissa tai suurissa yhteisöissä.

Kommunikointi johdon kanssa

A41. Johdon kanssa voidaan keskustella tilintarkastuksen aikana monista asioista, myös asioista, joista tämän standardin mukaan on kommunikoitava hallintoelinten kanssa. Tällaisissa keskusteluissa otetaan huomioon johdon toimeenpaneva tehtävä yhteisön toiminnan harjoittamisessa ja erityisesti johdon vastuu tilinpäätöksen laatimisesta.

A42. Ennen kuin asioista kommunikoidaan hallintoelinten kanssa, tilintarkastaja voi keskustella niistä johdon kanssa, paitsi milloin tämä ei ole asianmukaista. Johdon kanssa ei esimerkiksi ehkä ole asianmukaista keskustella johdon pätevyyttä tai rehellisyyttä koskevista kysymyksistä. Sen lisäksi, että näissä alkuvaiheen keskusteluissa otetaan huomioon johdon toimeenpaneva tehtävä, keskustelut voivat myös selkeyttää tosiasioita ja huomiota vaativia seikkoja sekä antaa johdolle tilaisuuden lisätietojen ja -selvitysten antamiseen. Vastaavasti jos yhteisöllä on sisäinen tarkastus, tilintarkastaja voi keskustella asioista sisäisessä tarkastuksessa toimivien asiaankuuluvien henkilöiden kanssa ennen kuin hän kommunikoi niistä hallintoelinten kanssa.

Kommunikointi kolmansien osapuolten kanssa

A43. Hallintoelimet voivat olla säädöksen tai määräyksen perusteella velvollisia antamaan tai mahdollisesti haluavat antaa kolmansille osapuolille, esimerkiksi pankeille tai tietyille sääntelyviranomaisille, jäljennöksiä tilintarkastajalta saamastaan kirjallisesta kommunikaatiosta. Joissakin tapauksissa tietojen antaminen kolmansille osapuolille voi olla lainvastaista tai muutoin epäasianmukaista. Kun hallintoelimiä varten laadittu kirjallinen kommunikaatio annetaan kolmansille osapuolille, voi kyseisissä olosuhteissa olla tärkeää saattaa kolmansien osapuolten tietoon, ettei kyseistä kommunikaatiota ole tuotettu heitä ajatellen, esimerkiksi mainitsemalla hallintoelinten kanssa tapahtuvassa kirjallisessa kommunikaatiossa:

(a) että kommunikaatio on tarkoitettu yksinomaan hallintoelinten ja soveltuvissa tapauksissa konsernin johdon ja konsernin tilintarkastajan käyttöön, eikä kolmansien osapuolten pitäisi käyttää sitä;

(b) ettei tilintarkastaja ole vastuussa kolmansiin osapuoliin nähden; ja

(c) mahdolliset rajoitukset, jotka koskevat tietojen antamista tai aineiston jakelua kolmansille osapuolille.

A44. Joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla säädöksessä tai määräyksessä voidaan edellyttää, että tilintarkastaja esimerkiksi:

- tiedottaa sääntely- tai valvontaelimelle tietyistä seikoista, joista hän on kommunikoinut hallintoelinten kanssa. Joissakin maissa tilintarkastajalla on esimerkiksi velvollisuus raportoida virheellisyyksistä viranomaisille, kun johto ja hallintoelimet eivät ryhdy korjaustoimenpiteisiin;
- toimittaa jäljennöksen tietyistä hallintoelimille laadituista raporteista relevanteille sääntelytahoille tai rahoittajille taikka muille elimille, kuten ylimmälle viranomaiselle joidenkin julkisen sektorin yhteisöjen ollessa kyseessä; tai
- asettaa hallintoelimiä varten laaditut raportit yleisesti saataville.

A45. Ellei säädöksessä tai määräyksessä vaadita tilintarkastajaa toimittamaan kolmannelle osapuolelle jäljennöstä hallintoelimen kanssa tapahtuneesta kirjallisesta kommunikaatiosta, tilintarkastaja saattaa tarvita hallintoelimen etukäteen antaman suostumuksen ennen aineiston toimittamista.

Kommunikoinnin muodot (viittaus: kappale 20)

A46. Tehokkaaseen kommunikointiin voi kuulua määrämuotoisia esityksiä ja kirjallisia raportteja samoin kuin vähemmän määrämuotoista kommunikointia, kuten keskusteluja. Tilintarkastaja voi kommunikoida muista kuin kappaleissa 20–21 mainituista asioista joko suullisesti tai kirjallisesti. Kirjalliseen kommunikointiin voi kuulua hallintoelimille toimitettava toimeksiantokirje.

A47. Kommunikoinnin muotoon (esimerkiksi siihen, kommunikoidaanko suullisesti vai kirjallisesti, miten yksityiskohtaista tai miten yleisellä tasolla kommunikointi on, ja kommunikoidaanko määrämuotoisesti vai muulla tavalla) voivat vaikuttaa tietyn asian merkittävyyden lisäksi esimerkiksi sellaiset tekijät kuin:

- käsitelläänkö asiaa tilintarkastuskertomuksessa. Esimerkiksi kun tilintarkastuskertomuksessa aiotaan viestiä tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista, tilintarkastaja voi katsoa tarpeelliseksi kommunikoida kirjallisesti seikoista, jotka on määritetty tilintarkastuksen kannalta keskeisiksi.
- onko asia ratkaistu tyydyttävällä tavalla.
- onko johto kommunikoinut asiasta aikaisemmin.
- yhteisön koko, toiminnan rakenne, valvontaympäristö ja juridinen rakenne.
- jos kyseessä on erityistä tarkoitusta varten laaditun tilinpäätöksen tilintarkastus, tarkastaako tilintarkastaja myös yhteisön yleiseen käyttöön tarkoitetun tilinpäätöksen.
- lainsäädäntöön perustuvat vaatimukset. Joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla paikallinen lainsäädäntö edellyttää määrämuotoista kirjallista kommunikointia hallintoelinten kanssa.

- hallintoelinten odotukset, kuten tilintarkastajan kanssa pidettäviä säännöllisiä kokouksia tai kommunikointeja varten tehdyt järjestelyt.
- missä määrin tilintarkastajan ja hallintoelinten välillä on jatkuvia kontakteja ja keskustelua.
- onko hallintoelimissä tapahtunut merkittävästi jäsenten vaihdoksia.

A48. Kun merkittävästä seikasta keskustellaan hallintoelimen yksittäisen jäsenen, esimerkiksi tarkastusvaliokunnan puheenjohtajan kanssa, tilintarkastajan voi olla asianmukaista esittää myöhemmässä kommunikaatiossaan yhteenveto asiasta siten, että kaikilla hallintoelinten jäsenillä on täydelliset ja tasapuoliset tiedot.

Kommunikoinnin ajoitus (viittaus: kappale 22)

A49. Koko tilintarkastuksen ajan tapahtuva oikea-aikainen kommunikointi edistää perinpohjaisen kaksisuuntaisen keskustelun toteutumista hallintoelinten ja tilintarkastajan välillä. Kommunikoinnin asianmukainen ajankohta vaihtelee kuitenkin toimeksiannon olosuhteiden mukaan. Relevantteja olosuhteita ovat asian merkittävyys ja luonne sekä se, mihin toimenpiteisiin hallintoelinten odotetaan ryhtyvän. Esimerkiksi:

- Suunnittelua koskevista seikoista voidaan usein kommunikoida tilintarkastustoimeksiannon alkuvaiheessa, ja jos kyseessä on ensimmäistä kertaa suoritettava toimeksianto, se voi tapahtua osana toimeksiannon ehdoista sopimista.
- Tilintarkastuksen aikana kohdatusta merkittävästä ongelmasta saattaa olla asianmukaista kommunikoida heti kun se on käytännössä mahdollista, jos hallintoelimet pystyvät auttamaan tilintarkastajaa ratkaisemaan ongelman tai jos ongelma todennäköisesti johtaa mukautettuun lausuntoon. Vastaavasti tilintarkastaja voi niin pian kuin käytännössä on mahdollista kommunikoida tunnistamistaan sisäisen valvonnan merkittävistä puutteellisuuksista hallintoelimille suullisesti ennen kuin hän kommunikoi niistä kirjallisesti ISA 265:n vaatimalla tavalla.[29]
- Silloin kun sovelletaan ISA 701:tä, tilintarkastaja voi kommunikoida tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja koskevista alustavista näkemyksistään keskustellessaan tilintarkastuksen suunnitellusta laajuudesta ja ajoituksesta (ks. kappale A13), ja hänellä voi myös olla tiheämmin toistuvaa kommunikointia, jossa keskustellaan lähemmin tällaisista seikoista, kun kommunikoidaan merkittävistä tilintarkastushavainnoista.
- Riippumattomuutta koskeva kommunikointi voi olla asianmukaista aina silloin, kun tehdään merkittäviä harkintaan perustuvia ratkaisuja, jotka koskevat riippumattomuutta vaarantavia uhkia ja sitä, miten vastataan niihin riippumattomuutta vaarantaviin uhkiin, jotka eivät ole hyväksyttävällä tasolla, esimerkiksi otettaessa vastaan muuta kuin tilintarkastuspalvelua koskeva toimeksianto, sekä loppukeskustelun yhteydessä.
- Loppukeskustelu saattaa myös olla asianmukainen ajankohta kommunikoida tilintarkastushavainnoista, mukaan lukien tilintarkastajan näkemykset yhteisön tilinpäätösmenettelyihin liittyvistä laadullisista näkökohdista.
- Silloin kun tilintarkastuksen kohteena ovat sekä yleiseen käyttöön tarkoitettu tilinpäätös että erityistä tarkoitusta varten laadittu tilinpäätös, voi olla asianmukaista koordinoida kommunikointien ajankohdat.

A50. Muita kommunikoinnin ajoituksen kannalta relevantteja tekijöitä voivat olla:

- tilintarkastuksen kohteena olevan yhteisön koko, toiminnan rakenne, valvontaympäristö ja oikeudellinen rakenne.
- mahdollinen lainsäädäntöön perustuva velvollisuus kommunikoida tietyistä asioista tietyn ajan kuluessa.
- hallintoelinten odotukset, kuten tilintarkastajan kanssa pidettäviä säännöllisiä kokouksia tai kommunikointeja varten tehdyt järjestelyt.
- ajankohta, jolloin tilintarkastaja tunnistaa tiettyjä asioita, esimerkiksi tilintarkastaja ei välttämättä tunnista tiettyä asiaa (esimerkiksi jonkin lain noudattamatta jättämistä) niin aikaisin, että ennaltaehkäisevät toimenpiteet olisivat mahdollisia, mutta asiasta kommunikoiminen voi mahdollistaa ryhtymisen korjaaviin toimenpiteisiin.

[29] ISA 265, kappaleet 9 ja A14

Kommunikointiprosessin asianmukaisuus (viittaus: kappale 23)

A51. Tilintarkastajan ei tarvitse suunnitella erityisiä toimenpiteitä tilintarkastajan ja hallintoelinten välisen kaksisuuntaisen kommunikoinnin arvioimisen tueksi, vaan ennemminkin tämä arviointi voi perustua muita tarkoituksia varten suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden tuloksena tehtyihin huomioihin. Tällaisia huomioita voivat olla:

- niiden toimenpiteiden asianmukaisuus ja oikea-aikaisuus, joihin hallintoelimet ovat ryhtyneet vastauksena tilintarkastajan esille tuomiin seikkoihin; silloin kun aiemmassa kommunikaatiossa esille tuotuja seikkoja ei ole käsitelty tehokkaasti, tilintarkastajan voi olla asianmukaista tiedustella, miksi ei ole ryhdytty asianmukaisiin toimenpiteisiin, sekä harkita asian ottamista uudelleen esille. Näin vältetään riski sellaisen vaikutelman antamisesta, että asiaa on tilintarkastajan mielestä käsitelty riittävästi tai se ei ole enää merkittävä.
- hallintoelinten ilmeinen avoimuus niiden kommunikoidessa tilintarkastajan kanssa.
- hallintoelinten halukkuus ja mahdollisuudet tavata tilintarkastajaa ilman, että johtoa on läsnä.
- hallintoelinten ilmeinen kyky ymmärtää tilintarkastajan esille tuomat seikat täysin, esimerkiksi se, missä määrin hallintoelimet tutkivat huomiota vaativia seikkoja ja kyseenalaistavat niille tehtyjä suosituksia.
- vaikeus päästä hallintoelinten kanssa yhteisymmärrykseen kommunikoinnin muodosta, ajoituksesta ja odotettavissa olevasta yleisestä sisällöstä.
- silloin kun kaikki hallintoelimen jäsenet tai jotkut heistä osallistuvat yhteisön toiminnan johtamiseen, heidän ilmeinen tietoisuutensa siitä, miten tilintarkastajan kanssa keskustellut asiat vaikuttavat heidän laajempiin velvollisuuksiinsa hallintoelimen jäseninä samoin kuin heidän velvollisuuksiinsa johtona.
- se, täyttääkö tilintarkastajan ja hallintoelinten välinen kaksisuuntainen kommunikointi sovellettavat säädöksiin ja määräyksiin perustuvat vaatimukset.

A52. Kuten kappaleessa 4 todetaan, tehokas kaksisuuntainen kommunikointi auttaa sekä tilintarkastajaa että hallintoelimiä. Lisäksi ISA 315:ssä (uudistettu 2019) todetaan, että hallintoelinten osallistuminen, johon kuuluu myös vuorovaikutus mahdollisen sisäisen tarkastuksen sekä ulkoisten tilintarkastajien kanssa, on osa yhteisön valvontaympäristöä.[30] Riittämätön kaksisuuntainen kommunikointi voi viitata epätyydyttävään valvontaympäristöön ja vaikuttaa tilintarkastajan arvioon olennaisten virheellisyyksien riskeistä. On myös riski, että tilintarkastaja ei ehkä ole saanut tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä voidakseen laatia lausunnon tilinpäätöksestä.

A53. Jos tilintarkastajan ja hallintoelinten välinen kaksisuuntainen kommunikointi on riittämätöntä eikä tilannetta pystytä ratkaisemaan, tilintarkastaja voi ryhtyä esimerkiksi seuraaviin toimenpiteisiin:

- tilintarkastajan lausunnon mukauttaminen tilintarkastuksen laajuutta koskevan rajoituksen perusteella.
- juridisen neuvonnan hankkiminen erilaisten toimintavaihtoehtojen seurauksista.
- kommunikoiminen kolmansien osapuolten (esimerkiksi sääntelytahojen) tai yhteisön ulkopuolisen, hallintorakenteessa suuremmat valtuudet omaavan tahon, esimerkiksi yrityksen omistajien (esim. osakkeenomistajat yhtiökokouksessa) tai julkisella sektorilla kyseisistä asioista vastaavan ministerin tai kansanedustuslaitoksen kanssa.
- luopuminen toimeksiannosta, jos luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista.

Dokumentointi (viittaus: kappale 24)

A54. Suullista kommunikointia koskeva dokumentaatio voi sisältää tilintarkastusdokumentaation osana säilytettävän jäljennöksen yhteisön laatimasta muistiosta, jos kommunikointi on dokumentoitu muistioon asianmukaisesti.

[30] ISA 315 (uudistettu 2019), liite 3

Liite 1

(viittaus: kappale 3)

ISQM 1:een ja muihin ISA-standardeihin sisältyvät erityiset vaatimukset, jotka koskevat kommunikointia hallintoelinten kanssa

Tässä liitteessä mainitaan lSQM 1:n[1] ja muiden ISA-standardien kappaleita, jotka edellyttävät kommunikointia hallintoelinten kanssa tietyistä seikoista. Tämä luettelo ei korvaa ISA-standardien vaatimusten ja niihin liittyvän soveltamista koskevan ja muun selittävän aineiston huomioon ottamista.

- ISQM 1 *Laadunhallinta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia tai yleisluonteisia tarkastuksia taikka muita varmennus- tai liitännäispalvelutoimeksiantoja* – kappale 34(e)
- ISA 240 *Väärinkäytöksiin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa* – kappaleet 22, 39(c)(i) ja 41–43
- ISA 250 *(uudistettu) Säädösten ja määräysten huomioon ottaminen tilintarkastuksessa* – kappaleet 15, 20 ja 23–25
- ISA 265 *Kommunikointi sisäisen valvonnan puutteellisuuksista hallintoelimille ja johdolle* – kappale 9
- ISA 450 *Tilintarkastuksen aikana todettujen virheellisyyksien arvioiminen* – kappaleet 12–13
- ISA 505 *Ulkopuoliset vahvistukset* – kappale 9
- ISA 510 *Ensimmäistä kertaa suoritettavat tilintarkastustoimeksiannot – alkusaldot* – kappale 7
- ISA 540 (uudistettu) *Kirjanpidollisten arvioiden ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tarkastaminen* – kappale 38
- ISA 550 *Lähipiiri* – kappale 27
- ISA 560 *Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat* – kappaleet 7(b)–(c), 10(a), 13(b), 14(a) ja 17
- ISA 570 (uudistettu) *Toiminnan jatkuvuus* – kappale 25
- ISA 600 (uudistettu) *Erityisiä näkökohtia – konsernitilinpäätösten tilintarkastukset (konsernin osien tilintarkastajien suorittama työ mukaan luettuna)* – kappale 57
- ISA 610 (uudistettu 2013) *Sisäisten tarkastajien tekemän työn käyttäminen* – kappaleet 20 ja 31
- ISA 700 (uudistettu) *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen* – kappale 46
- ISA 701 *Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksessa* – kappale 17
- ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen* – kappaleet 12, 14, 23 ja 30
- ISA 706 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvät tiettyjä seikkoja painottavat kappaleet ja muita seikkoja koskevat kappaleet* – kappale 12
- ISA 710 *Vertailutiedot – vertailuluvut ja vertailutilinpäätös* – kappale 18
- ISA 720 (uudistettu) *Tilintarkastajan velvollisuudet muun informaation suhteen* – kappaleet 17–19

[1] ISQM 1 *Laadunhallinta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia tai yleisluonteisia tarkastuksia taikka muita varmennus- tai liitännäispalvelutoimeksiantoja*

Liite 2

(Viittaus: kappaleet 16(a), A19-A20)

Tilinpäätösmenettelyihin liittyviä laadullisia näkökohtia

Kommunikointiin, jota koskevat vaatimukset esitetään kappaleessa 16(a) ja jota käsitellään kappaleissa A19–A20, voi kuulua esimerkiksi seuraavia asioita:

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet

- Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden asianmukaisuus yhteisön erityisissä olosuhteissa ottaen huomioon tarve löytää tasapaino informaation tuottamiskustannusten ja yhteisön tilinpäätöksen käyttäjille todennäköisesti koituvan hyödyn välille. Silloin kun on hyväksyttäviä vaihtoehtoisia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita, kommunikaatiossa voidaan yksilöidä tilinpäätöksen erät, joihin merkittävien laatimisperiaatteiden valinnalla on vaikutusta, sekä esittää tietoja vastaavanlaisten yhteisöjen soveltamista tilinpäätöksen laatimisperiaatteista.
- Merkittävien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden alkuperäinen valinta ja niiden muuttaminen, mukaan lukien uusien kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskevien määräysten soveltaminen. Kommunikoitavia asioita voivat olla: millainen vaikutus tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutoksen toteuttamisajankohdalla ja -tavalla on yhteisön nykyiseen ja tulevaan tulokseen; ja milloin toteutetaan odotettavissa olevista uusista kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskevista määräyksistä johtuva tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutos.
- Merkittävien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden vaikutus kiistanalaisilla tai uusilla alueilla (tai vain yksittäistä toimialaa koskevilla alueilla, erityisesti silloin, kun ei ole sitovaa ohjeistusta tai yksimielisyyttä käsittelytavasta).
- Millainen vaikutus on liiketoimien ajoituksella suhteessa siihen tilikauteen, jolle ne kirjataan.

Kirjanpidolliset arviot ja niistä tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

- ISA 540:n (uudistettu) liitteessä 2 mainitaan yhteisön kirjanpidollisia arvioita ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskeviin tilinpäätösmenettelyihin liittyviä merkittäviä laadullisia näkökohtia, joista tilintarkastaja voi harkita kommunikoivansa.

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

- Käsiteltävät asiat ja niihin liittyvät harkintaan perustuvat ratkaisut muotoiltaessa erityisen herkkiä tilinpäätöstietoja (esimerkiksi tulouttamiseen, palkitsemiseen, toiminnan jatkuvuuteen, myöhempiin tapahtumiin ja ehdollisia eriä koskeviin seikkoihin liittyvät tiedot).
- Tilinpäätöksessä esitettävien tietojen yleinen puolueettomuus, johdonmukaisuus ja selkeys.

Tilinpäätökseen liittyvät seikat

- Tilinpäätöksessä esiin tuotujen merkittävien riskien, niille alttiiden erien sekä epävarmuustekijöiden, kuten tulossa olevan oikeusprosessin, mahdollinen vaikutus tilinpäätökseen.
- Missä määrin tavanomaiseen toimintaan kuulumattomat tai muutoin epätavallisilta vaikuttavat merkittävät liiketoimet vaikuttavat tilinpäätökseen. Tässä kommunikoinnissa voidaan painottaa seuraavia seikkoja:
    - tilikaudella kirjatut kertaluonteiset erät.
    - missä määrin tällaiset liiketoimet on esitetty erikseen tilinpäätöksessä.
    - vaikuttaako siltä, että liiketoimien tarkoituksena on tietyn kirjanpito- tai verokäsittelyn aikaansaaminen tai tietyn oikeudellisen tai sääntelyyn liittyvän tavoitteen saavuttaminen.
    - vaikuttavatko tällaiset liiketoimet muodoltaan tarpeettoman monimutkaisilta tai onko liiketapahtuman rakenteen luomisessa käytetty paljon neuvontaa.

  - painottaako johto enemmän tietynlaisen kirjanpitokäsittelyn tarpeellisuutta kuin liiketoimen taloudellista sisältöä.
- Varojen ja velkojen kirjanpitoarvoihin vaikuttavat tekijät, mukaan lukien se, mihin yhteisön aineellisten ja aineettomien hyödykkeiden taloudelliset vaikutusajat perustuvat. Kommunikaatiossa voidaan selittää, miten kirjanpitoarvoihin vaikuttavat tekijät on valittu ja miten toisenlaiset valinnat olisivat vaikuttaneet tilinpäätökseen.
- Virheellisyyksien valikoiva korjaaminen esimerkiksi siten, että korjataan raportoitavaa tulosta kasvattavat virheellisyydet mutta ei raportoitavaa tulosta pienentäviä virheellisyyksiä.

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 265

KOMMUNIKOINTI SISÄISEN VALVONNAN PUUTTEELLISUUKSISTA HALLINTOELIMILLE JA JOHDOLLE

(Sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1–3
Voimaantulo	4
Tavoite	5
Määritelmät	6
Vaatimukset	7–11
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Sen ratkaiseminen, onko sisäisessä valvonnassa todettu puutteellisuuksia	A1–A4
Sisäisen valvonnan merkittävät puutteellisuudet	A5–A11
Kommunikointi sisäisen valvonnan puutteellisuuksista	A12–A30

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 265 *Kommunikointi sisäisen valvonnan puutteellisuuksista hallintoelimille ja johdolle* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään tilintarkastajan velvollisuutta kommunikoida tilintarkastuksessa toteamistaan sisäisen valvonnan puutteellisuuksista asianmukaisella tavalla hallintoelimille ja johdolle. Tässä standardissa ei aseteta tilintarkastajalle ISA 315:n (uudistettu 2019)[1] ja ISA 330:n[2] sisältämien vaatimusten lisäksi muita velvollisuuksia yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmää koskevan käsityksen muodostamisesta eikä kontrollien testauksen suunnittelusta ja suorittamisesta. ISA 260 (uudistettu)[3] sisältää lisävaatimuksia ja ohjeistusta tilintarkastajan velvollisuudesta kommunikoida hallintoelinten kanssa tilintarkastuksen yhteydessä.

2. Tilintarkastajan täytyy muodostaa käsitys yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä tunnistaessaan ja arvioidessaan olennaisen virheellisyyden riskejä.[4] Näitä riskejä arvioidessaan tilintarkastaja tarkastelee yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmää pystyäkseen suunnittelemaan olosuhteisiin nähden asianmukaiset tilintarkastustoimenpiteet mutta ei siinä tarkoituksessa, että hän antaisi lausunnon sisäisen valvonnan tehokkuudesta. Sen lisäksi, että tilintarkastaja voi todeta yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmässä kontrollien puutteellisuuksia riskienarviointiprosessin aikana, hän voi todeta niitä myös tilintarkastuksen muissa vaiheissa. Tässä standardissa yksilöidään, mitkä todetuista puutteellisuuksista tilintarkastajan täytyy kommunikoida hallintoelimille ja johdolle.

3. Mikään tässä standardissa ei estä tilintarkastajaa kommunikoimasta hallintoelimille ja johdolle muista tilintarkastuksen aikana toteamistaan sisäiseen valvontaan liittyvistä seikoista.

Voimaantulo

4. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

Tavoite

5. Tilintarkastajan tavoitteena on kommunikoida asianmukaisella tavalla hallintoelimille ja johdolle tilintarkastuksen aikana toteamistaan sisäisen valvonnan puutteellisuuksista, jotka hänen ammatillisen harkintansa perusteella ovat riittävän tärkeitä saatettavaksi kyseisten tahojen tietoon.

Määritelmät

6. Seuraavia termejä käytetään ISA-standardeissa seuraavassa merkityksessä:

   (a) Sisäisen valvonnan puutteellisuus – Tämä esiintyy silloin, kun:

      (i) kontrolli on suunniteltu, otettu käyttöön tai toimii niin, ettei se pysty oikea-aikaisesti estämään tai havaitsemaan ja korjaamaan tilinpäätöksessä olevia virheellisyyksiä; tai

      (ii) ei ole kontrollia, joka olisi tarpeellinen tilinpäätöksessä olevien virheellisyyksien oikea-aikaiseksi estämiseksi tai havaitsemiseksi ja korjaamiseksi.

   (b) Sisäisen valvonnan merkittävä puutteellisuus – Sisäisen valvonnan puutteellisuus tai usean puutteellisuuden yhdistelmä, joka tilintarkastajan ammatillisen harkinnan perusteella on riittävän tärkeä saatettavaksi hallintoelinten tietoon. (Viittaus: kappale A5)

---

1 ISA 315 (uudistettu 2019) *Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen*, kappaleet 12(c) ja (m) sekä kappaleet 21–27.

2 ISA 330 *Tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi*

3 ISA 260 (uudistettu) *Kommunikointi hallintoelinten kanssa*

4 ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 21. Kappaleissa A90–A95 annetaan ohjeistusta tilintarkastuksen kannalta relevanteista kontrolleista.

Vaatimukset

7. Tilintarkastajan on ratkaistava, onko hän suorittamansa tilintarkastustyön perusteella todennut sisäisessä valvonnassa yhden tai useamman puutteellisuuden. (Viittaus: kappaleet A1–A4)

8. Jos tilintarkastaja on todennut sisäisessä valvonnassa yhden tai useamman puutteellisuuden, hänen on suorittamansa tilintarkastustyön perusteella ratkaistava, muodostavatko ne yksin tai yhdessä merkittäviä puutteellisuuksia. (Viittaus: kappaleet A5–A11)

9. Tilintarkastajan on oikea-aikaisesti kommunikoitava tilintarkastuksen aikana toteamistaan sisäisen valvonnan merkittävistä puutteellisuuksista kirjallisesti hallintoelimille. (Viittaus: kappaleet A12–A18, A27)

10. Tilintarkastajan on oikea-aikaisesti kommunikoitava myös johdolle asianmukaisella vastuutasolla: (viittaus: kappaleet A19, A27)

    (a) kirjallisesti merkittävistä sisäisen valvonnan puutteellisuuksista, joista hän on kommunikoinut tai aikoo kommunikoida hallintoelimille, paitsi milloin kommunikoiminen suoraan johdolle ei olisi kyseisissä olosuhteissa asianmukaista; ja (viittaus: kappaleet A14, A20–A21)

    (b) muista tilintarkastuksen aikana todetuista sisäisen valvonnan puutteellisuuksista, joista muut osapuolet eivät ole kommunikoineet johdolle ja jotka tilintarkastajan ammatillisen harkinnan perusteella ovat riittävän tärkeitä saatettaviksi johdon tietoon. (Viittaus: kappaleet A22–A26)

11. Tilintarkastajan on sisällytettävä sisäisen valvonnan merkittäviä puutteellisuuksia koskevaan kirjalliseen kommunikointiin:

    (a) kuvaus puutteellisuuksista ja selostus niiden mahdollisista vaikutuksista; ja (viittaus: kappale A28)

    (b) riittävästi tietoa, jotta hallintoelinten ja johdon on mahdollista ymmärtää, mihin kommunikoitava asia liittyy. Tilintarkastajan on erityisesti selitettävä, että (viittaus: kappaleet A29–A30)

        (i) tilintarkastuksen tarkoituksena on ollut, että tilintarkastaja antaa lausunnon tilinpäätöksestä;

        (ii) osana tilintarkastusta on tarkasteltu tilinpäätöksen laatimisen kannalta relevanttia sisäistä valvontaa olosuhteisiin nähden asianmukaisten tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelua varten mutta ei siinä tarkoituksessa, että annettaisiin lausunto sisäisen valvonnan tehokkuudesta; ja

        (iii) raportoitavat seikat rajoittuvat niihin puutteellisuuksiin, jotka tilintarkastaja on todennut tilintarkastuksen aikana ja joiden hän on todennut olevan riittävän tärkeitä raportoitaviksi hallintoelimille.

***

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Sen ratkaiseminen, onko sisäisessä valvonnassa todettu puutteellisuuksia (viittaus: kappale 7)

A1. Ratkaistessaan, onko tilintarkastaja todennut sisäisessä valvonnassa yhden tai useampia puutteellisuuksia, tilintarkastaja voi keskustella havaintoihinsa liittyvistä relevanteista tosiasioista ja olosuhteista johdon kanssa asianmukaisella tasolla. Tällaisen keskustelun avulla tilintarkastajalla on tilaisuus oikea-aikaisesti kiinnittää johdon huomiota sellaisten puutteellisuuksien olemassaoloon, joista se ei ehkä ole aiemmin ollut tietoinen. Havainnoista on asianmukaista keskustella sellaisella johdon tasolla, jolla sisäisen valvonnan kyseinen alue tunnetaan ja jolla on valtuudet ryhtyä korjaaviin toimenpiteisiin sisäisessä valvonnassa todettujen puutteellisuuksien suhteen. Joissakin olosuhteissa tilintarkastajan ei ehkä ole asianmukaista keskustella havainnoistaan suoraan johdon kanssa esimerkiksi, jos havainnot näyttävät kyseenalaistavan johdon rehellisyyden tai pätevyyden (ks. kappale A20).

A2. Keskustellessaan havaintoihinsa liittyvistä tosiseikoista ja olosuhteista johdon kanssa tilintarkastaja voi saada lähemmin arvioitavaksi muuta relevanttia informaatiota, kuten:

- johdon käsityksen puutteellisuuksien todellisista tai epäillyistä syistä.
- johdon mahdollisesti toteamat puutteellisuuksista johtuvat poikkeamat, esimerkiksi virheellisyydet, joita relevantit tietotekniikkakontrollit eivät ole estäneet.
- johdon alustava näkemys siitä, kuinka se aikoo reagoida havaintoihin.

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A3. Vaikka kontrollitoiminnot-komponenttiin sisältyvät kontrollit ovat perusteiltaan pienissä yhteisöissä todennäköisesti samanlaisia kuin suuremmissa yhteisöissä, kontrollien toiminnan formaaliudessa voi olla eroja. Pienissä yhteisöissä saatetaan lisäksi todeta, että tietyntyyppiset kontrollit eivät ole johdon soveltamien kontrollien vuoksi tarpeellisia. Esimerkiksi se, että vain johdolla on oikeus myöntää luottoa asiakkaille ja hyväksyä merkittäviä ostoja, voi toimia tehokkaana kontrollina tärkeille tilien saldoille ja liiketapahtumille ja näin vähentää yksityiskohtaisempien kontrollien tarvetta tai poistaa sen kokonaan.

A4. Pienissä yhteisöissä on myös usein vähemmän työntekijöitä, mikä saattaa rajoittaa käytännön mahdollisuuksia työtehtävien eriyttämiseen. Pienessä omistajajohtoisessa yhteisössä omistajajohtaja voi kuitenkin pystyä harjoittamaan tehokkaampaa valvontaa kuin suuressa yhteisössä. Se, että johdon suorittamaa valvontaa on enemmän, on tarpeellista tasapainottaa sitä vastaan, että johdolla on suurempi mahdollisuus sivuuttaa kontrolleja.

Sisäisen valvonnan merkittävät puutteellisuudet (viittaus: kappaleet 6(b), 8)

A5. Se, kuinka merkittävä sisäisen valvonnan puutteellisuus tai puutteellisuuksien yhdistelmä on, ei riipu vain siitä, onko todella syntynyt virheellisyys, vaan myös virheellisyyden syntymisen todennäköisyydestä ja mahdollisesta suuruudesta. Merkittäviä puutteellisuuksia voi siis esiintyä, vaikkei tilintarkastaja olisi todennut virheellisyyksiä tilintarkastuksen aikana.

A6. Esimerkkejä seikoista, joita tilintarkastaja voi ottaa huomioon ratkaistessaan, muodostaako sisäisen valvonnan puutteellisuus tai puutteellisuuksien yhdistelmä merkittävän puutteellisuuden, ovat:

- todennäköisyys, että puutteellisuudet johtavat tulevaisuudessa siihen, että tilinpäätöksessä on olennaisia virheellisyyksiä.
- kyseisen omaisuuserän tai velan menettämisen riski tai alttius väärinkäytökselle.
- arvioitujen lukujen, kuten käypää arvoa koskevien kirjanpidollisten arvioiden, määrittämisen subjektiivisuus ja monimutkaisuus.
- tilinpäätöksen luvut, joihin puutteellisuudet voivat vaikuttaa.
- toteutuneen tai mahdollisesti toteutuvan toiminnan volyymi tilin saldossa tai liiketapahtumien lajissa, johon puutteellisuus tai puutteellisuudet voivat vaikuttaa.
- kontrollien tärkeys taloudellisen raportoinnin prosessissa, esimerkiksi:
  - yleiset valvovat kontrollit (kuten johdon valvonta).
  - väärinkäytösten estämistä ja havaitsemista koskevat kontrollit.
  - merkittävien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valintaa ja soveltamista koskevat kontrollit.
  - merkittäviä lähipiiritapahtumia koskevat kontrollit.
  - yhteisön tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomia merkittäviä liiketapahtumia koskevat kontrollit.
  - tilikauden lopun taloudellisen raportoinnin prosessia koskevat kontrollit (kuten kertaluonteisia pääkirjanpitovientejä koskevat kontrollit).
- kontrolleissa olevien puutteellisuuksien tuloksena havaittujen poikkeamien syy ja yleisyys.
- puutteellisuuden yhteydet muihin sisäisen valvonnan puutteellisuuksiin.

A7. Viitteitä sisäisen valvonnan merkittävistä puutteellisuuksista ovat esimerkiksi:

- evidenssi valvontaympäristön tehottomista osa-alueista, kuten:
  - viitteet siitä, että hallintoelimet eivät ole asianmukaisesti tutkineet merkittäviä liiketoimia, joissa johdolla on taloudellisia intressejä.
  - johdon väärinkäytöksen tunnistaminen, olipa se olennainen tai ei, jota yhteisön sisäinen valvonta ei ole estänyt.
  - se, ettei johto ei ole ryhtynyt asianmukaisiin korjaaviin toimenpiteisiin aiemmin kommunikoitujen merkittävien puutteellisuuksien suhteen.
- riskienarviointiprosessin puuttuminen yhteisöstä, jossa tällainen prosessi tavallisesti odotettaisiin olevan järjestetty.
- evidenssi yhteisön riskienarviointiprosessin tehottomuudesta, kuten että johto ei ole tunnistanut olennaisen virheellisyyden riskiä, jonka tilintarkastaja odottaisi yhteisön riskienarviointiprosessin tunnistaneen.
- evidenssi siitä, ettei tunnistettuihin merkittäviin riskeihin ole vastattu tehokkaasti (esimerkiksi tällaista riskiä koskevia kontrolleja ei ole).
- tilintarkastajan toimenpiteiden avulla havaitut virheellisyydet, joita yhteisön sisäinen valvonta ei ole estänyt tai havainnut ja korjannut.
- aiemmin julkaistun tilinpäätöksen oikaiseminen virheestä tai väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden korjaamiseksi.
- evidenssi siitä, ettei johto pysty valvomaan tilinpäätöksen laatimista.

A8. Kontrollit voidaan suunnitella toimimaan erikseen tai yhdessä niin, että virheellisyydet estetään tai havaitaan ja korjataan tehokkaasti.[5] Esimerkiksi myyntisaamisia koskevat kontrollit voivat koostua sekä automatisoiduista että manuaalisista kontrolleista, jotka on suunniteltu toimimaan yhdessä kyseisessä tilin saldossa olevien virheellisyyksien estämiseksi tai havaitsemiseksi ja korjaamiseksi. Yksi sisäisen valvonnan puutteellisuus ei ehkä itsessään ole niin tärkeä, että se muodostaisi merkittävän puutteellisuuden. Samaan tilin saldoon tai tilinpäätöksessä esitettävään tietoon, kannanottoon tai yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän komponenttiin vaikuttavat puutteellisuudet voivat kuitenkin yhdessä kasvattaa virheellisyyden riskejä niin paljon, että kyseessä on merkittävä puutteellisuus.

A9. Joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla voidaan säädöksellä tai määräyksellä asettaa tilintarkastajalle (erityisesti listattujen yhteisöjen tilintarkastuksissa) vaatimus siitä, että hän kommunikoi hallintoelimille tai muille relevanteille osapuolille (kuten sääntelytahoille) yhden tai useamman tyyppisestä tilintarkastuksen aikana toteamastaan sisäisen valvonnan puutteellisuudesta. Silloin kun näistä puutteellisuuksien tyypeistä käytetään säädöksessä tai määräyksessä erityisiä termejä ja määritelmiä ja tilintarkastajaa vaaditaan käyttämään kommunikaatiossaan kyseisiä termejä ja määritelmiä, hän käyttää tällaisia termejä ja määritelmiä kommunikoidessaan säädökseen tai määräykseen perustuvan vaatimuksen mukaisesti.

A10. Silloin kun kommunikoitavista sisäisen valvonnan puutteellisuuksien tyypeistä käytetään kyseisessä maassa tai kyseisellä muulla oikeudenkäyttöalueella erityisiä termejä mutta niitä ei ole määritelty, tilintarkastajan voi olla tarpeellista käyttää harkintaa sen ratkaisemiseksi, mistä seikoista hän kommunikoi säädökseen tai määräykseen perustuvan vaatimuksen lisäksi. Tällöin tilintarkastaja voi katsoa asianmukaiseksi ottaa huomioon tähän standardiin sisältyvät vaatimukset ja ohjeistuksen. Esimerkiksi jos säädökseen tai määräykseen perustuvan vaatimuksen tarkoituksena on saattaa hallintoelinten tietoon tietyt sisäistä valvontaa koskevat seikat, joista näiden tulisi olla tietoisia, tällaisten seikkojen voi olla asianmukaista katsoa yleensä vastaavan merkittäviä puutteellisuuksia, joista tämän standardin mukaan on kommunikoitava hallintoelimille.

A11. Tämän standardin vaatimuksia sovelletaan riippumatta siitä, että säädöksessä tai määräyksessä voidaan edellyttää tilintarkastajan käyttävän erityisiä termejä tai määritelmiä.

[5] ISA 315 (uudistettu 2019), kappale A175

Kommunikointi sisäisen valvonnan puutteellisuuksista

Kommunikointi sisäisen valvonnan merkittävistä puutteellisuuksista hallintoelimille (viittaus: kappale 9)

A12. Se, että merkittävistä puutteellisuuksista kommunikoidaan hallintoelimille kirjallisesti, kuvastaa näiden seikkojen tärkeyttä ja auttaa hallintoelimiä valvontavelvollisuutensa täyttämisessä. ISA 260:ssa (uudistettu) mainitaan relevantteja huomioon otettavia seikkoja kommunikoitaessa hallintoelinten kanssa, kun kaikki hallintoelinten jäsenet osallistuvat yhteisön toiminnan johtamiseen.[6]

A13. Kirjallisen kommunikoinnin ajankohtaa ratkaistessaan tilintarkastaja voi harkita, olisiko tällainen kommunikointi tärkeä tekijä siinä, että hallintoelinten on mahdollista täyttää valvontavelvollisuutensa. Listattujen yhteisöjen hallintoelinten voi lisäksi olla tietyissä maissa tai tietyillä muilla oikeudenkäyttöalueilla tarpeellista saada tilintarkastajan kirjallinen kommunikaatio ennen tilinpäätöksen hyväksymispäivää täyttääkseen erityiset sisäistä valvontaa koskevat vaatimukset sääntelyn perusteella tai muussa tarkoituksessa. Muissa yhteisöissä tilintarkastaja voi kommunikoida kirjallisesti myöhempänä ajankohtana. Koska merkittäviä puutteellisuuksia koskeva kirjallinen kommunikointi kuitenkin muodostaa osan lopullista tilintarkastuskansiota, tätä kirjallista kommunikointia koskee jälkimmäisessä tapauksessa ensisijainen vaatimus[7], jonka mukaan tilintarkastajan täytyy saada lopullisen tilintarkastuskansion kokoaminen päätökseen oikea-aikaisesti. ISA 230:n mukaan asianmukainen enimmäisaika, jonka kuluessa lopullisen tilintarkastuskansion kokoamistyö saatetaan päätökseen, on yleensä enintään 60 päivää tilintarkastuskertomuksen antamispäivästä.[8]

A14. Merkittäviä puutteellisuuksia koskevan kirjallisen kommunikoinnin ajankohdasta riippumatta tilintarkastaja voi kommunikoida näistä puutteellisuuksista ensi kädessä suullisesti johdolle ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimille auttaakseen näitä ryhtymään oikea-aikaisesti korjaaviin toimenpiteisiin olennaisen virheellisyyden riskien minimoimiseksi. Tämä ei kuitenkaan poista tilintarkastajalta velvollisuutta kommunikoida merkittävistä puutteellisuuksista kirjallisesti tässä standardissa vaadittavalla tavalla.

A15. Se, kuinka yksityiskohtaisesti merkittävistä puutteellisuuksista kommunikoidaan, perustuu tilintarkastajan ammatilliseen harkintaan kyseisissä olosuhteissa. Tekijöitä, joita tilintarkastaja voi ottaa huomioon päättäessään kommunikoinnin yksityiskohtaisuuden asianmukaisesta tasosta, ovat muun muassa seuraavat:

- yhteisön luonne; esimerkiksi yleisen edun kannalta merkittävää yhteisöä koskeva vaadittava kommunikointi voi olla erilaista kuin muuta yhteisöä koskeva.
- yhteisön koko ja monimutkaisuus; esimerkiksi monimutkaista yhteisöä koskeva vaadittava kommunikointi voi olla erilaista kuin sellaista yhteisöä koskeva kommunikointi, jonka harjoittama liiketoiminta on suoraviivaista.
- tilintarkastajan toteamien merkittävien puutteellisuuksien luonne.
- yhteisön hallintoelinten koostumus; yksityiskohtaisempaa tietoa voidaan tarvita esimerkiksi, jos hallintoelimiin kuuluu jäseniä, joilla ei ole merkittävää kokemusta yhteisön toimialasta tai alueista, joihin asia vaikuttaa.
- säädökseen tai määräykseen perustuvat vaatimukset tietyntyyppisiä sisäisen valvonnan puutteellisuuksia koskevasta kommunikoinnista.

A16. Johto ja hallintoelimet voivat jo olla tietoisia merkittävistä puutteellisuuksista, joita tilintarkastaja on todennut tilintarkastuksen aikana, ja nämä ovat mahdollisesti päättäneet olla korjaamatta niitä kustannussyistä tai muiden seikkojen vuoksi. Korjaavien toimenpiteiden toteuttamisesta johtuvien kustannusten ja hyötyjen arviointi on johdon ja hallintoelinten vastuulla. Näin ollen kappaleen 9 vaatimus on voimassa riippumatta kustannuksista ja muista asiaan vaikuttavista seikoista, joiden johto ja hallintoelimet voivat katsoa olevan relevantteja päätettäessä, korjataanko tällaiset puutteellisuudet.

---

6 ISA 260 (uudistettu), kappale 13

7 ISA 230 *Tilintarkastusdokumentaatio*, kappale 14

8 ISA 230, kappale A21

A17. Se, että tilintarkastaja on kommunikoinut merkittävästä puutteellisuudesta hallintoelimille ja johdolle aiemmassa tilintarkastuksessa, ei poista tarvetta toistaa kommunikointia, jos korjaaviin toimenpiteisiin ei vielä ole ryhdytty. Jos aiemmin kommunikoitu merkittävä puutteellisuus on edelleen olemassa, tarkastuksen kohteena olevan vuoden kommunikoinnissa voidaan toistaa edellisessä kommunikoinnissa esitetty kuvaus tai yksinkertaisesti viitata edelliseen kommunikointiin. Tilintarkastaja voi kysyä johdolta tai soveltuvissa tapauksissa hallintoelimiltä, miksi merkittävää puutteellisuutta ei vielä ole korjattu. Se, ettei toimenpiteisiin ole ryhdytty ilman järkevää selitystä, voi itsessään olla merkittävä puutteellisuus.

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A18. Pienten yhteisöjen tilintarkastuksessa tilintarkastaja voi kommunikoida hallintoelinten kanssa vähemmän määrämuotoisesti kuin suurissa yhteisöissä.

Kommunikointi sisäisen valvonnan puutteellisuuksista johdolle (viittaus: kappale 10)

A19. Yleensä johdon asianmukainen taso on se taso, joka vastaa sisäisen valvonnan puutteellisuuksien arvioimisesta ja tarvittaviin korjaaviin toimenpiteisiin ryhtymisestä ja jolla on siihen valtuudet. Kun kyseessä ovat merkittävät puutteellisuudet, asianmukainen taso on todennäköisesti toimitusjohtaja tai talousjohtaja (tai vastaava), koska näistä seikoista on kommunikoitava myös hallintoelimille. Kun kyseessä ovat muut sisäisen valvonnan puutteellisuudet, asianmukainen taso voi olla operatiivinen johto, jolla on välittömämpi yhteys asianomaisiin valvonnan alueisiin ja valtuudet ryhtyä asianmukaisiin korjaaviin toimenpiteisiin.

Kommunikointi sisäisen valvonnan merkittävistä puutteellisuuksista johdolle (viittaus: kappale 10(a))

A20. Tietyt sisäisessä valvonnassa todettavat merkittävät puutteellisuudet saattavat kyseenalaistaa johdon rehellisyyden tai pätevyyden. Saattaa esimerkiksi olla evidenssiä siitä, että johto on tehnyt väärinkäytöksen tai jättänyt tarkoituksellisesti noudattamatta säädöksiä ja määräyksiä, tai johto saattaa vaikuttaa kykenemättömältä valvomaan asianmukaisen tilinpäätöksen laatimista, mikä voi antaa aihetta epäillä johdon pätevyyttä. Näin ollen tällaisista puutteellisuuksista ei ehkä ole asianmukaista kommunikoida suoraan johdolle.

A21. ISA 250 (uudistettu) sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta siitä, kuinka raportoidaan säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä, mukaan lukien tapaukset, joissa hallintoelimet itse ovat osallisena tällaisessa noudattamatta jättämisessä.[9] ISA 240:ssä on vaatimuksia ja ohjeistusta kommunikoimisesta hallintoelimille silloin, kun tilintarkastaja on tunnistanut väärinkäytöksen tai epäillyn väärinkäytöksen, jossa on osallisena johtoon kuuluvia.[10]

Kommunikointi muista sisäisen valvonnan puutteellisuuksista johdolle (viittaus: kappale 10(b))

A22. Tilintarkastaja voi todeta tilintarkastuksen aikana sisäisessä valvonnassa muita puutteellisuuksia, jotka eivät ole merkittäviä puutteellisuuksia mutta saattavat olla riittävän tärkeitä saatettaviksi johdon tietoon. Päättäminen siitä, mitkä muut sisäisen valvonnan puutteellisuudet on syytä saattaa johdon tietoon, perustuu ammatilliseen harkintaan kyseisissä olosuhteissa, ja huomioon otetaan niiden virheellisyyksien todennäköisyys ja mahdollinen suuruus, joita tilinpäätökseen voi syntyä kyseisten puutteellisuuksien seurauksena.

A23. Kommunikoinnin muista sisäisen valvonnan puutteellisuuksista, jotka on syytä saattaa johdon tietoon, ei tarvitse olla kirjallista, vaan se voi olla suullista. Silloin kun tilintarkastaja on keskustellut johdon kanssa havaintoihinsa liittyvistä tosiseikoista ja olosuhteista, hän voi katsoa muita puutteellisuuksia koskevan suullisen kommunikoinnin johdolle tapahtuneen näiden keskustelujen aikana. Virallista kommunikointia ei siis tarvita jälkikäteen.

A24. Jos tilintarkastaja on kommunikoinut sisäisen valvonnan muista kuin merkittävistä puutteellisuuksista johdolle aiemmalla tilikaudella ja johto on päättänyt olla ryhtymättä korjaaviin toimenpiteisiin kustannus- tai muista syistä, tilintarkastajan ei tarvitse toistaa kommunikointia tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella. Tilintarkastajan ei myöskään tarvitse toistaa tällaisia puutteellisuuksia koskevaa tietoa, jos muut osapuolet, kuten sisäinen tarkastus tai sääntelytahot, ovat aiemmin kom-

[9] ISA 250 (uudistettu) *Säädösten ja määräysten huomioon ottaminen tilintarkastuksessa*, kappaleet 23–29

[10] ISA 240 *Väärinkäytöksiin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa*, kappale 42

munikoineet siitä johdolle. Tilintarkastajan voi kuitenkin olla asianmukaista toistaa tällaisia muita puutteellisuuksia koskeva kommunikointi, jos johdossa on tapahtunut muutoksia tai jos tilintarkastaja on saanut uutta tietoa, joka muuttaa hänen ja johdon aiempaa käsitystä puutteellisuuksista. Se, ettei johto ole korjannut sisäisen valvonnan puutteellisuuksia, joista on aiemmin kommunikoitu, saattaa kuitenkin muodostua merkittäväksi puutteellisuudeksi, josta täytyy kommunikoida hallintoelimille. Se, onko asia näin, riippuu tilintarkastajan harkinnasta kyseisissä olosuhteissa.

A25. Joissakin olosuhteissa hallintoelimet voivat toivoa, että niiden tietoon saatetaan yksityiskohdat muista sisäisen valvonnan puutteellisuuksista, joista tilintarkastaja on kommunikoinut johdolle, tai että niille kerrotaan muiden puutteellisuuksien luonteesta lyhyesti. Vaihtoehtoisesti tilintarkastaja voi katsoa asianmukaiseksi ilmoittaa hallintoelimille muita puutteellisuuksia koskevasta kommunikoinnistaan johdolle. Kummassakin tapauksessa tilintarkastaja voi raportoida hallintoelimille tilanteeseen sopivalla tavalla suullisesti tai kirjallisesti.

A26. ISA 260:ssa (uudistettu) mainitaan relevantteja huomioon otettavia seikkoja kommunikoitaessa hallintoelinten kanssa, kun kaikki hallintoelinten jäsenet osallistuvat yhteisön toiminnan johtamiseen.[11]

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja (viittaus: kappaleet 9–10)

A27. Julkisen sektorin tilintarkastajilla voi olla tilintarkastuksen aikana todetuista puutteellisuuksista kommunikoimista koskevia lisävelvollisuuksia, jotka ovat sen kaltaisia ja niin yksityiskohtaisia ja koskevat sellaisia osapuolia, ettei niitä ole otettu huomioon tässä standardissa. Esimerkiksi merkittävistä puutteellisuuksista saattaa olla pakollista kommunikoida lainsäädäntöelimelle tai muulle hallintoelimelle. Säädöksessä, määräyksessä tai muussa velvoittavassa normissa voidaan myös edellyttää, että julkisen sektorin tilintarkastajat raportoivat sisäisen valvonnan puutteellisuuksista riippumatta siitä, kuinka merkittäviä kyseisten puutteellisuuksien mahdolliset vaikutukset ovat. Lainsäädännössä voi myös olla vaatimus, jonka mukaan julkisen sektorin tilintarkastajat raportoivat laajemmista sisäiseen valvontaan liittyvistä seikoista kuin sisäisen valvonnan puutteellisuuksista, joista on kommunikoitava tämän standardin mukaisesti, esimerkiksi kontrolleista, jotka liittyvät lainsäädäntöelinten päätösten, määräysten taikka sopimusten tai tukien myöntämiseen liittyvien ehtojen noudattamiseen.

Sisäisen valvonnan merkittäviä puutteellisuuksia koskevan kirjallisen kommunikoinnin sisältö (viittaus: kappale 11)

A28. Kun tilintarkastaja selittää merkittävien puutteellisuuksien vaikutusta, hänen ei tarvitse ilmoittaa näiden vaikutusten rahamäärää. Merkittävät puutteellisuudet voidaan yhdistää raportointia varten silloin, kun on asianmukaista toimia näin. Tilintarkastaja voi sisällyttää kirjalliseen kommunikaatioon myös ehdotuksia puutteellisuuksia korjaaviksi toimenpiteiksi, johdon todellisia tai ehdotettuja toimenpiteitä sekä maininnan siitä, onko tilintarkastaja tehnyt mitään varmistuakseen siitä, onko johdon toimenpiteet toteutettu.

A29. Tilintarkastaja voi katsoa asianmukaiseksi sisällyttää kommunikointiin seuraavat tiedot taustatietojen antamiseksi:

- maininta siitä, että jos tilintarkastaja olisi kohdistanut sisäiseen valvontaan laajempia toimenpiteitä, hän olisi saattanut todeta useampia raportoitavia puutteellisuuksia tai olisi saattanut todeta, että joitakin raportoiduista puutteellisuuksista ei ehkä tosiasiassa olisikaan tarvinnut raportoida.
- maininta siitä, että tällainen kommunikaatio on laadittu hallintoelinten tarkoituksiin eikä se välttämättä sovi muihin tarkoituksiin.

A30. Säädöksessä tai määräyksessä voidaan edellyttää, että tilintarkastaja tai johto toimittaa asiaankuuluville sääntelyviranomaisille jäljennöksen merkittäviä puutteita koskevasta tilintarkastajan kirjallisesta kommunikaatiosta. Jos näin on, kyseiset sääntelyviranomaiset voidaan yksilöidä tilintarkastajan kirjallisessa kommunikaatiossa.

[11] ISA 260 (uudistettu), kappale 13

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 300

TILINTARKASTUKSEN SUUNNITTELU

(Sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1–2
Voimaantulo	3
Tavoite	4
Vaatimukset	
Toimeksiantotiimin avainhenkilöiden osallistuminen	5
Toimeksiannon alustavat toimenpiteet	6
Suunnittelutoimenpiteet	7–11
Dokumentointi	12
Muita huomioon otettavia seikkoja ensimmäistä kertaa suoritettavissa tilintarkastustoimeksiannoissa	13
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Standardin soveltamisala	A1–A4
Toimeksiantotiimin avainhenkilöiden osallistuminen	A5
Toimeksiannon alustavat toimenpiteet	A6–A8
Suunnittelutoimenpiteet	A9–A18
Dokumentointi	A19–A23
Muita huomioon otettavia seikkoja ensimmäistä kertaa suoritettavissa tilintarkastustoimeksiannoissa	A24
Liite: Tilintarkastuksen kokonaisstrategiaa laadittaessa huomioon otettavia seikkoja	

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 300 *Tilintarkastuksen suunnittelu* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään tilintarkastajan velvollisuutta suunnitella tilintarkastus. Tämä standardi on laadittu jatkuvia tilintarkastustoimeksiantoja ajatellen. Ensimmäistä kertaa suoritettavassa tilintarkastustoimeksiannossa huomioon otettavia lisänäkökohtia esitetään erikseen.

2. Tilintarkastuksen suunnitteluun kuuluu tilintarkastuksen kokonaisstrategian laatiminen toimeksiantoa varten sekä tilintarkastussuunnitelman laatiminen. ISA 220:n (uudistettu) mukainen toimeksiannon tasolla tapahtuva laadunhallinta yhdessä tämän standardin mukaisen riittävän suunnittelun kanssa hyödyttää tilintarkastusta usealla eri tavalla, esimerkiksi siten, että se: (viittaus: kappaleet A1–A4)

   - auttaa tilintarkastajaa kohdistamaan asianmukaista huomiota tilintarkastuksen kannalta tärkeisiin alueisiin.
   - auttaa tilintarkastajaa tunnistamaan ja ratkaisemaan mahdolliset ongelmat ajoissa.
   - auttaa tilintarkastajaa organisoimaan ja johtamaan tilintarkastustoimeksiantoa asianmukaisesti, niin että se tulee suoritetuksi tehokkaalla ja toimivalla tavalla.
   - auttaa valitsemaan toimeksiantotiimiin sellaiset jäsenet, joilla on asianmukainen kyvykkyys ja pätevyys, jotta he pystyvät vastaamaan ennakoituihin riskeihin, ja osoittamaan heille asianmukaiset työtehtävät.
   - helpottaa toimeksiantotiimin jäsenten ohjausta ja valvontaa ja heidän tekemänsä työn läpikäyntiä.
   - soveltuvissa tapauksissa auttaa konsernin osien tilintarkastajien ja erityisasiantuntijoiden tekemän työn koordinoimisessa.

Voimaantulo

3. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

Tavoite

4. Tilintarkastajan tavoitteena on suunnitella tilintarkastus siten, että se tulee suoritetuksi tehokkaasti.

Vaatimukset

Toimeksiantotiimin avainhenkilöiden osallistuminen

5. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön ja toimeksiantotiimin muiden avainhenkilöiden on osallistuttava tilintarkastuksen suunnitteluun sekä oltava mukana suunnittelemassa toimeksiantotiimin jäsenten kesken käytävää keskustelua ja osallistuttava tähän keskusteluun. (Viittaus: kappale A5)

Toimeksiannon alustavat toimenpiteet

6. Tilintarkastajan on tilintarkastusta aloitettaessa toteutettava seuraavat toimenpiteet:

   (a) suoritettava ISA 220:n (uudistettu) edellyttämät asiakassuhteen ja tilintarkastustoimeksiannon hyväksymistä ja jatkamista koskevat toimenpiteet;[1]

   (b) arvioitava ISA 220:n (uudistettu) mukaisesti eettisten vaatimusten noudattamista, riippumattomuuteen liittyvät vaatimukset mukaan lukien;[2] ja

---

1 ISA 220 (uudistettu) *Tilintarkastuksen laadunhallinta,* kappaleet 22–24

2 ISA 220 (uudistettu), kappaleet 16–21

(c) saatava ISA 210:n edellyttämällä tavalla aikaan käsitys toimeksiannon ehdoista.[3] (Viittaus: kappaleet A6–A8)

Suunnittelutoimenpiteet

7. Tilintarkastajan on laadittava tilintarkastuksen laajuuden, ajoituksen ja suuntaamisen kattava tilintarkastuksen kokonaisstrategia, joka ohjaa tilintarkastussuunnitelman laatimista.

8. Tilintarkastuksen kokonaisstrategiaa laatiessaan tilintarkastajan on otettava huomioon ISA 220:n (uudistettu) vaatimuksia noudatettaessa hankittu informaatio ja:

   (a) yksilöitävä toimeksiannon laajuuden määrittelevät piirteet;

   (b) varmistuttava toimeksiannon raportointitavoitteista pystyäkseen suunnittelemaan, miten tilintarkastus ajoitetaan ja minkä tyyppistä kommunikointia vaaditaan;

   (c) harkittava tekijöitä, jotka tilintarkastajan ammatillisen harkinnan perusteella ovat merkittäviä toimeksiantotiimin työn suuntaamisen kannalta;

   (d) harkittavaa toimeksiannon alustavien toimenpiteiden tuloksia ja soveltuvissa tapauksissa sitä, onko toimeksiannosta vastuullisen henkilön kyseiselle yhteisölle suorittamissa muissa toimeksiannoissa hankittu tietämys relevanttia; ja

   (e) varmistuttava siitä, minkä tyyppisiä resursseja toimeksiannon suorittamiseen tarvitaan, ja milloin ja miten paljon niitä tarvitaan.[4] (Viittaus: kappaleet A9–A13)

9. Tilintarkastajan on laadittava tilintarkastussuunnitelma, jonka on sisällettävä kuvaus:

   (a) suunnitellusta toimeksiantotiimin jäsenten ohjauksen ja valvonnan sekä heidän työnsä läpikäynnin luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta. (Viittaus: kappale A14)

   (b) ISA 315:n (uudistettu 2019) mukaisten suunniteltujen riskienarviointitoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta.[5]

   (c) ISA 330:n mukaisten suunniteltujen muiden tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta kannanottotasolla.[6]

   (d) muista suunnitelluista tilintarkastustoimenpiteistä, jotka on suoritettava, jotta toimeksiannossa noudatettaisiin ISA-standardeja. (Viittaus: kappaleet A15–A17)

10. Tilintarkastajan on päivitettävä ja muutettava tilintarkastuksen kokonaisstrategiaa ja tilintarkastussuunnitelmaa tarpeen mukaan tilintarkastuksen aikana. (Viittaus: kappale A18)

11. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on käytävä läpi tilintarkastuksen kokonaisstrategia ja tilintarkastussuunnitelma.

Dokumentointi

12. Tilintarkastajan on sisällytettävä tilintarkastusdokumentaatioon:[7]

   (a) tilintarkastuksen kokonaisstrategia;

   (b) tilintarkastussuunnitelma; ja

   (c) tilintarkastustoimeksiannon aikana mahdollisesti tehdyt merkittävät muutokset tilintarkastuksen kokonaisstrategiaan ja tilintarkastussuunnitelmaan, mukaan lukien merkittävät muutokset suunniteltuun toimeksiantotiimin jäsenten oh-

---

3 ISA 210 *Tilintarkastustoimeksiantojen ehdoista sopiminen*, kappaleet 9–13

4 ISA 220 (uudistettu), kappale 25

5 ISA 315 (uudistettu 2019) *Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen*

6 ISA 330 *Tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi*

7 ISA 230 *Tilintarkastusdokumentaatio*, kappaleet 8–11 ja A6

jaukseen ja valvontaan sekä heidän työnsä läpikäyntiin[8], sekä syyt tällaisiin muutoksiin. (Viittaus: kappaleet A19–A23)

Muita huomioon otettavia seikkoja ensimmäistä kertaa suoritettavissa tilintarkastustoimeksiannoissa

13. Tilintarkastajan on ryhdyttävä seuraaviin toimenpiteisiin ennen ensimmäistä kertaa suoritettavan tilintarkastuksen aloittamista:

    (a) suoritettava ISA 220:n (uudistettu) edellyttämät, asiakassuhteiden ja tilintarkastustoimeksiantojen hyväksymistä koskevat toimenpiteet;[9] ja

    (b) jos tilintarkastaja on vaihtunut, kommunikoitava edellisen tilintarkastajan kanssa noudattaen relevantteja eettisiä vaatimuksia. (Viittaus: kappale A24)

* * *

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Standardin soveltamisala (viittaus: kappale 1)

A1. ISA 220:ssa (uudistettu) käsitellään tilintarkastajan nimenomaisia velvollisuuksia, jotka koskevat tilintarkastuksen laadunhallintaa toimeksiannon tasolla, sekä siihen liittyviä toimeksiannosta vastuullisen henkilön velvollisuuksia. ISA 220:n (uudistettu) vaatimuksia noudatettaessa hankittu informaatio on relevanttia tämän standardin kannalta. ISA 220:n (uudistettu) mukaan toimeksiannosta vastuullisen henkilön täytyy esimerkiksi varmistua siitä, että toimeksiantotiimille on osoitettu tai sen käyttöön on annettu riittävät ja asianmukaiset resurssit toimeksiannon suorittamiseksi ottaen huomioon tilintarkastustoimeksiannon luonne ja olosuhteet. Tämä on suoraan relevanttia, kun kokonaisstrategiassa varmistutaan tämän standardin kappaleessa 8 vaadittavalla tavalla toimeksiannon suorittamiseksi tarvittavien resurssien luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta.

A2. Suunnittelutoimenpiteiden luonne ja laajuus vaihtelevat sen mukaan, miten suuri ja monimutkainen yhteisö on, millaista aikaisempaa kokemusta toimeksiantotiimin avainhenkilöillä on yhteisöstä ja miten olosuhteet muuttuvat tilintarkastustoimeksiannon aikana. Tilintarkastaja voi käyttää tilintarkastusta suunnitellessaan projektinhallintamenetelmiä ja -työkaluja. ISA 220:ssä (uudistettu)[10] kuvataan, miten tällaiset menetelmät ja työkalut voivat tukea toimeksiantotiimiä toimeksiannon laadun hallinnassa.

A3. Suunnittelu ei ole tilintarkastuksen erillinen vaihe vaan pikemminkin jatkuva ja iteratiivinen prosessi, joka yleensä alkaa pian edellisen tilintarkastuksen loppuun saattamisen jälkeen (tai sen valmistumisen yhteydessä) ja jatkuu meneillään olevan tilintarkastustoimeksiannon loppuun saattamiseen saakka. Suunnitelmaa laadittaessa harkitaan kuitenkin sellaisten menettelyjen ja tilintarkastustoimenpiteiden ajoittamista, jotka pitää saattaa loppuun ennen muiden tilintarkastustoimenpiteiden suorittamista. Suunnitteluun kuuluu esimerkiksi, että ennen olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamista ja niiden arvioimista tilintarkastajan on tarpeellista harkita esimerkiksi seuraavia seikkoja:

- riskienarviointitoimenpiteinä käytettävät analyyttiset toimenpiteet;
- yleisen käsityksen muodostaminen yhteisöä koskevasta lainsäädännöstä ja määräyksistä ja siitä, miten yhteisö noudattaa niitä;
- olennaisuuden määrittäminen;
- erityisasiantuntijoiden käyttäminen;
- muiden riskienarviointitoimenpiteiden suorittaminen.

---

8 ISA 220 (uudistettu), kappaleet 30 ja A91–A92

9 ISA 220 (uudistettu), kappaleet 22–24

10 ISA 220 (uudistettu), kappaleet A74–A75

A4. Tilintarkastaja voi päättää keskustella joistakin suunnitteluun kuuluvista asioista yhteisön johdon kanssa laadun hallitsemiseksi ja saavuttamiseksi toimeksiannon tasolla (esimerkiksi koordinoidakseen joitakin suunniteltuja tilintarkastustoimenpiteitä yhteisön henkilöstön työtehtävien kanssa). Vaikka tällaisia keskusteluja käydäänkin usein, tilintarkastuksen kokonaisstrategia ja tilintarkastussuunnitelma ovat edelleen tilintarkastajan vastuulla. Keskusteltaessa tilintarkastuksen kokonaisstrategiaan tai tilintarkastussuunnitelmaan sisältyvistä asioista on varottava, ettei tilintarkastuksen tehokkuutta vaaranneta. Esimerkiksi johdon kanssa käytävä keskustelu yksityiskohtaisten tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta ja ajoituksesta voi vaarantaa tilintarkastuksen tehokkuuden tekemällä tilintarkastustoimenpiteistä liiaksi ennalta arvattavia.

Toimeksiantotiimin avainhenkilöiden osallistuminen (viittaus: kappale 5)

A5. Kun toimeksiannosta vastuullinen henkilö ja muut toimeksiantotiimin avainhenkilöt osallistuvat tilintarkastuksen suunnitteluun, heidän kokemustaan ja näkemyksiään pystytään hyödyntämään ja näin parantamaan suunnitteluprosessin tehokkuutta ja taloudellisuutta.[11]

Toimeksiannon alustavat toimenpiteet (viittaus: kappale 6)

A6. Kappaleessa 6 tarkoitettujen toimeksiannon alustavien toimenpiteiden suorittaminen meneillään olevan tilintarkastustoimeksiannon alussa auttaa tilintarkastajaa tunnistamaan ja arvioimaan tapahtumia tai olosuhteita, joilla voi olla kielteinen vaikutus tilintarkastajan mahdollisuuksiin hallita laatua ja saavuttaa se toimeksiannon tasolla ISA 220:n (uudistettu) mukaisesti.

A7. Nämä toimeksiannon alustavat toimenpiteet suoritettuaan tilintarkastaja pystyy suunnittelemaan tilintarkastustoimeksiannon esimerkiksi:

- säilyttääkseen tarvittavan riippumattomuuden ja kyvyn hoitaa toimeksianto.
- varmistuakseen siitä, ettei ole mitään johdon vilpittömyyteen liittyviä seikkoja, jotka voivat vaikuttaa tilintarkastajan halukkuuteen jatkaa toimeksiantoa.
- varmistuakseen siitä, ettei asiakkaan ja tilintarkastajan välillä ole väärinkäsityksiä toimeksiannon ehdoista.

A8. Kun ensimmäiset toimenpiteet meneillään olevan tilintarkastustoimeksiannon alussa kohdistetaan sekä asiakassuhteen jatkamiseen että relevanttien eettisten vaatimusten (riippumattomuus mukaan lukien) arvioimiseen, tämä tarkoittaa, että ne on saatettu loppuun ennen meneillään olevaan tilintarkastustoimeksiantoon kuuluvien muiden merkittävien toimenpiteiden suorittamista. Jatkuvissa tilintarkastustoimeksiannoissa nämä ensimmäiset toimenpiteet suoritetaan usein pian edellisen tilintarkastuksen loppuun saattamisen jälkeen (tai sen loppuun saattamisen yhteydessä).

Suunnittelutoimenpiteet

Tilintarkastuksen kokonaisstrategia (viittaus: kappaleet 7–8)

A9. Tilintarkastuksen kokonaisstrategian laatimisprosessi voi sisältää seuraavia asioita, ottaen kuitenkin huomioon, että riskienarviointitoimenpiteiden loppuun saattaminen voi aiheuttaa niihin muutoksia:

- tilintarkastuksen yksittäisillä alueilla käytettävien resurssien luonne (henkilöresurssit, teknologiset resurssit tai intellektuaaliset resurssit). Esimerkiksi kokeneiden toimeksiantotiimin jäsenten käyttäminen alueilla, joilla riski on korkea, tai erityisasiantuntijoiden osoittaminen monimutkaisten asioiden käsittelyyn;
- tilintarkastuksen yksittäisille alueille allokoitavien resurssien määrä. Esimerkiksi kuinka monta tiimin jäsentä osoitetaan olemaan läsnä inventoinnissa eri toimipaikoilla, mikä on konsernin osien tilintarkastajien ohjauksen ja valvonnan ja heidän työnsä läpikäynnin luonne ja laajuus konsernin tilintarkastuksessa tai kuinka monta tuntia tilintarkastusbudjetista kohdistetaan alueille, joilla riski on korkea;

[11] ISA 315:n (uudistettu 2019) kappaleet 17 ja 18 sisältävät vaatimuksia ja ohjeistusta, jotka koskevat toimeksiantotiimissä käytävää keskustelua yhteisön tilinpäätöksen alttiudesta olennaiselle virheellisyydelle. ISA 240:n *Väärinkäytöksiin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa* kappaleessa 16 annetaan ohjeistusta siitä, miten tässä keskustelussa painotetaan yhteisön tilinpäätöksen alttiutta väärinkäytöksestä johtuvalle olennaiselle virheellisyydelle.

- milloin näitä resursseja käytetään, esimerkiksi tilikauden aikaisessa tarkastuksessa vai keskeisinä katkopäivinä; ja
- miten näitä resursseja ohjataan, valvotaan tai käytetään. Esimerkiksi milloin on tarkoitus pitää tiimin ohjausta ja tehdyn työn läpikäyntiä koskevat kokoukset, miten toimeksiannosta vastuullisen henkilön ja managerin on tarkoitus käydä läpi tarkastustyötä (esimerkiksi asiakkaan luona vai toimistolla).

A10. ISA 220 (uudistettu) sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta toimeksiannossa käytettävistä resursseista ja toimeksiannon suorittamisesta (mukaan lukien toimeksiantotiimin jäsenten ohjaus ja valvonta ja heidän työnsä läpikäynti).

A11. Liitteessä mainitaan esimerkkejä seikoista, jotka otetaan huomioon tilintarkastuksen kokonaisstrategiaa laadittaessa.

A12. Kun tilintarkastukselle on laadittu kokonaisstrategia, voidaan laatia tilintarkastuksen kokonaisstrategiassa yksilöityjä seikkoja koskeva tilintarkastussuunnitelma, jota laadittaessa otetaan huomioon tarve saavuttaa tilintarkastuksen tavoitteet tilintarkastajan käytössä olevia resursseja tehokkaasti hyödyntämällä. Tilintarkastuksen kokonaisstrategian ja yksityiskohtaisen tilintarkastussuunnitelman laatiminen eivät välttämättä ole erillisiä tai peräkkäisiä prosesseja vaan liittyvät läheisesti toisiinsa, koska toiseen tulevista muutoksista saattaa aiheutua muutoksia myös toiseen.

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A13. Pienten yhteisöjen tilintarkastuksissa koko tilintarkastuksen voi suorittaa hyvinkin pieni toimeksiantotiimi. Moniin pienten yhteisöjen tilintarkastuksiin osallistuu toimeksiannosta vastuullinen henkilö (joka voi olla yksin vastuullisena toimiva tilintarkastusammattilainen), joka työskentelee vain yhden toimeksiantotiimin jäsenen kanssa (tai ilman ainoatakaan toimeksiantotiimin jäsentä). Kun tiimi on pienempi, tiimin jäsenten työn koordinoiminen ja jäsenten välinen kommunikointi on vaivattomampaa. Tilintarkastuksen kokonaisstrategian laatimisen ei pienen yhteisön tilintarkastuksessa tarvitse olla monimutkaista eikä viedä paljon aikaa; se vaihtelee yhteisön koon, tilintarkastuksen monimutkaisuuden ja toimeksiantotiimin koon mukaan. Esimerkiksi edellistä tilintarkastusta loppuun saatettaessa laadittu lyhyt muistio, joka perustuu työpapereiden läpikäyntiin ja jossa tähdennetään juuri loppuun saatetussa tilintarkastuksessa esiin tulleita seikkoja ja jota tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella päivitetään omistajajohtajan kanssa käytävien keskustelujen perusteella, voi toimia dokumentoituna tilintarkastusstrategiana meneillään olevassa tilintarkastustoimeksiannossa, mikäli se sisältää kappaleessa 8 mainitut asiat.

A14. ISA 220:ssa (uudistettu) käsitellään toimeksiannosta vastuullisen henkilön velvollisuuksia, jotka koskevat toimeksiantotiimin jäsenten ohjauksen ja valvonnan sekä heidän työnsä läpikäynnin luonnetta, ajoitusta ja laajuutta.[12]

Tilintarkastussuunnitelma (viittaus: kappale 9)

A15. Tilintarkastussuunnitelma on yksityiskohtaisempi kuin tilintarkastuksen kokonaisstrategia, sillä se sisältää tiedot toimeksiantotiimin jäsenten suoritettaviksi tulevien tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta. Näitä tilintarkastustoimenpiteitä suunnitellaan tilintarkastuksen aikana toimeksiantoa koskevan tilintarkastussuunnitelman kehittyessä. Esimerkiksi tilintarkastajan riskienarviointitoimenpiteet suunnitellaan tilintarkastusprosessin alkuvaiheessa. Yksittäisten tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta koskeva suunnittelu riippuu kuitenkin näiden riskienarviointitoimenpiteiden tuloksista. Tilintarkastaja voi myös aloittaa joihinkin liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihin ja tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin kohdistuvien tilintarkastustoimenpiteiden suorittamisen jo ennen kuin hän suunnittelee kaikki jäljellä olevat tilintarkastustoimenpiteet.

A16. Kun on kyse tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista, suunniteltujen riskienarviointitoimenpiteiden ja muiden tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta päättäminen on tärkeää, kun otetaan huomioon sekä informaation moninaisuus että tilinpäätökseen sisältyvien tietojen yksityiskohtaisuuden taso. Lisäksi tiettyihin tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin voi sisältyä pääkirjanpidon ja osakirjanpitojen ulkopuolelta saatua tietoa, mikä voi vaikuttaa arvioituihin riskeihin sekä niihin vastaavien tilintarkastustoimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen.

A17. Tilintarkastuksen aikaisessa vaiheessa tapahtuva tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tarkastelu auttaa tilintarkastajaa kohdistamaan niihin asianmukaista huomiota ja varaamaan riittävästi aikaa siihen, että niitä käsitellään samalla tavalla kuin lii-

[12] ISA 220 (uudistettu), kappaleet 29–31

ketapahtumien lajeja, tapahtumia ja tilien saldoja. Aikaisessa vaiheessa tapahtuva tarkastelu voi myös auttaa tilintarkastajaa määrittämään, millainen vaikutus tilintarkastukseen on:

- merkittävillä uusilla tai muuttuneilla tiedoilla, joita vaaditaan esitettäväksi tilinpäätöksessä yhteisön toimintaympäristössä, taloudellisessa tilanteessa tai toiminnoissa tapahtuneiden muutosten seurauksena (esim. liiketoimintojen yhdistämisestä johtuva muutos segmenttien määrittämisessä ja segmentti-informaation esittämisessä);
- merkittävillä uusilla tai muuttuneilla tiedoilla, jotka esitetään tilinpäätöksessä sovellettavassa tilinpäätösnormistossa tapahtuneiden muutosten johdosta;
- sillä, että tilintarkastajan on tarpeellista käyttää erityisasiantuntijaa auttamaan tiettyihin tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin (esim. eläkkeistä tai muista työsuhteen päättymisen jälkeisistä etuuksista johtuvia velvoitteita koskeviin tietoihin) liittyvissä tilintarkastustoimenpiteissä; ja
- tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin liittyvillä seikoilla, joista tilintarkastaja mahdollisesti haluaa keskustella hallintoelinten kanssa.[13]

Muutokset suunnittelua koskeviin päätöksiin tilintarkastuksen aikana (viittaus: kappale 10)

A18. Odottamattomien tapahtumien, olosuhteiden muutosten tai tilintarkastustoimenpiteiden tuloksena saadun tilintarkastusevidenssin johdosta tilintarkastaja voi joutua muuttamaan tilintarkastuksen kokonaisstrategiaa ja tilintarkastussuunnitelmaa ja näin ollen myös muuttamaan niihin perustuvien tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta tarkistetun riskienarvioinnin perusteella. Näin voi tapahtua, kun tilintarkastaja saa tilintarkastustoimenpiteitä suunniteltaessa käytettävissä olleista tiedoista merkittävästi poikkeavia tietoja. Esimerkiksi aineistotarkastustoimenpiteiden avulla hankittu evidenssi voi olla ristiriidassa kontrolleja testattaessa saadun evidenssin kanssa.

Dokumentointi (viittaus: kappale 12)

A19. Tilintarkastuksen kokonaisstrategiaa koskevasta dokumentaatiosta käyvät ilmi keskeiset päätökset, jotka koskevat laadun hallintaa toimeksiannon tasolla, ja se on keino kommunikoida merkittävät seikat toimeksiantotiimille. Tilintarkastaja saattaa esimerkiksi tiivistää tilintarkastuksen kokonaisstrategian muistioon, joka sisältää tärkeimmät päätökset tilintarkastuksen yleisestä laajuudesta, ajoituksesta ja suorittamistavasta.

A20. Tilintarkastussuunnitelmaa koskevasta dokumentaatiosta käyvät ilmi riskienarviointitoimenpiteiden ja arvioituihin riskeihin vastaavien tilintarkastustoimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus kannanottotasolla. Se toimii myös tilintarkastustoimenpiteiden asianmukaista suunnittelua koskevana dokumentaationa, joka voidaan käydä läpi ja hyväksyä ennen toimenpiteiden suorittamista. Tilintarkastaja voi käyttää vakiosisältöisiä tilintarkastusohjelmia tai tilintarkastuksen loppuun saattamisen yhteydessä käytettäviä tarkistuslistoja, jotka räätälöidään tarpeen mukaan toimeksiannon erityisiä olosuhteita vastaaviksi.

A21. Dokumentaatiossa, joka koskee tilintarkastuksen kokonaisstrategiaan ja tilintarkastussuunnitelmaan tehtyjä merkittäviä muutoksia ja niistä aiheutuvia muutoksia tilintarkastustoimenpiteiden suunniteltuun luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen, selostetaan syitä näihin merkittäviin muutoksiin sekä tilintarkastuksessa lopulta omaksuttua kokonaisstrategiaa ja tilintarkastussuunnitelmaa. Siinä myös tuodaan esiin, että tilintarkastuksen aikana tapahtuneisiin muutoksiin on reagoitu asianmukaisesti.

A22. Dokumentaatiosta, joka koskee ISA 220:n (uudistettu) mukaista toimeksiantotiimin jäsenten ohjausta ja valvontaa sekä heidän työnsä läpikäyntiä, voivat käydä ilmi myös merkittävät muutokset, joita on tapahtunut ohjauksen, valvonnan ja läpikäynnin suunnitellussa luonteessa, ajoituksessa ja laajuudessa.

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A23. Kuten kappaleessa A13 todetaan, tarkoitukseen sopiva, lyhyt muistio voi pienen yhteisön tilintarkastuksessa toimia dokumentoituna strategiana. Tilintarkastussuunnitelmassa voidaan hyödyntää vakiosisältöisiä tarkastusohjelmia tai tarkistuslis-

[13] ISA 260 (uudistettu) *Kommunikointi hallintoelinten kanssa*, kappale A13

toja (ks. kappale A20), jotka on laadittu olettaen, että kontrolleja[14] on vain vähän, mikä on todennäköistä pienen yhteisön tapauksessa, edellyttäen, että ohjelmat ja tarkistuslistat räätälöidään toimeksiannon olosuhteita vastaaviksi ja tilintarkastajan tekemät riskienarvioinnit otetaan huomioon.

Muita huomioon otettavia seikkoja ensimmäistä kertaa suoritettavissa tilintarkastustoimeksiannoissa (viittaus: kappale 13)

A24. Tilintarkastuksen suunnittelulla on sama tarkoitus ja tavoite riippumatta siitä, onko kyseessä ensimmäistä kertaa suoritettava vai jatkuva toimeksianto. Ensimmäistä kertaa suoritettavassa tilintarkastustoimeksiannossa tilintarkastaja voi kuitenkin joutua laajentamaan suunnittelutoimenpiteitä, koska hänellä ei yleensä ole yhteisöstä sellaista aikaisempaa kokemusta, joka otetaan huomioon jatkuvia toimeksiantoja suunniteltaessa. Ensimmäistä kertaa suoritettavissa tilintarkastuksissa tilintarkastaja voi lisäksi ottaa huomioon esimerkiksi seuraavia asioita laatiessaan tilintarkastuksen kokonaisstrategiaa ja tilintarkastussuunnitelmaa:

- edellisen tilintarkastajan kanssa tehtävät järjestelyt esimerkiksi edellisen tilintarkastajan työpapereiden läpikäynnistä, ellei säädös tai määräys sitä estä.
- mahdolliset keskeiset kysymykset (esimerkiksi tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden tai tilintarkastus- ja raportointistandardien soveltaminen) joista on keskusteltu johdon kanssa tilintarkastajan valinnan yhteydessä, näiden asioiden viestiminen hallintoelimille, sekä se, miten nämä kysymykset vaikuttavat tilintarkastuksen kokonaisstrategiaan ja tilintarkastussuunnitelmaan.
- tarvittavat tilintarkastustoimenpiteet, joilla hankitaan tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä alkusaldoista.[15]
- muut vastaamistoimenpiteet, jotka tilintarkastusyhteisö on suunnitellut ja ottanut käyttöön ensimmäistä kertaa suoritettavia tilintarkastustoimeksiantoja varten (tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmä saattaa esimerkiksi sisältää vastaamistoimenpiteitä, joiden mukaan vaaditaan, että toinen partneri tai muu asianmukaisessa asemassa oleva henkilö käy läpi tilintarkastuksen kokonaisstrategian ennen merkittävien tilintarkastustoimenpiteiden aloittamista tai käy läpi raportit ennen niiden antamista).

14 ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 26(a)

15 ISA 510 *Ensimmäistä kertaa suoritettavat tilintarkastustoimeksiannot – alkusaldot*

Liite

(Viittaus: kappaleet 7–8 ja A9–A14*)*

Tilintarkastuksen kokonaisstrategiaa laadittaessa huomioon otettavia seikkoja

Tässä liitteessä esitetään esimerkkejä seikoista, joita tilintarkastaja voi ottaa huomioon laadun hallinnassa toimeksiannon tasolla. Monet näistä seikoista vaikuttavat tilintarkastuksen kokonaisstrategiaan ja yksityiskohtaiseen tilintarkastussuunnitelmaan. Esimerkit kattavat joukon erilaisia, useissa toimeksiannoissa esille tulevia asioita. Vaikka jotkin jäljempänä mainitut seikat saattavat sisältyä joidenkin muiden ISA-standardien vaatimuksiin, kaikki seikat eivät ole relevantteja kaikissa tilintarkastustoimeksiannoissa, eikä luettelo ole välttämättä kattava.

Toimeksiannon ominaispiirteet

- tilinpäätösnormisto, jonka mukaisesti tilintarkastuksen kohteena oleva taloudellinen informaatio on laadittu, ja mahdollinen tarve tehdä täsmäytyksiä johonkin toiseen tilinpäätösnormistoon nähden.
- toimialakohtaiset raportointivaatimukset, kuten toimialaa koskevan sääntelyn vuoksi tarvittavat raportit.
- mikä tilintarkastuksen laajuuden odotetaan olevan, mukaan lukien se, missä konsernin osissa odotetaan suoritettavan tilintarkastustyötä konsernin tilintarkastusta varten, ja se, mikä on konsernin osien tilintarkastajien osallistumisen laajuus.
- minkä luonteisia ovat emoyrityksen ja konserniin kuuluvien yhteisöjen tai liiketoimintayksikköjen väliset määräysvaltasuhteet, joiden perusteella määräytyy, miten konsernitilinpäätös laaditaan.
- tarkastettavien liiketoimintasegmenttien luonne ja tarvittava erityisosaaminen.
- käytettävä raportointivaluutta sekä tilintarkastuksen kohteena olevaa taloudellista informaatiota varten mahdollisesti tarvittava muuntaminen.
- vaaditaanko konsernin tilintarkastusta varten suoritettavan tilintarkastustyön lisäksi tilinpäätöksen tilintarkastusta säädöksen tai määräyksen perusteella tai muista syistä.
- onko yhteisöllä sisäinen tarkastus, ja jos on, millä alueilla ja missä laajuudessa sen tekemää työtä voidaan käyttää tai sisäisiä tarkastajia voidaan käyttää suoraan apuna tilintarkastuksen tarkoituksiin.
- käyttääkö yhteisö palveluorganisaatioita, ja miten tilintarkastaja voi saada evidenssiä niiden käyttämien kontrollien rakenteesta tai toiminnasta.
- aikaisemmissa tilintarkastuksissa hankitun tilintarkastusevidenssin, esimerkiksi riskienarviointitoimenpiteisiin ja kontrollien testaamiseen liittyvän tilintarkastusevidenssin, ennakoitu käyttö.
- tietotekniikan vaikutus tilintarkastustoimenpiteisiin; esimerkiksi tiedon saatavuus ja atk-avusteisten tilintarkastusmenetelmien ennakoitu käyttö.
- tilintarkastustyön odotetun kattavuuden ja ajoituksen koordinoiminen mahdollisten osavuosi-informaation yleisluonteisten tarkastusten kanssa ja tällaisten yleisluonteisten tarkastusten yhteydessä saatavan informaation vaikutus tilintarkastukseen.
- asiakkaan henkilöstön käytettävyys ja tiedon saatavuus.

Raportointitavoitteet, tilintarkastuksen ajoitus ja viestinnän luonne

- Yhteisön raportointiaikataulu, kuten osavuosiraportoinnin ja vuositason raportoinnin ajoitus.
- kokousten järjestäminen johdon ja hallintoelinten kanssa tilintarkastustyön luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta keskustelemista varten.
- johdon ja hallintoelinten kanssa käytävä keskustelu siitä, milloin ja minkä tyyppisiä kertomuksia tai muita raportteja odotetaan annettavan sekä milloin ja mitä muuta kirjallista tai suullista kommunikointia odotetaan, esimerkiksi tilintarkastuskertomus, raportit johdolle ja viestintä hallintoelimille.

- johdon kanssa käytävä keskustelu siitä, miten tilintarkastustyön edistymisestä odotetaan kommunikoitavan toimeksiannon aikana.
- kommunikointi konsernin osien tilintarkastajien kanssa siitä, milloin ja minkä tyyppistä kommunikointia odotetaan käytävän konsernin tilintarkastusta varten suoritettavan tilintarkastustyön yhteydessä.
- minkä tyyppistä kommunikointia odotetaan käytävän toimeksiantotiimin jäsenten välillä ja milloin, esimerkiksi tiimin kokousten luonne ja ajoitus sekä tehdyn tilintarkastustyön läpikäynnin ajoitus.
- onko odotettavissa muuta kommunikaatiota kolmansien osapuolten kanssa, mukaan lukien tilintarkastuksesta mahdollisesti johtuvat lakisääteiset tai sopimukseen perustuvat raportointivaatimukset.

Merkittävät tekijät, toimeksiannon alustavat toimenpiteet sekä muissa toimeksiannoissa hankittu tietämys

- olennaisuuden määrittäminen ISA 320:n[1] mukaisesti ja soveltuvissa tapauksissa:
  - konsernin osalle määritettävän tarkastustyössä käytettävän olennaisuuden määrittäminen ja sen kommunikoiminen konsernin osien tilintarkastajille ISA 600:n (uudistettu)[2] mukaisesti.
  - alustavat odotukset siitä, mitkä liiketapahtumien lajit, tilien saldot ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot saattavat olla merkittäviä.
- sellaisten alueiden alustava tunnistamien, joilla olennaisen virheellisyyden riski voi olla korkeampi kuin muualla.
- koko tilinpäätöksen tasolla arvioidun olennaisen virheellisyyden riskin vaikutus ohjaukseen, valvontaan ja tehdyn työn läpikäyntiin.
- miten tilintarkastaja tähdentää toimeksiantotiimin jäsenille kyseenalaistavan asenteen ja ammatillisen skeptisyyden tarpeellisuutta tilintarkastusevidenssiä kerättäessä ja arvioitaessa.
- tulokset aikaisemmista tilintarkastuksista, joihin on kuulunut sisäisen valvonnan toiminnan tehokkuuden arviointia, esimerkiksi millaisia heikkouksia on tunnistettu ja millaisin toimenpitein niihin on reagoitu.
- keskustelut tarkastettavalle yhteisölle tilintarkastusyhteisössä muita palveluja tuottavien henkilöiden kanssa seikoista, joilla voi olla vaikutusta tilintarkastukseen.
- evidenssi johdon sitoutumisesta hyvän sisäisen valvonnan suunnitteluun, käyttöönottoon ja ylläpitämiseen sekä evidenssi tällaisen sisäisen valvonnan asianmukaisesta dokumentoinnista.
- sovellettavassa tilinpäätösnormistossa tapahtuneet muutokset, kuten tilinpäätösstandardien muutokset, joihin voi liittyä merkittäviä uusia tai muuttuneita esitettäviä tietoja.
- liiketapahtumien määrä, joka voi ratkaista sen, onko tilintarkastajan tehokkaampaa luottaa sisäiseen valvontaan.
- miten tärkeänä sisäistä valvontaa pidetään koko yhteisössä liiketoiminnan menestyksellisen harjoittamisen kannalta.
- prosessit, joiden avulla johto tunnistaa sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan vaadittavat tiedot ja tuottaa ne, mukaan lukien pääkirjanpidon ja osakirjanpitojen ulkopuolelta saatavaa informaatiota sisältävät tiedot.
- yhteisöön vaikuttavat merkittävät liiketoiminnan muutokset, esimerkiksi tietotekniikan ja liiketoimintaprosessien muutokset, johdon avainhenkilöiden vaihdokset sekä liiketoimintojen hankinnat, fuusiot ja liiketoimintojen luovutukset.
- toimialalla tapahtuneet merkittävät muutokset, esimerkiksi muutokset toimialaa koskevassa sääntelyssä ja uudet raportointivaatimukset.
- muut merkittävät ja relevantit muutokset, esimerkiksi yhteisöön vaikuttavat lainsäädännön muutokset.

---

1 ISA 320 *Olennaisuus tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa*

2 ISA 600 (uudistettu) *Erityisiä näkökohtia – konsernitilinpäätösten tilintarkastukset (konsernin osien tilintarkastajien suorittama työ mukaan luettuna)*, kappaleet 35–36

Resurssien luonne, ajoitus ja laajuus

- Toimeksiantoon osoitettavat tai sen käyttöön annettavat henkilöresurssit, teknologiset resurssit ja intellektuaaliset resurssit (esim. toimeksiantotiimin jäsenten valitseminen sekä tilintarkastustyön jakaminen tiimin jäsenille; asianmukaisen kokemuksen omaavia tiimin jäseniä osoitetaan alueille, joilla olennaisen virheellisyyden riskit saattavat olla korkeammat).
- toimeksiannon budjetointi, jota laadittaessa myös harkitaan asianmukaisen tuntimäärän varaamista alueille, joilla olennaisen virheellisyyden riskit saattavat olla korkeammat.

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 315 (UUDISTETTU 2019)

OLENNAISEN VIRHEELLISYYDEN RISKIEN TUNNISTAMINEN JA ARVIOIMINEN

(Sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2021 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1
Keskeiset käsitteet	2
Skaalautuvuus	9
Voimaantulo	10
Tavoite	11
Määritelmät	12
Vaatimukset	
Riskienarviointitoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet	13–18
Käsityksen muodostaminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta sekä yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä	19–27
Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen	28–37
Dokumentointi	38
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Määritelmät	A1–A10
Riskienarviointitoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet	A11–A47
Käsityksen muodostaminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta sekä yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä	A48–A183
Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen	A184–A236
Dokumentointi	A237–A241
Liite 1: Huomioon otettavia seikkoja muodostettaessa käsitystä yhteisöstä ja sen liiketoimintamallista	
Liite 2: Käsitys ominaisriskitekijöistä	
Liite 3: Käsitys yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä	
Liite 4: Huomioon otettavia seikkoja muodostettaessa käsitystä yhteisön sisäisestä tarkastuksesta	
Liite 5: Huomioon otettavia seikkoja muodostettaessa käsitystä tietotekniikasta (IT)	
Liite 6: Huomioon otettavia seikkoja muodostettaessa käsitystä yleisistä IT-kontrolleista	

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 315 (uudistettu 2019) *Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään tilintarkastajan velvollisuutta tunnistaa ja arvioida tilinpäätöksessä olevan olennaisen virheellisyyden riskit.

Keskeiset käsitteet

2. ISA 200:ssa käsitellään tilintarkastajan yleisiä tavoitteita tilinpäätöksen tilintarkastusta suoritettaessa,[1] mukaan lukien tavoite hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tilintarkastusriskin alentamiseksi hyväksyttävän alhaiselle tasolle.[2] Tilintarkastusriski koostuu olennaisen virheellisyyden riskistä ja havaitsemisriskistä.[3] ISA 200:ssa selitetään, että olennaisen virheellisyyden riskejä voi esiintyä kahdella tasolla:[4] koko tilinpäätöksen tasolla; ja kannanottotasolla liiketapahtumien lajien, tilien saldojen ja tilinpäätöksessä esitettävien tietojen osalta.

3. ISA 200:n mukaan tilintarkastajan täytyy käyttää tilintarkastusta suunnitellessaan ja suorittaessaan ammatillista harkintaa sekä suunnitella ja suorittaa tilintarkastus ammatillisella skeptisyydellä tiedostaen, että voi olla olemassa seikkoja, joiden vuoksi tilinpäätös on olennaisesti virheellinen.[5]

4. Tilinpäätöstasolla riskit liittyvät laaja-alaisesti tilinpäätökseen kokonaisuutena ja vaikuttavat mahdollisesti useampaan kannanottoon. Kannanottotasolla olennaisen virheellisyyden riskit koostuvat kahdesta komponentista: ominaisriskistä ja kontrolliriskistä:

   - Ominaisriski kuvataan liiketapahtumien lajia, tilin saldoa tai tilinpäätöksessä esitettävää tietoa koskevan kannanoton alttiudeksi virheellisyydelle, joka voisi olla olennainen yksin tai muihin virheellisyyksiin yhdistettynä, ennen asiaa koskevien kontrollien huomioon ottamista.

   - Kontrolliriski kuvataan riskiksi siitä, että yhteisön kontrollit eivät estä tai eivät havaitse ja korjaa ajoissa jotakin liiketapahtumien lajia, tilin saldoa tai tilinpäätöksessä esitettävää tietoa koskevassa kannanotossa mahdollisesti esiintyvää virheellisyyttä, joka voisi olla olennainen joko yksin tai yhdessä muiden virheellisyyksien kanssa.

5. ISA 200:ssa selitetään, että olennaisen virheellisyyden riskejä arvioidaan kannanottotasolla niiden tilintarkastustoimenpiteiden luonteen, ajoituksen ja laajuuden määrittämiseksi, jotka tarvitaan, jotta saadaan hankituksi tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.[6] Tässä ISA-standardissa edellytetään, että kannanottotasolla tunnistetuista olennaisen virheellisyyden riskeistä arvioidaan erikseen ominaisriski ja kontrolliriski. Ominaisriskin vaihtelun määrää nimitetään tässä ISA-standardissa ”ominaisriskiasteikoksi”.

6. Tilintarkastajan tunnistamat ja arvioimat olennaisen virheellisyyden riskit sisältävät sekä virheestä että väärinkäytöksestä johtuvat riskit. Vaikka niitä molempia käsitellään tässä ISA-standardissa, väärinkäytöksen merkitys on niin suuri, että ISA 240:een[7] sisältyy lisävaatimuksia ja -ohjeistusta riskienarviointitoimenpiteistä ja niihin liittyvistä toimenpiteistä sellaisen informaation hankkimiseksi, jota käytetään väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi ja niihin vastaamiseksi.

7. Tilintarkastajan riskien tunnistamis- ja arviointiprosessi on iteratiivinen ja dynaaminen. Tilintarkastajan muodostama käsitys yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta ja yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä ja toisaalta olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamista ja arvioimista koskevissa vaatimuksissa esiintyvät käsit-

---

1 ISA 200 *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti*

2 ISA 200, kappale 17

3 ISA 200, kappale 13(c)

4 ISA 200, kappale A37

5 ISA 200, kappaleet 15–16

6 ISA 200, kappale A46 ja ISA 330 *Tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi,* kappale 6

7 ISA 240 *Väärinkäytöksiin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa*

teet riippuvat toisistaan. Tässä ISA-standardissa edellytettävää käsitystä hankittaessa voidaan riskeistä muodostaa alustavia odotuksia, joita voidaan tarkentaa sitä mukaa kuin tilintarkastaja etenee riskien tunnistamis- ja arviointiprosessissa. Lisäksi tässä ISA-standardissa ja ISA 330:ssä vaaditaan, että tilintarkastaja tarkistaa riskiarvioitaan ja muuttaa kokonaisnäkemykseen perustuvia toimenpiteitä ja muita tilintarkastustoimenpiteitä ISA 330:n mukaisesti suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden avulla hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella tai jos saadaan uutta informaatiota.

8. ISA 330:n mukaan tilintarkastajan täytyy suunnitella ja toteuttaa kokonaisnäkemykseen perustuvia toimenpiteitä, joilla vastataan olennaisen virheellisyyden riskeihin tilinpäätöstasolla.[8] ISA 330:ssa selitetään myös, että tilintarkastajan käsitys valvontaympäristöstä vaikuttaa hänen arvioonsa olennaisen virheellisyyden riskeistä tilinpäätöstasolla sekä hänen kokonaisnäkemykseen perustuviin toimenpiteisiinsä. ISA 330:n mukaan tilintarkastajan täytyy myös suunnitella ja suorittaa muita tilintarkastustoimenpiteitä, jotka ovat luonteeltaan, ajoitukseltaan ja laajuudeltaan sellaisia, että ne perustuvat ja niillä vastataan arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin kannanottotasolla.[9]

Skaalautuvuus

9. ISA 200:ssa todetaan, että joihinkin ISA-standardeihin sisältyy skaalautuvuuteen liittyviä huomioon otettavia seikkoja, jotka havainnollistavat vaatimusten soveltamista kaikkiin yhteisöihin riippumatta siitä, ovatko niiden luonne ja olosuhteet yksinkertaisempia vai monimutkaisempia.[10] Tämä ISA-standardi on tarkoitettu kaikkien yhteisöjen tilintarkastuksiin koosta tai monimutkaisuudesta riippumatta, ja sen vuoksi soveltamista koskevaan aineistoon sisältyy erityisiä soveltuvissa tapauksissa huomioon otettavia seikkoja sekä vähemmän että enemmän monimutkaisille yhteisöille. Vaikka yhteisön koko saattaa olla viite sen monimutkaisuudesta, jotkin pienehköt yhteisöt saattavat olla monimutkaisia ja jotkin suurehkot yhteisöt saattavat olla yksinkertaisia.

Voimaantulo

10. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2021 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

Tavoite

11. Tilintarkastajan tavoitteena on tunnistaa ja arvioida väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskit tilinpäätöstasolla ja kannanottotasolla ja näin saada perusta arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaavien toimenpiteiden suunnittelulle ja toteuttamiselle.

Määritelmät

12. Seuraavia termejä käytetään ISA-standardeissa seuraavassa merkityksessä:

    (a) *Kannanotot* – 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. (Viittaus: kappale A1)

    (b) *Liiketoimintariski* – 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.

    (c) *Kontrollit* – Toimintaperiaatteet tai menettelytavat, jotka yhteisö luo johdon tai hallintoelinten valvontatavoitteiden saavuttamiseksi. Tässä yhteydessä: (viittaus: kappaleet A2–A5)

---

8 ISA 330, kappale 5

9 ISA 330, kappale 6

10 ISA 200, kappale A69

(i) 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.

(ii) Menettelytavat ovat toimenpiteitä, joilla toimintaperiaatteet toteutetaan.

(d) *Yleiset tietotekniikkakontrollit (yleiset IT-kontrollit)* – 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* määritelmä.

(e) *Informaation käsittelyä koskevat kontrollit* – IT-sovelluksissa tapahtuvaan tai manuaaliseen informaation käsittelyyn liittyvät yhteisön tietojärjestelmässä olevat kontrollit, jotka suoraan vastaavat informaation eheyteen (ts. liiketapahtumien ja muun informaation täydellisyyteen, oikeellisuuteen ja validiuteen) liittyviin riskeihin. (Viittaus: kappale A6)

(f) *Ominaisriskitekijät* – Tapahtumien tai olosuhteiden ominaispiirteet, jotka vaikuttavat liiketapahtumien lajia, tilin saldoa tai tilinpäätöksessä esitettävää tietoa koskevan kannanoton alttiuteen väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvalle virheellisyydelle ennen kontrollien huomioon ottamista. Tällaiset tekijät voivat olla laadullisia tai määrällisiä, ja niihin voivat kuulua monimutkaisuus, subjektiivisuus, muutokset, epävarmuus tai johdon tarkoitushakuisuudesta tai muista väärinkäytöksen riskitekijöistä johtuva alttius virheellisyydelle[11] siltä osin kuin ne vaikuttavat ominaisriskiin. (Viittaus: kappaleet A7–A8)

(g) *IT-ympäristö* – Yhteisön liiketoimintojen tukemiseen ja liiketoimintastrategioiden toteuttamiseen käytettävät IT-sovellukset ja niitä tukeva IT-infrastruktuuri sekä IT-prosessit ja kyseisiin prosesseihin osallistuvat henkilöt. Tässä standardissa:

(i) IT-sovellus on ohjelmisto tai ohjelmistokokonaisuus, jota käytetään liiketapahtumien tai informaation alkuun saattamiseen, käsittelyyn, kirjaamiseen ja raportoimiseen. IT-sovelluksiin kuuluvat myös tietovarastot ja raportointityökalut.

(ii) IT-infrastruktuuri sisältää verkon, käyttöjärjestelmät ja tietokannat sekä niihin liittyvät laitteistot ja ohjelmistot.

(iii) IT-prosessit ovat yhteisön prosesseja, joiden avulla hallinnoidaan pääsyä IT-ympäristöön, ohjelmistojen ja IT-ympäristön muutoksia sekä IT-toimintoja.

(h) *Relevantit kannanotot* – Liiketapahtumien lajia, tilin saldoa tai tilinpäätöksessä esitettävää tietoa koskeva kannanotto on relevantti, kun siihen liittyy tunnistettu olennaisen virheellisyyden riski. Se, onko kannanotto relevantti, määritetään ennen mahdollisten siihen liittyvien kontrollien huomioon ottamista (ts. ominaisriski). (Viittaus: kappale A9)

(i) *IT:n käytöstä aiheutuvat riskit* – 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).

(j) *Riskienarviointitoimenpiteet* – Tilintarkastustoimenpiteet, jotka suunnitellaan ja suoritetaan väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi tilinpäätöstasolla ja kannanottotasolla.

(k) *Merkittävä liiketapahtumien laji, tilin saldo tai tilinpäätöksessä esitettävä tieto* – Liiketapahtumien laji, tilin saldo tai tilinpäätöksessä esitettävä tieto, jota koskee yksi tai useampi relevantti kannanotto.

(l) *Merkittävä riski* – Tunnistettu olennaisen virheellisyyden riski: (viittaus: kappale A10)

[11] ISA 240, kappaleet A24–A27

(i) jonka osalta arvioitu ominaisriski on lähellä ominaisriskiasteikon yläpäätä perustuen siihen, kuinka paljon ominaisriskitekijät vaikuttavat yhdistelmään, joka muodostuu virheellisyyden toteutumisen todennäköisyydestä ja siitä, kuinka suuri mahdollinen virheellisyys olisi toteutuessaan; tai

(ii) jota tulee käsitellä merkittävänä riskinä muiden ISA-standardien vaatimusten mukaisesti.[12]

(m) *Sisäisen valvonnan järjestelmä* – Hallintoelinten, johdon ja muun henkilöstön suunnittelema, käyttöönottama 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 yhteisön tavoitteet saavutetaan. ISA-standardeissa sisäisen valvonnan järjestelmä koostuu viidestä toisiinsa liittyvästä komponentista:

(i) valvontaympäristö;

(ii) yhteisön riskienarviointiprosessi;

(iii) yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessi;

(iv) tietojärjestelmä ja kommunikaatio; sekä

(v) kontrollitoiminnot.

Vaatimukset

Riskienarviointitoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet

13. Tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava riskienarviointitoimenpiteitä hankkiakseen tilintarkastusevidenssiä, joka antaa asianmukaisen perustan: (viittaus: kappaleet A11–A18)

(a) väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiselle ja arvioimiselle tilinpäätöstasolla ja kannanottotasolla; ja

(b) muiden tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelemiselle ISA 330:n mukaisesti.

Tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava riskienarviointitoimenpiteet tavalla, joka ei ole vinoutunut sillä tavoin, että hankitaan mahdollisesti vahvistavaa tilintarkastusevidenssiä tai että jätetään huomioimatta mahdollisesti ristiriidassa olevaa tilintarkastusevidenssiä. (Viittaus: kappale A14)

14. Riskienarviointitoimenpiteisiin tulee kuulua seuraavaa: (viittaus: kappaleet A19–A21)

(a) tiedusteluja, jotka osoitetaan johdolle ja muille asiaankuuluville henkilöille yhteisössä, mukaan lukien sisäisessä tarkastuksessa toimivat henkilöt (jos yhteisöllä on sisäinen tarkastus). (Viittaus: kappaleet A22–A26)

(b) analyyttisia toimenpiteitä. (Viittaus: kappaleet A27–A31)

(c) havainnointia ja yksityiskohtaista tarkastusta. (Viittaus: kappaleet A32–A36)

Muista lähteistä saatava informaatio

15. Hankkiessaan tilintarkastusevidenssiä kappaleen 13 mukaisesti tilintarkastajan on otettava huomioon informaatio, joka saadaan: (viittaus: kappaleet A37–A38)

(a) tilintarkastajan toimenpiteistä, jotka koskevat asiakassuhteen tai tilintarkastustoimeksiannon hyväksymistä tai jatkamista; ja

(b) soveltuvissa tapauksissa muista toimeksiannoista, jotka toimeksiannosta vastuullinen henkilö on suorittanut yhteisölle.

[12] ISA 240, kappale 27 ja ISA 550 *Lähipiiri,* kappale 18

16. Kun tilintarkastaja aikoo käyttää informaatiota, joka perustuu hänen aiempaan kokemukseensa yhteisöstä ja aiemmissa tilintarkastuksissa suoritettuihin tilintarkastustoimenpiteisiin, hänen on arvioitava, onko tällainen informaatio edelleen relevanttia ja luotettavaa tilintarkastusevidenssinä meneillään olevassa tilintarkastuksessa. (Viittaus: kappaleet A39–A41)

Toimeksiantotiimin keskustelu

17. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön ja toimeksiantotiimin muiden avainhenkilöiden on keskusteltava sovellettavan tilinpäätösnormiston soveltamisesta ja yhteisön tilinpäätöksen alttiudesta olennaiselle virheellisyydelle. (Viittaus: kappaleet A42–A47)

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

Käsityksen muodostaminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta sekä yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä (viittaus: kappaleet A48–A49)

Käsityksen muodostaminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sovellettavasta tilinpäätösnormistosta (viittaus: kappaleet A50–A55)

19. Tilintarkastajan on suoritettava riskienarviointitoimenpiteitä käsityksen muodostamiseksi:

    (a) seuraavista yhteisöön ja sen toimintaympäristöön liittyvistä näkökohdista:

        (i) yhteisön organisaatiorakenne, omistus ja ohjaus- ja hallintojärjestelmä sekä sen liiketoimintamalli, mukaan lukien se, missä laajuudessa IT:n käyttö on integroitu liiketoimintamalliin; (viittaus: kappaleet A56–A67)

        (ii) toimialaan ja sääntelyyn liittyvät ja muut ulkoiset tekijät; (viittaus: kappaleet A68–A73) ja

        (iii) yhteisön taloudellisen tuloksen arvioimiseen sisäisesti ja ulkoisesti käytettävät mittarit; (viittaus: kappaleet A74–A81)

    (b) sovellettavasta tilinpäätösnormistosta ja yhteisön tilinpäätöksen laatimisperiaatteista sekä niissä mahdollisesti tapahtuneiden muutosten syistä; (viittaus: kappaleet A82–A84) ja

    (c) siitä, kuinka ja missä määrin ominaisriskitekijät kohdissa (a) ja (b) hankitun käsityksen perusteella vaikuttavat kannanottojen alttiuteen virheellisyydelle laadittaessa tilinpäätöstä sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. (Viittaus: kappaleet A85–A89)

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

Käsityksen muodostaminen yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän komponenteista (viittaus: kappaleet A90 – A95)

Valvontaympäristö, yhteisön riskienarviointiprosessi ja yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessi (viittaus: kappaleet A96–A98)

Valvontaympäristö

21. Tilintarkastajan on riskienarviointitoimenpiteitä suorittamalla muodostettava käsitys tilinpäätöksen laatimisen kannalta relevantista valvontaympäristöstä: (viittaus: kappaleet A99–A100)

(a) muodostamalla käsitys niiden kontrollien, prosessien ja rakenteiden kokonaisuudesta, jotka kohdistuvat: (viittaus: kappaleet A101–A102)

(i) tapaan, jolla johdon valvontavelvollisuudet toteutetaan, kuten yhteisön kulttuuri ja johdon sitoutuminen rehellisyyteen ja eettisiin arvoihin;

(ii) hallintoelinten riippumattomuuteen ja hallintoelinten toteuttamaan yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän valvontaan, kun hallintoelimet ovat erillisiä johdosta;

(iii) valtuuksien ja velvollisuuksien osoittamiseen yhteisössä;

(iv) siihen, kuinka yhteisö houkuttelee, kehittää ja pitää palveluksessaan päteviä henkilöitä: ja

(v) siihen, kuinka yhteisö pitää henkilöitä tilivelvollisina heidän velvollisuuksistaan pyrittäessä sisäisen valvonnan järjestelmän tavoitteisiin;

ja

(b) arvioimalla: (viittaus: kappaleet A103–A108)

(i) onko johto hallintoelinten valvomana luonut ja ylläpitänyt rehellisyyttä ja eettistä käyttäytymistä edistävää kulttuuria;

(ii) antaako valvontaympäristö asianmukaisen perustan yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän muille komponenteille yhteisön luonne ja monimutkaisuus huomioon ottaen; ja

(iii) heikentävätkö yhteisön valvontaympäristössä tunnistetut kontrollien puutteellisuudet yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän muita komponentteja.

Yhteisön riskienarviointiprosessi

22. Tilintarkastajan on riskienarviointitoimenpiteitä suorittamalla muodostettava käsitys yhteisön tilinpäätöksen laatimisen kannalta relevantista riskienarviointiprosessista:

(a) muodostamalla käsitys prosessista, jonka avulla yhteisö: (viittaus: kappaleet A109–A110)

(i) tunnistaa taloudellisen raportoinnin tavoitteiden kannalta relevantit liiketoimintariskit; (viittaus: kappale A62)

(ii) arvioi kyseisten riskien merkittävyyttä, mukaan lukien niiden toteutumisen todennäköisyys; ja

(iii) vastaa kyseisiin riskeihin;

sekä

(b) arvioimalla, onko yhteisön riskienarviointiprosessi yhteisön olosuhteissa asianmukainen yhteisön luonne ja monimutkaisuus huomioon ottaen. (Viittaus: kappaleet A111–A113)

23. Jos tilintarkastaja tunnistaa olennaisen virheellisyyden riskejä, joita johto ei ole tunnistanut, hänen on:

(a) ratkaistava, ovatko mitkään näistä riskeistä sellaisia, jotka tilintarkastaja olisi odottanut yhteisön riskienarviointiprosessin tunnistaneen, ja jos ovat, muodostettava käsitys siitä, miksi yhteisön riskienarviointiprosessi ei tunnistanut tällaisia olennaisen virheellisyyden riskejä; ja

(b) harkittava vaikutuksia tilintarkastajan suorittamaan arviointiin kappaleessa 22(b).

Yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessi

24. Tilintarkastajan on riskienarviointitoimenpiteitä suorittamalla muodostettava käsitys yhteisön tilinpäätöksen laatimisen kannalta relevantin sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessista: (viittaus: kappaleet A114–A115)

(a) muodostamalla käsitys niistä yhteisön prosessiin liittyvistä näkökohdista, jotka koskevat:

(i) jatkuvaa arviointia ja erillisiä arviointeja kontrollien tehokkuuden seuraamiseksi sekä kontrolleissa esiintyvien puutteellisuuksien tunnistamista ja korjaamista; (viittaus: kappaleet A116–A117) ja

(ii) yhteisön sisäistä tarkastusta, jos sellainen on, mukaan lukien sen luonne, tehtävät ja toiminta; (viittaus: kappale A118)

(b) muodostamalla käsitys yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessissa käytettävän informaation lähteistä sekä siitä, millä perusteella johto katsoo informaation olevan riittävän luotettavaa kyseiseen tarkoitukseen; (viittaus: kappaleet A119–A120)

ja

(c) arvioimalla, onko yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessi yhteisön olosuhteissa asianmukainen yhteisön luonne ja monimutkaisuus huomioon ottaen. (viittaus: kappaleet A121–A122)

Tietojärjestelmä ja kommunikaatio sekä kontrollitoiminnot (viittaus: kappaleet A123–A130)

Tietojärjestelmä ja kommunikaatio

25. Tilintarkastajan on riskienarviointitoimenpiteitä suorittamalla muodostettava käsitys yhteisön tilinpäätöksen laatimisen kannalta relevantista tietojärjestelmästä ja kommunikaatiosta: (viittaus: kappale A131)

(a) muodostamalla käsitys yhteisön informaation käsittelyyn liittyvistä toiminnoista, mukaan lukien yhteisön data ja informaatio, tällaisissa toiminnoissa käytettävät resurssit sekä periaatteet, joissa merkittävien liiketapahtumien lajien, tilien saldojen ja tilinpäätöksessä esitettävien tietojen osalta määritellään: (viittaus: kappaleet A132–A143)

(i) se, kuinka informaatio kulkee yhteisön tietojärjestelmässä, mukaan lukien, kuinka:

a. liiketapahtumat saatetaan alkuun ja miten niitä koskeva informaatio kirjataan, käsitellään, tarvittaessa korjataan, sisällytetään pääkirjaan ja raportoidaan tilinpäätöksessä; ja

b. muita tapahtumia ja olosuhteita kuin liiketapahtumia koskeva informaatio tallennetaan, käsitellään ja esitetään tilinpäätöksessä;

(ii) kirjanpitoaineisto, yksittäiset tilinpäätökseen sisältyvät tilit ja muu tukiaineisto, jotka liittyvät tietojärjestelmässä tapahtuvaan informaation kulkuun;

(iii) taloudellisen raportoinnin prosessi, jota käytetään yhteisön tilinpäätöksen, kaikki esitettävät tiedot mukaan lukien, laatimiseen, ja

(iv) edellä mainittujen kohtien (a)(i)–(a)(iii) kannalta relevantit yhteisön resurssit, mukaan lukien IT-ympäristö;

(b) muodostamalla käsitys siitä, kuinka yhteisö kommunikoi tietojärjestelmässä ja muissa sisäisen valvonnan järjestelmän komponenteissa tilinpäätöksen laatimista ja siihen liittyviä raportointivelvoitteita tukevista merkittävistä seikoista: (viittaus: kappaleet A144–A145)

(i) henkilöiden välillä yhteisön sisällä, mukaan lukien kuinka kommunikoidaan taloudelliseen raportointiin liittyvistä rooleista ja velvollisuuksista;

(ii) johdon ja hallintoelinten välillä; ja

(iii) ulkopuolisten osapuolten kuten sääntelyviranomaisten kanssa;

ja

(c) arvioimalla, tukevatko yhteisön tietojärjestelmä ja kommunikaatio asianmukaisella tavalla yhteisön tilinpäätöksen laatimista sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. (Viittaus: kappale A146)

Kontrollitoiminnot

26. Tilintarkastajan on riskienarviointitoimenpiteitä suorittamalla muodostettava käsitys kontrollitoiminnot-komponentista: (viittaus: kappaleet A147–A157)

(a) tunnistamalla seuraavat kontrollitoiminnot-komponenttiin sisältyvät kontrollit, jotka vastaavat olennaisen virheellisyyden riskeihin kannanottotasolla:

(i) kontrollit, jotka vastaavat merkittäväksi riskiksi määritettyyn riskiin; (viittaus: kappaleet A158–A159)

(ii) kontrollit, jotka kohdistuvat pääkirjanpitovienteihin, mukaan lukien kertaluonteisten, epätavallisten liiketapahtumien tai oikaisujen kirjaamiseen käytettävät muut kuin vakiotyyppiset pääkirjanpitoviennit; (viittaus: kappaleet A160–A161)

(iii) kontrollit, joiden toiminnan tehokkuuden tilintarkastaja suunnittelee testaavansa määrittäessään aineistotarkastuksen luonnetta, ajoitusta ja laajuutta – näihin tulee kuulua sellaisiin riskeihin vastaavia kontrolleja, joiden osalta aineistotarkastustoimenpiteet eivät yksin tuota tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä; ja (viittaus: kappaleet A162–A164)

(iv) muut kontrollit, jotka tilintarkastaja katsoo ammatillisen harkintansa perusteella asianmukaisiksi, jotta hänen on mahdollista saavuttaa kappaleessa 13 mainitut tavoitteet kannanottotason riskien osalta; (viittaus: kappale A165)

(b) tunnistamalla kohdassa (a) tunnistettujen kontrollien perusteella ne IT-sovellukset ja muut yhteisön IT-ympäristöön liittyvät seikat, joihin kohdistuu IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä; (viittaus: kappaleet A166–A172)

(c) tunnistamalla kohdassa (b) tunnistetuista IT-sovelluksista ja muista IT-ympäristöön liittyvistä seikoista: (viittaus: kappaleet A173–A174)

(i) niihin liittyvät IT:n käytöstä aiheutuvat riskit; ja

(ii) tällaisiin riskeihin vastaavat yhteisön yleiset IT-kontrollit;

ja

(d) kunkin kohdassa (a) tai (c)(ii) tunnistetun kontrollin osalta: (viittaus: kappaleet A175–A181)

(i) arvioimalla, onko kontrolli suunniteltu vastaamaan tehokkaasti olennaisen virheellisyyden riskiin kannanottotasolla tai suunniteltu tehokkaasti tukemaan muiden kontrollien toimintaa; ja

(ii) selvittämällä, onko kontrolli otettu käyttöön, suorittamalla toimenpiteitä yhteisön henkilöstölle kohdistettavien tiedustelujen lisäksi.

Yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmässä esiintyvät kontrollien puutteellisuudet

27. Tilintarkastajan on kutakin yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän komponenttia koskevan arviointinsa perusteella ratkaistava, onko kontrolleissa tunnistettu yksi tai useampia puutteellisuuksia. (Viittaus: kappaleet A182–A183)

Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen (viittaus: kappaleet A184–A185)

Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen

28. Tilintarkastajan on tunnistettava olennaisen virheellisyyden riskit ja määritettävä, esiintyykö niitä: (viittaus: kappaleet A186–A192)

    (a) tilinpäätöstasolla; (viittaus: kappaleet A193–A200) tai

    (b) kannanottotasolla liiketapahtumien lajien, tilien saldojen ja tilinpäätöksessä esitettävien tietojen osalta. (Viittaus: kappale A201)

29. Tilintarkastajan on määritettävä relevantit kannanotot ja niihin liittyvät merkittävät liiketapahtumien lajit, tilien saldot ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot. (Viittaus: kappaleet A202–A204)

Olennaisen virheellisyyden riskien arvioiminen tilinpäätöstasolla

30. Tilinpäätöstasolla tunnistettujen olennaisen virheellisyyden riskien osalta tilintarkastajan on arvioitava riskit ja: (viittaus: kappaleet A193–A200)

    (a) määritettävä, onko tällaisilla riskeillä vaikutusta riskien arvioimiseen kannanottotasolla; ja

    (b) arvioitava sen laaja-alaisen vaikutuksen luonne ja laajuus, joka niillä on tilinpäätökseen.

Olennaisen virheellisyyden riskien arvioiminen kannanottotasolla

Ominaisriskin arvioiminen (viittaus: kappaleet A205–A217)

31. Tilintarkastajan on arvioitava kannanottotasolla tunnistettujen olennaisen virheellisyyden riskien ominaisriski arvioimalla virheellisyyden todennäköisyys ja suuruus. Näin tehdessään tilintarkastajan on otettava huomioon, kuinka ja missä määrin:

    (a) ominaisriskitekijät vaikuttavat siihen, kuinka alttiita relevantit kannanotot ovat virheellisyydelle; ja

    (b) olennaisen virheellisyyden riskit tilinpäätöstasolla vaikuttavat olennaisen virheellisyyden riskien ominaisriskin arviointiin kannanottotasolla. (Viittaus: kappaleet A215–A216)

32. Tilintarkastajan on määritettävä, ovatko mitkään arvioiduista olennaisen virheellisyyden riskeistä merkittäviä riskejä. (viittaus: kappaleet A218–A221)

33. Tilintarkastajan on määritettävä, pystyvätkö aineistotarkastustoimenpiteet yksin tuottamaan tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä jonkin olennaisen virheellisyyden riskin osalta kannanottotasolla. (Viittaus: kappaleet A222–A225)

Kontrolliriskin arvioiminen

34. Jos tilintarkastaja suunnittelee testaavansa kontrollien toiminnan tehokkuutta, hänen on arvioitava kontrolliriski. Jos tilintarkastaja ei suunnittele testaavansa kontrollien toiminnan tehokkuutta, hänen kontrolliriskiä koskevan arvionsa on oltava sellainen, että olennaisen virheellisyyden riskiä koskeva arvio on sama kuin ominaisriskiä koskeva arvio. (Viittaus: kappaleet A226–A229)

Riskienarviointitoimenpiteillä hankitun tilintarkastusevidenssin arvioiminen

35. Tilintarkastajan on arvioitava, antaako riskienarviointitoimenpiteillä hankittu tilintarkastusevidenssi asianmukaisen perustan olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiselle ja arvioimiselle. Jos ei anna, tilintarkastajan on suoritettava lisää riskienarviointitoimenpiteitä, kunnes tällaisen perustan antava tilintarkastusevidenssi on saatu. Olennaisen virheellisyyden

riskejä tunnistaessaan ja arvioidessaan tilintarkastajan on otettava huomioon kaikki riskienarviointitoimenpiteillä hankittu tilintarkastusevidenssi riippumatta siitä, vahvistaako se johdon kannanottoja vai onko se ristiriidassa niiden kanssa. (Viittaus: kappaleet A230–A232)

Liiketapahtumien lajit, tilien saldot ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot, jotka eivät ole merkittäviä mutta ovat olennaisia

36. Kun on kyse olennaisista liiketapahtumien lajeista, tilien saldoista ja tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista, joita ei ole määritetty merkittäviksi liiketapahtumien lajeiksi, tilien saldoiksi tai tilinpäätöksessä esitettäviksi tiedoiksi, tilintarkastajan on arvioitava, onko hänen tekemänsä määritys edelleen asianmukainen. (Viittaus: kappaleet A233–A235)

Riskienarvioinnin tarkistaminen

37. Jos tilintarkastaja saa uutta informaatiota, joka ei ole yhdenmukaista sen tilintarkastusevidenssin kanssa, johon tilitarkastaja on alun perin perustanut olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisen tai arvioimisen, hänen on päivitettävä tekemänsä tunnistaminen tai arviointi. (Viittaus: kappale A236)

Dokumentointi

38. Tilintarkastajan on sisällytettävä tilintarkastusdokumentaatioon:[13] (viittaus: kappaleet A237–A241)

    (a) toimeksiantotiimissä käyty keskustelu ja tehdyt merkittävät päätökset;

    (b) kappaleiden 19, 21, 22, 24 ja 25 mukaisesti muodostamansa käsityksen keskeiset elementit; informaatiolähteet, joiden pohjalta tilintarkastajan käsitys on muodostettu; sekä suoritetut riskienarviointitoimenpiteet;

    (c) kappaleen 26 vaatimusten mukainen tunnistettujen kontrollien rakennetta koskeva arviointi ja sen toteaminen, onko tällaiset kontrollit otettu käyttöön; sekä

    (d) tunnistetut ja arvioidut olennaisen virheellisyyden riskit tilinpäätöstasolla 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.

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Määritelmät (viittaus: kappale 12)

Kannanotot (viittaus: kappale 12(a))

A1. Kun tilintarkastajat tunnistavat ja arvioivat olennaisen virheellisyyden riskejä ja vastaavat niihin, he käyttävät kannanottoluokkia ottaakseen huomioon mahdollisesti esiintyvät erityyppiset virheellisyydet. Esimerkkejä näistä kannanottoluokista kuvataan kappaleessa A190. Kannanotot eroavat ISA 580:n[14] edellyttämistä kirjallisista vahvistusilmoituksista, joilla vahvistetaan tiettyjä seikkoja tai saadaan tukea muulle tilintarkastusevidenssille.

Kontrollit (viittaus: kappale 12(c))

A2. Kontrollit on sisäänrakennettu yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän komponentteihin.

A3. Toimintaperiaatteita toteutetaan yhteisössä henkilöstön toimenpiteiden avulla tai rajoittamalla henkilöstön ryhtymistä toimenpiteisiin, jotka olisivat ristiriidassa tällaisten toimintaperiaatteiden kanssa.

A4. Johto tai hallintoelimet voivat antaa määräyksiä menettelytavoista formaalin dokumentaation tai muun kommunikaation kautta, tai ne voivat syntyä käyttäytymisestä, josta ei ole annettu määräyksiä vaan joka pikemminkin muodostuu yhteisön kulttuurin perusteella. Menettelytavat voidaan panna täytäntöön siten, että yhteisön käyttämät IT-sovellukset tai muut yhteisön IT-ympäristöön liittyvät seikat sallivat tiettyjä toimenpiteitä.

---

13 ISA 230 *Tilintarkastusdokumentaatio*, kappaleet 8–11 ja A6–A7

14 ISA 580 *Kirjalliset vahvistusilmoitukset*

A5. Kontrollit voivat olla suoria tai epäsuoria. Suorat kontrollit ovat kontrolleja, jotka ovat riittävän täsmällisiä vastatakseen olennaisen virheellisyyden riskeihin kannanottotasolla. Epäsuorat kontrollit ovat suoria kontrolleja tukevia kontrolleja.

Informaation käsittelyä koskevat kontrollit (viittaus: kappale 12(e))

A6. Informaation eheyttä koskevat riskit aiheutuvat alttiudesta yhteisön informaatiota koskevien toimintaperiaatteiden tehottomalle toteuttamiselle – kyseisissä toimintaperiaatteissa määritellään informaatiovirrat, aineistot ja raportointiprosessit yhteisön tietojärjestelmässä. Informaation käsittelyä koskevat kontrollit ovat menettelytapoja, jotka tukevat yhteisön informaatiota koskevien toimintaperiaatteiden tehokasta toteuttamista. Informaation käsittelyä koskevat kontrollit voivat olla automatisoituja (esimerkiksi IT-sovelluksiin rakennettuja) tai manuaalisia (esim. input- ja output-kontrollit) ja ne voivat tukeutua muihin kontrolleihin, mukaan lukien muut informaation käsittelyä koskevat kontrollit tai yleiset IT-kontrollit.

Ominaisriskitekijät (viittaus: kappale 12(f))

Liitteessä 2 esitetään huomioon otettavia lisäseikkoja, jotka liittyvät käsityksen muodostamiseen ominaisriskitekijöistä.

A7. Ominaisriskitekijät voivat olla laadullisia tai määrällisiä, ja ne voivat vaikuttaa siihen, kuinka alttiita kannanotot ovat virheellisyydelle. Laadullisia ominaisriskitekijöitä, jotka liittyvät sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan vaadittavan informaation tuottamiseen, ovat:

- monimutkaisuus;
- subjektiivisuus;
- muutokset;
- epävarmuus; tai
- alttius virheellisyydelle, joka johtuu johdon tarkoitushakuisuudesta tai muista väärinkäytöksen riskitekijöistä siltä osin kuin niillä on vaikutusta ominaisriskiin.

A8. Muita ominaisriskitekijöitä, jotka vaikuttavat jotakin liiketapahtumien lajia, tilin saldoa tai tilinpäätöksessä esitettävää tietoa koskevan kannanoton alttiuteen virheellisyydelle, voivat olla:

- liiketapahtumien lajin, tilin saldon tai tilinpäätöksessä esitettävän tiedon määrällinen tai laadullinen merkittävyys; tai
- liiketapahtumien lajin tai tilin saldon kautta käsiteltävien tai tilinpäätöksessä esitettävässä tiedossa kuvastuvien erien määrä tai niiden epäyhtenäisyys.

Relevantit kannanotot (viittaus: kappale 12(h))

A9. Olennaisen virheellisyyden riski voi liittyä useampaan kuin yhteen kannanottoon, jolloin kaikki ne kannanotot, joihin tällainen riski liittyy, ovat relevantteja kannanottoja. Jos johonkin kannanottoon ei liity tunnistettua olennaisen virheellisyyden riskiä, se ei ole relevantti kannanotto.

Merkittävä riski (viittaus: kappale 12(l))

A10. Merkittävyys voidaan kuvata seikan suhteelliseksi tärkeydeksi, ja tilintarkastaja tekee siitä ratkaisun siinä asiayhteydessä, jossa seikkaa ollaan tarkastelemassa. Ominaisriskin osalta merkittävyyttä voidaan arvioida siinä yhteydessä, miten ja missä määrin ominaisriskitekijöillä on vaikutusta virheellisyyden toteutumisen todennäköisyyden ja sen toteutuessa syntyvän mahdollisen virheellisyyden suuruuden yhteisvaikutukseen.

Riskienarviointitoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet (viittaus: kappaleet 13–18)

A11. Tunnistettaviin ja arvioitaviin olennaisen virheellisyyden riskeihin kuuluvat sekä väärinkäytöksestä että virheestä johtuvat riskit, ja tämä ISA-standardi kattaa ne molemmat. Väärinkäytöksen merkitys on kuitenkin niin suuri, että ISA 240:een sisältyy lisävaatimuksia ja -ohjeistusta, jotka koskevat riskienarviointitoimenpiteitä ja niihin liittyviä toimenpiteitä sellaisen informaation hankkimiseksi, jota käytetään väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiseen ja

arvioimiseen.[15] Lisäksi seuraaviin ISA-standardeihin sisältyy erityisiä seikkoja tai olosuhteita koskevia lisävaatimuksia ja -ohjeistusta olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisesta ja arvioimisesta:

- ISA 540 (uudistettu)[16] kirjanpidollisista arvioista;
- ISA 550 lähipiirisuhteista ja -liiketoimista;
- ISA 570 (uudistettu)[17] toiminnan jatkuvuudesta; ja
- ISA 600 (uudistettu)[18] konsernitilinpäätöksestä.

A12. Ammatillinen skeptisyys on välttämätöntä, jotta riskienarviointitoimenpiteitä suoritettaessa koottua tilintarkastusevidenssiä pystytään arvioimaan kriittisesti, ja se auttaa tilintarkastajaa pysymään tarkkaavaisena sillä tavoin vinoutuneen tilintarkastusevidenssin varalta, että se tukee riskien olemassaoloa, tai joka voisi kyseenalaistaa riskien olemassaolon. Ammatillinen skeptisyys on tilintarkastajan ammatilliseen harkintaan perustuvia ratkaisuja tehdessään soveltama asennoituminen, joka sitten antaa perustan hänen toimilleen. Tilintarkastaja käyttää ammatillista harkintaa päättäessään, milloin hänellä on riskienarvioinnille asianmukaisen perustan antava tilintarkastusevidenssi.

A13. Tilintarkastajan ammatillisen skeptisyyden noudattamiseen voi kuulua:

- ristiriitaisen informaation ja asiakirjojen luotettavuuden kyseenalaistaminen;
- johdolle ja hallintoelimille osoitettuihin tiedusteluihin saatujen vastausten ja muun näiltä saadun informaation arvioiminen;
- pysyminen tarkkaavaisena sellaisten olosuhteiden varalta, jotka saattavat viitata väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaan mahdolliseen virheellisyyteen; ja
- sen harkitseminen, tukeeko hankittu tilintarkastusevidenssi tilintarkastajan tunnistamia ja arvioimia olennaisen virheellisyyden riskejä yhteisön luonne ja olosuhteet huomioon ottaen.

Miksi on tärkeää hankkia tilintarkastusevidenssiä vinoutumattomalla tavalla (viittaus: kappale 13)

A14. Se, että olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamista ja arvioimista tukevan tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi tehtävät riskienarviointitoimenpiteet suunnitellaan ja suoritetaan vinoutumattomalla tavalla, voi auttaa tilintarkastajaa mahdollisesti ristiriitaisen informaation tunnistamisessa, mikä puolestaan voi auttaa häntä noudattamaan ammatillista skeptisyyttä hänen tunnistaessaan ja arvioidessaan olennaisen virheellisyyden riskejä.

Tilintarkastusevidenssin lähteet (viittaus: kappale 13)

A15. Tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi suoritettavien riskienarviointitoimenpiteiden suunnittelemiseen ja suorittamiseen vinoutumattomalla tavalla voi kuulua evidenssin hankkimista useista lähteistä yhteisön sisä- ja ulkopuolelta. Tilintarkastajan ei kuitenkaan tarvitse tehdä tyhjentävää selvitystä tilitarkastusevidenssin kaikkien mahdollisten lähteiden tunnistamiseksi. Riskienarviointitoimenpiteissä käytettävän informaation lähteisiin voivat kuulua muista lähteistä saatavan informaation[19] lisäksi:

- vuorovaikutus johdon, hallintoelinten ja muiden yhteisön avainhenkilöiden, kuten sisäisten tarkastajien, kanssa.
- tietyt ulkopuoliset osapuolet, kuten sääntelytahot, joilta informaatiota saadaan suoraan tai epäsuorasti.
- julkisesti saatavilla oleva yhteisöä koskeva informaatio, esimerkiksi yhteisön julkaisemat lehdistötiedotteet, analyytikkojen tai sijoittajaryhmien kokouksia varten tehty aineisto, analyytikkojen raportit tai kaupankäyntitoimintaa koskeva informaatio.

---

15 ISA 240, kappaleet 12–27

16 ISA 540 (uudistettu) *Kirjanpidollisten arvioiden ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tarkastaminen*

17 ISA 570 (uudistettu) *Toiminnan jatkuvuus*

18 ISA 600 (uudistettu) *Erityisiä näkökohtia – konsernitilinpäätösten tilintarkastukset (konsernin osien tilintarkastajien suorittama työ mukaan luettuna)*

19 Ks. kappaleet A37 ja A38.

Informaation lähteestä riippumatta tilintarkastaja arvioi tilintarkastusevidenssinä käytettävän informaation relevanssia ja luotettavuutta ISA 500:n mukaisesti.[20]

Skaalautuvuus (viittaus: kappale 13)

A16. Riskienarviointitoimenpiteiden luonne ja laajuus vaihtelevat yhteisön luonteen ja olosuhteiden mukaan (esim. kuinka formaaleja yhteisön toimintaperiaatteet ja menettelytavat sekä prosessit ja järjestelmät ovat). Tilintarkastaja käyttää ammatillista harkintaa tämän ISA-standardin vaatimusten täyttämiseksi suoritettavien riskienarviointitoimenpiteiden luonteen ja laajuuden määrittämisessä.

A17. Vaikka se, kuinka formaaleja yhteisön toimintaperiaatteet ja menettelytavat sekä prosessit ja järjestelmät ovat, saattaa vaihdella, tilintarkastajan täytyy kuitenkin muodostaa vaadittava käsitys kappaleiden 19, 21, 22, 24, 25 ja 26 mukaisesti.

Esimerkkejä:

Jotkin yhteisöt, mukaan lukien yksinkertaiset ja erityisesti omistajajohtoiset yhteisöt, eivät ehkä ole luoneet jäsennettyjä prosesseja ja järjestelmiä (esim. riskienarviointiprosessia tai sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessia), 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, tilintarkastajan voi kuitenkin olla mahdollista suorittaa riskienarviointitoimenpiteitä havainnoimalla ja tiedustelemalla.

Muilla, tyypillisesti monimutkaisilla yhteisöillä, odotetaan olevan formaalimmat ja dokumentoidummat toimintaperiaatteet ja menettelytavat. Tilintarkastaja voi käyttää tällaista dokumentaatiota riskienarviointitoimenpiteitä suorittaessaan.

A18. Ensimmäistä kertaa suoritettavassa toimeksiannossa riskienarviointitoimenpiteet voivat olla luonteeltaan ja laajuudeltaan kattavampia kuin jatkuvissa toimeksiannoissa suoritettavat toimenpiteet. Myöhemmillä tilikausilla tilintarkastaja voi keskittyä edellisen tilikauden jälkeen tapahtuneisiin muutoksiin.

Riskienarviointitoimenpiteiden tyypit (viittaus: kappale 14)

A19. ISA 500:ssa[21] selitetään, minkä tyyppisiä tilintarkastustoimenpiteitä voidaan suorittaa hankittaessa tilintarkastusevidenssiä riskienarviointitoimenpiteiden ja muiden tilintarkastustoimenpiteiden avulla. Tilintarkastustoimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen saattaa vaikuttaa se, että osa kirjanpitodatasta ja muusta evidenssistä voi olla saatavissa vain sähköisessä muodossa tai vain tiettyinä ajankohtina.[22] Tilintarkastaja voi suorittaa ISA 330:n mukaisia aineistotarkastustoimenpiteitä tai kontrollien testausta samanaikaisesti riskienarviointitoimenpiteiden kanssa, silloin kun näin on tehokasta toimia. Hankittu tilintarkastusevidenssi, joka tukee olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamista ja arviointia, voi myös tukea virheellisyyksien havaitsemista kannanottotasolla tai kontrollien toiminnan tehokkuuden arviointia.

A20. Vaikka tilintarkastajan edellytetään suorittavan kaikki kappaleessa 14 kuvatut riskienarviointitoimenpiteet muodostaessaan vaadittavaa käsitystä yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta ja yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä (ks. kappaleet 19–26), hänen ei tarvitse suorittaa niitä kaikkia jokaisen kyseiseen käsitykseen liittyvän näkökohdan osalta. Muita toimenpiteitä voidaan suorittaa, kun hankittavasta informaatiosta voi olla apua olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisessa. Tällaisia toimenpiteitä voivat olla esimerkiksi yhteisön ulkopuoliselle juridiselle neuvonantajalle tai ulkopuolisille valvojille taikka yhteisön käyttämille arvonmäärityksen erityisasiantuntijoille osoitettavat tiedustelut.

Automatisoidut työkalut ja menetelmät (viittaus: kappale 14)

A21. Automatisoituja työkaluja ja menetelmiä käyttämällä tilintarkastaja voi kohdistaa riskienarviointitoimenpiteitä suuriin tietomääriin (pääkirjasta tai osakirjanpidoista saatuun tietoon tai muuhun toimintaa koskevaan tietoon), mukaan lukien analyysit, uudelleenlaskennat, uudelleen suorittamiset tai täsmäytykset.

---

20 ISA 500 *Tilintarkastusevidenssi*, kappale 7

21 ISA 500, kappaleet A14–A17 ja A21–A25

22 ISA 500, kappale A16

Johdolle ja muille yhteisössä toimiville osoitettavat tiedustelut (viittaus: kappale 14(a))

Miksi osoitetaan tiedusteluja johdolle ja muille yhteisössä toimiville

A22. Tilintarkastajan hankkima informaatio, joka tukee asianmukaista perustaa riskien tunnistamiselle ja arvioimiselle sekä muiden tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelulle, voidaan saada osoittamalla tiedusteluja johdolle ja taloudellisesta raportoinnista vastaaville henkilöille.

A23. Johdolle ja taloudellisesta raportoinnista vastaaville henkilöille ja muille yhteisössä toimiville henkilöille sekä muille eri auktoriteettitasolla oleville työntekijöille osoitettavat tiedustelut voivat antaa tilintarkastajalle erilaisia näkökulmia olennaisen virheellisyyden riskejä tunnistettaessa ja arvioitaessa.

Esimerkkejä:

- Hallintoelimille osoitettavat tiedustelut voivat auttaa tilintarkastajaa ymmärtämään, miten laajasti hallintoelimet valvovat sitä, kuinka johto laatii tilinpäätöksen. ISA 260:ssa (uudistettu)[23] tunnistetaan, että tehokas kaksisuuntainen kommunikaatio on tärkeää ja auttaa tilintarkastajaa hankkimaan hallintoelimiltä tähän liittyvää informaatiota.
- Monimutkaisten tai epätavanomaisten liiketapahtumien alkuun saattamisesta, käsittelystä tai kirjaamisesta vastaaville työntekijöille osoitettavat tiedustelut voivat auttaa tilintarkastajaa arvioimaan tiettyjen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valinnan ja soveltamisen asianmukaisuutta.
- Yhteisön lakimiehelle osoitettavat tiedustelut voivat tuottaa informaatiota sellaisista seikoista kuin oikeudenkäynnit, säädösten ja määräysten noudattaminen, tiedossa olevat yhteisöön vaikuttavat väärinkäytökset tai epäillyt väärinkäytökset, takuut, myynnin jälkeiset velvoitteet, liikekumppaneiden kanssa tehdyt järjestelyt (kuten yhteisyritykset) sekä sopimusehtojen tarkoitus.
- Markkinointi- tai myyntihenkilöstölle osoitettavat tiedustelut voivat tuottaa informaatiota muutoksista, joita on tapahtunut yhteisön markkinointistrategioissa, myynnin kehityssuunnissa tai asiakkaiden kanssa tehdyissä sopimusjärjestelyissä.
- Riskienhallintatoiminnolle (tai kyseisissä rooleissa toimiville henkilöille) osoitettavat tiedustelut voivat tuottaa informaatiota toimintaan tai sääntelyyn liittyvistä riskeistä, jotka saattavat vaikuttaa taloudelliseen raportointiin.
- IT-henkilöstölle osoitettavat tiedustelut voivat tuottaa informaatiota järjestelmämuutoksista, järjestelmien tai kontrollien pettämisestä tai muista IT-toimintoihin liittyvistä riskeistä.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A24. Osoittaessaan tiedusteluja henkilöille, joilla saattaa olla olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisessa todennäköisesti auttavaa informaatiota, julkisen sektorin yhteisöjen tilintarkastajat voivat saada informaatiota muista lähteistä kuten yhteisöön liittyvien muiden tilintarkastusten suorittamiseen osallistuvilta tilintarkastajilta.

Sisäiselle tarkastukselle osoitettavat tiedustelut

Liitteessä 4 mainitaan huomioon otettavia seikkoja muodostettaessa käsitystä yhteisön sisäisestä tarkastuksesta.

Miksi osoitetaan tiedusteluja sisäiselle tarkastukselle (jos yhteisöllä on sisäinen tarkastus)

A25. Jos yhteisöllä on sisäinen tarkastus, siinä toimiville asiaankuuluville henkilöille osoitettavat tiedustelut voivat auttaa tilintarkastajaa saamaan käsityksen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä riskejä tunnistettaessa ja arvioitaessa.

[23] ISA 260 (uudistettu) *Kommunikointi hallintoelinten kanssa*, kappale 4(b)

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A26. Julkisen sektorin yhteisöjen tilintarkastajilla on usein sisäiseen valvontaan sekä sovellettavien säädösten ja määräysten noudattamiseen liittyviä lisävelvollisuuksia. Sisäisessä tarkastuksessa toimiville asiaankuuluville henkilöille osoitettavat tiedustelut voivat auttaa tilintarkastajaa tunnistamaan riskit, jotka liittyvät sovellettavien säädösten ja määräysten olennaiseen noudattamatta jättämiseen sekä taloudellista raportointia koskevien kontrollien puutteellisuuteen.

Analyyttiset toimenpiteet (kappale 14(b))

Miksi analyyttisia toimenpiteitä suoritetaan riskienarviointitoimenpiteinä

A27. Analyyttiset toimenpiteet auttavat tunnistamaan epäjohdonmukaisuuksia, epätavanomaisia liiketoimia tai tapahtumia sekä rahamääriä, suhdelukuja ja kehityssuuntia, jotka viittaavat mahdollisesti tilintarkastukseen vaikuttaviin seikkoihin. Tunnistetut epätavanomaiset tai odottamattomat suhteet saattavat auttaa tilintarkastajaa tunnistamaan olennaisen virheellisyyden riskejä, erityisesti väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskejä.

A28. Sen vuoksi riskienarviointitoimenpiteinä suoritettavat analyyttiset toimenpiteet voivat auttaa olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisessa ja arvioimisessa tuomalla esiin yhteisöön liittyviä seikkoja, joista tilintarkastaja ei ole ollut tietoinen, tai auttamalla käsityksen muodostamisessa ominaisriskitekijöiden kuten muutosten vaikutuksesta kannanottojen alttiuteen virheellisyydelle.

Analyyttisten toimenpiteiden tyypit

A29. Riskienarviointitoimenpiteinä suoritettavissa analyyttisissä toimenpiteissä:

- voi olla mukana sekä taloudellista että muuta kuin taloudellista informaatiota, esimerkiksi myynnin ja myyntipinta-alan tai myytyjen tavaroiden volyymin välinen suhde (muu kuin taloudellinen).
- voidaan käyttää korkealle tasolle yhdisteltyä tietoa. Näin ollen näiden analyyttisten toimenpiteiden tulokset voivat antaa yleisen alustavan viitteen olennaisen virheellisyyden todennäköisyydestä.

Esimerkki:

Monien yhteisöjen, mukaan lukien liiketoimintamalleiltaan ja prosesseiltaan sekä tietojärjestelmältään yksinkertaisemmat yhteisöt, tilintarkastuksessa tilintarkastaja voi tehdä yksinkertaisia informaatiovertailuja, kuten tilien osavuosijakson tai kuukauden saldojen muutos edellisten tilikausien saldoihin verrattuna, saadakseen viitteen siitä, millä alueilla riski mahdollisesti on suurempi.

A30. Tässä ISA-standardissa käsitellään analyyttisten toimenpiteiden käyttämistä riskienarviointitoimenpiteinä. ISA 520:ssä[24] käsitellään analyyttisten toimenpiteiden käyttämistä aineistotarkastustoimenpiteinä (”analyyttiset aineistotarkastustoimenpiteet”) sekä tilintarkastajan velvollisuutta suorittaa analyyttisia toimenpiteitä tilintarkastuksen loppuvaiheessa. Näin ollen riskienarviointitoimenpiteinä suoritettavia analyyttisia toimenpiteitä ei vaadita suoritettaviksi ISA 520:n vaatimusten mukaisesti. ISA 520:een sisältyvät vaatimukset ja soveltamisohjeistus voivat kuitenkin olla tilintarkastajalle hyödyllistä ohjeistusta tämän suorittaessa analyyttisia toimenpiteitä osana riskienarviointitoimenpiteitä.

Automatisoidut työkalut ja menetelmät

A31. Analyyttisia toimenpiteitä voidaan suorittaa käyttämällä useita eri työkaluja tai menetelmiä, jotka voivat olla automatisoituja. Automatisoitujen analyyttisten toimenpiteiden soveltamista tietoon voidaan nimittää data-analytiikaksi.

[24] ISA 520 *Analyyttiset toimenpiteet*

Esimerkki:

Tilintarkastaja voi käyttää taulukkolaskentaa toteutuneiden kirjattujen rahamäärien vertaamiseen budjetoituihin rahamääriin, tai hän voi käyttää kehittyneempää menettelyä poimimalla tietoa yhteisön tietojärjestelmästä ja edelleen analysoimalla tätä tietoa visualisointimenetelmien avulla sellaisten liiketapahtumien lajien, tilien saldojen ja tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tunnistamiseksi, joihin voi olla perusteltua kohdistaa erityisiä riskienarviointitoimenpiteitä.

Havainnointi ja yksityiskohtainen tarkastus (viittaus: kappale 14(c))

Miksi havainnointia ja yksityiskohtaista tarkastusta suoritetaan riskienarviointitoimenpiteinä

A32. 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.

Skaalautuvuus

A33. Silloin kun toimintaperiaatteita tai menettelytapoja ei ole dokumentoitu tai kun yhteisön kontrollit eivät ole kovin formaaleja, tilintarkastaja voi kuitenkin pystyä hankkimaan olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisen ja arvioimisen tueksi jonkin verran tilintarkastusevidenssiä havainnoimalla tai tarkastamalla yksityiskohtaisesti kontrollin toteuttamista.

Esimerkkejä:

- Tilintarkastaja voi muodostaa käsityksen inventointia koskevista kontrolleista suoraan havainnoimalla, vaikkei yhteisö olisi dokumentoinut niitä.
- Tilintarkastajan voi olla mahdollista havainnoida työtehtävien eriyttämistä.
- Tilintarkastajan voi olla mahdollista havainnoida salasanoilla kirjautumista.

Havainnointi ja yksityiskohtainen tarkastus riskienarviointitoimenpiteinä

A34. Riskienarviointitoimenpiteisiin voi sisältyä seuraaviin seikkoihin kohdistuvaa havainnointia tai yksityiskohtaista tarkastusta:

- yhteisön toiminnot.
- sisäiset asiakirjat (kuten liiketoimintasuunnitelmat ja -strategiat), aineistot, ja sisäisen valvonnan käsikirjat.
- johdon laatimat raportit (kuten johdon neljännesvuosiraportit tai osavuositilinpäätökset) ja hallintoelinten laatimat raportit (kuten hallituksen kokouspöytäkirjat).
- yhteisön toimitilat ja tuotantolaitokset.
- yhteisön taloudellista suoriutumista koskeva informaatio, joka on saatu ulkopuolisista lähteistä, kuten talousalan aikakauslehdistä, analyytikkojen, pankkien tai luottoluokittajien raporteista, sääntelytahojen julkaisuista tai talousjulkaisuista taikka muista ulkopuolisista asiakirjoista (kuten kappaleessa A79 mainituista lähteistä).
- johdon ja hallintoelinten käyttäytyminen ja toimenpiteet (kuten tarkastusvaliokunnan kokouksen havainnointi).

Automatisoidut työkalut ja menetelmät

A35. Myös automatisoituja työkaluja tai menetelmiä voidaan käyttää erityisesti omaisuuserien havainnointiin tai yksityiskohtaiseen tarkastukseen esimerkiksi käyttämällä etähavainnointivälineitä (esim. droonia).

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A36. Julkisen sektorin yhteisöjen tilintarkastajien suorittamiin riskienarviointitoimenpiteisiin voi kuulua myös sellaisten asiakirjojen havainnointia ja yksityiskohtaista tarkastusta, jotka johto on laatinut lainsäädäntöelintä varten, esimerkiksi pakolliseen tuloksellisuusraportointiin liittyvät asiakirjat.

Muista lähteistä saatava informaatio (viittaus: kappale 15)

Miksi tilintarkastaja ottaa huomioon muista lähteistä saatavaa informaatiota

A37. Muista lähteistä saatava informaatio voi olla relevanttia olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisen ja arvioimisen kannalta antamalla informaatiota ja näkemyksiä:

- yhteisön ja sen liiketoimintariskien luonteesta ja siitä, mikä on mahdollisesti muuttunut edellisiin tilikausiin verrattuna.
- johdon ja hallintoelinten rehellisyydestä ja eettisistä arvoista, mikä voi olla myös relevanttia tilintarkastajan valvontaympäristöstä muodostaman käsityksen kannalta.
- sovellettavasta tilinpäätösnormistosta ja sen soveltamisesta yhteisön luonne ja olosuhteet huomioon ottaen.

Muut relevantit lähteet

A38. Muihin relevantteihin informaatiolähteisiin kuuluvat:

- ISA 220:n (uudistettu) mukaiset asiakassuhteen tai tilintarkastustoimeksiannon hyväksymistä tai jatkamista koskevat tilintarkastajan toimenpiteet, mukaan lukien niistä tehdyt johtopäätökset.[25]
- muut toimeksiannot, jotka toimeksiannosta vastuullinen henkilö on suorittanut yhteisölle. Toimeksiannosta vastuullinen henkilö on saattanut saada muita toimeksiantoja yhteisölle suorittaessaan tilintarkastuksen kannalta relevanttia tietoa, mukaan lukien yhteisöä ja sen toimintaympäristöä koskeva tieto. Tällaisiin toimeksiantoihin voi kuulua toimeksiantoja erikseen sovittujen toimenpiteiden suorittamisesta tai muita tilintarkastus- tai varmennustoimeksiantoja, mukaan lukien toimeksiannot lisäraportointia koskeviin vaatimuksiin vastaamiseksi kyseisessä maassa tai kyseisellä muulla oikeudenkäyttöalueella.

Informaatio, joka perustuu tilintarkastajan aiempaan kokemukseen yhteisöstä ja aiempiin tilintarkastuksiin (viittaus: kappale 16)

Miksi aiemmissa tilintarkastuksissa saatu informaatio on tärkeää meneillään olevassa tilintarkastuksessa

A39. Tilintarkastajan aiempi kokemus yhteisöstä ja aiemmissa tilintarkastuksissa suoritetuista tilintarkastustoimenpiteistä voi antaa tilintarkastajalle informaatiota, joka on relevanttia riskienarviointitoimenpiteiden luonteen ja laajuuden määrittämisen sekä olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisen ja arvioimisen kannalta.

Aiemmissa tilintarkastuksissa saadun informaation luonne

A40. Tilintarkastajan aiempi kokemus yhteisöstä ja aiemmissa tilintarkastuksissa suoritetut toimenpiteet saattavat antaa tilintarkastajalle informaatiota sellaisista seikoista kuin:

- aiemmat virheellisyydet ja se, korjattiinko ne oikea-aikaisesti.
- yhteisön ja sen toimintaympäristön luonne sekä sen sisäisen valvonnan järjestelmä (mukaan lukien kontrolleissa olevat puutteellisuudet).
- merkittävät muutokset, joita yhteisössä tai sen toiminnoissa on saattanut tapahtua edellisen tilikauden jälkeen.
- ne erityiset liiketapahtumien ja muiden tapahtumien tai tilien saldojen (ja niihin liittyvien tilinpäätöksessä esitettävien tietojen) tyypit, joiden osalta tilintarkastajalla on ollut tarpeellisia tilintarkastustoimenpiteitä suorittaessaan vaikeuksia esimerkiksi niiden monimutkaisuudesta johtuen.

A41. Jos tilintarkastaja aikoo käyttää meneillään olevassa tilintarkastuksessa informaatiota, joka perustuu hänen aiempaan kokemukseensa yhteisöstä tai on saatu aiemmissa tilintarkastuksissa suoritetuilla tilintarkastustoimenpiteillä, hänen täytyy ratkaista, onko informaatio edelleen relevanttia ja luotettavaa. Jos yhteisön luonne tai olosuhteet ovat muuttuneet tai jos on saatu uutta informaatiota, aiemmilla tilikausilla saatu informaatio ei ehkä ole enää relevanttia tai luotettavaa meneillään olevan tilintarkastuksen tarkoituksiin. Sen määrittämiseksi, onko tapahtunut tällaisen informaation relevanssiin tai luotettavuuteen

[25] ISA 220 (uudistettu) *Tilintarkastuksen laadunhallinta*, kappaleet 22–24

mahdollisesti vaikuttavia muutoksia, tilintarkastaja voi tehdä tiedusteluja ja suorittaa muita asianmukaisia tilintarkastustoimenpiteitä, kuten relevanttien järjestelmien läpikulkuja (walk-through). Jos informaatio ei ole luotettavaa, tilintarkastaja voi harkita suorittavansa olosuhteisiin nähden asianmukaisia lisätoimenpiteitä.

Toimeksiantotiimin keskustelu (viittaus: kappaleet 17–18)

Miksi toimeksiantotiimin täytyy keskustella sovellettavan tilinpäätösnormiston soveltamisesta ja yhteisön tilinpäätöksen alttiudesta olennaiselle virheellisyydelle

A42. Toimeksiantotiimissä käytävä keskustelu sovellettavan tilinpäätösnormiston soveltamisesta ja yhteisön tilinpäätöksen alttiudesta olennaiselle virheellisyydelle:

- antaa toimeksiantotiimin kokeneemmille jäsenille, toimeksiannosta vastuullinen henkilö mukaan lukien, mahdollisuuden jakaa näkemyksiään yhteisöä koskevan tietämyksensä perusteella. Informaation jakaminen edistää toimeksiantotiimin kaikkien jäsenten parempaa ymmärrystä.
- mahdollistaa sen, että toimeksiantotiimin jäsenet vaihtavat informaatiota yhteisöä koskevista liiketoimintariskeistä, siitä miten ominaisriskitekijät voivat vaikuttaa liiketapahtumien lajien, tilien saldojen ja tilinpäätöksessä esitettävien tietojen alttiuteen virheellisyydelle, sekä siitä, kuinka ja missä kohdin tilinpäätös saattaa olla altis väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvalle olennaiselle virheellisyydelle.
- auttaa toimeksiantotiimin jäseniä saamaan paremman käsityksen tilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden mahdollisuudesta heille osoitetuilla erityisillä alueilla sekä ymmärtämään, kuinka heidän suorittamiensa tilintarkastustoimenpiteiden tulokset saattavat vaikuttaa tilintarkastuksen muihin osa-alueisiin, mukaan lukien päätökset muiden tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta. Erityisesti keskustelu auttaa toimeksiantotiimin jäseniä edelleen arvioimaan ristiriitaista informaatiota perustuen kunkin jäsenen omaan käsitykseen yhteisön luonteesta ja olosuhteista.
- antaa perustan, jonka avulla toimeksiantotiimin jäsenet kommunikoivat ja jakavat tilintarkastuksessa hankittua uutta informaatiota, joka voi vaikuttaa olennaisen virheellisyyden riskejä koskevaan arvioon tai näihin riskeihin vastaamiseksi suoritettaviin tilintarkastustoimenpiteisiin.

ISA 240:n mukaan toimeksiantotiimin keskustelussa on painotettava erityisesti sitä, miten ja missä kohdin yhteisön tilinpäätös voi olla altis väärinkäytöksestä johtuvalle olennaiselle virheellisyydelle sekä miten väärinkäytös voisi tapahtua.[26]

A43. Ammatillinen skeptisyys on välttämätöntä tilintarkastusevidenssin kriittisen arvioinnin kannalta, ja tilintarkastustiimin suora ja avoin keskustelu voi myös esimerkiksi jatkuvissa toimeksiannoissa johtaa olennaisen virheellisyyden riskien parempaan tunnistamiseen ja arvioimiseen. Toinen tulema keskustelusta voi olla, että tilintarkastaja tunnistaa erityisiä tilintarkastuksen alueita, joilla ammatillisen skeptisyyden käyttö voi olla erityisen tärkeää, mikä voi johtaa siihen, että otetaan mukaan toimeksiantotiimin kokeneempia jäseniä, joilla on asianmukaiset taidot osallistuakseen kyseisiin alueisiin liittyvien tilintarkastustoimenpiteiden suorittamiseen.

Skaalautuvuus

A44. Kun toimeksiannon suorittaa yksi henkilö, kuten yksin vastuullisena toimiva tilintarkastaja (ts. kun toimeksiantotiimin keskustelu ei olisi mahdollista), kappaleissa A42 ja A46 mainittujen seikkojen huomioon ottaminen voi kuitenkin auttaa tilintarkastajaa tunnistamaan, missä olennaisen virheellisyyden riskejä voi esiintyä.

A45. Kun toimeksiannon suorittaa suuri toimeksiantotiimi, kuten konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksessa, ei ole aina tarpeellista tai käytännössä mahdollista ottaa kaikkia jäseniä mukaan yhteen keskusteluun (esimerkiksi kun kyseessä on useassa paikassa tapahtuva tilintarkastus), eikä kaikille toimeksiantotiimin jäsenille ole tarpeellista tiedottaa kaikista keskustelussa tehdyistä päätöksistä. Toimeksiannosta vastuullinen henkilö voi keskustella toimeksiantotiimin avainhenkilöiden kanssa, mukaan lukien, jos se katsotaan asianmukaiseksi, erityistaitoja tai -tietoja omaavat henkilöt ja konsernin osissa suoritetta-

[26] ISA 240, kappale 16

vasta työstä vastaavat henkilöt, ja muiden kanssa käytävät keskustelut delegoidaan ottamalla huomioon koko toimeksiantotiimissä tarpeelliseksi katsottavan kommunikoinnin määrä. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön hyväksymä kommunikointisuunnitelma saattaa olla hyödyllinen.

Keskustelu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista

A46. Sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisten tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevien vaatimusten käsittely osana toimeksiantotiimissä käytävää keskustelua auttaa tunnistamaan tilintarkastuksen varhaisessa vaiheessa, missä saattaa esiintyä tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin liittyvän olennaisen virheellisyyden riskejä, myös olosuhteissa, joissa sovellettava tilinpäätösnormisto edellyttää vain yksinkertaistettujen tietojen esittämistä. Toimeksiantotiimissä keskusteltaviin seikkoihin voivat kuulua:

- taloudellista raportointia koskevissa vaatimuksissa tapahtuneet muutokset, joista voi aiheutua merkittäviä uusia tai muuttuneita tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja;
- yhteisön toimintaympäristössä, taloudellisessa tilanteessa tai toiminnoissa tapahtuneet muutokset, joiden seurauksena tilinpäätöksessä voidaan joutua esittämään merkittäviä uusia tai muuttuneita tietoja, esimerkiksi tilintarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella tapahtunut merkittävä liiketoimintojen yhdistäminen;
- tilinpäätöksessä esitettävät tiedot, joiden osalta on aiemmin ollut vaikeaa hankkia tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä; ja
- tilinpäätöksessä esitettävät tiedot monimutkaisista seikoista, mukaan lukien seikat, joihin liittyy merkittävää johdon harkintaa siitä, mitä informaatiota esitetään.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A47. Osana julkisen sektorin yhteisöjen tilintarkastajien toimeksiantotiimissä käytävää keskustelua voidaan myös ottaa huomioon julkisen sektorin yhteisöjen tilintarkastusta koskevasta mandaatista tai velvoitteista mahdollisesti aiheutuvia laajempia tavoitteita ja niihin liittyviä riskejä.

Käsityksen muodostaminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta sekä yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä (viittaus: kappaleet 19–27)

Liitteissä 1–6 esitetään lisää huomioon otettavia seikkoja, jotka liittyvät käsityksen muodostamiseen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta sekä yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä.

Vaadittavan käsityksen muodostaminen (viittaus: kappaleet 19–27)

A48. Yhteisöä ja sen toimintaympäristöä, sovellettavaa tilinpäätösnormistoa sekä yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmää koskevan käsityksen muodostaminen on dynaaminen ja iteratiivinen koko tilintarkastuksen ajan jatkuva prosessi, jossa kerätään, päivitetään ja analysoidaan informaatiota. Sen vuoksi tilintarkastajan odotukset voivat muuttua, kun saadaan uutta informaatiota.

A49. Tilintarkastajan käsitys yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sovellettavasta tilinpäätösnormistosta voi myös auttaa tilintarkastajaa muodostamaan alustavia odotuksia liiketapahtumien lajeista, tilien saldoista ja tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista, jotka saattavat olla merkittäviä. Nämä odotukset siitä, mitä ovat merkittävät liiketapahtumien lajit, tilien saldot ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot, muodostavat perustan sille, mitä tilintarkastajan käsitys yhteisön tietojärjestelmästä kattaa.

Miksi vaaditaan käsityksen muodostamista yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sovellettavasta tilinpäätösnormistosta (viittaus: kappaleet 19–20)

A50. Tilintarkastajan käsitys yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sovellettavasta tilinpäätösnormistosta auttaa tilintarkastajaa ymmärtämään, mitkä tapahtumat ja olosuhteet ovat yhteisön kannalta relevantteja, sekä tunnistamaan, kuinka ja missä määrin ominaisriskitekijät vaikuttavat kannanottojen alttiuteen virheellisyydelle laadittaessa tilinpäätöstä sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. Tällainen informaatio muodostaa viitekehyksen, jossa tilintarkastaja tunnistaa ja arvioi olen-

naisen virheellisyyden riskejä. Tämä viitekehys myös auttaa tilintarkastajaa tilintarkastuksen suunnittelussa ja ammatillisen harkinnan ja ammatillisen skeptisyyden noudattamisessa koko tilintarkastuksen ajan, esimerkiksi:

- tunnistettaessa ja arvioitaessa tilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskejä ISA 315:n (uudistettu 2019) tai muiden relevanttien standardien mukaisesti (esim. väärinkäytösriskien osalta ISA 240:n mukaisesti tai kirjanpidollisiin arvioihin liittyviä riskejä tunnistettaessa tai arvioitaessa ISA 540:n (uudistettu) mukaisesti);
- suoritettaessa ISA 250:n mukaisia toimenpiteitä, jotka auttavat tunnistamaan säädösten ja määräysten noudattamatta jättämistapauksia, joilla voi olla olennainen vaikutus tilinpäätökseen;[27]
- arvioitaessa ISA 700:n (uudistettu) mukaisesti, onko tilinpäätöksessä esitetty riittävästi tietoja;[28]
- määritettäessä olennaisuutta tai tarkastustyössä käytettävää olennaisuutta ISA 320:n mukaisesti;[29] tai
- harkittaessa tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valinnan ja soveltamisen asianmukaisuutta ja tilinpäätöksessä esitettävien tietojen riittävyyttä.

A51. Tilintarkastajan käsitys yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sovellettavasta tilinpäätösnormistosta evästää myös siihen, kuinka tilintarkastaja suunnittelee ja suorittaa muita tilintarkastustoimenpiteitä, esimerkiksi:

- muodostaessaan analyyttisia toimenpiteitä suoritettaessa käytettäviä odotusarvoja ISA 520:n mukaisesti;[30]
- suunnitellessaan ja suorittaessaan muita tilintarkastustoimenpiteitä hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ISA 330:n mukaisesti; ja
- arvioidessaan, onko hankittua tilintarkastusevidenssiä tarpeellinen määrä ja soveltuuko se tarkoitukseen (esim. oletuksiin tai johdon suullisiin ja kirjallisiin vahvistusilmoituksiin liittyen).

Skaalautuvuus

A52. Vaadittavan käsityksen luonne ja laajuus perustuu tilintarkastajan ammatilliseen harkintaan ja vaihtelee yhteisöstä toiseen riippuen yhteisön luonteesta ja olosuhteista, mukaan lukien:

- yhteisön koko ja monimutkaisuus, mukaan lukien sen IT-ympäristön koko ja monimutkaisuus;
- tilintarkastajan aiempi kokemus yhteisöstä;
- yhteisön järjestelmien ja prosessien luonne, mukaan lukien se, ovatko ne vai eivätkö ne ole formaaleja; sekä
- yhteisön dokumentaation luonne ja muoto.

A53. Vaadittavan käsityksen muodostamiseksi suoritettavat tilintarkastajan riskienarviointitoimenpiteet voivat olla suppeampia yksinkertaisissa yhteisöissä ja laajempia monimutkaisemmissa yhteisöissä. Tilintarkastajalta vaadittavan käsityksen ei odoteta olevan niin syvällinen kuin johdolla oleva käsitys sen johtaessa yhteisöä.

A54. Jotkin tilinpäätösnormistot antavat pienille yhteisöille mahdollisuuden esittää tilinpäätöksessään yksinkertaisempia ja vähemmän yksityiskohtaisia tietoja. Tämä ei kuitenkaan poista tilintarkastajalta velvollisuutta muodostaa käsitys yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sovellettavasta tilinpäätösnormistosta siten kuin se koskee yhteisöä.

A55. IT:n käyttö yhteisössä sekä IT-ympäristössä tapahtuneiden muutosten luonne ja laajuus voivat myös vaikuttaa siihen, mitä erityistaitoja tarvitaan apuna vaadittavan käsityksen muodostamisessa.

---

27 ISA 250 (uudistettu) *Säädösten ja määräysten huomioon ottaminen tilintarkastuksessa,* kappale 14

28 ISA 700 (uudistettu) *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen,* kappale 13(e)

29 ISA 320 *Olennaisuus tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa,* kappaleet 10–11

30 ISA 520, kappale 5

Yhteisö ja sen toimintaympäristö (viittaus: kappale 19(a))

Yhteisön organisaatiorakenne, omistus ja hallinto- ja ohjausjärjestelmä sekä liiketoimintamalli (viittaus: kappale 19(a)(i))

Yhteisön organisaatiorakenne ja omistus

A56. Käsitys yhteisön organisaatiorakenteesta ja omistuksesta voi antaa tilintarkastajalle mahdollisuuden ymmärtää sellaisia seikkoja kuin:

- yhteisön rakenteen monimutkaisuus.

Esimerkki:

Yhteisö voi olla yksittäinen yhteisö tai sen rakenteeseen voi kuulua tytäryrityksiä, divisioonia tai muita osia, jotka sijaitsevat useassa eri paikassa. Lisäksi juridinen rakenne voi poiketa toiminnallisesta rakenteesta. Monimutkaiset rakenteet tuovat usein mukanaan tekijöitä, jotka voivat lisätä alttiutta olennaisen virheellisyyden riskeille. Tällaisia seikkoja voivat olla esimerkiksi, onko liikearvo, yhteisyritykset, sijoitukset tai erityistä tarkoitusta varten perustetut yksiköt käsitelty asiamukaisesti kirjanpidossa ja onko tilinpäätöksessä esitetty tällaisista asioista riittävät tiedot.

- omistus sekä omistajien ja muiden henkilöiden tai yhteisöjen, lähipiiri mukaan lukien, väliset suhteet. Tämä käsitys voi auttaa ratkaistaessa, onko lähipiiriliiketoimet tunnistettu, ja käsitelty kirjanpidossa asianmukaisesti ja onko niistä annettu riittävät tiedot tilinpäätöksessä.[31]
- omistajien, hallintoelinten ja johdon eriytyminen.

Esimerkki:

Yksinkertaisissa yhteisöissä omistajat saattavat osallistua yhteisön johtamiseen, ja näin ollen eriytymistä on vain vähän tai ei lainkaan. Sitä vastoin esimerkiksi joissakin listatuissa yhteisöissä johto, yhteisön omistajat ja hallintoelimet voivat olla selkeästi eriytyneet.[32]

- yhteisön IT-ympäristön rakenne ja monimutkaisuus.

Esimerkkejä:

Yhteisöllä voi:

- olla eri liiketoiminnoissa useita aiemman sukupolven IT-järjestelmiä, jotka eivät ole hyvin integroituja, ja niistä aiheutuu monimutkainen IT-ympäristö.
- olla IT-ympäristöön liittyvien seikkojen osalta käytössään ulkoisia tai sisäisiä palveluntuottajia (esim. IT-ympäristön ylläpidon ulkoistaminen kolmannelle osapuolelle tai yhteisen palvelukeskuksen käyttäminen konsernin IT-prosessien keskitettyyn hallinnointiin).

Automatisoidut työkalut ja menetelmät

A57. Tilintarkastaja saattaa käyttää automatisoituja työkaluja ja menetelmiä muodostaakseen käsityksen liiketapahtumien kulusta ja käsittelystä osana toimenpiteitä, jotka hän suorittaa tietojärjestelmää koskevan käsityksen muodostamiseksi. Näiden toimenpiteiden tuloksena tilintarkastaja saattaa saada informaatiota yhteisön organisaatiorakenteesta tai siitä, kenen kanssa yhteisö harjoittaa liiketoimintaa (esim. tavaran- tai palveluntoimittajat, asiakkaat, lähipiiri).

---

31 ISA 550:ssa esitetään vaatimukset ja annetaan ohjeistusta siitä, kuinka tilintarkastaja ottaa huomioon lähipiirin kannalta relevantit seikat.

32 ISA 260:n (uudistettu) kappaleissa A1 ja A2 annetaan ohjeistusta hallintoelinten tunnistamisesta ja selitetään, että joissakin tapauksissa jotkut tai kaikki hallintoelinten jäsenet saattavat osallistua yhteisön johtamiseen.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A58. 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.

> **Esimerkki:**
>
> Julkisen sektorin yhteisöä voivat koskea sellaiset lait tai muut sitovat viranomaisohjeet, joiden mukaan sen on saatava strategialleen ja tavoitteilleen hyväksyntä yhteisön ulkopuolisilta osapuolilta ennen kuin se panee ne täytäntöön. Sen vuoksi yhteisön oikeudellista rakennetta koskevaan käsitykseen liittyviin seikkoihin voivat kuulua sovellettavat säädökset tai määräykset sekä yhteisön luokittelu (ts. onko kyseessä ministeriö, osasto, virasto vai muun tyyppinen yhteisö).

Hallinto- ja ohjausjärjestelmä

Miksi tilintarkastaja muodostaa käsityksen hallinto- ja ohjausjärjestelmästä

A59. Käsitys yhteisön hallinto- ja ohjausjärjestelmästä voi auttaa tilintarkastajaa muodostamaan käsityksen yhteisön kyvystä toteuttaa sisäisen valvonnan järjestelmän asianmukaista seurantaa. Tämä käsitys voi kuitenkin myös tuottaa evidenssiä puutteellisuuksista, jotka voivat viitata yhteisön tilinpäätöksen suurempaan alttiuteen olennaisen virheellisyyden riskeille.

Käsitys yhteisön hallinto- ja ohjausjärjestelmästä

A60. Seikkoja, joita tilintarkastajan voi olla relevanttia ottaa huomioon muodostaessaan käsitystä yhteisön ohjaus- ja hallintojärjestelmästä, ovat esimerkiksi:

- osallistuvatko jotkut tai kaikki hallintoelinten jäsenistä yhteisön johtamiseen.
- mahdollisen toimivaan johtoon kuulumattoman hallituksen olemassaolo (ja eriyttäminen johdosta).
- ovatko hallintoelinten jäsenet asemassa, joka on kiinteä osa yhteisön oikeudellista rakennetta, esimerkiksi lakisääteisenä yhteisön johtajana.
- hallintoelinten alaryhmien kuten tarkastusvaliokunnan olemassaolo ja tällaisen ryhmän velvollisuudet.
- hallintoelinten velvollisuudet, jotka koskevat taloudellisen raportoinnin valvontaa, mukaan lukien tilinpäätöksen hyväksyminen.

Yhteisön liiketoimintamalli

Liitteessä 1 esitetään lisää seikkoja, jotka voidaan ottaa huomioon muodostettaessa käsitystä yhteisöstä ja sen liiketoimintamallista sekä tarkastettaessa erityistä tarkoitusta varten perustettuja yhteisöjä.

Miksi tilintarkastaja muodostaa käsityksen yhteisön liiketoimintamallista

A61. Käsitys yhteisön tavoitteista, strategiasta ja liiketoimintamallista auttaa tilintarkastajaa ymmärtämään yhteisöä strategisella tasolla sekä ymmärtämään liiketoimintariskejä, joita yhteisö ottaa ja kohtaa. Käsitys tilinpäätökseen vaikuttavista liiketoimintariskeistä auttaa tilintarkastajaa olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisessa, koska useimmilla liiketoimintariskeillä on lopulta taloudellisia seurauksia ja näin ollen vaikutusta tilinpäätökseen.

Esimerkkejä:

Yhteisön liiketoimintamalli voi tukeutua IT:n käyttämiseen eri tavoin:

- yhteisö myy jalkineita fyysisestä myymälästä ja käyttää myynnin kirjaamiseen edistynyttä varasto- ja kassajärjestelmää; tai
- yhteisö myy jalkineita verkkokaupassa siten, että kaikki myyntitapahtumat käsitellään IT-ympäristössä, mukaan lukien liiketapahtumien alkuun saattaminen verkkosivuston kautta.

Näiden yhteisöjen merkittävästi erilaisista liiketoimintamalleista aiheutuvat liiketoimintariskit olisivat huomattavan erilaiset huolimatta siitä, että molemmat yhteisöt myyvät jalkineita.

Käsitys yhteisön liiketoimintamallista

A62. Kaikki liiketoimintamalliin liittyvät näkökohdat eivät ole relevantteja tilintarkastajan muodostaman käsityksen kannalta. Liiketoimintariskit ovat laajempia kuin tilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskit, joskin jälkimmäinen sisältyy edelliseen. Tilintarkastajalla ei ole velvollisuutta ymmärtää tai tunnistaa kaikkia liiketoimintariskejä, koska kaikista liiketoimintariskeistä ei aiheudu olennaisen virheellisyyden riskejä.

A63. Liiketoimintariskejä, jotka kasvattavat alttiutta olennaisen virheellisyyden riskeille, voi aiheutua:

- epäasianmukaisista tavoitteista tai strategioista, strategioiden tehottomasta täytäntöönpanosta taikka muutoksista tai monimutkaisuudesta.
- myös siitä, ettei havaita tarvetta muutokseen, voi aiheutua liiketoimintariskiä esimerkiksi johtuen:
  - siitä, että kehitetään uusia tuotteita tai palveluja, jotka voivat epäonnistua;
  - siitä, että markkinat eivät riitä tukemaan tuotetta tai palvelua, vaikka niitä on kehitetty menestyksellisesti; tai
  - siitä, että tuotteessa tai palvelussa on virheitä, joista voi aiheutua juridista vastuuta ja maineriskiä.
- johtoon kohdistuvista yllykkeistä ja paineista, jotka voivat johtaa johdon tahattomaan tai tahalliseen tarkoitushakuisuuteen ja näin vaikuttaa johdon tekemien merkittävien oletusten kohtuullisuuteen ja johdon tai hallintoelinten odotuksiin.

A64. Seikkoja, joita tilintarkastaja voi ottaa huomioon muodostaessaan käsitystä yhteisön liiketoimintamallista, tavoitteista, strategioista ja niihin liittyvistä liiketoimintariskeistä, joista voi aiheutua tilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riski, ovat esimerkiksi:

- toimialan kehitys, kuten toimialalla tapahtuvien muutosten käsittelemiseksi tarvittavan henkilöstön tai erityisosaamisen puute;
- uudet tuotteet ja palvelut, jotka voivat johtaa lisääntyneeseen tuotevastuuseen;
- yhteisön liiketoiminnan laajentuminen, kun kysyntää ei ole arvioitu oikein;
- uudet kirjanpitovaatimukset, joiden toteuttaminen on jäänyt kesken tai on epäasianmukaista;
- sääntelyyn perustuvat vaatimukset, jotka lisäävät oikeudellista riskiä;
- senhetkistä ja tulevaa rahoitusta koskevat vaatimukset, kuten rahoituksen menettäminen johtuen yhteisön kyvyttömyydestä täyttää vaatimukset;
- IT:n käyttö, kuten sekä toimintoihin että taloudelliseen raportointiin vaikuttavan uuden IT-järjestelmän käyttöönotto; tai
- strategian toteuttamisesta aiheutuvat vaikutukset, erityisesti vaikutukset, jotka mahdollisesti johtavat uusiin kirjanpitovaatimuksiin.

A65. Yleensä johto tunnistaa liiketoimintariskit ja kehittää lähestymistapoja niihin vastaamiseksi. Tällainen riskienarviointiprosessi on osa yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmää, ja sitä käsitellään kappaleessa 22 ja kappaleissa A109–A113.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A66. 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.

A67. Julkisen sektorin tilintarkastuksissa ”johdon tavoitteisiin” voivat vaikuttaa vaatimukset julkisen tilivelvollisuuden osoittamisesta, ja niihin voi kuulua tavoitteita, joiden lähde on säädöksessä, määräyksessä tai muussa sitovassa normissa.

Toimialaan ja sääntelyyn liittyvät ja muut ulkoiset tekijät (viittaus: kappale 19(a)(ii))

Toimialatekijät

A68. Relevantteihin toimialatekijöihin kuuluvat toimialan olosuhteet, kuten kilpailuympäristö, toimittaja- ja asiakassuhteet sekä teknologinen kehitys. Tilintarkastajan huomioon ottamia seikkoja voivat olla:

- markkinat ja kilpailu, mukaan lukien kysyntä, kapasiteetti ja hintakilpailu.
- syklinen tai kausiluonteinen toiminta.
- yhteisön tuotteisiin liittyvä tuotantoteknologia.
- energian saatavuus ja kustannukset.

A69. Yhteisön toimialasta voi aiheutua liiketoiminnan luonteesta tai sääntelyn asteesta johtuvia erityisiä olennaisen virheellisyyden riskejä.

> **Esimerkki:**
>
> Rakennustoimialalla pitkäaikaisiin sopimuksiin voi liittyä myyntituottoja ja kuluja koskevia merkittäviä arvioita, joista aiheutuu olennaisen virheellisyyden riskejä. Tällaisissa tapauksissa on tärkeää, että toimeksiantotiimiin kuuluu jäseniä, joilla on asianmukainen pätevyys ja kyvykkyys.[33]

Sääntelyyn liittyvät tekijät

A70. Sääntelyyn liittyviin relevantteihin tekijöihin kuuluu sääntely-ympäristö. Sääntely-ympäristö sisältää muun muassa sovellettavan tilinpäätösnormiston sekä oikeudellisen ja poliittisen ympäristön sekä mahdolliset muutokset niissä. Tilintarkastajan huomioon ottamia seikkoja voivat olla:

- sääntelynormisto säännellyllä toimialalla, esimerkiksi vakavaraisuusvaatimukset, mukaan lukien niihin liittyvät tilinpäätöksessä esitettävät tiedot.
- yhteisön toimintoihin merkittävästi vaikuttava lainsäädäntö ja määräykset, esimerkiksi työlainsäädäntö ja siihen liittyvät määräykset.
- verotusta koskevat säädökset ja määräykset.
- yhteisön liiketoiminnan harjoittamiseen tarkasteluhetkellä vaikuttava hallituksen politiikka, kuten rahapolitiikka valuuttasääntely mukaan lukien, veropolitiikka, taloudelliset kannustimet (esimerkiksi julkiset tukiohjelmat) sekä tariffeja tai kaupan rajoitteita koskeva politiikka.

[33] ISA 220 (uudistettu), kappaleet 25–28

- toimialaan ja yhteisön liiketoimintaan vaikuttavat ympäristövaatimukset.

A71. ISA 250 (uudistettu) sisältää joitakin erityisvaatimuksia, jotka liittyvät yhteisöä koskevaan oikeus- ja sääntelynormistoon ja sen toimialaan tai sektoriin.[34]

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A72. Kun on kyse julkisen sektorin yhteisöjen tilintarkastuksesta, voi olla tiettyjä yhteisön toimintoihin vaikuttavia säädöksiä tai määräyksiä. Tällaiset elementit voivat olla oleellinen huomioon otettava seikka muodostettaessa käsitystä yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä.

Muut ulkoiset tekijät

A73. Muihin yhteisöön vaikuttaviin ulkoisiin tekijöihin, jotka tilintarkastaja voi ottaa huomioon, kuuluvat yleiset taloudelliset olosuhteet, korot ja rahoituksen saatavuus sekä inflaatio tai valuutan revalvaatio.

Mittarit, joita johto käyttää yhteisön taloudellisen tuloksen arvioimiseen (viittaus: kappale 19(a)(iii))

Miksi tilintarkastaja muodostaa käsityksen johdon käyttämistä mittareista

A74. Yhteisön käyttämiä mittareita koskeva käsitys auttaa tilintarkastajaa hänen harkitessaan, luovatko tällaiset mittarit ulkoisesti tai sisäisesti käytettyinä yhteisölle paineita tulostavoitteiden saavuttamiseen. Nämä paineet saattavat motivoida johtoa ryhtymään toimiin, jotka lisäävät alttiutta johdon tarkoitushakuisuudesta tai väärinkäytöksestä johtuvalle virheellisyydelle (esim. liiketoiminnan tuloksen parantamiseksi tai tilinpäätöksen laatimiseksi tarkoituksellisesti virheellisenä) (ks. ISA 240 väärinkäytösriskeihin liittyvistä vaatimuksista ja ohjeistuksesta).

A75. Mittarit voivat myös antaa tilintarkastajalle viitteitä asiaan liittyvän tilinpäätösinformaation olennaisen virheellisyyden riskien todennäköisyydestä. Tulosta kuvaavat mittarit voivat esimerkiksi osoittaa, että yhteisön kasvuvauhti tai kannattavuus on epätavallinen verrattuna muihin saman toimialan yhteisöihin.

Johdon käyttämät mittarit

A76. Johto ja muut tahot mittaavat ja tarkastelevat yleensä tärkeinä pitämiään seikkoja. Johdolle osoitettavat tiedustelut saattavat paljastaa, että se nojautuu taloudellisen tuloksen arvioimisessa ja toimenpiteisiin ryhtymisessä tiettyihin keskeisiin indikaattoreihin, joko julkisesti saatavilla oleviin tai muihin. Tällaisissa tapauksissa tilintarkastaja saattaa tunnistaa relevantteja sisäisiä tai ulkoisia tulosmittareita tarkastelemalla sitä informaatiota, jota yhteisö käyttää liiketoimintansa johtamiseen. Jos tällainen tiedustelu antaa viitteitä siitä, ettei tulosta mitata tai tarkastella, riski siitä, ettei virheellisyyksiä havaita ja korjata, saattaa lisääntyä.

A77. Keskeisiin taloudellisen tuloksen arvioimisessa käytettäviin indikaattoreihin voivat kuulua:

- keskeiset tulosta kuvaavat indikaattorit (taloudelliset ja muut kuin taloudelliset) sekä keskeiset tunnusluvut, kehityssuunnat ja toimintaa kuvaavat tilastot.
- taloudellisen tuloksen analysointi eri tilikausien välillä.
- budjetit, ennusteet, poikkeama-analyysit, segmentti-informaatio sekä divisioona- tai osastotason tai muiden tasojen tulosraportit.
- henkilöstön suoriutumista koskevat mittarit ja kannustimia koskeva palkitsemisperiaatteet.
- yhteisön suoriutumisen vertaaminen kilpailijoiden suoriutumiseen.

[34] ISA 250 (uudistettu), kappale 13

Skaalautuvuus (viittaus: kappale 19(a)(iii))

A78. Yhteisön käyttämiä mittareita koskevan käsityksen muodostamiseksi suoritettavat toimenpiteet voivat vaihdella riippuen yhteisön koosta tai monimutkaisuudesta sekä omistajien tai hallintoelinten osallistumisesta yhteisön johtamiseen.

> **Esimerkkejä:**
>
> Joissakin yksinkertaisissa yhteisöissä pankkilainojen ehdot (ts. kovenantit) voivat olla sidottu tiettyihin yhteisön tulokseen tai taloudelliseen asemaan liittyviin suoriutumismittareihin (esim. käyttöpääoman enimmäismäärään). Tilintarkastajan käsitys pankin käyttämistä tulosmittareista voi auttaa tunnistamaan alueita, joilla alttius olennaisen virheellisyyden riskille on suurempi.
>
> Joissakin yhteisöissä, joiden luonne ja olosuhteet ovat monimutkaisempia, kuten vakuutus- tai pankkialalla toimivissa yhteisöissä, tulosta tai taloudellista asemaa voidaan mitata sääntelyyn perustuvia vaatimuksia vasten (esim. sääntelyyn perustuvat tunnuslukuvaatimukset, kuten pääoman riittävyyteen ja maksuvalmiusasteeseen liittyvät toimintarajoitteet). Tilintarkastajan käsitys kyseisistä tulosmittareista voi auttaa tunnistamaan alueita, joilla alttius olennaisen virheellisyyden riskille on suurempi.

Muita huomioon otettavia seikkoja

A79. Myös ulkopuoliset osapuolet saattavat tarkastella ja analysoida yhteisön taloudellista tulosta, erityisesti kun yhteisöä koskeva taloudellinen informaatio on julkisesti saatavilla. Tilintarkastaja voi myös ottaa huomioon julkisesti saatavilla olevaa informaatiota, joka auttaa häntä saamaan paremman käsityksen liiketoiminnasta tai tunnistamaan ristiriitaisen informaation, esimerkiksi informaatiota, joka saadaan:

- analyytikoilta tai luottotietopalveluista.
- uutisista ja muusta mediasta, sosiaalinen media mukaan lukien.
- veroviranomaisilta.
- sääntelytahoilta.
- ammattiliitoilta.
- rahoituksen antajilta.

Tällainen taloudellinen informaatio voidaan usein saada tilintarkastuksen kohteena olevalta yhteisöltä.

A80. Taloudellisen tuloksen mittaaminen ja läpikäynti ei ole sama asia kuin sisäisen valvonnan järjestelmän seuranta (jota käsitellään sisäisen valvonnan järjestelmän komponenttina kappaleissa A114–A122), vaikka niiden tarkoitukset voivat olla osittain päällekkäisiä:

- tuloksen mittaaminen ja tarkastelu kohdistuu siihen, täyttääkö liiketoiminnan tuloksellisuus johdon (tai kolmansien osapuolten) sille asettamat tavoitteet.
- toisaalta sisäisen valvonnan järjestelmän seurannassa on kyse kontrollien tehokkuuden seurannasta, mukaan lukien kontrollit, jotka liittyvät johdon suorittamaan taloudellisen tuloksen mittaamiseen ja tarkasteluun.

Joissakin tapauksissa tulosindikaattorit voivat kuitenkin myös tuottaa informaatiota, joka mahdollistaa sen, että johto havaitsee kontrolleissa olevat puutteellisuudet.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A81. Sen lisäksi, että julkisen sektorin yhteisöjen tilintarkastajat ottavat huomioon relevantit mittarit, joita julkisen sektorin yhteisö käyttää yhteisön taloudellisen tuloksen arvioimiseen, he voivat myös ottaa huomioon muuta kuin taloudellista informaatiota, kuten yleiseen etuun liittyvien lopputulemien saavuttamisen (esim. tietyn ohjelman avulla autettujen henkilöiden lukumäärä).

Sovellettava tilinpäätösnormisto (viittaus: kappale 19(b))

Käsityksen muodostaminen sovellettavasta tilinpäätösnormistosta ja yhteisön tilinpäätöksen laatimisperiaatteista

A82. Seikkoihin, jotka tilintarkastaja voi ottaa huomioon muodostaessaan käsitystä yhteisön soveltamasta tilinpäätösnormistosta ja siitä, kuinka sitä sovelletaan yhteisön ja sen ympäristön luonne ja olosuhteet huomioon ottaen, kuuluvat:

- yhteisön taloudellisen raportoinnin käytännöt sovellettavan tilinpäätösnormiston suhteen, kuten:
  - laskentaperiaatteet ja toimialakohtaiset käytännöt, kuten toimialakohtaiset merkittävät liiketapahtumien lajit, tilien saldot ja niihin liittyen esitettävät tiedot tilinpäätöksessä (esim. pankkitoimialalla lainat ja sijoitukset tai lääketeollisuudessa tutkimus ja kehittäminen).
  - tulouttaminen.
  - rahoitusinstrumenttien kirjanpitokäsittely, mukaan lukien niihin liittyvien luottotappioiden kirjanpitokäsittely.
  - valuuttamääräiset varat, velat ja liiketapahtumat.
  - epätavanomaisten tai monimutkaisten liiketapahtumien kirjanpitokäsittely, mukaan lukien tapahtumat kiistanalaisilla tai kehittyvillä alueilla (esimerkiksi kryptovaluutan kirjanpitokäsittely).
- käsitys yhteisön tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valinnasta ja soveltamisesta, mukaan lukien niissä mahdollisesti tapahtuneet muutokset ja syyt muutoksiin, voi sisältää sellaisia seikkoja kuin:
  - menetelmät, joita yhteisö käyttää merkittävien ja epätavanomaisten liiketapahtumien kirjaamiseen, arvostamiseen ja esittämiseen sekä niitä koskevien tietojen tuottamiseen.
  - merkittävien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden vaikutus kiistanalaisilla tai kehittyvillä alueilla, joilla ei ole sitovaa ohjeistusta tai yksimielisyyttä käsittelytavasta.
  - toimintaympäristössä tapahtuneet muutokset, kuten muutokset sovellettavassa tilinpäätösnormistossa tai verouudistukset, joiden seurauksena yhteisön tilinpäätöksen laatimisperiaatteita voi olla tarpeellista muuttaa.
  - taloudellista raportointia koskevat standardit sekä säädökset ja määräykset, jotka ovat uusia yhteisölle, sekä se, milloin ja miten yhteisö ottaa tällaiset vaatimukset käyttöön tai noudattaa niitä.

A83. Yhteisöä ja sen toimintaympäristöä koskevan käsityksen muodostaminen voi auttaa tilintarkastajaa arvioimaan, missä kohdin yhteisön taloudellisessa raportoinnissa voidaan odottaa tapahtuvan muutoksia (esim. edellisiin tilikausiin verrattuna).

Esimerkki:

Jos yhteisö on toteuttanut kauden aikana merkittävän liiketoimintojen yhdistämisen, tilintarkastaja todennäköisesti odottaisi liiketapahtumien lajeissa, tilien saldoissa ja tilinpäätöksessä esitettävissä tiedoissa tapahtuvan muutoksia, jotka liittyvät kyseiseen liiketoimintojen yhdistämiseen. Toisaalta jos tilinpäätösnormistossa ei ole tapahtunut merkittäviä muutoksia kauden aikana, tilintarkastajan muodostama käsitys voi auttaa varmistumaan siitä, soveltuuko edellisellä tilikaudella hankittu käsitys edelleen.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A84. 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.

Miten ominaisriskitekijät vaikuttavat kannanottojen alttiuteen virheellisyydelle (viittaus: kappale 19(c))

Liitteessä 2 on esimerkkejä olennaisen virheellisyyden riskejä mahdollisesti aiheuttavista tapahtumista ja olosuhteista ominaisriskitekijöittäin jaoteltuina.

Miksi tilintarkastaja muodostaa käsityksen ominaisriskitekijöistä, kun hän muodostaa käsitystä yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sovellettavasta tilinpäätösnormistosta

A85. Käsitys yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sovellettavasta tilinpäätösnormistosta auttaa tilintarkastajaa tunnistamaan tapahtumia tai olosuhteita, joiden ominaispiirteet voivat vaikuttaa siihen, miten alttiita liiketapahtumien lajeja, tilien saldoja ja tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevat kannanotot ovat virheellisyydelle. Nämä ominaispiirteet ovat ominaisriskitekijöitä. Ominaisriskitekijät voivat vaikuttaa kannanottojen alttiuteen virheellisyydelle vaikuttamalla virheellisyyden toteutumisen todennäköisyyteen tai sen toteutuessa syntyvän virheellisyyden suuruuteen. Käsitys siitä, miten ominaisriskitekijät vaikuttavat kannanottojen alttiuteen virheellisyydelle, voi auttaa tilintarkastajaa saamaan alustavan käsityksen virheellisyyksien todennäköisyydestä tai suuruudesta, mikä auttaa häntä olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisessa kannanottotasolla kappaleen 28(b) mukaisesti. Käsitys siitä, missä määrin ominaisriskitekijät vaikuttavat kannanottojen alttiuteen virheellisyydelle, auttaa tilintarkastajaa myös mahdollisen virheellisyyden todennäköisyyden ja suuruuden arvioimisessa, kun hän arvioi ominaisriskiä kappaleen 31(a) mukaisesti. Näin ollen käsitys ominaisriskitekijöistä voi myös auttaa tilintarkastajaa ISA 330:n mukaisten muiden tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelussa ja suorittamisessa.

A86. Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiseen kannanottotasolla ja ominaisriskin arvioimiseen voi vaikuttaa myös tilintarkastusevidenssi, jonka tilintarkastaja hankkii suorittaessaan muita riskienarviointitoimenpiteitä tai muita tilintarkastustoimenpiteitä tai täyttäessään muita ISA-standardien vaatimuksia (ks. kappaleet A95, A103, A111, A121, A124 ja A151).

Ominaisriskitekijöiden vaikutus liiketapahtumien lajiin, tilin saldoon tai tilinpäätöksessä esitettävään tietoon

A87. Siihen, missä määrin liiketapahtumien laji, tilin saldo tai tilinpäätöksessä esitettävä tieto on altis monimutkaisuudesta tai subjektiivisuudesta johtuvalle virheellisyydelle, liittyy usein läheisesti se, missä määrin siihen kohdistuu muutoksia tai epävarmuutta.

Esimerkki:

Jos yhteisöllä on kirjanpidollinen arvio, joka perustuu oletuksiin, joiden valintaan liittyy merkittävää harkintaa, todennäköisesti sekä subjektiivisuus että epävarmuus vaikuttavat kirjanpidollisen arvion määrittämiseen.

A88. Mitä suuremmassa määrin liiketapahtumien laji, tilin saldo tai tilinpäätöksessä esitettävä tieto on altis virheellisyydelle monimutkaisuuden tai subjektiivisuuden johdosta, sitä tarpeellisempaa tilintarkastajan on soveltaa ammatillista skeptisyyttä. Lisäksi kun liiketapahtumien laji, tilin saldo tai tilinpäätöksessä esitettävä tieto on monimutkaisuuden, subjektiivisuuden, muutosten tai epävarmuuden johdosta altis virheellisyydelle, nämä ominaisriskitekijät voivat luoda tilaisuuden johdon tahalliseen tai tahattomaan tarkoitushakuisuuteen ja vaikuttaa alttiuteen johdon tarkoitushakuisuudesta johtuvalle virheellisyydelle. Myös ominaisriskitekijöiden keskinäiset suhteet vaikuttavat tilintarkastajan tekemään olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiseen ja ominaisriskin arvioimiseen kannanottotasolla.

A89. Tapahtumat tai olosuhteet, jotka voivat vaikuttaa alttiuteen johdon tarkoitushakuisuudesta johtuvalle virheellisyydelle, voivat vaikuttaa myös alttiuteen muista väärinkäytöksen riskitekijöistä johtuvalle virheellisyydelle. Näin ollen tämä voi olla relevanttia informaatiota käytettäväksi ISA 240:n kappaleen 24 mukaisesti, jossa vaaditaan tilintarkastajaa arvioimaan, antaako muista riskienarviointitoimenpiteistä ja niihin liittyvistä toimenpiteistä saatu informaatio viitteitä yhden tai useamman väärinkäytöksen riskitekijän esiintymisestä.

Käsityksen muodostaminen yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän komponenteista (viittaus: kappaleet 21–27)

Liitteessä 3 kuvataan lähemmin yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän luonnetta ja sisäisen valvonnan luontaisia rajoitteita. Liitteessä 3 myös selitetään tarkemmin sisäisen valvonnan järjestelmän komponentteja ISA-standardien tarkoituksia varten.

A90. Tilintarkastajan käsitys yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä muodostetaan riskienarviointitoimenpiteillä, jotka suoritetaan sisäisen valvonnan järjestelmän kunkin kappaleissa 21–27 esitetyn komponentin ymmärtämiseksi ja arvioimiseksi.

A91. Tässä standardissa käytettävät yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän komponentit eivät välttämättä kuvasta sitä, kuinka yhteisö suunnittelee, ottaa käyttöön ja ylläpitää sisäisen valvonnan järjestelmäänsä, tai sitä, kuinka se mahdollisesti luokittelee jonkin tietyn komponentin. Yhteisöt voivat käyttää sisäisen valvonnan järjestelmän eri osa-alueiden kuvaamiseen erilaista terminologiaa tai erilaisia viitekehyksiä. Tilintarkastajat voivat myös käyttää tilintarkastuksessa erilaista terminologiaa tai erilaisia viitekehyksiä, kunhan käsitellään kaikki tässä ISA-standardissa kuvatut komponentit.

Skaalautuvuus

A92. Tapa, jolla yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmä on suunniteltu, otettu käyttöön ja ylläpidetään, vaihtelee yhteisön koon ja monimutkaisuuden mukaan. Esimerkiksi yksinkertaiset yhteisöt saattavat käyttää tavoitteidensa saavuttamiseksi vähemmän strukturoituja tai yksinkertaisempia kontrolleja (ts. toimintaperiaatteita ja menettelytapoja).

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A93. Julkisen sektorin yhteisöjen tilintarkastajilla on usein sisäistä valvontaa koskevia lisävelvollisuuksia, esimerkiksi velvollisuus raportoida vakiintuneiden menettelytapojen noudattamisesta tai raportoida menojen raportoimisesta budjettiin verrattuna. Julkisen sektorin yhteisöjen tilintarkastajat voivat myös olla velvollisia raportoimaan säädöksen, määräyksen tai muun sitovan normin noudattamisesta. Tämän vuoksi heidän sisäisen valvonnan järjestelmää koskeva arviointinsa voi olla laajempaa ja yksityiskohtaisempaa.

IT yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän komponenteissa

Liitteessä 5 annetaan lisää ohjeistusta käsityksen muodostamiseksi IT:n käytöstä yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän komponenteissa.

A94. Tilintarkastuksen yleinen tavoite ja laajuus eivät poikkea sen perusteella, toimiiko yhteisö pääosin manuaalisessa ympäristössä, täysin automatisoidussa ympäristössä vai ympäristössä, jossa on jonkinlainen manuaalisten ja automatisoitujen osien yhdistelmä (ts. yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmässä käytetään manuaalisia ja automatisoituja kontrolleja ja muita resursseja).

Käsitys yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän komponenttien luonteesta

A95. Arvioitaessa kontrollien rakenteen tehokkuutta ja sitä, onko ne otettu käyttöön (ks. kappaleet A175–A181), tilintarkastajan käsitys yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän kustakin komponentista antaa alustavan käsityksen siitä, kuinka yhteisö tunnistaa liiketoimintariskit ja kuinka se vastaa niihin. Se voi myös vaikuttaa tilintarkastajan tekemään olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiseen ja arviointiin eri tavoin (ks. kappale A86). Tämä auttaa tilintarkastajaa muiden tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelussa ja suorittamisessa, mukaan lukien mahdolliset suunnitelmat testata kontrollien toiminnan tehokkuus. Esimerkiksi:

- Tilintarkastajan käsitys yhteisön valvontaympäristö-, riskienarviointiprosessi- ja kontrollien seurantaprosessi -komponenteista vaikuttaa todennäköisemmin olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiseen ja arviointiin tilinpäätöstasolla.
- Tilintarkastajan käsitys yhteisön tietojärjestelmä ja kommunikaatio -komponentista ja kontrollitoiminnot-komponentista vaikuttaa todennäköisemmin olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiseen ja arviointiin kannanottotasolla.

Valvontaympäristö, yhteisön riskienarviointiprosessi ja yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessi
(viittaus: kappaleet 21–24)

A96. Valvontaympäristössä, yhteisön riskienarviointiprosessissa ja yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessissa olevat kontrollit ovat pääasiassa epäsuoria kontrolleja (ts. kontrolleja, jotka eivät ole riittävän täsmällisiä ehkäistäkseen, havaitakseen tai korjatakseen virheellisyyksiä kannanottotasolla mutta jotka tukevat toisia kontrolleja ja joilla voi sen vuok-

si olla epäsuora vaikutus siihen, kuinka todennäköisesti virheellisyys havaitaan tai estetään oikea-aikaisesti). Jotkin näihin komponentteihin sisältyvät kontrollit voivat kuitenkin olla myös suoria kontrolleja.

Miksi tilintarkastajalta vaaditaan käsitystä valvontaympäristöstä, yhteisön riskienarviointiprosessista ja yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessista

A97. Valvontaympäristö antaa yleisen perustan sisäisen valvonnan järjestelmän muiden komponenttien toiminnalle. Valvontaympäristö ei suoraan ehkäise tai ei havaitse ja korjaa virheellisyyksiä. Se voi kuitenkin vaikuttaa sisäisen valvonnan järjestelmän muissa komponenteissa olevien kontrollien tehokkuuteen. Vastaavasti yhteisön riskienarviointiprosessi ja sen sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessi on suunniteltu toimimaan tavalla, joka myös tukee koko sisäisen valvonnan järjestelmää.

A98. Koska nämä komponentit ovat yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän kannalta perustavanlaatuisia, niiden toiminnassa mahdollisesti esiintyvillä puutteellisuuksilla voisi olla laaja-alaisia vaikutuksia tilinpäätöksen laatimiseen. Siksi tilintarkastajan käsitys ja arvioinnit näistä komponenteista vaikuttavat hänen tekemäänsä olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiseen ja arvioimiseen tilinpäätöstasolla, ja ne voivat myös vaikuttaa olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiseen ja arvioimiseen kannanottotasolla. Olennaisen virheellisyyden riskit tilinpäätöstasolla vaikuttavat tilintarkastajan suunnitelmaan kokonaisnäkemykseen perustuvista toimenpiteistä, mukaan lukien, kuten ISA 330:ssä selitetään, vaikutus tilintarkastajan muiden toimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen.[35]

Käsityksen muodostaminen valvontaympäristöstä (viittaus: kappale 21)

Skaalautuvuus

A99. Yksinkertaisen yhteisön valvontaympäristö on todennäköisesti luonteeltaan erilainen kuin monimutkaisen yhteisön valvontaympäristö. Yksinkertaisten yhteisöjen hallintoelimiin ei esimerkiksi ehkä kuulu riippumatonta tai ulkopuolista jäsentä, ja omistajajohtaja on voinut ottaa hallinto- ja ohjausjärjestelmän suoraan hoitaakseen silloin, kun muita omistajia ei ole. Näin ollen jotkin yhteisön valvontaympäristöä koskevat seikat voivat olla vähemmän relevantteja tai eivät ehkä ole sovellettavissa.

A100. Lisäksi yksinkertaisissa yhteisöissä ei ehkä ole valvontaympäristön elementtejä koskevaa tilintarkastusevidenssiä saatavissa dokumentoidussa muodossa, erityisesti silloin kun johdon ja muun henkilöstön välinen kommunikointi on epämuodollista, mutta evidenssi voi silti olla asianmukaisen relevanttia ja luotettavaa olosuhteet huomioon ottaen.

Esimerkkejä:

- Yksinkertaisen yhteisön organisaatiorakenne on todennäköisesti yksinkertaisempi, ja taloudelliseen raportointiin liittyvissä rooleissa toimivia henkilöitä voi olla vähän.
- Jos omistajajohtaja on ottanut hallinto- ja ohjausjärjestelmää koskevan roolin suoraan, tilintarkastaja voi todeta, ettei hallintoelinten jäsenten riippumattomuus ole relevantti asia.
- Yksinkertaisissa yhteisöissä ei ehkä ole kirjallista menettelytapaohjeistusta, vaan sen sijaan ne luovat rehellisyyden ja eettisen käyttäytymisen tärkeyttä painottavaa kulttuuria suullisen kommunikaation ja johdon esimerkin avulla. Sen vuoksi johdon tai omistajajohtajan asenteet, tietoisuus ja toimenpiteet ovat erityisen tärkeitä tilintarkastajan yksinkertaisen yhteisön valvontajärjestelmästä muodostaman käsityksen kannalta.

Käsitys valvontaympäristöstä (viittaus: kappale 21(a))

A101. Tilintarkastajan valvontaympäristöstä muodostamaa käsitystä koskevaa tilintarkastusevidenssiä voidaan hankkia yhdistämällä tiedusteluja ja muita riskienarviointitoimenpiteitä (ts. tiedustelujen vahvistaminen havainnoimalla tai tarkastamalla yksityiskohtaisesti asiakirjoja).

[35] ISA 330, kappaleet A1–A3

A102. Arvioidessaan, missä määrin johto osoittaa sitoutumista rehellisyyteen ja eettisiin arvoihin, tilintarkastaja voi osoittamalla tiedusteluja johdolle ja työntekijöille sekä ottamalla huomioon ulkoisista lähteistä saatavaa informaatiota muodostaa käsityksen:

- siitä, kuinka johto viestii työntekijöille liiketoimintakäytäntöjä ja eettistä käyttäytymistä koskevista näkemyksistään; ja
- tarkastamalla yksityiskohtaisesti johdon kirjallista menettelytapaohjeistusta ja havainnoimalla, toimiiko johto kyseistä ohjeistusta tukevalla tavalla.

Valvontaympäristön arvioiminen (viittaus: kappale 21(b))

Miksi tilintarkastaja arvioi valvontaympäristöä

A103. Tilintarkastajan arviointi siitä, kuinka yhteisö osoittaa rehellisyyteen ja eettisiin arvoihin sitoutumisensa mukaista käyttäytymistä; antaako valvontaympäristö asianmukaisen perustan yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän muille komponenteille; ja heikentävätkö jotkin kontrolleissa tunnistetut puutteellisuudet sisäisen valvonnan järjestelmän muita komponentteja, auttaa tilintarkastajaa tunnistamaan sisäisen valvonnan järjestelmän muissa komponenteissa mahdollisesti esiintyviä ongelmia. Tämä johtuu siitä, että valvontaympäristö on perustana yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän muille komponenteille. Tämä arviointi voi myös auttaa tilintarkastajaa saamaan käsityksen yhteisön kohtaamista riskeistä ja näin tunnistamaan ja arvioimaan olennaisen virheellisyyden riskejä tilinpäätöstasolla ja kannanottotasolla (ks. kappale A86).

Tilintarkastajan tekemä valvontaympäristön arviointi

A104. Tilintarkastajan tekemä valvontaympäristön arviointi perustuu kappaleen 21(a) mukaisesti muodostettuun käsitykseen.

A105. Joitakin yhteisöjä voi dominoida yksittäinen henkilö, joka voi käyttää paljon harkintavaltaa. Kyseisen henkilön toiminnalla ja asenteilla voi olla laaja-alainen vaikutus yhteisön kulttuuriin, jolla puolestaan voi olla laaja-alainen vaikutus valvontaympäristöön. Tällainen vaikutus voi olla positiivinen tai negatiivinen.

> **Esimerkki:**
>
> Yksittäisen henkilön suora osallistuminen voi olla avain siihen, että yhteisö pystyy saavuttamaan kasvutavoitteensa ja muut tavoitteensa, ja se voi myös merkittävästi myötävaikuttaa tehokkaaseen sisäisen valvonnan järjestelmään. Toisaalta tällainen tiedon ja auktoriteetin keskittyminen voi myös kasvattaa alttiutta johdon tekemästä kontrollien sivuuttamisesta aiheutuvalle virheellisyydelle.

A106. Tilintarkastaja voi arvioida, kuinka ylimmän johdon ajattelu- ja toimintatapa voi vaikuttaa valvontaympäristön eri elementteihin, kun otetaan huomioon hallintoelinten riippumattomien jäsenten osallistuminen.

A107. Vaikka valvontaympäristö voi antaa asianmukaisen perustan sisäisen valvonnan järjestelmälle ja voi auttaa pienentämään väärinkäytösriskiä, asianmukainen valvontaympäristö ei välttämättä ole tehokas pelote väärinkäytösten estämiseksi.

> **Esimerkki:**
>
> Henkilöresursseihin liittyvät toimintaperiaatteet ja menettelytavat, jotka tähtäävät pätevän talous-, laskenta- ja IT-henkilöstön rekrytoimiseen, voivat vähentää virheriskiä taloudellisen informaation käsittelyssä ja tallentamisessa. Tällaiset toimintaperiaatteet ja menettelytavat eivät ehkä kuitenkaan vähennä sitä, että ylempi johto sivuuttaa kontrolleja (esimerkiksi tuloksen esittämiseksi todellista parempana).

A108. Tilintarkastajan tekemä valvontaympäristön arviointi, siltä osin kuin se liittyy IT:n käyttöön yhteisössä, voi kattaa sellaisia asioita kuin:

- onko IT:n ohjaus ja hallinto yhteismitallista yhteisön luonteen ja monimutkaisuuden ja yhteisön IT:n mahdollistamien liiketoimintojen luonteen ja monimutkaisuuden kanssa, mukaan lukien yhteisön teknologia-alustan tai -arkkitehtuurin monimutkaisuus tai kypsyys ja se, missä määrin yhteisö nojautuu IT-sovelluksiin taloudellisen raportointinsa tukena.

- IT:n ja sille kohdistettujen resurssien hallinnon organisointi (esimerkiksi onko yhteisö investoinut asianmukaiseen IT-ympäristöön ja tarvittaviin parannuksiin tai onko palkattu riittävä määrä asianmukaiset taidot omaavia henkilöitä, myös silloin, kun yhteisö käyttää pakettiohjelmistoja (joihin on tehty vähän tai ei lainkaan muutoksia)).

Käsityksen muodostaminen yhteisön riskienarviointiprosessista (viittaus: kappaleet 22–23)

Käsitys yhteisön riskienarviointiprosessista (viittaus: kappale 22(a))

A109. Kuten kappaleessa A62 selitetään, kaikista liiketoimintariskeistä ei aiheudu olennaisen virheellisyyden riskejä. Muodostaessaan käsitystä siitä, kuinka johto ja hallintoelimet ovat tunnistaneet tilinpäätöksen laatimisen kannalta relevantteja liiketoimintariskejä ja päättäneet toimenpiteistä kyseisiin riskeihin vastaamiseksi, tilintarkastaja voi tarkastella esimerkiksi sitä, kuinka johto ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimet ovat:

- yksilöineet yhteisön tavoitteet riittävän täsmällisesti ja selkeästi, jotta on mahdollista tunnistaa ja arvioida tavoitteisiin liittyvät riskit;
- tunnistaneet yhteisön tavoitteiden saavuttamiseen kohdistuvat riskit ja analysoineet kyseiset riskit perustaksi sen määrittämiselle, kuinka riskejä tulisi hallita; ja
- ottaneet huomioon väärinkäytöksen mahdollisuuden tarkastellessaan yhteisön tavoitteiden saavuttamiseen kohdistuvia riskejä.[36]

A110. Tilintarkastaja voi tarkastella tällaisten liiketoimintariskien vaikutuksia yhteisön tilinpäätöksen laatimiseen ja muihin sen sisäisen valvonnan järjestelmään liittyviin seikkoihin.

Yhteisön riskienarviointiprosessin arvioiminen (viittaus: kappale 22(b))

Miksi tilintarkastaja arvioi, onko yhteisön riskienarviointiprosessi asianmukainen

A111. Tilintarkastajan tekemä yhteisön riskienarviointiprosessin arviointi voi auttaa häntä ymmärtämään, missä kohdin yhteisö on tunnistanut mahdollisesti esiintyviä riskejä ja kuinka se on vastannut kyseisiin riskeihin. Tilintarkastajan tekemä arviointi siitä, kuinka yhteisö tunnistaa liiketoimintariskinsä ja kuinka se arvioi kyseiset riskit ja vastaa niihin, auttaa tilintarkastajaa saamaan käsityksen siitä, onko yhteisön kohtaamat riskit tunnistettu ja arvioitu ja onko niihin vastattu asianmukaisella tavalla yhteisön luonne ja monimutkaisuus huomioon ottaen. Tämä arviointi voi myös auttaa tilintarkastajaa tilinpäätöstason ja kannanottotason olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisessa ja arvioimisessa (ks. kappale A86).

Sen arvioiminen, onko yhteisön riskienarviointiprosessi asianmukainen (viittaus: kappale 22(b))

A112. Tilintarkastajan tekemä yhteisön riskienarviointiprosessin arviointi perustuu kappaleen 22(a) mukaisesti muodostettuun käsitykseen.

Skaalautuvuus

A113. Se, onko yhteisön riskienarviointiprosessi yhteisön olosuhteissa asianmukainen yhteisön luonne ja monimutkaisuus huomioon ottaen, on tilintarkastajan ammatilliseen harkintaan perustuva asia.

> **Esimerkki:**
>
> Joissakin yksinkertaisissa yhteisöissä ja erityisesti omistajajohtoisissa yhteisöissä asianmukainen riskienarviointi voi tapahtua siten, että johto tai omistajajohtaja osallistuu siihen suoraan (johtaja tai omistajajohtaja voi esimerkiksi käyttää rutiininomaisesti aikaa kilpailijoiden toimintojen ja muun markkinoilla tapahtuvan kehityksen seuraamiseen tunnistaakseen esiin tulevia liiketoimintariskejä). Tällaisesta tämän tyyppisissä yhteisöissä tapahtuvasta riskienarvioinnista ei useinkaan dokumentoida evidenssiä formaalisti, mutta tilintarkastajan johdon kanssa käymien keskustelujen perusteella voi olla ilmeistä, että johto tosiasiassa suorittaa riskienarviointitoimenpiteitä.

[36] ISA 240, kappale 19

Käsityksen muodostaminen yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessista (viittaus: kappale 24)

Skaalautuvuus

A114. Yksinkertaisissa yhteisöissä ja erityisesti omistajajohtoisissa yhteisöissä tilintarkastajan käsitys yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessista keskittyy usein siihen, kuinka johtaja tai omistajajohtaja osallistuu toimintaan suoraan, sillä mitään muita seurantatoimintoja ei ehkä ole.

Esimerkki:

Johto voi saada asiakkailta kuukausittaisessa saldoilmoituksessa esiintyviä virheitä koskevia valituksia, ja tämä varoittaa omistajajohtajaa siitä, että asiakkaiden suorittamien maksujen viemisessä kirjanpitojärjestelmään on ajoitusongelmia.

A115. Yhteisöissä, joissa ei ole formaalia prosessia sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaa varten, sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessia koskevaan käsitykseen voi kuulua käsitys sisäisen laskentatoimen tuottaman informaation säännöllisestä läpikäynnistä, jonka on tarkoitus tukea tapaa, jolla yhteisö ehkäisee tai havaitsee virheellisyyksiä.

Käsitys yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessista (viittaus: kappale 24(a))

A116. Seikkoihin, jotka tilintarkastajan voi olla relevanttia ottaa huomioon muodostaessaan käsitystä siitä, kuinka yhteisö seuraa sisäisen valvonnan järjestelmäänsä, kuuluvat:

- seurantatoimintojen rakenne, esimerkiksi onko seuranta jaksottaista vai jatkuvaa;
- seurantatoimintojen suorittaminen ja tiheys;
- seurantatoimintojen tulosten oikea-aikainen arvioiminen sen toteamiseksi, ovatko kontrollit olleet tehokkaita; ja
- se, kuinka tunnistettuihin puutteellisuuksiin on vastattu asianmukaisilla korjaavilla toimenpiteillä, mukaan lukien tällaisten puutteellisuuksien oikea-aikainen viestiminen korjaavista toimenpiteistä vastaaville henkilöille.

A117. Tilintarkastaja voi myös tarkastella sitä, kuinka yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessissa otetaan huomioon sellaisten informaation käsittelyä koskevien kontrollien seuranta, joihin kuuluu IT:n käyttöä. Tähän voivat kuulua esimerkiksi:

- monimutkaisten IT-ympäristöjen seurantakontrollit, jotka:
  - arvioivat informaation käsittelyä koskevien kontrollien rakenteen jatkuvaa tehokkuutta ja muuttavat niitä tarvittaessa olosuhteiden muutoksia vastaavasti; tai
  - arvioivat informaation käsittelyä koskevien kontrollien toiminnan tehokkuutta.
- kontrollit, joilla seurataan informaation käsittelyä koskevissa automatisoiduissa kontrolleissa käytettäviä käyttöoikeuksia, joiden avulla toteutetaan työtehtävien eriyttäminen.
- kontrollit, joilla seurataan sitä, kuinka taloudellisen raportoinnin automatisointiin liittyvät virheet tai kontrollien puutteellisuudet tunnistetaan ja niihin vastataan.

Käsitys yhteisön sisäisestä tarkastuksesta (viittaus: kappale 24(a)(ii))

Liitteessä 4 esitetään muita huomioon otettavia seikkoja muodostettaessa käsitystä yhteisön sisäisestä tarkastuksesta.

A118. Tilintarkastajan osoittamat tiedustelut sisäisessä tarkastuksessa toimiville asiaankuuluville henkilöille auttavat häntä saamaan käsityksen sisäisen tarkastuksen tehtävien luonteesta. Jos tilintarkastaja toteaa, että sisäisen tarkastuksen tehtävät liittyvät yhteisön taloudelliseen raportointiin, hän voi muodostaa perusteellisemman käsityksen toimenpiteistä, joita sisäinen tarkastus suorittaa tai sen on määrä suorittaa, käymällä läpi sisäisen tarkastuksen tilikauden tarkastussuunnitelman, jos sellaista on, ja keskustelemalla kyseisestä suunnitelmasta asiaankuuluvien sisäisen tarkastuksen henkilöiden kanssa. Tämä käsitys yhdessä tilintarkastajan tekemistä tiedusteluista saadun informaation kanssa voi myös tuottaa informaatiota, joka on suoraan relevanttia olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisen ja arvioimisen kannalta. Jos tilintarkastaja odottaa si-

säisestä tarkastuksesta saamansa alustavan käsityksensä perusteella käyttävänsä sisäisen tarkastuksen tekemään työtä muuttaakseen suoritettavien tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta tai ajoitusta tai vähentääkseen niiden laajuutta, sovelletaan ISA 610:tä (uudistettu 2013)[37] .

Muut yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessissa käytettävän informaation lähteet

Käsitys informaation lähteistä (viittaus: kappale 24(b))

A119. Johdon seurantatoiminnossa voidaan käyttää ulkopuolisten osapuolten viestintään sisältyvää informaatiota, kuten asiakasvalituksia tai sääntelytahon kommentteja, jotka saattavat viitata ongelmiin tai tuoda esiin parannuksia vaativia alueita.

Miksi tilintarkastajalla täytyy olla käsitys yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurannassa käytettävän informaation lähteistä

A120. Tilintarkastajan käsitys sen informaation lähteistä, jota yhteisö käyttää sisäisen valvonnan järjestelmänsä seurannassa, mukaan lukien käytettävän informaation relevanssi ja luotettavuus, auttaa häntä sen arvioimisessa, onko yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessi asianmukainen. Jos johto olettaa seurannassa käytettävän informaation olevan relevanttia ja luotettavaa ilman, että tälle oletukselle on perustetta, informaatiossa mahdollisesti olevat virheet voisivat mahdollisesti johtaa siihen, että johto tekee seurantatoiminnostaan vääriä johtopäätöksiä.

Yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessin arvioiminen (viittaus: kappale 24(c))

Miksi tilintarkastaja arvioi, onko yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessi asianmukainen

A121. Tilintarkastajan arvio siitä, kuinka yhteisö toteuttaa jatkuvia ja erillisiä arviointeja kontrollien tehokkuuden seuraamiseksi, auttaa tilintarkastajaa saamaan käsityksen siitä, ovatko yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän muut komponentit olemassa ja toiminnassa, ja näin ollen auttaa saamaan käsityksen yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän muista komponenteista. Tämä arviointi voi myös auttaa tilintarkastajaa tilinpäätöstason ja kannanottotason olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisessa ja arvioimisessa (ks. kappale A86).

Sen arvioiminen, onko yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessi asianmukainen (viittaus: kappale 24(c))

A122. Tilintarkastajan arvio yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessin asianmukaisuudesta perustuu tilintarkastajan käsitykseen yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessista.

Tietojärjestelmä ja kommunikaatio sekä kontrollitoiminnot (viittaus: kappaleet 25–26)

A123. Tietojärjestelmä ja kommunikaatio -komponenttiin ja kontrollitoiminnot-komponenttiin sisältyvät kontrollit ovat pääasiassa suoria kontrolleja (ts. kontrolleja, jotka ovat riittävän täsmällisiä ehkäisemään, havaitsemaan tai korjaamaan virheellisyyksiä kannanottotasolla).

Miksi tilintarkastajalla täytyy olla käsitys tietojärjestelmästä ja kommunikaatiosta sekä kontrollitoiminnot-komponenttiin sisältyvistä kontrolleista

A124. Tilintarkastajalla täytyy olla käsitys yhteisön tietojärjestelmästä ja kommunikaatiosta, koska käsitys yhteisön periaatteista, jotka määrittelevät tilinpäätöksen laatimisen kannalta relevantit liiketapahtumien virrat, sekä muista yhteisön informaation käsittelytoimintoihin liittyvistä asioista, sekä sen arvioiminen, tukeeko komponentti asianmukaisesti yhteisön tilinpäätöksen laatimista, tukevat tilintarkastajan tekemää olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamista ja arvioimista kannanottotasolla. Tämä käsitys ja arviointi voivat myös johtaa olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiseen tilinpäätöstasolla, kun tilintarkastajan toimenpiteiden tulokset ovat ristiriidassa niihin yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmää koskeviin oletuksiin nähden, jotka voi olla muodostettu toimeksiannon hyväksymis- tai jatkamisprosessin aikana saadun informaation perusteella (ks. kappale A86).

A125. Tilintarkastajan täytyy tunnistaa kontrollitoiminnot-komponenttiin sisältyvät yksittäiset kontrollit ja arvioida niiden rakennetta ja todeta, onko kontrollit otettu käyttöön, sillä se auttaa häntä saamaan käsityksen johdon lähestymistavasta tiettyi-

[37] ISA 610 (uudistettu 2013) *Sisäisten tarkastajien tekemän työn käyttäminen*

hin riskeihin vastaamisessa ja näin ollen antaa perustan näihin riskeihin vastaavien ISA 330:n mukaan vaadittavien tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelulle ja suorittamiselle. Mitä korkeammalle riski arvioidaan ominaisriskiasteikolla, sitä vakuuttavampaa tilintarkastusevidenssin pitää olla. Vaikka tilintarkastaja ei suunnittelisi testaavansa tunnistettujen kontrollien toiminnan tehokkuutta, hänen käsityksensä kontrolleista voi kuitenkin vaikuttaa niiden aineistotarkastustoimenpiteiden luonteen, ajoituksen ja laajuuden suunnitteluun, jotka vastaavat niihin olennaisen virheellisyyden riskeihin, joita kontrollit koskevat.

Tietojärjestelmää ja kommunikointia sekä kontrollitoimintoja koskevan käsityksen ja arvioinnin iteratiivinen luonne

A126. Kuten kappaleessa A49 selitetään, tilintarkastajan käsitys yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sovellettavasta tilinpäätösnormistosta voi auttaa häntä muodostamaan alustavia odotuksia siitä, mitkä liiketapahtumien lajit, tilien saldot ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot saattavat olla merkittäviä liiketapahtumien lajeja, tilien saldoja ja tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja. Muodostaessaan kappaleen 25(a) mukaisesti käsitystä tietojärjestelmä ja kommunikointi -komponentista tilintarkastaja voi käyttää näitä alustavia odotuksia määrittääkseen sen käsityksen laajuuden, jonka hän muodostaa yhteisön informaation käsittelytoiminnoista.

A127. Tilintarkastajan käsitys tietojärjestelmästä sisältää käsityksen periaatteista, jotka määrittelevät yhteisön merkittäviin liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihin ja tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin liittyvät informaatiovirrat sekä muut niitä koskevat yhteisön informaation käsittelytoimintoihin liittyvät seikat. Tämä informaatio ja tietojärjestelmän arvioinnista saatu informaatio voivat vahvistaa tilintarkastajan odotuksia alun perin tunnistetuista merkittävistä liiketapahtumien lajeista, tilien saldoista ja tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista tai vaikuttaa näihin odotuksiin (ks. kappale A126).

A128. Muodostaessaan käsitystä siitä, kuinka merkittäviin liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihin ja tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin liittyvä informaatio kulkee yhteisön tietojärjestelmään, sen läpi ja siitä ulos, tilintarkastaja voi myös tunnistaa kontrollitoiminnot-komponenttiin sisältyviä kontrolleja, joiden tunnistamista vaaditaan kappaleen 26(a) mukaisesti. Tilintarkastajan tekemässä kontrollitoiminnot-komponenttiin sisältyvien kontrollien tunnistamisessa ja arvioinnissa voidaan aluksi keskittyä pääkirjanpitovientejä koskeviin kontrolleihin sekä kontrolleihin, joiden toiminnan tehokkuuden tilintarkastaja suunnittelee testaavansa suunnitellessaan aineistotarkastustoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta.

A129. Tilintarkastajan arvio ominaisriskistä voi myös vaikuttaa kontrollitoiminnot-komponenttiin sisältyvien kontrollien tunnistamiseen. Esimerkiksi tilintarkastajan tunnistamat merkittäviin riskeihin liittyvät kontrollit voivat olla tunnistettavissa vasta, kun tilintarkastaja on arvioinut ominaisriskin kannanottotasolla kappaleen 31 mukaisesti. Lisäksi sellaisiin riskeihin vastaavat kontrollit, joista tilintarkastaja on todennut, etteivät aineistotarkastustoimenpiteet pysty yksin tuottamaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä (kappaleen 33 mukaisesti), voivat myös olla tunnistettavissa vasta, kun tilintarkastaja on arvioinut ominaisriskit.

A130. Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiseen ja arviointiin kannanottotasolla vaikuttavat sekä:

- tilintarkastajan käsitys yhteisön informaation käsittelytoimintoja koskevista toimintaperiaatteista tietojärjestelmä ja kommunikaatio -komponentissa; että
- tilintarkastajan tekemä kontrollitoiminnot-komponenttiin sisältyvien kontrollien tunnistaminen ja arvioiminen.

Käsityksen muodostaminen tietojärjestelmästä ja kommunikaatiosta (viittaus: kappale 25)

Liitteen 3 kappaleissa 15–19 esitetään lisää tietojärjestelmään ja kommunikaatioon liittyviä huomioon otettavia seikkoja.

Skaalautuvuus

A131. Tietojärjestelmä ja siihen liittyvät liiketoimintaprosessit ovat yksinkertaisissa yhteisöissä todennäköisesti vähemmän kehittyneitä kuin suuremmissa yhteisöissä, ja niissä on todennäköisesti yksinkertaisempi IT-ympäristö; tietojärjestelmän rooli on kuitenkin aivan yhtä tärkeä. Yksinkertaisissa yhteisöissä, joissa johto osallistuu toimintaan suoraan, ei ehkä tarvita laajoja kuvauksia laskentamenettelyistä, pitkälle kehittynyttä kirjanpitoaineistoa tai kirjallisia toimintaperiaatteita. Käsityksen muodostaminen yhteisön tietojärjestelmän relevanteista osa-alueista voi sen vuoksi vaatia yksinkertaisen yhteisön tilintar-

kastuksessa vähemmän ponnisteluja ja siihen voi kuulua enemmän tiedusteluja kuin havainnointia tai asiakirjojen yksityiskohtaista tarkastamista. Käsityksen muodostaminen on kuitenkin silti tärkeää, jotta saadaan perusta muiden tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelulle ISA 330:n mukaisesti, ja se voi edelleen auttaa tilintarkastajaa olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisessa tai arvioimisessa (ks. kappale A86).

Käsityksen muodostaminen tietojärjestelmästä (viittaus: kappale 25(a))

A132. Yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmään sisältyy näkökohtia, jotka liittyvät yhteisön raportoinnin tavoitteisiin, mukaan lukien sen taloudellisen raportoinnin tavoitteet, mutta siihen voi kuulua myös näkökohtia, jotka liittyvät sen toimintaa tai säädösten ja määräysten noudattamista koskeviin tavoitteisiin silloin, kun tällaiset näkökohdat ovat relevantteja taloudellisen raportoinnin kannalta. Osana tietojärjestelmää koskevaa käsitystä muodostettava käsitys siitä, miten yhteisö saattaa liiketapahtumat alulle ja tallentaa informaatiota, voi sisältää informaatiota yhteisön järjestelmistä (sen toimintaperiaatteista), joiden tarkoituksena on vastata säädösten ja määräysten noudattamista sekä toimintaa koskeviin tavoitteisiin, koska tällainen informaatio on relevanttia tilinpäätöksen laatimisen kannalta. Lisäksi joillakin yhteisöillä voi olla tietojärjestelmiä, jotka ovat niin pitkälle integroituja, että kontrollit on mahdollista suunnitella tavalla, jolla samanaikaisesti saavutetaan taloudellista raportointia koskevat tavoitteet, säädösten ja määräysten noudattamista koskevat tavoitteet ja toiminnalliset tavoitteet sekä niiden yhdistelmät.

A133. Yhteisön tietojärjestelmää koskeva käsitys sisältää myös käsityksen resursseista, joita on määrä käyttää yhteisön informaation käsittelytoiminnoissa. Niihin osallistuvia henkilöresursseja koskevaa informaatiota, joka voi olla relevanttia tietojärjestelmän eheyteen kohdistuvia riskejä koskevan käsityksen kannalta, on esimerkiksi:

- työtä suorittavien henkilöiden pätevyys;
- se, onko resursseja riittävästi; ja
- se, onko työtehtävät eriytetty asianmukaisesti.

A134. Seikkoihin, joita tilintarkastaja voi ottaa huomioon muodostaessaan käsitystä tietojärjestelmä ja kommunikaatio -komponenttiin sisältyvistä toimintaperiaatteista, jotka määrittelevät yhteisön merkittäviin liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihin ja tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin liittyvät informaatiovirrat, kuuluu seuraavien seikkojen luonne:

(a) käsiteltäviin liiketapahtumiin, muihin tapahtumiin ja olosuhteisiin liittyvä tieto tai informaatio;

(b) kyseisen tiedon tai informaation eheyden säilyttämiseksi tapahtuva informaation käsittely; ja

(c) informaation käsittelyprosessissa käytettävät informaatioprosessit, henkilöstö ja muut resurssit.

A135. Käsityksen muodostaminen yhteisön liiketoimintaprosesseista, jotka sisältävät sen, kuinka liiketapahtumat syntyvät, auttaa tilintarkastajaa muodostamaan käsitystä yhteisön tietojärjestelmästä yhteisön olosuhteisiin nähden asianmukaisella tavalla.

A136. Tilintarkastaja voi muodostaa käsityksen tietojärjestelmästä eri tavoilla, joihin voi kuulua:

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

Automatisoidut työkalut ja menetelmät

A137. Tilintarkastaja voi käyttää myös automatisoituja menetelmiä saadakseen suoran pääsyn tai digitaalisen lataamisoikeuden yhteisön tietojärjestelmän tietokantoihin, joissa säilytetään liiketapahtumista muodostuvaa kirjanpitoaineistoa. Käyttämällä tämän informaation käsittelyyn automatisoituja työkaluja tai menetelmiä tilintarkastaja voi saada vahvistuksen muodos-

tamalleen käsitykselle siitä, kuinka liiketapahtumat kulkevat tietojärjestelmän läpi, jäljittämällä tiettyyn liiketapahtumaan tai liiketapahtumien perusjoukkoon liittyviä pääkirjanpitovientejä 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 virheellisyyden riskien tunnistamiseen.

Pääkirjanpidon ja osakirjanpitojen ulkopuolelta saatu informaatio

A138. Tilinpäätös voi sisältää informaatiota, joka on saatu pääkirjanpidon ja osakirjanpitojen ulkopuolelta. Esimerkkejä tällaisesta informaatiosta, jota tilintarkastaja voi ottaa huomioon, ovat:

- vuokrasopimuksista saatu informaatio, joka on relevanttia tilinpäätöksessä esitettävien tietojen kannalta.
- tilinpäätöksessä esitettävä informaatio, joka on tuotettu yhteisön riskienhallintajärjestelmässä.
- tilinpäätöksessä esitettävä käypiä arvoja koskeva informaatio, joka on johdon käyttämien erityisasiantuntijoiden tuottamaa.
- tilinpäätöksessä esitettävä informaatio, joka on saatu malleista tai muista tilinpäätökseen merkittyjä tai siinä esitettyjä arvioita muodostettaessa käytetyistä laskelmista, mukaan lukien kyseisissä malleissa käytetty pohjatieto ja käytetyt oletukset, kuten:
  - sisäisesti muodostetut oletukset, jotka voivat vaikuttaa omaisuuserän taloudelliseen vaikutusaikaan; tai
  - sellainen tieto kuin korkokannat, joihin vaikuttavat tekijät ovat yhteisön määräysvallan ulkopuolella.
- tilinpäätöksessä esitettävä taloudellisista malleista johdettuja herkkyysanalyyseja koskeva informaatio, joka osoittaa johdon harkinneen vaihtoehtoisia oletuksia.
- tilinpäätökseen merkittävä tai siinä esitettävä informaatio, joka on saatu yhteisön veroilmoituksista ja -aineistoista.
- tilinpäätöksessä esitettävä informaatio analyyseista, jotka on laadittu tukemaan johdon tekemää arviota yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa, kuten mahdolliset tilinpäätöksessä esitettävät tiedot tunnistetuista tapahtumista tai olosuhteista, jotka saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa.[38]

A139. Tietyt yhteisön tilinpäätökseen sisältyvät luvut tai tiedot (kuten luottoriskiä, maksuvalmiusriskiä ja markkinariskiä koskevat tiedot) saattavat perustua yhteisön riskienhallintajärjestelmästä saatavaan informaatioon. Tilintarkastajan ei kuitenkaan tarvitse ymmärtää kaikkia riskienhallintajärjestelmään liittyviä näkökohtia, ja hän käyttää ammatillista harkintaa päättäessään tarvittavasta käsityksestä.

IT:n käyttö yhteisön tietojärjestelmässä

Miksi tilintarkastaja muodostaa käsityksen tietojärjestelmän kannalta relevantista IT-ympäristöstä

A140. Tilintarkastajan käsitys tietojärjestelmästä sisältää yhteisön tietojärjestelmässä toteutuvien liiketapahtumavirtojen ja informaation käsittelyn kannalta relevantin IT-ympäristön, koska IT-sovellusten käyttö tai muut seikat IT-ympäristössä saattavat aiheuttaa IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä.

A141. Käsitys yhteisön liiketoimintamallista ja siitä, kuinka IT:n käyttö integroituu siihen, voi myös antaa hyödyllistä taustaa sille, millä tavoin ja miten laajasti tietojärjestelmään odotetaan sisältyvän IT:n käyttöä.

Käsitys IT:n käytöstä yhteisössä

A142. Tilintarkastajan käsitys IT-ympäristöstä voi keskittyä siihen, että hän tunnistaa tietojärjestelmässä tapahtuvien liiketapahtumavirtojen ja informaation käsittelyn kannalta relevantit yksittäiset IT-sovellukset ja muut IT-ympäristöön liittyvät seikat ja muodostaa käsityksen niiden luonteesta ja lukumäärästä. Muutokset liiketapahtumien virrassa tai tietojärjestelmään sisältyvässä informaatiossa voivat johtua IT-sovelluksiin tehdyistä ohjelmistomuutoksista tai kyseisten liiketapahtumien tai informaation käsittelyyn tai säilyttämiseen liittyviin tietokantoihin sisältyvään tietoon tehdyistä suorista muutoksista.

[38] ISA 570 (uudistettu), kappaleet 19–20

A143. Tilintarkastaja voi tunnistaa IT-sovellukset ja niitä tukevan IT-infrastruktuurin samalla kun hän muodostaa käsitystä siitä, miten merkittäviin liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihin ja tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin liittyvä informaatio kulkee yhteisön tietojärjestelmään, sen läpi ja ulos siitä.

Käsityksen muodostaminen yhteisön kommunikaatiosta (viittaus: kappale 25(b))

Skaalautuvuus

A144. Informaatio, jota tilintarkastaja voi ottaa huomioon muodostaessaan käsitystä yhteisön kommunikaatiosta, voidaan suuremmissa ja monimutkaisemmissa yhteisöissä saada toimintaperiaatteita koskevista käsikirjoista ja taloudellisen raportoinnin käsikirjoista.

A145. Yksinkertaisissa yhteisöissä kommunikaatio voi olla vähemmän jäsentynyttä (ei esimerkiksi ehkä käytetä formaaleja käsikirjoja), koska vastuutasoja on vähemmän ja johto on näkyvämpi ja paremmin tavoitettavissa. Yhteisön koosta riippumatta avoimet kommunikaatiokanavat edesauttavat poikkeamien raportointia ja toimimista niiden suhteen.

Sen arvioiminen, tukevatko tietojärjestelmän relevantit osa-alueet yhteisön tilinpäätöksen laatimista (viittaus: kappale 25(c))

A146. Tilintarkastajan arvio siitä, tukevatko yhteisön tietojärjestelmä ja kommunikaatio tilinpäätöksen laatimista asianmukaisella tavalla, perustuu kappaleiden 25(a)–(b) mukaisesti muodostettavaan käsitykseen.

Kontrollitoiminnot (viittaus: kappale 26)

Kontrollitoiminnot-komponenttiin sisältyvät kontrollit

Liitteen 3 kappaleissa 20 ja 21 esitetään muita kontrollitoimintoihin liittyviä huomioon otettavia seikkoja.

A147. Kontrollitoiminnot-komponentti sisältää kontrolleja, joiden tarkoituksena on varmistaa toimintaperiaatteiden (jotka myös ovat kontrolleja) asianmukainen soveltaminen yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän kaikissa muissa komponenteissa, ja niihin kuuluu sekä suoria että epäsuoria kontrolleja.

Esimerkki:

Kontrollit, jotka yhteisö on luonut sen varmistamiseksi, että sen henkilöstö hoitaa vuosittaisessa fyysisessä inventoinnissa laskennan ja kirjaamisen asianmukaisesti, liittyvät suoraan olennaisen virheellisyyden riskeihin, jotka ovat relevantteja vaihto-omaisuustilin saldon olemassaoloa ja täydellisyyttä koskevien kannanottojen kannalta.

A148. Kontrollitoiminnot-komponenttiin sisältyvien kontrollien tunnistaminen ja arviointi keskittyy informaation käsittelyä koskeviin kontrolleihin, jotka ovat yhteisön tietojärjestelmässä tapahtuvan informaation käsittelyn aikana sovellettavia kontrolleja, jotka vastaavat suoraan informaation eheyttä (ts. liiketapahtumien ja muun informaation täydellisyyttä, oikeellisuutta ja validiutta) koskeviin riskeihin. Tilintarkastajan ei kuitenkaan tarvitse tunnistaa ja arvioida kaikkia informaation käsittelyä koskevia kontrolleja liittyen toimintaperiaatteisiin, jotka määrittelevät liiketapahtumien virrat ja muut yhteisön informaation käsittelytoimintoihin liittyvät näkökohdat merkittävien liiketapahtumien lajien, tilien saldojen ja tilinpäätöksessä esitettävien tietojen osalta.

A149. Valvontaympäristössä, yhteisön riskienarviointiprosessissa tai yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessissa voi myös olla suoria kontrolleja, jotka voidaan tunnistaa kappaleen 26 mukaisesti. Kuitenkin mitä epäsuorempi suhde toisia kontrolleja tukevien kontrollien ja tarkasteltavana olevan kontrollin välillä on, sitä vähemmän tehokas kyseinen kontrolli voi olla siihen liittyvien virheellisyyksien estämisessä tai havaitsemisessa ja korjaamisessa.

Esimerkki:

Myyntipäällikön tekemä yksittäisten myymälöiden myynnistä alueittain kertovan yhteenvedon läpikäynti liittyy yleensä vain epäsuorasti olennaisen virheellisyyden riskeihin, jotka ovat relevantteja myyntituottojen täydellisyyttä koskevan kannanoton kannalta. Näin ollen yhteenvedon läpikäynti voi olla kyseisiin riskeihin vastaamisessa vähemmän tehokas kuin niihin suoremmin liittyvät kontrollit, kuten toimitusasiakirjojen täsmäyttäminen laskutusasiakirjoihin.

A150. Kappaleessa 26 vaaditaan myös, että tilintarkastaja tunnistaa ja arvioi yleiset IT-kontrollit sellaisten IT-sovellusten ja muiden IT-ympäristöön liittyvien seikkojen osalta, joihin tilintarkastaja on todennut kohdistuvan IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä, koska yleiset IT-kontrollit tukevat informaation käsittelyä koskevien kontrollien jatkuvaa tehokasta toimintaa. Yleinen IT-kontrolli ei tyypillisesti yksin riitä vastaamaan olennaisen virheellisyyden riskiin kannanottotasolla.

A151. Kontrolleja, jotka tilintarkastajan täytyy tunnistaa, joiden rakennetta hänen täytyy arvioida ja joiden käyttöönotto hänen täytyy todeta kappaleen 26 mukaisesti, ovat:

- kontrollit, joiden toiminnan tehokkuutta tilintarkastaja suunnittelee testaavansa määrittäessään aineistotarkastustoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta. Tällaisten kontrollien arvioiminen antaa perustan tilintarkastajan ISA 330:n mukaisesti tekemän kontrollitoimenpiteiden testauksen suunnittelulle. Näihin kontrolleihin kuuluvat myös sellaisiin riskeihin vastaavat kontrollit, joiden osalta aineistotarkastustoimenpiteet eivät yksin tuota tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.
- kontrollit, jotka vastaavat merkittäviin riskeihin, ja kontrollit, jotka koskevat pääkirjanpitovientejä. Tällaisten kontrollien tunnistaminen ja arvioiminen voi myös vaikuttaa tilintarkastajan käsitykseen olennaisen virheellisyyden riskeistä, mukaan lukien uusien olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen (ks. kappale A95). Tämä käsitys antaa tilintarkastajalle myös perustan niihin liittyviin arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaavien aineistotarkastustoimenpiteiden luonteen, ajoituksen ja laajuuden suunnittelulle.
- muut kontrollit, jotka tilintarkastaja katsoo ammatillisen harkintansa perusteella asiaankuuluviksi, jotta hänen on mahdollista saavuttaa kappaleessa 13 mainitut tavoitteet kannanottotason riskien osalta.

A152. Kontrollitoiminnot-komponenttiin sisältyvät kontrollit täytyy tunnistaa silloin, kun tällaiset kontrollit täyttävät yhden tai useamman kappaleeseen 26(a) sisältyvistä kriteereistä. Kuitenkin silloin, kun sama tavoite saavutetaan usean eri kontrollin avulla, ei ole tarpeen tunnistaa kaikkia tällaiseen tavoitteeseen liittyviä kontrolleja.

Kontrollitoiminnot-komponenttiin sisältyvät kontrollityypit (viittaus: kappale 26)

A153. Esimerkkejä kontrollitoiminnot-komponenttiin sisältyvistä kontrolleista ovat valtuutukset ja hyväksymiset, täsmäytykset, verifioinnit (kuten oikeellisuustarkistukset ja validointitarkistukset tai automatisoidut laskennat), työtehtävien eriyttäminen sekä fyysiset tai loogiset kontrollit, mukaan lukien omaisuuserien turvaamista koskevat kontrollit.

A154. Kontrollitoiminnot-komponenttiin voi myös sisältyä johdon luomia sellaisiin olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaavia kontrolleja, jotka liittyvät siihen, ettei tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja laadita sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. Tällaiset kontrollit voivat liittyä tilinpäätökseen sisältyvään informaatioon, joka on saatu pääkirjanpidon ja osakirjanpitojen ulkopuolelta.

A155. Riippumatta siitä, ovatko kontrollit IT-ympäristössä vai manuaalisissa järjestelmissä, kontrolleilla voi olla erilaisia tavoitteita ja niitä voidaan käyttää eri organisaatio- ja toimintotasoilla.

Skaalautuvuus (viittaus: kappale 26)

A156. Kontrollitoiminnot-komponenttiin kuuluvat kontrollit ovat yksinkertaisissa yhteisöissä todennäköisesti samankaltaisia kuin suuremmissa yhteisöissä, mutta niiden toiminnan formaaliudessa voi olla eroja. Lisäksi johto voi yksinkertaisissa yhteisöissä olla useampien kontrollien suorittajana.

Esimerkki:

Se, että vain johdolla on oikeus myöntää luottoa asiakkaille ja hyväksyä merkittävät ostot, voi toimia vahvana kontrollina tärkeille tilien saldoille ja liiketapahtumille.

A157. Yksinkertaisissa yhteisöissä, joissa on vähemmän työntekijöitä, ei ehkä ole käytännössä mahdollista toteuttaa työtehtävien eriyttämistä. Omistajajohtoisessa yhteisössä omistajajohtaja voi kuitenkin pystyä suoran osallistumisensa kautta toteuttamaan tehokkaampaa valvontaa kuin suuremmassa yhteisössä, mikä voi kompensoida yleisesti vähäisempiä mahdollisuuksia työtehtävien eriyttämiseen. Vaikka – kuten myös ISA 240:ssä selitetään – yhden henkilön ylivalta johtamisessa saattaa olla mahdollinen puutteellisuus valvonnassa, koska johdon on mahdollista sivuuttaa kontrolleja.[39]

Kontrollit, joilla vastataan olennaisen virheellisyyden riskeihin kannanottotasolla (viittaus: kappale 26(a))

Kontrollit, joilla vastataan merkittäväksi riskiksi määritettyihin riskeihin (viittaus: kappale 26(a)(i))

A158. Riippumatta siitä, suunnitteleeko tilintarkastaja testaavansa merkittäviin riskeihin vastaavien kontrollien toiminnan tehokkuutta, muodostettu käsitys johdon lähestymistavasta kyseisiin riskeihin vastaamiseksi voi antaa perustan ISA 330:n mukaisesti vaadittavien merkittäviin riskeihin vastaavien aineistotarkastustoimenpiteiden suunnittelulle ja suorittamiselle.[40] Vaikka on vähemmän todennäköistä, että merkittäviin muihin kuin rutiininomaisiin asioihin tai merkittäviin harkinnanvaraisiin asioihin liittyviin riskeihin kohdistuu rutiininomaisia kontrolleja, johdolla voi olla muita menettelytapoja, joilla on tarkoitus käsitellä tällaisia riskejä. Näin ollen tilintarkastajan käsitys siitä, onko yhteisö suunnitellut ja ottanut käyttöön muista kuin rutiininomaisista asioista tai harkinnanvaraisista asioista johtuviin merkittäviin riskeihin kohdistuvia kontrolleja, voi sisältää sen, vastaako johto riskeihin ja kuinka se vastaa niihin. Tällaisia riskeihin vastaavia toimenpiteitä voivat olla:

- kontrollit, kuten ylimmän johdon tai erityisasiantuntijoiden tekemä oletusten läpikäynti.
- dokumentoidut prosessit kirjanpidollisten arvioiden tekemiseen.
- hallintoelinten antama hyväksyntä.

Esimerkki:

Kun esiintyy kertaluonteisia tapahtumia, kuten merkittävää oikeudenkäyntiä koskevan ilmoituksen vastaanottaminen, yhteisön toimenpiteiden tarkasteluun voi kuulua sellaisia seikkoja kuin onko asia ohjattu asiaankuuluville erityisasiantuntijoille (kuten sisäiselle tai ulkoiselle juridiselle neuvonantajalle), onko tehty arvio mahdollisesta vaikutuksesta ja mitä tietoja olosuhteista ehdotetaan annettavan tilinpäätöksessä.

A159. ISA 240:ssä[41] vaaditaan, että tilintarkastajalla on käsitys kontrolleista, jotka liittyvät arvioituihin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskeihin (joita käsitellään merkittävinä riskeinä), ja selitetään edelleen, että tilintarkastajan on tärkeää muodostaa käsitys kontrolleista, jotka johto on suunnitellut ja ottanut käyttöön ja joita se pitää yllä väärinkäytösten ehkäisemiseksi ja havaitsemiseksi.

Pääkirjanpitovientejä koskevat kontrollit (viittaus: kappale 26(a)(ii))

A160. Pääkirjanpitovientejä koskevat kontrollit ovat olennaisen virheellisyyden riskeihin kannanottotasolla vastaavia kontrolleja, joita 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 muiden tilintarkastustoimenpiteiden suhteen.

---

39 ISA 240, kappale A28

40 ISA 330, kappale 21

41 ISA 240, kappaleet 28 ja A33

Esimerkki:

Yksinkertaisen yhteisön tilintarkastuksessa yhteisön tietojärjestelmä ei välttämättä ole monimutkainen eikä tilintarkastaja ehkä suunnittele luottavansa kontrollien toiminnan tehokkuuteen. Lisäksi tilintarkastaja ei ehkä ole tunnistanut mitään merkittäviä riskejä tai muita olennaisen virheellisyyden 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.

Automatisoidut työkalut ja menetelmät

A161. Manuaalisissa pääkirjajärjestelmissä muut kuin vakiomuotoiset pääkirjanpitoviennit voidaan tunnistaa tarkastamalla yksityiskohtaisesti kirjanpitokirjoja, 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 menetelmiä käyttämällä.

Esimerkki:

Yksinkertaisen yhteisön tilintarkastuksessa tilintarkastaja saattaa pystyä poimimaan yksinkertaiseen laskentataulukkoon kattavan luettelon kaikista pääkirjanpitovienneistä. Sen jälkeen hänen voi olla mahdollista lajitella pääkirjanpitoviennit käyttämällä erilaisia suodattimia, kuten valuuttamäärä, laatijan tai läpikävijän nimi, tai pelkästään tase- tai tuloslaskelmatilien väliset viennit, taikka tarkastella luetteloa sen päivämäärän mukaan, jona vienti on kirjattu pääkirjaan, mistä hänelle on apua pääkirjanpitovientеihin liittyviin tunnistettuihin riskeihin vastaamiseksi suoritettavien toimenpiteiden suunnittelussa.

Kontrollit, joiden toiminnan tehokkuutta tilintarkastaja suunnittelee testaavansa (viittaus: kappale 26(a)(iii))

A162. Tilintarkastaja määrittää, onko mitään sellaisia kannanottotason olennaisen virheellisyyden riskejä, joiden osalta ei ole mahdollista hankkia tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä yksin aineistotarkastustoimenpiteillä. Tilintarkastajan täytyy ISA 330:n[42] mukaan suunnitella ja suorittaa tällaisiin olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaavien kontrollien testausta, kun aineistotarkastustoimenpiteet eivät yksin tuota tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä kannanottotasolla. Tästä seuraa, että kun tällaisiin riskeihin vastaavia kontrolleja on olemassa, ne täytyy tunnistaa ja arvioida.

A163. Toisissa tapauksissa, kun tilintarkastaja suunnittelee ottavansa kontrollien toiminnan tehokkuuden huomioon määrittäessään aineistotarkastustoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta ISA 330:n mukaisesti, on myös tunnistettava tällaiset kontrollit, koska ISA 330:n[43] mukaan tilintarkastajan täytyy suunnitella ja suorittaa kyseisten kontrollien testausta.

Esimerkkejä:

Tilintarkastaja voi suunnitella testaavansa sellaisten kontrollien toiminnan tehokkuuden, jotka:

- koskevat rutiininomaisia liiketapahtumien lajeja, koska tällainen testaus voi olla tehokkaampaa tai toimivampaa, kun on kyse suurista määristä homogeenisia liiketapahtumia.
- koskevat yhteisön tuottaman informaation täydellisyyttä ja oikeellisuutta (esim. järjestelmässä syntyvien raporttien tuottamista koskevat kontrollit) kyseisen informaation luotettavuuden määrittämistä varten, silloin kun tilintarkastaja aikoo ottaa kyseisten kontrollien toiminnan tehokkuuden huomioon suunnitellessaan ja suorittaessaan muita tilintarkastustoimenpiteitä.
- liittyvät toimintaa sekä säädösten ja määräysten noudattamista koskeviin tavoitteisiin, silloin kun kontrollit liittyvät tietoon, jota tilintarkastaja arvioi tai käyttää tilintarkastustoimenpiteitä suorittaessaan.

[42] ISA 330, kappale 8(b)

[43] ISA 330, kappale 8(a)

A164. Myös tilinpäätöstasolla tunnistetut olennaisen virheellisyyden riskit voivat vaikuttaa tilintarkastajan suunnitelmiin testata kontrollien toiminnan tehokkuutta. Esimerkiksi jos tunnistetaan valvontaympäristöön liittyviä puutteellisuuksia, tämä voi vaikuttaa tilintarkastajan yleisiin odotuksiin suorien kontrollien toiminnan tehokkuudesta.

Muut kontrollit, jotka tilintarkastaja katsoo asianmukaisiksi (viittaus: kappale 26(a)(iv))

A165. Muihin kontrolleihin, joiden tunnistamisen, rakenteen arvioimisen ja käyttöönoton toteamisen tilintarkastaja voi katsoa asianmukaiseksi, voivat kuulua:

- kontrollit, jotka vastaavat sellaisiin riskeihin, jotka on arvioitu korkeammiksi ominaisriskiasteikolla mutta joiden ei ole todettu olevan merkittäviä riskejä;
- kontrollit, jotka liittyvät yksityiskohtaisten aineistojen ja pääkirjan täsmäyttämiseen; tai
- käyttäjäyhteisön täydentävät kontrollit, jos käytetään palveluorganisaatiota.[44]

IT-sovellusten ja muiden IT-ympäristöön liittyvien seikkojen, IT:n käytöstä johtuvien riskien sekä yleisten IT-kontrollien tunnistaminen (viittaus: kappale 26(b)–(c))

Liitteessä 5 esitetään esimerkki IT-sovellusten ja muiden IT-ympäristöön liittyvien seikkojen ominaispiirteistä sekä annetaan kyseisiin ominaispiirteisiin liittyvää ohjeistusta, joka voi olla relevanttia tunnistettaessa IT:n käytöstä johtuvien riskien kohteena olevia IT-sovelluksia ja muita IT-ympäristöön liittyviä seikkoja.

IT-sovellusten ja muiden IT-ympäristöön liittyvien seikkojen tunnistaminen (viittaus: kappale 26(b))

Miksi tilintarkastaja tunnistaa IT:n käytöstä aiheutuvat riskit sekä tunnistettuihin IT-sovelluksiin ja muihin IT-ympäristöön liittyviin seikkoihin liittyvät yleiset IT-kontrollit

A166. Käsitys IT:n käytöstä johtuvista riskeistä ja yleisistä IT-kontrolleista, jotka yhteisö on ottanut käyttöön kyseisiin riskeihin vastaamiseksi, voi vaikuttaa:

- tilintarkastajan päätökseen siitä, testataanko sellaisten kontrollien toiminnan tehokkuutta, jotka vastaavat olennaisen virheellisyyden riskeihin kannanottotasolla;

  Esimerkki:

  Silloin kun yleiset IT-kontrollit eivät ole tehokkaasti suunniteltuja tai niitä ei ole otettu asianmukaisesti käyttöön, jotta ne vastaisivat IT:n käytöstä aiheutuviin riskeihin (esim. kontrollit eivät estä tai havaitse oikeudettomia ohjelmiston muutoksia tai oikeudetonta pääsyä IT-sovelluksiin), tämä voi vaikuttaa tilintarkastajan päätökseen luottaa automatisoituihin kontrolleihin niissä IT-sovelluksissa, joihin niillä on vaikutusta.

- tilintarkastajan arvioon kontrolliriskistä kannanottotasolla;

  Esimerkki:

  Informaation käsittelyä koskevan kontrollin toiminnan jatkuva tehokkuus voi riippua tietyistä yleisistä IT-kontrolleista, jotka estävät tai havaitsevat informaation IT-käsittelyä koskevaan kontrolliin tehtäviä oikeudettomia ohjelmistonmuutoksia (ts. siihen liittyvää IT-sovellusta koskevat ohjelmistonmuutoskontrollit). Tällaisissa olosuhteissa yleisen IT-kontrollin toiminnan odotettu tehokkuus (tai sen puuttuminen) voi vaikuttaa tilintarkastajan arvioon kontrolliriskistä (kontrolliriski voi esimerkiksi olla suurempi, kun tällaisten yleisten IT-kontrollien odotetaan olevan tehottomia tai jos tilintarkastaja ei suunnittele testaavansa yleisiä IT-kontrolleja).

- tilintarkastajan strategiaan yhteisön tuottaman sellaisen informaation testaamisesta, joka on tuotettu yhteisön IT-sovelluksissa tai johon liittyy yhteisön IT-sovelluksista tulevaa informaatiota;

[44] ISA 402 *Palveluorganisaatiota käyttävän yhteisön tilintarkastuksessa huomioon otettavia seikkoja*

Esimerkki:

Kun yhteisön tuottama tilintarkastusevidenssinä käytettävä informaatio tuotetaan IT-sovelluksissa, tilintarkastaja voi päättää testata järjestelmässä syntyviä raportteja koskevia kontrolleja, mukaan lukien niiden yleisten IT-kontrollien tunnistaminen ja testaaminen, jotka vastaavat riskeihin siitä, että ohjelmistoihin tehdään epäasianmukaisia tai oikeudettomia muutoksia tai raportteihin sisältyvään tietoon tehdään suoria muutoksia.

- tilintarkastajan arvioon ominaisriskistä kannanottotasolla; tai

Esimerkki:

Kun johonkin IT-sovellukseen on tehty merkittäviä tai laajoja ohjelmointimuutoksia sovellettavan tilinpäätösnormiston uusiin tai muuttuneisiin raportointivaatimuksiin vastaamiseksi, tämä voi olla viite uusien vaatimusten ja niistä yhteisön tilinpäätökseen aiheutuvien muutosten monimutkaisuudesta. Kun tehdään tällaisia laajoja ohjelmointi- tai tietomuutoksia, myös IT-sovellukseen todennäköisesti kohdistuu IT:n käytöstä johtuvia riskejä.

- muiden tilintarkastustoimenpiteiden suunnitteluun.

Esimerkki:

Jos informaation käsittelyä koskevat kontrollit riippuvat yleisistä IT-kontrolleista, tilintarkastaja saattaa päättää testata yleisten IT-kontrollien toiminnan tehokkuuden, mikä puolestaan edellyttää tällaisten yleisten IT-kontrollien testauksen suunnittelua. Jos tilintarkastaja samoissa olosuhteissa päättää olla testaamatta yleisten IT-kontrollien toiminnan tehokkuutta tai jos yleisten IT-kontrollien odotetaan olevan tehottomia, niihin liittyviin IT:n käytöstä aiheutuviin riskeihin voi olla tarpeellista vastata suunnittelemalla aineistotarkastustoimenpiteitä. Saattaa kuitenkin olla, että IT:n käytöstä johtuviin riskeihin ei ole mahdollista vastata silloin, kun tällaiset riskit liittyvät sellaisiin riskeihin, joiden osalta aineistotarkastustoimenpiteet eivät yksin pysty tuottamaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Tällaisissa olosuhteissa tilintarkastajan voi olla tarpeellista harkita vaikutuksia tilintarkastuslausuntoon.

Sellaisten IT-sovellusten tunnistaminen, joihin kohdistuu IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä

A167. Tietojärjestelmän kannalta relevanttien IT-sovellusten osalta käsitys yksittäisten IT-prosessien luonteesta ja monimutkaisuudesta ja yhteisössä käytössä olevista yleisistä IT-kontrolleista voi auttaa tilintarkastajaa määrittämään, mihin IT-sovelluksiin yhteisö tukeutuu informaation oikean käsittelyn toteuttamiseksi ja informaation eheyden säilyttämiseksi yhteisön tietojärjestelmässä. Tällaisiin IT-sovelluksiin saattaa kohdistua IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä.

A168. Niiden IT-sovellusten tunnistamiseen, joihin kohdistuu IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä, kuuluu tilintarkastajan tunnistamien kontrollien huomioon ottaminen, koska tällaisiin kontrolleihin voi liittyä IT:n käyttöä tai ne voivat tukeutua IT:hen. Tilintarkastaja voi keskittyä siihen, sisältyykö IT-sovellukseen automatisoituja kontrolleja, joihin johto tukeutuu ja jotka tilintarkastaja on tunnistanut, mukaan lukien sellaisiin riskeihin vastaavat kontrollit, joiden osalta aineistotarkastustoimenpiteet eivät yksin tuota tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Tilintarkastaja voi myös ottaa huomioon sen, kuinka informaatiota säilytetään ja käsitellään tietojärjestelmässä merkittävien liiketapahtumien lajien, tilien saldojen ja tilinpäätöksessä esitettävien tietojen osalta ja tukeutuuko johto yleisiin IT-kontrolleihin kyseisen informaation eheyden säilyttämiseksi.

A169. Tilintarkastajan tunnistamat kontrollit voivat riippua järjestelmässä syntyvistä raporteista, jolloin kyseiset raportit tuottaviin IT-sovelluksiin voi kohdistua IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä. Toisissa tapauksissa tilintarkastaja ei ehkä suunnittele luottavansa järjestelmässä syntyviä raportteja koskeviin kontrolleihin ja suunnittelee testaavansa tällaisten raporttien input- ja output-tiedot suoraan, jolloin tilintarkastaja ei ehkä tunnista niihin liittyviin IT-sovelluksiin kohdistuvan IT:n käytöstä johtuvia riskejä.

Skaalautuvuus

A170. 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 tunnis-

tamien kontrollien luonteeseen ja laajuuteen perustuen. Myös niiden IT-sovellusten lukumäärä, joihin kohdistuu IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä, vaihtelee näihin tekijöihin perustuen.

Esimerkkejä:

- Yhteisöllä, joka käyttää ohjelmistopaketteja ja jolla ei ole pääsyä lähdekoodiin ohjelmistomuutosten tekemistä varten, ei todennäköisesti ole ohjelmistomuutoksiin liittyvää prosessia, mutta sillä voi olla prosessi tai menettelyjä ohjelmiston konfigurointia varten (esim. tilikartta, raportointiparametrit tai kynnysarvot). Lisäksi yhteisöllä voi olla prosessi tai menettelyjä, joilla hallinnoidaan pääsyä sovellukseen (esim. nimetty henkilö, jolla on hallinnolliset oikeudet ohjelmistopakettiin). Tällaisissa olosuhteissa yhteisöllä todennäköisesti ei ole tai se ei tarvitse formaaleja yleisiä IT-kontrolleja.
- Toisaalta suuremmassa yhteisössä IT:hen voidaan tukeutua laajasti ja IT-ympäristöön voi kuulua useita IT-sovelluksia, ja IT-ympäristön hallinnoimiseen käytettävät IT-prosessit voivat olla monimutkaisia (esim. on näille asioille omistautuva IT-osasto, joka kehittää ja toteuttaa ohjelmistomuutoksia ja hallinnoi pääsyoikeuksia), mukaan lukien yhteisön IT-prosesseja koskevien formaalien yleisten IT-kontrollien käyttöönotto.
- Silloin kun johto ei tukeudu automatisoituihin kontrolleihin tai yleisiin IT-kontrolleihin liiketapahtumien käsittelyssä tai tiedon ylläpitämisessä eikä tilintarkastaja ole tunnistanut mitään automatisoituja kontrolleja tai muita informaation käsittelyä koskevia kontrolleja (tai yleisistä IT-kontrolleista riippuvia kontrolleja), tilintarkastaja voi suunnitella testaavansa suoraan mitä tahansa yhteisön IT:n avulla tuottamaa informaatiota, eikä hän ehkä tunnista mitään IT-sovelluksia, joihin kohdistuisi IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä.
- Kun johto tukeutuu IT-sovellukseen tiedon käsittelyssä tai ylläpidossa ja tiedon määrä on merkittävä, ja kun johto tukeutuu IT-sovelluksen suorittamiin automatisoituihin kontrolleihin, jotka myös tilintarkastaja on tunnistanut, IT-sovellukseen todennäköisesti kohdistuu IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä.

A171. Kun yhteisön IT-ympäristö on monimutkaisempi, IT-sovellusten ja muiden IT-ympäristöön liittyvien seikkojen tunnistaminen, niihin liittyvien IT:n käytöstä aiheutuvien riskien määrittäminen sekä yleisten IT-kontrollien tunnistaminen edellyttää todennäköisesti erityisiä IT-taitoja omaavien tiimin jäsenten osallistumista. Tällainen osallistuminen on monimutkaisissa IT-ympäristöissä todennäköisesti oleellista ja sen pitää mahdollisesti olla laaja-alaista.

Sellaisten muiden IT-ympäristöön liittyvien seikkojen tunnistaminen, joihin kohdistuu IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä

A172. Muita IT-ympäristöön liittyviä seikkoja, joihin voi kohdistua IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä, ovat verkko, käyttöjärjestelmä ja tietokannat sekä tietyissä olosuhteissa IT-sovellusten väliset liittymät. Kun tilintarkastaja ei tunnista IT-sovelluksia, joihin kohdistuisi IT:n käytöstä johtuvia riskejä, muita IT-ympäristöön liittyviä seikkoja ei yleensä tunnisteta. Kun tilintarkastaja on tunnistanut IT-sovelluksia, joihin kohdistuu IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä, tunnistetaan todennäköisesti muita IT-ympäristöön liittyviä seikkoja (esim. tietokanta, käyttöjärjestelmä, verkko), koska tällaiset seikat tukevat tunnistettuja IT-sovelluksia ja ovat niiden kanssa vuorovaikutuksessa.

IT:n käytöstä aiheutuvien riskien ja yleisten IT-kontrollien tunnistaminen (viittaus: kappale 26(c))

Liitteessä 6 esitetään huomioon otettavia seikkoja muodostettaessa käsitystä yleisistä IT-kontrolleista.

A173. IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä tunnistaessaan tilintarkastaja voi ottaa huomioon tunnistetun IT-sovelluksen tai muun IT-ympäristöön liittyvän seikan luonteen sekä syyt siihen, miksi siihen kohdistuu IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä. Joidenkin tunnistettujen IT-sovellusten tai muiden IT-ympäristöön liittyvien seikkojen osalta tilintarkastaja voi tunnistaa IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä, jotka liittyvät pääasiassa oikeudettomaan pääsyyn tai oikeudettomiin ohjelmistomuutoksiin, sekä kontrolleihin jotka vastaavat tietoon tehtäviin epäasianmukaisiin muutoksiin liittyviin riskeihin (esim. riskit siitä, että suora pääsy tietokantaan mahdollistaa epäasianmukaisten muutosten tekemisen tietoon, tai riski siitä, että pystytään manipuloimaan informaatiota suoraan).

A174. IT:n käytöstä aiheutuvien riskien laajuus ja luonne vaihtelevat riippuen tunnistettujen IT-sovellusten ja muiden IT-ympäristöön liittyvien seikkojen luonteesta ja ominaispiirteistä. IT-riskejä voi syntyä, kun yhteisöllä on IT-ympäristöön liittyvien tunnistettujen seikkojen osalta käytössään ulkoisia tai sisäisiä palveluntuottajia (esim. IT-ympäristön ylläpidon ulkoistaminen kolmannelle osapuolelle tai yhteisen palvelukeskuksen käyttäminen konsernin IT-prosessien keskitettyyn hallinnointiin). IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä voidaan tunnistaa myös kyberturvallisuuteen liittyen. IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä on todennäköisemmin enemmän, kun automatisoitujen sovelluskontrollien määrä on suurempi tai ne ovat monimutkaisempia ja johto tukeutuu kyseisiin kontrolleihin enemmän liiketapahtumien tehokkaan käsittelyn tai perustana olevan informaation eheyden tehokkaan säilyttämisen toteuttamiseksi.

Kontrollitoiminnot-komponenttiin sisältyvien tunnistettujen kontrollien rakenteen arvioiminen ja käyttöönoton toteaminen (viittaus: kappale 26(d))

A175. Tunnistetun kontrollin rakenteen arvioimiseen kuuluu tilintarkastajan harkinta siitä, pystyykö kontrolli yksin tai yhdessä muiden kontrollien kanssa tehokkaasti estämään tai havaitsemaan ja korjaamaan olennaisia virheellisyyksiä (ts. valvontatavoite).

A176. Tilintarkastaja toteaa tunnistetun kontrollin käyttöönoton varmistumalla siitä, että kontrolli on olemassa ja yhteisö käyttää sitä. Tilintarkastajan ei kannata arvioida sellaisen kontrollin käyttöönottoa, jonka rakenne ei ole tehokas. Sen vuoksi tilintarkastaja arvioi ensiksi kontrollin rakenteen. Epäasianmukaisesti rakennettu kontrolli voi tarkoittaa puutteellisuutta kontrolleissa.

A177. Riskienarviointitoimenpiteisiin, joilla hankitaan tilintarkastusevidenssiä kontrollitoiminnot-komponenttiin sisältyvien tunnistettujen kontrollien rakenteesta ja käyttöönotosta, voi kuulua:

- yhteisön henkilöstölle osoitettavia tiedusteluja.
- tiettyjen kontrollien toteuttamisen havainnointia.
- asiakirjojen ja raporttien yksityiskohtaista tarkastusta.

Tiedustelut eivät kuitenkaan ole yksin riittäviä tällaisiin tarkoituksiin.

A178. Tilintarkastaja voi odottaa aiemmasta tilintarkastuksesta saamansa kokemuksen tai meneillään olevassa tilintarkastuksessa suoritettujen riskienarviointitoimenpiteiden perusteella, ettei johdolla ole tehokkaasti suunniteltuja tai käyttöönotettuja kontrolleja merkittävään riskiin vastaamiseksi. Tällaisissa tapauksissa kappaleen 26(d) vaatimuksen täyttämiseksi suoritettavat toimenpiteet voivat koostua sen toteamisesta, ettei tällaisia kontrolleja ole tehokkaasti suunniteltu tai otettu käyttöön. Jos toimenpiteiden tulokset viittaavat siihen, että kontrolleja on suunniteltu tai otettu käyttöön äskettäin, tilintarkastajan täytyy kohdistaa äskettäin suunniteltuihin tai käyttöönotettuihin kontrolleihin kappaleessa 26(b)–(d) mainitut toimenpiteet.

A179. Tilintarkastaja voi tehdä johtopäätöksen, että tehokkaasti suunniteltu ja käyttöönotettu kontrolli voi olla asianmukaista testata tarkoituksena ottaa sen toiminnan tehokkuus huomioon aineistotarkastustoimenpiteitä suunniteltaessa. Kontrollin testaamisesta ei kuitenkaan ole mitään hyötyä silloin, kun kontrollia ei ole suunniteltu tai otettu käyttöön tehokkaasti. Kun tilintarkastaja suunnittelee testaavansa jonkin kontrollin, hankittu informaatio siitä, missä määrin kontrolli vastaa olennaisen virheellisyyden riskiin (tai riskeihin), on syöttötietona tilintarkastajan tekemässä kontrolliriskin arvioinnissa kannanottotasolla.

A180. Kontrollitoiminnot-komponenttiin sisältyvien tunnistettujen kontrollien rakenteen arvioiminen ja käyttöönoton toteaminen ei riitä niiden toiminnan tehokkuuden testaamiseksi. Kun on kyse automatisoiduista kontrolleista, tilintarkastaja voi kuitenkin suunnitella testaavansa niiden toiminnan tehokkuuden tunnistamalla ja testaamalla automatisoidun kontrollin johdonmukaisen toiminnan mahdollistavia yleisiä IT-kontrolleja sen sijaan, että hän testaisi automatisoitujen kontrollien toiminnan tehokkuuden suoraan. Se, että hankitaan tilintarkastusevidenssiä siitä, että manuaalinen kontrolli on käytössä yhtenä ajankohtana, ei tuota tilintarkastusevidenssiä kontrollin toiminnan tehokkuudesta muina aikoina tarkastuksen kohteena olevalla kaudella. Kontrollien toiminnan tehokkuuden testaamista, mukaan lukien epäsuorien kontrollien testaaminen, kuvataan lähemmin ISA 330:ssä.[45]

[45] ISA 330, kappaleet 8–11

A181. Silloin kun tilintarkastaja ei suunnittele testaavansa tunnistettujen kontrollien toiminnan tehokkuutta, hänen käsityksensä voi kuitenkin auttaa sellaisten aineistotarkastustoimenpiteiden luonteen, ajoituksen ja laajuuden suunnittelussa, jotka vastaavat niihin liittyviin olennaisen virheellisyyden riskeihin.

> **Esimerkki:**
>
> Näiden riskienarviointitoimenpiteiden tulokset voivat antaa perustan tilintarkastajan harkinnalle, joka koskee perusjoukossa esiintyviä mahdollisia poikkeamia otantaa suunniteltaessa.

Yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmässä esiintyvät kontrollien puutteellisuudet (viittaus: kappale 27)

A182. Yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän kunkin komponentin arviointeja suorittaessaan[46] tilintarkastaja voi todeta, että tietyt yhteisön toimintaperiaatteet eivät ole jossakin komponentissa asianmukaisia yhteisön luonne ja olosuhteet huomioon ottaen. Tällainen toteamus voi olla viite, joka auttaa tilintarkastajaa tunnistamaan kontrolleissa olevia puutteellisuuksia. Jos tilintarkastaja on tunnistanut yhden tai useamman puutteellisuuden kontrolleissa, hän voi harkita kyseisten puutteellisuuksien vaikutusta ISA 330:n mukaisten muiden tilintarkastustoimenpiteiden suunnitteluun.

A183. Jos tilintarkastaja on tunnistanut kontrolleissa yhden tai useamman puutteellisuuden, hänen on ISA 265:n[47] mukaan ratkaistava, muodostavatko ne yksin tai yhdessä merkittävän puutteellisuuden. Tilintarkastaja käyttää ammatillista harkintaa ratkaistessaan, muodostaako puutteellisuus merkittävän puutteellisuuden kontrolleissa.[48]

> **Esimerkkejä:**
>
> Olosuhteisiin, jotka voivat olla viite kontrollien merkittävästä puutteellisuudesta, kuuluvat sellaiset seikat kuin:
>
> - sellaisen väärinkäytöksen tunnistaminen, jossa on osallisena ylintä johtoa, väärinkäytöksen suuruudesta riippumatta;
> - riittämättömiksi tunnistetut sisäiset prosessit, jotka liittyvät sisäisen tarkastuksen havaitsemien puutteellisuuksien raportointiin ja kommunikointiin;
> - aiemmin kommunikoidut puutteellisuudet, joita johto ei ole korjannut oikea-aikaisesti;
> - se, ettei johto ole vastannut merkittäviin riskeihin, esimerkiksi ettei se ole ottanut käyttöön merkittäviin riskeihin kohdistuvia kontrolleja; ja
> - aiemmin julkaistun tilinpäätöksen muuttaminen.

Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen (viittaus: kappaleet 28–37)

Miksi tilintarkastaja tunnistaa ja arvioi olennaisen virheellisyyden riskit

A184. 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.

A185. Riskienarviointitoimenpiteitä suorittamalla kerättyä informaatiota käytetään tilintarkastusevidenssinä, joka antaa perustan olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiselle ja arvioimiselle. Esimerkiksi tilintarkastusevidenssiä, joka on hankittu arvioitaessa tunnistettujen kontrollien rakennetta ja määritettäessä, onko kyseiset kontrollit otettu käyttöön kontrollitoiminnot-komponentissa, käytetään riskienarviointia tukevana tilintarkastusevidenssinä. Tällainen evidenssi antaa tilintarkastajalle myös perusteen sellaisten kokonaisnäkemykseen perustuvien toimenpiteiden suunnittelulle, jotka vastaavat olennaisen vir-

---

46 Kappaleet 21(b), 22(b), 24(c), 25(c) ja 26(d)

47 ISA 265 *Kommunikointi sisäisen valvonnan puutteellisuuksista hallintoelimille ja johdolle*, kappale 8

48 ISA 265:n kappaleissa A6–A7 esitetään viitteitä merkittävistä puutteellisuuksista sekä huomioon otettavia seikkoja ratkaistaessa, muodostaako puutteellisuus tai puutteellisuuksien yhdistelmä merkittävän puutteellisuuden.

heellisyyden riskeihin tilinpäätöstasolla, samoin kuin sellaisten muiden tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelulle ja suorittamiselle, jotka ovat luonteeltaan, ajoitukseltaan ja laajuudeltaan sellaisia, että ne vastaavat olennaisen virheellisyyden riskeihin kannanottotasolla ISA 330:n mukaisesti.

Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen (viittaus: kappale 28)

A186. Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen suoritetaan ennen niihin liittyvien mahdollisten kontrollien huomioon ottamista (ts. ominaisriski), ja tunnistaminen perustuu tilintarkastajan alustavaan harkintaan virheellisyyksistä, joiden osalta sekä niiden toteutuminen että niiden toteutuessa niiden olennaisuus on kohtuullisen mahdollista.[49]

A187. Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen antaa tilintarkastajalle myös perustan relevanttien kannanottojen määrittämiselle, mikä auttaa häntä määrittämään merkittävät liiketapahtumien lajit, tilien saldot ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot.

Kannanotot

Miksi tilintarkastaja käyttää kannanottoja

A188. Tilintarkastaja käyttää kannanottoja olennaisen virheellisyyden riskejä tunnistaessaan ja arvioidessaan ottaakseen huomioon mahdollisesti esiintyvät erityyppiset virheellisyydet. Kannanotot, joiden osalta tilintarkastaja on tunnistanut olennaisen virheellisyyden riskejä, ovat relevantteja kannanottoja.

Kannanottojen käyttäminen

A189. Olennaisen virheellisyyden riskejä tunnistaessaan ja arvioidessaan tilintarkastaja voi käyttää jäljempänä kappaleissa A190(a)–(b) 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.

A190. Kannanotot, joita tilintarkastaja käyttää arvioidessaan mahdollisesti esiintyviä erityyppisiä virheellisyyksiä, voidaan jakaa seuraaviin ryhmiin:

(a) kannanotot, jotka koskevat tilintarkastuksen kohteena olevan tilikauden aikana toteutuneita erilajisia liiketapahtumia ja muita tapahtumia ja niistä esitettäviä tietoja:

(i) tapahtuminen – kirjatut tai esitetyt liiketapahtumat ja muut tapahtumat ovat toteutuneet ja tällaiset liiketapahtumat ja muut tapahtumat kuuluvat yhteisölle.

(ii) täydellisyys – kaikki liiketapahtumat ja muut tapahtumat, jotka olisi pitänyt kirjata, on kirjattu, ja kaikki niihin liittyvät tiedot, jotka olisi pitänyt esittää tilinpäätöksessä, on esitetty siinä.

(iii) oikeellisuus – kirjattuihin liiketapahtumiin ja muihin tapahtumiin liittyvät rahamäärät ja muu tieto on kirjattu asianmukaisesti, ja niihin liittyvät tilinpäätöksessä esitettävät tiedot on määritetty ja kuvattu asianmukaisesti.

(iv) katko – liiketapahtumat ja muut tapahtumat on kirjattu oikealle tilikaudelle.

(v) luokittelu – liiketapahtumat ja muut tapahtumat on kirjattu oikeille tileille.

(vi) esittämistapa – liiketapahtumat ja muut tapahtumat on yhdistelty tai jaoteltu asianmukaisesti ja kuvattu selvästi, ja niihin liittyvät tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ovat relevantteja ja ymmärrettäviä sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset huomioon ottaen.

(b) kannanotot, jotka koskevat tilien saldoja tilikauden lopussa ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja:

(i) olemassaolo – varat, velat ja oma pääoma ovat olemassa.

(ii) oikeudet ja velvoitteet – yhteisö hallitsee varoja tai sillä on määräysvalta niitä koskeviin oikeuksiin, ja velat ovat yhteisön velvoitteita.

[49] ISA 200, kappale A16

(iii) täydellisyys – kaikki varat, velat ja oma pääoma, jotka olisi pitänyt kirjata, on kirjattu, ja kaikki niihin liittyvät tiedot, jotka olisi pitänyt esittää tilinpäätöksessä, on esitetty siinä.

(iv) oikeellisuus, arvostaminen ja kohdistaminen – varat, velat ja oma pääoma 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.

(v) luokittelu – varat, velat ja oma pääoma on kirjattu oikeille tileille.

(vi) esittämistapa – varat, velat ja oma pääoma on yhdistelty tai jaoteltu asianmukaisesti ja kuvattu selvästi, ja niihin liittyvät tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ovat relevantteja ja ymmärrettäviä sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset huomioon ottaen.

A191. Tilintarkastaja voi käyttää edellä kappaleissa A190(a)-(b) kuvattuja kannanottoja tarpeen mukaan muokattuina myös harkitessaan, mitä erityyppisiä virheellisyyksiä voi esiintyä sellaisissa tilinpäätöksessä esitettävissä tiedoissa, jotka eivät suoraan liity kirjattuihin liiketapahtumien lajeihin, muihin tapahtumiin tai tilien saldoihin.

Esimerkki:

Esimerkki tällaisesta tilinpäätöksessä esitettävästä tiedosta on, että yhteisöä voidaan sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan vaatia kuvaamaan altistumistaan rahoitusinstrumenteista aiheutuville riskeille, mukaan lukien riskien syntymistapa, riskien hallinnan tavoitteet, periaatteet ja prosessit sekä riskien mittaamiseen käytettävät menetelmät.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A192. Julkisen sektorin yhteisöjen tilinpäätöstä koskevissa kannanotoissaan johto voi kappaleessa A190(a)–(b) kuvattujen kannanottojen lisäksi usein esittää kannanottonaan, että liiketapahtumat ja muut tapahtumat on toteutettu säädöksen, määräyksen tai muun sitovan normin mukaisesti. Tällaiset kannanotot saattavat kuulua tilintarkastuksen piiriin.

Olennaisen virheellisyyden riskit tilinpäätöstasolla (viittaus: kappaleet 28(a) ja 30)

Miksi tilintarkastaja tunnistaa ja arvioi olennaisen virheellisyyden riskit tilinpäätöstasolla

A193. Tilintarkastaja tunnistaa olennaisen virheellisyyden riskejä tilinpäätöstasolla sen määrittämiseksi, onko riskeillä laaja-alainen vaikutus tilinpäätökseen ja vaadittaisiinko sen vuoksi ISA 330:n mukaisia kokonaisnäkemykseen perustuvia toimenpiteitä.[50]

A194. Lisäksi tilinpäätöstasolla olevat olennaisen virheellisyyden riskit voivat vaikuttaa myös yksittäisiin kannanottoihin, ja näiden riskien tunnistaminen voi auttaa tilintarkastajaa arvioimaan olennaisen virheellisyyden riskejä kannanottotasolla ja suunnittelemaan tunnistettuihin riskeihin vastaavia tilintarkastustoimenpiteitä.

Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen tilinpäätöstasolla

A195. Olennaisen virheellisyyden riskit tilinpäätöstasolla tarkoittavat riskejä, jotka liittyvät laaja-alaisesti tilinpäätökseen kokonaisuutena ja mahdollisesti vaikuttavat useampaan kannanottoon. Tämän luonteiset riskit eivät välttämättä ole yhdistettävissä tiettyihin kannanottoihin liiketapahtumien lajin, tilin saldon tai tilinpäätöksessä esitettävän tiedon tasolla (esim. riski siitä, että johto sivuuttaa kontrolleja). Ne edustavat ennemminkin olosuhteita, jotka voivat laaja-alaisesti kasvattaa olennaisen virheellisyyden riskejä kannanottotasolla. Tilintarkastajan arviointi siitä, liittyvätkö tunnistetut riskit laaja-alaisesti tilinpäätökseen, tukee hänen arviotaan olennaisen virheellisyyden riskeistä tilinpäätöstasolla. Toisissa tapauksissa voidaan tunnistaa myös useiden kannanottojen olevan alttiita riskille, ja tämä voi näin ollen vaikuttaa tilintarkastajan tekemään riskien tunnistamiseen ja olennaisen virheellisyyden riskien arvioimiseen kannanottotasolla.

[50] ISA 330, kappale 5

Esimerkki:

Yhteisön liiketoiminta on ollut tappiollista ja sillä on maksuvalmiusongelmia, ja se on riippuvainen rahoituksesta, joka ei vielä ole varmistunut. Tällaisissa olosuhteissa tilintarkastaja saattaa todeta, että toiminnan jatkuvuuteen perustuvasta laskentaperusteesta aiheutuu olennaisen virheellisyyden riski tilinpäätöstasolla. Tässä tilanteessa tilinpäätösnormistoa voi olla tarpeellista soveltaa likvidaatioarvoihin perustuen, mikä todennäköisesti vaikuttaisi laaja-alaisesti kaikkiin kannanottoihin.

A196. Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiseen ja arvioimiseen tilinpäätöstasolla vaikuttaa tilintarkastajan käsitys yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä, erityisesti hänen käsityksensä valvontaympäristöstä, yhteisön riskienarviointiprosessista ja yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessista; sekä:

- siihen liittyvien, kappaleiden 21(b), 22(b), 24(c) ja 25(c) mukaan vaadittavien arviointien tulokset; ja
- mahdolliset kappaleen 27 mukaisesti tunnistetut kontrollien puutteellisuudet.

Tilinpäätöstasolla riskejä voi aiheutua erityisesti valvontaympäristössä olevista puutteellisuuksista taikka ulkoisista tapahtumista tai olosuhteista kuten heikentyvästä taloudellisesta tilanteesta.

A197. Väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskit voivat olla tilintarkastajalle erityisen relevantteja hänen arvioidessaan olennaisen virheellisyyden riskejä tilinpäätöstasolla.

Esimerkki:

Tilintarkastaja saa johdolle osoittamiensa tiedustelujen perusteella sen käsityksen, että yhteisön tilinpäätöstä on määrä käyttää lainanantajien kanssa käytävissä keskusteluissa, joiden tarkoituksena on turvata jatkorahoitus käyttöpääoman säilyttämiseksi. Sen vuoksi tilintarkastaja voi todeta, että alttius ominaisriskiin vaikuttavista väärinkäytöksen riskitekijöistä johtuvalle virheellisyydelle on lisääntynyt (ts. tilinpäätöksen alttius olennaiselle virheellisyydelle, joka johtuu vilpillisestä taloudellisesta raportoinnista kuten varojen ja tuottojen esittäminen todellista suurempina tai velkojen ja kulujen esittäminen todellista pienempinä tarkoituksena varmistaa rahoituksen saaminen).

A198. Tilintarkastajalla olevan käsityksen valvontaympäristöstä ja muista sisäisen valvonnan järjestelmän komponenteista, niihin liittyvät arvioinnit mukaan lukien, perusteella voi herätä epäilys, ettei hän pysty hankkimaan tilintarkastusevidenssiä tilintarkastuslausunnon perustaksi, tai se voi johtaa toimeksiannosta luopumiseen silloin, kun luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista.

Esimerkkejä:

- Tilintarkastajalla on yhteisön valvontaympäristön arvioinnin tuloksena yhteisön johdon rehellisyyteen liittyviä huolenaiheita, jotka voivat olla niin vakavia, että niiden vuoksi hänen johtopäätöksenään on, että riski tilinpäätöksen esittämisestä tahallisesti virheellisenä on niin suuri, ettei tilintarkastusta voida suorittaa.
- Tilintarkastaja toteaa yhteisön tietojärjestelmän ja kommunikaation arvioimisen perusteella, että IT-ympäristöön tehtyjä merkittäviä muutoksia on johdettu kehnosti niin, etteivät johto ja hallintoelimet juurikaan ole valvoneet niitä. Tilintarkastaja tekee johtopäätöksen, että yhteisön kirjanpitoaineiston kuntoon ja luotettavuuteen liittyy merkittäviä huolenaiheita. Tällaisissa olosuhteissa tilintarkastaja voi todeta olevan epätodennäköistä, että tilinpäätöstä koskevan vakiomuotoisen lausunnon tueksi olisi saatavissa tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

A199. ISA 705:ssä (uudistettu)[51] esitetään vaatimukset ja annetaan ohjeistusta sen ratkaisemisesta, onko tilintarkastajan tarpeellista esittää varauman sisältävä lausunto tai jättää lausunto antamatta tai – niin kuin joissakin tapauksissa voi olla tarpeen – luopua toimeksiannosta silloin, kun luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista.

[51] ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen*

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A200. Riskien tunnistamiseen tilinpäätöstasolla voi julkisen sektorin yhteisöissä kuulua poliittiseen ilmastoon, yleiseen etuun ja julkisen ohjelman vaikuttavuuteen liittyvien seikkojen huomioon ottamista.

Olennaisen virheellisyyden riskit kannanottotasolla (viittaus: kappale 28(b))

Liitteessä 2 on esimerkkejä tapahtumista tai olosuhteista, jotka ominaisriskitekijöiden yhteydessä voivat olla viite alttiudesta virheellisyydelle, joka saattaa olla olennainen.

A201. Olennaisen virheellisyyden riskit, jotka eivät liity laaja-alaisesti tilinpäätökseen, ovat kannanottotason olennaisen virheellisyyden riskejä.

Relevantit kannanotot ja merkittävät liiketapahtumien lajit, tilien saldot ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot
(viittaus: kappale 29)

Miksi relevantit kannanotot ja merkittävät liiketapahtumien lajit, tilien saldot ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot määritetään

A202. Relevanttien kannanottojen ja merkittävien liiketapahtumien lajien, tilien saldojen ja tilinpäätöksessä esitettävien tietojen määrittäminen muodostaa perustan kappaleen 25(a) mukaan vaadittavalle tilintarkastajan yhteisön tietojärjestelmästä muodostaman käsityksen laajuudelle. Tämä käsitys voi lisäksi auttaa tilintarkastajaa olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisessa ja arvioimisessa (ks. A86).

Automatisoidut työkalut ja menetelmät

A203. Tilintarkastaja voi käyttää automatisoituja menetelmiä apuna merkittävien liiketapahtumien lajien, tilien saldojen ja tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tunnistamisessa.

Esimerkkejä:

- Koko liiketapahtumista koostuva perusjoukko voidaan analysoida automatisoituja työkaluja ja menetelmiä käyttäen käsityksen saamiseksi liiketapahtumien luonteesta, lähteestä, koosta ja volyymista. Automatisoituja menetelmiä käyttämällä tilintarkastaja voi esimerkiksi havaita, että tili, jonka saldo on nolla tilikauden lopussa, on sisältänyt useita tilikauden aikaisia toisensa kumoavia liiketapahtumia ja pääkirjanpitovientejä, mikä saattaa olla viite siitä, että kyseinen tilin saldo tai liiketapahtumien laji saattaa olla merkittävä (esim. palkkojen selvittelytili). Tällä samalla palkkojen selvittelytilillä saatetaan myös havaita johdolle (ja muulle henkilöstölle) maksettuja kulukorvauksia, jotka voisivat olla merkittävä tilinpäätöksessä esitettävä tieto, koska kyseiset maksut suoritetaan lähipiiriin kuuluville osapuolille.
- Myyntituottoihin sisältyvien tapahtumien koko perusjoukkoa analysoimalla tilintarkastaja voi tunnistaa helpommin sellaisen merkittävän liiketapahtumien lajin, jota ei ole aiemmin tunnistettu.

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot, jotka saattavat olla merkittäviä

A204. Merkittäviin tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin kuuluu sekä määrällisiä että laadullisia tietoja, joita koskee yksi tai useampi relevantti kannanotto. Esimerkkejä tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista, joihin liittyy laadullisia näkökohtia ja joihin voi liittyä relevantteja kannanottoja ja joita tilintarkastaja voi sen vuoksi pitää merkittävinä, ovat seuraavia seikkoja koskevat tiedot:

- taloudellisissa vaikeuksissa olevan yrityksen maksuvalmius ja velkojen kovenantit.
- arvonalentumistappion kirjaamiseen johtaneet tapahtumat tai olosuhteet.
- keskeiset arviointiepävarmuuden lähteet, mukaan lukien tulevaisuutta koskevat oletukset.
- tilinpäätöksen laatimisperiaatteessa tapahtuneen muutoksen luonne ja muut sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan vaadittavat relevantit tiedot, esimerkiksi kun uusilla taloudellista raportointia koskevilla vaatimuksilla odotetaan olevan merkittävä vaikutus yhteisön taloudelliseen asemaan ja taloudelliseen tulokseen.

- osakeperusteisia maksuja koskevat järjestelyt, mukaan lukien informaatio kirjattujen lukujen määrittämistavasta sekä muut relevantit tiedot.
- lähipiiriin kuuluvat osapuolet ja lähipiiriliiketoimet.
- herkkyysanalyysi, mukaan lukien yhteisön arvonmääritysmenetelmissä käytettyjen oletusten muutosten vaikutukset, jotta käyttäjien on mahdollista ymmärtää tilinpäätökseen merkityn tai siinä esitetyn luvun määrittämiseen liittyvä epävarmuus.

Olennaisen virheellisyyden riskien arvioiminen kannanottotasolla

Ominaisriskin arvioiminen (viittaus: kappaleet 31–33)

Virheellisyyden todennäköisyyden ja suuruuden arvioiminen (viittaus: kappale 31)

Miksi tilintarkastaja arvioi virheellisyyden todennäköisyyden ja suuruuden

A205. Tilintarkastaja arvioi tunnistettujen olennaisen virheellisyyden riskien osalta virheellisyyden todennäköisyyden ja suuruuden, koska virheellisyyden toteutumisen todennäköisyyden ja mahdollisen virheellisyyden suuruuden yhteisvaikutuksen merkittävyys määrää sen, mihin tunnistetun riskin arvioidaan sijoittuvan ominaisriskiasteikolla, mikä antaa tilintarkastajalle tietoa riskiin vastaavien tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelua varten.

A206. Tunnistettujen olennaisen virheellisyyden riskien ominaisriskin arvioiminen auttaa tilintarkastajaa myös merkittävien riskien määrittämisessä. Tilintarkastaja määrittää merkittävät riskit, koska ISA 330:n ja muiden ISA-standardien mukaan merkittäviin riskeihin vastaamiseksi vaaditaan erityisiä toimenpiteitä.

A207. Ominaisriskitekijät vaikuttavat tilintarkastajan arvioon virheellisyyden todennäköisyydestä ja suuruudesta kannanottotasolla tunnistettujen olennaisen virheellisyyden riskien osalta. Mitä alttiimpi liiketapahtumien laji, tilin saldo tai tilinpäätöksessä esitettävä tieto on olennaiselle virheellisyydelle, sitä korkeammaksi ominaisriski todennäköisesti arvioidaan. Sen huomioon ottaminen, missä määrin ominaisriskitekijät vaikuttavat kannanoton alttiuteen virheellisyydelle, auttaa tilintarkastajaa arvioimaan asianmukaisesti olennaisen virheellisyyden riskien ominaisriskin kannanottotasolla ja suunnittelemaan täsmällisemmät toimenpiteet tällaiseen riskiin vastaamiseksi.

Ominaisriskiasteikko

A208. Ominaisriskiä arvioidessaan tilintarkastaja käyttää ammatillista harkintaa määrittäessään virheellisyyden todennäköisyyden ja suuruuden yhteisvaikutuksen merkittävyyttä.

A209. Tiettyyn olennaisen virheellisyyden riskiin kannanottotasolla liittyvä arvioitu ominaisriski kuvastaa harkintaan perustuvaa ratkaisua riskin sijainnista ominaisriskiasteikolla vaihteluvälillä alemmasta ylempään. Harkintaan perustuva ratkaisu siitä, mihin vaihteluvälin kohtaan ominaisriskin arvioidaan sijoittuvan, voi vaihdella yhteisön luonteen, koon ja monimutkaisuuden perusteella, ja siinä otetaan huomioon virheellisyyden arvioitu todennäköisyys ja suuruus sekä ominaisriskitekijät.

A210. Arvioidessaan virheellisyyden todennäköisyyttä tilintarkastaja arvioi virheellisyyden toteutumisen mahdollisuutta ominaisriskitekijöiden perusteella.

A211. Arvioidessaan virheellisyyden 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 kokonsa, luonteensa tai olosuhteiden ansiosta).

A212. Tilintarkastaja käyttää mahdollisen virheellisyyden todennäköisyyden ja suuruuden yhteisvaikutuksen merkittävyyttä sen määrittämiseen, mihin kohtaan ominaisriskin arvioidaan sijoittuvan ominaisriskiasteikolla (ts. vaihteluvälillä). Mitä suurempi on todennäköisyyden ja suuruuden yhteisvaikutus, sitä korkeammaksi ominaisriski arvioidaan; mitä pienempi on todennäköisyyden ja suuruuden yhteisvaikutus, sitä pienemmäksi ominaisriski arvioidaan.

A213. Se, että riski voitaisiin arvioida korkeammalle tasolle ominaisriskiasteikolla, ei tarkoita, että sekä suuruus että todennäköisyys pitäisi arvioida suureksi. Pikemminkin olennaisen virheellisyyden suuruuden ja todennäköisyyden leikkauspiste omi-

naisriskiasteikolla määrää, onko arvioitu ominaisriski ominaisriskiasteikon korkeammalla vai matalammalla kohdalla. Suuremmaksi arvioitu ominaisriski voi syntyä myös todennäköisyyden ja suuruuden erilaisista kombinaatioista, esimerkiksi pienemmästä todennäköisyydestä mutta erittäin suuresta koosta.

A214. Kehittääkseen asianmukaisia strategioita olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi tilintarkastaja voi jaotella olennaisen virheellisyyden riskit ominaisriskiä koskevien arvioiden perusteella ryhmiin ominaisriskiasteikolla. Näille ryhmille voidaan antaa erilaisia nimityksiä. Siitä riippumatta, miten riskit on ryhmitelty, tilintarkastajan arvio ominaisriskistä on asianmukainen silloin, kun olennaisen virheellisyyden riskeihin kannanottotasolla vastaavat tilintarkastustoimenpiteet ovat rakenteeltaan ja toteutukseltaan sellaisia, että niillä vastataan arvioituun ominaisriskiin ja kyseiseen arvioon johtaneisiin syihin asianmukaisella tavalla.

Laaja-alaiset olennaisen virheellisyyden riskit kannanottotasolla (viittaus: kappale 31(b))

A215. Arvioidessaan tunnistettuja olennaisen virheellisyyden riskejä kannanottotasolla tilintarkastaja voi päätyä siihen, että jotkin olennaisen virheellisyyden riskit liittyvät laaja-alaisemmin tilinpäätökseen kokonaisuutena ja mahdollisesti vaikuttavat useaan kannanottoon, jolloin hän voi päivittää tilinpäätöstasolla tehdyn olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisen.

A216. Olosuhteissa, joissa olennaisen virheellisyyden riskit tunnistetaan tilinpäätöstason riskeiksi, koska niillä on laaja-alainen vaikutus useaan kannanottoon, ja ne pystytään yhdistämään tiettyihin kannanottoihin, tilintarkastajan täytyy ottaa kyseiset riskit huomioon arvioidessaan olennaisen virheellisyyden riskien ominaisriskiä kannanottotasolla.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A217. Käyttäessään ammatillista harkintaa olennaisen virheellisyyden riskejä arvioidessaan julkisen sektorin tilintarkastajat voivat ottaa huomioon määräysten ja ohjeiden monimutkaisuuden sekä riskit viranomaisohjeiden noudattamatta jättämisestä.

Merkittävät riskit (viittaus: kappale 32)

Miksi merkittävät riskit määritetään ja miten ne vaikuttavat tilintarkastukseen

A218. Merkittävien riskien määrittäminen mahdollistaa sen, että tilintarkastaja kiinnittää enemmän huomiota ominaisriskiasteikon yläpäässä oleviin riskeihin suorittamalla tiettyjä vaadittavia toimenpiteitä, kuten:

- merkittäviin riskeihin vastaavat kontrollit on tunnistettava kappaleen 26(a)(i) mukaisesti, ja on arvioitava kappaleen 26(d) mukaisesti, onko kontrolli suunniteltu tehokkaasti ja otettu käyttöön.
- ISA 330:n mukaan merkittäviin riskeihin vastaavat kontrollit on testattava tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella (kun tilintarkastaja aikoo luottaa kyseisten kontrollien toiminnan tehokkuuteen) ja on suunniteltava ja suoritettava aineistotarkastustoimenpiteitä, joilla nimenomaisesti vastataan tunnistettuun merkittävään riskiin.[52]
- ISA 330:n mukaan tilintarkastajan on hankittava sitä vakuuttavampaa tilintarkastusevidenssiä mitä suuremmaksi hän on arvioinut riskin.[53]
- ISA 260:n (uudistettu) mukaan tilintarkastajan on kommunikoitava tunnistamistaan merkittävistä riskeistä hallintoelinten kanssa.[54]
- ISA 701:n mukaan tilintarkastajan on otettava merkittävät riskit huomioon määrittäessään, mitkä olivat tilintarkastajalta merkittävää huomiota vaatineet seikat, jotka mahdollisesti ovat tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja.[55]
- Toimeksiannosta vastuullisen henkilön tekemä oikea-aikainen tilintarkastusdokumentaation läpikäynti sopivissa vaiheissa tilintarkastusta mahdollistaa sen, että merkittävät seikat, mukaan lukien merkittävät riskit, ratkaistaan oikea-

52 ISA 330, kappaleet 15 ja 21

53 ISA 330, kappale 7(b)

54 ISA 260 (uudistettu), kappale 15

55 ISA 701 *Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksessa*, kappale 9

aikaisesti toimeksiannosta vastuullista henkilöä tyydyttävällä tavalla tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä.[56]

- ISA 600:n (uudistettu) mukaan konsernin tilintarkastajan on arvioitava tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelun ja suorittamisen asianmukaisuus sellaisilla alueilla, joilla konsernitilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskit on arvioitu suuremmiksi tai joilla on merkittäviä riskejä ja joiden osalta konsernin osan tilintarkastaja päättää suoritettavista tilintarkastustoimenpiteistä.[57]

Merkittävien riskien määrittäminen

A219. Merkittäviä riskejä määrittäessään tilintarkastaja voi ensiksi tunnistaa ne arvioidut olennaisen virheellisyyden riskit, jotka on arvioitu korkealle ominaisriskiasteikolla, saadakseen perustan sen harkitsemiselle, mitkä riskit saattavat sijoittua lähelle asteikon yläpäätä. Se, miten riski sijoittuu lähelle ominaisriskiasteikon yläpäätä, vaihtelee yhteisöjen välillä eikä välttämättä ole yhteisön osalta sama eri tilikausilla. Se voi riippua yhteisön, jonka riskiä ollaan arvioimassa, luonteesta ja olosuhteista.

A220. Sen määrittäminen, mitkä arvioiduista olennaisen virheellisyyden riskeistä ovat lähellä ominaisriskiasteikon yläpäätä ja ovat sen vuoksi merkittäviä riskejä, perustuu ammatilliseen harkintaan, paitsi jos riski on sen tyyppinen, että sitä on käsiteltävä merkittävänä riskinä jonkin muun ISA-standardin vaatimusten mukaisesti. ISA 240 sisältää lisää vaatimuksia ja ohjeistusta, jotka liittyvät väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiseen.[58]

Esimerkki:

- Supermarketin käteisvaroihin katsottaisiin yleensä liittyvän suuri mahdollisen virheellisyyden todennäköisyys (käteisvarojen väärinkäytön riskistä johtuen), mutta virheellisyys olisi tyypillisesti kooltaan hyvin pieni (myymälöissä käsiteltävien käteisvarojen vähäisestä määrästä johtuen). Näiden kahden tekijän yhdistelmän sijainti ominaisriskiasteikolla ei todennäköisesti johtaisi käteisvarojen olemassaolon määrittämiseen merkittäviksi riskiksi.
- Yhteisöllä on käynnissä neuvottelut liiketoimintasegmentin myynnistä. Tilintarkastaja harkitsee tämän vaikutusta liikearvon arvonalentumiseen ja saattaa todeta, että mahdollisen virheellisyyden todennäköisyys ja suuruus kasvavat johtuen ominaisriskitekijöistä subjektiivisuus, epävarmuus taikka alttius johdon tarkoitushakuisuudelle tai muille väärinkäytöksen riskitekijöille. Tämä saattaa johtaa liikearvon arvonalentumisen määrittämiseen merkittäväksi riskiksi.

A221. Tilintarkastaja ottaa ominaisriskiä arvioidessaan huomioon myös ominaisriskitekijöiden suhteelliset vaikutukset. Mitä pienempi on ominaisriskitekijöiden vaikutus, sitä pienempi arvioitu riski todennäköisesti on. Olennaisen virheellisyyden riskejä, joiden ominaisriski voidaan arvioida suurehkoksi ja jotka saatetaan näin ollen määrittää merkittäviksi riskeiksi, voi aiheutua esimerkiksi sellaisista seikoista kuin:

- liiketapahtumat, joille on useita hyväksyttäviä kirjanpitokäsittelytapoja ja valintaan niiden välillä liittyy subjektiivisuutta.
- kirjanpidolliset arviot, joihin liittyy paljon arviointiepävarmuutta tai monimutkaisia malleja.
- sen tiedon keruun ja käsittelyn monimutkaisuus, josta tilin saldon koostuu.
- tilien saldot tai esitettävät määrälliset tiedot, joihin liittyy monimutkaisia laskelmia.
- tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, johon voi liittyä erilaisia tulkintoja.
- yhteisön liiketoiminnassa tapahtuneet muutokset, joihin liittyy kirjanpitoa koskevia muutoksia, esimerkiksi sulautumiset ja yritysostot.

[56] ISA 220 (uudistettu), kappaleet 32 ja A87–A89

[57] ISA 600 (uudistettu), kappale 42

[58] ISA 240, kappaleet 26–28

Riskit, joiden osalta aineistotarkastustoimenpiteet eivät yksin tuota tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä (viittaus: kappale 33)

Miksi on tunnistettava riskit, joiden osalta aineistotarkastustoimenpiteet eivät yksin tuota tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä

A222. Olennaisen virheellisyyden riskin luonteesta ja kyseiseen riskiin vastaavista kontrollitoiminnoista johtuen joissakin olosuhteissa ainoa tapa hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä on testata kontrollien toiminnan tehokkuutta. Näin ollen tilintarkastajalta edellytetään tällaisten riskien tunnistamista, koska tällä on vaikutusta olennaisen virheellisyyden riskeihin kannanottotasolla vastaavien ISA 330:n mukaisten tilintarkastustoimenpiteiden suunnitteluun ja suorittamiseen.

A223. Kappaleessa 26(a)(iii) vaaditaan myös sellaisiin riskeihin vastaavien kontrollien tunnistamista, joiden osalta aineistotarkastustoimenpiteet eivät yksin tuota tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, koska tilintarkastajan täytyy ISA 330:n[59] mukaan suunnitella ja suorittaa tällaisten kontrollien testausta.

Niiden riskien määrittäminen, joiden osalta aineistotarkastustoimenpiteet eivät yksin tuota tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä

A224. Silloin kun rutiininomaisten liiketapahtumien käsittely on pitkälle 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 kuten tietojärjestelmässä, johon kuuluvat IT-sovellukset ovat pitkälle integroituja. Tällaisissa tapauksissa:

- tilintarkastusevidenssiä saattaa olla saatavissa vain sähköisessä muodossa ja sen 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 suurempi, jos asianmukaiset kontrollit eivät toimi tehokkaasti.

Esimerkki:

Tietoliikennealalla toimivan yhteisön myyntituotoista ei tyypillisesti ole mahdollista hankkia yksin aineistotarkastustoimenpiteiden perusteella tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Tämä johtuu siitä, että evidenssi puhelu- tai tiedonsiirtotoiminnasta ei ole havainnoitavissa olevassa muodossa. Sen sijaan suoritetaan tyypillisesti huomattava määrä kontrollien testausta sen toteamiseksi, että puhelujen aloitus ja lopetus sekä tiedonsiirtotoiminta rekisteröidään oikein (esim. puhelun kesto tai latausmäärät) ja kirjataan oikein yhteisön laskutusjärjestelmään.

A225. ISA 540:ssä (uudistettu) on lisää kirjanpidollisiin arvioihin liittyvää ohjeistusta riskeistä, joiden osalta aineistotarkastustoimenpiteet eivät yksin tuota tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.[60] Kirjanpidollisten arvioiden osalta tämä ei ehkä liity pelkästään automatisoituun käsittelyyn vaan voi olla sovellettavissa myös monimutkaisiin malleihin.

Kontrolliriskin arvioiminen (viittaus: kappale 34)

A226. 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 kontrollitoiminnot-komponenttiin sisältyvien tunnistettujen kontrollien rakenteesta ja siihen, että hän toteaa, että ne on otettu käyttöön. Kun tilintarkastaja on testannut kontrollien toiminnan tehokkuuden ISA 330:n mukaisesti, hän pystyy vahvistamaan alkuperäisen odotuksensa kontrollien toiminnan tehokkuudesta. Jos kontrollit eivät toimi tehokkaasti niin kuin on odotettu, tilintarkastajan pitää tarkistaa kontrolliriskiä koskeva arvionsa kappaleen 37 mukaisesti.

---

59 ISA 330, kappale 8

60 ISA 540 (uudistettu), kappaleet A87–A89

A227. Tilintarkastaja voi arvioida kontrolliriskin eri tavoilla riippuen siitä, mitä tilintarkastusmenetelmiä tai -metodologioita hän pitää parhaina, ja arvio voidaan ilmaista eri tavoin.

A228. Jos tilintarkastaja suunnittelee testaavansa kontrollien toiminnan tehokkuutta, hänen voi olla tarpeellista testata eri kontrolleja yhdessä saadakseen vahvistuksen odotukselleen kontrollien tehokkaasta toiminnasta. Tilintarkastaja voi suunnitella testaavansa sekä suoria että epäsuoria kontrolleja, yleiset IT-kontrollit mukaan luettuina, ja voi näin toimiessaan ottaa huomioon kontrollien odotetun yhteisvaikutuksen kontrolliriskiä arvioidessaan. Siltä osin kuin testattava kontrolli ei täysin vastaa arvioituun ominaisriskiin, tilintarkastaja määrittää, miten tämä vaikuttaa tilintarkastustoimenpiteiden suunnitteluun tilintarkastusriskin vähentämiseksi hyväksyttävän alhaiselle tasolle.

A229. Kun tilintarkastaja suunnittelee testaavansa automatisoidun kontrollin toiminnan tehokkuutta, hän voi myös suunnitella testaavansa kyseisen kontrollin jatkuvaa toimintaa tukevien relevanttien yleisten IT-kontrollien toiminnan tehokkuutta vastatakseen IT:n käytöstä aiheutuviin riskeihin ja saadakseen perustan odotukselleen, että automatisoitu kontrolli on toiminut tehokkaasti koko tilikauden ajan. Kun tilintarkastaja odottaa tähän liittyvien yleisten IT-kontrollien olevan tehottomia, tämä voi vaikuttaa hänen arvioonsa kontrolliriskistä kannanottotasolla, ja tilintarkastustoimenpiteisiin voi olla tarpeellista sisällyttää aineistotarkastustoimenpiteitä, joilla vastataan IT:n käytöstä aiheutuviin riskeihin. ISA 330:ssä on lisäohjeistusta toimenpiteistä, joita tilintarkastaja voi suorittaa näissä olosuhteissa.[61]

Riskienarviointitoimenpiteillä hankitun tilintarkastusevidenssin arvioiminen (viittaus: kappale 35)

Miksi tilintarkastaja arvioi riskienarviointitoimenpiteillä hankittua tilintarkastusevidenssiä

A230. Riskienarviointitoimenpiteitä suorittamalla hankittu tilintarkastusevidenssi antaa perustan olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiselle ja arvioimiselle. Tämä antaa perustan arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin kannanottotasolla vastaavien tilintarkastustoimenpiteiden luonteen, ajoituksen ja laajuuden suunnittelulle ISA 330:n mukaisesti. Näin ollen riskienarviointitoimenpiteillä hankittu tilintarkastusevidenssi antaa perustan väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiselle ja arvioimiselle tilinpäätös- ja kannanottotasolla.

Tilintarkastusevidenssin arvioiminen

A231. Riskienarviointitoimenpiteillä saatu tilintarkastusevidenssi käsittää sekä johdon kannanottoja tukevaa ja vahvistavaa informaatiota että tällaisten kannanottojen kanssa mahdollisesti ristiriidassa olevaa informaatiota.[62]

Ammatillinen skeptisyys

A232. Riskienarviointitoimenpiteillä saatua tilintarkastusevidenssiä arvioidessaan tilintarkastaja harkitsee sitä, onko muodostettu riittävä käsitys yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta ja yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiseksi, ja sitä, onko mitään ristiriitaista evidenssiä, joka voi olla viite olennaisen virheellisyyden riskistä.

Liiketapahtumien lajit, tilien saldot ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot, jotka eivät ole merkittäviä mutta ovat olennaisia (viittaus: kappale 36)

A233. Kuten ISA 320:ssa[63] selitetään, liiketapahtumien lajeissa, tilien saldoissa ja tilinpäätöksessä esitettävissä tiedoissa olevan olennaisen virheellisyyden riskejä tunnistettaessa ja arvioitaessa otetaan huomioon olennaisuus. Tilintarkastaja määrittää olennaisuuden ammatilliseen harkintaan perustuen, ja siihen vaikuttaa tilintarkastajan näkemys tilinpäätöksen käyttäjien taloudellisen informaation tarpeista.[64] Tätä ISA-standardia ja ISA 330:n kappaletta 18 sovellettaessa liiketapahtumien lajit, tilien saldot tai tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ovat olennaisia, jos niiden pois jättämisen, virheellisen esittämisen tai hämärtämisen voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät perustuen tilinpäätökseen kokonaisuutena.

---

61 ISA 330, kappaleet A29–A31

62 ISA 500, kappale A5

63 ISA 320, kappale A1

64 ISA 320, kappale 4

A234. Voi olla sellaisia liiketapahtumien lajeja, tilien saldoja tai tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja, jotka ovat olennaisia mutta joita ei ole määritetty merkittäviksi liiketapahtumien lajeiksi, tilien saldoiksi tai tilinpäätöksessä esitettäviksi tiedoiksi (ts. tunnistettuja relevantteja kannanottoja ei ole).

> **Esimerkki:**
>
> Yhteisö on mahdollisesti esittänyt johdon saamaa kompensaatiota koskevan tiedon, jonka osalta tilintarkastaja ei ole tunnistanut olennaisen virheellisyyden riskiä. Tilintarkastaja voi kuitenkin todeta tämän tiedon olevan olennainen kappaleessa A233 mainittujen seikkojen perusteella.

A235. Olennaisiin mutta ei merkittäviksi määritettyihin liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihin tai tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin kohdistettavia tilintarkastustoimenpiteitä käsitellään ISA 330:ssä.[65] Kun liiketapahtumien laji, tilin saldo tai tilinpäätöksessä esitettävä tieto määritetään merkittäväksi kappaleessa 29 vaadittavalla tavalla, se on myös olennainen liiketapahtumien laji, tilin saldo tai tilinpäätöksessä esitettävä tieto ISA 330:n kappaletta 18 sovellettaessa.

Riskienarvioinnin tarkistaminen (viittaus: kappale 37)

A236. Tilintarkastajan tietoon voi tulla tilintarkastuksen aikana uutta tai toisenlaista informaatiota, joka poikkeaa merkittävästi riskienarvioinnin perustana olleesta informaatiosta.

> **Esimerkki:**
>
> Yhteisön riskienarviointi voi perustua odotukseen tiettyjen kontrollien tehokkaasta toiminnasta. Tilintarkastaja voi saada kyseisiä kontrolleja testatessaan tilintarkastusevidenssiä siitä, etteivät kontrollit ole toimineet tehokkaasti relevantteina aikoina tilintarkastuksen aikana. Vastaavasti tilintarkastaja voi aineistotarkastustoimenpiteitä suorittaessaan havaita virheellisyyksiä, jotka ovat rahamäärältään suurempia tai esiintyvät tiheämmin kuin mikä olisi tilintarkastajan riskiarvioiden mukaista. Tällaisissa olosuhteissa riskiarviot eivät ehkä kuvasta asianmukaisesti yhteisön todellisia olosuhteita, eikä suunniteltujen tilintarkastustoimenpiteiden avulla välttämättä havaita olennaisia virheellisyyksiä tehokkaasti. ISA 330:n kappaleissa 16 ja 17 on lisäohjeistusta kontrollien toiminnan tehokkuuden arvioimisesta.

Dokumentointi (viittaus: kappale 38)

A237. Jatkuvissa tilintarkastuksissa tietty dokumentaatio voidaan siirtää kaudelta toiselle tarpeen mukaan päivitettynä yhteisön liiketoiminnassa tai prosesseissa tapahtuneita muutoksia vastaavasti.

A238. ISA 230:ssa todetaan muiden huomioon otettavien seikkojen lisäksi, että vaikkei ehkä olekaan olemassa vain yhtä tapaa dokumentoida tilintarkastajan noudattamaa ammatillista skeptisyyttä, tilintarkastusdokumentaatio voi siitä huolimatta antaa evidenssiä siitä, että tilintarkastaja on noudattanut ammatillista skeptisyyttä.[66] Esimerkiksi kun riskienarviointitoimenpiteillä hankittu tilintarkastusevidenssi sisältää sekä johdon kannanottoja vahvistavaa että niiden kanssa ristiriidassa olevaa evidenssiä, dokumentaatiosta voi käydä ilmi, kuinka tilintarkastaja on arvioinut kyseisen evidenssin, mukaan lukien ammatilliseen hankintaan perustuvat ratkaisut, jotka on tehty arvioitaessa, antaako tilintarkastusevidenssi tilintarkastajalle asianmukaisen perustan olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiselle ja arvioimiselle. Esimerkkejä muista tämän ISA-standardin vaatimuksista, joiden osalta dokumentaatio voi antaa evidenssiä/näyttöä tilintarkastajan ammatillisen skeptisyyden noudattamisesta, ovat:

- kappale 13, jonka mukaan tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava riskienarviointitoimenpiteet tavalla, joka ei ole vinoutunut siten, että hankitaan mahdollisesti vahvistavaa tilintarkastusevidenssiä tai että jätetään huomioimatta mahdollisesti ristiriidassa olevaa tilintarkastusevidenssiä;
- kappale 17, jonka mukaan toimeksiantotiimin avainhenkilöiden on käytävä keskustelua sovellettavan tilinpäätösnormiston soveltamisesta ja yhteisön tilinpäätöksen alttiudesta olennaiselle virheellisyydelle;

---

65 ISA 330, kappale 18

66 ISA 230, kappale A7

- kappaleet 19(b) ja 20, joiden mukaan tilintarkastajan on muodostettava käsitys syistä muutoksiin yhteisön tilinpäätöksen laatimisperiaatteissa ja arvioitava, ovatko yhteisön soveltamat tilinpäätöksen laatimisperiaatteet asianmukaisia ja sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisia;
- kappaleet 21(b), 22(b), 23(b), 24(c), 25(c), 26(d) ja 27, joiden mukaan tilintarkastajan on muodostamansa vaadittavan käsityksen perusteella arvioitava, ovatko yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän komponentit yhteisön olosuhteissa asianmukaisia, kun otetaan huomioon yhteisön luonne ja monimutkaisuus, ja todettava, onko kontrolleissa tunnistettu yksi tai useampia puutteellisuuksia;
- kappale 35, jonka mukaan tilintarkastajan on otettava huomioon kaikki riskienarviointitoimenpiteillä hankittu tilintarkastusevidenssi riippumatta siitä, onko se johdon kannanottoja vahvistavaa vai ristiriidassa niiden kanssa, sekä arvioitava, antaako riskienarviointitoimenpiteillä hankittu tilintarkastusevidenssi asianmukaisen perustan olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiselle ja arvioimiselle; ja
- kappale 36, jonka mukaan tilintarkastajan on soveltuvissa tapauksissa arvioitava, onko hänen toteamuksensa siitä, ettei olennaiseen liiketapahtumien lajiin, tilin saldoon tai tilinpäätöksessä esitettävään tietoon liity mitään olennaisen virheellisyyden riskejä, edelleen asianmukainen.

Skaalautuvuus

A239. Tilintarkastaja määrittää ammatillista harkintaa käyttäen, kuinka hän dokumentoi kappaleessa 38 vaadittavat asiat.

A240. Vaikeiden harkintaan perustuvien ratkaisujen perustelujen tueksi saatetaan tarvita yksityiskohtaisempaa dokumentaatiota, joka riittää siihen, että kokenut tilintarkastaja, jolla ei ole aikaisempaa kokemusta kyseisestä tilintarkastuksesta, pystyy saamaan käsityksen suoritettujen toimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta.

A241. Yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksessa dokumentaatio voi olla muodoltaan ja laajuudeltaan yksinkertaista ja suhteellisen suppeaa. Tilintarkastajan dokumentaation muotoon ja laajuuteen vaikuttavat yhteisön ja sen sisäisen valvonnan järjestelmän luonne, koko ja monimutkaisuus, informaation saatavuus yhteisöltä sekä tilintarkastusta suoritettaessa käytetty tilintarkastusmetodologia ja -menetelmät. Tilintarkastajan käsitystä yhteisöstä ja siihen liittyviä seikkoja ei ole tarpeellista dokumentoida kokonaisuudessaan. Tilintarkastajan käsityksestä dokumentoitavia keskeisiä elementtejä[67] voivat olla ne, joihin tilintarkastaja on perustanut arvionsa olennaisen virheellisyyden riskeistä. Tilintarkastajan ei kuitenkaan tarvitse dokumentoida jokaista ominaisriskitekijää, joka on otettu huomioon tunnistettaessa ja arvioitaessa olennaisen virheellisyyden riskejä kannanottotasolla.

Esimerkki:

Yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksissa tilintarkastusdokumentaatio voidaan sisällyttää kokonaisstrategiaa ja tilintarkastussuunnitelmaa koskevaan dokumentaatioon.[68] Vastaavasti riskienarviointitoimenpiteiden tulokset voidaan dokumentoida erikseen, tai ne voidaan dokumentoida osana muita tilintarkastustoimenpiteitä koskevaa dokumentaatiota.[69]

67 ISA 230, kappale 8

68 ISA 300 *Tilintarkastuksen suunnittelu*, kappaleet 7, 9 ja A13

69 ISA 330, kappale 28

Liite 1

(Viittaus: kappaleet A61–A67)

Huomioon otettavia seikkoja muodostettaessa käsitystä yhteisöstä ja sen liiketoimintamallista

Tässä liitteessä selitetään yhteisön liiketoimintamallin tavoitteita ja sen kattamaa aluetta sekä annetaan esimerkkejä seikoista, joita tilintarkastaja voi ottaa huomioon muodostaessaan käsitystä niistä yhteisön toiminnoista, joita liiketoimintamalliin saattaa sisältyä. Tilintarkastajan käsitys yhteisön liiketoimintamallista ja siitä, miten yhteisön liiketoimintastrategia ja liiketoiminnan tavoitteet vaikuttavat liiketoimintamalliin, voi auttaa tilintarkastajaa tunnistamaan liiketoimintariskejä, joilla voi olla vaikutusta tilinpäätökseen. Lisäksi tämä saattaa auttaa tilintarkastajaa olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisessa.

Yhteisön liiketoimintamallin tavoitteet ja sen kattama alue

1. Yhteisön liiketoimintamalli kuvaa sitä, millaisina yhteisö näkee esimerkiksi organisaatiorakenteensa, toimintansa tai toimintojen kattaman alueen, liiketoiminta-alueet (mukaan lukien niiden kilpailijat ja asiakkaat), prosessit, kasvumahdollisuudet, globalisaation, sääntelyyn perustuvat vaatimukset ja teknologiat. Yhteisön liiketoimintamalli kuvaa sitä, kuinka yhteisö luo, säilyttää ja kerryttää taloudellista tai laajempaa arvoa sidosryhmilleen.

2. Strategiat ovat lähestymistapoja, joilla johto suunnittelee saavuttavansa yhteisön tavoitteet, mukaan lukien kuinka yhteisö suunnittelee vastaavansa kohtaamiinsa riskeihin ja mahdollisuuksiin. Johto muuttaa yhteisön strategioita ajan kuluessa ottaakseen huomioon muutokset yhteisön tavoitteissa sekä niissä sisäisissä ja ulkoisissa olosuhteissa, joissa yhteisö toimii.

3. Liiketoimintamallin kuvaus sisältää tyypillisesti seuraavaa:

   - yhteisön toimintojen kattama alue ja syy niiden toteuttamiseen.
   - yhteisön rakenne ja sen toimintojen mittakaava.
   - markkinat tai maantieteelliset tai väestötieteelliset alueet sekä arvoketjun osat, joilla se operoi, se kuinka se toimii kyseisillä markkinoilla tai alueilla (päätuotteet, asiakassegmentit ja jakelumenetelmät), sekä kilpailukyvyn perusta.
   - yhteisön liiketoiminnan tai toimintojen prosessit (esim. investointien, rahoituksen ja liiketoiminnan prosessit), joita se käyttää toimintoja toteuttaessaan, painottaen liiketoimintaprosessien niitä osia, jotka ovat tärkeitä arvon luomisessa, säilyttämisessä ja kerryttämisessä.
   - resurssit (esim. taloudelliset, henkilöstöön liittyvät, henkiset sekä ympäristöön ja teknologiaan liittyvät) sekä muut tekijät ja suhteet (esim. asiakkaat, kilpailijat, tavarantoimittajat ja työntekijät), jotka ovat menestymisen kannalta välttämättömiä tai tärkeitä.
   - se, kuinka IT:n käyttö on integroitu yhteisön liiketoimintamallissa yhteisön vuorovaikutukseen asiakkaiden, toimittajien, luotonantajien ja muiden sidosryhmien kanssa IT-rajapintojen ja muiden teknologioiden avulla.

4. Liiketoimintariskillä voi olla välitön vaikutus olennaisen virheellisyyden riskiin liiketapahtumien lajien, tilien saldojen ja tilinpäätöksessä esitettävien tietojen osalta kannanotto- tai tilinpäätöstasolla. Esimerkiksi kiinteistöjen markkina-arvojen merkittävästä alentumisesta aiheutuva liiketoimintariski voi kasvattaa olennaisen virheellisyyden riskiä, joka liittyy keskipitkiä kiinteistövakuudellisia lainoja myöntävän lainanantajan arvostusta koskevaan kannanottoon. Samalla riskillä voi kuitenkin olla pitkäaikaisempi vaikutus, erityisesti yhdessä sellaisen vakavan taloudellisen laskusuhdanteen kanssa, joka samanaikaisesti kasvattaa sen lainojen koko voimassaoloajan luottotappioriskiä. Tästä johtuva nettomääräinen altistuminen luottotappioille voi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa. Jos näin on, tällä voisi olla vaikutuksia johdon ja tilintarkastajan johtopäätökseen siitä, onko toiminnan jatkuvuuteen perustuvan laskentaperusteen käyttäminen asianmukaista, ja sen määrittämiseen, esiintyykö olennaista epävarmuutta. Sitä, voiko liiketoimintariskistä aiheutua olennaisen virheellisyyden riski, arvioidaan näin ollen yhteisön olosuhteet huomioon ottaen. Esimerkkejä olennaisen virheellisyyden riskejä mahdollisesti aiheuttavista tapahtumista ja olosuhteista on **liitteessä 2**.

Yhteisön toiminnot

5. Esimerkkejä seikoista, jotka tilintarkastaja voi ottaa huomioon muodostaessaan käsitystä yhteisön (liiketoimintamalliin sisältyvistä) toiminnoista, ovat:

   (a) Liiketoiminnot, kuten:

   - tulonlähteiden, tuotteiden tai palvelujen sekä markkinoiden luonne, mukaan lukien osallistuminen sähköiseen kaupankäyntiin kuten myyntiin ja markkinointiin internetissä.
   - toimintojen hoitaminen (esimerkiksi tuotantovaiheet ja -menetelmät tai ympäristöriskeille alttiit toiminnot).
   - liittoutumat, yhteisyritykset ja ulkoistamistoimet.
   - maantieteellinen hajaantuminen ja toimialoittainen jakautuminen;
   - tuotantolaitosten, varastojen ja toimistotilojen sijainti sekä vaihto-omaisuuden sijainti ja määrät.
   - keskeiset asiakkaat ja tärkeät tavarantoimittajat ja palveluntuottajat sekä työsuhdejärjestelyt (mukaan lukien ammattiyhdistyssopimukset, eläkkeet ja muut työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet, osakeoptio- tai kannustinjärjestelyt sekä työsuhteita koskeva sääntely).
   - tutkimus- ja kehittämistoiminnot ja -menot.
   - liiketoimet lähipiirin kanssa.

   (b) Investoinnit ja sijoitustoiminta – kuten:

   - suunnitellut tai hiljattain toteutetut liiketoimintojen hankinnat tai luovutukset.
   - arvopapereihin ja lainoihin tehdyt sijoitukset ja niiden luovutukset.
   - investointitoiminta.
   - sijoitukset konsernitilinpäätökseen yhdistelemättömiin yhteisöihin, mukaan lukien henkilöyhtiöt, yhteisyritykset ja erityistä tarkoitusta varten perustetut yksiköt, joissa ei ole määräysvaltaa.

   (c) rahoitus ja rahoitustoiminnot – kuten:

   - merkittävimpien tytär- ja osakkuusyritysten omistusrakenne, mukaan lukien sekä konsernitilinpäätökseen yhdistellyt että ne, joita ei ole yhdistelty.
   - velkarakenne ja velkoja koskevat ehdot, mukaan lukien taseen ulkopuoliset rahoitusjärjestelyt ja vuokrausjärjestelyt.
   - tosiasialliset edunsaajat (esim. paikalliset tai ulkomaalaiset sekä näiden liiketoiminnallinen maine ja kokemus) sekä lähipiiri
   - johdannaissopimusten käyttö.

Erityistä tarkoitusta varten perustettujen yksikköjen luonne

6. Erityistä tarkoitusta varten perustettu yksikkö on yksikkö, joka on yleensä perustettu kapeaa ja tarkasti määriteltyä tarkoitusta varten, esimerkiksi toteuttamaan vuokrausjärjestely, rahoitusvarojen arvopaperistaminen tai tutkimus- ja kehittämistoimintoja. Se voi olla oikeudelliselta muodoltaan osakeyhtiö, säätiö, henkilöyhtiö tai muunlainen yksikkö. Yhteisö, jonka puolesta edellä tarkoitettu yksikkö on perustettu toimimaan, saattaa usein siirtää jälkimmäiselle varoja (esimerkiksi osana tapahtumaa, jossa rahoitusomaisuutta kirjataan pois taseesta), saada oikeuden käyttää jälkimmäisen varoja tai suorittaa sille palveluja samalla, kun toiset osapuolet voivat rahoittaa jälkimmäistä. Kuten ISA 550:ssä todetaan, erityistä tarkoitusta varten perustettu yksikkö voi joissakin olosuhteissa kuulua yhteisön lähipiiriin.[1]

[1] ISA 550, kappale A7

7. Tilinpäätösnormistoissa määritellään usein yksityiskohtaisia ehtoja, joiden täyttymisen katsotaan tarkoittavan määräysvaltaa, tai olosuhteita, joissa tulisi harkita erityistä tarkoitusta varten perustetun yksikön yhdistelemistä konsernitilinpäätökseen. Tällaisten normistojen sisältämien vaatimusten tulkinta edellyttää usein niiden relevanttien sopimusten yksityiskohtaista tuntemista, jotka koskevat erityistä tarkoitusta varten perustettua yksikköä.

Liite 2

(Viittaus: kappaleet 12(f), 19(c), A7–A8, A85–A89)

Käsitys ominaisriskitekijöistä

Tässä liitteessä selitetään tarkemmin ominaisriskitekijöitä sekä seikkoja, jotka tilintarkastaja voi ottaa huomioon muodostaessaan käsitystä ominaisriskitekijöistä ja käyttäessään niitä olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisessa ja arvioimisessa kannanottotasolla.

Ominaisriskitekijät

1. Ominaisriskitekijät ovat tapahtumien tai olosuhteiden ominaispiirteitä, jotka vaikuttavat siihen, miten altis liiketapahtumien lajia, tilin saldoa tai tilinpäätöksessä esitettävää tietoa koskeva kannanotto on väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvalle virheellisyydelle ennen kontrollien huomioon ottamista. Tällaiset tekijät voivat olla laadullisia tai määrällisiä, ja niihin voivat kuulua monimutkaisuus, subjektiivisuus, muutokset, epävarmuus tai johdon tarkoitushakuisuudesta tai muista väärinkäytöksen riskitekijöistä aiheutuva alttius virheellisyydelle[1] siltä osin kuin ne vaikuttavat ominaisriskiin. Kun tilintarkastaja muodostaa kappaleiden 19(a)–(b) mukaisesti käsitystä yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sovellettavasta tilinpäätösnormistosta ja yhteisön tilinpäätöksen laatimisperiaatteista, hän muodostaa käsityksen myös siitä, miten ominaisriskitekijät vaikuttavat kannanottojen alttiuteen virheellisyydelle tilinpäätöstä laadittaessa.

2. Ominaisriskitekijöitä, jotka liittyvät sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan vaadittavan informaation (josta tässä kappaleessa käytetään nimitystä ”vaadittava informaatio”) tuottamiseen, ovat:

   - *Monimutkaisuus* – aiheutuu joko informaation luonteesta tai vaadittavan informaation tuottamistavasta, mukaan lukien tilanne, jossa vaadittavan informaation tuottamisprosessit ovat luontaisesti hankalammin toteutettavia. Monimutkaisuutta voi syntyä esimerkiksi:
     - laskettaessa jaksotettavaa alennusta tavarantoimittajalta, koska siinä voidaan joutua ottamaan huomioon usean eri toimittajan kanssa tehtyjen erilaisten liiketaloudellisten sopimusten ehtoja tai monia toisiinsa liittyviä sopimusehtoja, jotka kaikki ovat relevantteja laskettaessa alennussaatavia; tai
     - kun mahdollisia tietolähteitä on useita ja kirjanpidollista arviota tehtäessä käytetään niiden erilaisia ominaispiirteitä, kyseisen tiedon käsittelyyn sisältyy useita toisiinsa yhteydessä olevia vaiheita ja näin ollen tiedon tunnistaminen, tallettaminen, siihen pääsyn saaminen, sen ymmärtäminen tai käsitteleminen on luontaisesti vaikeampaa.
   - *Subjektiivisuus* – aiheutuu luontaisista rajoitteista kyvylle tuottaa vaadittava informaatio objektiivisella tavalla johtuen tietämyksen tai informaation saatavuutta koskevista rajoituksista, niin että johto voi joutua tekemään valinnan tai subjektiivisen harkintaan perustuvan ratkaisun asianmukaisesta lähestymistavasta ja sen tuloksena syntyvästä tilinpäätökseen sisällytettävästä informaatiosta. Vaadittavan informaation tuottamisessa käytettävistä erilaisista lähestymistavoista johtuen voidaan päätyä erilaisiin tulemiin, vaikka sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimuksia sovelletaan asianmukaisesti. Sitä mukaa kuin tietämystä tai tietoa koskevat rajoitteet lisääntyvät, lisääntyy myös kohtuullisesti asiasta perillä olevien ja riippumattomien henkilöiden tekemien harkintaan perustuvien ratkaisujen subjektiivisuus ja mahdollisten tulemien vaihtelu.
   - *Muutokset* – johtuvat tapahtumista tai olosuhteista, jotka ajan kuluessa vaikuttavat yhteisön liiketoimintaan taikka vaikuttavat talouteen, laskentaan, sääntelyyn tai toimialaan liittyviin tai muihin näkökohtiin yhteisön toimintaympäristössä, kun kyseisten tapahtumien tai olosuhteiden vaikutukset näkyvät vaadittavassa informaatiossa. Tällaiset tapahtumat tai olosuhteet voivat toteutua tilikausien aikana tai tilikausien välillä. Muutos voi johtua esimerkiksi sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimusten muutoksista taikka yhteisössä ja sen liiketoimintamallissa tai toimintaympäristössä tapahtuvista muutoksista. Tällainen muutos voi vaikuttaa johdon oletuksiin ja harkintaan perustuviin rat-

[1] ISA 240, kappaleet A24–A27

kaisuihin, mukaan lukien oletukset ja ratkaisut, jotka liittyvät tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valintaan tai siihen, miten kirjanpidolliset arviot tehdään tai niistä tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista päätetään.

- *Epävarmuus* – syntyy, kun vaadittavaa informaatiota ei pystytä tuottamaan pelkästään sellaisen riittävän täsmällisen ja kattavan tiedon perusteella, joka on todennettavissa suoraan havainnoimalla. Näissä olosuhteissa voi olla tarpeellista valita lähestymistapa, jossa informaation tuottamiseen hyödynnetään saatavilla olevaa tietämystä käyttämällä riittävän täsmällistä ja kattavaa havainnoitavissa olevaa tietoa siinä määrin kuin sitä on saatavissa ja asianmukaisimman saatavissa olevan tiedon tukemia kohtuullisia oletuksia silloin kun ei ole saatavissa riittävän täsmällistä ja kattavaa havainnoitavissa olevaa tietoa. Tietämyksen tai tiedon saatavuutta koskevat rajoitteet, jotka eivät ole johdon määräysvallassa (ottaen huomioon kustannusrajoitteet soveltuvissa tapauksissa), ovat epävarmuuden lähteitä, eikä niiden vaikutusta vaadittavan informaation tuottamiseen ole mahdollista poistaa. Arvioihin liittyvää epävarmuutta syntyy esimerkiksi, kun vaadittavaa rahamäärää ei pystytä määrittämään tarkasti eikä arvion toteuma ole tiedossa ennen tilinpäätöksen valmistumispäivää.
- *Alttius virheellisyydelle, joka johtuu johdon tarkoitushakuisuudesta tai muista väärinkäytöksen riskitekijöistä siltä osin kuin nämä vaikuttavat ominaisriskiin* – alttius johdon tarkoitushakuisuudelle aiheutuu olosuhteista, jotka altistavat sille, että johto tarkoituksellisesti tai tahtomattaan ei pysy neutraalina informaatiota tuottaessaan. Johdon tarkoitushakuisuus liittyy usein tiettyiin olosuhteisiin, joiden vuoksi johto ei mahdollisesti pysy harkintaa käyttäessään neutraalina (viitteet mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta), mikä taas voisi johtaa sellaiseen informaation olennaiseen virheellisyyteen, joka tahallaan tehtynä olisi vilpillistä. Tällaisia viitteitä ovat esimerkiksi yllykkeet tai paineet siltä osin kuin ne vaikuttavat ominaisriskiin (esimerkiksi koska ollaan motivoituneita saavuttamaan toivottu tulos kuten toivottu voittotavoite tai pääomaa koskeva tunnusluku) sekä tilaisuus olla pysymättä neutraalina. Relevantteja tekijöitä sen kannalta, mikä on alttius virheellisyydelle, joka aiheutuu vilpillisen taloudellisen raportoinnin tai varojen väärinkäytön muodossa tapahtuvasta väärinkäytöksestä, kuvataan ISA 240:n kappaleissa A1–A5.

3. Kun monimutkaisuus on ominaisriskitekijänä, voi olla luontainen tarve monimutkaisempiin informaation tuottamisprosesseihin, ja tällaiset prosessit voivat olla luontaisesti vaikeampia toteuttaa. Tästä seuraa, että niiden toteuttaminen voi vaatia erityistaitoja tai -tietoja ja voi edellyttää johdon käyttämän erityisasiantuntijan hyödyntämistä.

4. Kun johdon harkinta on subjektiivisempaa, myös alttius johdon tahattomasta tai tahallisesta tarkoitushakuisuudesta johtuvalle virheellisyydelle voi lisääntyä. Merkittävää johdon harkintaa voi liittyä esimerkiksi sellaisten kirjanpidollisten arvioiden tekemiseen, joihin on tunnistettu sisältyvän paljon arviointiepävarmuutta, ja menetelmiä, tietoa ja oletuksia koskevat johtopäätökset saattavat kuvastaa johdon tahatonta tai tahallista tarkoitushakuisuutta.

Esimerkkejä olennaisen virheellisyyden riskejä mahdollisesti aiheuttavista tapahtumista tai olosuhteista

5. Seuraavat ovat esimerkkejä tapahtumista (mukaan lukien liiketapahtumat) ja olosuhteista, jotka voivat viitata tilinpäätöksessä olevan olennaisen virheellisyyden riskien olemassaoloon tilinpäätöstasolla tai kannanottotasolla. Ominaisriskitekijöittäin esitettävät esimerkit kattavat laajan kirjon tapahtumia ja olosuhteita; kaikki tapahtumat ja olosuhteet eivät kuitenkaan ole relevantteja jokaisessa tilintarkastustoimeksiannossa eikä esimerkkiluettelo ole välttämättä täydellinen. Tapahtumat ja olosuhteet on ryhmitelty sen ominaisriskitekijän mukaan, jolla voi olla suurin vaikutus kyseisissä olosuhteissa. On tärkeää huomata, että ominaisriskitekijöiden keskinäisistä suhteista johtuen esimerkkitapauksiin todennäköisesti kohdistuu tai on vaikuttamassa vaihtelevassa määrin muita ominaisriskitekijöitä.

Relevantti ominaisriskitekijä:	Esimerkkejä tapahtumista tai olosuhteista, jotka voivat viitata olennaisen virheellisyyden riskien esiintymiseen kannanottotasolla:
Monimutkaisuus	Sääntely: • toiminnot, joita koskeva sääntely on runsasta ja monimutkaista. Liiketoimintamalli: • monimutkaisten liittoutumien ja yhteisyritysten olemassaolo. Sovellettava tilinpäätösnormisto: • kirjanpidon luvut, joihin liittyy monimutkaisia prosesseja. Liiketapahtumat: • taseen ulkopuolisen rahoituksen, erityistä tarkoitusta varten perustettavien yksikköjen ja muiden monimutkaisten rahoitusjärjestelyjen käyttäminen.
Subjektiivisuus	Sovellettava tilinpäätösnormisto: • paljon erilaisia mahdollisia arvostuskriteerejä kirjanpidolliselle arviolle. Esimerkiksi poistojen tai rakennustoiminnan tuottojen ja kulujen kirjaaminen. • arvostusmenetelmän tai -mallin valitseminen pitkäaikaiselle omaisuuserälle kuten sijoituskiinteistöille.
Muutokset	Taloudelliset olosuhteet: • toiminnot taloudellisesti epävakailla alueilla, esimerkiksi maissa, joiden valuutan arvo on vähentynyt merkittävästi tai joissa on korkea inflaatio. Markkinat: • volatiileille markkinoille alttiit toiminnot, esimerkiksi futuurikauppa. Asiakkaiden menettäminen: • toiminnan jatkuvuuteen ja maksuvalmiuteen liittyvät asiat, mukaan lukien merkittävien asiakkaiden menettäminen. Toimialan malli: • muutokset yhteisön toimialalla. Liiketoimintamalli: • muutokset toimitusketjussa. • uusien tuotteiden tai palvelujen kehittäminen tai tarjoaminen tai siirtyminen uusille liiketoiminta-alueille.

Relevantti ominaisriskitekijä:	Esimerkkejä tapahtumista tai olosuhteista, jotka voivat viitata olennaisen virheellisyyden riskien esiintymiseen kannanottotasolla:
	Maantiede: • laajentuminen uusille alueille. Yhteisön rakenne: • muutokset yhteisössä, kuten suuret yrityshankinnat tai uudelleenjärjestelyt taikka muut epätavanomaiset tapahtumat. • yhteisöt tai liiketoimintayksiköt, jotka todennäköisesti myydään. Henkilöresurssien kompetenssi: • muutokset avainhenkilöstössä, mukaan lukien tärkeiden johtajien lähtö. IT: • muutokset IT-ympäristössä. • taloudelliseen raportointiin liittyvien merkittävien uusien IT-järjestelmien käyttöönotto. Sovellettava tilinpäätösnormisto: • uusien kirjanpitoa koskevien määräysten soveltaminen. Pääoma: • pääoman ja luoton saatavuutta koskevat uudet rajoitukset. Sääntely: • sääntely- tai viranomaistahojen aloittama yhteisön toimintoihin tai taloudellisiin tuloksiin kohdistuva tutkinta. • ympäristönsuojeluun liittyvän uuden lainsäädännön vaikutus.
Epävarmuus	Raportointi: • tapahtumat tai liiketoimet, joihin liittyy merkittävää arvostusepävarmuutta, mukaan lukien kirjanpidolliset arviot, sekä niistä tilinpäätöksessä esitettävät tiedot. • vireillä olevat oikeudenkäynnit ja ehdolliset velat, esimerkiksi myyntitakuut, takaukset ja ympäristön palauttaminen ennalleen.
Alttius virheellisyydelle johtuen johdon tarkoitushakuisuudesta tai muista väärinkäytöksen riskitekijöistä siltä osin kuin ne vaikuttavat ominaisriskiin	Raportointi: • johdon ja työntekijöiden mahdollisuudet vilpilliseen taloudelliseen raportointiin, mukaan lukien merkittävän liitetietoinformaation esittämättä jättäminen tai esittäminen vaikeasti ymmärrettävällä tavalla. Liiketapahtumat: • merkittävät lähipiiriliiketoimet. • merkittävä määrä ei-rutiininomaisia tai epäsystemaattisia liiketapahtumia, mukaan lukien konsernin sisäiset liiketapahtumat ja suuret myyntitapahtumat kauden lopussa. • liiketapahtumat, jotka kirjataan johdon aikomusten perusteella, esimerkiksi velan uudelleenrahoittaminen, myytäväksi tarkoitetut omaisuuserät ja markkinakelpoisten arvopapereiden luokittelu.

Muut tapahtumat tai olosuhteet, jotka voivat viitata olennaisen virheellisyyden riskeihin tilinpäätöstasolla:

- puute henkilöstöstä, jolla on asianmukainen kirjanpidon ja taloudellisen raportoinnin osaaminen.
- puutteet kontrolleissa – erityisesti valvontaympäristössä, riskienarviointiprosessissa ja seurantaprosessissa sekä erityisesti puutteet, joihin johto ei ole reagoinut.
- aiemmat virheellisyydet, virhehistoria tai merkittävä määrä oikaisuja kauden lopussa.

Liite 3

(Viittaus: kappaleet 12(m), 21–26, A90–A181)

Käsitys yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä

1. Yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmää toteuttavat ihmiset, ja järjestelmä voi kuvastua periaate- ja menettelytapakäsikirjoissa, järjestelmissä ja lomakkeissa sekä niihin sisältyvässä informaatiossa. Yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän panevat täytäntöön johto, hallintoelimet ja muu henkilöstö sen mukaan, millainen yhteisön rakenne on. Yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmä voidaan johdon, hallintoelinten tai muun henkilöstön päätösten perusteella ja säädöksiin tai määräyksiin perustuvat vaatimukset huomioon ottaen sopeuttaa yhteisön toimintamalliin, sen juridiseen rakenteeseen tai niiden yhdistelmään.

2. Tässä liitteessä selitetään tarkemmin kappaleissa 12(m), 21–26 ja A90–A181 kuvattuja yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän komponentteja sekä järjestelmää koskevia rajoitteita siltä osin kuin ne liittyvät tilinpäätöksen tilintarkastukseen.

3. Yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmään sisältyy näkökohtia, jotka liittyvät yhteisön raportoinnin tavoitteisiin, mukaan lukien sen taloudellisen raportoinnin tavoitteet, mutta siihen voi kuulua myös näkökohtia, jotka liittyvät yhteisön toimintaa tai säädösten ja määräysten noudattamista koskeviin tavoitteisiin silloin, kun tällaiset seikat ovat relevantteja taloudellisen raportoinnin kannalta.

> **Esimerkki:**
>
> Säädösten ja määräysten noudattamista koskevat kontrollit voivat olla relevantteja taloudellisen raportoinnin kannalta silloin, kun tällaiset kontrollit ovat relevantteja yhteisön laatiessa tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja ehdollisista sitoumuksista.

Yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän komponentit

Valvontaympäristö

4. Valvontaympäristö koostuu hallinto- ja johtamistoiminnoista sekä hallintoelinten ja johdon asennoitumisesta, tietoisuudesta ja toimenpiteistä, jotka koskevat yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmää ja sen merkitystä yhteisössä. Valvontaympäristö vaikuttaa organisaation ilmapiiriin vaikuttamalla henkilöiden kontrollitietoisuuteen ja muodostaa yleisen perustan yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän muiden komponenttien toiminnalle.

5. Hallintoelimet vaikuttavat yhteisön kontrollitietoisuuteen, koska yksi hallintoelinten tehtävistä on tasapainottaa johdolle aiheutuvia taloudellista raportointia koskevia paineita, joita voi syntyä markkinoiden vaatimuksista tai palkitsemisjärjestelmistä. Siihen, miten tehokas valvontaympäristö on rakenteeltaan hallintoelinten osallistumisen osalta, vaikuttavat näin ollen esimerkiksi sellaiset seikat kuin:

   - hallintoelinten riippumattomuus johdosta ja kyky arvioida johdon toimia.
   - se, ymmärtävätkö hallintoelimet yhteisön liiketoimia.
   - se, missä määrin hallintoelimet arvioivat, onko tilinpäätös laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, mukaan lukien, onko siinä esitetty riittävästi tietoja.

6. Valvontaympäristö sisältää seuraavat elementit:

   (a) *Miten toteutetaan johdon velvollisuudet, kuten yhteisön kulttuurin luominen ja ylläpitäminen sekä sen osoittaminen, että johto sitoutuu rehellisyyteen ja eettisiin arvoihin.* Kontrollien tehokkuus ei voi olla korkeammalla kuin kontrollit luovien ja niitä hallinnoivien ja seuraavien ihmisten rehellisyys ja eettiset arvot. Rehellisyys ja eettinen käyttäytyminen lähtevät yhteisön eettisistä ja käyttäytymistä koskevista normeista tai toimintaohjeista, siitä miten niistä kommunikoidaan (esim. toimintaperiaatteita koskevien kannanottojen välityksellä) ja kuinka niitä vahvistetaan käytännössä (esim. johdon toimenpiteillä sellaisten yllykkeiden tai houkutusten poistamiseksi tai vähentämiseksi, jotka saattavat kannustaa henkilöstöä epärehellisiin, laittomiin tai epäeettisiin tekoihin). Yhteisön rehellisyyttä ja eettisiä arvoja koskevien

toimintaperiaatteiden kommunikoimiseen voi kuulua käyttäytymisnormien kommunikointia henkilöstölle toimintaperiaatteita koskevien kannanottojen, toimintaohjeiden ja esimerkin välityksellä.

(b) *Kun hallintoelimet ovat johdosta erillisiä, miten hallintoelinten riippumattomuus johdosta ilmenee ja miten ne valvovat yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmää*. Hallintoelimet vaikuttavat yhteisön kontrollitietoisuuteen. Huomioon otettaviin seikkoihin voi kuulua, onko riittävästi sellaisia henkilöitä, jotka ovat riippumattomia johdosta ja objektiivisia arvioinneissaan ja päätöksenteossaan; kuinka hallintoelimet tunnistavat ja hyväksyvät valvontavelvollisuutensa ja pitävätkö hallintoelimet itsellään valvontavastuun siitä, miten johto suunnittelee, ottaa käyttöön ja toteuttaa yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän. Hallintoelinten velvollisuuksien tärkeys tunnustetaan menettelyohjeistuksissa sekä muissa hallintoelinten avuksi tarkoitetuissa säädöksissä ja määräyksissä tai ohjeistuksissa. Hallintoelinten muihin velvollisuuksiin kuuluu ilmiantoja koskevien menettelytapojen (whistle blower procedures) suunnittelun ja tehokkaan toiminnan valvonta.

(c) *Miten yhteisö osoittaa valtuudet ja vastuut tavoitteisiin pyrittäessä.* Tähän voi kuulua seuraavia asioita koskevia huomioon otettavia seikkoja:

- keskeiset valta- ja vastuualueet ja asianmukaiset raportointiketjut;
- toimintaperiaatteet, jotka liittyvät asianmukaisiin liiketoimintakäytäntöihin, avainhenkilöstön tietämykseen ja kokemukseen sekä tehtävien hoitamista varten annettaviin resursseihin; ja
- toimintaperiaatteet ja kommunikointi, jotka on tarkoitettu varmistamaan, että kaikki henkilöstöön kuuluvat ymmärtävät yhteisön tavoitteet ja tietävät, kuinka heidän yksittäiset toimensa liittyvät toisiinsa ja edesauttavat näiden tavoitteiden saavuttamista, sekä tiedostavat, miten ja mistä heitä pidetään tilivelvollisina.

(d) *Miten yhteisö houkuttelee, kehittää ja pitää palveluksessaan päteviä henkilöitä tavoitteidensa mukaisesti.* Tähän kuuluu se, miten yhteisö varmistaa, että henkilöillä on tarvittavat tiedot ja taidot niiden tehtävien suorittamiseksi, jotka määrittelevät heidän toimenkuvansa, kuten:

- periaatteet, joiden mukaan rekrytoidaan pätevimmät henkilöt – painottaen koulutustaustaa, aiempaa työkokemusta, toteutuneita saavutuksia ja näyttöä rehellisyydestä ja eettisestä käyttäytymisestä.
- koulutusperiaatteet, joiden avulla kommunikoidaan tulevista rooleista ja vastuista ja joihin sisältyy esimerkiksi sellaisia menettelytapoja kuin koulutusohjelmia ja seminaareja, jotka havainnollistavat odotettua suoritustasoa ja käyttäytymistä; ja
- säännölliset suoriutumisarvioinnit ja niiden perusteella tehtävät ylennykset, jotka osoittavat yhteisön sitoutumista pätevien henkilöiden etenemiseen ylemmille vastuutasoille.

(e) *Miten yhteisö pitää henkilöitä tilivelvollisina heidän velvollisuuksistaan pyrittäessä yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän tavoitteisiin.* Tämä voidaan toteuttaa esimerkiksi:

- mekanismeilla, joiden avulla kommunikoidaan ja pidetään henkilöitä tilivelvollisina kontrollien toteuttamista koskevista velvollisuuksista ja ryhdytään tarvittaessa korjaaviin toimenpiteisiin;
- luomalla yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä vastaaville henkilöille suoriutumismittareita, kannustimia ja palkitsemistapoja, mukaan lukien miten mittareita arvioidaan ja ylläpidetään niiden relevanssia;
- sen avulla, miten valvontatavoitteiden saavuttamiseen liittyvät paineet vaikuttavat henkilön velvollisuuksiin ja suoriutumismittareihin; ja
- sen avulla, kuinka henkilöihin kohdistetaan tarvittavia kurinpitotoimenpiteitä.

Se, mitkä edellä mainitut kohdat ovat asianmukaisia, on erilaista riippuen yhteisön koosta, rakenteen monimutkaisuudesta ja toimintojen luonteesta.

Yhteisön riskienarviointiprosessi

7. Yhteisön riskienarviointiprosessi on iteratiivinen prosessi, jonka avulla tunnistetaan ja analysoidaan yhteisön tavoitteiden saavuttamiseen kohdistuvat riskit, ja riskienarviointiprosessi muodostaa perustan sille, miten johto tai hallintoelimet määrittävät riskit, joita hallitaan.

8. Taloudellisen raportoinnin näkökulmasta tarkasteltuna yhteisön riskienarviointiprosessi käsittää sen, miten johto tunnistaa ne liiketoimintariskit, jotka ovat relevantteja yhteisön soveltaman tilinpäätösnormiston mukaisen tilinpäätöksen laatimisen kannalta, miten se arvioi näiden riskien merkittävyyden ja arvioi niiden toteutumisen todennäköisyyden ja miten se päättää toimenpiteistä riskien ja niiden seurausten hallitsemiseksi. Yhteisön riskienarviointiprosessi voi koskea esimerkiksi sitä, miten yhteisössä otetaan huomioon mahdollisuus, että liiketapahtumia jää kirjaamatta, tai tunnistetaan ja analysoidaan tilinpäätökseen kirjatut merkittävät arviot.

9. Luotettavan taloudellisen raportoinnin kannalta relevantteja riskejä voi aiheutua ulkoisista ja sisäisistä liiketapahtumista, muista tapahtumista tai seikoista, jotka voivat toteutua ja vaikuttaa epäedullisesti yhteisön kykyyn saattaa alkuun, kirjata, käsitellä ja raportoida taloudellista informaatiota, joka on yhdenmukaista johdon tilinpäätöksessä esittämien kannanottojen kanssa. Johto saattaa tehdä suunnitelmia taikka laatia ohjelmia tai ryhtyä toimenpiteisiin vastatakseen tiettyihin riskeihin, tai se voi päättää hyväksyä jonkin riskin kustannussyistä tai muiden seikkojen vuoksi. Riskejä voi syntyä tai ne voivat muuttua esimerkiksi seuraavien olosuhteiden johdosta:

- *Muutokset toimintaympäristössä.* Muutokset sääntely- tai toimintaympäristössä tai taloudellisessa ympäristössä voivat johtaa muutoksiin kilpailusta johtuvissa paineissa ja merkittävästi erilaisiin riskeihin.
- *Uusi henkilöstö*. Uusi henkilöstö voi painottaa yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmää eri tavalla tai sillä voi olla siitä erilainen käsitys.
- *Uusi tai paranneltu tietojärjestelmä*. Merkittävät ja nopeat muutokset tietojärjestelmässä voivat muuttaa yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmään liittyvää riskiä.
- *Nopea kasvu*. Toiminnan merkittävä ja nopea laajentuminen voi kuormittaa kontrolleja ja lisätä riskiä kontrollien pettämisestä.
- *Uusi teknologia*. Uuden teknologian sovittaminen tuotantoprosesseihin tai tietojärjestelmään voi muuttaa yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmään liittyvää riskiä.
- *Uudet liiketoimintamallit, tuotteet tai toiminnot*. Siirtyminen liiketoiminta-alueille tai liiketoimiin, joista yhteisöllä on vähän kokemusta, voi synnyttää uusia yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmään liittyviä riskejä.
- *Yrityksen uudelleenjärjestelyt.* Uudelleenjärjestelyihin voi liittyä henkilöstövähennyksiä ja valvonnassa ja työtehtävien eriyttämisessä tapahtuvia muutoksia, jotka voivat muuttaa yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmään liittyvää riskiä.
- *Ulkomaantoimintojen laajentuminen*. Ulkomaantoimintojen laajentaminen tai hankkiminen tuo mukanaan uusia ja usein uniikkeja sisäiseen valvontaan mahdollisesti vaikuttavia riskejä, esimerkiksi valuuttamääräisistä liiketoimista johtuvia uusia tai muuttuneita riskejä.
- *Uudet kirjanpitoa koskevat määräykset*. Uusien laskentaperiaatteiden käyttöönotto tai laskentaperiaatteiden muuttuminen voi vaikuttaa tilipäätöksen laatimiseen liittyviin riskeihin.
- *IT:n käyttö*. Riskit, jotka liittyvät:
  - tiedon eheyden ja informaation käsittelyn eheyden säilyttämiseen;
  - yhteisön liiketoimintastrategiaan liittyviin riskeihin, joita syntyy, jos yhteisön IT-strategia ei tue tehokkaasti yhteisön liiketoimintastrategiaa; tai
  - muutoksiin tai keskeytyksiin yhteisön IT-ympäristössä, IT-henkilöstön vaihtumiseen tai siihen, että yhteisö ei tee IT-ympäristöön tarvittavia päivityksiä tai päivitykset eivät ole oikea-aikaisia.

Yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessi

10. Yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessi on jatkuva prosessi, jonka avulla arvioidaan yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän tehokkuutta ja ryhdytään tarvittaviin korjaustoimenpiteisiin oikea-aikaisesti. Yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessi voi koostua jatkuvista toiminnoista, erillisistä (säännöllisin väliajoin toistuvista) arvioinneista tai jonkinlaisesta näiden kahden yhdistelmästä. Jatkuvat seurantatoiminnot on usein rakennettu yhteisön tavanomaisiin toistuviin toimintoihin, ja niihin voi kuulua säännöllisiä hallinnollisia ja työnjohdollisia toimintoja. Yhteisön seurantaprosessi todennäköisesti vaihtelee laajuudeltaan ja toistumistiheydeltään yhteisön tekemästä riskienarvioinnista riippuen.

11. Sisäisen tarkastuksen tavoitteet ja laajuus sisältävät yleensä toimenpiteitä, joiden tarkoituksena on arvioida tai seurata yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän tehokkuutta.[1] Yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessiin voi kuulua sellaisia toimenpiteitä kuin että johto käy läpi, tehdäänkö pankkitäsmäytykset oikea-aikaisesti, että sisäiset tarkastajat arvioivat, onko myyntihenkilöstö noudattanut yhteisön myyntisopimusten ehtoja koskevia periaatteita, ja että lakiosasto valvoo yhteisön eettisten tai liiketoimintakäytäntöjä koskevien periaatteiden noudattamista. Seurantaa tehdään myös sen varmistamiseksi, että kontrollien toiminta jatkuu tehokkaana ajan kuluessa. Esimerkiksi jos pankkitäsmäytysten oikea-aikaisuutta ja oikeellisuutta ei seurata, henkilöstö todennäköisesti lopettaa niiden tekemisen.

12. Yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessiin liittyvät kontrollit, myös automatisoitujen kontrollien seurannassa käytettävät kontrollit, voivat olla automatisoituja tai manuaalisia tai näiden yhdistelmiä. Yhteisö voi esimerkiksi käyttää automatisoituja seurantakontrolleja valvomaan pääsyoikeuksia tiettyyn teknologiaan siten, että epätavanomaisesta toiminnasta syntyy automatisoituja raportteja johdolle, joka tutkii tunnistetut poikkeukselliset poikkeamat manuaalisesti.

13. Kun halutaan erottaa toisistaan seurantatoiminto ja tietojärjestelmään liittyvä kontrolli, otetaan huomioon toiminnon perustana olevat yksityiskohdat, erityisesti silloin kun toimintoon kuuluu jonkin tasoinen työnjohdollinen läpikäynti. Työnjohdollisia läpikäyntejä ei automaattisesti luokitella seurantatoiminnoiksi, ja voi olla harkinnanvaraista, luokitellaanko läpikäynti tietojärjestelmään liittyväksi kontrolliksi vai seurantatoiminnoksi. Esimerkiksi kuukausittaisen täydellisyyskontrollin tarkoituksena olisi virheiden havaitseminen ja korjaaminen, kun taas seurantatoiminto kysyisi, miksi virheitä esiintyy, ja velvoittaisi johdon korjaamaan prosessin vastaisten virheiden estämiseksi. Yksinkertaisesti sanottuna tietojärjestelmään liittyvä kontrolli vastaa yksittäiseen riskiin, kun taas seurantatoiminto arvioi, toimivatko yhteisön sisäisen valvonnan kuhunkin viiteen komponenttiin sisältyvät kontrollit tarkoitetulla tavalla.

14. Seurantatoimintoihin voi kuulua ulkoisten osapuolten kommunikaatiosta saatua informaatiota, joka voi viitata ongelmiin tai tuoda esiin parantamista kaipaavia alueita. Asiakkaat vahvistavat laskutustietoja implisiittisesti maksamalla laskunsa tai valittamalla veloituksista. Lisäksi sääntelytahot voivat kommunikoida yhteisön kanssa seikoista, joilla on vaikutusta yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän toimivuuteen, esimerkkinä pankkivalvontaviranomaisten suorittamiin tutkimuksiin liittyvä kommunikointi. Johto voi ottaa seurantatoimintoja suorittaessaan huomioon myös ulkoisilta tilintarkastajilta saadun kommunikaation, joka koskee yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmää.

Tietojärjestelmä ja kommunikaatio

15. Tilinpäätöksen laatimisen kannalta relevantti tietojärjestelmä käsittää toiminnot ja toimintaperiaatteet sekä kirjanpitoaineiston ja sitä tukevan aineiston, jotka on suunniteltu ja muodostettu seuraavia tarkoituksia varten:

    - yhteisön liiketapahtumien alkuun saattaminen, kirjaaminen ja käsittely (samoin kuin muita tapahtumia ja olosuhteita kuin liiketapahtumia koskevan informaation kerääminen, käsittely ja esittäminen) sekä varoja, velkoja ja omaa pääomaa koskevan tilivelvollisuuden säilyttäminen;
    - liiketapahtumien virheellisen käsittelyn korjaaminen, esimerkiksi automaattiset selvittelytilitiedostot ja menettelytavat, joiden mukaan selvittelytilin erät käsitellään oikea-aikaisesti;
    - järjestelmien sivuuttamisen tai kontrollien kiertämisen käsittely ja seuranta;

[1] ISA 610 (uudistettu 2013) ja tämän standardin liite 4 sisältävät sisäiseen tarkastukseen liittyvää lisäohjeistusta.

- liiketapahtumien käsittelyssä syntyvän informaation vieminen pääkirjaan (esim. kertyneiden liiketapahtumien siirtäminen osakirjanpidosta);
- tilinpäätöksen laatimisen kannalta relevantin muita tapahtumia ja olosuhteita kuin liiketapahtumia koskevan informaation kerääminen ja käsittely, kuten omaisuuserien poistot ja muutokset omaisuuseristä kerrytettävissä olevissa rahamäärissä; ja
- sen varmistaminen, että sovellettavan tilinpäätösnormiston edellyttämä esitettävä informaatio kootaan, kirjataan, käsitellään, lasketaan yhteen ja esitetään tilinpäätöksessä asianmukaisesti.

16. Yhteisön liiketoimintaprosesseihin sisältyy sellaisia toimintoja, jotka on suunniteltu seuraaviin tarkoituksiin:
    - yhteisön tuotteiden ja palvelujen kehittäminen, hankkiminen, tuottaminen, myynti ja jakelu;
    - säädösten ja määräysten noudattamisen varmistaminen; ja
    - informaation kirjaaminen, mukaan lukien kirjanpidon ja taloudellisen raportoinnin informaatio.

    Liiketoimintaprosessien tuloksena syntyy liiketapahtumia, jotka kirjataan, käsitellään ja raportoidaan tietojärjestelmässä.

17. Informaation laatu vaikuttaa johdon kykyyn tehdä asianmukaisia päätöksiä johtaessaan ja valvoessaan yhteisön toimintoja sekä kykyyn laatia luotettavia taloudellisia raportteja.

18. Kommunikointi, johon kuuluu käsityksen antaminen yksittäisten henkilöiden rooleista ja vastuista yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmässä, voi tapahtua esimerkiksi toimintaperiaatteita, kirjanpitoa ja taloudellista raportointia koskevien käsikirjojen ja muistioiden avulla. Kommunikointi voi tapahtua myös sähköisesti, suullisesti ja johdon toimenpiteiden välityksellä.

19. Yhteisössä tapahtuvaan kommunikointiin, joka koskee rooleja ja vastuita taloudellisessa raportoinnissa sekä taloudelliseen raportointiin liittyviä merkittäviä seikkoja, kuuluu käsityksen antaminen yksittäisten henkilöiden rooleista ja vastuista, jotka koskevat yhteisön taloudellisen raportoinnin kannalta relevanttia sisäisen valvonnan järjestelmää. Se voi sisältää sellaisia seikkoja kuin missä määrin henkilöstöön kuuluvat käsittävät, miten heidän toimintansa tietojärjestelmässä liittyy toisten tekemään työhön ja millä tavoin poikkeamista raportoidaan asiaankuuluvalle ylemmälle taholle yhteisössä.

Kontrollitoiminnot

20. Kontrollitoiminnot-komponenttiin sisältyvät kontrollit tunnistetaan kappaleen 26 mukaisesti. Tällaisiin kontrolleihin voi kuulua informaation käsittelyä koskevia kontrolleja ja yleisiä IT-kontrolleja, joista molemmat voivat olla luonteeltaan manuaalisia tai automatisoituja. Mitä enemmän on automatisoituja kontrolleja tai kontrolleihin sisältyviä automatisoituja osa-alueita, joita johto käyttää ja joihin se tukeutuu taloudellisessa raportoinnissaan, sitä tärkeämmäksi yhteisölle voi muodostua sellaisten yleisten IT-kontrollien käyttöönotto, jotka kohdistuvat informaation käsittelyä koskevien kontrollien automatisoitujen osa-alueiden jatkuvaan toimintaan. Kontrollitoiminnot-komponenttiin sisältyviin kontrolleihin voi kuulua seuraavia kontrolleja:
    - *Valtuuttaminen ja hyväksynnät*. Valtuuttamisella varmistetaan, että liiketapahtuma on validi (ts. se edustaa todellista taloudellista tapahtumaa tai on yhteisön toimintaperiaatteiden mukainen). Valtuuttamisen muotona on tyypillisesti johdon korkeamman tason antama hyväksyntä taikka varmistus sekä sen määrittäminen, onko liiketapahtuma validi. Esimerkiksi esimies hyväksyy kuluraportin tarkistettuaan, vaikuttavatko kulut kohtuullisilta ja toimintaperiaatteiden mukaisilta. Esimerkki automatisoidusta hyväksynnästä on laskun yksikköhinnan automaattinen vertaaminen vastaavan ostotilauksen yksikköhintaan siten, että toleranssiraja on määritetty etukäteen. Toleranssirajan sisällä olevat laskut hyväksytään maksettaviksi automaattisesti. Toleranssirajan ulkopuolelle jäävät laskut merkitään jatkoselvittelyä varten.
    - *Täsmäytykset* – Täsmäytyksissä verrataan toisiinsa kahta tai useampaa tietoelementtiä. Jos havaitaan eroja, ryhdytään toimenpiteisiin, jotta tiedot saadaan täsmäämään. Täsmäytykset kohdistuvat yleensä liiketapahtumien käsittelyn täydellisyyteen tai oikeellisuuteen.
    - *Verifioinnit* – Verifioinnissa kahta tai useampaa erää verrataan toisiinsa tai erää verrataan toimintaperiaatteeseen, ja todennäköisesti siihen liittyy seurantatoimenpide silloin kun erät eivät vastaa toisiaan tai kun erä ei ole toimintape-

riaatteen mukainen. Verifioinnit kohdistuvat yleensä liiketapahtumien käsittelyn täydellisyyteen, oikeellisuuteen tai validiuteen.

- *Fyysiset tai loogiset kontrollit, mukaan lukien kontrollit, jotka koskevat omaisuuserien turvaamista oikeudetonta pääsyä, hankintaa, käyttöä tai luovutusta vastaan.* Kontrollit, joihin kuuluvat:
  - omaisuuserien fyysinen turvaaminen, mukaan lukien riittävät varotoimet kuten suojatut tilat, joissa pääsy omaisuuseriin ja aineistoihin on rajoitettu.
  - pääsyoikeudet tietokoneohjelmistoihin ja tiedostoihin (ts. looginen pääsy).
  - säännöllinen laskenta ja vertaaminen kontrolliaineiston osoittamiin määriin (esimerkiksi käteisvarojen laskennan, arvopapereiden laskennan ja inventoinnin tulosten vertaaminen kirjanpitoaineistoon).

  Se, missä määrin omaisuuserien varkauksien estämiseen tarkoitetut fyysiset kontrollit ovat relevantteja tilinpäätöksen laatimisen luotettavuuden kannalta, riippuu olosuhteista, esimerkiksi kun omaisuuserät ovat erityisen alttiita väärinkäytölle.

- *Työtehtävien eriyttäminen.* Liiketapahtumien hyväksyminen, liiketapahtumien kirjaaminen ja varojen hallussapito osoitetaan eri henkilöiden tehtäväksi. Työtehtävien eriyttämisen tarkoituksena on vähentää mahdollisuuksia siihen, että kukaan henkilö pystyisi sekä tekemään että peittämään virheitä ja väärinkäytöksiä hoitaessaan tavanomaisia tehtäviään.

  Esimerkiksi luotolla myynnin hyväksyvä päällikkö ei vastaa myyntireskontran ylläpidosta tai saatujen suoritusten käsittelystä. Jos yksittäinen henkilö pystyy suorittamaan kaikki nämä toimenpiteet, hän pystyisi esimerkiksi luomaan tekaistun myyntitapahtuman, joka voisi jäädä havaitsematta. Vastaavasti myyjillä ei pitäisi olla mahdollisuutta tehdä muutoksia tuotteiden hintatiedostoihin tai provisioihin.

  Joskus eriyttäminen ei ole käytännöllistä, kustannustehokasta tai toteuttamiskelpoista. Esimerkiksi pienehköissä ja yksinkertaisissa yhteisöissä ei ehkä ole tarpeeksi resursseja ihanteellisen eriyttämisen toteuttamiseksi ja kustannukset voivat olla esteenä lisähenkilöstön palkkaamiselle. Näissä tilanteissa johto voi asettaa korvaavia kontrolleja. Jos edellä olevassa esimerkissä myyjä voi tehdä muutoksia tuotteiden hintatiedostoihin, voidaan ottaa käyttöön havaitseva kontrollitoiminto siten, että myyntitoimintaan liittymätön henkilöstö käy säännöllisesti läpi, onko myyjä tehnyt muutoksia hintoihin ja missä olosuhteissa näin on tapahtunut.

21. Tietyt kontrollit voivat riippua johdon tai hallintoelinten asettamien asianmukaisten valvontakontrollien olemassaolosta. Esimerkiksi hyväksymiskontrolleja voidaan delegoida vakiintuneiden ohjeiden kuten hallintoelinten määräämien investointikriteerien perusteella; vaihtoehtoisesti muut kuin rutiininomaiset liiketapahtumat kuten suuret yrityshankinnat tai luovutukset voivat edellyttää erityistä korkean tason hyväksyntää, joissakin tapauksissa myös osakkeenomistajilta.

Sisäisen valvonnan rajoitteet

22. Yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmä, oli se miten tehokas tahansa, voi tuottaa yhteisölle vain kohtuullisen varmuuden yhteisön taloudellisen raportoinnin tavoitteiden saavuttamisesta. Sisäisen valvonnan luontaiset rajoitteet vaikuttavat näiden tavoitteiden saavuttamisen todennäköisyyteen. Näihin rajoitteisiin kuuluvat ne realiteetit, että päätöksenteossa käytettävä inhimillinen harkinta voi olla puutteellista ja että yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmä voi pettää inhimillisestä virheestä johtuen. Esimerkiksi kontrollin rakenteessa tai kontrolliin tehtävässä muutoksessa voi olla virhe. On myös mahdollista, että jokin kontrolli ei toimi tehokkaasti, esimerkiksi kun yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmää varten tuotettavaa informaatiota (esimerkiksi poikkeamaraporttia) ei käytetä tehokkaasti, koska informaation läpikäynnistä vastaava henkilö ei ymmärrä sen tarkoitusta tai ei ryhdy asianmukaisiin toimenpiteisiin.

23. Kontrolleja voidaan lisäksi kiertää siten, että kaksi tai useampi henkilö toimii epärehellisesti yhteistyössä tai johto sivuuttaa kontrollit epäasianmukaisesti. Johto voi esimerkiksi toteuttaa asiakkaiden kanssa sopimuksiin liittyviä ”sivuvälipuheita” (side agreements), joilla muutetaan yhteisön standardimyyntisopimusten ehtoja, mikä saattaa johtaa epäasianmukaiseen

myynnin tulouttamiseen. Myös IT-sovellukseen rakennetut syöttökenttien tarkistukset, joiden avulla on tarkoitus tunnistaa ja raportoida tietyt luottorajat ylittävät liiketapahtumat, saatetaan sivuuttaa tai poistaa toiminnasta.

24. Suunnitellessaan ja ottaessaan käyttöön kontrolleja johto voi harkita, millaisia ja miten laajoja kontrolleja se päättää ottaa käyttöön sekä millaisia ja miten suuria riskejä se päättää ottaa.

Liite 4

(Viittaus: kappaleet 14(a), 24(a)(ii), A25–A28, A118)

Huomioon otettavia seikkoja muodostettaessa käsitystä yhteisön sisäisestä tarkastuksesta

Tässä liitteessä esitetään lisää huomioon otettavia seikkoja, jotka liittyvät käsityksen muodostamiseen yhteisön sisäisestä tarkastuksesta, silloin kun yhteisöllä on sisäinen tarkastus.

Sisäisen tarkastuksen tavoitteet ja sen toiminnan kattama alue

1. Sisäisen tarkastuksen tavoitteet ja sen toiminnan kattama alue, sen tehtävien luonne ja asema organisaatiossa, mukaan lukien sen valtuudet ja tilivelvollisuus, vaihtelevat laajasti ja riippuvat yhteisön koosta, monimutkaisuudesta ja rakenteesta sekä johdon ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelinten vaatimuksista. Näistä seikoista saatetaan määrätä sisäisen tarkastuksen säännöissä tai toimintaohjeissa.

2. Sisäisen tarkastuksen tehtäviin voi kuulua toimenpiteiden suorittamista ja niiden tulosten arvioimista tarkoituksena antaa johdolle ja hallintoelimille varmuutta riskien hallinnan, yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän sekä hallinto- ja ohjausjärjestelmän prosessien rakenteesta ja tehokkuudesta. Jos näin on, sisäisellä tarkastuksella voi olla tärkeä rooli yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessissa. Sisäisen tarkastuksen tehtävät saattavat kuitenkin keskittyä toiminnan taloudellisuuden, tehokkuuden ja vaikuttavuuden arvioimiseen, ja tällöin sisäisen tarkastuksen työ ei ehkä liity suoraan yhteisön taloudelliseen raportointiin.

Sisäiselle tarkastukselle osoitettavat tiedustelut

3. Jos yhteisöllä on sisäinen tarkastus, siinä toimiville asiaankuuluville henkilöille osoitettavat tiedustelut saattavat tuottaa informaatiota, joka on hyödyllistä tilintarkastajalle hänen muodostaessaan käsitystä yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta ja yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä sekä tunnistaessaan ja arvioidessaan olennaisen virheellisyyden riskejä tilinpäätöstasolla ja kannanottotasolla. Sisäinen tarkastus on todennäköisesti muodostanut työtään tehdessään näkemyksen yhteisön toiminnoista ja liiketoimintariskeistä, ja se on saattanut tehdä työnsä perusteella havaintoja, esimerkiksi tunnistaa kontrollien puutteellisuuksia tai riskejä, ja nämä havainnot voivat olla tilintarkastajalle arvokasta tietoa, jota tämä voi hyödyntää muodostaessaan käsitystä yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta ja yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä sekä tehdessään riskiarvioita tai hyödyntää muilla tilintarkastuksen osa-alueilla. Tämän vuoksi tilintarkastaja tekee tiedusteluja riippumatta siitä, odottaako hän käyttävänsä sisäisen tarkastuksen tekemää työtä muuttaakseen suoritettavien tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta tai ajoitusta tai vähentääkseen niiden laajuutta.[1] Erityisen relevantteja saattavat olla tiedustelut, jotka koskevat sisäisen tarkastuksen hallintoelinten kanssa esiin ottamia seikkoja sekä sisäisen tarkastuksen oman riskienarviointiprosessin tuottamia tuloksia.

4. Jos tilintarkastajan tiedusteluihin saatujen vastausten perusteella vaikuttaa siltä, että on tehty havaintoja, jotka saattavat olla relevantteja yhteisön taloudellisen raportoinnin ja tilintarkastuksen kannalta, tilintarkastaja voi katsoa asianmukaiseksi lukea sisäisen tarkastuksen tähän liittyvät raportit. Esimerkkejä mahdollisesti relevanteista sisäisen tarkastuksen raporteista ovat toiminnon strategia- ja suunnitteluasiakirjat sekä johtoa tai hallintoelimiä varten laaditut raportit, joissa kuvataan sisäisen tarkastuksen tekemien selvitysten tuloksena tehtyjä havaintoja.

5. Lisäksi, kuten ISA 240:ssä[2] todetaan, jos tilintarkastaja saa sisäiseltä tarkastukselta informaatiota todellisesta, epäillystä tai väitetystä väärinkäytöksestä, hän ottaa tämän huomioon tunnistaessaan väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskiä.

6. Sisäisessä tarkastuksessa toimivia asiaankuuluvia henkilöitä, joille tiedusteluja osoitetaan, ovat henkilöt, joilla tilintarkastajan harkinnan mukaan on asianmukaiset tiedot, kokemus ja valtuudet, kuten sisäisen tarkastuksen johtaja tai olosuhteista riippuen toiminnon muu henkilöstö. Tilintarkastaja voi myös katsoa asianmukaiseksi pitää säännöllisiä kokouksia näiden henkilöiden kanssa.

---

[1] Relevantit vaatimukset sisältyvät ISA 610:een (uudistettu 2013).

[2] ISA 240, kappale 19

Sisäisen tarkastuksen huomioon ottaminen muodostettaessa käsitystä valvontaympäristöstä

7. Muodostaessaan käsitystä valvontaympäristöstä tilintarkastaja voi myös arvioida, kuinka johto on vastannut sisäisen tarkastuksen tekemiin havaintoihin ja sen antamiin suosituksiin, jotka koskevat tilinpäätöksen laatimisen kannalta relevantteja sisäisessä valvonnassa tunnistettuja puutteellisuuksia, mukaan lukien onko tällainen vastaaminen toteutettu, miten se on toteutettu ja onko sisäinen tarkastus arvioinut sitä myöhemmin.

Käsityksen muodostaminen sisäisen tarkastuksen roolista yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessissa

8. Jos sisäisen tarkastuksen tehtävät ja sen suorittamat varmennustoimenpiteet ovat luonteeltaan sellaisia, että ne liittyvät yhteisön taloudelliseen raportointiin, tilintarkastaja pystyy mahdollisesti myös käyttämään sisäisen tarkastuksen tekemää työtä muuttaakseen itse suorittamiensa tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta tai ajoitusta tai vähentääkseen niiden laajuutta tilintarkastusevidenssiä hankittaessa. Tilintarkastajat pystyvät todennäköisemmin käyttämään yhteisön sisäisen tarkastuksen tekemää työtä, kun esimerkiksi aiemmista tilintarkastuksista saadun kokemuksen tai tilintarkastajan riskienarviointitoimenpiteiden perusteella vaikuttaa siltä, että yhteisöllä on sellainen sisäinen tarkastus, jolla on riittävät ja asianmukaiset resurssit suhteessa yhteisön monimutkaisuuteen ja sen toimintojen luonteeseen ja suora raportointisuhde hallintoelimiin.

9. Jos tilintarkastaja odottaa sisäistä tarkastusta koskevan alustavan käsityksensä perusteella käyttävänsä sisäisen tarkastuksen tekemää työtä muuttaakseen suoritettavien tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta tai ajoitusta tai vähentääkseen niiden laajuutta, sovelletaan ISA 610:tä (uudistettu 2013).

10. Kuten ISA 610:ssä (uudistettu 2013) tarkemmin todetaan, sisäisen tarkastuksen toiminta on erillistä muista mahdollisesti taloudellisen raportoinnin kannalta relevanteista seurantakontrolleista, kuten johdon tekemästä kirjanpitotietojen läpikäynnistä, joiden tarkoituksena on edesauttaa virheellisyyksien estämistä ja havaitsemista yhteisössä.

11. Se, että yhteisön sisäisessä tarkastuksessa toimivien asiaankuuluvien henkilöiden kanssa ryhdytään kommunikoimaan toimeksiannon varhaisessa vaiheessa ja kommunikointia jatketaan koko toimeksiannon ajan, voi edistää informaation tehokasta jakamista. Näin luodaan ympäristö, jossa tilintarkastajaa voidaan informoida sisäisen tarkastuksen tietoon mahdollisesti tulevista merkittävistä seikoista, kun tällaiset seikat saattavat vaikuttaa tilintarkastajan työhön. ISA 200:ssa käsitellään sitä, kuinka tärkeää on, että tilintarkastaja suunnittelee ja suorittaa tilintarkastuksen noudattaen ammatillista skeptisyyttä,[3] mihin kuuluu tarkkaavaisuus sellaisen informaation varalta, joka antaa aihetta epäillä tilintarkastusevidenssinä käytettyjen asiakirjojen ja tiedusteluihin saatujen vastausten luotettavuutta. Näin ollen sisäisen tarkastuksen kanssa koko toimeksiannon aikana tapahtuva kommunikointi voi tarjota mahdollisuuden siihen, että sisäiset tarkastajat saattavat tällaisen informaation tilintarkastajan tietoon. Tilintarkastaja pystyy sitten ottamaan tällaisen informaation huomioon tunnistaessaan ja arvioidessaan olennaisen virheellisyyden riskejä.

[3] ISA 200, kappale 7

Liite 5

(Viittaus: kappaleet 25(a), 26(b)–(c), A94, A166–A172)

Huomioon otettavia seikkoja muodostettaessa käsitystä tietotekniikasta (IT)

Tässä liitteessä esitetään lisää seikkoja, joita tilintarkastaja voi ottaa huomioon muodostaessaan käsitystä yhteisön IT:n käytöstä sisäisen valvonnan järjestelmässä.

Käsitys yhteisön IT:n käytöstä yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän komponenteissa

1. Yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmä sisältää manuaalisia ja automatisoituja elementtejä (ts. manuaalisia ja automatisoituja kontrolleja ja muita yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmässä käytettäviä resursseja). Yhteisön manuaalisten ja automatisoitujen elementtien yhdistelmä vaihtelee sen mukaan, minkä luonteista ja miten monimutkaista yhteisön IT:n käyttö on. Yhteisön IT:n käyttö vaikuttaa tapaan, jolla sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisen tilinpäätöksen laatimisen kannalta relevantti informaatio käsitellään, varastoidaan ja kommunikoidaan, ja vaikuttaa näin ollen siihen, miten yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmä on suunniteltu ja otettu käyttöön. Yhteisön sisäisen valvonnan kussakin komponentissa saatetaan käyttää jossakin määrin IT:tä.

   Yleisesti ottaen IT:stä on hyötyä yhteisön sisäisessä valvonnassa, koska sen avulla yhteisössä voidaan:

   - soveltaa yhdenmukaisesti ennalta määriteltyjä liiketoimintasääntöjä ja suorittaa yhdenmukaisesti monimutkaisia laskelmia suuria liiketapahtuma- tai tietomääriä käsiteltäessä;
   - parantaa informaation oikea-aikaisuutta, saatavuutta ja oikeellisuutta;
   - helpottaa informaation lisäanalysointia;
   - parantaa mahdollisuutta seurata yhteisön toimintojen suorittamista sekä yhteisön toimintaperiaatteita ja menettelytapoja;
   - pienentää kontrollien kiertämisen riskiä; ja
   - parantaa mahdollisuuksia työtehtävien tehokkaaseen eriyttämiseen ottamalla käyttöön IT-sovellusten, tietokantojen ja käyttöjärjestelmien turvallisuutta koskevia kontrolleja.

2. Manuaaliset tai automatisoidut elementit ovat relevantteja tilintarkastajan tekemän olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisen ja arvioimisen ja siihen perustuvien tilintarkastustoimenpiteiden kannalta. Automatisoidut kontrollit saattavat olla luotettavampia kuin manuaaliset, koska niitä ei voi yhtä helposti kiertää, jättää huomiotta tai sivuuttaa, ja ne ovat myös vähemmän alttiita yksinkertaisille virheille ja erehdyksille. Automatisoidut kontrollit saattavat olla tehokkaampia kuin manuaaliset kontrollit seuraavissa olosuhteissa:

   - Toistuvia liiketapahtumia on suuri määrä tai on kyse tilanteista, joissa ennakoitavissa tai ennustettavissa olevat virheet voidaan estää tai havaita ja korjata automatisoinnin avulla.
   - Kyseessä ovat kontrollit, joissa kontrollin nimenomaiset suorittamistavat on mahdollista suunnitella ja automatisoida riittävän hyvin.

Käsityksen muodostaminen IT:n käytöstä yhteisön tietojärjestelmässä (viittaus: kappale 25(a))

3. Yhteisön tietojärjestelmään voi sisältyä manuaalisten ja automatisoitujen elementtien käyttöä, mikä vaikuttaa myös siihen, kuinka liiketapahtumat saatetaan alkuun, kirjataan, käsitellään ja raportoidaan. Erityisesti toimenpiteet, joilla liiketapahtumat saatetaan alkuun, kirjataan, käsitellään ja raportoidaan, voidaan toteuttaa yhteisön käyttämien IT-sovellusten ja yhteisön niihin tekemän konfiguroinnin kautta. Lisäksi digitaalisen informaation muodossa oleva aineisto voi korvata paperimuotoiset dokumentit tai täydentää niitä.

4. Muodostaessaan käsitystä IT-ympäristöstä, joka on relevantti tietojärjestelmässä toteutuvan liiketapahtumavirran ja informaation käsittelyn kannalta, tilintarkastaja kokoaa informaatiota käytettävien IT-sovellusten luonteesta ja ominaispiirteistä

sekä niitä tukevasta IT-infrastruktuurista ja IT:stä. Seuraava taulukko sisältää esimerkkejä seikoista, joita tilintarkastaja voi ottaa huomioon muodostaessaan käsitystä IT-ympäristöstä, ja siinä on esimerkkejä IT-ympäristöjen tyypillisistä ominaispiirteistä perustuen yhteisön tietojärjestelmässä käytettävien IT-sovellusten monimutkaisuuteen. Tällaiset ominaispiirteet ovat kuitenkin suuntaa-antavia ja voivat olla erilaisia riippuen yhteisössä käytössä olevien yksittäisten IT-sovellusten luonteesta.

	Esimerkkejä tyypillisistä ominaispiirteistä:		
	Yksinkertaiset ohjelmistopaketit	Keskikokoiset ja kohtalaisen monimutkaiset ohjelmisto-paketit tai IT-sovellukset	Suuret tai monimutkaiset IT-sovellukset (esim. toiminnan-ohjausjärjestelmät)
Automaation laajuuteen ja tiedon käyttöön liittyvät seikat:			
• Missä määrin käsittelyssä on automatisoituja menettelyjä ja miten monimutkaisia ne ovat, mukaan lukien tapahtuuko pitkälle automatisoitua, paperitonta käsittelyä.	N/A	N/A	Laajat ja usein monimutkaiset automatisoidut menettelyt
• Missä määrin yhteisö tukeutuu järjestelmän tuottamiin raportteihin informaation käsittelyssä.	Yksinkertainen automatisoitu raporttilogiikka	Yksinkertainen relevantti automatisoitu raporttilogiikka	Monimutkainen automatisoitu raporttilogiikka: raportointityökaluohjelmisto
• Miten tieto tulee järjestelmään (ts. syötetään manuaalisesti, asiakas tai toimittaja syöttää taikka ladataan tiedosto).	Manuaalinen tiedon syöttö	Pieni määrä tiedon syöttöjä tai yksinkertaiset liittymät	Suuri määrä tiedon syöttöjä tai monimutkaiset liittymät
• Miten IT helpottaa sovellusten, tietokantojen tai muiden IT-ympäristöön liittyvien seikkojen välistä kommunikaatiota järjestelmien välisten liittymien kautta sisäisesti ja ulkoisesti sen mukaan kuin on asianmukaista.	Ei automatisoituja liittymiä (vain manuaalinen syöttö)	Pieni määrä tiedon syöttöjä tai yksinkertaiset liittymät	Suuri määrä tiedon syöttöjä tai monimutkaiset liittymät
• Mikä on tietojärjestelmässä käsiteltävän tiedon määrä ja miten monimutkaista se on, mukaan lukien säilytetäänkö kirjanpitoaineisto tai muu informaatio digitaalisessa muodossa ja mikä on säilytettävän tiedon sijaintipaikka.	Pieni määrä tietoa tai yksinkertaista tietoa, joka pystytään verifioimaan manuaalisesti; tieto saatavissa paikallisesti.	Pieni määrä tietoa tai yksinkertaista tietoa	Suuri määrä tietoa tai monimutkaista tietoa; tietovarastot;[1] sisäisten tai ulkoisten IT-palveluntarjoajien käyttäminen (esim. kolmannen osapuolen tekemä tiedon säilyttäminen tai hallinnointi).
IT-sovelluksiin ja IT-infrastruktuuriin liittyvät seikat:			
• Sovelluksen tyyppi (esim. vähän tai ei lainkaan räätälöity ohjelmistopaketti tai pitkälle räätälöity tai integroitu sovellus, joka voi olla ostettu ja räätälöity tai itse kehitetty).	Ostettu sovellus, joka on vain vähän tai ei lainkaan räätälöity	Ostettu sovellus tai yksinkertaiset edellisen sukupolven tai edulliset toiminnanohjaus-sovellukset, jotka ovat vain vähän tai ei lainkaan räätälöityjä	Räätälöidyt sovellukset tai monimutkaisemmat toiminnanohjausjärjestelmät, jotka ovat merkittävästi räätälöityjä
• IT-sovellusten ja taustalla olevan IT-infrastruktuurin luonteen monimutkaisuus.	Pieni, yksinkertainen kannettaviin tietokoneisiin tai asiakaspalvelinjärjestelyyn perustuva ratkaisu	Täysin kehittynyt ja stabiili keskusyksikkö, pieni tai yksinkertainen asiakas-palvelinjärjestely, ohjelmisto pilvipalveluna	Monimutkainen keskusyksikkö, suuri tai monimutkainen asiakaspalvelinjärjestely, verkkopohjaisuus, infrastruktuuri pilvipalveluna
• Onko kolmannen osapuolen toteuttamaa IT:n ylläpitoa tai IT:n ulkoistusta.	Jos ulkoistettu, toimittaja on pätevä, kehittynyt, hyväksi osoittautunut (esim. pilvipalvelun tuottaja)	Jos ulkoistettu, toimittaja on pätevä, kehittynyt, hyväksi osoittautunut (esim. pilvipalvelun toimittaja)	Pätevä kehittynyt, hyväksi osoittautunut toimittaja tietyille sovelluksille ja uusi tai start-upperusteinen toimittaja muille sovelluksille
• Käyttääkö yhteisö taloudelliseen raportointiin vaikuttavia kehittyviä teknologioita.	Ei käytetä kehittyviä teknologioita	Kehittyviä teknologioita käytetään rajoitetusti joissakin sovelluksissa	Kehittyviä teknologioita käytetään vaihtelevasti eri alustoilla

[1] Tietovarastoa kuvataan yleisesti niin, että se on yhdestä tai useammasta erillisestä lähteestä (kuten useasta tietokannasta) tulevan integroidun tiedon keskitetty säilytyspaikka, josta voidaan muodostaa raportteja tai jota yhteisö voi käyttää muissa tiedon analysointitoiminnoissaan. Raportointityökalu on IT-sovellus, jota käytetään tiedon hakemiseen yhdestä tai useammasta lähteestä (kuten tietovarastosta, tietokannasta tai IT-sovelluksesta) ja tiedon esittämiseen määrätyssä muodossa.

	Esimerkkejä tyypillisistä ominaispiirteistä:		
	Yksinkertaiset ohjelmistopaketit	Keskikokoiset ja kohtalaisen monimutkaiset ohjelmistopaketit tai IT-sovellukset	Suuret tai monimutkaiset IT-sovellukset (esim. toiminnanohjausjärjestelmät)
IT-prosesseihin liittyvät seikat:			
• IT-ympäristön ylläpitoon osallistuva henkilöstö (turvallisuutta ja IT-ympäristöön tehtäviä muutoksia hallinnoivan IT-tuen henkilömäärä ja taitotaso).	Toimittajien tekemien päivitysten prosessointiin ja pääsyn hallinnointiin osallistuu vain muutamia henkilöitä, joiden IT-osaamisen taso on rajallinen	Vähän henkilöstöä, jolla on IT-taitoja / joka omistautuu IT-asioihin.	Asiaan omistautuvat IT-osastot, joilla on taitavaa, myös ohjelmointitaitoista, henkilöstöä
• Pääsyoikeuksien hallinnointiprosessien monimutkaisuus.	Yksittäinen henkilö, jolla on hallinnointioikeudet, hallinnoi pääsyoikeuksia	Muutamat henkilöt, joilla on hallinnointioikeudet, hallinnoivat pääsyoikeuksia	IT-osaston hallinnoimat monimutkaiset prosessit pääsyoikeuksia varten
• IT-ympäristöä koskevien turvatoimien monimutkaisuus, mukaan lukien IT-sovellusten, tietokantojen ja muiden IT-ympäristöön liittyvien seikkojen alttius kyberriskeille, erityisesti kun esiintyy verkkopohjaisia liiketapahtumia tai liiketapahtumia, joissa käytetään ulkoisia liittymiä.	Yksinkertainen pääsy paikan päällä ilman ulkopuolisia verkkopohjaisia elementtejä	Joitakin verkkopohjaisia sovelluksia, joihin liittyy pääosin yksinkertainen rooliperusteinen turvallisuus	Useita alustoja, joihin pääsy on verkkopohjainen ja joiden turvamallit ovat monimutkaisia.
• Onko tehty informaation käsittelytapaa koskevia ohjelmistomuutoksia ja missä määrin tällaisia muutoksia on tehty kauden aikana.	Ohjelmistopaketti, johon ei ole asennettu lähdekoodia	Joitakin ohjelmistopaketteja, joissa ei ole lähdekoodia, ja muita kehittyneitä sovelluksia, joihin on tehty harvoja tai yksinkertaisia muutoksia; perinteinen järjestelmäkehityksen elinkaari	Uusia muutoksia, suuri määrä muutoksia tai monimutkaisia muutoksia, useita kehityssyklejä joka vuosi
• Missä määrin IT-ympäristössä tapahtuu muutoksia (esim. uusia IT-ympäristöön liittyviä seikkoja taikka merkittäviä muutoksia IT-sovelluksissa tai taustalla olevassa IT-infrastruktuurissa).	Muutokset rajoittuvat ohjelmistopakettien versiopäivityksiin	Muutokset koostuvat ohjelmistopakettien päivityksistä, toiminnanohjausjärjestelmien versiopäivityksistä tai aiemman sukupolven järjestelmien parannuksista	Uusia muutoksia, suuri määrä muutoksia tai monimutkaisia muutoksia, useita kehityssyklejä joka vuosi, toiminnanohjausjärjestelmän tuntuva räätälöinti
• Onko kauden aikana tapahtunut merkittävää tiedon konversiota ja jos on, tehtyjen muutosten luonne ja merkittävyys ja konversion toteuttamistapa.	Toimittajalta saadut ohjelmistopäivitykset; ei tiedon konversiota päivityksessä	Ohjelmistopakettisovellusten vähäisiä versiopäivityksiä, joihin liittyy vähän tiedon konvertointia	Tärkeä versiopäivitys, uusi julkaisu, alustan vaihtuminen

Kehittyvät teknologiat

5. Yhteisöt saattavat käyttää kehittyviä teknologioita (esim. lohkoketjut, robotiikka tai tekoäly), koska tällaiset teknologiat voivat antaa erityisiä mahdollisuuksia toiminnan tehokkuuden lisäämiseen tai taloudellisen raportoinnin parantamiseen. Kun kehittyviä teknologioita käytetään yhteisön tilinpäätöksen laatimisen kannalta relevantissa tietojärjestelmässä, tilintarkastaja voi ottaa tällaiset teknologiat mukaan tunnistaessaan IT-sovelluksia ja muita IT-ympäristöön liittyviä seikkoja, joihin kohdistuu IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä. Vaikka kehittyvien teknologioiden voidaan katsoa olevan nykyisiin teknologioihin verrattuna pidemmälle kehittyneitä tai monimutkaisempia, tilintarkastajan velvollisuudet, jotka liittyvät IT-sovelluksiin ja tunnistettuihin yleisiin IT-kontrolleihin kappaleiden 26(b)–(c) mukaisesti, pysyvät muuttumattomina.

Skaalautuvuus

6. Käsityksen muodostaminen yhteisön IT-ympäristöstä voi olla helpompaa yksinkertaisessa yhteisössä, joka käyttää ohjelmistopakettia, ja kun yhteisöllä ei ole pääsyä lähdekoodiin ohjelmistomuutosten tekemistä varten. Tällaisilla yhteisöillä ei ehkä ole asiaan omistautuvia IT-resursseja, mutta niillä voi olla henkilö, jolle on osoitettu hallinnointirooli työntekijöiden pääsyoikeuksien antamista tai toimittajalta saatavien IT-sovelluspäivitysten asentamista varten. Erityisiä seikkoja, joita tilintarkastaja voi ottaa huomioon muodostaessaan käsitystä sellaisen kirjanpito-ohjelmistopaketin luonteesta, joka voi olla yksinkertaisen yhteisön tietojärjestelmässään käyttämä ainoa IT-sovellus, ovat:

- missä määrin ohjelmisto on vakiintunut ja saanut mainetta luotettavuudesta;
- missä määrin yhteisön on mahdollista muuttaa ohjelmiston lähdekoodia lisämoduulien (ts. lisäysten (add-on)) sisällyttämiseksi perusohjelmistoon tai tehdä suoria muutoksia tietoon;

- ohjelmistoon tehtyjen muutosten luonne ja laajuus. Vaikkei yhteisö ehkä pysty muuttamaan ohjelmiston lähdekoodia, monet ohjelmistopaketit sallivat konfiguraation (esim. raportointiparametrien asettamisen tai muuttamisen). Näihin ei yleensä kuulu lähdekoodin muuttamista; tilintarkastaja voi kuitenkin ottaa huomioon sen, missä määrin yhteisö pystyy konfiguroimaan ohjelmistoa, kun hän arvioi ohjelmiston tuottaman, tilintarkastusevidenssinä käytettävän informaation täydellisyyttä ja oikeellisuutta; ja
- missä määrin tilinpäätöksen laatimiseen liittyvään tietoon on suora pääsy (ts. suora pääsy tietokantaan käyttämättä IT-sovellusta) sekä käsiteltävän tiedon määrä. Mitä suurempi on tiedon määrä, sitä todennäköisemmin yhteisö saattaa tarvita tiedon eheyden säilyttämistä koskevia kontrolleja, joihin voi kuulua oikeudettomaan pääsyyn ja tietoon tehtäviin muutoksiin kohdistuvia yleisiä IT-kontrolleja.

7. Monimutkaisiin IT-ympäristöihin voi sisältyä pitkälle räätälöityjä tai integroituja IT-sovelluksia, ja niiden ymmärtäminen voi sen vuoksi vaatia enemmän ponnisteluja. Taloudellisen raportoinnin prosessit tai IT-sovellukset voivat olla integroituja muihin IT- sovelluksiin. Tällainen integrointi voi koskea IT-sovelluksia, joita käytetään yhteisön liiketoiminnoissa ja jotka tuottavat informaatiota sellaisiin IT-sovelluksiin, jotka ovat relevantteja yhteisön tietojärjestelmässä toteutuvien liiketapahtumavirtojen ja informaation käsittelyn kannalta. Tällaisissa olosuhteissa tietyt yhteisön liiketoiminnoissa käytettävät IT-sovellukset voivat olla relevantteja myös tilinpäätöksen laatimisen kannalta. Monimutkaiset IT-ympäristöt saattavat myös edellyttää asiaan omistautuvia IT-osastoja, joilla on strukturoidut IT-prosessit tukenaan henkilöstöä, jolla on ohjelmistojen kehittämisessä ja IT-ympäristön ylläpidossa tarvittavia taitoja. Toisissa tapauksissa yhteisö voi käyttää sisäisiä tai ulkoisia palveluntuottajia tiettyjen IT-ympäristöönsä liittyvien seikkojen tai siihen sisältyvien IT-prosessien hallinnointiin (esim. kolmannen osapuolen toteuttama ylläpito (hosting)).

Sellaisten IT-sovellusten tunnistaminen, joihin kohdistuu IT:n käytöstä johtuvia riskejä

8. Muodostamalla käsityksen yhteisön IT-ympäristön luonteesta ja monimutkaisuudesta, informaation käsittelyä koskevien kontrollien luonne ja laajuus mukaan luettuina, tilintarkastaja voi määrittää, mihin IT-sovelluksiin yhteisö tukeutuu taloudellisen informaation oikean käsittelyn toteuttamiseksi ja informaation eheyden säilyttämiseksi. Niiden IT-sovellusten tunnistaminen, joihin yhteisö tukeutuu, voi vaikuttaa tilintarkastajan päätökseen testata tällaisiin IT-sovelluksiin sisältyvät automatisoidut kontrollit olettaen, että tällaiset automatisoidut kontrollit vastaavat tunnistettuihin olennaisen virheellisyyden riskeihin. Sitä vastoin, jos yhteisö ei tukeudu IT-sovellukseen, tällaiseen IT-sovellukseen sisältyvät automatisoidut kontrollit eivät todennäköisesti ole asianmukaisia tai riittävän täsmällisiä toiminnan tehokkuuden testaamista ajatellen. Automatisoituihin kontrolleihin, jotka voidaan tunnistaa kappaleen 26(b) mukaisesti, voivat kuulua esimerkiksi automatisoidut laskelmat tai input-, käsittely- ja output-kontrollit kuten ostotilauksen, myyjäosapuolen lähetysasiakirjan ja ostolaskun kolmisuuntainen täsmäytys. Kun tilintarkastaja tunnistaa automatisoituja kontrolleja ja IT-ympäristöstä muodostamansa käsityksen perusteella toteaa, että yhteisö tukeutuu kyseisiä automatisoituja kontrolleja sisältävään IT-sovellukseen, on todennäköisempää, että tilintarkastaja tunnistaa IT-sovelluksen sellaiseksi sovellukseksi, johon kohdistuu IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä.

9. Tilintarkastajan arvioidessa, kohdistuuko IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä niihin IT-sovelluksiin, joiden osalta hän on tunnistanut automatisoituja kontrolleja, hän todennäköisesti arvioi onko ja missä määrin yhteisöllä mahdollisesti pääsyä lähdekoodiin, joka mahdollistaa johdolle ohjelmistomuutosten tekemiseen tällaisiin kontrolleihin tai IT-sovelluksiin. Se, missä määrin yhteisö tekee muutoksia ohjelmistoihin ja konfigurointeihin ja se, kuinka formaaleja tällaisia muutoksia koskevat IT-prosessit ovat, voivat myös olla relevantteja huomioon otettavia seikkoja. Tilintarkastaja ottaa todennäköisesti huomioon myös riskin epäasianmukaisesta pääsystä tai tiedon muuttamisesta.

10. Järjestelmän luomia raportteja, joita tilintarkastaja mahdollisesti aikoo käyttää tilintarkastusevidenssinä, voivat olla esimerkiksi myyntisaamisten ikäjakaumaraportti tai vaihto-omaisuuden arvostusraportti. Tällaisten raporttien täydellisyydestä ja oikeellisuudesta tilintarkastaja voi hankkia tilintarkastusevidenssiä kohdistamalla aineistotarkastusta raportin syöttötietoihin ja valmiin raportin tietoihin. Toisissa tapauksissa tilintarkastaja voi suunnitella testaavansa raportin laatimista ja ylläpitoa koskevien kontrollien toiminnan tehokkuuden, jolloin IT-sovellukseen, josta raportti on tuotettu, todennäköisesti kohdistuu IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä. Raportin täydellisyyden ja oikeellisuuden testaamisen lisäksi tilintarkastaja voi suunnitella testaavansa sellaisten yleisten IT-kontrollien toiminnan tehokkuuden, jotka vastaavat raporttiin tehtäviin epäasianmukaisiin muutoksiin tai oikeudettomiin ohjelmistomuutoksiin taikka tiedon muuttamiseen liittyviin riskeihin.

11. Joihinkin IT-sovelluksiin voi sisältyä raporttien tuottamista koskeva toiminnallisuus, kun taas jotkin yhteisöt voivat myös käyttää erillisiä raportointisovelluksia (esim. raportointityökaluja). Tällaisissa tapauksissa tilintarkastajan voi olla tarpeellista määrittää järjestelmän luomien raporttien lähteet (ts. raportin tuottava sovellus ja raportin käyttämät tiedon lähteet) määrittääkseen IT-sovellukset, joihin kohdistuu IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä.

12. IT-sovellusten käyttämät tiedon lähteet voivat olla tietokantoja, joihin esimerkiksi on pääsy vain IT-sovelluksen kautta tai henkilöillä, joilla on tietokannan hallinnointioikeudet. Toisissa tapauksissa tiedon lähde voi olla tietovarasto, jonka voidaan itsensä katsoa olevan IT:n käytöstä aiheutuvien riskien kohteena oleva IT-sovellus.

13. Tilintarkastaja on saattanut tunnistaa riskin, jonka osalta aineistotarkastustoimenpiteet eivät yksin ole riittäviä, koska yhteisö käyttää pitkälle automatisoitua ja paperitonta liiketapahtumien käsittelyä, joka voi käsittää useita integroituja IT-sovelluksia. Tällaisissa olosuhteissa tilintarkastajan tunnistamiin kontrolleihin kuuluu todennäköisesti automatisoituja kontrolleja. Lisäksi yhteisö saattaa tukeutua yleisiin IT-kontrolleihin käsiteltävien liiketapahtumien ja muun käsittelyssä käytettävän informaation eheyden säilyttämiseksi. Tällöin informaation käsittelyyn ja säilyttämiseen osallistuviin IT-sovelluksiin kohdistuu todennäköisesti IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä.

Loppukäyttäjän tekemä tietojenkäsittely

14. Vaikka tilintarkastusevidenssi voi olla muodoltaan myös järjestelmän luoma tuloste, jota käytetään loppukäyttäjän laskentatyökalussa (esim. taulukkolaskennassa tai yksinkertaisissa tietokannoissa) suoritettavassa laskennassa, tällaisia työkaluja ei tyypillisesti tunnisteta IT-sovelluksiksi kappaleen 26(b) mukaisessa asiayhteydessä. Loppukäyttäjän tietojenkäsittelytyökaluihin pääsyä ja niihin tehtäviä muutoksia koskevien kontrollien suunnittelu ja käyttöönotto voi olla haasteellista, ja tällaiset kontrollit vastaavat vain harvoin yleisiä IT-kontrolleja tai ovat yhtä tehokkaita kuin ne. Tilintarkastaja voi ennemminkin arvioida informaation käsittelyä koskevia kontrolleja yhdistelmänä ottamalla huomioon loppukäyttäjän suorittaman tietojenkäsittelyn tarkoituksen ja monimutkaisuuden, kuten:

- informaation käsittelyä koskevat kontrollit, jotka kohdistuvat lähdetiedon alkuun saattamiseen ja käsittelyyn, mukaan lukien relevantit automatisoidut kontrollit tai liittymäkontrollit siihen pisteeseen saakka, josta tieto poimitaan (ts. tietovarasto);
- kontrollit sen tarkistamiseksi, että logiikka toimii tarkoitetulla tavalla, esimerkiksi tiedon poiminnan ”todentavat” kontrollit, kuten raportin täsmäyttäminen tietoon, josta se on johdettu, raportin yksittäisen tiedon vertaaminen lähteeseen ja päin vastoin, sekä kontrollit, jotka tarkistavat kaavat tai makrot; tai
- sellaisten validointityökaluohjelmistojen käyttö, jotka tarkistavat kaavat tai makrot systemaattisesti, kuten laskentataulukon eheyttä koskevat työkalut.

Skaalautuvuus

15. Yhteisön kyky säilyttää tietojärjestelmässä varastoitavan ja käsiteltävän informaation eheys voi vaihdella liiketapahtumien ja muun informaation monimutkaisuuteen ja määrään perustuen. Mitä monimutkaisempaa ja runsaampaa on merkittävää liiketapahtumien lajia, tilin saldoa tai tilinpäätöksessä esitettävää tietoa tukeva tieto, sitä vähemmän todennäköistä on, että yhteisö pystyy säilyttämään kyseisen informaation eheyden pelkästään informaation käsittelyä koskevien kontrollien avulla (esim. input- ja output-kontrollit tai läpikäyntikontrollit). On myös vähemmän todennäköistä, että tilintarkastaja pystyy hankkimaan tilintarkastusevidenssiä tällaisen informaation täydellisyydestä ja oikeellisuudesta pelkästään aineistotarkastustoimenpiteillä, kun tällaista informaatiota käytetään tilintarkastusevidenssinä. Joissakin olosuhteissa, kun liiketapahtumien määrä on vähäisempi ja ne ovat vähemmän monimutkaisia, johdolla voi olla informaation käsittelyä koskeva kontrolli, jonka riittää varmistamaan tiedon oikeellisuuden ja täydellisyyden (esim. käsiteltävät ja laskutettavat yksittäiset myyntitilaukset voidaan täsmäyttää paperidokumenttiin, joka on alun perin viety IT-sovellukseen). Kun yhteisö tukeutuu yleisiin IT-kontrolleihin tietyn IT-sovellusten käyttämän informaation eheyden säilyttämiseksi, tilintarkastaja voi todeta, että kyseistä informaatiota ylläpitäviin IT-sovelluksiin kohdistuu IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä.

Esimerkkejä sellaisen IT-sovelluksen ominaispiirteistä, johon ei todennäköisesti kohdistu IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä	Esimerkkejä sellaisen IT-sovelluksen ominaispiirteistä, johon todennäköisesti kohdistuu IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä
• itsenäiset sovellukset. • tiedon (liiketapahtumien) määrä ei ole merkittävä. • sovelluksen toiminta ei ole monimutkaista. • kutakin liiketapahtumaa tukee alkuperäinen paperitulostedokumentaatio.	• sovelluksilla on keskinäisiä liittymiä. • tiedon (liiketapahtumien) määrä on merkittävä. • sovelluksen toiminta on monimutkaista, koska: ° sovellus saattaa liiketapahtumia alkuun automaattisesti; ja ° automaattisten vientien takana on erilaisia monimutkaisia laskelmia.
IT-sovellukseen ei todennäköisesti kohdistu IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä, koska: • tiedon määrä ei ole merkittävä, ja sen vuoksi johto ei tukeudu yleisiin IT-kontrolleihin tiedon käsittelyssä tai ylläpidossa.	IT-sovellukseen todennäköisesti kohdistuu IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä, koska: • johto tukeutuu tiedon käsittelyssä tai ylläpidossa sovellusjärjestelmään, koska tiedon määrä on merkittävä.
• johto ei tukeudu automatisoituihin kontrolleihin tai muuhun automatisoituun toiminnallisuuteen. Tilintarkastaja ei ole tunnistanut automatisoituja kontrolleja kappaleen 26(a) mukaisesti. • vaikka johto käyttää järjestelmän synnyttämiä raportteja kontrolleissaan, se ei tukeudu kyseisiin raportteihin. Sen sijaan se täsmäyttää raportit paperimuodossa olevaan dokumentaatioon ja tarkistaa raportteihin sisältyvät laskelmat. • tilintarkastaja tarkastaa yhteisön tuottaman, tilintarkastusevidenssinä käytettävän informaation itse.	• johto tukeutuu sovellusjärjestelmään tiettyjen sellaisten automatisoitujen kontrollien suorittamisessa, jotka myös tilintarkastaja on tunnistanut.

Muut IT-ympäristöön liittyvät seikat, joihin kohdistuu IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä

16. Kun tilintarkastaja tunnistaa IT-sovelluksia, joihin kohdistuu IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä, tyypillisesti myös muihin IT-ympäristöön liittyviin seikkoihin kohdistuu IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä. IT-infrastruktuuri sisältää tietokannat, käyttöjärjestelmän ja tietoverkon. Tietokantoihin varastoidaan IT-sovellusten käyttämä tieto, ja ne voivat koostua useista toisiinsa liittyvistä tietotaulukoista. Tietokannoissa olevaan tietoon voi myös olla tietokannan hallintajärjestelmien kautta suora pääsy IT- tai muulla henkilöstöllä, jolla on tietokannan hallinnointioikeudet. Käyttöjärjestelmä vastaa laitteiston, IT-sovellusten ja muiden tietoverkossa käytettävien ohjelmistojen välisen kommunikaation hallinnoimisesta. Niinpä IT-sovelluksiin ja tietokantoihin voi olla suora pääsy käyttöjärjestelmän kautta. Tietoverkkoa käytetään IT-infrastruktuurissa tiedon siirtämiseen ja informaation, resurssien ja palvelujen jakamiseen yhteisen tiedonsiirtoyhteyden kautta. Tietoverkko myös tyypillisesti luo loogista turvallisuutta koskevan tason (käyttöjärjestelmän kautta mahdollistettavan) resursseihin pääsyä ajatellen.

17. Kun tilintarkastaja tunnistaa IT-sovelluksia, joihin kohdistuu IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä, niin tyypillisesti tunnistetaan myös tietokanta, johon (tai tietokannat, joihin) tunnistetun sovelluksen käsittelemä tieto varastoidaan. Vastaavasti, koska IT-sovelluksen toimintakyky riippuu usein käyttöjärjestelmästä ja IT-sovelluksiin ja tietokantoihin voi olla käyttöjärjestelmästä suora pääsy, käyttöjärjestelmään kohdistuu tyypillisesti IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä. Tietoverkko voidaan tunnistaa, kun se on keskeinen pääsykohta tunnistettuihin IT-sovelluksiin ja niihin liittyviin tietokantoihin tai kun IT-sovellus on yhteydessä toimittajiin tai ulkopuolisiin osapuoliin internetin kautta tai kun tilintarkastaja tunnistaa verkkopohjaisia IT-sovelluksia.

IT:n käytöstä aiheutuvien riskien ja yleisten IT-kontrollien tunnistaminen

18. Esimerkkejä IT:n käytöstä aiheutuvista riskeistä ovat mm. riskit siitä, että luotetaan epäasianmukaisesti IT-sovelluksiin, jotka käsittelevät tietoa virheellisesti, käsittelevät virheellistä tietoa tai tekevät näitä molempia, kuten:

- oikeudeton pääsy tietoon, mikä voi johtaa tiedon tuhoutumiseen tai tiedon epäasianmukaisiin muutoksiin, mukaan lukien valtuudettomien tai olemattomien liiketapahtumien kirjaaminen tai liiketapahtumien virheellinen kirjaaminen. Tiettyjä riskejä voi syntyä, kun useilla käyttäjillä on pääsy yhteiseen tietokantaan.
- mahdollisuus, että IT-henkilöstö saa enemmän pääsyoikeuksia kuin tarvitaan heille osoitettujen tehtävien hoitamiseksi, jolloin työtehtävien eriyttäminen kariutuu.
- oikeudettomat muutokset kantatiedostojen sisältämään tietoon.
- oikeudettomat muutokset IT-sovelluksiin tai muihin IT-ympäristöön liittyviin seikkoihin.
- se, ettei pystytä tekemään tarvittavia muutoksia IT-sovelluksiin tai muihin IT-ympäristöön liittyviin seikkoihin.
- epäasianmukainen manuaalinen väliintulo.
- tiedon mahdollinen menettäminen tai kyvyttömyys päästä tietoon tarvittaessa.

19. Tilintarkastajan tekemä arviointi, joka koskee oikeudetonta pääsyä, voi kattaa sisäisten tai ulkoisten osapuolten oikeudettomaan pääsyyn liittyvät riskit (usein käytetään nimitystä kyberturvallisuusriskit). Tällaiset riskit eivät välttämättä vaikuta taloudelliseen raportointiin, sillä yhteisön IT-ympäristö voi sisältää myös IT-sovelluksia ja niihin liittyvää tietoa, joka koskee toiminnallisia ja säädösten ja määräysten noudattamista koskevia tavoitteita. On tärkeää huomata, että kybertapahtumat toteutuvat yleensä ensin tietoverkon ulkokehän tai sisäisen tietoverkon tasojen kautta, ja nämä tasot yleensä myöhemmin poistetaan IT-sovelluksesta, tietokannasta ja käyttöjärjestelmistä, jotka vaikuttavat tilinpäätöksen laatimiseen. Näin ollen, jos tietoturvaloukkausta koskevaa informaatiota on tunnistettu, tilintarkastaja yleensä arvioi, miten laajasti tällainen loukkaus on mahdollisesti pystynyt vaikuttamaan taloudelliseen raportointiin. Jos taloudelliseen raportointiin on mahdollisesti ollut vaikutusta, tilintarkastaja voi päättää muodostaa käsityksen siihen liittyvistä kontrolleista ja testata ne määrittääkseen mahdollisen vaikutuksen tai mahdollisten tilinpäätöksessä olevien virheellisyyksien laajuuden, tai hän voi todeta, että yhteisö on esittänyt riittävästi tietoja tällaisesta tietoturvaloukkauksesta.

20. Lisäksi säädöksiin ja määräyksiin, jolla voi olla suora tai epäsuora vaikutus yhteisön tilinpäätökseen, voi sisältyä tietosuojalainsäädäntö. Sen arvioimiseen, noudattaako yhteisö tällaisia säädöksiä tai määräyksiä, ISA 250:n (uudistettu) mukaisesti, voi kuulua käsityksen muodostaminen yhteisön IT-prosesseista ja yleisistä IT-kontrolleista, jotka yhteisö on ottanut käyttöön relevanttien säädösten tai määräysten vaatimuksiin vastaamiseksi.

21. Yleisiä IT-kontrolleja otetaan käyttöön IT:n käytöstä johtuviin riskeihin vastaamiseksi. Näin ollen tilintarkastaja hyödyntää muodostamaansa käsitystä tunnistetuista IT-sovelluksista ja muista IT-ympäristöön liittyvistä seikoista sekä asiaankuuluvista IT:n käytöstä aiheutuvista riskeistä päättäessään, mitä yleisiä IT-kontrolleja hänen tulee tunnistaa. Joissakin tapauksissa yhteisö voi käyttää yhteisiä IT-prosesseja kaikkialla IT-ympäristössään tai kaikissa tietyissä IT-sovelluksissa, jolloin voidaan tunnistaa yhteisiä IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä ja yhteisiä yleisiä IT-kontrolleja.

22. Yleisesti ottaen tunnistetaan todennäköisesti suurempi määrä IT-sovelluksiin ja tietokantoihin liittyviä yleisiä IT-kontrolleja kuin muihin IT-ympäristöön liittyviin seikkoihin liittyviä yleisiä IT-kontrolleja. Tämä johtuu siitä, että näillä seikoilla on eniten tekemistä yhteisön tietojärjestelmässä tapahtuvan informaation käsittelyn ja varastoinnin kanssa. Yleisiä IT-kontrolleja tunnistaessaan tilintarkastaja voi ottaa huomioon sekä loppukäyttäjien että yhteisön IT-henkilöstön tai IT-palveluntuottajien toimintaa koskevat kontrollit.

23. **Liitteessä 6** esitetään lisäselvitystä niiden yleisten IT-kontrollien luonteesta, joita tyypillisesti otetaan käyttöön erilaisten IT-ympäristöön liittyvien seikkojen osalta. Lisäksi esitetään esimerkkejä erilaisia IT-prosesseja koskevista yleisistä IT-kontrolleista.

Liite 6

(Viittaus: kappaleet 26(c), A173–A174)

Huomioon otettavia seikkoja muodostettaessa käsitystä yleisistä IT-kontrolleista

Tässä liitteessä esitetään lisää seikkoja, joita tilintarkastaja voi ottaa huomioon muodostaessaan käsitystä yleisistä IT-kontrolleista.

1. Niiden yleisten IT-kontrollien luonne, joita tyypillisesti otetaan käyttöön kunkin IT-ympäristöön liittyvän seikan osalta:

   (a) Sovellukset

   IT-sovellustason yleiset IT-kontrollit korreloivat sovelluksen toiminnallisuuksien luonteen ja laajuuden sekä teknologian mahdollistamien pääsyreittien kanssa. Esimerkiksi pitkälle integroituihin, monimutkaisia turvallisuusasetuksia sisältäviin IT-sovelluksiin liittyy yleensä enemmän kontrolleja kuin sellaiseen aiemman sukupolven IT-sovellukseen, joka tukee pientä määrää tilien saldoja ja johon pääsy tapahtuu vain liiketapahtumien kautta.

   (b) Tietokanta

   Tietokantatason yleiset IT-kontrollit vastaavat tyypillisesti IT:n käytöstä aiheutuviin riskeihin, jotka liittyvät taloudellista raportointia koskevan informaation luvattomiin päivityksiin tietokannassa käyttämällä suoraa pääsyä tietokantaan tai suorittamalla komentosarja tai ohjelma.

   (c) Käyttöjärjestelmä

   Käyttöjärjestelmätason yleiset IT-kontrollit vastaavat tyypillisesti IT:n käytöstä aiheutuviin riskeihin, jotka liittyvät muiden kontrollien sivuuttamista helpottaviin hallinnollisiin pääsyoikeuksiin. Tähän sisältyy mm. toisen käyttäjän tunnisteiden käyttäminen, uusien luvattomien käyttäjien lisääminen, haittaohjelmiston lataaminen taikka komentosarjan tai muiden luvattomien ohjelmistojen suorittaminen.

   (d) Tietoverkko

   Tietoverkkotason yleiset IT-kontrollit vastaavat yleensä IT:n käytöstä aiheutuviin riskeihin, jotka liittyvät tietoverkon segmentointiin, etäkäyttöön ja oikeuksien tarkistamiseen. Tietoverkon kontrollit voivat olla relevantteja, kun yhteisöllä on taloudellisessa raportoinnissa käytettäviä verkkosovelluksia. Tietoverkon kontrollit voivat olla relevantteja myös, kun yhteisöllä on merkittäviä liikekumppanuussuhteita tai ulkoistuksia kolmannelle osapuolelle, mikä saattaa lisätä tiedonsiirtoa ja etäkäytön tarvetta.

2. Esimerkkejä mahdollisesti esiintyvistä yleisistä IT-kontrolleista IT-prosesseittain ryhmiteltyinä ovat:

   (a) Pääsyn hallinnointiprosessi:

   - *Oikeuksien tarkistaminen*

     Kontrollit, jotka varmistavat, että käyttäjä, joka tulee IT-sovellukseen tai muuhun IT-ympäristöön liittyvään seikkaan, käyttää omia tunnisteitaan (ts. ei käytä toisen käyttäjän tunnisteita).

   - *Valtuuttaminen*

     Kontrollit, jotka sallivat käyttäjille pääsyn ainoastaan heidän työtehtäviensä kannalta tarpeelliseen informaatioon, mikä edesauttaa työtehtävien asianmukaista eriyttämistä.

   - *Valtuuksien luominen (provisioning)*

     Kontrollit, joilla annetaan oikeuksia uusille käyttäjille ja muutetaan olemassa olevien käyttäjien pääsyoikeuksia.

   - *Valtuuksien poistaminen (deprovisioning)*

     Kontrollit, joilla poistetaan käyttäjien pääsyoikeudet työsuhteen päättyessä tai siirron tapahtuessa.

   - *Laajat valtuudet*

Kontrollit, jotka koskevat hallinnollisia tai laajoja valtuuksia.

- *Käyttäjien pääsyoikeuksien läpikäynnit*

  Kontrollit, joilla ajoittain varmistetaan tai arvioidaan uudelleen käyttäjien pääsyoikeuksia jatkuvien valtuuksien osalta.

- *Turvallisuusasetuksia koskevat kontrollit*

  Kuhunkin teknologiaan sisältyy yleensä keskeiset konfiguraatioasetukset, jotka auttavat rajoittamaan pääsyä ympäristöön.

- *Fyysinen pääsy*

  Kontrollit, jotka koskevat fyysistä pääsyä datakeskukseen ja laitteistoon, koska tällaista pääsyä voidaan käyttää muiden kontrollien sivuuttamiseen.

(b) Ohjelmistomuutosten ja muiden IT-ympäristön muutosten hallintaprosessi:

- *Muutostenhallintaprosessi*

  Kontrollit, jotka koskevat tuotantoympäristöön (ts. loppukäyttäjäympäristöön) tehtävien muutosten suunnittelua, ohjelmointia, testausta ja tuotantoon siirtoa (migration).

- *Muutosten tuotantoon siirtoa koskevien työtehtävien eriyttäminen*

  Kontrollit, joilla eriytetään toisistaan oikeus tehdä muutoksia tuotantoympäristöön ja oikeus siirtää ne tuotantoon.

- *Järjestelmien kehittäminen, hankkiminen tai käyttöönotto*

  Kontrollit, jotka koskevat IT-sovellusten alkuperäistä kehittämistä tai käyttöönottoa (tai ovat suhteessa muihin IT-ympäristöön liittyviin seikkoihin).

- *Tiedon konversio*

  Kontrollit, jotka koskevat tiedon konversiota IT-ympäristön kehittämisen, käyttöönoton tai tason parantamisen aikana.

(c) IT-toimintojen hallinnointiprosessi

- *Ajojen aikatauluttaminen*

  Kontrollit, jotka koskevat oikeuksia aikatauluttaa sellaisia ajoja tai ohjelmistoja, jotka voivat vaikuttaa taloudelliseen raportointiin.

- *Ajojen seuranta*

  Kontrollit, joilla seurataan taloudelliseen raportointiin liittyvien ajojen tai ohjelmistojen onnistunutta toteuttamista.

- *Varmuuskopiointi ja palauttaminen*

  Kontrollit, joilla varmistetaan, että taloudelliseen raportointiin liittyvästä tiedosta otetaan varmuuskopiot suunnitellulla tavalla ja tieto on käytettävissä ja siihen on pääsy oikea-aikaista palauttamista varten katkoksen tai hyökkäyksen tapahtuessa.

- *Tunkeutumisten havaitseminen*

  Kontrollit, joilla seurataan IT-ympäristön haavoittuvaisuuksia ja siihen tapahtuvia tunkeutumisia.

Seuraavassa taulukossa havainnollistetaan esimerkein yleisiä IT-kontrolleja, joilla vastataan esimerkinomaisiin IT:n käytöstä aiheutuviin riskeihin, myös luonteensa perusteella erilaisten IT-sovellusten ollessa kyseessä.

Prosessi	**Riskit**	**Kontrollit**	**IT-sovellukset**		
IT-prosessi	**Esimerkkejä IT:n käytöstä aiheutuvista riskeistä**	**Esimerkkejä yleisistä IT-kontrolleista**	**Yksinkertaiset ohjelmistopaketit – soveltuuko (kyllä / ei)**	**Keskikokoiset ja kohtalaisen monimutkaiset ohjelmistopaketit tai IT-sovellukset – soveltuuko (kyllä / ei)**	**Suuret tai monimutkaiset IT-sovellukset (esim. Toiminnanohjausjärjestelmät) – soveltuuko (kyllä / ei)**
Pääsyn hallinnointi	Laajat käyttövaltuudet: Käyttäjillä on laajemmat pääsyoikeudet kuin mitä heidän tehtäviensä hoitamiseen tarvitaan, mikä voi johtaa epäasianmukaiseen työtehtävien eriyttämiseen.	Johto hyväksyy laajojen käyttövaltuuksien luonteen ja laajuuden, kun on kyse käyttäjien uusista ja muuttuneista pääsyoikeuksista, mukaan lukien standardoidut käyttöoikeusprofiilit/roolit, kriittiset taloudelliseen raportointiin liittyvät liiketapahtumat ja työtehtävien eriyttäminen.	Kyllä – jäljempänä mainittujen käyttäjien pääsyoikeuksien läpikäyntien sijaan	Kyllä	Kyllä
		Työsuhteensa päättäneiden tai muualle siirtyneiden käyttäjien pääsyoikeudet poistetaan tai muutetaan oikea-aikaisesti	Kyllä – jäljempänä mainittujen käyttäjien pääsyoikeuksien läpikäynnin sijaan	Kyllä	Kyllä
		Käyttäjien pääsyoikeudet käydään läpi säännöllisesti	Kyllä – edellä mainittujen käyttöoikeuksien luontia/poistamista koskevien kontrollien sijaan	Kyllä – tietyille sovelluksille	Kyllä
		Työtehtävien eriyttämistä seurataan ja ristiriidassa oleva pääsyoikeus joko poistetaan tai siihen kohdistetaan riskiä vähentäviä kontrolleja, jotka dokumentoidaan ja testataan	N/A – ei järjestelmän mahdollistamaa eriyttämistä	Kyllä – tietyille sovelluksille	Kyllä
		Laajemman tason käyttövaltuudet (esim. konfiguroinnin, tiedon ja tietoturvan hallinnoijat) hyväksytään ja niitä rajoitetaan asianmukaisesti	Kyllä – todennäköisesti vain IT-sovellustasolla	Kyllä – IT-sovellustasolla ja sovellusalustan IT-ympäristön tietyillä tasoilla	Kyllä – sovellusalustan IT-ympäristön kaikilla tasoilla
Pääsyn hallinnointi	Suora pääsy tietoon: Epäasianmukaisia muutoksia tehdään suoraan taloudelliseen tietoon/dataan muulla tavoin kuin sovelluksen liiketapahtumien kautta.	Pääsy sovelluksen tiedostoihin tai tietokannan objekteihin/taulukoihin/tietoon on rajoitettu henkilöille, joilla on oikeudet siihen työtehtäviensä ja heille osoitetun roolin perusteella, ja johto hyväksyy tällaiset pääsyoikeudet.	N/A	Kyllä – tietyille sovelluksille ja tietokannoille	Kyllä
Pääsyn hallinnointi	Järjestelmäasetukset: Järjestelmiä ei ole konfiguroitu tai päivitetty asianmukaisesti pääsyn rajoittamiseksi asiallisen valtuutuksen saaneisiin ja asianmukaisiin käyttäjiin.	Pääsyoikeus todennetaan uniikeilla käyttäjätunnuksilla ja salasanoilla tai muilla menetelmillä, jotka toimivat validointimekanismina sille, että käyttäjillä on oikeus saada pääsy järjestelmään. Salasanaparametrit täyttävät yhtiön tai toimialan standardit (esim. salasanan vähimmäispituus ja monimutkaisuus, voimassaolon päättyminen, tilin lukitseminen)	Kyllä – pelkästään salasanaan perustuva todentaminen	Kyllä – yhdistelmä salasanaan perustuvaa ja monivaiheista tunnistautu-mista	Kyllä
		Turvallisuuskonfiguraation keskeiset ominaisuudet on otettu käyttöön asianmukaisesti	N/A – teknisiä turvallisuuskonfiguraatioita ei ole	Kyllä – tietyille sovelluksille ja tietokannoille	Kyllä
Muutosten hallinnointi	Sovellusten muutokset: Tehdään epäasianmukaisia muutoksia sovellusjärjestelmiin tai ohjelmistoihin, joihin sisältyy relevantteja automatisoituja kontrolleja (ts. konfiguroitavissa olevia asetuksia, automatisoituja algoritmeja, automatisoituja laskelmia ja automaattista tiedon poimintaa) tai raporttilogiikkaa.	Sovellusten muutokset testataan ja hyväksytään asianmukaisesti ennen kuin ne siirretään tuotantoympäristöön	N/A – ei todentaisi mitään asennettua lähdekoodia	Kyllä – muille kuin ohjelmistopaketeille	Kyllä
		Pääsy, joka oikeuttaa tekemään muutoksia sovellusten tuotantoympäristöön, on asianmukaisesti rajoitettu ja erotettu kehittämisympäristöstä	N/A	Kyllä – muille kuin ohjelmistopaketeille	Kyllä
Muutosten hallinnointi	Tietokannan muutokset: Tehdään epäasianmukaisia muutoksia tietokannan rakenteeseen ja tietojen välisiin suhteisiin.	Tietokannan muutokset testataan ja hyväksytään asianmukaisesti ennen kuin ne siirretään tuotantoympäristöön	N/A – yhteisössä ei tehdä tietokantamuutoksia	Kyllä – muille kuin ohjelmistopaketeille	Kyllä

Prosessi	**Riskit**	**Kontrollit**	**IT-sovellukset**		
IT-prosessi	**Esimerkkejä IT:n käytöstä aiheutuvista riskeistä**	**Esimerkkejä yleisistä IT-kontrolleista**	**Yksinkertaiset ohjelmistopaketit – soveltuuko (kyllä / ei)**	**Keskikokoiset ja kohtalaisen monimutkaiset ohjelmistopaketit tai IT-sovellukset – soveltuuko (kyllä / ei)**	**Suuret tai monimutkaiset IT-sovellukset (esim. Toiminnanohjausjärjestelmät) – soveltuuko (kyllä / ei)**
Muutosten hallinnointi	Järjestelmäohjelmistojen muutokset: Tehdään epäasianmukaisia muutoksia järjestelmäohjelmistoihin (esim. käyttöjärjestelmään, verkkoon, muutostenhallinnointiohjelmistoihin, pääsynvalvon-taohjelmistoihin).	Järjestelmäohjelmistojen muutokset testataan ja hyväksytään asianmukaisesti ennen kuin ne siirretään tuotantoon	N/A – yhteisössä ei tehdä järjestelmäohjelmistojen muutoksia	Kyllä	Kyllä
Muutosten hallinnointi	Tiedon konversio: Aiemman sukupolven järjestelmistä tai aiemmista versioista konvertoitavaan tietoon voi syntyä virheitä, jos konversiossa siirretään epätäydellistä, tarpeetonta, vanhentunutta tai virheellistä tietoa.	Johto hyväksyy tulokset, jotka saadaan, kun tieto konvertoidaan vanhasta sovellusjärjestelmästä tai tietorakenteesta uuteen sovellusjärjestelmään tai tietorakenteeseen (esim. täsmäytystoimenpiteet), ja seuraa, että konversio tapahtuu asetettujen konversioperiaatteiden ja -menettelytapojen mukaisesti.	N/A – vastataan manuaalisilla kontrolleilla	Kyllä	Kyllä
IT-käyttötoiminnot	Tietoverkko: Tietoverkko ei asianmukaisella tavalla estä oikeudettomien käyttäjien epäasianmukaista pääsyä tietojärjestelmiin.	Pääsyoikeus todennetaan uniikeilla käyttäjätunnuksilla ja salasanoilla tai muilla menetelmillä, jotka toimivat validointimekanismina sille, että käyttäjillä on oikeus saada pääsy järjestelmään. Salasanaparametrit täyttävät yhtiön asettamat tai ammatilliset periaatteet ja standardit (esim. salasanan vähimmäispituus ja monimutkaisuus, voimassaolon päättyminen, tilin lukitseminen)	N/A – tietoverkossa ei ole erillistä todentamismenetelmää	Kyllä	Kyllä
		Tietoverkko on rakennettu niin, että verkkosovellukset on erotettu sisäisestä tietoverkosta, josta on pääsy taloudellista raportointia koskevan sisäisen valvonnan (ICFR) kannalta relevantteihin sovelluksiin.	N/A – ei verkon segmentointia	Kyllä – harkinnan mukaan	Kyllä – harkinnan mukaan
		Verkon hallintatiimi tekee säännöllisesti verkon ulkokehän haavoittuvuustarkistuksia; tiimi myös selvittää mahdollisia haavoittuvuuksia	N/A	Kyllä – harkinnan mukaan	Kyllä – harkinnan mukaan
		Luodaan säännöllisesti hälytyksiä, jotka huomauttavat tunkeutumisia havaitsevien järjestelmien tunnistamista uhista. Verkon hallinnointitiimi tutkii nämä uhat.	N/A	Kyllä – harkinnan mukaan	Kyllä – harkinnan mukaan
		Otetaan käyttöön kontrolleja, joilla pääsy virtuaaliseen erillisverkkoon (VPN) rajoitetaan siihen oikeutetuille ja asiaankuuluville käyttäjille	N/A – ei VPN-verkkoa	Kyllä – harkinnan mukaan	Kyllä – harkinnan mukaan
IT-käyttötoiminnot	Tiedon varmuuskopioinnit ja palauttaminen: Taloudellista tietoa ei pystytä palauttamaan tai siihen ei saada pääsyä oikea-aikaisesti, kun tietoa/dataa menetetään.	Taloudellisesta tiedosta otetaan säännöllisesti varmuuskopiot määrätyn aikataulun ja toteuttamistiheyden mukaisesti.	N/A – tukeudutaan taloustiimin tekemiin manuaalisiin varmuuskopiointeihin	Kyllä	Kyllä
IT-käyttötoiminnot	Ajojen aikatauluttaminen: Tuotannossa olevat järjestelmät, ohjelmistot tai ajot johtavat tiedon virheelliseen, epätäydelliseen tai oikeudettomaan käsittelyyn.	Vain siihen oikeutetuilla käyttäjillä on pääsy päivittämään eräajoja (mukaan lukien liittymäajot) ajojen aikataulutusohjelmistossa.	N/A – ei eräajoja	Kyllä – tietyille sovelluksille	Kyllä
		Kriittisiä järjestelmiä, ohjelmistoja tai ajoja seurataan ja käsittelyvirheet korjataan onnistuneen toteutumisen turvaamiseksi.	N/A – ei ajojen seurantaa	Kyllä – tietyille sovelluksille	Kyllä

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 320

OLENNAISUUS TILINTARKASTUSTA SUUNNITELTAESSA JA SUORITETTAESSA

(Sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1
Olennaisuus tilintarkastuksessa	2–6
Voimaantulo	7
Tavoite	8
Määritelmä	9
Vaatimukset	
Olennaisuuden ja tarkastustyössä käytettävän olennaisuuden määrittäminen tilintarkastusta suunniteltaessa	10–11
Tarkistaminen tilintarkastuksen edetessä	12–13
Dokumentointi	14
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Olennaisuus ja tilintarkastusriski	A1
Olennaisuus tilintarkastuksessa	A2
Olennaisuuden ja tarkastustyössä käytettävän olennaisuuden määrittäminen tilintarkastusta suunniteltaessa	A3–A13
Tarkistaminen tilintarkastuksen edetessä	A14

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 320 *Olennaisuus tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään tilintarkastajan velvollisuutta soveltaa olennaisuuden käsitettä suunnitellessaan ja suorittaessaan tilintarkastusta. ISA 450:ssä[1] selitetään, kuinka olennaisuutta sovelletaan arvioitaessa todettujen virheellisyyksien vaikutusta tilintarkastukseen ja mahdollisten korjaamattomien virheellisyyksien vaikutusta tilinpäätökseen.

Olennaisuus tilintarkastuksessa

2. Tilinpäätösnormistoissa käsitellään usein olennaisuuden käsitettä tilinpäätöksen laatimisen ja esittämisen yhteydessä. Vaikka olennaisuutta saatetaan eri tilinpäätösnormistoissa käsitellä erilaisia termejä käyttäen, yleensä niissä selitetään, että:

   - virheellisyyksien, mukaan lukien tiedon pois jättämiset, katsotaan olevan olennaisia, jos niiden yksin tai yhdessä voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät tilinpäätöksen perusteella;
   - harkintaan perustuvat ratkaisut olennaisuudesta tehdään ottaen huomioon ympäröivät olosuhteet, ja ratkaisuihin vaikuttaa virheellisyyden suuruus tai luonne taikka nämä yhdessä; ja
   - harkintaan perustuvat ratkaisut tilinpäätöksen käyttäjille olennaisista seikoista tehdään siltä pohjalta, että otetaan huomioon yhteiset taloudellisen informaation tarpeet, joita käyttäjillä on ryhmänä tarkasteltuna.[2] Huomioon ei oteta virheellisyyksien mahdollisia vaikutuksia tiettyihin yksittäisiin käyttäjiin, joiden tarpeet saattavat vaihdella suuresti.

3. Jos sovellettavassa tilinpäätösnormistossa käsitellään tällaisia seikkoja, se antaa tilintarkastajalle viitekehyksen määritettäessä olennaisuutta tilintarkastusta varten. Jos sovellettavassa tilinpäätösnormistossa ei käsitellä olennaisuuden käsitettä, kappaleessa 2 tarkoitetut ominaispiirteet antavat tilintarkastajalle tällaisen viitekehyksen.

4. Tilintarkastaja määrittää olennaisuuden ammatilliseen harkintaan perustuen, ja siihen vaikuttaa tilintarkastajan näkemys tilinpäätöksen käyttäjien taloudellisen informaation tarpeista. Tässä yhteydessä tilintarkastajan on kohtuullista olettaa, että:

   (a) käyttäjillä on kohtuullinen tietämys liiketoiminnasta ja taloudellisista toiminnoista sekä kirjanpidosta ja halukkuutta tutkia tilinpäätöksen sisältämiä tietoja kohtuullisen huolellisesti;

   (b) käyttäjät ymmärtävät, että tilinpäätös laaditaan, esitetään ja tilintarkastetaan käyttäen olennaisuustasoja;

   (c) käyttäjät tiedostavat luontaiset epävarmuustekijät määritettäessä sellaisia lukuja, jotka perustuvat arvioiden ja harkinnan käyttöön sekä tulevaisuuden tapahtumien huomioon ottamiseen; ja

   (d) käyttäjät tekevät tilinpäätökseen sisältyvien tietojen perusteella järkeviä taloudellisia päätöksiä.

5. Tilintarkastaja soveltaa olennaisuuden käsitettä sekä suunnitellessaan ja suorittaessaan tilintarkastusta että arvioidessaan todettujen virheellisyyksien vaikutusta tilintarkastukseen ja mahdollisten korjaamattomien virheellisyyksien vaikutusta tilinpäätökseen sekä laatiessaan tilintarkastuskertomukseen sisältyvää lausuntoa. (Viittaus: kappale A1)

6. Tilintarkastusta suunnitellessaan tilintarkastaja tekee harkintaan perustuvia ratkaisuja olennaisina pidettävistä virheellisyyksistä. Nämä harkintaan perustuvat ratkaisut muodostavat perustan:

   (a) riskienarviointitoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta koskeville päätöksille;

   (b) olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiselle ja arvioimiselle; sekä

   (c) muiden tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta koskeville päätöksille.

---

1 ISA 450 *Tilintarkastuksen aikana todettujen virheellisyyksien arvioiminen*

2 Esimerkiksi IASB:n huhtikuussa 2001 hyväksymässä asiakirjassa *Tilinpäätöksen laatimista ja esittämistä koskevat yleiset perusteet* todetaan, että kun kyseessä on voittoa tavoitteleva yhteisö, sijoittajien tarpeet täyttävä tilinpäätös täyttää myös useimmat muiden käyttäjien tilinpäätöksen avulla tyydytettävissä olevat tarpeet, koska sijoittajat antavat yritykselle riskipääomaa.

Tilintarkastusta suunniteltaessa määritetty olennaisuus ei välttämättä ole se rahamäärä, jota pienemmät korjaamattomat virheellisyydet yksin tai yhdessä aina arvioitaisiin epäolennaisiksi. Joihinkin virheellisyyksiin liittyvistä olosuhteista voi johtua, että tilintarkastaja arvioi virheellisyydet olennaisiksi, vaikka ne ovat olennaisuusrajan alapuolella. Ei ole käytännössä mahdollista suunnitella tilintarkastustoimenpiteitä kaikkien sellaisten virheellisyyksien havaitsemiseksi, jotka saattaisivat pelkästään luonteensa vuoksi olla olennaisia. Tilinpäätöksessä esitettävissä tiedoissa olevien mahdollisten virheellisyyksien luonteen huomioon ottaminen on kuitenkin relevanttia olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaavien tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelun kannalta[3]. Arvioidessaan kaikkien korjaamattomien virheellisyyksien vaikutusta tilinpäätökseen tilintarkastaja ottaa korjaamattomien virheellisyyksien suuruuden lisäksi huomioon myös niiden luonteen ja ne nimenomaiset olosuhteet, joissa ne ovat syntyneet.[4] (Viittaus: kappale A2)

Voimaantulo

7. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

Tavoite

8. Tilintarkastajan tavoitteena on soveltaa olennaisuuden käsitettä asianmukaisesti tilintarkastusta suunnitellessaan ja suorittaessaan.

Määritelmä

9. Seuraavia termejä käytetään ISA-standardeissa seuraavassa merkityksessä:

   (a) Tarkastustyössä käytettävä olennaisuus – Yksi tai useampi tilintarkastajan määrittämä rahamäärä, joka on tilinpäätökselle kokonaisuutena määritettyä olennaisuutta pienempi, jotta virheellisyyksien yhteismäärään liittyvä riski saataisiin alennetuksi asianmukaisen alhaiselle tasolle. 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.

   (b) Virheellisyyksien yhteismäärään liittyvä riski – Todennäköisyys sille, että korjaamattomien ja havaitsemattomien virheellisyyksien yhteismäärä ylittää tilinpäätökselle kokonaisuutena määritetyn olennaisuuden.

Vaatimukset

Olennaisuuden ja tarkastustyössä käytettävän olennaisuuden määrittäminen tilintarkastusta suunniteltaessa

10. Tilintarkastuksen kokonaisstrategiaa laatiessaan tilintarkastajan on määritettävä olennaisuus tilinpäätökselle kokonaisuutena. Jos yhteisön erityisissä olosuhteissa on olemassa yksi tai useampi tietty liiketapahtumien laji, tilin saldo tai tilinpäätöksessä esitettävä tieto, jonka osalta tilinpäätökselle kokonaisuutena määritettyä olennaisuutta pienempien virheellisyyksien voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan käyttäjien tilinpäätöksen perusteella tekemiin taloudellisiin päätöksiin, tilintarkastajan on määritettävä myös näihin tiettyihin liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihin tai tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin sovellettava olennaisuustaso tai -tasot. (Viittaus: kappaleet A3–A12)

11. Tilintarkastajan on määritettävä tarkastustyössä käytettävä olennaisuus olennaisen virheellisyyden riskien arvioimista ja muiden tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta päättämistä varten. (Viittaus: kappale A13)

Tarkistaminen tilintarkastuksen edetessä

12. Tilintarkastajan on tarkistettava tilinpäätökselle kokonaisuutena määritettyä olennaisuutta (ja, jos tämä on sovellettavissa, tietyille liiketapahtumien lajeille, tilien saldoille tai tilinpäätöksessä esitettäville tiedoille määritettyä olennaisuustasoa tai ta-

[3] Ks. ISA 315 (uudistettu 2019) *Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen*, kappaleet A204–A233.

[4] ISA 450, kappale A21

soja) siinä tapauksessa, että hänen tietoonsa tulee tilintarkastuksen aikana informaatiota, jonka johdosta hän olisi alun perin määrittänyt erilaisen rahamäärän (tai erilaiset rahamäärät). (Viittaus: kappale A14)

13. 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.

Dokumentointi

14. Tilintarkastusdokumentaation on sisällettävä seuraavat rahamäärät ja niitä määritettäessä huomioon otetut tekijät:[5]

    (a) tilinpäätökselle kokonaisuutena määritetty olennaisuus (ks. kappale 10);

    (b) tietyille liiketapahtumien lajeille, tilien saldoille tai tilinpäätöksessä esitettäville tiedoille määritetty olennaisuustaso tai -tasot, jos tämä on sovellettavissa (ks. kappale 10);

    (c) tarkastustyössä käytettävä olennaisuus (ks. kappale 11); ja

    (d) tilintarkastuksen edetessä mahdollisesti tehdyt tarkistukset kohtiin (a)–(c) (ks. kappaleet 12–13).

***

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Olennaisuus ja tilintarkastusriski (viittaus: kappale 5)

A1. Tilintarkastuksessa tilintarkastajan yleisenä tavoitteena on hankkia kohtuullinen varmuus siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä, jolloin tilintarkastajan on mahdollista antaa lausunto siitä, onko tilinpäätös kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, sekä antaa havaintojensa mukaisesti kertomus tilinpäätöksestä ja kommunikoida ISA-standardien edellyttämällä tavalla.[6] Tilintarkastaja hankkii kohtuullisen varmuuden hankkimalla tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tilintarkastusriskin alentamiseksi hyväksyttävän alhaiselle tasolle.[7] Tilintarkastusriski on riski siitä, että tilintarkastaja esittää epäasianmukaisen tilintarkastuslausunnon, kun tilinpäätös on olennaisesti virheellinen. Tilintarkastusriski koostuu olennaisen virheellisyyden riskistä ja havaitsemisriskistä.[8] Olennaisuus ja tilintarkastusriski otetaan huomioon koko tilintarkastuksen ajan, erityisesti:

    (a) tunnistettaessa ja arvioitaessa olennaisen virheellisyyden riskejä;[9]

    (b) päätettäessä muiden tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta;[10] ja

    (c) arvioitaessa mahdollisten korjaamattomien virheellisyyksien vaikutusta tilinpäätökseen[11] sekä laadittaessa tilintarkastuskertomukseen sisältyvää lausuntoa.[12]

---

5 ISA 230 *Tilintarkastusdokumentaatio*, kappaleet 8–11 ja A6

6 ISA 200 *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti*, kappale 11

7 ISA 200, kappale 17

8 ISA 200, kappale 13(c)

9 ISA 315 (uudistettu 2019)

10 ISA 330 *Tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi*

11 ISA 450

12 ISA 700 (uudistettu) *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen*

Olennaisuus tilintarkastuksessa (viittaus: kappale 6)

A2. Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiseen ja arviointiin[13] kuuluu ammatillisen harkinnan käyttäminen niiden liiketapahtumien lajien, tilien saldojen ja tilinpäätöksessä esitettävien tietojen – mukaan lukien laadulliset tiedot – tunnistamiseksi, joiden virheellisyys voisi olla olennainen (virheellisyyksien katsotaan yleensä olevan olennaisia, jos niiden voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät perustuen tilinpäätökseen kokonaisuutena). Harkittaessa, voisivatko tilinpäätöksessä esitettävissä laadullisissa tiedoissa olevat virheellisyydet olla olennaisia, tilintarkastaja saattaa tunnistaa sellaisia relevantteja tekijöitä kuin:

- yhteisön olosuhteet tilikaudella (yhteisö on esimerkiksi saattanut toteuttaa merkittävän liiketoimintojen yhdistämisen tilikauden aikana).
- sovellettava tilinpäätösnormisto siinä tapahtuneet muutokset mukaan lukien (esimerkiksi uusi tilinpäätösstandardi voi vaatia esitettäväksi uusia laadullisia tietoja, jotka ovat yhteisön kannalta merkittäviä).
- laadulliset tiedot, jotka ovat merkittäviä tilinpäätöksen käyttäjille yhteisön luonteesta johtuen (esimerkiksi maksuvalmiusriskiä koskevat tiedot voivat olla tärkeitä rahoituslaitoksen tilinpäätöksen käyttäjille).

Olennaisuuden ja tarkastustyössä käytettävän olennaisuuden määrittäminen tilintarkastusta suunniteltaessa

Erityisesti huomioon otettavia seikkoja julkisen sektorin yhteisöissä (viittaus: kappale 10)

A3. Julkisen sektorin yhteisön tilinpäätöksen ensisijaisia käyttäjiä ovat usein lainsäädäntöelimet ja sääntely- tai valvontatahot. Lisäksi tilinpäätöstä saatetaan käyttää muita kuin taloudellisia päätöksiä tehtäessä. Sen vuoksi säädökseen, määräykseen tai muuhun velvoittavaan normiin perustuvat vaatimukset sekä lainsäädäntöelinten ja yleisön taloudellisen informaation tarpeet, jotka koskevat julkisen sektorin hankkeita, vaikuttavat julkisen sektorin yhteisön tilintarkastuksessa olennaisuuden määrittämiseen tilinpäätökselle kokonaisuutena (ja, jos tämä on sovellettavissa, olennaisuustason tai -tasojen määrittämiseen tietyille liiketapahtumien lajeille, tilien saldoille tai tilinpäätöksessä esitettäville tiedoille).

Vertailukohteiden käyttäminen määritettäessä olennaisuutta tilinpäätökselle kokonaisuutena (viittaus: kappale 10)

A4. Olennaisuuden määrittäminen edellyttää ammatillisen harkinnan käyttöä. 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 tietyn yhteisön tilinpäätöksen käyttäjien huomio pyrkii kohdistumaan (käyttäjät saattavat esimerkiksi pyrkiä keskittymään voittoon, liikevaihtoon tai nettovarallisuuteen taloudellisen tuloksen arvioimista varten);
- yhteisön luonne, missä kohtaa elinkaartaan yhteisö on, samoin kuin toimiala sekä taloudellinen ympäristö, jossa yhteisö toimii;
- yhteisön omistusrakenne ja tapa, jolla sen rahoitus on hoidettu (esimerkiksi jos yhteisön rahoitus on hoidettu yksinomaan velalla oman pääoman sijasta, käyttäjät voivat painottaa varoja ja niihin kohdistuvia vaateita enemmän kuin yhteisön tulosta); ja
- vertailukohteen suhteellinen vaihtelevuus.

A5. Esimerkkejä vertailukohteista, jotka yhteisön olosuhteista riippuen saattavat olla asianmukaisia, ovat esitetyn tuloksen osatekijät – kuten voitto ennen veroja, liikevaihto, bruttokate ja kokonaiskulut –, oman pääoman 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.

[13] ISA 315:n (uudistettu 2019) kappaleiden 28–37 mukaan tilintarkastajan on tunnistettava ja arvioitava olennaisen virheellisyyden riskejä tilinpäätöstasolla ja kannanottotasolla.

A6. Valitun vertailukohteen kannalta relevanttia taloudellista tietoa ovat yleensä aiempien tilikausien taloudellinen tulos ja taloudellinen asema, taloudellinen tulos tilikauden alusta lukien ja tarkasteluhetken taloudellinen asema, sekä tarkastuksen kohteena olevan tilikauden budjetit tai ennusteet, joita on oikaistu yhteisön olosuhteissa tapahtuneita merkittäviä muutoksia (esimerkiksi merkittävää yrityshankintaa) ja yhteisön toimialan tai sen taloudellisen toimintaympäristön olosuhteiden relevantteja muutoksia vastaavasti. Esimerkiksi kun tietyn yhteisön tilinpäätökselle kokonaisuutena määritetään olennaisuus lähtökohtaisesti perustuen prosenttiosuuteen jatkuvien toimintojen voitosta ennen veroja, tällaisen voiton poikkeukselliseen pienenemiseen tai kasvuun johtavat olosuhteet voivat saada tilintarkastajan tekemään johtopäätöksen, että tilinpäätökselle kokonaisuutena on asianmukaisempaa määrittää olennaisuus käyttämällä aiempiin tuloksiin perustuvaa jatkuvien toimintojen normalisoitua voittolukua ennen veroja.

A7. Olennaisuus koskee sitä tilinpäätöstä, josta tilintarkastaja antaa kertomuksen. Jos tilinpäätös laaditaan kahtatoista kuukautta pidemmältä tai lyhyemmältä tilikaudelta, mikä voi tapahtua uuden yhteisön kyseessä ollessa tai tilikauden muuttuessa, olennaisuus koskee kyseiseltä tilikaudelta laadittavaa tilinpäätöstä.

A8. Valittuun vertailukohteeseen sovellettavan prosenttiosuuden määrittäminen edellyttää ammatillisen harkinnan käyttämistä. Kyseisen prosenttiosuuden ja valitun vertailukohteen välillä on sellainen suhde, että jatkuvien toimintojen voittoon ennen veroja sovelletaan yleensä suurempaa prosenttiosuutta kuin liikevaihtoon. Tilintarkastaja voi esimerkiksi pitää asianmukaisena viittä prosenttia jatkuvien toimintojen voitosta ennen veroja, kun kyseessä on valmistustoimintaa harjoittava voittoa tavoitteleva yhteisö, ja toisaalta hän voi pitää asianmukaisena yhtä prosenttia liikevaihdosta tai kokonaiskuluista, kun kyseessä on voittoa tavoittelematon yhteisö. Korkeampia tai alhaisempia prosenttiosuuksia voidaan kuitenkin pitää asianmukaisina olosuhteet huomioon ottaen.

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A9. Silloin kun yhteisön jatkuvien toimintojen voitto ennen veroja on johdonmukaisesti vähäinen, kuten asianlaita saattaa olla omistajajohtoisissa yrityksissä omistajan ottaessa suuren osan voitosta ennen veroja palkkana, saattaa relevantimpi vertailukohde olla esimerkiksi voitto ennen palkkoja ja veroja.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A10. Julkisen sektorin yhteisön tilintarkastuksessa voivat asianmukaisia 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.

Olennaisuustaso tai -tasot tietyille liiketapahtumien lajeille, tilien saldoille tai tilinpäätöksessä esitettäville tiedoille
(viittaus: kappale 10)

A11. Tekijöitä, jotka voivat viitata siihen, että on olemassa yksi tai useampia erityisiä liiketapahtumien lajeja, tilien saldoja tai tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja, joiden osalta tilinpäätökselle kokonaisuutena määritettyä olennaisuutta pienempien virheellisyyksien voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan käyttäjien tilinpäätöksen perusteella tekemiin taloudellisiin päätöksiin, ovat esimerkiksi seuraavat:

- se, vaikuttaako säädös, määräys tai sovellettava tilinpäätösnormisto käyttäjien odotuksiin siitä, miten tietyt erät arvostetaan tai mitä tietoja niistä esitetään (esimerkiksi lähipiiriliiketoimet, johdon ja hallintoelinten palkitseminen sekä herkkyysanalyysit käypiä arvoja koskevista kirjanpidollisista arvioista, joihin liittyy arviointiepävarmuutta).
- keskeiset yhteisön toimialaan liittyvät tilinpäätöksessä esitettävät tiedot (esimerkiksi tutkimus- ja kehittämismenot lääketeollisuutta harjoittavassa yhtiössä).
- se, kiinnittyykö huomio yhteisön liiketoiminnan tiettyyn osa-alueeseen, josta esitetään tilinpäätöksessä erilliset tiedot (esimerkiksi segmenttejä tai merkittävää liiketoimintojen yhdistämistä koskevat tiedot).

A12. Arvioidessaan, onko yhteisön erityisissä olosuhteissa tällaisia liiketapahtumien lajeja, tilien saldoja tai tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja, tilintarkastaja saattaa pitää hyödyllisenä käsityksen muodostamista hallintoelinten ja johdon näkemyksistä ja odotuksista.

Tarkastustyössä käytettävä olennaisuus (viittaus: kappale 11)

A13. Jos tilintarkastus suunnitellaan pelkästään sellaisten virheellisyyksien havaitsemiseksi, jotka ovat olennaisia yksittäin tarkasteltuina, jätetään ottamatta huomioon se tosiseikka, että yksittäin tarkasteltuna epäolennaiset 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) on tilinpäätökselle kokonaisuutena määritettyä olennaisuutta pienempi, jotta virheellisyyksien yhteismäärään liittyvä riski saataisiin alennetuksi asianmukaisen alhaiselle tasolle. Vastaavasti tarkastustyössä käytettävä olennaisuus, joka liittyy tiettyä liiketapahtumien lajia, tilin saldoa tai tilinpäätöksessä esitettävää tietoa varten määritettyyn olennaisuustasoon, asetetaan, jotta saataisiin alennetuksi asianmukaisen alhaiselle tasolle todennäköisyys sille, että kyseisen liiketapahtumien lajin, tilin saldon tai tilinpäätöksessä esitettävän tiedon korjaamattomien ja havaitsemattomien virheellisyyksien yhteenlaskettu määrä ylittää kyseiselle liiketapahtumien lajille, tilin saldolle tai tilinpäätöksessä esitettävälle tiedolle määritetyn olennaisuustason. Tarkastustyössä käytettävän olennaisuuden määrittäminen ei ole yksinkertainen mekaaninen laskutoimitus, ja se edellyttää ammatillisen harkinnan käyttämistä. Siihen vaikuttavat tilintarkastajan yhteisöstä muodostama käsitys, jota on päivitetty riskienarviointitoimenpiteitä suoritettaessa, sekä aiemmissa tilintarkastuksissa todettujen virheellisyyksien luonne ja laajuus ja täten tilintarkastajan odotukset tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella esiintyvistä virheellisyyksistä.

Tarkistaminen tilintarkastuksen edetessä (viittaus: kappale 12)

A14. Tilinpäätökselle kokonaisuutena määritettyä olennaisuutta (ja, jos tämä on sovellettavissa, tietyille liiketapahtumien lajeille, tilien saldoille tai tilinpäätöksessä esitettäville tiedoille määritettyä olennaisuustasoa tai -tasoja) saattaa olla tarpeellista tarkistaa sen seurauksena, että olosuhteissa on tapahtunut tilintarkastuksen aikana muutoksia (esimerkiksi päätös luopua keskeisestä osasta yhteisön liiketoimintaa), on saatu uutta informaatiota tai tilintarkastajan käsitys yhteisöstä ja sen toiminnoista on muuttunut tilintarkastustoimenpiteitä suoritettaessa. Jos tilintarkastuksen aikana esimerkiksi vaikuttaa siltä, että todellinen taloudellinen tulos todennäköisesti poikkeaa olennaisesti siitä ennakoidusta tilikauden tuloksesta, jota on alun perin käytetty määritettäessä olennaisuutta tilinpäätökselle kokonaisuutena, tilintarkastaja tarkistaa kyseistä olennaisuutta.

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 330
TILINTARKASTAJAN TOIMENPITEET ARVIOITUIHIN RISKEIHIN VASTAAMISEKSI

(Sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1
Voimaantulo	2
Tavoite	3
Määritelmät	4
Vaatimukset	
Kokonaisnäkemykseen perustuvat toimenpiteet	5
Arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin kannanottotasolla vastaavat tilintarkastustoimenpiteet	6–23
Tilinpäätöksen esittämistavan asianmukaisuus	24
Tilintarkastusevidenssin tarpeellisen määrän ja tarkoitukseen soveltuvuuden arvioiminen	25–27
Dokumentointi	28–30
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Kokonaisnäkemykseen perustuvat toimenpiteet	A1–A3
Arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin kannanottotasolla vastaavat tilintarkastustoimenpiteet	A4–A60
Tilinpäätöksen esittämistavan asianmukaisuus	A61
Tilintarkastusevidenssin tarpeellisen määrän ja tarkoitukseen soveltuvuuden arvioiminen	A62–A64
Dokumentointi	A65

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 330 *Tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään tilintarkastajan velvollisuutta suunnitella ja toteuttaa toimenpiteitä vastatakseen ISA 315:n (uudistettu 2019)[1] mukaisesti tunnistettuihin ja arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin tilintarkastuksessa.

Voimaantulo

2. Tätä tilintarkastusstandardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

Tavoite

3. Tilintarkastajan tavoitteena on hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä arvioiduista olennaisen virheellisyyden riskeistä suunnittelemalla ja toteuttamalla asianmukaiset toimenpiteet kyseisiin riskeihin vastaamiseksi.

Määritelmät

4. Seuraavia termejä käytetään ISA-standardeissa seuraavassa merkityksessä:

   (a) Aineistotarkastustoimenpide – Tilintarkastustoimenpide, joka on suunniteltu olennaisten virheellisyyksien havaitsemiseksi kannanottotasolla. Aineistotarkastustoimenpiteisiin kuuluvat:

      (i) yksittäisten tapahtumien tarkastaminen (joka kohdistuu liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihin ja tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin); ja

      (ii) analyyttiset aineistotarkastustoimenpiteet.

   (b) Kontrollien testaaminen – Tilintarkastustoimenpide, jonka tarkoituksena on arvioida kontrollien toiminnan tehokkuutta olennaisten virheellisyyksien estämisessä tai havaitsemisessa ja korjaamisessa kannanottotasolla.

Vaatimukset

Kokonaisnäkemykseen perustuvat toimenpiteet

5. Tilintarkastajan on suunniteltava ja toteutettava kokonaisnäkemykseen perustuvia toimenpiteitä vastatakseen arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin tilinpäätöstasolla. (Viittaus: kappaleet A1–A3)

Arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin kannanottotasolla vastaavat tilintarkastustoimenpiteet

6. Tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava tilintarkastustoimenpiteitä, jotka ovat luonteeltaan, ajoitukseltaan ja laajuudeltaan sellaisia, että ne perustuvat ja niillä vastataan arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin kannanottotasolla. (Viittaus: kappaleet A4–A8; A43–A54)

7. Suoritettavia tilintarkastustoimenpiteitä suunnitellessaan tilintarkastajan on:

   (a) otettava huomioon se, mihin hän on perustanut tekemänsä arviot olennaisen virheellisyyden riskistä kannanottotasolla kunkin merkittävän liiketapahtumien lajin, tilin saldon ja tilinpäätöksessä esitettävän tiedon osalta, mukaan lukien:

      (i) merkittävän liiketapahtumien lajin, tilin saldon tai tilinpäätöksessä esitettävän tiedon erityisistä ominaispiirteistä aiheutuvan virheellisyyden todennäköisyys ja suuruus (ts. ominaisriski); ja

      (ii) se, onko riskienarvioinnissa otettu huomioon olennaisen virheellisyyden riskiin vastaavat kontrollit (ts. kontrolliriski), jolloin tilintarkastajalta edellytetään tilintarkastusevidenssin hankkimista sen toteamiseksi, toi-

[1] ISA 315 (uudistettu 2019) *Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen*

mivatko kyseiset kontrollit tehokkaasti (ts. tilintarkastaja suunnittelee testaavansa kontrollien toiminnan tehokkuuden aineistotarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta päättäessään); ja (viittaus: kappaleet A9–A18)

(b) hankittava sitä vakuuttavampaa tilintarkastusevidenssiä, mitä suuremmaksi hän on arvioinut riskin. (Viittaus: kappale A19)

Kontrollien testaaminen

8. Tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava kontrollien testausta hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä kontrollien toiminnan tehokkuudesta, jos:

(a) tilintarkastajan arvio olennaisen virheellisyyden riskeistä kannanottotasolla perustuu oletukseen siitä, että kontrollit toimivat tehokkaasti (ts. tilintarkastaja suunnittelee testaavansa kontrollien toiminnan tehokkuuden päättäessään aineistotarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta); tai

(b) yksin aineistotarkastustoimenpiteillä ei pystytä hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä kannanottotasolla. (Viittaus: kappaleet A20–A24)

9. Kontrollien testausta suunnitellessaan ja suorittaessaan tilintarkastajan on hankittava sitä vakuuttavampaa tilintarkastusevidenssiä, mitä enemmän hän luottaa kontrollin tehokkuuteen. (Viittaus: kappale A25)

Kontrollien testauksen luonne ja laajuus

10. Kontrollien testausta suunnitellessaan ja suorittaessaan tilintarkastajan on:

(a) suoritettava muita tilintarkastustoimenpiteitä yhdessä tiedustelujen kanssa hankkiakseen tilintarkastusevidenssiä kontrollien toiminnan tehokkuudesta, mukaan lukien se:

(i) miten kontrolleja on sovellettu relevantteina ajankohtina tilintarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella;

(ii) miten johdonmukaisesti niitä on sovellettu; ja

(iii) kuka niitä on soveltanut tai miten niitä on sovellettu; (viittaus: kappaleet A26–A30)

(b) siltä osin kuin sitä ei vielä ole tehty, selvitettävä, ovatko testattavat kontrollit riippuvaisia muista kontrolleista (epäsuorista kontrolleista), ja mikäli ovat, onko tarpeellista hankkia näiden epäsuorien kontrollien toiminnan tehokkuutta tukevaa tilintarkastusevidenssiä. (Viittaus: kappale A32)

Kontrollien testauksen ajoitus

11. Jollei kappaleista 12 ja 15 muuta johdu, tilintarkastajan on testattava kontrolleja siltä ajankohdalta tai koko siltä ajanjaksolta, jolta hän aikoo luottaa kyseisiin kontrolleihin, hankkiakseen aiotulle luottamiselleen asianmukaisen perustan. (Viittaus: kappale A33)

Tilikauden aikana hankitun tilintarkastusevidenssin käyttäminen

12. Jos tilintarkastaja hankkii tilintarkastusevidenssiä kontrollien toiminnan tehokkuudesta tilikauden aikana, tilintarkastajan on:

(a) hankittava tilintarkastusevidenssiä näiden kontrollien merkittävistä muutoksista, jotka ovat tapahtuneet tilikauden kyseisen osan päättymisen jälkeen; ja

(b) päätettävä, mitä muuta tilintarkastusevidenssiä hankitaan jäljellä olevalta tilikaudelta. (Viittaus: kappaleet A34–A35)

Aiemmissa tilintarkastuksissa hankitun tilintarkastusevidenssin käyttäminen

13. Ratkaistessaan, onko hänen asianmukaista käyttää aiemmissa tilintarkastuksissa hankittua tilintarkastusevidenssiä kontrollien toiminnan tehokkuudesta ja – jos näin on – kuinka kauan aikaa saa kulua ennen kuin kontrolli testataan uudelleen, tilintarkastajan on otettava huomioon seuraavat seikat:

(a) yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän muiden komponenttien, kuten valvontaympäristön, yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessin ja yhteisön riskienarviointiprosessin, tehokkuus;

(b) riskit, jotka johtuvat kontrollin ominaispiirteistä, kuten siitä, onko kontrolli manuaalinen vai automatisoitu;

(c) yleisten IT-kontrollien tehokkuus;

(d) kuinka tehokas kontrolli on ja miten tehokkaasti sitä sovelletaan yhteisössä, mukaan lukien se, minkä luonteisia ja laajuisia poikkeamia kontrollin soveltamisessa on todettu aiemmissa tilintarkastuksissa, sekä se, onko tapahtunut henkilövaihdoksia, jotka vaikuttavat merkittävästi kontrollin soveltamiseen;

(e) aiheutuuko yksittäisen kontrollin muuttumattomuudesta riskiä olosuhteiden muuttuessa; ja

(f) olennaisen virheellisyyden riskit ja se, miten laajasti kontrolliin luotetaan. (Viittaus: kappale A36)

14. Jos tilintarkastaja suunnittelee käyttävänsä aiemmassa tilintarkastuksessa hankkimaansa tilintarkastusevidenssiä tiettyjen kontrollien toiminnan tehokkuudesta, hänen on varmistettava, että tämä evidenssi on edelleen relevanttia ja luotettavaa, hankkimalla tilintarkastusevidenssiä siitä, onko kyseisissä kontrolleissa tapahtunut edellisen tilintarkastuksen jälkeen merkittäviä muutoksia. Tilintarkastajan on hankittava tämä evidenssi suorittamalla tiedusteluja yhdistettynä havainnointiin tai yksityiskohtaiseen tarkastukseen vahvistaakseen käsityksensä kyseisistä kontrolleista, ja:

(a) jos on tapahtunut muutoksia, jotka vaikuttavat siihen, onko aiemmassa tilintarkastuksessa hankittu evidenssi edelleen relevanttia, tilintarkastajan on testattava kyseiset kontrollit meneillään olevassa tilintarkastuksessa. (Viittaus: kappale A37)

(b) jollei tällaisia muutoksia ole tapahtunut, tilintarkastajan on testattava kontrollit vähintään joka kolmannessa tilintarkastuksessa, ja hänen on testattava jokaisessa tilintarkastuksessa joitakin kontrolleja, jotta vältyttäisiin tilanteelta, jossa kaikki ne kontrollit, joihin tilintarkastaja aikoo luottaa, testataan samassa tilintarkastuksessa, eikä kahdessa seuraavassa tilintarkastuksessa testata kontrolleja lainkaan. (Viittaus: kappaleet A38–A40)

Merkittäviä riskejä koskevat kontrollit

15. Jos tilintarkastaja aikoo luottaa kontrolleihin, jotka koskevat tilintarkastajan merkittäväksi riskiksi arvioimaa riskiä, hänen on testattava kyseiset kontrollit tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella.

Kontrollien toiminnan tehokkuuden arvioiminen

16. 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. (Viittaus: kappale A41)

17. Kun havaitaan poikkeamia kontrolleista, joihin tilintarkastaja aikoo luottaa, tilintarkastajan on tehtävä tähän liittyviä tiedusteluja käsittääkseen nämä seikat ja niiden mahdolliset vaikutukset sekä hänen on selvitettävä: (viittaus: kappale A42)

(a) antavatko suoritetut kontrollien testaukset asianmukaisen perustan kontrolleihin luottamiselle;

(b) tarvitaanko lisää kontrollien testausta; tai

(c) onko olennaisen virheellisyyden riskeihin tarpeellista vastata suorittamalla aineistotarkastustoimenpiteitä.

Aineistotarkastustoimenpiteet

18. Arvioiduista olennaisen virheellisyyden riskeistä riippumatta tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava jokaiseen olennaiseen liiketapahtumien lajiin, tilin saldoon ja tilinpäätöksessä esitettävään tietoon kohdistuvia aineistotarkastustoimenpiteitä. (Viittaus: kappaleet A43–A49)

19. Tilintarkastajan on harkittava, sisällyttääkö hän aineistotarkastustoimenpiteisiin ulkopuolisia vahvistuksia koskevia toimenpiteitä. (Viittaus: kappaleet A50–A53)

Tilinpäätöksen laatimisprosessiin liittyvät aineistotarkastustoimenpiteet

20. Tilintarkastajan suorittamien aineistotarkastustoimenpiteiden on sisällettävä seuraavat tilinpäätöksen laatimisprosessiin liittyvät tilintarkastustoimenpiteet:

    (a) tilinpäätöslaskelmiin sisältyvän informaation täsmäyttäminen sen perustana olevaan kirjanpitoaineistoon sekä tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin sisältyvän informaation täsmäyttäminen riippumatta siitä, onko kyseinen informaatio saatu pääkirjanpidosta ja osakirjanpidoista vai niiden ulkopuolelta; ja

    (b) tilinpäätöksen laatimisen yhteydessä tehtyjen olennaisten pääkirjanpitovientien ja muiden oikaisujen tutkiminen. (Viittaus: kappale A54)

Merkittäviin riskeihin vastaavat aineistotarkastustoimenpiteet

21. Jos tilintarkastaja on todennut, että kannanottotasolla arvioitu olennaisen virheellisyyden riski on merkittävä riski, hänen on suoritettava kyseiseen riskiin erityisesti vastaavia aineistotarkastustoimenpiteitä. Kun merkittävään riskiin vastataan yksinomaan aineistotarkastustoimenpiteillä, näihin toimenpiteisiin on kuuluttava yksittäisten tapahtumien tarkastamista. (Viittaus: kappale A55)

Aineistotarkastustoimenpiteiden ajoitus

22. Jos aineistotarkastustoimenpiteitä suoritetaan tilikauden aikana, tilintarkastajan on katettava tilikauden jäljellä oleva osa suorittamalla:

    (a) jäljellä olevalta ajanjaksolta aineistotarkastustoimenpiteitä yhdistettynä kontrollien testaamiseen; tai

    (b) jos tilintarkastaja toteaa sen riittäväksi, pelkästään aineistotarkastustoimenpiteitä,

    jotka antavat kohtuullisen perustan tilintarkastuksessa tehtävien johtopäätösten ulottamiselle tilikauden kyseisen osan lopusta koko tilikauden loppuun. (Viittaus: kappaleet A56–A59)

23. Jos tilikauden aikana havaitaan virheellisyyksiä, joita tilintarkastaja ei ollut odottanut olennaisen virheellisyyden riskejä arvioidessaan, tilintarkastajan on arvioitava, onko tähän liittyvää riskienarviointia ja jäljellä olevan tilikauden kattavien aineistotarkastustoimenpiteiden suunniteltua luonnetta, ajoitusta tai laajuutta tarpeen muuttaa. (Viittaus: kappale A60)

Tilinpäätöksen esittämistavan asianmukaisuus

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

    - taloudellinen informaatio ja sen perustana olevat liiketapahtumat, muut tapahtumat ja olosuhteet on luokiteltu ja kuvattu asianmukaisesti; ja
    - tilinpäätöksen esittämistapa, rakenne ja sisältö ovat asianmukaiset. (Viittaus: kappale A61)

Tilintarkastusevidenssin tarpeellisen määrän ja tarkoitukseen soveltuvuuden arvioiminen

25. Tilintarkastajan on ennen tilintarkastuksen päättämistä arvioitava suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden ja hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella, ovatko arviot olennaisen virheellisyyden riskeistä kannanottotasolla edelleen asianmukaisia. (Viittaus: kappaleet A62–A63)

26. Tilintarkastajan on tehtävä johtopäätös siitä, onko tilintarkastusevidenssiä hankittu tarpeellinen määrä ja soveltuuko se tarkoitukseen. Lausuntoa laatiessaan tilintarkastajan on otettava huomioon kaikki relevantti tilintarkastusevidenssi riippumatta siitä, näyttääkö se vahvistavan tilinpäätökseen sisältyviä kannanottoja vai olevan ristiriidassa niiden kanssa. (Viittaus: kappale A64)

27. Jos tilintarkastaja ei ole saanut tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä jostakin liiketapahtumien lajia, tilin saldoa tai tilinpäätöksessä esitettävää tietoa koskevasta relevantista kannanotosta, hänen on pyrittävä hankki-

maan lisää tilintarkastusevidenssiä. Jos tilintarkastaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, hänen on annettava tilinpäätöksestä varauman sisältävä lausunto tai jätettävä lausunto antamatta.

Dokumentointi

28. Tilintarkastajan on sisällytettävä tilintarkastusdokumentaatioon:[2]

    (a) kokonaisnäkemykseen perustuvat toimenpiteet arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi tilinpäätöstasolla sekä suoritettujen muiden tilintarkastustoimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus;

    (b) kyseisten toimenpiteiden yhteys arvioituihin riskeihin kannanottotasolla; ja

    (c) tilintarkastustoimenpiteiden tulokset, mukaan lukien johtopäätökset, elleivät ne ole muutoin selviä. (Viittaus: kappale A65)

29. Jos tilintarkastaja suunnittelee käyttävänsä aiemmissa tilintarkastuksissa hankittua, kontrollien toiminnan tehokkuutta koskevaa tilintarkastusevidenssiä, hänen on sisällytettävä tilintarkastusdokumentaatioon johtopäätökset, jotka hän on tehnyt luottamisesta tällaisiin aiemmassa tilintarkastuksessa testattuihin kontrolleihin.

30. Tilintarkastajan dokumentaation on osoitettava, että tilinpäätöslaskelmiin sisältyvä informaatio täsmää tai on täsmäytetty siihen kirjanpitoaineistoon, jonka pohjalta se on laadittu, sekä täsmäytettävä tilinpäätöksessä esitettävät tiedot riippumatta siitä, onko kyseinen informaatio saatu pääkirjanpidosta ja osakirjanpidoista vai niiden ulkopuolelta.

***

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Kokonaisnäkemykseen perustuvat toimenpiteet (viittaus: kappale 5)

A1. Kokonaisnäkemykseen perustuviin toimenpiteisiin, joilla vastataan arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin tilinpäätöstasolla, voi kuulua, että:

- toimeksiantotiimille korostetaan tarvetta säilyttää ammatillinen skeptisyys.
- tiimiin nimetään henkilöstöä, joka on kokeneempaa tai jolla on erityistaitoja, tai käytetään erityisasiantuntijoita.
- tehdään muutoksia toimeksiantotiimin jäseniin kohdistettavan ohjauksen ja valvonnan luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen sekä tehdyn työn läpikäyntiin.
- valittaviin tilintarkastustoimenpiteisiin lisätään ennalta arvaamattomuutta.
- tehdään muutoksia ISA 300:n mukaan vaadittavaan tilintarkastuksen kokonaisstrategiaan tai suunniteltuihin tilintarkastustoimenpiteisiin, ja siihen voi kuulua muutoksia:
    - tarkastustyössä käytettävään olennaisuuteen, jonka tilintarkastaja määrittää ISA 320:n mukaisesti.
    - tilintarkastajan suunnitelmiin testata kontrollien toiminnan tehokkuus sekä sen tilintarkastusevidenssin vakuuttavuuteen, joka tarvitaan tukemaan suunniteltua luottamista kontrollien toiminnan tehokkuuteen, erityisesti silloin, kun tunnistetaan puutteellisuuksia valvontaympäristössä tai yhteisön seurantatoiminnoissa.
    - aineistotarkastustoimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen. Voi esimerkiksi olla asianmukaista suorittaa aineistotarkastustoimenpiteitä tilinpäätöspäivänä tai lähellä sitä silloin, kun olennaisen virheellisyyden riski arvioidaan suuremmaksi.

A2. Tilintarkastajan käsitys valvontaympäristöstä vaikuttaa olennaisen virheellisyyden riskien arviointiin tilinpäätöstasolla ja täten tilintarkastajan kokonaisnäkemykseen perustuviin toimenpiteisiin. Tehokkaan valvontaympäristön ansiosta tilintarkas-

[2] ISA 230 *Tilintarkastusdokumentaatio*, kappaleet 8–11 ja A6

taja voi pystyä paremmin luottamaan sisäiseen valvontaan ja yhteisössä sisäisesti syntyneen tilintarkastusevidenssin luotettavuuteen, ja niinpä tilintarkastaja voi esimerkiksi pystyä suorittamaan joitakin tilintarkastustoimenpiteitä tilikauden lopun sijaan jo tilikauden aikana. Valvontaympäristön puutteellisuuksilla on kuitenkin päinvastainen vaikutus, ja tilintarkastaja voi reagoida tehottomaan valvontaympäristöön:

- suorittamalla tilikauden aikana suoritettavien tilintarkastustoimenpiteiden sijaan enemmän tilintarkastustoimenpiteitä tilikauden lopussa.
- hankkimalla enemmän tilintarkastusevidenssiä aineistotarkastustoimenpiteiden avulla.
- lisäämällä tilintarkastuksen kohteena olevien toimipaikkojen määrää.

A3. Tällaisilla seikoilla on siten merkittävä vaikutus tilintarkastajan yleiseen lähestymistapaan, joka voi olla esimerkiksi aineistotarkastustoimenpiteitä painottava (aineistolähtöinen lähestymistapa) tai lähestymistapa, jossa käytetään sekä kontrollien testausta että aineistotarkastustoimenpiteitä (yhdistetty lähestymistapa).

Arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin kannanottotasolla vastaavat tilintarkastustoimenpiteet

Tilintarkastustoimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus (viittaus: kappale 6)

A4. Tilintarkastajan arvio tunnistetuista olennaisen virheellisyyden riskeistä kannanottotasolla antaa perustan harkinnalle, joka koskee asianmukaista lähestymistapaa tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelemisessa ja suorittamisessa. Tilintarkastaja voi esimerkiksi todeta, että:

(a) hän pystyy vastaamaan arvioituun olennaisen virheellisyyden riskiin tietyn kannanoton suhteen tehokkaasti ainoastaan testaamalla kontrolleja;

(b) tiettyjen kannanottojen suhteen on tarkoituksenmukaista suorittaa vain aineistotarkastustoimenpiteitä, ja tämän vuoksi tilintarkastaja ei ota kontrollien vaikutusta huomioon olennaisen virheellisyyden riskiä koskevassa arviossaan. Tämä voi johtua siitä, ettei tilintarkastaja ole tunnistanut mitään sellaista riskiä, jonka osalta aineistotarkastustoimenpiteet eivät yksin pysty tuottamaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, ja sen vuoksi hänen ei tarvitse testata kontrollien toiminnan tehokkuutta. Siksi tilintarkastaja ei ehkä suunnittele testaavansa kontrollien toiminnan tehokkuutta päättäessään aineistotarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta; tai

(c) tehokas lähestymistapa on sekä kontrollien testaamista että aineistotarkastustoimenpiteitä sisältävä yhdistetty lähestymistapa.

Tilintarkastajan ei tarvitse suunnitella ja suorittaa tilintarkastustoimenpiteitä silloin, kun olennaisen virheellisyyden riskiä koskeva arvio on hyväksyttävän alhaisen tason alapuolella. Kuten kappaleessa 18 vaaditaan, valitsemastaan lähestymistavasta ja arvioidusta olennaisen virheellisyyden riskistä riippumatta tilintarkastaja kuitenkin suunnittelee ja suorittaa jokaiseen olennaiseen liiketapahtumien lajiin, tilin saldoon ja tilinpäätöksessä esitettävään tietoon kohdistuvia aineistotarkastustoimenpiteitä.

A5. Tilintarkastustoimenpiteen luonne viittaa sen tarkoitukseen (toisin sanoen onko kyse kontrollien testauksesta vai aineistotarkastustoimenpiteestä) sekä sen tyyppiin (toisin sanoen onko kyseessä yksityiskohtainen tarkastus, havainnointi, tiedustelu, vahvistus, uudelleenlaskenta, uudelleen suorittaminen vai analyyttinen toimenpide). Tilintarkastustoimenpiteiden luonteella on suurin merkitys vastattaessa arvioituihin riskeihin.

A6. Tilintarkastustoimenpiteen ajoitus viittaa siihen, milloin se suoritetaan, taikka siihen ajanjaksoon tai ajankohtaan, jota tilintarkastusevidenssi koskee.

A7. Tilintarkastustoimenpiteen laajuus viittaa suoritettavaan määrään, esimerkiksi otoskokoon tai kontrollin havainnointien lukumäärään.

A8. Se, että suunnitellaan ja suoritetaan tilintarkastustoimenpiteitä, jotka ovat luonteeltaan, ajoitukseltaan ja laajuudeltaan sellaisia, että ne perustuvat ja niillä vastataan arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin kannanottotasolla, muodostaa selvän yhteyden tilintarkastajan suorittamien tilintarkastustoimenpiteiden ja riskienarvioinnin välille.

Arvioituihin riskeihin vastaaminen kannanottotasolla (viittaus: kappale 7(a))

Luonne

A9. ISA 315:n (uudistettu 2019) mukaan tilintarkastajan täytyy suorittaa olennaisen virheellisyyden riskien arviointi kannanottotasolla arvioimalla ominaisriski ja kontrolliriski. Tilintarkastaja arvioi ominaisriskin arvioimalla virheellisyyden todennäköisyyden ja suuruuden ottaen huomioon, miten ja missä määrin ominaisriskitekijät vaikuttavat relevanttien kannanottojen alttiuteen virheellisyydelle.[3] Tilintarkastajan arvioimat riskit, mukaan lukien perusteet kyseisille arvioiduille riskeille, voivat vaikuttaa sekä siihen, minkä tyyppisiä tilintarkastustoimenpiteitä suoritetaan, että siihen, miten niitä yhdistellään. Esimerkiksi kun arvioitu riski on suuri, tilintarkastaja saattaa pyytää vastapuolelta vahvistuksen sopimuksen ehtojen täydellisyydestä sen lisäksi, että hän tarkastaa asiakirjan yksityiskohtaisesti. Lisäksi tietyt tilintarkastustoimenpiteet voivat soveltua joihinkin kannanottoihin paremmin kuin toisiin. Esimerkiksi tuottojen yhteydessä kontrollien testaaminen saattaa vastata parhaiten täydellisyyttä koskevaan kannanottoon liittyvään arvioituun olennaisen virheellisyyden riskiin, kun taas aineistotarkastustoimenpiteet voivat vastata parhaiten tapahtumista koskevaan kannanottoon liittyvään arvioituun olennaisen virheellisyyden riskiin.

A10. Riskiä koskevan arvion perusteet ovat relevantteja päätettäessä tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta. Esimerkiksi jos arvioitu riski on pienempi jonkin liiketapahtumien lajin erityisten ominaispiirteiden johdosta, ilman että otetaan huomioon siihen liittyviä kontrolleja, tilintarkastaja voi todeta, että analyyttiset aineistotarkastustoimenpiteet yksin tuottavat tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Toisaalta jos arvioitu riski on pienempi, koska tilintarkastaja suunnittelee testaavansa kontrollien toiminnan tehokkuuden ja tilintarkastaja aikoo perustaa aineistotarkastustoimenpiteet tähän arvioon, hän testaa kyseiset kontrollit, kuten kappaleessa 8(a) edellytetään. Tämä saattaa päteä esimerkiksi sellaisista liiketapahtumista koostuvaan lajiin, jotka ovat ominaispiirteiltään kohtuullisen samanlaisia ja yksinkertaisia ja joita käsitellään ja kontrolloidaan rutiininomaisesti yhteisön tietojärjestelmässä.

Ajoitus

A11. Tilintarkastaja saattaa testata kontrolleja tai suorittaa aineistotarkastustoimenpiteitä tilikauden aikana tai tilikauden lopussa. Mitä suurempi on olennaisen virheellisyyden riski, sitä todennäköisemmin tilintarkastaja saattaa päättää, että on tehokkaampaa suorittaa aineistotarkastustoimenpiteitä lähempänä tilikauden loppua tai tilikauden lopussa kuin aikaisempana ajankohtana tai suorittaa tilintarkastustoimenpiteitä etukäteen ilmoittamatta tai ennalta arvaamattomina ajankohtina (esimerkiksi suorittamalla tilintarkastustoimenpiteitä valituissa toimipaikoissa ennalta ilmoittamatta). Tämä on erityisen relevanttia, kun harkitaan vastaamista väärinkäytösriskeihin. Tilintarkastaja saattaa esimerkiksi todeta, että kun tahallisen virheellisyyden taikka manipuloinnin riskit on tunnistettu, tilintarkastustoimenpiteet, joilla tilintarkastuksen johtopäätökset voitaisiin ulottaa tilikauden osan lopusta koko tilikauden loppuun, eivät olisi tehokkaita.

A12. Toisaalta tilintarkastustoimenpiteiden suorittaminen ennen tilikauden loppua saattaa auttaa tilintarkastajaa tunnistamaan merkittäviä seikkoja tilintarkastuksen alkuvaiheessa ja näin ratkaisemaan ne johdon avustuksella tai kehittämään tilintarkastukseen tehokkaan lähestymistavan, jolla vastataan tällaisiin seikkoihin.

A13. Lisäksi tietyt tilintarkastustoimenpiteet voidaan suorittaa vain tilikauden lopussa tai sen jälkeen, esimerkiksi:

- tilinpäätöslaskelmiin sisältyvän informaation täsmäyttäminen sen perustana olevaan kirjanpitoaineistoon, sekä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen täsmäyttäminen riippumatta siitä, onko kyseinen informaatio saatu pääkirjanpidosta ja osakirjanpidoista vai niiden ulkopuolelta;
- tilinpäätöstä laadittaessa tehtyjen oikaisujen tutkiminen; ja
- toimenpiteet, joilla vastataan riskiin, että yhteisö on mahdollisesti tehnyt epäasianmukaisia myyntisopimuksia tilikauden lopussa tai että liiketoimia ei mahdollisesti ole saatettu päätökseen tilikauden loppuun mennessä.

A14. Muita relevantteja tekijöitä, jotka vaikuttavat tilintarkastajan harkintaan siitä, milloin tilintarkastustoimenpiteitä suoritetaan, ovat esimerkiksi seuraavat:

[3] ISA 315 (uudistettu 2019), kappaleet 31 ja 34

- valvontaympäristö.
- milloin relevantti tieto on saatavilla (esimerkiksi sähköisten tiedostojen päälle saatetaan myöhemmin kirjoittaa tai havainnoitavia toimenpiteitä saatetaan toteuttaa vain tiettyinä ajankohtina).
- riskin luonne (esimerkiksi jos on olemassa riski, että tuottoja paisutellaan tulosodotusten täyttämiseksi laatimalla vääriä myyntisopimuksia jälkikäteen, tilintarkastaja haluaa ehkä tutkia tilikauden lopussa saatavilla olevia sopimuksia).
- ajanjakso tai ajankohta, johon tilintarkastusevidenssi liittyy.
- tilinpäätöksen laatimisajankohta, erityisesti niiden tilinpäätöksessä esitettävien tietojen osalta, jotka sisältävät lisäselvitystä taseeseen, laajaan tuloslaskelmaan, oman pääoman muutoksia osoittavaan laskelmaan tai rahavirtalaskelmaan merkityistä luvuista.

Laajuus

A15. Tilintarkastustoimenpiteen tarpeelliseksi katsottavasta laajuudesta päätetään sen jälkeen, kun on ensin harkittu olennaisuutta ja arvioitua riskiä sekä sen varmuuden astetta, jonka tilintarkastaja suunnittelee hankkivansa. Silloin kun yksi tarkoitus saavutetaan suorittamalla useampia eri toimenpiteitä, kunkin toimenpiteen laajuutta harkitaan erikseen. Yleensä tilintarkastustoimenpiteitä laajennetaan sitä mukaa kuin olennaisen virheellisyyden riski kasvaa. Esimerkiksi väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden arvioituun riskiin vastaamiseksi voi olla asianmukaista kasvattaa otoskokoa tai suorittaa analyyttisia aineistotarkastustoimenpiteitä yksityiskohtaisemmalla tasolla. Tilintarkastustoimenpiteen laajentaminen on kuitenkin tehokasta vain, jos tilintarkastustoimenpide itsessään on relevantti kyseisen riskin kannalta.

A16. Atk-avusteisten tilintarkastusmenetelmien käyttäminen saattaa mahdollistaa sähköisten liiketapahtumien ja tilitiedostojen laajemman testaamisen, joka saattaa olla hyödyllistä silloin, kun tilintarkastaja päättää muuttaa testauksen laajuutta esimerkiksi väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskeihin vastattaessa. Tällaisia menetelmiä voidaan käyttää otokseen kuuluvien liiketapahtumien valitsemiseen keskeisistä sähköisistä tiedostoista, liiketapahtumien lajittelemiseen tiettyjen ominaispiirteiden mukaan tai koko perusjoukon testaamiseen otoksen sijaan.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A17. Julkisen sektorin yhteisöjen tilintarkastuksissa tilintarkastustehtävän sisältö ja muut mahdolliset tilintarkastusta koskevat erityisvaatimukset voivat vaikuttaa tilintarkastajan harkintaan, joka koskee tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta.

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A18. Erittäin pienissä yhteisöissä ei välttämättä ole montakaan kontrollia, jotka tilintarkastaja voisi tunnistaa, tai niiden olemassaolo tai toiminta voi olla yhteisössä suppeasti dokumentoitua. Tällöin tilintarkastajan voi olla tehokkaampaa suorittaa tilintarkastustoimenpiteitä, jotka ovat ensisijaisesti aineistotarkastustoimenpiteitä. Joissakin harvinaisissa tapauksissa voi kuitenkin kontrollien tai sisäisen valvonnan järjestelmän komponenttien puuttumisen vuoksi olla mahdotonta hankkia tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Suuremmiksi arvioidut riskit (viittaus: kappale 7(b))

A19. Hankkiessaan vakuuttavampaa tilintarkastusevidenssiä suuremmaksi arvioidun riskin vuoksi tilintarkastaja voi lisätä evidenssin määrää taikka hankkia relevantimpaa tai luotettavampaa evidenssiä esimerkiksi painottamalla enemmän kolmannelta osapuolelta saatavaa evidenssiä tai hankkimalla vahvistavaa evidenssiä useista riippumattomista lähteistä.

Kontrollien testaus

Kontrollien testauksen suunnittelu ja toteuttaminen (viittaus: kappale 8)

A20. Vain niitä kontrolleja testataan, jotka tilintarkastaja on todennut asianmukaisesti suunnitelluiksi siihen tarkoitukseen, että ne estävät – tai havaitsevat ja korjaavat – olennaisen virheellisyyden relevantissa kannanotossa, ja tilintarkastaja suunnittelee

testaavansa kyseiset kontrollit. Jos tilintarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella on käytetty huomattavasti toisistaan poikkeavia kontrolleja eri ajankohtina, kutakin niistä arvioidaan erikseen.

A21. Kontrollien toiminnan tehokkuuden testaaminen on eri asia kuin käsityksen muodostaminen kontrolleista ja niiden suunnittelun ja käyttöönoton arvioiminen. Käytettävät tilintarkastustoimenpiteet ovat kuitenkin samantyyppisiä. Sen vuoksi tilintarkastaja voi päätyä sellaiseen ratkaisuun, että on tehokasta testata kontrollien toiminnan tehokkuutta samalla kun arvioidaan niiden suunnittelua ja todetaan, että ne on otettu käyttöön.

A22. Lisäksi vaikka joitakin riskienarviointitoimenpiteitä ei ehkä ole suunniteltu erityisesti kontrollien testaukseksi, ne saattavat tästä huolimatta tuottaa tilintarkastusevidenssiä kontrollien toiminnan tehokkuudesta ja näin ollen toimia kontrollien testauksena. Tilintarkastajan riskienarviointitoimenpiteisiin on voinut sisältyä esimerkiksi:

- tiedusteluja siitä, miten johto hyödyntää budjetteja.
- havainnointia, joka koskee johdon suorittamaa kuukausikohtaisten budjetoitujen ja toteutuneiden kulujen vertailua.
- yksityiskohtaista tarkastusta, joka kohdistuu budjetoitujen ja toteutuneiden määrien välisten poikkeamien selvittämistä koskeviin raportteihin.

Nämä tilintarkastustoimenpiteet antavat tietoa yhteisön budjetointiohjeistuksen suunnittelusta ja käyttöönotosta, mutta ne voivat myös tuottaa tilintarkastusevidenssiä siitä, miten tehokas budjetointiohjeistus on kulujen luokittelussa tapahtuvien olennaisten virheellisyyksien estämisessä tai havaitsemisessa.

A23. Lisäksi tilintarkastaja saattaa suunnitella kontrollien testauksen suoritettavaksi samalla kun tarkastetaan saman liiketapahtuman yksityiskohtia. Vaikka kontrollien testaamisella on erilainen tarkoitus kuin yksittäisten tapahtumien tarkastamisella, näitä molempia voidaan suorittaa samanaikaisesti testaamalla samaa tapahtumaa koskevia kontrolleja ja yksityiskohtia; tätä voidaan kutsua myös yhdistelmätestiksi. Tilintarkastaja saattaa esimerkiksi suunnitella testin, jossa tutkitaan laskua sen selvittämiseksi, onko lasku hyväksytty, ja aineistotarkastukseen perustuvan tilintarkastusevidenssin saamiseksi liiketapahtumasta, sekä arvioida testin tulosta. Yhdistelmätesti suunnitellaan ja sitä arvioidaan harkitsemalla testin kutakin tarkoitusta erikseen.

A24. Tilintarkastaja voi joissakin tapauksissa todeta, että on mahdotonta suunnitella sellaisia tehokkaita aineistotarkastustoimenpiteitä, jotka yksin tuottaisivat tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä kannanottotasolla.[4] Näin voi käydä, kun yhteisön liiketoiminnassa käytetään tietotekniikkaa eikä liiketapahtumista tuoteta tai säilytetä muuta kuin tietojärjestelmässä olevaa dokumentaatiota. Tällöin kappaleessa 8(b) edellytetään, että tilintarkastaja testaa sellaiseen riskiin vastaavat kontrollit, jonka osalta aineistotarkastustoimenpiteet eivät yksin pysty tuottamaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Tilintarkastusevidenssi ja aiottu luottaminen kontrolleihin (viittaus: kappale 9)

A25. Kontrollien toiminnan tehokkuudesta voidaan pyrkiä hankkimaan korkeamman tasoista varmuutta silloin, kun valittuun lähestymistapaan kuuluu ensisijaisesti kontrollien testaamista, erityisesti jos ei ole käytännössä tai ylipäätään mahdollista hankkia tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä yksin aineistotarkastustoimenpiteiden avulla.

Kontrollien testauksen luonne ja laajuus

Muiden tilintarkastustoimenpiteiden yhdistäminen tiedusteluihin (viittaus: kappale 10(a))

A26. Tiedustelut yksin eivät riitä kontrollien toiminnan tehokkuuden testaamiseksi. Näin ollen tiedusteluihin yhdistetään muita tilintarkastustoimenpiteitä. Tällöin tiedustelut yhdistettyinä yksityiskohtaiseen tarkastukseen tai uudelleen suorittamiseen voivat tuottaa enemmän varmuutta kuin tiedustelut ja havainnointi, koska havainnointi koskee vain sitä ajankohtaa, jona se tehdään.

[4] ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 33

A27. Tietyn kontrollin luonne vaikuttaa siihen, minkä tyyppinen toimenpide vaaditaan tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi siitä, toimiko kontrolli tehokkaasti. Esimerkiksi jos toiminnan tehokkuutta koskeva evidenssi käy ilmi dokumentaatiosta, tilintarkastaja voi päättää tarkastaa sen yksityiskohtaisesti hankkiakseen tilintarkastusevidenssiä siitä, että toiminta on tehokasta. Toisten kontrollien osalta dokumentaatiota ei ehkä kuitenkaan ole saatavilla tai se ei ole relevanttia. Toimintaa koskevaa dokumentaatiota ei välttämättä ole olemassa esimerkiksi joistakin valvontaympäristön osatekijöistä, kuten valtuuksien ja vastuiden osoittamisesta, tai jonkin tyyppisistä kontrolleista, kuten automatisoiduista kontrolleista. Tilintarkastusevidenssiä toiminnan tehokkuudesta voidaan tällöin hankkia tekemällä tiedusteluja yhdessä muiden tilintarkastustoimenpiteiden, kuten havainnoinnin, tai atk-avusteisten tilintarkastusmenetelmien kanssa.

Kontrollien testauksen laajuus

A28. Kun jonkin kontrollin toiminnan tehokkuudesta tarvitaan vakuuttavampaa tilintarkastusevidenssiä, kyseisen kontrollin testausta voi olla asianmukaista laajentaa. Sen lisäksi, missä määrin kontrolleihin luotetaan, tilintarkastaja voi ottaa huomioon myös esimerkiksi seuraavia seikkoja päättäessään kontrollien testauksen laajuudesta:

- kuinka usein kontrolli suoritetaan yhteisössä tilikauden aikana.
- sen ajanjakson pituus tilintarkastuksen kohteena olevalla kaudella, jolta tilintarkastaja luottaa kontrollin toiminnan tehokkuuteen.
- kontrollista poikkeamisten odotettu määrä.
- miten relevanttia ja luotettavaa tilintarkastusevidenssiä hankitaan kontrollin toiminnan tehokkuudesta kannanottotasolla.
- missä määrin tilintarkastusevidenssiä saadaan testaamalla kyseiseen kannanottoon liittyviä muita kontrolleja.

ISA 530[5] sisältää lisäohjeistusta testauksen laajuudesta.

A29. IT-käsittelylle ominaisen johdonmukaisuuden vuoksi ei ehkä ole välttämätöntä laajentaa automatisoidun kontrollin testausta. Automatisoidun kontrollin voidaan odottaa toimivan johdonmukaisesti, ellei IT-sovellusta (mukaan lukien taulukot, tiedostot tai muu IT-sovelluksen käyttämä pysyvä data) muuteta. Kun tilintarkastaja toteaa, että automatisoitu kontrolli toimii tarkoitetulla tavalla (mikä voidaan todeta, kun kontrolli alun perin otetaan käyttöön, tai jonakin muuna ajankohtana), tilintarkastaja voi harkita suorittavansa testejä sen toteamiseksi, että kontrolli edelleen toimii tehokkaasti. Tällaisiin testeihin voi kuulua kyseiseen IT-sovellukseen liittyvien yleisten IT-kontrollien testausta.

A30. Vastaavasti tilintarkastaja voi testata kontrolleja, jotka vastaavat yhteisön tiedon eheyteen tai yhteisön järjestelmässä syntyvien raporttien täydellisyyteen tai oikeellisuuteen liittyvän olennaisen virheellisyyden riskeihin, tai hän voi suorittaa testausta vastatakseen olennaisen virheellisyyden riskeihin, joiden osalta aineistotarkastustoimenpiteet eivät yksin pysty tuottamaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Tähän kontrollien testaukseen voi kuulua kappaleessa 10(a) mainittuihin seikkoihin vastaavien yleisten IT-kontrollien testausta. Tällöin tilintarkastajan ei ehkä tarvitse suorittaa lisätestausta hankkiakseen tilintarkastusevidenssiä kappaleessa 10(a) mainituista seikoista.

A31. Silloin kun tilintarkastaja toteaa yleisen IT-kontrollin olevan puutteellinen, hän voi arvioida asiaan liittyvän, ISA 315:n (uudistettu 2019)6 mukaisesti tunnistetun, IT:n käytöstä aiheutuvan riskin (tai riskien) luonnetta saadakseen perusteen lisätoimenpiteilleen arvioituun olennaisen virheellisyyden riskiin vastaamiseksi. Tällaiset toimenpiteet voivat koskea sen selvittämistä,

- ovatko IT:stä aiheutuneet asiaan liittyvät riskit toteutuneet. Esimerkiksi jos käyttäjillä on oikeudeton pääsy IT-sovellukseen (mutta heillä ei ole pääsyä tai oikeutta tehdä muutoksia järjestelmälokeihin, joilla pääsyä jäljitetään), tilintarkastaja voi tarkastaa yksityiskohtaisesti järjestelmälokeja saadakseen tilintarkastusevidenssiä siitä, etteivät kyseiset käyttäjät ole päässeet IT-sovellukseen tilikauden aikana.

---

5 ISA 530 *Otanta tilintarkastuksessa*

6 ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 26(c)(i)

- onko mitään vaihtoehtoisia tai ylimääräisiä yleisiä IT-kontrolleja tai mitään muita kontrolleja, jotka vastaavat IT:n käytöstä aiheutuviin asiaan liittyviin riskeihin. Jos niitä on, tilintarkastaja voi tunnistaa tällaiset kontrollit (jos niitä ei vielä ole tunnistettu) ja näin ollen arvioida niiden rakennetta, todeta, että ne on otettu käyttöön, sekä testata niiden toiminnan tehokkuutta. Esimerkiksi jos käyttäjien pääsyoikeuksiin liittyvä yleinen IT-kontrolli on puutteellinen, yhteisöllä saattaa olla vaihtoehtoinen kontrolli, jossa IT-johto läpikäy loppukäyttäjien pääsyraportit oikea-aikaisesti. Olosuhteita, joissa sovelluskontrolli voi vastata IT:n käytöstä aiheutuvaan riskiin, voivat olla esimerkiksi se, että informaatio, johon yleisen IT-kontrollin puutteellisuus voi vaikuttaa, pystytään täsmäyttämään ulkopuoliseen lähteeseen (esim. pankin tiliote) tai sellaiseen sisäiseen lähteeseen, johon yleisen IT-kontrollin puutteellisuus ei vaikuta (esim. IT-sovellus tai tiedon lähde).

Epäsuorien kontrollien testaaminen (viittaus: kappale 10(b))

A32. Joskus voi olla tarpeellista hankkia epäsuorien kontrollien (esim. yleisten IT-kontrollien) toiminnan tehokkuutta tukevaa tilintarkastusevidenssiä. Kuten kappaleissa A29-A31 selitetään, on mahdollisesti tunnistettu ISA 315:n (uudistettu 2019) mukaisesti yleisiä IT-kontrolleja sen vuoksi, että ne tukevat automatisoitujen kontrollien toiminnan tehokkuutta, tai yhteisön taloudellisessa raportoinnissa käytettävän informaation eheyden säilyttämistä, mukaan lukien järjestelmän tuottamat raportit. Kappaleen 10(b) vaatimuksessa otetaan huomioon, että tilintarkastaja on mahdollisesti jo testannut epäsuoria kontrolleja käsitellessään kappaleessa 10(a) mainittuja asioita.

Kontrollien testauksen ajoitus

Ajanjakso, jolta kontrolleihin aiotaan luottaa (viittaus: kappale 11)

A33. Vain yhteen ajankohtaan liittyvä tilintarkastusevidenssi saattaa olla riittävää tilintarkastajan tarkoituksiin esimerkiksi testattaessa kontrolleja, jotka koskevat yhteisössä tilikauden lopussa tapahtuvaa inventointia. Toisaalta jos tilintarkastaja aikoo luottaa kontrolliin joltakin ajanjaksolta, on asianmukaista käyttää testejä, jotka pystyvät tuottamaan tilintarkastusevidenssiä siitä, että kyseinen kontrolli on toiminut tehokkaasti relevantteina ajankohtina ajanjakson kuluessa. Tällaisiin testeihin voi kuulua yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessiin sisältyviä kontrolleja koskevia testejä.

Tilikauden aikana hankitun tilintarkastusevidenssin käyttäminen (viittaus: kappale 12(b))

A34. Määritettäessä, mitä tilintarkastusevidenssiä vielä hankitaan tilikauden osan päättymisen jälkeisenä ajanjaksona toimineista kontrolleista, relevantteihin tekijöihin kuuluvat:

- arvioitujen olennaisen virheellisyyden riskien merkittävyys kannanottotasolla.
- mitkä kontrollit on testattu tilikauden aikana, ja mitä merkittäviä muutoksia niissä on tapahtunut testauksen jälkeen, mukaan lukien muutokset tietojärjestelmissä, prosesseissa ja henkilöstössä.
- missä määrin kyseisten kontrollien toiminnan tehokkuudesta on saatu tilintarkastusevidenssiä.
- jäljellä olevan ajanjakson pituus.
- missä määrin tilintarkastaja aikoo vähentää aineistotarkastustoimenpiteitä kontrolleihin luottamisen perusteella.
- valvontaympäristö.

A35. Lisää tilintarkastusevidenssiä voidaan hankkia esimerkiksi laajentamalla kontrollien testausta niin, että se kattaa jäljellä olevan tilikauden, tai testaamalla yhteisössä tapahtuvaa kontrollien seurantaa.

Aiemmissa tilintarkastuksissa hankitun tilintarkastusevidenssin käyttäminen (viittaus: kappale 13)

A36. Aiemmista tilintarkastuksista saatu tilintarkastusevidenssi saattaa tietyissä olosuhteissa toimia tilintarkastusevidenssinä, kun tilintarkastaja suorittaa tilintarkastustoimenpiteitä varmistuakseen siitä, että evidenssi on edelleen relevanttia ja luotettavaa. Aiempaa tilintarkastusta suorittaessaan tilintarkastaja on esimerkiksi saattanut todeta, että automatisoitu kontrolli on toiminut tarkoitetulla tavalla. Tilintarkastaja voi hankkia tilintarkastusevidenssiä todetakseen, onko automatisoituun kontrolliin tehty muutoksia, jotka vaikuttavat siihen, toimiiko kontrolli edelleen tehokkaasti, esimerkiksi tiedustelemalla tätä johdolta

sekä tarkastamalla yksityiskohtaisesti lokeja osoittaakseen, mitä kontrolleja on muutettu. Näitä muutoksia koskevaa tilintarkastusevidenssiä arvioimalla saatetaan saada tukea sen tilintarkastusevidenssin lisäämiselle tai vähentämiselle, joka tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella odotetaan hankittavan kontrollien toiminnan tehokkuudesta.

Aiempien tilintarkastusten jälkeen muuttuneet kontrollit (viittaus: kappale 14(a))

A37. Muutokset voivat vaikuttaa aiemmissa tilintarkastuksissa hankitun tilintarkastusevidenssin relevanssiin ja luotettavuuteen siten, että luottamiselle ei ehkä enää ole perustetta. Esimerkiksi järjestelmämuutokset, joiden seurauksena yhteisön järjestelmästä on mahdollista ottaa uusi raportti, eivät todennäköisesti vaikuta aiemmassa tilintarkastuksessa saadun tilintarkastusevidenssin relevanssiin; siihen vaikuttaa kuitenkin muutos, jonka seurauksena tietoa kootaan tai sitä koskevia laskutoimituksia tehdään eri tavalla.

Kontrollit, jotka eivät ole muuttuneet aiempien tilintarkastusten jälkeen (viittaus: kappale 14(b))

A38. Tilintarkastajan päätös siitä, luottaako hän aiemmissa tilintarkastuksissa hankittuun tilintarkastusevidenssiin kontrolleista, jotka:

(a) eivät ole muuttuneet sen jälkeen, kun ne on viimeksi testattu ja

(b) eivät ole merkittävää riskiä alentavia kontrolleja,

perustuu ammatilliseen harkintaan. Myös se, miten usein tällaisten kontrollien testaus toistetaan, perustuu ammatilliseen harkintaan, mutta kappaleessa 14(b) sen edellytetään tapahtuvan vähintään kerran kolmessa vuodessa.

A39. Yleensä mitä suurempi on olennaisen virheellisyyden riski tai mitä enemmän kontrolleihin luotetaan, sitä lyhyempi tämä aikaväli todennäköisesti voi olla. Tekijöitä, jotka saattavat lyhentää aikaa, jonka kuluttua kontrolli testataan uudelleen, tai johtaa siihen, että aiemmissa tilintarkastuksissa hankittuun tilintarkastusevidenssiin ei luoteta lainkaan, voivat olla:

- puutteellinen valvontaympäristö.
- puutteellisuus yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessissa.
- merkittävä manuaalinen elementti kontrolleissa.
- kontrollin soveltamiseen merkittävästi vaikuttavat henkilöstövaihdokset.
- muuttuvat olosuhteet, jotka antavat viitteitä siitä, että kontrolliin tarvitaan muutoksia.
- puutteelliset yleiset IT-kontrollit.

A40. Silloin kun tilintarkastaja aikoo luottaa aiemmissa tilintarkastuksissa hankittuun tilintarkastusevidenssiin useamman kontrollin osalta, näistä kontrolleista muutaman testaaminen kussakin tilintarkastuksessa antaa tietoa sen tueksi, että valvontaympäristö on edelleen tehokas. Tämä vaikuttaa osaltaan tilintarkastajan päätökseen siitä, onko asianmukaista luottaa aiemmissa tilintarkastuksissa hankittuun tilintarkastusevidenssiin.

Kontrollien toiminnan tehokkuuden arvioiminen (viittaus: kappaleet 16–17)

A41. Tilintarkastajan suorittamien toimenpiteiden avulla havaittu olennainen virheellisyys on vahva viite siitä, että sisäisessä valvonnassa on merkittävä puutteellisuus.

A42. Kontrollien toiminnan tehokkuuden käsitteessä otetaan huomioon se, että yhteisön tavassa soveltaa kontrolleja saattaa esiintyä joitakin poikkeamia. Poikkeaminen kontrolleista, jotka on määrätty suoritettaviksi, saattaa johtua esimerkiksi avainhenkilöstön vaihdoksista, liiketapahtumien volyymin huomattavista kausittaisista vaihteluista ja inhimillisistä virheistä. Poikkeamien havaittu määrä, erityisesti verrattuna niiden odotettuun määrään, voi antaa viitteitä siitä, ettei kontrollin voida luottaa alentavan riskiä kannanottotasolla tilintarkastajan arvioimalle tasolle.

Aineistotarkastustoimenpiteet (viittaus: kappaleet 6, 18)

A43. Kappaleessa 18 edellytetään, että tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava jokaiseen olennaiseen liiketapahtumien lajiin, tilin saldoon ja tilinpäätöksessä esitettävään tietoon kohdistuvia aineistotarkastustoimenpiteitä. Merkittäviin liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihin ja tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin on mahdollisesti jo kohdistettu aineistotarkastustoimenpiteitä, koska kappaleen 6 mukaan tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava tilintarkastustoimenpiteitä, joilla vastataan arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin kannanottotasolla. Siispä aineistotarkastustoimenpiteitä on suunniteltava ja suoritettava kappaleen 18 mukaisesti:

- silloin kun merkittäviin liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihin ja tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin kohdistuviin, kappaleen 6 mukaisesti suunniteltuihin ja suoritettuihin tilintarkastustoimenpiteisiin ei sisältynyt aineistotarkastustoimenpiteitä; tai
- kunkin sellaisen liiketapahtumien lajin, tilin saldon tai tilinpäätöksessä esitettävän tiedon osalta, joka ei ole merkittävä liiketapahtumien laji, tilin saldo tai tilinpäätöksessä esitettävä tieto mutta joka on tunnistettu olennaiseksi ISA 315:n (uudistettu 2019)[7] mukaisesti.

Tämä vaatimus kuvastaa sitä tosiseikkaa, että: (a) tilintarkastajan tekemä riskienarviointi on harkintaan perustuva eikä sitä tehtäessä näin ollen välttämättä tunnisteta kaikkia olennaisen virheellisyyden riskejä; ja (b) kontrolleihin liittyy luontaisia rajoitteita, kuten se, että johto sivuuttaa kontrollit.

A44. 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.

Aineistotarkastustoimenpiteiden luonne ja laajuus

A45. Olosuhteista riippuen tilintarkastaja voi todeta, että:

- pelkkien analyyttisten aineistotarkastustoimenpiteiden suorittaminen riittää alentamaan tilintarkastusriskin hyväksyttävän alhaiselle tasolle. Esimerkiksi jos tilintarkastajan tekemän riskiarvion tukena on kontrollien testauksesta saatua tilintarkastusevidenssiä.
- vain yksittäisten tapahtumien tarkastaminen on asianmukaista.
- arvioituihin riskeihin vastataan parhaiten yhdistämällä analyyttisia aineistotarkastustoimenpiteitä ja yksittäisten tapahtumien tarkastamista.

A46. Analyyttiset aineistotarkastustoimenpiteet soveltuvat yleensä paremmin suuriin määriin liiketapahtumia, jotka käyttäytyvät siten, että niitä voidaan ajan kuluessa ennustaa. ISA 520[8] sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta analyyttisten toimenpiteiden käyttämisestä tilintarkastuksen aikana.

A47. Kannanottoon liittyvän riskin tai kannanoton luonteen arvioiminen on relevanttia yksittäisten tapahtumien tarkastamista suunniteltaessa. Esimerkiksi yksittäisten tapahtumien tarkastamiseen, jonka kohteena on olemassaoloa tai tapahtumista koskeva kannanotto, voi kuulua tilinpäätöksessä esiintyvään lukuun sisältyvien erien valitsemista ja relevantin tilintarkastusevidenssin hankkimista. Toisaalta täydellisyyttä koskevaan kannanottoon liittyvään yksittäisten tapahtumien tarkastamiseen voi kuulua, että valitaan eriä, joiden odotetaan sisältyvän relevanttiin tilinpäätöserään, ja tutkitaan, sisältyvätkö ne siihen.

A48. Koska olennaisen virheellisyyden riskiä arvioitaessa otetaan huomioon kontrollit, jotka tilintarkastaja suunnittelee testaavansa, aineistotarkastustoimenpiteitä voi olla tarpeellista laajentaa, kun kontrollien testauksen tulokset ovat epätyydyttäviä. Tilintarkastustoimenpiteen laajentaminen on kuitenkin asianmukaista ainoastaan, jos tilintarkastustoimenpide itsessään on relevantti kyseisen riskin kannalta.

---

7 ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 36

8 ISA 520 *Analyyttiset toimenpiteet*

A49. Yksittäisten tapahtumien tarkastamista suunniteltaessa tarkastuksen laajuus ajatellaan yleensä otoskokona. Myös muut seikat ovat kuitenkin relevantteja, esimerkiksi se, onko tehokkaampaa käyttää muita valikoivia tarkastusmenetelmiä. Ks. ISA 500.[9]

Harkinta siitä, suoritetaanko ulkopuolisia vahvistuksia koskevia toimenpiteitä (viittaus: kappale 19)

A50. 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. Pyynnössä voidaan esimerkiksi nimenomaisesti hakea vahvistusta siihen, ettei ole olemassa ”sivuvälipuhetta”, joka saattaa olla relevantti myynnin katkoa koskevan kannanoton kannalta. Muita tilanteita, joissa ulkopuolisia vahvistuksia koskevat toimenpiteet voivat tuottaa relevanttia tilintarkastusevidenssiä arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi, ovat:

- pankkitilien saldot ja muut pankkisuhteiden kannalta relevantit tiedot.
- myyntisaamisten saldot ja ehdot.
- kolmansien osapuolten hallussa oleva käsiteltäväksi tai edelleen lähetettäväksi tarkoitettu vaihto-omaisuus tullivarastoissa.
- lakimiesten tai rahoittajien hallussa säilytettävänä tai vakuutena olevat kiinteistöjen saantokirjat.
- sijoitukset, jotka ovat kolmansien osapuolten säilytettävänä tai jotka on ostettu arvopaperivälittäjältä mutta joita ei tilinpäätöspäivään mennessä ole toimitettu.
- lainat, mukaan lukien relevantit takaisinmaksua ja rajoittavia kovenantteja koskevat ehdot.
- ostovelkojen saldot ja ehdot.

A51. Vaikka ulkopuoliset vahvistukset voivat tuottaa relevanttia tilintarkastusevidenssiä tietyistä kannanotoista, on joitakin kannanottoja, joista ulkopuoliset vahvistukset tuottavat vähemmän relevanttia tilintarkastusevidenssiä. Ulkopuoliset vahvistukset tuottavat vähemmän relevanttia tilintarkastusevidenssiä esimerkiksi myyntisaamisten perittävyydestä kuin niiden olemassaolosta.

A52. Tilintarkastaja voi todeta, että yhtä tarkoitusta varten suoritettavat ulkopuolisia vahvistuksia koskevat toimenpiteet tarjoavat tilaisuuden saada tilintarkastusevidenssiä myös muista seikoista. Esimerkiksi pankkitilien saldoja koskevat vahvistuspyynnöt sisältävät usein myös muiden tilinpäätöskannanottojen kannalta relevanttia tietoa koskevia pyyntöjä. Tällaisten seikkojen huomioon ottaminen voi vaikuttaa tilintarkastajan päätökseen siitä, suorittaako hän ulkopuolisia vahvistuksia koskevia toimenpiteitä.

A53. Tekijöitä, jotka voivat auttaa tilintarkastajaa tämän ratkaistessa, sisällytetäänkö aineistotarkastustoimenpiteisiin ulkopuolisia vahvistuksia koskevia toimenpiteitä, ovat:

- vahvistuksen antavan osapuolen tietämys kohteesta – vastaukset voivat olla luotettavampia, jos ne antaa vahvistuksen antavan osapuolen henkilö, joka tuntee vahvistettavaa tietoa riittävästi.
- aiotun vahvistuksen antavan osapuolen kyky tai halukkuus vastaamiseen – vahvistuksen antava osapuoli esimerkiksi:
    - ei ehkä hyväksy velvollisuuttaan vastata vahvistuspyyntöön;
    - voi pitää vastaamista liian kalliina tai aikaavievänä;
    - voi olla huolestunut vastaamisesta mahdollisesti seuraavasta juridisesta vastuusta;
    - voi käsitellä liiketapahtumat kirjanpidossaan muissa valuutoissa; tai

[9] ISA 500 *Tilintarkastusevidenssi*, kappale 10

- voi toimia sellaisessa ympäristössä, jossa vahvistuspyyntöihin vastaaminen ei ole merkittävä osa päivittäistä toimintaa.
- Tällaisissa tilanteissa vahvistuksen antavat osapuolet eivät ehkä vastaa, saattavat vastata epävirallisesti tai saattavat pyrkiä rajoittamaan vastauksen käyttämistä.

- aiotun vahvistuksen antavan osapuolen objektiivisuus – jos vahvistuksen antava osapuoli kuuluu yhteisön lähipiiriin, vahvistuspyyntöihin saatavat vastaukset saattavat olla vähemmän luotettavia.

Tilinpäätöksen laatimisprosessiin liittyvät aineistotarkastustoimenpiteet (viittaus: kappale 20)

A54. Se, millä tavalla, samoin kuin se, miten laajasti tilintarkastaja suorittaa tilinpäätöksen laatimisprosessiin liittyviä aineistotarkastustoimenpiteitä, riippuu yhteisön taloudellisen raportoinnin prosessin luonteesta ja monimutkaisuudesta sekä siihen liittyvistä olennaisen virheellisyyden riskeistä.

Merkittäviin riskeihin vastaavat aineistotarkastustoimenpiteet (viittaus: kappale 21)

A55. Tämän standardin kappaleessa 21 tilintarkastajan edellytetään suorittavan nimenomaisesti niihin riskeihin vastaavia aineistotarkastustoimenpiteitä, joiden hän on todennut olevan merkittäviä riskejä. Tilintarkastajan suoraan vahvistuksen antavilta osapuolilta saamien ulkopuolisten vahvistusten muodossa oleva tilintarkastusevidenssi saattaa auttaa tilintarkastajaa hankkimaan sellaista korkealla luotettavuustasolla olevaa tilintarkastusevidenssiä, jota hän tarvitsee väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisyyden merkittäviin riskeihin vastaamiseksi. Jos tilintarkastaja esimerkiksi havaitsee, että johdolla on paineita tulosodotusten täyttämiseen, saattaa olla olemassa riski, että johto paisuttelee myyntiä kirjaamalla epäasianmukaisesti sellaisiin myyntisopimuksiin perustuvia tuottoja, joiden ehdot estävät tulouttamisen, tai laskuttamalla myynnin ennen tavarantoimitusta. Tällaisissa olosuhteissa tilintarkastaja saattaa esimerkiksi suunnitella ulkoisia vahvistuksia koskevia toimenpiteitä, ei ainoastaan saadakseen vahvistuksen saatavien määrästä vaan saadakseen vahvistuksen myös myyntisopimusten yksityiskohdista, kuten päivämääristä, mahdollisista palautusoikeuksista ja toimitusehdoista. Tilintarkastaja saattaa lisäksi todeta, että tällaisia ulkoisia vahvistuksia koskevia toimenpiteitä on tehokasta täydentää yhteisön muulle kuin laskentahenkilöstölle tehtävillä tiedusteluilla myyntisopimusten ja toimitusehtojen muutoksista.

Aineistotarkastustoimenpiteiden ajoitus (viittaus: kappaleet 22–23)

A56. Aiemmassa tilintarkastuksessa suoritettujen aineistotarkastustoimenpiteiden avulla hankittu tilintarkastusevidenssi antaa useimmissa tapauksissa vain vähän tai ei lainkaan tilintarkastusevidenssiä tarkastuksen kohteena olevaa tilikautta varten. Tästä on kuitenkin poikkeuksia, esimerkiksi aiemmassa tilintarkastuksessa saatu oikeudellinen lausunto arvopaperistamisen rakenteesta, jossa ei ole tapahtunut muutoksia, voi olla relevantti tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella. Tällöin voi olla asianmukaista käyttää aiemmassa tilintarkastuksessa aineistotarkastustoimenpiteiden avulla hankittua tilintarkastusevidenssiä, jos tämä evidenssi ja siihen liittyvä kohde eivät ole muuttuneet ratkaisevasti ja jos tarkastuksen kohteena olevan tilikauden aikana on suoritettu tilintarkastustoimenpiteitä sen toteamiseksi, että evidenssi on edelleen relevanttia.

Tilikauden aikana hankitun tilintarkastusevidenssin käyttäminen (viittaus: kappale 22)

A57. Joissakin olosuhteissa tilintarkastaja voi todeta, että hänen on tehokasta suorittaa aineistotarkastustoimenpiteitä tilikauden aikana ja verrata ja täsmäyttää tilikauden lopun saldotietoa vertailukelpoiseen tilikauden aikaiseen tietoon nähden, pystyäkseen:

(a) tunnistamaan epätavallisilta vaikuttavat määrät;

(b) tutkimaan tällaiset määrät; ja

(c) suorittamaan analyyttisia aineistotarkastustoimenpiteitä tai yksittäisten tapahtumien tarkastusta näiden ajankohtien välisen ajan tarkastamiseksi.

A58. Aineistotarkastustoimenpiteiden suorittaminen tilikauden aikana ilman että myöhemmin suoritetaan lisätoimenpiteitä, kasvattaa riskiä, että tilintarkastaja ei havaitse tilikauden lopussa mahdollisesti esiintyviä virheellisyyksiä. Tämä riski on sitä suurempi, mitä pidempi jäljellä oleva ajanjakso on. Esimerkiksi seuraavat tekijät voivat vaikuttaa siihen, suoritetaanko aineistotarkastustoimenpiteitä tilikauden aikana:

- valvontaympäristö ja muut kontrollit.
- tilintarkastajan toimenpiteitä varten tarvittavan tiedon saatavuus myöhempänä ajankohtana.
- kyseisen aineistotarkastustoimenpiteen tavoite.
- arvioitu olennaisen virheellisyyden riski.
- kyseisen liiketapahtumien lajin tai tilin saldon ja niihin liittyvien kannanottojen luonne.
- pystyykö tilintarkastaja suorittamaan jäljellä olevan ajanjakson kattamista varten asianmukaisia aineistotarkastustoimenpiteitä taikka aineistotarkastustoimenpiteitä yhdistettynä kontrollien testaukseen pienentääkseen riskiä, että tilikauden lopussa mahdollisesti esiintyviä virheellisyyksiä ei havaita.

A59. Esimerkiksi seuraavat tekijät voivat vaikuttaa siihen, suoritetaanko tilikaudelle sijoittuvan ajankohdan ja tilikauden lopun välistä ajanjaksoa koskevia analyyttisia aineistotarkastustoimenpiteitä:

- ovatko kyseisten liiketapahtumien lajien tai tilien kauden lopun saldot kohtuudella ennustettavissa määränsä, suhteellisen merkittävyytensä ja koostumuksensa suhteen.
- ovatko menettelytavat, joita yhteisössä käytetään tällaisten liiketapahtumien lajien tai tilien saldojen analysoimiseen ja oikaisemiseen tilikauden aikana ja oikeiden kirjanpidollisten katkojen luomiseen, asianmukaisia.
- tuottaako tietojärjestelmä riittävästi tietoa tilikauden lopun saldoista ja jäljellä olevalla ajanjaksolla toteutuvista liiketapahtumista, jotta on mahdollista tutkia:
  - (a) merkittäviä epätavallisia liiketapahtumia tai kirjanpitovientejä (lähellä tilikauden loppua tai tilikauden lopussa toteutuvat mukaan lukien);
  - (b) muita syitä merkittäviin vaihteluihin tai siihen, että odotettuja vaihteluja ei tapahtunut; ja
  - (c) liiketapahtumien lajien tai tilien saldojen koostumuksessa tapahtuneita muutoksia.

Tilikauden aikana havaitut virheellisyydet (viittaus: kappale 23)

A60. Silloin kun tilintarkastaja toteaa, että tilikauden aikana havaittujen virheellisyyksien seurauksena on tarpeellista muuttaa jäljellä olevan ajanjakson kattamiseen tarkoitettujen aineistotarkastustoimenpiteiden suunniteltua luonnetta, ajoitusta tai laajuutta, tällaiseen muutokseen voi kuulua, että tilikauden aikana suoritettuja toimenpiteitä laajennetaan tai ne toistetaan tilikauden lopussa.

Tilinpäätöksen esittämistavan asianmukaisuus (viittaus: kappale 24)

A61. Tilinpäätöksen esittämistavan, järjestyksen ja sisällön asianmukaisuutta koskevaan arviointiin kuuluu esimerkiksi, että tarkastellaan sovellettavan tilinpäätösnormiston edellyttämän terminologian käyttöä, esitettävien tietojen yksityiskohtaisuuden tasoa, lukujen yhdistämistä ja jaottelua sekä esitettävien lukujen perustaa.

Tilintarkastusevidenssin tarpeellisen määrän ja tarkoitukseen soveltuvuuden arvioiminen (viittaus: kappaleet 25–27)

A62. Tilintarkastus on kumulatiivinen ja iteratiivinen prosessi. Sitä mukaa kuin tilintarkastaja suorittaa suunniteltuja tilintarkastustoimenpiteitä, hän saattaa hankitun tilintarkastusevidenssin johdosta muuttaa muiden suunniteltujen tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta tai laajuutta. Tilintarkastajan tietoon voi tulla informaatiota, joka poikkeaa merkittävästi riskienarvioinnin perustana olleesta informaatiosta. Esimerkiksi:

- tilintarkastajan aineistotarkastustoimenpiteiden avulla havaitsemien virheellisyyksien laajuus saattaa muuttaa tilintarkastajan riskiarviointeja ja viitata sisäisen valvonnan olennaiseen puutteellisuuteen.
- tilintarkastajan tietoon saattaa tulla poikkeavuuksia kirjanpitoaineistossa taikka ristiriitaista tai puuttuvaa evidenssiä.
- tilintarkastuksen yhteenvetovaiheessa suoritetut analyyttiset toimenpiteet saattavat antaa viitteitä olennaisen virheellisyyden riskistä, jota ei ole aiemmin havaittu.

Tällaisissa olosuhteissa tilintarkastajan saattaa olla tarpeellista arvioida suunniteltuja tilintarkastustoimenpiteitä uudelleen perustuen tarkistettuun arviointiin arvioiduista olennaisen virheellisyyden riskeistä ja vaikutuksista merkittäviin liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihin ja tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin ja niiden kannalta relevantteihin kannanottoihin. ISA 315 (uudistettu 2019) sisältää lisäohjeistusta tilintarkastajan tekemän riskienarvioinnin tarkistamisesta.[10]

A63. Tilintarkastaja ei voi olettaa väärinkäytöksen tai virheen esiintymisen olevan irrallinen tapahtuma. Määritettäessä, onko arvio edelleen asianmukainen, on sen vuoksi tärkeää arvioida sitä, miten virheellisyyden havaitseminen vaikuttaa arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin.

A64. Seuraavat tekijät vaikuttavat tilintarkastajan harkintaan siitä, mikä muodostaa tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä:

- miten merkittävä kannanottoon sisältyvä mahdollinen virheellisyys on, ja miten todennäköisesti sillä on olennainen vaikutus tilinpäätökseen joko yksin tai yhdessä muiden mahdollisten virheellisyyksien kanssa.
- miten tehokkaasti johdon toimenpiteet ja kontrollit vastaavat riskeihin.
- aiemmissa tilintarkastuksissa saatu kokemus vastaavista mahdollisista virheellisyyksistä.
- suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden tulokset sekä se, onko tällaisten tilintarkastustoimenpiteiden avulla havaittu väärinkäytöksiä tai virheitä.
- saatavilla olevan tiedon lähde ja luotettavuus.
- tilintarkastusevidenssin vakuuttavuus.
- yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta sekä yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä muodostettu käsitys.

Dokumentointi (viittaus: kappale 28)

A65. Tilintarkastusdokumentaation muoto ja laajuus perustuvat ammatilliseen harkintaan ja siihen vaikuttavat yhteisön ja sen sisäisen valvonnan järjestelmän luonne, koko ja monimutkaisuus sekä informaation saatavuus yhteisöltä samoin kuin tilintarkastuksessa käytettävä tilintarkastusmetodologia ja -menetelmät.

[10] ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 37

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 402

PALVELUORGANISAATIOTA KÄYTTÄVÄN YHTEISÖN TILINTARKASTUKSESSA HUOMIOON OTETTAVIA SEIKKOJA

(Sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1–5
Voimaantulo	6
Tavoitteet	7
Määritelmät	8
Vaatimukset	
Käsityksen muodostaminen palveluorganisaation tuottamista palveluista sekä sisäisestä valvonnasta	9–14
Vastaaminen arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin	15–17
1-tyypin ja 2-tyypin raportit, jotka eivät kata palveluorganisaation alihankkijan palveluja	18
Palveluorganisaatioiden toimintoihin liittyvät väärinkäytökset, säädösten ja määräysten noudattamatta jättämiset sekä korjaamattomat virheellisyydet	19
Käyttäjäyhteisön tilintarkastajan raportointi	20–22
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Käsityksen muodostaminen palveluorganisaation tuottamista palveluista sekä sisäisestä valvonnasta	A1–A23
Vastaaminen arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin	A24–A39
1-tyypin ja 2-tyypin raportit, jotka eivät kata palveluorganisaation alihankkijan palveluja	A40
Palveluorganisaatioiden toimintoihin liittyvät väärinkäytökset, säädösten ja määräysten noudattamatta jättämiset sekä korjaamattomat virheellisyydet	A41
Käyttäjäyhteisön tilintarkastajan raportointi	A42–A44

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 402 *Palveluorganisaatiota käyttävän yhteisön tilintarkastuksessa huomioon otettavia seikkoja* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään käyttäjäyhteisön tilintarkastajan velvollisuutta hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä silloin, kun käyttäjäyhteisö käyttää yhden tai useamman palveluorganisaation palveluja. Erityisesti standardissa selitetään tarkemmin, kuinka käyttäjäyhteisön tilintarkastaja soveltaa ISA 315:tä (uudistettu 2019)[1] ja ISA 330:tä[2] muodostaessaan tarvittavaa käsitystä käyttäjäyhteisöstä sekä sen tilinpäätöksen laatimisen kannalta relevantista sisäisen valvonnan järjestelmästä olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi sekä suunnitellessaan ja suorittaessaan muita tilintarkastustoimenpiteitä näihin riskeihin vastaamiseksi.

2. Monet yhteisöt ulkoistavat liiketoimintansa joitakin osa-alueita organisaatioille, joiden tuottamat palvelut vaihtelevat yhteisön ohjauksessa suoritettavasta yksittäisestä tehtävästä siihen, että korvataan yhteisön kokonaisia liiketoimintayksikköjä tai toimintoja, kuten verosäädösten noudattamista seuraava toiminto. Monet tällaisten organisaatioiden tuottamat palvelut ovat kiinteä osa yhteisön liiketoimintoja, mutta kaikki nämä palvelut eivät kuitenkaan ole relevantteja tilintarkastuksen kannalta.

3. Palveluorganisaation tuottamat palvelut ovat relevantteja käyttäjäyhteisön tilintarkastuksen kannalta silloin, kun nämä palvelut ja niitä koskevat kontrollit ovat osa käyttäjäyhteisön tilinpäätöksen laatimisen kannalta relevanttia tietojärjestelmää. Useimmat palveluorganisaatiossa olevista kontrolleista ovat todennäköisesti osa käyttäjäyhteisön tilinpäätöksen laatimisen kannalta relevanttia tietojärjestelmää tai siihen liittyviä kontrolleja, kuten omaisuuden turvaamista koskevat kontrollit. Palveluorganisaation tuottamat palvelut ovat osa käyttäjäyhteisön tietojärjestelmää, jos nämä palvelut vaikuttavat johonkin seuraavista:

   (a) se, kuinka merkittäviä liiketapahtumien lajeja, tilien saldoja tai tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskeva informaatio kulkee yhteisön tietojärjestelmässä, tapahtuipa se manuaalisesti tai IT:n avulla ja saadaanpa se pääkirjanpidosta ja osakirjanpidoista tai niiden ulkopuolelta. Tämä koskee myös tilanteita, joissa palveluorganisaation palvelut vaikuttavat siihen, miten:

      (i) käyttäjäyhteisön liiketapahtumat saatetaan alkuun ja miten niitä koskevat tiedot kirjataan, käsitellään, tarvittaessa korjataan, tuodaan pääkirjaan ja esitetään tilinpäätöksessä; ja

      (ii) informaatio sellaisista tapahtumista tai olosuhteista, jotka eivät ole liiketapahtumia, otetaan talteen, käsitellään ja esitetään yhteisön tilinpäätöksessä.

   (b) kirjanpitoaineisto, yksittäiset käyttäjäyhteisön tilinpäätökseen sisältyvät tilit ja muu tukiaineisto, joka liittyy kappaleessa 3(a) tarkoitettuihin informaatiovirtoihin;

   (c) taloudellisen raportoinnin prosessi, jota käytetään käyttäjäyhteisön tilinpäätöksen laatimisessa kappaleessa 3(b) kuvattuja aineistoja käyttäen, mukaan lukien prosessi, joka liittyy tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin sekä kirjanpidollisiin arvioihin, jotka koskevat merkittäviä liiketapahtumien lajeja, tilien saldoja ja tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja; sekä

   (d) yhteisön IT-ympäristö, joka on relevantti edellä esitettyjen kohtien (a)–(c) kannalta.

4. Sen työn luonne ja laajuus, jota käyttäjäyhteisön tilintarkastaja kohdistaa palveluorganisaation tuottamiin palveluihin, riippuu näiden palvelujen luonteesta ja niiden merkityksestä käyttäjäyhteisölle sekä siitä, kuinka relevantteja kyseiset palvelut ovat tilintarkastuksen kannalta.

5. Tätä standardia ei sovelleta rahoituslaitosten tarjoamiin palveluihin, jotka rajoittuvat yhteisöllä rahoituslaitoksessa olevan tilin hoitamiseen, kun yhteisö nimenomaisesti hyväksyy tapahtumat, esimerkiksi palveluihin, joissa pankki käsittelee sekkitilin tapahtumia tai välittäjä hoitaa arvopaperikauppoja. Tätä standardia ei myöskään sovelleta sellaisten liiketapahtumien

---

1 ISA 315 (uudistettu 2019) *Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen*

2 ISA 330 *Tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi*

tarkastamiseen, jotka johtuvat omistukseen perustuvista intresseistä toisissa yhteisöissä, kuten henkilö- tai osakeyhtiöissä ja yhteisyrityksissä, kun omistukseen perustuvia intressejä käsitellään kirjanpidossa ja niistä raportoidaan niiden haltijoille.

Voimaantulo

6. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

Tavoitteet

7. Kun käyttäjäyhteisö käyttää palveluorganisaation palveluja, käyttäjäyhteisön tilintarkastajan tavoitteena on:

   (a) muodostaa tarvittava käsitys palveluorganisaation tuottamien palvelujen luonteesta ja merkittävyydestä sekä niiden vaikutuksesta käyttäjäyhteisön sisäisen valvonnan järjestelmään saadakseen asianmukaisen perustan olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiselle ja arvioimiselle; ja

   (b) suunnitella ja suorittaa tilintarkastustoimenpiteitä näihin riskeihin vastaamiseksi.

Määritelmät

8. Seuraavia termejä käytetään ISA-standardeissa seuraavassa merkityksessä:

   (a) Käyttäjäyhteisön täydentävät kontrollit – Kontrollit, jotka palveluorganisaatio palvelunsa rakenteessa olettaa käyttäjäyhteisöjen ottavan käyttöön ja jotka, jos se on valvontatavoitteiden saavuttamiseksi tarpeellista, yksilöidään sen järjestelmän kuvauksessa.

   (b) Palveluorganisaatiossa olevia kontrolleja kuvaava ja niiden rakenteesta kertova raportti (tässä standardissa käytetään nimitystä 1-tyypin raportti) – Raportti, joka sisältää:

      (i) palveluorganisaation johdon laatiman kuvauksen palveluorganisaation järjestelmästä, valvontatavoitteista sekä niihin liittyvistä kontrolleista, jotka ovat tiettynä ajankohtana suunniteltuina ja käytössä; ja

      (ii) palveluorganisaation tilintarkastajan antaman raportin, jonka tavoitteena on antaa kohtuullinen varmuus ja joka sisältää palveluorganisaation tilintarkastajan lausunnon palveluorganisaation järjestelmää, valvontatavoitteita sekä niihin liittyviä kontrolleja koskevasta kuvauksesta sekä kontrollien rakenteen sopivuudesta kyseisten valvontatavoitteiden saavuttamiseksi.

   (c) Palveluorganisaatiossa olevia kontrolleja kuvaava ja niiden rakenteesta ja toiminnan tehokkuudesta kertova raportti (tässä standardissa käytetään nimitystä 2-tyypin raportti) – Raportti, joka sisältää:

      (i) palveluorganisaation johdon laatiman kuvauksen palveluorganisaation järjestelmästä, valvontatavoitteista sekä niihin liittyvistä kontrolleista, kontrollien rakenteesta ja siitä että ne ovat käytössä tiettynä ajankohtana tai tiettynä ajanjaksona sekä joissakin tapauksissa niiden toiminnan tehokkuudesta tiettynä ajanjaksona; ja

      (ii) palveluorganisaation tilintarkastajan raportin, jonka tavoitteena on antaa kohtuullinen varmuus ja joka sisältää

         a. palveluorganisaation tilintarkastajan lausunnon palveluorganisaation järjestelmää, valvontatavoitteita sekä niihin liittyviä kontrolleja koskevasta kuvauksesta, kontrollien rakenteen sopivuudesta kyseisten valvontatavoitteiden saavuttamiseksi sekä kontrollien toiminnan tehokkuudesta; ja

         b. kuvauksen palveluorganisaation tilintarkastajan suorittamasta kontrollien testauksesta ja sen tuloksista.

   (d) Palveluorganisaation tilintarkastaja – Tilintarkastaja, joka palveluorganisaation pyynnöstä antaa palveluorganisaation kontrolleja koskevan varmennusraportin.

   (e) Palveluorganisaatio – Ulkopuolinen organisaatio (tai ulkopuolisen organisaation segmentti), joka tuottaa käyttäjäyhteisöille palveluja, jotka ovat osa näiden yhteisöjen taloudellisen raportoinnin kannalta relevantteja tietojärjestelmiä.

(f) Palveluorganisaation järjestelmä – Toimintaperiaatteet ja menettelytavat, jotka palveluorganisaatiossa on suunniteltu, otettu käyttöön ja pidetään yllä palveluorganisaation tilintarkastajan raportin kattamien palvelujen tuottamiseksi käyttäjäyhteisöille.

(g) Palveluorganisaation alihankkija – Palveluorganisaatio, jota toinen palveluorganisaatio käyttää suorittamaan joitakin käyttäjäyhteisöille tuotettavia palveluja, jotka ovat osa näiden käyttäjäyhteisöjen taloudellisen raportoinnin kannalta relevantteja tietojärjestelmiä.

(h) Käyttäjäyhteisön tilintarkastaja – Tilintarkastaja, joka tilintarkastaa käyttäjäyhteisön tilinpäätöksen ja antaa siitä kertomuksen.

(i) Käyttäjäyhteisö – Yhteisö, joka käyttää palveluorganisaatiota ja jonka tilinpäätös on tilintarkastuksen kohteena.

Vaatimukset

Käsityksen muodostaminen palveluorganisaation tuottamista palveluista sekä sisäisestä valvonnasta

9. Muodostaessaan käsitystä käyttäjäyhteisöstä ISA 315:n (uudistettu 2019)[3] mukaisesti käyttäjäyhteisön tilintarkastajan on muodostettava käsitys siitä, kuinka käyttäjäyhteisö käyttää toiminnassaan palveluorganisaation palveluja, ja tähän käsitykseen sisältyvät: (viittaus: kappaleet A1–A2)

(a) palveluorganisaation tuottamien palvelujen luonne sekä näiden palvelujen merkitys käyttäjäyhteisölle, mukaan lukien niiden vaikutus käyttäjäyhteisön sisäiseen valvontaan; (viittaus: kappaleet A3–A5)

(b) palveluorganisaation käsittelemien liiketapahtumien tai sen vaikutuksen kohteena olevien tilien tai taloudellisen raportoinnin prosessien luonne ja olennaisuus; (viittaus: kappale A6)

(c) palveluorganisaation ja käyttäjäyhteisön toimintojen välisen vuorovaikutuksen määrä; ja (viittaus: kappale A7)

(d) käyttäjäyhteisön ja palveluorganisaation välisen suhteen luonne, mukaan lukien palveluorganisaation hoitamia toimintoja koskevat relevantit sopimusehdot. (Viittaus: kappaleet A8–A11)

10. Muodostaessaan käsitystä yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä ISA 315:n (uudistettu 2019) mukaisesti käyttäjäyhteisön tilintarkastajan on tunnistettava kontrollitoiminnot-komponenttiin käyttäjäyhteisössä sisältyvät kontrollit[4] erillään kontrolleista, jotka liittyvät palveluorganisaation tuottamiin palveluihin sekä arvioitava niiden rakennetta ja todettava, onko ne otettu käyttöön[5], mukaan lukien kontrollit, joita sovelletaan palveluorganisaation käsittelemiin liiketapahtumiin. (Viittaus: kappaleet A12–A14)

11. Käyttäjäyhteisön tilintarkastajan on ratkaistava, onko palveluorganisaation tuottamien palvelujen luonteesta ja merkittävyydestä ja niiden vaikutuksesta käyttäjäyhteisön sisäisen valvonnan järjestelmään muodostettu tarvittava käsitys asianmukaisen perustan saamiseksi olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiselle ja arvioimiselle.

12. Jos käyttäjäyhteisön tilintarkastaja ei pysty muodostamaan tarvittavaa käsitystä käyttäjäyhteisöstä saatavan tiedon perusteella, hänen on muodostettava tämä käsitys suorittamalla yksi tai useampia seuraavista toimenpiteistä:

(a) 1-tai 2-tyypin raportin hankkiminen, jos sellainen on saatavilla;

(b) yhteydenotto käyttäjäyhteisön kautta palveluorganisaatioon tiettyjen tietojen hankkimiseksi;

(c) vierailleminen palveluorganisaatiossa ja sellaisten toimenpiteiden suorittaminen, joiden avulla saadaan tarvittavat tiedot palveluorganisaatiossa olevista relevanteista kontrolleista; tai

(d) toisen tilintarkastajan käyttäminen suorittamaan toimenpiteitä, joiden avulla saadaan tarvittavat tiedot palveluorganisaatiossa olevista kontrolleista. (Viittaus: kappaleet A15–A20)

---

3 ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 19

4 ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 26(a)

5 ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 26(d)

1-tyypin tai 2-tyypin raportin käyttäminen sen käsityksen tukena, jonka käyttäjäyhteisön tilintarkastaja muodostaa palveluorganisaatiosta

13. Määrittäessään, saadaanko 1-tyypin ja 2-tyypin raportista tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, käyttäjäyhteisön tilintarkastajan on oltava vakuuttunut:

    (a) palveluorganisaation tilintarkastajan ammatillisesta pätevyydestä ja siitä, että tämä on riippumaton palveluorganisaatiosta; ja

    (b) niiden standardien soveltuvuudesta, joiden mukaisesti 1-tyypin tai 2-tyypin raportti on annettu. (Viittaus: kappale A21)

14. Jos käyttäjäyhteisön tilintarkastaja suunnittelee käyttävänsä 1-tyypin tai 2-tyypin raporttia tilintarkastusevidenssinä, joka tukee hänen käsitystään palveluorganisaatiossa olevien kontrollien rakenteesta ja siitä, että ne ovat käytössä, käyttäjäyhteisön tilintarkastajan on:

    (a) arvioitava, onko palveluorganisaatiossa olevia kontrolleja koskeva kuvaus ja niiden rakenne sellaiselta ajankohdalta tai ajanjaksolta, joka on asianmukainen käyttäjäyhteisön tilintarkastajan tarkoituksia varten;

    (b) arvioitava, saadaanko raportista tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä palveluorganisaatiossa olevia kontrolleja koskevaa käsitystä varten; ja

    (c) ratkaistava, ovatko palveluorganisaation yksilöimät käyttäjäyhteisön täydentävät kontrollit relevantteja käyttäjäyhteisölle ja jos ovat, muodostettava käsitys siitä, onko käyttäjäyhteisö suunnitellut ja ottanut käyttöön tällaiset kontrollit. (Viittaus: kappaleet A22–23)

Vastaaminen arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin

15. Vastatessaan arvioituihin riskeihin ISA 330:n mukaisesti käyttäjäyhteisön tilintarkastajan on:

    (a) ratkaistava, onko relevanttien tilinpäätöskannanottojen osalta saatavissa tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä käyttäjäyhteisön hallussa olevasta aineistosta; ja jos ei ole,

    (b) suoritettava muita tilintarkastustoimenpiteitä hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tai käytettävä toista tilintarkastajaa suorittamaan kyseiset toimenpiteet palveluorganisaatiossa käyttäjäyhteisön tilintarkastajan puolesta. (Viittaus: kappaleet A24–A28)

Kontrollien testaus

16. Silloin kun käyttäjäyhteisön tilintarkastajan tekemä riskienarviointi perustuu oletukseen siitä, että palveluorganisaatiossa olevat kontrollit toimivat tehokkaasti, käyttäjäyhteisön tilintarkastajan on hankittava tilintarkastusevidenssiä näiden kontrollien toiminnan tehokkuudesta suorittamalla yhden tai useampia seuraavia toimenpiteitä:

    (a) 2-tyypin raportin hankkiminen, jos sellainen on saatavilla;

    (b) asianmukainen kontrollien testaus palveluorganisaatiossa; tai

    (c) toisen tilintarkastajan käyttäminen testaamaan kontrolleja palveluorganisaatiossa käyttäjäyhteisön tilintarkastajan puolesta. (Viittaus: kappaleet A29–A30)

2-tyypin raportin käyttäminen tilintarkastusevidenssinä palveluorganisaatiossa olevien kontrollien toiminnan tehokkuudesta

17. Jos käyttäjäyhteisön tilintarkastaja suunnittelee kappaleen 16(a) mukaisesti käyttävänsä 2-tyypin raporttia tilintarkastusevidenssinä palveluorganisaatiossa olevien kontrollien toiminnan tehokkuudesta, hänen on ratkaistava, antaako palveluorganisaation tilintarkastajan raportti tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä kontrollien tehokkuudesta käyttäjäyhteisön tilintarkastajan tekemän riskienarvioinnin tueksi:

    (a) arvioimalla, onko palveluorganisaatiossa olevia kontrolleja koskeva kuvaus sekä niiden rakenne ja toiminnan tehokkuus sellaiselta ajankohdalta tai ajanjaksolta, joka on asianmukainen käyttäjäyhteisön tilintarkastajan tarkoituksia varten;

(b) ratkaisemalla, ovatko palveluorganisaation yksilöimät käyttäjäyhteisön täydentävät kontrollit relevantteja käyttäjäyhteisölle ja jos ovat, muodostaa käsitys siitä, onko käyttäjäyhteisö suunnitellut ja ottanut käyttöön tällaiset kontrollit, ja jos on, testaamalla niiden toiminnan tehokkuus;

(c) arvioimalla kontrollien testauksen kattaman ajanjakson sekä kontrollien testauksen jälkeen kuluneen ajan asianmukaisuutta; ja

(d) arvioimalla, ovatko palveluorganisaation tilintarkastajan suorittamat kontrollien testaukset ja niiden tulokset, joita kuvataan palveluorganisaation tilintarkastajan raportissa, relevantteja käyttäjäyhteisön tilinpäätökseen sisältyvien kannanottojen kannalta ja tuottavatko ne tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä käyttäjäyhteisön tilintarkastajan tekemän riskienarvioinnin tueksi. (Viittaus: kappaleet A31–A39)

1-tyypin ja 2-tyypin raportit, jotka eivät kata palveluorganisaation alihankkijan palveluja

18. Jos käyttäjäyhteisön tilintarkastaja suunnittelee käyttävänsä 1-tyypin tai 2-tyypin raporttia, joka ei kata palveluorganisaation alihankkijan palveluja, ja kyseiset palvelut ovat relevantteja käyttäjäyhteisön tilintarkastuksen kannalta, käyttäjäyhteisön tilintarkastajan on sovellettava tämän standardin vaatimuksia palveluorganisaation alihankkijan tuottamiin palveluihin. (Viittaus: kappale A40)

Palveluorganisaatioiden toimintoihin liittyvät väärinkäytökset, säädösten ja määräysten noudattamatta jättämiset sekä korjaamattomat virheellisyydet

19. Käyttäjäyhteisön tilintarkastajan on tiedusteltava käyttäjäyhteisön johdolta, onko palveluorganisaatio raportoinut käyttäjäyhteisölle tai onko käyttäjäyhteisö muutoin tietoinen käyttäjäyhteisön tilinpäätökseen vaikuttavasta väärinkäytöksestä, säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisestä tai korjaamattomista virheellisyyksistä. Käyttäjäyhteisön tilintarkastajan on arvioitava, kuinka tällaiset seikat vaikuttavat hänen muiden tilintarkastustoimenpiteidensä luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen, mukaan lukien vaikutus hänen johtopäätöksiinsä ja tilintarkastuskertomukseensa. (Viittaus: kappale A41)

Käyttäjäyhteisön tilintarkastajan raportointi

20. Käyttäjäyhteisön tilintarkastajan on mukautettava tilintarkastuskertomukseen sisältyvä lausuntonsa ISA 705:n (uudistettu)[6] mukaisesti, jos hän ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä palveluorganisaation tuottamista palveluista, jotka ovat relevantteja käyttäjäyhteisön tilintarkastuksen kannalta. (Viittaus: kappale A42)

21. Käyttäjäyhteisön tilintarkastaja ei saa viitata palveluorganisaation tilintarkastajan tekemään työhön vakiomuotoisen lausunnon sisältävässä tilintarkastuskertomuksessa, paitsi jos säädöksessä tai määräyksessä tätä edellytetään. Jos säädös tai määräys sisältää vaatimuksen tällaisesta viittauksesta, käyttäjäyhteisön tilintarkastajan on mainittava tilintarkastuskertomuksessa, ettei viittaus vähennä käyttäjäyhteisön tilintarkastajan vastuuta tilintarkastuslausunnosta. (Viittaus: kappale A43)

22. Jos viittaaminen palveluorganisaation tilintarkastajan tekemään työhön on relevanttia käyttäjäyhteisön tilintarkastajan lausuntoon tehdyn mukautuksen ymmärtämiseksi, käyttäjäyhteisön tilintarkastajan on mainittava, ettei tällainen viittaus vähennä käyttäjäyhteisön tilintarkastajan vastuuta kyseisestä lausunnosta. (Viittaus: kappale A44)

***

[6] ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen*, kappale 6

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Käsityksen muodostaminen palveluorganisaation tuottamista palveluista sekä sisäisestä valvonnasta

Tietolähteet (viittaus: kappale 9)

A1. Palveluorganisaation tuottamia palveluja koskevaa tietoa voi olla saatavissa monista eri lähteistä, kuten:

- käyttäjille tarkoitetuista käsikirjoista.
- yleisistä järjestelmäkuvauksista.
- teknisistä käsikirjoista.
- käyttäjäyhteisön ja palveluorganisaation välisestä sopimuksesta tai palvelutason määrityksestä.
- palveluorganisaatioiden, sisäisen tarkastuksen tai sääntelyviranomaisten raporteista, jotka koskevat palveluorganisaatiossa olevia kontrolleja.
- palveluorganisaation tilintarkastajan raporteista, mukaan lukien johdolle annetut raportit, jos sellaisia on käytettävissä.

A2. Tietämys, joka on saatu siten, että käyttäjäyhteisön tilintarkastajalla on kokemusta palveluorganisaatiosta, esimerkiksi kokemusta toisista tilintarkastustoimeksiannoista, voi myös olla avuksi muodostettaessa käsitystä palveluorganisaation tuottamien palvelujen luonteesta. Siitä voi olla erityisen paljon apua, jos palveluorganisaation palvelut ja näitä palveluja koskevat kontrollit ovat pitkälle standardoituja.

Palveluorganisaation tuottamien palvelujen luonne (viittaus: kappale 9(a))

A3. Käyttäjäyhteisö saattaa käyttää esimerkiksi sellaista palveluorganisaatiota, joka käsittelee liiketapahtumia ja ylläpitää niihin liittyvää seurattavuutta tai kirjaa liiketapahtumia ja käsittelee niihin liittyvää tietoa. Tällaisia palveluja tuottavia palveluorganisaatioita ovat esimerkiksi pankkien omaisuudenhoito-osastot, jotka sijoittavat ja hoitavat varoja työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevien järjestelyjen tai muiden tahojen puolesta; kiinnitysluottopankit, jotka hoitavat kiinnityksiä muiden puolesta; sekä sovelluspalvelujen tuottajat, jotka tarjoavat sovellusohjelmistopaketteja ja teknologiaympäristön, joka antaa asiakkaille mahdollisuuden käsitellä talouteen ja toimintaan liittyviä tapahtumia.

A4. Esimerkkejä palveluorganisaatioiden palveluista, jotka ovat relevantteja tilintarkastuksen kannalta, ovat:

- käyttäjäyhteisön kirjanpitoaineiston ylläpito.
- varojen hallinta.
- liiketapahtumien alkuun saattaminen, kirjaaminen tai käsitteleminen käyttäjäyhteisön agenttina.

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A5. Pienet yhteisöt saattavat käyttää ulkoisia kirjanpitopalveluja, jotka vaihtelevat tiettyjen liiketapahtumien (esimerkiksi palkkoihin perustuvien verojen tilitysten) käsittelystä ja kirjanpitoaineiston ylläpidosta niiden tilinpäätöksen laatimiseen. Tällaisen palveluorganisaation käyttäminen tilinpäätöksen laatimiseen ei vapauta pienen yhteisön johtoa ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimiä näiden velvollisuuksista tilinpäätöksen suhteen.[7]

Palveluorganisaation käsittelemien liiketapahtumien luonne ja olennaisuus (viittaus: kappale 9(b))

A6. Palveluorganisaatio saattaa luoda toimintaperiaatteita ja menettelytapoja, jotka vaikuttavat käyttäjäyhteisön sisäiseen valvontaan. Nämä toimintaperiaatteet ja menettelytavat ovat ainakin osaksi fyysisesti ja toiminnallisesti erillään käyttäjäyhteisöstä. Palveluorganisaation kontrollien merkittävyys käyttäjäyhteisön kontrollien kannalta riippuu palveluorganisaation tuottamien palvelujen luonteesta, mukaan lukien käyttäjäyhteisön puolesta käsiteltävien liiketapahtumien luonne ja olennai-

[7] ISA 200 *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti,* kappale 4 ja kappaleet A2–A3

suus. Tietyissä tilanteissa voi vaikuttaa siltä, etteivät palveluorganisaation käsittelemät liiketapahtumat ja sen vaikutuksen kohteena olevat tilit ole olennaisia käyttäjäyhteisön tilinpäätöksen kannalta, mutta käsiteltävät liiketapahtumat voivat olla luonteeltaan merkittäviä ja käyttäjäyhteisön tilintarkastaja voi todeta, että käsityksen muodostaminen näistä kontrolleista on kyseisissä olosuhteissa tarpeellista.

Palveluorganisaation ja käyttäjäyhteisön toimintojen välisen vuorovaikutuksen määrä (viittaus: kappale 9(c))

A7. Palveluorganisaation kontrollien merkittävyys käyttäjäyhteisön kontrollien kannalta riippuu myös siitä, kuinka paljon palveluorganisaation ja käyttäjäyhteisön toimintojen välillä on vuorovaikutusta. Vuorovaikutuksen määrä viittaa siihen, missä määrin käyttäjäyhteisö pystyy ottamaan käyttöön ja haluaa ottaa käyttöön tehokkaita kontrolleja, jotka koskevat palveluorganisaation suorittamaa käsittelyä. Käyttäjäyhteisön ja palveluorganisaation toimintojen välillä on paljon vuorovaikutusta esimerkiksi silloin, kun käyttäjäyhteisö hyväksyy liiketapahtumat ja palveluorganisaatio käsittelee ne ja hoitaa niitä koskevan kirjanpidon. Käyttäjäyhteisön voi näissä olosuhteissa olla käytännössä mahdollista ottaa käyttöön kyseisiä liiketapahtumia koskevia tehokkaita kontrolleja. Toisaalta silloin, kun palveluorganisaatio saattaa käyttäjäyhteisön liiketapahtumat alkuun tai hoitaa niiden alkuperäisen kirjaamisen, käsittelee ne ja hoitaa niitä koskevan kirjanpidon, näiden kahden organisaation välillä on vähemmän vuorovaikutusta. Näissä olosuhteissa käyttäjäyhteisö ei mahdollisesti pysty ottamaan käyttöön tai ei halua ottaa käyttöön näitä liiketapahtumia koskevia tehokkaita kontrolleja käyttäjäyhteisössä ja se saattaa luottaa palveluorganisaatiossa oleviin kontrolleihin.

Käyttäjäyhteisön ja palveluorganisaation välisen suhteen luonne (viittaus: kappale 9(d))

A8. Käyttäjäyhteisön ja palveluorganisaation välinen sopimus tai palvelutason määritys voi sisältää sellaisia seikkoja kuin:

- käyttäjäyhteisölle tuotettava informaatio sekä palveluorganisaation hoitamiin toimintoihin liittyvien liiketapahtumien alkuun saattamista koskevat velvollisuudet;
- kuinka sovelletaan sääntelytahojen vaatimuksia, jotka koskevat ylläpidettävän aineiston muotoa tai pääsyä siihen;
- mahdollinen käyttäjäyhteisölle suoritettava korvaus palvelun suorittamisen epäonnistuessa;
- antaako palveluorganisaatio kontrollejaan koskevan raportin, ja jos antaa, onko tällainen raportti 1-tyypin vai 2-tyypin raportti;
- onko käyttäjäyhteisön tilintarkastajalla oikeudet päästä palveluorganisaation ylläpitämään käyttäjäyhteisön kirjanpitoaineistoon ja muuhun tilintarkastuksen suorittamiseksi tarvittavaan tietoon; ja
- salliiko sopimus suoran kommunikoinnin käyttäjäyhteisön tilintarkastajan ja palveluorganisaation tilintarkastajan välillä.

A9. Palveluorganisaation ja käyttäjäyhteisön sekä palveluorganisaation ja sen tilintarkastajan välillä on välitön suhde. Nämä suhteet eivät välttämättä saa aikaan välitöntä suhdetta käyttäjäyhteisön tilintarkastajan ja palveluorganisaation tilintarkastajan välille. Silloin kun käyttäjäyhteisön tilintarkastajan ja palveluorganisaation tilintarkastajan välillä ei ole välitöntä suhdetta, käyttäjäyhteisön tilintarkastajan ja palveluorganisaation käyttämän tilintarkastajan kommunikointi tapahtuu tavallisesti käyttäjäyhteisön ja palveluorganisaation kautta. Myös käyttäjäyhteisön tilintarkastajan ja palveluorganisaation tilintarkastajan välille voi muodostua välitön suhde, relevantit etiikkaan ja salassapitovelvollisuuteen liittyvät seikat huomioon ottaen. Käyttäjäyhteisön tilintarkastaja voi esimerkiksi käyttää palveluorganisaation tilintarkastajaa suorittamaan hänen puolestaan toimenpiteitä, kuten:

(a) palveluorganisaatiossa olevien kontrollien testausta; tai

(b) aineistotarkastustoimenpiteitä, jotka kohdistuvat käyttäjäyhteisön tilinpäätökseen sisältyviin palveluorganisaation ylläpitämiin liiketapahtumiin ja saldoihin.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A10. Julkisen sektorin tilintarkastajilla on yleensä lainsäädännössä määrätyt laajat tiedonsaantioikeudet. Voi kuitenkin olla tilanteita, jossa tällaisia oikeuksia ei ole, esimerkiksi kun palveluorganisaatio sijaitsee toisessa maassa tai toisella muulla oikeu-

denkäyttöalueella. Tällaisissa tapauksissa julkisen sektorin tilintarkastajan saattaa olla tarpeellista muodostaa käsitys toisessa maassa tai toisella muulla oikeudenkäyttöalueella sovellettavasta lainsäädännöstä selvittääkseen, onko asianmukaiset oikeudet mahdollista saada. Julkisen sektorin tilintarkastaja voi myös hankkia tai pyytää käyttäjäyhteisöä järjestämään oikeuden saada tiedon käyttäjäyhteisön ja palveluorganisaation välisistä sopimukseen perustuvista järjestelyistä.

A11. Julkisen sektorin tilintarkastajat voivat myös käyttää toista tilintarkastajaa testaamaan kontrolleja tai suorittamaan aineistotarkastustoimenpiteitä, jotka liittyvät säädöksen, määräyksen tai muun velvoittavan normin noudattamiseen.

Käsityksen muodostaminen palveluorganisaation tuottamiin palveluihin liittyvistä kontrolleista (viittaus: kappale 10)

A12. Käyttäjäyhteisö voi luoda palveluorganisaation palveluja koskevia kontrolleja, joita käyttäjäyhteisön tilintarkastaja voi testata ja jotka voivat mahdollistaa sen, että käyttäjäyhteisön tilintarkastaja toteaa käyttäjäyhteisön kontrollien toimivan tehokkaasti joidenkin tai kaikkien niihin liittyvien kannanottojen osalta, palveluorganisaatiossa olevista kontrolleista riippumatta. Jos käyttäjäyhteisö esimerkiksi käyttää palveluorganisaatiota palkkatapahtumiensa käsittelyyn, se voi luoda palkkatietojen toimittamista ja vastaanottamista koskevia kontrolleja, jotka voisivat estää tai havaita olennaisia virheellisyyksiä. Näitä kontrolleja voivat olla:

- palveluorganisaatiolle toimitetun tiedon vertaaminen raportteihin, jotka sisältävät palveluorganisaatiolta tiedon käsittelyn jälkeen saatua informaatiota.
- palkoista valitun otoksen uudelleenlaskenta oikeellisuuden tarkistamiseksi sekä kokonaispalkkasumman tarkastelu sen kohtuullisuuden toteamiseksi.

A13. Tässä tilanteessa käyttäjäyhteisön tilintarkastaja voi suorittaa palkkojen käsittelyä koskevien käyttäjäyhteisön kontrollien testausta, joka antaisi perustan käyttäjäyhteisön tilintarkastajan johtopäätökselle siitä, että käyttäjäyhteisön kontrollit toimivat tehokkaasti palkkatapahtumiin liittyvien kannanottojen osalta.

A14. Kuten ISA 315:ssä (uudistettu 2019)[8] todetaan, käyttäjäyhteisön tilintarkastaja saattaa päätyä joidenkin riskien osalta harkinnassaan siihen, ettei ole käytännössä tai ylipäätään mahdollista hankkia tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ainoastaan aineistotarkastustoimenpiteillä. Tällaiset riskit voivat liittyä sellaisten rutiininomaisten ja merkittävien liiketapahtumien lajien ja tilien saldojen virheelliseen tai epätäydelliseen kirjaamiseen, joiden ominaisuudet usein mahdollistavat pitkälle automatisoidun, vain vähän tai ei lainkaan manuaalista väliintuloa sisältävän käsittelyn. Tällaisen automatisoidun käsittelyn ominaispiirteitä voi esiintyä erityisesti silloin, kun käyttäjäyhteisö käyttää palveluorganisaatiota. Tällaisissa tapauksissa tällaisia riskejä koskevat käyttäjäyhteisön kontrollit ovat relevantteja tilintarkastuksen kannalta ja käyttäjäyhteisön tilintarkastajan täytyy muodostaa käsitys tällaisista kontrolleista ja arvioida niitä tämän standardin kappaleiden 9 ja 10 mukaisesti.

Muut toimenpiteet, kun tarvittavaa käsitystä ei pystytä muodostamaan käyttäjäyhteisöstä saatavan tiedon perusteella (viittaus: kappale 12)

A15. Käyttäjäyhteisön tilintarkastajan päätökseen siitä, mihin kappaleessa 12 tarkoitetuista toimenpiteistä yksin tai yhdessä hän ryhtyy hankkiakseen tarvittavat tiedot perustaksi niiden olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamista ja arvioimista varten, jotka liittyvät siihen, että käyttäjäyhteisö käyttää palveluorganisaatiota, voivat vaikuttaa sellaiset seikat kuin:

- käyttäjäyhteisön ja palveluorganisaation koko;
- käyttäjäyhteisön liiketapahtumien monimutkaisuus sekä palveluorganisaation tuottamien palvelujen monimutkaisuus;
- palveluorganisaation sijainti (käyttäjäyhteisön tilintarkastaja voi esimerkiksi päättää käyttää toista tilintarkastajaa suorittamaan käyttäjäyhteisön tilintarkastajan puolesta toimenpiteitä palveluorganisaatiossa, jos palveluorganisaatio sijaitsee kaukana);
- odotetaanko toimenpite(id)en tuottavan käyttäjäyhteisön tilintarkastajalle tehokkaasti tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä; ja

[8] ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 33

- käyttäjäyhteisön ja palveluorganisaation välisen suhteen luonne.

A16. Palveluorganisaatio voi antaa tilintarkastajalleen toimeksiannon sen kontrolleja kuvaavasta ja niiden rakenteesta kertovasta raportoinnista (1-tyypin raportti) tai sen kontrolleja kuvaavasta ja niiden rakenteesta ja toiminnan tehokkuudesta kertovasta raportoinnista (2-tyypin raportti). 1- tai 2-tyypin raportit voidaan antaa kansainvälisen varmennustoimeksiantostandardin (ISAE) 3402[9] mukaisesti taikka toimivaltaisten tai tunnustettujen standardeja antavien tahojen määräämien standardien mukaisesti (joissa niistä voidaan käyttää erilaisia nimiä, kuten A-tyypin ja B-tyypin raportit).

A17. 1-tyypin tai 2-tyypin raportin saatavuus riippuu yleensä siitä, sisältyykö palveluorganisaation ja käyttäjäyhteisön väliseen sopimukseen maininta siitä, että palveluorganisaatio toimittaa tällaisen raportin. Palveluorganisaatio voi myös käytännön syistä päättää antaa käyttäjäyhteisöjen käyttöön 1-tyypin tai 2-tyypin raportin. Joissakin tapauksissa 1-tyypin tai 2-tyypin raporttia ei kuitenkaan ole käyttäjäyhteisöjen saatavilla.

A18. Joissakin olosuhteissa käyttäjäyhteisö voi ulkoistaa yhden tai useampia merkittäviä liiketoimintayksikköjä tai toimintoja, kuten koko verosuunnitteluun ja verolainsäädännön noudattamiseen liittyvän toimintonsa tai rahoituksen ja laskentatoimen taikka controller-toiminnot yhdelle tai useammalle palveluorganisaatiolle. Koska palveluorganisaatiossa olevia kontrolleja koskevaa raporttia ei ehkä näissä olosuhteissa ole saatavilla, vieraileminen palveluorganisaatiossa saattaa olla käyttäjäyhteisön tilintarkastajalle tehokkain toimenpide käsityksen muodostamiseksi palveluorganisaatiossa olevista kontrolleista, koska käyttäjäyhteisön johdon ja palveluorganisaation johdon välillä on todennäköisesti välitöntä vuorovaikutusta.

A19. Toista tilintarkastajaa voidaan käyttää suorittamaan toimenpiteitä, joilla saadaan tarvittavat tiedot käyttäjäyhteisölle suoritettaviin palveluihin liittyvistä palveluorganisaatiossa olevista relevanteista kontrolleista. Jos on annettu 1-tyypin tai 2-tyypin raportti, käyttäjäyhteisön tilintarkastaja voi käyttää palveluorganisaation tilintarkastajaa suorittamaan nämä toimenpiteet, koska palveluorganisaation tilintarkastajalla on olemassa oleva suhde palveluorganisaation kanssa. Toisen tilintarkastajan työtä käyttävä käyttäjäyhteisön tilintarkastaja voi todeta ISA 220:een (uudistettu)[10] sisältyvän ohjeistuksen hyödylliseksi, koska ohjeistus koskee varmistumista toisen tilintarkastajan pätevyydestä ja kyvykkyydestä (mukaan lukien kyseisen tilintarkastajan riippumattomuus), toisen tilintarkastajan ohjausta ja valvontaa, toiselle tilintarkastajalle osoitetun työn luonnetta, ajoitusta ja laajuutta sekä hankitun tilintarkastusevidenssin tarpeellisen määrän ja tarkoitukseen soveltuvuuden arviointia.

A20. Käyttäjäyhteisö voi käyttää palveluorganisaatiota, joka puolestaan käyttää alihankkijaa tuottamaan joitakin käyttäjäyhteisölle tuotettavista palveluista, jotka ovat osa käyttäjäyhteisön taloudellisen raportoinnin kannalta relevanttia tietojärjestelmää. Palveluorganisaation alihankkija voi olla palveluorganisaatiosta erillään oleva yhteisö tai sillä voi olla yhteys palveluorganisaatioon. Käyttäjäyhteisön tilintarkastajan pitää mahdollisesti ottaa huomioon palveluorganisaation alihankkijalla olevat kontrollit. Tilanteissa, joissa käytetään yhtä tai useampaa palveluorganisaation alihankkijaa, käyttäjäyhteisön toimintojen ja palveluorganisaation toimintojen välinen vuorovaikutus laajenee kattamaan käyttäjäyhteisön, palveluorganisaation ja palveluorganisaation alihankkijoiden välisen vuorovaikutuksen. Tämän vuorovaikutuksen määrä sekä palveluorganisaation ja sen alihankkijoiden käsittelemien liiketapahtumien luonne ja olennaisuus ovat tärkeimpiä tekijöitä, jotka käyttäjäyhteisön tilintarkastaja ottaa huomioon määrittäessään palveluorganisaation ja sen alihankkijoiden kontrollien merkittävyyttä käyttäjäyhteisön kontrollien kannalta.

1- tai 2-tyypin raportin käyttäminen sen käsityksen tukena, jonka käyttäjäyhteisön tilintarkastaja muodostaa palveluorganisaatiosta (viittaus: kappaleet 13–14)

A21. Käyttäjäyhteisön tilintarkastaja voi osoittaa palveluorganisaation tilintarkastajaa koskevia tiedusteluja tämän ammatilliselle järjestölle tai muille tilintarkastajille sekä tiedustella, onko palveluorganisaation tilintarkastaja sääntelyyn perustuvan valvonnan alainen. Palveluorganisaation tilintarkastaja saattaa toimia maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella, jossa tai jolla noudatetaan palveluorganisaation kontrolleista raportoitaessa erilaisia standardeja, ja käyttäjäyhteisön tilintarkastaja voi hankkia standardeja antavalta organisaatiolta tietoja palveluorganisaation tilintarkastajan käyttämistä standardeista.

---

9 ISAE 3402 *Palveluorganisaatiossa olevia kontrolleja koskevat varmennusraportit*

10 ISA 220 (uudistettu) *Tilintarkastuksen laadunhallinta*

A22. 1-tyypin tai 2-tyypin raportista yhdessä käyttäjäyhteisöä koskevan tiedon kanssa saattaa olla käyttäjäyhteisön tilintarkastajalle apua tämän muodostaessa käsitystä:

(a) palveluorganisaation kontrolleihin liittyvistä näkökohdista, jotka saattavat vaikuttaa käyttäjäyhteisön liiketapahtumien käsittelyyn, mukaan lukien palveluorganisaation alihankkijoiden käyttäminen;

(b) siitä, kuinka merkittävät liiketapahtumat kulkevat palveluorganisaatiossa, selvittääkseen ne kohdat liiketapahtumien kulussa, joissa käyttäjäyhteisön tilinpäätökseen voi syntyä olennaisia virheellisyyksiä;

(c) palveluorganisaation valvontatavoitteista, jotka ovat relevantteja käyttäjäyhteisön tilinpäätöskannanottojen kannalta; ja

(d) siitä, onko palveluorganisaatiossa olevat kontrollit suunniteltu ja otettu käyttöön sopivalla tavalla niin, että ne estävät tai havaitsevat käsittelyvirheitä, joiden seurauksena käyttäjäyhteisön tilinpäätökseen voisi syntyä olennaisia virheellisyyksiä.

1-tyypin tai 2-tyypin raportti voi auttaa käyttäjäyhteisön tilintarkastajaa tämän muodostaessa riittävää käsitystä olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamista ja arvioimista varten. 1-tyypin raportti ei kuitenkaan anna evidenssiä kontrollien toiminnan tehokkuudesta.

A23. 1-tyypin tai 2-tyypin raportista, joka on käyttäjäyhteisön raportointikauteen sisältymättömältä ajankohdalta tai ajanjaksolta, voi olla käyttäjäyhteisön tilintarkastajalle apua alustavan käsityksen muodostamisessa palveluorganisaatiossa käyttöön otetuista kontrolleista, jos raportin tukena on muista lähteistä saatua tuoretta lisäinformaatiota. Jos palveluorganisaation kontrolleja koskeva kuvaus on tilintarkastuksen kohteena olevan tilikauden alkua edeltävältä päivältä tai ajanjaksolta, käyttäjäyhteisön tilintarkastaja voi suorittaa 1-tyypin tai 2-tyypin raportin tietojen päivittämiseksi toimenpiteitä, kuten:

- keskustella palveluorganisaatiossa tapahtuneista muutoksista käyttäjäyhteisön sellaisen henkilöstön kanssa, joka asemansa puolesta tietää tällaisista muutoksista;
- käydä läpi palveluorganisaation tuottamaa ajankohtaista dokumentaatiota ja kirjeenvaihtoa; tai
- keskustella muutoksista palveluorganisaation henkilöstön kanssa.

Vastaaminen arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin

A24. Se, kasvattaako palveluorganisaation käyttäminen käyttäjäyhteisön olennaisen virheellisyyden riskiä, riippuu tuotettavien palvelujen luonteesta ja näitä palveluja koskevista kontrolleista; joissakin tapauksissa palveluorganisaation käyttäminen voi pienentää käyttäjäyhteisön olennaisen virheellisyyden riskiä, erityisesti jos käyttäjäyhteisöllä itsellään ei ole erityisasiantuntemusta, jota tarvitaan tiettyjen tehtävien hoitamiseen, kuten liiketapahtumien alulle saattamiseen, käsittelyyn ja kirjaamiseen, tai sillä ei ole riittäviä resursseja (esimerkiksi tietojärjestelmää).

A25. Silloin kun palveluorganisaatio pitää yllä merkittäviä osia käyttäjäyhteisön kirjanpitoaineistosta, suora pääsy kyseiseen aineistoon voi olla tarpeen käyttäjäyhteisön tilintarkastajalle, jotta tämä saisi hankituksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tätä aineistoa koskevien kontrollien toiminnasta tai jotta tämä pystyisi varmistumaan aineistoon kirjatuista liiketapahtumista ja saldoista, taikka kumpaakin tarkoitusta varten. Tällaiseen pääsyyn voi kuulua joko aineiston fyysinen yksityiskohtainen tarkastaminen palveluorganisaation tiloissa tai ylläpidettyyn aineistoon kohdistuvien sähköisten kyselyjen tekeminen käyttäjäyhteisöstä tai jostakin muusta paikasta käsin, taikka näitä molempia. Silloin kun suora pääsy toteutuu sähköisesti, käyttäjäyhteisön tilintarkastaja voi hankkia sitä käyttäen evidenssiä niiden palveluorganisaatiossa toimivien kontrollien riittävyydestä, jotka koskevat palveluorganisaation vastuulla olevan käyttäjäyhteisön tiedon täydellisyyttä ja eheyttä.

A26. Päättäessään siitä, minkä luonteista ja kuinka laajaa tilintarkastusevidenssiä hankitaan saldoista, jotka edustavat palveluorganisaation hallussa käyttäjäyhteisön puolesta olevia varoja tai sen käyttäjäyhteisön puolesta toteuttamia liiketoimia, käyttäjäyhteisön tilintarkastaja voi harkita seuraavia toimenpiteitä:

(a) Käyttäjäyhteisön hallussa olevien asiakirjojen ja muun aineiston yksityiskohtainen tarkastus: tämän evidenssilähteen luotettavuus määräytyy käyttäjäyhteisöllä olevan kirjanpitoaineiston ja sitä tukevan dokumentaation luonteen ja laajuuden mukaan; joissakin tapauksissa käyttäjäyhteisöllä ei ehkä ole erillistä yksityiskohtaista aineistoa tai dokumentaatiota yksittäisistä liiketapahtumista, jotka on toteutettu sen puolesta.

(b) Palveluorganisaation hallussa olevien asiakirjojen ja muun aineiston yksityiskohtainen tarkastus: käyttäjäyhteisön tilintarkastajan pääsystä palveluorganisaation aineistoon on mahdollisesti määrätty osana käyttäjäyhteisön ja palveluorganisaation välisiä sopimukseen perustuvia järjestelyjä. Käyttäjäyhteisön tilintarkastaja voi myös käyttää toista tilintarkastajaa hankkimaan hänen puolestaan pääsyn palveluorganisaation ylläpitämään käyttäjäyhteisön aineistoon.

(c) Saldoja ja liiketapahtumia koskevien vahvistusten hankkiminen palveluorganisaatiolta: silloin kun käyttäjäyhteisö ylläpitää saldoja ja liiketapahtumia koskevaa erillistä aineistoa, palveluorganisaatiolta saatava vahvistus, joka tukee käyttäjäyhteisön aineistoa, voi olla luotettavaa tilintarkastusevidenssiä kyseisten liiketapahtumien ja varojen olemassaolosta. Esimerkiksi kun käytetään useita palveluorganisaatioita, kuten sijoitusten hallinnoijaa ja säilytyspalvelun tarjoajaa, ja nämä palveluorganisaatiot ylläpitävät erillisiä aineistoja, käyttäjäyhteisön tilintarkastaja voi hankkia saldoja koskevat vahvistukset näiltä organisaatioilta verratakseen tätä tietoa käyttäjäyhteisön erilliseen aineistoon.

Jos käyttäjäyhteisö ei ylläpidä erillistä aineistoa, palveluorganisaatiolta saadusta vahvistuksesta saatava tieto on vain selvitys siitä, mitä palveluorganisaation ylläpitämä aineisto osoittaa. Sen vuoksi tällaiset vahvistukset eivät yksinään ole luotettavaa tilintarkastusevidenssiä. Tällaisissa olosuhteissa käyttäjäyhteisön tilintarkastaja voi harkita, onko mahdollista nimetä vaihtoehtoinen riippumattoman evidenssin lähde.

(d) Analyyttisten toimenpiteiden kohdistaminen käyttäjäyhteisön ylläpitämään aineistoon tai palveluorganisaatiolta saatuihin raportteihin: analyyttisten toimenpiteiden tehokkuus todennäköisesti vaihtelee kannanotoittain ja siihen vaikuttavat saatavissa olevan tiedon laajuus ja yksityiskohtaisuus.

A27. Toinen tilintarkastaja voi suorittaa aineistotarkastustoimenpiteiden luonteisia toimenpiteitä käyttäjäyhteisön tilintarkastajien hyväksi. Tällaiseen toimeksiantoon voi kuulua, että toinen tilintarkastaja suorittaa toimenpiteitä, joista on sovittu käyttäjäyhteisön ja sen tilintarkastajan välillä sekä palveluorganisaation ja sen tilintarkastajan välillä. Käyttäjäyhteisön tilintarkastaja käy läpi toisen tilintarkastajan toimenpiteiden tuloksena tehdyt havainnot ratkaistakseen, muodostavatko ne tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Lisäksi voi olla julkisten viranomaisten asettamia tai sopimusjärjestelyihin perustuvia vaatimuksia, joiden mukaan palveluorganisaation tilintarkastaja suorittaa määrättyjä aineistotarkastustoimenpiteiden luonteisia toimenpiteitä. Käyttäjäyhteisöjen tilintarkastajat voivat käyttää osana tilintarkastuslausuntonsa tueksi tarvittavaa evidenssiä niitä tuloksia, jotka saadaan kohdistettaessa vaadittuja toimenpiteitä palveluorganisaation käsittelemiin saldoihin ja liiketapahtumiin. Näissä olosuhteissa käyttäjäyhteisön tilintarkastajan ja palveluorganisaation tilintarkastajan voi olla hyödyllistä sopia ennen toimenpiteiden suorittamista käyttäjäyhteisön tilintarkastajalle annettavasta tilintarkastusdokumentaatiosta tai pääsystä tilintarkastusdokumentaatioon.

A28. Tietyissä olosuhteissa, erityisesti kun käyttäjäyhteisö ulkoistaa taloushallintonsa kokonaan tai osittain palveluorganisaatiolle, käyttäjäyhteisön tilintarkastaja voi joutua tilanteeseen, jossa merkittävä osa tilintarkastusevidenssistä sijaitsee palveluorganisaatiossa. Käyttäjäyhteisön tilintarkastajan tai hänen puolestaan toisen tilintarkastajan on mahdollisesti tarpeellista suorittaa aineistotarkastustoimenpiteitä palveluorganisaatiossa. Palveluorganisaation tilintarkastaja voi antaa 2-tyypin raportin ja lisäksi suorittaa aineistotarkastustoimenpiteitä käyttäjäyhteisön tilintarkastajan puolesta. Toisen tilintarkastajan osallistuminen ei muuta käyttäjäyhteisön tilintarkastajan velvollisuutta hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä saadakseen kohtuullisen perustan lausunnolleen. Näin ollen käyttäjäyhteisön tilintarkastajan harkitessa, onko hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ja onko hänen tarpeellista suorittaa lisää aineistotarkastustoimenpiteitä, otetaan huomioon käyttäjäyhteisön tilintarkastajan osallistuminen toisen tilintarkastajan suorittamien aineistotarkastustoimenpiteiden ohjaukseen, valvontaan ja suorittamiseen tai tätä koskeva evidenssi.

Kontrollien testaus

A29. ISA 330[11] edellyttää, että tietyissä olosuhteissa käyttäjäyhteisön tilintarkastaja suunnittelee ja suorittaa kontrollien testausta hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä kontrollien toiminnan tehokkuudesta. Kun kyseessä on palveluorganisaatio, tätä vaatimusta sovelletaan, kun:

(a) käyttäjäyhteisön tilintarkastajan arvio olennaisen virheellisyyden riskeistä perustuu oletukseen siitä, että palveluorganisaatiossa olevat kontrollit toimivat tehokkaasti (ts. käyttäjäyhteisön tilintarkastaja aikoo luottaa palveluorganisaatiossa olevien kontrollien toiminnan tehokkuuteen päättäessään aineistotarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta); tai

(b) aineistotarkastustoimenpiteet eivät yksin tai yhdessä käyttäjäyhteisössä olevien kontrollien toiminnan tehokkuutta koskevan testauksen kanssa pysty tuottamaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä kannanottotasolla.

A30. Jos ei ole käytettävissä 2-tyypin raporttia, käyttäjäyhteisön tilintarkastaja voi ottaa käyttäjäyhteisön kautta yhteyttä palveluorganisaatioon pyytääkseen, että palveluorganisaation tilintarkastajalle annetaan toimeksianto siitä, että tämä antaa 2-tyypin raportin, joka sisältää kontrollien toiminnan tehokkuuden testausta, tai käyttäjäyhteisön tilintarkastaja voi käyttää toista tilintarkastajaa suorittamaan palveluorganisaatiossa toimenpiteitä, joilla testataan näiden kontrollien tehokkuutta. Käyttäjäyhteisön tilintarkastaja voi myös vierailla palveluorganisaatiossa ja testata kontrolleja, jos palveluorganisaatio suostuu siihen. Käyttäjäyhteisön tilintarkastajan riskienarvioinnit perustuvat yhdistettyyn evidenssiin, jota saadaan toisen tilintarkastajan työstä ja käyttäjäyhteisön tilintarkastajan omista toimenpiteistä.

2-tyypin raportin käyttäminen tilintarkastusevidenssinä palveluorganisaatiossa olevien kontrollien toiminnan tehokkuudesta (viittaus: kappale 17)

A31. 2-tyypin raportti voi olla tarkoitettu täyttämään useiden eri käyttäjäyhteisöjen tilintarkastajien tarpeet, ja siksi palveluorganisaation tilintarkastajan raportissa kuvattu kontrollien testaus ja sen tulokset eivät ehkä ole relevantteja niiden kannanottojen kannalta, jotka ovat merkittäviä käyttäjäyhteisön tilinpäätöksessä. Relevantti kontrollien testaus ja sen tulokset arvioidaan sen toteamiseksi, että palveluorganisaation tilintarkastajan raportti antaa tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä kontrollien tehokkuudesta käyttäjäyhteisön tilintarkastajan riskienarvioinnin tueksi. Näin tehdessään käyttäjäyhteisön tilintarkastaja voi ottaa huomioon seuraavia tekijöitä:

(a) kontrollien testauksen kattama ajanjakso sekä kontrollien testauksen jälkeen kulunut aika;

(b) palveluorganisaation tilintarkastajan työn laajuus sekä sen kattamat palvelut ja prosessit, testatut kontrollit ja suoritetut testit sekä se, kuinka testatut kontrollit liittyvät käyttäjäyhteisön kontrolleihin; ja

(c) kyseisten kontrollien testausten tulokset sekä palveluorganisaation tilintarkastajan lausunto kontrollien toiminnan tehokkuudesta.

A32. Tiettyjen kannanottojen osalta on niin, että mitä lyhyemmän ajanjakson tietty testi kattaa ja mitä pidempi aika testin suorittamisesta on kulunut, sitä vähemmän tilintarkastusevidenssiä kyseinen testi voi tuottaa. Kun verrataan 2-tyypin raportin kattamaa ajanjaksoa käyttäjäyhteisön tilikauteen, käyttäjäyhteisön tilintarkastaja saattaa todeta 2-tyypin raportin tuottavan vähemmän tilintarkastusevidenssiä, jos 2-tyypin raportin kattama ajanjakso ja se ajanjakso, jolta käyttäjäyhteisön tilintarkastaja aikoo luottaa raporttiin, ovat vain vähäiseltä osin päällekkäisiä. Tällaisessa tapauksessa voidaan saada lisää tilintarkastusevidenssiä aikaisemman tai myöhemmän ajanjakson kattavasta 2-tyypin raportista. Toisissa tapauksissa käyttäjäyhteisön tilintarkastaja voi todeta tarpeelliseksi testata tai käyttää toista tilintarkastajaa testaamaan palveluorganisaatiossa olevia kontrolleja hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä näiden kontrollien toiminnan tehokkuudesta.

A33. Käyttäjäyhteisön tilintarkastajan voi myös olla tarpeellista hankkia lisää evidenssiä palveluorganisaatiossa olevien kontrollien merkittävistä muutoksista, jotka ovat tapahtuneet 2-tyypin raportin kattaman ajanjakson ulkopuolella, tai päättää vielä

[11] ISA 330, kappale 8

suoritettavista tilintarkastustoimenpiteistä. Päätettäessä siitä, mitä tilintarkastusevidenssiä vielä hankitaan palveluorganisaatiossa olevista kontrolleista, jotka ovat toimineet palveluorganisaation tilintarkastajan raportin kattaman ajanjakson ulkopuolella, relevantteihin tekijöihin voivat kuulua seuraavat:

- arvioitujen olennaisen virheellisyyden riskien merkittävyys kannanottotasolla;
- mitkä kontrollit on testattu tilikauden aikana, ja mitä merkittäviä muutoksia niissä on tapahtunut testauksen jälkeen, mukaan lukien muutokset tietojärjestelmissä, prosesseissa ja henkilöstössä;
- missä määrin kyseisten kontrollien toiminnan tehokkuudesta on saatu tilintarkastusevidenssiä;
- jäljellä olevan ajanjakson pituus;
- missä määrin käyttäjäyhteisön tilintarkastaja aikoo vähentää aineistotarkastustoimenpiteitä kontrolleihin luottamisen perusteella; ja
- valvontaympäristön ja käyttäjäyhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessin tehokkuus.

A34. Lisää tilintarkastusevidenssiä voidaan hankkia esimerkiksi laajentamalla kontrollien testausta niin, että se kattaa jäljellä olevan tilikauden, tai testaamalla käyttäjäyhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessia.

A35. Jos palveluorganisaation tilintarkastajan käyttämä testausajanjakso on kokonaan käyttäjäyhteisön tilikauden ulkopuolella, käyttäjäyhteisön tilintarkastaja ei pysty luottamaan tällaisiin testeihin voidakseen todeta käyttäjäyhteisön kontrollien toimivan tehokkaasti, koska testit eivät anna tilintarkastuksen kohteena olevalta tilikaudelta evidenssiä kontrollien tehokkuudesta, ellei suoriteta muita toimenpiteitä.

A36. Joissakin olosuhteissa palveluorganisaation tuottama palvelu voi olla suunniteltu olettaen, että käyttäjäyhteisö ottaa käyttöön tiettyjä kontrolleja. Palvelu voi olla suunniteltu esimerkiksi olettaen, että käyttäjäyhteisöllä on kontrollit liiketapahtumien hyväksymiseksi ennen kuin ne lähetetään palveluorganisaatioon käsiteltäviksi. Tällaisessa tilanteessa palveluorganisaation kontrolleja koskeva kuvaus voi sisältää kuvauksen näistä käyttäjäyhteisön täydentävistä kontrolleista. Käyttäjäyhteisön tilintarkastaja harkitsee, ovatko nämä käyttäjäyhteisön täydentävät kontrollit relevantteja käyttäjäyhteisölle tuotettavan palvelun kannalta.

A37. Jos käyttäjäyhteisön tilintarkastaja katsoo, ettei palveluorganisaation tilintarkastajan raportti mahdollisesti anna tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, esimerkiksi jos palveluorganisaation tilintarkastajan raportti ei sisällä kuvausta palveluorganisaation tilintarkastajan suorittamasta kontrollien testauksesta ja sen tuloksista, käyttäjäyhteisön tilintarkastaja voi täydentää käsitystään palveluorganisaation tilintarkastajan toimenpiteistä ja johtopäätöksistä ottamalla käyttäjäyhteisön kautta yhteyttä palveluorganisaatioon pyytääkseen saada keskustella palveluorganisaation tilintarkastajan kanssa tämän työn laajuudesta ja tuloksista. Jos käyttäjäyhteisön tilintarkastaja katsoo sen tarpeelliseksi, hän voi myös ottaa käyttäjäyhteisön kautta yhteyttä palveluorganisaatioon pyytääkseen palveluorganisaation tilintarkastajaa suorittamaan toimenpiteitä palveluorganisaatiossa. Vaihtoehtoisesti käyttäjäyhteisön tilintarkastaja tai tämän pyynnöstä toinen tilintarkastaja voi suorittaa tällaisia toimenpiteitä.

A38. Palveluorganisaation tilintarkastajan 2-tyypin raportissa yksilöidään testauksen tulokset, mukaan lukien poikkeamat ja muut tiedot, jotka voivat vaikuttaa käyttäjäyhteisön tilintarkastajan johtopäätöksiin. Palveluorganisaation tilintarkastajan havaitsemat poikkeamat tai mukautettu lausunto palveluorganisaation tilintarkastajan 2-tyypin raportissa ei automaattisesti tarkoita, ettei palveluorganisaation tilintarkastajan 2-tyypin raportti ole hyödyllinen käyttäjäyhteisön tilintarkastuksessa olennaisen virheellisyyden riskien arvioinnissa. Pikemminkin on niin, että poikkeamat ja palveluorganisaation tilintarkastajan 2-tyypin raporttiin sisältyvään mukautettuun lausuntoon johtanut seikka otetaan huomioon käyttäjäyhteisön tilintarkastajan arvioidessa palveluorganisaation tilintarkastajan suorittamaa kontrollien testausta. Harkitessaan poikkeamia ja mukautettuun lausuntoon johtaneita seikkoja käyttäjäyhteisön tilintarkastaja voi keskustella tällaisista seikoista palveluorganisaation tilintarkastajan kanssa. Tällaisen kommunikoinnin edellytyksenä on että käyttäjäyhteisö ottaa yhteyttä palveluorganisaatioon ja että palveluorganisaatiolta saadaan lupa kyseiseen kommunikointiin.

Kommunikointi tilintarkastuksen aikana todetuista sisäisen valvonnan puutteellisuuksista

A39. Käyttäjäyhteisön tilintarkastajan täytyy oikea-aikaisesti kommunikoida tilintarkastuksen aikana todetuista merkittävistä puutteellisuuksista kirjallisesti sekä johdolle että hallintoelimille.[12] Käyttäjäyhteisön tilintarkastajan täytyy myös oikea-aikaisesti kommunikoida johdolle asianmukaisella vastuutasolla muista tilintarkastuksen aikana todetuista sisäisen valvonnan puutteellisuuksista, jotka käyttäjäyhteisön tilintarkastajan ammatillisen harkinnan mukaan ovat riittävän tärkeitä tullakseen saatetuiksi johdon huomioon.[13] Seikkoihin, joita käyttäjäyhteisön tilintarkastaja saattaa tunnistaa tilintarkastuksen aikana ja joista hän saattaa kommunikoida käyttäjäyhteisön johdolle ja hallintoelimille, kuuluvat:

- yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessiin sisältyvät kontrollit, jotka käyttäjäyhteisö voisi ottaa käyttöön, mukaan lukien 1-tyypin ja 2-tyypin raportin saamisen tuloksena tunnistetut kontrollit;
- tapaukset, joissa käyttäjäyhteisön täydentävät kontrollit todetaan 1-tyypin tai 2-tyypin raportissa eikä käyttäjäyhteisö ole ottanut niitä käyttöön; ja
- palveluorganisaatiossa mahdollisesti tarvittavat kontrollit, joita ei näytä otetun käyttöön tai joita 2-tyypin raportti ei nimenomaisesti kata.

1-tyypin ja 2-tyypin raportit, jotka eivät kata palveluorganisaation alihankkijan palveluja (viittaus: kappale 18)

A40. Jos palveluorganisaatio käyttää alihankkijaa, palveluorganisaation tilintarkastajan raportissa oleva palveluorganisaation järjestelmää koskeva kuvaus ja palveluorganisaation tilintarkastajan toimeksianto saattavat sisältää alihankkijan relevantit valvontatavoitteet ja niihin liittyvät kontrollit, tai ne saatetaan jättää pois. Nämä kaksi raportointimenetelmää tunnetaan nimillä mukaan ottava menetelmä ja pois jättävä menetelmä. Jos 1-tyypin tai 2-tyypin raportti ei sisällä alihankkijan kontrolleja ja alihankkijan tuottamat palvelut ovat relevantteja käyttäjäyhteisön tilintarkastuksen kannalta, käyttäjäyhteisön tilintarkastajan täytyy soveltaa alihankkijan suhteen tämän standardin vaatimuksia. Sen työn luonne ja laajuus, jota käyttäjäyhteisön tilintarkastaja kohdistaa palveluorganisaation tuottamiin palveluihin, riippuu näiden palvelujen luonteesta ja niiden merkityksestä käyttäjäyhteisölle sekä siitä, kuinka relevantteja kyseiset palvelut ovat tilintarkastuksen kannalta. Kappaleessa 9 tarkoitetun vaatimuksen soveltaminen auttaa käyttäjäyhteisön tilintarkastajaa tämän määrittäessä alihankkijan vaikutusta sekä suoritettavan työn luonnetta ja laajuutta.

Palveluorganisaatioiden toimintoihin liittyvät väärinkäytökset, säädösten ja määräysten noudattamatta jättämiset sekä korjaamattomat virheellisyydet (viittaus: kappale 19)

A41. Palveluorganisaation täytyy käyttäjäyhteisöjen kanssa tehtyjen sopimusten ehtojen mukaan mahdollisesti antaa tietoja palveluorganisaation johdosta tai henkilöstöstä johtuvista väärinkäytöksistä, säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisestä tai korjaamattomista virheellisyyksistä niille käyttäjäyhteisöille, joihin nämä vaikuttavat. Kuten kappaleessa 19 vaaditaan, käyttäjäyhteisön tilintarkastaja tiedustelee käyttäjäyhteisön johdolta, onko palveluorganisaatio raportoinut tällaisista seikoista, ja arvioi, vaikuttavako mitkään palveluorganisaation raportoimat seikat käyttäjäyhteisön tilintarkastajan muiden tilintarkastustoimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen. Tietyissä olosuhteissa käyttäjäyhteisön tilintarkastaja voi tarvita tämän arvioinnin tekemistä varten lisätietoja ja hän voi pyytää käyttäjäyhteisöä ottamaan yhteyttä palveluorganisaatioon tarvittavien tietojen hankkimiseksi.

Käyttäjäyhteisön tilintarkastajan raportointi (viittaus: kappale 20)

A42. Silloin kun käyttäjäyhteisön tilintarkastaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä palveluorganisaation tuottamista palveluista, jotka ovat relevantteja käyttäjäyhteisön tilintarkastuksen kannalta, on kyseessä tilintarkastuksen laajuutta koskeva rajoitus. Näin voi olla, kun:

- käyttäjäyhteisön tilintarkastaja ei pysty muodostamaan tarvittavaa käsitystä palveluorganisaation tuottamista palveluista eikä hänellä ole perustaa olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiselle ja arvioimiselle;

---

[12] ISA 265 *Kommunikointi sisäisen valvonnan puutteellisuuksista hallintoelimille ja johdolle,* kappaleet 9–10

[13] ISA 265, kappale 10

- käyttäjäyhteisön tilintarkastajan riskienarviointi perustuu oletukseen, että palveluorganisaatiossa olevat kontrollit toimivat tehokkaasti, eikä käyttäjäyhteisön tilintarkastaja pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä näiden kontrollien toiminnan tehokkuudesta; tai
- tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä on saatavissa vain palveluorganisaation hallussa olevasta aineistosta, eikä käyttäjäyhteisön tilintarkastaja pysty saamaan suoraa pääsyä tähän aineistoon.

Se, antaako käyttäjäyhteisön tilintarkastaja varauman sisältävän lausunnon vai jättääkö hän lausunnon antamatta, riippuu siitä, ovatko mahdolliset vaikutukset tilinpäätökseen käyttäjäyhteisön tilintarkastajan johtopäätöksen mukaan olennaisia vai laajalle ulottuvia.

Viittaaminen palveluorganisaation tilintarkastajan tekemään työhön (viittaus: kappaleet 21–22)

A43. Joissakin tapauksissa säädös tai määräys voi sisältää vaatimuksen viittaamisesta palveluorganisaation tilintarkastajan tekemään työhön, esimerkiksi julkisella sektorilla läpinäkyvyyttä varten. Tällaisissa olosuhteissa käyttäjäyhteisön tilintarkastaja saattaa tarvita luvan palveluorganisaation tilintarkastajalta ennen tällaisen viittauksen tekemistä.

A44 Se, että käyttäjäyhteisö käyttää palveluorganisaatiota, ei muuta käyttäjäyhteisön tilintarkastajalla ISA-standardien mukaisesti olevaa velvollisuutta hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä saadakseen kohtuullisen perustan lausunnolleen. Sen vuoksi käyttäjäyhteisön tilintarkastaja ei viittaa palveluorganisaation tilintarkastajan raporttiin yhtenä perusteena käyttäjäyhteisön tilinpäätöstä koskevalle johtopäätökselleen. Kuitenkin silloin, kun käyttäjäyhteisön tilintarkastaja antaa mukautetun lausunnon siksi, että palveluorganisaation tilintarkastajan raportissa on mukautettu lausunto, käyttäjäyhteisön tilintarkastajaa ei estetä viittaamasta palveluorganisaation tilintarkastajan raporttiin, jos tällainen viittaus auttaa selittämään syitä käyttäjäyhteisön tilintarkastajan mukautettuun lausuntoon. Tällaisissa olosuhteissa käyttäjäyhteisön tilintarkastaja saattaa tarvita luvan palveluorganisaation tilintarkastajalta ennen tällaisen viittauksen tekemistä.

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 450

TILINTARKASTUKSEN AIKANA TODETTUJEN VIRHEELLISYYKSIEN ARVIOIMINEN

(Sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1
Voimaantulo	2
Tavoite	3
Määritelmät	4
Vaatimukset	
Todettujen virheellisyyksien kokoaminen	5
Todettujen virheellisyyksien huomioon ottaminen tilintarkastuksen edetessä	6–7
Kommunikoiminen virheellisyyksistä ja niiden korjaaminen	8–9
Korjaamattomien virheellisyyksien vaikutuksen arvioiminen	10–13
Kirjalliset vahvistusilmoitukset	14
Dokumentointi	15
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Virheellisyyden määritelmä	A1
Todettujen virheellisyyksien kokoaminen	A2–A6
Todettujen virheellisyyksien huomioon ottaminen tilintarkastuksen edetessä	A7–A9
Kommunikoiminen virheellisyyksistä ja niiden korjaaminen	A10–A13
Korjaamattomien virheellisyyksien vaikutuksen arvioiminen	A14–A28
Kirjalliset vahvistusilmoitukset	A29
Dokumentointi	A30

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 450 *Tilintarkastuksen aikana todettujen virheellisyyksien arvioiminen* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään tilintarkastajan velvollisuutta arvioida todettujen virheellisyyksien vaikutus tilintarkastukseen ja mahdollisten korjaamattomien virheiden vaikutus tilinpäätökseen. ISA 700:ssä (uudistettu) käsitellään tilintarkastajan velvollisuutta tehdä tilinpäätöstä koskevaa lausuntoa laatiessaan johtopäätös siitä, onko hankittu kohtuullinen varmuus siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena olennaista virheellisyyttä. ISA 700:n (uudistettu) edellyttämässä johtopäätöksessä tilintarkastaja ottaa huomioon tämän standardin mukaisen arvionsa tilinpäätöksessä olevista korjaamattomista virheellisyyksistä, jos niitä on.[1] ISA 320:ssa[2] käsitellään tilintarkastajan velvollisuutta soveltaa olennaisuuden käsitettä asianmukaisesti tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa.

Voimaantulo

2. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

Tavoite

3. Tilintarkastajan tavoitteena on arvioida:

   (a) todettujen virheellisyyksien vaikutus tilintarkastukseen; ja

   (b) mahdollisten korjaamattomien virheellisyyksien vaikutus tilinpäätökseen.

Määritelmät

4. Seuraavia termejä käytetään ISA-standardeissa seuraavassa merkityksessä:

   (a) Virheellisyys – Ero tilinpäätöksessä esitetyn erän rahamäärän, luokittelun, esittämistavan tai esitetyn tiedon ja toisaalta sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti kyseisen erän osalta edellytettävän rahamäärän, luokittelun, esittämistavan tai esitettävän tiedon välillä. Virheellisyydet voivat johtua virheestä tai väärinkäytöksestä. (Viittaus: kappale A1)

   Kun tilintarkastaja antaa lausunnon siitä, antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan tai onko tilinpäätös esitetty kaikilta olennaisilta osiltaan oikein, virheellisyyksiin luetaan myös ne rahamääriin, luokitteluihin, esittämistapaan tai esitettäviin tietoihin tehtävät muutokset, jotka tilintarkastajan harkinnan mukaan ovat tarpeellisia, jotta tilinpäätös antaisi oikean ja riittävän kuvan tai olisi esitetty kaikilta olennaisilta osiltaan oikein.

   (b) Korjaamattomat virheellisyydet – Tilintarkastajan tilintarkastuksen aikana kokoamat virheellisyydet, joita ei ole korjattu.

Vaatimukset

Todettujen virheellisyyksien kokoaminen

5. Tilintarkastajan on koottava tilintarkastuksen aikana todetut virheellisyydet lukuun ottamatta niitä, jotka ovat selvästi vähäpätöisiä. (Viittaus: kappaleet A2–A6)

Todettujen virheellisyyksien huomioon ottaminen tilintarkastuksen edetessä

6. Tilintarkastajan on ratkaistava, onko tilintarkastuksen kokonaisstrategiaa ja tilintarkastussuunnitelmaa 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; tai (viittaus: kappale A7)

---

[1] ISA 700 (uudistettu) *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen*, kappaleet 10–11

[2] ISA 320 *Olennaisuus tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa*

(b) tilintarkastuksen aikana koottujen virheellisyyksien yhteenlaskettu määrä lähestyy ISA 320:n mukaisesti määritettyä olennaisuutta. (Viittaus: kappale A8)

7. Jos johto on tilintarkastajan pyynnöstä tutkinut jonkin liiketapahtumien lajin, tilin saldon tai tilinpäätöksessä esitettävän tiedon ja korjannut havaitut virheellisyydet, tilintarkastajan on suoritettava lisää tilintarkastustoimenpiteitä sen toteamiseksi, onko virheellisyyksiä vielä jäljellä. (Viittaus: kappale A9)

Kommunikoiminen virheellisyyksistä ja niiden korjaaminen

8. Tilintarkastajan on, ellei säädös tai määräys estä sitä, oikea-aikaisesti kommunikoitava kaikista tilintarkastuksen aikana kootuista virheellisyyksistä johdon asianmukaisen tason kanssa.[3] Tilintarkastajan on pyydettävä johtoa korjaamaan nämä virheellisyydet. (Viittaus: kappaleet A10–A12)

9. 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. (Viittaus: kappale A13)

Korjaamattomien virheellisyyksien vaikutuksen arvioiminen

10. Ennen korjaamattomien virheellisyyksien vaikutuksen arvioimista tilintarkastajan on arvioitava uudelleen ISA 320:n mukaisesti määritetty olennaisuus varmistuakseen siitä, onko se yhteisön todellinen taloudellinen tulos huomioon ottaen edelleen asianmukainen. (Viittaus: kappaleet A14–A15)

11. Tilintarkastajan on ratkaistava, ovatko korjaamattomat virheellisyydet yksin tai yhdessä olennaisia. Tätä ratkaisua tehdessään tilintarkastajan on otettava huomioon:

(a) virheellisyyksien suuruus ja luonne, sekä suhteessa tiettyihin liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihin tai tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin että tilinpäätökseen kokonaisuutena, samoin kuin virheellisyyksien erityiset esiintymisolosuhteet; ja (viittaus: kappaleet A16–A22, A24–A25)

(b) aikaisempia tilikausia koskevien korjaamattomien virheellisyyksien vaikutus asianomaisiin liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihin tai tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin sekä tilinpäätökseen kokonaisuutena. (Viittaus: kappale A23)

Kommunikointi hallintoelinten kanssa

12. Tilintarkastajan on kommunikoitava hallintoelinten kanssa korjaamattomista virheellisyyksistä ja siitä vaikutuksesta, joka niillä yksin tai yhdessä saattaa olla tilintarkastuskertomukseen sisältyvään lausuntoon, paitsi milloin säädös tai määräys estää tämän.[4] Olennaiset korjaamattomat virheellisyydet on yksilöitävä erikseen tilintarkastajan kommunikaatiossa. Tilintarkastajan on pyydettävä, että korjaamattomat virheellisyydet korjataan. (Viittaus: kappaleet A26–A28)

13. Tilintarkastajan on kommunikoitava hallintoelinten kanssa myös aikaisempia tilikausia koskevien korjaamattomien virheellisyyksien vaikutuksesta asianomaisiin liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihin tai tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin sekä tilinpäätökseen kokonaisuutena.

Kirjalliset vahvistusilmoitukset

14. Tilintarkastajan on pyydettävä johdolta ja soveltuvissa 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. (Viittaus: kappale A29)

---

3 ISA 260 (uudistettu) *Kommunikointi hallintoelinten kanssa,* kappale 7

4 Ks. alaviite 3.

Dokumentointi

15. Tilintarkastajan on sisällytettävä tilintarkastusdokumentaatioon:[5] (viittaus: kappale A30)

    (a) rahamäärä, jota pienempien virheellisyyksien katsottaisiin olevan selvästi vähäpätöisiä (kappale 5);

    (b) kaikki tilintarkastuksen aikana kootut virheellisyydet ja tieto siitä, onko ne korjattu (kappaleet 5, 8 ja 12); ja

    (c) tilintarkastajan johtopäätös siitä, ovatko korjaamattomat virheellisyydet yksin tai yhdessä olennaisia, sekä peruste tälle johtopäätökselle (kappale 11).

***

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Virheellisyyden määritelmä (viittaus: kappale 4(a))

A1. Virheellisyyksiä voi aiheutua:

    (a) virheestä sen tiedon keräämisessä ja käsittelyssä, johon perustuen tilinpäätös laaditaan;

    (b) luvun tai tiedon pois jäämisestä, mukaan lukien riittämättömät tai epätäydelliset tilinpäätöksessä esitettävät tiedot sekä soveltuvissa tapauksissa tiedot, jotka vaaditaan tiettyjen tilinpäätösnormistojen mukaisten esitettäviä tietoja koskevien tavoitteiden saavuttamiseksi;[6]

    (c) virheellisestä kirjanpidollisesta arviosta, joka johtuu tosiasioiden huomaamatta jäämisestä tai niiden selvästi virheellisestä tulkinnasta;

    (d) kirjanpidollisia arvioita koskevista johdon harkintaan perustuvista ratkaisuista, joiden tilintarkastaja ei katso olevan kohtuullisia, tai tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valinnasta ja soveltamisesta, jotka tilintarkastajan näkemyksen mukaan eivät ole asianmukaisia;

    (e) informaation epäasianmukaisesta luokittelusta, yhdistämisestä tai jaottelusta; ja

    (f) kun kyseessä on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös, sellaisen tiedon pois jäämisestä, joka on tarpeellinen – normiston nimenomaisesti edellyttämien tietojen lisäksi – jotta tilinpäätös antaisi oikean ja riittävän kuvan.[7]

    ISA 240:ssä[8] on esimerkkejä väärinkäytöksestä johtuvista virheellisyyksistä.

Todettujen virheellisyyksien kokoaminen (viittaus: kappale 5)

”Selvästi vähäpätöinen”

A2. Tämän standardin kappaleen 5 mukaan tilintarkastajan on koottava tilintarkastuksen aikana todetut virheellisyydet lukuun ottamatta niitä, jotka ovat selvästi vähäpätöisiä. ”Selvästi vähäpätöinen” ei tarkoita samaa kuin ”ei olennainen”. Selvästi vähäpätöiset virheellisyydet ovat kokonaan erilaista (pienempää) suuruusluokkaa tai luonteeltaan täysin erilaisia kuin virheellisyydet, jotka määritettäisiin olennaisiksi, ja ne ovat virheellisyyksiä, jotka ovat selvästi merkityksettömiä yksin tai yhdessä tarkasteltuina tai millä tahansa kokoon, luonteeseen tai olosuhteisiin liittyvillä kriteereillä arvioituina. Silloin kun on vähänkin epävarmuutta siitä, onko yksi tai useampi erä selvästi vähäpätöinen, katsotaan, ettei virheellisyys ole selvästi vähäpätöinen.

---

5 ISA 230 *Tilintarkastusdokumentaatio*, kappaleet 8–11 ja A6

6 Esimerkiksi IFRS 7:n *Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* kappaleen 42H mukaan ”yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessä lisätiedot, joita se pitää tarpeellisina kappaleessa…asetettujen, tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevien tavoitteiden saavuttamiseksi”.

7 Esimerkiksi IFRS-standardien mukaan yhteisön on esitettävä lisätietoja silloin, kun tiettyyn IFRS-standardiin sisältyvien nimenomaisten vaatimusten noudattaminen eivät ole riittäviä, jotta käyttäjät pystyisivät ymmärtämään, kuinka tietyt liiketoimet, muut tapahtumat ja olosuhteet ovat vaikuttaneet yhteisöön taloudelliseen aseman ja taloudellisen tulokseen (IAS 1 *Tilinpäätöksen esittäminen*, kappale 17(c))

8 ISA 240 *Väärinkäytöksiin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa,* kappaleet A1–A5

Yksittäisiin tilinpäätöslaskelmiin sisältyvät virheellisyydet

A3. 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. Määritettyä rahamäärää suuremmat virheellisyydet kuitenkin kootaan tämän standardin kappaleessa 5 vaadittavalla tavalla. Lisäksi lukuihin liittyvät virheellisyydet eivät välttämättä ole selvästi vähäpätöisiä niiden luonteeseen tai olosuhteisiin perustuvilla kriteereillä arvioituina, ja jos ne eivät ole selvästi vähäpätöisiä, ne kootaan tämän standardin kappaleessa 5 vaadittavalla tavalla.

Tilinpäätöksessä esitettävissä tiedoissa olevat virheellisyydet

A4. Myös tilinpäätöksessä esitettävissä tiedoissa olevat virheellisyydet voivat olla selvästi vähäpätöisiä joko yksin tai yhdessä tarkasteltuina ja niiden suuruuteen, luonteeseen tai olosuhteisiin perustuvilla kriteereillä tarkasteltuina. Tilinpäätöksessä esitettävissä tiedoissa olevat virheellisyydet, jotka eivät ole selvästi vähäpätöisiä, kootaan, jotta tilintarkastajalle olisi niistä apua arvioitaessa tällaisten virheellisyyksien vaikutusta relevantteihin tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin ja tilinpäätökseen kokonaisuutena. Tämän standardin kappaleessa A17 on esimerkkejä siitä, milloin laadullisissa tiedoissa oleva virheellisyydet voivat olla olennaisia.

Virheellisyyksien kokoaminen

A5. Kappaleissa A3–A4 kuvatulla tavalla koottuja luonteensa tai olosuhteiden perusteella määritettyjä virheellisyyksiä ei voida laskea yhteen siten kuin lukuja koskevien virheellisyyksien osalta on mahdollista. Tästä huolimatta tilintarkastajan on tämän standardin kappaleen 11 mukaan arvioitava kyseiset virheellisyydet yksitellen ja yhdessä (ts. yhdessä muiden virheellisyyksien kanssa) sen ratkaisemiseksi, ovatko ne olennaisia.

A6. Tilintarkastajan voi olla hyödyllistä erottaa toisistaan tosiasioihin perustuvat virheellisyydet, harkintaan liittyvät virheellisyydet ja projisoidut virheellisyydet, koska tästä voi olla apua hänen arvioidessaan tilintarkastuksen aikana koottujen virheellisyyksien vaikutusta sekä kommunikoidessaan virheellisyyksistä johdolle ja hallintoelimille.

- Tosiasioihin perustuvat virheellisyydet ovat virheellisyyksiä, joista ei ole mitään epäilystä.
- Harkintaan liittyvät virheellisyydet ovat eroja, jotka johtuvat johdon harkintaan perustuvista ratkaisuista – mukaan lukien kirjaamista, arvostamista ja tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevat ratkaisut (tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valinta tai soveltaminen mukaan luettuina), jotka tilintarkastajan näkemyksen mukaan eivät ole kohtuullisia tai asianmukaisia.
- Projisoidut virheellisyydet ovat tilintarkastajan paras arvio perusjoukkoihin sisältyvistä virheellisyyksistä; tilintarkastuksessa käytetyssä otoksessa havaitut virheellisyydet projisoidaan koko niihin perusjoukkoihin, joista otokset oli valittu. ISA 530 sisältää ohjeistusta projisoitujen virheellisyyksien määrittämisestä ja arvioimisesta.[9]

Todettujen virheellisyyksien huomioon ottaminen tilintarkastuksen edetessä (viittaus: kappaleet 6–7)

A7. Virheellisyys ei välttämättä ole yksittäinen tapahtuma. Evidenssiä siitä, että muitakin virheellisyyksiä saattaa esiintyä, on esimerkiksi silloin, kun tilintarkastaja toteaa virheellisyyden aiheutuneen sisäisen valvonnan pettämisestä tai yhteisön laajasti soveltamista epäasianmukaisista oletuksista tai arvostusmenetelmistä.

A8. Jos tilintarkastuksen aikana koottujen virheellisyyksien yhteenlaskettu määrä lähestyy ISA 320:n mukaisesti määritettyä olennaisuutta, riski siitä, että mahdolliset havaitsemattomat virheellisyydet yhdistettyinä tilintarkastuksen aikana koottuihin virheellisyyksiin voisivat ylittää olennaisuuden rajan, saattaa olla korkeammalla kuin hyväksyttävän alhaisella tasolla. Havaitsemattomia virheellisyyksiä voisi esiintyä sekä otantariskin että otannasta johtumattoman riskin takia.[10]

---

9 ISA 530 *Otanta tilintarkastuksessa*, kappaleet 14–15

10 ISA 530, kappaleet 5(c)–(d)

A9. Tilintarkastaja voi pyytää johtoa tutkimaan jonkin liiketapahtumien lajin, tilin saldon tai tilinpäätöksessä esitettävän tiedon, jotta johto käsittäisi syyn tilintarkastajan toteamaan virheellisyyteen; tilintarkastaja voi myös pyytää johtoa suorittamaan toimenpiteitä määrittääkseen kyseiseen liiketapahtumien lajiin, tilin saldoon tai tilinpäätöksessä esitettävään tietoon sisältyvän todellisen virheellisyyden suuruuden sekä tekemään tilinpäätökseen asianmukaiset oikaisut. Tällainen pyyntö voidaan esittää esimerkiksi perustuen tilintarkastuksessa käytetyssä otoksessa todettuihin virheellisyyksiin, jotka tilintarkastaja on projisoinut koko siihen perusjoukkoon, josta otos on valittu.

Kommunikoiminen virheellisyyksistä ja niiden korjaaminen (viittaus: kappaleet 8–9)

A10. Virheellisyyksien oikea-aikainen kommunikoiminen johdolle asianmukaisella tasolla on tärkeää, koska näin se pystyy arvioimaan, ovatko liiketapahtumien lajit, tilien saldot ja tilinpäätöksessä esitetyt tiedot virheellisiä, ilmoittamaan tilintarkastajalle, jos se on eri mieltä, sekä ryhtymään tarvittaviin toimenpiteisiin. Yleensä johdon asianmukainen taso on se taso, jolla vastataan virheellisyyksien arvioimisesta ja tarvittaviin toimenpiteisiin ryhtymisestä ja jolla on siihen valtuudet.

A11. Säädös tai määräys voi joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla estää tilintarkastajaa kommunikoimasta tietyistä virheellisyyksistä johdolle tai muille tahoille yhteisössä. Säädöksissä tai määräyksissä voidaan nimenomaisesti kieltää kommunikointi tai muu toimenpide, joka voisi haitata todelliseen tai epäiltyyn lainvastaiseen toimintaan kohdistuvaa asiaankuuluvan viranomaisen suorittamaa tutkintaa, mukaan lukien yhteisön varoittaminen esimerkiksi, kun tilintarkastajan täytyy raportoida säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäillystä noudattamatta jättämisestä asiaankuuluvalle viranomaiselle rahanpesulainsäädännön nojalla. Näissä olosuhteissa tilintarkastajan harkittavaksi tulevat seikat saattavat olla monimutkaisia, ja tilintarkastaja voi katsoa asianmukaiseksi hankkia juridista neuvontaa.

A12. Se, että johto korjaa kaikki virheellisyydet, mukaan lukien tilintarkastajan kommunikoimat virheellisyydet, mahdollistaa kirjanpitokirjojen ja -aineiston pitämisen virheettöminä ja pienentää riskejä siitä, että tulevien tilikausien tilinpäätökset ovat olennaisesti virheellisiä johtuen aiempia tilikausia koskevien epäolennaisten korjaamattomien virheellisyyksien kertyneestä vaikutuksesta.

A13. ISA 700:n (uudistettu) mukaan tilintarkastajan on arvioitava, onko tilinpäätös kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu ja esitetty sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimusten mukaisesti. Tähän arviointiin kuuluu, että otetaan huomioon yhteisön tilinpäätösmenettelyjen laadulliset puolet, mukaan lukien viitteet johdon harkintaan perustuvien ratkaisujen mahdollisista vinoutumista[11], mihin voi vaikuttaa tilintarkastajan käsitys johdon syistä olla tekemättä korjauksia.

Korjaamattomien virheellisyyksien vaikutuksen arvioiminen (viittaus: kappaleet 10–11)

A14. Olennaisuuden määrittäminen, jonka tilintarkastaja tekee ISA 320:n mukaisesti, perustuu usein arvioihin yhteisön taloudellisesta tuloksesta, koska todellinen taloudellinen tulos ei ehkä vielä ole tiedossa. Tämän vuoksi tilintarkastajan voi olla ennen korjaamattomien virheiden vaikutuksen arviointia tarpeellista tarkistaa ISA 320 mukaisesti määritettyä olennaisuutta toteutuneen taloudellisen tuloksen perusteella.

A15. ISA 320:ssa selitetään, että tilinpäätökselle kokonaisuutena määritettyä olennaisuutta (ja, jos tämä on sovellettavissa, tietyille liiketapahtumien lajeille, tilien saldoille tai tilinpäätöksessä esitettäville tiedoille määritettyä olennaisuustasoa tai -tasoja) tarkistetaan tilintarkastuksen edetessä, jos tilintarkastajan tietoon tulee tilintarkastuksen aikana informaatiota, jonka johdosta hän olisi alun perin määrittänyt erilaisen rahamäärän (tai erilaiset rahamäärät).[12] Täten mahdolliset merkittävät tarkistukset on todennäköisesti tehty ennen kuin tilintarkastaja arvioi korjaamattomien virheellisyyksien vaikutuksen. Jos tilintarkastajan tekemä uudelleenarviointi, joka koskee ISA 320:n mukaisesti määritettyä olennaisuutta (ks. tämän standardin kappale 10), johtaa pienempään rahamäärään (tai -määriin), arvioidaan uudelleen myös tarkastustyössä käytettävä olennaisuus sekä tilintarkastustoimenpiteiden luonteen, ajoituksen ja laajuuden asianmukaisuus, jotta tilintarkastuslausunnon perustaksi hankittaisiin tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

---

[11] ISA 700 (uudistettu), kappale 12

[12] ISA 320, kappale 12

A16. Jokainen lukua koskeva yksittäinen virheellisyys otetaan huomioon sen arvioimiseksi, mikä on kyseisen virheellisyyden vaikutus relevantteihin liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihin ja tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin, mukaan lukien se, onko kyseiselle liiketapahtumien lajille, tilin saldolle tai tilinpäätöksessä esitettävälle tiedolle mahdollisesti määritetty olennaisuustaso ylittynyt.

A17. Lisäksi tarkastellaan jokaista laadullisissa tiedoissa olevaa yksittäistä virheellisyyttä sen arvioimiseksi, mikä on sen vaikutus relevanttiin tilinpäätöksessä esitettävään tietoon (tai relevantteihin tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin) samoin kuin sen kokonaisvaikutus tilinpäätökseen kokonaisuutena. Sen ratkaiseminen, onko laadullisissa tiedoissa oleva virheellisyys olennainen (tai olevat virheellisyydet olennaisia) sovellettava tilinpäätösnormisto ja yhteisön erityiset olosuhteet huomioon ottaen, edellyttää ammatillista harkintaa. Esimerkkejä tapauksista, joissa tällaiset virheellisyydet saattavat olla olennaisia:

- virheellisesti tai epätäydellisesti kuvattu informaatio, joka koskee vakuutus- ja pankkitoimintaa harjoittavan yhteisön pääoman hallinnoinnin tavoitteita, periaatteita ja prosesseja.
- arvonalentumistappioon johtaneita tapahtumia tai olosuhteita koskevan informaation (esim. jonkin metallin tai hyödykkeen kysynnän merkittävä pitkäaikainen vähentyminen) esittämättä jättäminen.
- taseeseen, laajaan tuloslaskelmaan, oman pääoman muutoksia osoittavaan laskelmaan tai rahavirtalaskelmaan sisältyvää merkittävää erää koskevan laatimisperiaatteen virheellinen kuvaaminen.
- riittämätön kuvaus kansainvälistä liiketoimintaa harjoittavan yhteisön herkkyydestä valuuttakurssille.

A18. Ratkaistessaan kappaleessa 11 vaadittavalla tavalla, ovatko luonteensa perusteella määritetyt korjaamattomat virheellisyydet olennaisia, tilintarkastaja ottaa huomioon luvuissa ja muissa tilinpäätöksessä esitettävissä tiedoissa olevat korjaamattomat virheellisyydet. Tällaisten virheellisyyksien voidaan katsoa olevan olennaisia joko yksin tai yhdessä muiden virheellisyyksien kanssa tarkasteltuina. Tilinpäätöksessä esitettävissä tiedoissa tunnistetuista virheellisyyksistä riippuen tilintarkastaja voi harkita,

(a) ovatko tunnistetut virheet toistuvia tai laajalle ulottuvia; tai

(b) ovatko useat tunnistetut virheellisyydet relevantteja saman seikan kannalta ja katsotaanko niiden yhdessä mahdollisesti vaikuttavan käyttäjien kyseisestä seikasta muodostamaan käsitykseen.

Tästä koottujen virheellisyyksien tarkastelusta on apua myös arvioitaessa tilinpäätöstä ISA 700:n (uudistettu) kappaleen 13(d) mukaisesti, jonka mukaan tilintarkastajan on arvioitava, onko tilinpäätöksen yleistä esittämistapaa heikennetty sisällyttämällä siihen informaatiota, joka ei ole relevanttia tai joka vaikeuttaa oikean käsityksen saamista esitetyistä seikoista.

A19. Jos yksittäinen virheellisyys todetaan harkinnan perusteella olennaiseksi, on epätodennäköistä, että toiset virheellisyydet voisivat kumota sen. Jos esimerkiksi liikevaihto on esitetty olennaisesti liian suurena, tilinpäätös kokonaisuutena on olennaisesti virheellinen, vaikka saman verran liian suurina esitetyt kulut kumoaisivat virheellisyyden tulosvaikutuksen kokonaisuudessaan. Samaan tilin saldoon tai liiketapahtumien lajiin sisältyvät virheellisyydet voi olla asianmukaista vähentää toisistaan; kuitenkin riski siitä, että voi olla muitakin havaitsemattomia virheitä, otetaan huomioon ennen kuin tehdään johtopäätös, että edes epäolennaisten virheellisyyksien vähentäminen toisistaan on asianmukaista.[13]

A20. Sen ratkaiseminen, onko luokittelua koskeva virheellisyys olennainen, edellyttää, että arvioidaan laadullisia tekijöitä, kuten luokittelua koskevan virheellisyyden vaikutusta velkoihin tai muihin sopimuksiin liittyviin kovenantteihin, vaikutusta yksittäisiin eriin tai välisummiin tai vaikutusta keskeisiin tunnuslukuihin. Joissakin olosuhteissa tilintarkastaja saattaa tehdä sen johtopäätöksen, että luokittelua koskeva virheellisyys ei ole olennainen, kun tarkastellaan tilinpäätöstä kokonaisuutena, vaikka se saattaa ylittää muita virheellisyyksiä arvioitaessa käytettävän olennaisuustason tai -tasot. Esimerkiksi tase-erien välistä luokitteluvirhettä ei välttämättä pidetä olennaisena tarkasteltaessa tilinpäätöstä kokonaisuutena, kun virheellisesti luokiteltu määrä on vähäinen suhteessa asianomaisiin tase-eriin eikä virheellinen luokittelu vaikuta tuloslaskelmaan tai mihinkään keskeiseen tunnuslukuun.

[13] Useiden epäolennaisten virheellisyyksien toteaminen samassa tilin saldossa tai liiketapahtumien lajissa saattaa tarkoittaa, että tilintarkastajan täytyy arvioida olennaisen virheellisyyden riski kyseisen tilin saldon tai liiketapahtumien lajin osalta uudelleen.

A21. Joihinkin virheellisyyksiin liittyvistä olosuhteista saattaa johtua, että tilintarkastaja arvioi virheellisyydet olennaisiksi joko yksin tai yhdessä muiden tilintarkastuksen aikana koottujen virheellisyyksien kanssa tarkasteltuina, vaikka ne olisivat pienempiä kuin tilinpäätökselle kokonaisuutena määritetty olennaisuus. Arviointiin mahdollisesti vaikuttavia olosuhteita ovat esimerkiksi se, missä määrin virheellisyys:

- vaikuttaa sääntelytahojen asettamien vaatimusten noudattamiseen;
- vaikuttaa velkoihin liittyviin kovenantteihin tai muihin sopimuksiin perustuviin vaatimuksiin;
- liittyy tilinpäätöksen laatimisperiaatteen virheelliseen valintaan tai soveltamiseen, jolla on epäolennainen vaikutus tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätökseen mutta jolla todennäköisesti on olennainen vaikutus tulevien tilikausien tilinpäätöksiin;
- piilottaa tuloskehityksen suunnan tai muita kehityssuuntia, erityisesti suhteessa talouden ja toimialan yleiseen tilanteeseen;
- vaikuttaa yhteisön taloudellisen aseman, toiminnan tuloksen tai rahavirtojen arvioimiseen käytettäviin tunnuslukuihin;
- vaikuttaa tilinpäätöksessä esitettävään segmentti-informaatioon (esimerkiksi asian merkittävyys segmentille tai yhteisön liiketoiminnan muulle sellaiselle osalle, jolla on todettu olevan merkittävä rooli yhteisön toiminnan tai kannattavuuden kannalta);
- vaikuttaa niin, että toimivan johdon saama kompensaatio kasvaa, esimerkiksi varmistamalla, että edellytykset bonusten tai muiden kannustimien myöntämiselle täyttyvät;
- on merkittävä, kun otetaan huomioon tilintarkastajan käsitys tiedossa olevasta aiemmasta kommunikoinnista tilinpäätöksen käyttäjille esimerkiksi tulosennustetta koskien;
- koskee eriä, joissa on osallisena tiettyjä osapuolia (esimerkiksi kuuluvatko liiketoimen ulkoiset osapuolet yhteisön toimivan johdon jäsenten lähipiiriin);
- koskee sellaisen informaation poisjättämistä, jota sovellettava tilinpäätösnormisto ei nimenomaisesti edellytä mutta joka tilintarkastajan harkinnan mukaan on tärkeää, jotta tilinpäätöksen käyttäjät saisivat käsityksen yhteisön taloudellisesta asemasta, taloudellisesta tuloksesta tai rahavirroista; tai
- vaikuttaa muuhun informaatioon, joka sisältyy yhteisön vuosikertomukseen, (esimerkiksi ”Johdon katsaus ja analyysi” tai ”Toimintaa ja taloutta koskeva katsaus”) ja jonka voi kohtuudella odottaa vaikuttavan tilinpäätöksen käyttäjien taloudellisiin päätöksiin. ISA 720:ssa (uudistettu)[14] käsitellään tilintarkastajan velvollisuuksia muun informaation suhteen.

Nämä olosuhteet ovat vain esimerkkejä; kaikkia ei todennäköisesti esiinny kaikissa tilintarkastuksissa eikä luettelo välttämättä ole kattava. Minkään tämäntyyppisen olosuhteen esiintyminen ei välttämättä anna aihetta johtopäätökseen, että virheellisyys on olennainen.

A22. ISA 240:ssä[15] selitetään, kuinka virheellisyyden, joka johtuu tai saattaa johtua väärinkäytöksestä, vaikutukset pitäisi ottaa huomioon suhteessa tilintarkastukseen liittyviin muihin näkökohtiin, vaikka virheellisyyden suuruus ei olisi olennainen suhteessa tilinpäätökseen. Olosuhteista riippuen myös tilinpäätöksessä esitettävissä tiedoissa olevat virheellisyydet voivat viitata väärinkäytökseen ja niitä voi aiheutua esimerkiksi:

- harhaanjohtavista tiedoista, jotka ovat aiheutuneet tarkoitushakuisuudesta johdon tekemissä harkintaan perustuvissa ratkaisuissa; tai

14 ISA 720 (uudistettu) *Tilintarkastajan velvollisuudet muun informaation suhteen*

15 ISA 240, kappale 36

- toistuvasti esitetyt tai epäinformatiiviset tiedot, joiden tarkoituksena on vaikeuttaa oikean käsityksen saamista tilinpäätökseen sisältyvistä seikoista.

Liiketapahtumien lajeissa, tilien saldoissa ja tilinpäätöksessä esitettävissä tiedoissa olevien virheellisyyksien vaikutuksia arvioidessaan tilintarkastaja noudattaa ammatillista skeptisyyttä ISA 200:n[16] mukaisesti.

A23. Aiempia tilikausia koskevien epäolennaisten korjaamattomien virheellisyyksien kertynyt vaikutus tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätökseen voi olla olennainen. On olemassa useita hyväksyttäviä lähestymistapoja, joita tilintarkastaja voi käyttää tällaisten tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätöksessä olevien korjaamattomien virheiden arvioimiseen. Samaan arviointitavan käyttäminen johtaa siihen, että toimitaan johdonmukaisesti tilikaudesta toiseen.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A24. Julkisen sektorin yhteisössä sen arvioimiseen, onko virheellisyys olennainen, voivat vaikuttaa myös tilintarkastajalla olevat säädökseen, määräykseen tai muuhun velvoittavaan normiin perustuvat velvollisuudet raportoida tietyistä seikoista, kuten esimerkiksi väärinkäytöksistä.

A25. Lisäksi erityisesti sellaiset seikat kuten yleinen etu, tilivelvollisuus, nuhteettomuus ja tehokkaan lakisääteisen valvonnan varmistaminen, voivat vaikuttaa sen arvioimiseen, onko jokin erä luonteensa perusteella olennainen. Tämä koskee erityisesti eriä, jotka liittyvät säädöksen, määräyksen tai muun velvoittavan normin noudattamiseen.

Kommunikointi hallintoelinten kanssa (viittaus: kappale 12)

A26. Jos korjaamattomista virheellisyyksistä on kommunikoitu sellaisen henkilön (tai sellaisten henkilöiden) kanssa, jo(i)lla on johdon velvollisuuksia, ja tämä henkilö kuuluu (tai nämä henkilöt kuuluvat) myös hallintoelimiin, kyseisistä seikoista ei tarvitse kommunikoida saman henkilön (tai samojen henkilöiden) kanssa uudelleen tämän (tai näiden) toimiessa hallintoelimessä. Tilintarkastajan täytyy tästä huolimatta varmistua siitä, että kommunikoitaessa sellaisen henkilön (tai sellaisten henkilöiden) kanssa, jo(i)lla on johdon velvollisuuksia, annetaan riittävästi tietoja kaikille niille, joiden kanssa tilintarkastaja muutoin kommunikoisi näiden toimiessa hallintoelimessä.[17]

A27. Jos yksittäisten epäolennaisten korjaamattomien virheellisyyksien lukumäärä on suuri, tilintarkastaja voi kommunikoida korjaamattomien virheellisyyksien lukumäärän ja yhteenlasketun rahamääräisen vaikutuksen sen sijaan, että hän kommunikoisi jokaisen yksittäisen korjaamattoman virheellisyyden yksityiskohdat.

A28. ISA 260:n (uudistettu) mukaan tilintarkastajan on kommunikoitava pyytämistään kirjallisista vahvistusilmoituksista hallintoelimille (ks. tämän standardin kappale 14).[18] Tilintarkastaja voi keskustella hallintoelinten kanssa syistä, joiden vuoksi virheellisyyksiä ei ole korjattu, sekä korjaamatta jättämisen vaikutuksista ottaen huomioon virheellisyyden suuruuden ja luonteen vallitsevissa olosuhteissa arvioituina sekä mahdolliset vaikutukset tuleviin tilinpäätöksiin nähden.

Kirjalliset vahvistusilmoitukset (viittaus: kappale 14)

A29. Koska johto ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimet vastaavat tilinpäätöksen oikaisemisesta olennaisten virheellisyyksien korjaamiseksi, tilintarkastajan täytyy pyytää heitä antamaan kirjallinen vahvistusilmoitus korjaamattomista virheellisyyksistä. Johto ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimet eivät joissakin olosuhteissa ehkä katso, että tietyt korjaamattomat virheellisyydet ovat virheellisyyksiä. Tämän vuoksi he mahdollisesti haluavat lisätä kirjalliseen vahvistusilmoitukseensa sellaisia sanamuotoja kuin: ” Olemme eri mieltä siitä, että ... ja ... olisivat virheellisyyksiä, koska [kuvaus syistä]”. Tämän vahvistusilmoituksen saaminen ei poista tilintarkastajalta tarvetta tehdä johtopäätöstä korjaamattomien virheellisyyksien vaikutuksesta.

---

16 ISA 200 *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti*, kappale 15

17 ISA 260 (uudistettu), kappale 13

18 ISA 260 (uudistettu), kappale 16(c)(ii)

Dokumentointi (viittaus: kappale 15)

A30. Tilintarkastajan dokumentaatiossa, joka koskee korjaamattomia virheellisyyksiä, voidaan ottaa huomioon:

(a) korjaamattomien virheellisyyksien kokonaisvaikutuksen arvioiminen;

(b) sen arvioiminen, onko tietyille liiketapahtumien lajeille, tilien saldoille tai tilinpäätöksessä esitettäville tiedoille mahdollisesti määritetty olennaisuustaso tai -tasot ylitetty; ja

(c) arviointi, joka koskee korjaamattomien virheellisyyksien vaikutusta keskeisiin tunnuslukuihin tai kehityssuuntiin sekä säädöksiin, määräyksiin tai sopimuksiin perustuvien vaatimusten (esimerkiksi velkakovenanttien) noudattamiseen.

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 500

TILINTARKASTUSEVIDENSSI

(Sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1–2
Voimaantulo	3
Tavoite	4
Määritelmät	5
Vaatimukset	
Tilintarkastusevidenssin tarpeellinen määrä ja tarkoitukseen soveltuvuus	6
Tilintarkastusevidenssinä käytettävä tieto	7–9
Tarkastettavien yksikköjen valinta tilintarkastusevidenssin hankkimista varten	10
Tilintarkastusevidenssin ristiriitaisuus tai epäilyt sen luotettavuudesta	11
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Ulkoinen informaatiolähde	A1–A4
Tilintarkastusevidenssin tarpeellinen määrä ja tarkoitukseen soveltuvuus	A5–A29
Tilintarkastusevidenssinä käytettävä tieto	A30–A62
Tarkastettavien yksikköjen valinta tilintarkastusevidenssin hankkimista varten	A63–A67
Tilintarkastusevidenssin ristiriitaisuus tai epäilyt sen luotettavuudesta	A68

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 500 *Tilintarkastusevidenssi* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) selitetään, mikä tilintarkastuksessa on tilintarkastusevidenssiä, ja käsitellään tilintarkastajan velvollisuutta suunnitella ja suorittaa tilintarkastustoimenpiteitä hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä voidakseen tehdä kohtuullisia johtopäätöksiä lausuntonsa perustaksi.

2. Tätä standardia sovelletaan kaikkeen tilintarkastuksen aikana hankittavaan tilintarkastusevidenssiin. Muissa ISA-standardeissa käsitellään tilintarkastuksen erityisiä osa-alueita (esimerkiksi ISA 315 (uudistettu 2019)[1]), tietystä asiasta hankittavaa tilintarkastusevidenssiä (esimerkiksi ISA 570 (uudistettu)[2]), erityisiä tilintarkastusevidenssin hankkimistoimenpiteitä (esimerkiksi ISA 520[3]) sekä sen arvioimista, onko hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä (ISA 200[4] ja ISA 330[5]).

Voimaantulo

3. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

Tavoite

4. Tilintarkastajan tavoitteena on suunnitella ja suorittaa tilintarkastustoimenpiteitä siten, että hänen on mahdollista hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä voidakseen tehdä kohtuullisia johtopäätöksiä lausuntonsa perustaksi.

Määritelmät

5. Seuraavia termejä käytetään tässä standardissa seuraavassa merkityksessä:

   (a) Kirjanpitoaineisto – Kirjanpitoviennit ja niitä tukeva aineisto, kuten sekit 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.

   (b) (Tilintarkastusevidenssin) tarkoitukseen soveltuvuus – Tilintarkastusevidenssin laadun mitta, toisin sanoen kuinka relevanttia ja luotettavaa tukea evidenssi antaa tilintarkastajan lausunnon perustana oleville johtopäätöksille.

   (c) Tilintarkastusevidenssi – Tieto, jota tilintarkastaja käyttää lausuntonsa perustana olevien johtopäätösten tekemiseen. Tilintarkastusevidenssi sisältää sekä tilinpäätöksen perustana olevaan kirjanpitoaineistoon sisältyvää tietoa että muista lähteistä saatavaa tietoa.

   (d) Ulkoinen informaatiolähde – Ulkopuolinen henkilö tai organisaatio, jonka tuottamaa informaatiota yhteisö on käyttänyt tilinpäätöstä laadittaessa tai tilintarkastaja on hankkinut tilintarkastusevidenssiksi, kun tällainen informaatio soveltuu monenlaisten käyttäjien käytettäväksi. Silloin kun informaation tuottanut henkilö tai organisaatio toimii johdon käyttämän erityisasiantuntijan, palveluorganisaation[6] tai tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan[7] ominaisuudessa, henkilön tai organisaation ei katsota olevan ulkoinen informaatiolähde kyseisen informaation suhteen. (Viittaus: kappaleet A1–A4)

---

1 ISA 315 (uudistettu 2019) *Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen*

2 ISA 570 (uudistettu) *Toiminnan jatkuvuus*

3 ISA 520 *Analyyttiset toimenpiteet*

4 ISA 200 *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti*

5 ISA 330 *Tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi*

6 ISA 402 *Palveluorganisaatiota käyttävän yhteisön tilintarkastuksessa huomioon otettavia seikkoja*, kappale 8

7 ISA 620 *Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn hyödyntäminen*, kappale 6

(e) Johdon käyttämä erityisasiantuntija – Henkilö tai organisaatio, jolla on erityisasiantuntemusta muulla kuin laskentatoimen tai tilintarkastuksen alueella ja jonka kyseisellä alueella tekemää työtä yhteisö käyttää apuna tilinpäätöksen laatimisessa.

(f) (Tilintarkastusevidenssin) tarpeellinen määrä – Tilintarkastusevidenssin paljouden mitta. Tarvittavan tilintarkastusevidenssin määrään vaikuttavat tilintarkastajan arvio olennaisen virheellisyyden riskeistä ja myös tällaisen tilintarkastusevidenssin laatu.

Vaatimukset

Tilintarkastusevidenssin tarpeellinen määrä ja tarkoitukseen soveltuvuus

6. Tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava tilintarkastustoimenpiteitä, jotka ovat olosuhteisiin nähden asianmukaisia, hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. (Viittaus: kappaleet A5–A29)

Tilintarkastusevidenssinä käytettävä tieto

7. Tilintarkastustoimenpiteitä suunnitellessaan ja suorittaessaan tilintarkastajan on arvioitava, kuinka relevanttia ja luotettavaa tilintarkastusevidenssinä käytettävä tieto on, ulkoisesta informaatiolähteestä saatu tieto mukaan luettuna. (Viittaus: kappaleet A30–A44)

8. Jos tilintarkastusevidenssinä käytettävää tietoa tuotettaessa on hyödynnetty johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemää työtä, tilintarkastajan on tarvittavassa laajuudessa ja ottaen huomioon kyseisen erityisasiantuntijan tekemän työn merkittävyys tilintarkastajan tarkoitusten kannalta: (viittaus: kappaleet A45–A47)

   (a) arvioitava kyseisen erityisasiantuntijan pätevyys, kyvykkyys ja objektiivisuus; (viittaus: kappaleet A48–A54)

   (b) muodostettava käsitys erityisasiantuntijan tekemästä työstä; ja (viittaus: kappaleet A55–A58)

   (c) arvioitava erityisasiantuntijan tekemän työn soveltuvuus relevanttia kannanottoa koskevaksi tilintarkastusevidenssiksi. (Viittaus: kappale A59)

9. Käyttäessään yhteisön tuottamaa tietoa tilintarkastajan on arvioitava, onko tieto hänen tarkoituksiinsa riittävän luotettavaa, mihin, sen mukaan kuin kyseisissä olosuhteissa on tarpeellista, kuuluu:

   (a) tiedon oikeellisuutta ja täydellisyyttä koskevan tilintarkastusevidenssin hankkiminen; ja (viittaus: kappaleet A60–A61)

   (b) sen arvioiminen, onko tieto riittävän tarkkaa ja yksityiskohtaista tilintarkastajan tarkoituksiin. (Viittaus: kappale A62)

Tarkastettavien yksikköjen valinta tilintarkastusevidenssin hankkimista varten

10. Kontrollien testausta ja yksittäisten tapahtumien tarkastamista suunnitellessaan tilintarkastajan on päätettävä tarkastettavien yksikköjen valintamenetelmistä, joiden avulla tilintarkastustoimenpiteen päämäärä saavutetaan tehokkaasti. (Viittaus: kappaleet A63–A67)

Tilintarkastusevidenssin ristiriitaisuus tai epäilyt sen luotettavuudesta

11. Jos:

   (a) yhdestä lähteestä hankittu tilintarkastusevidenssi on ristiriidassa toisesta lähteestä hankitun tilintarkastusevidenssin kanssa; tai

   (b) tilintarkastajalla on epäilyjä tilintarkastusevidenssinä käytettävän tiedon luotettavuudesta,

   hänen on ratkaistava, miten tilintarkastustoimenpiteitä on tarpeellista muuttaa tai lisätä asian ratkaisemiseksi, ja hänen on otettava huomioon tämän seikan mahdollinen vaikutus tilintarkastuksen muihin osa-alueisiin. (Viittaus: kappale A68)

***

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Ulkoinen informaatiolähde (viittaus: kappale 5(d))

A1. Ulkoisiin informaatiolähteisiin voi kuulua hinnoittelupalveluita, julkisen vallan organisaatioita, keskuspankkeja tai yleisesti hyväksyttyjä pörssejä. Ulkoisista informaatiolähteistä saatavaa tietoa voivat olla esimerkiksi:

- hinnat ja hinnoitteluun liittyvät tieto;
- makrotaloudellinen tieto, kuten toteutunutta ja ennakoitua työttömyysastetta ja talouskasvun astetta taikka väestönlaskentaa koskeva tieto;
- luottohistoriaa koskeva tieto;
- toimialakohtainen tieto, kuten reklamaatiokulujen indeksi tietyillä kaivannaisteollisuuden aloilla tai viihdeteollisuuden mainostuottojen määrittämisperusteena olevat katsojatiedot tai arvioinnit; ja
- vastuuvelkojen määrittämisperusteena käytettävät kuolevuustaulukot henkivakuutus- ja eläkesektoreilla.

A2. On todennäköisempää, että tietty informaatiokokonaisuus soveltuu laajan käyttäjäkunnan käyttöön, ja vähemmän todennäköistä, että mikään yksittäinen käyttäjä pystyy vaikuttamaan siihen, jos ulkopuolinen henkilö tai organisaatio tuottaa tiedon julkiseen käyttöön korvauksetta tai antaa sen laajan käyttäjäkunnan käyttöön maksettavaa palkkiota vastaan. Määritettäessä, soveltuuko informaatio laajan käyttäjäkunnan käytettäväksi, saatetaan tarvita harkintaa, ja siinä otetaan huomioon yhteisön kyky vaikuttaa ulkoiseen informaatiolähteeseen.

A3. Ulkopuolinen henkilö tai organisaatio ei voi olla minkään tietyn informaatiokokonaisuuden suhteen sekä ulkoinen informaatiolähde että johdon käyttämä erityisasiantuntija tai palveluorganisaatio tai tilintarkastajan käyttämä erityisasiantuntija.

A4. Ulkopuolinen erityisasiantuntija voi kuitenkin esimerkiksi toimia johdon käyttämänä erityisasiantuntijana tuottaessaan tiettyä informaatiokokonaisuutta mutta hän voi toimia ulkoisena informaatiolähteenä jotakin muuta informaatiokokonaisuutta tuottaessaan. Joissakin olosuhteissa saatetaan tarvita ammatillista harkintaa sen ratkaisemiseksi, toimiiko ulkopuolinen henkilö tai organisaatio ulkoisena informaatiolähteenä vai johdon käyttämänä erityisasiantuntijana tietyn informaatiokokonaisuuden suhteen. Joissakin toisissa olosuhteissa ero saattaa olla selkeä. Esimerkiksi:

- Ulkopuolinen henkilö tai organisaatio saattaa tuottaa kiinteistöjen hintoja koskevaa informaatiota, joka soveltuu laajan käyttäjäkunnan käytettäväksi, esimerkiksi tiettyä maantieteellistä aluetta koskevaa yleisesti saatavissa olevaa informaatiota, ja sen voidaan katsoa olevan ulkoinen informaatiolähde tämän tiedon suhteen. Sama ulkopuolinen organisaatio voi myös toimia johdon tai tilintarkastajan käyttämänä erityisasiatuntijana tehdessään tilaustyönä yhteisön kiinteistösalkkua koskevia arvonmäärityksiä, jotka on nimenomaan räätälöity yhteisöön liittyviä tosiseikkoja ja olosuhteita varten.
- Jotkin vakuutusmatemaatikkojen organisaatiot julkaisevat yleiseen käyttöön kuolevuustaulukoita, joiden voidaan katsoa olevan ulkoisesta informaatiolähteestä saatua informaatiota, kun yhteisö käyttää sitä. Sama vakuutusmatemaatikkojen organisaatio voi toimia myös johdon käyttämänä erityisasiantuntijana, kun on kyse erilaisesta, yhteisön erityisiin olosuhteisiin räätälöidystä informaatiosta, jonka tarkoituksena on auttaa johtoa määrittämään yhteisön eri eläkejärjestelyihin liittyvä eläkevastuuvelka.
- Ulkopuolisella henkilöllä tai organisaatiolla voi olla eritysasiantuntemusta mallien käytössä arvioitaessa käypää arvoa arvopapereille, joille ei ole havainnoitavissa olevia markkinoita Jos ulkopuolinen henkilö tai organisaatio käyttää tätä erityisasiantuntemusta arvion tekemiseen erityisesti kyseistä yhteisöä varten ja johto hyödyntää tätä työtä tilinpäätöstä laatiessaan, ulkopuolinen henkilö tai organisaatio on todennäköisesti johdon käyttämä erityisasiantuntija kyseisen informaation suhteen. Toisaalta jos kyseinen ulkopuolinen henkilö tai organisaatio pelkästään tuottaa yleisölle yksityisiä liiketoimia koskevia hintatietoja tai hinnoitteluun liittyvää tietoa ja yhteisö hyödyntää tätä tietoa omissa arviointimenetelmissään, ulkopuolinen henkilö on todennäköisesti ulkoinen informaatiolähde tällaisen informaation suhteen.

- Ulkopuolinen henkilö tai organisaatio voi julkistaa laajan käyttäjäjoukon käyttöön soveltuvaa informaatiota jotakin toimialaa koskevista riskeistä tai olosuhteista. Jos yhteisö käyttää tällaista tietoa laatiessaan riskiä koskevia tilinpäätöstietoja (esim. IFRS 7:n[8] mukaisesti), tällaisen informaation katsottaisiin yleensä olevan ulkoisesta informaatiolähteestä saatua. Jos kuitenkin on annettu tehtäväksi samantyyppisen, kyseisiä riskejä koskevan informaation tuottaminen erityisasiantuntemusta käyttäen ja yhteisön olosuhteisiin räätälöitynä, ulkopuolinen henkilö tai organisaatio toimii todennäköisesti johdon käyttämänä erityisasiantuntijana.
- Ulkopuolinen henkilö tai organisaatio voi käyttää erityisasiantuntemustaan tuottaessaan markkinoiden senhetkisiä ja tulevia trendejä koskevaa informaatiota, jonka se antaa ja joka soveltuu laajan käyttäjäjoukon käytettäväksi. Jos yhteisö käyttää tällaista informaatiota apuna kirjanpidollisia arvioita tehtäessä käytettäviä oletuksia koskevassa päätöksenteossa, tällaisen informaation katsotaan todennäköisesti olevan ulkoisesta informaatiolähteestä saatua. Jos yhteisö on antanut tehtäväksi sellaisen samantyyppisen senhetkisiä ja tulevia trendejä koskevan informaation tuottamisen, joka on relevanttia yhteisöön liittyvien erityisten tosiseikkojen ja olosuhteiden kannalta, ulkopuolinen henkilö tai organisaatio toimii todennäköisesti johdon käyttämänä erityisasiantuntijana.

Tilintarkastusevidenssin tarpeellinen määrä ja tarkoitukseen soveltuvuus (viittaus: kappale 6)

A5. Tilintarkastusevidenssiä tarvitaan tilintarkastajan lausunnon ja tilintarkastuskertomuksen tueksi. Se on luonteeltaan kumuloituvaa ja hankitaan ensisijaisesti tilintarkastuksen aikana suoritettavien tilintarkastustoimenpiteiden avulla. Siihen voi kuitenkin sisältyä myös informaatiota, joka on hankittu muista lähteistä, kuten aiemmista tilintarkastuksista (edellyttäen, että tilintarkastaja on arvioinut, onko tällainen informaatio edelleen relevanttia ja luotettavaa tilintarkastusevidenssinä meneillään olevassa tilintarkastuksessa[9]), taikka informaatiota, jonka tilintarkastusyhteisö on hankkinut asiakassuhdetta tai toimeksiantoa hyväksyttäessä tai jatkettaessa. Lisäksi yhteisön kirjanpitoaineisto ja muut yhteisön sisäiset informaatiolähteet ovat tärkeitä tilintarkastusevidenssin lähteitä. Informaatio, jota mahdollisesti käytetään tilintarkastusevidenssinä, on saatettu tuottaa hyödyntäen johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemää työtä, tai se on saatettu hankkia ulkoisesta informaatiolähteestä. Tilintarkastusevidenssi käsittää sekä johdon kannanottoja tukevaa ja vahvistavaa informaatiota että tällaisten kannanottojen kanssa ristiriidassa olevaa informaatiota. Lisäksi joissakin tapauksissa tilintarkastaja hyödyntää myös sitä, ettei jotakin informaatiota ole (esimerkiksi kun johto kieltäytyy antamasta pyydettyä vahvistusilmoitusta), jolloin myös tämä on tilintarkastusevidenssiä.

A6. Suurin osa tilintarkastajan lausuntonsa laatimiseksi tekemästä työstä koostuu tilintarkastusevidenssin hankkimisesta ja arvioimisesta. Tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi suoritettaviin tilintarkastustoimenpiteisiin voivat tiedustelujen lisäksi kuulua yksityiskohtainen tarkastus, havainnointi, vahvistusten hankkiminen, uudelleenlaskenta, uudelleen suorittaminen ja analyyttiset toimenpiteet, 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.

A7. Kuten ISA 200:ssa[10] selitetään, kohtuullinen varmuus saavutetaan, kun tilintarkastaja on hankkinut tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tilintarkastusriskin (ts. riskin, että tilintarkastaja esittää epäasianmukaisen lausunnon, kun tilinpäätös on olennaisesti virheellinen) alentamiseksi hyväksyttävän alhaiselle tasolle.

A8. Tilintarkastusevidenssin tarpeellinen määrä ja tarkoitukseen soveltuvuus liittyvät toisiinsa. Tarpeellinen määrä on tilintarkastusevidenssin paljouden mitta. Tarvittavan tilintarkastusevidenssin määrään vaikuttavat tilintarkastajan arvio virheellisyyden riskeistä (mitä suuremmiksi riskit on arvioitu, sitä enemmän tilintarkastusevidenssiä todennäköisesti tarvitaan) sekä myös tällaisen tilintarkastusevidenssin laatu (mitä korkeampi laatu, sitä vähemmän mahdollisesti tarvitaan). Tilintarkastusevidenssin määrän lisääminen ei kuitenkaan voi korvata evidenssin heikkoa laatua.

---

8 Kansainvälinen tilinpäätösstandardi (IFRS) 7 *Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*

9 ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 16

10 ISA 200, kappale 5

A9. Tarkoitukseen soveltuvuus on tilintarkastusevidenssin laadun mitta, toisin sanoen kuinka relevanttia ja luotettavaa tukea evidenssi antaa tilintarkastajan lausunnon perustana oleville johtopäätöksille. Evidenssin luotettavuuteen vaikuttavat sen lähde ja luonne, ja luotettavuus riippuu hankkimishetkellä vallinneista yksittäisistä olosuhteista.

A10. ISA 330:n mukaan tilintarkastajan on tehtävä johtopäätös siitä, onko hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.[11] Ammatillisen harkinnan perusteella ratkaistaan, onko hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tilintarkastusriskin alentamiseksi hyväksyttävän alhaiselle tasolle, jotta tilintarkastajan olisi mahdollista tehdä kohtuullisia johtopäätöksiä lausuntonsa perustaksi. ISA 200:ssa käsitellään esimerkiksi tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta, taloudellisen raportoinnin oikea-aikaisuutta sekä hyötyjen ja kustannusten välistä tasapainoa, jotka ovat relevantteja tekijöitä tilintarkastajan käyttäessä ammatillista harkintaa sen ratkaisemiseen, onko hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Tilintarkastusevidenssin lähteet

A11. Osa tilintarkastusevidenssistä hankitaan suorittamalla toimenpiteitä kirjanpitoaineiston tarkastamiseksi esimerkiksi analysoimalla ja läpikäymällä sitä, suorittamalla uudelleen taloudellisen raportoinnin prosessissa noudatettuja menettelyjä ja täsmäyttämällä keskenään samaa informaatiota eri muodoissaan ja eri tarkoituksiin käytettynä. Tällaisia tilintarkastustoimenpiteitä suorittamalla tilintarkastaja voi todeta, että kirjanpitoaineisto on sisäisesti johdonmukaista ja että se täsmää tilinpäätökseen.

A12. Yhdenmukaisesta tilintarkastusevidenssistä, joka on hankittu eri lähteistä tai on luonteeltaan erilaista, saadaan yleensä enemmän varmuutta kuin yksittäin tarkastelluista tilintarkastusevidenssin osista. Esimerkiksi yhteisöstä riippumattomasta lähteestä saatava vahvistava tieto voi lisätä varmuutta, jonka tilintarkastaja saa sisäisesti tuotetusta tilintarkastusevidenssistä, kuten kirjanpitoaineistoon, kokouspöytäkirjoihin tai johdon vahvistusilmoituksiin sisältyvästä evidenssistä.

A13. Yhteisöstä riippumattomista lähteistä saatavaa tietoa, jota tilintarkastaja saattaa käyttää tilintarkastusevidenssinä, voivat olla kolmansilta osapuolilta saatavat vahvistukset ja ulkoisesta informaatiolähteestä saatava tieto, kuten analyytikkojen raportit ja kilpailijoita koskeva vertailukelpoinen tieto (benchmarking-tieto).

Tilintarkastustoimenpiteet tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi

A14. Kuten ISA 315:ssä (uudistettu 2019) ja ISA 330:ssa edellytetään ja niissä lähemmin selitetään, tilintarkastaja hankkii tilintarkastusevidenssiä tehdäkseen kohtuullisia johtopäätöksiä lausuntonsa perustaksi suorittamalla:

(a) riskienarviointitoimenpiteitä; ja

(b) muita tilintarkastustoimenpiteitä, joihin kuuluvat:

(i) kontrollien testaus silloin, kun ISA-standardit sitä edellyttävät tai kun tilintarkastaja on päättänyt toimia niin; ja

(ii) aineistotarkastustoimenpiteet, joihin kuuluu yksittäisten tapahtumien tarkastusta ja analyyttisia aineistotarkastustoimenpiteitä.

A15. Jäljempänä kappaleissa A18–A29 kuvattuja tilintarkastustoimenpiteitä voidaan käyttää riskienarviointitoimenpiteinä, kontrollien testauksena tai aineistotarkastustoimenpiteinä riippuen siitä, millaisessa yhteydessä tilintarkastaja niitä soveltaa. Kuten ISA 330:ssä selitetään, aiemmista tilintarkastuksista saatua tilintarkastusevidenssiä saatetaan tietyissä olosuhteissa käyttää tarkoitukseen soveltuvana tilintarkastusevidenssinä silloin, kun tilintarkastaja suorittaa tilintarkastustoimenpiteitä varmistuakseen siitä, että evidenssi on edelleen relevanttia.[12]

A16. Käytettävien tilintarkastustoimenpiteiden luonteeseen ja ajoitukseen saattaa vaikuttaa se, että osa kirjanpitoaineistoon sisältyvistä tiedoista ja muusta tiedosta saattaa olla saatavilla vain sähköisessä muodossa taikka vain tiettyinä ajankohtina tai ajanjaksoina. Esimerkiksi lähdedokumentit, kuten ostotilaukset ja -laskut, ovat ehkä olemassa vain sähköisessä muodossa,

[11] ISA 330, kappale 26

[12] ISA 330, kappale A36

kun yhteisö harjoittaa sähköistä kaupankäyntiä, tai ne on saatettu hävittää skannauksen jälkeen, kun yhteisö käyttää kuvankäsittelyjärjestelmiä aineiston säilyttämisen ja hakemisen helpottamiseksi.

A17. Tietty sähköinen tieto ei välttämättä ole käytettävissä määrätyn ajanjakson jälkeen esimerkiksi, jos tiedostoja on muutettu ja jos varmuuskopioita ei ole olemassa. Näin ollen tilintarkastaja voi yhteisön tietojensäilyttämisperiaatteista johtuvista syistä katsoa tarpeelliseksi pyytää, että osa tiedoista säilytetään, jotta tilintarkastaja voisi tarkastella niitä, tai suorittaa tilintarkastustoimenpiteitä silloin, kun tiedot ovat käytettävissä.

Yksityiskohtainen tarkastus

A18. Yksityiskohtainen tarkastus käsittää aineiston tai dokumenttien tutkimista, olivatpa ne sisäisiä tai ulkoisia, paperilla, sähköisenä tai muulla tietovälineellä, taikka omaisuuserän fyysistä tutkimista. Asiakirjojen ja muun aineiston yksityiskohtaisen tarkastuksen tuloksena saatavan tilintarkastusevidenssin luotettavuus vaihtelee riippuen asiakirjojen ja muun aineiston luonteesta ja lähteestä sekä, kun kysymys on sisäisistä asiakirjoista ja muusta sisäisestä aineistosta, niiden tuottamista koskevien kontrollien tehokkuudesta. Esimerkki kontrollien testauksessa käytettävästä yksityiskohtaisesta tarkastuksesta on aineiston yksityiskohtainen tarkastus valtuutuksia koskevan evidenssin saamiseksi.

A19. Jotkin asiakirjat ovat sellaisenaan tilintarkastusevidenssiä omaisuuserän olemassaolosta, mistä on esimerkkinä asiakirja, joka muodostaa rahoitusinstrumentin, kuten osakkeen tai joukkovelkakirjalainan. Tällaisten asiakirjojen yksityiskohtainen tarkastus ei välttämättä tuota tilintarkastusevidenssiä omistuksesta tai arvosta. Toteutuneen sopimuksen yksityiskohtainen tarkastus saattaa lisäksi tuottaa relevanttia tilintarkastusevidenssiä yhteisön tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden, kuten tulouttamisperiaatteiden, soveltamisesta.

A20. Aineellisten hyödykkeiden yksityiskohtainen tarkastus saattaa tuottaa luotettavaa tilintarkastusevidenssiä niiden olemassaolosta mutta ei välttämättä yhteisön oikeuksista ja velvoitteista tai hyödykkeiden arvostuksesta. Yksittäisten vaihto-omaisuuteen sisältyvien hyödykkeiden yksityiskohtaista tarkastusta saatetaan suorittaa samalla, kun havainnoidaan fyysistä inventointia.

Havainnointi

A21. Havainnointi sisältää toisten suorittaman prosessin tai toimenpiteen seuraamista, mistä esimerkki on, että tilintarkastaja havainnoi yhteisön henkilöstön tekemää fyysistä inventointia tai kontrollien suorittamista. Havainnointi tuottaa tilintarkastusevidenssiä prosessin tai toimenpiteen suorittamisesta, mutta se rajoittuu havainnointihetkeen, ja lisäksi havainnointia rajoittaa se, että havainnoinnin kohteena oleminen saattaa vaikuttaa siihen, miten prosessi tai toimenpide suoritetaan. Katso ISA 501:stä lisäohjeistusta fyysisen inventoinnin havainnoimisesta.[13]

Ulkopuoliset vahvistukset

A22. Ulkopuolinen vahvistus on tilintarkastusevidenssiä, jonka tilintarkastaja saa kolmannelta osapuolelta suorana kirjallisena vastauksena paperilla, sähköisenä tai muulla tietovälineellä. Ulkopuolisten vahvistusten hankkiminen on usein relevanttia, kun on kysymys tiettyihin tilien saldoihin ja niiden osiin liittyvistä kannanotoista. Ulkopuolisten vahvistusten ei kuitenkaan tarvitse rajoittua yksinomaan tilien saldoihin. Tilintarkastaja saattaa esimerkiksi pyytää vahvistusta yhteisön ja kolmannen osapuolen välisistä sopimusehdoista tai liiketapahtumista; vahvistuspyyntö voi olla suunniteltu siten, että siinä kysytään, onko sopimukseen tehty muutoksia, ja jos on, mistä kohdista on kysymys. Ulkopuolisia vahvistuksia käytetään myös tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi siitä, että tiettyjä ehtoja ei ole, esimerkiksi ettei ole sellaista ”sivuvälipuhetta”, joka saattaa vaikuttaa tulouttamiseen. Katso tarkempaa ohjeistusta ISA 505:stä.[14]

Uudelleenlaskenta

A23. Uudelleenlaskenta sisältää asiakirjojen tai muun aineiston matemaattisen oikeellisuuden tarkistamista. Uudelleenlaskenta voidaan suorittaa manuaalisesti tai sähköisesti.

---

13 ISA 501 *Tilintarkastusevidenssi – Erityisesti huomioon otettavia seikkoja tiettyjä eriä tarkastettaessa*

14 ISA 505 *Ulkopuoliset vahvistukset*

Uudelleen suorittaminen

A24. Uudelleen suorittamiseen kuuluu, että tilintarkastaja suorittaa itsenäisesti toimenpiteitä tai kontrolleja, jotka on alun perin suoritettu osana yhteisön sisäistä valvontaa.

Analyyttiset toimenpiteet

A25. Analyyttiset toimenpiteet koostuvat taloudellisen tiedon arvioinneista, jotka tapahtuvat analysoimalla sekä taloudellisten että muiden kuin taloudellisten tietojen välillä olevia vakuuttavalta tuntuvia yhteyksiä. Analyyttisiin toimenpiteisiin kuuluu myös, että siinä määrin kuin on tarpeellista, tutkitaan tunnistettuja vaihteluja tai yhteyksiä, jotka ovat ristiriidassa muun relevantin tiedon kanssa tai jotka merkittävästi poikkeavat odotetuista arvoista. Katso lisäohjeistusta ISA 520:sta.

Tiedustelut

A26. Tiedustelut sisältävät sekä taloudellisen että muun kuin taloudellisen tiedon hankkimista asiaan perehtyneiltä yhteisössä toimivilta tai sen ulkopuolisilta henkilöiltä. Tiedusteluja käytetään laajalti koko tilintarkastuksen ajan muiden tilintarkastustoimenpiteiden ohella. Tiedustelut voivat vaihdella virallisista kirjallisista tiedusteluista epävirallisiin suullisiin tiedusteluihin. Tiedusteluihin saatujen vastausten arviointi on olennainen osa tiedustelujen tekemisprosessia.

A27. Tiedusteluihin saadut vastaukset saattavat antaa tilintarkastajalle uutta tietoa tai vahvistavaa tilintarkastusevidenssiä. Vaihtoehtoisesti vastaukset voivat myös tuottaa tietoa, joka eroaa merkittävästi muusta tilintarkastajan hankkimasta tiedosta, mistä esimerkkinä on tieto mahdollisuudesta, että johto sivuuttaa kontrolleja. Joissakin tapauksissa tiedusteluihin saadut vastaukset antavat tilintarkastajalle perusteen muuttaa tilintarkastustoimenpiteitä tai suorittaa niitä lisää.

A28. Vaikka tiedustelemalla hankitun evidenssin vahvistaminen on usein erityisen tärkeää, niin silloin, kun on kysymys johdon aikomuksista, saattaa sellaista tietoa, joka tukee johdon aikomuksia, olla saatavilla rajoitetusti. Tällöin voidaan tiedustelemalla hankitun evidenssin vahvistamiseksi saada relevanttia tietoa muodostamalla käsitys siitä, miten johto on aiemmin toteuttanut ilmoittamiaan aikomuksia, mitkä ovat johdon esittämät perustelut tietyn toimintatavan valitsemiselle, ja miten hyvin johto pystyy toimimaan tietyllä tavalla.

A29. Tilintarkastaja voi katsoa tarpeelliseksi hankkia johdolta ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimiltä joistakin seikoista kirjallisia vahvistusilmoituksia suullisiin tiedusteluihin saatujen vastausten vahvistamiseksi. Katso lisäohjeistusta ISA 580:stä.[15]

Tilintarkastusevidenssinä käytettävä tieto

Relevanssi ja luotettavuus (viittaus: kappale 7)

A30. Kuten kappaleessa A5 todetaan, vaikkakin tilintarkastusevidenssiä hankitaan ensisijaisesti tilintarkastuksen aikana suoritettavien tilintarkastustoimenpiteiden avulla, evidenssi voi sisältää myös informaatiota, jota on hankittu muista lähteistä, esimerkiksi aiemmista tilintarkastuksista, asiakassuhdetta tai toimeksiantoa hyväksyttäessä tai jatkettaessa hankitusta informaatiosta sekä noudatettaessa tiettyjä säädökseen, määräykseen tai relevantteihin eettisiin vaatimuksiin perustuvia lisävelvollisuuksia (esim. velvollisuuksia, jotka koskevat säädösten ja määräysten noudattamatta jättämistä yhteisössä). Kaiken tilintarkastusevidenssin laatuun vaikuttaa se, kuinka relevanttia ja luotettavaa sen perustana oleva informaatio on.

Relevanssi

A31. 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 tilintarkastusevidenssinä käytettävä tieto on. Esimerkiksi jos tilintarkastustoimenpiteen tarkoituksena on tarkastaa ostovelkojen olemassaoloa tai arvostusta sen toteamiseksi, onko ne esitetty todellista suurempina, kirjattujen ostovelkojen tarkastaminen voi olla relevantti tilintarkastustoimenpide. Toisaalta silloin, kun ostovelkojen olemassaoloa tai arvostusta tarkastetaan sen toteamiseksi, onko ne esitetty todellista pienempinä, kirjattujen ostovelkojen tarkastaminen ei olisi relevanttia, vaan sen sijaan olisi relevanttia

[15] ISA 580 *Kirjalliset vahvistusilmoitukset*

tarkastaa esimerkiksi myöhemmin suoritettuja maksuja, maksamatta olevia laskuja, tavarantoimittajilta saatuja ilmoituksia sekä vastaanottoilmoituksia, jotka eivät täsmää laskuihin.

A32. Jotkin tilintarkastustoimenpiteet saattavat tuottaa tilintarkastusevidenssiä, joka on relevanttia vain tiettyjen kannanottojen kannalta. Esimerkiksi tilikauden päättymisen jälkeen saatuja suorituksia koskevien asiakirjojen yksityiskohtainen tarkastus voi tuottaa tilintarkastusevidenssiä saamisten olemassaolosta ja arvostuksesta mutta ei välttämättä katkosta. Samoin tiettyä kannanottoa, esimerkiksi vaihto-omaisuuden fyysistä olemassaoloa, koskevan tilintarkastusevidenssin hankkiminen ei korvaa tilintarkastusevidenssin hankkimista muusta kannanotosta, esimerkiksi kyseisen vaihto-omaisuuden arvostuksesta. Toisaalta eri lähteistä hankittu tai eriluonteinen tilintarkastusevidenssi voi usein olla relevanttia saman kannanoton kannalta.

A33. Kontrollien testauksen tarkoituksena on arvioida kontrollien toiminnan tehokkuutta olennaisten virheellisyyksien estämisessä tai havaitsemisessa ja korjaamisessa kannanottotasolla. Relevantin tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi suoritettavan kontrollien testauksen suunnitteluun kuuluu, että yksilöidään ne ehdot (piirteet tai ominaisuudet), jotka toteutuessaan osoittavat kontrollin toimivan, sekä ne ehdot, jotka toteutuessaan osoittavat poikkeamista asianmukaisesta toiminnasta. Tilintarkastaja voi sitten testata, täyttyvätkö nämä ehdot vai ei.

A34. Aineistotarkastustoimenpiteiden tarkoituksena on kannanottotasolla olevien virheellisyyksien havaitseminen. Näihin toimenpiteisiin kuuluu yksittäisten tapahtumien tarkastamista ja analyyttisia aineistotarkastustoimenpiteitä. Aineistotarkastustoimenpiteiden suunnitteluun kuuluu, että yksilöidään tarkastuksen tarkoituksen kannalta relevantit ehdot, joiden toteutuminen tarkoittaa virheellisyyttä relevantissa kannanotossa.

Luotettavuus

A35. Tilintarkastusevidenssinä käytettävän tiedon ja näin ollen tilintarkastusevidenssin itsensä luotettavuuteen vaikuttavat tiedon lähde ja luonne sekä olosuhteet, joissa se on hankittu, mukaan lukien relevanteissa tapauksissa sen tuottamista ja ylläpitoa koskevat kontrollit. Siksi erityyppisen tilintarkastusevidenssin luotettavuutta koskevista yleistyksistä on tärkeitä poikkeuksia. Silloinkin, kun tilintarkastusevidenssinä käytettävä tieto hankitaan yhteisön ulkopuolisista lähteistä, saattaa esiintyä olosuhteita, jotka voisivat vaikuttaa sen luotettavuuteen. Esimerkiksi yhteisöstä riippumattomasta lähteestä hankittu tieto ei välttämättä ole luotettavaa, jos kyse ei ole asiaan perehtyneestä lähteestä, tai johdon käyttämä erityisasiantuntija ei ehkä ole objektiivinen. Vaikka poikkeuksia saattaa esiintyä, seuraavat yleistykset tilintarkastusevidenssin luotettavuudesta saattavat olla hyödyllisiä:

- Tilintarkastusevidenssin luotettavuus lisääntyy, kun se hankitaan yhteisön ulkopuolisista riippumattomista lähteistä.
- Sisäisesti tuotetun tilintarkastusevidenssin luotettavuus lisääntyy, kun sitä koskevat yhteisön käyttämät kontrollit, mukaan lukien sen tuottamista ja säilyttämistä koskevat kontrollit, ovat tehokkaita.
- Tilintarkastajan itsensä hankkima tilintarkastusevidenssi (esimerkiksi kontrollin soveltamista koskeva havainnointi) on luotettavampaa kuin epäsuorasti tai päättelemällä hankittu tilintarkastusevidenssi (esimerkiksi kontrollin soveltamista koskevat tiedustelut).
- Tilintarkastusevidenssi, joka on dokumentoidussa muodossa, olipa se sitten paperilla, sähköisenä tai muulla tietovälineellä, on luotettavampaa kuin suullisesti saatu tieto (esimerkiksi kokouksen aikana kirjoitettu kokouspöytäkirja on luotettavampi kuin jälkeenpäin annettu suullinen selvitys keskustelluista asioista).
- Alkuperäisistä asiakirjoista saatava tilintarkastusevidenssi on luotettavampaa kuin tilintarkastusevidenssi, joka saadaan valo- tai telekopioista tai kuvatuista, digitoiduista tai muulla tavoin sähköiseen muotoon muutetuista asiakirjoista, joiden luotettavuus voi riippua niiden laatimista ja säilyttämistä koskevista kontrolleista.

A36. ISA 520 sisältää lisäohjeistusta sen tiedon luotettavuudesta, jota käytetään suunniteltaessa aineistotarkastustoimenpiteinä käytettäviä analyyttisia toimenpiteitä.[16]

[16] ISA 520, kappale 5(a)

A37. ISA 240:ssä käsitellään olosuhteita, joissa tilitarkastajalla on syytä uskoa, ettei asiakirja ehkä ole aito tai että sitä on muutettu ilman että muutoksesta on kerrottu tilintarkastajalle.[17]

A38. ISA 250 (uudistettu)[18] sisältää lisäohjeistusta tilanteisiin, joissa tilintarkastaja noudattaa säädökseen, määräykseen tai relevantteihin eettisiin vaatimuksiin perustuvia lisävelvollisuuksia, jotka koskevat säädösten ja määräysten tunnistettua tai epäiltyä noudattamatta jättämistä yhteisössä, ja näin mahdollisesti saa ISA-standardien mukaisen työn kannalta relevanttia lisäinformaatiota, ja arvioi tällaisen säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisen vaikutuksia tilintarkastuksen muihin osa-alueisiin.

Ulkoiset informaatiolähteet

A39. Tilintarkastajan täytyy kappaleen 7 mukaan arvioida, kuinka luotettavaa ja relevanttia on ulkoisesta informaatiolähteestä saatu tieto, jota aiotaan käyttää tilintarkastusevidenssinä, riippumatta siitä onko yhteisö käyttänyt kyseistä informaatiota tilinpäätöksen laatimiseen vai onko tilintarkastaja hankkinut sen. Kun on kyse ulkoisesta informaatiolähteestä saadusta tiedosta, tähän arviointiin voi tietyissä tapauksissa kuulua tilintarkastusevidenssiä, joka koskee ulkoista informaatiolähdettä tai sitä, kuinka se tuottaa informaatiota, ja joka hankintaan suunnittelemalla ja, suorittamalla tilintarkastustoimenpiteitä ISA 330:n tai soveltuvissa tapauksissa ISA 540:n (uudistettu)[19] mukaisesti.

A40. Tilintarkastajan muodostama käsitys siitä, miksi johto tai soveltuvissa tapauksissa johdon käyttämä erityisasiantuntija käyttää ulkoista informaatiolähdettä ja kuinka informaation relevanssi ja luotettavuus on arvioitu (mukaan lukien sen oikeellisuus ja täydellisyys), voi auttaa tilintarkastajaa kyseisen tiedon relevanssin ja luotettavuuden arvioimisessa.

A41. Seuraavat seikat voivat olla tärkeitä arvioitaessa, kuinka relevanttia ja luotettavaa ulkoisesta informaatiolähteestä saatu tieto on, sen oikeellisuus ja täydellisyys mukaan luettuna, kun otetaan huomioon, että jotkin näistä tekijöistä saattavat olla relevantteja vain, kun johto on käyttänyt kyseistä tietoa tilinpäätöksen laatimiseen tai kun tilintarkastaja on hankkinut sen:

- ulkoisen informaatiolähteen luonne ja auktoriteettiasema. Esimerkiksi keskuspankki tai valtion tilastotoimisto, jolla on lakiin perustuva mandaatti tuottaa toimialakohtaista tietoa yleisölle, on todennäköisesti auktoriteetti tietyntyyppisen tiedon suhteen;
- mahdollisuus vaikuttaa hankittuun tietoon yhteisön ja informaatiolähteen välisten suhteiden avulla;
- ulkoisen informaatiolähteen pätevyys ja maine informaation suhteen, mukaan lukien se, tuottaako lähde tilintarkastajan harkinnan mukaan säännöllisesti luotettavaksi osoittautunutta informaatiota;
- tilintarkastajan aikaisempi kokemus ulkoisen informaatiolähteen tuottaman tiedon luotettavuudesta;
- evidenssi siitä, että käyttäjät markkinoilla yleisesti hyväksyvät ulkoisesta informaatiolähteestä saatavan tiedon relevanssin tai luotettavuuden samankaltaisessa tarkoituksessa kuin mihin johto tai tilintarkastaja on käyttänyt sitä;
- se, onko yhteisöllä käytössä hankitun tiedon relevanssiin ja luotettavuuteen kohdistuvia kontrolleja;
- se, kokoaako ulkoinen informaatiolähde yleistä markkinainformaatiota vai toimiiko se suoraan ”tuottamalla” markkinatransaktioita;
- se, soveltuuko informaatio käytettäväksi tavalla, jolla sitä käytetään, ja soveltuvissa tapauksissa, onko sovellettava tilinpäätösnormisto otettu huomioon sitä tuotettaessa;
- vaihtoehtoinen informaatio, joka saattaa olla käytettyyn informaation nähden ristiriitaista;
- saatuun informaatioon liittyvien vastuunrajoitusten tai muiden rajoittavien ilmausten luonne ja laajuus;

[17] ISA 240 *Väärinkäytöksiin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa*, kappale 14

[18] ISA 250 (uudistettu) *Säädösten ja määräysten huomioon ottaminen tilintarkastuksessa*, kappale 9

[19] ISA 540 (uudistettu) *Kirjanpidollisten arvioiden ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tarkastaminen*

- tieto menetelmistä, joita käytetään informaatiota tuotettaessa, ja siitä, miten menetelmiä sovelletaan sekä soveltuvissa tapauksissa siitä, miten tällaisessa soveltamisessa on käytetty malleja, samoin kuin menetelmiä koskevista kontrolleista; ja
- silloin kun sitä on saatavissa, informaatio, joka on relevanttia tarkasteltaessa niiden oletusten ja muun tiedon asianmukaisuutta, joita ulkoiset informaatiolähteet ovat käyttäneet hankittua tietoa tuottaessaan.

A42. Tilintarkastajan suorittaman tarkastelun luonteessa ja laajuudessa otetaan huomioon kannanottotasolla arvioidut olennaisen virheellisyyden riskit, joiden kannalta ulkoisen informaation käyttäminen on relevanttia, se missä määrin ulkoisen informaation käyttäminen on relevanttia arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin johtaneiden syiden kannalta, ja se mahdollisuus, ettei ulkoisesta informaatiolähteestä saatu tieto ehkä ole luotettavaa (esimerkiksi onko se peräisin uskottavasta lähteestä). Kappaleessa A39 kuvattuja seikkoja koskevan tarkastelunsa perusteella tilintarkastaja saattaa todeta, että tarvitaan parempi käsitys yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sen sisäisestä valvonnasta ISA 315:n (uudistettu 2019) mukaisesti tai että ISA 330:n[20] ja soveltuvissa tapauksissa ISA 540:n (uudistettu)[21] mukaiset tilintarkastustoimenpiteet ovat kyseisissä olosuhteissa asianmukaisia ulkoisesta informaatiolähteestä saadun informaation käyttöön liittyviin arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi. Tällaisiin toimenpiteisiin voi kuulua:

- ulkoisesta informaatiolähteestä saadun tiedon vertaaminen vaihtoehtoisesta riippumattomasta informaatiolähteestä saatuun tietoon.
- silloin kun se on relevanttia arvioitaessa johdon ulkoisen informaatiolähteen käyttöä, käsityksen muodostaminen kontrolleista, joita johdolla käytössään ulkoisista informaatiolähteistä saatavan tiedon luotettavuuden arvioimiseksi, ja mahdollisesti tällaisten kontrollien toiminnan tehokkuuden testaaminen.
- toimenpiteet, joiden avulla hankitaan tietoa ulkoisesta informaatiolähteestä käsityksen saamiseksi sen prosesseista, tekniikoista ja oletuksista sen kontrollien tunnistamiseksi ja ymmärtämiseksi ja relevanteissa tapauksissa kontrollien toiminnan tehokkuuden testaamiseksi.

A43. Joissakin tilanteissa mahdollisesti vain yksi tuottaja tuottaa tiettyä informaatiota, esimerkiksi kun kyseessä on keskuspankin tai julkisen vallan tuottama informaatio kuten inflaatioaste, tai on vain yksi yleisesti hyväksytty toimialajärjestö. Tällöin tilintarkastajan ratkaisuun siitä, mikä mahdollisesti olisi asianmukaisten tilintarkastustoimenpiteiden luonne ja laajuus kyseisissä olosuhteissa, vaikuttavat informaatiolähteen luonne ja luotettavuus, arvioidut olennaisen virheellisyyden riskit, joiden kannalta ulkoinen informaatio on relevanttia, ja se missä määrin kyseisen informaation käyttäminen on relevanttia arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin johtaneiden syiden kannalta. Esimerkiksi kun informaatio tulee uskottavasta auktoriteettiasemassa olevasta lähteestä, tilintarkastajan tilintarkastustoimenpiteet voivat olla vähemmän laajoja, kuten informaation vertaaminen lähteen verkkosivuilla olevaan tietoon tai julkistettuun tietoon. Joissakin toisissa tapauksissa, jos lähteen ei arvioida olevan uskottava, tilintarkastaja saattaa todeta laajemmat toimenpiteet asianmukaisiksi, ja jos ei ole olemassa vaihtoehtoista riippumatonta lähdettä, jota vastaan voisi tehdä vertailuja, hän voi harkita, olisiko asianmukaista suorittaa – jos käytännössä on mahdollista – toimenpiteitä tiedon hankkimiseksi ulkoisesta informaatiolähteestä, jotta saadaan hankituksi tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

A44. Silloin kun tilintarkastajalla ei ole riittävää perustaa ulkoisesta informaatiolähteestä saadun tiedon relevanssin ja luotettavuuden arvioimiseksi, kyseessä voi olla tarkastuksen laajuutta koskeva rajoitus, jos tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ei ole mahdollista hankkia vaihtoehtoisten toimenpiteiden avulla. Mahdollinen laajuutta koskeva rajoitus arvioidaan ISA 705:n (uudistettu)[22] vaatimusten mukaisesti.

---

20 ISA 330, kappale 6

21 ISA 540 (uudistettu), kappale 30

22 ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen*, kappale 13

Johdon käyttämän erityisasiantuntijan tuottaman tiedon luotettavuus (viittaus: kappale 8)

A45. Yhteisön tilinpäätöksen laatiminen saattaa edellyttää erityisasiantuntemusta joltakin muulta alueelta kuin kirjanpidosta tai tilintarkastuksesta, kuten vakuutusmatemaattisista laskelmista, arvonmäärityksistä tai teknisistä tiedoista. Yhteisö voi ottaa näiden alueiden erityisasiantuntijoita työ- tai toimeksiantosuhteeseen saadakseen tilinpäätöksen laatimiseen tarvittavan erityisasiantuntemuksen. Jos näin ei tehdä, kun tällainen erityisasiantuntemus on tarpeellista, olennaisen virheellisyyden riskit kasvavat.

A46. Silloin kun tilintarkastusevidenssinä käytettävä tieto on tuotettu hyödyntäen johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemää työtä, sovelletaan tämän standardin kappaleen 8 vaatimusta. Jollakin henkilöllä tai organisaatiolla voi esimerkiksi olla erityisasiantuntemusta mallien soveltamisesta käypien arvojen arvioimiseen arvopapereille, joille ei ole olemassa havainnoitavissa olevia markkinoita. Jos henkilö tai organisaatio soveltaa tätä erityisasiantuntemusta arvion tekemiseen ja yhteisö käyttää arviota tilinpäätöksen laatimiseen, kyseinen henkilö tai organisaatio on johdon käyttämä erityisasiantuntija, ja tällöin sovelletaan kappaletta 8. Toisaalta jos kyseinen henkilö tai organisaatio vain antaa yksittäisiä liiketoimia koskevia hintatietoja, jotka eivät muutoin ole yhteisön saatavissa, ja yhteisö hyödyntää niitä omissa arviointimenetelmissään, tällaisiin tietoihin sovelletaan tämän standardin kappaletta 7, jos niitä käytetään tilintarkastusevidenssinä, ja tällöin on kysymys ulkoisesta informaatiolähteestä saadusta tiedosta, ei johdon käyttämän erityisasiantuntijan hyödyntämisestä yhteisössä.

A47. Tämän standardin kappaleen 8 vaatimukseen liittyvien tilintarkastustoimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen voivat vaikuttaa sellaiset seikat kuin:

- minkä luonteisen ja kuinka monimutkaisen seikan kanssa johdon käyttämä erityisasiantuntija on tekemisissä.
- kyseiseen seikkaan sisältyvät olennaisen virheellisyyden riskit.
- tilintarkastusevidenssin saatavuus vaihtoehtoisista lähteistä.
- johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn luonne, laajuus ja tavoitteet.
- onko johdon käyttämä erityisasiantuntija yhteisön palveluksessa vai onko kyseessä osapuoli, joka on yhteisöön toimeksiantosuhteessa relevanttien palvelujen suorittamiseksi.
- missä määrin johto voi käyttää määräys- tai vaikutusvaltaa käyttämänsä erityisasiantuntijan työhön.
- sovelletaanko johdon käyttämään erityisasiantuntijaan teknisiä suoritusstandardeja tai muita ammatillisia tai toimialakohtaisia standardeja.
- johdon käyttämän erityisasiantuntijan työtä koskevien kontrollien luonne ja laajuus yhteisössä.
- tilintarkastajan tietämys ja kokemus johdon käyttämän erityisasiantuntijan erityisosaamisalueesta.
- tilintarkastajan aikaisempi kokemus kyseisen erityisasiantuntijan tekemästä työstä.

Johdon käyttämän erityisasiantuntijan pätevyys, kyvykkyys ja objektiivisuus (viittaus: kappale 8(a))

A48. Pätevyys koskee johdon käyttämän erityisasiantuntijan asiantuntemuksen luonnetta ja tasoa. Kyvykkyys koskee sitä, kuinka johdon käyttämä erityisasiantuntija pystyy hyödyntämään pätevyyttään kyseisissä olosuhteissa. Kyvykkyyteen vaikuttavia tekijöitä voivat olla esimerkiksi maantieteellinen sijainti sekä käytettävissä oleva aika ja resurssit. Objektiivisuus koskee mahdollisia vaikutuksia, joita tarkoitushakuisuudella, eturistiriidoilla tai muiden henkilöiden vaikutuksella voi olla johdon käyttämän erityisasiantuntijan ammatilliseen tai liiketoimintaa koskevaan harkintaan. Johdon käyttämän erityisasiantuntijan pätevyys, kyvykkyys ja objektiivisuus sekä kyseisen erityisasiantuntijan työtä yhteisössä koskevat kontrollit ovat tärkeitä tekijöitä, jotka liittyvät johdon käyttämän erityisasiantuntijan tuottaman tiedon luotettavuuteen.

A49. Johdon käyttämän erityisasiantuntijan pätevyydestä, kyvykkyydestä ja objektiivisuudesta voidaan saada tietoa useasta eri lähteestä, joita ovat esimerkiksi:

- henkilökohtainen kokemus kyseisen erityisasiantuntijan aiemmasta työstä.
- keskustelut kyseisen erityisasiantuntijan kanssa.

- keskustelut muiden kyseisen erityisasiantuntijan tekemää työtä tuntevien henkilöiden kanssa.
- tieto erityisasiantuntijan pätevöitymisestä, ammatillisen järjestön tai toimialayhdistyksen jäsenyydestä, toimiluvasta tai muunlaisesta ulkoisesta tunnustuksesta.
- erityisasiantuntijan tieteelliset julkaisut tai hänen kirjoittamansa teokset.
- mahdollinen tilintarkastajan käyttämä erityisasiantuntija, joka auttaa tilintarkastajaa hankkimaan tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä johdon käyttämän erityisasiantuntijan tuottamasta tiedosta.

A50. Johdon käyttämän erityisasiantuntijan pätevyyttä, kyvykkyyttä ja objektiivisuutta arvioitaessa relevantteihin seikkoihin kuuluu se, sovelletaanko erityisasiantuntijan työhön teknisiä suoritusstandardeja tai muita ammatillisia tai toimialaa koskevia vaatimuksia, esimerkiksi eettisiä standardeja ja muita ammatillisen järjestön tai toimialayhdistyksen jäseniä koskevia vaatimuksia, toimiluvan antavan tahon käyttämiä hyväksymiskriteerejä taikka säädökseen tai määräykseen perustuvia vaatimuksia.

A51. Muita mahdollisesti relevantteja seikkoja ovat esimerkiksi:

- kuinka relevanttia johdon käyttämän erityisasiantuntijan pätevyys on asiassa, johon erityisasiantuntijan tekemää työtä käytetään, mukaan lukien mahdolliset erikoistumisalueet erityisasiantuntijan osaamisalueella. Esimerkiksi tietty vakuutusmatemaatikko voi olla erikoistunut vahinkovakuutukseen, mutta hänellä voi olla rajallinen asiantuntemus eläkelaskennasta.
- johdon käyttämän erityisasiantuntijan pätevyys relevantteja kirjanpitovaatimuksia koskevissa asioissa, esimerkiksi sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisten oletusten ja menetelmien, soveltuvissa tapauksissa mallit mukaan lukien, tuntemus.
- viittaavatko odottamattomat tapahtumat, olosuhteiden muutokset tai tilintarkastustoimenpiteiden avulla hankittu tilintarkastusevidenssi siihen, että johdon käyttämän erityisasiantuntijan pätevyyden, kyvykkyyden ja objektiivisuuden alkuperäinen arviointi voi olla tarpeellista ottaa uudelleen tarkasteltavaksi tilintarkastuksen edetessä.

A52. Useat erilaiset seikat, esimerkiksi oman intressin uhat, asian ajamisen uhat, läheisyyden uhat, oman työn tarkastamisen uhat ja painostuksen uhat, voivat vaarantaa objektiivisuuden. Tällaisia uhkia voidaan pienentää varotoimilla, joita voidaan luoda joko ulkoisten rakenteiden (esimerkiksi johdon käyttämän erityisasiantuntijan ammattikunta taikka säädös tai määräys) avulla tai johdon käyttämän erityisasiantuntijan työympäristön (esimerkiksi laadunvalvonnan periaatteet ja menettelytavat) avulla.

A53. Vaikkei kaikkia johdon käyttämän erityisasiantuntijan objektiivisuutta vaarantavia uhkia pystytä poistamaan varotoimilla, esimerkiksi painostuksen uhilla voi olla vähemmän merkitystä yhteisöön toimeksiantosuhteessa kuin työsuhteessa olevalle erityisasiantuntijalle, ja varotoimet, kuten laadunvalvonnan periaatteet ja menettelytavat, voivat olla tehokkaampia. Koska objektiivisuutta vaarantava uhka, joka syntyy työsuhteesta yhteisöön, on aina olemassa, yhteisön palveluksessa olevan erityisasiantuntijan ei yleensä voida katsoa olevan objektiivinen sen todennäköisemmin kuin yhteisön muiden työntekijöiden.

A54. Yhteisöön toimeksiantosuhteessa olevan erityisasiantuntijan objektiivisuutta arvioitaessa voi olla relevanttia keskustella johdon ja kyseisen erityisasiantuntijan kanssa intresseistä ja suhteista, jotka voivat vaarantaa erityisasiantuntijan objektiivisuuden, sekä varotoimista, mukaan lukien erityisasiantuntijaa koskevat ammatilliset vaatimukset, ja arvioida, ovatko varotoimet riittäviä. Uhkia aiheuttavia intressejä ja suhteita voivat olla esimerkiksi:

- taloudelliset intressit.
- liikesuhteet ja henkilökohtaiset suhteet.
- muiden palvelujen suorittaminen.

Käsityksen muodostaminen johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemästä työstä (viittaus: kappale 8(b))

A55. Johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemää työtä koskeva käsitys sisältää käsityksen asianomaisesta erityisosaamisalueesta. Asianomaista erityisosaamisaluetta koskeva käsitys voidaan muodostaa samalla, kun tilintarkastaja ratkaisee, onko

hänellä asiantuntemusta johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn arvioimiseen vai tarvitseeko hän tätä tarkoitusta varten oman erityisasiantuntijan.[23]

A56. Johdon käyttämän erityisasiantuntijan osaamisalueeseen liittyviä näkökohtia, jotka ovat relevantteja tilintarkastajan muodostaman käsityksen kannalta, voivat olla:

- kuuluuko erityisasiantuntijan osaamisalueeseen tilintarkastuksen kannalta relevantteja erikoistumisalueita.
- sovelletaanko ammatillisia tai muita standardeja ja määräyksiin tai säädöksiin perustuvia vaatimuksia.
- mitä oletuksia ja menetelmiä johdon käyttämä erityisasiantuntija käyttää ja ovatko ne erityisasiantuntijan edustamalla alalla yleisesti hyväksyttyjä ja taloudellisen raportoinnin tarkoituksiin soveltuvia.
- johdon käyttämän erityisasiantuntijan käyttämän sisäisen ja ulkoisen tiedon luonne.

A57. Silloin kun johdon käyttämä erityisasiantuntija on yhteisöön toimeksiantosuhteessa, on yleensä laadittu toimeksiantokirje tai tehty yhteisön ja erityisasiantuntijan välillä muun muotoinen kirjallinen sopimus. Tilintarkastajan muodostaessa käsitystä johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemästä työstä hänelle voi olla tämän sopimuksen arvioimisesta apua sen ratkaisemisessa, ovatko seuraavat seikat tilintarkastajan tarkoituksiin nähden asianmukaisia:

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

A58. Jos johdon käyttämä erityisasiantuntija on yhteisön palveluksessa, tällaisen kirjallisen sopimuksen olemassaolo ei ole kovin todennäköistä. Erityisasiantuntijalle ja muille johtoon kuuluville osoitettavat tiedustelut voivat tällöin olla tilintarkastajalle asianmukaisin tapa hankkia tarvittava käsitys.

Johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn soveltuvuuden arvioiminen (viittaus: kappale 8(c))

A59. Huomioon otettavia seikkoja arvioitaessa johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn soveltuvuutta jotakin kannanottoa koskevaksi tilintarkastusevidenssiksi ovat esimerkiksi:

- kuinka relevantteja ja kohtuullisia kyseisen erityisasiantuntijan havainnot tai johtopäätökset ovat, kuinka yhdenmukaisia ne ovat muun tilintarkastusevidenssin kanssa ja kuvastuvatko ne asianmukaisesti tilinpäätöksessä;
- jos erityisasiantuntijan työhön kuuluu merkittävien oletusten ja menetelmien käyttöä, kuinka relevantteja ja kohtuullisia nämä oletukset ja menetelmät ovat;
- jos erityisasiantuntijan työhön kuuluu merkittävästi lähdetiedon käyttöä, kuinka relevanttia, täydellistä ja oikeaa kyseinen lähdetieto on; ja
- jos erityisasiantuntijan työhön kuuluu ulkoisesta informaatiolähteestä saatavan tiedon käyttöä, kuinka relevanttia ja luotettavaa kyseinen tieto on.

Yhteisön tuottama tilintarkastajan tarkoituksiin käytettävä tieto (viittaus: kappaleet 9(a)–(b))

A60. Jotta tilintarkastaja pystyisi hankkimaan luotettavaa tilintarkastusevidenssiä, yhteisön tuottaman tiedon, jota käytetään tilintarkastustoimenpiteiden suorittamiseen, pitää olla riittävän täydellistä ja oikeaa. Esimerkiksi hintatietojen oikeellisuus ja myyntivolyymitietojen täydellisyys ja oikeellisuus vaikuttavat siihen, kuinka tehokasta on liikevaihdon tarkastaminen siten, että myyntivolyymia koskevaan tietoon sovelletaan standardihintoja. Vastaavasti jos tilintarkastaja haluaa tarkastaa jonkin perusjoukon (esimerkiksi maksusuoritukset) tiettyjen ominaispiirteiden (esimerkiksi hyväksynnän) osalta, tarkastuksen tulos on vähemmän luotettava, jos perusjoukko, josta tarkastettavat erät valitaan, ei ole täydellinen.

[23] ISA 620, kappale 7

A61. Tilintarkastusevidenssiä tällaisen tiedon oikeellisuudesta ja täydellisyydestä voidaan hankkia samalla, kun suoritetaan tietoon kohdistuva varsinainen tilintarkastustoimenpide, silloin kun tällaisen tilintarkastusevidenssin hankkiminen on olennainen osa itse tilintarkastustoimenpidettä. Muissa tilanteissa tilintarkastaja on voinut hankkia tilintarkastusevidenssiä tällaisen tiedon oikeellisuudesta ja täydellisyydestä testaamalla tiedon tuottamista ja ylläpitoa koskevia kontrolleja. Joissakin tilanteissa tilintarkastaja voi kuitenkin todeta, että tarvitaan lisää tilintarkastustoimenpiteitä.

A62. Joissakin tapauksissa tilintarkastaja saattaa aikoa käyttää yhteisön tuottamaa tietoa tilintarkastuksessa muihin tarkoituksiin. Tilintarkastajan aikomuksena voi esimerkiksi olla yhteisön tuloslukujen käyttäminen analyyttisten toimenpiteiden suorittamiseen tai yhteisössä seurantatoimenpiteitä varten tuotettujen tietojen, kuten sisäisen tarkastuksen raporttien, hyödyntäminen. Hankitun tilintarkastusevidenssin asianmukaisuuteen vaikuttaa tällöin se, onko tieto tilintarkastajan tarkoituksiin riittävän tarkkaa tai yksityiskohtaista. Esimerkiksi johdon käyttämät tulosluvut eivät välttämättä ole riittävän tarkkoja olennaisten virheellisyyksien havaitsemiseksi.

Tarkastettavien yksikköjen valinta tilintarkastusevidenssin hankkimista varten (viittaus: kappale 10)

A63. Tehokas testi tuottaa tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä niin paljon, että sitä yhdessä muun hankitun tai hankittavan tilintarkastusevidenssin kanssa tarkasteltuna on tarpeellinen määrä tilintarkastajan tarkoituksiin. Kappaleen 7 mukaisesti tilintarkastajan täytyy tarkastettavia yksikköjä valitessaan määrittää tilintarkastusevidenssinä käytettävän tiedon relevanssi ja luotettavuus; toinen tehokkuuteen liittyvä näkökohta (tarpeellinen määrä) on tärkeä huomioon otettava seikka tarkastettavia yksikköjä valittaessa. Tilintarkastajan käytettävissä olevia keinoja tarkastettavien yksikköjen valinnassa ovat:

(a) kaikkien erien valitseminen (100 %:n tutkiminen);

(b) tiettyjen yksikköjen valitseminen; ja

(c) otanta.

Näiden keinojen käyttäminen yksin tai yhdistelmänä voi olla asianmukaista riippuen yksittäisistä olosuhteista, kuten testattavaan kannanottoon liittyvistä olennaisen virheellisyyden riskeistä, sekä muiden keinojen käytettävyydestä ja tehokkuudesta.

Kaikkien yksikköjen valitseminen

A64. Tilintarkastaja voi päättää, että hänen on asianmukaisinta tutkia kaikki perusjoukkoon kuuluvat yksiköt, joista liiketapahtumien laji tai tilin saldo muodostuu (tai tietty osa tästä perusjoukosta). Kontrolleja testattaessa 100 %:n tutkiminen on epätodennäköistä, mutta yksittäisiä tapahtumia tarkastettaessa se on tavallisempaa. 100 %:n tutkiminen voi olla asianmukaista myös esimerkiksi silloin, kun:

- perusjoukko koostuu muutamista arvoltaan suurista yksiköistä;
- esiintyy merkittävä riski, ja muilla tavoin ei saada tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä; tai
- laskelman tai muun tietojärjestelmässä automaattisesti suoritettavan prosessin toistuvasta luonteesta johtuen on kustannustehokasta tutkia 100 % yksiköistä.

Tiettyjen yksikköjen valitseminen

A65. Tilintarkastaja saattaa päättää valita perusjoukosta tietyt yksiköt. Tätä päätöstä tehtäessä relevantteja tekijöitä voivat olla tilintarkastajan käsitys yhteisöstä, arvioidut olennaisen virheellisyyden riskit sekä tarkastettavan perusjoukon ominaispiirteet. Tiettyjen yksikköjen harkinnanvaraiseen valintaan liittyy otannasta johtumaton riski. Valittavia yksikköjä voivat olla:

- *Arvoltaan suuret tai keskeiset yksiköt.* Tilintarkastaja voi päättää valita tietyt perusjoukon yksiköt, koska niiden arvo on suuri tai koska niillä on muita ominaispiirteitä, esimerkiksi yksiköt, jotka ovat epäilyttäviä, epätavallisia tai erityisen riskialttiita tai joissa on aiemmin esiintynyt virheitä.

- *Kaikki tietyn rahamäärän ylittävät yksiköt.* Tilintarkastaja voi päättää tutkia yksiköt, joiden kirjanpitoon merkityt arvot ylittävät tietyn rahamäärän, jotta hän saisi todennetuksi suuren osan liiketapahtumien lajin tai tilin saldon kokonaismäärästä.
- *Tiedon hankkimista varten valittavat yksiköt.* Tilintarkastaja voi tutkia joitakin yksikköjä saadakseen tietoa esimerkiksi sellaisista seikoista kuin yhteisön luonteesta tai liiketapahtumien luonteesta.

A66. Vaikka liiketapahtuman lajin tai tilin saldon tiettyjen yksikköjen valikoiva tutkiminen on usein tehokas tapa hankkia tilintarkastusevidenssiä, se ei ole otantaa. Tällä tavoin valittuihin eriin kohdistettujen tilintarkastustoimenpiteiden tuloksia ei voida projisoida koko perusjoukkoon, ja näin ollen tiettyjen yksikköjen valikoiva tutkiminen ei tuota tilintarkastusevidenssiä muusta perusjoukosta.

Otanta

A67. Otannan tarkoituksena on pystyä tekemään johtopäätöksiä koko perusjoukosta siitä valitun otoksen tarkastamisen perusteella. Otantaa käsitellään ISA 530:ssa.[24]

Tilintarkastusevidenssin ristiriitaisuus tai epäilyt sen luotettavuudesta (viittaus: kappale 11)

A68. Eri lähteistä saatavan tai luonteeltaan erilaisen tilintarkastusevidenssin hankkiminen voi osoittaa, ettei yksittäinen tilintarkastusevidenssin osa ole luotettava, esimerkiksi kun yhdestä lähteestä hankittu tilintarkastusevidenssi on ristiriidassa toisesta lähteestä hankitun kanssa. Näin voi olla esimerkiksi, kun johdolle, sisäisille tarkastajille ja muille osapuolille osoitettuihin tiedusteluihin saadut vastaukset ovat ristiriitaisia tai kun hallintoelimille osoitettuihin tiedusteluihin saadut vastaukset eivät tue johdolle osoitettuihin tiedusteluihin saatuja vastauksia tai ovat ristiriidassa johdon antamien vastausten kanssa. ISA 230 sisältää erityisen dokumentointivaatimuksen, jos tilintarkastaja on havainnut jonkin tiedon olevan ristiriidassa hänen merkittävää seikkaa koskevan lopullisen johtopäätöksensä kanssa.[25]

[24] ISA 530 *Otanta tilintarkastuksessa*

[25] ISA 230 *Tilintarkastusdokumentaatio*, kappale 11

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 501

TILINTARKASTUSEVIDENSSI – ERITYISESTI HUOMIOON OTETTAVIA SEIKKOJA TIETTYJÄ ERIÄ TARKASTETTAESSA

(Sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1
Voimaantulo	2
Tavoite	3
Vaatimukset	
Vaihto-omaisuus	4–8
Oikeudenkäynnit ja vaateet	9–12
Segmentti-informaatio	13
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Vaihto-omaisuus	A1–A16
Oikeudenkäynnit ja vaateet	A17–A25
Segmentti-informaatio	A26–A27

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 501 *Tilintarkastusevidenssi – erityisesti huomioon otettavia seikkoja tiettyjä eriä tarkastettaessa* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään erityisesti huomioon otettavia seikkoja tilintarkastajan hankkiessa ISA 330:n[1], ISA 500:n[2] ja muiden relevanttien ISA-standardien mukaisesti tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, joka koskee joitakin vaihto-omaisuuteen, yhteisöä koskeviin oikeidenkäynteihin ja vaateisiin sekä segmentti-informaatioon liittyviä näkökohtia tilintarkastuksessa.

Voimaantulo

2. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

Tavoite

3. Tilintarkastajan tavoitteena on hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä:

   (a) vaihto-omaisuuden olemassaolosta ja tilasta;

   (b) yhteisöä koskevien oikeudenkäyntien ja vaateiden huomioon ottamisen täydellisyydestä; ja

   (c) segmentti-informaation esittämistavasta ja esittämisestä sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.

Vaatimukset

Vaihto-omaisuus

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

   (a) olemalla läsnä fyysisessä inventoinnissa, paitsi jos se ei ole käytännössä mahdollista: (viittaus: kappaleet A1–A3)

      (i) arvioidakseen johdon antamia ohjeita ja sen luomia menettelytapoja yhteisön vaihto-omaisuuden fyysisen inventoinnin tulosten kirjaamisessa ja valvonnassa; (viittaus: kappale A4)

      (ii) havainnoidakseen johdon luomien laskentamenettelyjen suorittamista; (viittaus: kappale A5)

      (iii) suorittaakseen vaihto-omaisuuden yksityiskohtaista tarkastusta; ja (viittaus: kappale A6)

      (iv) tehdäkseen tarkistuslaskentoja; ja (viittaus: kappaleet A7–A8)

   (b) kohdistamalla tilintarkastustoimenpiteitä yhteisön lopulliseen vaihto-omaisuusluetteloon todetakseen, vastaako se tarkasti inventoinnin todellisia tuloksia.

5. Jos fyysinen inventointi tehdään muulloin kuin tilinpäätöspäivänä, tilintarkastajan on kappaleessa 4 edellytettävien toimenpiteiden lisäksi suoritettava tilintarkastustoimenpiteitä hankkiakseen tilintarkastusevidenssiä siitä, onko inventointipäivän ja tilinpäätöspäivän välillä tapahtuneet vaihto-omaisuuden muutokset kirjattu asianmukaisesti. (Viittaus: kappaleet A9–A11)

6. Jos tilintarkastaja ei ennalta arvaamattomien olosuhteiden vuoksi pysty olemaan läsnä fyysisessä inventoinnissa, hänen on tehtävä jonakin muuna ajankohtana joitakin fyysisiä laskentoja tai havainnoitava tällaisen laskennan suorittamista sekä kohdistettava tilintarkastustoimenpiteitä inventointipäivän ja tilinpäätöspäivän välillä toteutuneisiin liiketapahtumiin.

7. Jos tilintarkastajan ei ole käytännössä mahdollista olla läsnä fyysisessä inventoinnissa, hänen on suoritettava vaihtoehtoisia tilintarkastustoimenpiteitä hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä vaihto-omai-

[1] ISA 330 *Tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi*

[2] ISA 500 *Tilintarkastusevidenssi*

suuden olemassaolosta ja tilasta. Ellei tämä ole mahdollista, tilintarkastajan on mukautettava tilintarkastuskertomukseen sisältyvää lausuntoaan ISA 705:n (uudistettu)[3] mukaisesti. (Viittaus: kappaleet A12–A14)

8. Jos kolmannen osapuolen hallinnassa ja määräysvallassa oleva vaihto-omaisuus on tilinpäätöksen kannalta olennainen, tilintarkastajan on hankittava tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä kyseisen vaihto-omaisuuden olemassaolosta ja tilasta tekemällä jommankumman tai molemmat seuraavista:

   (a) pyydettävä kolmannelta osapuolelta vahvistus yhteisön lukuun sen hallussa olevan vaihto-omaisuuden määristä ja tilasta; (viittaus: kappale A15)

   (b) suoritettava yksityiskohtaista tarkastusta tai muita kyseisissä olosuhteissa tarkoitukseen soveltuvia tilintarkastustoimenpiteitä. (Viittaus: kappale A16)

Oikeudenkäynnit ja vaateet

9. Tunnistaakseen yhteisöä koskevat oikeudenkäynnit ja vaateet, joista voi aiheutua olennaisen virheellisyyden riski, tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava tilintarkastustoimenpiteitä, kuten: (viittaus: kappaleet A17–A19)

   (a) osoitettava tiedusteluja johdolle ja soveltuvissa tapauksissa muille yhteisössä toimiville, kuten yhteisön lakimiehelle;

   (b) käytävä läpi hallintoelinten kokouspöytäkirjoja sekä yhteisön ja sen käyttämän ulkopuolisen lakimiehen välistä kirjeenvaihtoa; ja

   (c) käytävä läpi oikeudellisten kulujen tilejä. (Viittaus: kappale A20)

10. Jos tunnistettuihin oikeudenkäynteihin tai vaateisiin tilintarkastajan arvion mukaan liittyy olennaisen virheellisyyden riski tai kun suoritetut tilintarkastustoimenpiteet antavat viitteitä muiden olennaisten oikeudenkäyntien tai vaateiden mahdollisesta olemassaolosta, tilintarkastajan on muiden ISA-standardien edellyttämien toimenpiteiden lisäksi pyrittävä kommunikoimaan suoraan yhteisön käyttämän ulkopuolisen lakimiehen kanssa. Tilintarkastajan on tehtävä tämä käyttäen tiedustelukirjettä, joka on johdon laatima ja tilintarkastajan lähettämä ja jossa yhteisön käyttämää ulkopuolista lakimiestä pyydetään kommunikoimaan suoraan tilintarkastajan kanssa. Jos säädös, määräys tai asiaankuuluva juridinen ammatillinen järjestö kieltää yhteisön käyttämää ulkopuolista lakimiestä kommunikoimasta suoraan tilintarkastajan kanssa, tilintarkastajan on suoritettava vaihtoehtoisia tilintarkastustoimenpiteitä. (Viittaus: kappaleet A21–A25)

11. Jos:

   (a) johto ei anna tilintarkastajalle lupaa kommunikoida yhteisön käyttämän ulkopuolisen lakimiehen kanssa tai tavata tätä tai jos yhteisön käyttämä ulkopuolinen lakimies kieltäytyy vastaamasta tiedustelukirjeeseen asianmukaisesti tai hänen on kiellettyä vastata siihen; ja

   (b) tilintarkastaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä vaihtoehtoisia tilintarkastustoimenpiteitä suorittamalla,

   hänen on mukautettava tilintarkastuskertomukseen sisältyvä lausuntonsa ISA 705:n (uudistettu) mukaisesti.

Kirjalliset vahvistusilmoitukset

12. Tilintarkastajan on pyydettävä johdolta ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimiltä kirjalliset vahvistusilmoitukset siitä, 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.

Segmentti-informaatio

13. Tilintarkastajan on hankittava tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, joka koskee segmentti-informaation esittämistapaa ja esittämistä sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti: (viittaus: kappale A26)

[3] ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan kertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen*

(a) muodostamalla käsitys menetelmistä, joita johto on käyttänyt segmentti-informaatiota määritellessään; ja (viittaus: kappale A27)

(i) arvioimalla, onko todennäköistä, että nämä menetelmät johtavat sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisten tietojen esittämiseen; ja

(ii) soveltuvissa tapauksissa tarkastamalla näiden menetelmien käyttöä; ja

(b) suorittamalla analyyttisia toimenpiteitä tai muita kyseisissä olosuhteissa tarkoitukseen soveltuvia tilintarkastustoimenpiteitä.

***

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Vaihto-omaisuus

Läsnäolo fyysisessä inventoinnissa (viittaus: kappale 4(a))

A1. Yleensä johto luo menettelytavat, joiden mukaisesti vaihto-omaisuus inventoidaan fyysisesti vähintään kerran vuodessa tilinpäätöksen laatimista varten ja soveltuvissa tapauksissa yhteisön varastokirjanpitojärjestelmän luotettavuuden varmistamiseksi.

A2. Läsnäoloon fyysisessä inventoinnissa kuuluu:

- vaihto-omaisuuden yksityiskohtaista tarkastusta sen olemassaolon varmistamiseksi ja tilan arvioimiseksi sekä tarkistuslaskentojen tekeminen;
- havainnointia, joka koskee johdon ohjeiden noudattamista sekä fyysisen inventoinnin tulosten kirjaamis- ja valvontatoimenpiteiden suorittamista; sekä
- tilintarkastusevidenssin hankkimista johdon luomien laskentamenettelyjen luotettavuudesta.

Näitä toimenpiteitä voidaan käyttää kontrollien testauksena tai aineistotarkastustoimenpiteinä riippuen tilintarkastajan riskiarvioinnista ja suunnitellusta lähestymistavasta sekä suoritettavista yksittäisistä toimenpiteistä.

A3. Suunniteltaessa läsnäoloa fyysisessä inventoinnissa (tai suunniteltaessa ja suoritettaessa tämän standardin kappaleiden 4–8 mukaisia toimenpiteitä) relevantteja seikkoja ovat esimerkiksi:

- vaihto-omaisuuteen liittyvän olennaisen virheellisyyden riskit.
- vaihto-omaisuutta koskevan sisäisen valvonnan luonne.
- onko odotettavissa, että fyysistä inventointia varten luodaan asianmukaiset menettelytavat ja annetaan asianmukaiset ohjeet.
- fyysisen inventoinnin ajankohta.
- onko yhteisöllä varastokirjanpitojärjestelmä.
- vaihto-omaisuuden sijaintipaikat, mukaan lukien eri paikoissa sijaitsevan vaihto-omaisuuden olennaisuus ja olennaisen virheellisyyden riskit, kun päätetään, missä paikoissa on asianmukaista olla läsnä.
- se, tarvitaanko tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan apua; ISA 620:ssa[4] käsitellään erityisasiantuntijan käyttämistä tilintarkastajan apuna hankittaessa tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

[4] ISA 620 *Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn hyödyntäminen*

Johdon antamien ohjeiden ja sen luomien menettelytapojen arvioiminen (viittaus: kappale 4(a)(i))

A4. Arvioitaessa ohjeita, joita johto on antanut, ja menettelytapoja, jotka se on luonut fyysisen inventoinnin kirjaamista ja valvontaa varten, relevanttia on esimerkiksi, koskevatko ne:

- asianmukaisten kontrollien suorittamista, esimerkiksi käytettyjen inventointialustojen kokoamista, käyttämättömien inventointialustojen seuraamista sekä laskenta- ja tarkistuslaskentamenettelyjä.
- keskeneräisten tuotteiden valmistusasteen, hitaasti kiertävien, epäkuranttien tai vahingoittuneiden erien sekä kolmannen osapuolen omistuksessa olevan vaihto-omaisuuden, esimerkiksi kaupintavaraston, oikeaa tunnistamista.
- menettelytapoja, joita soveltuvissa tapauksissa käytetään fyysisten määrien arvioimiseen, kuten hiilikasan fyysisen määrän arvioimiseen mahdollisesti tarvittavia menettelyjä.
- valvontaa, joka koskee vaihto-omaisuuden siirtoja varastointialueelta toiselle sekä vaihto-omaisuuden toimituksia ja vastaanottoa ennen katkoajankohtaa ja sen jälkeen.

Johdon luomien laskentamenettelyjen suorittamisen havainnointi (viittaus: kappale 4(a)(ii))

A5. Johdon luomien laskentamenettelyjen, esimerkiksi ennen laskentaa, laskennan aikana ja sen jälkeen tapahtuvia vaihto-omaisuuden muutoksia koskevaan valvontaan liittyvien menettelyjen, toteuttamisen havainnoiminen auttaa tilintarkastajaa hankkimaan tilintarkastusevidenssiä siitä, että johdon antamat ohjeet ja sen luomat laskentamenettelyt ovat asianmukaisesti suunniteltuja ja käyttöönotettuja. Lisäksi tilintarkastaja voi hankkia jäljennökset katkoa koskevista tiedoista, esimerkiksi yksityiskohtaiset tiedot vaihto-omaisuuden siirroista, jotta näistä olisi apua kohdistettaessa myöhemmin tilintarkastustoimenpiteitä tällaisten muutosten kirjanpitokäsittelyyn.

Vaihto-omaisuuden yksityiskohtainen tarkastus (viittaus: kappale 4(a)(iii))

A6. Siitä, että tilintarkastaja fyysisessä inventoinnissa läsnä ollessaan tarkastaa vaihto-omaisuutta yksityiskohtaisesti, on hänelle apua vaihto-omaisuuden olemassaolon (vaikkei välttämättä sen omistuksen) varmistamisessa sekä esimerkiksi epäkurantin, vahingoittuneen tai vanhentuneen vaihto-omaisuuden tunnistamisessa.

Tarkistuslaskentojen tekeminen (viittaus: kappale 4(a)(iv))

A7. Tarkistuslaskentojen tekeminen esimerkiksi selvittämällä, sisältyvätkö johdon teettämän inventoinnin tuloksena syntyneestä inventaariluettelosta valitut yksiköt myös fyysiseen vaihto-omaisuuteen ja sisältyvätkö fyysisestä vaihto-omaisuudesta valitut yksiköt myös johdon inventaariluetteloon, tuottaa tilintarkastusevidenssiä kyseisten luettelojen täydellisyydestä ja oikeellisuudesta.

A8. Sen lisäksi, että tilintarkastaja dokumentoi suorittamansa tarkistuslaskennat, jäljennöksen hankkiminen johdon valmiista inventaariluettelosta auttaa tilintarkastajaa myöhempiä tilintarkastustoimenpiteitä suorittaessaan selvittämään, vastaako yhteisön kirjaama lopullinen vaihto-omaisuus täsmälleen fyysisen inventoinnin todellisia tuloksia.

Muulloin kuin tilinpäätöspäivänä tapahtuva fyysinen inventointi (viittaus: kappale 5)

A9. Fyysinen inventointi voi käytännön syistä tapahtua muuna ajankohtana tai muina ajankohtina kuin tilinpäätöspäivänä. Tämä voidaan tehdä riippumatta siitä, selvittääkö johto vaihto-omaisuuden määrät vuotuisen fyysisen inventoinnin avulla vai onko käytössä varastokirjanpitojärjestelmä. Kummassakin tapauksessa se, kuinka tehokkaasti vaihto-omaisuuden muutoksia koskevat kontrollit on suunniteltu, otettu käyttöön ja ylläpidetty, ratkaisee, soveltuuko muuna ajankohtana tai muina ajankohtina kuin tilinpäätöspäivänä suoritettava fyysinen inventointi tilintarkastuksen tarkoituksiin. ISA 330 sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta tilikauden aikana suoritettavista aineistotarkastustoimenpiteistä.[5]

A10. Silloin kun yhteisössä pidetään varastokirjanpitoa, johto voi suorittaa fyysisiä inventointeja tai muuta tarkastusta varmistuakseen varastokirjanpitoon sisältyvien vaihto-omaisuuden määrätietojen luotettavuudesta. Joissakin tapauksissa johto tai ti-

[5] ISA 330, kappaleet 22–23

lintarkastaja saattaa todeta eroja varastokirjanpidon ja todellisten fyysisten vaihto-omaisuusmäärien välillä; tämä voi viitata siihen, etteivät vaihto-omaisuuden muutoksia koskevat kontrollit toimi tehokkaasti.

A11. Suunniteltaessa tilintarkastustoimenpiteitä tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi siitä, onko inventointiajankohdan tai -ajankohtien ja lopullisen vaihto-omaisuusluettelon ajankohdan välillä tapahtuneet vaihto-omaisuusmäärien muutokset kirjattu asianmukaisesti, huomioon otettavia relevantteja seikkoja ovat esimerkiksi:

- se, onko varastokirjanpitoon tehty asianmukaiset oikaisut.
- yhteisön varastokirjanpidon luotettavuus.
- syyt merkittäviin eroihin fyysisen inventoinnin aikana saadun tiedon ja varastokirjanpidon välillä.

Läsnäolo fyysisessä inventoinnissa ei ole käytännössä mahdollista (viittaus: kappale 7)

A12. Joissakin tapauksissa tilintarkastajan ei ehkä ole käytännössä mahdollista olla läsnä fyysisessä inventoinnissa. Tämä voi johtua sellaisista tekijöistä kuin vaihto-omaisuuden luonteesta ja sijainnista, esimerkiksi kun vaihto-omaisuus on paikassa, jossa tilintarkastajan turvallisuus voisi vaarantua. Tilintarkastajalle koituva yleinen epämukavuus ei kuitenkaan ole riittävä peruste tilintarkastajan päätökselle, ettei läsnäolo ole käytännössä mahdollista. Kuten ISA 200:ssa[6] selitetään, myöskään toimenpiteen hankaluus, siihen tarvittava aika tai syntyvät kustannukset eivät itsessään ole tilintarkastajalle pätevä peruste jättää suorittamatta tilintarkastustoimenpide, jolle ei ole vaihtoehtoa, tai tyytyä vähempään kuin vakuuttavaan tilintarkastusevidenssiin.

A13. 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.

A14. Joissakin muissa tapauksissa ei ehkä kuitenkaan ole mahdollista hankkia tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä vaihto-omaisuuden olemassaolosta ja tilasta vaihtoehtoisia tilintarkastustoimenpiteitä suorittamalla. Näissä tapauksissa tilintarkastajan täytyy ISA 705:n (uudistettu) edellyttämällä tavalla mukauttaa tilintarkastuskertomukseen sisältyvä lausuntonsa tilintarkastuksen laajuutta koskevan rajoituksen vuoksi.[7]

Kolmannen osapuolen hallinnassa ja määräysvallassa oleva vaihto-omaisuus

Vahvistus (viittaus: kappale 8(a))

A15. ISA 505[8] sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta ulkopuolisten vahvistusten hankkimista koskevista toimenpiteistä.

Muut tilintarkastustoimenpiteet (viittaus: kappale 8(b))

A16. Olosuhteista riippuen, esimerkiksi jos saadaan tietoa, joka antaa syytä epäillä kolmannen osapuolen rehellisyyttä ja objektiivisuutta, tilintarkastaja voi katsoa asianmukaiseksi suorittaa kolmannelta osapuolelta pyydettävän vahvistuksen sijaan tai lisäksi muita tilintarkastustoimenpiteitä. Esimerkkejä muista toimenpiteistä ovat, että:

- ollaan läsnä kolmannen osapuolen suorittamassa vaihto-omaisuuden fyysisessä inventoinnissa tai järjestetään toinen tilintarkastaja olemaan siellä läsnä, jos tämä on käytännössä mahdollista.
- hankitaan toisen tilintarkastajan tai kyseistä palvelua tarkastavan tilintarkastajan raportti, joka koskee kolmannen osapuolen sisäisen valvonnan riittävyyttä, sen varmistamiseksi, että vaihto-omaisuus on asianmukaisesti inventoitu ja riittävästi suojattu.

---

6 ISA 200 *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti*, kappale A53

7 ISA 705 (uudistettu), kappale 13

8 ISA 505 *Ulkopuoliset vahvistukset*

- tarkastetaan kolmansien osapuolten hallussa olevaa vaihto-omaisuutta koskevaa dokumentaatiota, esimerkiksi vastaanottoilmoituksia.
- pyydetään vahvistuksia muilta osapuolilta silloin, kun vaihto-omaisuus on annettu vakuudeksi.

Oikeudenkäynnit ja vaateet

Oikeudenkäyntien ja vaateiden huomioon ottamisen täydellisyys (viittaus: kappale 9)

A17. Yhteisöä koskevilla oikeudenkäynneillä ja vaateilla voi olla olennainen vaikutus tilinpäätökseen, minkä vuoksi niistä voidaan edellyttää annettavan tietoja tai ne voidaan edellyttää sisällytettävän tilinpäätökseen.

A18. Kappaleessa 9 mainittujen toimenpiteiden lisäksi muita relevantteja toimenpiteitä ovat esimerkiksi, että tilintarkastaja käyttää apunaan yhteisöä ja sen toimintaympäristöä koskevaa käsitystä muodostettaessa suoritettujen riskienarviointitoimenpiteiden avulla hankittua tietoa saadakseen tiedon yhteisöä koskevista oikeudenkäynneistä ja vaateista.

A19. Tilintarkastusevidenssistä, joka on hankittu olennaisen virheellisyyden riskiä mahdollisesti aiheuttavien oikeudenkäyntien ja vaateiden tunnistamiseksi, voidaan saada tilintarkastusevidenssiä myös muista oikeudenkäyntejä ja vaateita koskevista relevanteista seikoista, kuten arvon määrittämisestä tai arvostuksesta. ISA 540 (uudistettu)[9] sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta, jotka ovat relevantteja sen kannalta, kuinka tilintarkastaja ottaa huomioon oikeudenkäynnit ja vaateet, jotka edellyttävät kirjanpidollisten arvioiden tekemistä tai niitä koskevien tietojen esittämistä tilinpäätöksessä.

Oikeudellisten kulujen tilien läpikäynti (viittaus: kappale 9(c))

A20. Olosuhteista riippuen tilintarkastaja voi katsoa asianmukaiseksi tutkia asiaa koskevia lähdeasiakirjoja, kuten oikeudellisia kuluja koskevia laskuja, osana oikeudellisten kulujen tilien läpikäyntiä.

Kommunikointi yhteisön käyttämän ulkopuolisen lakimiehen kanssa (viittaus: kappaleet 10–11)

A21. Suora kommunikointi yhteisön käyttämän ulkopuolisen lakimiehen kanssa auttaa tilintarkastajaa tämän hankkiessa tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä siitä, ovatko mahdollisesti olennaiset oikeudenkäynnit ja vaateet tiedossa ja ovatko johdon arviot niiden taloudellisista vaikutuksista, kustannukset mukaan lukien, kohtuullisia.

A22. Joissakin tapauksissa tilintarkastaja voi pyrkiä suoraan kommunikointiin yhteisön käyttämän ulkopuolisen lakimiehen kanssa lähettämällä tälle yleisen tiedustelukirjeen. Tätä tarkoitusta varten yleisessä tiedustelukirjeessä pyydetään yhteisön käyttämää ulkopuolista lakimiestä ilmoittamaan tilintarkastajalle tiedossaan olevat oikeudenkäynnit ja vaateet sekä esittämään arvion niiden lopputuloksista ja taloudellisista vaikutuksista, kustannukset mukaan lukien.

A23. Jos pidetään epätodennäköisenä, että yhteisön käyttämä ulkopuolinen lakimies vastaisi yleiseen tiedustelukirjeeseen asianmukaisesti, esimerkiksi jos ammatillinen järjestö, johon ulkopuolinen lakimies kuuluu, kieltää tällaiseen kirjeeseen vastaamisen, tilintarkastaja voi pyrkiä suoraan kommunikointiin lähettämällä erityisen tiedustelukirjeen. Tätä tarkoitusta varten erityinen tiedustelukirje sisältää:

(a) luettelon oikeudenkäynneistä ja vaateista;

(b) johdon arvion kunkin yksilöidyn oikeudenkäynnin ja vaateen lopputuloksesta ja taloudellisista vaikutuksista, kustannukset mukaan lukien, kun tällainen arvio on käytettävissä; ja

(c) pyynnön, että yhteisön käyttämä ulkopuolinen lakimies vahvistaa johdon tekemien arvioiden kohtuullisuuden ja antaa tilintarkastajalle lisätietoja, jos hän katsoo luettelon olevan epätäydellinen tai virheellinen.

A24. Tietyissä olosuhteissa tilintarkastaja saattaa myös katsoa tarpeelliseksi tavata yhteisön käyttämän ulkopuolisen lakimiehen keskustellakseen oikeudenkäyntien tai vaateiden todennäköisestä lopputuloksesta. Näin voi olla esimerkiksi silloin, kun:

- tilintarkastaja toteaa, että kyseessä on merkittävä riski.

[9] ISA 540 (uudistettu) *Kirjanpidollisten arvioiden ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tarkastaminen*

- asia on monimutkainen.
- johdon ja yhteisön käyttämän ulkopuolisen lakimiehen välillä on erimielisyyttä.

Yleensä tällaisiin tapaamisiin tarvitaan johdon suostumus ja johdon edustaja on niissä läsnä.

A25. ISA 700:n (uudistettu)[10] mukaan tilintarkastaja saa päivätä tilintarkastuskertomuksen aikaisintaan sille päivälle, jona hän on hankkinut tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä tilinpäätöstä koskevan lausuntonsa tueksi. Tilintarkastusevidenssiä oikeudenkäyntien ja vaateiden tilasta tilintarkastuskertomuksen antamispäivään saakka voidaan hankkia tekemällä tiedusteluja relevanttien asioiden käsittelystä vastaavalle johdolle, mukaan lukien yhteisön oma lakimies. Joissakin tapauksissa tilintarkastajan voi olla tarpeellista hankkia päivitetyt tiedot yhteisön käyttämältä ulkopuoliselta lakimieheltä.

Segmentti-informaatio (viittaus: kappale 13)

A26. Sovellettavasta tilinpäätösnormistosta riippuen yhteisö voi olla velvollinen esittämään tilinpäätöksessä segmentti-informaatiota tai tämä voi olla sallittua. Segmentti-informaation esittämistapaan ja esittämiseen liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet määräytyvät suhteessa tilinpäätökseen kokonaisuutena. Näin ollen tilintarkastajaa ei vaadita suorittamaan tilintarkastustoimenpiteitä, jotka olisivat tarpeellisia lausunnon antamiseksi yksinomaan segmentti-informaatiosta.

Käsityksen muodostaminen johdon käyttämistä menetelmistä (viittaus: kappale 13(a))

A27. Muodostettaessa käsitystä menetelmistä, joita johto on käyttänyt segmentti-informaation määrittämiseen, ja siitä, johtavatko tällaiset menetelmät sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisten tietojen esittämiseen, esimerkiksi seuraavat seikat voivat olosuhteista riippuen olla relevantteja:

- segmenttien väliset myynnit, siirrot ja veloitukset sekä segmenttien välisten erien eliminoiminen.
- vertailut budjetteihin ja muihin ennakoituihin tuloksiin, esimerkiksi liikevoittoprosentteihin.
- varojen ja kustannusten jakautuminen segmenttien kesken.
- johdonmukaisuus aiempiin tilikausiin nähden ja mahdollisia epäjohdonmukaisuuksia koskevien tietojen riittävyys.

[10] ISA 700 (uudistettu) *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen,* kappale 49

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 505

ULKOPUOLISET VAHVISTUKSET

(Sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1
Ulkopuolisia vahvistuksia koskevat toimenpiteet tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi	2–3
Voimaantulo	4
Tavoite	5
Määritelmät	6
Vaatimukset	
Ulkopuolisia vahvistuksia koskevat toimenpiteet	7
Johto ei salli tilintarkastajan lähettää vahvistuspyyntöä	8–9
Ulkopuolisia vahvistuksia koskevien toimenpiteiden tulokset	10–14
Negatiiviset vahvistukset	15
Hankitun evidenssin arvioiminen	16
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Ulkopuolisia vahvistuksia koskevat toimenpiteet	A1–A7
Johto ei salli tilintarkastajan lähettää vahvistuspyyntöä	A8–A10
Ulkopuolisia vahvistuksia koskevien toimenpiteiden tulokset	A11–A22
Negatiiviset vahvistukset	A23
Hankitun evidenssin arvioiminen	A24–A25

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 505 *Ulkopuoliset vahvistukset* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään ulkopuolisia vahvistuksia koskevien toimenpiteiden käyttöä tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi ISA 330:n[1] ja ISA 500:n[2] vaatimusten mukaisesti. Standardissa ei käsitellä oikeudenkäyntejä ja vaateita koskevia tiedusteluja, joita käsitellään ISA 501:ssä.[3]

Ulkopuolisia vahvistuksia koskevat toimenpiteet tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi

2. ISA 500:n mukaan tilintarkastusevidenssin luotettavuuteen vaikuttavat sen lähde ja luonne, ja luotettavuus riippuu evidenssin hankkimishetkellä vallitsevista yksittäisistä olosuhteista.[4] Kyseinen standardi sisältää myös seuraavat tilintarkastusevidenssiä koskevat yleistykset:[5]

   - Tilintarkastusevidenssi on luotettavampaa, kun se hankitaan yhteisön ulkopuolisista riippumattomista lähteistä.
   - Tilintarkastajan itsensä hankkima tilintarkastusevidenssi on luotettavampaa kuin epäsuorasti tai päättelemällä hankittu tilintarkastusevidenssi.
   - Tilintarkastusevidenssi on luotettavampaa, kun se on dokumentoidussa muodossa, olipa se sitten paperilla, sähköisenä tai muulla tietovälineellä.

   Tilintarkastuksen olosuhteista riippuen tilintarkastajan suoraan vahvistuksen antavilta osapuolilta saamien ulkopuolisten vahvistusten muodossa oleva tilintarkastusevidenssi saattaa siis olla luotettavampaa kuin yhteisössä sisäisesti tuotettu evidenssi. Tämän standardin tarkoituksena on auttaa tilintarkastajaa hänen suunnitellessaan ja toteuttaessaan ulkopuolisia vahvistuksia koskevia toimenpiteitä relevantin ja luotettavan tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi.

3. Ulkopuolisten vahvistusten tärkeys tilintarkastusevidenssinä tunnustetaan myös muissa ISA-standardeissa, esimerkiksi:

   - ISA 330:ssä käsitellään tilintarkastajan velvollisuutta suunnitella ja toteuttaa kokonaisnäkemykseen perustuvia toimenpiteitä vastatakseen olennaisen virheellisyyden riskeihin tilinpäätöstasolla sekä suunnitella ja suorittaa muita tilintarkastustoimenpiteitä, jotka ovat luonteeltaan, ajoitukseltaan ja laajuudeltaan sellaisia, että ne perustuvat ja niillä vastataan arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin kannanottotasolla.[6] Lisäksi ISA 330 edellyttää, että arvioiduista olennaisen virheellisyyden riskeistä riippumatta tilintarkastaja suunnittelee ja suorittaa aineistotarkastustoimenpiteitä, jotka kohdistuvat jokaiseen olennaiseen liiketapahtumien lajiin, tilin saldoon ja tilinpäätöksessä esitettävään tietoon. Tilintarkastajan täytyy myös harkita, pitäisikö aineistotarkastustoimenpiteisiin sisällyttää ulkopuolisia vahvistuksia koskevia toimenpiteitä.[7]
   - ISA 330:n mukaan tilintarkastajan on hankittava sitä vakuuttavampaa tilintarkastusevidenssiä, mitä suuremmaksi hän on arvioinut riskin.[8] Tätä varten tilintarkastaja voi lisätä evidenssin määrää tai hankkia relevantimpaa tai luotettavampaa evidenssiä tai tehdä nämä molemmat. Tilintarkastaja voi esimerkiksi painottaa enemmän evidenssin hankkimista suoraan kolmansilta osapuolilta tai vahvistavan evidenssin hankkimista useammasta riippumattomasta lähteestä. ISA 330:ssä myös todetaan, että ulkopuolisia vahvistuksia koskevat toimenpiteet voivat auttaa tilintarkastajaa hank-

1 ISA 330 *Tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi*

2 ISA 500 *Tilintarkastusevidenssi*

3 ISA 501 *Tilintarkastusevidenssi – erityisesti huomioon otettavia seikkoja tiettyjä eriä tarkastettaessa*

4 ISA 500, kappale A9

5 ISA 500, kappale A35

6 ISA 330, kappaleet 5–6

7 ISA 330, kappaleet 18–19

8 ISA 330, kappale 7(b)

kimaan sellaisella korkealla luotettavuustasolla olevaa tilintarkastusevidenssiä, jota hän tarvitsee merkittäviin väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi.[9]

- ISA 240:ssä todetaan, että tilintarkastaja voi suunnitella vahvistuspyyntöjä hankkiakseen lisää vahvistavaa tietoa arvioituihin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi kannanottotasolla.[10]
- ISA 500:ssa todetaan, että yhteisöstä riippumattomasta lähteestä saatu vahvistava tieto, kuten ulkopuoliset vahvistukset, voi lisätä varmuutta, jonka tilintarkastaja saa kirjanpitoaineistoon sisältyvästä evidenssistä tai johdon vahvistusilmoituksista.[11]

Voimaantulo

4. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

Tavoite

5. Ulkopuolisia vahvistuksia koskevia toimenpiteitä käyttäessään tilintarkastajan tavoitteena on suunnitella ja suorittaa niitä relevantin ja luotettavan tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi.

Määritelmät

6. Seuraavia termejä käytetään ISA-standardeissa seuraavassa merkityksessä:

   (a) Ulkopuolinen vahvistus – Tilintarkastusevidenssi, jonka tilintarkastaja saa kolmannelta osapuolelta (vahvistuksen antava osapuoli) suorana kirjallisena vastauksena paperilla, sähköisenä tai muulla tietovälineellä.

   (b) Positiivista vahvistusta koskeva pyyntö – Pyyntö siitä, että vahvistuksen antava osapuoli vastaa suoraan tilintarkastajalle ja ilmoittaa, onko se pyyntöön sisältyvistä tiedoista samaa vai eri mieltä, tai antaa pyydetyt tiedot.

   (c) Negatiivista vahvistusta koskeva pyyntö – Pyyntö siitä, että vahvistuksen antava osapuoli vastaa suoraan tilintarkastajalle vain, jos se on pyyntöön sisältyvistä tiedoista eri mieltä.

   (d) Vastauksen saamatta jääminen – Vahvistuksen antava osapuoli ei vastaa positiivista vahvistusta koskevaan pyyntöön tai vastaa siihen puutteellisesti, tai vahvistuspyyntö palautuu, koska sitä ei ole voitu toimittaa vastaanottajalle.

   (e) Poikkeama – Vastaus, joka osoittaa vahvistettavaksi pyydetyn tai yhteisön aineistoon sisältyvän tiedon eroavan vahvistuksen antavalta osapuolelta saadusta tiedosta.

Vaatimukset

Ulkopuolisia vahvistuksia koskevat toimenpiteet

7. Ulkopuolisia vahvistuksia koskevia toimenpiteitä käyttäessään tilintarkastajan on pidettävä ulkopuolisia vahvistuksia koskevat pyynnöt määräysvallassaan, mihin kuuluu:

   (a) päättäminen siitä, mitä tietoa vahvistetaan tai pyydetään; (viittaus: kappale A1)

   (b) asianmukaisen vahvistuksen antavan osapuolen valitseminen; (viittaus: kappale A2)

   (c) vahvistuspyyntöjen suunnittelu, johon kuuluu määrääminen siitä, että pyynnöt osoitetaan oikeille vastaanottajille ja niihin sisältyy palautustieto, jonka mukaan vastaukset lähetetään suoraan tilintarkastajalle; ja (viittaus: kappaleet A3–A6)

   (d) pyyntöjen, tarvittaessa muistutukset mukaan lukien, lähettäminen vahvistuksen antavalle osapuolelle. (Viittaus: kappale A7)

---

9 ISA 330, kappale A55

10 ISA 240, *Väärinkäytöksiin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa,* kappale A38

11 ISA 500, kappaleet A12–A13

Johto ei salli tilintarkastajan lähettää vahvistuspyyntöä

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

   (a) tiedusteltava syitä johdon kieltäytymiseen ja pyrittävä hankkimaan tilintarkastusevidenssiä näiden syiden pätevyydestä ja kohtuullisuudesta; (viittaus: kappale A8)

   (b) arvioitava, mitä vaikutuksia johdon kieltäytymisellä on tilintarkastajan arvioon relevanteista olennaisen virheellisyyden riskeistä, väärinkäytösriski mukaan lukien, sekä muiden tilintarkastustoimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen; ja (viittaus: kappale A9)

   (c) suoritettava vaihtoehtoisia tilintarkastustoimenpiteitä relevantin ja luotettavan tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi. (Viittaus: kappale A10)

9. Jos tilintarkastajan mielestä on kohtuutonta, ettei johto salli hänen lähettää vahvistuspyyntöä, tai jos tilintarkastaja ei pysty hankkimaan relevanttia ja luotettavaa tilintarkastusevidenssiä vaihtoehtoisilla tilintarkastustoimenpiteillä, hänen on kommunikoitava hallintoelinten kanssa ISA 260:n (uudistettu) mukaisesti.[12] Tilintarkastajan on myös määritettävä tämän vaikutukset tilintarkastukseen ja tilintarkastajan lausuntoon ISA 705:n (uudistettu) mukaisesti.[13]

Ulkopuolisia vahvistuksia koskevien toimenpiteiden tulokset

Vahvistuspyyntöihin saatujen vastausten luotettavuus

10. Jos tilintarkastaja tunnistaa tekijöitä, jotka antavat aihetta epäillä vahvistuspyyntöön saadun vastauksen luotettavuutta, hänen on hankittava lisää tilintarkastusevidenssiä näiden epäilyjen selvittämiseksi. (Viittaus: kappaleet A11–A16)

11. Jos tilintarkastaja toteaa, ettei vahvistuspyyntöön saatu vastaus ole luotettava, hänen on arvioitava tämän vaikutukset relevantteja olennaisen virheellisyyden riskejä koskevaan arvioon, väärinkäytösriski mukaan luettuna, sekä asiaa koskevien muiden tilintarkastustoimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen. (Viittaus: kappale A17)

Vastauksen saamatta jääminen

12. Silloin kun vahvistuspyyntöön ei saada vastausta, tilintarkastajan on aina suoritettava vaihtoehtoisia tilintarkastustoimenpiteitä hankkiakseen relevanttia ja luotettavaa tilintarkastusevidenssiä. (Viittaus: kappaleet A18–A19)

Kun positiivista vahvistusta koskevaan pyyntöön tarvitaan vastaus, jotta saataisiin tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä

13. Jos tilintarkastaja on todennut, että positiivista vahvistusta koskevaan pyyntöön tarvitaan vastaus, jotta saataisiin tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, vaihtoehtoiset tilintarkastustoimenpiteet eivät tuota tilintarkastajan tarvitsemaa tilintarkastusevidenssiä. Jos tilintarkastaja ei saa tällaista vahvistusta, hänen on määritettävä tämän vaikutukset tilinpäätökseen ja tilintarkastajan lausuntoon ISA 705:n (uudistettu) mukaisesti. (Viittaus: kappale A20)

Poikkeamat

14. Tilintarkastajan on tutkittava poikkeamat ratkaistakseen, antavatko ne viitteitä virheellisyyksistä. (Viittaus: kappaleet A21–A22)

Negatiiviset vahvistukset

15. Negatiiviset vahvistukset eivät tuota yhtä vakuuttavaa tilintarkastusevidenssiä kuin positiiviset vahvistukset. Näin ollen tilintarkastaja ei saa käyttää negatiivisia vahvistuksia koskevia pyyntöjä ainoana arvioituun olennaisen virheellisyyden riskiin kannanottotasolla vastaavana aineistotarkastustoimenpiteenä, paitsi milloin kaikki seuraavat seikat toteutuvat: (viittaus: kappale A23)

---

12 ISA 260 (uudistettu) *Kommunikointi hallintoelinten kanssa,* kappale 16

13 ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen*

(a) tilintarkastaja on arvioinut olennaisen virheellisyyden riskin pieneksi ja hankkinut tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä kyseisen kannanoton kannalta relevanttien kontrollien toiminnan tehokkuudesta;

(b) negatiivisia vahvistuksia koskevien toimenpiteiden kohteena oleva perusjoukko koostuu suuresta määrästä pieniä, homogeenisia tilien saldoja, liiketapahtumia tai olosuhteita;

(c) poikkeamien osuuden odotetaan olevan erittäin pieni; ja

(d) tilintarkastaja ei ole tietoinen olosuhteista tai tilanteista, joiden vuoksi negatiivisia vahvistuksia koskevien pyyntöjen vastaanottajat jättäisivät tällaiset pyynnöt huomioimatta.

Hankitun evidenssin arvioiminen

16. Tilintarkastajan on arvioitava, saadaanko ulkopuolisia vahvistuksia koskevien toimenpiteiden tuloksena relevanttia ja luotettavaa tilintarkastusevidenssiä vai tarvitaanko muuta tilintarkastusevidenssiä. (Viittaus: kappaleet A24–A25)

***

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Ulkopuolisia vahvistuksia koskevat toimenpiteet

Päättäminen siitä, mitä tietoa vahvistetaan tai pyydetään (viittaus: kappale 7(a))

A1. Ulkopuolisia vahvistuksia koskevia toimenpiteitä suoritetaan usein tilien saldojen tai niiden osien vahvistamiseksi tai niitä koskevien tietojen pyytämiseksi. Niitä voidaan käyttää myös vahvistuksen saamiseksi yhteisön ja muiden osapuolten välisten sopimusten tai liiketapahtumien ehdoista tai siitä, ettei tiettyjä ehtoja, kuten ”sivuvälipuheita”, ole.

Vahvistuksen antavan asianmukaisen osapuolen valitseminen (viittaus: kappale 7(b))

A2. Vahvistuspyyntöihin saatavat vastaukset tuottavat relevantimpaa ja luotettavampaa tilintarkastusevidenssiä silloin, kun vahvistuspyynnöt lähetetään sellaiselle vahvistuksen antavalle osapuolelle, joka tilintarkastajan käsityksen mukaan tuntee vahvistettavan tiedon. Esimerkiksi rahalaitoksen toimihenkilö, joka tuntee vahvistuksen kohteena olevat liiketapahtumat tai järjestelyt, voi olla kyseisessä rahoituslaitoksessa asianmukaisin henkilö, jolta pyydetään vahvistusta.

Vahvistuspyyntöjen suunnittelu (viittaus: kappale 7(c))

A3. Vahvistuspyynnön muoto voi suoraan vaikuttaa vastausprosenttiin sekä vastauksista saatavan tilintarkastusevidenssin luotettavuuteen ja luonteeseen.

A4. Vahvistuspyyntöjä suunniteltaessa huomioon otettavia seikkoja ovat:

- kannanotot, joita vahvistuspyyntö koskee.
- erityiset tunnistetut olennaisen virheellisyyden riskit, väärinkäytösriskit mukaan luettuina.
- vahvistuspyynnön asettelu ja esittämistapa.
- aikaisempi kokemus kyseisestä tilintarkastuksesta tai vastaavanlaisista toimeksiannoista.
- kommunikoinnissa käytettävä menetelmä (esimerkiksi paperi taikka sähköinen tai muu tietoväline).
- vahvistuksen antavien osapuolten saama lupa tai kannustus johdolta siihen, että nämä vastaavat tilintarkastajalle; vahvistuksen antavat osapuolet saattavat olla halukkaita vastaamaan vain sellaiseen vahvistuspyyntöön, jossa on mukana johdon antama lupa.
- aiotun vahvistuksen antavan osapuolen kyky vahvistaa tai antaa pyydetty tieto (esimerkiksi yksittäisen laskun summa tai koko saldo).

A5 Positiivista ulkopuolista vahvistusta koskevassa pyynnössä vahvistuksen antavaa osapuolta pyydetään vastaamaan tilintarkastajalle kaikissa tapauksissa joko ilmoittamalla, onko tämä annetusta tiedosta samaa mieltä, tai pyytämällä vahvistuksen antavaa osapuolta antamaan tietoja. Positiivista vahvistusta koskevaan pyyntöön saadun vastauksen odotetaan yleensä tuottavan luotettavaa tilintarkastusevidenssiä. On kuitenkin olemassa riski, että vahvistuksen antava osapuoli saattaa vastata vahvistuspyyntöön tarkistamatta, että tieto on oikea. Tilintarkastaja voi pienentää tätä riskiä käyttämällä sellaisia positiivista vahvistusta koskevia pyyntöjä, joissa rahamäärää (tai muuta tietoa) ei mainita vahvistuspyynnössä ja vahvistuksen antavaa osapuolta pyydetään täyttämään rahamäärää koskeva kohta tai antamaan muut tiedot. Toisaalta tällaisten ”blanko”-vahvistuspyyntöjen käyttäminen voi johtaa pienempään vastausprosenttiin, koska vahvistuksen antavilta osapuolilta vaaditaan lisätyötä.

A6. Sen toteamiseen, että pyynnöt on osoitettu oikein, kuuluu, että ennen pyyntöjen lähettämistä tarkistetaan joidenkin tai kaikkien vahvistuspyyntöjen osoitteiden oikeellisuus.

Vahvistuspyyntöjen seuranta (viittaus: kappale 7(d))

A7. Tilintarkastaja voi lähettää uuden vahvistuspyynnön silloin, kun aiempaan pyyntöön ei ole saatu vastausta kohtuullisessa ajassa. Tilintarkastaja voi esimerkiksi alkuperäisen osoitteen oikeellisuuden tarkistettuaan lähettää uuden pyynnön tai muistutuksen.

Johto ei salli tilintarkastajan lähettää vahvistuspyyntöä

Johdon kieltäytymisen kohtuullisuus (viittaus: kappale 8(a))

A8. Jos johto ei salli tilintarkastajan lähettää vahvistuspyyntöä, kyseessä on tilintarkastajan haluamaa tilintarkastusevidenssiä koskeva rajoitus. Tilintarkastajan täytyy tämän vuoksi tiedustella rajoituksen syitä. Tavanomaisesti esitettävä syy on aiotun vahvistuksen antavan osapuolen kanssa käynnissä oleva juridinen kiista tai neuvottelu, jonka ratkaisuun huonosti ajoitettu vahvistuspyyntö voi vaikuttaa. Tilintarkastajan täytyy pyrkiä hankkimaan tilintarkastusevidenssiä syiden pätevyydestä ja kohtuullisuudesta sen riskin vuoksi, että johto voi yrittää estää tilintarkastajaa saamasta väärinkäytöksen tai virheen mahdollisesti paljastavaa tilintarkastusevidenssiä.

Vaikutukset olennaisen virheellisyyden riskejä koskevaan arvioon (viittaus: kappale 8(b))

A9. Tilintarkastaja voi kappaleessa 8(b) tarkoitetun arvioinnin perusteella tulla siihen tulokseen, että olennaisen virheellisyyden riskejä koskevaa arviota kannanottotasolla olisi asianmukaista tarkistaa ja suunniteltuja tilintarkastustoimenpiteitä muuttaa ISA 315:n (uudistettu 2019) mukaisesti.[14] Esimerkiksi jos johdon pyyntö, ettei vahvistuksia hankita, on kohtuuton, tämä voi viitata väärinkäytöksen riskitekijään, joka edellyttää ISA 240:n mukaista arviointia.[15]

Vaihtoehtoiset tilintarkastustoimenpiteet (viittaus: kappale 8(c))

A10. Vaihtoehtoiset tilintarkastustoimenpiteet voivat olla samankaltaisia kuin tämän standardin kappaleissa A18–A19 tarkoitetut toimenpiteet, jotka ovat asianmukaisia silloin, kun pyyntöön ei ole saatu vastausta. Tällaisissa toimenpiteissä otettaisiin huomioon myös tämän standardin kappaleessa 8(b) tarkoitettu tilintarkastajan tekemä arviointi.

Ulkopuolisia vahvistuksia koskevien toimenpiteiden tulokset

Vahvistuspyyntöihin saatujen vastausten luotettavuus (viittaus: kappale 10)

A11. ISA 500:ssä todetaan, että silloinkin, kun tilintarkastusevidenssi saadaan yhteisön ulkopuolisista lähteistä, saattaa esiintyä olosuhteita, jotka vaikuttavat sen luotettavuuteen.[16] Kaikkiin vastauksiin liittyy jossakin määrin riskiä viestin sieppaamisesta tai muuttamisesta taikka väärinkäytöksestä. Tällaista riskiä esiintyy riippumatta siitä, saadaanko vastaus selväkielisessä kirjallisessa muodossa, sähköisenä vai muulla tietovälineellä. Vastauksen luotettavuutta koskeviin epäilyihin viittaavia seikkoja ovat esimerkiksi, että:

---

[14] ISA 315 (uudistettu 2019) *Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen,* kappale 37

[15] ISA 240, kappale 25

[16] ISA 500, kappale A35

- tilintarkastaja on saanut vastauksen epäsuorasti; tai
- näyttää siltä, ettei vastaus ole tullut alun perin tarkoitetulta vahvistuksen antavalta osapuolelta.

A12. Sähköisesti, esimerkiksi telefaksilla tai sähköpostilla, saatujen vastausten luotettavuuteen liittyy riskejä, koska vastaajan alkuperää ja valtuuksia voi olla vaikea todentaa, ja tehtyjä muutoksia voi olla vaikea havaita. Sellainen tilintarkastajan ja vastaajan käyttämä prosessi, joka luo tietosuojatun ympäristön sähköisesti saataville vastauksille, voi pienentää näitä riskejä. Jos tilintarkastaja katsoo tällaisen prosessin olevan tietosuojattu ja asianmukaisesti valvottu, vastausten luotettavuus lisääntyy. Sähköiseen vahvistusprosessiin voi kuulua erilaisia menetelmiä, joilla sähköisessä muodossa lähetettävän tiedon lähettäjän henkilöllisyys varmistetaan esimerkiksi salausta, sähköisiä allekirjoituksia ja verkkosivuston aitouden varmentamismenettelyjä käyttäen.

A13. Jos vahvistuksen antava osapuoli käyttää kolmatta osapuolta koordinoimaan vahvistuspyyntöjä ja vastaamaan niihin, tilintarkastaja voi suorittaa toimenpiteitä vastatakseen riskeihin siitä, että:

(a) vastaus ei välttämättä tule oikeasta lähteestä;

(b) vastaajalla ei välttämättä ole valtuuksia vastaamiseen; ja

(c) siirto ei välttämättä tapahdu luotettavasti.

A14. Tilintarkastajan täytyy ISA 500:n mukaan ratkaista, muuttaako tai lisääkö hän toimenpiteitä tilintarkastusevidenssinä käytettävän tiedon luotettavuutta koskevien epäilyjen selvittämiseksi.[17] Tilintarkastaja voi päättää varmistaa jonkin vahvistuspyyntöön saadun vastauksen lähteen ja sisällön ottamalla yhteyttä vahvistuksen antaneeseen osapuoleen. Esimerkiksi kun vahvistuksen antava osapuoli vastaa sähköpostilla, tilintarkastaja voi soittaa sille selvittääkseen, onko se todella lähettänyt vastauksen. Kun vastaus on palautunut tilintarkastajalle epäsuorasti (esimerkiksi koska vahvistuksen antava osapuoli on virheellisesti osoittanut sen yhteisölle eikä tilintarkastajalle), tilintarkastaja saattaa pyytää vahvistuksen antavaa osapuolta vastaamaan kirjallisesti suoraan tilintarkastajalle.

A15. Vahvistuspyyntöön saatu suullinen vastaus ei sinänsä vastaa ulkopuolisen vahvistuksen määritelmää, koska kyseessä ei ole suora kirjallinen vastaus tilintarkastajalle. Saadessaan vahvistuspyyntöön suullisen vastauksen tilintarkastaja voi kuitenkin olosuhteista riippuen pyytää vahvistuksen antavaa osapuolta vastaamaan kirjallisesti suoraan tilintarkastajalle. Jos tällaista vastausta ei saada, tilintarkastaja pyrkii kappaleen 12 mukaisesti hankkimaan muuta tilintarkastusevidenssiä suullisena saatuun vastaukseen sisältyvän tiedon tueksi.

A16. Vahvistuspyyntöön saatava vastaus voi sisältää sen käyttöä koskevia rajoittavia sanamuotoja. Tällaiset rajoitukset eivät välttämättä vähennä vastauksen luotettavuutta tilintarkastusevidenssinä.

Epäluotettavat vastaukset (viittaus: kappale 11)

A17. Silloin kun tilintarkastaja toteaa vastauksen olevan epäluotettava, hänen voi olla tarpeellista tarkistaa arviotaan olennaisen virheellisyyden riskeistä kannanottotasolla ja vastaavasti muuttaa suunniteltuja tilintarkastustoimenpiteitä ISA 315:n (uudistettu 2019) mukaisesti.[18] Epäluotettava vastaus voi esimerkiksi viitata väärinkäytöksen riskitekijään, joka edellyttää ISA 240:n mukaista arviointia.[19]

Vastaamatta jättämiset (viittaus: kappale 12)

A18. Esimerkkejä vaihtoehtoisista tilintarkastustoimenpiteistä, joita tilintarkastaja voi suorittaa, ovat:

- kun on kysymys myyntisaamissaldoista – tutkitaan tiettyjä myöhemmin saatuja maksuja, toimitusasiakirjoja ja myyntitapahtumia, jotka ovat toteutuneet lähellä tilikauden loppua.

[17] ISA 500, kappale 11

[18] ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 37

[19] ISA 240, kappale 25

- kun on kysymys ostovelkasaldoista – tutkitaan myöhemmin suoritettuja maksuja tai kolmansien osapuolten kanssa käytyä kirjeenvaihtoa sekä muita asiakirjoja, kuten vastaanottoilmoituksia.

A19. Kyseessä oleva tili ja kannanotto vaikuttavat vaihtoehtoisten tilintarkastustoimenpiteiden luonteeseen ja laajuuteen. Se, ettei vahvistuspyyntöön saada vastausta, voi viitata aiemmin tunnistamattomaan olennaisen virheellisyyden riskiin. Tällaisissa tilanteissa tilintarkastajan voi olla tarpeellista tarkistaa arviotaan olennaisen virheellisyyden riskistä kannanottotasolla ja muuttaa suunniteltuja tilintarkastustoimenpiteitä ISA 315:n (uudistettu 2019) mukaisesti.[20] Esimerkiksi vahvistuspyyntöihin saatujen vastausten odotettua pienempi tai suurempi määrä voi viitata aiemmin tunnistamattomaan väärinkäytöksen riskitekijään, joka edellyttää ISA 240:n mukaista arviointia.[21]

Kun positiivista vahvistusta koskevaan pyyntöön tarvitaan vastaus, jotta saataisiin tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä (viittaus: kappale 13)

A20. Tietyissä olosuhteissa tilintarkastaja saattaa tunnistaa kannanottotasolla sellaisen arvioidun olennaisen virheellisyyden riskin, että positiivista vahvistusta koskevaan pyyntöön tarvitaan vastaus, jotta saataisiin tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Tällaisia olosuhteita ovat esimerkiksi, kun:

- johdon kannanoton (tai kannanottojen) tueksi saatavissa olevaa tietoa on saatavissa vain yhteisön ulkopuolelta.
- tietyt väärinkäytöksen riskitekijät, kuten riski siitä, että johto sivuuttaa kontrolleja, tai riski vilpillisestä yhteistyöstä, johon voi olla osallisena henkilöstöä ja/tai johtoa, estää tilintarkastajaa luottamasta yhteisöstä saatuun evidenssiin.

Poikkeamat (viittaus: kappale 14)

A21 Vahvistuspyyntöihin saaduissa vastauksissa todetut poikkeamat saattavat viitata tilinpäätöksessä oleviin virheellisyyksiin tai mahdollisiin virheellisyyksiin. Silloin kun on todettu virheellisyys, tilintarkastajan täytyy ISA 240:n mukaan arvioida, antaako tällainen virheellisyys viitteitä väärinkäytöksestä.[22] Poikkeamista voidaan saada sellaista tietoa, jonka perusteella voidaan arvioida samankaltaisilta vahvistuksen antavilta osapuolilta tai samankaltaisista tileistä saatavien vastausten laatua. Poikkeamat voivat myös viitata puutteellisuuteen tai puutteellisuuksiin yhteisön taloudellista raportointia koskevassa sisäisessä valvonnassa.

A22. Kaikki poikkeamat eivät ole virheellisyyksiä. Tilintarkastaja voi esimerkiksi päätyä siihen, että vahvistuspyyntöihin saaduissa vastauksissa olevat erot aiheutuvat ulkopuolisten vahvistuksia koskevien toimenpiteiden ajoituksesta, kirjanpitoarvojen erilaisesta määrittämisestä tai kirjoitusvirheistä.

Negatiiviset vahvistukset (viittaus: kappale 15)

A23. Jos negatiivista vahvistusta koskevaan pyyntöön ei saada vastausta, tämä ei nimenomaisesti tarkoita, että aiottu vahvistuksen antava osapuoli olisi vastaanottanut vahvistuspyynnön tai varmistanut pyyntöön sisältyvän tiedon oikeellisuuden. Näin ollen se, että vahvistuksen antava osapuoli ei vastaa negatiivista vahvistusta koskevaan pyyntöön, antaa merkittävästi vähemmän vakuuttavaa tilintarkastusevidenssiä kuin positiivista vahvistusta koskevaan pyyntöön saatava vastaus. Voi olla todennäköisempää, että vahvistuksen antavat osapuolet vastaavat ilmaistakseen erimielisyytensä vahvistuspyyntöön nähden silloin, kun vahvistuspyyntöön sisältyvä tieto ei ole edullinen heille, ja vähemmän todennäköistä muulloin. Esimerkiksi talletustilien haltijat vastaavat todennäköisemmin, jos he katsovat tilinsä saldon olevan vahvistuspyynnössä todellista pienempi, mutta vastaaminen voi olla vähemmän todennäköistä, jos he katsovat saldon olevan liian suuri. Negatiivista vahvistusta koskevien pyyntöjen lähettäminen talletustilien haltijoille voi siis olla hyödyllinen toimenpide arvioitaessa, voisivatko saldot olla todellista pienempiä, mutta se ei todennäköisesti ole tehokas, jos tilintarkastaja yrittää saada evidenssiä siitä, ovatko saldot todellista suurempia.

---

20 ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 37

21 ISA 240, kappale 25

22 ISA 240, kappale 36

Hankitun evidenssin arvioiminen (viittaus: kappale 16)

A24. Arvioidessaan yksittäisten ulkopuolisten vahvistuspyyntöjen tuloksia tilintarkastaja voi luokitella tulokset seuraavasti:

(a) asianmukaiselta vahvistuksen antavalta taholta saatu vastaus, joka osoittaa tämän olevan vahvistuspyyntöön sisältyvistä tiedoista samaa mieltä tai jossa annetaan pyydetyt tiedot ilman että niissä on poikkeamia;

(b) epäluotettavaksi todettu vastaus;

(c) ei lainkaan vastausta; ja

(d) poikkeamaa osoittava vastaus.

A25. Tilintarkastajan tekemästä arvioinnista, kun se otetaan huomioon yhdessä hänen mahdollisesti suorittamiensa muiden tilintarkastustoimenpiteiden kanssa, voi olla apua hänen tehdessään johtopäätöstä siitä, onko hän hankkinut tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä vai tarvitaanko muuta tilintarkastusevidenssiä, kuten ISA 330 edellyttää.[23]

[23] ISA 330, kappaleet 26–27

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 510

ENSIMMÄISTÄ KERTAA SUORITETTAVAT TILINTARKASTUSTOIMEKSIANNOT – ALKUSALDOT

(Sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1
Voimaantulo	2
Tavoite	3
Määritelmät	4
Vaatimukset	
Tilintarkastustoimenpiteet	5–9
Tilintarkastuksessa tehtävät johtopäätökset ja raportointi	10–13
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Tilintarkastustoimenpiteet	A1–A7
Tilintarkastuksessa tehtävät johtopäätökset ja raportointi	A8–A9
Liite: Esimerkkejä mukautetun lausunnon sisältävistä tilintarkastuskertomuksista	

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 510 *Ensimmäistä kertaa suoritettavat tilintarkastustoimeksiannot – alkusaldot* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään alkusaldoihin liittyviä tilintarkastajan velvollisuuksia ensimmäistä kertaa suoritettavassa tilintarkastustoimeksiannossa. Tilinpäätöslaskelmiin sisältyvien lukujen lisäksi alkusaldot käsittävät sellaisia tilikauden alussa olemassa olleita seikkoja, joista tilinpäätöksessä on esitettävä tietoja, esimerkiksi ehdollisia eriä ja sitoumuksia. Silloin kun tilinpäätös sisältää vertailevaa taloudellista informaatiota, sovelletaan myös ISA 710:n[1] sisältämiä vaatimuksia ja ohjeistusta. ISA 300[2] sisältää lisää vaatimuksia ja ohjeistusta, jotka koskevat toimenpiteitä ennen ensimmäistä kertaa suoritettavan tilintarkastuksen aloittamista.

Voimaantulo

2. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

Tavoite

3. Ensimmäistä kertaa suoritettavassa tilintarkastustoimeksiannossa tilintarkastajan tavoitteena alkusaldojen osalta on hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä:

   (a) sisältyykö alkusaldoihin virheellisyyksiä, jotka olennaisesti vaikuttavat tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätökseen; ja

   (b) onko alkusaldoissa kuvastuvia asianmukaisia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita sovellettu johdonmukaisesti tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätöksessä tai onko niiden muutokset käsitelty ja esitetty asianmukaisesti ja onko niistä annettu riittävästi tietoja sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.

Määritelmät

4. Seuraavia termejä käytetään ISA-standardeissa seuraavassa merkityksessä:

   (a) Ensimmäistä kertaa suoritettava tilintarkastustoimeksianto – Toimeksianto, jossa joko:

      (i) edellisen tilikauden tilinpäätöstä ei ole tilintarkastettu; tai

      (ii) edellisen tilikauden tilinpäätöksen on tilintarkastanut edellinen tilintarkastaja.

   (b) Alkusaldot – Tilien saldot tilikauden alussa. Alkusaldot perustuvat edellisen tilikauden loppusaldoihin ja kuvastavat aiempien tilikausien liiketoimien ja tapahtumien vaikutuksia sekä edellisellä tilikaudella sovellettuja tilinpäätöksen laatimisperiaatteita. Alkusaldot käsittävät myös tilikauden alussa olemassa olleita seikkoja, esimerkiksi ehdollisia eriä ja sitoumuksia, joista tilinpäätöksessä on esitettävä tietoja.

   (c) Edellinen tilintarkastaja – Muussa tilintarkastusyhteisössä työskentelevä tilintarkastaja, joka on tilintarkastanut yhteisön edellisen tilikauden tilinpäätöksen ja jonka tilalle nykyinen tilintarkastaja on tullut.

Vaatimukset

Tilintarkastustoimenpiteet

Alkusaldot

5. Saadakseen alkusaldojen, kaikki tilinpäätöksessä esitettävät tiedot mukaan lukien, kannalta relevanttia tietoa tilintarkastajan on luettava viimeisin tilinpäätös, jos sellainen on laadittu, ja sitä koskeva edellisen tilintarkastajan antama tilintarkastuskertomus, jos sellainen on annettu.

---

1 ISA 710 *Vertailutiedot – vertailuluvut ja vertailutilinpäätös*

2 ISA 300 *Tilintarkastuksen suunnittelu*

6. Tilintarkastajan on hankittava tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, sisältyykö alkusaldoihin virheellisyyksiä, jotka olennaisesti vaikuttavat tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätökseen: (viittaus: kappaleet A1–A2)

   (a) ratkaisemalla, onko edellisen tilikauden loppusaldot siirretty tarkastuksen kohteena olevalle tilikaudelle oikein tai soveltuvissa tapauksissa oikaistu oikein;

   (b) ratkaisemalla, kuvastuuko alkusaldoissa asianmukaisten tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden soveltaminen; ja

   (c) suorittamalla yhden tai useampia seuraavista: (viittaus: kappaleet A3–A7)

      (i) edellisen tilintarkastajan työpapereiden läpikäynti alkusaldoja koskevan evidenssin hankkimiseksi, jos edellisen vuoden tilinpäätös on tilintarkastettu;

      (ii) sen arvioiminen, tuottavatko tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella suoritetut tilintarkastustoimenpiteet alkusaldojen kannalta relevanttia evidenssiä; tai

      (iii) erityisten tilintarkastustoimenpiteiden suorittaminen alkusaldoja koskevan evidenssin hankkimiseksi.

7. Jos tilintarkastaja saa tilintarkastusevidenssiä siitä, että alkusaldoihin sisältyy virheellisyyksiä, jotka voisivat olennaisesti vaikuttaa tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätökseen, tilintarkastajan on suoritettava lisää kyseisissä olosuhteissa asianmukaisia tilintarkastustoimenpiteitä määrittääkseen virheellisyyksien vaikutuksen tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätökseen. Jos tilintarkastaja toteaa tällaisia virheellisyyksiä esiintyvän tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätöksessä, hänen on kommunikoitava virheellisyyksistä johdon kanssa asianmukaisella tasolla ja hallintoelinten kanssa ISA 450:n mukaisesti.[3]

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden johdonmukaisuus

8. Tilintarkastajan on hankittava tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, onko alkusaldoissa kuvastuvia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita sovellettu johdonmukaisesti tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätöksessä ja onko tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset käsitelty ja esitetty asianmukaisesti ja onko niistä annettu riittävästi tietoja sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.

Edellisen tilintarkastajan antamaan kertomukseen sisältyvä relevantti informaatio

9. Jos edellinen tilintarkastaja on tarkastanut edellisen tilikauden tilinpäätöksen ja hänen lausuntonsa on ollut mukautettu, tilintarkastajan on arvioitava mukauttamiseen johtaneen seikan vaikutus arvioidessaan tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätökseen sisältyvän olennaisen virheellisyyden riskejä ISA 315:n (uudistettu 2019) mukaisesti.[4]

Tilintarkastuksessa tehtävät johtopäätökset ja raportointi

Alkusaldot

10. Jos tilintarkastaja ei pysty hankkimaan alkusaldoista tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, hänen tulee antaa ISA 705:n (uudistettu) mukaisesti tilinpäätöksestä varauman sisältävä lausunto tai jättää lausunto antamatta sen mukaan, mikä on asianmukaista.[5] (Viittaus: kappale A8)

11. Jos tilintarkastaja tekee sen johtopäätöksen, että alkusaldoihin sisältyy virheellisyys, joka olennaisesti vaikuttaa tarkastettavana olevan tilikauden tilinpäätökseen, ja virheellisyyden vaikutusta ei ole käsitelty tai esitetty asianmukaisesti tai siitä ei ole annettu riittävästi tietoja, tilintarkastajan tulee antaa ISA 705:n (uudistettu) mukaisesti varauman sisältävä lausunto tai kielteinen lausunto sen mukaan, mikä on asianmukaista.

---

3 ISA 450 *Tilintarkastuksen aikana todettujen virheellisyyksien arvioiminen,* kappaleet 8 ja 12

4 ISA 315 (uudistettu 2019) *Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen*

5 ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen*

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden johdonmukaisuus

12. Jos tilintarkastaja toteaa, että:

    (a) tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätöksen laatimisperiaatteita ei ole johdonmukaisesti noudatettu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti suhteessa alkusaldoihin; tai

    (b) tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutosta ei ole käsitelty tai esitetty asianmukaisesti tai siitä ei ole annettu riittävästi tietoja sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti,

    hänen on annettava ISA 705:n (uudistettu) mukaisesti varauman sisältävä lausunto tai kielteinen lausunto sen mukaan, mikä on asianmukaista.

Mukautettu lausunto edellisen tilintarkastajan kertomuksessa

13. Jos edellisen tilintarkastajan lausunto edellisen tilikauden tilinpäätöksestä on ollut mukautettu ja mukautettu kohta on edelleen relevantti ja olennainen tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätöksen kannalta, tilintarkastajan on mukautettava tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätöksestä antamansa lausunto ISA 705:n (uudistettu) ja ISA 710:n mukaisesti. (Viittaus: kappale A9)

***

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Tilintarkastustoimenpiteet

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja (viittaus: kappale 6)

A1. Julkisella sektorilla voi olla lainsäädäntöön tai määräyksiin perustuvia rajoituksia sille, mitä informaatiota nykyinen tilintarkastaja voi saada edelliseltä tilintarkastajalta. Esimerkiksi jos yksityistetään julkisen sektorin yhteisö, jonka aiemmin on tilintarkastanut laissa määrätty tilintarkastaja (esimerkiksi Auditor General tai muu tämän sijasta valittu sopivan pätevyyden omaava henkilö), yksityisyyden suojaa tai salassapitoa koskeviin säädöksiin tai määräyksiin voi sisältyä rajoituksia sille, missä määrin laissa määrätty tilintarkastaja voi antaa työpapereita tai muuta informaatiota yksityisellä sektorilla toimivan uuden tilintarkastajan käyttöön. Tilanteissa, joissa tällaista kommunikointia rajoitetaan, tilintarkastusevidenssiä voi olla tarpeellista hankkia muilla keinoin, ja ellei pystytä hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, voi olla tarpeellista harkita tämän seikan vaikutusta tilintarkastuslausuntoon.

A2. Jos laissa määrätty tilintarkastaja ulkoistaa julkisen sektorin yhteisön tilintarkastuksen yksityisen sektorin tilintarkastusyhteisölle ja laissa määrätty tilintarkastaja valitsee muun tilintarkastusyhteisön kuin sen, joka on tilintarkastanut kyseisen julkisen sektorin yhteisön tilinpäätöksen edellisellä tilikaudella, tätä ei yleensä katsota tilintarkastajan vaihdokseksi laissa määrätyn tilintarkastajan näkökulmasta. Ulkoistamisjärjestelyn luonteesta riippuen tilintarkastustoimeksiantoa saatetaan kuitenkin pitää yksityisen sektorin tilintarkastajan näkökulmasta ensimmäistä kertaa suoritettavana tilintarkastustoimeksiantona tämän velvollisuuksien täyttämisen kannalta, ja tällöin sovelletaan tätä standardia.

Alkusaldot (viittaus: kappale 6(c))

A3. Niiden tarvittavien tilintarkastustoimenpiteiden luonne ja laajuus, joilla hankitaan tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä alkusaldoista, riippuu sellaisista seikoista kuin:

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

A4. Jos edellinen tilintarkastaja on tilintarkastanut edellisen tilikauden tilinpäätöksen, tilintarkastaja saattaa pystyä hankkimaan alkusaldoista tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä käymällä läpi edellisen tilintarkastajan työpapereita. Edellisen tilintarkastajan ammatillinen pätevyys ja riippumattomuus vaikuttavat siihen, tuottaako tällainen läpikäynti tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

A5. Relevantit eettiset ja ammatilliset vaatimukset ohjaavat nykyisen tilintarkastajan kommunikointia edellisen tilintarkastajan kanssa.

A6. Kun kyseessä ovat lyhytaikaiset varat ja velat, alkusaldoista voidaan saada jonkin verran tilintarkastusevidenssiä osana tarkastuksen kohteena olevaa tilikautta koskevia tilintarkastustoimenpiteitä. Esimerkiksi alkusaldoihin sisältyneistä myyntisaamisista saatava suoritus (tai niihin sisältyneiden ostovelkojen maksaminen) tarkastuksen kohteena olevan tilikauden aikana tuottaa jonkin verran tilintarkastusevidenssiä niiden olemassaolosta, niihin liittyvistä oikeuksista ja velvoitteista, niiden täydellisyydestä sekä arvostuksesta tilikauden alussa. Kun kyseessä on vaihto-omaisuus, tarkastuksen kohteena olevan tilikauden lopun vaihto-omaisuuteen kohdistuvat tilintarkastustoimenpiteet tuottavat kuitenkin vain vähän tilintarkastusevidenssiä tilikauden alun vaihto-omaisuudesta. Sen vuoksi saatetaan tarvita lisää tilintarkastustoimenpiteitä, ja yksi tai useammat seuraavista saattavat tuottaa tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä:

- tarkastettavana olevan tilikauden fyysisen inventoinnin havainnointi ja inventoinnin tulosten täsmäyttäminen tilikauden alun vaihto-omaisuusmääriin.
- tilikauden alun vaihto-omaisuushyödykkeiden arvostukseen kohdistuvien tilintarkastustoimenpiteiden suorittaminen.
- bruttokatetta ja katkoa koskevien tilintarkastustoimenpiteiden suorittaminen.

A7. Kun kyseessä ovat pitkäaikaiset varat ja velat, kuten aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet, sijoitukset ja pitkäaikaiset velat, jonkin verran tilintarkastusevidenssiä voidaan saada tutkimalla kirjanpitoaineistoa ja muuta alkusaldojen taustalla olevaa tietoa. Tietyissä tapauksissa tilintarkastaja saattaa pystyä hankkimaan alkusaldoista jonkin verran tilintarkastusevidenssiä kolmansilta osapuolilta saatavien vahvistusten avulla, esimerkiksi kun kyseessä ovat pitkäaikaiset velat ja sijoitukset. Joissakin toisissa tapauksissa tilintarkastajan voi olla tarpeellista suorittaa lisää tilintarkastustoimenpiteitä.

Tilintarkastuksessa tehtävät johtopäätökset ja raportointi

Alkusaldot (viittaus: kappale 10)

A8. ISA 705 (uudistettu) sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta olosuhteista, jotka saattavat johtaa tilinpäätöstä koskevan tilintarkastuslausunnon mukauttamiseen, siitä, minkä tyyppinen lausunto on olosuhteisiin nähden asianmukainen, sekä tilintarkastuskertomuksen sisällöstä tilintarkastuslausunnon ollessa mukautettu. Se, että tilintarkastaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä alkusaldoista, saattaa johtaa johonkin seuraavista tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukautuksista:

- varauman sisältävän lausunnon antaminen tai lausunnon antamatta jättäminen sen mukaan, mikä on asianmukaista kyseisissä olosuhteissa; tai
- ellei säädös tai määräys sitä estä, varauman sisältävän lausunnon antaminen tai lausunnon antamatta jättäminen sen mukaan, mikä on asianmukaista, toiminnan tuloksesta ja rahavirroista, silloin kun se on relevanttia, ja vakiomuotoisen lausunnon antaminen taloudellisesta asemasta.

Liite sisältää esimerkkejä tilintarkastuskertomuksista.

Mukautettu lausunto edellisen tilintarkastajan kertomuksessa (viittaus: kappale 13)

A9. Joissakin tilanteissa edellisen tilintarkastajan mukautettu lausunto ei mahdollisesti ole relevantti ja olennainen tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätöstä koskevan lausunnon kannalta. Näin voi olla esimerkiksi silloin, kun edellisellä tilikaudella on ollut tarkastuksen laajuutta koskeva rajoitus ja rajoituksen aiheuttanut seikka on ratkaistu tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella.

Liite

(Viittaus: kappale A8)

Esimerkkejä mukautetun lausunnon sisältävistä tilintarkastuskertomuksista

Esimerkki 1:

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- **Tilintarkastuksen kohteena on muun kuin listatun yhteisön tilinpäätöskokonaisuus, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti. Kyseessä ei ole konsernin tilintarkastus (ts. ei sovelleta ISA 600:aa (uudistettu)[1]).**
- **Yhteisön johto laatii tilinpäätöksen International Accounting Standards Boardin (IASB) antamien IFRS-tilinpäätösstandardien (yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto) mukaisesti.**
- **Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n[2] mukaista kuvausta tilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista.**
- **Tilintarkastaja ei ole havainnoinut fyysistä inventointia tarkastuksen kohteena olevan tilikauden alussa eikä ole pystynyt hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä vaihto-omaisuuden alkusaldoista.**
- **Sillä, ettei vaihto-omaisuuden alkusaldoista ole pystytty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, on katsottu mahdollisesti olevan yhteisön taloudellisen tuloksen ja rahavirtojen kannalta olennaisia mutta ei laajalle ulottuvia vaikutuksia.[3]**
- **Taloudellinen asema vuoden lopussa on esitetty oikein.**
- **Asianomaisen maan tai asianomaisen muun oikeudenkäyttöalueen säädökset ja määräykset estävät tilintarkastajaa antamasta lausuntoa, joka sisältää taloudellisen tuloksen ja rahavirtojen osalta varauman ja on taloudellisen aseman osalta vakiomuotoinen.**
- **Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen eettisiä vaatimuksia.**
- **Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, ettei esiinny sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaisi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu) mukaisesti.[4]**
- **Tilintarkastaja ei ole velvollinen viestimään tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista ISA 701:n mukaisesti, eikä hän ole muutoinkaan päättänyt tehdä niin.[5]**
- **Tilintarkastaja on saanut muun informaation kokonaisuudessaan käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää eikä ole tunnistanut muussa informaatiossa olennaista virheellisyyttä.**
- **Vertailuluvut esitetään, ja edellinen tilintarkastaja on tarkastanut edellisen kauden tilinpäätöksen. Säädös tai määräys ei estä tilintarkastajaa viittaamasta vertailulukujen osalta edellisen tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen, ja hän on päättänyt tehdä niin.**
- **Tilinpäätöstä koskevasta valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.**
- **Tilintarkastajalla on tilinpäätöksen tilintarkastuksen lisäksi muita paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia raportointivelvoitteita.**

---

1 ISA 600 (uudistettu) *Erityisiä näkökohtia – konsernitilinpäätösten tilintarkastukset (konsernin osien tilintarkastajien suorittama työ mukaan luettuna)*

2 ISA 210 *Tilintarkastustoimeksiantojen ehdoista sopiminen*

3 Jos mahdolliset vaikutukset ovat tilintarkastajan harkinnan mukaan olennaisia ja ulottuvat laajasti yhteisön taloudelliseen tulokseen ja rahavirtoihin, tilintarkastaja jättäisi antamatta lausunnon taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista.

4 ISA 570 (uudistettu) *Toiminnan jatkuvuus*

5 ISA 701 *Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksessa*

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

ABC-yhtiön osakkeenomistajille [tai muu asianmukainen vastaanottaja]

Tilinpäätöksen tilintarkastus[6]

Varauman sisältävä lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön (Yhtiö) tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien olennainen tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskeva informaatio.

Lausuntonamme esitämme, että kertomuksemme *Varauman sisältävän lausunnon perustelut* -osiossa kuvatun seikan mahdollisia vaikutuksia lukuun ottamatta tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan Yhtiön taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta (tai *ne on esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) International Accounting Standards Boardin antamien IFRS-tilinpäätösstandardien mukaisesti.

Varauman sisältävän lausunnon perustelut

Meidät valittiin yhtiön tilintarkastajiksi 30.6.20X1, emmekä näin ollen havainnoineet fyysistä inventointia vuoden alussa. Emme ole pystyneet varmistumaan vaihto-omaisuuden määristä 31.12.20X0 muilla tavoin. Koska vaihto-omaisuuden alkusaldot vaikuttavat taloudelliseen tulokseen ja rahavirtoihin, emme pystyneet selvittämään, olisiko laajan tuloslaskelman osoittamaa tilikauden tulosta ja rahavirtalaskelman osoittamaa liiketoimintojen nettorahavirtaa ollut tarpeellista muuttaa.

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa.* Olemme riippumattomia Yhtiöstä niiden eettisten vaatimusten mukaan, jotka koskevat tilinpäätöksen tilintarkastusta [*maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella*], ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsityksemme mukaan olemme hankkineet varauman sisältävän tilintarkastuslausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Muut seikat

Yhtiön tilinpäätöksen 31.12.20X0 päättyneeltä tilikaudelta on tilintarkastanut toinen tilintarkastaja, joka antoi kyseisestä tilinpäätöksestä vakiomuotoisen lausunnon 31.3.20X1.

Muu informaatio [tai muu asianmukainen otsikko kuten ”Muu informaatio kuin tilinpäätös ja sitä koskeva tilintarkastuskertomus”]

[*ISA 720:n (uudistettu) vaatimusten mukainen raportointi – ks. ISA 720:n (uudistettu) liitteen 2 esimerkki 1.*]

Tilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet[7]

[*ISA 700:n (uudistettu)*[8] *mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.*]

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.*]

Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.*]

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

[*Tilintarkastajan osoite*]

[*Tilintarkastuskertomuksen antamispäivä*]

[*Päiväys*]

---

6 Alaotsikkoa ”Tilinpäätöksen tilintarkastus” ei tarvita silloin, kun toinen alaotsikko ”Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi” ei ole sovellettavissa.

7 Termit johto ja hallintoelimet pitää mahdollisesti kaikissa näissä tilintarkastuskertomusesimerkeissä korvata jollakin muulla termillä, joka on kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen.

8 ISA 700 (uudistettu) *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen*

Esimerkki 2:

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- **Tilintarkastuksen kohteena on muun kuin listatun yhteisön tilinpäätöskokonaisuus, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti. Kyseessä ei ole konsernin tilintarkastus (ts. ei sovelleta ISA 600:aa (uudistettu)).**
- **Yhteisön johto laatii tilinpäätöksen IASB:n antamien IFRS-tilinpäätösstandardien (yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto) mukaisesti.**
- **Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n mukaista kuvausta tilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista.**
- **Tilintarkastaja ei ole havainnoinut fyysistä inventointia tarkastuksen kohteena olevan tilikauden alussa eikä ole pystynyt hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä vaihto-omaisuuden alkusaldoista.**
- **Sillä, ettei vaihto-omaisuuden alkusaldoista ole pystytty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, on katsottu mahdollisesti olevan yhteisön taloudellisen tuloksen ja rahavirtojen kannalta olennaisia mutta ei laajalle ulottuvia vaikutuksia.**[9]
- **Taloudellinen asema vuoden lopussa on esitetty oikein.**
- **Kyseisissä olosuhteissa katsotaan asianmukaiseksi antaa varauman sisältävä lausunto taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista ja vakiomuotoinen lausunto taloudellisesta asemasta.**
- **Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen eettisiä vaatimuksia.**
- **Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, ettei esiinny sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaisi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu) mukaisesti.**
- **Tilintarkastaja ei ole velvollinen viestimään tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista ISA 701:n mukaisesti, eikä hän ole muutoinkaan päättänyt tehdä niin.**
- **Tilintarkastaja on saanut muun informaation kokonaisuudessaan käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää eikä ole tunnistanut muussa informaatiossa olennaista virheellisyyttä.**
- **Vertailuluvut esitetään, ja edellinen tilintarkastaja on tarkastanut edellisen kauden tilinpäätöksen. Säädös tai määräys ei estä tilintarkastajaa viittaamasta vertailulukujen osalta edellisen tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen, ja hän on päättänyt tehdä niin.**
- **Tilinpäätöstä koskevasta valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.**
- **Tilintarkastajalla on tilinpäätöksen tilintarkastuksen lisäksi muita paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia raportointivelvoitteita.**

[9] Jos mahdolliset vaikutukset ovat tilintarkastajan harkinnan mukaan olennaisia ja ulottuvat laajasti yhteisön taloudelliseen tulokseen ja rahavirtoihin, tilintarkastaja jättäisi antamatta lausunnon taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista.

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

ABC-yhtiön osakkeenomistajille [tai muu asianmukainen vastaanottaja]

Tilinpäätöksen tilintarkastus[10]

Lausunnot

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön (Yhtiö) tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien olennainen tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskeva informaatio.

Varauman sisältävä lausunto taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista

Lausuntonamme esitämme, että kertomuksemme *Varauman sisältävän lausunnon perustelut* -osiossa kuvatun seikan mahdollisia vaikutuksia lukuun ottamatta laaja tuloslaskelma ja rahavirtalaskelma antavat oikean ja riittävän kuvan Yhtiön taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista 31.12.20X1 päättyneeltä tilikaudelta [tai *Yhtiön taloudellinen tulos ja rahavirrat on esitetty laajassa tuloslaskelmassa ja rahoituslaskelmassa kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*] International Accounting Standards Boardin (IASB) antamien IFRS-tilinpäätösstandardien mukaisesti.

Lausunto taloudellisesta asemasta

Lausuntonamme esitämme, että tase antaa oikean ja riittävän kuvan Yhtiön taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 (tai *se on esitetty taseessa kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) IASB:n antamien IFRS-tilinpäätösstandardien mukaisesti.

Lausuntojen perustelut, mukaan lukien taloudellista tulosta ja rahavirtoja koskevan varauman sisältävän lausunnon perustelut

Meidät valittiin Yhtiön tilintarkastajiksi 30.6.20X1, emmekä näin ollen havainnoineet fyysistä inventointia vuoden alussa. Emme ole pystyneet varmistumaan vaihto-omaisuuden määristä 31.12.20X0 muilla tavoin. Koska vaihto-omaisuuden alkusaldot vaikuttavat taloudelliseen tulokseen ja rahavirtoihin, emme pystyneet selvittämään, olisiko laajan tuloslaskelman osoittamaa tilikauden tulosta ja rahavirtalaskelman osoittamaa liiketoimintojen nettorahavirtaa ollut tarpeellista muuttaa.

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa*. Olemme riippumattomia Yhtiöstä niiden eettisten vaatimusten mukaan, jotka koskevat tilinpäätöksen tilintarkastusta [maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella], ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsityksemme mukaan olemme hankkineet taloudellista asemaa koskevan vakiomuotoisen lausuntomme sekä taloudellista tulosta ja rahavirtoja koskevan varauman sisältävän lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Muut seikat

Yhtiön tilinpäätöksen 31.12.20X0 päättyneeltä tilikaudelta on tilintarkastanut toinen tilintarkastaja, joka antoi kyseisestä tilinpäätöksestä vakiomuotoisen lausunnon 31.3.20X1.

Muu informaatio [tai muu asianmukainen otsikko kuten ”Muu informaatio kuin tilinpäätös ja sitä koskeva tilintarkastuskertomus”]

[*ISA 720:n (uudistettu) vaatimusten mukainen raportointi – ks. ISA 720:n (uudistettu), liitteen 2 esimerkki 1*.]

Tilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet[11]

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1*.]

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1*]

Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1*.]

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

[*Tilintarkastajan osoite*]

[*Päiväys*]

---

10 Alaotsikkoa ”Tilinpäätöksen tilintarkastus” ei tarvita silloin, kun toinen alaotsikko ”Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi” ei ole sovellettavissa.

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

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 520

ANALYYTTISET TOIMENPITEET

(Sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1
Voimaantulo	2
Tavoitteet	3
Määritelmä	4
Vaatimukset	
Analyyttiset aineistotarkastustoimenpiteet	5
Yleisen johtopäätöksen tekemisessä auttavat analyyttiset toimenpiteet	6
Analyyttisten toimenpiteiden tulosten tutkiminen	7
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Analyyttisten toimenpiteiden määritelmä	A1–A3
Analyyttiset aineistotarkastustoimenpiteet	A4–A16
Yleisen johtopäätöksen tekemisessä auttavat analyyttiset toimenpiteet	A17–A19
Analyyttisten toimenpiteiden tulosten tutkiminen	A20–A21

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 520 *Analyyttiset toimenpiteet* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään sitä, kun tilintarkastaja käyttää analyyttisia toimenpiteitä aineistotarkastustoimenpiteinä (”analyyttiset aineistotarkastustoimenpiteet”). Standardissa käsitellään myös tilintarkastajan velvollisuutta suorittaa tilintarkastuksen loppuvaiheessa analyyttisia toimenpiteitä, joista on apua hänen tehdessään yleistä johtopäätöstä tilinpäätöksestä. ISA 315:ssä (uudistettu 2019)[1] käsitellään analyyttisten toimenpiteiden käyttämistä riskienarviointitoimenpiteinä. ISA 330 sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta, jotka koskevat arvioituihin riskeihin vastaavien tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta; näihin tilintarkastustoimenpiteisiin voi kuulua analyyttisia aineistotarkastustoimenpiteitä.[2]

Voimaantulo

2. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

Tavoitteet

3. Tilintarkastajan tavoitteena on:

   (a) hankkia relevanttia ja luotettavaa tilintarkastusevidenssiä analyyttisia aineistotarkastustoimenpiteitä käyttäessään; ja

   (b) suunnitella ja suorittaa tilintarkastuksen loppuvaiheessa analyyttisia toimenpiteitä, joista on apua hänen tehdessään yleistä johtopäätöstä siitä, onko tilinpäätös yhdenmukainen hänen yhteisöstä muodostamansa käsityksen kanssa.

Määritelmä

4. ISA-standardeissa termillä ”analyyttiset toimenpiteet” tarkoitetaan taloudellisen informaation arviointeja, jotka tapahtuvat analysoimalla sekä taloudellisten että muiden kuin taloudellisten tietojen välillä olevia vakuuttavalta tuntuvia yhteyksiä. Analyyttisiin toimenpiteisiin kuuluu myös tarvittava tutkiminen, joka kohdistuu tunnistettuihin vaihteluihin tai yhteyksiin, jotka ovat ristiriidassa muun relevantin tiedon kanssa tai jotka merkittävästi poikkeavat odotetuista arvoista. (Viittaus: kappaleet A1–A3)

Vaatimukset

Analyyttiset aineistotarkastustoimenpiteet

5. Suunnitellessaan ja suorittaessaan analyyttisia aineistotarkastustoimenpiteitä ISA 330:n[3] mukaisesti aineistotarkastustoimenpiteinä joko sellaisenaan tai yhdessä yksittäisten tapahtumien tarkastamisen kanssa tilintarkastajan on: (viittaus: kappaleet A4–A5)

   (a) määritettävä, soveltuvatko määrätyt analyyttiset aineistotarkastustoimenpiteet tiettyihin kannanottoihin, ottaen huomioon arvioidut olennaisen virheellisyyden riskit sekä kyseisiin kannanottoihin mahdollisesti kohdistettavat yksittäisten tapahtumien tarkastukset; (viittaus: kappaleet A6–A11)

   (b) arvioitava sen tiedon luotettavuus, josta tilintarkastaja muodostaa kirjattuja määriä tai suhdelukuja koskevan odotusarvon, ottaen huomioon käytettävissä olevan tiedon lähteen, vertailukelpoisuuden sekä luonteen ja relevanssin samoin kuin tiedon tuottamista koskevat kontrollit; (viittaus: kappaleet A12–A14)

---

1 ISA 315 (uudistettu 2019) *Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen,* kappale 14(b)

2 ISA 330 *Tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi,* kappaleet 6 ja 18

3 ISA 330, kappale 18

(c) muodostettava odotusarvo kirjatuista määristä tai suhdeluvuista ja arvioitava, onko odotusarvo riittävän tarkka sellaisen virheellisyyden tunnistamiseksi, joka yksin tai muihin virheellisyyksiin yhdistettynä saattaa aiheuttaa sen, että tilinpäätös on olennaisesti virheellinen; ja (viittaus: kappale A15)

(d) määritettävä kirjattujen ja odotettujen arvojen välisen eron määrä, joka on hyväksyttävissä ilman kappaleen 7 edellyttämää lisätutkintaa. (Viittaus: kappale A16)

Yleisen johtopäätöksen tekemisessä auttavat analyyttiset toimenpiteet

6. Tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava tilintarkastuksen loppuvaiheessa analyyttisia toimenpiteitä, joista on apua hänen tehdessään yleistä johtopäätöstä siitä, onko tilinpäätös yhdenmukainen hänen yhteisöstä muodostamansa käsityksen kanssa. (Viittaus: kappaleet A17–A19)

Analyyttisten toimenpiteiden tulosten tutkiminen

7. Jos tämän standardin mukaisesti suoritetut analyyttiset toimenpiteet tuovat esiin vaihteluita tai yhteyksiä, jotka ovat ristiriidassa muun relevantin informaation kanssa tai jotka merkittävästi poikkeavat odotetuista arvoista, tilintarkastajan on tutkittava tällaiset erot:

(a) tekemällä tiedusteluja johdolle ja hankkimalla sellaista tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, joka on relevanttia johdon antamien vastausten kannalta; ja

(b) suorittamalla muita tilintarkastustoimenpiteitä sen mukaan kuin kyseisissä olosuhteissa on tarpeellista. (Viittaus: kappaleet A20–A21)

***

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Analyyttisten toimenpiteiden määritelmä (viittaus: kappale 4)

A1. Analyyttisiin toimenpiteisiin kuuluu harkinta, joka kohdistuu yhteisön taloudellisen informaation vertailuihin esimerkiksi seuraavien kanssa:

- aiempien tilikausien vertailukelpoinen informaatio.
- yhteisön ennakoidut tulosluvut, kuten budjetit tai ennusteet tai tilintarkastajan muodostamat odotusarvot, kuten poistoja koskeva arvio.
- toimialaa koskeva vastaava informaatio, kuten yhteisön myynnin ja myyntisaamisten välisen suhteen vertailu toimialan keskiarvoihin tai muiden kooltaan vertailukelpoisten saman toimialan yhteisöjen tietoihin.

A2. Analyyttisiin toimenpiteisiin kuuluu myös harkintaa, joka koskee esimerkiksi:

- taloudellisen informaation osien välisiä yhteyksiä, joiden odottaisi käyttäytyvän yhteisön kokemukseen perustuvalla ennustettavissa olevalla tavalla, kuten bruttokateprosentit.
- taloudellisen informaation ja relevantin muun kuin taloudellisen informaation välisiä yhteyksiä, kuten palkkamenojen suhdetta henkilöstön määrään.

A3. Analyyttisia toimenpiteitä suoritettaessa voidaan käyttää useita erilaisia menetelmiä. Nämä menetelmät vaihtelevat yksinkertaisista vertailuista monimutkaisiin analyyseihin, joissa käytetään kehittyneitä tilastollisia menetelmiä. Analyyttisia toimenpiteitä voidaan soveltaa konsernitilinpäätökseen, konsernin osiin sekä tiedon yksittäisiin osiin.

Analyyttiset aineistotarkastustoimenpiteet (viittaus: kappale 5)

A4. Aineistotarkastustoimenpiteet, joita tilintarkastaja suorittaa kannanottotasolla, voivat olla yksittäisten tapahtumien tarkastamista, analyyttisia aineistotarkastustoimenpiteitä tai näiden yhdistelmiä. Päätös siitä, mitä tilintarkastustoimenpiteitä suori-

tetaan, mukaan lukien se, käytetäänkö analyyttisia aineistotarkastustoimenpiteitä, perustuu tilintarkastajan harkintaan siitä, kuinka tehokkaasti ja taloudellisesti käytettävissä olevat tilintarkastustoimenpiteet alentavat tilintarkastusriskin kannanottotasolla hyväksyttävän alhaiselle tasolle.

A5. Tilintarkastaja voi tiedustella johdolta analyyttisten aineistotarkastustoimenpiteiden soveltamiseen tarvittavien tietojen saatavuutta ja luotettavuutta sekä tällaisten yhteisön itsensä mahdollisesti suorittamien analyyttisten toimenpiteiden tuloksia. Johdon tuottaman analyyttisen tiedon käyttäminen voi olla tehokasta edellyttäen, että tilintarkastaja on vakuuttunut siitä, että tämä tieto on tuotettu asianmukaisesti.

Tiettyjen analyyttisten toimenpiteiden soveltuminen määrättyihin kannanottoihin (viittaus: kappale 5(a))

A6. Analyyttiset aineistotarkastustoimenpiteet soveltuvat yleensä paremmin liiketapahtumiin, joita on lukumääräisesti paljon ja jotka käyttäytyvät ajan kuluessa ennustettavissa olevalla tavalla. Suunniteltujen analyyttisten toimenpiteiden soveltaminen perustuu odotukseen siitä, että tietojen välillä on yhteyksiä ja nämä yhteydet säilyvät muuttumattomina, ellei ole tiedossa päinvastaiseen viittaavia olosuhteita. Tietyn analyyttisen toimenpiteen soveltuvuus riippuu kuitenkin siitä, kuinka tehokas se tilintarkastajan arvion mukaan on sellaisen virheellisyyden havaitsemisessa, joka yksin tai muihin virheellisyyksiin yhdistettynä saattaa johtaa siihen, että tilinpäätös on olennaisesti virheellinen.

A7. Joissakin tapauksissa jopa yksinkertainen ennustava malli voi olla tehokas analyyttinen toimenpide. Esimerkiksi silloin, kun yhteisöllä on tiedossa oleva määrä kiinteäpalkkaista henkilöstöä koko tilikauden ajan, tilintarkastajan voi olla mahdollista tämän tiedon pohjalta hyvinkin tarkasti arvioida tilikauden palkkamenojen kokonaismäärä, jolloin hän saa tilintarkastusevidenssiä merkittävästä tilinpäätöserästä ja yksittäisten palkkatapahtumien tarkastuksen tarve pienenee. Yleisesti tunnettuja kaupan alalla käytettäviä suhdelukuja (kuten erityyppisten vähittäiskaupan yksikköjen kateprosentteja) voidaan usein tehokkaasti hyödyntää kirjattujen määrien kohtuullisuutta tukevana evidenssinä suoritettaessa analyyttisia aineistotarkastustoimenpiteitä.

A8. Erityyppiset analyyttiset toimenpiteet tuottavat eritasoisen varmuuden. Analyyttiset toimenpiteet, joissa esimerkiksi ennustetaan useampia huoneistoja käsittävän rakennuksen kokonaisvuokratuottoja ottamalla huomioon yksikkövuokrat, huoneistojen lukumäärä ja vajaakäyttöaste, voivat tuottaa vakuuttavaa evidenssiä ja tehdä tarpeettomaksi hankkia muuta varmennusta yksittäisten tapahtumien tarkastuksen avulla edellyttäen, että osatekijöistä varmistutaan asianmukaisesti. Sitä vastoin bruttokateprosenttien laskeminen ja vertaaminen voi tuottaa liikevaihtoluvun vahvistamiskeinona vähemmän vakuuttavaa evidenssiä mutta voi antaa hyödyllistä vahvistusta yhdessä muiden tilintarkastustoimenpiteiden kanssa käytettynä.

A9. Tiettyjen analyyttisten aineistotarkastustoimenpiteiden soveltuvuuden määrittämiseen vaikuttavat kyseisen kannanoton luonne ja tilintarkastajan arvio olennaisen virheellisyyden riskistä. Esimerkiksi jos myyntitilausten käsittelyä koskevat kontrollit ovat puutteellisia, tilintarkastaja voi turvautua saamisia koskevia kannanottoja tarkastaessaan enemmän yksittäisten tapahtumien tarkastukseen kuin analyyttisiin aineistotarkastustoimenpiteisiin.

A10. Tietyt analyyttiset aineistotarkastustoimenpiteet voidaan katsoa soveltuviksi myös silloin, kun samaan kannanottoon kohdistetaan yksittäisten tapahtumien tarkastusta. Esimerkiksi hankkiessaan tilintarkastusevidenssiä myyntisaamissaldojen arvostusta koskevasta kannanotosta tilintarkastaja voi soveltaa analyyttisia toimenpiteitä asiakaskohtaisten myyntisaamissaldojen ikäjakaumaan sen lisäksi, että hän kohdistaa yksittäisten tapahtumien tarkastusta myöhemmin saatuihin maksuihin selvittääkseen, missä määrin saamisista tullaan saamaan maksu.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A11. Yksittäisten tilinpäätöserien väliset yhteydet, jotka perinteisesti otetaan huomioon liiketoimintaa harjoittavien yhteisöjen tilintarkastuksessa, eivät mahdollisesti ole aina relevantteja valtionhallinnon yksikköjen tai muiden liiketoimintaa harjoittamattomien julkisen sektorin yhteisöjen tilintarkastuksessa; useissa julkisen sektorin yhteisöissä esimerkiksi tulojen ja menojen välillä saattaa olla vain vähän välitöntä yhteyttä. Lisäksi koska omaisuuserien hankintamenoja ei mahdollisesti aktivoida, esimerkiksi vaihto- ja käyttöomaisuudesta aiheutuneiden menojen ja kyseisistä omaisuuseristä tilinpäätöksessä esitettävien rahamäärien välillä ei ehkä ole mitään yhteyttä. Julkisella sektorilla ei ehkä myöskään ole käytettävissä toimialakohtaisia tietoja tai tilastoja vertailutarkoituksia varten. Jotkin muut yhteydet, kuten kilometrikohtaisten kustannusten vaihtelut tien-

rakennuksessa tai hankittujen ajoneuvojen lukumäärä verrattuna käytöstä poistettujen ajoneuvojen lukumäärään, saattavat kuitenkin olla relevantteja.

Tiedon luotettavuus (viittaus: kappale 5(b))

A12. Tiedon lähde ja luonne vaikuttavat sen luotettavuuteen, ja luotettavuus riippuu tiedon hankkimishetkellä vallinneista olosuhteista. Näin ollen seuraavat seikat ovat relevantteja ratkaistaessa, onko tieto luotettavaa analyyttisten toimenpiteiden suunnittelua varten:

(a) saatavissa olevan tiedon lähde; tieto voi esimerkiksi olla luotettavampaa, kun se hankitaan yhteisön ulkopuolisista riippumattomista lähteistä;[4]

(b) saatavissa olevan tiedon vertailukelpoisuus; esimerkiksi yleistä toimialakohtaista tietoa voi olla tarpeellista täydentää, jotta se olisi vertailukelpoista erityislaatuisia tuotteita valmistavan ja myyvän yhteisön tietojen kanssa;

(c) saatavilla olevan tiedon luonne ja relevanssi; esimerkiksi se, onko budjetit laadittu ennemminkin odotettavissa olevina tuloksina kuin tavoitteina, jotka pyritään saavuttamaan; ja

(d) tiedon tuottamista koskevat kontrollit, jotka on suunniteltu varmistamaan tiedon täydellisyys, oikeellisuus ja pätevyys; esimerkkejä näistä ovat budjettien laatimista, tarkastelua ja ylläpitoa koskevat kontrollit.

A13. Tilintarkastaja voi harkita testaavansa niiden kontrollien toiminnan tehokkuutta, jotka koskevat yhteisössä sen tiedon tuottamista, jota tilintarkastaja käyttää suorittaessaan analyyttisia aineistotarkastustoimenpiteitä arvioituihin riskeihin vastaamiseksi, jos tällaisia kontrolleja on. Kun tällaiset kontrollit ovat tehokkaita, tilintarkastajalla on yleensä suurempi varmuus informaation luotettavuudesta ja siten analyyttisten toimenpiteiden tuloksista. Muuta kuin taloudellista informaatiota koskevien kontrollien toiminnan tehokkuutta voidaan usein testata muun kontrolleja koskevan testauksen yhteydessä. Esimerkiksi järjestäessään myyntilaskujen käsittelyä koskevia kontrolleja yhteisö sisällyttää niihin myös myyntimäärien kirjaamista koskevia kontrolleja. Tällaisissa olosuhteissa tilintarkastaja voi testata myyntimääriä koskevien kontrollien toiminnan tehokkuutta samalla kun hän testaa myyntilaskujen käsittelyä koskevien kontrollien toiminnan tehokkuutta. Vaihtoehtoisesti tilintarkastaja voi harkita, kohdistettaisiinko informaatioon tilintarkastukseen kuuluvaa testausta. ISA 500 sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta sovellettavaksi päätöksenteossa, joka koskee analyyttisissa aineistotarkastustoimenpiteissä käytettävään tietoon kohdistettavia tilintarkastustoimenpiteitä.[5]

A14. Kappaleissa A12(a)–A12(d) käsitellyt seikat ovat relevantteja riippumatta siitä, kohdistaako tilintarkastaja analyyttisia aineistotarkastustoimenpiteitä yhteisön tilikauden lopun tilinpäätökseen vai suorittaako hän toimenpiteet tilikauden aikana ja suunnittelee kohdistavansa analyyttisia aineistotarkastustoimenpiteitä tilikauden jäljellä olevaan osaan. ISA 330 sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta tilikauden aikana suoritettavista aineistotarkastustoimenpiteistä.[6]

Sen arvioiminen, onko odotusarvo tarpeeksi tarkka (viittaus: kappale 5(c))

A15. Seikkoihin, jotka ovat relevantteja tilintarkastajan arvioidessa, onko mahdollista muodostaa odotusarvo riittävän tarkasti sellaisen virheellisyyden tunnistamiseksi, joka muihin virheellisyyksiin yhdistettynä voi johtaa siihen, että tilinpäätös on olennaisesti virheellinen, kuuluvat:

- miten tarkasti analyyttisten aineistotarkastustoimenpiteiden odotettavissa olevat tulokset pystytään ennustamaan; tilintarkastaja voi esimerkiksi odottaa suurempaa yhdenmukaisuutta verratessaan toisiinsa eri tilikausien bruttokatteita kuin verratessaan harkinnanvaraisia kuluja, kuten tutkimus- tai mainoskuluja.
- missä määrin tietoa pystytään erittelemään; analyyttiset aineistotarkastustoimenpiteet voivat esimerkiksi olla tehokkaampia sovellettuina toiminnon yksittäisiä osia koskevaan taloudelliseen informaatioon tai monialaisen yhteisön osien tilinpäätöksiin kuin sovellettuina koko yhteisön tilinpäätökseen.

---

4 ISA 500 *Tilintarkastusevidenssi,* kappale A35

5 ISA 500, kappale 10

6 ISA 330, kappaleet 22–23

- sekä taloudellisen että muun kuin taloudellisen informaation saatavuus; tilintarkastaja voi esimerkiksi harkita, onko taloudellista informaatiota, kuten budjetteja tai ennusteita, tai muuta kuin taloudellista informaatiota, kuten valmistettujen tai myytyjen yksikköjen lukumäärä, saatavilla analyyttisten aineistotarkastustoimenpiteiden suunnittelua varten; jos informaatiota on saatavilla, tilintarkastaja voi myös harkita informaation luotettavuutta edellä kappaleissa A12–A13 käsitellyllä tavalla.

Kirjattujen määrien ja odotusarvojen välisen eron hyväksyttävissä oleva määrä (viittaus: kappale 5(d))

A16. Tilintarkastajan päätökseen siitä, kuinka suuri ero odotusarvoon nähden voidaan hyväksyä ilman lisätutkintaa, vaikuttavat olennaisuus[7] sekä yhdenmukaisuus haluttavan varmuustason kanssa ottaen huomioon se mahdollisuus, että virheellisyys voi yksin tai muihin virheellisyyksiin yhdistettynä johtaa siihen, että tilinpäätös on olennaisesti virheellinen. ISA 330 edellyttää, että tilintarkastaja hankkii sitä vakuuttavampaa tilintarkastusevidenssiä, mitä korkeammaksi hän arvioi riskin.[8] Näin ollen arvioidun riskin kasvaessa ilman tutkimista hyväksyttävissä olevaksi katsottava ero pienenee, jotta saavutettaisiin vakuuttavan evidenssin tavoiteltu taso.[9]

Yleisen johtopäätöksen tekemisessä auttavat analyyttiset toimenpiteet (viittaus: kappale 6)

A17. Kappaleen 6 mukaisesti suunniteltujen ja suoritettujen analyyttisten toimenpiteiden tuloksista tehtyjen johtopäätösten on tarkoitus antaa vahvistusta johtopäätöksille, jotka on tehty tilinpäätöksen yksittäisiin osiin tai eriin kohdistuvan tilintarkastuksen aikana. Tämä auttaa tilintarkastajaa tekemään kohtuullisia johtopäätöksiä lausuntonsa perustaksi.

A18. Tällaisten analyyttisten toimenpiteiden tuloksena saatetaan tunnistaa olennaisen virheellisyyden riski, jota ei aiemmin ole havaittu. ISA 315 (uudistettu 2019) edellyttää, että tilintarkastaja tällaisissa olosuhteissa tarkistaa olennaisen virheellisyyden riskiä koskevaa arviotaan ja muuttaa muita suunniteltuja tilintarkastustoimenpiteitä vastaavasti.[10]

A19. Kappaleen 6 mukaisesti suoritetut analyyttiset toimenpiteet voivat olla samankaltaisia kuin toimenpiteet, joita käytettäisiin riskienarviointitoimenpiteinä.

Analyyttisten toimenpiteiden tulosten tutkiminen (viittaus: kappale 7)

A20. Johdon antamien vastausten kannalta relevanttia tilintarkastusevidenssiä voidaan hankkia arvioimalla näitä vastauksia ottaen huomioon tilintarkastajan käsitys yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä yhdessä tilintarkastusta suoritettaessa hankitun muun tilintarkastusevidenssin kanssa.

A21. Tarve suorittaa muita tilintarkastustoimenpiteitä voi syntyä esimerkiksi silloin, kun johto ei pysty antamaan selvitystä tai kun katsotaan, ettei selvitys yhdessä johdon antaman vastauksen kannalta relevantin hankitun tilintarkastusevidenssin kanssa ole riittävä.

---

7 ISA 320 *Olennaisuus tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa,* kappale A14

8 ISA 330, kappale 7(b)

9 ISA 330, kappale A19

10 ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 37

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 530
OTANTA TILINTARKASTUKSESSA

(Sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1–2
Voimaantulo	3
Tavoite	4
Määritelmät	5
Vaatimukset	
Otoksen suunnittelu ja koko sekä tarkastettavien yksikköjen valinta	6–8
Tilintarkastustoimenpiteiden suorittaminen	9–11
Poikkeamien ja virheellisyyksien luonne ja syyt	12–13
Virheellisyyksien projisoiminen	14
Otannan tulosten arvioiminen	15
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Määritelmät	A1–A3
Otoksen suunnittelu ja koko sekä tarkastettavien yksikköjen valinta	A4–A13
Tilintarkastustoimenpiteiden suorittaminen	A14–A16
Poikkeamien ja virheellisyyksien luonne ja syyt	A17
Virheellisyyksien projisoiminen	A18–A20
Otannan tulosten arvioiminen	A21–A23
Liite 1: Osittaminen ja arvoilla painotettu valinta	
Liite 2: Esimerkkejä otoskokoon vaikuttavista tekijöistä kontrolleja testattaessa	
Liite 3: Esimerkkejä otoskokoon vaikuttavista tekijöistä yksittäisiä tapahtumia tarkastettaessa	
Liite 4: Otoksen valintamenetelmät	

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 530 *Otanta tilintarkastuksessa* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tätä kansainvälistä tilintarkastusstandardia (ISA) sovelletaan, kun tilintarkastaja on päättänyt käyttää otantaa tilintarkastustoimenpiteitä suorittaessaan. Standardissa käsitellään tilastollisen ja ei-tilastollisen otannan käyttöä otoksen suunnittelussa ja valinnassa, kontrollien testauksessa ja yksittäisten tapahtumien tarkastuksessa sekä otoksesta saatujen tulosten arvioinnissa.

2. Tämä standardi täydentää standardia ISA 500,[1] jossa käsitellään tilintarkastajan velvollisuutta suunnitella ja suorittaa tilintarkastustoimenpiteitä hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, jotta hänen olisi mahdollista tehdä kohtuullisia johtopäätöksiä lausuntonsa perustaksi. ISA 500 sisältää ohjeistusta keinoista, joita tilintarkastajalla on käytettävissään tarkastettavien yksikköjen valinnassa, ja otanta on yksi näistä keinoista.

Voimaantulo

3. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

Tavoite

4. Kun tilintarkastaja käyttää otantaa tilintarkastuksessa, hänen tavoitteenaan on hankkia kohtuullinen perusta johtopäätösten tekemiselle perusjoukosta, josta otos on valittu.

Määritelmät

5. Seuraavia termejä käytetään ISA-standardeissa seuraavassa merkityksessä:

   (a) Otanta tilintarkastuksessa (otanta) – Tilintarkastustoimenpiteiden kohdistaminen vähempään kuin 100 %:iin tilintarkastuksen kannalta relevanttiin perusjoukkoon kuuluvista yksiköistä siten, että kaikilla otantayksiköillä on mahdollisuus tulla valituiksi, jotta tilintarkastaja saa kohtuullisen perustan koko perusjoukkoa koskevien johtopäätösten tekemiselle.

   (b) Perusjoukko – Koko se tietojoukko, josta otos valitaan ja josta tilintarkastaja haluaa tehdä johtopäätöksiä.

   (c) Otantariski – Riski siitä, että johtopäätös, jonka tilintarkastaja tekee otoksen perusteella, poikkeaa johtopäätöksestä, joka tehtäisiin, jos sama tilintarkastustoimenpide kohdistettaisiin koko perusjoukkoon. Otantariski voi johtaa kahdentyyppisiin virheellisiin johtopäätöksiin:

      (i) kontrollien testauksessa johtopäätökseen, että kontrollit ovat tehokkaampia kuin ne todellisuudessa ovat, tai yksittäisten tapahtumien tarkastuksessa johtopäätökseen, ettei olennaista virheellisyyttä ole, kun sellainen tosiasiassa esiintyy. Tilintarkastaja on ensisijaisesti huolestunut tämän tyyppisistä virheellisistä johtopäätöksistä, koska ne vaikuttavat tilintarkastuksen tehokkuuteen ja johtavat todennäköisemmin epäasianmukaiseen tilintarkastuslausuntoon.

      (ii) kontrollien testauksessa johtopäätökseen, että kontrollit ovat vähemmän tehokkaita kuin ne todellisuudessa ovat, tai yksittäisten tapahtumien tarkastuksessa johtopäätökseen, että esiintyy olennainen virheellisyys, kun sellaista ei tosiasiassa ole. Tämän tyyppinen virheellinen johtopäätös vaikuttaa tilintarkastuksen taloudellisuuteen, koska siitä yleensä aiheutuisi lisätyötä alkuperäisten johtopäätösten virheellisyyden toteamiseksi.

   (d) Otannasta johtumaton riski – Riski siitä, että tilintarkastaja tekee virheellisen johtopäätöksen jostakin otantariskiin liittymättömästä syystä. (Viittaus: kappale A1)

   (e) Poikkeuksellinen virheellisyys tai poikkeama – Virheellisyys tai poikkeama, joka todistettavasti ei edusta perusjoukon virheellisyyksiä tai poikkeamia.

[1] ISA 500 *Tilintarkastusevidenssi*

(f) Otantayksikkö – Yksittäiset yksiköt, joista perusjoukko koostuu. (Viittaus: kappale A2)

(g) Tilastollinen otanta – Otannassa käytettävä lähestymistapa, jolla on seuraavat ominaispiirteet:

(i) otoksen yksikköjen satunnainen valinta; ja

(ii) todennäköisyysteorian käyttäminen otoksen tulosten arvioimisessa, otantariskin määrittäminen mukaan lukien.

Otannassa käytettävän lähestymistavan, jolla ei ole ominaispiirteitä (i) ja (ii), katsotaan olevan ei-tilastollinen otanta.

(h) Osittaminen – Prosessi, jossa perusjoukko jaetaan alajoukkoihin, joista kukin koostuu ominaispiirteiltään (usein rahamääräinen arvo) samankaltaisista otantayksiköistä.

(i) Hyväksyttävissä oleva virheellisyys – Tilintarkastajan määrittämä rahamääräinen arvo, johon nähden tilintarkastaja pyrkii hankkimaan asianmukaisella tasolla olevan varmuuden siitä, ettei perusjoukkoon sisältyvä todellinen virheellisyys ylitä hänen määrittämäänsä rahamääräistä arvoa. (Viittaus: kappale A3)

(j) Hyväksyttävissä oleva poikkeamien osuus – 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.

Vaatimukset

Otoksen suunnittelu ja koko sekä tarkastettavien yksikköjen valinta

6. Tilintarkastajan on otettava otosta suunnitellessaan huomioon tilintarkastustoimenpiteen tarkoitus ja sen perusjoukon ominaispiirteet, josta otos valitaan. (Viittaus: kappaleet A4–A9)

7. Tilintarkastajan on määritettävä riittävä otoskoko otantariskin alentamiseksi hyväksyttävän alhaiselle tasolle. (Viittaus: kappaleet A10–A11)

8. Tilintarkastajan on valittava otokseen yksiköt siten, että jokaisella perusjoukon otantayksiköllä on mahdollisuus tulla valituksi. (Viittaus: kappaleet A12–A13)

Tilintarkastustoimenpiteiden suorittaminen

9. Tilintarkastajan on kohdistettava tarkoitukseen nähden asianmukaiset tilintarkastustoimenpiteet jokaiseen valittuun yksikköön.

10. Jos tilintarkastustoimenpide ei ole sovellettavissa valittuun yksikköön, tilintarkastajan on kohdistettava toimenpide korvaavaan yksikköön. (Viittaus: kappale A14)

11. Jos tilintarkastaja ei pysty kohdistamaan valittuun yksikköön suunniteltuja tilintarkastustoimenpiteitä tai sopivia vaihtoehtoisia toimenpiteitä, hänen on käsiteltävä kyseistä yksikköä kontrollien testauksessa poikkeamana kontrollista, joka on määrätty suoritettavaksi, tai yksittäisten tapahtumien tarkastuksessa virheellisyytenä. (Viittaus: kappaleet A15–A16)

Poikkeamien ja virheellisyyksien luonne ja syyt

12. Tilintarkastajan on selvitettävä tunnistettujen poikkeamien tai virheellisyyksien luonne ja syyt sekä arvioitava niiden mahdollinen vaikutus tilintarkastustoimenpiteen tarkoitukseen ja tilintarkastuksen muihin osa-alueisiin. (Viittaus: kappale A17)

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

Virheellisyyksien projisoiminen

14. Kun kyseessä on yksittäisten tapahtumien tarkastaminen, tilintarkastajan on projisoitava otoksesta löydetyt virheellisyydet perusjoukkoon. (Viittaus: kappaleet A18–A20)

Otannan tulosten arvioiminen

15. Tilintarkastajan on arvioitava:

    (a) otokseen perustuvat tulokset; ja (viittaus: kappaleet A21–A22)

    (b) se, onko otannan käyttäminen antanut kohtuullisen perustan tarkastettua perusjoukkoa koskeville johtopäätöksille. (Viittaus: kappale A23)

***

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Määritelmät

Otannasta johtumaton riski (viittaus: kappale 5(d))

A1. Esimerkkejä otannasta johtumattomasta riskistä ovat tarkoitukseen soveltumattomien tilintarkastustoimenpiteiden käyttäminen taikka tilintarkastusevidenssin virheellinen tulkinta ja virheellisyyden tai poikkeaman jääminen huomaamatta.

Otantayksikkö (viittaus: kappale 5(f))

A2. Otantayksiköt voisivat olla fyysisiä yksikköjä (esimerkiksi tililleppanotositteissa luetellut sekit, panot tiliotteella, myyntilaskut tai asiakaskohtaiset myyntisaamissaldot) taikka rahamääräisiä yksikköjä.

Hyväksyttävissä oleva virheellisyys (viittaus: kappale 5(i))

A3. Otosta suunnitellessaan tilintarkastaja määrittää hyväksyttävissä olevan virheellisyyden vastatakseen riskiin siitä, että yksittäin tarkasteltuina epäolennaiset virheellisyydet voivat yhdessä johtaa tilinpäätöksen olennaiseen virheellisyyteen, ja jättääkseen varaa mahdollisia havaitsemattomia virheellisyyksiä varten. Hyväksyttävissä oleva virheellisyys on ISA 320:ssä[2] määritellyn tarkastustyössä käytettävän olennaisuuden soveltamista tiettyyn otantatoimenpiteeseen. Hyväksyttävissä oleva virheellisyys voi olla sama tai pienempi rahamäärä kuin tarkastustyössä käytettävä olennaisuus.

Otoksen suunnittelu ja koko sekä tarkastettavien yksikköjen valinta

Otoksen suunnittelu (viittaus: kappale 6)

A4. Otanta antaa tilintarkastajalle mahdollisuuden hankkia ja arvioida valittujen yksikköjen joitakin ominaispiirteitä koskevaa tilintarkastusevidenssiä tehdäkseen johtopäätöksen perusjoukosta, josta otos on valittu, tai saadakseen apua tällaisen johtopäätöksen tekemiseen. Otannassa voidaan käyttää joko ei-tilastollista tai tilastollista lähestymistapaa.

A5. Otosta suunniteltaessa tilintarkastajan huomioon ottamiin seikkoihin kuuluu se nimenomainen päämäärä, joka olisi saavutettava, sekä se tilintarkastustoimenpiteiden yhdistelmä, jolla kyseinen päämäärä todennäköisesti parhaiten saavutetaan. Tavoiteltavan tilintarkastusevidenssin luonteen ja kyseiseen tilintarkastusevidenssiin mahdollisesti liittyvien poikkeamien tai virheellisyyksien tai muiden ominaispiirteiden huomioon ottamisesta on tilintarkastajalle apua määriteltäessä, mikä muodostaa poikkeaman tai virheellisyyden ja mitä perusjoukkoa otannassa käytetään. Täyttääkseen otantaa suorittaessaan ISA 500:n kappaleen 9 mukaisen vaatimuksen tilintarkastaja suorittaa tilintarkastustoimenpiteitä hankkiakseen evidenssiä siitä, että perusjoukko, josta otos valitaan, on täydellinen.

[2] ISA 320 *Olennaisuus tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa,* kappale 9

A6. Siihen, että tilintarkastaja ottaa kappaleen 6 edellyttämällä tavalla huomioon tilintarkastustoimenpiteen tarkoituksen, kuuluu selkeä käsitys siitä, mikä on poikkeama tai virheellisyys, niin että kaikki ja vain ne tapaukset, jotka ovat relevantteja kyseisen tilintarkastustoimenpiteen tarkoituksen kannalta, otetaan mukaan poikkeamia arvioitaessa tai virheellisyyksiä projisoitaessa. Esimerkiksi myyntisaamisten olemassaoloa koskevassa yksittäisten tapahtumien tarkastuksessa asiakkaan ennen vahvistuspäivää suorittamien mutta tilintarkastusasiakkaan kyseisen päivän jälkeen vastaanottamien maksujen ei katsota olevan virheellisyyksiä. Myöskään saamisen kirjaaminen väärälle asiakastilille ei vaikuta myyntisaamisten kokonaissaldoon. Siksi sitä ei ehkä ole asianmukaista pitää virheellisyytenä arvioitaessa tästä nimenomaisesta tilintarkastustoimenpiteestä otoksen perusteella saatuja tuloksia, vaikka sillä saattaa olla tärkeä vaikutus tilintarkastuksen muihin osa-alueisiin, kuten väärinkäytöksen riskin tai epävarmoja saamisia koskevan vähennyserän riittävyyden arviointiin.

A7. Harkitessaan perusjoukon ominaispiirteitä kontrolleja testatessaan tilintarkastaja arvioi oletetun poikkeamien osuuden sen käsityksen perusteella, jonka hän on muodostanut kontrolleista, tai perusjoukon muutamien yksikköjen tutkimisen perusteella. Tämä arviointi tehdään otoksen suunnittelua ja otoskoon määrittämistä varten. Esimerkiksi jos oletettu poikkeamien osuus on niin suuri, ettei se ole hyväksyttävissä, tilintarkastaja päättää yleensä olla testaamatta kontrolleja. Vastaavasti tilintarkastaja arvioi yksittäisiä tapahtumia tarkastettaessa perusjoukkoon sisältyvän oletetun virheellisyyden. Jos oletettu virheellisyys on suuri, yksittäisten tapahtumien tarkastus voi olla asianmukaista toteuttaa tutkimalla 100 % perusjoukosta tai käyttämällä suurta otoskokoa.

A8. Harkitessaan sen perusjoukon ominaispiirteitä, josta otos valitaan, tilintarkastaja voi todeta, että on asianmukaista käyttää osittamista tai arvoilla painotettua valintaa. Osittamista ja arvoilla painotettua valintaa käsitellään lähemmin liitteessä 1.

A9. Päätös siitä, käytetäänkö otannassa tilastollista vai ei-tilastollista lähestymistapaa, perustuu tilintarkastajan harkintaan; otoskoko ei kuitenkaan ole pätevä kriteeri tilastollisen ja ei-tilastollisen lähestymistavan erottamiseen.

Otoskoko (viittaus: kappale 7)

A10. Otantariskin taso, jonka tilintarkastaja on valmis hyväksymään, vaikuttaa tarvittavaan otoskokoon. Mitä pienemmän riskin tilintarkastaja on valmis hyväksymään, sitä suurempi otoskoko tarvitaan.

A11. Otoskoko voidaan määrittää tilastotieteellistä kaavaa käyttäen tai ammatilliseen harkintaan perustuen. Liitteissä 2 ja 3 esitetään, millaisia vaikutuksia erilaisilla tekijöillä tyypillisesti on otoskoon määrittämiseen. Samankaltaisissa olosuhteissa eri tekijöiden, kuten liitteissä 2 ja 3 mainittujen, vaikutus otoskokoon on samankaltainen riippumatta siitä, valitaanko tilastollinen vai ei-tilastollinen lähestymistapa.

Tarkastettavien yksikköjen valinta (viittaus: kappale 8)

A12. Tilastollisessa otannassa otokseen tulevat yksiköt valitaan siten, että jokaisella otantayksiköllä on tiedossa oleva todennäköisyys tulla valituksi. Ei-tilastollisessa otannassa otokseen tulevien yksikköjen valinnassa käytetään harkintaa. Koska otannan tarkoituksena on antaa tilintarkastajalle kohtuullinen perusta johtopäätösten tekemiselle perusjoukosta, josta otos on valittu, on tärkeää, että tilintarkastaja vinoutuman välttämiseksi valitsee edustavan otoksen poimimalla otokseen yksikköjä, joilla on perusjoukolle tyypillisiä ominaisuuksia.

A13. Tärkeimmät otosten valintamenetelmät ovat satunnaisvalinta, systemaattinen valinta ja umpimähkäinen valinta. Näitä menetelmiä käsitellään liitteessä 4.

Tilintarkastustoimenpiteiden suorittaminen (viittaus: kappaleet 10–11)

A14. Esimerkki siitä, milloin toimenpide on tarpeellista kohdistaa korvaavaan yksikköön, on, että maksujen hyväksymistä koskevaa evidenssiä tarkastettaessa valitaan mitätöity sekki. Jos tilintarkastaja toteaa sekin olevan asianmukaisesti mitätöity niin, ettei kyse ole poikkeamasta, tarkastetaan asianmukaisella tavalla valittu korvaava yksikkö.

A15. Esimerkki siitä, milloin tilintarkastaja ei pysty kohdistamaan suunniteltuja tilintarkastustoimenpiteitä valittuun yksikköön, on, että kyseistä yksikköä koskeva dokumentaatio on kadonnut.

A16. Esimerkki sopivasta vaihtoehtoisesta toimenpiteestä voisi olla, että kun positiivista vahvistusta koskevaan pyyntöön ei ole saatu vastausta, tutkitaan myöhemmin saatuja maksuja ja evidenssiä niiden lähteestä ja eristä, jotka niillä on tarkoitus suorittaa.

Poikkeamien ja virheellisyyksien luonne ja syyt (viittaus: kappale 12)

A17. Tunnistettuja poikkeamia ja virheellisyyksiä analysoidessaan tilintarkastaja saattaa havaita, että useilla niistä on jokin yhteinen piirre, esimerkiksi liiketapahtuman laji, toimipaikka, tuotelinja tai ajanjakso. Tällaisissa olosuhteissa tilintarkastaja voi päättää yksilöidä kaikki ne perusjoukon yksiköt, joilla on tämä yhteinen piirre, ja kohdistaa tilintarkastustoimenpiteitä näihin yksikköihin. Lisäksi tällaiset poikkeamat tai virheellisyydet saattavat olla tarkoituksellisia, ja ne voivat viitata mahdolliseen väärinkäytökseen.

Virheellisyyksien projisoiminen (viittaus: kappale 14)

A18. Tilintarkastajan täytyy projisoida virheet perusjoukkoon saadakseen yleisellä tasolla käsityksen virheellisyyden suuruusluokasta, mutta tämä projisointi ei välttämättä riitä kirjattavan summan määrittämiseen.

A19. Silloin kun virheellisyyden on todettu olevan poikkeuksellinen, se voidaan jättää ulkopuolelle projisoitaessa virheellisyyksiä perusjoukkoon. Tällaisen virheellisyyden vaikutus pitää kuitenkin ottaa huomioon muiden kuin poikkeuksellisten virheellisyyksien projisoinnin tuloksen lisäksi, jos virheellisyyttä ei korjata.

A20. Kontrolleja testattaessa poikkeamien erityinen projisointi ei ole tarpeen, koska poikkeamien osuus otoksessa on samalla projisoitu poikkeamien osuus koko perusjoukossa. ISA 330[3] sisältää ohjeistusta tilanteisiin, joissa havaitaan poikkeamia kontrolleista, joihin tilintarkastaja aikoo luottaa.

Otannan tulosten arvioiminen (viittaus: kappale 15)

A21. Kontrolleja testattaessa odottamattoman suuri poikkeamien osuus otoksessa voi johtaa arvioidun olennaisen virheellisyyden riskin kasvamiseen, paitsi jos saadaan lisää alkuperäisen arvion oikeaksi osoittavaa tilintarkastusevidenssiä. Yksittäisiä tapahtumia tarkastettaessa odottamattoman suuri virheellisyyden 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.

A22. Jos kyseessä on yksittäisten tapahtumien tarkastus, tilintarkastajan paras arvio perusjoukossa olevasta virheellisyydestä on projisoitu virheellisyys yhteenlaskettuna mahdollisen poikkeuksellisen virheellisyyden kanssa. Silloin kun projisoitu virheellisyys yhteenlaskettuna mahdollisen poikkeuksellisen virheellisyyden kanssa ylittää hyväksyttävissä olevan virheellisyyden, otos ei anna kohtuullista perustaa tarkastettavaa perusjoukkoa koskeville johtopäätöksille. Mitä lähempänä projisoitu virheellisyys yhteenlaskettuna poikkeuksellisen virheellisyyden kanssa on hyväksyttävissä olevaa virheellisyyttä, sitä todennäköisemmin perusjoukossa oleva todellinen virheellisyys saattaa ylittää hyväksyttävissä olevan virheellisyyden. Myös jos projisoitu virheellisyys on suurempi kuin tilintarkastajan otoskokoa määrittäessään käyttämät virheellisyysoletukset, tilintarkastaja voi päätellä, että on olemassa ei hyväksyttävissä oleva otantariski siitä, että perusjoukossa oleva todellinen virheellisyys ylittää hyväksyttävissä olevan virheellisyyden. Muiden tilintarkastustoimenpiteiden tulosten huomioon ottaminen auttaa tilintarkastajaa arvioimaan riskiä siitä, että perusjoukossa oleva todellinen virheellisyys ylittää hyväksyttävissä olevan virheellisyyden, ja riski saattaa pienentyä, jos saadaan lisää tilintarkastusevidenssiä.

A23. Jos tilintarkastaja toteaa, ettei otanta ole antanut kohtuullista perustaa tarkastettua perusjoukkoa koskeville johtopäätöksille, hän voi:

- pyytää johtoa tutkimaan todettuja virheellisyyksiä ja selvittämään muiden virheellisyyksien mahdollisuutta sekä tekemään mahdolliset tarvittavat oikaisut; tai
- räätälöidä näiden muiden 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.

[3] ISA 330 *Tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi,* kappale 17

Liite 1

(Viittaus: kappale A8)

Osittaminen ja arvoilla painotettu valinta

Harkitessaan sen perusjoukon ominaispiirteitä, josta otos valitaan, tilintarkastaja voi todeta, että on asianmukaista käyttää osittamista tai arvoilla painotettua valintaa. Tässä liitteessä on tilintarkastajalle ohjeistusta osittamisen ja arvoilla painotetun otannan käytöstä.

Osittaminen

1. Tilintarkastuksen taloudellisuus voi parantua, jos tilintarkastaja osittaa perusjoukon jakamalla sen erillisiin osajoukkoihin, joilla on jokin yksilöivä ominaispiirre. Osittamisen tavoitteena on pienentää kunkin osajoukon yksikköjen välistä vaihtelua ja täten mahdollistaa otoskoon pienentäminen ilman, että otantariski kasvaa.

2. Yksittäisiä tapahtumia tarkastettaessa perusjoukko ositetaan usein rahamääräisten arvojen perusteella. Tämä mahdollistaa sen, että enemmän tilintarkastustyötä kohdistetaan arvoltaan suurempiin yksikköihin, koska tällaisiin yksikköihin voi sisältyä suurin virheellisyyden mahdollisuus, kun on kysymys erien esittämisestä todellista suurempina. Perusjoukko voidaan vastaavasti osittaa sellaisen yksittäisen ominaispiirteen perusteella, joka antaa viitteitä suuremmasta virheellisyyden riskistä, esimerkiksi tarkastettaessa epävarmoja saamisia koskevaa vähennyserää voidaan saldot osittaa iän mukaan.

3. Osajoukosta valitun otoksen yksikköihin sovellettujen tilintarkastustoimenpiteiden tulokset voidaan projisoida vain kyseiseen osajoukkoon kuuluviin yksikköihin. Tehdäkseen johtopäätöksen koko perusjoukosta tilintarkastajan on tarpeellista ottaa huomioon koko perusjoukon kaikkiin muihin osajoukkoihin liittyvä olennaisen virheellisyyden riski. Esimerkiksi 20 % perusjoukon yksiköistä voi muodostaa 90 % tilin saldosta. Tilintarkastaja voi päättää tutkia näistä yksiköistä valittavan otoksen. Tilintarkastaja arvioi tästä otoksesta saadut tulokset ja tekee johtopäätöksen, joka koskee 90 %:a arvosta, erillään lopuista 10 %:sta (joista voidaan valita toinen otos tai joista voidaan hankkia tilintarkastusevidenssiä muulla keinoin, tai jonka voidaan katsoa olevan epäolennainen).

4. Jos liiketapahtumien laji tai tilin saldo on ositettu, virheellisyys projisoidaan erikseen kuhunkin osaan. Kuhunkin osaan projisoidut virheellisyydet yhdistetään arvioitaessa virheellisyyksien mahdollista vaikutusta koko liiketapahtumien lajiin tai tilin saldoon.

Arvoilla painotettu valinta

5. Yksittäisiä tapahtumia tarkastettaessa voi olla taloudellista määrittää otantayksiköiksi yksittäiset rahamääräiset yksiköt, joista perusjoukko koostuu. Kun tilintarkastaja on valinnut tietyt rahamääräiset yksiköt perusjoukosta, esimerkiksi myyntisaamisten saldosta, hän voi tutkia tietyt yksiköt, esimerkiksi yksittäiset saldot, jotka sisältävät kyseisiä rahamääräisiä yksikköjä. Yksi hyöty tästä tavasta määritellä otantayksikkö on, että tilintarkastustyötä suunnataan arvoltaan suurempiin yksikköihin, koska niillä on suurempi mahdollisuus tulla valituiksi ja tämä voi johtaa pienempään otoskokoon. Tätä lähestymistapaa voidaan käyttää yhdessä systemaattisen otantamenetelmän (kuvataan liitteessä 4) kanssa, ja se on taloudellisin, kun otokseen valitaan yksiköt satunnaisvalintaa käyttäen.

Liite 2

(Viittaus: kappale A11)

Esimerkkejä otoskokoon vaikuttavista tekijöistä kontrolleja testattaessa

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.

TEKIJÄ	VAIKUTUS OTOS KOKOON	
1. Suunnitelmat kontrollien toiminnan tehokkuuden testaamisesta otetaan tilintarkastajan riskienarvioinnissa huomioon aiempaa laajemmin.	Kasvattava	Mitä suuremman varmuuden tilintarkastaja aikoo hankkia kontrollien toiminnan tehokkuudesta, sitä pienempi on tilintarkastajan arvioima olennaisen virheellisyyden riski ja sitä suurempi otoskoko tarvitaan. Silloin kun tilintarkastajan arvio olennaisen virheellisyyden riskistä kannanottotasolla perustuu odotukseen kontrollien tehokkaasta toiminnasta, tilintarkastajan täytyy testata kontrolleja. Jos muut seikat pysyvät muuttumattomina, niin mitä enemmän tilintarkastaja luottaa riskienarvioinnissaan kontrollien tehokkaaseen toimintaan, sitä enemmän hän testaa kontrolleja (ja näin ollen otoskoko kasvaa).
2. Hyväksyttävissä oleva poikkeamien osuus kasvaa.	Pienentävä	Mitä pienempi hyväksyttävissä oleva poikkeamien osuus, sitä suurempi otoskoko tarvitaan.
3. Oletettu poikkeamien osuus tarkastettavassa perusjoukossa kasvaa.	Kasvattava	Mitä suurempi oletettu poikkeamien osuus, sitä suurempi otoskoko tarvitaan, jotta tilintarkastaja pystyy tekemään kohtuullisen arvion todellisesta poikkeamien osuudesta. Tekijöitä, jotka ovat relevantteja tilintarkastajalle oletettua poikkeamien osuutta harkittaessa, ovat esimerkiksi tilintarkastajan käsitys liiketoiminnasta (erityisesti riskienarviointitoimenpiteet, jotka suoritetaan sisäistä valvontaa koskevan käsityksen muodostamiseksi), muutokset henkilöstössä tai sisäisessä valvonnassa, aiemmilla tilikausilla suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden tulokset ja muiden tilintarkastustoimenpiteiden tulokset. Jos kontrolleista tapahtuvien poikkeamien oletetut osuudet on suuria, arvioidun olennaisen virheellisyyden riskin pienentämiselle on perusteita vain vähän tai ei lainkaan.
4. Tilintarkastaja haluaa suuremman varmuuden siitä, ettei todellinen poikkeamien osuus perusjoukossa ylitä hyväksyttävissä olevaa poikkeamien osuutta.	Kasvattava	Mitä suuremman varmuuden tilintarkastaja haluaa siitä, että otoksesta saatavat tulokset tosiasiallisesti osoittavat perusjoukossa olevien poikkeamien todellista osuutta, sitä suurempi otoskoko tarvitaan.
5. Perusjoukon otantayksikköjen lukumäärä kasvaa.	Vähäinen vaikutus	Suurissa perusjoukoissa perusjoukon todellisella suuruudella on vähän tai ei lainkaan vaikutusta otoskokoon. Pienissä perusjoukoissa otanta ei kuitenkaan välttämättä ole tehokkain mahdollinen tapa hankkia tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Liite 3

(Viittaus: kappale A11)

Esimerkkejä otoskokoon vaikuttavista tekijöistä yksittäisiä tapahtumia tarkastettaessa

Seuraavat ovat tekijöitä, joita tilintarkastaja voi ottaa huomioon määrittäessään otoskokoa yksittäisiä tapahtumia tarkastettaessa. Käytettäessä näitä tekijöitä, jotka pitää ottaa huomioon yhdessä, oletetaan, ettei tilintarkastaja muuta lähestymistapaansa kontrollien testauksen suhteen tai muutoin muuta arvioituihin riskeihin vastaavien aineistotarkastustoimenpiteiden luonnetta tai ajoitusta.

TEKIJÄ	VAIKUTUS OTOS-KOKOON	
1. Tilintarkastajan arvioima olennaisen virheellisyyden riski kasvaa.	Kasvattava	Mitä suuremmaksi tilintarkastaja arvioi olennaisen virheellisyyden riskin, sitä suurempi otoskoko tarvitaan. Tilintarkastajan arvioimaan olennaisen virheellisyyden riskiin vaikuttavat ominaisriski ja kontrolliriski. Esimerkiksi jos tilintarkastaja ei testaa kontrolleja, hänen arvioimaansa olennaisen virheellisyyden riskiä ei ole mahdollista pienentää perustuen sisäisten kontrollien tehokkaaseen toimintaan tietyn kannanoton suhteen. Siksi tilintarkastaja tarvitsee pienen havaitsemisriskin pystyäkseen pienentämään tilintarkastusriskin hyväksyttävän alhaiselle tasolle, ja hän turvautuu enemmän aineistotarkastustoimenpiteisiin. Mitä enemmän tilintarkastusevidenssiä hankitaan yksittäisiä tapahtumia tarkastamalla (ts. mitä pienempi havaitsemisriski), sitä suurempi otoskoko tarvitaan.
2. Muita samaan kannanottoon kohdistuvia aineistotarkastus-toimenpiteitä käytetään enemmän.	Pienentävä	Mitä enemmän tilintarkastaja turvautuu muihin aineistotarkastus-toimenpiteisiin (yksittäisten tapahtumien tarkastamiseen tai analyyttisiin aineistotarkastustoimenpiteisiin) tiettyä perusjoukkoa koskevan havaitsemisriskin pienentämiseksi hyväksyttävälle tasolle, sitä vähemmän varmuutta tilintarkastajan tarvitsee saada otannasta, ja sitä pienempi otoskoko voi näin ollen olla.
3. Tilintarkastaja haluaa suuremman varmuuden siitä, ettei perusjoukossa oleva todellinen virheellisyys ylitä hyväksyttävissä olevaa virheellisyyttä.	Kasvattava	Mitä suuremman varmuuden tilintarkastaja haluaa siitä, että otoksesta saatavat tulokset todella osoittavat perusjoukossa olevan todellisen virheellisyyden määrää, sitä suurempi otoskoko tarvitaan.
4. Hyväksyttävissä oleva virheellisyys kasvaa.	Pienentävä	Mitä pienempi hyväksyttävissä oleva virheellisyys, sitä suurempi otoskoko tarvitaan.
5. Virheellisyyden määrä, jonka tilintarkastaja odottaa löytävänsä perusjoukosta, kasvaa.	Kasvattava	Mitä suuremman virheellisyyden tilintarkastaja odottaa löytävänsä perusjoukosta, sitä suurempi otoskoko tarvitaan, jotta pystytään tekemään kohtuullinen arvio perusjoukossa olevan todellisen virheellisyyden määrästä. Tilintarkastajan harkitessa oletettua virheellisyyttä, relevantteja seikkoja ovat esimerkiksi se, missä määrin yksikköjen arvot määritetään subjektiivisesti, riskienarviointitoimenpiteiden tulokset, kontrollien testausten tulokset, aiemmilla tilikausilla suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden tulokset sekä muiden aineistotarkastustoimenpiteiden tulokset.

TEKIJÄ	VAIKUTUS OTOS-KOKOON	
6. Perusjoukon osittaminen, kun tämä on asianmukaista.	Pienentävä	Silloin kun perusjoukkoon sisältyvien yksikköjen rahamääräisen koon vaihteluväli (variabiliteetti) on suuri, perusjoukon osittaminen voi olla hyödyllistä. Kun perusjoukko on mahdollista osittaa asianmukaisella tavalla, eri osista valittavien otosten yhteenlaskettu koko on pienempi kuin mitä tarvittaisiin tietyllä otantariskin tasolla, jos koko perusjoukosta olisi valittu yksi otos.
7. Perusjoukon otantayksikköjen lukumäärä	Vähäinen vaikutus	Suurissa perusjoukoissa perusjoukon todellisella suuruudella on vähän tai ei lainkaan vaikutusta otoskokoon. Pienissä perusjoukoissa otanta ei näin ollen useinkaan ole tehokkain mahdollinen tapa hankkia tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. (Rahamääräisiin yksikköihin perustuvaa otantaa käytettäessä perusjoukon rahamääräisen arvon kasvaminen johtaa kuitenkin otoskoon suurenemiseen, paitsi milloin tilinpäätökselle kokonaisuutena määritetyn olennaisuuden (tai, jos tämä on sovellettavissa, tietyille liiketapahtumien lajeille, tilien saldoille tai tilinpäätöksessä esitettäville tiedoille määritetyn olennaisuustason tai -tasojen) suhteellinen kasvu kumoaa sen).

Liite 4

(Viittaus: kappale A13)

Otoksen valintamenetelmät

Otoksen valintaan on käytettävissä useita eri menetelmiä. Tärkeimmät menetelmät ovat seuraavat:

(a) Satunnaisvalinta (sovelletaan käyttämällä satunnaislukugeneraattoreita, esimerkiksi satunnaislukutaulukoita).

(b) Systemaattinen valinta, jossa perusjoukon otantayksiköiden lukumäärä jaetaan otoskoolla, jolloin saadaan otantaväli, esimerkiksi 50, ja sen jälkeen kun on määritetty aloituskohta ensimmäisten 50:n joukosta, valitaan joka 50:s otantayksikkö. Vaikka aloituskohta voidaan määrittää umpimähkäisesti, otanta on todennäköisemmin aidosti satunnainen, jos aloituskohta määritetään käyttämällä tietokoneen satunnaislukugeneraattoria tai satunnaislukutaulukkoja. Systemaattista valintaa käytettäessä tilintarkastajan täytyy todeta, etteivät perusjoukon otantayksiköt ole järjestyneet siten, että otantaväli vastaa tiettyä kaavaa perusjoukossa.

(c) Rahamääräisiin yksikköihin perustuva otanta on yksi arvoilla painotetun valinnan (kuvataan liitteessä 1) tyyppi, jossa otoskoko, valinta ja tulosten arviointi johtavat rahamääräiseen johtopäätökseen.

(d) Umpimähkäinen valinta (pistokoe), jossa tilintarkastaja valitsee otoksen ilman järjestelmällistä menetelmää. Vaikka mitään järjestelmällistä menetelmää ei käytetä, tilintarkastaja kuitenkin välttää tietoista vinoutumaa tai ennustettavuutta (esimerkiksi vaikeasti jäljitettävissä olevien yksikköjen välttämistä tai sivun ensimmäisten tai viimeisten vientien toistuvaa valitsemista tai välttämistä) ja pyrkii näin varmistamaan sen, että kaikilla perusjoukon yksiköillä on mahdollisuus tulla valituiksi. Umpimähkäinen otanta ei ole asianmukainen tilastollista otantaa käytettäessä.

(e) Blokkivalinta tarkoittaa peräkkäisistä yksiköistä muodostuvan jakson tai jaksojen valintaa perusjoukosta. Yleensä tilintarkastuksessa tapahtuvassa otannassa ei voida soveltaa blokkivalintaa, koska useimmat perusjoukot rakentuvat niin, että peräkkäisillä yksiköillä voidaan odottaa olevan toisiinsa nähden samankaltaisia ja muualla perusjoukossa oleviin yksikköihin nähden erilaisia ominaispiirteitä. Vaikka blokkina valittujen yksikköjen tarkastaminen voi joissakin olosuhteissa olla asianmukainen tilintarkastustoimenpide, se on harvoin asianmukainen otantamenetelmä, kun tilintarkastaja aikoo tehdä otoksen perusteella pätevä päätelmiä koko perusjoukosta.

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 540 (UUDISTETTU)

KIRJANPIDOLLISTEN ARVIOIDEN JA NIISTÄ TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVIEN TIETOJEN TARKASTAMINEN

(Sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2019 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1
Kirjanpidollisten arvioiden luonne	2–3
Tämän ISA-standardin keskeiset käsitteet	4–9
Voimaantulo	10
Tavoite	11
Määritelmät	12
Vaatimukset	
Riskienarviointitoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet	13–15
Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen	16–17
Toimenpiteet arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi	18–30
Kirjanpidollisista arvioista tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	31
Viitteet mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta	32
Suoritettuihin tilintarkastustoimenpiteisiin perustuva kokonaisarviointi	33–36
Kirjalliset vahvistusilmoitukset	37
Kommunikointi hallintoelinten, johdon tai muiden relevanttien osapuolten kanssa	38
Dokumentointi	39
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Kirjanpidollisten arvioiden luonne	A1–A7
Tämän ISA-standardin keskeiset käsitteet	A8–A13
Määritelmät	A14–A18
Riskienarviointitoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet	A19–A63
Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen	A64–A80
Toimenpiteet arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi	A81–A132
Viitteet mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta	A133–A136
Suoritettuihin tilintarkastustoimenpiteisiin perustuva kokonaisarviointi	A137–A144
Kirjalliset vahvistusilmoitukset	A145
Kommunikointi hallintoelinten, johdon tai muiden relevanttien osapuolten kanssa	A146–A148
Dokumentointi	A149–A152
Liite 1: Ominaisriskitekijät	
Liite 2: Kommunikointi hallintoelinten kanssa	

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 540 (uudistettu) *Kirjanpidollisten arvioiden ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tarkastaminen* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään velvollisuuksia, joita tilintarkastajalla on tilintarkastuksessa koskien kirjanpidollisia arvioita ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja. Erityisesti standardi sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta, joissa viitataan siihen, kuinka standardeja ISA 315 (uudistettu 2019),[1] ISA 330,[2] ISA 450,[3] ISA 500[4] ja muita relevantteja ISA-standardeja on sovellettava, kun on kyse kirjanpidollisista arvioista ja niistä tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista, ja annetaan niitä koskevaa lisäohjeistusta. Standardi sisältää myös vaatimuksia ja ohjeistusta, jotka koskevat yksittäisten kirjanpidollisten arvioiden ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen virheellisyyden arvioimista sekä viitteitä mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta.

Kirjanpidollisten arvioiden luonne

2. Kirjanpidollisten arvioiden luonne vaihtelee laajasti, ja johdolta vaaditaan niiden tekemistä silloin, kun rahamäärät eivät ole suoraan havainnoitavissa. Näiden rahamäärien määrittämiseen liittyy arviointiepävarmuutta, joka kuvastaa tietämyksen tai tiedon luontaisia rajoitteita. Näistä rajoitteista aiheutuu arvostustulemiin luontaista subjektiivisuutta ja vaihtelua. Kirjanpidollisten arvioiden muodostamisprosessiin kuuluu oletuksia ja tietoa hyödyntävän menetelmän valinta ja soveltaminen, mikä edellyttää johdolta harkintaa ja voi aiheuttaa monimutkaisuutta arvostamiseen. Vaikutukset, joita monimutkaisuudella, subjektiivisuudella tai muilla ominaisriskitekijöillä on näiden rahamäärien määrittämiseen, vaikuttavat siihen, kuinka alttiita ne ovat virheellisyydelle. (Viittaus: kappaleet A1–A6, liite 1)

3. Vaikka tätä ISA-standardia sovelletaan kaikkiin kirjanpidollisiin arvioihin, se, missä määrin kirjanpidolliseen arvioon liittyy arviointiepävarmuutta, vaihtelee huomattavasti. Tämän ISA-standardin mukaan vaadittavien riskienarviointitoimenpiteiden ja muiden tilintarkastustoimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus vaihtelevat suhteessa arviointiepävarmuuteen ja siihen liittyviä olennaisen virheellisyyden riskejä koskevaan arvioon. Joissakin kirjanpidollisissa arvioissa saattaa olla niiden luonteen perusteella varsin vähän arviointiepävarmuutta, ja myös niiden tekemiseen liittyvä monimutkaisuus ja subjektiivisuus voivat olla hyvin vähäisiä. Kun on kyse tällaisista kirjanpidollisista arvioista, tämän ISA-standardin mukaan vaadittavien riskienarviointitoimenpiteiden ja muiden tilintarkastustoimenpiteiden ei odoteta olevan laajoja. Kun arviointiepävarmuutta, monimutkaisuutta ja subjektiivisuutta on erittäin paljon, tällaisten toimenpiteiden odotetaan olevan paljon laajempia. Tämä ISA-standardi sisältää ohjeistusta siitä, miten tämän standardin vaatimuksia voidaan skaalata. (Viittaus: kappale A7)

Tämän ISA-standardin keskeiset käsitteet

4. ISA 315:n (uudistettu 2019) mukaan tunnistettujen olennaisen virheellisyyden riskien ominaisriski on arvioitava erikseen kannanottotasolla.[5] ISA 540:n (uudistettu) yhteydessä ja yksittäisen kirjanpidollisen arvion luonteesta riippuen kannanoton alttiuteen virheellisyydelle, joka saattaa olla olennainen, saattaa liittyä arviointiepävarmuutta, monimutkaisuutta, subjektiivisuutta tai muita ominaisriskitekijöitä ja niiden välisiä suhteita, tai nämä tekijät ja niiden väliset suhteet voivat vaikuttaa kyseiseen alttiuteen. Näin ollen ominaisriskiä koskeva arvio riippuu siitä, missä määrin ominaisriskitekijät vaikuttavat virheellisyyden todennäköisyyteen tai suuruuteen, ja se vaihtelee asteikolla, jota tässä ISA-standardissa nimitetään ominaisriskiasteikoksi. (Viittaus: kappaleet A8–A9, A65–A66, liite 1)

5. Tässä ISA-standardissa viitataan ISA 315:een (uudistettu 2019) ja ISA 330:een sisältyviin relevantteihin vaatimuksiin ja annetaan niihin liittyvää ohjeistusta ja näin painotetaan niiden tilintarkastajan päätösten tärkeyttä, jotka koskevat kirjanpidollisiin arvioihin liittyviä kontrolleja, mukaan lukien päätökset, jotka koskevat sitä:

---

1 ISA 315 (uudistettu 2019) *Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen*

2 ISA 330 *Tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi*

3 ISA 450 *Tilintarkastuksen aikana todettujen virheellisyyksien arvioiminen*

4 ISA 500 *Tilintarkastusevidenssi*

5 ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 31

- onko olemassa ISA 315:n (uudistettu 2019) vaatimusten mukaan tunnistettavia kontrolleja, joiden rakenne tilintarkastajan on arvioitava ja joista hänen on selvitettävä, onko ne otettu käyttöön.
- testataanko relevanttien kontrollien toiminnan tehokkuus.

6. ISA 315:ssä (uudistettu 2019) vaaditaan myös kontrolliriskin erillistä arvioimista, kun arvioidaan olennaisen virheellisyyden riskiä kannanottotasolla. Kontrolliriskiä arvioidessaan tilintarkastaja ottaa huomioon sen, onko tilintarkastajan tilintarkastustoimenpiteet suunniteltu niin, että kontrollien toiminnan tehokkuuteen aiotaan luottaa. Jos tilintarkastaja ei suunnittele testaavansa kontrollien toiminnan tehokkuutta tai ei aio luottaa kontrollien toiminnan tehokkuuteen, hänen kontrolliriskiä koskevan arvionsa on oltava sellainen, että olennaisen virheellisyyden riskiä koskeva arvio on sama kuin ominaisriskiä koskeva arvio. (Viittaus: kappale A10)

7. Tässä ISA-standardissa painotetaan, että tilintarkastajan tilintarkastustoimenpiteiden (joihin soveltuvissa tapauksissa kuuluu kontrollien testausta) pitää vastata arvioitujen olennaisen virheellisyyden riskien syihin kannanottotasolla ottamalla huomioon yhden tai useamman ominaisriskitekijän vaikutuksen sekä tilintarkastajan arvioiman kontrolliriskin.

8. Tilintarkastajan ominaisriskitekijöitä koskeva harkinta vaikuttaa kirjanpidollisiin arvioihin liittyvään ammatilliseen skeptisyyteen, jonka tärkeys kasvaa, kun kirjanpidollisiin arvioihin liittyy enemmän arviointiepävarmuutta tai kun monimutkaisuudella, subjektiivisuudella tai muilla ominaisriskitekijöillä on näihin arvioihin suurempi vaikutus. Samoin ammatillinen skeptisyys on tärkeää, kun alttius virheellisyydelle, joka johtuu johdon tarkoitushakuisuudesta tai muista väärinkäytöksen riskitekijöistä siltä osin kuin ne vaikuttavat ominaisriskiin, on lisääntynyt. (Viittaus: kappale A11)

9. Tämän ISA-standardin mukaan tilintarkastajan on arvioitava suorittamiensa tilintarkastustoimenpiteiden ja hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella, ovatko kirjanpidolliset arviot sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen kohtuullisia[6] vai ovatko ne virheellisiä. Sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen kohtuullinen tarkoittaa tässä ISA-standardissa, että sovellettavan tilinpäätösnormiston relevantteja vaatimuksia on sovellettu asianmukaisesti, mukaan lukien vaatimukset, jotka koskevat: (viittaus: kappaleet A12–A13, A139–A144)

- kirjanpidollisen arvion tekemistä, mukaan lukien menetelmän, oletusten ja tiedon valitseminen, kun otetaan huomioon kirjanpidollisen arvion luonne sekä yhteisöä koskevat tosiseikat ja olosuhteet;
- johdon lukuarvion valintaa; ja
- kirjanpidollisesta arviosta tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja, mukaan lukien tiedot siitä, kuinka kirjanpidollinen arvio on muodostettu, ja tiedot, joissa selitetään arviointiepävarmuuden luonnetta, laajuutta ja lähteitä.

Voimaantulo

10. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2019 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

Tavoite

11. Tilintarkastajan tavoitteena on hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, ovatko tilinpäätökseen sisältyvät kirjanpidolliset arviot ja niistä tilinpäätöksessä esitettävät tiedot sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen kohtuullisia.

Määritelmät

12. Seuraavia termejä käytetään ISA-standardeissa seuraavassa merkityksessä:

    (a) Kirjanpidollinen arvio – Rahamäärä, jonka määrittämiseen sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimusten mukaisesti liittyy arviointiepävarmuutta. (Viittaus: kappale A14)

[6] Ks. myös ISA 700 (uudistettu) *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen,* kappale 13(c).

(b) Tilintarkastajan muodostama lukuarvio tai vaihteluväli – Rahamäärä tai rahamäärien vaihteluväli, jonka tilintarkastaja muodostaa arvioidessaan johdon lukuarviota. (Viittaus: kappaleet A15)

(c) Arviointiepävarmuus – Alttius arvostukseen luontaisesti liittyvälle epätarkkuudelle. (Viittaus: kappale A16, liite 1)

(d) Johdon tarkoitushakuisuus – Johto ei ole informaatiota tuottaessaan neutraali. (Viittaus: kappale A17)

(e) Johdon lukuarvio – Luku, jonka johto on valinnut kirjattavaksi tai esitettäväksi kirjanpidollisena arviona tilinpäätöksessä.

(f) Kirjanpidollisen arvion toteuma – Todellinen rahamäärä, joka syntyy kirjanpidollisen arvion kohteena olevien liiketoimien, tapahtumien tai olosuhteiden toteutuessa. (Viittaus: kappale A18)

Vaatimukset

Riskienarviointitoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet

13. Muodostaessaan käsitystä yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta sekä yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä ISA 315:ssa (uudistettu 2019)[7] vaadittavalla tavalla tilintarkastajan on muodostettava käsitys seuraavista yhteisön kirjanpidollisiin arvioihin liittyvistä seikoista. Tämän käsityksen muodostamiseksi tilintarkastajan on suoritettava toimenpiteitä tarvittavassa laajuudessa hankkiakseen tilintarkastusevidenssiä, joka antaa asianmukaisen perustan olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiselle ja arvioimiselle tilinpäätös- ja kannanottotasolla. (Viittaus: kappaleet A19–A22)

Käsityksen muodostaminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sovellettavasta tilinpäätösnormistosta

(a) yhteisön liiketoimet ja muut tapahtumat ja olosuhteet, joista voi aiheutua tarve merkitä tilinpäätökseen kirjanpidollisia arvioita tai esittää niitä koskevia tietoja taikka tehdä näihin muutoksia. (Viittaus: kappale A23)

(b) kirjanpidollisia arvioita koskevat sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset (mukaan lukien kirjaamiskriteerit, arvostusperusteet sekä niihin liittyvät esittämistapaa ja esitettäviä tietoja koskevat vaatimukset); ja se, kuinka näitä vaatimuksia sovelletaan ottaen huomioon yhteisön ja sen toimintaympäristön luonne ja olosuhteet, mukaan lukien se, miten ominaisriskitekijät vaikuttavat kannanottojen alttiuteen virheellisyydelle. (Viittaus: kappaleet A24–A25)

(c) yhteisön kirjanpidollisten arvioiden kannalta relevantit sääntelyyn liittyvät tekijät, mukaan lukien vakavaraisuusvalvontaan liittyvät sääntelyviitekehykset soveltuvissa tapauksissa. (Viittaus: kappale A26)

(d) se, minkä luonteisia kirjanpidollisia arvioita ja niistä esitettäviä tietoja tilintarkastaja odottaa yhteisön tilinpäätöksen sisältävän edellä kohdissa 13(a)–(c) mainituista seikoista muodostamansa käsityksen perusteella. (Viittaus: kappale A27)

Käsityksen muodostaminen yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä

(e) kirjanpidollisten arvioiden kannalta relevanttia johdon taloudellisen raportoinnin prosessia koskevan valvonnan sekä ohjaus- ja hallintojärjestelmän luonne ja laajuus. (Viittaus: kappaleet A28–A30).

(f) se, kuinka johto tunnistaa kirjanpidollisiin arvioihin liittyvien erityistaitojen tai -tietojen tarpeen ja käyttää niitä, mukaan lukien johdon käyttämän erityisasiantuntijan hyödyntäminen. (Viittaus: kappale A31)

(g) se, kuinka yhteisön riskienarviointiprosessissa tunnistetaan kirjanpidollisiin arvioihin liittyvät riskit ja käsitellään niitä. (Viittaus: kappaleet A32–A33)

(h) yhteisön tietojärjestelmä siltä osin kuin se liittyy kirjanpidollisiin arvioihin, mukaan lukien:

(i) miten kirjanpidollisiin arvioihin ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin liittyvä informaatio, joka koskee merkittäviä liiketapahtumien lajeja, tilien saldoja tai tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja, kulkee yhteisön tietojärjestelmässä; ja (viittaus: kappaleet A34–A35)

[7] ISA 315 (uudistettu 2019), kappaleet 19–27

(ii) tällaisten kirjanpidollisten arvioiden ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen osalta, kuinka johto:

a. tunnistaa relevantit menetelmät, oletukset tai tiedon lähteet – ja niitä koskevat muutostarpeet – jotka ovat asianmukaisia sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen, mukaan lukien, kuinka johto: (viittaus: kappaleet A36–A37)

i. valitsee tai suunnittelee käyttämänsä menetelmät ja soveltaa niitä, mukaan lukien mallien käyttö; (viittaus: kappaleet A38–A39)

ii. valitsee käytettävät oletukset, mukaan lukien vaihtoehtojen tarkasteleminen, ja tunnistaa merkittävät oletukset; ja (viittaus: kappaleet A40–A43)

iii. valitsee käytettävän tiedon; (viittaus: kappale A44)

b. ymmärtää arviointiepävarmuuden asteen, mm. ottamalla huomioon mahdollisten arvostustulemien vaihteluvälin; ja (viittaus: kappale A45)

c. vastaa arviointiepävarmuuteen, mukaan lukien tilinpäätökseen sisällytettävän lukuarvion ja siitä esitettävien tietojen valitseminen. (viittaus: kappaleet A46–A49)

(i) kontrollitoiminnot-komponenttiin sisältyvät tunnistetut kontrollit,[8] jotka koskevat kappaleessa 13(h)(ii) kuvattua johdon kirjanpidollisia arvioita tehdessään käyttämää prosessia. (Viittaus: kappaleet A50–A54)

(j) se, kuinka johto käy läpi aiemmin tehtyjen kirjanpidollisten arvioiden toteumaa (tai toteumia) ja toimii tämän läpikäynnin tulosten suhteen.

14. Tilintarkastajan on käytävä läpi aiemmin tehtyjen kirjanpidollisten arvioiden toteuma tai soveltuvissa tapauksissa niiden myöhemmin tapahtunut uudelleenarviointi, joka auttaa olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisessa ja arvioimisessa tarkastuksen kohteena olevalla kaudella. Tämän läpikäynnin luonnetta ja laajuutta määrittäessään tilintarkastajan on otettava huomioon kirjanpidollisten arvioiden ominaispiirteet. Läpikäynnin tarkoituksena ei ole kyseenalaistaa aiemmilla kausilla tehtyjä kirjanpidollisia arvioita koskevia harkintaan perustuvia ratkaisuja, jotka olivat niiden tekemisaikana saatavilla olleen informaation perusteella asianmukaisia. (Viittaus: kappaleet A55–A60)

15. Tilintarkastajan on kirjanpidollisten arvioiden osalta ratkaistava, tarvitseeko toimeksiantotiimi erityistaitoja tai -tietoja riskienarviointitoimenpiteiden suorittamiseen, olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiseen ja arvioimiseen, kyseisiin riskeihin vastaavien tilintarkastustoimenpiteiden suunnitteluun ja suorittamiseen tai hankitun tilintarkastusevidenssin arvioimiseen. (Viittaus: kappaleet A61–A63)

Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen

16. Tunnistaessaan ja arvioidessaan kirjanpidolliseen arvioon ja siitä tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin liittyviä olennaisen virheellisyyden riskejä kannanottotasolla, mukaan lukien ominaisriskin ja kontrolliriskin erillinen arviointi kannanottotasolla, ISA 315:n (uudistettu 2019)[9] vaatimalla tavalla tilintarkastajan on olennaisen virheellisyyden riskejä tunnistaessaan ja ominaisriskiä arvioidessaan otettava huomioon seuraavat seikat: (viittaus: kappaleet A64–A71)

(a) se, missä määrin kirjanpidolliseen arvioon liittyy arviointiepävarmuutta; ja (viittaus: kappaleet A72–A75)

(b) se, missä määrin monimutkaisuus, subjektiivisuus tai muut ominaisriskitekijät vaikuttavat seuraaviin seikkoihin: (viittaus: kappaleet A76–A79)

(i) menetelmän, oletusten ja tiedon valinta ja soveltaminen kirjanpidollista arviota tehtäessä; tai

(ii) tilinpäätökseen sisällytettävän johdon lukuarvion ja siitä esitettävien tietojen valitseminen.

8 ISA 315 (uudistettu 2019), kappaleet 26(a)(i)–(iv)

9 ISA 315 (uudistettu 2019), kappaleet 31 ja 34

17. Tilintarkastajan on ratkaistava, onko mikään kappaleen 16 mukaisesti tunnistetuista ja arvioiduista olennaisen virheellisyyden riskeistä hänen harkintansa mukaan merkittävä riski.[10] Jos tilintarkastaja on todennut, että on olemassa merkittävä riski, hänen on tunnistettava kyseiseen riskiin vastaavat kontrollit[11] sekä arvioitava, ovatko tällaiset kontrollit tehokkaasti suunniteltuja, ja todettava, onko ne otettu käyttöön.[12] (Viittaus: kappale A80)

Toimenpiteet arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi

18. Tilintarkastajan tilintarkastustoimenpiteillä on ISA 330:ssä[13] vaadittavalla tavalla vastattava arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin kannanottotasolla,[14] ottamalla huomioon kyseisistä riskeistä tehtyyn arvioon johtaneet syyt. Tilintarkastajan tilintarkastustoimenpiteisiin on kuuluttava yksi tai useampia seuraavista lähestymistavoista:

    (a) tilintarkastusevidenssin hankkiminen tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä toteutuvista tapahtumista (ks. kappale 21);

    (b) sen tarkastaminen, kuinka johto on tehnyt kirjanpidollisen arvion (ks. kappaleet 22–27); tai

    (c) tilintarkastajan lukuarvion tai vaihteluvälin muodostaminen (ks. kappaleet 28–29).

    Tilintarkastajan tilintarkastustoimenpiteissä on otettava huomioon, että mitä suurempi on arvioitu olennaisen virheellisyyden riski, sitä vakuuttavampaa tilintarkastusevidenssin pitää olla.[15] Tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava tilintarkastustoimenpiteitä tavalla, joka ei ole vinoutunut sillä tavoin, että hankitaan mahdollisesti vahvistavaa tilintarkastusevidenssiä tai että jätetään huomioimatta mahdollisesti ristiriidassa olevaa tilintarkastusevidenssiä. (Viittaus: kappaleet A81–A84)

19. Tilintarkastajan on ISA 330:n[16] vaatimalla tavalla suunniteltava ja suoritettava kontrollien testausta hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä kontrollien toiminnan tehokkuudesta, jos:

    (a) tilintarkastajan arvio olennaisen virheellisyyden riskeistä kannanottotasolla perustuu odotukseen siitä, että kontrollit toimivat tehokkaasti; tai

    (b) aineistotarkastustoimenpiteet eivät yksin pysty tuottamaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä kannanottotasolla.

    Kun on kyse kirjanpidollisista arvioista, tällaisten kontrollien testaamisella on vastattava niihin syihin, jotka ovat johtaneet olennaisen virheellisyyden riskeistä tehtyihin arvioihin. Kontrollien testausta suunnitellessaan ja suorittaessaan tilintarkastajan on hankittava sitä vakuuttavampaa tilintarkastusevidenssiä mitä enemmän hän luottaa kontrollin tehokkuuteen.[17] (Viittaus: kappaleet A85–A89)

20. Kun on kyse kirjanpidolliseen arvioon liittyvästä merkittävästä riskistä, tilintarkastajan tilintarkastustoimenpiteisiin tulee kuulua kontrollien testaamista tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella, jos hän suunnittelee luottavansa kyseisiin kontrolleihin. Kun merkittävää riskiä koskevaan lähestymistapaan kuuluu pelkästään aineistotarkastustoimenpiteitä, kyseisiin toimenpiteisin tulee kuulua yksittäisten tapahtumien tarkastamista.[18] (Viittaus: kappale A90)

---

10 ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 32

11 ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 26(a)(i)

12 ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 26(d)

13 ISA 330, kappaleet 6–15 ja 18

14 ISA 330, kappaleet 6–7 ja 21

15 ISA 330, kappale 7(b)

16 ISA 330, kappale 8

17 ISA 330, kappale 9

18 ISA 330, kappaleet 15 ja 21

Tilintarkastusevidenssin hankkiminen tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä toteutuvista tapahtumista

21. Kun tilintarkastajan tilintarkastustoimenpiteisiin kuuluu tilintarkastusevidenssin hankkiminen tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä toteutuvista tapahtumista, hänen on arvioitava, onko tällaista tilintarkastusevidenssiä tarpeellinen määrä ja onko se tarkoitukseen soveltuvaa kirjanpidolliseen arvioon liittyviin olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi, ottaen huomioon, että tapahtuman ja arvonmäärittämisajankohdan väliset olosuhteiden ja muiden relevanttien seikkojen muutokset saattavat vaikuttaa tällaisen tilintarkastusevidenssin relevanssiin sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen. (Viittaus: kappaleet A91–A93)

Sen tarkastaminen, kuinka johto on tehnyt kirjanpidollisen arvion

22. Tarkastettaessa sitä, kuinka johto on tehnyt kirjanpidollisen arvion, tilintarkastajan tilintarkastustoimenpiteisiin tulee kuulua kappaleiden 23–26 mukaisesti suunniteltavia ja suoritettavia toimenpiteitä, joiden avulla hankitaan tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä olennaisen virheellisyyden riskeistä, jotka liittyvät: (viittaus: kappale A94)

    (a) johdon kirjanpidollista arviota tehdessään käyttämien menetelmien, merkittävien oletusten ja tiedon valintaan ja soveltamiseen; ja

    (b) siihen, kuinka johto on valinnut lukuarvion ja laatinut siihen liittyvät arviointiepävarmuutta koskevat tilinpäätöksessä esitettävät tiedot.

Menetelmät

23. Tilintarkastajan soveltaessa kappaleen 22 vaatimuksia menetelmien osalta hänen tilintarkastustoimenpiteidensä tulee kohdistua:

    (a) siihen, onko valittu menetelmä asianmukainen sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen, ja soveltuvissa tapauksissa siihen, ovatko muutokset aiemmilla tilikausilla käytettyyn menetelmään verrattuna asianmukaisia; (viittaus: kappaleet A95, A97)

    (b) siihen, antavatko menetelmää valittaessa tehdyt harkintaan perustuvat ratkaisut viitteitä mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta; (viittaus: kappale A96)

    (c) siihen, onko laskelmat tehty menetelmän mukaisesti ja ovatko ne matemaattisesti oikein;

    (d) kun johdon käyttämän menetelmän soveltamiseen kuuluu monimutkaista mallintamista, siihen, onko harkintaan perustuvia ratkaisuja sovellettu johdonmukaisesti ja onko soveltuvissa tapauksissa niin, että: (viittaus: kappaleet A98–A100)

        (i) mallin rakenne täyttää sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisen arvostustavoitteen, on kyseisissä olosuhteissa asianmukainen ja soveltuvissa tapauksissa muutokset edellisellä tilikaudella käytettyyn malliin verrattuna ovat kyseisissä olosuhteissa asianmukaisia; ja

        (ii) mallin tuottamaan tulokseen tehdyt oikaisut ovat yhdenmukaisia sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisen arvostustavoitteen kanssa ja kyseisissä olosuhteissa asianmukaisia; ja

    (e) siihen, onko merkittävien oletusten ja tiedon eheys säilynyt mallia sovellettaessa. (Viittaus: kappale A101)

Merkittävät oletukset

24. Kun kappaleen 22 vaatimuksia sovelletaan merkittävien oletusten osalta, tilintarkastajan tilintarkastustoimenpiteiden tulee kohdistua:

    (a) siihen, ovatko merkittävät oletukset asianmukaisia sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen, ja soveltuvissa tapauksissa siihen, ovatko muutokset aiempiin tilikausiin verrattuna asianmukaisia; (viittaus: kappaleet A95, A102–A103)

    (b) siihen, antavatko merkittäviä oletuksia valittaessa tehdyt harkintaan perustuvat ratkaisut viitteitä mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta; (viittaus: kappale A96)

(c) siihen, ovatko merkittävät oletukset tilintarkastajan tilintarkastuksessa hankkiman tietämyksen perusteella yhdenmukaisia keskenään ja muita kirjanpidollisia arvioita tehtäessä käytettyihin oletuksiin nähden tai yhteisön liiketoimintojen muilla alueilla käytettyihin vastaaviin oletuksiin nähden; ja (viittaus: kappale A104)

(d) soveltuvissa tapauksissa siihen, aikooko johto toimia tietyllä tavalla ja onko sillä kyky tehdä niin. (Viittaus: kappale A105)

Tieto

25. Kun kappaleen 22 vaatimuksia sovelletaan tiedon osalta, tilintarkastajan tilintarkastustoimenpiteiden tulee kohdistua:

(a) siihen, onko tieto asianmukaista sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen, ja soveltuvissa tapauksissa, ovatko muutokset aiempiin tilikausiin verrattuna asianmukaisia; (viittaus: kappaleet A95, A106);

(b) siihen, antavatko tietoa valittaessa tehdyt harkintaan perustuvat ratkaisut viitteitä mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta; (viittaus: kappale A96)

(c) siihen, onko tieto kyseisissä olosuhteissa relevanttia ja luotettavaa; ja (viittaus: kappale A107)

(d) siihen, onko johto ymmärtänyt tai tulkinnut tiedon asianmukaisesti, mukaan lukien mitä tulee sopimusehtoihin. (Viittaus: kappale A108)

Miten johto valitsee lukuarvion ja siihen liittyvät arviointiepävarmuutta koskevat tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

26. Kun sovelletaan kappaleen 22 vaatimuksia, tilintarkastajan tilintarkastustoimenpiteiden on kohdistuttava siihen, onko johto ryhtynyt sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen asianmukaisiin toimenpiteisiin:

(a) arviointiepävarmuuden ymmärtämiseksi; ja (viittaus: kappale A109)

(b) arviointiepävarmuuteen vastaamiseksi valitsemalla asianmukaisen lukuarvion ja laatimalla siihen liittyvät arviointiepävarmuutta koskevat tilinpäätöksessä esitettävät tiedot. (Viittaus: kappaleet A110–A114)

27. Kun tilintarkastajan tilintarkastusevidenssiin perustuvan harkinnan mukaan johto ei ole ryhtynyt asianmukaisiin toimenpiteisiin arviointiepävarmuuden ymmärtämiseksi tai siihen vastaamiseksi, tilintarkastajan on: (viittaus: kappaleet A115–A117)

(a) pyydettävä johtoa suorittamaan lisätoimenpiteitä arviointiepävarmuuden ymmärtämiseksi tai siihen vastaamiseksi ottamalla valitsemansa johdon lukuarvio uudelleen harkittavaksi tai harkitsemalla arviointiepävarmuuteen liittyvien lisätietojen esittämistä, sekä arvioitava johdon toimenpidettä tai toimenpiteitä kappaleen 26 mukaisesti;

(b) jos tilintarkastaja toteaa, että johdon toimenpiteet tilintarkastajan pyynnön suhteen eivät riittävällä tavalla vastaa arviointiepävarmuuteen, tilintarkastajan on, siltä osin kuin käytännössä on mahdollista, muodostettava lukuarvio tai vaihteluväli kappaleiden 28–29 mukaisesti; ja

(c) arvioitava, onko sisäisessä valvonnassa puutteellisuus, ja jos on, kommunikoitava ISA 265:n mukaisesti.[19]

Tilintarkastajan lukuarvion tai vaihteluvälin muodostaminen

28. Kun tilintarkastaja muodostaa lukuarvion tai vaihteluvälin johdon lukuarvion ja siihen liittyvien arviointiepävarmuutta koskevien tilinpäätöksessä esitettävien tietojen arvioimista varten, mukaan lukien tilanteet, joissa kappale 27(b) edellyttää sitä, tilintarkastajan tilintarkastustoimenpiteisiin on kuuluttava toimenpiteitä sen arvioimiseksi, ovatko käytetyt menetelmät, oletukset tai tieto asianmukaisia sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen. Riippumatta siitä, käyttääkö tilintarkastaja johdon menetelmiä, oletuksia tai tietoa vai omia menetelmiään, oletuksiaan tai tietoaan, nämä tilintarkastustoimenpiteet on suunniteltava ja suoritettava kappaleissa 23–25 mainittuihin seikkoihin vastaamiseksi. (Viittaus: kappaleet A118–A123)

29. Jos tilintarkastaja muodostaa vaihteluvälin, hänen on:

[19] ISA 265 *Kommunikointi sisäisen valvonnan puutteellisuuksista hallintoelimille ja johdolle*

(a) todettava, että vaihteluväli sisältää vain rahamääriä, joiden tukena on tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ja joiden tilintarkastaja on arvioinut olevan kohtuullisia sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaiset arvostustavoitteet ja muut vaatimukset huomioon ottaen; ja (viittaus: kappaleet A124–A125)

(b) suunniteltava ja suoritettava tilintarkastustoimenpiteitä hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä arvioiduista olennaisen virheellisyyden riskeistä, jotka liittyvät arviointiepävarmuutta kuvaaviin tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin.

Muita tilintarkastusevidenssiin liittyviä huomioon otettavia seikkoja

30. Hankkiessaan tilintarkastusevidenssiä kirjanpidollisiin arvioihin liittyvistä olennaisen virheellisyyden riskeistä tilintarkastajan on tilintarkastusevidenssinä käytettävän informaation lähteistä riippumatta noudatettava ISA 500:n relevantteja vaatimuksia.

Kun hyödynnetään johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemää työtä, tämän ISA-standardin kappaleista 21–29 saattaa olla tilintarkastajalle apua arvioitaessa erityisasiantuntijan tekemän työn soveltuvuutta relevanttia kannanottoa koskevaksi tilintarkastusevidenssiksi ISA 500:n kappaleen 8(c) mukaisesti. Johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemää työtä arvioitaessa tilintarkastustoimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen vaikuttavat tilintarkastajan arvio erityisasiantuntijan pätevyydestä, kyvykkyydestä ja objektiivisuudesta, tilintarkastajan käsitys erityisasiantuntijan tekemän työn luonteesta sekä se, kuinka hyvin tilintarkastaja tuntee erityisasiantuntijan erityisasiantuntemuksen kattaman alueen. (Viittaus: kappaleet A126–A132)

Kirjanpidollisista arvioista tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

31. Tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava tilintarkastustoimenpiteitä hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä kannanottotasolla arvioiduista olennaisen virheellisyyden riskeistä, jotka liittyvät muihin kirjanpidollisia arvioita koskeviin tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin kuin kappaleissa 26(b) ja 29(b) käsiteltyihin arviointiepävarmuutta koskeviin tietoihin.

Viitteet mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta

32. Tilintarkastajan on arvioitava, ovatko johdon tilinpäätökseen sisältyviä kirjanpidollisia arvioita tehdessään tekemät harkintaan perustuvat ratkaisut ja päätökset viitteitä mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta, vaikka ne olisivat yksittäin tarkasteltuina kohtuullisia. Silloin kun tunnistetaan viitteitä mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta, tilintarkastajan on arvioitava tämän vaikutuksia tilintarkastukseen. Jos tarkoituksena on harhaanjohtaminen, johdon tarkoitushakuisuus on luonteeltaan vilpillistä. (Viittaus: kappaleet A133–A136)

Suoritettuihin tilintarkastustoimenpiteisiin perustuva kokonaisarviointi

33. Kun tilintarkastaja soveltaa ISA 330:tä kirjanpidollisiin arvioihin,[20] hänen on suorittamiensa tilintarkastustoimenpiteiden ja hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella arvioitava: (viittaus: kappaleet A137–A138)

(a) ovatko arviot olennaisen virheellisyyden riskeistä kannanottotasolla edelleen asianmukaisia, mukaan lukien tilanne, jossa on tunnistettu viitteitä mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta;

(b) ovatko johdon päätökset, jotka koskevat tilinpäätökseen sisältyvien kirjanpidollisten arvioiden kirjaamista, arvostamista ja esittämistapaa sekä niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja, sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisia; ja

(c) onko hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

34. Kappaleen 33(c) mukaan vaadittavaa arviointia tehdessään tilintarkastajan on otettava huomioon kaikki hankkimansa relevantti tilintarkastusevidenssi, riippumatta siitä, onko se vahvistavaa vai vastakkaista.[21] Jos tilintarkastaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, hänen on arvioitava tämän vaikutukset tilintarkastukseen tai tilinpäätöstä koskevaan tilintarkastajan lausuntoon ISA 705:n (uudistettu) mukaisesti.[22]

---

[20] ISA 330, kappaleet 25–26

[21] ISA 500, kappale 11

[22] ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen*

Kirjanpidollisten arvioiden kohtuullisuuden tai virheellisyyden määrittäminen

35. Tilintarkastajan on määritettävä, ovatko kirjanpidolliset arviot ja niistä tilinpäätöksessä esitettävät tiedot sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen kohtuullisia vai ovatko ne virheellisiä. ISA 450[23] sisältää ohjeistusta siitä, kuinka tilintarkastaja voi erotella virheellisyydet (ovatko ne tosiasioihin perustuvia, harkintaan perustuvia vai projisoituja) arvioidakseen korjaamattomien virheellisyyksien vaikutusta tilinpäätökseen. (Viittaus: kappaleet A12–A13, A139–A144)

36. Kirjanpidollisiin arvioihin liittyen tilintarkastajan on arvioitava:

    (a) kun kyseessä on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto, onko johto sisällyttänyt tilinpäätökseen normiston nimenomaisesti edellyttämien tietojen lisäksi tietoja, jotka tarvitaan, jotta tilinpäätös kokonaisuutena antaisi oikean ja riittävän kuvan;[24] tai

    (b) kun kyseessä on säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto, onko esitetty tiedot, jotka tarvitaan, jottei tilinpäätös ole harhaanjohtava.[25]

Kirjalliset vahvistusilmoitukset

37. Tilintarkastajan on pyydettävä johdolta[26] ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimiltä kirjalliset vahvistusilmoitukset siitä, ovatko kirjanpidollisia arvioita tehtäessä käytetyt menetelmät, merkittävät oletukset ja tieto sekä niihin liittyvät tilinpäätöksessä esitettävät tiedot asianmukaisia, siten että kirjaaminen, arvostaminen ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ovat sovellettavan kirjanpitonormiston mukaiset. Tilintarkastajan on myös harkittava, onko tarpeellista hankkia vahvistuksia tietyistä kirjanpidollisista arvioista, mukaan lukien käytetyt menetelmät, oletukset tai tieto niihin liittyen. (Viittaus: kappale A145)

Kommunikointi hallintoelinten, johdon tai muiden relevanttien osapuolten kanssa

38. Kun tilintarkastaja soveltaa ISA 260:tä (uudistettu)[27] ja ISA 265:tä[28], hänen täytyy kommunikoida hallintoelinten tai johdon kanssa tietyistä seikoista, kuten yhteisön tilinpäätöskäytäntöihin liittyvistä merkittävistä laadullisista näkökohdista ja sisäisen valvonnan merkittävistä puutteellisuuksista. Näin tehdessään tilintarkastajan on harkittava kirjanpidollisiin arvioihin liittyvien seikkojen, jos tällaisia on, kommunikoimista ja otettava huomioon, liittyvätkö olennaisen virheellisyyden riskeihin johtaneet syyt arviointiepävarmuuteen vaiko monimutkaisuuden, subjektiivisuuden tai muiden ominaisriskitekijöiden vaikutuksiin kirjanpidollisia arvioita ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja tuotettaessa. Lisäksi tietyissä olosuhteissa säädöksessä tai määräyksessä edellytetään, että tilintarkastaja kommunikoi tietyistä seikoista muiden relevanttien osapuolten, kuten sääntely- tai valvontatahojen tai vakavaraisuusvalvojien kanssa. (Viittaus: kappaleet A146–A148)

Dokumentointi

39. Tilintarkastajan on sisällytettävä tilintarkastusdokumentaatioonsa:[29] (viittaus: kappaleet A149–A152)

    (a) yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sen kirjanpidollisia arvioita koskevasta sisäisestä valvonnasta muodostamansa käsityksen keskeiset elementit;

    (b) tilintarkastajan tilintarkastustoimenpiteiden yhteys arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin kannanottotasolla[30] ottaen huomioon syyt, jotka ovat johtaneet kyseisistä riskeistä (ominaisriski tai kontrolliriski) tehtyihin arvioihin;

---

23 ISA 450, kappale A6

24 Ks. myös ISA 700 (uudistettu), kappale 14.

25 Ks. myös ISA 700 (uudistettu), kappale 19.

26 ISA 580 *Kirjalliset vahvistusilmoitukset*

27 ISA 260 (uudistettu) *Kommunikointi hallintoelinten kanssa,* kappale 16(a)

28 ISA 265, kappale 9

29 ISA 230 *Tilintarkastusdokumentaatio,* kappaleet 8–11, A6, A7 ja A10

30 ISA 330, kappale 28(b)

(c) tilintarkastajan toimenpide (tai toimenpiteet), kun johto ei ole ryhtynyt asianmukaisiin toimenpiteisiin arviointiepävarmuuden ymmärtämiseksi ja siihen vastaamiseksi;

(d) viitteet, jos sellaisia on, kirjanpidollisiin arvioihin liittyvästä mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta ja tilintarkastajan arvio vaikutuksista tilintarkastukseen kappaleessa 32 vaadittavalla tavalla; ja

(e) merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut, jotka liittyvät tilintarkastajan päätelmään sen suhteen, ovatko kirjanpidolliset arviot ja niistä tilinpäätöksessä esitettävät tiedot sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen kohtuullisia vai ovatko ne virheellisiä.

***

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Kirjanpidollisten arvioiden luonne (viittaus: kappale 2)

Esimerkkejä kirjanpidollisista arvioista

A1. Esimerkkejä liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihin ja tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin liittyvistä kirjanpidollisista arvioista ovat:

- vaihto-omaisuuden epäkuranttius.
- aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden poistot.
- infrastruktuurihyödykkeiden arvostaminen.
- rahoitusinstrumenttien arvostaminen.
- käynnissä olevan oikeudenkäynnin lopputulos.
- odotettavissa olevia luottotappioita varten kirjattava vähennyserä.
- vakuutussopimusvelkojen arvostaminen.
- takuuvelvoitteet.
- työntekijöiden eläke-etuuksista johtuvat velat.
- osakeperusteiset maksut.
- liiketoimintojen yhdistämisessä hankittujen varojen tai velkojen käypä arvo, liikearvon ja aineettomien hyödykkeiden määrittäminen mukaan luettuina.
- myytävänä olevien pitkäaikaisten käyttöomaisuushyödykkeiden arvon alentuminen.
- riippumattomien osapuolten väliset ei-monetaariset varojen tai velkojen vaihdot.
- pitkäaikaishankkeista kirjattavat tuotot.

Menetelmät

A2. Menetelmä on arvostustekniikka, jota johto käyttää vaaditun arvostusperusteen mukaisen kirjanpidollisen arvion tekemiseen. Esimerkiksi yksi tunnustettu menetelmä, jota käytetään osakeperusteisesti maksettavia liiketoimia koskevien kirjanpidollisten arvioiden tekemiseen, on option teoreettisen toteutushinnan määrittäminen käyttämällä Black-Scholes -optionhinnoittelumallia. Menetelmää sovelletaan käyttämällä laskentatyökalua tai -prosessia, jota joskus nimitetään malliksi, ja siihen kuuluu oletusten ja tiedon soveltamista sekä niiden välisten suhteiden huomioon ottamista.

Oletukset ja tieto

A3. Oletuksiin kuuluu käytettävissä olevaan informaatioon pohjautuvia harkintaan perustuvia ratkaisuja, jotka koskevat sellaisia seikkoja kuin koron tai diskonttauskoron valintaa, taikka tulevaisuuden olosuhteita tai tapahtumia koskevia harkintaan perustuvia ratkaisuja. Johto voi valita oletuksen asianmukaisten vaihtoehtojen muodostamalta vaihteluväliltä. Johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemistä tai tunnistamista oletuksista tulee johdon oletuksia, kun johto käyttää niitä kirjanpidollisen arvion tekemiseen.

A4. Tässä ISA-standardissa tieto tarkoittaa informaatiota, joka on saatavissa suoraan havainnoimalla tai yhteisön ulkopuoliselta osapuolelta. Informaatiosta, joka hankitaan soveltamalla tietoon analyyttisia tai tulkitsevia tekniikkoja, käytetään nimitystä johdettu tieto, kun tällaisilla tekniikoilla on yleisesti hyväksytty teoreettinen perusta ja sen vuoksi johdon harkintaa tarvitaan vähemmän. Muussa tapauksessa tällainen informaatio on oletus.

A5. Esimerkkejä tiedosta ovat:

- markkinatransaktioissa sovitut hinnat;
- tuotantokoneen toiminta-ajat tai tuotosmäärät;
- toteutuneet hinnat tai muut sopimuksiin sisältyvät ehdot, kuten sovittu korko, maksuaikataulu ja laina-aika lainasopimuksessa;
- tulevaisuuteen suuntautuva informaatio, kuten ulkopuolisesta informaatiolähteestä saadut talous- tai tulosennusteet; tai
- tuleva korko, joka on määritetty termiinikoroista interpolointitekniikkoja käyttämällä (johdettu tieto).

A6. Tieto voi tulla monenlaisista lähteistä. Tieto voi esimerkiksi olla:

- tuotettu organisaatiossa tai sen ulkopuolella;
- saatu järjestelmästä, joka on joko pääkirjanpidon tai osakirjanpitojen sisällä tai niiden ulkopuolella;
- havainnoitavissa sopimuksissa; tai
- havainnoitavissa säädöksellä tai määräyksellä annetuissa julkilausumissa.

Skaalautuvuus (viittaus: kappale 3)

A7. Esimerkiksi kappaleissa A20–A22, A63, A67 ja A84 on ohjeistusta siitä, kuinka tämän ISA-standardin vaatimuksia voidaan skaalata.

Tämän ISA-standardin keskeiset käsitteet

Ominaisriskitekijät (viittaus: kappale 4)

A8. Ominaisriskitekijät ovat tapahtumien tai olosuhteiden ominaispiirteitä, jotka vaikuttavat siihen, miten altis liiketapahtumien lajia, tilin saldoa tai tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskeva kannanotto on väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvalle virheellisyydelle ennen kontrollien huomioon ottamista[31]. Liitteessä 1 selostetaan tarkemmin näiden ominaisriskitekijöiden luonnetta ja niiden keskinäisiä suhteita kirjanpidollisten arvioiden tekemisen ja tilinpäätöksessä esittämisen yhteydessä.

A9. Tilintarkastajan arvioidessa olennaisen virheellisyyden riskejä kannanottotasolla[32] hän ottaa huomioon arviointiepävarmuutta, monimutkaisuutta tai subjektiivisuutta koskevien ominaisriskitekijöiden lisäksi myös sen, missä määrin ISA 315:een (uudistettu 2019) sisältyvät ominaisriskitekijät (muut kuin arviointiepävarmuus, monimutkaisuus ja subjektiivisuus) vaikuttavat kannanottojen alttiuteen kirjanpidollista arviota koskevalle virheellisyydelle. Tällaisia muita ominaisriskitekijöitä ovat esimerkiksi:

31 ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 12(f)

32 ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 31

- muutos relevanttien tilinpäätöserien luonteessa tai niihin liittyvissä olosuhteissa tai sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimuksissa, mistä voi aiheutua tarve muuttaa kirjanpidollista arviota tehtäessä käytettävää menetelmää, oletuksia tai tietoa.
- alttius virheellisyydelle, joka johtuu johdon tarkoitushakuisuudesta tai muista väärinkäytöksen riskitekijöistä siltä osin kuin ne vaikuttavat ominaisriskiin kirjanpidollista arviota tehtäessä.
- muu epävarmuus kuin arviointiepävarmuus.

Kontrolliriski (viittaus: kappale 6)

A10. Tilintarkastajan arvioidessa kontrolliriskiä kannanottotasolla ISA 315:n (uudistettu 2019) mukaisesti hän ottaa huomioon sen, suunnitteleeko hän testaavansa kontrollien toiminnan tehokkuutta. Kun tilintarkastaja harkitsee kontrollien toiminnan tehokkuuden testaamista, hänen arvionsa, jonka mukaan kontrollit ovat rakenteeltaan tehokkaita ja ne on otettu käyttöön, tukee tilintarkastajan odotusta kontrollien tehokkaasta toiminnasta hänen tehdessään suunnitelmaa niiden testaamisesta.

Ammatillinen skeptisyys (viittaus: kappale 8)

A11. Kappaleet A60, A95, A96, A137 ja A139 ovat esimerkkejä kappaleista, joissa kuvataan, kuinka tilintarkastaja voi noudattaa ammatillista skeptisyyttä. Kappale A152 sisältää ohjeistusta tavoista, joilla tilintarkastajan ammatillinen skeptisyys voidaan dokumentoida, ja siinä mainitaan esimerkkejä tämän ISA-standardin yksittäisistä kappaleista, joita koskien dokumentointi voi antaa evidenssiä ammatillisen skeptisyyden noudattamisesta.

”Kohtuullisen” käsite (viittaus: kappaleet 9, 35)

A12. Muita huomioon otettavia seikkoja, jotka saattavat olla relevantteja tilintarkastajan harkitessa, ovatko kirjanpidolliset arviot ja niistä tilinpäätöksessä esitettävät tiedot sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen kohtuullisia, ovat esimerkiksi:

- ovatko kirjanpidollista arviota tehtäessä käytetty tieto ja käytetyt oletukset yhdenmukaisia toisiinsa nähden ja yhdenmukaisia muissa kirjanpidollisissa arvioissa tai yhteisön liiketoiminnan muilla alueilla käytettyyn tietoon ja käytettyihin oletuksiin nähden; ja
- otetaanko kirjanpidollisessa arviossa huomioon asianmukaista informaatiota sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimalla tavalla.

A13. Kappaleessa 9 käytetty termi ”sovellettu asianmukaisesti” tarkoittaa soveltamista tavalla, joka ei pelkästään noudata sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimuksia vaan samalla kuvastaa harkintaan perustuvia ratkaisuja, jotka ovat kyseisessä normistossa käytettävän arvostusperusteen tavoitteen mukaisia.

Määritelmät

Kirjanpidollinen arvio (viittaus: kappale 12(a))

A14. Kirjanpidolliset arviot ovat rahamääriä, jotka voivat liittyä tilinpäätökseen merkittyihin liiketapahtumien lajeihin tai tilien saldoihin tai joista voidaan esittää tietoja tilinpäätöksessä. Kirjanpidollisiin arvioihin kuuluvat myös rahamäärät, jotka esitetään liitetiedoissa tai joita käytetään tehtäessä harkintaan perustuvia ratkaisuja, jotka koskevat liiketapahtumien lajin tai tilin saldon kirjaamista tai siitä esitettäviä tietoja.

Tilintarkastajan muodostama lukuarvio tai vaihteluväli (viittaus: kappale 12(b))

A15. Tilintarkastajan muodostamaa lukuarviota tai vaihteluväliä voidaan käyttää kirjanpidollisen arvion arvioimiseen suoraan (esimerkiksi arvon alentumista koskeva vähennyserä tai erityyppisten rahoitusinstrumenttien käypä arvo) tai epäsuorasti (esimerkiksi luku, jota käytetään merkittävänä oletuksena kirjapidollista arviota varten). Tilintarkastaja voi käyttää samankaltaista lähestymistapaa muodostaessaan rahamäärää tai vaihteluväliä ei-monetaarista tietoa tai oletusta (esimerkiksi omaisuuserän taloudellista vaikutusaikaa) arvioidessaan.

Arviointiepävarmuus (viittaus: kappale 12(c))

A16. Kaikkiin kirjanpidollisiin arvioihin ei liity suurta arviointiepävarmuutta. Esimerkiksi joillekin tilinpäätöserille saattaa olla toimivat ja avoimet markkinat, joilla tuotetaan helposti saatavissa olevaa ja luotettavaa informaatiota todellisissa vaihdoissa toteutuvista hinnoista. Arviointiepävarmuutta voi kuitenkin esiintyä, vaikka arvonmäärittämismenetelmä ja käytettävä tieto olisivat hyvin määriteltyjä. Esimerkiksi toimivilla ja avoimilla markkinoilla noteerattujen arvopapereiden arvostusta voidaan joutua tarkistamaan, jos omistus on merkittävä tai jos sen markkinakelpoisuudelle on rajoituksia. Arviointiepävarmuuteen voivat lisäksi vaikuttaa kyseisenä ajankohtana vallitsevat yleiset taloudelliset olosuhteet, esimerkiksi tiettyjen markkinoiden epälikvidiys.

Johdon tarkoitushakuisuus (viittaus: kappale 12(d))

A17. Tilinpäätösnormistoissa edellytetään usein neutraaliutta, ts. että suhtautuminen ei ole tarkoitushakuista. Arviointiepävarmuudesta aiheutuu subjektiivisuutta kirjanpidollista arviota tehtäessä. Subjektiivisuus aiheuttaa johdolle tarvetta käyttää harkintaa sekä alttiuden johdon tahattomalle tai tahalliselle tarkoitushakuisuudelle (esimerkiksi koska ollaan motivoituneita saavuttamaan toivottu voittotavoite tai pääomaa koskeva tunnusluku). Kirjanpidollisen arvion alttius johdon tarkoitushakuisuudelle kasvaa sen mukaan, missä määrin kirjanpidollisen arvion tekemiseen liittyy subjektiivisuutta.

Kirjanpidollisen arvion toteuma (viittaus: kappale 12(f))

A18. Joillakin kirjanpidollisilla arvioilla ei niiden luonteesta johtuen ole toteumaa, joka olisi relevantti tilintarkastajan tämän ISA-standardin mukaisesti suorittaman työn kannalta. Kirjanpidollinen arvio voi esimerkiksi perustua markkinaosapuolten näkemyksiin tiettynä ajankohtana. Näin ollen hinta, joka realisoituu, kun omaisuuserä myydään tai velka siirretään, saattaa poiketa sitä koskevasta raportointipäivänä tehdystä kirjanpidollisesta arviosta, koska markkinaosapuolten näkemykset arvosta ovat muuttuneet ajan kuluessa.

Riskienarviointitoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet

Käsityksen muodostaminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta sekä yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä (viittaus: kappale 13)

A19. ISA 315:n (uudistettu 2019) kappaleiden 19–27 mukaan tilintarkastajan on muodostettava käsitys tietyistä yhteisöä ja sen toimintaympäristöä, sovellettavaa tilinpäätösnormistoa sekä yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmää koskevista seikoista. Tämän ISA-standardin kappaleen 13 vaatimukset liittyvät erityisesti kirjanpidollisiin arvioihin ja rakentuvat ISA 315:n (uudistettu 2019) mukaisille laajemmille vaatimuksille.

Skaalautuvuus

A20. Niiden tilintarkastajan suorittamien toimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus, jotka suoritetaan yhteisön kirjanpidollisiin arvioihin liittyvän käsityksen muodostamiseksi yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta sekä yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä, voi riippua enemmän tai vähemmän siitä, missä määrin yksittäiset seikat vallitsevat kyseisissä olosuhteissa. Yhteisöllä voi esimerkiksi olla vain vähän liiketoimia tai muita tapahtumia tai olosuhteita, joista aiheutuu tarvetta tehdä kirjanpidollisia arvioita, sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset voivat olla yksinkertaisia soveltaa, eikä relevantteja sääntelyyn liittyviä tekijöitä ehkä ole. Kirjanpidolliset arviot eivät ehkä myöskään edellytä merkittäviä harkintaan perustuvia ratkaisuja, ja arvioiden tekemiseen käytettävä prosessi voi olla yksinkertaisempi. Näissä olosuhteissa kirjanpidollisiin arvioihin voi liittyä vähemmän arviointiepävarmuutta, monimutkaisuutta, subjektiivisuutta tai muita ominaisriskitekijöitä tai nämä tekijät voivat vaikuttaa arvioihin vähemmässä määrin, ja kontrollitoiminnot-komponenttiin sisältyviä tunnistettuja kontrolleja voi olla vähemmän. Jos näin on, tilintarkastajan riskien tunnistamis- ja arviointitoimenpiteet ovat todennäköisesti suppeampia ja voidaan toteuttaa pääosin osoittamalla tiedusteluja johdolle, jolla on tilinpäätöstä koskevat asiaankuuluvat velvollisuudet, esimerkiksi suorittamalla johdon kirjanpidollista arviota tehdessään noudattaman prosessin yksinkertainen läpikulku (”walkthrough”) (näin voidaan toimia myös kun arvioidaan, ovatko prosessiin sisältyvät tunnistetut kontrollit tehokkaasti suunniteltuja, ja kun selvitetään, onko kontrolli otettu käyttöön).

A21. Toisaalta kirjanpidolliset arviot saattavat edellyttää johdolta merkittäviä harkintaan perustuvia ratkaisuja, ja kirjanpidollisten arvioiden tekemiseen käytettävä prosessi voi olla monimutkainen ja siihen voi kuulua monimutkaisten mallien käyttämistä. Yhteisöllä voi lisäksi olla kehittyneempi tietojärjestelmä ja laajemmat kirjanpidollisia arvioita koskevat kontrollit. Näissä olosuhteissa kirjanpidollisiin arvioihin voi liittyä suuremmassa määrin arviointiepävarmuutta, subjektiivisuutta, monimutkaisuutta tai muita ominaisriskitekijöitä tai nämä tekijät voivat vaikuttaa arvioihin enemmän. Jos näin on, tilintarkastajan riskienarviointitoimenpiteet ovat todennäköisesti erilaisia tai laajempia kuin kappaleen A20 mukaisissa olosuhteissa.

A22. Seuraavat huomioon otettavat seikat saattavat olla relevantteja vain yksinkertaista liiketoimintaa harjoittaville yhteisöille, joihin useat pienet yhteisöt voivat kuulua:

- kirjanpidollisten arvioiden kannalta relevantit prosessit saattavat olla mutkattomia, koska toiminnot ovat yksinkertaisia ja tarvittaviin arvioihin voi liittyä vähemmän arviointiepävarmuutta.
- kirjanpidolliset arviot saatetaan muodostaa pääkirjanpidon ja osakirjanpitojen ulkopuolella, niiden tekemistä koskevat kontrollit voivat olla rajallisia ja omistajajohtajalla voi olla huomattava vaikutusvalta niiden määrittämiseen. Tilintarkastajan voi olla tarpeellista ottaa huomioon omistajajohtajan rooli kirjanpidollisten arvioiden tekemisessä sekä olennaisen virheellisyyden riskejä tunnistaessaan että johdon tarkoitushakuisuuden riskiä tarkastellessaan.

Yhteisö ja sen toimintaympäristö

Yhteisön liiketoimet sekä muut tapahtumat tai olosuhteet (viittaus: kappale 13(a))

A23. Olosuhteiden muutoksia, joista saattaa aiheutua tarve tehdä tai muuttaa kirjanpidollisia arvioita, saattavat olla esimerkiksi:

- se, että yhteisö on ryhtynyt toteuttamaan uudentyyppisiä liiketoimia;
- se, että liiketoimien ehdot ovat muuttuneet; tai
- se, että on toteutunut uusia tapahtumia tai olosuhteita.

Sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset (viittaus: kappale 13(b))

A24. Muodostamalla käsityksen sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimuksista tilintarkastaja saa perustan johdon ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelinten kanssa käytävälle keskustelulle, joka koskee sitä, kuinka johto on soveltanut kirjanpidollisten arvioiden kannalta relevantteja sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimuksia, sekä keskustelulle, joka koskee tilintarkastajan päätelmää siitä, onko vaatimuksia sovellettu asianmukaisesti. Tämä käsitys voi myös auttaa tilintarkastajaa kommunikoinnissa hallintoelinten kanssa, kun jokin merkittävä tilinpäätösmenettely, joka on sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan hyväksyttävä, ei tilintarkastajan mielestä ole yhteisön olosuhteissa asianmukaisin vaihtoehto.[33]

A25. Tätä käsitystä muodostaessaan tilintarkastaja voi pyrkiä ymmärtämään:

- onko sovellettavassa tilinpäätösnormistossa:
  - määrätty tiettyjä kriteerejä kirjanpidollisten arvioiden merkitsemiselle tilinpäätökseen tai tiettyjä menetelmiä niiden määrittämistä varten;
  - määritetty tiettyjä kriteerejä, joiden täyttyessä käypään arvoon arvostaminen sallitaan tai sitä vaaditaan, esimerkiksi viittaamalla johdon aikomuksiin toimia tietyllä tavalla jonkin omaisuuserän tai velan suhteen; tai
  - määritetty vaadittavat tai ehdotetut tilipäätöksessä esitettävät tiedot, mukaan lukien tiedot, jotka koskevat harkintaan perustuvia ratkaisuja, oletuksia tai muita kirjanpidollisiin arvioihin liittyviä arviointiepävarmuuden lähteitä; ja
- edellyttävätkö sovellettavan tilinpäätösnormiston muutokset muutoksia yhteisön soveltamiin tilinpäätöksen laatimisperiaatteisiin, jotka koskevat kirjanpidollisia arvioita.

[33] ISA 260 (uudistettu), kappale 16(a)

Sääntelyä koskevat tekijät (viittaus: kappale 13(c))

A26. Käsityksen muodostaminen kirjanpidollisten arvioiden kannalta relevanteista sääntelyä koskevista tekijöistä, jos tällaisia on, voi auttaa tilintarkastajaa tunnistamaan sovellettavia sääntelynormistoja (esim. vakavaraisuusvalvojien luomia sääntelynormistoja pankki- tai vakuutusalalla) ja määrittämään näiden normistojen osalta:

- käsitelläänkö niissä kirjanpidollisten arvioiden kirjaamisedellytyksiä tai määrittämismenetelmiä tai annetaanko niihin liittyvää ohjeistusta;
- määritetäänkö niissä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja tai annetaanko niissä ohjeistusta esitettävistä tiedoista sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisten vaatimusten lisäksi;
- esitetäänkö niissä viitteitä alueista, joilla mahdollisesti esiintyy johdon tarkoitushakuisuutta sääntelyyn perustuvien vaatimusten täyttämiseksi; tai
- sisältyykö niihin sääntelytarkoituksessa asetettuja vaatimuksia, jotka eivät ole yhdenmukaisia sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimusten kanssa, mikä voi viitata mahdollisiin olennaisen virheellisyyden riskeihin. Jotkin sääntelytahot saattavat esimerkiksi pyrkiä vaikuttamaan odotettavissa olevia luottotappioita koskevien vähennyserien vähimmäistasoihin määräämällä tason, joka ylittää sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatiman tason.

Niiden kirjanpidollisten arvioiden ja niihin liittyvien tilinpäätöksessä esitettävien tietojen luonne, joita tilintarkastaja odottaa tilinpäätöksen sisältävän (viittaus: kappale 13(d))

A27. Käsityksen muodostaminen niiden kirjanpidollisten arvioiden ja niihin liittyvien tilinpäätöksessä esitettävien tietojen luonteesta, joita tilintarkastaja odottaa yhteisön tilinpäätöksen sisältävän, auttaa tilintarkastajaa ymmärtämään tällaisten kirjanpidollisten arvioiden määrittämisperustetta sekä mahdollisesti relevanttien tilinpäätöksessä esitettävien tietojen luonnetta ja laajuutta. Tällainen käsitys antaa tilintarkastajalle perustan johdon kanssa käytävälle keskustelulle siitä, kuinka johto tekee kirjanpidolliset arviot.

Yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmä

Valvonnan ja hallinto- ja ohjausjärjestelmän luonne ja laajuus (viittaus: kappale 13(e))

A28. Kun sovelletaan ISA 315:tä (uudistettu 2019)[34], tilintarkastajan muodostama käsitys sen valvonnan ja hallinto- ja ohjausjärjestelmän luonteesta ja laajuudesta, joka yhteisössä kohdistuu johdon kirjanpidollisia arvioita tehdessään käyttämään prosessiin, voi olla tärkeä tilintarkastajalta vaadittavan arvioinnin kannalta, joka koskee:

- sitä, onko johto hallintoelinten valvomana aikaansaanut ja ylläpitänyt rehellisyyttä ja eettistä käyttäytymistä edistävää kulttuuria;
- sitä, antaako valvontaympäristö asianmukaisen perustan sisäisen valvonnan järjestelmän muille komponenteille yhteisön koko ja luonne huomioon ottaen; ja
- sitä, heikentävätkö valvontaympäristössä tunnistetut kontrollien puutteellisuudet sisäisen valvonnan järjestelmän muita komponentteja.

A29. Tilintarkastaja voi muodostaa hallintoelinten osalta käsityksen siitä:

- onko henkilöillä sellaiset taidot tai tiedot, että he ymmärtävät tietyn kirjanpidollisten arvioiden tekemiseen käytettävän menetelmän tai mallin ominaispiirteitä tai kirjanpidolliseen arvioon liittyviä riskejä, esimerkiksi kirjanpidollisia arvioita tehtäessä käytettävään menetelmään tai tietotekniikkaan liittyviä riskejä;
- onko henkilöillä sellaiset taidot ja tiedot, että he ymmärtävät, onko johto tehnyt kirjanpidolliset arviot sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti;

[34] ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 21(a)

- ovatko henkilöt riippumattomia johdosta ja onko heillä tarvittava informaatio pystyäkseen oikea-aikaisesti arvioimaan, miten johto on tehnyt kirjanpidolliset arviot, sekä valtuudet kyseenalaistaa johdon toimenpiteet, kun kyseiset toimenpiteet vaikuttavat riittämättömiltä tai epäasianmukaisilta;
- valvovatko he prosessia, jota johto käyttää kirjanpidollisten arvioiden tekemiseen, mukaan lukien mallien käyttö; tai
- valvovatko he johdon suorittamia seurantatoimenpiteitä. Tähän valvontaan voi kuulua valvonta- ja läpikäyntitoimenpiteitä, joiden tarkoituksena on havaita ja korjata mahdolliset puutteellisuudet kirjanpidollisia arvioita koskevien kontrollien rakenteessa tai toiminnan tehokkuudessa.

A30. Käsityksen muodostaminen hallintoelinten toteuttamasta valvonnasta voi olla tärkeää, silloin kun esiintyy sellaisia kirjanpidollisia arvioita:

- jotka edellyttävät johdolta merkittävää harkintaa subjektiivisuuden käsittelemiseksi;
- joihin liittyy paljon arviointiepävarmuutta;
- jotka ovat monimutkaisia tehdä, esimerkiksi koska käytetään laajasti tietotekniikkaa, suuria tietomääriä taikka useita tietolähteitä tai oletuksia, joilla on monimutkaisia keskinäisiä suhteita;
- joita koskevissa menetelmissä, oletuksissa tai tiedossa on tapahtunut tai olisi pitänyt tapahtua muutos aiempiin tilikausiin verrattuna; tai
- joihin liittyy merkittäviä oletuksia.

Miten johto käyttää erityistaitoja tai -tietoja, mukaan lukien johdon käyttämien erityisasiantuntijoiden hyödyntäminen (viittaus: kappale 13(f))

A31. Tilintarkastaja voi harkita, lisäävätkö seuraavat olosuhteet sen todennäköisyyttä, että johdon on tarpeellista käyttää erityisasiantuntijaa:[35]

- arviointia vaativan seikan erityinen luonne; kirjanpidolliseen arvioon voi esimerkiksi kuulua mineraali- tai hiilivetyvarantojen mittaamista kaivannaisteollisuudessa tai monimutkaisten sopimusehtojen soveltamisesta johtuvan todennäköisen lopputuleman arviointia.
- sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisten asiaa koskevien vaatimusten täyttämiseksi vaadittavien mallien monimutkainen luonne, kuten saattaa olla määritettäessä tiettyjä arvoja, kuten tason 3 käypiä arvoja.[36]
- kirjanpidollista arviota edellyttävän olosuhteen, liiketapahtuman tai muun tapahtuman epätavallinen tai harvinainen luonne.

Yhteisön riskienarviointiprosessi (viittaus: kappale 13(g))

A32. Käsityksen muodostaminen siitä, kuinka yhteisön riskienarviointiprosessissa tunnistetaan kirjanpidollisiin arvioihin liittyvät riskit ja vastataan niihin, voi auttaa tilintarkastajaa tämän arvioidessa muutoksia, jotka ovat tapahtuneet:

- sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimuksissa, jotka koskevat kirjanpidollisia arvioita;
- sellaisten tietolähteiden saatavuudessa tai luonteessa, jotka ovat relevantteja kirjanpidollisten arvioiden tekemisen kannalta tai jotka saattavat vaikuttaa käytettävän tiedon luotettavuuteen;
- yhteisön tietojärjestelmässä tai IT-ympäristössä; ja
- avainhenkilöstössä.

---

35 ISA 500, kappale 8

36 Ks. esim. IFRS 13 *Käyvän arvon määrittäminen.*

A33. Seikkoja, joita tilintarkastaja voi tarkastella muodostaessaan käsitystä siitä, kuinka johto on tunnistanut alttiuden johdon tarkoitushakuisuudesta tai väärinkäytöksestä johtuvalle virheellisyydelle kirjanpidollisia arvioita tehtäessä ja kuinka johto käsittelee tätä alttiutta, ovat esimerkiksi:

- se, kiinnittääkö johto erityistä huomiota kirjanpidollisia arvioita tehtäessä käytettävien menetelmien, oletusten ja tiedon valitsemiseen tai soveltamiseen, ja jos kiinnittää, niin millä tavoin.
- se, seuraako johto keskeisiä suorituskykymittareita, jotka saattavat viitata odottamattomaan tai epäjohdonmukaiseen suoriutumiseen verrattuna aiemmin toteutuneeseen tai budjetoituun suorituskykyyn tai muihin tiedossa oleviin tekijöihin, ja jos seuraa, niin millä tavoin.
- se, tunnistaako johto taloudellisia tai muita kannustimia, jotka voivat motivoida tarkoitushakuisuuteen, ja jos tunnistaa, niin millä tavoin.
- se, seuraako johto tarvetta tehdä muutoksia kirjanpidollisia arvioita tehtäessä käytettäviin menetelmiin, merkittäviin oletuksiin tai käytettävään tietoon, ja jos seuraa, niin millä tavoin.
- se, järjestääkö johto kirjanpidollisia arvioita tehtäessä käytettävien mallien asianmukaista valvontaa ja läpikäyntiä, ja jos järjestää, niin millä tavoin.
- se, vaatiiko johto kirjanpidollisia arvioita muodostettaessa tehtävien merkittävien harkintaan perustuvien ratkaisujen perustelujen dokumentointia tai riippumatonta läpikäyntiä, ja jos vaatii, niin millä tavoin.

Kirjanpidollisiin arvioihin liittyvä yhteisön tietojärjestelmä (viittaus: kappale 13(h)(i))

A34. Kappaleen 13(h) soveltamisalaan kuuluvat merkittävät liiketapahtumien lajit, muut tapahtumat ja olosuhteet ovat samat kuin ne kirjanpidollisiin arvioihin ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin liittyvät merkittävät liiketapahtumien lajit, muut tapahtumat ja olosuhteet, joita ISA 315:n (uudistettu 2019) kappale 25(a) koskee. Muodostaessaan käsitystä yhteisön tietojärjestelmästä siltä osin kuin se liittyy kirjanpidollisiin arvioihin, tilintarkastaja voi harkita:

- syntyvätkö kirjanpidolliset arviot rutiininomaisten ja toistuvien liiketapahtumien kirjaamisesta vai syntyvätkö ne kertaluonteisista tai epätavanomaisista liiketapahtumista.
- kuinka tietojärjestelmä varmistaa kirjanpidollisten arvioiden ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen täydellisyyden, erityisesti kun on kyse velkoihin liittyvistä kirjanpidollisista arvioista.

A35. Tilintarkastaja saattaa tilintarkastusta suorittaessaan tunnistaa liiketapahtumien lajeja, tapahtumia tai olosuhteita, joista aiheutuu tarve tehdä kirjanpidollisia arvioita ja esittää niistä tietoja tilinpäätöksessä mutta joita johto ei ole tunnistanut. ISA 315:ssä (uudistettu 2019) käsitellään olosuhteita, joissa tilintarkastaja tunnistaa olennaisen virheellisyyden riskejä, joita johto ei ole tunnistanut, mihin kuuluu niiden vaikutusten arvioiminen, joita tällä on tilintarkastajan tekemään yhteisön riskienarviointiprosessin arviointiin.[37]

Miten johto tunnistaa relevantit menetelmät, oletukset ja tiedon lähteet (viittaus: kappale 13(h)(ii)(a))

A36. Jos johto on muuttanut kirjanpidollisen arvion tekemiseen käytettävää menetelmää, huomioon otettaviin seikkoihin voi kuulua se, onko uusi menetelmä esimerkiksi asianmukaisempi, vastaako menetelmä itsessään yhteisöön vaikuttaviin ympäristössä tai olosuhteissa tapahtuneisiin muutoksiin taikka sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimuksissa tai sääntely-ympäristössä tapahtuneisiin muutoksiin, tai onko johdolla jokin muu pätevä syy menetelmän muuttamiseen.

A37. Jos johto ei ole muuttanut kirjanpidollisen arvion tekemiseen käytettävää menetelmää, huomioon otettaviin seikkoihin voi kuulua se, onko aiempien menetelmien, oletusten ja tiedon käyttäminen edelleen asianmukaista nykyiseen ympäristöön tai nykyisiin olosuhteisiin nähden.

[37] ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 22(b)

Menetelmät (viittaus: kappale 13(h)(ii)(a)(i))

A38. Kirjanpidollista arviota tehtäessä käytettävästä menetelmästä voidaan määrätä sovellettavassa tilinpäätösnormistossa. Usein siinä ei kuitenkaan määrätä yhtä ainoaa menetelmää, tai vaadittava arvostusperuste määrää käyttämään vaihtoehtoisia menetelmiä tai sallii sen.

Mallit

A39. Johto voi suunnitella ja ottaa käyttöön erityisiä kontrolleja, jotka koskevat kirjanpidollisia arvioita tehtäessä käytettäviä malleja, joko johdon omaa tai ulkoista mallia. Kun itse malliin liittyy tavallista enemmän monimutkaisuutta tai subjektiivisuutta, kuten odotettavissa olevia luottotappioita koskevassa mallissa tai tason 3 syöttötietoja käyttävässä käyvän arvon mallissa, tällaiseen monimutkaisuuteen tai subjektiivisuuteen vastaavat kontrollit tunnistetaan todennäköisemmin tilintarkastuksen kannalta relevanteiksi. Kun malleihin liittyy monimutkaisuutta, myös tiedon eheyttä koskevat kontrollit ovat todennäköisemmin ISA 315:n (uudistettu 2019) mukaisesti tunnistettavia kontrolleja. Tekijöitä, joita tilintarkastajan saattaa olla asianmukaista tarkastella muodostaessaan käsitystä mallista ja siihen liittyvistä tunnistetuista kontrolleista, ovat seuraavat:

- se, kuinka johto määrittää mallin relevanssin ja oikeellisuuden;
- mallin validointi ja toteumatestaus, mukaan lukien se, validoidaanko malli ennen käyttöä ja uudelleen säännöllisin väliajoin sen toteamiseksi, soveltuuko se edelleen sille aiottuun käyttötarkoitukseen. Mallin validointiin voi kuulua esimerkiksi seuraavien seikkojen arviointia:
  - mallin teoreettinen perusteltavuus;
  - mallin matemaattinen oikeellisuus; ja
  - tiedon oikeellisuus ja täydellisyys sekä mallissa käytettävän tiedon ja käytettävien oletusten asianmukaisuus;
- se, kuinka mallia muutetaan tai säädetään oikea-aikaisesti ja asianmukaisella tavalla markkinaolosuhteiden tai muiden olosuhteiden muutosten huomioon ottamiseksi, ja onko mallia koskien olemassa asianmukaiset muutoskontrolleja koskevat periaatteet;
- se, tehdäänkö mallin tuottamaan tulokseen oikaisuja, joista joillakin toimialoilla käytetään nimitystä ”overlay”, ja ovatko tällaiset oikaisut sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimusten mukaan asianmukaisia kyseisissä olosuhteissa. Silloin kun oikaisut eivät ole asianmukaisia, ne voivat olla viitteitä mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta; ja
- se, onko malli dokumentoitu asianmukaisesti, mukaan lukien sen tarkoitettu soveltaminen, rajoitteet, keskeiset parametrit, vaadittava tieto ja vaadittavat oletukset, sen mahdollisen validoinnin tulokset sekä sen tuottamiin tuloksiin mahdollisesti tehtyjen oikaisujen luonne ja peruste.

Oletukset (viittaus: kappale 13(h)(ii)(a)(i))

A40. Seikkoja, joita tilintarkastaja voi tarkastella muodostaessaan käsitystä siitä, kuinka johto on valinnut kirjanpidollisia arvioita tehtäessä käytettävät oletukset, ovat esimerkiksi seuraavat:

- peruste johdon tekemälle valinnalle ja oletuksen valintaa tukeva dokumentaatio. Sovellettavassa tilinpäätösnormistossa voidaan antaa oletuksen valinnassa käytettävät kriteerit tai sitä koskevaa ohjeistusta.
- se, kuinka johto arvioi, ovatko oletukset relevantteja ja täydellisiä.
- soveltuvissa tapauksissa se, kuinka johto toteaa, että oletukset ovat yhdenmukaisia keskenään, muissa kirjanpidollisissa arvioissa tai yhteisön liiketoiminnan muilla alueilla käytettäviin oletuksiin nähden tai muihin sellaisiin seikkoihin nähden, jotka ovat:
  - johdon määräysvallassa (esimerkiksi oletukset omaisuuserän taloudelliseen vaikutusaikaan mahdollisesti vaikuttavista huolto-ohjelmista), ja ovatko ne yhdenmukaisia yhteisön liiketoimintasuunnitelmien ja ulkoisen ympäristön kanssa; ja

- johdon määräysvallan ulkopuolella (esimerkiksi oletukset, jotka koskevat korkokantoja, kuolevuutta tai mahdollisia lainsäädäntötoimia tai sääntely- tai valvontatahojen toimenpiteitä).

- sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset, jotka koskevat oletusten esittämistä tilinpäätöksessä.

A41. Kun on kyse käypää arvoa koskevista arvioista, oletukset vaihtelevat seuraavasti sen mukaan, mitkä ovat tiedon lähteet ja oletusten tueksi tehtävien harkintaan perustuvien ratkaisujen perusteet:

(a) oletukset, jotka kuvastavat sitä, mitä markkinaosapuolet käyttäisivät omaisuuserän tai velan hinnoitteluun, ja jotka perustuvat raportoivasta yhteisöstä riippumattomista lähteistä saatavaan markkinatietoon.

(b) oletukset, jotka kuvastavat yhteisön omia harkintaan perustuvia ratkaisuja siitä, mitä oletuksia markkinaosapuolet käyttäisivät omaisuuserän tai velan hinnoitteluun, ja jotka perustuvat parhaaseen kyseisissä olosuhteissa saatavissa olevaan tietoon.

Käytännössä (a):n ja (b):n välinen ero ei kuitenkaan välttämättä ole aina ilmeinen, ja niiden erottaminen toisistaan riippuu siitä, että ymmärretään tiedon lähteet ja oletuksen tueksi tehtävien harkintaan perustuvien ratkaisujen perusteet. Johto voi myös joutua valitsemaan useiden, eri markkinaosapuolten käyttämien oletusten välillä.

A42. Kirjanpidollista arviota tehtäessä käytettävistä oletuksista käytetään tässä ISA-standardissa myös nimitystä merkittävät oletukset, jos kohtuullinen muutos oletuksessa vaikuttaisi olennaisesti kirjanpidollisen arvion määrään. Herkkyysanalyysi voi olla hyödyllinen osoittaessaan, kuinka paljon arvo vaihtelee yhden tai useamman kirjanpidollista arviota tehtäessä käytettävän oletuksen perusteella.

Toimimattomat tai epälikvidit markkinat

A43. Kun markkinat ovat toimimattomat tai epälikvidit, tilintarkastajan käsitys tavasta, jolla johto valitsee oletukset, voi sisältää muun muassa:

- onko johto ottanut käyttöön asianmukaiset toimintaperiaatteet, jotka koskevat mallin soveltamisen sopeuttamista tällaisiin olosuhteisiin. Tällaiseen sopeuttamiseen voi kuulua muutosten tekeminen malliin tai uusien, kyseisissä olosuhteissa asianmukaisten mallien kehittäminen;

- onko johdolla tarvittavat taidot tai tiedot omaavia resursseja mallin sopeuttamista tai kehittämistä varten, jos sitä tarvitaan kiireellisesti, mukaan lukien kyseisissä olosuhteissa asiamukaisen arvonmääritystekniikan valintaa varten;

- onko johdolla resursseja tulemien vaihteluvälin määrittämistä varten siihen liittyvät epävarmuustekijät huomioon ottaen, esimerkiksi tekemällä herkkyysanalyysi;

- onko johdolla keinot sen arvioimiseen, miten markkinaolosuhteiden heikentyminen on soveltuvissa tapauksissa vaikuttanut yhteisön toimintoihin, toimintaympäristöön ja relevantteihin liiketoimintariskeihin, sekä sen arvioimiseen, miten nämä ovat vaikuttaneet yhteisön kirjanpidollisiin arvioihin; ja

- onko johdolla asianmukainen käsitys siitä, kuinka tietyistä ulkoisista informaatiolähteistä saatavat hintatiedot ja niiden relevanssi saattavat vaihdella tällaisissa olosuhteissa.

Tieto (viittaus: kappale 13(h)(ii)(a)(iii))

A44. Seikkoja, joita tilintarkastaja voi tarkastella muodostaessaan käsitystä siitä, kuinka johto valitsee kirjanpidollisten arvioiden perustana olevan tiedon, ovat esimerkiksi seuraavat:

- tiedon luonne ja lähde, mukaan lukien ulkoisesta informaatiolähteestä saatu informaatio.

- se, kuinka johto arvioi, onko tieto asianmukaista.

- tiedon oikeellisuus ja täydellisyys.

- käytetyn tiedon yhdenmukaisuus aiemmilla tilikausilla käytettyyn tietoon nähden.

- tiedon hankkimiseen ja käsittelyyn käytettävien IT-sovellusten ja muiden yhteisön IT-ympäristöön liittyvien seikkojen monimutkaisuus, mukaan lukien tilanteet, joissa käsitellään suuria tietomääriä.
- se, kuinka tieto hankitaan, siirretään ja käsitellään, ja kuinka sen eheys säilytetään.

Miten johto ymmärtää arviointiepävarmuuden ja vastaa siihen (viittaus: kappaleet 13(h)(ii)(b)–13(h)(ii)(c))

A45. Seikkoja, joita tilintarkastajan voi olla asianmukaista tarkastella liittyen siihen, ymmärtääkö johto arviointiepävarmuuden asteen, ovat esimerkiksi:

- se, onko johto tunnistanut vaihtoehtoisia menetelmiä, merkittäviä oletuksia tai tiedon lähteitä, jotka ovat asianmukaisia sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen, ja jos on tunnistanut, niin miten se on tapahtunut.
- se, onko johto ottanut huomioon vaihtoehtoisia tulemia esimerkiksi tekemällä herkkyysanalyysin määrittääkseen kirjanpidollista arviota tehtäessä käytetyissä merkittävissä oletuksissa tai käytetyssä tiedossa tapahtuvien muutosten vaikutuksen, ja jos on ottanut, niin miten se on tapahtunut.

A46. Sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimuksissa saatetaan määrittää lähestymistapa, jonka mukaisesti johdon lukuarvio valitaan jokseenkin mahdollisten arvostustulemien joukosta. Tilinpäätösnormistoissa voidaan todeta, että asianmukainen luku on luku, joka on asianmukaisella tavalla valittu jokseenkin mahdollisten arvostustulemien joukosta, ja joissakin tapauksissa saatetaan viitata siihen, että relevantein luku saattaa olla kyseisen vaihteluvälin keskiosassa.

A47. Esimerkiksi kun on kyse käypää arvoa koskevista arvioista, IFRS 13:ssa[38] todetaan, että jos käyvän arvon määrittämiseen käytetään useampia menetelmiä, on tuloksia (ts. kunkin menetelmän osoittamia käypiä arvoja) arvioitava tarkastelemalla kyseisten tulosten osoittamien arvojen vaihtelualueen kohtuullisuutta. Käypä arvo on tälle vaihtelualueelle sijoittuva piste, joka kyseisissä olosuhteissa parhaiten edustaa käypää arvoa. Joissakin toisissa tapauksissa sovellettavassa tilinpäätösnormistossa saatetaan määrittää, että käytetään kohtuullisen mahdollisten arvostustulemien todennäköisyyksillä painotettua keskiarvoa taikka todennäköisintä määrää tai määrää, jonka toteutuminen on todennäköisempää kuin toteutumatta jääminen.

A48. Sovellettavassa tilinpäätösnormistossa voidaan määrätä kirjanpidollisista arvioista tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista tai esitettäviä tietoja koskevista tavoitteista, ja jotkin yhteisöt saattavat päättää esittää lisätietoja. Nämä esitettävät tiedot tai esitettäviä tietoja koskevat tavoitteet saattavat koskea esimerkiksi seuraavia asioita:

- käytetty arviointimenetelmä, mukaan lukien mahdollinen käytetty malli ja peruste sen valinnalle.
- informaatio, joka on saatu malleista tai muista tilinpäätökseen merkittyjä tai siinä esitettyjä arvioita määritettäessä käytetyistä laskelmista, mukaan lukien kyseisissä malleissa käytetty pohjatieto ja käytetyt oletukset, kuten:
  - sisäisesti muodostetut oletukset; tai
  - sellainen tieto kuten korkokannat, joihin yhteisön määräysvallan ulkopuolella olevat tekijät vaikuttavat.
- arviointimenetelmässä edelliseen tilikauteen verrattuna tapahtuneiden muutosten vaikutus.
- arviointiepävarmuuden lähteet.
- käypiä arvoja koskeva informaatio.
- taloudellisista malleista johdettuja herkkyysanalyyseja koskeva informaatio, joka osoittaa, että johto on harkinnut vaihtoehtoisia oletuksia.

A49. Sovellettava tilinpäätösnormisto saattaa joissakin tapauksissa edellyttää tiettyjen arviointiepävarmuutta koskevien tietojen esittämistä, esimerkiksi:

- tietoja tulevaisuutta koskevista oletuksista ja muista tärkeistä arviointiepävarmuuden lähteistä, jotka kasvattavat varojen ja velkojen kirjanpitoarvoissa tilikauden päättymisen jälkeen tapahtuvan olennaisen muutoksen todennäköisyyttä ja suuruutta. Tällaisista vaatimuksista voidaan käyttää sellaisia nimityksiä kuin ”keskeiset arviointiepävar-

[38] IFRS 13 *Käyvän arvon määrittäminen,* kappale 63

muuden lähteet” tai ”keskeiset kirjanpidolliset arviot”. Ne voivat liittyä kirjanpidollisiin arvioihin, jotka edellyttävät johdolta kaikkein vaikeimpia, subjektiivisimpia tai monimutkaisimpia harkintaan perustuvia ratkaisuja. Tällaiset harkintaan perustuvat ratkaisut saattavat olla subjektiivisempia ja monimutkaisempia ja näin ollen varojen ja velkojen kirjanpitoarvoihin niiden seurauksena tulevien olennaisten muutosten mahdollisuus voi kasvaa, kun arviointiepävarmuuden mahdolliseen tulevaisuudessa tapahtuvaan toteutuvaan ratkaisuun vaikuttavien tietojen ja oletusten määrä lisääntyy. Esitettäviin tietoihin voi kuulua esimerkiksi:

  - oletuksen tai muun arviointiepävarmuuden lähteen luonne;
  - kirjanpitoarvojen herkkyys käytetyille menetelmille ja oletuksille sekä syyt herkkyyteen;
  - epävarmuuden odotettavissa oleva ratkaisu ja jokseenkin mahdollisten tulemien vaihteluväli vaikutuksen kohteena olevien varojen ja velkojen kirjanpitoarvojen suhteen; ja
  - selostus kyseisiä varoja ja velkoja koskeviin aiempiin oletuksiin tehdyistä muutoksista, jos epävarmuus on edelleen ratkaisematta.

- tietoja mahdollisten toteumien vaihteluvälistä ja tämän vaihteluvälin määrittämiseen käytetyistä oletuksista.
- erityistä informaatiota, kuten:
  - informaatio käypää arvoa koskevien kirjanpidollisten arvioiden merkittävyydestä yhteisön taloudellisen aseman ja tuloksen kannalta; ja
  - tiedot markkinoiden toimimattomuudesta tai epälikvidiydestä.
- laadullisia tietoja, kuten riskille altistuminen ja miten se ilmenee, riskin hallinnan tavoitteet, periaatteet ja menettelytavat sekä riskin määrittämiseen käytetyt menetelmät yhteisössä, samoin kuin näissä laadullisissa käsitteissä tapahtuneet muutokset edelliseen tilikauteen verrattuna.
- määrällisiä tietoja, kuten se, missä määrin yhteisö on altistunut riskille sen tiedon perusteella, joka toimitetaan sisäisesti yhteisön johtoon kuuluville avainhenkilöille, mukaan lukien luottoriski, maksuvalmiusriski ja markkinariski.

Tunnistetut kontrollit, jotka koskevat johdon kirjanpidollisia arvioita tehdessään käyttämää prosessia (viittaus: kappale 13(i))

A50. Tilintarkastajan käyttämä harkinta hänen tunnistaessaan kontrollitoiminnot-komponenttiin sisältyviä kontrolleja ja näin ollen tarve arvioida kyseisten kontrollien rakennetta ja todeta, onko ne otettu käyttöön, liittyy kappaleessa 13(h)(ii) kuvattuun johdon käyttämään prosessiin. Kaikkiin kappaleessa 13(h)(ii) mainittuihin näkökohtiin liittyen ei ehkä tunnisteta kontrolleja.

A51. Osana kontrollien tunnistamista sekä niiden rakenteen arvioimista ja sen selvittämistä, onko ne otettu käyttöön, tilintarkastaja voi tarkastella:

- sitä, kuinka johto määrittää kirjanpidollisten arvioiden tekemiseen käytettävän tiedon asianmukaisuuden, mukaan lukien kuinka johto käyttää ulkoista informaatiolähdettä tai pääkirjanpidon ja osakirjanpitojen ulkopuolelta tulevaa tietoa.
- kirjanpidollisten arvioiden sekä niitä tehtäessä käytettyjen oletusten ja käytetyn tiedon läpikäyntiä ja hyväksymistä johdon asianmukaisella tasolla ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimissä.
- työtehtävien eriyttämistä kirjanpidollisten arvioiden tekemisestä vastuussa olevien henkilöiden ja niiden henkilöiden välillä, jotka sitouttavat yhteisön niihin liittyviin liiketoimiin, mukaan lukien se, otetaanko tehtäviä osoitettaessa asianmukaisesti huomioon yhteisön ja sen tuotteiden tai palvelujen luonne. Esimerkiksi jos kyseessä on suuri rahoituslaitos, relevantti työtehtävien eriyttäminen voi tarkoittaa itsenäistä toimintoa, joka vastaa yhteisön rahoitustuotteiden käypiin arvoihin perustuvan hinnoittelun arvioimisesta ja validoinnista ja jossa työskentelevien henkilöiden palkitseminen ei ole sidottu kyseisiin tuotteisiin.
- kontrollien rakenteen tehokkuutta. Johdon voi olla yleisesti vaikeampaa suunnitella subjektiivisuuteen ja arviointiepävarmuuteen kohdistuvia kontrolleja tavalla, joka estää tai havaitsee ja korjaa olennaiset virheellisyydet tehokkaas-

ti, kuin suunnitella monimutkaisuuteen kohdistuvia kontrolleja. Subjektiivisuuteen ja arviointiepävarmuuteen kohdistuviin kontrolleihin on ehkä tarpeellista sisällyttää enemmän manuaalisia elementtejä, jotka johdon on helpompi ohittaa, jättää huomioimatta tai sivuuttaa ja jotka siksi saattavat olla vähemmän luotettavia kuin automatisoidut kontrollit. Monimutkaisuuteen kohdistuvien kontrollien rakenteen tehokkuus voi vaihdella monimutkaisuuden syystä ja luonteesta riippuen. Voi olla esimerkiksi helpompaa suunnitella tehokkaampia kontrolleja, jotka kohdistuvat rutiininomaisesti käytettävään menetelmään tai tiedon eheyteen.

A52. Kun johto hyödyntää laajasti tietotekniikkaa kirjanpidollisen arvion tekemiseen, yleiset IT-kontrollit ja informaation käsittelyä koskevat kontrollit kuuluvat todennäköisesti kontrollitoiminnot-komponenttiin sisältyviin tunnistettaviin kontrolleihin. Tällaiset kontrollit saattavat kohdistua riskeihin, jotka liittyvät:

- siihen, onko IT-sovelluksilla tai muilla IT-ympäristöön liittyvillä seikoilla kapasiteettia käsitellä suuria tietomääriä ja ovatko ne asianmukaisesti konfiguroituja tätä tarkoitusta varten;
- menetelmää sovellettaessa tehtäviin monimutkaisiin laskelmiin. Kun monimutkaisten liiketapahtumien käsittelyyn tarvitaan useita erilaisia IT-sovelluksia, niiden väliset täsmäytykset tehdään säännöllisesti, erityisesti jos IT-sovellusten välillä ei ole automatisoituja liittymiä tai niihin on mahdollista päästä puuttumaan manuaalisesti;
- siihen, arvioidaanko mallien rakennetta ja kalibrointia säännöllisesti;
- kirjanpidollisia arvioita koskevan tiedon täydelliseen ja oikein tapahtuvaan poimimiseen, olipa sitten kyse yhteisön aineistosta tai ulkoisista informaatiolähteistä;
- tietoon, mukaan lukien tiedon täydellinen ja oikein tapahtuva kulku yhteisön tietojärjestelmässä, kirjanpidollisten arvioiden tekemiseen käytettävään tietoon tehtävien mukautusten asianmukaisuus, eheyden säilyttäminen ja tietoturva;
- ulkoisia informaatiolähteitä käytettäessä tiedon käsittelyyn tai tallentamiseen liittyviin riskeihin;
- siihen, onko johdolla yksittäisiin malleihin pääsyä, malleihin tehtäviä muutoksia ja mallien ylläpitoa koskevia kontrolleja, joilla säilytetään vahva jäljitettävyys mallien hyväksyttyjen versioiden välillä ja estetään oikeudeton pääsy kyseisiin malleihin tai niiden oikeudeton muuttaminen; ja
- siihen, onko olemassa asianmukaiset kontrollit, jotka koskevat kirjanpidollisiin arvioihin liittyvän informaation siirtymistä pääkirjanpitoon, mukaan lukien pääkirjanpitovientejä koskevat asianmukaiset kontrollit.

A53. Termiä hallinto- ja ohjausjärjestelmä (governance) voidaan joillakin toimialoilla, kuten pankki- ja vakuutusalalla, käyttää kuvaamaan valvontaympäristöön, yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessiin ja muihin ISA 315:ssä (uudistettu 2019) kuvattuihin sisäisen valvonnan järjestelmän komponentteihin kuuluvia toimintoja.[39]

A54. Yhteisöissä, joilla on sisäinen tarkastus, sen tekemästä työstä voi olla tilintarkastajalle erityisen paljon apua muodostettaessa käsitystä:

- siitä, millä tavoin ja miten laajasti johto käyttää kirjanpidollisia arvioita;
- kirjanpidollisia arvioita tehtäessä käytettävään tietoon ja käytettäviin oletuksiin ja malleihin liittyviä riskejä koskevien kontrollien rakenteesta ja käyttöönotosta;
- kirjanpidollisten arvioiden perustana olevaa tietoa tuottavaan yhteisön tietojärjestelmään liittyvistä seikoista; ja
- siitä, kuinka kirjanpidollisiin arvioihin liittyvät uudet riskit tunnistetaan ja arvioidaan ja kuinka niitä hallitaan.

Aiemmin tehtyjen kirjanpidollisten arvioiden toteumien tai uudelleenarvioinnin läpikäynti (viittaus: kappale 14)

A55. Aiemmin tehtyjen kirjanpidollisten arvioiden toteumien tai uudelleenarvioinnin läpikäynti (jälkikäteen tapahtuva läpikäynti) auttaa olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisessa ja arvioimisessa, kun aiemmin tehdyille kirjanpidollisille arvioille on olemassa toteuma omaisuuserän tai velan tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella tapahtuneen siirron tai reali-

[39] ISA 315 (uudistettu 2019), liite 3

soitumisen seurauksena tai ne on arvioitu uudelleen tarkastuksen kohteena olevaa tilikautta varten. Jälkikäteen tapahtuvan läpikäynnin avulla tilintarkastaja voi saada:

- informaatiota johdon aiemmin käyttämän arviointiprosessin tehokkuudesta, minkä perusteella tilintarkastaja voi saada tilintarkastusevidenssiä johdon sillä hetkellä käyttämän prosessin todennäköisestä tehokkuudesta.
- tilintarkastusevidenssiä seikoista, joista on mahdollisesti esitettävä tietoja tilinpäätöksessä, kuten muutoksiin johtaneista syistä.
- informaatiota kirjanpidollisiin arvioihin liittyvästä monimutkaisuudesta tai arviointiepävarmuudesta.
- informaatiota kirjanpidollisten arvioiden alttiudesta mahdolliselle johdon tarkoitushakuisuudelle tai informaatiota, joka saattaa viitata tällaiseen tarkoitushakuisuuteen. Tilintarkastajan ammatillinen skeptisyys auttaa tällaisten olosuhteiden tai tilanteiden tunnistamisessa ja tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta koskevassa päätöksenteossa.

A56. Jälkikäteen tapahtuva läpikäynti voi tuottaa tilintarkastusevidenssiä, joka tukee olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamista ja arvioimista tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella. Tällainen jälkikäteen tapahtuva läpikäynti voi kohdistua edellisen tilikauden tilinpäätöstä varten tehtyihin kirjanpidollisiin arvioihin tai se voidaan kohdistaa useampaan tilikauteen tai lyhyempään ajanjaksoon (kuten puolivuotiskauteen tai neljännesvuoteen). Jossakin tapauksissa jälkikäteen tapahtuva useamman tilikauden kattava läpikäynti voi olla asianmukainen, kun kirjanpidollisen arvion toteuma selviää vasta pitkän ajan kuluessa.

A57. Myös ISA 240[40] edellyttää merkittäviin kirjanpidollisiin arvioihin liittyvien johdon tekemien harkintaan perustuvien ratkaisujen ja oletusten jälkikäteen tapahtuvaa läpikäyntiä. Käytännössä tilintarkastaja voi suorittaa tämän standardin mukaisen aiempien kirjanpidollisten arvioiden läpikäynnin ISA 240:n edellyttämän läpikäynnin yhteydessä riskienarviointitoimenpiteenä.

A58. Tilintarkastaja voi olennaisen virheellisyyden riskiä koskevan aiemman arvionsa perusteella päätyä siihen, että tarvitaan yksityiskohtaisempi jälkikäteen tapahtuva läpikäynti, esimerkiksi jos ominaisriski arvioidaan korkeammaksi yhden tai useamman olennaisen virheellisyyden riskin osalta. Silloin kun se on käytännössä mahdollista, tilintarkastaja voi kiinnittää erityistä huomiota aiempia kirjanpidollisia arvioita tehtäessä käytetyn tiedon ja käytettyjen merkittävien oletusten vaikutukseen osana yksityiskohtaista jälkikäteen tapahtuvaa läpikäyntiä. Toisaalta tilintarkastaja voi todeta, että kun kyseessä ovat esimerkiksi rutiininomaisten ja toistuvien liiketapahtumien kirjaamisesta syntyvät kirjanpidolliset arviot, läpikäynniksi riittävät riskienarviointitoimenpiteinä suoritettavat analyyttiset toimenpiteet.

A59. Käypää arvoa koskeviin kirjanpidollisiin arvioihin ja muihin kirjanpidollisiin arvioihin liittyvä arvostustavoite perustuu määrittämisajankohdan olosuhteisiin ja liittyy yhtenä ajankohtana vallitseviin arvoa koskeviin käsityksiin, jotka voivat muuttua merkittävästi ja nopeasti yhteisön toimintaympäristön muuttuessa. Sen vuoksi tilintarkastaja voi keskittyä läpikäynnissään sellaisen informaation hankkimiseen, joka voi olla relevanttia olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisen ja arvioimisen kannalta. Joissakin tapauksissa esimerkiksi käsityksen muodostaminen markkinaosapuolten oletusten muutoksista, jotka ovat vaikuttaneet edellisellä tilikaudella tehtyjen käypää arvoa koskevien kirjanpidollisten arvioiden toteumaan, ei todennäköisesti anna relevanttia tilintarkastusevidenssiä. Tässä tapauksessa tilintarkastusevidenssiä voidaan hankkia muodostamalla käsitys oletusten (kuten rahavirtaennusteiden) toteumista ja johdon aiemman arviointiprosessin tehokkuudesta olennaisen virheellisyyden riskien arvioinnin tueksi tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella.

A60. Ero kirjanpidollisen arvion toteuman ja edellisen tilikauden tilinpäätökseen merkityn määrän välillä ei välttämättä tarkoita, että edellisen tilikauden tilinpäätös olisi virheellinen. Tällainen ero voi kuitenkin tarkoittaa virheellisyyttä esimerkiksi, jos ero johtuu informaatiosta, joka on ollut johdon käytettävissä edellisen tilikauden tilinpäätöksen valmistuessa tai joka sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan olisi voitu kohtuudella odottaa hankitun ja otetun huomioon.[41] Tällainen ero voi saattaa kyseenalaiseksi prosessin, jota käyttäen johto ottaa informaatiota huomioon kirjanpidollista arviota tehdessään. Tämän

[40] ISA 240 *Väärinkäytöksiin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa,* kappale 33(b)(ii)

[41] ISA 560 *Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat,* kappale 14

seurauksena tilintarkastaja voi arvioida uudelleen mahdollisen suunnitelmansa testata asiaan liittyviä kontrolleja ja arvioida asiaan liittyvän kontrolliriskin uudelleen tai todeta, että kyseisestä seikasta pitää hankkia vakuuttavampaa tilintarkastusevidenssiä. Monet tilinpäätösnormistot sisältävät ohjeistusta siitä, miten erotetaan toisistaan ne kirjanpidollisten arvioiden muutokset, jotka ovat virheellisyyksiä, ja muutokset, jotka eivät ole virheellisyyksiä, sekä kussakin tapauksessa vaadittavasta kirjanpitokäsittelystä.

Erityistaidot tai -tiedot (viittaus: kappale 15)

A61. Seikkoja, jotka voivat vaikuttaa tilintarkastajan päätelmään siitä, tarvitseeko toimeksiantotiimi erityistaitoja tai -tietoja, ovat esimerkiksi:[42]

- kirjanpidollisten arvioiden luonne tietyssä liiketoiminnassa tai tietyllä toimialalla (esimerkiksi mineraalivarannot, maatalouteen liittyvät omaisuuserät, monimutkaiset rahoitusinstrumentit, vakuutussopimuksiin perustuvat velat).
- arviointiepävarmuuden aste.
- käytettävän menetelmän tai mallin monimutkaisuus.
- sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisten kirjanpidollisia arvioita koskevien vaatimusten monimutkaisuus, mukaan lukien se, tiedetäänkö joidenkin osa-alueiden olevan alttiita erilaisille tulkinnoille tai käytännöille tai onko alueita, joilla kirjanpidollisia arvioita tehdään epäyhdenmukaisella tavalla.
- toimenpiteet, joihin tilintarkastaja aikoo ryhtyä olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi.
- tarve käyttää harkintaa seikoista, joista ei määrätä sovellettavassa tilinpäätösnormistossa.
- tiedon ja oletusten valinnassa tarvittavan harkinnan määrä.
- se, kuinka monimutkaista ja laajaa on tietotekniikan käyttö yhteisössä kirjanpidollisia arvioita tehtäessä.

Erityistaitoja ja -tietoja omaavien henkilöiden osallistumisen luonne, ajoitus ja laajuus voivat vaihdella tilintarkastuksen aikana.

A62. Tilintarkastajalla ei ehkä ole tarvittavia erityistaitoja tai -tietoja silloin, kun asia ei kuulu kirjanpidon tai tilintarkastuksen alueelle (esimerkiksi arvonmääritystaidot), ja hänen voi olla tarpeellista käyttää erityisasiantuntijaa.[43]

A63. Moniin kirjanpidollisiin arvioihin ei tarvita erityistaitoja tai -tietoja. Erityistaitoja tai -tietoja ei ehkä tarvita esimerkiksi vaihto-omaisuuden epäkuranttiutta koskevan yksinkertaisen laskelman tekemiseen. Kuitenkin kun on kyse esimerkiksi pankin odotettavissa olevista luottotappioista tai vakuutusyhtiön vakuutussopimuksiin perustuvasta velasta, tilintarkastaja todennäköisesti päätyy siihen, että erityistaitojen tai -tietojen käyttäminen on tarpeellista.

Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen (viittaus: kappaleet 4, 16)

A64. Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen kannanottotasolla kaikkien kirjanpidollisten arvioiden, ei pelkästään tilinpäätökseen merkittyjen vaan myös tilinpäätöksen liitetietoihin sisältyvien arvioiden, osalta on tärkeää.

A65. ISA 200:n kappaleessa A44 todetaan, että ISA-standardeissa viitataan yleensä ”olennaisen virheellisyyden riskeihin” sen sijaan että viitattaisiin erikseen ominaisriskiin ja kontrolliriskiin. ISA 315:ssä (uudistettu 2019) vaaditaan ominaisriskin ja kontrolliriskin erillistä arvioimista, jotta saadaan perusta olennaisen virheellisyyden riskeihin, merkittävät riskit mukaan lukien, kannanottotasolla vastaavien tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelulle ja suorittamiselle[44] ISA 330:n mukaisesti.

A66. Tunnistaessaan kirjanpidollisiin arvioihin liittyvän olennaisen virheellisyyden riskejä ja arvioidessaan niihin liittyvää ominaisriskiä ISA 315:n (uudistettu 2019) mukaisesti[45] tilintarkastajan täytyy ottaa huomioon ominaisriskitekijät, jotka vaikut-

---

42 ISA 220 (uudistettu) *Tilintarkastuksen laadunhallinta*, kappaleet 25–26 ja ISA 300 *Tilintarkastuksen suunnittelu*, kappale 8(e)

43 ISA 620 *Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn hyödyntäminen*

44 ISA 315 (uudistettu 2019), kappaleet 31 ja 34

45 ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 31(a)

tavat kannanottojen alttiuteen virheellisyydelle, ja se, millä tavoin ne siihen vaikuttavat. Ominaisriskitekijöiden tarkastelusta tilintarkastaja voi myös saada informaatiota, jota voidaan käyttää:

- arvioitaessa virheellisyyden todennäköisyyttä ja suuruutta (ts. sitä, mihin ominaisriskin arvioidaan sijoittuvan ominaisriskiasteikolla); ja
- määritettäessä olennaisen virheellisyyden riskeistä kannanottotasolla tehtyihin arvioihin johtaneita syitä ja sitä, että tilintarkastajan kappaleen 18 mukaisilla tilintarkastustoimenpiteillä vastataan näihin syihin.

Ominaisriskitekijöiden keskinäisiä suhteita selostetaan tarkemmin liitteessä 1.

A67. Syyt, jotka ovat johtaneet tilintarkastajan tekemiin arvioihin ominaisriskistä kannanottotasolla, voivat johtua yhdestä tai useammasta arviointiepävarmuutta, monimutkaisuutta tai subjektiivisuutta koskevasta ominaisriskitekijästä taikka muista ominaisriskitekijöistä. Esimerkiksi:

(a) Odotettavissa olevia luottotappioita koskevat kirjanpidolliset arviot ovat todennäköisesti monimutkaisia, koska odotettavissa olevat luottotappiot eivät ole suoraan havainnoitavissa ja voivat edellyttää monimutkaisen mallin käyttämistä. Mallissa saatetaan käyttää monimutkaista mennyttä aikaa koskevan tiedon ja tulevaisuuden kehityssuuntia koskevien oletusten yhdistelmää erilaisissa yhteisökohtaisissa skenaarioissa, jotka voivat olla vaikeasti ennustettavia. Odotettavissa olevia luottotappioita koskeviin kirjanpidollisiin arvioihin liittyy todennäköisesti myös paljon arviointiepävarmuutta ja merkittävästi subjektiivisuutta, kun tehdään vastaisia tapahtumia tai olosuhteita koskevia harkintaan perustuvia ratkaisuja. Vastaavanlaiset seikat koskevat vakuutussopimuksiin perustuvia velkoja.

(b) Vaihto-omaisuuden epäkuranttiusvähennystä koskeva kirjanpidollinen arvio yhteisössä, jolla on usean tyyppistä vaihto-omaisuutta, voi edellyttää monimutkaisia järjestelmiä ja prosesseja, mutta siihen saattaa vaihto-omaisuuden luonteesta riippuen liittyä vain vähän subjektiivisuutta, ja arviointiepävarmuuden aste voi olla alhainen.

(c) Muut kirjanpidolliset arviot eivät ehkä ole monimutkaisia tehdä, mutta niihin voi liittyä paljon arviointiepävarmuutta ja ne voivat vaatia merkittävää harkintaa, esimerkkinä kirjanpidollinen arvio, joka edellyttää yhtä keskeistä harkintaan perustuvaa ratkaisua koskien velkaa, jonka määrä riippuu oikeudenkäynnin lopputuloksesta.

A68. Ominaisriskitekijöiden relevanssi ja merkittävyys voivat vaihdella arvioiden välillä. Näin ollen ominaisriskitekijöillä joko yksin tai yhdessä tarkasteltuina voi olla vähemmän vaikutusta yksinkertaisiin kirjanpidollisiin arvioihin, ja tilintarkastaja saattaa tunnistaa pienemmän määrän riskejä tai arvioida ominaisriskin sijoittuvan lähelle ominaisriskiasteikon alapäätä.

A69. Toisaalta ominaisriskitekijöillä joko yksin tai yhdessä tarkasteltuina voi olla suurempi vaikutus monimutkaisiin kirjanpidollisiin arvioihin, mikä voi johtaa siihen, että tilintarkastaja arvioi ominaisriskin sijoittuvan ominaisriskiasteikon korkeampaan päähän. Näissä kirjanpidollisissa arvioissa tilintarkastajan harkinnalla, joka koskee ominaisriskitekijöiden vaikutuksia, on todennäköisesti suoraa vaikutusta tunnistettavien olennaisen virheellisyyden riskien määrään ja luonteeseen, tällaisia riskejä koskeviin arvioihin ja lopulta arvioituihin riskeihin vastaamiseksi tarvittavan tilintarkastusevidenssin vakuuttavuuteen. Näiden kirjanpidollisten arvioiden suhteen tilintarkastajan voi myös olla erityisen tärkeää noudattaa ammatillista skeptisyyttä.

A70. Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat saattavat tuottaa lisäinformaatiota, joka on relevanttia tilintarkastajan arvioidessa olennaisen virheellisyyden riskejä kannanottotasolla. Esimerkiksi kirjanpidollisen arvion toteuma voi tulla tietoon tilintarkastuksen aikana. Tällaisissa tapauksissa tilintarkastaja voi arvioida olennaisen virheellisyyden riskit kannanottotasolla tai muuttaa niitä koskevaa arviotaan[46] riippumatta siitä, miten ominaisriskitekijät vaikuttavat kannanottojen alttiuteen kirjanpidolliseen arvioon liittyvälle virheellisyydelle. Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat saattavat myös vaikuttaa lähestymistapaan, jonka tilintarkastaja valitsee kirjanpidollisen arvion tarkastamista varten kappaleen 18 mukaisesti. Esimerkiksi jos on kyse yksinkertaisesta bonusta koskevasta siirtovelasta, joka perustuu suoraviivaiseen prosenttiosuuteen tiettyjen henkilöiden palkasta, tilintarkastaja voi tehdä johtopäätöksen, että kirjanpidollisen arvion tekemiseen liittyy suhteellisen vähän monimutkaisuutta tai subjektiivisuutta, ja näin ollen hän voi arvioida kannanottotason ominaisriskin sijoittuvan lähelle omi-

[46] ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 37

naisriskiasteikon alapäätä. Tilikauden päättymisen jälkeen tapahtuva bonusten maksaminen voi tuottaa tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä arvioiduista olennaisen virheellisyyden riskeistä kannanottotasolla.

A71. Tilintarkastaja voi arvioida kontrolliriskin eri tavoilla riippuen siitä, mitä tilintarkastustekniikkoja tai -metodologioita hän pitää parhaina. Kontrolliriskiä koskeva arvio voidaan ilmaista käyttämällä laadullisia ryhmiä (esim. korkeimmalle tasolle, kohtalaiseksi tai alimmalle tasolle arvioitu kontrolliriski) tai perustuen siihen, miten tehokkaasti tilintarkastaja odottaa kontrollin (tai kontrollien) vastaavan tunnistettuihin riskeihin, ts. siihen, miten tilintarkastaja suunnittelee luottavansa kontrollien toiminnan tehokkuuteen. Esimerkiksi jos kontrolliriski arvioidaan korkeimmalle tasolle, tilintarkastaja ei suunnittele luottavansa kontrollien toiminnan tehokkuuteen. Jos kontrolliriski arvioidaan korkeinta tasoa alemmaksi, tilintarkastaja suunnittelee luottavansa kontrollien toiminnan tehokkuuteen.

Arviointiepävarmuus (viittaus: kappale 16(a))

A72. Ottaessaan huomioon, missä määrin kirjanpidolliseen arvioon liittyy arviointiepävarmuutta, tilintarkastaja voi tarkastella:

- sitä, onko sovellettavassa tilinpäätösnormistossa vaatimuksia:
  - menetelmästä, jota käytetään tehtäessä luontaisesti paljon arviointiepävarmuutta sisältävää kirjanpidollista arviota. Tilinpäätösnormistossa voidaan esimerkiksi vaatia muiden kuin havainnoitavissa olevien syöttötietojen käyttämistä.
  - luontaisesti paljon arviointiepävarmuutta sisältävien oletusten käyttämisestä, kuten oletusten, joihin sisältyy pitkä ennusteaika, oletusten, jotka perustuvat muuhun kuin havainnoitavissa olevaan tietoon ja joiden muodostaminen on johdolle vaikeaa, tai useiden toisiinsa liittyvien oletusten käyttäminen.
  - arviointiepävarmuutta koskevista tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista.
- liiketoimintaympäristöä. Yhteisö voi toimia markkinoilla, joilla esiintyy sekasortoa tai mahdollisia häiriöitä (esimerkiksi valuuttakurssien merkittävät muutokset tai toimimattomat markkinat), ja tämän vuoksi kirjanpidollinen arvio voi riippua tiedosta, joka ei ole suoraan havainnoitavissa.
- sitä, onko johdon mahdollista (tai käytännössä mahdollista siltä osin kuin sovellettava tilinpäätösnormisto sallii):
  - tehdä tarkka ja luotettava ennuste aiemman liiketapahtuman tulevaisuudessa tapahtuvasta realisoitumisesta (esimerkiksi määrä, joka maksetaan ehdollisen sopimuskohdan mukaisesti), tai tulevien tapahtumien toteutumisesta ja vaikutuksesta (esimerkiksi tulevan luottotappion määrä tai haetun vakuutuskorvauksen maksettava määrä ja maksun toteutumisaika); tai
  - saada tarkkaa ja täydellistä informaatiota senhetkisestä tilanteesta (esimerkiksi informaatiota arvonmäärityksen attribuuteista, jotka kuvastavat markkinaosapuolten näkemystä tilinpäätöspäivänä käypää arvoa koskevan arvion muodostamista varten).

A73. Kirjanpidollisesta arviosta tilinpäätökseen merkittävän tai siinä esitettävän rahamäärän suuruus ei itsessään ole viite sen alttiudesta virheellisyydelle, koska kirjanpidollinen arvio voi olla esimerkiksi liian pieni.

A74. Joissakin olosuhteissa arviointiepävarmuus voi olla niin suuri, ettei kohtuullista kirjanpidollista arviota ole mahdollista tehdä. Sovellettava tilinpäätösnormisto saattaa estää erän merkitsemisen tilinpäätökseen tai sen arvostamisen käypään arvoon. Tällöin voi esiintyä olennaisen virheellisyyden riskejä, jotka eivät liity vain siihen, pitäisikö kirjanpidollinen arvio kirjata tai pitäisikö se arvostaa käypään arvoon, vaan myös tilinpäätöksessä esitettävien tietojen kohtuullisuuteen. Kun on kyse tällaisista kirjanpidollisista arvioista, sovellettavassa tilinpäätösnormistossa saatetaan vaatia, että tilinpäätöksessä esitetään tietoja kyseisistä kirjanpidollisista arvioista sekä niihin liittyvästä arviointiepävarmuudesta (ks. kappaleet A112–A113, A143–A144).

A75. Joskus kirjanpidolliseen arvioon liittyvä arviointiepävarmuus voi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa. ISA 570 (uudistettu)[47] sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta tällaisia olosuhteita varten.

[47] ISA 570 (uudistettu) *Toiminnan jatkuvuus*

Monimutkaisuus tai subjektiivisuus (viittaus: kappale 16(b))

Missä määrin monimutkaisuus vaikuttaa menetelmän valintaan ja soveltamiseen

A76. Ottaessaan huomioon, missä määrin monimutkaisuus vaikuttaa kirjanpidollista arviota tehtäessä käytettävän menetelmän valintaan ja soveltamiseen, tilintarkastaja voi tarkastella:

- johdon erityistaitojen tai -tietojen tarvetta, mikä voi viitata siihen, että kirjanpidollisen arvion tekemiseen käytettävä menetelmä on luontaisesti monimutkainen ja näin ollen kirjanpidollinen arvio voi olla alttiimpi olennaiselle virheellisyydelle. Alttius olennaiselle virheellisyydelle voi olla suurempi silloin, kun johto on kehittänyt mallin sisäisesti ja sillä on suhteellisen vähän kokemusta tällaisesta tai kun johdon käyttämässä mallissa sovelletaan sellaista menetelmää, joka ei ole vakiintunut tai yleisesti käytössä asianomaisella toimialalla tai kyseisessä ympäristössä.
- sovellettavan tilinpäätösnormiston edellyttämän arvostusperusteen luonnetta, josta saattaa seurata tarve käyttää monimutkaista menetelmää, jossa tarvitaan useita mennyttä aikaa ja tulevaisuutta koskevan tiedon lähteitä taikka oletuksia, joiden välillä on paljon erilaisia yhteyksiä. Esimerkiksi odotettavissa olevia luottotappioita koskevan vähennyserän määrittäminen voi edellyttää luottojen tulevaa takaisinmaksua ja muita rahavirtoja koskevia harkintaan perustuvia ratkaisuja, jotka perustuvat mennyttä aikaa koskevan toteutumatiedon tarkasteluun ja tulevaisuutta koskevien oletusten käyttöön. Vastaavasti vakuutussopimuksiin perustuvan velan määrittäminen voi edellyttää harkintaan perustuvia ratkaisuja vakuutussopimusten perusteella tulevaisuudessa suoritettavista maksuista, jotka projisoidaan toteutuneen kokemuksen sekä senhetkisten ja oletettujen tulevien trendien perusteella.

Missä määrin monimutkaisuus vaikuttaa tiedon valintaan ja soveltamiseen

A77. Ottaessaan huomioon, missä määrin monimutkaisuus vaikuttaa kirjanpidollista arviota tehtäessä käytettävän tiedon valintaan ja soveltamiseen, tilintarkastaja voi tarkastella:

- tiedon johtamiseen käytettävän prosessin monimutkaisuutta tiedon lähteen relevanssi ja luotettavuus huomioon ottaen. Tietyistä lähteistä saatava tieto voi olla luotettavampaa kuin toisista lähteistä saatava tieto. Jotkin ulkoiset informaatiolähteet eivät luottamuksellisuuteen tai yksinoikeuteen perustuvista syistä myöskään anna tietoja (tai eivät anna kaikkia tietoja), jotka voivat olla relevantteja niiden tuottaman tiedon luotettavuuden tarkastelun kannalta, kuten niiden käyttämän pohjatiedon lähteitä ja tapaa, jolla pohjatieto on kerätty ja käsitelty.
- tiedon eheyden säilymiseen luontaisesti liittyvää monimutkaisuutta. Kun tietoa on paljon ja tietolähteitä useita, kirjanpidollisen arvion tekemiseen käytettävän tiedon eheyden säilymiseen voi luontaisesti liittyä monimutkaisuutta.
- tarvetta tulkita monimutkaisia sopimusehtoja. Esimerkiksi kaupallisesta tavarantoimittajasta johtuvien tulevien tai lähtevien rahavirtojen tai asiakkaalle myönnettävien alennusten määrittäminen voi riippua hyvin monimutkaisista sopimusehdoista, joiden ymmärtäminen tai tulkitseminen edellyttää erityistä kokemusta tai pätevyyttä.

Missä määrin subjektiivisuus vaikuttaa menetelmän, oletusten tai tiedon valintaan ja soveltamiseen

A78. Ottaessaan huomioon, missä määrin subjektiivisuus vaikuttaa menetelmän, oletusten tai tiedon valintaan ja soveltamiseen, tilintarkastaja voi tarkastella:

- sitä, missä määrin arviointimenetelmässä sovellettavaa arvon määrittämiseen käytettävää lähestymistapaa, käsitteitä, tekniikkoja ja tekijöitä ei määritetä sovellettavassa tilinpäätösnormistossa.
- rahamäärää tai ajoitusta koskevaa epävarmuutta, mukaan lukien ennustejakson pituus. Rahamäärä ja ajoitus ovat luontaisen arviointiepävarmuuden lähteitä, ja niistä johtuen tarvitaan johdon harkintaa johdon lukuarviota valittaessa, mikä puolestaan mahdollistaa johdon tarkoitushakuisuuden. Esimerkiksi tulevaisuuteen suuntautuvia oletuksia sisältävään kirjanpidolliseen arvioon voi liittyä paljon subjektiivisuutta, joka voi olla alttiina johdon tarkoitushakuisuudelle.

Muut ominaisriskitekijät (viittaus: kappale 16(b))

A79. Kirjanpidolliseen arvioon liittyvän subjektiivisuuden aste vaikuttaa siihen, kuinka altis kirjanpidollinen arvio on virheellisyydelle, joka johtuu johdon tarkoitushakuisuudesta tai muista väärinkäytöksen riskitekijöistä siltä osin kuin ne vaikuttavat ominaisriskiin. Esimerkiksi kun kirjanpidolliseen arvioon liittyy paljon subjektiivisuutta, kirjanpidollinen arvio on todennäköisesti alttiimpi johdon tarkoitushakuisuudesta tai väärinkäytöksestä johtuvalle virheellisyydelle, ja tämä voi johtaa mahdollisten arvostustulemien laajaan vaihteluväliin. Johto voi valita tältä vaihteluväliltä lukuarvion, joka on kyseisissä olosuhteissa epäasianmukainen tai johon johdon tarkoitukseton tai tarkoituksellinen tarkoitushakuisuus vaikuttaa epäasianmukaisella tavalla ja joka on tämän vuoksi virheellinen. Jatkuvissa tilintarkastuksissa aiempien kausien tilintarkastuksissa havaitut viitteet mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta voivat vaikuttaa suunnittelu- ja riskienarviointitoimenpiteisiin tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella.

Merkittävät riskit (viittaus: kappale 17)

A80. Ominaisriskiä koskeva tilintarkastajan arvio, jossa otetaan huomioon, missä määrin kirjanpidolliseen arvioon liittyy arviointiepävarmuutta, monimutkaisuutta, subjektiivisuutta tai muita ominaisriskitekijöitä tai missä määrin nämä tekijät vaikuttavat kirjanpidolliseen arvioon, auttaa tilintarkastajaa määrittämään, onko mikään tunnistetuista ja arvioiduista olennaisen virheellisyyden riskeistä merkittävä riski.

Toimenpiteet arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi

Tilintarkastajan tilintarkastustoimenpiteet (viittaus: kappale 18)

A81. Tilintarkastustoimenpiteitä suunnitellessaan ja suorittaessaan tilintarkastaja voi käyttää mitä tahansa kappaleessa 18 luetelluista tarkastuksen lähestymistavoista (yksittäin tai yhdessä). Esimerkiksi kun kirjanpidollisen arvion tekemiseen on käytetty useita oletuksia, tilintarkastaja voi päättää käyttää kuhunkin tarkastettavaan oletukseen erilaista tarkastuksen lähestymistapaa.

Relevantin tilintarkastusevidenssin hankkiminen olipa evidenssi vahvistavaa tai vastakkaista

A82. Tilintarkastusevidenssi käsittää sekä johdon kannanottoja tukevaa ja vahvistavaa informaatiota että mahdollista tällaisten kannanottojen kanssa ristiriidassa olevaa informaatiota.[48] Tilintarkastusevidenssin hankkimiseen puolueettomalla tavalla voi kuulua, että evidenssiä hankitaan useista lähteistä yhteisön sisä- ja ulkopuolelta. Tilintarkastajan ei kuitenkaan tarvitse tehdä tyhjentävää selvitystä tilitarkastusevidenssin kaikkien mahdollisten lähteiden tunnistamiseksi.

A83. ISA 330:n mukaan tilintarkastajan on hankittava sitä vakuuttavampaa tilintarkastusevidenssiä mitä suuremmaksi hän on arvioinut riskin.[49] Sen vuoksi tilintarkastusevidenssin luonteen ja määrän tarkasteleminen voi olla tärkeämpää silloin, kun kirjanpidolliseen arvioon liittyviä ominaisriskejä koskeva arvio sijoittuu ominaisriskiasteikon korkeampaan päähän.

Skaalautuvuus

A84. Tilintarkastajan tilintarkastustoimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen vaikuttavat esimerkiksi:

- arvioidut olennaisen virheellisyyden riskit, jotka vaikuttavat tarvittavan tilintarkastusevidenssin vakuuttavuuteen ja lähestymistapaan, jonka tilintarkastaja valitsee kirjanpidollisen arvion tarkastamisessa. Esimerkiksi olemassaoloa tai arvostusta koskeviin kannanottoihin liittyvät arvioidut olennaisen virheellisyyden riskit voivat olla pienempiä, kun kyseessä on suoraviivainen siirtovelka, joka koskee pian tilikauden päättymisen jälkeen työntekijöille maksettavia bonuksia. Tässä tilanteessa tilintarkastajan voi olla käytännöllisempää hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä arvioimalla tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä toteutuvia tapahtumia kuin muita lähestymistapoja noudattamalla.
- arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin johtaneet syyt.

[48] ISA 500, kappale A5

[49] ISA 330, kappaleet 7(b) ja A19

Kun tilintarkastaja aikoo luottaa relevanttien kontrollien toiminnan tehokkuuteen (viittaus: kappale 19)

A85. Kontrollien toiminnan tehokkuuden testaaminen voi olla asianmukaista, kun ominaisriskin on arvioitu sijoittuvan ominaisriskiasteikon korkeampaan päähän, ja tämä koskee myös merkittäviä riskejä. Näin voi olla, kun kirjanpidolliseen arvioon liittyvän tai siihen vaikuttavan monimutkaisuuden aste on korkea. Kun kirjanpidolliseen arvioon liittyvän subjektiivisuuden aste on korkea ja arvio edellyttää sen vuoksi johdolta merkittävää harkintaa, kontrollien rakenteen tehokkuutta koskevat luontaiset rajoitteet voivat johtaa siihen, että tilintarkastaja keskittyy enemmän aineistotarkastustoimenpiteisiin kuin kontrollien toiminnan tehokkuuden testaamiseen.

A86. Kirjanpidollisiin arvioihin liittyvien kontrollien toiminnan tehokkuuden testaamisen luonnetta, ajoitusta ja laajuutta määrittäessään tilintarkastaja voi tarkastella sellaisia tekijöitä kuin:

- liiketapahtumien luonne, toistuvuus ja volyymi;
- kontrollien rakenteen tehokkuus, mukaan lukien se, onko kontrollit suunniteltu asianmukaisesti, niin että ne vastaavat arvioituun ominaisriskiin, sekä hallinto- ja ohjausjärjestelmän vahvuus;
- tiettyjen kontrollien tärkeys yhteisön yleisten valvontatavoitteiden ja -prosessien kannalta, mukaan lukien liiketapahtumia tukevan tietojärjestelmän kehittyneisyys;
- kontrollien seuranta ja sisäisessä valvonnassa tunnistetut puutteellisuudet;
- niiden riskien luonne, joita kontrollien on tarkoitus koskea, esimerkiksi harkinnan käyttöön liittyvät kontrollit verrattuna tukitietoa koskeviin kontrolleihin;
- kontrollitoimintoihin osallistuvien henkilöiden pätevyys;
- kontrollitoimintojen toteuttamisen toistuvuus; ja
- evidenssi kontrollitoimintojen toteuttamisesta.

Aineistotarkastustoimenpiteet eivät yksin pysty tuottamaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä

A87. Joillakin toimialoilla, kuten rahoituspalveluissa, johto hyödyntää liiketoiminnassa laajasti tietotekniikkaa. Siksi voi olla todennäköisempää, että tiettyihin kirjanpidollisiin arvioihin liittyy riskejä, joista aineistotarkastustoimenpiteet eivät yksin pysty tuottamaan tarpeellista määrää tarkoituksen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

A88. Olosuhteita, joissa saattaa esiintyä sellaisia riskejä, joista aineistotarkastustoimenpiteet eivät yksin pysty tuottamaan tarpeellista määrää tarkoituksen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä kannanottotasolla, voivat olla esimerkiksi seuraavat:

- kun tarvitaan kontrolleja pienentämään pääkirjanpidon ja osakirjanpitojen ulkopuolelta saatavan informaation alkuun saattamiseen, kirjaamiseen, käsittelyyn ja raportoimiseen liittyviä riskejä.
- yhtä tai useampaa kannanottoa tukeva informaatio saatetaan alkuun, kirjataan, käsitellään tai raportoidaan sähköisesti. Näin on todennäköisesti silloin, kun liiketapahtumien tai tiedon volyymi on suuri tai käytetään monimutkaista mallia, ja informaation oikeellisuuden ja täydellisyyden varmistamiseksi on tarpeellista käyttää laajasti tietotekniikkaa. Rahoituslaitoksessa tai sähkö- tai vesilaitoksessa (utility entity) saatetaan vaatia monimutkainen luottotappioita koskeva vähennyserä. Esimerkiksi sähkö- tai vesilaitoksessa odotettavissa olevia luottotappioita koskevan vähennyserän muodostamiseen tarvittava tieto voi koostua liiketapahtumien suuresta määrästä johtuen monesta pienestä saldosta. Näissä olosuhteissa tilintarkastaja voi tulla siihen johtopäätöksen, ettei tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ole mahdollista hankkia testaamatta kontrolleja, jotka koskevat odotettavissa olevia luottotappioita koskevaa vähennyserää muodostettaessa käytettyä mallia.

Näissä tapauksissa tilintarkastusevidenssin tarpeellinen määrä ja tarkoitukseen soveltuvuus voivat riippua informaation oikeellisuutta ja täydellisyyttä koskevien kontrollien tehokkuudesta.

A89. Tilintarkastaja voi myös olla säädöksen tai määräyksen perusteella velvollinen suorittamaan osana tiettyjen yhteisöjen (kuten pankin tai vakuutusyhtiön) tilintarkastusta sisäiseen valvontaan liittyviä lisätoimenpiteitä tai esittämään sisäistä val-

vontaa koskevan varmennusjohtopäätöksen. Näissä ja muissa vastaavissa olosuhteissa tilintarkastaja saattaa pystyä käyttämään tällaisia toimenpiteitä suoritettaessa hankittua informaatiota tilintarkastusevidenssinä edellyttäen, että selvitetään, onko myöhemmin tapahtunut muutoksia, jotka voivat vaikuttaa informaation relevanssiin tilintarkastuksen kannalta.

Merkittävät riskit (viittaus: kappale 20)

A90. Kun tilintarkastajan tilintarkastustoimenpiteet merkittävään riskiin vastaamiseksi koostuvat yksinomaan aineistotarkastustoimenpiteistä, niihin on ISA 330:n[50] mukaan sisällytettävä yksittäisten tapahtumien tarkastamista. Tällainen yksittäisten tapahtumien tarkastaminen voidaan suunnitella ja suorittaa minkä tahansa tämän ISA-standardin kappaleessa 18 kuvatun lähestymistavan mukaisesti perustuen tilintarkastajan ammatilliseen harkintaan asianomaisissa olosuhteissa. Esimerkkejä kirjanpidollisiin arvioihin liittyviä merkittäviä riskejä koskevasta yksittäisten tapahtumien tarkastamisesta ovat:

- tutkiminen, esimerkiksi sopimusten tutkiminen ehtoja tai oletuksia koskevan tiedon vahvistamiseksi.
- uudelleenlaskenta, esimerkiksi mallin matemaattisen oikeellisuuden todentaminen.
- käytettyjen oletusten vertaaminen niitä tukevaan dokumentaatioon kuten kolmannen osapuolen julkistamaan informaatioon.

Tilintarkastusevidenssin hankkiminen tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä toteutuvista tapahtumista (viittaus: kappale 21)

A91. Joissakin olosuhteissa tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi voidaan saada hankkimalla tilintarkastusevidenssiä tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä toteutuvista tapahtumista. Esimerkiksi lopetetun tuotteen koko varaston myyminen pian tilikauden päättymisen jälkeen saattaa tuottaa tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä sen tilikauden lopun nettorealisointiarvoa koskevasta arviosta. Joissakin muissa tapauksissa voi olla tarpeellista käyttää tätä tarkastuksen lähestymistapaa yhdessä jonkin toisen kappaleessa 18 mainitun lähestymistavan kanssa.

A92. Joistakin kirjanpidollisista arvioista ei todennäköisesti saada tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä toteutuvien tapahtumien perusteella. Esimerkiksi joihinkin kirjanpidollisiin arvioihin liittyvät olosuhteet tai tapahtumat toteutuvat vasta pitkän ajan kuluessa. Käypää arvoa koskevaan kirjanpidolliseen arvioon liittyvästä arvostustavoitteesta johtuen on myös mahdollista, ettei tilikauden päättymisen jälkeinen tieto kuvasta tilinpäätöspäivän olosuhteita eikä se sen vuoksi ehkä ole relevanttia käypää arvoa koskevan kirjanpidollisen arvion määrittämisen kannalta.

A93. Vaikka tilintarkastaja päättäisi olla valitsematta tätä tarkastuksen lähestymistapaa tiettyjen kirjanpidollisten arvioiden suhteen, hänen täytyy noudattaa ISA 560:tä. Tilintarkastajan täytyy ISA 560:n mukaan suorittaa tilintarkastustoimenpiteitä, joiden tarkoituksena on hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, että kaikki tilinpäätöspäivän ja tilintarkastuskertomuksen antamispäivän välillä toteutuvat tapahtumat, jotka edellyttävät tilinpäätöksen muuttamista tai tietojen esittämistä, on tunnistettu[51] ja otettu asianmukaisesti huomioon tilinpäätöksessä.[52] Koska monien kirjanpidollisten arvioiden – muiden kuin käypää arvoa koskevien kirjanpidollisten arvioiden – määrittäminen yleensä riippuu tulevien olosuhteiden, liiketoimien tai tapahtumien toteumasta, tilintarkastajan suorittama ISA 560:n mukainen työ on erityisen relevanttia.

Sen tarkastaminen, kuinka johto on tehnyt kirjanpidollisen arvion (viittaus: kappale 22)

A94. Sen tarkastaminen, kuinka johto on tehnyt kirjanpidollisen arvion, voi olla asianmukainen lähestymistapa esimerkiksi, kun:

- tilintarkastajan tekemä edellisen tilikauden tilinpäätöksessä tehtyjen vastaavanlaisten kirjanpidollisten arvioiden läpikäynti viittaa siihen, että johdon tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella käyttämä prosessi on asianmukainen.

---

50 ISA 330, kappale 21

51 ISA 560, kappale 6

52 ISA 560, kappale 8

- kirjanpidollinen arvio perustuu suureen joukkoon saman luonteisia eriä, jotka eivät yksittäin tarkasteltuina ole merkittäviä.
- sovellettavassa tilinpäätösnormistossa määritetään, kuinka johdon odotetaan tekevän kirjanpidollisen arvion. Tämä voi koskea esimerkiksi odotettavissa olevia luottotappioita koskevaa vähennyserää.
- kirjanpidollinen arvio johdetaan rutiininomaisesta tietojenkäsittelystä.

Sen tarkastaminen, kuinka johto on tehnyt kirjanpidollisen arvion, voi olla asianmukainen lähestymistapa myös silloin, kun kumpaakaan muista lähestymistavoista ei ole käytännössä mahdollista toteuttaa, tai se voi olla asianmukainen lähestymistapa yhdessä jonkin muun lähestymistavan kanssa.

Menetelmissä, merkittävissä oletuksissa ja tiedossa tapahtuneet muutokset aiempiin tilikausiin verrattuna (viittaus: kappaleet 23(a), 24(a), 25(a))

A95. Kun menetelmässä, merkittävässä oletuksessa tai tiedossa tapahtunut muutos aiempiin tilikausiin verrattuna ei perustu uusiin olosuhteisiin tai uuteen informaatioon tai kun merkittävät oletukset eivät ole yhdenmukaisia keskenään tai muissa kirjanpidollisissa arvioissa taikka yhteisön liiketoimintojen muilla alueilla käytettyihin vastaaviin oletuksiin nähden, tilintarkastajan voi olla tarpeellista käydä johdon kanssa olosuhteita koskevia lisäkeskusteluja ja näin tehdessään haastaa johtoa käytettyjen oletusten asianmukaisuudesta.

Viitteet johdon tarkoitushakuisuudesta (viittaus: kappaleet 23(b), 24(b), 25(b))

A96. Kun tilintarkastaja tunnistaa viitteitä mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta, hänen voi olla tarpeellista käydä johdon kanssa lisäkeskustelu ja hänen voi olla tarpeellista harkita uudelleen, onko hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, että käytetyt menetelmä, oletukset ja tieto olivat asianmukaisia ja perusteltuja kyseisissä olosuhteissa. Esimerkki viitteestä, joka koskee tiettyyn kirjanpidolliseen arvioon liittyvää johdon tarkoitushakuisuutta, voi olla se, että johto on muodostanut useasta eri oletuksesta koostuvan asianmukaisen vaihteluvälin ja käytetty oletus oli jokaisessa tapauksessa vaihteluvälin siitä päästä, joka johti suotuisimpaan arvostustulemaan.

Menetelmät

Menetelmän valinta (viittaus: kappale 23(a))

A97. Relevantteja seikkoja, joita tilintarkastaja voi ottaa huomioon tarkastellessaan valitun menetelmän asianmukaisuutta sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen ja soveltuvissa tapauksissa aiempaan tilikauteen verrattuna tehtyjen muutosten asianmukaisuutta, ovat:

- se, onko johdolla asianmukaiset perustelut valitsemalleen menetelmälle;
- se, onko menetelmä kyseisissä olosuhteissa asianmukainen, kun otetaan huomioon kirjanpidollisen arvion luonne, sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset, muut käytettävissä olevat arvonmäärityskäsitteet tai -tekniikat, sääntelyyn perustuvat vaatimukset sekä liiketoiminta, jota yhteisö harjoittaa, ja toimiala ja ympäristö, jolla tai jossa yhteisö toimii;
- kun johto on todennut, että eri menetelmät johtavat merkittävästi erilaisista arvioista koostuvaan vaihteluväliin, se, miten johto on tutkinut näihin eroihin johtaneet syyt; ja
- se, perustuuko muutos uusiin olosuhteisiin tai uuteen informaatioon. Silloin kun näin ei ole, muutos ei ehkä ole kohtuullinen tai sovellettavan tilinpäätösnormiston mukainen. Mielivaltaiset muutokset johtavat eri tilikausien tilinpäätösten epäyhdenmukaisuuteen, ja ne saattavat aiheuttaa tilinpäätökseen virheellisyyksiä tai olla viite mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta. (ks. myös kappaleet A133–A136)

Nämä seikat ovat tärkeitä, kun sovellettavassa tilinpäätösnormistossa ei määrätä arvostusmenetelmää tai siinä sallitaan useampia menetelmiä.

Monimutkainen mallintaminen (viittaus: kappale 23(d))

A98. Malli ja siihen liittyvä menetelmä ovat todennäköisemmin monimutkaisia, kun:

- mallin ymmärtäminen ja soveltaminen, mukaan lukien mallin rakentaminen ja asianmukaisen tiedon ja asianmukaisten oletusten valinta ja käyttäminen, edellyttää erityistaitoja tai -tietoja;
- mallissa käytettävän tiedon hankkiminen on vaikeaa, koska sen saatavuuteen tai havainnoitavuuteen taikka siihen käsiksi pääsemiseen liittyy rajoituksia; tai
- tiedon ja oletusten eheyttä (esim. oikeellisuutta, johdonmukaisuutta tai täydellisyyttä) on vaikea ylläpitää mallia käytettäessä, koska arvonmäärityksen attribuutteja on useita, niiden välillä on useita yhteyksiä tai laskelmat toistetaan useaan kertaan.

A99. Seikkoja, joita tilintarkastaja voi tarkastella, kun johto käyttää monimutkaista mallia, ovat esimerkiksi:

- se, validoidaanko malli ennen käyttöä tai kun siihen on tehty muutoksia ja tarkistetaanko säännöllisesti, että malli soveltuu edelleen käyttötarkoitukseensa. Yhteisön käyttämään validointiprosessiin voi kuulua esimerkiksi seuraavien seikkojen arviointia:
  - mallin teoreettinen pätevyys;
  - mallin matemaattinen oikeellisuus; ja
  - mallissa käytettävän tiedon ja oletusten oikeellisuus ja täydellisyys; ja
  - mallin tuottama tulos verrattuna toteutuneisiin liiketapahtumiin.
- se, onko olemassa asianmukaiset muutoskontrolleja koskevat periaatteet ja menettelytavat.
- se, hyödyntääkö johto asianmukaisia taitoja ja tietoja mallia käyttäessään.

Näitä seikkoja voi olla hyödyllistä tarkastella myös, kun on kyse mallista, johon ei liity monimutkaista mallintamista.

A100. Johto voi tehdä mallin tuottamaan tulokseen oikaisuja sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimusten täyttämiseksi. Joillakin toimialoilla näistä oikaisuista käytetään nimitystä ”overlay”. Kun on kyse käypää arvoa koskevista kirjanpidollisista arvioista, voi olla relevanttia harkita, kuvastavatko mallin tuottamaan tulokseen mahdollisesti tehtävät oikaisut oletuksia, joita markkinaosapuolet käyttäisivät vastaavanlaisissa olosuhteissa.

Mallia sovellettaessa käytettävien merkittävien oletusten ja käytettävän tiedon eheyden säilyminen (viittaus: kappale 23(e))

A101. Merkittävien oletusten ja tiedon eheyden säilymisellä mallia sovellettaessa tarkoitetaan tiedon ja oletusten oikeellisuuden ja täydellisyyden säilymistä informaation käsittelyn kaikissa vaiheissa. Jos tällaista eheyttä ei pystytä säilyttämään, tästä voi seurata tiedon ja oletusten korruptoitumista ja aiheutua virheellisyyksiä. Tähän liittyen tilintarkastajan huomioon ottamiin relevantteihin seikkoihin voi kuulua se, tehdäänkö tietoon ja oletuksiin kaikki johdon aikomat muutokset eikä niihin tehdä tarkoituksettomia muutoksia sellaisten toimenpiteiden kuin syöttämisen, varastoinnin, haun, siirtämisen tai käsittelyn aikana.

Merkittävät oletukset (viittaus: kappale 24)

A102. Relevantteja seikkoja, joita tilintarkastaja voi ottaa huomioon tarkastellessaan merkittävien oletusten asianmukaisuutta sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen ja soveltuvissa tapauksissa aiempaan tilikauteen verrattuna tehtyjen muutosten asianmukaisuutta, ovat:

- johdon perustelu oletuksen valinnalle;
- se, onko oletus kyseisissä olosuhteissa asianmukainen, kun otetaan huomioon kirjanpidollisen arvion luonne, sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset sekä liiketoiminta, jota yhteisö harjoittaa, ja toimiala ja ympäristö, jolla tai jossa yhteisö toimii; ja

- se, perustuuko oletuksen valinnassa aiempiin tilikausiin verrattuna tehty muutos uusiin olosuhteisiin tai uuteen informaatioon. Silloin kun näin ei ole, muutos ei ehkä ole kohtuullinen eikä sovellettavan tilinpäätösnormiston mukainen. Kirjanpidollisen arvion mielivaltaiset muutokset saattavat aiheuttaa tilinpäätökseen olennaisia virheellisyyksiä tai olla viite mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta (ks. kappaleet A133–A136).

A103. Johto saattaa olosuhteista riippuen arvioida vaihtoehtoisia oletuksia tai kirjanpidollisten arvioiden erilaisia toteumia useaa eri lähestymistapaa käyttäen. Yksi mahdollinen lähestymistapa on herkkyysanalyysi. Tähän voi kuulua sen määrittäminen, miten kirjanpidollisen arvion rahamäärä vaihtelee erilaisia oletuksia käytettäessä. Myös käypään arvoon perustuvissa kirjanpidollisissa arvioissa voi olla vaihtelua, koska eri markkinaosapuolet käyttävät erilaisia oletuksia. Herkkyysanalyysi voi johtaa useampaan toteumaskenaarioon – joita joskus luonnehditaan johdon määrittämien toteumien vaihteluväliksi – ja joihin kuuluu ”pessimistisiä” ja ”optimistisia” skenaarioita.

A104. Tilintarkastusta suoritettaessa hankitun tietämyksen perusteella tilintarkastaja voi tulla tietoiseksi tai on saattanut muodostaa käsityksen oletuksista, joita on käytetty yhteisön liiketoiminnan muilla alueilla. Tällaisiin seikkoihin voivat kuulua esimerkiksi liiketoiminnan tulevaisuuden näkymät, strategiaa koskevissa dokumenteissa käytetyt oletukset ja vastaiset rahavirrat. Lisäksi, jos toimeksiannosta vastuullinen henkilö on suorittanut yhteisölle muita toimeksiantoja, hänen on ISA 315:n (uudistettu 2019)[53] mukaan harkittava, onko näistä muista toimeksiannoista saatu informaatio relevanttia olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisen kannalta. Tämän informaation tarkasteleminen voi olla hyödyllistä myös käsiteltäessä sitä, ovatko merkittävät oletukset yhdenmukaisia keskenään ja muissa kirjanpidollisissa arvioissa käytettyihin oletuksiin nähden.

A105. Merkittävien oletusten asianmukaisuus sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset huomioon ottaen voi riippua johdon aikomuksesta ja kyvystä toimia tietyllä tavalla. Usein johto dokumentoi tiettyjen omaisuuserien ja velkojen kannalta relevantit suunnitelmat ja aikomukset, ja sovellettava tilinpäätösnormisto saattaa edellyttää tätä johdolta. Johdon aikomusta ja kykyä koskevan tilintarkastusevidenssin luonne ja laajuus on ammatilliseen harkintaan perustuva asia. Soveltuvissa tapauksissa tilintarkastajan toimenpiteisiin voi kuulua seuraavaa:

- sen läpikäynti, kuinka johto on aiemmin toteuttanut ilmoittamansa aikomukset.
- kirjallisten suunnitelmien ja muun dokumentaation tutkiminen, joka soveltuvissa tapauksissa kattaa virallisesti hyväksytyt budjetit, valtuutukset tai pöytäkirjat.
- johdolle osoitettavat tiedustelut syistä, joiden vuoksi se on toiminut tietyllä tavalla.
- tilinpäätöspäivän ja tilintarkastuskertomuksen antamispäivän välisten tapahtumien läpikäynti.
- sen arvioiminen, pystyykö yhteisö toimimaan tietyllä tavalla, kun otetaan huomioon yhteisön taloudelliset olosuhteet, mukaan lukien sen olemassa olevien sitoumusten vaikutukset sekä oikeudelliset taikka sääntelyyn tai sopimuksiin perustuvat rajoitukset, jotka voisivat vaikuttaa johdon toimenpiteiden toteuttamiskelpoisuuteen.
- sen arvioiminen, onko johto täyttänyt sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaiset dokumentointivaatimukset, jos sellaisia on.

Tietyt tilinpäätösnormistot eivät ehkä kuitenkaan salli johdon aikomusten tai suunnitelmien huomioon ottamista kirjanpidollista arviota tehtäessä. Tämä koskee usein käypää arvoa koskevia kirjanpidollisia arvioita, koska niihin liittyvä arvostustavoite edellyttää, että merkittävät oletukset kuvastavat markkinaosapuolten käyttämiä oletuksia.

Tieto (viittaus: kappale 25(a))

A106. Relevantteja seikkoja, joita tilintarkastaja voi ottaa huomioon tarkastellessaan käytettäväksi valitun tiedon asianmukaisuutta sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen ja soveltuvissa tapauksissa aiempaan tilikauteen verrattuna tehtyjen muutosten asianmukaisuutta, ovat:

- johdon perustelu tiedon valinnalle;

[53] ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 15(b)

- se, onko tieto kyseisissä olosuhteissa asianmukaista, kun otetaan huomioon kirjanpidollisen arvion luonne, sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset sekä liiketoiminta, jota yhteisö harjoittaa, ja toimiala ja ympäristö, jolla tai jossa yhteisö toimii; ja
- se, perustuuko tiedon lähteissä tai yksittäisissä tiedoissa aiempiin tilikausiin verrattuna tapahtunut muutos uusiin olosuhteisiin tai uuteen informaatioon. Silloin kun näin ei ole, se ei todennäköisesti ole kohtuullinen eikä sovellettavan tilinpäätösnormiston mukainen. Kirjanpidollisten arvioiden mielivaltaiset muutokset johtavat eri ajankohtien tilinpäätösten epäyhdenmukaisuuteen, ja ne saattavat aiheuttaa tilinpäätökseen virheellisyyksiä tai olla viite mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta (ks. kappaleet A133–A136).

Tiedon relevanssi ja luotettavuus (viittaus: kappale 25(c))

A107. Kun käytetään yhteisön tuottamaa informaatiota, tilintarkastajan täytyy ISA 500:n mukaan arvioida, onko informaatio hänen tarkoituksiinsa riittävän luotettavaa, mihin, sen mukaan kuin kyseisissä olosuhteissa on tarpeellista, kuuluu informaation oikeellisuutta ja täydellisyyttä koskevan tilintarkastusevidenssin hankkiminen ja sen arvioiminen, onko informaatio riittävän tarkkaa ja yksityiskohtaista tilintarkastajan tarkoituksiin.[54]

Monimutkaiset oikeudelliset ehdot tai sopimusehdot (viittaus: kappale 25(d))

A108. Toimenpiteisiin, joita tilintarkastaja voi harkita, kun kirjanpidollinen arvio perustuu monimutkaisiin oikeudellisiin ehtoihin tai sopimusehtoihin, voivat kuulua:

- sen harkitseminen, tarvitaanko erityistaitoja tai -tietoja sopimuksen ymmärtämiseksi tai tulkitsemiseksi;
- yhteisön lakiasioista vastaavalle henkilölle osoitettavat tiedustelut, jotka koskevat oikeudellisia ehtoja tai sopimusehtoja; ja
- asianomaisten sopimusten tutkiminen:
  - liiketoimen tai sopimuksen pohjana olevan liiketoiminnallisen tarkoituksen arvioimiseksi; ja
  - sen arvioimiseksi, ovatko sopimuksen ehdot yhdenmukaisia johdon antamien selitysten kanssa.

Miten johto valitsee lukuarvion ja siihen liittyvät arviointiepävarmuutta koskevat tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

Johdon toimenpiteet arviointiepävarmuuden ymmärtämiseksi ja siihen vastaamiseksi (viittaus: kappale 26(a))

A109. Relevantteja huomioon otettavia seikkoja tarkasteltaessa sitä, onko johto ryhtynyt asianmukaisiin toimenpiteisiin arviointiepävarmuuden ymmärtämiseksi ja käsittelemiseksi, voivat olla, onko johto:

(a) ymmärtänyt arviointiepävarmuuden tunnistamalla lähteet ja arvioimalla arvostustulemien luontaisen vaihtelun määrän ja siitä aiheutuvan jokseenkin mahdollisten arvostustulemien vaihteluvälin;

(b) tunnistanut, missä määrin monimutkaisuus tai subjektiivisuus vaikuttavat olennaisen virheellisyyden riskiin arvonmääritysprosessissa, ja vastannut tästä johtuvaan virheellisyyden mahdollisuuteen soveltamalla:

  (i) asianmukaisia taitoja ja tietoja kirjanpidollista arviota tehtäessä; ja

  (ii) ammatillista harkintaa, johon kuuluu, että tunnistetaan alttius johdon tarkoitushakuisuudelle ja vastataan siihen; ja

(c) vastannut arviointiepävarmuuteen valitsemalla johdon lukuarvion ja siihen liittyvät tilinpäätöksessä esitettävät arviointiepävarmuutta kuvaavat tiedot asianmukaisella tavalla.

[54] ISA 500, kappale 9

Johdon lukuarvion ja siihen liittyvien arviointiepävarmuutta koskevien tilinpäätöksessä esitettävien tietojen valitseminen (viittaus: kappale 26(b))

A110. Seikkoihin, jotka saattavat olla relevantteja, kun on kyse johdon lukuarvion valinnasta ja siihen liittyvien arviointiepävarmuutta koskevien tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tuottamisesta, kuuluvat:

- se, oliko käytetyt menetelmät ja käytetty tieto valittu asianmukaisella tavalla, mukaan lukien tilanteet, joissa kirjanpidollisen arvion tekemistä varten oli käytettävissä vaihtoehtoisia menetelmiä ja vaihtoehtoisia tiedon lähteitä.
- se, olivatko käytetyt arvonmäärityksen attribuutit asianmukaisia ja täydellisiä.
- se, oliko käytetyt oletukset valittu jokseenkin mahdollisten määrien vaihteluväliltä ja oliko niiden tukena asianmukaista tietoa, joka on relevanttia ja luotettavaa.
- se, oliko käytetty tieto asianmukaista, relevanttia ja luotettavaa ja säilyikö kyseisen tiedon eheys.
- se, oliko laskelmat tehty menetelmän mukaisesti ja olivatko ne matemaattisesti oikein.
- se, oliko johdon lukuarvio valittu jokseenkin mahdollisista arvostustulemista asianmukaisella tavalla.
- se, mainitaanko tilinpäätöksessä esitettävissä tiedoissa asianmukaisella tavalla, että luku on arvio, ja selostetaanko niissä arviointiprosessin luonnetta ja rajoitteita, mukaan lukien jokseenkin mahdollisten arvostustulemien vaihtelu.

A111. Relevantteihin seikkoihin, joita tilintarkastaja ottaa huomioon tarkastellessaan johdon lukuarvion asianmukaisuutta, voivat kuulua seuraavat:

- Kun sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimuksissa määrätään lukuarviosta, jota käytetään, kun on ensin harkittu vaihtoehtoisia tulemia ja oletuksia, tai tietystä arvostusmenetelmästä, onko johto noudattanut sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimuksia.
- Silloin kun sovellettavassa tilinpäätösnormistossa ei ole määrätty, miten luku valitaan jokseenkin mahdollisten arvostustulemien joukosta, onko johto käyttänyt harkintaa ottamalla huomioon sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset.

A112. Relevantteihin seikkoihin, jotka tilintarkastaja ottaa huomioon tarkastellessaan johdon arviointiepävarmuutta koskevia tilinpäätöksessä esittämiä tietoja, kuuluvat sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset, jotka saattavat edellyttää tietoja:

- joissa asianmukaisella tavalla mainitaan, että luku on arvio, ja selostetaan sen tekemiseen käytetyn prosessin luonnetta ja rajoitteita, mukaan lukien jokseenkin mahdollisten arvostustulemien vaihtelua. Normisto voi edellyttää myös lisätietoja tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevan tavoitteen saavuttamiseksi.[55]
- kirjanpidollisiin arvioihin liittyvistä merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista. Relevantteihin tilinpäätöksen laatimisperiaatteisiin voi olosuhteista riippuen kuulua sellaisia seikkoja kuin erityiset periaatteet, perusteet, konventiot, säännöt ja käytännöt, joita on sovellettu tilinpäätökseen sisältyvien kirjanpidollisten arvioiden tuottamiseen ja esittämiseen.
- merkittävistä tai keskeisistä harkintaan perustuvista ratkaisuista (esimerkiksi ratkaisuista, joilla on ollut kaikkein merkittävin vaikutus tilinpäätökseen merkittyihin lukuihin) sekä merkittävistä tulevaisuuteen suuntautuvista oletuksista tai muista arviointiepävarmuuden lähteistä.

Tietyissä olosuhteissa saatetaan tarvita tilinpäätösnormistossa nimenomaisesti vaadittavien tietojen lisäksi myös muita tietoja, jotta annetaan oikea ja riittävä kuva tai – jos kyseessä on säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto – jottei tilinpäätös ole harhaanjohtava.

A113. Mitä enemmän kirjanpidolliseen arvioon liittyy arviointiepävarmuutta, sitä todennäköisemmin olennaisen virheellisyyden riskit arvioidaan korkeiksi ja sitä vakuuttavampaa tilintarkastusevidenssin pitää olla, jotta voidaan kappaleen 35 mukaisesti

[55] IFRS 13 *Käyvän arvon määrittäminen,* kappale 92

todeta, ovatko johdon lukuarvio ja siihen liittyvät arviointiepävarmuutta koskevat tilinpäätöksessä esitettävä tiedot kohtuullisia sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen vai ovatko ne virheellisiä.

A114. Jos kirjanpidolliseen arvioon liittyvän arviointiepävarmuuden ja sitä koskevien tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tarkastelu on vaatinut tilintarkastajalta merkittävää huomiota, se saattaa olla tilintarkastuksen kannalta keskeinen seikka.[56]

Kun johto ei ole ryhtynyt asianmukaisiin toimenpiteisiin arviointiepävarmuuden ymmärtämiseksi ja siihen vastaamiseksi (viittaus: kappale 27)

A115. Kun tilintarkastaja toteaa, ettei johto ole ryhtynyt asianmukaisiin toimenpiteisiin arviointiepävarmuuden ymmärtämiseksi ja siihen vastaamiseksi, tilintarkastaja voi pyytää johtoa suorittamaan arviointiepävarmuuden ymmärtämiseksi lisätoimenpiteitä, joihin voi kuulua esimerkiksi vaihtoehtoisten oletusten tarkasteleminen tai herkkyysanalyysin tekeminen.

A116. Tilintarkastajan harkitessa, onko hänen käytännössä mahdollista muodostaa lukuarvio tai vaihteluväli, voi olla tarpeellista ottaa huomioon esimerkiksi se, voisiko hän tehdä niin vaarantamatta riippumattomuusvaatimusten noudattamista. Niihin voivat kuulua relevantit eettiset vaatimukset, joissa kielletään johdon vastuulle kuuluvien tehtävien hoitaminen.

A117. Jos tilintarkastaja johdon toimenpiteitä tarkasteltuaan toteaa, ettei hänen ole käytännössä mahdollista muodostaa lukuarviota tai vaihteluväliä, hänen täytyy arvioida tämän vaikutukset tilintarkastukseen tai tilinpäätöstä koskevaan tilintarkastajan lausuntoon kappaleen 34 mukaisesti.

Tilintarkastajan lukuarvion muodostaminen tai vaihteluvälin käyttäminen (viittaus: kappaleet 28–29)

A118. Tilintarkastajan voi olla asianmukaista käyttää lähestymistapaa, jonka mukaan hän muodostaa lukuarvion tai vaihteluvälin johdon lukuarvion ja siihen liittyvien arviointiepävarmuutta koskevien tilinpäätöksessä esitettävien tietojen arvioimista varten, esimerkiksi silloin, kun:

- edellisen tilikauden tilinpäätöksessä tehtyjen vastaavanlaisten kirjanpidollisten arvioiden läpikäynti viittaa siihen, ettei johdon tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella käyttämän prosessin odoteta olevan tehokas.
- yhteisön kontrollit, jotka sisältyvät johdon kirjanpidollisia arvioita tehdessään käyttämään prosessiin tai koskevat sitä, eivät ole hyvin suunniteltuja tai niitä ei ole otettu käyttöön asianmukaisesti.
- tilikauden päättymisen ja tilintarkastuskertomuksen antamispäivän välisiä tapahtumia tai liiketoimia ei ole otettu asiaankuuluvalla tavalla huomioon, vaikka johdon olisi asianmukaista tehdä niin, ja tällaiset tapahtumat tai liiketoimet vaikuttavat olevan ristiriidassa johdon lukuarvion kanssa.
- on olemassa asianmukaisia vaihtoehtoisia oletuksia tai relevantin tiedon lähteitä, joita käyttämällä tilintarkastaja voi muodostaa lukuarvion tai vaihteluvälin.
- johto ei ole ryhtynyt asianmukaisiin toimenpiteisiin arviointiepävarmuuden ymmärtämiseksi tai siihen vastaamiseksi (ks. kappale 27).

A119. Päätökseen siitä, muodostetaanko lukuarvio vai vaihteluväli, voi vaikuttaa myös sovellettava tilinpäätösnormisto, jossa voidaan määrätä käytettävästä lukuarviosta, kun on ensin harkittu vaihtoehtoisia tulemia ja oletuksia, tai jossa voidaan määrätä tietystä arvostusmenetelmästä (esimerkiksi todennäköisyydellä painotetun diskontatun odotusarvon tai todennäköisimmän tuleman käyttämisestä).

A120. Tilintarkastajan päätös siitä, muodostaako hän vaihteluvälin sijaan lukuarvion, voi riippua arvion luonteesta ja tilintarkastajan harkinnasta kyseisissä olosuhteissa. Esimerkiksi arvion luonne voi olla sellainen, että jokseenkin mahdollisissa tulemissa odotetaan olevan vähemmän vaihtelua. Näissä olosuhteissa lukuarvion muodostaminen voi olla tehokas lähestymistapa erityisesti, jos se voidaan tehdä suuremmalla tarkkuudella.

A121. Tilintarkastaja voi muodostaa lukuarvion tai vaihteluvälin useilla eri tavoilla, esimerkiksi:

[56] ISA 701 *Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksessa*

- käyttämällä eri mallia kuin johto, esimerkiksi mallia, joka on kaupallisesti saatavilla tietyllä sektorilla tai toimialalla käytettäväksi, taikka yhteisön itsensä tai tilintarkastajan kehittämää mallia.
- käyttämällä johdon mallia mutta muodostamalla johdon käyttämiin nähden vaihtoehtoisia oletuksia tai tiedon lähteitä.
- käyttämällä omaa menetelmäänsä mutta muodostamalla johdon käyttämiin oletuksiin nähden vaihtoehtoisia oletuksia.
- ottamalla palvelukseen tai toimeksiantosuhteeseen erityistä asiantuntemusta omaavan henkilön kehittämään tai käyttämään mallia tai tekemään relevantteja oletuksia.
- tarkastelemalla muita vertailukelpoisia olosuhteita, liiketoimia tai tapahtumia tai relevanteissa tapauksissa vertailukelpoisten omaisuuserien tai velkojen markkinoita.

A122. Tilintarkastaja voi myös muodostaa lukuarvion tai vaihteluvälin vain osalle kirjanpidollista arviota (esimerkiksi tiettyä oletusta koskien tai kun vain kirjanpidollisen arvion tietystä osasta aiheutuu olennaisen virheellisyyden riski).

A123. Tilintarkastaja voi saada evidenssiä johdon käyttämien menetelmien, oletusten tai tiedon asianmukaisuudesta käyttämällä lukuarvion tai vaihteluvälin muodostamiseen omaa menetelmäänsä, omia oletuksiaan tai omaa tietoaan. Esimerkiksi jos tilintarkastaja käyttää omia oletuksiaan muodostaessaan vaihteluväliä johdon lukuarvion kohtuullisuuden arvioimista varten, hän voi myös muodostaa näkemyksen siitä, antavatko johdon harkintaan perustuvat ratkaisut sen valitessa kirjanpidollisen arvion tekemiseen käytettäviä merkittäviä oletuksia viitteitä mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta.

A124. Kappaleen 29(a) 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.

A125. Tilintarkastajan muodostama vaihteluväli voi olla suuruudeltaan moninkertainen verrattuna tilinpäätökselle kokonaisuutena määritettyyn olennaisuuteen, erityisesti silloin kun olennaisuus perustuu liiketoiminnan tuloksiin (esim. voittoon ennen veroja), ja tämä luku on todennäköisesti verrattain pieni suhteessa varoihin tai muihin taseen lukuihin. Tämä tilanne toteutuu todennäköisemmin olosuhteissa, joissa kirjanpidolliseen arvioon liittyvä arviointiepävarmuus itsessään on moninkertainen olennaisuuteen verrattuna, mikä on tavallisempaa tietyn tyyppisissä kirjanpidollisissa arvioissa tai tietyillä toimialoilla, kuten vakuutus- tai pankkialalla, joilla suuri arviointiepävarmuuden aste on tyypillisempi, ja sovellettava tilinpäätösnormisto saattaa sisältää tältä osin erityisiä vaatimuksia. Tilintarkastaja voi tehdä tämän ISA-standardin mukaisesti suorittamiensa toimenpiteiden ja hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella sen johtopäätöksen, että olennaisuuteen nähden moninkertainen vaihteluväli on hänen harkintansa mukaan asianmukainen kyseisissä olosuhteissa. Kun näin on, tilintarkastajan on entistäkin tärkeämpää arvioida arviointiepävarmuutta koskevien tilinpäätöksessä esitettävien tietojen kohtuullisuutta, erityisesti sitä, tuodaanko näissä tiedoissa asianmukaisella tavalla esiin arviointiepävarmuuden korkea aste ja mahdollisten tulemien vaihteluväli. Kappaleissa A139–A144 on lisää huomioon otettavia seikkoja, jotka voivat olla relevantteja näissä olosuhteissa.

Muita tilintarkastusevidenssiin liittyviä huomioon otettavia seikkoja (viittaus: kappale 30)

A126. Tilintarkastusevidenssinä käytettävä informaatio, joka koskee kirjanpidollisiin arvioihin liittyvän olennaisen virheellisyyden riskejä, voi olla yhteisön tuottamaa, johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemää työtä hyödyntämällä tuotettua tai ulkoisesta informaatiolähteestä saatua.

Ulkoiset informaatiolähteet

A127. Kuten ISA 500:ssa[57] selitetään, ulkoisesta informaatiolähteestä saadun informaation luotettavuuteen vaikuttavat sen lähde ja luonne sekä olosuhteet, joissa se on hankittu. Näin ollen tilintarkastustoimenpiteet, joita tilintarkastaja suorittaa tarkastellak-

[57] ISA 500, kappale A35

seen kirjanpidollisia arvioita tehtäessä käytetyn informaation luotettavuutta, voivat vaihdella luonteeltaan ja laajuudeltaan näiden tekijöiden luonteesta riippuen. Esimerkiksi:

- Kun markkina- tai toimialatietoa, hintoja tai hinnoitteluun liittyvää tietoa hankitaan yhdestä ulkoisesta kyseiseen informaatioon erikoistuneesta informaatiolähteestä, tilintarkastaja voi etsiä vertailua varten hinnan vaihtoehtoisesta lähteestä.
- Kun markkina- tai toimialatietoa, hintoja tai hinnoitteluun liittyvää tietoa hankitaan useasta riippumattomasta ulkoisesta informaatiolähteestä ja näiden lähteiden välillä vaikuttaa vallitsevan yksimielisyys, tilintarkastaja saattaa tarvita vähemmän evidenssiä yhdestä lähteestä saatavan tiedon luotettavuudesta.
- Kun useasta informaatiolähteestä hankittu tieto viittaa markkinoita koskeviin erilaisiin näkemyksiin, tilintarkastaja voi pyrkiä ymmärtämään näkemysten erilaisuuteen johtaneita syitä. Erilaisuus voi johtua eri menetelmien, oletusten tai tiedon käyttämisestä. Yksi lähde voi esimerkiksi käyttää senhetkisiä hintoja ja toinen lähde tulevia hintoja. Kun erilaisuus liittyy arviointiepävarmuuteen, tilintarkastajan täytyy kappaleen 26(b) mukaan hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, ovatko tilinpäätöksessä esitettävät arviointiepävarmuutta kuvaavat tiedot kohtuullisia sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen. Tällaisissa tapauksissa myös ammatillinen harkinta on tärkeää tarkasteltaessa käytettyjä menetelmiä tai oletuksia tai käytettyä tietoa koskevaa informaatiota.
- Kun ulkoinen informaatiolähde on tuottanut siltä saadun tiedon itse käyttämällä omaa malliaan (tai omia mallejaan). ISA 500:n kappaleessa A43 on asiaa koskevaa ohjeistusta.

A128. Kun on kyse käypää arvoa koskevista kirjanpidollisista arvioista, huomioon otettaviin seikkoihin tarkasteltaessa ulkoisesta informaatiolähteestä hankitun informaation relevanssia ja luotettavuutta voivat kuulua:

(a) se, perustuvatko käyvät arvot samaa instrumenttia koskeviin kauppoihin tai toimivilla markkinoilla tehtyihin noteerauksiin;

(b) kun käyvät arvot perustuvat vertailukelpoisia omaisuuseriä tai velkoja koskeviin liiketoimiin, se, miten kyseiset liiketoimet tunnistetaan ja miten niiden katsotaan olevan vertailukelpoisia;

(c) kun omaisuuserää tai velkaa taikka vertailukelpoisia omaisuuseriä tai velkoja koskevia liiketoimia ei ole toteutunut, se, miten informaatio oli tuotettu, mukaan lukien soveltuvissa tapauksissa, edustavatko tuotetut ja käytetyt syöttötiedot oletuksia, joita markkinaosapuolet käyttäisivät omaisuuserän tai velan hinnoitteluun; ja

(d) kun käypä arvo perustuu välittäjän antamaan noteeraukseen, se, onko välittäjän antama noteeraus:

(i) sellaiselta markkinatakaajalta, joka toteuttaa liiketoimia saman tyyppisellä rahoitusinstrumentilla;

(ii) sitova vai ei-sitova, jolloin sitoviin tarjouksiin perustuvia noteerauksia painotetaan enemmän; ja

(iii) tilinpäätöspäivän markkinaolosuhteita kuvastava, silloin kun sovellettava tilinpäätösnormisto edellyttää sitä.

A129. Kun ulkoisesta informaatiolähteestä saatua tietoa käytetään tilintarkastusevidenssinä, tilintarkastajan voi olla relevanttia harkita, onko informaatiota mahdollista saada tai onko tämä informaatio riittävän yksityiskohtaista ulkoisen informaatiolähteen käyttämien menetelmien, oletusten ja muun sen käyttämän tiedon ymmärtämiseksi. Tämä voi olla joiltakin osin rajoitettua ja voi näin ollen vaikuttaa tilintarkastajan suorittamien toimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta koskevaan harkintaan. Esimerkiksi hinnoittelupalvelut antavat usein informaatiota menetelmistään ja oletuksistaan ennemminkin omaisuuseräluokittain kuin yksittäisten arvopapereiden tasolla. Välittäjät antavat usein vain rajoitetusti informaatiota syöttötiedoistaan ja oletuksistaan tehdessään ohjeellisia noteerauksia yksittäisistä arvopapereista. ISA 500:n kappaleessa A44 on ohjeistusta ulkoisen informaatiolähteen asettamista rajoituksista tuki-informaation antamiselle.

Johdon käyttämä erityisasiantuntija

A130. Johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemistä tai tunnistamista kirjanpidollisiin arvioihin liittyvistä oletuksista tulee johdon oletuksia, kun johto käyttää niitä kirjanpidollisen arvion tekemiseen. Näin ollen tilintarkastaja soveltaa kyseisiin oletuksiin tämän ISA-standardin relevantteja vaatimuksia.

A131. Jos johdon käyttämän erityisasiantuntijan työhön kuuluu kirjanpidollisiin arvioihin liittyvien menetelmien tai tietolähteiden käyttöä taikka tilinpäätökseen sisällytettävän lukuarvion tai siitä esitettävien tietojen tuottamista tai niitä koskevien havaintojen tai johtopäätösten tekemistä, tämän ISA-standardin kappaleista 21–29 voi olla tilintarkastajalle apua ISA 500:n kappaletta 8(c) sovellettaessa.

Palveluorganisaatiot

A132. ISA 402:ssa[58] käsitellään tilintarkastajan muodostamaa käsitystä palveluorganisaation tuottamista palveluista, sisäinen valvonta mukaan luettuna, sekä tilintarkastajan toimenpiteistä arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi. Näin ollen, kun yhteisö käyttää palveluorganisaation palveluja kirjanpidollisia arvioita tehdessään, ISA 402:een sisältyvistä vaatimuksista ja ohjeistuksesta voi olla tilintarkastajalle apua tämän ISA-standardin vaatimuksia sovellettaessa.

Viitteet mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta (viittaus: kappale 32)

A133. Johdon tarkoitushakuisuus voi olla vaikeasti havaittavissa tilitasolla, ja tilintarkastaja saattaa havaita sen vasta tarkastellessaan kirjanpidollisten arvioiden ryhmiä tai kaikkia kirjanpidollisia arvioita kokonaisuutena tai havainnoidessaan niitä usealta eri tilikaudelta. Esimerkiksi jos tilinpäätökseen sisältyvien kirjanpidollisten arvioiden katsotaan olevan yksittäin tarkasteltuina kohtuullisia mutta johdon lukuarviot pyrkivät jatkuvasti sijoittumaan tilintarkastajan arvioiman kohtuullisten tulemien vaihteluvälin siihen päähän, joka tuottaa tilinpäätöksen kannalta suotuisimman tuleman, tällaiset olosuhteet voivat viitata mahdolliseen johdon tarkoitushakuisuuteen.

A134. Viitteitä mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta, joka koskee kirjanpidollisia arvioita, ovat esimerkiksi:

- muutokset kirjanpidollisessa arviossa tai sen tekemiseen käytettävässä menetelmässä, kun johto on tehnyt subjektiivisen arvion siitä, että olosuhteissa on tapahtunut muutos.
- sellaisten merkittävien oletusten tai sellaisen tiedon valitseminen tai tuottaminen, jotka tuottavat johdon tavoitteiden kannalta edullisen lukuarvion.
- sellaisen lukuarvion valinta, joka saattaa viitata optimistiseen tai pessimistiseen toimintamalliin.

Kun havaitaan tällaisia viitteitä, kyseessä voi olla olennaisen virheellisyyden riski joko kannanotto- tai tilinpäätöstasolla. Mahdollista johdon tarkoitushakuisuutta koskevien viitteiden ei itsessään katsota olevan virheellisyyksiä, kun tehdään johtopäätöksiä yksittäisten kirjanpidollisten arvioiden kohtuullisuudesta. Joissakin tapauksissa tilintarkastusevidenssi voi kuitenkin viitata ennemminkin virheellisyyteen kuin pelkästään viitteeseen johdon tarkoitushakuisuudesta.

A135. Mahdollista johdon tarkoitushakuisuutta koskevat viitteet voivat vaikuttaa tilintarkastajan johtopäätökseen siitä, ovatko hänen tekemänsä riskienarviointi ja siihen liittyvät riskeihin vastaavat toimenpiteet edelleen asianmukaisia. Tilintarkastajan voi myös olla tarpeellista arvioida vaikutukset tilintarkastuksen muihin osa-alueisiin, mukaan lukien johdon kirjanpidollisia arvioita tehdessään tekemien harkintaan perustuvien ratkaisujen asianmukaisuuden kyseenalaistaminen. Mahdollista johdon tarkoitushakuisuutta koskevat viitteet saattavat myös vaikuttaa tilintarkastajan johtopäätökseen siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena tarkasteltuna olennaista virheellisyyttä, kuten ISA 700:ssa (uudistettu)[59] todetaan.

A136. Lisäksi tilintarkastajan täytyy ISA 240:tä soveltaessaan arvioida, viittaavatko johdon harkintaan perustuvat ratkaisut ja päätökset tilinpäätökseen sisältyviä kirjanpidollisia arvioita tehtäessä mahdolliseen tarkoitushakuisuuteen, jossa voi olla kyse väärinkäytöksestä johtuvasta olennaisesta virheellisyydestä.[60] Vilpillinen taloudellinen raportointi tapahtuu usein tekemällä tahallisesti virheellisiä kirjanpidollisia arvioita, mihin voi kuulua kirjanpidollisten arvioiden tahallista esittämistä liian pieninä tai suurina. Sellaiset mahdollista johdon tarkoitushakuisuutta koskevat viitteet, jotka saattavat myös olla väärinkäytöksen riskitekijä, voivat saada tilintarkastajan arvioimaan uudelleen, ovatko hänen tekemänsä riskiarviot, erityisesti väärinkäytösriskejä koskevat arviot ja niihin vastaamiseksi suoritettavat toimenpiteet edelleen asianmukaisia.

---

58 ISA 402 *Palveluorganisaatiota käyttävän yhteisön tilintarkastuksessa huomioon otettavia seikkoja*

59 ISA 700 (uudistettu), kappale 11

60 ISA 240, kappale 33(b)

Suoritettuihin tilintarkastustoimenpiteisiin perustuva kokonaisarviointi (viittaus: kappale 33)

A137. Sitä mukaa kuin tilintarkastaja suorittaa suunniteltuja tilintarkastustoimenpiteitä, hän saattaa hankitun tilintarkastusevidenssin johdosta muuttaa muiden suunniteltujen tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta tai laajuutta.[61] Kun on kyse kirjanpidollisista arvioista, tilintarkastajan tietoon voi tulla tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi suoritettujen toimenpiteiden seurauksena informaatiota, joka poikkeaa riskienarvioinnin pohjana olleesta informaatiosta merkittävästi. Tilintarkastaja on saattanut esimerkiksi tunnistaa, että ainoa syy arvioituun olennaisen virheellisyyden riskiin on kirjanpidollisen arvion tekemiseen sisältyvä subjektiivisuus. Suorittaessaan toimenpiteitä arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi tilintarkastaja voi kuitenkin huomata, että kirjanpidollinen arvio on monimutkaisempi kuin alun perin ajateltiin, mikä voi saattaa olennaisen virheellisyyden riskiä koskevan arvion kyseenalaiseksi (esimerkiksi ominaisriski pitää monimutkaisuudesta johtuen mahdollisesti arvioida uudelleen kuuluvaksi ominaisriskiasteikon korkeampaan päähän) ja näin ollen tilintarkastajan pitää ehkä suorittaa lisää tilintarkastustoimenpiteitä hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.[62]

A138. Tilinpäätökseen merkitsemättömien kirjanpidollisten arvioiden osalta tilintarkastajan arvioinnin erityinen painopiste voi olla siinä, olisivatko sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaiset kirjaamisedellytykset tosiasiassa täyttyneet. Silloinkin, kun kirjanpidollista arviota ei ole merkitty tilinpäätökseen ja tilintarkastaja toteaa tämän menettelyn asianmukaiseksi, jotkin tilinpäätösnormistot voivat edellyttää kyseisiä olosuhteita koskevien tietojen esittämistä liitetiedoissa.

Kirjanpidollisten arvioiden kohtuullisuuden tai virheellisyyden määrittäminen (viittaus: kappaleet 9, 35)

A139. Määritettäessä suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden ja hankitun evidenssin perusteella, ovatko johdon lukuarvio ja siitä tilinpäätöksessä esitettävät tiedot kohtuullisia vai ovatko ne virheellisiä:

- Kun tilintarkastusevidenssi tukee vaihteluväliä, vaihteluväli saattaa olla laaja, ja joissakin tapauksissa se voi olla moninkertainen verrattuna tilinpäätökselle kokonaisuutena määritettyyn olennaisuuteen (ks. myös kappale A125). Vaikka laaja vaihteluväli voi olla kyseisissä olosuhteissa asianmukainen, se saattaa viitata siihen, että tilintarkastajan on tärkeää harkita uudelleen, onko vaihteluvälille sijoittuvien rahamäärien kohtuullisuudesta saatu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.
- Tilintarkastusevidenssi voi tukea lukuarviota, joka poikkeaa johdon lukuarviosta. Tällaisissa olosuhteissa tilintarkastajan lukuarvion ja johdon lukuarvion välinen ero muodostaa virheellisyyden.
- Tilintarkastusevidenssi voi tukea vaihteluväliä, joka ei sisällä johdon lukuarviota. Tällaisissa olosuhteissa virheellisyys on yhtä suuri kuin johdon arvioiman luvun ja tilintarkastajan arvioiman vaihteluvälin lähimmän pisteen välinen ero.

A140. Kappaleissa A110–A114 on ohjeistusta, joka auttaa tilintarkastajaa arvioimaan tilinpäätökseen sisältyvää johdon valitsemaa lukuarviota ja siitä esitettäviä tietoja.

A141. Kun tilintarkastajan tilintarkastustoimenpiteisiin kuuluu sen tarkastaminen, kuinka johto on tehnyt kirjanpidollisen arvion, tai tilintarkastajan lukuarvion tai vaihteluvälin muodostaminen, tilintarkastajan täytyy hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä arviointiepävarmuutta kuvaavista tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista kappaleiden 26(b) ja 29(b) mukaisesti ja muista tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista kappaleen 31 mukaisesti. Sen jälkeen tilintarkastaja arvioi tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista hankittua tilintarkastusevidenssiä osana kappaleen 35 mukaista kokonaisarviointia siitä, ovatko kirjanpidolliset arviot ja niistä tilinpäätöksessä esitettävät tiedot sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen kohtuullisia vai ovatko ne virheellisiä.

---

61 ISA 330, kappale A62

62 Ks. myös ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 37.

A142. ISA 450 sisältää myös ohjeistusta tilinpäätöksessä esitettävistä laadullisista tiedoista[63] ja siitä, milloin tilinpäätöksessä esitettävissä tiedoissa esiintyvät virheellisyydet voisivat viitata väärinkäytökseen.[64]

A143. Kun tilinpäätös laaditaan oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti, tilintarkastajan arviointiin siitä, antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan[65] , kuuluu tilinpäätöksen yleisen esittämistavan rakenteen ja sisällön arvioiminen sekä sen arvioiminen, esitetäänkö liiketoimet ja tapahtumat tilinpäätöksessä, liitetiedot mukaan lukien, siten, että annetaan oikea ja riittävä kuva. Esimerkiksi kun kirjanpidolliseen arvioon liittyy enemmän arviointiepävarmuutta, tilintarkastaja voi todeta, että oikean ja riittävän kuvan antamiseksi on esitettävä lisää tietoja. Jos johto ei sisällytä tilinpäätökseen tällaisia lisätietoja, tilintarkastajan johtopäätös voi olla, että tilinpäätös on olennaisesti virheellinen.

A144. ISA 705 (uudistettu)[66] sisältää ohjeistusta vaikutuksista tilintarkastajan lausuntoon, kun tilintarkastaja uskoo, että johdon tilinpäätöksessä esittämät tiedot ovat riittämättömiä tai harhaanjohtavia, mikä voi koskea esimerkiksi arviointiepävarmuutta.

Kirjalliset vahvistusilmoitukset (viittaus: kappale 37)

A145. Yksittäisiä kirjanpidollisia arvioita koskevat kirjalliset vahvistusilmoitukset voivat sisältää vahvistuksia:

- siitä, että kirjanpidollisia arvioita tehtäessä tehdyissä merkittävissä harkintaan perustuvissa ratkaisuissa on otettu huomioon kaikki johdon tiedossa oleva relevantti informaatio.
- johdon kirjanpidollisia arvioita tehdessään käyttämien menetelmien, oletusten ja tiedon valinnan ja soveltamisen johdonmukaisuudesta ja asianmukaisuudesta.
- siitä, että oletukset kuvastavat asianmukaisella tavalla johdon aikomusta ja kykyä toimia tietyillä tavoilla yhteisön puolesta, kun tämä on kirjanpidollisten arvioiden ja niistä esitettävien tietojen kannalta relevanttia;
- siitä, että kirjanpidollisista arvioista tilinpäätöksessä esitettävät tiedot, arviointiepävarmuutta kuvaavat tiedot mukaan lukien, ovat täydellisiä ja sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen kohtuullisia.
- siitä, että kirjanpidollisia arvioita tehtäessä on sovellettu asiaankuuluvia eritystaitoja tai -taitoja.
- siitä, ettei mikään tilinpäätöspäivän jälkeinen tapahtuma edellytä tilinpäätökseen sisältyvien kirjanpidollisten arvioiden ja niistä esitettävien tietojen muuttamista.
- silloin kun kirjanpidollisia arvioita ei merkitä tilinpäätökseen eikä niistä esitetä tietoja tilinpäätöksessä, siitä, onko johdon päätös, jonka mukaan sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaiset kirjaamis- tai esittämiskriteerit eivät ole täyttyneet, asianmukainen.

Kommunikointi hallintoelinten, johdon tai muiden relevanttien osapuolten kanssa (viittaus: kappale 38)

A146. ISA 260:ta (uudistettu) soveltaessaan tilintarkastaja kommunikoi hallintoelinten kanssa näkemyksistään koskien merkittäviä laadullisia näkökohtia, jotka liittyvät yhteisön kirjanpidollisia arvioita ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskeviin tilinpäätösmenettelyihin.[67] Liitteeseen 2 sisältyy kirjanpidollisia arvioita koskevia seikkoja, joista tilintarkastaja voi harkita kommunikoivansa hallintoelinten kanssa.

A147. ISA 265:n mukaan tilintarkastajan on kommunikoitava hallintoelinten kanssa kirjallisesti sisäisen valvonnan merkittävistä puutteellisuuksista, jotka on havaittu tilintarkastuksen aikana.[68] Tällaisiin merkittäviin puutteellisuuksiin voi kuulua seuraavia seikkoja koskeviin kontrolleihin liittyviä puutteellisuuksia:

---

63 ISA 450, kappale A17

64 ISA 450, kappale A22

65 ISA 700 (uudistettu), kappale 14

66 ISA 705 (uudistettu), kappaleet 22–23

67 ISA 260 (uudistettu), kappale 16(a)

68 ISA 265, kappale 9

(a) merkittävien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valinta ja soveltaminen sekä menetelmien, oletusten ja tiedon valinta ja soveltaminen;

(b) riskienhallinta ja siihen liittyvät järjestelmät;

(c) tiedon eheys, mukaan lukien tapaukset, joissa tieto saadaan ulkoisesta informaatiolähteestä; ja

(d) mallien käyttö, kehittäminen ja validoiminen, mukaan lukien ulkopuoliselta toimittajalta hankitut mallit, ja mahdollisesti tarvittavat oikaisut.

A148. Sen lisäksi, että tilintarkastaja kommunikoi hallintoelinten kanssa, hänen voi olla sallittua tai vaadittua kommunikoida suoraan sääntely- ja valvontatahojen tai vakavaraisuusvalvojien kanssa. Tällainen kommunikointi voi olla hyödyllistä koko tilintarkastuksen ajan tai tietyissä vaiheissa kuten tilintarkastusta suunniteltaessa tai tilintarkastuskertomusta viimeisteltäessä. Esimerkiksi joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla rahoituslaitoksia sääntelevät ja valvovat tahot pyrkivät tekemään yhteistyötä tilintarkastajien kanssa tiedon jakamiseksi rahoitusinstrumentteja koskeviin toimintoihin liittyvien kontrollien toiminnasta ja soveltamisesta, rahoitusinstrumenttien arvon määrittämiseen liittyvistä ongelmista toimimattomilla markkinoilla, odotettavissa olevista luottotappioista sekä vakuutuksiin liittyvistä varauksista, kun taas toiset sääntely- ja valvontatahot pyrkivät ymmärtämään tilintarkastajan näkemyksiä yhteisön toimintaan liittyvistä merkittävistä näkökohdista, mukaan lukien yhteisön kustannusarviot. Tästä kommunikoinnista voi olla tilintarkastajalle apua olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisessa ja arvioimisessa sekä niihin vastaamisessa.

Dokumentointi (viittaus: kappale 39)

A149. ISA 315 (uudistettu 2019)[69] ja ISA 330[70] sisältävät vaatimuksia ja ohjeistusta, jotka koskevat tilintarkastajan yhteisöstä muodostaman käsityksen, riskien arvioinnin ja arvioituihin riskeihin vastaavien toimenpiteiden dokumentoimista. Tämä ohjeistus perustuu ISA 230:een[71] sisältyviin vaatimuksiin ja ohjeistukseen. Kun on kyse kirjanpidollisten arvioiden tarkastamisesta, tilintarkastajan täytyy laatia tilintarkastusdokumentaatio, joka koskee yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä muodostetun kirjanpidollisiin arvioihin liittyvän käsityksen keskeisiä elementtejä. Dokumentoimalla johdon ja hallintoelinten kanssa tapahtunut kommunikaatio saadaan todennäköisesti myös lisää tukea tilintarkastajan harkintaan perustuville ratkaisuille, jotka koskevat kirjanpidollisiin arvioihin liittyviä arvioituja olennaisen virheellisyyden riskejä ja tilintarkastajan toimenpiteitä niihin vastaamiseksi.

A150. Kun tilintarkastajan tilintarkastustoimenpiteiden ja kannanottotasolla arvioitujen olennaisen virheellisyyden riskien välinen yhteys dokumentoidaan ISA 330:n mukaisesti, tämän ISA-standardin mukaan vaaditaan, että tilintarkastaja ottaa huomioon olennaisen virheellisyyden riskeille kannanottotasolla annetut syyt. Nämä syyt voivat liittyä yhteen tai useampaan ominaisriskitekijään tai tilintarkastajan arvioimaan kontrolliriskiin. Tilintarkastajan ei kuitenkaan tarvitse dokumentoida, kuinka jokainen ominaisriskitekijä on otettu huomioon tunnistettaessa ja arvioitaessa kuhunkin kirjanpidolliseen arvioon liittyvää olennaisen virheellisyyden riskiä.

A151. Tilintarkastaja voi myös harkita dokumentoivansa:

- Kun johdon menetelmän soveltamiseen kuuluu monimutkaista mallintamista, onko johdon harkintaan perustuvia ratkaisuja sovellettu johdonmukaisesti ja soveltuvissa tapauksissa, että mallin rakenne täyttää sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisen arvostustavoitteen.
- Kun monimutkaisuudella on enemmän vaikutusta menetelmien, merkittävien oletusten ja tiedon valintaan ja soveltamiseen, tilintarkastajan harkintaan perustuvat ratkaisut määritettäessä, tarvitaanko riskienarviointitoimenpiteiden suorittamiseen, näihin riskeihin vastaavien toimenpiteiden suunnitteluun ja suorittamiseen sekä hankitun tilintarkastusevidenssin arvioimiseen erityistaitoja tai -tietoja. Näissä olosuhteissa dokumentaatio voi sisältää myös sen, kuinka tarvittavia taitoja tai tietoja on sovellettu.

---

69 ISA 315 (uudistettu 2019), kappaleet 38 ja A237–A241

70 ISA 330, kappaleet 28 ja A65

71 ISA 230, kappale 8(c)

A152. ISA 230:n kappaleessa A7 todetaan, että vaikkei ehkä ole olemassa yhtä tapaa dokumentoida tilintarkastajan noudattamaa ammatillista skeptisyyttä, tilintarkastusdokumentaatio voi siitä huolimatta sisältää evidenssiä ammatillisen skeptisyyden noudattamisesta. Esimerkiksi kun on kyse kirjanpidollisista arvoista ja tilintarkastusevidenssi sisältää sekä johdon kannanottoja vahvistavaa että niiden kanssa ristiriidassa olevaa evidenssiä, dokumentaatio voi sisältää tietoa siitä, kuinka tilintarkastaja on arvioinut tämän evidenssin, mukaan lukien ammatilliseen harkintaan perustuvat ratkaisut muodostettaessa johtopäätöstä hankitun tilintarkastusevidenssin tarpeellisesta määrästä ja tarkoitukseen soveltuvuudesta. Esimerkkejä muista tämän standardin vaatimuksista, joiden osalta dokumentaatio voi antaa evidenssiä tilintarkastajan ammatillisen skeptisyyden noudattamisesta, ovat:

- kappale 13(d), joka koskee sitä, kuinka tilintarkastaja on soveltanut käsitystään muodostaessaan oman odotusarvonsa yhteisön tilinpäätökseen sisällytettävistä kirjanpidollista arvioista ja niitä koskevista tiedoista, ja kuinka tämä odotusarvo on verrattavissa johdon laatimaan yhtiön tilinpäätökseen;
- kappale 18, jonka mukaan on suunniteltava ja suoritettava tilintarkastustoimenpiteitä tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä hankkimiseksi tavalla, joka ei ole vinoutunut sillä tavoin, että hankitaan mahdollisesti vahvistavaa tilintarkastusevidenssiä tai että jätetään huomioimatta mahdollisesti ristiriidassa olevaa tilintarkastusevidenssiä;
- kappaleet 23(b), 24(b), 25(b) ja 32, joissa käsitellään viitteitä mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta; ja
- kappale 34, jossa käsitellään kaiken relevantin tilintarkastusevidenssin huomioon ottamista riippumatta siitä, onko se vahvistavaa vai ristiriidassa olevaa.

Liite 1

(viittaus: kappaleet 2, 4, 12(c), A8, A66)

Ominaisriskitekijät

Johdanto

1. Tunnistaessaan ja arvioidessaan kirjanpidolliseen arvioon ja siitä tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin liittyviä olennaisen virheellisyyden riskejä ja vastatessaan niihin kannanottotasolla tilintarkastajan täytyy tämän ISA-standardin mukaan ottaa huomioon, missä määrin kirjanpidolliseen arvioon liittyy arviointiepävarmuutta ja missä määrin monimutkaisuus, subjektiivisuus tai muut ominaisriskitekijät vaikuttavat kirjanpidollista arviota tehtäessä käytettävien menetelmien, oletusten ja tiedon valintaan ja soveltamiseen sekä tilinpäätökseen sisällytettävän johdon lukuarvion ja siitä esitettävien tietojen valintaan.

2. Kirjanpidolliseen arvioon liittyvä ominaisriski tarkoittaa kirjanpidollista arvioita koskevan kannanoton alttiutta olennaiselle virheellisyydelle ennen kontrollien huomioon ottamista. Ominaisriski syntyy ominaisriskitekijöistä, jotka aiheuttavat haasteita tehtäessä kirjanpidollinen arvio asianmukaisella tavalla. Tässä liitteessä selostetaan lähemmin arviointiepävarmuutta, subjektiivisuutta ja monimutkaisuutta koskevien ominaisriskitekijöiden luonnetta ja keskinäisiä suhteita, kun on kyse kirjanpidollisten arvioiden tekemisestä ja tilinpäätökseen sisällytettävän johdon lukuarvion ja siitä esitettävien tietojen valitsemisesta.

Arvostusperuste

3. Relevantit arvonmäärityksen attribuutit johtuvat tilinpäätöserän arvostusperusteesta sekä erän luonteesta ja tilasta sekä siihen liittyvistä olosuhteista. Silloin kun erän hankintamenoa tai hintaa ei ole mahdollista havainnoida suoraan, kirjanpidollinen arvio täytyy tehdä soveltamalla asianmukaista menetelmää ja käyttämällä asianmukaista tietoa ja asianmukaisia oletuksia. Menetelmä saatetaan määrittää sovellettavassa tilinpäätösnormistossa, tai johto valitsee sen siten, että se kuvastaa saatavilla olevaa tietämystä siitä, kuinka relevanttien arvonmäärityksen attribuuttien odotetaan vaikuttavan erän hankintamenoon tai hintaan arvostusperusteen mukaan.

Arviointiepävarmuus

4. Alttiutta arvostukseen liittyvälle epätarkkuudelle nimitetään tilinpäätösnormistoissa usein arvostukseen liittyväksi epävarmuudeksi. Arviointiepävarmuus määritellään tässä standardissa alttiudeksi arvostuksen luontaisesti liittyvälle epätarkkuudelle. Se syntyy, kun tilinpäätökseen merkittävää tai siinä esitettävää rahamäärää ei ole mahdollista määrittää tarkasti hankintamenon tai hinnan suoran havainnoinnin perusteella. Kun suora havainnointi ei ole mahdollista, seuraavaksi tarkin vaihtoehtoinen arvostusstrategia on sellaisen menetelmän soveltaminen, joka kuvastaa saatavissa olevaa tietämystä erän relevantin arvostusperusteen mukaisesta hankintamenosta tai hinnasta, käyttämällä havainnoitavissa olevaa tietoa relevanteista arvonmäärityksen attribuuteista.

5. Tällaisen tietämyksen tai tiedon saatavuutta koskevat rajoitukset voivat kuitenkin rajoittaa arvostusprosessin tällaisten syöttötietojen todennettavuutta ja näin ollen rajoittaa arvostustulemien tarkkuutta. Lisäksi useimmissa tilinpäätösnormistoissa myönnetään, että on käytännön rajoituksia sille, mitä informaatiota pitäisi ottaa huomioon, esimerkiksi kun sen hankkimisesta aiheutuvat kustannukset ylittäisivät hyödyt. Näistä rajoituksista aiheutuva arvostuksen epätarkkuus on luontaista, koska sitä ei ole mahdollista poistaa arvonmääritysprosessista. Näin ollen tällaiset rajoitukset ovat arviointiepävarmuuden lähteitä. Muut arvostusprosessissa mahdollisesti esiintyvät arvostukseen liittyvän epävarmuuden lähteet pystytään ainakin periaatteessa eliminoimaan, jos menetelmää sovelletaan asianmukaisesti, ja sen vuoksi ne ovat ennemminkin mahdollisen virheellisyyden kuin arviointiepävarmuuden lähteitä.

6. Kun arviointiepävarmuus liittyy epävarmaan tulevaisuudessa koituvaan taloudelliseen hyötyyn tai taloudellisen hyödyn poistumiseen, joka lopulta aiheutuu sen perustana olevasta omaisuuserästä tai velasta, näiden taloudellisen hyödyn siirtymisten tulema on havainnoitavissa vasta tilinpäätöspäivän jälkeen. Sovellettavan arvostusperusteen luonteesta ja tilinpäätöserän luonteesta, tilasta ja siihen liittyvistä olosuhteista riippuen tämä tulema voi olla suoraan havainnoitavissa ennen tilinpäätöksen valmistumista, tai se voi olla suoraan havainnoitavissa vasta myöhempänä ajankohtana. Joillekin kirjanpidollisille arvioille ei ehkä ole lainkaan suoraan havainnoitavissa olevaa tulemaa.

7. Jotkin epävarmat tulemat saattaa olla suhteellisen helppoa ennustaa yksittäisen erän osalta varsin tarkasti. Esimerkiksi tuotantokoneen taloudellinen vaikutusaika voidaan pystyä ennustamaan helposti, jos on saatavissa riittävästi teknistä informaatiota sen keskimääräisestä taloudellisesta vaikutusajasta. Silloin kun ei ole mahdollista ennustaa kohtuullisen tarkasti vastaista tulemaa, kuten vakuutusmatemaattisiin oletuksiin perustuvaa henkilön eliniänodotetta, kyseinen tulema voi kuitenkin olla mahdollista ennustaa tarkemmin henkilöryhmälle. Arvostusperusteissa voidaan joissakin tapauksissa mainita salkun taso relevanttina laskentayksikkönä arvon määrittämisen tarkoitusta varten, mikä voi vähentää luontaista arviointiepävarmuutta.

Monimutkaisuus

8. Monimutkaisuus (ts. kirjanpidollisen arvion tekemisessä käytettävään prosessiin luontaisesti sisältyvä monimutkaisuus ennen kontrollien huomioon ottamista) aiheuttaa ominaisriskiä. Luontaista monimutkaisuutta voi syntyä, kun:

- arvonmäärityksen attribuutteja on useita ja niiden välillä on useita tai epälineaarisia suhteita.
- yhden tai useamman arvonmäärityksen attribuutin asianmukaisen arvon määrittämiseen tarvitaan useita tietoaineistoja.
- kirjanpidollisen arvion tekemiseen tarvitaan useampia oletuksia tai kun vaadittavien oletusten välillä on korrelaatiota.
- käytettävän tiedon tunnistaminen tai tavoittaminen, pääsy tietoon tai sen ymmärtäminen on luontaisesti vaikeaa.

9. Monimutkaisuus voi liittyä menetelmän ja sitä sovellettaessa käytettävän laskentaprosessin tai mallin monimutkaisuuteen. Esimerkiksi mallin monimutkaisuus voi kuvastaa tarvetta soveltaa todennäköisyyteen perustuvia arvonmäärityksen käsitteitä tai tekniikkoja, optionhinnoittelukaavoja tai simulointitekniikkoja epävarmojen vastaisten tulemien tai hypoteettisten käyttäytymistapojen ennustamiseen. Vastaavasti laskentaprosessissa voidaan tarvita tietoa useasta lähteestä tai useita tietoaineistoja tukemaan oletuksen tekemistä tai kehittyneiden matemaattisten tai tilastollisten käsitteiden soveltamista.

10. Mitä enemmän monimutkaisuutta esiintyy, sitä todennäköisemmin johdon on tarpeellista käyttää kirjanpidollisen arvion tekemiseen erityistaitoja tai -tietoja tai antaa tehtävä johdon käyttämälle erityisasiantuntijalle esimerkiksi seuraaviin asioihin liittyen:

- arvonmäärityksen käsitteet ja tekniikat, joita voitaisiin käyttää arvostusperusteen yhteydessä, sekä sovellettavan tilinpäätösnormiston tavoitteet tai muut vaatimukset sekä se, kuinka näitä käsitteitä tai tekniikkoja sovelletaan;
- perustana olevat arvonmäärityksen attribuutit, jotka voivat olla relevantteja, kun otetaan huomioon arvostusperusteen luonne ja niiden tilinpäätöserien luonne, tila ja olosuhteet, joita koskevia kirjanpidollisia arvioita ollaan tekemässä; tai
- asianmukaisten sisäisiin (mukaan lukien pääkirjanpidon ja osakirjanpitojen ulkopuoliset lähteet) tai ulkoisiin lähteisiin kuuluvien tietolähteiden tunnistaminen, sen määrittäminen, miten käsitellään mahdollisia vaikeuksia tiedon saamisessa tällaisista lähteistä tai sen eheyden säilyttämisessä menetelmää sovellettaessa, taikka kyseisen tiedon relevanssin ja luotettavuuden ymmärtäminen

11. Tietoon liittyvää monimutkaisuutta voi syntyä esimerkiksi seuraavissa olosuhteissa:

(a) kun tieto on vaikeasti saatavaa tai kun se liittyy liiketapahtumiin, joihin ei ole yleistä pääsyä. Vaikka tällainen tieto olisi saatavissa esimerkiksi ulkoisen informaatiolähteen kautta, tiedon relevanssin ja luotettavuuden arvioiminen voi olla vaikeaa, paitsi jos ulkoinen informaatiolähde antaa riittävästi informaatiota käyttämistään taustalla olevista tietolähteistä ja mahdollisesti suorittamastaan tietojenkäsittelystä.

(b) kun tietoa, joka kuvastaa ulkoisen informaatiolähteen näkemyksiä oletuksen tukemisen kannalta mahdollisesti relevanteista vastaisista olosuhteista tai tapahtumista, on vaikea ymmärtää ilman, että perustelut ja näkemyksiä muodostettaessa huomioon otettu informaatio ovat läpinäkyviä.

(c) kun tietyntyyppinen tieto on luontaisesti vaikeaa ymmärtää, koska se edellyttää teknisesti monimutkaisten liiketoimintaan tai juridiikkaan liittyvien käsitteiden ymmärtämistä, esimerkiksi jotta ymmärrettäisiin kunnolla sopimusehtoja sisältävää tietoa, kun on kyse monimutkaisia rahoitusinstrumentteja tai vakuutustuotteita käsittävistä liiketoimista.

Subjektiivisuus

12. Subjektiivisuus (ts. kirjanpidollisen arvion tekemisessä käytettävään prosessiin luontaisesti liittyvä subjektiivisuus ennen kontrollien huomioon ottamista) kuvastaa arvonmäärityksen attribuuteista kohtuudella saatavissa olevaan tietämykseen tai tietoon luonnostaan liittyviä rajoitteita. Kun tällaisia rajoitteita esiintyy, sovellettavassa tilinpäätösnormistossa voidaan vähentää subjektiivisuuden astetta antamalla vaadittava peruste tiettyjen harkintaan perustuvien ratkaisujen tekemistä varten. Tällaisissa vaatimuksissa voidaan esimerkiksi asettaa eksplisiittiset tai implisiittiset tavoitteet, jotka liittyvät arvostukseen, tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin, laskentayksikköön tai kustannusrajoitteen soveltamiseen. Sovellettavassa tilinpäätösnormistossa voidaan myös korostaa tällaisten harkintaan perustuvien ratkaisujen tärkeyttä vaatimalla tällaisia ratkaisuja koskevien tietojen esittämistä tilinpäätöksessä.

13. Johdon on yleensä tarpeellista käyttää harkintaa määrittäessään joitakin tai kaikkia seuraavia seikkoja, joihin usein liittyy subjektiivisuutta:

- arviointimenetelmässä käytettävät asianmukaiset arvon määrityksen lähestymistavat, käsitteet, tekniikat ja tekijät käytettävissä oleva tietämys huomioon ottaen, siltä osin kuin niitä ei ole määritetty sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimusten perusteella;
- asianmukaiset käytettävät tietolähteet siltä osin kuin arvonmäärityksen attribuutit ovat havainnoitavissa ja kun mahdollisia tietolähteitä on useita;
- tehtävät asianmukaiset oletukset tai oletusten vaihteluväli ottaen huomioon paras saatavissa oleva tieto, esimerkiksi markkinoiden näkemykset, siltä osin kuin arvonmäärityksen attribuutit eivät ole havainnoitavissa;
- jokseenkin mahdollisten tulemien vaihteluväli, jolta johdon lukuarvio valitaan, ja sen suhteellinen todennäköisyys, että tietyt vaihteluvälille sijoittuvat pisteet ovat sovellettavan tilinpäätösnormiston edellyttämän arvostusperusteen tavoitteiden mukaisia; ja
- johdon lukuarvion valitseminen ja siitä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tuottaminen.

14. Tulevia tapahtumia tai olosuhteita koskevien oletusten tekemiseen liittyy harkinnan käyttöä, jonka vaikeus vaihtelee sen mukaan, missä määrin kyseiset tapahtumat tai olosuhteet ovat epävarmoja. Tarkkuus, jolla epävarmoja tulevia tapahtumia tai olosuhteita on mahdollista ennustaa, riippuu siitä, missä määrin kyseiset tapahtumat tai olosuhteet ovat määritettävissä tietämyksen perusteella, mukaan lukien aiempia olosuhteita, tapahtumia ja niihin liittyviä tulemia koskeva tietämys. Epätarkkuus myös lisää arviointiepävarmuutta, kuten edellä kuvataan.

15. Kun on kyse vastaisista tulemista, oletuksia tarvitaan vain tuleman niistä ominaisuuksista, jotka ovat epävarmoja. Esimerkiksi kun tarkastellaan tavaroiden myyntiin perustuvan saamisen mahdollista arvonalentumista tilinpäätöspäivänä, itse saamisen määrä pystytään toteamaan yksiselitteisesti ja havainnoimaan suoraan liiketapahtumaa koskevista dokumenteista. Epävarmaa saattaa olla mahdollisen arvonalentumisesta aiheutuvan tappion määrä. Tässä tapauksessa saatetaan tarvita oletuksia vain tappion todennäköisyydestä sekä sen määrästä ja ajoittumisesta.

16. Joissakin muissa tapauksissa omaisuuserään liittyviin oikeuksiin perustuvat rahavirrat voivat kuitenkin olla epävarmoja. Näissä tapauksissa voidaan joutua tekemään oletuksia sekä rahavirtoja koskevien taustalla olevien oikeuksien rahamääristä että mahdollisista arvon alentumisesta aiheutuvista tappioista.

17. Johdon voi olla tarpeellista tarkastella aiempia olosuhteita ja tapahtumia koskevaa informaatiota yhdessä senhetkisten trendien ja tulevaa kehitystä koskevien oletusten kanssa. Aiemmista olosuhteista ja tapahtumista saadaan historiatietoa, joka voi tuoda esiin toistuvia historiaan perustuvia malleja, jotka voidaan ekstrapoloida vastaisia tulemia arvioitaessa. Edellä tarkoitettu historiatieto voi myös osoittaa, että tällaisissa käyttäytymismalleissa tapahtuu muutoksia ajan kuluessa (syklit tai trendit). Nämä syklit tai trendit voivat viitata siihen, että taustalla olevat historiaan perustuvat käyttäytymismallit ovat muuttuneet jokseenkin ennustettavilla tavoilla, ja myös tämä muutos voidaan ekstrapoloida vastaisia tulemia arvioitaessa. Saatavilla voi olla myös muun tyyppistä informaatiota, joka osoittaa mahdollisia muutoksia tällaisen käyttäytymisen historiallisissa malleissa tai niihin liittyvissä sykleissä tai trendeissä. Tällaisen informaation ennustearvosta voidaan joutua tekemään vaikeita harkintaan perustuvia ratkaisuja.

18. Kirjanpidollisia arvioita tehtäessä tehtyjen harkintaan perustuvien ratkaisujen laajuus ja luonne (mukaan lukien niihin liittyvän subjektiivisuuden aste) voivat antaa johdolle tilaisuuden tarkoitushakuisuuteen tehtäessä päätöksiä toimintatavasta, joka johdon mukaan on asianmukainen sen tehdessä kirjanpidollista arviota. Kun asiaan liittyy myös paljon monimutkaisuutta tai paljon arviointiepävarmuutta tai niitä molempia, myös johdon tarkoitushakuisuuden tai väärinkäytöksen riski saattaa kasvaa ja tilaisuudet tarkoitushakuisuuteen tai väärinkäytökseen saattavat lisääntyä.

Arviointiepävarmuuden suhde subjektiivisuuteen ja monimutkaisuuteen

19. Arviointiepävarmuus aiheuttaa luontaista vaihtelua mahdollisiin menetelmiin, tiedon lähteisiin ja oletuksiin, joita voitaisiin käyttää kirjanpidollista arviota tehtäessä. Tästä aiheutuu subjektiivisuutta ja näin ollen tarvetta käyttää harkintaa kirjanpidollista arviota tehtäessä. Tällaisia harkintaan perustuvia ratkaisuja tarvitaan valittaessa asianmukaisia menetelmiä ja tiedon lähteitä, tehtäessä oletuksia sekä valittaessa tilinpäätökseen sisällytettävää johdon lukuarviota ja siitä esitettäviä tietoja. Nämä harkintaan perustuvat ratkaisut tehdään ottaen huomioon sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaiset kirjaamista, arvostamista, esittämistapaa ja tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevat vaatimukset. Koska näitä harkintaan perustuvia ratkaisuja tukevan tietämyksen tai informaation saatavuuteen tai niihin pääsyyn liittyy kuitenkin rajoitteita, ratkaisut ovat luonteeltaan subjektiivisia.

20. Tällaisiin harkintaan perustuviin ratkaisuihin liittyvä subjektiivisuus luo tilaisuuden johdon tahattomalle tai tarkoituksselliselle tarkoitushakuisuudelle ratkaisuja tehtäessä. Monet tilinpäätösnormistot edellyttävät, että informaation, joka tuotetaan tilinpäätökseen sisällyttämistä varten, pitää olla neutraalia (ts. että se ei saa olla vinoutunutta). Ottaen huomioon, että vinoutuma voidaan ainakin periaatteessa poistaa arviointiprosessista, subjektiivisuuteen vastaamiseksi tehtäviin harkintaan perustuviin ratkaisuihin sisältyvä mahdollinen vinoutuma perustuu pikemminkin mahdolliseen virheellisyyteen kuin arviointiepävarmuuteen.

21. Luontainen vaihtelu mahdollisissa menetelmissä, tiedon lähteissä ja oletuksissa, joita voitaisiin käyttää kirjanpidollisen arvion tekemiseen (ks. kappale 19), aiheuttaa vaihtelua myös mahdollisiin arvostustulemiin. Jokseenkin mahdollisten arvostustulemien vaihteluvälin suuruus on seurausta arviointiepävarmuuden asteesta, ja usein sitä nimitetään kirjanpidollisen arvion herkkyydeksi. Arviointiprosessiin kuuluu arvostustulemien määrittämisen lisäksi, että analysoidaan se vaikutus, joka mahdollisiin menetelmiin, tiedon lähteisiin ja oletuksiin luontaisesti liittyvillä vaihteluilla on jokseenkin mahdollisten arvostustulemien vaihteluväliin (nimitetään herkkyysanalyysiksi).

22. Siihen, että kirjanpidollinen arvio esitetään tilinpäätöksessä tavalla, joka sovellettavan tilinpäätösnormiston sitä vaatiessa antaa oikean ja riittävän kuvan (ts. on täydellinen, puolueeton ja virheetön), kuuluu asianmukaisten harkintaan perustuvien ratkaisujen tekemistä valittaessa johdon lukuarviota, joka valitaan asianmukaisella tavalla jokseenkin mahdollisten arvostustulemien vaihteluväliltä, sekä valittaessa siitä esitettäviä tietoja, joissa arviointiepävarmuutta kuvataan asianmukaisesti. Näihin harkintaan perustuviin ratkaisuihin itseensä voi sisältyä subjektiivisuutta riippuen sovellettavan tilinpäätösnormiston näitä seikkoja käsittelevistä vaatimuksista. Sovellettava tilinpäätösnormisto voi esimerkiksi edellyttää, että johdon lukuarvio valitaan tietyllä perusteella (esim. todennäköisyyksillä painotettu keskiarvo tai paras arvio). Vastaavasti siinä voidaan vaatia, että tilinpäätöksessä esitetään tietyt tiedot tai sellaiset tiedot, jotka täyttävät tietyt tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevat tavoitteet, tai lisätietoja, jotka kyseisissä olosuhteissa tarvitaan oikean ja riittävän kuvan antamiseksi.

23. Vaikka kirjanpidollinen arvio, johon liittyy enemmän arviointiepävarmuutta, voi olla vähemmän tarkasti määritettävissä kuin arvio, johon liittyy vähemmän arviointiepävarmuutta, kirjanpidollinen arvio voi kuitenkin olla tilinpäätöksen käyttäjien kannalta riittävän relevantti tilinpäätökseen merkittäväksi, jos erä on sovellettavan tilinpäätösnormiston sitä vaatiessa mahdollista esittää oikean ja riittävän kuvan antavalla tavalla. Joskus arviointiepävarmuus voi olla niin suuri, että sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaiset kirjaamiskriteerit eivät täyty eikä kirjanpidollista arviota ole mahdollista merkitä tilinpäätökseen. Myös näissä olosuhteissa voi kuitenkin olla relevantteja vaatimuksia tilinpäätöksessä esitettävistä tiedosta, esimerkiksi tiedot lukuarviosta tai jokseenkin mahdollisten arvostustulemien vaihteluvälistä ja tiedot, joissa kuvataan arviointiepävarmuutta ja erän kirjaamista koskevia rajoitteita. Näitä olosuhteita koskevat sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset voivat olla enemmän tai vähemmän spesifejä. Näin ollen näissä olosuhteissa saatetaan joutua tekemään lisää harkintaan perustuvia ratkaisuja, joihin liittyy subjektiivisuutta.

Liite 2

(viittaus: kappale A146)

Kommunikointi hallintoelinten kanssa

Seikkoihin, joista tilintarkastaja voi harkita kommunikoivansa hallintoelinten kanssa ja jotka koskevat hänen näkemyksiään merkittävistä yhteisön kirjanpidollisia arvioita ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskeviin tilinpäätösmenettelyihin liittyvistä laadullisista näkökohdista, kuuluvat:

(a) se, miten johto tunnistaa liiketoimet, muut tapahtumat ja olosuhteet, joista voi aiheutua tarvetta tehdä kirjanpidollisia arvioita tai esittää niitä koskevia tietoja tilinpäätöksessä tai tehdä niihin muutoksia.

(b) olennaisen virheellisyyden riskit.

(c) kirjanpidollisten arvioiden olennaisuus suhteessa tilinpäätökseen kokonaisuutena.

(d) johdon käsitys kirjanpidollisiin arvioihin liittyvien riskien luonteesta ja laajuudesta (tai käsityksen puuttuminen).

(e) se, onko johto soveltanut asianmukaisia erityistaitoja tai -tietoja tai antanut tehtävän asianmukaisille erityisasiantuntijoille.

(f) tilintarkastajan näkemykset tilintarkastajan muodostaman lukuarvion tai vaihteluvälin ja johdon lukuarvion välisistä eroista.

(g) tilintarkastajan näkemykset kirjanpidollisiin arvioihin liittyvien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valinnan ja kirjanpidollisten arvioiden tilinpäätöksessä esittämisen asianmukaisuudesta.

(h) viitteet mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta.

(i) se, onko kirjanpidollisten arvioiden tekemiseen käytetyissä menetelmissä tapahtunut tai olisiko niissä pitänyt tapahtua muutoksia edelliseen tilikauteen verrattuna.

(j) kun kirjanpidollisten arvioiden tekemiseen käytetyissä menetelmissä on tapahtunut muutos edelliseen tilikauteen verrattuna, miksi muutos on tehty ja mikä oli aiempina vuosina tehtyjen kirjanpidollisten arvioiden toteuma.

(k) se, ovatko johdon kirjanpidollisia arvioita tehdessään käyttämät menetelmät, mukaan lukien tilanteet, joissa johto on käyttänyt mallia, asianmukaisia, kun otetaan huomioon sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaiset arvostustavoitteet, normiston luonne, tila ja olosuhteet ja muut vaatimukset.

(l) kirjanpidollisissa arvioissa käytettyjen merkittävien oletusten luonne ja seuraukset ja oletusten muodostamiseen liittyvän subjektiivisuuden aste.

(m) se, ovatko merkittävät oletukset yhdenmukaisia keskenään ja muita kirjanpidollisia arvioita tehtäessä tai yhteisön liiketoimintojen muilla alueilla käytettyihin oletuksiin nähden.

(n) silloin kun se on merkittävien oletusten asianmukaisuuden tai sovellettavan tilinpäätösnormiston asianmukaisen soveltamisen kannalta relevanttia, aikooko johto toimia tietyllä tavalla ja pystyykö se tekemään niin.

(o) se, miten johto on tarkastellut vaihtoehtoisia oletuksia tai tulemia ja miksi se on hylännyt ne, tai kuinka johto on muutoin käsitellyt arviointiepävarmuutta kirjanpidollista arviota tehdessään.

(p) se, ovatko johdon kirjanpidollisia arvioita tehdessään käyttämä tieto ja käyttämät merkittävät oletukset asianmukaisia sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen.

(q) ulkoisesta informaatiolähteestä saadun informaation relevanssi ja luotettavuus.

(r) merkittävät vaikeudet, joita on kohdattu hankittaessa tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ulkoisesta lähteestä tai johdon tai sen käyttämän erityisasiantuntijan tekemistä arvonmäärityksistä.

(s) merkittävät erot tilintarkastajan ja johdon tai tämän käyttämän erityisasiantuntijan tekemissä harkintaan perustuvissa ratkaisuissa, jotka koskevat arvon määrittämistä.

(t) olennaisten riskien ja altistumisten, joista on esitettävä tietoja tilinpäätöksessä, mahdolliset vaikutukset yhteisön tilinpäätökseen, mukaan lukien kirjanpidollisiin arvioihin liittyvä arviointiepävarmuus.

(u) arviointiepävarmuutta koskevien tilinpäätöksessä esitettävien tietojen kohtuullisuus.

(v) se, ovatko johdon päätökset, jotka koskevat tilinpäätökseen sisältyvien kirjanpidollisten arvioiden kirjaamista, arvostamista ja esittämistapaa sekä niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja, sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisia.

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 550

LÄHIPIIRI

(Sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1
Lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien luonne	2
Tilintarkastajan velvollisuudet	3–7
Voimaantulo	8
Tavoitteet	9
Määritelmät	10
Vaatimukset	
Riskienarviointitoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet	11–17
Lähipiirisuhteisiin ja -liiketoimiin liittyvän olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen	18–19
Toimenpiteet lähipiirisuhteisiin ja -liiketoimiin liittyvän olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi	20–24
Tunnistettujen lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien kirjanpitokäsittelyn ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen arvioiminen	25
Kirjalliset vahvistusilmoitukset	26
Kommunikointi hallintoelinten kanssa	27
Dokumentointi	28
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Tilintarkastajan velvollisuudet	A1–A3
Lähipiirin määritelmä	A4–A7
Riskienarviointitoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet	A8–A28
Lähipiirisuhteisiin ja -liiketoimiin liittyvän olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen	A29–A30
Toimenpiteet lähipiirisuhteisiin ja -liiketoimiin liittyvän olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi	A31–A45
Tunnistettujen lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien kirjanpitokäsittelyn ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen arvioiminen	A46–A47
Kirjalliset vahvistusilmoitukset	A48–A49
Kommunikointi hallintoelinten kanssa	A50

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 550 *Lähipiiri* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään lähipiirisuhteita ja -liiketoimia koskevia tilintarkastajan velvollisuuksia tilintarkastuksessa. Erityisesti standardissa käsitellään laajemmin sitä, miten ISA 315:tä (uudistettu 2019)[1], 330:tä[2] ja 240:tä[3] sovelletaan lähipiirisuhteisiin ja -liiketoimiin liittyvän olennaisen virheellisyyden riskien yhteydessä.

Lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien luonne

2. Monet lähipiiriliiketoimet ovat osa tavanomaista liiketoimintaa. Tällaisissa olosuhteissa niihin ei ehkä sisälly suurempaa tilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskiä kuin lähipiiriin kuulumattomien osapuolten kanssa toteutuviin vastaavanlaisiin liiketoimiin. Lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien luonteesta voi kuitenkin joissakin olosuhteissa aiheutua suurempia tilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskejä kuin lähipiiriin kuulumattomien kanssa toteutettavista liiketoimista. Esimerkiksi:

   - Toistensa lähipiiriin kuuluvat osapuolet voivat toimia monenlaisten laajojen ja mutkikkaiden suhteiden ja rakenteiden välityksellä, jolloin lähipiiriliiketoimien monimutkaisuus lisääntyy vastaavasti.
   - Tietojärjestelmät saattavat olla tehottomia tunnistamaan tai kokoamaan yhteisön ja sen lähipiiriin kuuluvien osapuolten välisiä liiketoimia sekä saamisia ja velkoja.
   - Lähipiiriliiketoimissa ei välttämättä noudateta tavanomaisia markkinaehtoja; esimerkiksi jotkin lähipiiriliiketoimet voivat olla vastikkeettomia.

Tilintarkastajan velvollisuudet

3. Koska toistensa lähipiiriin kuuluvat osapuolet eivät ole toisistaan riippumattomia, monet tilinpäätösnormistot sisältävät erityisiä vaatimuksia lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien sekä lähipiirisaamisten ja -velkojen kirjanpitokäsittelystä ja niistä tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista, jotta tilinpäätösten käyttäjät ymmärtäisivät niiden luonteen ja niiden todelliset tai mahdolliset vaikutukset tilinpäätökseen. Silloin kun sovellettava tilinpäätösnormisto sisältää tällaisia vaatimuksia, tilintarkastaja on velvollinen suorittamaan tilintarkastustoimenpiteitä tunnistaakseen olennaisen virheellisyyden riskit, jotka johtuvat siitä, ettei yhteisö käsittele lähipiirisuhteita tai -liiketoimia taikka lähipiirisaamisia tai -velkoja kirjanpidossa tai esitä niistä tilinpäätöksessä tietoja kyseisen normiston vaatimusten mukaan asianmukaisesti, sekä arvioidakseen näitä riskejä ja vastatakseen niihin.

4. Vaikka sovellettava tilinpäätösnormisto sisältäisi hyvin vähän tai ei lainkaan lähipiiritietoja koskevia vaatimuksia, tilintarkastajan on kuitenkin tarpeellista muodostaa riittävä käsitys yhteisön lähipiirisuhteista ja -liiketoimista pystyäkseen toteamaan – sikäli kuin nämä suhteet ja liiketoimet vaikuttavat tilinpäätökseen – pitääkö paikkansa, että: (viittaus: kappale A1)

   (a) tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan (kun kyseessä on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto); tai (viittaus: kappale A2)

   (b) tilinpäätös ei ole harhaanjohtava (kun kyseessä on säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto). (Viittaus: kappale A3)

5. Yhteisön lähipiirisuhteita ja -liiketoimia koskeva käsitys on relevantti myös tilintarkastajan arvioidessa ISA 240:n[4] edellyttämällä tavalla sitä, esiintyykö yksi tai useampia väärinkäytöksen riskitekijöitä, koska väärinkäytös voi olla helpompi toteuttaa lähipiiriin kuuluvien osapuolten avulla.

---

1 ISA 315 (uudistettu 2019) *Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen*

2 ISA 330 *Tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi*

3 ISA 240 *Väärinkäytöksiin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa*

4 ISA 240, kappale 25

6. Tilintarkastuksen luontaisten rajoitteiden vuoksi ei voida kokonaan välttää riskiä siitä, että joitakin tilinpäätökseen sisältyviä olennaisia virheellisyyksiä jää havaitsematta, vaikka tilintarkastus on asianmukaisesti suunniteltu ja suoritettu ISA-standardeja[5] noudattaen. Kun kyseessä on lähipiiri, luontaisten rajoitteiden mahdolliset vaikutukset tilintarkastajan kykyyn havaita olennaisia virheellisyyksiä ovat tavanomaista suuremmat esimerkiksi seuraavista syistä:

- Johto ei välttämättä ole tietoinen kaikkien lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien olemassaolosta, erityisesti jos sovellettava tilinpäätösnormisto ei sisällä lähipiiritietoja koskevia vaatimuksia.
- Lähipiirisuhteet voivat antaa johdolle suuremman mahdollisuuden epärehelliseen yhteistoimintaan, tekojen peittelyyn tai manipulointiin.

7. Siksi tässä yhteydessä on erityisen tärkeää, että tilintarkastus suunnitellaan ja suoritetaan noudattaen ammatillista skeptisyyttä, kuten ISA 200[6] edellyttää, ottaen huomioon se mahdollisuus, että lähipiirisuhteita ja -liiketoimia on jätetty esittämättä. Tähän standardiin sisältyvien vaatimusten tarkoituksena on auttaa tilintarkastajaa tunnistamaan ja arvioimaan lähipiirisuhteisiin ja -liiketoimiin liittyvän olennaisen virheellisyyden riskit ja arvioimaan niitä sekä suunnittelemaan tilintarkastustoimenpiteitä arvioituihin riskeihin vastaamiseksi.

Voimaantulo

8. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

Tavoitteet

9. Tilintarkastajan tavoitteena on:

   (a) riippumatta siitä, sisältyykö sovellettavaan tilinpäätösnormistoon lähipiiritietoja koskevia vaatimuksia, muodostaa riittävä käsitys lähipiirisuhteista ja -liiketoimista pystyäkseen:

      (i) tunnistamaan mahdolliset lähipiirisuhteista ja -liiketoimista johtuvat väärinkäytöksen riskitekijät, jotka ovat relevantteja väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisen ja arvioimisen kannalta; ja

      (ii) toteamaan hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella – sikäli kuin nämä suhteet ja liiketoimet vaikuttavat tilinpäätökseen – pitääkö paikkansa, että:

         a. tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan (kun kyseessä on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto); tai

         b. tilinpäätös ei ole harhaanjohtava (jos kyseessä on säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto); ja

   (b) kun sovellettava tilinpäätösnormisto sisältää lähipiiritietoja koskevia vaatimuksia, hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, onko lähipiirisuhteet ja -liiketoimet tunnistettu ja käsitelty asianmukaisesti kirjanpidossa ja onko niistä esitetty tilinpäätöksessä asianmukaiset tiedot kyseisen normiston mukaisesti.

Määritelmät

10. Seuraavia termejä käytetään tilintarkastusstandardeissa seuraavassa merkityksessä:

   (a) Toisistaan riippumattomien osapuolten välinen liiketoimi – Liiketoimi, joka toteutuu ehdoilla, joita liiketoimeen halukkaat, toistensa lähipiiriin kuulumattomat, toisistaan riippumatta ja omaksi edukseen toimivat ostaja ja myyjä noudattaisivat.

   (b) Lähipiiriin kuuluva osapuoli – Osapuoli, joka on joko: (viittaus: kappaleet A4–A7)

---

5 ISA 200 *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti,* kappaleet A56–A57

6 ISA 200, kappale 15

(i) sovellettavassa tilinpäätösnormistossa määritelty lähipiiriin kuuluvaksi; tai

(ii) jos sovellettavaan tilinpäätösnormistoon sisältyy hyvin vähän tai ei lainkaan lähipiiritietoja koskevia vaatimuksia:

a. henkilö tai toinen yhteisö, joka käyttää raportoivassa yhteisössä määräysvaltaa tai huomattavaa vaikutusvaltaa joko välittömästi tai yhden tai useamman välikäden kautta välillisesti;

b. toinen yhteisö, jossa raportoiva yhteisö käyttää määräysvaltaa tai huomattavaa vaikutusvaltaa joko välittömästi tai yhden tai useamman välikäden kautta välillisesti; tai

c. toinen yhteisö, joka on raportoivan yhteisön kanssa saman määräysvallan alaisena, koska:

i. niillä on samat määräysvaltaiset omistajat;

ii. niiden omistajat ovat toistensa läheisiä perheenjäseniä; tai

iii. niiden johdon avainhenkilöt ovat samoja.

Yhteisöjen, jotka ovat julkisen vallan (ts. kansallisen, alueellisen tai paikallisen hallituksen) määräysvallassa, ei kuitenkaan katsota kuuluvan toistensa lähipiiriin, paitsi jos niillä on merkittäviä liiketoimia toistensa kanssa tai ne käyttävät merkittävässä määrin yhteisiä resursseja.

Vaatimukset

Riskienarviointitoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet

11. Osana riskienarviointitoimenpiteitä, joita ISA 315 (uudistettu 2019) ja ISA 240 edellyttävät tilintarkastajan suorittavan tilintarkastuksen aikana[7], tilintarkastajan on suoritettava kappaleissa 12–17 mainitut tilintarkastustoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet hankkiakseen lähipiirisuhteisiin ja -liiketoimiin liittyvän olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisen kannalta relevanttia tietoa. (Viittaus: kappale A8)

Käsityksen muodostaminen yhteisön lähipiirisuhteista ja -liiketoimista

12. ISA 315:n (uudistettu 2019) ja ISA 240:n edellyttämän toimeksiantotiimissä käytävän keskustelun[8] on sisällettävä erityinen tarkastelu tilinpäätöksen alttiudesta olennaiselle virheellisyydelle johtuen väärinkäytöksestä tai virheestä, joka voisi aiheutua yhteisön lähipiirisuhteista ja -liiketoimista. (Viittaus: kappaleet A9–A10)

13. Tilintarkastajan on tiedusteltava johdolta:

(a) keitä yhteisön lähipiiriin kuuluu sekä mitä muutoksia on tapahtunut edelliseen tilikauteen verrattuna; (viittaus: kappaleet A11–A14)

(b) minkä luonteisia ovat yhteisön ja näiden lähipiiriin kuuluvien osapuolten väliset suhteet; ja

(c) onko yhteisöllä ollut näiden lähipiiriin kuuluvien osapuolten kanssa liiketoimia tilikauden aikana, ja jos on, minkä tyyppisiä liiketoimet ovat olleet ja mikä on ollut niiden tarkoitus.

14. Tilintarkastajan on osoitettava tiedusteluja johdolle ja muille yhteisössä toimiville sekä suoritettava muita asianmukaisiksi katsomiaan riskienarviointitoimenpiteitä muodostaakseen käsityksen mahdollisista kontrolleista, joita johto on järjestänyt seuraavia tarkoituksia varten: (viittaus: kappaleet A15–A20)

(a) lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien tunnistaminen ja kirjanpitokäsittely sekä niitä koskevien tietojen esittäminen tilinpäätöksessä sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti;

---

7 ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 13; ISA 240, kappale 17

8 ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 17; ISA 240, kappale 16

(b) lähipiiriin kuuluvien osapuolten kanssa toteutettavia merkittäviä liiketoimia ja järjestelyjä koskevat valtuuttamiset ja hyväksymiset; ja (viittaus: kappale A21)

(c) tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomia merkittäviä liiketoimia ja järjestelyjä koskevat valtuuttamiset ja hyväksymiset.

Pysyminen tarkkaavaisena lähipiiritiedon varalta asiakirjoja tai muuta aineistoa läpikäytäessä

15. Kun tilintarkastaja tilintarkastuksen aikana tarkastaa yksityiskohtaisesti aineistoa tai asiakirjoja, hänen on pysyttävä tarkkaavaisena sellaisten järjestelyjen tai muun informaation varalta, joka voi viitata sellaisten lähipiirisuhteiden tai -liiketoimien olemassaoloon, joita johto ei ole aiemmin tunnistanut tai ilmoittanut tilintarkastajalle. (Viittaus: kappaleet A22–A23)

Tilintarkastajan on erityisesti tarkastettava seuraavat kohteet yksityiskohtaisesti sellaisten lähipiirisuhteiden tai -liiketoimien varalta, joita johto ei ole aiemmin tunnistanut tai ilmoittanut tilintarkastajalle:

(a) osana tilintarkastajan toimenpiteitä pankeilta saadut vahvistukset ja juridiset vahvistukset;

(b) yhtiökokousten ja hallintoelinten kokousten pöytäkirjat; ja

(c) muut asiakirjat tai aineistot sen mukaan kuin tilintarkastaja katsoo yhteisön olosuhteissa tarpeelliseksi.

16. Jos tilintarkastaja kappaleen 15 edellyttämiä tilintarkastustoimenpiteitä suorittaessaan tai muiden tilintarkastustoimenpiteiden avulla tunnistaa merkittäviä yhteisön tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomia liiketoimia, hänen on tiedusteltava johdolta: (viittaus: kappaleet A24–A25)

(a) minkä luonteisia nämä liiketoimet ovat; ja (viittaus: kappale A26)

(b) voisiko niihin olla osallisena lähipiiriin kuuluvia osapuolia. (Viittaus: kappale A27)

Lähipiiriä koskevien tietojen jakaminen toimeksiantotiimin kanssa

17. Tilintarkastajan on jaettava hankkimansa yhteisön lähipiiriä koskevat relevantit tiedot toimeksiantotiimin muiden jäsenten kanssa. (Viittaus: kappale A28)

Lähipiirisuhteisiin ja -liiketoimiin liittyvän olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen

18. Täyttäessään ISA 315:n (uudistettu 2019) mukaista vaatimusta olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisesta ja arvioimisesta tilintarkastajan on tunnistettava lähipiirisuhteisiin ja liiketoimiin liittyvän olennaisen virheellisyyden riskit ja arvioitava niitä sekä ratkaistava, ovatko jotkin näistä riskeistä merkittäviä.[9] Tätä ratkaisua tehdessään tilintarkastajan on käsiteltävä tunnistettuja yhteisön tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomia merkittäviä lähipiiriliiketoimia merkittäviä riskejä aiheuttavina.

19. Jos tilintarkastaja lähipiiriä koskevia riskienarviointitoimenpiteitä ja niihin liittyviä toimenpiteitä suorittaessaan tunnistaa väärinkäytöksen riskitekijöitä (mukaan lukien lähipiiriin kuuluvan määräävää vaikutusvaltaa käyttävän tahon olemassaoloon liittyvät seikat), hänen on otettava tällaiset tiedot huomioon tunnistaessaan ja arvioidessaan väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskejä ISA 240:n mukaisesti. (Viittaus: kappaleet A6, A29–A30)

Toimenpiteet lähipiirisuhteisiin ja -liiketoimiin liittyvän olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi

20. Osana ISA 330:n mukaista vaatimusta arvioituihin riskeihin vastaamisesta[10] tilintarkastaja suunnittelee ja suorittaa muita tilintarkastustoimenpiteitä hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä arvioiduista lähipiirisuhteisiin ja -liiketoimiin liittyvän olennaisen virheellisyyden riskeistä. Näiden tilintarkastustoimenpiteiden on sisällettävä kappaleiden 21–24 edellyttämät toimenpiteet. (Viittaus: kappaleet A31–A34)

9 ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 32

10 ISA 330, kappaleet 5–6

Aiemmin tunnistamatta tai ilmoittamatta jääneiden lähipiiriin kuuluvien osapuolten tai merkittävien lähipiiriliiketoimien tunnistaminen

21. Jos tilintarkastaja tunnistaa järjestelyjä tai tietoja, jotka viittaavat sellaisten lähipiirisuhteiden tai -liiketoimien olemassaoloon, joita johto ei ole aiemmin tunnistanut tai ilmoittanut tilintarkastajalle, hänen on ratkaistava, saadaanko taustalla olevien olosuhteiden perusteella vahvistus tällaisten suhteiden tai liiketoimien olemassaololle.

22. Jos tilintarkastaja tunnistaa lähipiiriin kuuluvia osapuolia tai merkittäviä lähipiiriliiketoimia, joita johto ei ole aiemmin tunnistanut tai ilmoittanut tilintarkastajalle, hänen on:

    (a) kommunikoitava relevantit tiedot viipymättä toimeksiantotiimin muille jäsenille; (viittaus: kappale A35)

    (b) jos sovellettavaan tilinpäätösnormistoon sisältyy lähipiiritietoja koskevia vaatimuksia:

        (i) pyydettävä johtoa yksilöimään kaikki näiden juuri tunnistettujen lähipiiriin kuuluvien osapuolten kanssa toteutuneet liiketoimet tilintarkastajan tarkemmin arvioitaviksi; ja

        (ii) tiedusteltava, miksi yhteisön lähipiirisuhteita ja -liiketoimia koskevat kontrollit eivät onnistuneet siinä, että lähipiirisuhteet tai -liiketoimet olisi tunnistettu tai niistä olisi annettu tietoja;

    (c) suoritettava tarkoitukseen soveltuvia aineistotarkastustoimenpiteitä, jotka koskevat tällaisia juuri tunnistettuja lähipiiriin kuuluvia osapuolia tai merkittäviä lähipiiriliiketoimia; (viittaus: kappale A36)

    (d) otettava uudelleen arvioitavaksi riski siitä, että 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

    (e) jos näyttää siltä, että johto on jättänyt tiedot esittämättä tahallisesti (mikä antaa viitteitä väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskistä), arvioitava tämän vaikutuksia tilintarkastukseen. (Viittaus: kappale A37)

Tunnistetut yhteisön tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomat merkittävät lähipiiriliiketoimet

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

    (a) tarkastettava yksityiskohtaisesti niiden taustalla olevat mahdolliset sopimukset ja arvioitava:

        (i) viittaako liiketoimien liiketaloudellinen perusta (tai sen puuttuminen) siihen, että niiden toteuttamisen tarkoituksena saattaa olla vilpillinen taloudellinen raportointi tai varojen väärinkäytön salaaminen;[11] (viittaus: kappaleet A38–A39)

        (ii) ovatko liiketoimien ehdot yhdenmukaisia johdon antamien selitysten kanssa; ja

        (iii) onko liiketoimet käsitelty asianmukaisesti kirjanpidossa ja onko niistä esitetty asianmukaiset tiedot sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti; sekä

    (b) hankittava tilintarkastusevidenssiä siitä, että liiketoimiin on ollut asianmukainen valtuutus ja ne ovat asianmukaisesti hyväksyttyjä. (Viittaus: kappaleet A40–A41)

Kannanotot, joiden mukaan lähipiiriliiketoimet on toteutettu samanlaisin ehdoin kuin mitä noudatetaan toisistaan riippumattomien osapuolten välisissä liiketoimissa

24. Jos johto on esittänyt tilinpäätöksessä kannanoton, että lähipiiriliiketoimi on toteutettu samanlaisin ehdoin kuin mitä noudatetaan toisistaan riippumattomien osapuolten välisissä liiketoimissa, tilintarkastajan on hankittava tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä kyseisestä kannanotosta. (Viittaus: kappaleet A42–A45)

[11] ISA 240, kappale 33(c)

Tunnistettujen lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien kirjanpitokäsittelyn ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen arvioiminen

25. Laatiessaan tilinpäätöstä koskevaa lausuntoa ISA 700:n (uudistettu)[12] mukaisesti, tilintarkastajan on arvioitava: (viittaus: kappale A46)

    (a) onko tunnistetut lähipiirisuhteet ja -liiketoimet käsitelty kirjanpidossa asianmukaisesti ja onko niistä esitetty tilinpäätöksessä asianmukaiset tiedot sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti; ja (viittaus: kappale A47)

    (b) ovatko lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien vaikutukset sellaisia, että ne:

        (i) estävät sen, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan (jos kyseessä on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto); tai

        (ii) tekevät tilinpäätöksestä harhaanjohtavan (jos kyseessä on säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto).

Kirjalliset vahvistusilmoitukset

26. Silloin kun sovellettava tilinpäätösnormisto sisältää lähipiiritietoja koskevia vaatimuksia, tilintarkastajan on saatava johdolta ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimiltä kirjalliset vahvistusilmoitukset siitä, että: (viittaus: kappaleet A48–A49)

    (a) nämä ovat antaneet tilintarkastajalle tiedot yhteisön lähipiiriin kuuluvista osapuolista sekä kaikista tiedossaan olevista lähipiirisuhteista ja -liiketoimista; ja

    (b) nämä ovat käsitelleet tällaiset suhteet ja liiketoimet asianmukaisesti kirjanpidossa ja esittäneet niistä asianmukaiset tiedot kyseisen normiston vaatimusten mukaisesti.

Kommunikointi hallintoelinten kanssa

27. Elleivät kaikki hallintoelinten jäsenet osallistu yhteisön toiminnan johtamiseen,[13] tilintarkastajan on kommunikoitava hallintoelinten kanssa tilintarkastuksessa esiin tulevista merkittävistä asioista, jotka liittyvät yhteisön lähipiiriin. (Viittaus: kappale A50)

Dokumentointi

28. Tilintarkastajan on sisällytettävä tilintarkastusdokumentaatioon tunnistettujen lähipiiriin kuuluvien osapuolten nimet ja tiedot lähipiirisuhteiden luonteesta[14].

***

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Tilintarkastajan velvollisuudet

Tilinpäätösnormisto sisältää vain hyvin vähän lähipiiritietoja koskevia vaatimuksia (viittaus: kappale 4)

A1. Vain hyvin vähän lähipiiritietoja koskevia vaatimuksia sisältävällä tilinpäätösnormistolla tarkoitetaan tilinpäätösnormistoa, jossa määritellään, mitä lähipiiri tarkoittaa, mutta tämä määritelmä kattaa huomattavasti suppeamman alueen kuin tämän standardin kappaleessa 10(b)(ii) esitetty määritelmä niin, että normistoon sisältyvä vaatimus lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien esittämisestä koskisi huomattavasti harvempia lähipiirisuhteita ja -liiketoimia.

---

12 ISA 700 (uudistettu) *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen,* kappaleet 10–15

13 ISA 260 (uudistettu) *Kommunikointi hallintoelinten kanssa,* kappale 13

14 ISA 230 *Tilintarkastusdokumentaatio,* kappaleet 8–11 ja kappale A6

Oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvat normistot (viittaus: kappale 4(a))

A2. Jos kyseessä on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto[15], lähipiirisuhteista ja -liiketoimista saattaa johtua, ettei tilinpäätös anna oikeaa ja riittävää kuvaa, esimerkiksi jos tällaisten suhteiden ja liiketoimien taloudelliset realiteetit eivät kuvastu asianmukaisesti tilinpäätöksessä. Tilinpäätös ei ehkä anna oikeaa ja riittävää kuvaa esimerkiksi silloin, kun yhteisö on myynyt kiinteistön määräysvaltaiselle osakkaalle markkina-arvoa ylempään tai alempaan hintaan ja tämä on käsitelty kirjanpidossa yhteisön tulokseen vaikuttavana liiketapahtumana, vaikka kysymys saattaa olla pääoman sijoituksesta tai palautuksesta taikka osingonjaosta.

Säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuvat normistot (viittaus: kappale 4(b))

A3. Jos kyseessä on säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto, niin se, tuleeko tilinpäätöksestä lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien seurauksena ISA 700:ssa (uudistettu) tarkoitetulla tavalla harhaanjohtava, riippuu toimeksiannon erityisistä olosuhteista. Vaikka esimerkiksi lähipiiriliiketoimia koskevien tietojen jättäminen esittämättä tilinpäätöksessä olisi normiston sekä sovellettavien säädösten ja määräysten mukaista, tilinpäätös voisi olla harhaanjohtava, jos yhteisö saa kovin huomattavan osuuden liikevaihdostaan lähipiirin kanssa toteutuvista liiketoimista eikä tätä seikkaa mainita. On kuitenkin erittäin harvinaista, että tilintarkastaja katsoisi säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuvan normiston mukaisesti laaditun ja esitetyn tilinpäätöksen olevan harhaanjohtava, jos tilintarkastaja on ISA 210:n[16] mukaisesti todennut, että kyseinen normisto on hyväksyttävä.[17]

Lähipiirin määritelmä (viittaus: kappale 10(b))

A4. Monissa tilinpäätösnormistoissa käsitellään määräysvallan ja huomattavan vaikutusvallan käsitteitä. Vaikka näistä käsitteistä voidaan käyttää erilaisia termejä, yleensä normistoissa selitetään, että:

(a) määräysvalta tarkoittaa oikeutta määrätä yhteisön toiminnan ja talouden periaatteista hyödyn saamiseksi sen toiminnasta; ja

(b) huomattava vaikutusvalta (joka voidaan saavuttaa osakeomistuksen, säädöksen tai sopimuksen perusteella) tarkoittaa oikeutta osallistua yhteisön talouden ja toiminnan periaatteita koskevaan päätöksentekoon, mutta se ei ole kyseisiä periaatteita koskevaa määräysvaltaa.

A5. Seuraavien suhteiden olemassaolo saattaa viitata määräysvallan tai huomattavan vaikutusvallan olemassaoloon:

(a) välittömät tai välilliset oman pääoman ehtoiset omistukset tai muut taloudelliset intressit yhteisössä.

(b) yhteisön välittömät tai välilliset oman pääoman ehtoiset osuudet tai muut taloudelliset intressit muissa yhteisöissä.

(c) kuuluminen hallintoelimiin tai johdon avainhenkilöihin (ts. niihin johdon jäseniin, joilla on yhteisön toiminnan suunnittelua, ohjausta ja valvontaa koskevat valtuudet ja vastuu).

(d) se, että osapuoli on jonkin kohdassa (c) tarkoitetun henkilön läheinen perheenjäsen.

(e) merkittävä liikesuhde jonkin kohdassa (c) tarkoitetun henkilön kanssa.

Lähipiiriin kuuluvat osapuolet, joilla on määräävä vaikutusvalta

A6. 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, kuten kappaleissa A29–A30 lähemmin selostetaan.

---

15 Oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto ja säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto määritellään ISA 200:n kappaleessa 13(a).

16 ISA 210 *Tilintarkastustoimeksiantojen ehdoista sopiminen,* kappale 6(a)

17 ISA 700 (uudistettu), kappale A17

Erityistä tarkoitusta varten perustetut yksiköt lähipiiriin kuuluvina osapuolina

A7. Erityistä tarkoitusta varten perustettu yksikkö voi joissakin olosuhteissa kuulua yhteisön lähipiiriin, koska yhteisöllä voi tosiasiallisesti olla siinä määräysvalta, vaikka se omistaisi erityistä tarkoitusta varten perustetun yksikön pääomasta vain vähän tai ei lainkaan.

Riskienarviointitoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet

Lähipiirisuhteisiin ja -liiketoimiin liittyvän olennaisen virheellisyyden riskit (viittaus: kappale 11)

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A8. Julkisella sektorilla lähipiirisuhteita ja -liiketoimia koskeviin tilintarkastajan velvollisuuksiin voi vaikuttaa tilintarkastustehtävän sisältö tai velvoitteet, joita julkisen sektorin yhteisöillä on säädöksen, määräyksen tai muun velvoittavan normin perusteella. Tästä seuraa, että tilintarkastajan velvollisuudet eivät julkisella sektorilla ehkä rajoitu lähipiirisuhteisiin ja -liiketoimiin liittyvän olennaisen virheellisyyden riskien käsittelyyn vaan niihin voi kuulua laajempi velvollisuus käsitellä riskejä siitä, että on jätetty noudattamatta julkisen sektorin yksikköjä koskevaa säädöstä, määräystä tai muuta velvoittavaa normia, joka sisältää erityisiä vaatimuksia liiketoiminnan harjoittamisesta lähipiiriin kuuluvien osapuolten kanssa. Julkisella sektorilla tilintarkastajan voi lisäksi olla tarpeellista ottaa huomioon julkisen sektorin taloudellisessa raportoinnissa noudatettavat lähipiirisuhteita ja -liiketoimia koskevat vaatimukset, jotka saattavat olla erilaisia kuin yksityisellä sektorilla.

Käsityksen muodostaminen yhteisön lähipiirisuhteista ja -liiketoimista

Keskustelu toimeksiantotiimissä (viittaus: kappale 12)

A9. Toimeksiantotiimissä käytävässä keskustelussa voidaan käsitellä esimerkiksi seuraavia asioita:

- yhteisön lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien luonne ja laajuus (käyttäen esimerkiksi tilintarkastajan kunkin tilintarkastuksen jälkeen päivittämää luetteloa tunnistetuista lähipiiriin kuuluvista osapuolista).
- sen painottaminen, että on tärkeää säilyttää koko tilintarkastuksen ajan ammatillinen skeptisyys lähipiirisuhteisiin ja -liiketoimiin liittyvän olennaisen virheellisyyden mahdollisuuden varalta.
- yhteisön olosuhteet tai olot, jotka voivat viitata johdolta aiemmin tunnistamatta tai tilintarkastajalle ilmoittamatta jääneiden lähipiirisuhteiden tai liiketoimien olemassaoloon (esimerkiksi monimutkainen organisaatiorakenne, erityistä tarkoitusta varten perustettujen yksikköjen käyttäminen taseen ulkopuolisiin liiketoimiin tai puutteellinen tietojärjestelmä).
- lähipiirisuhteiden tai -liiketoimien olemassaoloon mahdollisesti viittaavat asiakirjat tai muu aineisto.
- se, miten tärkeänä johto ja hallintoelimet pitävät lähipiirisuhteiden ja liiketoimien tunnistamista ja asianmukaista käsittelyä kirjanpidossa sekä niitä koskevien tietojen asianmukaista esittämistä (jos sovellettava tilinpäätösnormisto sisältää lähipiiritietoja koskevia vaatimuksia), ja tähän liittyvä riski siitä, että johto sivuuttaa kontrolleja.

A10. Väärinkäytöksiä koskevan keskustelun yhteydessä voidaan käsitellä erikseen sitä, miten lähipiiri voi olla osallisena väärinkäytöksessä. Esimerkiksi:

- kuinka johdon määräysvallassa olevia erityistä tarkoitusta varten perustettuja yksikköjä voitaisiin käyttää tuloksen manipuloinnissa.
- kuinka voitaisiin järjestää liiketoimia yhteisön ja johdon avainhenkilön jonkin tiedossa olevan liikekumppanin välillä siten, että liiketoimien avulla käytetään väärin yhteisön varoja.

Yhteisön lähipiiriin kuuluvat osapuolet (viittaus: kappale 13(a))

A11. Silloin kun sovellettava tilinpäätösnormisto sisältää lähipiiritietoja koskevia vaatimuksia, tieto siitä, keitä yhteisön lähipiiriin kuuluu, on todennäköisesti helposti johdon saatavissa, koska lähipiirisuhteet ja -liiketoimet on tarpeellista tallettaa, käsitellä ja koota yhteisön tietojärjestelmissä, jotta yhteisön olisi mahdollista täyttää normiston mukaiset kirjanpitokäsittelyä

ja tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevat vaatimukset. Johdolla on tämän vuoksi todennäköisesti kattava luettelo lähipiiriin kuuluvista osapuolista ja muutoksista edelliseen tilikauteen verrattuna. Jatkuvissa toimeksiannoissa tiedustelujen tekeminen antaa perustan johdon antamien tietojen vertailemiselle tilintarkastajan aiemmissa tilintarkastuksissa laatimaan luetteloon lähipiiriin kuuluvista osapuolista.

A12. Jos kuitenkaan normisto ei sisällä lähipiiritietoja koskevia vaatimuksia, yhteisöllä ei välttämättä ole tällaisia tietojärjestelmiä. Tällaisissa olosuhteissa on mahdollista, että johto ei ole tietoinen kaikkien lähipiiriin kuuluvien osapuolten olemassaolosta. Vaatimus kappaleessa 13 mainittujen tiedustelujen tekemisestä kuitenkin pätee, koska johdon tiedossa saattaa olla tämän standardin mukaista lähipiirin määritelmää vastaavia osapuolia. Tällöin tilintarkastajan tekemät tiedustelut siitä, keitä yhteisön lähipiiriin kuuluu, ovat todennäköisesti osa tilintarkastajan riskienarviointitoimenpiteitä ja niihin liittyviä toimenpiteitä, jotka suoritetaan ISA 315:n (uudistettu 2019) mukaisesti informaation hankkimiseksi yhteisön organisaatiorakenteesta, omistuksesta, hallinto- ja ohjausjärjestelmästä sekä liiketoimintamallista.

Siinä erityisessä tapauksessa, että kyseessä on saman määräysvallan alaisten osapuolten välinen suhde, johto on todennäköisemmin tietoinen tällaisista suhteista, jos niillä on taloudellista merkitystä yhteisölle, ja tällöin tilintarkastajan tekemät tiedustelut ovat todennäköisesti tehokkaampia, jos niissä keskitytään selvittämään, kuuluvatko osapuolet, joiden kanssa yhteisöllä on merkittäviä liiketoimia tai merkittäviä yhteisiä resursseja, lähipiiriin.

A13. Konsernin tilintarkastuksessa ISA 600 (uudistettu) edellyttää, että konsernin tilintarkastaja pyytää konsernin osien tilintarkastajia kommunikoimaan oikea-aikaisesti lähipiirisuhteista, joita konsernin johto tai konsernin tilintarkastaja ei ole aiemmin tunnistanut.[18] Tällaiset tiedot ovat konsernin tilintarkastajalle hyödyllinen perusta sen tiedustellessa johdolta, keitä lähipiiriin kuuluu.

A14. Tilintarkastaja voi hankkia myös toimeksiannon hyväksymis- tai jatkamisprosessin aikana johdolle tehtävillä tiedusteluilla jonkin verran tietoa siitä, keitä yhteisön lähipiiriin kuuluu.

Yhteisön lähipiirisuhteita ja -liiketoimia koskevat kontrollit (viittaus: kappale 14)

A15. Muilla yhteisössä toimivilla tarkoitetaan henkilöitä, joilla todennäköisesti on tietoa yhteisön lähipiirisuhteista ja -liiketoimista sekä yhteisön tällaisia suhteita ja liiketoimia koskevista kontrolleista. Heihin voi kuulua esimerkiksi seuraavia henkilöitä siltä osin kuin nämä eivät kuulu johtoon:

- hallintoelinten jäseniä;
- henkilöitä, jotka ovat sellaisessa asemassa, että he pystyvät saattamaan alulle, käsittelemään tai kirjaamaan liiketapahtumia, jotka ovat sekä merkittäviä että yhteisön tavanomaiseen toimintaan kuulumattomia, sekä tällaisten henkilöiden työtä valvovat tai seuraavat henkilöt;
- sisäisessä tarkastuksessa toimivia henkilöitä;
- yhteisön lakimies; ja
- eettisistä asioista vastaava tai tähän verrattava henkilö.

A16. Tilintarkastus suoritetaan siitä lähtökohdasta, että johto ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimet ovat ilmoittaneet, että ne ovat hyväksyneet ja ymmärtävät vastaavansa tilinpäätöksen laatimisesta sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, mihin relevanteissa tapauksissa kuuluu, että tilinpäätös on esitetty oikein, sekä sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka johto ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimet katsovat tarpeelliseksi, jotta niiden olisi mahdollista laatia tilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä.[19] Näin ollen, jos normistoon sisältyy lähipiiritietoja koskevia vaatimuksia, tilinpäätöksen laatiminen edellyttää, että johto hallintoelinten valvomana suunnittelee, ottaa käyttöön ja ylläpitää lähipiirisuhteita ja -liiketoimia koskevia riittäviä kontrolleja siten, että nämä suhteet ja liiketoimet tunnistetaan ja

[18] ISA 600 (uudistettu) *Erityisiä näkökohtia – konsernitilinpäätösten tilintarkastukset (konsernin osien tilintarkastajien suorittama työ mukaan luettuna),* kappale 32(b)

[19] ISA 200, kappale A2

että ne käsitellään asianmukaisesti kirjanpidossa ja niistä esitetään tilinpäätöksessä asianmukaiset tiedot kyseisen normiston mukaisesti. Valvontatehtävässään hallintoelimet seuraavat, kuinka johto täyttää tällaisia kontrolleja koskevat velvollisuutensa. Riippumatta siitä, minkälaisia lähipiiritietoja koskevia vaatimuksia normisto sisältää, hallintoelimet voivat hankkia valvontatehtävässään johdolta tietoja, jotka mahdollistavat käsityksen saamisen yhteisön lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien luonteesta ja liiketaloudellisesta perustasta.

A17. Täyttääkseen ISA 315:n (uudistettu 2019) mukaisen vaatimuksen valvontaympäristöä koskevan käsityksen muodostamisesta[20] tilintarkastaja voi tarkastella valvontaympäristön niitä ominaispiirteitä, jotka ovat relevantteja lähipiirisuhteisiin ja -liiketoimiin liittyvän olennaisen virheellisyyden riskien alentamisen kannalta, kuten:

- asianmukaisesti yhteisön henkilöstölle kommunikoituja ja voimaan saatettuja sisäisiä eettisiä ohjeita olosuhteista, joissa yhteisö saattaa ryhtyä tietyntyyppisiin lähipiiriliiketoimiin.
- toimintaperiaatteita ja menettelytapoja, joiden mukaan johdolla ja hallintoelimillä lähipiiriliiketoimissa olevista intresseistä tiedotetaan avoimesti ja oikea-aikaisesti.
- lähipiiriliiketoimien tunnistamista, kirjaamista ja yhdistämistä sekä niistä esitettäviä tietoja koskevien tehtävien osoittamista yhteisössä.
- yhteisön tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomien merkittävien lähipiiriliiketoimien oikea-aikaista esiin tuomista ja niistä keskustelemista johdon ja hallintoelinten välillä, mihin kuuluu, että hallintoelimet ovat asianmukaisesti kyseenalaistaneet tällaisten liiketoimien liiketaloudellisen perustan (esimerkiksi pyytämällä neuvoja ulkopuolisilta asiantuntijoilta).
- selkeitä ohjeistuksia todellisia tai todellisilta näyttäviä eturistiriitoja sisältävien lähipiiriliiketoimien hyväksymisestä, kuten johdosta riippumattomista henkilöistä koostuvalta hallintoelimen valiokunnalta saatavasta hyväksymisestä.
- sisäisen tarkastuksen tekemiä säännöllisiä läpikäyntejä, kun tämä on sovellettavissa.
- johdon ennakoivia toimia tilinpäätöksessä esitettäviä lähipiiritietoja koskevien asioiden ratkaisemiseksi, kuten neuvojen pyytämistä tilintarkastajalta tai ulkoiselta juridiselta neuvonantajalta.
- ilmiantoja koskevien periaatteiden ja menettelytapojen olemassaoloa, kun tämä on sovellettavissa.

A18. Lähipiirisuhteita ja -liiketoimia koskevat kontrollit voivat joissakin yhteisöissä olla puutteellisia, tai niitä ei ehkä ole lainkaan, ja tämä voi johtua useasta eri syystä, kuten:

- siitä, että johto ei pidä lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien tunnistamista ja esittämistä tärkeänä.
- hallintoelinten toteuttaman asianmukaisen valvonnan puuttumisesta.
- siitä, että tällaiset kontrollit jätetään tahallaan ottamatta huomioon, koska esitettävistä lähipiiritiedoista voi paljastua johdon arkaluonteisena pitämää informaatiota, esimerkiksi sellaisten liiketoimien olemassaolo, joissa on osallisena johdon perheenjäseniä.
- siitä, että johdolla on riittämätön käsitys sovellettavan tilinpäätösnormiston lähipiiritietoja koskevista vaatimuksista.
- siitä, että sovellettavaan tilinpäätösnormistoon ei sisälly esitettäviä tietoja koskevia vaatimuksia.

Silloin kun tällaiset kontrollit ovat tehottomia tai niitä ei ole lainkaan, tilintarkastaja ei välttämättä pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä lähipiirisuhteista ja -liiketoimista. Jos näin olisi, tilintarkastaja harkitsisi ISA 705:n (uudistettu)[21] mukaisesti tämän seikan vaikutuksia tilintarkastukseen, tilintarkastuskertomukseen sisältyvä lausunto mukaan luettuna.

---

20 ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 21

21 ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen*

A19. Vilpilliseen taloudelliseen raportointiin kuuluu usein, että johto sivuuttaa kontrolleja, jotka muutoin saattavat vaikuttaa toimivan tehokkaasti.[22] Riski siitä, että johto sivuuttaa kontrolleja, on korkeampi, jos johdolla on suhteita, joihin liittyy määräysvalta tai huomattava vaikutusvalta osapuolissa, joiden kanssa yhteisöllä on liiketoimintaa, koska nämä suhteet voivat antaa johdolle enemmän yllykkeitä ja tilaisuuksia väärinkäytöksen tekemiseen. Esimerkiksi johdon taloudelliset intressit tietyissä lähipiiriin kuuluvissa osapuolissa voivat antaa johdolle yllykkeitä kontrollien sivuuttamiseen (a) ohjaamalla yhteisöä sen etujen vastaisesti toteuttamaan liiketoimia näiden osapuolten eduksi tai (b) toimimalla tällaisten osapuolten kanssa epärehellisesti yhteistyössä tai käyttämällä niiden toimiin määräysvaltaa. Esimerkkejä mahdollisista väärinkäytöksistä ovat:

- kuvitteellisten ehtojen luominen lähipiiriliiketoimille tarkoituksena antaa virheellinen kuva näiden liiketoimien liiketaloudellisesta perustasta.
- järjestelyt, joilla omaisuuseriä vilpillisesti siirretään johdolle tai muille taikka näiltä pois merkittävästi yli tai alle markkina-arvojen.
- ryhtyminen lähipiiriin kuuluvien osapuolten, kuten erityistä tarkoitusta varten perustettujen yksikköjen, kanssa monimutkaisiin liiketoimiin, jotka on rakennettu siten, että ne antavat virheellisen kuvan yhteisön taloudellisesta asemasta tai taloudellisesta tuloksesta.

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A20. Kontrollit eivät pienissä yhteisöissä todennäköisesti ole kovin formaaleja, eikä pienissä 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.

Merkittäviä liiketoimia ja järjestelyjä koskevat valtuuttamis- ja hyväksymisjärjestelyt (viittaus: kappale 14(b))

A21. Valtuuttamiseen kuuluu, että osapuoli tai osapuolet, joilla on tähän asianmukaiset valtuudet (johto, hallintoelimet tai yhteisön omistajat), antavat yhteisölle oikeuden ryhtyä tiettyihin liiketoimiin ennalta määrättyjen kriteerien mukaisesti, olivatpa ne harkinnanvaraisia tai eivät. Hyväksymiseen kuuluu, että kyseiset osapuolet hyväksyvät liiketoimet, joihin yhteisö on ryhtynyt, koska ne täyttävät ehdot, joilla valtuuttaminen on annettu. Esimerkkejä kontrolleista, joita yhteisössä mahdollisesti on järjestetty lähipiiriin kuuluvien osapuolten kanssa toteutuvia merkittäviä liiketoimia tai järjestelyjä taikka tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomia merkittäviä liiketoimia ja järjestelyjä koskevia valtuuttamisia ja hyväksymisiä varten, ovat:

- valvovat kontrollit tällaisten liiketoimien ja järjestelyjen tunnistamiseksi niitä koskevaa valtuuttamista ja hyväksymistä varten.
- johdolta, hallintoelimiltä tai soveltuvissa tapauksissa osakkeenomistajilta saatava hyväksyminen liiketoimien ja järjestelyjen ehdoille.

Pysyminen tarkkaavaisena lähipiiritiedon varalta asiakirjoja tai muuta aineistoa läpikäytäessä

Asiakirjat tai muu aineisto, jota tilintarkastaja voi tarkastaa yksityiskohtaisesti (viittaus: kappale 15)

A22. Tilintarkastusta suorittaessaan tilintarkastaja voi tarkastaa yksityiskohtaisesti lähipiirisuhteita ja -liiketoimia koskevaa tietoa mahdollisesti sisältäviä asiakirjoja tai muuta aineistoa, esimerkiksi:

- tilintarkastajan kolmansilta osapuolilta saamia vahvistuksia (pankeilta saatujen vahvistusten ja juridisten vahvistusten lisäksi).
- yhteisön veroilmoituksia.

[22] ISA 240, kappaleet 32 ja A4

- tietoja, joita yhteisö on toimittanut sääntelyviranomaisille.
- osakasluetteloa yhteisön tärkeimpien osakkeenomistajien tunnistamiseksi.
- johdolta ja hallintoelimiltä saatuja ilmoituksia eturistiriidoista.
- luetteloja yhteisön ja sen eläkejärjestelyjen sijoituksista.
- johdon avainhenkilöiden ja hallintoelinten jäsenten kanssa tehtyjä sopimuksia.
- merkittäviä sopimuksia, jotka eivät kuulu yhteisön tavanomaiseen liiketoimintaan.
- yhteisön käyttämiltä asiantuntijoilta saatuja yksittäisiä laskuja ja kirjallisia yhteydenottoja.
- yhteisön ottamia henkivakuutuksia.
- merkittäviä sopimuksia, jotka yhteisö on neuvotellut uudelleen tilikauden aikana.
- sisäisen tarkastuksen raportteja.
- asiakirjoja, jotka liittyvät arvopaperimarkkinavalvojalle toimitettuihin asiakirjoihin (esimerkiksi tarjousesitteisiin).

Järjestelyt, jotka saattavat viitata aiemmin tunnistamatta tai ilmoittamatta jääneiden lähipiirisuhteiden tai -liiketoimien olemassaoloon (viittaus: kappale 15)

A23. Järjestelyyn liittyy yhteisön ja yhden tai useamman muun osapuolen välinen virallinen tai epävirallinen sopimus, jonka tarkoituksena on esimerkiksi:

- liikesuhteen solmiminen asianmukaisia menettelyjä tai rakenteita käyttäen.
- tietyntyyppisten liiketoimien toteuttaminen erityisin ehdoin.
- tiettyjen palvelujen tuottaminen tai taloudellisen tuen antaminen.

Esimerkkejä järjestelyistä, jotka voivat viitata sellaisten lähipiirisuhteiden tai -liiketoimien olemassaoloon, joita johto ei ole aiemmin tunnistanut tai ilmoittanut tilintarkastajalle, ovat:

- henkilöyhtiöiden muodostaminen toisten osapuolten kanssa.
- sopimukset palvelujen tuottamisesta tietyille osapuolille ehdoin, jotka eivät kuulu yhteisön tavanomaiseen liiketoimintaan.
- takaukset ja takaajasuhteet.

Tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomien merkittävien liiketoimien tunnistaminen (viittaus: kappale 16)

A24. Yhteisön tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomia merkittäviä liiketoimia koskevien lisätietojen hankkiminen antaa tilintarkastajalle mahdollisuuden arvioida, esiintyykö mahdollisia väärinkäytöksen riskitekijöitä ja, jos sovellettava tilinpäätösnormisto sisältää lähipiiritietoja koskevia vaatimuksia, tunnistaa olennaisen virheellisyyden riskit.

A25. Yhteisön tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomia liiketoimia voivat olla esimerkiksi:

- monimutkaiset omaa pääomaa koskevat liiketoimet, kuten yhtiön uudelleenjärjestelyt ja yritysostot.
- liiketoimet heikon yhteisölainsäädännön maissa tai muilla oikeudenkäyttöalueilla sijaitsevien ulkomaisten yhteisöjen kanssa.
- yhteisön tilojen vuokraaminen tai johtamispalvelujen suorittaminen toiselle osapuolelle, jos tästä ei saada vastiketta.
- myyntitapahtumat, joihin liittyy epätavallisen suuria alennuksia tai palautuksia.
- liiketoimet, joihin liittyy kierrättämisjärjestelyjä, esimerkiksi myynnit, joihin liittyy takaisinostositoumus.
- liiketoimet, joiden sopimusehtoja on muutettu ennen voimassaoloajan päättymistä.

Käsityksen muodostaminen tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomien merkittävien liiketoimien luonteesta (viittaus: kappale 16(a))

A26. Yhteisön tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomien merkittävien liiketoimien luonnetta koskeviin tiedusteluihin kuuluu käsityksen muodostaminen kyseisten liiketoimien liiketaloudellisesta perustasta ja ehdoista, joilla niihin on ryhdytty.

Tiedustelut siitä, voisiko lähipiiriin kuuluvia osapuolia olla osallisena (viittaus: kappale 16(b))

A27. Lähipiiriin kuuluva osapuoli voisi olla osallisena yhteisön tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomassa merkittävässä liiketoimessa ei yksinomaan osapuolena vaikuttamalla liiketoimeen suoraan vaan myös epäsuorasti välikäden kautta. Tällainen vaikutus saattaa viitata väärinkäytöksen riskitekijään.

Lähipiiriä koskevien tietojen jakaminen toimeksiantotiimin kanssa (viittaus: kappale 17)

A28. Toimeksiantotiimin jäsenten kesken jaettavaan lähipiiriä koskevaan tietoon voi kuulua esimerkiksi:

- keitä yhteisön lähipiiriin kuuluu.
- lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien luonne.
- merkittävät tai monimutkaiset lähipiirisuhteet tai -liiketoimet, joihin voidaan määrittää liittyvän merkittäviä riskejä, erityisesti liiketoimet, joissa johdolla tai hallintoelinten jäsenillä on taloudellisia intressejä.

Lähipiirisuhteisiin ja -liiketoimiin liittyvän olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen

Määräävää vaikutusvaltaa käyttävään lähipiiriin kuuluvaan osapuoleen liittyvät väärinkäytöksen riskitekijät (viittaus: kappale 19)

A29. Se, että johtamisessa käyttää määräävää vaikutusvaltaa yksittäinen henkilö tai pieni ryhmä ilman kompensoivia kontrolleja, on väärinkäytöksen riskitekijä.[23] Viitteitä lähipiiriin kuuluvan osapuolen määräävästä vaikutusvallasta ovat esimerkiksi seuraavat:

- Kyseinen lähipiiriin kuuluva osapuoli on hylännyt johdon tai hallintoelinten merkittäviä liiketoimintaa koskevia päätöksiä.
- Merkittäviin liiketoimiin haetaan lopullinen hyväksyminen lähipiiriin kuuluvalta osapuolelta.
- Johdon ja hallintoelinten keskuudessa syntyy vain vähän tai ei lainkaan keskustelua kyseisen lähipiiriin kuuluvan osapuolen tekemistä liiketoiminta-aloitteista.
- Liiketoimet, joissa kyseinen lähipiiriin kuuluva osapuoli (tai tämän läheinen perheenjäsen) on osallisena, ovat vain harvoin riippumattoman tarkastelun tai hyväksymisen kohteena.

Määräävää vaikutusvaltaa voi joissakin tapauksissa esiintyä, jos lähipiiriin kuuluva osapuoli on ollut johtavassa roolissa yhteisöä perustettaessa ja toimii edelleen johtavassa roolissa yhteisön johtamisessa.

A30. Silloin kun on muitakin riskitekijöitä, määräävää vaikutusvaltaa käyttävän lähipiiriin kuuluvan osapuolen olemassaolo saattaa viitata merkittäviin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskeihin. Esimerkiksi:

- Ylemmän johdon tai asiantuntijoiden epätavallisen suuri vaihtuvuus voi viitata epäeettisiin tai vilpillisiin liiketoimintakäytäntöihin, jotka palvelevat lähipiiriin kuuluvan osapuolen tarkoituksia.
- Välikäsien käyttäminen merkittävissä liiketoimissa ilman selvää liiketaloudellista perustetta voi olla merkki siitä, että lähipiiriin kuuluvalla osapuolella voisi olla tällaisiin liiketoimiin liittyvä intressi, koska tällaisten välikäsien kautta se voi käyttää määräysvaltaansa vilpillisiin tarkoituksiin.

[23] ISA 240, liite 1

- Evidenssi lähipiiriin kuuluvan osapuolen liiallisesta osallistumisesta tai keskittymisestä tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valintaan tai merkittävien arvioiden määrittämiseen saattaa viitata vilpillisen taloudellisen raportoinnin mahdollisuuteen.

Toimenpiteet lähipiirisuhteisiin ja -liiketoimiin liittyvän olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi
(viittaus: kappale 20)

A31. Niiden tilintarkastustoimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus, jotka tilintarkastaja voi valita vastatakseen lähipiirisuhteisiin ja -liiketoimiin liittyvän olennaisen virheellisyyden arvioituihin riskeihin, riippuu riskien luonteesta ja yhteisön olosuhteista.[24]

A32. Seuraavat ovat esimerkkejä aineistotarkastustoimenpiteistä, joita tilintarkastaja voi suorittaa arvioituaan merkittäväksi riskin siitä, että johto ei ole käsitellyt lähipiiriliiketoimia asianmukaisesti kirjanpidossa tai esittänyt niistä tilinpäätöksessä asianmukaisia tietoja sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti (johtuipa tämä väärinkäytöksestä tai virheestä):

- Hankitaan tietyistä liiketoimia koskevista näkökohdista vahvistukset muilta tahoilta, kuten pankeilta, lakiasiaintoimistoilta, takaajilta tai agenteilta, tai keskustellaan niistä näiden kanssa, jos tämä on käytännössä mahdollista eivätkä säädökset, määräykset tai eettiset säännöt estä sitä.
- Hankitaan lähipiiriin kuuluvilta osapuolilta vahvistukset liiketoimien tarkoituksesta, erityisistä ehdoista tai rahamääristä (tämä tilintarkastustoimenpide saattaa olla vähemmän tehokas silloin, kun tilintarkastajan käsityksen mukaan yhteisö todennäköisesti vaikuttaa vastauksiin, joita lähipiiriin kuuluvat osapuolet antavat tilintarkastajalle).
- Soveltuvissa tapauksissa luetaan lähipiiriin kuuluvien osapuolten tilinpäätökset tai muu niitä koskeva relevantti taloudellinen informaatio, jos sellaista on käytettävissä, evidenssin saamiseksi liiketoimien käsittelystä lähipiiriin kuuluvien osapuolten kirjanpidossa.

A33. Jos tilintarkastaja on arvioinut merkittäväksi sellaisen väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskin, joka aiheutuu määräävää vaikutusvaltaa käyttävän lähipiiriin kuuluvan osapuolen olemassaolosta, tilintarkastaja saattaa suorittaa ISA 240:n yleisten vaatimusten lisäksi esimerkiksi seuraavanlaisia tilintarkastustoimenpiteitä muodostaakseen käsityksen liikesuhteista, joita tällainen lähipiiriin kuuluva osapuoli on saattanut muodostaa yhteisön kanssa suoraan tai epäsuorasti ja määrittääkseen, onko tarpeellista suorittaa lisää tarkoitukseen soveltuvia aineistotarkastustoimenpiteitä:

- johdolle ja hallintoelimille osoitettavat tiedustelut ja näiden kanssa käytävät keskustelut.
- lähipiiriin kuuluvalle osapuolelle tehtävät tiedustelut.
- lähipiiriin kuuluvan osapuolen kanssa tehtyjen merkittävien sopimusten yksityiskohtainen tarkastaminen.
- asianmukaiset taustaselvitykset esimerkiksi internetiä tai erityisiä ulkoisia liiketaloudellista informaatiota sisältäviä tietokantoja käyttäen.
- henkilöstön tekemiä ilmiantoja koskevien raporttien läpikäynti, jos tällaiset säilytetään.

A34. Riskienarviointitoimenpiteidensä tuloksista riippuen tilintarkastaja voi katsoa asianmukaiseksi hankkia tilintarkastusevidenssiä ilman, että hän testaa yhteisön lähipiirisuhteita ja -liiketoimia koskevia kontrolleja. Joissakin olosuhteissa ei ehkä kuitenkaan ole mahdollista hankkia lähipiirisuhteisiin ja -liiketoimiin liittyvän olennaisen virheellisyyden riskien osalta tarpeellista määrää tarkoituksen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä yksin aineistotarkastustoimenpiteiden avulla. Esimerkiksi kun yhteisön ja konsernin muiden osien välillä toteutuu lukuisia konsernin sisäisiä liiketoimia ja merkittävä määrä näitä liiketoimia koskevaa informaatiota saatetaan alulle, kirjataan, käsitellään tai raportoidaan integroidussa järjestelmässä sähköisesti, tilintarkastaja voi todeta, ettei ole mahdollista suunnitella tehokkaita aineistotarkastustoimenpiteitä, jotka yksin alentaisivat näihin liiketoimiin liittyvän olennaisen virheellisyyden riskin hyväksyttävän alhaiselle tasolle. Täyttääkseen ISA 330:n mukaisen vaatimuksen siitä, että hankitaan tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä kont-

[24] ISA 330 sisältää lisää ohjeistusta tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta koskevasta harkinnasta. ISA 240 sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta asianmukaisista toimenpiteistä arvioituihin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi.

rollien toiminnan tehokkuudesta,[25] tilintarkastajan täytyy tällaisessa tapauksessa testata yhteisön lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien kirjaamisen täydellisyyttä ja oikeellisuutta koskevia kontrolleja.

Aiemmin tunnistamatta tai ilmoittamatta jääneiden lähipiiriin kuuluvien osapuolten tai merkittävien lähipiiriliiketoimien tunnistaminen

Juuri tunnistettuja lähipiiriin kuuluvia osapuolia koskevan tiedon kommunikoiminen toimeksiantotiimille (viittaus: kappale 22(a))

A35. Se, että kaikista juuri tunnistetuista lähipiiriin kuuluvista osapuolista kommunikoidaan viipymättä toimeksiantotiimin muille jäsenille, auttaa heitä ratkaisemaan vaikuttaako tämä tieto jo suoritettujen riskienarviointitoimenpiteiden tuloksiin ja niiden perusteella tehtyihin johtopäätökseen sekä siihen, onko olennaisen virheellisyyden riskit tarpeellista arvioida uudelleen.

Juuri tunnistettuja lähipiiriin kuuluvia osapuolia tai merkittäviä lähipiiriliiketoimia koskevat aineistotarkastustoimenpiteet (viittaus: kappale 22(c))

A36. Esimerkkejä aineistotarkastustoimenpiteistä, joita tilintarkastaja voi suorittaa juuri tunnistettuja lähipiiriin kuuluvia osapuolia ja merkittäviä lähipiiriliiketoimia koskien, ovat:

- yhteisön ja juuri tunnistettujen lähipiiriin kuuluvien osapuolten välisen suhteen luonnetta koskevien tiedustelujen tekeminen, mihin kuuluu (kun se on asianmukaista eivätkä säädös, määräys tai eettiset säännöt sitä estä) tiedustelujen osoittaminen sellaisille yhteisön ulkopuolisille osapuolille, joilla oletetaan olevan merkittävää tietoa yhteisöstä ja sen liiketoiminnasta, esimerkiksi juridiselle neuvonantajalle, tärkeimmille agenteille, pääasiallisille edustajille, konsulteille, takaajille tai muille läheisille liikekumppaneille.
- kirjanpitoaineiston analysointi juuri tunnistettujen lähipiiriin kuuluvien osapuolten kanssa toteutuneiden liiketoimien varalta; tällaista analyysia voidaan tehostaa käyttämällä atk-avusteisia tilintarkastusmenetelmiä.
- varmistuminen juuri tunnistettujen lähipiiriliiketoimien ehdoista sekä sen arvioiminen, onko liiketoimet sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan käsitelty asianmukaisesti kirjanpidossa ja onko niistä esitetty tilinpäätöksessä asianmukaiset tiedot.

Johto on jättänyt tietoja esittämättä tahallisesti (viittaus: kappale 22(e))

A37. ISA 240:n sisältämät vaatimukset ja ohjeistus väärinkäytöstä koskevista tilintarkastajan velvollisuuksista tilintarkastuksessa ovat relevantteja, kun vaikuttaa siltä, että johto on tahallisesti jättänyt lähipiiriin kuuluvia osapuolia tai merkittäviä lähipiiriliiketoimia ilmoittamatta tilintarkastajalle. Tilintarkastaja voi myös harkita, onko johdon tilintarkastajalle antamien vastauksien ja johdon vahvistusilmoitusten luotettavuutta tarpeellista arvioida uudelleen.

Tunnistetut yhteisön tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomat merkittävät lähipiiriliiketoimet

Merkittävien lähipiiriliiketoimien liiketaloudellisen perustan arvioiminen (viittaus: kappale 23**)**

A38. Yhteisön tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomien merkittävien lähipiiriliiketoimien liiketaloudellista perustaa arvioidessaan tilintarkastaja voi ottaa huomioon seuraavat seikat:

- Onko niin, että:
  - liiketoimi on tarpeettoman monimutkainen (siihen esimerkiksi osallistuu useita toistensa lähipiiriin kuuluvia osapuolia konsernissa).
  - liiketoimessa noudatetaan epätavallisia kaupallisia ehtoja, kuten epätavallisia hintoja, korkoja, takauksia ja takaisinmaksuaikoja.
  - liiketoimen toteuttamiseen ei ole ilmeistä loogista liiketaloudellista syytä.
  - liiketoimessa on osallisena aiemmin tunnistamattomia lähipiiriin kuuluvia osapuolia.

[25] ISA 330, kappale 8(b)

- liiketoimi käsitellään epätavallisella tavalla.

- Onko johto keskustellut tällaisen liiketoimen luonteesta ja kirjanpitokäsittelystä hallintoelinten kanssa.
- Painottaako johto tiettyä kirjanpitokäsittelyä enemmän kuin liiketoimen taustalla olevien taloudellisten seikkojen huomioon ottamista.

Jos johdon antamat selitykset ovat olennaisesti ristiriidassa lähipiiriliiketoimen ehtojen kanssa, tilintarkastajan täytyy ISA 500:n[26] mukaan harkita johdon muista merkittävistä seikoista antamien selitysten ja vahvistusilmoitusten luotettavuutta.

A39. Tilintarkastaja voi myös pyrkiä ymmärtämään tällaisen liiketoimen liiketaloudellista perustaa lähipiiriin kuuluvan osapuolen näkökulmasta, sillä tämä voi auttaa tilintarkastajaa ymmärtämään paremmin liiketoimen taloudellisia realiteetteja ja syytä, jonka vuoksi se on toteutettu. Jos lähipiiriin kuuluvan osapuolen näkökulmasta tarkasteltuna vaikuttaa siltä, että liiketaloudellinen perusta on ristiriidassa tämän liiketoiminnan luonteen kanssa, kyseessä saattaa olla väärinkäytöksen riskitekijä.

Merkittäviä lähipiiriliiketoimia koskevat valtuuttamis- ja hyväksymisjärjestelyt (viittaus: kappale 23(b))

A40. Se, että johto, hallintoelimet tai soveltuvissa tapauksissa osakkeenomistajat antavat valtuudet yhteisön tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomiin merkittäviin lähipiiriliiketoimiin ja hyväksyvät ne, saattaa antaa tilintarkastusevidenssiä siitä, että liiketoimia on huolellisesti harkittu asianmukaisilla tasoilla yhteisössä ja että niiden ehdot on otettu asianmukaisesti huomioon tilinpäätöksessä. Jos esiintyy tämän luonteisia liiketoimia, joita tällainen valtuuttaminen ja hyväksyminen ei ole koskenut, eikä johdon tai hallintoelinten kanssa käytävien keskustelujen perusteella saada asialle järkeviä selityksiä, tämä voi viitata väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskeihin. Tällaisissa olosuhteissa tilintarkastajan saattaa olla tarpeellista olla tarkkaavainen muiden samanluonteisten liiketoimien varalta. Valtuuttaminen ja hyväksyminen eivät kuitenkaan välttämättä yksin riitä johtopäätöksen tekemiseen siitä, ettei väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskejä ole, koska valtuuttaminen ja hyväksyminen voivat olla tehottomia, jos lähipiiriin kuuluvien osapuolten välillä on ollut epärehellistä yhteistoimintaa tai jos jokin lähipiiriin kuuluva osapuoli käyttää yhteisössä määräävää vaikutusvaltaa.

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A41. Pienessä yhteisössä ei ehkä ole samanlaisia eri valtuuttamis- ja hyväksymistasojen tuottamia kontrolleja kuin suuremmassa yhteisössä saattaa olla. Näin ollen tilintarkastaja ei voi pientä yhteisöä tarkastaessaan kovinkaan paljon luottaa valtuuttamiseen ja hyväksymiseen tilintarkastusevidenssinä siitä, että yhteisön tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomat merkittävät lähipiiriliiketoimet ovat aitoja. Sen sijaan tilintarkastaja voi harkita suorittavansa muita tilintarkastustoimenpiteitä, kuten relevanttien asiakirjojen yksityiskohtaista tarkastusta, liiketoimiin liittyviä erityisiä näkökohtia koskevien vahvistusten hankkimista relevanteilta osapuolilta tai sen havainnoimista, miten omistajajohtaja osallistuu liiketoimiin.

Kannanotot, joiden mukaan lähipiiriliiketoimet on toteutettu samanlaisin ehdoin kuin mitä noudatetaan toisistaan riippumattomien osapuolten välisissä liiketoimissa (viittaus: kappale 24)

A42. Vaikka tilintarkastusevidenssiä saattaa olla helposti saatavissa siitä, millainen lähipiiriliiketoimessa toteutunut hinta on verrattuna samankaltaisessa toisistaan riippumattomien osapuolten välisessä liiketoimessa toteutuneeseen hintaan, käytännössä yleensä ilmenee vaikeuksia, jotka rajoittavat tilintarkastajan mahdollisuutta hankkia tilintarkastusevidenssiä siitä, että muut liiketoimeen liittyvät näkökohdat ovat samat kuin toisistaan riippumattomien osapuolten välisessä liiketoimessa. Esimerkiksi vaikka tilintarkastaja voi pystyä varmistumaan siitä, että lähipiiriliiketoimi on toteutunut markkinahintaan, ei ehkä ole käytännössä mahdollista varmistua siitä, ovatko liiketoimen muut ehdot (kuten luottoehdot, ehdolliset tapahtumat ja erityiset veloitukset) samat kuin mitä yleensä sovittaisiin toisistaan riippumattomien osapuolten välillä. Näin ollen voi olla olemassa riski siitä, että johdon kannanotto, jonka mukaan lähipiiriliiketoimi on toteutunut samanlaisin ehdoin kuin mitä noudatetaan toisistaan riippumattomien osapuolten välisessä liiketoimessa, saattaa olla olennaisesti virheellinen.

[26] ISA 500 *Tilintarkastusevidenssi,* kappale 11

A43. Tilinpäätöksen laatiminen edellyttää, että johto näyttää toteen kannanottonsa, jonka mukaan lähipiiriliiketoimi on toteutettu samanlaisin ehdoin kuin mitä noudatetaan toisistaan riippumattomien osapuolten välisessä liiketoimessa. Johto voi esittää kannanottonsa tueksi esimerkiksi seuraavaa:

- kyseisen lähipiiriliiketoimen ja yhden tai useamman toistensa lähipiiriin kuulumattoman osapuolen välisen liiketoimen ehtojen vertaileminen.
- ulkopuolisen asiantuntijan käyttäminen liiketoimen markkina-arvon määrittämiseen ja markkinoilla noudatettavien ehtojen varmistamiseen.
- liiketoimen ehtojen vertaaminen tiedossa oleviin markkinaehtoihin, joita suunnilleen samankaltaisissa liiketoimissa noudatetaan avoimilla markkinoilla.

A44. Johdon tälle kannanotolle esittämän tuen arvioimiseen voi kuulua yksi tai useampia seuraavista toimenpiteistä:

- johdon kannanoton tukemiseen käyttämän prosessin asianmukaisuuden arvioiminen.
- varmistuminen kannanottoa tukevan sisäisen ja ulkoisen tiedon lähteestä sekä tietojen tarkastaminen niiden oikeellisuuden, täydellisyyden ja merkityksellisyyden selvittämiseksi.
- kannanoton perustana mahdollisesti olevien merkittävien oletusten kohtuullisuuden arvioiminen.

A45. Jotkin tilinpäätösnormistot sisältävät vaatimuksen siitä, että tilinpäätöksessä esitetään tiedot lähipiiriliiketoimista, joita ei ole toteutettu samanlaisin ehdoin kuin mitä noudatetaan toisistaan riippumattomien osapuolten välisissä liiketoimissa. Jos johto on tällaisissa olosuhteissa jättänyt esittämättä jonkin lähipiiriliiketoimen tilinpäätöksessä, voi kyseessä olla implisiittinen kannanotto siitä, että liiketoimi on toteutunut samanlaisin ehdoin kuin mitä noudatetaan toisistaan riippumattomien osapuolten välisessä liiketoimessa.

Tunnistettujen lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien kirjanpitokäsittelyn ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen arvioiminen

Olennaisuutta koskeva harkinta virheellisyyksiä arvioitaessa (viittaus: kappale 25)

A46. ISA 450 edellyttää, että tilintarkastaja ottaa huomioon sekä virheellisyyden suuruuden että sen luonteen samoin kuin ne nimenomaiset olosuhteet, joissa virheellisyys on syntynyt, arvioidessaan onko virheellisyys olennainen.[27] Liiketoimen merkittävyys tilinpäätöksen käyttäjille ei välttämättä riipu yksinomaan liiketapahtuman kirjatusta määrästä vaan myös muista erityisistä relevanteista tekijöistä, kuten lähipiirisuhteen luonteesta.

Lähipiiristä tilinpäätöksessä esitettyjen tietojen arvioiminen (viittaus: kappale 25(a))

A47. Lähipiiristä tilinpäätöksessä esitettyjen tietojen arvioiminen sovellettavan tilinpäätösnormiston sisältämien esitettäviä tietoja koskevien vaatimusten pohjalta tarkoittaa sen arvioimista, onko yhteisön lähipiirisuhteisiin ja -liiketoimiin liittyvät tosiseikat ja olosuhteet koottu asianmukaisesti ja esitetty siten, että tiedot ovat ymmärrettäviä. Lähipiiriliiketoimista esitettävät tiedot eivät mahdollisesti ole ymmärrettäviä, jos

(a) liiketoimien liiketaloudellinen perusta ja vaikutukset tilinpäätökseen ovat epäselviä tai ne on esitetty virheellisesti; tai

(b) liiketoimien keskeisiä ehtoja tai muita niiden ymmärtämiseksi tarpeellisia tärkeitä elementtejä ei ole esitetty asianmukaisesti.

[27] ISA 450 *Tilintarkastuksen aikana todettujen virheellisyyksien arvioiminen,* kappale 11(a). ISA 450:n kappale A21 sisältää ohjeistusta seikoista, jotka voivat vaikuttaa virheellisyyden arviointiin.

Kirjalliset vahvistusilmoitukset (viittaus: kappale 26)

A48. Olosuhteita, joissa voi olla asianmukaista saada hallintoelimiltä kirjallisia vahvistusilmoituksia, ovat esimerkiksi:

- kun nämä ovat hyväksyneet erityisiä lähipiiriliiketoimia, jotka (a) vaikuttavat olennaisesti tilinpäätökseen tai (b) joissa on osallisena johtoon kuuluvia.
- kun nämä ovat antaneet tilintarkastajalle erityisiä suullisia vahvistusilmoituksia tiettyjen lähipiiriliiketoimien yksityiskohdista.
- kun näillä on lähipiiriin kuuluvissa osapuolissa tai lähipiiriliiketoimissa taloudellisia tai muita intressejä.

A49. Tilintarkastaja voi myös päättää hankkia kirjallisia vahvistusilmoituksia tietyistä johdon mahdollisesti tekemistä kannanotoista, kuten vahvistusilmoituksen siitä, ettei tiettyyn lähipiiriliiketoimeen kuulu salaisia sivusopimuksia.

Kommunikointi hallintoelinten kanssa (viittaus: kappale 27)

A50. Tilintarkastuksen aikana esiin tulevista, yhteisön lähipiiriin liittyvistä merkittävistä seikoista kommunikoiminen[28] auttaa tilintarkastajaa luomaan hallintoelinten kanssa yhteisen käsityksen näiden seikkojen luonteesta ja niitä koskevista ratkaisuista. Merkittäviä lähipiiriä koskevia seikkoja ovat esimerkiksi:

- se, että johto on jättänyt ilmoittamatta tilintarkastajalle (tahallisesti tai tahattomasti) lähipiiriin kuuluvia osapuolia tai merkittäviä lähipiiriliiketoimia, mikä voi herättää hallintoelimet huomaamaan merkittäviä lähipiirisuhteita ja liiketoimia, joista ne eivät ehkä aiemmin ole olleet tietoisia.
- sellaisten merkittävien lähipiiriliiketoimien havaitseminen, joihin ei ole asianmukaista valtuutusta tai hyväksymistä, mikä voi aiheuttaa väärinkäytösepäilyn.
- sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaista merkittävien lähipiiriliiketoimien kirjanpitokäsittelyä ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskeva erimielisyys johdon kanssa.
- tietyntyyppiset lähipiiriliiketoimet kieltävien tai niitä rajoittavien säädösten tai määräysten noudattamatta jättäminen.
- vaikeudet yhteisössä lopullista määräysvaltaa käyttävän tahon tunnistamisessa.

[28] ISA 230:n kappaleessa A8 on lisää ohjeistusta, joka koskee merkittävien tilintarkastuksessa esiin tulevien asioiden luonnetta.

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 560
TILINPÄÄTÖSPÄIVÄN JÄLKEISET TAPAHTUMAT

(Sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1
Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat	2
Voimaantulo	3
Tavoitteet	4
Määritelmät	5
Vaatimukset	
Tilinpäätöspäivän ja tilintarkastuskertomuksen antamispäivän väliset tapahtumat	6–9
Seikat, jotka tulevat tilintarkastajan tietoon tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen mutta ennen tilinpäätöksen julkistamispäivää	10–13
Seikat, jotka tulevat tilintarkastajan tietoon tilinpäätöksen julkistamisen jälkeen	14–17
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Standardin soveltamisala	A1
Määritelmät	A2–A5
Tilinpäätöspäivän ja tilintarkastuskertomuksen antamispäivän väliset tapahtumat	A6–A10
Seikat, jotka tulevat tilintarkastajan tietoon tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen mutta ennen tilinpäätöksen julkistamispäivää	A11–A17
Seikat, jotka tulevat tilintarkastajan tietoon tilinpäätöksen julkistamisen jälkeen	A18–A20

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 560 *Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään tilinpäätöspäivän jälkeisiin tapahtumiin liittyviä tilintarkastajan velvollisuuksia tilintarkastuksessa. Siinä ei käsitellä seikkoja, jotka koskevat tilintarkastajan velvollisuuksia tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen käyttöön saadun muun informaation suhteen; näitä käsitellään ISA 720:ssä (uudistettu)[1]. Tällainen muu informaatio saattaa kuitenkin tuoda esiin tämän standardin soveltamisalaan kuuluvan tilinpäätöspäivän jälkeisen tapahtuman. (Viittaus: kappale A1)

Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat

2. Tietyt tilinpäätöspäivän jälkeen toteutuvat tapahtumat saattavat vaikuttaa tilinpäätökseen. Tällaisiin tapahtumiin nimenomaisesti viitataan monissa tilinpäätösnormistoissa.[2] Yleensä tällaisissa tilinpäätösnormistoissa mainitaan kahdentyyppisiä tapahtumia:

   (a) tapahtumat, jotka antavat näyttöä tilinpäätöspäivänä vallinneista olosuhteista; ja

   (b) tapahtumat, jotka antavat näyttöä tilinpäätöspäivän jälkeen syntyneistä olosuhteista.

   ISA 700:ssa (uudistettu) selostetaan, että tilintarkastuskertomuksen päiväys kertoo lukijalle, että tilintarkastaja on ottanut huomioon niiden tapahtumien ja liiketoimien vaikutuksen, jotka ovat tulleet hänen tietoonsa ja ovat toteutuneet kyseiseen päivään mennessä.[3]

Voimaantulo

3. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

Tavoitteet

4. Tilintarkastajan tavoitteena on:

   (a) hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, onko tilinpäätöspäivän ja tilintarkastuskertomuksen antamispäivän väliset tapahtumat, jotka edellyttävät tilinpäätöksen oikaisemista tai lisätietojen esittämistä, otettu tilinpäätöksessä asianmukaisesti huomioon sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti; ja

   (b) toimia asianmukaisella tavalla sellaisten tosiseikkojen suhteen, jotka tulevat tilintarkastajan tietoon tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen ja jotka, jos ne olisivat olleet tilintarkastajan tiedossa kyseisenä päivänä, olisivat mahdollisesti johtaneet tilintarkastuskertomuksen muuttamiseen.

Määritelmät

5. Seuraavia termejä käytetään ISA-standardeissa seuraavassa merkityksessä:

   (a) Tilinpäätöspäivä – Tilinpäätöksessä esitettävän viimeisimmän tilikauden päättymispäivä.

   (b) Tilinpäätöksen hyväksymispäivä – Päivä, jona kaikki tilinpäätökseen kuuluvat osat, liitetiedot mukaan lukien, ovat valmiit ja jona ne, joilla on tähän valtuudet, ovat ilmoittaneet ottaneensa vastuun tilinpäätöksestä. (Viittaus: kappale A2)

   (c) Tilintarkastuskertomuksen antamispäivä – Päivä, jolle tilintarkastaja päivää tilinpäätöstä koskevan kertomuksen ISA 700:n (uudistettu) mukaisesti. (Viittaus: kappale A3)

---

1 ISA 720 (uudistettu) *Tilintarkastajan velvollisuudet muun informaation suhteen*

2 Esimerkiksi IAS 10:n *Raportointikauden päättymisen jälkeiset tapahtumat* aiheena on se, kuinka tilinpäätöksessä käsitellään tapahtumia – sekä edullisia että epäedullisia – jotka toteutuvat tilinpäätöspäivän (IAS-standardissa ”raportointikauden päättymispäivä”) ja päivän, jona tilinpäätös hyväksytään julkistettavaksi, välillä.

3 ISA 700 (uudistettu) *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen,* kappale A67

(d) Tilinpäätöksen julkistamispäivä – Päivä, jona tilintarkastuskertomus ja tilintarkastettu tilinpäätös ovat kolmansien osapuolten saatavissa. (Viittaus: kappaleet A4–A5)

(e) Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat – Tilinpäätöspäivän ja tilintarkastuskertomuksen antamispäivän väliset tapahtumat sekä seikat, jotka tulevat tilintarkastajan tietoon tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen.

Vaatimukset

Tilinpäätöspäivän ja tilintarkastuskertomuksen antamispäivän väliset tapahtumat

6. Tilintarkastajan on suoritettava tilintarkastustoimenpiteitä, joiden tarkoituksena on hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, että kaikki tilinpäätöspäivän ja tilintarkastuskertomuksen antamispäivän välillä toteutuvat tapahtumat, jotka edellyttävät tilinpäätöksen oikaisemista tai lisätietojen esittämistä, on tunnistettu. Tilintarkastajan ei kuitenkaan odoteta kohdistavan lisää tilintarkastustoimenpiteitä seikkoihin, joiden osalta hän on pystynyt aiemmin suorittamiensa tilintarkastustoimenpiteiden perusteella tekemään asianmukaisia johtopäätöksiä. (Viittaus: kappale A6)

7. Tilintarkastajan on suoritettava kappaleen 6 edellyttämät toimenpiteet siten, että ne kattavat ajanjakson, joka ulottuu tilinpäätöspäivästä tilintarkastuskertomuksen antamispäivään tai niin lähelle sitä kuin käytännössä on mahdollista. Tilintarkastajan on otettava tekemänsä riskienarviointi huomioon päättäessään tällaisten tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta ja laajuudesta, ja näihin toimenpiteisiin on kuuluttava seuraavaa: (viittaus: kappaleet A7–A8)

   (a) käsityksen muodostaminen mahdollisista menettelytavoista, joita johto on ottanut käyttöön varmistuakseen tilinpäätöspäivän jälkeisten tapahtumien tunnistamisesta.

   (b) johdolle ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimille osoitettavat tiedustelut siitä, onko tilinpäätöspäivän jälkeen toteutunut tapahtumia, jotka saattaisivat vaikuttaa tilinpäätökseen. (viittaus: kappale A9)

   (c) yhteisön omistajien, johdon ja hallintoelinten tilinpäätöspäivän jälkeen pitämien kokousten mahdollisten pöytäkirjojen lukeminen sekä tiedustelut seikoista, joista on keskusteltu kaikissa sellaisissa kokouksissa, joiden pöytäkirjat eivät vielä ole käytettävissä. (viittaus: kappale A10)

   (d) yhteisön viimeisimmän välitilinpäätöksen lukeminen, jos sellainen on laadittu.

8. Jos tilintarkastaja kappaleiden 6 ja 7 edellyttämien toimenpiteiden tuloksena tunnistaa tapahtumia, jotka edellyttävät tilinpäätöksen oikaisemista tai lisätietojen esittämistä, hänen on ratkaistava, onko kaikki tällaiset tapahtumat otettu asianmukaisesti huomioon tilinpäätöksessä.

Kirjalliset vahvistusilmoitukset

9. Tilintarkastajan on pyydettävä johtoa ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimiä antamaan ISA 580:n[4] mukainen kirjallinen vahvistusilmoitus siitä, että kaikkien sellaisten tilinpäätöspäivän jälkeisten tapahtumien, jotka sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan edellyttävät tilinpäätöksen oikaisemista tai lisätietojen esittämistä, mukaiset oikaisut on tehty tai vaadittavat tiedot esitetty.

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

10. Tilintarkastajalla ei ole velvollisuutta suorittaa tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen mitään tilinpäätöstä koskevia tilintarkastustoimenpiteitä. Jos kuitenkin tilintarkastajan tietoon tulee tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen mutta ennen tilinpäätöksen julkistamispäivää seikka, joka, jos se olisi ollut tilintarkastajan tiedossa tilintarkastuskertomuksen antamispäivänä, olisi mahdollisesti johtanut tilintarkastuskertomuksen muuttamiseen, tilintarkastajan on: (viittaus: kappaleet A11–A12)

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

[4] ISA 580 *Kirjalliset vahvistusilmoitukset*

(b) ratkaistava, onko tilinpäätöstä tarpeellista muuttaa, ja mikäli on, niin

(c) tiedusteltava, kuinka johto aikoo käsitellä asiaa tilinpäätöksessä.

11. Jos johto muuttaa tilinpäätöstä, tilintarkastajan on:

(a) kohdistettava muutokseen tilintarkastustoimenpiteet, jotka ovat olosuhteisiin nähden tarpeellisia,

(b) elleivät kyseessä ole kappaleessa 12 tarkoitetut olosuhteet,

(i) ulotettava kappaleissa 6 ja 7 tarkoitetut tilintarkastustoimenpiteet uuden tilintarkastuskertomuksen antamispäivään saakka; ja

(ii) annettava muutetusta tilinpäätöksestä uusi tilintarkastuskertomus; uusi tilintarkastuskertomus saadaan päivätä aikaisintaan muutetun tilinpäätöksen hyväksymispäivälle.

12. Silloin kun säädös, määräys tai tilinpäätösnormisto ei estä johtoa rajoittamasta tilinpäätöksen muuttamista yhden tai useamman tilinpäätöspäivän jälkeisen tapahtuman vaikutuksiin eikä estä hallintoelimiä rajoittamasta hyväksyntäänsä vain kyseiseen muutokseen, tilintarkastaja saa rajoittaa kappaleen 11(b)(i) edellyttämät tilinpäätöspäivän jälkeisiä tapahtumia koskevat tilintarkastustoimenpiteet kyseiseen muutokseen. Tällaisissa tapauksissa tilintarkastajan on joko:

(a) muutettava tilintarkastuskertomusta siten, että siihen sisältyy vain kyseistä muutosta koskeva uusi päiväys, joka näin viittaa siihen, että tilintarkastajan tilinpäätöspäivän jälkeisiä tapahtumia koskevat toimenpiteet rajoittuvat yksinomaan tilinpäätökseen tehtyyn muutokseen, jota kuvataan tilinpäätöksessä relevantissa liitetiedossa; tai (viittaus: kappale A13)

(b) annettava uusi tai muutettu tilintarkastuskertomus, johon sisältyy tiettyä seikkaa painottavassa kappaleessa[5] tai muuta seikkaa koskevassa kappaleessa oleva maininta siitä, että tilintarkastajan tilinpäätöspäivän jälkeisiä tapahtumia koskevat toimenpiteet rajoittuvat yksinomaan tilinpäätökseen tehtyyn muutokseen, jota kuvataan tilinpäätöksessä relevantissa liitetiedossa.

13. Joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla johdolla ei ole säädökseen, määräykseen tai tilinpäätösnormistoon perustuvaa velvollisuutta julkistaa muutettua tilinpäätöstä, ja näin ollen tilintarkastajan ei tarvitse antaa muutettua tai uutta tilintarkastuskertomusta. Jos johto ei kuitenkaan muuta tilinpäätöstä olosuhteissa, joissa tilintarkastaja katsoo sen muuttamisen tarpeelliseksi, niin: (viittaus: kappaleet A14–A15)

(a) jos tilintarkastuskertomusta ei vielä ole toimitettu yhteisölle, tilintarkastajan on mukautettava lausuntonsa ISA 705:n (uudistettu)[6] edellyttämällä tavalla ja sitten toimitettava tilintarkastuskertomus; tai

(b) jos tilintarkastuskertomus on jo toimitettu yhteisölle, tilintarkastajan on ilmoitettava johdolle ja – elleivät kaikki hallintoelinten jäsenet osallistu yhteisön toiminnan johtamiseen – hallintoelimille, ettei näiden pidä julkistaa tilinpäätöstä kolmansille osapuolille ennen kuin tarvittavat muutokset on tehty. Jos tilinpäätös tästä huolimatta myöhemmin julkistetaan ilman tarvittavia muutoksia, tilintarkastajan on ryhdyttävä asianmukaisiin toimenpiteisiin pyrkiäkseen estämään sen, että tilintarkastuskertomukseen luotetaan. (Viittaus: kappaleet A16–A17)

Seikat, jotka tulevat tilintarkastajan tietoon tilinpäätöksen julkistamisen jälkeen

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

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

---

5 Ks. ISA 706 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvät tiettyjä seikkoja painottavat kappaleet ja muita seikkoja koskevat kappaleet*

6 ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen*

(b) ratkaistava, onko tilinpäätöstä tarpeellista muuttaa; ja mikäli on, niin

(c) tiedusteltava, kuinka johto aikoo käsitellä asiaa tilinpäätöksessä. (Viittaus: kappale A18)

15. Jos johto muuttaa tilinpäätöstä, tilintarkastajan on: (viittaus: kappale A19)

(a) kohdistettava muutokseen tilintarkastustoimenpiteet, jotka ovat olosuhteisiin nähden tarpeellisia.

(b) käytävä läpi toimenpiteet, joihin johto on ryhtynyt varmistaakseen, että kaikki, jotka ovat saaneet aiemmin julkistetun tilinpäätöksen ja sitä koskevan tilintarkastuskertomuksen, saavat tiedon tilanteesta.

(c) elleivät kyseessä ole kappaleessa 12 tarkoitetut olosuhteet:

(i) ulotettava kappaleissa 6 ja 7 tarkoitetut tilintarkastustoimenpiteet uuden tilintarkastuskertomuksen antamispäivään saakka ja päivättävä uusi tilintarkastuskertomus aikaisintaan muutetun tilinpäätöksen hyväksymispäivälle; ja

(ii) annettava muutetusta tilinpäätöksestä uusi tilintarkastuskertomus.

(d) kappaleessa 12 tarkoitetuissa olosuhteissa muuttaa tilintarkastuskertomusta tai antaa uusi tilintarkastuskertomus kappaleen 12 edellyttämällä tavalla.

16. Tilintarkastajan on sisällytettävä uuteen tai muutettuun tilintarkastuskertomukseen tiettyä seikkaa painottava kappale tai muuta seikkaa koskeva kappale, jossa viitataan aiemmin julkistetun tilinpäätöksen muuttamiseen johtanutta syytä laajemmin käsittelevään liitetietoon tilinpäätöksessä sekä tilintarkastajan aiemmin antamaan kertomukseen.

17. Jos johto ei ryhdy tarvittaviin toimenpiteisiin varmistaakseen, että kaikki, jotka ovat saaneet aiemmin julkistetun tilinpäätöksen, saavat tiedon tilanteesta, eikä muuta tilinpäätöstä olosuhteissa, joissa tilintarkastaja katsoo sen muuttamisen tarpeelliseksi, tilintarkastajan on ilmoitettava johdolle ja – elleivät kaikki hallintoelinten jäsenet osallistu yhteisön toiminnan johtamiseen[7] – hallintoelimille pyrkivänsä estämään sen, että tilintarkastuskertomukseen luotetaan jatkossa. Jos johto tai hallintoelimet eivät tällaisesta ilmoituksesta huolimatta ryhdy näihin tarpeellisiin toimenpiteisiin, tilintarkastajan on ryhdyttävä asianmukaisiin toimenpiteisiin pyrkiäkseen estämään sen, että tilintarkastuskertomukseen luotetaan. (Viittaus: kappale A20).

***

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Standardin soveltamisala (viittaus: kappale 1)

A1. Silloin kun tilintarkastettu tilinpäätös sisällytetään julkistamisensa jälkeen muihin asiakirjoihin (muihin kuin ISA 720:n (uudistettu) soveltamisalaan kuuluviin vuosikertomuksiin), tilintarkastajalla saattaa olla tilinpäätöspäivän jälkeisiä tapahtumia koskevia lisävelvollisuuksia, jotka hänen mahdollisesti on tarpeellista ottaa huomioon, esimerkiksi säädöksiin tai määräyksiin perustuvia vaatimuksia, jotka liittyvät arvopapereiden liikkeeseen laskemiseen julkiseen kaupankäyntiin maissa tai muilla oikeudenkäyttöalueilla, joissa tai joilla arvopapereita lasketaan liikkeeseen. Tilintarkastaja saattaa esimerkiksi olla velvollinen suorittamaan lisää tilintarkastustoimenpiteitä, jotka ulottuvat lopullisen liikkeeseenlaskuasiakirjan päiväykseen saakka. Näihin toimenpiteisiin voi kuulua kappaleissa 6 ja 7 tarkoitettujen toimenpiteiden ulottaminen lopullisen liikkeeseenlaskuasiakirjan päivämäärään tai sitä lähellä olevaan päivään saakka sekä liikkeeseenlaskuasiakirjan lukeminen sen arvioimiseksi, onko siihen sisältyvä muu informaatio yhdenmukaista sen taloudellisen informaation kanssa, johon tilintarkastaja liitetään.[8]

[7] ISA 260 (uudistettu) *Kommunikointi hallintoelinten kanssa*, kappale 13

[8] Ks. ISA 200 *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti*, kappale 2.

Määritelmät

Tilinpäätöksen hyväksymispäivä (viittaus: kappale 5(b))

A2. Joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla lainsäädännössä tai määräyksissä yksilöidään henkilöt tai elimet (esimerkiksi johto tai hallintoelimet), jotka ovat velvollisia toteamaan, että kaikki tilinpäätökseen kuuluvat osat, liitetiedot mukaan lukien, ovat valmiit, ja säädetään tarvittavasta hyväksymisprosessista. Toisissa maissa tai toisilla muilla oikeudenkäyttöalueilla hyväksymisprosessista ei määrätä säädöksessä tai määräyksessä, ja yhteisö noudattaa tilinpäätöksen laatimisessa ja valmiiksi saattamisessa omia menettelytapojaan johtamis- ja hallintorakenteensa mukaisesti. Joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla vaaditaan, että osakkeenomistajat antavat tilinpäätökselle lopullisen hyväksymisen. Näissä maissa tai näillä muilla oikeudenkäyttöalueilla ei edellytetä osakkeenomistajilta saatavaa lopullista hyväksyntää, jotta tilintarkastaja voisi todeta hankkineensa tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tilinpäätöstä koskevan lausuntonsa perustaksi. ISA-standardeja sovellettaessa tilinpäätöksen hyväksymispäiväksi katsotaan edellä tarkoitettua päivää aikaisempi päivä, jona ne, joilla on tähän valtuudet, ovat todenneet kaikkien tilinpäätökseen kuuluvien osien, liitetiedot mukaan lukien, olevat valmiit, ja ne, joilla on tähän valtuudet, ovat ilmoittaneet ottaneensa vastuun tilinpäätöksestä.

Tilintarkastuskertomuksen antamispäivä (viittaus: kappale 5(c))

A3. Tilintarkastuskertomus voidaan päivätä aikaisintaan sille päivälle, jona tilintarkastaja on hankkinut tilinpäätöstä koskevan lausunnon perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, johon kuuluu evidenssi siitä, että kaikki tilinpäätökseen kuuluvat osat, liitetiedot mukaan lukien, ovat valmiit ja että ne, joilla on tähän valtuudet, ovat ilmoittaneet ottaneensa vastuun tilinpäätöksestä.[9] Tästä seuraa, että tilintarkastuskertomus voidaan päivätä aikaisintaan tilinpäätöksen hyväksymispäivälle, joka määritellään kappaleessa 5(b). Kappaleessa 5(c) määritellystä tilintarkastuskertomuksen antamispäivästä voi hallinnollisista syistä kulua jonkin verran aikaa päivään, jona tilintarkastuskertomus toimitetaan yhteisölle.

Tilinpäätöksen julkistamispäivä (viittaus: kappale 5(d))

A4. Tilinpäätöksen julkistamispäivä riippuu yleensä yhteisön sääntely-ympäristöstä. Joissakin olosuhteissa tilinpäätöksen julkistamispäivä voi olla päivä, jona tilinpäätös toimitetaan jollekin sääntelytaholle. Koska tilintarkastettua tilinpäätöstä ei voida julkistaa ilman tilintarkastuskertomusta, tilinpäätöksen julkistamispäivä saa olla aikaisintaan sama kuin tilintarkastuskertomuksen antamispäivä ja aikaisintaan sama kuin päivä, jona tilintarkastuskertomus toimitetaan yhteisölle.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A5. Julkisella sektorilla tilinpäätöksen julkistamispäivä voi olla päivä, jona tilintarkastettu tilinpäätös ja sitä koskeva tilintarkastuskertomus esitetään lainsäädäntöelimelle tai muutoin tehdään julkiseksi.

Tilinpäätöspäivän ja tilintarkastuskertomuksen antamispäivän väliset tapahtumat (viittaus: kappaleet 6–9)

A6. Tilintarkastajan tekemästä riskienarvioinnista riippuen kappaleen 6 edellyttämiin tilintarkastustoimenpiteisiin voi kuulua tarvittavia toimenpiteitä, joiden tarkoituksena on hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, ja niihin voi kuulua kirjanpitoaineiston tai tilinpäätöspäivän ja tilintarkastuskertomuksen antamispäivän välillä toteutuvien liiketapahtumien läpikäyntiä tai tarkastamista. Kappaleiden 6 ja 7 edellyttämät tilintarkastustoimenpiteet suoritetaan niiden toimenpiteiden lisäksi, jotka tilintarkastaja mahdollisesti suorittaa muita tarkoituksia varten ja jotka silti saattavat tuottaa evidenssiä tilinpäätöspäivän jälkeisistä tapahtumista (esimerkiksi hankkiakseen tilintarkastusevidenssiä tilinpäätöspäivän tilisaldoista, kuten katkoon tai myyntisaamisista myöhemmin saatuihin maksuihin kohdistuvat toimenpiteet).

A7. Kappaleessa 7 mainitaan tiettyjä tilintarkastustoimenpiteitä, jotka tilintarkastajan on tässä yhteydessä suoritettava kappaleen 6 mukaisesti. Tilintarkastajan suorittamat tilinpäätöspäivän jälkeisiin tapahtumiin kohdistuvat toimenpiteet riippuvat kuiten-

[9] ISA 700 (uudistettu), kappale 49. Joissakin tapauksissa säädöksessä tai määräyksessä yksilöidään myös, missä taloudellisen raportoinnin prosessin vaiheessa tilintarkastuksen odotetaan olevan loppuun suoritettu.

kin käytettävissä olevasta informaatiosta ja erityisesti siitä, missä määrin kirjanpitoa on tehty tilinpäätöspäivän jälkeen. Silloin kun kirjanpito ei ole ajan tasalla ja osavuositilinpäätöksiä (sisäiseen tai ulkoiseen käyttöön tarkoitettuja) ei ole laadittu tai kun johdon tai hallintoelinten kokouksista ei ole tehty pöytäkirjoja, relevantit tilintarkastustoimenpiteet voivat olla käytettävissä olevan kirjanpitoaineiston, pankkitiliotteet mukaan lukien, yksityiskohtaista tarkastamista. Kappaleessa A8 esitetään esimerkkejä joistakin lisäseikoista, joita tilintarkastaja voi ottaa huomioon tällaisia tiedusteluja tehdessään.

A8. Kappaleessa 7 vaadittavien tilintarkastustoimenpiteiden lisäksi tilintarkastaja voi katsoa tarpeelliseksi ja asianmukaiseksi:

- lukea yhteisön viimeisimmät käytettävissä olevat budjetit, rahavirtaennusteet ja muut niihin liittyvät johdon raportit tilinpäätöspäivän jälkeisiltä ajanjaksoilta;
- tiedustella yhteisön lakimieheltä oikeudenkäynneistä ja vaateista tai laajentaa aiemmin tehtyjä suullisia tai kirjallisia tiedusteluja; tai
- arvioida, voisivatko kirjalliset vahvistusilmoitukset tietyistä tilinpäätöspäivän jälkeisistä tapahtumista olla tarpeen, jotta saataisiin tukea muulle tilintarkastusevidenssille ja näin hankittaisiin tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Tiedustelut (viittaus: kappale 7(b))

A9. Tiedustellessaan johdolta ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimiltä, onko tilinpäätöspäivän jälkeen toteutunut tapahtumia, jotka voisivat vaikuttaa tilinpäätökseen, tilintarkastaja voi myös tiedustella sellaisten erien tilanteesta, jotka on käsitelty alustavan tai keskeneräisen tiedon perusteella, ja tiedustella erityisesti seuraavia seikkoja:

- onko tehty uusia sitoumuksia, otettu uusia lainoja tai annettu uusia takauksia.
- onko myyty tai ostettu omaisuuseriä tai onko tällaista suunniteltu.
- onko oma pääoma kasvanut tai onko laskettu liikkeeseen vieraan pääoman ehtoisia instrumentteja, esimerkiksi laskettu liikkeeseen uusia osakkeita tai debentuureja, tai onko tehty sopimus sulautumisesta tai purkautumisesta tai onko tällaista suunniteltu.
- onko omaisuutta pakkolunastettu tai esimerkiksi tuhoutunut tulipalossa tai tulvassa.
- onko ehdollisten erien suhteen tapahtunut muutoksia.
- onko kirjanpitoon tehty epätavallisia oikaisuja tai onko sellaisia suunniteltu.
- onko toteutunut tai todennäköisesti toteutumassa tapahtumia, jotka kyseenalaistavat tilinpäätöksessä käytettyjen laatimisperiaatteiden asianmukaisuuden, mikä voisi tapahtua esimerkiksi jos tällaiset tapahtumat tekevät toiminnan jatkuvuutta koskevan oletuksen kyseenalaiseksi.
- onko toteutunut tilinpäätöksessä tehtyjen arvioiden tai varausten määrittämisen kannalta relevantteja tapahtumia.
- onko toteutunut varojen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertymisen kannalta relevantteja tapahtumia.

Pöytäkirjojen lukeminen (viittaus: kappale 7(c))

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A10. Julkisella sektorilla tilintarkastaja voi lukea lainsäädäntöelimen relevantteja toimintoja koskevat viralliset asiakirjat ja tehdä tiedusteluja toiminnoissa käsitellyistä asioista, joista ei vielä ole saatavissa virallisia asiakirjoja.

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

Tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen käyttöön saadun muun informaation vaikutukset (viittaus: kappale 10)

A11. Vaikkei tilintarkastaja ole velvollinen suorittamaan tilinpäätökseen kohdistuvia tilintarkastustoimenpiteitä tilintarkastuskertomuksen antamispäivän ja tilinpäätöksen julkistamispäivän välillä, ISA 720 (uudistettu) sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta, jotka koskevat tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen käyttöön saatua muuta informaatiota, johon voi kuulua tilintarkastuskertomuksen antamispäivän ja tilinpäätöksen julkistamispäivän välillä käyttöön saatua muuta informaatiota.

Johdon velvollisuudet tilintarkastajaa kohtaan (viittaus: kappale 10)

A12. Kuten ISA 210:ssä selitetään, tilintarkastustoimeksiannon ehtoihin kuuluu johdon antama vahvistus siitä, että tämä ilmoittaa tilintarkastajalle mahdollisista tilintarkastuskertomuksen antamispäivän ja tilinpäätöksen julkistamispäivän välillä tietoonsa tulevista seikoista, jotka saattavat vaikuttaa tilinpäätökseen.[10]

Kaksi eri päiväystä (viittaus: kappale 12(a))

A13. Silloin kun tilintarkastaja kappaleessa 12(a) kuvatuissa olosuhteissa muuttaa tilintarkastuskertomusta sisällyttämällä siihen yksinomaan kyseistä muutosta koskevan uuden päiväyksen, pidetään ennallaan sen tilintarkastuskertomuksen antamispäivä, joka koskee tilinpäätöstä ennen johdon siihen myöhemmin tekemää muutosta, koska tämä päivämäärä kertoo lukijalle, milloin kyseiseen tilinpäätökseen kohdistuva tilintarkastustyö on saatettu päätökseen. Tilintarkastuskertomukseen sisällytetään kuitenkin myös uusi päiväys, joka kertoo käyttäjille, että tilintarkastajan kyseisen päivän jälkeiset toimenpiteet ovat rajoittuneet tilinpäätökseen myöhemmin tehtyyn muutokseen. Seuraavassa havainnollistetaan tällaista uutta päiväystä:

> (Tilintarkastuskertomuksen antamispäivä) lukuun ottamatta liitetietoa Y, jonka osalta (päivä, jona liitetiedossa Y kuvattuun muutokseen rajoitetut tilintarkastustoimenpiteet on saatettu päätökseen).

Johto ei muuta tilinpäätöstä (viittaus: kappale 13)

A14. Joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla säädös, määräys tai tilinpäätösnormisto ei ehkä vaadi johtoa julkistamaan muutettua tilinpäätöstä. Näin on usein silloin, kun seuraavan ajanjakson tilinpäätöksen julkistaminen on lähestymässä, edellyttäen että tässä tilinpäätöksessä esitetään asianmukaiset tiedot.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A15. Toimenpiteisiin, joihin julkisella sektorilla ryhdytään kappaleen 13 mukaan, kun johto ei muuta tilinpäätöstä, voi kuulua myös lainsäädäntöelimelle tai muulle relevantille taholle raportointihierarkiassa tehtävä erillinen raportointi tilinpäätöspäivän jälkeisen tapahtuman vaikutuksista tilinpäätökseen ja tilintarkastuskertomukseen.

Tilintarkastajan toimenpiteet, joilla pyritään estämään se, että tilintarkastuskertomukseen luotetaan (viittaus: kappale 13(b))

A16. Tilintarkastajalla voi olla oikeudellisia lisävelvoitteita täytettävänään myös silloin, kun hän on ilmoittanut johdolle, ettei tilinpäätöstä pidä julkistaa ja johto on suostunut tähän pyyntöön.

A17. Silloin kun johto on julkistanut tilinpäätöksen huolimatta tilintarkastajan ilmoituksesta, että tilinpäätöstä ei pidä julkistaa kolmansille osapuolille, tilintarkastajan toimenpiteet, joiden tarkoituksena on estää se, että tilinpäätöstä koskevaan tilintarkastuskertomukseen luotetaan, riippuvat tilintarkastajan laillisista oikeuksista ja velvoitteista. Tämän vuoksi tilintarkastaja voi katsoa asianmukaiseksi hankkia juridista neuvontaa.

[10] ISA 210 *Tilintarkastustoimeksiantojen ehdoista sopiminen,* kappale A24

Seikat, jotka tulevat tilintarkastajan tietoon tilinpäätöksen julkistamisen jälkeen

Tilinpäätöksen julkistamispäivän jälkeen käyttöön saadun muun informaation vaikutukset (viittaus: kappale 14)

A18. Tilintarkastajan velvollisuuksia tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen käyttöön saatavan muun informaation suhteen käsitellään ISA 720:ssä (uudistettu). Vaikkei tilintarkastaja ole velvollinen suorittamaan tilinpäätökseen kohdistuvia tilintarkastustoimenpiteitä tilinpäätöksen julkistamispäivän jälkeen, ISA 720 (uudistettu) sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta, jotka koskevat tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen käyttöön saatua muuta informaatiota.

Johto ei muuta tilinpäätöstä (viittaus: kappale 15)

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A19. Joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla säädös tai määräys voi estää julkisen sektorin yhteisöjä julkistamasta muutettua tilinpäätöstä. Tällaisissa olosuhteissa asianmukainen tapa toimia voi olla, että tilintarkastaja raportoi asianmukaiselle lakisääteiselle elimelle.

Tilintarkastajan toimenpiteet, joilla pyritään estämään se, että tilintarkastuskertomukseen luotetaan (viittaus: kappale 17)

A20. Silloin kun tilintarkastaja katsoo, etteivät johto tai hallintoelimet ole ryhtyneet tarvittaviin toimenpiteisiin estääkseen sen, että aiemmin julkistettua tilinpäätöstä koskevaan tilintarkastuskertomukseen luotetaan, vaikka tilintarkastaja on aiemmin ilmoittanut ryhtyvänsä toimenpiteisiin pyrkiäkseen estämään tällaisen luottamisen, tilintarkastajan toimenpiteet riippuvat hänen laillisista oikeuksistaan ja velvoitteistaan. Tämän vuoksi tilintarkastaja voi katsoa asianmukaiseksi hankkia juridista neuvontaa.

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 570 (UUDISTETTU)

TOIMINNAN JATKUVUUS

(Sovelletaan 15.12.2016 tai sen jälkeen päättyviltä tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastuksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1
Toiminnan jatkuvuuteen perustuva laskentaperuste	2
Velvollisuus tehdä arvio yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa	3–7
Voimaantulo	8
Tavoitteet	9
Vaatimukset	
Riskienarviointitoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet	10–11
Johdon tekemän arvion arvioiminen	12–14
Johdon tekemän arvion kattaman ajanjakson jälkeinen aika	15
Lisätoimenpiteet, kun tapahtumia tai olosuhteita on tunnistettu	16
Tilintarkastajan johtopäätökset	17–20
Vaikutukset tilintarkastuskertomukseen	21–24
Kommunikointi hallintoelinten kanssa	25
Merkittävä viivästys tilinpäätöksen hyväksymisessä	26
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Standardin soveltamisala	A1
Toiminnan jatkuvuuteen perustuva laskentaperuste	A2
Riskienarviointitoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet	A3–A7
Johdon tekemän arvion arvioiminen	A8–A13
Johdon tekemän arvion kattaman ajanjakson jälkeinen aika	A14–A15
Lisätoimenpiteet, kun tapahtumia tai olosuhteita on tunnistettu	A16–A20
Tilintarkastajan johtopäätökset	A21–A25
Vaikutukset tilintarkastuskertomukseen	A26–A35
Liite: Toiminnan jatkuvuuteen liittyviä esimerkkejä tilintarkastuskertomuksista	

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 570 (uudistettu) *Toiminnan jatkuvuus* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään tilintarkastajalla tilintarkastuksessa olevia velvollisuuksia, jotka liittyvät toiminnan jatkuvuuteen ja siitä tilintarkastuskertomukseen aiheutuviin vaikutuksiin. (Viittaus: kappale A1)

Toiminnan jatkuvuuteen perustuva laskentaperuste

2. Toiminnan jatkuvuuteen perustuvan laskentaperusteen mukaan tilinpäätös laaditaan olettaen, että yhteisö jatkaa toimintaansa ennakoitavissa olevan tulevaisuuden ajan. Yleiseen käyttöön tarkoitettu tilinpäätös laaditaan toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta käyttäen, paitsi jos johto aikoo purkaa yhteisön tai lakkauttaa sen toiminnan tai sillä ei ole muuta realistista vaihtoehtoa kuin tehdä niin. Erityistä tarkoitusta varten laadittava tilinpäätös voidaan laatia sellaisen tilinpäätösnormiston mukaisesti, jossa toiminnan jatkuvuuteen perustuva laskentaperuste on relevantti, tai sellaisen normiston mukaisesti, jossa se ei ole relevantti (toiminnan jatkuvuuteen perustuva laskentaperuste ei ole relevantti esimerkiksi joissakin verosäännöksiin perustuvissa tilinpäätöksissä, joita laaditaan tietyissä maissa tai tietyillä muilla oikeudenkäyttöalueilla). Kun toiminnan jatkuvuuteen perustuvan laskentaperusteen käyttäminen on asianmukaista, varat ja velat kirjataan sillä perusteella, että yhteisö pystyy realisoimaan varansa ja suorittamaan velkansa tavanomaisessa liiketoiminnassa. (Viittaus: kappale A2)

Velvollisuus tehdä arvio yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa

3. Jotkin tilinpäätösnormistot sisältävät nimenomaisen vaatimuksen, jonka mukaan johdon täytyy tehdä erityinen arvio yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa, ja näihin normistoihin sisältyy standardeja, jotka koskevat toiminnan jatkuvuuteen liittyen huomioon otettavia seikkoja ja siitä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja. Esimerkiksi IAS 1 sisältää vaatimuksen siitä, että johto tekee arvion yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa.[1] Yksityiskohtaiset vaatimukset, jotka koskevat johdon velvollisuutta tehdä arvio yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa sekä siihen liittyvien tietojen esittämistä tilinpäätöksessä, voivat sisältyä myös säädökseen tai määräykseen.

4. Toisissa tilinpäätösnormistoissa ei mahdollisesti ole nimenomaista vaatimusta siitä, että johto tekee erityisen arvion yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa. Kuitenkin silloin, kun toiminnan jatkuvuuteen perustuva laskentaperuste on – kuten kappaleessa 2 todetaan – perustavanlaatuinen periaate tilinpäätöstä laadittaessa, tilinpäätöksen laatiminen edellyttää, että johto tekee arvion yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa, vaikkei tilinpäätösnormistoon sisältyisi tästä nimenomaista vaatimusta.

5. Johdon tekemään arviointiin yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa kuuluu tiettynä ajankohtana tehtävä harkintaan perustuva ratkaisu, joka koskee tapahtumien tai olosuhteiden luonnostaan epävarmoja tulevia toteumia. Seuraavat tekijät ovat relevantteja tämän ratkaisun kannalta:

   - Tapahtuman tai olosuhteen toteumaan liittyvän epävarmuuden aste kasvaa merkittävästi sen mukaan, mitä kauempana tulevaisuudessa tapahtuma tai olosuhde taikka sen toteuma on. Sen vuoksi useimmissa tilinpäätösnormistoissa, jotka edellyttävät johdolta nimenomaista arviota, määrätään ajanjakso, jolta johdon on otettava huomioon kaikki saatavissa oleva tieto.
   - Tapahtumien tai olosuhteiden toteumaa koskevaan harkintaan perustuvaan ratkaisuun vaikuttavat yhteisön koko ja monimutkaisuus, sen liiketoiminnan luonne ja tila sekä se, missä määrin ulkoiset tekijät vaikuttavat yhteisöön.
   - Kaikki tulevaisuutta koskevat harkintaan perustuvat ratkaisut perustuvat harkinta-ajankohtana saatavilla olevaan tietoon. Myöhemmät tapahtumat voivat johtaa toteumiin, jotka ovat ristiriidassa harkintaan perustuvien ratkaisujen kanssa, vaikka ratkaisut olisivat tekemisajankohtanaan olleet kohtuullisia.

Tilintarkastajan velvollisuudet

6. Tilintarkastaja on velvollinen hankkimaan tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ja tekemään johtopäätöksen siitä, onko johdon ollut asianmukaista käyttää toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta tilin-

[1] IAS 1 *Tilinpäätöksen esittäminen,* kappaleet 25–26

päätöksen laatimisessa, sekä tekemään hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella johtopäätöksen siitä, liittyykö yhteisön kykyyn jatkaa toimintaansa olennaista epävarmuutta. Nämä velvollisuudet ovat olemassa, vaikka tilinpäätöksen laatimisessa sovellettava tilinpäätösnormisto ei sisältäisi nimenomaista vaatimusta siitä, että johto tekee erityisen arvion yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa.

7. Kuitenkin, kuten ISA 200:ssa[2] kuvataan, luontaisten rajoitteiden mahdolliset vaikutukset tilintarkastajan kykyyn havaita olennaiset virheellisyydet ovat tavanomaista suuremmat silloin, kun kyseessä ovat sellaiset tulevaisuuden tapahtumat tai olosuhteet, joiden seurauksena yhteisö ei mahdollisesti pysty jatkamaan toimintaansa. Tilintarkastaja ei pysty ennustamaan tällaisia tulevaisuuden tapahtumia tai olosuhteita. Näin ollen sitä, ettei tilintarkastuskertomuksessa viitata toiminnan jatkuvuutta koskevaan olennaiseen epävarmuuteen, ei voida pitää takeena yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa.

Voimaantulo

8. Tätä standardia sovelletaan 15.12.2016 tai sen jälkeen päättyviltä tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastuksiin.

Tavoitteet

9. Tilintarkastajan tavoitteina on:

   (a) hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, onko johdon ollut asianmukaista käyttää tilinpäätöksen laatimisessa toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta;

   (b) tehdä hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella johtopäätös siitä, onko sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaa antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa; ja

   (c) raportoida tämän standardin mukaisesti.

Vaatimukset

Riskienarviointitoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet

10. ISA 315:n (uudistettu 2019)[3] edellyttämiä riskienarviointitoimenpiteitä suorittaessaan tilintarkastajan on harkittava, onko sellaisia tapahtumia tai olosuhteita, jotka saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa. Tällöin tilintarkastajan on selvitettävä, onko johto jo tehnyt alustavan arvion yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa, ja: (viittaus: kappaleet A3–A6)

    (a) jos tällainen arviointi on tehty, tilintarkastajan on keskusteltava arviosta johdon kanssa ja selvitettävä, onko johto tunnistanut tapahtumia tai olosuhteita, jotka yksin tai yhdessä saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa, ja jos on, keskustella johdon suunnitelmista niiden suhteen; tai

    (b) jos tällaista arviointia ei vielä ole tehty, tilintarkastajan on keskusteltava johdon kanssa siitä, millä perusteella toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta aiotaan käyttää, ja tiedusteltava johdolta, onko sellaisia tapahtumia tai olosuhteita, jotka yksin tai yhdessä saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa.

11. Tilintarkastajan on pysyttävä koko tilintarkastuksen ajan tarkkaavaisena sellaisia tapahtumia tai olosuhteita koskevan tilintarkastusevidenssin varalta, jotka saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa. (Viittaus: kappale A7)

Johdon tekemän arvion arvioiminen

12. Tilintarkastajan on arvioitava johdon tekemä arvio yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa. (Viittaus: kappaleet A8–A10, A12–A13)

---

2 ISA 200 *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti*, kappaleet A56–A57

3 ISA 315 (uudistettu 2019) *Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen,* kappale 13

13. Kun tilintarkastaja arvioi johdon tekemää arviota yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa, hänen arvionsa on katettava sama ajanjakso kuin mitä johto on käyttänyt tehdessään arviotaan sovellettavan tilinpäätösnormiston edellyttämällä tavalla taikka säädöksen tai määräyksen mukaisesti, mikäli siinä määrätään pidemmästä ajanjaksosta. Jos johdon tekemä arvio yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa ulottuu alle 12 kuukauden päähän ISA 560:ssa[4] määritellystä tilinpäätöspäivästä, tilintarkastajan on pyydettävä johtoa ulottamaan arvionsa kattamaan vähintään 12 kuukauden pituinen ajanjakso kyseisestä päivästä lukien. (Viittaus: kappaleet A11–A13)

14. Arvioidessaan johdon tekemää arviota tilintarkastajan on harkittava, sisältyykö johdon tekemään arvioon kaikki se relevantti informaatio, josta tilintarkastaja on tietoinen tilintarkastuksen tuloksena.

Johdon tekemän arvion kattaman ajanjakson jälkeinen aika

15. Tilintarkastajan on tiedusteltava johdolta, onko sen tiedossa johdon tekemän arvion kattaman ajanjakson jälkeisiä tapahtumia tai olosuhteita, jotka saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa. (Viittaus: kappaleet A14–A15)

Lisätoimenpiteet, kun tapahtumia tai olosuhteita on tunnistettu

16. Jos on tunnistettu tapahtumia tai olosuhteita, jotka saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa, tilintarkastajan on hankittava tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä sen ratkaisemiseksi, esiintyykö sellaista olosuhteisiin tai tapahtumiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaa antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa (käytetään nimitystä ”olennainen epävarmuus”), suorittamalla lisätoimenpiteitä, joihin kuuluu lieventävien tekijöiden huomioon ottaminen. Näiden toimenpiteiden on sisällettävä seuraavaa: (Viittaus: kappale A16)

    (a) Silloin kun johto ei ole vielä tehnyt arviota yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa, pyydetään johtoa tekemään arvionsa.

    (b) Arvioidaan johdon suunnitelmat tulevista toimenpiteistä, jotka liittyvät sen tekemään arvioon toiminnan jatkuvuudesta, sekä arvioidaan, parantaako näiden suunnitelmien toteutunut lopputulos todennäköisesti tilannetta ja ovatko johdon suunnitelmat kyseisissä olosuhteissa toteuttamiskelpoisia. (Viittaus: kappale A17)

    (c) Silloin kun yhteisö on laatinut rahavirtaennusteen ja tämän ennusteen analysointi on merkittävä tekijä harkittaessa tapahtumien tai olosuhteiden tulevia toteumia johdon tulevia toimenpiteitä koskevien suunnitelmien arvioinnin yhteydessä: (Viittaus: kappaleet A18–A19)

        (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.

    (e) Pyydetään johdolta ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimiltä kirjalliset vahvistusilmoitukset niiden tulevia toimenpiteitä koskevista suunnitelmista ja näiden suunnitelmien toteuttamiskelpoisuudesta. (Viittaus: kappale A20)

Tilintarkastajan johtopäätökset

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

18. Tilintarkastajan on tehtävä hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella johtopäätös siitä, liittyykö hänen käsityksensä mukaan olennaista epävarmuutta tapahtumiin tai olosuhteisiin, jotka yksin tai yhdessä voivat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa. Olennaista epävarmuutta esiintyy silloin, kun sen mahdollinen vaikutus on niin laaja ja sen toteutuminen on niin todennäköistä, että tilintarkastajan käsityksen mukaan on tarpeellista esittää tilinpäätöksessä asianmukaiset tiedot epävarmuuden luonteesta ja vaikutuksista, jotta: (Viittaus: kappaleet A21–A22)

---

[4] ISA 560 *Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat,* kappale 5(a)

(a) tilinpäätös antaisi oikean ja riittävän kuvan, jos kyseessä on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto; tai

(b) tilinpäätös ei olisi harhaanjohtava, jos kyseessä on säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto.

Tilinpäätöksessä esitettävien tietojen riittävyys, kun on tunnistettu tapahtumia ja olosuhteita ja esiintyy olennaista epävarmuutta

19. Jos tilintarkastaja tekee johtopäätöksen, että johdon on ollut kyseisissä olosuhteissa asianmukaista käyttää toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta, mutta esiintyy olennaista epävarmuutta, tilintarkastajan on ratkaistava, pitääkö paikkansa, että tilinpäätöksessä: (Viittaus: kappaleet A22–A23)

(a) kuvataan riittävästi niitä keskeisiä tapahtumia tai olosuhteita, jotka saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa, sekä johdon suunnitelmia siitä, miten se aikoo toimia näiden tapahtumien tai olosuhteiden suhteen; ja

(b) esitetään selkeästi, että esiintyy sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaa antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa, ja näin ollen se ei mahdollisesti pysty realisoimaan varojaan ja suorittamaan velkojaan tavanomaisessa liiketoiminnassa.

Tilinpäätöksessä esitettävien tietojen riittävyys, kun tapahtumia ja olosuhteita on tunnistettu mutta ei esiinny olennaista epävarmuutta

20. Jos on tunnistettu tapahtumia tai olosuhteita, jotka saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa, mutta tilintarkastaja tekee hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella johtopäätöksen, ettei olennaista epävarmuutta esiinny, hänen on arvioitava, esitetäänkö näistä tapahtumista tai olosuhteista tilinpäätöksessä riittävästi tietoja sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset huomioon ottaen. (Viittaus: kappaleet A24–A25)

Vaikutukset tilintarkastuskertomukseen

Toiminnan jatkuvuuteen perustuvan laskentaperusteen käyttäminen ei ole asianmukaista

21. Jos tilinpäätöstä laadittaessa on käytetty toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta mutta tilintarkastajan harkinnan mukaan johdon ei olisi ollut asianmukaista käyttää tilinpäätöstä laatiessaan toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta, tilintarkastajan on annettava kielteinen lausunto. (Viittaus: kappaleet A26–A27)

Toiminnan jatkuvuuteen perustuvan laskentaperusteen käyttäminen on asianmukaista, mutta esiintyy olennaista epävarmuutta

Tilinpäätöksessä esitetään riittävästi tietoja olennaisesta epävarmuudesta

22. Jos tilinpäätöksessä esitetään riittävästi tietoja olennaisesta epävarmuudesta, tilintarkastajan on annettava vakiomuotoinen lausunto ja sisällytettävä tilintarkastuskertomukseen erillinen osio, jonka otsikkona on ”Toiminnan jatkuvuuteen liittyvä olennainen epävarmuus”, tarkoituksenaan: (viittaus: kappaleet A28–A31, A34)

(a) kiinnittää lukijoiden huomiota tilinpäätöksen liitetietojen kohtaan, jossa esitetään kappaleessa 19 tarkoitetut seikat; ja

(b) tuoda esiin, että kyseiset tapahtumat 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.

Tilinpäätöksessä ei esitetä riittävästi tietoja olennaisesta epävarmuudesta

23. Jos olennaisesta epävarmuudesta ei esitetä riittävästi tietoja tilinpäätöksessä, tilintarkastajan on: (viittaus: kappaleet A32–A34)

(a) annettava varauman sisältävä lausunto tai kielteinen lausunto sen mukaan kuin ISA 705:n (uudistettu) mukaan on asianmukaista[5]; ja

[5] ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen*

(b) mainittava Varauman sisältävän (tai kielteisen) lausunnon perustelut -osiossa, että on sellaista olennaista epävarmuutta, joka saattaa antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa, ja ettei tästä seikasta esitetä riittävästi tietoja tilinpäätöksessä.

Johto on haluton tekemään arviota tai pidentämään sen kattamaa ajanjaksoa

24. Jos johto on haluton tekemään arviota tai pidentämään sen kattamaa ajanjaksoa tilintarkastajan tätä pyytäessä, tilintarkastajan on harkittava tämän vaikutuksia tilintarkastuskertomukseen. (viittaus: kappale A35)

Kommunikointi hallintoelinten kanssa

25. Elleivät kaikki hallintoelinten jäsenet osallistu yhteisön toiminnan johtamiseen[6], tilintarkastajan on kommunikoitava hallintoelinten kanssa tunnistetuista tapahtumista tai olosuhteista, jotka saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa. Tällaisen hallintoelinten kanssa tapahtuvan kommunikoinnin tulee sisältää seuraavat asiat:

(a) aiheuttavatko tapahtumat tai olosuhteet olennaista epävarmuutta;

(b) onko johdon ollut asianmukaista käyttää tilinpäätöksen laatimisessa toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta;

(c) onko asiasta esitetty tilinpäätöksessä riittävästi tietoja; ja

(d) soveltuvissa tapauksissa vaikutukset tilintarkastuskertomukseen.

Merkittävä viivästys tilinpäätöksen hyväksymisessä

26. Jos johdon tai hallintoelinten antama hyväksyntä tilinpäätökselle viivästyy tilinpäätöspäivän jälkeen merkittävästi, tilintarkastajan on tiedusteltava syitä tähän viivästykseen. Jos tilintarkastajan käsityksen mukaan viivästys saattaisi olla yhteydessä toiminnan jatkuvuutta koskevaan arvioon liittyviin tapahtumiin tai olosuhteisiin, hänen on suoritettava tarvittavat kappaleessa 16 kuvatut lisätoimenpiteet sekä harkittava vaikutusta, joka tällä on tilintarkastajan johtopäätökseen kappaleessa 18 kuvatun olennaisen epävarmuuden esiintymisestä.

***

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Standardin soveltamisala (viittaus: kappale 1)

A1. ISA 701:ssä[7] käsitellään tilintarkastajan velvollisuutta viestiä tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista tilintarkastuskertomuksessa. Kyseisessä standardissa mainitaan, että ISA 701:tä sovellettaessa toiminnan jatkuvuuteen liittyvät seikat saatetaan määrittää tilintarkastuksen kannalta keskeisiksi, ja selostetaan, että tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvä olennainen epävarmuus, joka voi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa, on jo luonteensa perusteella tilintarkastuksen kannalta keskeinen seikka.[8]

Toiminnan jatkuvuuteen perustuva laskentaperuste (viittaus: kappale 2)

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A2. Se, käyttääkö johto toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta, on relevantti kysymys myös julkisen sektorin yhteisöille. Esimerkiksi julkisen sektorin kansainvälisessä tilinpäätösstandardissa IPSAS 1 käsitellään julkisen sektorin yhteisöjen kykyä jatkaa toimintaansa.[9] Toiminnan jatkuvuutta koskevia riskejä voi syntyä tilanteissa, joissa julkisen sektorin

6 ISA 260 (uudistettu) *Kommunikointi hallintoelinten kanssa,* kappale 13

7 ISA 701 *Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksessa*

8 Ks. ISA 701 (uudistettu), kappaleet 15 ja A41.

9 IPSAS 1 *Presentation of Financial Statements,* kappaleet 38–41

yhteisöt toimivat voittoa tavoitellen tai joissa julkiselta vallalta saatava tuki saattaa vähentyä tai loppua kokonaan, taikka yksityistämisen tapahtuessa, näihin tilanteisiin kuitenkaan rajoittumatta. Tapahtumia tai olosuhteita, jotka saattavat julkisella sektorilla antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa, voivat olla esimerkiksi tapaukset, joissa julkisen sektorin yhteisöllä ei ole olemassaolonsa jatkamiseksi tarvittavaa rahoitusta tai joissa on tehty julkisen sektorin yhteisön tarjoamiin palveluihin vaikuttavia periaatepäätöksiä.

Riskienarviointitoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet

Tapahtumat tai olosuhteet, jotka voivat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa (viittaus: kappale 10)

A3. Seuraavat ovat esimerkkejä tapahtumista tai olosuhteista, jotka yksin tai yhdessä saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa. Luettelo ei ole kattava, eikä yhden tai useammankaan kohdan esiintyminen aina merkitse olennaisen epävarmuuden esiintymistä.

Talous

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

Toiminta

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

Muut seikat

- pääomavaatimusten tai muiden säädöksiin tai määräyksiin perustuvien vaatimusten – kuten rahoituslaitoksia koskevien vakavaraisuus- tai maksuvalmiusvaatimusten – noudattamatta jättäminen.
- ratkaisematta olevat oikeusprosessit tai viranomaismenettelyt yhteisöä vastaan, jotka menestyessään saattavat johtaa vaateisiin, joita yhteisö ei todennäköisesti pysty täyttämään.

- säädöksen, määräyksen tai hallituksen politiikan muutokset, joiden odotetaan vaikuttavan yhteisöön epäedullisesti.
- katastrofit, joiden varalta ei ole vakuutuksia tai vakuutukset ovat liian pieniä, kun katastrofeja tapahtuu.

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

A4. Kappaleen 10 edellyttämät riskienarviointitoimenpiteet auttavat tilintarkastajaa ratkaisemaan, onko toiminnan jatkuvuuteen perustuvan laskentaperusteen käyttäminen todennäköisesti tärkeä asia, ja määrittämään sen vaikutuksen tilintarkastuksen suunnitteluun. Nämä toimenpiteet myös mahdollistavat oikea-aikaisemmat keskustelut johdon kanssa, mukaan lukien keskustelu johdon suunnitelmista sekä mahdollisten tunnistettujen toiminnan jatkuvuuteen liittyvien seikkojen ratkaisemisesta.

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja (viittaus: kappale 10)

A5. Yhteisön koko saattaa vaikuttaa sen kykyyn kestää epäedullisia olosuhteita. Pienet yhteisöt saattavat pystyä reagoimaan nopeasti ja näin hyödyntämään mahdollisuuksia, mutta niiltä saattaa puuttua varantoja toimintojen käynnissä pitämiseen.

A6. Erityisesti pienten yhteisöjen kannalta relevantteihin olosuhteisiin kuuluu esimerkiksi riski siitä, että pankit ja muut luotonantajat lakkaavat ylläpitämästä yhteisön rahoitusta, samoin kuin pääasiallisen tavaran- tai palveluntoimittajan, tärkeän asiakkaan tai keskeisen työntekijän mahdollinen menettäminen taikka lisenssiin, franchising-järjestelyyn tai muuhun juridiseen sopimukseen perustuvan toimintaoikeuden menettäminen.

Tarkkaavaisuuden säilyttäminen koko tilintarkastuksen ajan tapahtumia tai olosuhteita koskevan tilintarkastusevidenssin varalta (viittaus: kappale 11)

A7. ISA 315:n (uudistettu 2019) mukaan tilintarkastajan on tarkistettava riskiarvionsa ja muutettava suunniteltuja tilintarkastustoimenpiteitä vastaavasti, kun tilintarkastusta suoritettaessa saadaan lisää tilintarkastajan riskiarvioon vaikuttavaa tilintarkastusevidenssiä.[10] Jos tilintarkastajan tekemän riskien arvioinnin jälkeen tunnistetaan tapahtumia tai olosuhteita, jotka saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa, tilintarkastajan voi olla kappaleessa 16 tarkoitettujen toimenpiteiden suorittamisen lisäksi tarpeellista tarkistaa arvionsa olennaisen virheellisyyden riskeistä. Tällaisten tapahtumien tai olosuhteiden olemassaolo voi myös vaikuttaa niiden toimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen, jotka tilintarkastaja suorittaa arvioituihin riskeihin vastaamiseksi. ISA 330[11] sisältää tätä koskevia vaatimuksia ja ohjeistusta.

Johdon tekemän arvion arvioiminen

Johdon tekemä arvio ja sitä tukeva analyysi sekä tilintarkastajan tekemä arviointi (viittaus: kappale 12)

A8. Johdon tekemä arvio yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa on keskeinen huomioon otettava seikka tilintarkastajan arvioidessa johdon käyttämää toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta.

A9. Tilintarkastaja ei ole velvollinen paikkaamaan johdon tekemän analyysin puuttumista. Joissakin olosuhteissa johdon arvionsa tueksi tekemän yksityiskohtaisen analyysin puuttuminen ei ehkä kuitenkaan estä tilintarkastajaa tekemästä johtopäätöstä siitä, onko johdon ollut kyseisissä olosuhteissa asianmukaista käyttää toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta. Esimerkiksi silloin, kun toiminta on ollut kauan voitollista ja rahoitusta on helposti saatavissa, johto voi tehdä arvionsa ilman yksityiskohtaista analyysia. Tällöin tilintarkastajan arvio johdon tekemän arvion asianmukaisuudesta voidaan tehdä ilman yksityiskohtaisia arviointitoimenpiteitä, jos tilintarkastaja on suorittanut tarpeellisen määrän muita tilintarkastustoimenpiteitä niin, että hänen on mahdollista tehdä johtopäätös siitä, onko johdon ollut kyseisissä olosuhteissa asianmukaista käyttää tilinpäätöksen laatimisessa toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta.

---

[10] ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 37

[11] ISA 330 *Tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi*

A10. Toisissa olosuhteissa kappaleen 12 edellyttämään arviointiin, joka koskee johdon tekemää arviota yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa, saattaa kuulua, että arvioidaan prosessi, jota johto on noudattanut arviota tehdessään, oletukset, joihin arvio perustuu, ja johdon suunnitelmat tulevista toimenpiteistä sekä sen suunnitelmien toteuttamiskelpoisuus kyseisissä olosuhteissa.

Johdon tekemän arvion kattama ajanjakso (viittaus: kappale 13)

A11. Useimmissa tilinpäätösnormistoissa, jotka edellyttävät johdolta nimenomaista arviota, määrätään ajanjakso, jolta johdon on otettava huomioon kaikki saatavissa oleva tieto.[12]

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja (viittaus: kappaleet 12–13)

A12. Pienten yritysten johto ei mahdollisesti useinkaan ole laatinut yksityiskohtaista arviota yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa vaan saattaa sen sijaan luottaa liiketoiminnan ja ennakoitujen tulevaisuuden näkymien perinpohjaiseen tuntemukseensa. Tämän standardin vaatimusten mukaisesti tilintarkastajan pitää kuitenkin arvioida johdon tekemä arvio yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa. Pienissä yhteisöissä voi olla asianmukaista keskustella johdon kanssa yhteisön keskipitkän ja pitkän tähtäimen rahoituksesta edellyttäen, että johdon väitteiden tueksi voidaan saada riittävästi asiakirjaevidenssiä ja etteivät väitteet ole ristiriidassa tilintarkastajan yhteisöstä muodostaman käsityksen kanssa. Näin ollen kappaleen 13 mukainen vaatimus siitä, että tilintarkastaja pyytää johtoa pidentämään arvionsa kattamaa ajanjaksoa, voidaan täyttää esimerkiksi keskustelemalla, tekemällä tiedusteluja ja tarkastamalla yksityiskohtaisesti väitteitä tukevaa dokumentaatiota, esimerkiksi tulevia toimituksia koskevia tilauksia, joiden toteuttamiskelpoisuus arvioidaan tai joille muutoin saadaan vahvistus.

A13. Pienten yhteisöjen on usein tärkeää saada omistajajohtajilta jatkuvaa tukea pystyäkseen jatkamaan toimintaansa. Jos pienen yhteisön rahoitus on pitkälti hoidettu omistajajohtajan myöntämällä lainalla, voi olla tärkeää, ettei näitä varoja vedetä pois yhteisöstä. Esimerkiksi rahoitusvaikeuksissa olevan pienen yhteisön toiminnan jatkuminen saattaa riippua siitä, että omistajajohtaja huonontaa yhteisölle antamansa lainan etuoikeutta pankkien tai muiden luotonantajien eduksi tai että omistajajohtaja tukee yhteisön lainanottoa antamalla sille takauksen käyttäen omia varojaan vakuutena. Tällaisissa olosuhteissa tilintarkastaja saattaa hankkia tarkoitukseen soveltuvaa asiakirjaevidenssiä omistajajohtajan antaman lainan etuoikeuden huonontamisesta tai takauksesta. 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.

Johdon tekemän arvion kattaman ajanjakson jälkeinen aika (viittaus: kappale 15)

A14. Kuten kappaleessa 11 edellytetään, tilintarkastaja pysyy tarkkaavaisena sen mahdollisuuden varalta, että saattaa olla tiedossa olevia ajoitettuja tai ajoittamattomia tapahtumia tai olosuhteita, jotka toteutuvat johdon käyttämän arvion kattaman ajanjakson päättymisen jälkeen ja voivat kyseenalaistaa johdon tilinpäätöstä laatiessaan käyttämän toiminnan jatkuvuuteen perustuvan laskentaperusteen. Koska tapahtuman tai olosuhteen toteumaan liittyvän epävarmuuden aste kasvaa tapahtuman tai olosuhteen ollessa kauempana tulevaisuudessa, viitteiden toiminnan jatkuvuuteen liittyvistä seikoista pitää olla merkittäviä tarkasteltaessa tapahtumia tai olosuhteita kauempana tulevaisuudessa, ennen kuin tilintarkastajan on tarpeellista harkita ryhtymistä lisätoimenpiteisiin. Jos tällaisia tapahtumia tai olosuhteita tunnistetaan, tilintarkastajan saattaa olla tarpeellista pyytää johtoa arvioimaan tapahtuman tai olosuhteen mahdollinen merkitys sen arvion kannalta, jonka johto tekee yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa. Näissä olosuhteissa suoritetaan kappaleessa 16 tarkoitetut toimenpiteet.

A15. Tilintarkastajalla ei ole johdolle osoitettavan tiedustelun lisäksi velvollisuutta suorittaa mitään muita tilintarkastustoimenpiteitä sellaisten tapahtumien tai olosuhteiden tunnistamiseksi, jotka saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa, johdon arvioiman ajanjakson – joka, kuten kappaleessa 13 todetaan, on vähintään 12 kuukautta tilinpäätöspäivästä – päättymisen jälkeiseltä ajalta.

[12] Esimerkiksi IAS 1:ssä tämä määritellään ajanjaksoksi, jonka tulee olla vähintään 12 kuukautta raportointikauden päättymispäivästä siihen kuitenkaan rajoittumatta.

Lisätoimenpiteet, kun tapahtumia tai olosuhteita on tunnistettu (viittaus: kappale 16)

A16. Kappaleessa 16 tarkoitetun vaatimuksen kannalta relevantteja toimenpiteitä voivat olla esimerkiksi seuraavat:

- Analysoidaan rahavirta- ja voittoennusteita ja muita relevantteja ennusteita ja keskustellaan niistä johdon kanssa.
- Analysoidaan yhteisön viimeisin käytettävissä oleva osavuositilinpäätös ja keskustellaan siitä.
- Luetaan debentuuri- ja lainasopimusten ehdot ja selvitetään, onko joitakin niistä rikottu.
- Luetaan yhtiökokousten sekä hallintoelinten ja relevanttien valiokuntien kokouspöytäkirjoja rahoitusvaikeuksia koskevien mainintojen varalta.
- Tiedustellaan yhteisön lakimieheltä oikeudenkäyntien ja vaateiden olemassaolosta sekä johdon niiden toteumasta ja taloudellisista seuraamuksista tekemän arvion kohtuullisuudesta.
- Varmistutaan lähipiiriin kuuluvilta ja kolmansilta osapuolilta tulevan taloudellisen tuen antamista tai jatkamista koskevien järjestelyjen olemassaolosta, lainmukaisuudesta ja täytäntöönpantavuudesta sekä arvioidaan tällaisten osapuolten taloudellista kykyä lisärahoituksen antamiseen.
- Arvioidaan yhteisön toimittamattomien asiakastilausten käsittelemistä koskevat suunnitelmat.
- Suoritetaan tilinpäätöspäivän jälkeisiä tapahtumia koskevia tilintarkastustoimenpiteitä sellaisten tapahtumien tunnistamiseksi, jotka joko huonontavat yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa tai muutoin vaikuttavat siihen.
- Varmistutaan luottolimiittien olemassaolosta, ehdoista ja riittävyydestä.
- Hankitaan ja käydään läpi sääntelyviranomaisten toimenpiteitä koskevat raportit.
- Selvitetään, onko omaisuuserien suunnitelluille luovutuksille riittävästi tukea.

Johdon tulevia toimenpiteitä koskevien suunnitelmien arvioiminen (viittaus: kappale 16(b))

A17. Johdon tulevia toimenpiteitä koskevien suunnitelmien arvioimiseen voi kuulua johdolle osoitettavia tiedusteluja sen tulevia toimenpiteitä koskevista suunnitelmista, esimerkiksi sen suunnitelmista realisoida varoja, ottaa rahaa lainaksi tai järjestellä velkoja uudelleen, vähentää tai lykätä menoja tai lisätä pääomaa.

Johdon tekemän arvion kattama ajanjakso (viittaus: kappale 16(c))

A18. Kappaleessa 16(c) vaadittavien toimenpiteiden lisäksi tilintarkastaja voi vertailla:

- aiempien tilikausien tulevaisuutta koskevaa taloudellista informaatiota toteutuneisiin tuloksiin; ja
- tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tulevaisuutta koskevaa taloudellista informaatiota siihen mennessä saavutettuun tulokseen.

A19. Jos johdon tekemiin oletuksiin kuuluu kolmansilta osapuolilta saatava jatkuva tuki, joka toteutuu joko alentamalla lainojen etuoikeuksia, sitoutumalla lisärahoituksen takausten säilyttämiseen tai antamiseen, ja tällainen tuki on tärkeä yhteisön toiminnan jatkumisen kannalta, tilintarkastajan saattaa olla tarpeellista harkita kirjallisen vahvistuksen (sisältäen myös ehdot) pyytämistä kyseisiltä kolmansilta osapuolilta sekä hankkia evidenssiä niiden kyvystä tällaisen tuen antamiseen.

Kirjalliset vahvistusilmoitukset (viittaus: kappale 16(e))

A20. Tilintarkastaja voi katsoa asianmukaiseksi hankkia kappaleen 16 mukaan vaadittavien kirjallisten vahvistusilmoitusten lisäksi erityisiä kirjallisia vahvistusilmoituksia tukemaan hankittua tilintarkastusevidenssiä, joka koskee johdon suunnitelmia sen tekemään toiminnan jatkuvuutta koskevaan arvioon liittyvistä tulevista toimenpiteistä ja näiden suunnitelmien toteuttamiskelpoisuutta.

Tilintarkastajan johtopäätökset

Tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvä olennainen epävarmuus, joka voi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa (viittaus: kappale 18)

A21. IAS 1:ssä käytetään ilmausta ”olennainen epävarmuustekijä”, kun käsitellään sellaisia tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyviä epävarmuustekijöitä, jotka saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ja joista tulee antaa tietoja tilinpäätöksessä. Joissakin toisissa tilinpäätösnormistoissa käytetään vastaavanlaisissa olosuhteissa käsitettä ”merkittävä epävarmuustekijä”.

Tilinpäätöksessä esitettävien tietojen riittävyys, kun tapahtumia ja olosuhteita on tunnistettu ja esiintyy olennaista epävarmuutta

A22. Kappaleessa 18 selitetään, että olennaista epävarmuutta esiintyy silloin, kun tapahtumien tai olosuhteiden mahdollinen vaikutus on niin suuri ja toteutuminen niin todennäköistä, että on tarpeellista esittää tilinpäätöksessä asianmukaiset tiedot, jotta annettaisiin oikea ja riittävä kuva (oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvat normistot) tai jottei tilinpäätös olisi harhaanjohtava (säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuvat normistot). Kappaleen 18 mukaan tilintarkastajan on tehtävä johtopäätös siitä, esiintyykö tällaista epävarmuutta, riippumatta siitä, määritelläänkö olennainen epävarmuus sovellettavassa tilinpäätösnormistossa ja kuinka se määritellään **siinä.**

A23. Kappaleen 19 mukaan tilintarkastajan on ratkaistava, esitetäänkö tilinpäätöksessä riittävästi tietoja kyseisessä kappaleessa tarkoitetuista seikoista. Tämä ratkaisu on tehtävä sen lisäksi, että tilintarkastaja ratkaisee, ovatko sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan vaadittavat tiedot olennaisesta epävarmuudesta riittäviä. Joidenkin tilinpäätösnormistojen mukaan vaadittavia tietoja kappaleessa 19 mainittujen lisäksi voivat olla esimerkiksi:

- tiedot johdon arviosta, joka koskee niiden tapahtumien tai olosuhteiden merkittävyyttä, jotka liittyvät yhteisön kykyyn täyttää velvoitteensa; tai
- tiedot johdon tekemistä merkittävistä harkintaan perustuvista ratkaisuista osana arviotaan yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa.

Joihinkin tilinpäätösnormistoihin voi sisältyä lisäohjeistusta siitä, mitä johdon on otettava huomioon esittäessään tietoja tärkeimpien tapahtumien tai olosuhteiden mahdollisen vaikutuksen suuruudesta, niiden todennäköisyydestä ja toteutumisajankohdasta.

Tilinpäätöksessä esitettävien tietojen riittävyys, kun tapahtumia tai olosuhteita on tunnistettu mutta ei esiinny olennaista epävarmuutta (viittaus: kappale 20)

A24. Vaikkei olennaista epävarmuutta esiintyisi, tilintarkastajan on kappaleen 20 mukaan arvioitava, esitetäänkö sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset huomioon ottaen tilinpäätöksessä riittävästi tietoa tapahtumista tai olosuhteista, jotka saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa. Joissakin tilinpäätösnormistoissa saatetaan käsitellä seuraavista seikoista esitettäviä tietoja:

- tärkeimmät tapahtumat tai olosuhteet;
- johdon arvio tapahtumien tai olosuhteiden merkittävyydestä suhteessa yhteisön kykyyn täyttää velvoitteensa; tai
- johdon suunnitelmat, jotka vähentävät näiden tapahtumien tai olosuhteiden vaikutusta; tai
- johdon tekemät merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut osana arviotaan yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa.

A25. Kun tilinpäätös laaditaan oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti, tilintarkastajan arviointiin siitä, antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan, kuuluu tilinpäätöksen yleisen esittämistavan rakenteen ja sisällön arvioiminen sekä sen arvioiminen, esitetäänkö liiketoimet ja tapahtumat tilinpäätöksessä, liitetiedot mukaan lukien, siten, että annetaan oikea ja riittävä kuva.[13] Tosiseikoista ja olosuhteista riippuen tilintarkastaja saattaa todeta, että oikean ja riittävän kuvan antamiseksi tarvitaan lisätietoja. Näin voi olla esimerkiksi, kun on tunnistettu tapahtumia tai olosuhteita, jotka voivat

[13] ISA 700 (uudistettu) *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen,* kappale 14

antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa, mutta tilintarkastaja tekee hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella johtopäätöksen, ettei olennaista epävarmuutta esiinny eikä sovellettava tilinpäätösnormisto nimenomaisesti edellytä näitä olosuhteita koskevien tietojen esittämistä.

Vaikutukset tilintarkastuskertomukseen

Toiminnan jatkuvuuteen perustuvan laskentaperusteen käyttäminen ei ole asianmukaista (viittaus: kappale 21)

A26. Jos tilinpäätös on laadittu käyttäen toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta mutta tilintarkastajan harkinnan mukaan johdon ei ole ollut asianmukaista käyttää tilinpäätöksessä toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta, noudatetaan kappaleeseen 21 sisältyvää vaatimusta, jonka mukaan tilintarkastaja antaa kielteisen lausunnon, riippumatta siitä, mainitaanko tilinpäätöksessä, ettei toiminnan jatkuvuuteen perustuvan laskentaperusteen käyttäminen ole ollut asianmukaista.

A27. Kun toiminnan jatkuvuuteen perustuvan laskentaperusteen käyttäminen ei ole kyseisissä olosuhteissa asianmukaista, johto on mahdollisesti velvollinen laatimaan tai voi halutessaan laatia tilinpäätöksen jollakin toisella perusteella (esim. likvidaatioarvoihin perustuen). Tilintarkastaja saattaa pystyä tilintarkastamaan tällaisen tilinpäätöksen edellyttäen, että hän toteaa tämän toisen laskentaperusteen olevan kyseisissä olosuhteissa hyväksyttävä. Tilintarkastaja saattaa pystyä antamaan tilinpäätöksestä vakiomuotoisen lausunnon edellyttäen, että tilinpäätöksessä esitetään riittävästi tietoja tilinpäätöstä laadittaessa käytetystä laskentaperusteesta, mutta hän saattaa katsoa asianmukaiseksi tai tarpeelliseksi sisällyttää tilintarkastuskertomukseen ISA 706:n (uudistettu)[14] mukaisesti tiettyä seikkaa painottavan kappaleen käyttäjän huomion kiinnittämiseksi tähän toiseen laatimisperusteeseen ja sen käyttöön johtaneisiin syihin.

Toiminnan jatkuvuuteen perustuvan laskentaperusteen käyttäminen on asianmukaista, mutta esiintyy olennaista epävarmuutta (viittaus: kappaleet 22–23)

A28. Olennaisen epävarmuuden tunnistaminen on seikka, joka on tärkeä sen käsityksen kannalta, jonka käyttäjät muodostavat tilinpäätöksestä. Käyttäjien huomiota kiinnitetään tähän seikkaan käyttämällä erillistä osiota, jonka otsikossa viitataan toiminnan jatkuvuuteen liittyvään olennaiseen epävarmuuteen.

A29. Tämän standardin liitteessä esitetään esimerkkejä maininnoista, jotka on sisällytettävä tilinpäätöstä koskevaan tilintarkastuskertomukseen kun sovellettava tilinpäätösnormisto on IFRS-standardit. Jos sovellettava tilinpäätösnormisto on muu kuin IFRS-standardit, tämän standardin liitteessä esitettäviä esimerkkejä voidaan joutua muokkaamaan, jotta ne kuvastavat tämän toisen tilinpäätösnormiston soveltamista kyseisissä olosuhteissa.

A30. Kappaleessa 22 todetaan tilintarkastuskertomuksessa esitettävä vähimmäisinformaatio kuvatuissa olosuhteissa. Tilintarkastaja voi esittää vaadittujen toteamusten tueksi lisäinformaatiota, jossa selitetään esimerkiksi:

- että olennaisen epävarmuuden esiintyminen on perustavanlaatuista sen käsityksen kannalta, jonka käyttäjät muodostavat tilinpäätöksestä;[15] tai
- kuinka kyseistä seikkaa on käsitelty tilintarkastuksessa (ks. myös kappale A1).

Tilinpäätöksessä esitetään riittävästi tietoja olennaisesta epävarmuudesta (viittaus: kappale 22)

A31. Standardin liitteeseen sisältyvä esimerkki 1 havainnollistaa tilintarkastuskertomusta, joka annetaan, kun tilintarkastaja on hankkinut tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, että toiminnan jatkuvuuteen perustuvan laskentaperusteen käyttäminen on ollut asianmukaista, mutta olennaista epävarmuutta esiintyy ja siitä on esitetty riittävästi tietoja tilinpäätöksessä. Myös ISA 700:n (uudistettu) liitteessä on esimerkki kaikkien yhteisöjen tilintarkastuskertomuksiin sisällytettävästä toiminnan jatkuvuuteen liittyvästä tekstistä, jossa kuvataan toisaalta tilinpäätöksen laatimisesta vastaavien henkilöiden ja toisaalta tilintarkastajan velvollisuuksia toiminnan jatkuvuuden suhteen.

---

14 ISA 706 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvät tiettyjä seikkoja painottavat kappaleet ja muita seikkoja koskevat kappaleet*

15 ISA 706 (uudistettu), kappale A2

Tilinpäätöksessä ei esitetä riittävästi tietoja olennaisesta epävarmuudesta (viittaus: kappale 23)

A32. Standardin liitteeseen sisältyvät esimerkit 2 ja 3 havainnollistavat tilintarkastuskertomuksia, joissa annetaan varauman sisältävä tai kielteinen lausunto, kun tilintarkastaja on hankkinut tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, että toiminnan jatkuvuuteen perustuvan laatimisperusteen käyttäminen on ollut asianmukaista, mutta olennaisesta epävarmuudesta ei ole esitetty riittävästi tietoja tilinpäätöksessä.

A33. Tilanteissa, joihin liittyy useita koko tilinpäätöksen kannalta merkittäviä epävarmuustekijöitä, tilintarkastaja voi äärimmäisen harvinaisissa tapauksissa katsoa asianmukaiseksi jättää lausunnon antamatta sen sijaan, että hän sisällyttäisi kertomukseen kappaleen 22 mukaan vaadittavat maininnat. ISA 705 (uudistettu) sisältää tätä koskevaa ohjeistusta.[16]

Kommunikointi sääntelytahojen kanssa (viittaus: kappaleet 22–23)

A34. Kun sääntelyn kohteena olevan yhteisön tilintarkastaja katsoo, että tilintarkastuskertomukseen voi olla tarpeellista sisällyttää viittaus toiminnan jatkuvuutta koskeviin seikkoihin, hän saattaa olla velvollinen kommunikoimaan asiaankuuluvien sääntely-, täytäntöönpano- tai valvontaviranomaisten kanssa.

Johto on haluton tekemään arviota tai pidentämään sen kattamaa ajanjaksoa (viittaus: kappale 24)

A35. Tietyissä olosuhteissa tilintarkastaja voi katsoa tarpeelliseksi pyytää johtoa tekemään arvion tai pidentämään sen kattamaa ajanjaksoa. Jos johto on haluton tekemään näin, tilintarkastuskertomuksessa voi olla asianmukaista esittää varauman sisältävä lausunto tai jättää lausunto antamatta, koska tilintarkastajan ei ehkä ole mahdollista hankkia tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä toiminnan jatkuvuuteen perustuvan laskentaperusteen käyttämisestä, esimerkiksi tilintarkastusevidenssiä johdon tekemien suunnitelmien tai muiden lieventävien tekijöiden olemassaolosta.

[16] ISA 705 (uudistettu), kappale 10

Liite

(viittaus: kappaleet A29, A31–A32)

Toiminnan jatkuvuuteen liittyviä esimerkkejä tilintarkastuskertomuksista

- Esimerkki 1: Tilintarkastuskertomus, johon sisältyy vakiomuotoinen lausunto, kun tilintarkastajan johtopäätös on, että olennaista epävarmuutta esiintyy ja tilinpäätöksessä on esitetty siitä riittävästi tietoja.
- Esimerkki 2: Tilintarkastuskertomus, johon sisältyy varauman sisältävä lausunto, kun tilintarkastajan johtopäätös on, että olennaista epävarmuutta esiintyy ja että tilinpäätös on tietojen puutteellisuudesta johtuen olennaisesti virheellinen.
- Esimerkki 3: Tilintarkastuskertomus, johon sisältyy kielteinen lausunto, kun tilintarkastajan johtopäätös on, että olennaista epävarmuutta esiintyy ja ettei tilinpäätöksessä ole lainkaan esitetty vaadittuja tietoja olennaisesta epävarmuudesta.

Esimerkki 1 – Vakiomuotoinen lausunto, kun esiintyy olennaista epävarmuutta ja tilinpäätöksessä esitetään siitä riittävästi tietoja

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- **Tilintarkastuksen kohteena on listatun yhteisön tilinpäätöskokonaisuus, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti. Kyseessä ei ole konsernin tilintarkastus (ts. ei sovelleta ISA 600:aa (uudistettu)[1]).**
- **Yhteisön johto laatii tilinpäätöksen International Accounting Standards Boardin (IASB) antamien IFRS-tilinpäätösstandardien (yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto) mukaisesti.**
- **Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n[2] mukaista kuvausta tilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista.**
- **Tilintarkastajan johtopäätös on, että vakiomuotoinen (ts. ”puhdas”) lausunto on hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella asianmukainen.**
- **Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen eettisiä vaatimuksia.**
- **Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, että esiintyy tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaa antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa. Tilinpäätöksessä on esitetty riittävästi tietoja olennaisesta epävarmuudesta.**
- **Tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista on viestitty ISA 701:n mukaisesti.**
- **Tilintarkastaja on saanut muun informaation kokonaisuudessaan käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää eikä ole tunnistanut muussa informaatiossa olennaista virheellisyyttä.**
- **Tilinpäätöstä koskevasta valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.**
- **Tilintarkastajalla on tilinpäätöksen tilintarkastuksen lisäksi muita paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia raportointivelvoitteita.**

[1] ISA 600 (uudistettu) *Erityisiä näkökohtia – konsernitilinpäätösten tilintarkastukset (konsernin osien tilintarkastajien suorittama työ mukaan luettuna)*

[2] ISA 210 *Tilintarkastustoimeksiannon ehdoista sopiminen*

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

ABC-yhtiön osakkeenomistajille [tai muu asianmukainen vastaanottaja]

Tilinpäätöksen tilintarkastus[3]

Lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön (Yhtiö) tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien olennainen tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskeva informaatio.

Lausuntonamme esitämme, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan Yhtiön taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta (tai *ne on esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) International Accounting Standards Boardin antamien IFRS-tilinpäätösstandardien mukaisesti.

Lausunnon perustelut

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa.* Olemme riippumattomia Yhtiöstä niiden eettisten vaatimusten mukaisesti, jotka koskevat tilinpäätöksen tilintarkastusta [*maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella*], ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsityksemme mukaan olemme hankkineet lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Toiminnan jatkuvuuteen liittyvä olennainen epävarmuus

Haluamme kiinnittää huomiota tilinpäätöksen liitetietojen kohtaan XXX, joka osoittaa, että Yhtiölle kertyi 31.12.20X1 päättyneeltä tilikaudelta tappiota ZZZ ja sen lyhytaikaiset velat ylittivät kyseisenä ajankohtana sen kokonaisvarat YYY:llä. Kuten liitetietojen kohdassa 6 todetaan, nämä tapahtumat tai olosuhteet yhdessä muiden liitetietojen kohdassa 6 esitettyjen seikkojen kanssa osoittavat sellaista olennaista epävarmuutta, joka saattaa antaa merkittävää aihetta epäillä Yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa. Lausuntoamme ei mukauteta tämän seikan osalta.

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat ovat seikkoja, jotka ammatillisen harkintamme mukaan ovat olleet merkittävimpiä tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilintarkastuksessa. Nämä seikat on otettu huomioon tilinpäätökseen kokonaisuutena kohdistuneessa tilintarkastuksessamme sekä laatiessamme siitä annettavaa lausuntoa, emmekä anna näistä seikoista erillistä lausuntoa. *Toiminnan jatkuvuuteen liittyvä olennainen epävarmuus* -osiossa kuvatun seikan lisäksi olemme todenneet seuraavassa kuvattujen seikkojen olevan tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja, joista on viestittävä kertomuksessamme.

[*Kuvaus jokaisesta tilintarkastuksen kannalta keskeisestä seikasta ISA 701:n mukaisesti.*]

Muu informaatio [tai muu asianmukainen otsikko kuten ”Muu informaatio kuin tilinpäätös ja sitä koskeva tilintarkastuskertomus”]

[*ISA 720:n (uudistettu) vaatimusten mukainen raportointi – ks. ISA 720:n (uudistettu), liitteen 2 esimerkki 1.*]

Tilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet[4]

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu)[5], esimerkki 1.*]

---

[3] Alaotsikkoa ”Tilinpäätöksen tilintarkastus” ei tarvita silloin, kun toinen alaotsikko ”Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi” ei ole sovellettavissa.

[4] Termit johto ja hallintoelimet pitää mahdollisesti kaikissa näissä tilintarkastuskertomusesimerkeissä korvata jollakin muulla termillä, joka on kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen.

[5] ISA 700:n (uudistettu) kappaleiden 34 ja 39 mukaan edellytetään, että toiminnan jatkuvuuteen liittyen kaikkien yhteisöjen tilintarkastuskertomuksiin sisällytetään tekstiä, jossa kuvataan toisaalta tilinpäätöksen laatimisesta vastaavien henkilöiden ja toisaalta tilintarkastajan velvollisuuksia toiminnan jatkuvuuden suhteen.

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1*.]

Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1*.]

Toimeksiannosta vastuullisena henkilönä tilintarkastuksessa, jonka tuloksena annetaan tämä riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomus, on [*nimi*].

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

[*Tilintarkastajan osoite*]

[*Päiväys*]

Esimerkki 2 – Varauman sisältävä lausunto, kun esiintyy olennaista epävarmuutta ja tilinpäätös on puutteellisten tietojen johdosta olennaisesti virheellinen

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- **Tilintarkastuksen kohteena on listatun yhteisön tilinpäätöskokonaisuus, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti. Kyseessä ei ole konsernin tilintarkastus (ts. ei sovelleta ISA 600:aa (uudistettu)).**
- **Yhteisön johto laatii tilinpäätöksen IASB:n antamien IFRS-tilinpäätösstandardien (yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto) mukaisesti.**
- **Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n mukaista kuvausta tilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista.**
- **Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen eettisiä vaatimuksia.**
- **Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, että esiintyy tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaa antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa. Tilinpäätöksen liitetietojen kohdassa yy käsitellään rahoitusjärjestelyjen laajuutta, niiden erääntymisaikaa sekä rahoitusjärjestelyjen kokonaismäärää, mutta tilinpäätöksessä ei käsitellä jälleenrahoituksen saatavuuden vaikutusta eikä kyseistä seikkaa luonnehdita olennaiseksi epävarmuudeksi.**
- **Tilinpäätös on olennaisesti virheellinen, koska olennaisesta epävarmuudesta ei esitetä riittävästi tietoja. Esitetään varauman sisältävä lausunto, koska tilintarkastajan johtopäätös on, että puutteellisten tietojen vaikutukset ovat tilinpäätöksen kannalta olennaisia mutta eivät laajalle ulottuvia.**
- **Tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista on viestitty ISA 701:n mukaisesti.**
- **Tilintarkastaja on saanut muun informaation kokonaisuudessaan käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää, ja tilinpäätöstä koskevaan varauman sisältävään lausuntoon johtanut seikka vaikuttaa myös muuhun informaatioon.**
- **Tilinpäätöstä koskevasta valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.**
- **Tilintarkastajalla on tilinpäätöksen tilintarkastuksen lisäksi muita paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia raportointivelvoitteita.**

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

ABC-yhtiön osakkeenomistajille [tai muu asianmukainen vastaanottaja]

Tilinpäätöksen tilintarkastus[6]

Varauman sisältävä lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön (Yhtiö) tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien olennainen tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskeva informaatio.

Lausuntonamme esitämme, että kertomuksemme *Varauman sisältävän lausunnon perustelut* -osiossa kuvatun informaation puutteellisen esittämisen vaikutuksia lukuun ottamatta tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan Yhtiön taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta (tai *ne on esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) International Accounting Standards Boardin antamien IFRS-tilinpäätösstandardien mukaisesti.

Varauman sisältävän lausunnon perustelut

Kuten liitetietojen kohdassa yy mainitaan, Yhtiön rahoitusjärjestelyjen voimassaolo päättyy ja koko velan määrä erääntyy maksettavaksi 19.3.20X2. Yhtiö ei ole pystynyt neuvottelemaan järjestelyjä uudelleen eikä hankkimaan korvaavaa rahoitusta. Tämä tilanne osoittaa olennaista epävarmuutta, joka saattaa antaa merkittävää aihetta epäillä Yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa. Tätä seikkaa ei ole esitetty tilinpäätöksessä riittävällä tavalla.

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa.* Olemme riippumattomia Yhtiöstä niiden eettisten vaatimusten mukaisesti, jotka koskevat tilinpäätöksen tilintarkastusta [*maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella*], ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsityksemme mukaan olemme hankkineet varauman sisältävän lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Muu informaatio [tai muu asianmukainen otsikko kuten ”Muu informaatio kuin tilinpäätös ja sitä koskeva tilintarkastuskertomus”]

[*ISA 720:n (uudistettu) vaatimusten mukainen raportointi – ks. ISA 720:n (uudistettu) liitteen 2 esimerkki 6. Muuta informaatiota koskevan osion viimeistä kappaletta esimerkissä 6 muokataan kuvaamalla varauman sisältävään lausuntoon johtanutta erityistä seikkaa, joka vaikuttaa myös muuhun informaatioon.*]

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat ovat seikkoja, jotka ammatillisen harkintamme mukaan ovat olleet merkittävimpiä tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilintarkastuksessa. Nämä seikat on otettu huomioon tilinpäätökseen kokonaisuutena kohdistuneessa tilintarkastuksessamme sekä laatiessamme siitä annettavaa lausuntoa, emmekä anna näistä seikoista erillistä lausuntoa. *Varauman sisältävän lausunnon perustelut* -osiossa kuvatun seikan lisäksi olemme todenneet seuraavassa kuvattujen seikkojen olevan tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja, joista on viestittävä kertomuksessamme.

[*Kuvaus jokaisesta tilintarkastuksen kannalta keskeisestä seikasta ISA 701:n mukaisesti.*]

Tilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet[7]

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu)*[8], esimerkki 1.]

---

6 Alaotsikkoa ”Tilinpäätöksen tilintarkastus” ei tarvita silloin, kun toinen alaotsikko ”Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi” ei ole sovellettavissa.

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

8 ISA 700:n (uudistettu) kappaleiden 34 ja 39 mukaan edellytetään, että toiminnan jatkuvuuteen liittyen kaikkien yhteisöjen tilintarkastuskertomuksiin sisällytetään tekstiä, jossa kuvataan toisaalta tilinpäätöksen laatimisesta vastaavien henkilöiden ja toisaalta tilintarkastajan velvollisuuksia toiminnan jatkuvuuden suhteen.

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu)*[8]*, esimerkki 1*.]

Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1*.]

Toimeksiannosta vastuullisena henkilönä tilintarkastuksessa, jonka tuloksena annetaan tämä riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomus, on [*nimi*].

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

[*Tilintarkastajan osoite*]

[*Päiväys*]

Esimerkki 3 – Kielteinen lausunto, kun esiintyy olennaista epävarmuutta eikä tilinpäätöksessä esitetä siitä tietoja

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- **Tilintarkastuksen kohteena on muun kuin listatun yhteisön tilinpäätöskokonaisuus, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti. Kyseessä ei ole konsernin tilintarkastus (ts. ei sovelleta ISA 600:aa (uudistettu)).**
- **Yhteisön johto laatii tilinpäätöksen IASB:n antamien IFRS-tilinpäätösstandardien (yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto) mukaisesti.**
- **Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n mukaista kuvausta tilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista.**
- **Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen eettisiä vaatimuksia.**
- **Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, että esiintyy tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaa antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa, ja Yhtiö harkitsee hakeutumista konkurssiin. Tilinpäätöksessä ei ole lainkaan esitetty vaadittavia tietoja olennaisesta epävarmuudesta. Annetaan kielteinen lausunto, koska tietojen esittämättä jättämisen vaikutus tilinpäätökseen on olennainen ja laajalle ulottuva.**
- **Tilintarkastaja ei ole velvollinen viestimään tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista ISA 701:n mukaisesti, eikä hän ole muutoinkaan päättänyt tehdä niin.**
- **Tilintarkastaja on saanut muun informaation kokonaisuudessaan käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää, ja tilinpäätöstä koskevaan varauman sisältävään/kielteiseen lausuntoon johtanut seikka vaikuttaa myös muuhun informaatioon.**
- **Tilinpäätöstä koskevasta valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.**
- **Tilintarkastajalla on tilinpäätöksen tilintarkastuksen lisäksi muita paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia raportointivelvoitteita.**

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

ABC-yhtiön osakkeenomistajille [tai muu asianmukainen vastaanottaja]

Tilinpäätöksen tilintarkastus[9]

Kielteinen lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön (Yhtiö) tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien olennainen tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskeva informaatio.

Lausuntonamme esitämme, että kertomuksemme *Kielteisen lausunnon perustelut* -osiossa mainittujen tietojen puuttumisesta johtuen tilinpäätös ei anna oikeaa ja riittävää kuvaa Yhtiön taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta (tai *niitä ei ole esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) International Accounting Standards Boardin antamien IFRS-tilinpäätösstandardien mukaisesti.

Kielteisen lausunnon perustelut

Yhtiön rahoitusjärjestelyjen voimassaolo päättyi ja koko velan määrä erääntyi maksettavaksi 31.12.20X1. Yhtiö ei ole pystynyt neuvottelemaan järjestelyjä uudelleen eikä hankkimaan korvaavaa rahoitusta, ja se harkitsee konkurssihakemuksen jättämistä. Tämä tilanne osoittaa olennaista epävarmuutta, joka saattaa antaa merkittävää aihetta epäillä Yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa. Tätä seikkaa ei ole esitetty tilinpäätöksessä riittävällä tavalla.

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa.* Olemme riippumattomia Yhtiöstä niiden eettisten vaatimusten mukaisesti, jotka koskevat tilinpäätöksen tilintarkastusta [*maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella*], ja olemme täyttäneet näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsityksemme mukaan olemme hankkineet kielteisen lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Muu informaatio [tai muu asianmukainen otsikko kuten ”Muu informaatio kuin tilinpäätös ja sitä koskeva tilintarkastuskertomus”]

[*ISA 720:n (uudistettu) vaatimusten mukainen raportointi – ks. ISA 720:n (uudistettu) liitteen 2 esimerkki 7. Muuta informaatiota koskevan osion viimeistä kappaletta esimerkissä 7 muokataan kuvaamalla varauman sisältävään lausuntoon johtanutta erityistä seikkaa, joka vaikuttaa myös muuhun informaatioon.*]

Tilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet[10]

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu),*[11] esimerkki 1.]

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.*]

Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.*]

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

[*Tilintarkastajan osoite*]

[*Päiväys*]

---

9 Alaotsikkoa ”Tilinpäätöksen tilintarkastus” ei tarvita silloin, kun toinen alaotsikko ”Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi” ei ole sovellettavissa.

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

11 ISA 700:n (uudistettu) kappaleiden 34 ja 39 mukaan edellytetään, että toiminnan jatkuvuuteen liittyen kaikkien yhteisöjen tilintarkastuskertomuksiin sisällytetään tekstiä, jossa kuvataan toisaalta tilinpäätöksen laatimisesta vastaavien henkilöiden ja toisaalta tilintarkastajan velvollisuuksia toiminnan jatkuvuuden suhteen.

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 580

KIRJALLISET VAHVISTUSILMOITUKSET

(Sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1–2
Kirjalliset vahvistusilmoitukset tilintarkastusevidenssinä	3–4
Voimaantulo	5
Tavoitteet	6
Määritelmät	7–8
Vaatimukset	
Johto, jolta pyydetään kirjallisia vahvistusilmoituksia	9
Johdon velvollisuuksia koskevat kirjalliset vahvistusilmoitukset	10–12
Muut kirjalliset vahvistusilmoitukset	13
Kirjallisten vahvistusilmoitusten antamisajankohta ja niiden kattama(t) ajanjakso(t)	14
Kirjallisten vahvistusilmoitusten muoto	15
Epäilys kirjallisten vahvistusilmoitusten luotettavuudesta ja tilanne, jossa pyydettyjä kirjallisia vahvistusilmoituksia ei ole annettu	16–20
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Kirjalliset vahvistusilmoitukset tilintarkastusevidenssinä	A1
Johto, jolta pyydetään kirjallisia vahvistusilmoituksia	A2–A6
Johdon velvollisuuksia koskevat kirjalliset vahvistusilmoitukset	A7–A9
Muut kirjalliset vahvistusilmoitukset	A10–A13
Kynnysarvon kommunikoiminen	A14
Kirjallisten vahvistusilmoitusten antamisajankohta ja niiden kattama(t) ajanjakso(t)	A15–A18
Kirjallisten vahvistusilmoitusten muoto	A19–A21
Kommunikointi hallintoelinten kanssa	A22
Epäilys kirjallisten vahvistusilmoitusten luotettavuudesta ja tilanne, jossa pyydettyjä kirjallisia vahvistusilmoituksia ei ole annettu	A23–A27
Liite 1: Luettelo ISA-standardeista, jotka sisältävät vaatimuksia kirjallisista vahvistusilmoituksista	
Liite 2: Esimerkki vahvistusilmoituskirjeestä	

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 580 *Kirjalliset vahvistusilmoitukset* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään tilintarkastajan velvollisuutta hankkia tilintarkastuksessa kirjallisia vahvistusilmoituksia johdolta ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimiltä.

2. Liitteessä 1 luetellaan muut ISA-standardit, jotka sisältävät asiakohtaisia vaatimuksia kirjallisista vahvistusilmoituksista. Muihin ISA-standardeihin sisältyvät nimenomaiset vaatimukset kirjallisista vahvistusilmoituksista eivät rajoita tämän standardin soveltamista.

Kirjalliset vahvistusilmoitukset tilintarkastusevidenssinä

3. Tilintarkastusevidenssiä on tieto, jota tilintarkastaja käyttää lausuntonsa perustana olevien johtopäätösten tekemiseen.[1] Kirjalliset vahvistusilmoitukset ovat tarpeellista informaatiota, jota tilintarkastaja tarvitsee yhteisön tilintarkastuksessa. Samoin kuin tiedusteluihin saatavat vastaukset, myös kirjalliset vahvistusilmoitukset ovat siis tilintarkastusevidenssiä. (Viittaus: kappale A1)

4. Vaikka kirjallisista vahvistusilmoituksista saadaan tarvittavaa tilintarkastusevidenssiä, eivät ne yksinään anna tarpeellista määrää tarkoitukseen 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 täyttämisestä tai yksittäisistä kannanotoista.

Voimaantulo

5. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

Tavoitteet

6. Tilintarkastajan tavoitteena on:

   (a) hankkia johdolta ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimiltä kirjalliset vahvistusilmoitukset siitä, että nämä katsovat täyttäneensä velvollisuutensa, jotka koskevat tilinpäätöksen laatimista ja sitä, että tilintarkastajalle annetaan täydelliset tiedot;

   (b) saada kirjallisten vahvistusilmoitusten avulla tukea muulle tilinpäätöksen tai yksittäisten tilinpäätöskannanottojen kannalta relevantille tilintarkastusevidenssille, jos tilintarkastaja katsoo sen tarpeelliseksi tai muut ISA-standardit sitä edellyttävät; ja

   (c) reagoida asianmukaisesti johdolta ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimiltä saatuihin kirjallisiin vahvistusilmoituksiin tai siihen, että johto tai soveltuvissa tapauksissa hallintoelimet eivät anna tilintarkastajan pyytämiä kirjallisia vahvistusilmoituksia.

Määritelmät

7. Seuraavaa termiä käytetään ISA-standardeissa seuraavassa merkityksessä:

   Kirjallinen vahvistusilmoitus – kirjallinen lausunto, jonka johto antaa tilintarkastajalle tiettyjen seikkojen vahvistamiseksi tai muun tilintarkastusevidenssin tueksi. Tässä yhteydessä kirjallisiin vahvistusilmoituksiin ei lueta tilinpäätöstä, siihen sisältyviä kannanottoja eikä sitä tukevia kirjanpitokirjoja ja -aineistoa.

8. Tässä standardissa ”johto” on ymmärrettävä merkityksessä ”johto ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimet”. Lisäksi jos kyseessä on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto, johto vastaa tilinpäätöksen laatimisesta ja siitä, että *se antaa* sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti *oikean ja riittävän kuvan* tai että *se on esitetty* soveltuvan tilinpäätösnormiston mukaisesti *oikein*.

[1] ISA 500 *Tilintarkastusevidenssi,* kappale 5(c)

Vaatimukset

Johto, jolta pyydetään kirjallisia vahvistusilmoituksia

9. Tilintarkastajan on pyydettävä kirjallisia vahvistusilmoituksia johdolta, jolla on asiaankuuluvat velvollisuudet tilinpäätöksen laatimisessa ja näitä koskevien asioiden tuntemusta. (Viittaus: kappaleet A2–A6)

Johdon velvollisuuksia koskevat kirjalliset vahvistusilmoitukset

Tilinpäätöksen laatiminen

10. Tilintarkastajan on pyydettävä johdolta kirjallinen vahvistusilmoitus siitä, että johto on tilintarkastustoimeksiannon ehdoissa tarkoitetulla tavalla täyttänyt velvollisuutensa, joka koskee tilinpäätöksen laatimista sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, mihin relevanteissa tapauksissa kuuluu, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan.[2] (Viittaus: kappaleet A7–A9, A14, A22)

Annetut tiedot ja liiketapahtumien täydellisyys

11. Tilintarkastajan on pyydettävä johdolta kirjallinen vahvistusilmoitus siitä, että:

    (a) tämä on antanut tilintarkastajalle kaikki relevantit tiedot, pääsyn aineistoon ja kommunikointimahdollisuuden tilintarkastustoimeksiannon ehdoissa sovitulla tavalla;[3] ja

    (b) kaikki liiketapahtumat on kirjattu ja sisältyvät tilinpäätökseen. (Viittaus: kappaleet A7–A9, A14, A22)

Johdon velvollisuuksien kuvaus kirjallisissa vahvistusilmoituksissa

12. Johdon velvollisuudet on kuvattava kappaleiden 10 ja 11 edellyttämissä kirjallisissa vahvistusilmoituksissa samalla tavalla kuin nämä velvollisuudet kuvataan tilintarkastustoimeksiannon ehdoissa.

Muut kirjalliset vahvistusilmoitukset

13. Muut ISA-standardit edellyttävät, että tilintarkastaja pyytää kirjallisia vahvistusilmoituksia. Jos tilintarkastaja toteaa, että tällaisten vaadittavien vahvistusilmoitusten lisäksi on tarpeellista saada yksi tai useampi kirjallinen vahvistusilmoitus tilinpäätöksen taikka yhden tai useamman yksittäisen tilinpäätöskannanoton kannalta relevantin tilintarkastusevidenssin tueksi, hänen on pyydettävä tällaisia muita kirjallisia vahvistusilmoituksia. (Viittaus: kappaleet A10–A13, A14, A22)

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

14. Kirjallisten vahvistusilmoitusten antamisajankohdan on oltava niin lähellä tilintarkastuskertomuksen antamispäivää kuin käytännössä on mahdollista, mutta ei kyseisen päivän jälkeen. Kirjallisten vahvistusilmoitusten on koskettava koko tilinpäätöstä ja koko tilintarkastuskertomuksessa mainittua tilikautta (tai kaikkia siinä mainittuja tilikausia). (Viittaus: kappaleet A15–A18)

Kirjallisten vahvistusilmoitusten muoto

15. Kirjallisten vahvistusilmoitusten on oltava tilintarkastajalle osoitetun kirjeen muodossa. Jos säädöksessä tai määräyksessä edellytetään, että johto antaa kirjallisia julkisia lausuntoja velvollisuuksistaan, ja jos tilintarkastaja toteaa tällaisten lausuntojen sisältävän osan kappaleessa 10 tai 11 vaadittavista tiedoista tai ne kaikki, tällaisten lausuntojen kattamia relevantteja seikkoja ei tarvitse sisällyttää vahvistusilmoituskirjeeseen. (Viittaus: kappaleet A19–A21)

---

2 ISA 210 *Tilintarkastustoimeksiantojen ehdoista sopiminen,* kappale 6(b)(i)

3 ISA 210, kappale 6(b)(iii)

Epäilys kirjallisten vahvistusilmoitusten luotettavuudesta ja tilanne, jossa pyydettyjä kirjallisia vahvistusilmoituksia ei ole annettu

Epäilys kirjallisten vahvistusilmoitusten luotettavuudesta

16. Jos tilintarkastajalla on epäilyjä johdon pätevyydestä, rehellisyydestä, eettisistä arvoista tai huolellisuudesta taikka sen sitoutumisesta näihin tai näiden noudattamisen valvonnasta, tilintarkastajan on määritettävä vaikutus, joka tällaisilla epäilyillä saattaa olla vahvistusilmoitusten (suullisten tai kirjallisten) ja yleensä tilintarkastusevidenssin luotettavuuteen. (Viittaus: kappaleet A24–A25)

17. Erityisesti jos kirjalliset vahvistusilmoitukset ovat ristiriidassa muun tilintarkastusevidenssin kanssa, tilintarkastajan on suoritettava tilintarkastustoimenpiteitä pyrkiäkseen ratkaisemaan asian. Jos asia jää ratkaisematta, tilintarkastajan on harkittava uudelleen arviotaan johdon pätevyydestä, rehellisyydestä, eettisistä arvoista tai huolellisuudesta taikka sen sitoutumisesta näihin tai näiden noudattamisen valvonnasta; tilintarkastajan on myös määritettävä vaikutus, joka tällä saattaa olla vahvistusilmoitusten (suullisten tai kirjallisten) ja yleensä tilintarkastusevidenssin luotettavuuteen. (Viittaus: kappale A23)

18. Jos tilintarkastaja tekee johtopäätöksen, että kirjalliset vahvistusilmoitukset eivät ole luotettavia, hänen on ryhdyttävä asianmukaisiin toimenpiteisiin, joihin kuuluu sen vaikutuksen määrittäminen, joka tällä saattaa olla tilintarkastuskertomukseen sisältyvään lausuntoon, ISA 705:n (uudistettu)[4] mukaisesti ja tämän standardin kappaleen 20 vaatimus huomioon ottaen.

Tilanne, jossa pyydettyjä kirjallisia vahvistusilmoituksia ei ole annettu

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

    (a) keskusteltava asiasta johdon kanssa;

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

    (c) ryhdyttävä asianmukaisiin toimenpiteisiin, joihin kuuluu sen vaikutuksen määrittäminen, joka tällä mahdollisesti on tilintarkastuskertomukseen sisältyvään lausuntoon, ISA 705:n (uudistettu) mukaisesti ja tämän standardin kappaleen 20 vaatimus huomioon ottaen.

Johdon velvollisuuksia koskevat kirjalliset vahvistusilmoitukset

20. Tilintarkastajan on ISA 705:n (uudistettu) mukaisesti jätettävä lausunto antamatta tilinpäätöksestä, jos:

    (a) tilintarkastaja tekee johtopäätöksen, että johdon rehellisyydestä on riittävästi epäilyjä niin, että kappaleissa 10 ja 11 vaadittavat kirjalliset vahvistusilmoitukset eivät ole luotettavia; tai

    (b) johto ei anna kappaleissa 10 tai 11 vaadittavia kirjallisia vahvistusilmoituksia. (Viittaus: kappaleet A26–A27)

***

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Kirjalliset vahvistusilmoitukset tilintarkastusevidenssinä (viittaus: kappale 3)

A1. Kirjalliset vahvistusilmoitukset ovat tärkeä tilintarkastusevidenssin lähde. Jos johto muuttaa pyydettyjä kirjallisia vahvistusilmoituksia tai ei anna niitä lainkaan, tämä voi varoittaa tilintarkastajaa yhden tai useamman merkittävän huomiota vaativan asian olemassaolon mahdollisuudesta. Lisäksi se, että vahvistusilmoitus pyydetään suullisen sijaan kirjallisena, voi useissa tapauksissa saada johdon harkitsemaan tällaisia asioita huolellisemmin ja näin parantaa vahvistusilmoitusten laatua.

[4] ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen*

Johto, jolta pyydetään kirjallisia vahvistusilmoituksia (viittaus: kappale 9)

A2. Kirjallisia vahvistusilmoituksia pyydetään niiltä, jotka vastaavat tilinpäätöksen laatimisesta. Kyseiset henkilöt voivat vaihdella yhteisön hallintorakenteen sekä relevantin säädöksen tai määräyksen mukaan, mutta usein vastuullisena osapuolena on kuitenkin johto (hallintoelinten sijaan). Kirjallisia vahvistusilmoituksia voidaan siksi pyytää yhteisön toimitusjohtajalta ja talousjohtajalta tai muilta vastaavilta henkilöiltä yhteisöissä, joissa ei käytetä kyseisiä nimikkeitä. Joissakin olosuhteissa kuitenkin myös muut osapuolet, kuten hallintoelimet, ovat vastuussa tilinpäätöksen laatimisesta.

A3. Koska johto vastaa tilinpäätöksen laatimisesta ja sillä on yhteisön liiketoiminnan johtamiseen liittyviä velvollisuuksia, johdolla odottaisi olevan kirjallisten vahvistusilmoitusten perustaksi riittävästi tietämystä yhteisön tilinpäätöksen laatimisessa noudatettavasta prosessista ja tilinpäätöskannanotoista.

A4. Joissakin tapauksissa johto voi kuitenkin päättää tehdä tiedusteluja toisille tilinpäätöksen laatimiseen ja esittämiseen ja siihen sisältyvien kannanottojen tekemiseen osallistuville henkilöille, mukaan lukien henkilöt, joilla on erityistä tietoa seikoista, joista pyydetään kirjallisia vahvistusilmoituksia. Tällaisia henkilöitä voivat olla:

- aktuaari, joka vastaa vakuutusmatemaattisesti määritettävistä tilinpäätökseen sisältyvistä luvuista.
- henkilökuntaan kuuluvat insinöörit, jotka voivat vastata ympäristövastuisiin liittyvistä arvostuksista ja joilla voi olla niitä koskevaa erityistietoa.
- yhteisön lakimies, joka voi antaa oikeudellisia vaateita koskevien varausten kannalta olennaista informaatiota.

A5. Joissakin tapauksissa johto voi sisällyttää kirjallisiin vahvistusilmoituksiin varaumia, joiden mukaan vahvistusilmoitukset perustuvat antajan parhaaseen tietoon ja käsitykseen. Tilintarkastajan on perusteltua hyväksyä tällaiset sanamuodot, jos hän on varmistunut siitä, että vahvistusilmoitukset ovat sellaisten henkilöiden antamia, joilla on asiaankuuluvat velvollisuudet ja tietämystä vahvistusilmoituksiin sisältyvistä seikoista.

A6. Tähdentääkseen sitä, että johdon on tarpeellista antaa asiantuntemukseen perustuvia vahvistusilmoituksia, tilintarkastaja voi pyytää johtoa sisällyttämään kirjallisiin vahvistusilmoituksiin vahvistuksen siitä, että se on tehnyt asianmukaisiksi katsomiaan tiedusteluja pystyäkseen antamaan pyydetyt kirjalliset vahvistusilmoitukset. Tällaisten tiedustelujen ei yleensä odoteta edellyttävän sellaista määrämuotoista sisäistä prosessia, jota yhteisössä ei jo olisi käytössä.

Johdon velvollisuuksia koskevat kirjalliset vahvistusilmoitukset (viittaus: kappaleet 10–11)

A7. Tilintarkastuksen aikana hankittu tilintarkastusevidenssi siitä, että johto on täyttänyt kappaleissa 10 ja 11 tarkoitetut velvollisuutensa, ei ole riittävä ilman johdolta saatavaa vahvistusta siitä, että se katsoo täyttäneensä kyseiset velvollisuutensa. Näin on siksi, että tilintarkastaja ei pysty ratkaisemaan yksinomaan muun tilintarkastusevidenssin perusteella, onko johto laatinut ja esittänyt tilinpäätöksen ja antanut tilintarkastajalle tietoja sen mukaan, mitä johto on vahvistanut velvollisuuksiensa hyväksymisestä ja ymmärtämisestä. Tilintarkastaja ei esimerkiksi voisi todeta, että johto on antanut tilintarkastajalle kaikki tilintarkastustoimeksiannon ehdoissa sovitut relevantit tiedot, ellei hän ole kysynyt siitä ja saanut vastausta, että tällaiset tiedot on annettu.

A8. Kappaleiden 10 ja 11 edellyttämissä kirjallisissa vahvistusilmoituksissa lähdetään siitä, mitä tilintarkastustoimeksiannon ehdoissa on sovittu johdon velvollisuuksien hyväksymisestä ja ymmärtämisestä, pyytämällä johtoa vahvistamaan, että se on täyttänyt velvollisuutensa. Tilintarkastaja voi myös pyytää johtoa vahvistamaan kirjallisissa vahvistusilmoituksissa uudelleen, että se hyväksyy ja ymmärtää nämä velvollisuudet. Tämä on tavanomaista tietyissä maissa tai tietyillä muilla oikeudenkäyttöalueilla, mutta se voi olla joka tapauksessa erityisen asianmukaista, kun:

- henkilöillä, jotka ovat allekirjoittaneet tilintarkastustoimeksiannon ehdot yhteisön puolesta, ei enää ole relevantteja velvollisuuksia;
- tilintarkastustoimeksiannon ehdot on laadittu aiempana vuotena;
- on vähänkin viitteitä siitä, että johto ymmärtää kyseiset velvollisuutensa väärin; tai
- olosuhteiden muutokset tekevät sen asianmukaiseksi.

Yhdenmukaisesti sen vaatimuksen kanssa, joka sisältyy ISA 210:een[5], tällaiseen johdon uudelleen antamaan vahvistukseen velvollisuuksiensa hyväksymisestä ja ymmärtämisestä ei sisällytetä varaumaa, jonka mukaan se perustuu johdon parhaaseen tietoon ja käsitykseen (kuten tämän standardin kappaleessa A5).

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A9. Tilintarkastustehtävä voi olla julkisen sektorin yhteisöissä laajempi kuin muissa yhteisöissä. Tämän vuoksi johdon velvollisuuksiin liittyvä lähtökohta, jonka pohjalta julkisyhteisön tilintarkastus suoritetaan, voi antaa aihetta myös muihin kirjallisiin vahvistusilmoituksiin. Niihin voi sisältyä kirjallisia vahvistusilmoituksia, joissa vahvistetaan, että liiketoimet ja tapahtumat on toteutettu säädöksen, määräyksen tai muun velvoittavan normin mukaisesti.

Muut kirjalliset vahvistusilmoitukset (viittaus: kappale 13)

Muut tilinpäätöstä koskevat kirjalliset vahvistusilmoitukset

A10. Kappaleessa 10 vaadittavan kirjallisen vahvistusilmoituksen lisäksi tilintarkastaja voi katsoa tarpeelliseksi pyytää muita tilinpäätöstä koskevia kirjallisia vahvistusilmoituksia. Tällaiset kirjalliset vahvistusilmoitukset voivat täydentää kappaleessa 10 vaadittavaa kirjallista vahvistusilmoitusta mutta eivät ole osa sitä. Niihin voi sisältyä vahvistusilmoituksia seuraavista:

- onko tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valinta ja soveltaminen asianmukaista; ja
- onko esimerkiksi seuraavat seikat, jos ne ovat sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan relevantteja, sisällytetty tilinpäätökseen, arvostettu tai esitetty kyseisen normiston mukaisesti tai onko niistä annettu normiston edellyttämät tiedot:
  - suunnitelmat tai aikomukset, jotka saattavat vaikuttaa varojen ja velkojen kirjanpitoarvoon tai luokitteluun;
  - velat, sekä todelliset että ehdolliset;
  - omaisuuseriä koskeva omistusoikeus tai määräysvalta, panttioikeudet tai rasitteet sekä velkojen vakuudeksi annetut omaisuuserät; ja
  - säädösten, määräysten tai sopimusten kohdat, jotka voivat vaikuttaa tilinpäätökseen, mukaan lukien niiden noudattamatta jättäminen.

Muut tilintarkastajalle annettuja tietoja koskevat kirjalliset vahvistusilmoitukset

A11. Kappaleessa 11 vaadittavan kirjallisen vahvistusilmoituksen lisäksi tilintarkastaja voi katsoa tarpeelliseksi pyytää johdolta kirjallisen vahvistusilmoituksen siitä, että tämä on kommunikoinut tilintarkastajalle kaikista tiedossaan olevista sisäisen valvonnan puutteellisuuksista.

Kirjalliset vahvistusilmoitukset yksittäisistä kannanotoista

A12. Hankkiessaan evidenssiä harkintaan perustuvista ratkaisuista ja aikomuksista tai arvioidessaan niitä tilintarkastaja voi ottaa huomioon yhden tai useampia seuraavista seikoista:

- miten yhteisö on aiemmin toteuttanut ilmoittamansa aikomukset.
- miksi yhteisö on valinnut tietyn toimintatavan.
- pystyykö yhteisö noudattamaan tiettyä toimintatapaa.
- muun sellaisen informaation olemassaolo tai puuttuminen, joka mahdollisesti olisi saatu tilintarkastuksen aikana ja joka saattaa olla ristiriidassa johdon harkintaan perustuvien ratkaisujen tai aikomusten kanssa.

A13. Lisäksi tilintarkastaja voi katsoa tarpeelliseksi pyytää johtoa antamaan kirjallisia vahvistusilmoituksia yksittäisistä tilinpäätöskannanotoista, erityisesti sen käsityksen tueksi, jonka tilintarkastaja on muodostanut johdon yksittäisiä kannanottoja kos-

[5] ISA 210, kappale 6(b)

kevista harkintaan perustuvista ratkaisuista tai aikomuksista tai yksittäisen kannanoton täydellisyydestä muun tilintarkastusevidenssin perusteella. Esimerkiksi jos johdon aikomuksella on tärkeä merkitys sijoitusten arvostusperusteen kannalta, ei ehkä ole mahdollista hankkia tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ilman, että johdolta saadaan sen aikomuksia koskeva kirjallinen vahvistusilmoitus. Vaikka tällaisista kirjallisista vahvistusilmoituksista saadaan tarvittavaa tilintarkastusevidenssiä, ne eivät yksinään anna tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä kyseisestä kannanotosta.

Kynnysarvon kommunikoiminen (viittaus: kappaleet 10–11, 13)

A14. ISA 450:n mukaan tilintarkastajan on koottava yhteen tilintarkastuksen aikana tunnistetut virheellisyydet selvästi vähäpätöisiä virheellisyyksiä lukuun ottamatta.[6] Tilintarkastaja voi määrittää kynnysarvon, jonka ylittäviä virheellisyyksiä ei voida pitää selvästi vähäpätöisinä. Samalla tavoin tilintarkastaja voi harkita kommunikoivansa johdolle kynnysarvon pyydettäviä kirjallisia vahvistusilmoituksia varten.

Kirjallisten vahvistusilmoitusten antamisajankohta ja niiden kattama(t) ajanjakso(t) (viittaus: kappale 14)

A15. Koska kirjalliset vahvistusilmoitukset ovat tarpeellista tilintarkastusevidenssiä, tilintarkastajan lausuntoa ei voida antaa ennen kirjallisten vahvistusilmoitusten antamispäivää eikä tilintarkastuskertomuksen päiväys voi olla aikaisempi kuin kirjallisten vahvistusilmoitusten päiväys. Lisäksi koska tilintarkastajan huomion kohteena ovat tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä toteutuvat tapahtumat, jotka voivat edellyttää tilinpäätöksen muuttamista tai lisätietojen esittämistä, kirjallisten vahvistusilmoitusten päiväys on niin lähellä tilintarkastuskertomuksen antamispäivää kuin käytännössä on mahdollista mutta ei sen jälkeen.

A16. Joissakin olosuhteissa voi olla asianmukaista, että tilintarkastaja hankkii kirjallisen vahvistusilmoituksen yksittäisestä tilinpäätöskannanotosta tilintarkastuksen aikana. Tällaisessa tapauksessa saattaa olla välttämätöntä pyytää päivitetty kirjallinen vahvistusilmoitus.

A17. Kirjalliset vahvistusilmoitukset koskevat kaikkia tilintarkastuskertomuksessa mainittuja tilikausia, koska johdon pitää vakuuttaa uudelleen, että sen aiemmin antamat aiempia tilikausia koskevat kirjalliset vahvistusilmoitukset ovat edelleen asianmukaisia. Tilintarkastaja ja johto voivat sopia kirjallisesta vahvistusilmoituksesta, joka on muodoltaan sellainen, että sillä päivitetään aiempia tilikausia koskevat kirjalliset vahvistusilmoitukset toteamalla, onko tällaisiin kirjallisiin vahvistusilmoituksiin tullut muutoksia, ja jos on, mitä nämä muutokset ovat.

A18. Voi syntyä tilanteita, joissa nykyinen johto ei ole ollut tehtävässään kaikkina tilintarkastuskertomuksessa mainittuina tilikausina. Tällaiset henkilöt voivat väittää, etteivät he pysty antamaan joitakin tai mitään kirjallisia vahvistusilmoituksia, koska he eivät ole olleet tehtävässään tilikauden aikana. Tämä seikka ei kuitenkaan vähennä tällaisten henkilöiden velvollisuuksia, jotka koskevat tilinpäätöstä kokonaisuutena. Näin ollen vaatimus, että tilintarkastaja pyytää heiltä koko kyseisen tilikauden tai kaikki asianomaiset tilikaudet kattavat kirjalliset vahvistusilmoitukset, on edelleen voimassa.

Kirjallisten vahvistusilmoitusten muoto (viittaus: kappale 15)

A19. Kirjalliset vahvistusilmoitukset on sisällytettävä tilintarkastajalle osoitettavaan vahvistusilmoituskirjeeseen. Joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla säädöksessä tai määräyksessä voidaan kuitenkin edellyttää, että johto antaa kirjallisen julkisen lausunnon velvollisuuksistaan. Vaikka tällainen lausunto on vahvistusilmoitus tilinpäätöksen käyttäjille tai relevanteille viranomaisille, tilintarkastaja voi todeta sen olevan muodoltaan asianmukainen kirjallinen vahvistusilmoitus joidenkin tai kaikkien kappaleessa 10 tai 11 vaadittavien vahvistusilmoitusten osalta. Sen vuoksi tällaiseen lausuntoon sisältyviä relevantteja seikkoja ei tarvitse sisällyttää vahvistusilmoituskirjeeseen. Tekijöitä, jotka voivat vaikuttaa tilintarkastajan päätökseen, ovat:

- sisältyykö lausuntoon vahvistus siitä, että on täytetty jotkin tai kaikki kappaleissa 10 ja 11 tarkoitetut velvollisuudet.
- ovatko lausunnon antaneet tai hyväksyneet ne, joilta tilintarkastaja pyytää relevantteja kirjallisia vahvistusilmoituksia.

[6] ISA 450 *Tilintarkastuksen aikana todettujen virheellisyyksien arvioiminen,* kappale 5

- annetaanko lausunto tilintarkastajan käyttöön niin lähellä tilintarkastuskertomuksen antamispäivää kuin käytännössä on mahdollista mutta ei sen jälkeen (ks. kappale 14).

A20. Virallinen lausunto säädöksen tai määräyksen noudattamisesta tai tilinpäätöksen hyväksymisestä ei sisällä riittävästi informaatiota, jotta tilintarkastaja olisi vakuuttunut siitä, että kaikki tarvittavat vahvistusilmoitukset on tietoisesti annettu. Myöskään se, että johdon velvollisuudet ilmaistaan säädöksessä tai määräyksessä, ei korvaa pyydettäviä kirjallisia vahvistusilmoituksia.

A21. Liitteessä 2 esitetään havainnollistava esimerkki vahvistusilmoituskirjeestä.

Kommunikointi hallintoelinten kanssa (viittaus: kappaleet 10–11, 13)

A22. ISA 260 (uudistettu) sisältää vaatimuksen siitä, että tilintarkastaja kommunikoi hallintoelinten kanssa niistä kirjallisista vahvistusilmoituksista, jotka hän on pyytänyt johdolta.[7]

Epäilys kirjallisten vahvistusilmoitusten luotettavuudesta ja tilanne, jossa pyydettyjä kirjallisia vahvistusilmoituksia ei ole annettu

Epäilys kirjallisten vahvistusilmoitusten luotettavuudesta (viittaus: kappaleet 16–17)

A23. Jos on havaittu, että yksi tai useampi kirjallinen vahvistusilmoitus on ristiriidassa muusta lähteestä hankitun tilintarkastusevidenssin kanssa, tilintarkastaja voi harkita, onko riskienarviointi edelleen asianmukainen, ja ellei ole, tarkistaa riskienarviointia ja päättää niiden tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta, joilla vastataan arvioituihin riskeihin.

A24. Epäilyt, jotka koskevat johdon pätevyyttä, rehellisyyttä, eettisiä arvoja tai huolellisuutta tai sen sitoutumista näihin taikka näiden noudattamisen valvontaa, voivat saada tilintarkastajan tekemään johtopäätöksen, että riski johdon antamista virheellisistä tiedoista tilinpäätöksessä on sellainen, ettei tilintarkastusta voida suorittaa. Tällöin tilintarkastaja voi harkita toimeksiannosta luopumista, jos luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista, elleivät hallintoelimet ryhdy asianmukaisiin korjaustoimenpiteisiin. Tällaiset toimenpiteet eivät ehkä kuitenkaan ole riittäviä, jotta tilintarkastaja voisi antaa vakiomuotoisen tilintarkastuslausunnon.

A25. ISA 230 edellyttää, että tilintarkastaja dokumentoi tilintarkastuksen aikana esiin tulevat merkittävät seikat ja niistä tekemänsä johtopäätökset sekä merkittävät ammatilliseen harkintaan perustuvat ratkaisut näitä johtopäätöksiä muodostettaessa.[8] Tilintarkastaja on mahdollisesti tunnistanut merkittäviä seikkoja, jotka liittyvät johdon pätevyyteen, rehellisyyteen, eettisiin arvoihin tai huolellisuuteen tai sen sitoutumiseen näihin taikka näiden noudattamisen valvontaan mutta tehnyt kuitenkin johtopäätöksen, että kirjalliset vahvistusilmoitukset ovat tästä huolimatta luotettavia. Tällöin tämä merkittävä seikka dokumentoidaan ISA 230:n mukaisesti.

Johdon velvollisuuksia koskevat kirjalliset vahvistusilmoitukset (viittaus: kappale 20)

A26. Kuten kappaleessa A7 selitetään, tilintarkastaja ei pysty ratkaisemaan yksinomaan muun tilintarkastusevidenssin perusteella, onko johto täyttänyt kappaleissa 10 ja 11 tarkoitetut velvollisuutensa. Sen vuoksi, jos tilintarkastaja kappaleessa 20(a) kuvatulla tavalla tekee johtopäätöksen, että näitä seikkoja koskevat kirjalliset vahvistusilmoitukset ovat epäluotettavia, tai jos johto ei anna näitä kirjallisia vahvistusilmoituksia, tilintarkastaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Tällaisen kykenemättömyyden mahdolliset vaikutukset tilinpäätökseen eivät rajoitu tilinpäätöksen yksittäisiin osiin, tileihin tai eriin, ja näin ollen ne ovat laajalle ulottuvia. ISA 705:n (uudistettu) mukaan tilintarkastajan on tällaisissa olosuhteissa jätettävä lausunto tilinpäätöksestä antamatta.[9]

A27. Se, että kirjallista vahvistusilmoitusta on muutettu verrattuna tilintarkastajan pyytämään vahvistusilmoitukseen, ei välttämättä tarkoita, että johto ei ole antanut kirjallista vahvistusilmoitusta. Tällaisen muutoksen perustana oleva syy voi kuitenkin vaikuttaa tilintarkastuskertomukseen sisältyvään lausuntoon. Esimerkiksi:

---

7 ISA 260 (uudistettu) *Kommunikointi hallintoelinten kanssa,* kappale 16(c)(ii)

8 ISA 230 *Tilintarkastusdokumentaatio,* kappaleet 8(c) ja 10

9 ISA 705 (uudistettu), kappale 9

- Kirjallisessa vahvistusilmoituksessa, joka koskee sitä, että johto on täyttänyt tilinpäätöksen laatimista koskevat velvollisuutensa, saatetaan todeta johdon katsovan, että lukuun ottamatta olennaista poikkeamista sovellettavan tilinpäätösnormiston tietystä vaatimuksesta tilinpäätös on laadittu kyseisen normiston mukaisesti. Kappaleen 20 vaatimusta ei sovelleta, koska tilintarkastaja on todennut johdon antaneen luotettavat kirjalliset vahvistusilmoitukset. Tilintarkastajan täytyy kuitenkin harkita vaikutusta, joka kyseisen vaatimuksen noudattamatta jättämisellä on tilintarkastuskertomukseen sisältyvään lausuntoon, ISA 705:n (uudistettu) mukaisesti.
- Kirjallisessa vahvistusilmoituksessa, joka koskee johdon velvollisuutta antaa tilintarkastajalle kaikki tilintarkastustoimeksiannon ehdoissa sovitut relevantit tiedot, saatetaan todeta, että johto katsoo antaneensa tilintarkastajalle tällaiset tiedot lukuun ottamatta tulipalossa tuhoutuneita tietoja. Kappaleen 20 vaatimusta ei sovelleta, koska tilintarkastaja on todennut johdon antaneen luotettavat kirjalliset vahvistusilmoitukset. Tilintarkastajan täytyy kuitenkin harkita, miten laaja-alaisesti tulipalossa tuhoutuneet tiedot vaikuttavat tilinpäätökseen ja millainen vaikutus tällä on tilintarkastuskertomukseen sisältyvään lausuntoon, ISA 705:n (uudistettu) mukaisesti.

Liite 1

(Viittaus: kappale 2)

Luettelo ISA-standardeista, jotka sisältävät vaatimuksia kirjallisista vahvistusilmoituksista

Tässä liitteessä luetellaan ne muihin ISA-standardeihin sisältyvät kappaleet, joissa edellytetään tiettyjä asioita koskevia kirjallisia vahvistusilmoituksia. Tämä luettelo ei korvaa ISA-standardien vaatimusten ja niihin liittyvän soveltamista koskevan ja muun selittävän aineiston huomioon ottamista.

- ISA 240 *Väärinkäytöksiin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa* – kappale 40
- ISA 250 (uudistettu) *Säädösten ja määräysten huomioon ottaminen tilintarkastuksessa* – kappale 17
- ISA 450 *Tilintarkastuksen aikana todettujen virheellisyyksien arvioiminen* – kappale 14
- ISA 501 *Tilintarkastusevidenssi – erityisesti huomioon otettavia seikkoja tiettyjä eriä* tarkastettaessa – kappale 12
- ISA 540 (uudistettu) *Kirjanpidollisten arvioiden ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tarkastaminen* – kappale 37
- ISA 550 *Lähipiiri* – kappale 26
- ISA 560 *Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat* – kappale 9
- ISA 570 (uudistettu) *Toiminnan jatkuvuus* – kappale 16(e)
- ISA 710 *Vertailutiedot – vertailuluvut ja vertailutilinpäätös* – kappale 9
- ISA 720 (uudistettu) *Tilintarkastajan velvollisuudet muun informaation suhteen* – kappale 13(c)

Liite 2

(Viittaus: kappale A21)

Esimerkki vahvistusilmoituskirjeestä

Seuraava esimerkinomainen kirje sisältää kirjalliset vahvistusilmoitukset, joita edellytetään tämän ja muiden 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin kohdistuviin tilintarkastuksiin sovellettavien ISA-standardien perusteella. Tässä esimerkissä oletetaan, että sovellettava tilinpäätösnormisto on IFRS, että ISA 570:n (uudistettu)[1] mukainen vaatimus kirjallisesta vahvistusilmoituksesta ei ole relevantti ja ettei pyydettävistä vahvistusilmoituksista ole poikkeuksia. Jos tällaisia poikkeuksia olisi, kirjallisia vahvistusilmoituksia pitäisi muuttaa poikkeuksien huomioon ottamiseksi.

(Yhteisön kirjelomake)

(Tilintarkastajalle) (Päiväys)

Tämä vahvistusilmoituskirje on annettu liittyen suorittamaanne tilintarkastukseen, jonka kohteena on ABC-yhtiön tilinpäätös 31.12.20XX päättyneeltä tilikaudelta[2] ja jonka tarkoituksena on antaa lausunto siitä, antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan (tai *onko se esitetty kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) IFRS-standardien mukaisesti.

Vahvistamme (*parhaan tietomme ja käsityksemme mukaisesti ja tehtyämme tarpeelliseksi katsomiamme selvityksiä asianmukaisten tietojen hankkimiseksi*) seuraavaa:

Tilinpäätös

- Olemme täyttäneet tilintarkastustoimeksiannon ehdoissa [päivämäärä] tarkoitetut velvollisuutemme, jotka koskevat tilinpäätöksen laatimista IFRS-standardien mukaisesti, erityisesti siten, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan (tai *on oikein esitetty*) kyseisten standardien 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. (ISA 540 (uudistettu))
- Lähipiirisuhteet ja -liiketoimet on käsitelty kirjanpidossa asianmukaisesti ja niistä on esitetty asianmukaiset tiedot IFRS-standardien vaatimusten mukaisesti. (ISA 550)
- Kaikkien sellaisten tilinpäätöspäivän jälkeisten tapahtumien, jotka IFRS-standardien mukaan edellyttävät tilinpäätöksen oikaisemista tai lisätietojen esittämistä, mukaiset oikaisut on tehty tai vaadittavat tiedot esitetty. (ISA 560)
- Korjaamattomien virheellisyyksien vaikutukset ovat sekä erikseen että yhdessä epäolennaisia koko tilinpäätöksen kannalta. Luettelo korjaamattomista virheellisyyksistä on tämän vahvistusilmoituskirjeen liitteenä. (ISA 450)
- [Muut seikat, jotka tilintarkastaja saattaa katsoa tarkoituksenmukaisiksi (ks. standardin kappale A10).]

Annetut tiedot

- Olemme antaneet teille:[3]
    - pääsyn kaikkeen tiedossamme olevaan informaatioon, joka on relevanttia tilinpäätöksen laatimisen kannalta, kuten asiakirjoihin, muuhun aineistoon ja muihin seikkoihin;

---

1 ISA 570 (uudistettu) *Toiminnan jatkuvuus*

2 Jos tilintarkastaja antaa kertomuksen useammasta kuin yhdestä tilikaudesta, hän muuttaa kyseistä päivää siten, että kirje koskee kaikkia tilintarkastuskertomuksen kattamia tilikausia.

3 Jos tilintarkastaja on sisällyttänyt toimeksiantokirjeeseen muita johdon velvollisuuksiin liittyviä seikkoja ISA 210:n *Tilintarkastustoimeksiantojen ehdoista sopiminen* mukaisesti, voidaan harkita näiden seikkojen sisällyttämistä johdolta tai hallintoelimiltä saataviin kirjallisiin vahvistusilmoituksiin.

- muun tiedon, jota olette pyytäneet meiltä tilintarkastusta varten; ja
- rajoittamattoman mahdollisuuden kommunikoida niiden yhteisössä toimivien henkilöiden kanssa, joilta olette katsoneet tarpeelliseksi hankkia tilintarkastusevidenssiä.

- Kaikki tapahtumat on kirjattu kirjanpitoon ja sisältyvät tilinpäätökseen.
- Olemme antaneet teille tulokset riskiarvioinnistamme, joka koskee sitä, että tilinpäätös saattaa olla väärinkäytöksen seurauksena olennaisesti virheellinen. (ISA 240)
- Olemme antaneet teille kaiken tiedossamme olevan informaation yhteisöä koskevasta väärinkäytöksestä tai epäillystä väärinkäytöksestä, johon on osallisena:
  - johtoon kuuluvia;
  - työntekijöitä, joilla on merkittävä rooli sisäisessä valvonnassa; tai
  - muita, silloin kun väärinkäytöksellä saattaisi olla olennainen vaikutus tilinpäätökseen. (ISA 240)
- Olemme antaneet teille kaiken tiedon yhteisön tilinpäätökseen vaikuttavista väitetyistä tai epäillyistä väärinkäytöksistä, joista on saatu tieto nykyisiltä tai entisiltä työntekijöiltä, analyytikoilta, viranomaisilta tai muilta tahoilta. (ISA 240)
- Olemme kertoneet teille tiedossamme olevista säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisistä tai epäillyistä noudattamatta jättämisistä, joiden vaikutukset tulisi ottaa huomioon tilinpäätöstä laadittaessa. (ISA 250)
- Olemme antaneet teille tiedot yhteisön lähipiiriin kuuluvista tahoista sekä kaikista tiedossamme olevista lähipiirisuhteista ja -liiketoimista. (ISA 550)
- [Muut seikat, jotka tilintarkastaja saattaa katsoa tarpeellisiksi (ks. standardin kappale A11).]

---

johto johto

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 600 (UUDISTETTU)

ERITYISIÄ NÄKÖKOHTIA – KONSERNITILINPÄÄTÖSTEN TILINTARKASTUKSET (KONSERNIN OSIEN TILINTARKASTAJIEN SUORITTAMA TYÖ MUKAAN LUETTUNA)

(Sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2023 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1–11
Voimaantulo	12
Tavoitteet	13
Määritelmät	14–15
Vaatimukset	
Johtamiseen liittyvät velvollisuudet konsernin tilintarkastuksen laadun hallinnassa ja saavuttamisessa	16
Hyväksyminen ja jatkaminen	17–21
Konsernin tilintarkastuksen kokonaisstrategia ja konsernin tilintarkastussuunnitelma	22–29
Käsityksen muodostaminen konsernista ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta sekä konsernin sisäisen valvonnan järjestelmästä	30–32
Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen	33–34
Olennaisuus	35–36
Vastaaminen arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin	37–44
Konsernin osan tilintarkastajan kommunikaation ja työn asianmukaisuuden arvioiminen	45–48
Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat	49–50
Hankitun tilintarkastusevidenssin tarpeellisen määrän ja tarkoitukseen soveltuvuuden arvioiminen	51–52
Tilintarkastuskertomus	53
Kommunikointi konsernin johdon ja konsernin hallintoelinten kanssa	54–58
Dokumentointi	59
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Standardin soveltamisala	A1–A18
Määritelmät	A19–A28
Johtamiseen liittyvät velvollisuudet konsernin tilintarkastuksen laadun hallinnassa ja saavuttamisessa	A29–A31
Hyväksyminen ja jatkaminen	A32–A46
Konsernin tilintarkastuksen kokonaisstrategia ja konsernin tilintarkastussuunnitelma	A47–A87
Käsityksen muodostaminen konsernista ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta sekä konsernin sisäisen valvonnan järjestelmästä	A88–A107
Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen	A108–A115
Olennaisuus	A116–A123
Vastaaminen arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin	A124–A143
Konsernin osan tilintarkastajan kommunikaation ja työn asianmukaisuuden arvioiminen	A144–A149

Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat A150

Hankitun tilintarkastusevidenssin tarpeellisen määrän ja tarkoitukseen soveltuvuuden arvioiminen A151–A156

Tilintarkastuskertomus A157–A158

Kommunikointi konsernin johdon ja konsernin hallintoelinten kanssa A159–A165

Liite 1: Esimerkki tilintarkastuskertomuksesta, kun konsernin tilintarkastaja ei pysty hankkimaan konsernia koskevan tilintarkastuslausunnon perustaksi tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä

Liite 2: Käsityksen muodostaminen konsernin sisäisen valvonnan järjestelmästä

Liite 3: Esimerkkejä tapahtumista tai olosuhteista, joista voi aiheutua konsernitilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskejä

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 600 (uudistettu) *Erityisiä näkökohtia – konsernitilinpäätösten tilintarkastukset (konsernin osien tilintarkastajien suorittama työ mukaan luettuna)* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Kansainväliset tilintarkastusstandardit (ISA-standardit) koskevat myös konsernitilinpäätöksen tilintarkastusta (konsernin tilintarkastusta). Tässä standardissa käsitellään erityisiä näkökohtia, jotka koskevat konsernin tilintarkastusta, mukaan lukien olosuhteet, joissa tilintarkastukseen osallistuu konsernin osien tilintarkastajia. Tähän standardiin sisältyvissä vaatimuksissa ja ohjeistuksessa viitataan siihen, että konsernin tilintarkastuksessa on sovellettava muitakin relevantteja ISA-standardeja, joita ovat erityisesti ISA 220 (uudistettu),[1] ISA 230,[2] ISA 300,[3] ISA 315 (uudistettu 2019)[4] ja ISA 330[5], tai annetaan niitä koskevaa lisäohjeistusta. (Viittaus: kappaleet A1–A2)

2. Konsernitilinpäätös sisältää useamman kuin yhden yhteisön tai liiketoimintayksikön taloudellista informaatiota, joka syntyy kappaleessa 14(k) kuvatussa konsernitilinpäätöksen laatimisprosessissa. Tässä standardissa käytetty termi konsernitilinpäätöksen laatimisprosessi ei viittaa pelkästään konsernitilinpäätöksen laatimiseen sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, vaan se viittaa myös yhdistetyn tilinpäätöksen esittämiseen ja yhteisöjen tai liiketoimintayksikköjen, kuten sivuliikkeiden tai divisioonien, taloudellisen informaation yhdistämiseen. (Viittaus: kappaleet A3–A5, A27)

3. Kuten ISA 220:ssa (uudistettu)[6] selitetään, tämä standardi saattaa olosuhteiden vaatimalla tavalla mukautettuna olla hyödyllinen myös sellaisessa tilinpäätöksen tilintarkastuksessa, joka ei ole konsernin tilintarkastus, kun toimeksiantotiimiin kuuluu henkilöitä toisesta tilintarkastusyhteisöstä. Tämä standardi saattaa olla hyödyllinen esimerkiksi, kun tällainen henkilö otetaan osallistumaan fyysiseen inventointiin, tarkastamaan aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä tai suorittamaan tilintarkastustoimenpiteitä yhteisessä palvelukeskuksessa muualla sijaitsevassa toimipaikassa.

Konsernit ja konsernien osat

4. Konserni voidaan organisoida erilaisilla tavoilla. Konserni voidaan esimerkiksi organisoida siten, että se muodostuu juridisista tai muista yksiköistä (esim. emoyritys ja yksi tai useampi tytäryritys, yhteisyritykset tai pääomaosuusmenetelmällä käsiteltävät sijoituskohteet). Vaihtoehtoisesti konserni voidaan organisoida maantieteellisesti, siten, että se muodostuu muista taloudellisista yksiköistä (mukaan lukien sivuliikkeet tai divisioonat), tai siten, että se muodostuu toiminnoista tai liiketoiminnoista. Tässä standardissa näistä erilaisista organisointimuodoista käytetään yhteisesti nimitystä ”yhteisöt tai liiketoimintayksiköt”. (Viittaus: kappale A6)

5. Konsernin tilintarkastaja määrittää tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelua ja suorittamista koskevan asianmukaisen lähestymistavan arvioituihin konsernitilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi. Tätä varten konsernin tilintarkastaja käyttää ammatillista harkintaa ratkaistessaan, missä konsernin osissa suoritetaan tilintarkastustyötä. Tämä ratkaisu perustuu konsernin tilintarkastajan muodostamaan käsitykseen konsernista ja sen toimintaympäristöstä ja muihin tekijöihin, kuten kykyyn suorittaa tilintarkastustoimenpiteet keskitetysti, yhteisten palvelukeskusten olemassaoloon tai yhteisten tietojärjestelmien ja yhteisen sisäisen valvonnan olemassaoloon. (Viittaus: kappaleet A7–A9)

Konsernin osien tilintarkastajien osallistuminen tilintarkastukseen

6. ISA 220:n (uudistettu)[7] mukaan toimeksiannosta vastuullisen henkilön on varmistuttava siitä, että toimeksiantotiimille osoitetaan tai sen käyttöön annetaan oikea-aikaisesti riittävät ja asianmukaiset resurssit toimeksiannon suorittamiseksi. Konsernin tilintarkastuksessa tällaisiin resursseihin voivat kuulua konsernin osien tilintarkastajat. Näin ollen tämän standardin mukaan konsernin tilintarkastajan on ratkaistava, mikä on konsernin osien tilintarkastajien osallistumisen luonne, ajoitus ja laajuus.

---

1 ISA 220 (uudistettu) *Tilintarkastuksen laadunhallinta*

2 ISA 230 *Tilintarkastusdokumentaatio*

3 ISA 300 *Tilintarkastuksen suunnittelu*

4 ISA 315 (uudistettu 2019) *Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen*

5 ISA 330 *Tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi*

6 ISA 220 (uudistettu), kappale A1

7 ISA 220 (uudistettu), kappale 25

7. Konsernin tilintarkastaja voi ottaa konsernin osien tilintarkastajia mukaan antamaan informaatiota tai suorittamaan tilintarkastustyötä tämän standardin vaatimusten täyttämiseksi. Konsernin osien tilintarkastajilla voi olla enemmän kokemusta ja syvällisempää tietämystä konsernin osista ja niiden toimintaympäristöistä (mukaan lukien paikalliset säädökset ja määräykset, liiketoimintakäytännöt, kieli ja kulttuuri) kuin konsernin tilintarkastajalla. Näin ollen konsernin osien tilintarkastajat saattavat osallistua – ja usein osallistuvat – kaikkiin konsernin tilintarkastuksen vaiheisiin. (Viittaus: kappaleet A10–A11)

8. Tilintarkastusriski koostuu olennaisen virheellisyyden riskistä ja havaitsemisriskistä.[8] Konsernin tilintarkastuksessa havaitsemisriski sisältää riskin siitä, että konsernin osan tilintarkastaja ei mahdollisesti havaitse konsernin osan taloudellisessa informaatiossa virheellisyyttä, joka saattaisi aiheuttaa sen, että konsernitilinpäätös on olennaisesti virheellinen, ja että konsernin tilintarkastaja ei mahdollisesti havaitse tätä virheellisyyttä. Näin ollen tässä standardissa vaaditaan, että konsernitoimeksiannosta vastuullinen henkilö tai konsernin tilintarkastaja, sen mukaan, kummasta on kyse, osallistuu riittävästi ja asianmukaisella tavalla konsernin osien tilintarkastajien suorittamaan työhön, ja korostetaan konsernin tilintarkastajan ja konsernin osien tilintarkastajien välisen kaksisuuntaisen kommunikoinnin tärkeyttä. Lisäksi tässä standardissa selitetään seikkoja, joita konsernin tilintarkastaja ottaa huomioon päättäessään konsernin osien tilintarkastajien ohjauksen ja valvonnan ja heidän työnsä läpikäynnin luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta. (Viittaus: kappaleet A12–A13)

Ammatillinen skeptisyys

9. ISA 200:n[9] mukaan toimeksiantotiimin on suunniteltava ja suoritettava konsernin tilintarkastus noudattaen ammatillista skeptisyyttä ja käytettävä ammatillista harkintaa. Ammatillisen skeptisyyden asianmukainen noudattaminen voidaan osoittaa toimeksiantotiimin toimilla ja viestinnällä, mukaan lukien se, että painotetaan sen tärkeyttä, että jokainen toimeksiantotiimin jäsen noudattaa ammatillista skeptisyyttä koko konsernin tilintarkastuksen ajan. Tällaisiin toimiin ja tällaiseen viestintään voi kuulua tiettyjä toimenpiteitä ammatillisen skeptisyyden asianmukaista noudattamista mahdollisesti haittaavien esteiden vähentämiseksi. (Viittaus: kappaleet A14–A18)

Skaalautuvuus

10. Tämä standardi on tarkoitettu kaikkiin konsernin tilintarkastuksiin konsernin koosta tai monimutkaisuudesta riippumatta. Tämän standardin vaatimukset on kuitenkin tarkoitettu sovellettaviksi kunkin konsernin tilintarkastuksen luonne ja olosuhteet huomioon ottaen. Esimerkiksi silloin, kun konsernin tilintarkastaja suorittaa koko konsernin tilintarkastuksen, jotkin tämän standardin vaatimukset eivät ole relevantteja, koska niiden soveltaminen edellyttää konsernin osien tilintarkastajien osallistumista. Näin voi olla esimerkiksi, kun konsernin tilintarkastaja kykenee suorittamaan tilintarkastustoimenpiteet keskitetysti tai kykenee suorittamaan toimenpiteet konsernin osissa ilman, että konsernin osien tilintarkastajia osallistuu niihin. Kappaleisiin A119 ja A120 sisältyvä ohjeistus saattaa myös olla hyödyllistä sovellettaessa tätä standardia näissä olosuhteissa.

Konsernitoimeksiannosta vastuullisen henkilön ja konsernin tilintarkastajan velvollisuudet

11. Konsernitoimeksiannosta vastuullisella henkilöllä säilyy ylin vastuu ja näin ollen tilivelvollisuus tämän standardin vaatimusten noudattamisesta. Ilmausta ”konsernitoimeksiannosta vastuullisen henkilön on otettava vastuu...” tai ”konsernin tilintarkastajan on otettava vastuu...” käytetään niissä vaatimuksissa, joiden osalta konsernitoimeksiannosta vastuullinen henkilö tai konsernin tilintarkastaja saa osoittaa toimenpiteiden, tehtävien tai toimien suunnittelun tai suorittamisen sellaisille muille toimeksiantotiimin jäsenille, joilla on asianmukaiset kyvyt tai sopiva kokemus, mukaan lukien konsernin osien tilintarkastajat. Muiden vaatimusten osalta tässä standardissa tarkoitetaan nimenomaisesti, että tietyn vaatimuksen tai velvollisuuden täyttää konsernitoimeksiannosta vastuullinen henkilö tai konsernin tilintarkastaja, sen mukaan, kummasta on kyse, ja konsernitoimeksiannosta vastuullinen henkilö tai konsernin tilintarkastaja voi hankkia informaatiota tilintarkastusyhteisöltä tai muilta toimeksiantotiimin jäseniltä. (Viittaus: kappale A29)

---

8 ISA 200 *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti,* kappale A34

9 ISA 200, kappaleet 15–16

Voimaantulo

12. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2023 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin konsernitilinpäätöksiin.

Tavoitteet

13. Tilintarkastajan tavoitteena on:

    (a) ratkaista konsernin tilintarkastustoimeksiannon hyväksymiseen ja jatkamiseen liittyen, voidaanko kohtuudella odottaa saatavan konsernitilinpäätöstä koskevan tilintarkastuslausunnon laatimisen perustaksi tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä;

    (b) tunnistaa väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskit konsernitilinpäätöksessä ja arvioida niitä sekä suunnitella ja suorittaa tilintarkastustoimenpiteitä, jotta näihin arvioituihin riskeihin voidaan vastata asianmukaisella tavalla;

    (c) osallistua riittävästi ja asianmukaisella tavalla konsernin osien tilintarkastajien työhön koko konsernin tilintarkastuksen ajan, mukaan lukien selkeä kommunikointi heidän työnsä laajuudesta ja ajoituksesta ja kyseisen työn tulosten arviointi; ja

    (d) arvioida, onko suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden, mukaan lukien konsernin osien tilintarkastajien suorittama työ, avulla hankittu konsernitilinpäätöstä koskevan tilintarkastuslausunnon laatimisen perustaksi tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Määritelmät

14. Seuraavia termejä käytetään ISA-standardeissa seuraavassa merkityksessä:

    (a) Virheellisyyksien yhteismäärään liittyvä riski – Todennäköisyys sille, että korjaamattomien ja havaitsemattomien virheellisyyksien yhteismäärä ylittää tilinpäätökselle kokonaisuutena määritetyn olennaisuuden. (Viittaus: kappale A19)

    (b) Konsernin osa – Yhteisö, liiketoimintayksikkö, toiminto tai liiketoiminto tai jonkinlainen niiden yhdistelmä, jonka konsernin tilintarkastaja on määrittänyt tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelua ja suorittamista varten konsernin tilintarkastuksessa. (Viittaus: kappale A20)

    (c) Konsernin osan tilintarkastaja – Tilintarkastaja, joka suorittaa konsernin osaa koskevaa tilintarkastustyötä konsernin tilintarkastusta varten. Konsernin osan tilintarkastaja kuuluu toimeksiantotiimiin[10] konsernin tilintarkastuksessa. (Viittaus: kappaleet A21–A23)

    (d) Konsernin osan johto – Konsernin osasta vastuussa oleva johto. (Viittaus: kappale A24)

    (e) Konsernin osalle määritetty tarkastustyössä käytettävä olennaisuus – Rahamäärä, jonka konsernin tilintarkastaja on määrittänyt virheellisyyksien yhteismäärään liittyvän riskin alentamiseksi hyväksyttävän alhaiselle tasolle konsernin osaan kohdistuvien tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelua ja suorittamista varten.

    (f) Konserni – Raportoiva yhteisö, josta laaditaan konsernitilinpäätös.

    (g) Konsernin tilintarkastus – Konsernitilinpäätöksen tilintarkastus.

    (h) Konsernin tilintarkastaja – Konsernitoimeksiannosta vastuullinen henkilö ja muut toimeksiantotiimin jäsenet kuin konsernin osien tilintarkastajat. Konsernin tilintarkastaja vastaa:

        (i) konsernin tilintarkastuksen kokonaisstrategian ja konsernin tilintarkastussuunnitelman laatimisesta;

        (ii) konsernin osien tilintarkastajien ohjauksesta ja valvonnasta sekä heidän työnsä läpikäynnistä;

[10] ISA 220 (uudistettu), kappale 12(d)

(iii) niiden johtopäätösten arvioinnista, jotka tehdään konsernitilinpäätöstä koskevan tilintarkastuslausunnon laatimisen perustaksi hankitusta tilintarkastusevidenssistä.

(i) Konsernia koskeva tilintarkastuslausunto – Konsernitilinpäätöksestä annettava tilintarkastuslausunto.

(j) Konsernitoimeksiannosta vastuullinen henkilö – Toimeksiannosta vastuullinen henkilö,[11] joka vastaa konsernin tilintarkastuksesta. (Viittaus: kappale A25)

(k) Konsernitilinpäätös – Tilinpäätös, joka sisältää konsernitilinpäätöksen laatimisprosessissa syntyvää useamman kuin yhden yhteisön tai liiketoimintayksikön taloudellista informaatiota. Tässä standardissa konsernitilinpäätöksen laatimisprosessiin sisältyy: (viittaus: kappaleet A26–A28)

(i) yhdistely, suhteellinen yhdistely tai pääomaosuusmenetelmään perustuva kirjanpitokäsittely;

(ii) taloudellisen informaation esittäminen yhdistetyssä tilinpäätöksessä sellaisista yhteisöistä tai liiketoimintayksiköistä, joilla ei ole emoyritystä mutta jotka ovat saman määräysvallan tai saman johdon alaisia; tai

(iii) yhteisöjen tai liiketoimintayksikköjen, kuten sivuliikkeiden tai divisioonien, taloudellisen informaation yhdistäminen.

(l) Konsernin johto – Konsernitilinpäätöksen laatimisesta vastaava johto.

(m) Konsernille määritetty tarkastustyössä käytettävä olennaisuus – Tarkastustyössä käytettävä olennaisuus,[12] jonka konsernin tilintarkastaja on määrittänyt konsernitilinpäätökselle kokonaisuutena.

15. Tässä standardissa ”sovellettavalla tilinpäätösnormistolla” tarkoitetaan konsernitilinpäätöksessä sovellettavaa tilinpäätösnormistoa.

Vaatimukset

Johtamiseen liittyvät velvollisuudet konsernin tilintarkastuksen laadun hallinnassa ja saavuttamisessa

16. Soveltaessaan ISA 220:tä (uudistettu)[13] konsernitoimeksiannosta vastuullisen henkilön on otettava kokonaisvastuu konsernin tilintarkastustoimeksiannon laadun hallinnasta ja saavuttamisesta. Näin tehdessään konsernitoimeksiannosta vastuullisen henkilön on: (viittaus: kappaleet A29–A30)

(a) otettava vastuu sellaisen ympäristön luomisesta konsernin tilintarkastustoimeksiannolle, joka painottaa toimeksiantotiimin jäseniltä odotettavaa käyttäytymistä. (Viittaus: kappale A31)

(b) osallistuttava riittävästi ja asianmukaisella tavalla koko konsernin tilintarkastustoimeksiannon ajan, mukaan lukien osallistuminen konsernin osien tilintarkastajien työhön, siten, että konsernitoimeksiannosta vastuullisella henkilöllä on peruste sen ratkaisemiselle, ovatko tehdyt merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut ja tehdyt johtopäätökset asianmukaisia konsernin tilintarkastustoimeksiannon luonne ja olosuhteet huomioon ottaen.

Hyväksyminen ja jatkaminen

17. Ennen konsernin tilintarkastustoimeksiannon hyväksymistä tai jatkamista konsernitoimeksiannosta vastuullisen henkilön on ratkaistava, voidaanko kohtuudella odottaa saatavan konsernitilinpäätöstä koskevan tilintarkastuslausunnon laatimisen perustaksi tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. (Viittaus: kappaleet A32–A35)

18. Jos konsernitoimeksiannosta vastuullinen henkilö tekee konsernin tilintarkastustoimeksiannon hyväksymisen tai jatkamisen jälkeen sen johtopäätöksen, ettei pystytä hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, konsernitoimeksiannosta vastuullisen henkilön on arvioitava tämän seikan mahdollisia vaikutuksia konsernin tilintarkastukseen. (Viittaus: kappale A36)

---

[11] ISA 220 (uudistettu), kappale 12(a)

[12] ISA 320 *Olennaisuus tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa,* kappaleet 9 ja 11

[13] ISA 220 (uudistettu), kappale 13

Toimeksiannon ehdot

19. Soveltaessaan ISA 210:tä[14] konsernin tilintarkastajan on hankittava konsernin johdolta vahvistus siitä, että se hyväksyy ja ymmärtää olevansa velvollinen antamaan toimeksiantotiimille: (viittaus: kappale A37)

    (a) pääsyn kaikkeen konsernin johdon tiedossa olevaan informaatioon, joka on relevanttia konsernitilinpäätöksen laatimisen kannalta, kuten asiakirjoihin ja muuhun aineistoon sekä muihin seikkoihin;

    (b) muun informaation, jota toimeksiantotiimi saattaa pyytää konsernin johdolta tai konsernin osan johdolta konsernin tilintarkastusta varten; ja

    (c) rajoittamattoman mahdollisuuden kommunikoida niiden konsernissa toimivien henkilöiden kanssa, joilta toimeksiantotiimi katsoo tarpeelliseksi hankkia tilintarkastusevidenssiä.

Konsernin johdon määräysvallan ulkopuolella olevat informaatioon pääsyä tai henkilöiden kanssa kommunikointia koskevat rajoitukset

20. Jos konsernitoimeksiannosta vastuullinen henkilö tekee sen johtopäätöksen, että konsernin johto ei pysty antamaan toimeksiantotiimille pääsyä informaatioon tai rajoittamatonta mahdollisuutta kommunikoida konsernissa toimivien henkilöiden kanssa sellaisten rajoitusten takia, jotka ovat konsernin johdon määräysvallan ulkopuolella, konsernitoimeksiannosta vastuullisen henkilön on arvioitava tämän mahdollisia vaikutuksia konsernin tilintarkastukseen. (Viittaus: kappaleet A38–A46)

Konsernin johdon asettamat informaatioon pääsyä tai henkilöiden kanssa kommunikointia koskevat rajoitukset

21. Jos konsernitoimeksiannosta vastuullinen henkilö tekee sen johtopäätöksen, että: (viittaus: kappaleet A43–A46)

    (a) konsernin tilintarkastajan ei ole konsernin johdon asettamista rajoituksista johtuen mahdollista hankkia tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä; ja

    (b) tämän rajoitteen mahdollisesta vaikutuksesta voi johtua, että konsernitilinpäätöksestä jätetään lausunto antamatta, konsernitoimeksiannosta vastuullisen henkilön on joko:

        (i) jos kyseessä on ensimmäistä kertaa suoritettava toimeksianto, oltava hyväksymättä toimeksiantoa, tai, jos kyseessä on jatkuva toimeksianto, luovuttava toimeksiannosta silloin, kun luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista; tai

        (ii) silloin kun säädös tai määräys estää tilintarkastajan kieltäytymisen toimeksiannosta tai kun toimeksiannosta luopuminen ei muutoin ole mahdollista, jätettävä konsernitilinpäätöstä koskeva lausunto antamatta suoritettuaan konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksen siltä osin kuin se on mahdollista.

Konsernin tilintarkastuksen kokonaisstrategia ja konsernin tilintarkastussuunnitelma

22. Soveltaessaan ISA 300:aa[15] konsernin tilintarkastajan on laadittava konsernin tilintarkastuksen kokonaisstrategia ja konsernin tilintarkastussuunnitelma sekä päivitettävä niitä tarvittaessa. Näin tehdessään konsernin tilintarkastajan on ratkaistava: (viittaus: kappaleet A47–A50)

    (a) missä konsernin osissa suoritetaan tilintarkastustyötä; ja (viittaus: kappale A51)

    (b) mitä resursseja tarvitaan konsernin tilintarkastustoimeksiannon suorittamiseen, mukaan lukien konsernin osien tilintarkastajien osallistumisen luonne, ajoitus ja laajuus. (viittaus: kappaleet A52–A56)

[14] ISA 210 *Tilintarkastustoimeksiantojen ehdoista sopiminen,* kappaleet 6(b) ja 8(b)

[15] ISA 300, kappaleet 7–11

Huomioon otettavia seikkoja, kun tilintarkastukseen osallistuu konsernin osien tilintarkastajia

23. Konsernin tilintarkastuksen kokonaisstrategiaa ja konsernin tilintarkastussuunnitelmaa laadittaessa konsernitoimeksiannosta vastuullisen henkilön on arvioitava, kykeneekö konsernin tilintarkastaja osallistumaan konsernin osan tilintarkastajan työhön riittävästi ja asianmukaisella tavalla. (Viittaus: kappale A57)

24. Osana kappaleen 23 mukaista arviointia konsernin tilintarkastajan on pyydettävä, että konsernin osan tilintarkastaja vahvistaa toimivansa yhteistyössä konsernin tilintarkastajan kanssa, mukaan lukien se, suorittaako konsernin osan tilintarkastaja konsernin tilintarkastajan pyytämän työn. (Viittaus: kappale A58)

Relevantit eettiset vaatimukset, mukaan lukien riippumattomuuteen liittyvät vaatimukset

25. Soveltaessaan ISA 220:tä (uudistettu)[16] konsernitoimeksiannosta vastuullisen henkilön on otettava vastuu: (viittaus: kappaleet A59–A60, A87)

    (a) siitä, että konsernin osien tilintarkastajien tietoon on saatettu relevantit eettiset vaatimukset, joita sovelletaan konsernin tilintarkastustoimeksiannon luonne ja olosuhteet huomioon ottaen; ja

    (b) sen varmistamisesta, ymmärtävätkö konsernin osien tilintarkastajat konsernin tilintarkastustoimeksiantoon sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset, mukaan lukien riippumattomuuteen liittyvät vaatimukset, ja noudattavatko he niitä.

Toimeksiannossa käytettävät resurssit

26. Soveltaessaan ISA 220:tä (uudistettu)[17] konsernitoimeksiannosta vastuullisen henkilön on: (viittaus: kappaleet A61–A68)

    (a) varmistuttava siitä, että konsernin osien tilintarkastajilla on asianmukainen pätevyys ja kyvykkyys, mukaan lukien riittävästi aikaa, heille osoitettujen tilintarkastustoimenpiteiden suorittamiseksi konsernin osassa; ja

    (b) jos konsernin tilintarkastajan tilintarkastusyhteisö on antanut konsernitoimeksiannosta vastuulliselle henkilölle – tai konsernitoimeksiannosta vastuullisen henkilön saataville on muutoin tullut – informaatiota seuranta- ja korjaamisprosessin tai konsernin osan tilintarkastajaan liittyvien ulkoisten laaduntarkastusten tuloksista, määritettävä, onko tällainen informaatio relevanttia konsernin tilintarkastajan kappaleen 26(a) mukaisen varmistumisen kannalta.

27. Konsernin tilintarkastajan on hankittava tarpeellinen määrä konsernin osassa suoritettavaan työhön liittyvää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ilman, että konsernin osan tilintarkastaja osallistuu sen hankkimiseen, jos:

    (a) konsernin osan tilintarkastaja ei noudata konsernin tilintarkastustoimeksiantoon sovellettavia relevantteja eettisiä vaatimuksia, mukaan lukien riippumattomuuteen liittyvät vaatimukset;[18] tai (viittaus: kappale A69–A70)

    (b) konsernitoimeksiannosta vastuullisella henkilöllä on vakavia huolia kappaleissa 23–26 mainituista seikoista. (Viittaus: kappale A71)

Toimeksiannon suorittaminen

28. Soveltaessaan ISA 220:tä (uudistettu)[19] konsernitoimeksiannosta vastuullisen henkilön on otettava vastuu konsernin osien tilintarkastajien ohjauksen ja valvonnan ja heidän työnsä läpikäynnin luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta ottaen huomioon: (viittaus: kappaleet A72–A77)

    (a) alueet, joilla konsernitilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskit on arvioitu suuremmiksi tai joilla on tunnistettu merkittäviä riskejä ISA 315:n (uudistettu 2019) mukaisesti; ja

    (b) sellaiset alueet konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksessa, joihin liittyy merkittävää harkintaa.

---

16 ISA 220 (uudistettu), kappale 17

17 ISA 220 (uudistettu), kappaleet 25–26

18 ISA 200, kappale 14

19 ISA 220 (uudistettu), kappale 29

Kommunikointi konsernin osien tilintarkastajien kanssa

29. Konsernin tilintarkastajan on kommunikoitava konsernin osien tilintarkastajien kanssa konsernin tilintarkastajan ja konsernin osien tilintarkastajien velvollisuuksista ja konsernin tilintarkastajan odotuksista, joihin kuuluu odotus siitä, että konsernin tilintarkastajan ja konsernin osien tilintarkastajien välinen kommunikointi tapahtuu asianmukaisina ajankohtina koko konsernin tilintarkastuksen ajan. (Viittaus: kappaleet A78–A87)

Käsityksen muodostaminen konsernista ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta sekä konsernin sisäisen valvonnan järjestelmästä

30. Soveltaessaan ISA 315:tä (uudistettu 2019)[20] konsernin tilintarkastajan on otettava vastuu siitä, että se muodostaa käsityksen seuraavista: (viittaus: kappaleet A88–A92)

    (a) konserni ja sen toimintaympäristö, mukaan lukien: (viittaus: kappaleet A93–A95)

        (i) konsernin organisaatiorakenne sekä sen liiketoimintamalli, mukaan lukien:

            a. paikat, joissa konsernilla on liiketoimintaa tai toimintoja;

            b. konsernin liiketoiminnan tai toimintojen luonne ja se, missä määrin se on samankaltaista tai ne ovat samankaltaisia eri puolilla konsernia; ja

            c. se, missä laajuudessa tietotekniikan (IT) käyttö on integroitu konsernin liiketoimintamalliin;

        (ii) sääntelyyn liittyvät tekijät, joilla on vaikutusta konserniin kuuluviin yhteisöihin ja liiketoimintayksikköihin; ja

        (iii) yhteisöjen tai liiketoimintayksikköjen taloudellisen tuloksen arvioimiseen sisäisesti ja ulkoisesti käytettävät mittarit;

    (b) sovellettava tilinpäätösnormisto ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden ja -käytäntöjen yhdenmukaisuus eri puolilla konsernia; ja

    (c) konsernin sisäisen valvonnan järjestelmä, mukaan lukien:

        (i) kontrollien yhteneväisyyden luonne ja laajuus; (viittaus: kappaleet A96–A99, A102)

        (ii) se, onko konserni keskittänyt taloudelliseen raportointiin liittyviä toimintojaan, ja jos on, miten; (viittaus: kappaleet A100–A102)

        (iii) konsernin käyttämä konsernitilinpäätöksen laatimisprosessi, mukaan lukien mahdolliset alakonsernien yhdistelyt ja konsernitilinpäätöksen laatimisessa tehdyt oikaisut; ja

        (iv) se, kuinka konsernin johto kommunikoi konsernitilinpäätöksen laatimista tukevista merkittävistä seikoista ja siihen liittyvistä taloudellista raportointia koskevista velvoitteista tietojärjestelmässä ja muissa konsernin sisäisen valvonnan järjestelmän komponenteissa yhteisöjen tai liiketoimintayksikköjen johdolle. (Viittaus: kappaleet A103–A105)

Huomioon otettavia seikkoja, kun tilintarkastukseen osallistuu konsernin osien tilintarkastajia

31. Konsernin tilintarkastajan on kommunikoitava konsernin osien tilintarkastajille oikea-aikaisesti seuraavista: (viittaus: kappale A106)

    (a) seikat, joiden konsernin tilintarkastaja katsoo olevan relevantteja konsernin osan tilintarkastajan konsernin tilintarkastusta varten tekemän riskienarviointitoimenpiteiden suunnittelun tai suorittamisen kannalta;

    (b) soveltaessaan ISA 550:tä[21] konsernin johdon tunnistamat lähipiirisuhteet tai -liiketoimet ja kaikki muut konsernin tilintarkastajan tiedossa olevat lähipiiriin kuuluvat osapuolet, jotka ovat relevantteja konsernin osan tilintarkastajan työn kannalta; ja (viittaus: kappale A107)

---

20 ISA 315 (uudistettu 2019), kappaleet 19–27

21 ISA 550 *Lähipiiri,* kappale 17

(c) soveltaessaan ISA 570:tä (uudistettu)[22] konsernin johdon tai konsernin tilintarkastajan tunnistamat tapahtumat tai olosuhteet, jotka saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä konsernin kykyä jatkaa toimintaansa ja jotka ovat relevantteja konsernin osan tilintarkastajan työn kannalta.

32. Konsernin tilintarkastajan on pyydettävä konsernin osien tilintarkastajia kommunikoimaan oikea-aikaisesti seuraavista:

(a) konsernin osan taloudelliseen informaatioon liittyvät seikat, joiden konsernin osan tilintarkastaja katsoo olevan relevantteja väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan konsernitilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisen ja arvioimisen kannalta;

(b) lähipiirisuhteet, joita konsernin johto tai konsernin tilintarkastaja ei ole aiemmin tunnistanut; ja (viittaus: kappale A107)

(c) mahdolliset konsernin osan tilintarkastajan tunnistamat tapahtumat tai olosuhteet, jotka saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä konsernin kykyä jatkaa toimintaansa.

Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen

33. Soveltaessaan ISA 315:tä (uudistettu 2019)[23] konsernin tilintarkastajan on kappaleen 30 mukaisesti muodostamansa käsityksen perusteella otettava vastuu konsernitilinpäätöksen, mukaan lukien konsernitilinpäätöksen laatimisprosessi, olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisesta ja arvioimisesta. (Viittaus: kappaleet A108–A113)

Huomioon otettavia seikkoja, kun tilintarkastukseen osallistuu konsernin osien tilintarkastajia

34. Soveltaessaan ISA 315:tä (uudistettu 2019)[24] konsernin tilintarkastajan on arvioitava, antaako konsernin tilintarkastajan ja konsernin osien tilintarkastajien suorittamilla riskienarviointitoimenpiteillä hankittu tilintarkastusevidenssi asianmukaisen perustan konsernitilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiselle ja arvioimiselle. (Viittaus: kappaleet A114–A115)

Olennaisuus

35. Kun liiketapahtumien lajit, tilien saldot tai konsernitilinpäätöksessä esitettävät tiedot jakautuvat konsernin eri osien kesken, konsernin tilintarkastajan on ISA 320:tä[25] ja ISA 450:tä[26] soveltaessaan määritettävä tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelua ja suorittamista varten:

(a) konsernin osalle määritettävä tarkastustyössä käytettävä olennaisuus. Virheellisyyksien yhteismäärään liittyvään riskiin vastaamiseksi tällaisen rahamäärän on oltava pienempi kuin konsernille määritetty tarkastustyössä käytettävä olennaisuus. (Viittaus: kappaleet A116–A120)

(b) kynnysarvo, jonka ylittävät konsernin osan taloudellisessa informaatiossa havaitut virheellisyydet on kommunikoitava konsernin tilintarkastajalle. Tällainen kynnysarvo ei saa olla suurempi kuin se rahamäärä, jonka on katsottu olevan selvästi vähäpätöinen konsernitilinpäätöksen kannalta. (Viittaus: kappale A121)

Huomioon otettavia seikkoja, kun tilintarkastukseen osallistuu konsernin osien tilintarkastajia

36. Konsernin tilintarkastajan on kommunikoitava kappaleen 35 mukaisesti määritetyt rahamäärät konsernin osan tilintarkastajalle. (Viittaus: kappaleet A122–A123)

---

22 ISA 570 (uudistettu) *Toiminnan jatkuvuus*

23 ISA 315 (uudistettu 2019), kappaleet 28–34

24 ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 35

25 ISA 320, kappale 11

26 ISA 450 *Tilintarkastuksen aikana todettujen virheellisyyksien arvioiminen,* kappale 5

Vastaaminen arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin

37. Soveltaessaan ISA 330:tä[27] konsernin tilintarkastajan on otettava vastuu suoritettavien tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta, mukaan lukien sen ratkaiseminen, missä konsernin osissa suoritetaan tilintarkastustoimenpiteitä ja mikä on näissä konsernin osissa suoritettavan työn luonne, ajoitus ja laajuus. (Viittaus: kappaleet A124–A139)

Konsernitilinpäätöksen laatimisprosessi

38. Konsernin tilintarkastajan on otettava vastuu arvioituihin konsernitilinpäätöksen laatimisprosessista johtuviin konsernitilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi suoritettavien tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelusta ja suorittamisesta. Tähän on kuuluttava: (viittaus: kappale A140)

    (a) sen arvioiminen, onko kaikki yhteisöt ja liiketoimintayksiköt sisällytetty konsernitilinpäätökseen sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti ja onko mahdollisesti tarpeen suunnitella ja suorittaa alakonsernien yhdistelyihin kohdistuvia tilintarkastustoimenpiteitä;

    (b) konsernitilinpäätöksen laatimisessa tehtyjen oikaisujen ja luokittelun muutosten asianmukaisuuden, täydellisyyden ja oikeellisuuden arvioiminen; (viittaus: kappale A141)

    (c) sen arvioiminen, antavatko johdon konsernitilinpäätöksen laatimisprosessissa tekemät harkintaan perustuvat ratkaisut viitteitä mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta; ja

    (d) arvioituihin konsernitilinpäätöksen laatimisprosessista johtuviin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaaminen.

39. Jos yhteisön tai liiketoimintayksikön taloudellista informaatiota ei ole laadittu konsernitilinpäätöksessä sovellettavien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden mukaisesti, konsernin tilintarkastajan on arvioitava, onko taloudellista informaatiota oikaistu asianmukaisesti konsernitilinpäätöksen laatimista ja esittämistä varten.

40. Jos konsernitilinpäätös sisältää sellaisen yhteisön tai liiketoimintayksikön taloudellista informaatiota, jonka tilikausi päättyy eri aikaan kuin konsernin tilikausi, konsernin tilintarkastajan on otettava vastuu sen arvioimisesta, onko kyseiseen taloudelliseen informaatioon tehty asianmukaiset oikaisut sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.

Huomioon otettavia seikkoja, kun tilintarkastukseen osallistuu konsernin osien tilintarkastajia

41. Kun konsernin tilintarkastaja ottaa konsernin osien tilintarkastajia mukaan suunnittelemaan tai suorittamaan tilintarkastustoimenpiteitä, konsernin tilintarkastajan on kommunikoitava konsernin osan tilintarkastajan kanssa seikoista, joiden konsernin tilintarkastaja tai konsernin osan tilintarkastaja katsoo olevan relevantteja arvioituihin konsernitilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi suoritettavien toimenpiteiden suunnittelun kannalta.

42. Alueilla, joilla konsernitilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskit on arvioitu suuremmiksi tai joilla on tunnistettu merkittäviä riskejä ISA 315:n (uudistettu 2019) mukaisesti ja joiden osalta konsernin osan tilintarkastaja päättää suoritettavista tilintarkastustoimenpiteistä, konsernin tilintarkastajan on arvioitava kyseisten tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelun ja suorittamisen asianmukaisuus. (Viittaus: kappale A142)

43. Kun konsernin osien tilintarkastajat suorittavat konsernitilinpäätöksen laatimisprosessiin, mukaan lukien alakonsernien yhdistelyt, kohdistuvia tilintarkastustoimenpiteitä, konsernin tilintarkastajan on päätettävä konsernin osien tilintarkastajien ohjauksen ja valvonnan ja heidän työnsä läpikäynnin luonteesta ja laajuudesta. (Viittaus: kappale A143)

44. Konsernin tilintarkastajan on selvitettävä, onko konsernin osan tilintarkastajan kommunikaatiossa yksilöity taloudellinen informaatio (ks. kappale 45(a)) juuri se taloudellinen informaatio, joka on sisällytetty konsernitilinpäätökseen.

[27] ISA 330, kappaleet 6–7

Konsernin osan tilintarkastajan kommunikaation ja työn asianmukaisuuden arvioiminen

45. Konsernin tilintarkastajan on pyydettävä konsernin osan tilintarkastajaa kommunikoimaan seikoista, jotka ovat relevantteja niiden johtopäätösten kannalta, joita konsernin tilintarkastaja tekee konsernin tilintarkastusta koskien. Tällaisen kommunikaation on sisällettävä seuraavat tiedot: (viittaus: kappale A144)

    (a) sen taloudellisen informaation yksilöiminen, jonka osalta konsernin osan tilintarkastajaa on pyydetty suorittamaan tilintarkastustoimenpiteitä;

    (b) se, onko konsernin osan tilintarkastaja suorittanut konsernin tilintarkastajan pyytämän työn;

    (c) se, onko konsernin osan tilintarkastaja noudattanut konsernin tilintarkastustoimeksiantoon sovellettavia relevantteja eettisiä vaatimuksia, mukaan lukien riippumattomuuteen liittyvät vaatimukset;

    (d) tieto säädösten tai määräysten noudattamatta jättämisistä;

    (e) konsernin osan taloudellisessa informaatiossa olevat korjatut ja korjaamattomat virheellisyydet, jotka konsernin osan tilintarkastaja on havainnut ja jotka ylittävät konsernin tilintarkastajan kappaleen 36 mukaisesti kommunikoiman kynnysarvon; (viittaus: kappale A145)

    (f) viitteet johdon mahdollisesta tarkoitushakuisuudesta;

    (g) kuvaus sellaisista sisäisen valvonnan järjestelmän puutteellisuuksista, jotka on tunnistettu suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden yhteydessä;

    (h) väärinkäytös tai epäilty väärinkäytös, johon on osallisena konsernin osan johtoon kuuluvia tai työntekijöitä, joilla on merkittävä rooli konsernin sisäisen valvonnan järjestelmässä konsernin osassa, taikka muita, kun väärinkäytös on johtanut konsernin osan taloudellisen informaation olennaiseen virheellisyyteen;

    (i) muut merkittävät seikat, jotka konsernin osan tilintarkastaja on kommunikoinut tai odottaa kommunikoivansa konsernin osan johdolle tai konsernin osan hallintoelimille;

    (j) muut seikat, jotka saattavat olla relevantteja konsernin tilintarkastuksen kannalta tai joiden konsernin osan tilintarkastaja katsoo olevan sellaisia, että niihin on asianmukaista kiinnittää konsernin tilintarkastajan huomiota, mukaan lukien todetut poikkeamat kirjallisissa vahvistusilmoituksissa, jotka konsernin osan tilintarkastaja on pyytänyt konsernin osan johdolta; ja

    (k) konsernin osan tilintarkastajan kokonaishavainnot tai johtopäätökset. (Viittaus: kappale A146)

46. Konsernin tilintarkastajan on:

    (a) keskusteltava konsernin osan tilintarkastajan, konsernin osan johdon tai konsernin johdon kanssa, sen mukaan kuin tämä on asianmukaista, merkittävistä seikoista, jotka tulevat esiin kommunikoitaessa konsernin osan tilintarkastajan kanssa, mukaan lukien kappaleen 45 mukaiset seikat; ja

    (b) arvioitava, onko kommunikointi konsernin osan tilintarkastajan kanssa riittävää konsernin tilintarkastajan tarkoituksiin. Jos tällainen kommunikointi ei ole riittävää konsernin tilintarkastajan tarkoituksiin, konsernin tilintarkastajan on arvioitava tämän seikan vaikutuksia konsernin tilintarkastukseen. (Viittaus: kappale A147)

47. Konsernin tilintarkastajan on ratkaistava, onko tarpeen – ja jos on, missä määrin on tarpeen – käydä läpi konsernin osan tilintarkastajan muuta tilintarkastusdokumentaatiota. Tätä ratkaisua tehdessään konsernin tilintarkastajan on otettava huomioon: (viittaus: kappaleet A148–A149)

    (a) konsernin osan tilintarkastajan suorittaman työn luonne, ajoitus ja laajuus;

    (b) konsernin osan tilintarkastajan pätevyys ja kyvykkyys, joista on varmistuttu kappaleen 26(a) mukaisesti; ja

    (c) konsernin osan tilintarkastajan ohjaus ja valvonta ja hänen työnsä läpikäynti.

48. Jos konsernin tilintarkastaja tulee siihen johtopäätökseen, että konsernin osan tilintarkastajan suorittama työ ei ole riittävää konsernin tilintarkastajan tarkoituksiin, konsernin tilintarkastajan on ratkaistava, mitä lisätoimenpiteitä suoritetaan ja suorittaako ne konsernin osan tilintarkastaja vai konsernin tilintarkastaja.

Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat

49. Soveltaessaan ISA 560:tä[28] konsernin tilintarkastajan on otettava vastuu toimenpiteiden suorittamisesta, mukaan lukien, sen mukaan kuin tämä on asianmukaista, siitä, että konsernin osien tilintarkastajia pyydetään suorittamaan toimenpiteitä, jotka on suunniteltu tunnistamaan tapahtumia, jotka saattavat edellyttää konsernitilinpäätöksen oikaisemista tai lisätietojen esittämistä. (Viittaus: kappale A150)

Huomioon otettavia seikkoja, kun tilintarkastukseen osallistuu konsernin osien tilintarkastajia

50. Konsernin tilintarkastajan on pyydettävä konsernin osien tilintarkastajia ilmoittamaan konsernin tilintarkastajalle, jos heidän tietoonsa tulee tilinpäätöspäivän jälkeisiä tapahtumia, jotka saattavat edellyttää konsernitilinpäätöksen oikaisemista tai lisätietojen esittämistä. (Viittaus: kappale A150)

Hankitun tilintarkastusevidenssin tarpeellisen määrän ja tarkoitukseen soveltuvuuden arvioiminen

51. Soveltaessaan ISA 330:tä[29] konsernin tilintarkastajan on arvioitava, onko suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden, mukaan lukien konsernin osien tilintarkastajien suorittama työ, avulla hankittu konsernia koskevan tilintarkastuslausunnon perustaksi tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. (Viittaus: kappaleet A151–A155)

52. Konsernitoimeksiannosta vastuullisen henkilön on arvioitava, miten mahdolliset korjaamattomat virheellisyydet (joko konsernin tilintarkastajan havaitsemat tai konsernin osien tilintarkastajien kommunikoimat) sekä tilanteet, joissa ei ole pystytty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, vaikuttavat konsernia koskevaan tilintarkastuslausuntoon. (Viittaus: kappale A156)

Tilintarkastuskertomus

53. Konsernitilinpäätöstä koskevassa tilintarkastuskertomuksessa ei saa viitata konsernin osan tilintarkastajaan, paitsi milloin säädöksessä tai määräyksessä vaaditaan tällaista viittaamista. Jos säädöksessä tai määräyksessä vaaditaan tällaista viittaamista, tilintarkastuskertomuksessa on mainittava, ettei viittaaminen vähennä konsernitoimeksiannosta vastuullisen henkilön tai konsernitoimeksiannosta vastuullisen henkilön tilintarkastusyhteisön vastuuta konsernia koskevasta tilintarkastuslausunnosta. (Viittaus: kappaleet A157–A158)

Kommunikointi konsernin johdon ja konsernin hallintoelinten kanssa

Kommunikointi konsernin johdon kanssa

54. Konsernin tilintarkastajan on annettava konsernin johdolle yleiskuva tilintarkastuksen suunnitellusta laajuudesta ja ajoituksesta, mihin kuuluu yleiskuva konsernin osissa suoritettavasta työstä. (Viittaus: kappale A159)

55. Jos konsernin tilintarkastaja on tunnistanut väärinkäytöksen tai konsernin osan tilintarkastaja on saattanut väärinkäytöksen konsernin tilintarkastajan tietoon (ks. kappale 45(h)) tai jos saatu informaatio viittaa väärinkäytöksen mahdolliseen esiintymiseen, konsernin tilintarkastajan on oikea-aikaisesti kommunikoitava tästä konsernin johdolle asianmukaisella tasolla, jotta ne henkilöt, joilla on ensisijainen vastuu väärinkäytösten estämisestä ja havaitsemisesta, saavat tiedon velvollisuuksiensa kannalta relevanteista seikoista. (Viittaus: kappale A160)

56. Laissa tai määräyksessä saatetaan edellyttää tai jotkin muut syyt saattavat edellyttää, että konsernin osan tilintarkastaja antaa tilintarkastuslausunnon konserniin kuuluvan yhteisön tai liiketoimintayksikön tilinpäätöksestä. Tällöin konsernin tilintarkastajan on pyydettävä konsernin johtoa tiedottamaan yhteisön tai liiketoimintayksikön johdolle konsernin tilintarkasta-

[28] ISA 560 *Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat,* kappaleet 6–7

[29] ISA 330, kappale 26

jan tietoon tulevista seikoista, jotka voivat olla merkittäviä yhteisön tai liiketoimintayksikön tilinpäätöksen kannalta mutta joista yhteisön tai liiketoimintayksikön johto ei välttämättä ole tietoinen. Jos konsernin johto kieltäytyy viestimästä asiaa yhteisön tai liiketoimintayksikön johdolle, konsernin tilintarkastajan on keskusteltava asiasta konsernin hallintoelinten kanssa. Jos asia jää ratkaisematta, konsernin tilintarkastajan on oikeudelliset ja ammatilliset salassapitokysymykset huomioon ottaen harkittava, neuvooko se konsernin osan tilintarkastajaa olemaan antamatta tilintarkastuskertomusta yhteisön tai liiketoimintayksikön tilinpäätöksestä, kunnes asia on ratkaistu. (Viittaus: kappaleet A161–A162)

Kommunikointi konsernin hallintoelinten kanssa

57. Konsernin tilintarkastajan on kommunikoitava konsernin hallintoelinten kanssa ISA 260:ssä (uudistettu)[30] ja muissa ISA-standardeissa vaadittavien seikkojen lisäksi seuraavista seikoista: (viittaus: kappale A163)

    (a) yleiskuva konsernin osissa suoritettavasta työstä ja siitä, millä tavoin konsernin tilintarkastaja suunnittelee osallistuvansa konsernin osien tilintarkastajien suorittamaan työhön. (viittaus: kappale A164)

    (b) tapaukset, joissa konsernin tilintarkastajan tekemä konsernin osan tilintarkastajan työn läpikäynti on antanut syytä huoleen kyseisen konsernin osan tilintarkastajan työn laadusta, ja se, miten konsernin tilintarkastaja on vastannut kyseiseen huoleen.

    (c) konsernin tilintarkastuksen laajuutta koskevat rajoitukset, esimerkiksi henkilöiden kanssa kommunikointia tai informaatioon pääsyä koskeviin rajoituksiin liittyvät merkittävät seikat.

    (d) 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.

Kommunikointi tunnistetuista sisäisen valvonnan puutteellisuuksista

58. Soveltaessaan ISA 265:tä[31] konsernin tilintarkastajan on ratkaistava, onko mahdollisista konsernin sisäisen valvonnan järjestelmässä tunnistetuista puutteellisuuksista kommunikoitava konsernin hallintoelimille tai konsernin johdolle. Tätä ratkaisua tehdessään konsernin tilintarkastajan on otettava huomioon sisäisen valvonnan puutteellisuudet, jotka konsernin osien tilintarkastajat ovat tunnistaneet ja joista he ovat kommunikoineet konsernin tilintarkastajalle kappaleen 45(g) mukaisesti. (Viittaus: kappale A165)

Dokumentointi

59. ISA 230:n[32] mukaisesti konsernin tilintarkastustoimeksiantoa koskevan tilintarkastusdokumentaation on oltava riittävää niin, että kokenut tilintarkastaja, joka ei ole aikaisemmin ollut tekemisissä kyseisen tilintarkastuksen kanssa, pystyy saamaan käsityksen suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta, hankitusta evidenssistä ja konsernin tilintarkastuksen aikana esiin tulleita merkittäviä seikkoja koskevista johtopäätöksistä. Soveltaessaan ISA 230:tä[33] konsernin tilintarkastajan on sisällytettävä tilintarkastusdokumentaatioon: (viittaus: kappaleet A166–A169, A179–A182)

    (a) henkilöiden kanssa kommunikointia tai informaatioon pääsyä konsernissa koskeviin rajoituksiin liittyvät merkittävät seikat, joita on harkittu ennen kuin toimeksianto on päätetty hyväksyä tai sitä on päätetty jatkaa tai jotka ovat tulleet esiin hyväksymisen tai jatkamisen jälkeen, ja se, miten tällaisten seikkojen suhteen on toimittu.

    (b) peruste konsernin tilintarkastajan suorittamalle konsernin osien määrittämiselle konsernin tilintarkastuksen suunnittelua ja suorittamista varten. (Viittaus: kappale A170)

---

30 ISA 260 (uudistettu) *Kommunikointi hallintoelinten kanssa*

31 ISA 265 *Kommunikointi sisäisen valvonnan puutteellisuuksista hallintoelimille ja johdolle*

32 ISA 230, kappale 8

33 ISA 230, kappaleet 1–3, 9–11, A6–A7 ja liite

(c) peruste konsernin osalle määritettävän tarkastustyössä käytettävän olennaisuuden määrittämiselle ja konsernin tilintarkastajalle kommunikoitavien konsernin osan taloudelliseen informaatioon sisältyvien virheellisyyksien kynnysarvo.

(d) peruste konsernin tilintarkastajan varmistumiselle siitä, että konsernin osien tilintarkastajilla on asianmukainen pätevyys ja kyvykkyys, mukaan lukien riittävästi aikaa, heille osoitettujen tilintarkastustoimenpiteiden suorittamiseksi konsernin osissa. (Viittaus: kappale A171)

(e) keskeiset osat käsityksestä, joka on muodostettu konsernin sisäisen valvonnan järjestelmästä kappaleen 30(c) mukaisesti;

(f) konsernin tilintarkastajan suorittaman konsernin osien tilintarkastajien ohjauksen ja valvonnan ja heidän työnsä läpikäynnin luonne, ajoitus ja laajuus, mukaan lukien, sen mukaan kuin tämä on sovellettavissa, konsernin tilintarkastajan kappaleen 47 mukaisesti tekemän konsernin osan tilintarkastajan muun tilintarkastusdokumentaation läpikäynnin luonne, ajoitus ja laajuus. (Viittaus: kappaleet A172–A178)

(g) seikat, jotka liittyvät kommunikointiin konsernin osien tilintarkastajien kanssa, mukaan lukien:

(i) mahdolliset väärinkäytöksiin, lähipiiriin kuuluviin osapuoliin tai toiminnan jatkuvuuteen liittyvät seikat, joista on kommunikoitu kappaleen 32 mukaisesti.

(ii) seikat, jotka ovat relevantteja niiden johtopäätösten kannalta, joita konsernin tilintarkastaja tekee konsernin tilintarkastusta koskien, kappaleen 45 mukaisesti, mukaan lukien se, miten konsernin tilintarkastaja on toiminut konsernin osien tilintarkastajien, konsernin osan johdon tai konsernin johdon kanssa keskusteltujen merkittävien seikkojen suhteen.

(h) konsernin tilintarkastajan tekemä arviointi konsernin osien tilintarkastajien havainnoista tai johtopäätöksistä, jotka koskevat seikkoja, joilla voi olla olennaista vaikutusta konsernitilinpäätökseen, ja se, kuinka konsernin tilintarkastaja on reagoinut näihin havaintoihin tai johtopäätöksiin.

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Standardin soveltamisala (viittaus: kappaleet 1–2)

A1. Tässä standardissa käsitellään myös erityisiä näkökohtia, jotka koskevat konsernitoimeksiannosta vastuullista henkilöä tai konsernin tilintarkastajaa, sen mukaan, kummasta on kyse, sovellettaessa ISA 220:een (uudistettu) sisältyviä vaatimuksia ja ohjeistusta, mukaan lukien erityiset näkökohdat, jotka koskevat konsernin osien tilintarkastajien ohjausta ja valvontaa ja heidän työnsä läpikäyntiä.

A2. ISQM 1:ssä[34] käsitellään toimeksiantoja, joissa vaaditaan toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittamista. ISQM 2:ssa[35] käsitellään toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan nimittämistä ja kelpoisuutta sekä toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan velvollisuuksia, jotka liittyvät toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittamiseen ja dokumentointiin, myös konsernin tilintarkastuksessa.

A3. Konserniin kuuluva yhteisö tai liiketoimintayksikkö voi myös laatia oman konsernitilinpäätöksensä, joka käsittää siihen sisältyvien yhteisöjen tai liiketoimintayksikköjen (ts. alakonsernin) taloudellisen informaation. Tätä standardia sovelletaan tällaisten alakonsernien konsernitilinpäätöksen tilintarkastukseen, joka suoritetaan säädöksen tai määräyksen perusteella tai muista syistä.

A4. Yksittäinen juridinen yksikkö voidaan organisoida siten, että siihen kuuluu useampi kuin yksi liiketoimintayksikkö, mistä on esimerkkinä yhtiö, jolla on liiketoimintaa useassa toimipaikassa, kuten pankki, jolla on useita sivuliikkeitä. Kun kyseisillä liiketoimintayksiköillä on sellaisia ominaispiirteitä kuin eri toimipaikat, eri johto tai eri tietojärjestelmät (mukaan lukien eri pääkirja) ja taloudellista informaatiota yhdistellään kyseisen yksittäisen juridisen yksikön tilinpäätöstä laadittaessa, täl-

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

[35] ISQM 2 *Toimeksiantokohtaiset laadun läpikäynnit*

lainen tilinpäätös on konsernitilinpäätöksen määritelmän mukainen, koska se sisältää konsernitilinpäätöksen laatimisprosessissa syntyvää useamman kuin yhden yhteisön tai liiketoimintayksikön taloudellista informaatiota.

A5. Joissakin tapauksissa yksittäinen juridinen yksikkö voi konfiguroida tietojärjestelmänsä keräämään taloudellista informaatiota useammasta kuin yhdestä tuote- tai palvelulinjasta säädökseen tai määräykseen 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) säädökseen tai määräykseen perustuvaa raportointia varten tai muihin johdon tarkoituksiin ei synny tässä standardissa tarkoitettuja erillisiä yhteisöjä tai liiketoimintayksikköjä (esim. divisioonia).

Konsernit ja konsernien osat (viittaus: kappaleet 4–5)

A6. Konsernin tietojärjestelmä, mukaan lukien konsernin taloudellisen raportoinnin prosessi, saattaa olla sovitettu tai sovittamatta yhteen konsernin organisaatiorakenteen kanssa. Konserni saatetaan esimerkiksi organisoida sen juridisen rakenteen mukaisesti, mutta sen tietojärjestelmä saatetaan organisoida toiminto-, prosessi-, tuote- tai palvelukohtaisesti (taikka tuote- tai palveluryhmäkohtaisesti) tai maantieteellisen sijainnin perusteella johdon tarkoituksiin tai raportointia varten.

A7. Konsernin tilintarkastaja voi konsernin organisaatiorakenteesta 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 yhteistä sisäisen valvonnan järjestelmää, mukaan lukien tietojärjestelmä. Näissä olosuhteissa konsernin tilintarkastaja voi päättää käsitellä näitä kolmea juridista yksikköä yhtenä konsernin osana.

A8. Konserni voi myös keskittää toimintoja tai prosesseja, joita sovelletaan useammassa kuin yhdessä konserniin kuuluvassa yhteisössä tai liiketoimintayksikössä, esimerkiksi käyttämällä yhteistä palvelukeskusta. Kun tällaiset keskitetyt toiminnot ovat relevantteja konsernin taloudellisen raportoinnin prosessin kannalta, konsernin tilintarkastaja voi määrittää yhteisen palvelukeskuksen konsernin osaksi.

A9. Toinen seikka, joka voi olla relevantti konsernin tilintarkastajan suorittaman konsernin osien määrittämisen kannalta, on se, miten johto on määrittänyt toimintasegmentit sovellettavan tilinpäätösnormiston sisältämien esitettäviä tietoja koskevien vaatimusten mukaisesti.[36]

Konsernin osien tilintarkastajien osallistuminen tilintarkastukseen (viittaus: kappaleet 7–8)

A10. Konsernin osien tilintarkastajat voivat suorittaa konsernin osan tilinpäätöksen tilintarkastuksen joko säädöksen tai määräyksen perusteella tai muista syistä erityisesti silloin, kun konsernin osa on juridinen yksikkö. Kun konsernin osan tilintarkastaja suorittaa tai on suorittanut myös konsernin osan tilinpäätöksen tilintarkastuksen, konsernin tilintarkastaja saattaa pystyä käyttämään konsernin osan tilinpäätöksen osalta suoritettua tilintarkastustyötä edellyttäen, että konsernin tilintarkastaja varmistuu siitä, että tällainen työ soveltuu konsernin tilintarkastuksen tarkoituksiin. Lisäksi konsernin osien tilintarkastajat voivat muokata konsernin osan tilinpäätöksen tilintarkastuksessa suoritettua työtä siten, että se täyttää myös konsernin tilintarkastajan tarpeet. Joka tapauksessa on noudatettava tämän standardin vaatimuksia, mukaan lukien konsernin osien tilintarkastajien ohjaukseen ja valvontaan ja heidän työnsä läpikäyntiin liittyvät vaatimukset.

A11. ISA 220:n (uudistettu)[37] mukaisesti toimeksiannosta vastuullisen henkilön on varmistuttava siitä, että ohjausta, valvontaa ja läpikäyntiä koskeva lähestymistapa on sellainen, että siinä otetaan huomioon tilintarkastustoimeksiannon luonne ja olosuhteet. Kappaleessa A76 annetaan esimerkkejä erilaisista tavoista, joilla konsernitoimeksiannosta vastuullinen henkilö voi ottaa vastuun konsernin osien tilintarkastajien ohjauksesta ja valvonnasta sekä heidän työnsä läpikäynnistä, ja se voi olla hyödyllinen olosuhteissa, joissa konsernin tilintarkastaja suunnittelee käyttävänsä konsernin osan tilinpäätöksen tilintarkas-

36 Ks. esim. kansainvälinen tilinpäätösstandardi (IFRS) 8 *Toimintasegmentit*

37 ISA 220 (uudistettu), kappale 30(b)

tuksessa suoritettua tilintarkastustyötä, joka on jo saatettu loppuun.

A12. Kuten ISA 200:ssa[38] selitetään, havaitsemisriski liittyy niiden tilintarkastustoimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen, joiden tilintarkastaja katsoo alentavan tilintarkastusriskin hyväksyttävän alhaiselle tasolle. Havaitsemisriski riippuu tilintarkastustoimenpiteen tehokkuuden lisäksi myös siitä, kuinka tilintarkastaja suorittaa kyseisen toimenpiteen. Näin ollen havaitsemisriskiin vaikuttavat sellaiset seikat kuin riittävä suunnittelu, asianmukaisten resurssien antaminen toimeksiannon suorittamiseksi, ammatillisen skeptisyyden noudattaminen ja suoritetun tilintarkastustyön valvonta ja läpikäynti.

A13. Havaitsemisriski on laajempi käsite kuin kappaleissa 14(a) ja A19 kuvattu virheellisyyksien yhteismäärään liittyvä riski. Konsernin tilintarkastuksessa voi olla todennäköisempää, että korjaamattomien ja havaitsemattomien virheellisyyksien yhteismäärä voi ylittää konsernitilinpäätökselle kokonaisuutena määritetyn olennaisuuden, koska konsernin osien taloudelliseen informaatioon kohdistuvia tilintarkastustoimenpiteitä saatetaan suorittaa erikseen eri puolilla konsernia. Näin ollen konsernin tilintarkastaja määrittää konsernin osalle määritettävän tarkastustyössä käytettävän olennaisuuden virheellisyyksien yhteismäärään liittyvän riskin alentamiseksi hyväksyttävän alhaiselle tasolle.

Ammatillinen skeptisyys (viittaus: kappale 9)

A14. ISA 220:ssa (uudistettu)[39] annetaan esimerkkejä esteistä, jotka haittaavat ammatillisen skeptisyyden noudattamista toimeksiannon tasolla, mukaan lukien tiedostamattomat tilintarkastajan vinoumat, jotka voivat haitata ammatillisen skeptisyyden noudattamista tilintarkastustoimenpiteitä suunniteltaessa ja suoritettaessa sekä tilintarkastusevidenssiä arvioitaessa. ISA 220:ssa (uudistettu) esitetään myös mahdollisia toimia, joihin toimeksiantotiimi voi ryhtyä vähentääkseen ammatillisen skeptisyyden noudattamista haittaavia esteitä toimeksiannon tasolla.

A15. ISA 315:een (uudistettu 2019)[40], ISA 540:een (uudistettu)[41] ja muihin ISA-standardeihin sisältyvissä vaatimuksissa ja relevantissa soveltamisohjeistuksessa käsitellään ammatillisen skeptisyyden noudattamista ja niissä on esimerkkejä siitä, miten dokumentaatio voi auttaa antamaan evidenssiä siitä, että tilintarkastaja on noudattanut ammatillista skeptisyyttä.

A16. Kaikkien toimeksiantotiimin jäsenten on noudatettava ammatillista skeptisyyttä koko konsernin tilintarkastuksen ajan. Konsernin tilintarkastaja saattaa saada suorittamansa toimeksiantotiimin jäsenten, mukaan lukien konsernin osien tilintarkastajat, ohjauksen ja valvonnan ja heidän työnsä läpikäynnin avulla informaatiota siitä, onko toimeksiantotiimi noudattanut asianmukaisesti ammatillista skeptisyyttä.

A17. Esimerkiksi seuraavat seikat voivat vaikuttaa ammatillisen skeptisyyden noudattamiseen konsernin tilintarkastuksessa:

- Erilaiset kulttuuriset vaikutteet saattavat vaikuttaa eri toimipaikoissa toimiviin konsernin osien tilintarkastajiin, mikä saattaa vaikuttaa konsernin osien tilintarkastajien vinoumien luonteeseen.
- Joidenkin konsernien monimutkainen rakenne voi tuoda mukanaan tekijöitä, jotka lisäävät alttiutta olennaisen virheellisyyden riskeille. Lisäksi tarpeettoman monimutkainen organisaatiorakenne saattaa olla ISA 240:n[42] mukainen väärinkäytöksen riskitekijä ja saattaa siten vaatia lisää aikaa tai asiantuntemusta tiettyjen yhteisöjen tai liiketoimintayksikköjen liiketoiminnallisen tarkoituksen ja toimintojen ymmärtämiseksi.
- Konsernin sisäisten liiketapahtumien (esim. liiketapahtumat, joihin liittyy useita eri yhteisöjä ja liiketoimintayksikköjä konsernin sisällä tai useita lähipiiriin kuuluvia osapuolia), rahavirtojen tai siirtohinnoittelua koskevien sopimusten luonne ja laajuus saattavat aiheuttaa muita monimutkaisuuksia. Joissakin tapauksissa tällaisista seikoista voi myös aiheutua väärinkäytöksen riskitekijöitä.

---

38 ISA 200, kappale A45

39 ISA 220 (uudistettu), kappaleet A35–A37

40 ISA 315 (uudistettu 2019), kappale A238

41 ISA 540 (uudistettu) *Kirjanpidollisten arvioiden ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tarkastaminen,* kappale A11

42 ISA 240 *Väärinkäytöksiin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa,* liite 1

- Kun konsernin tilintarkastukseen sovelletaan konsernin johdon asettamia tiukkoja raportoinnin aikarajoja, tästä voi aiheutua painetta toimeksiantotiimin jäsenille heidän saattaessaan loppuun heille osoitetun työn. Näissä olosuhteissa toimeksiantotiimin voi olla tarpeen käyttää lisää aikaa johdon kannanottojen asianmukaiseen kyseenalaistamiseen, asianmukaisten harkintaan perustuvien ratkaisujen tekemiseen tai suoritetun tilintarkastustyön asianmukaiseen läpikäyntiin.

A18. Konsernin tilintarkastajan ammatillisen skeptisyyden noudattamiseen kuuluu pysyminen tarkkaavaisena sellaisen konsernin osien tilintarkastajilta, konsernin osan johdolta ja konsernin johdolta saadun ristiriitaisen informaation varalta, joka voi olla merkittävää konsernitilinpäätöksen kannalta.

Määritelmät

Virheellisyyksien yhteismäärään liittyvä riski (viittaus: kappale 14(a))

A19. Virheellisyyksien yhteismäärään liittyvä riski on olemassa kaikissa tilinpäätöksen tilintarkastuksissa, mutta sitä on erityisen tärkeää ymmärtää ja siihen on erityisen tärkeää vastata konsernin tilintarkastuksessa, koska konsernin tilintarkastuksessa on todennäköisempää, että suoritettavia tilintarkastustoimenpiteitä kohdistetaan sellaisiin liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihin tai tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin, jotka jakautuvat konsernin eri osien kesken. Yleensä virheellisyyksien yhteismäärään liittyvä riski kasvaa, kun niiden konsernin osien määrä nousee, joissa joko konsernin osien tilintarkastajat tai muut toimeksiantotiimin jäsenet suorittavat tilintarkastustoimenpiteitä erikseen.

Konsernin osa (viittaus: kappale 14(b))

A20. Konsernin tilintarkastaja käyttää ammatillista harkintaa ratkaistessaan, missä konsernin osissa suoritetaan tilintarkastustyötä. Kappaleessa A7 selitetään, että tiettyjen yhteisöjen tai liiketoimintayksikköjen taloudellista informaatiota voidaan tarkastella yhdessä tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelua ja suorittamista varten. Konsernin tilintarkastajan vastuu konsernitilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisesta ja arvioimisesta kattaa kuitenkin kaikki yhteisöt ja liiketoimintayksiköt, joiden taloudellinen informaatio sisällytetään konsernitilinpäätökseen.

Konsernin osan tilintarkastaja (viittaus: kappale 14(c))

A21. Kun tässä standardissa viitataan toimeksiantotiimiin, tarkoitetaan konsernin tilintarkastajaa ja konsernin osien tilintarkastajia. Konsernin osien tilintarkastajat voivat olla ketjuun kuuluvasta tilintarkastusyhteisöstä, tilintarkastusyhteisöstä, joka ei kuulu ketjuun, tai konsernin tilintarkastajan tilintarkastusyhteisöstä (esim. konsernin tilintarkastajan tilintarkastusyhteisön toisesta toimistosta).

A22. Joissakin olosuhteissa konsernin tilintarkastaja saattaa suorittaa liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihin tai tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin kohdistuvaa keskitettyä testausta tai saattaa suorittaa konsernin osaan liittyviä tilintarkastustoimenpiteitä. Näissä olosuhteissa konsernin tilintarkastajaa ei pidetä konsernin osan tilintarkastajana.

A23. Kappaleen 24 mukaan konsernin tilintarkastajan on pyydettävä, että konsernin osan tilintarkastaja vahvistaa toimivansa yhteistyössä konsernin tilintarkastajan kanssa, mukaan lukien se, suorittaako konsernin osan tilintarkastaja konsernin tilintarkastajan pyytämän työn. Kappaleessa A58 annetaan ohjeistusta olosuhteisiin, joissa konsernin osan tilintarkastaja ei kykene antamaan tällaista vahvistusta.

Konsernin osan johto (viittaus: kappale 14(d))

A24. Konsernin osan johdolla tarkoitetaan johtoa, joka on vastuussa taloudellisesta informaatiosta tai muusta toiminnosta (esim. liiketapahtumien käsittely yhteisessä palvelukeskuksessa) konserniin kuuluvassa yhteisössä tai liiketoimintayksikössä. Kun konsernin tilintarkastaja tarkastelee tiettyjen yhteisöjen tai liiketoimintayksikköjen taloudellista informaatiota yhdessä yhtenä konsernin osana tai määrittää yhteisen palvelukeskuksen konsernin osaksi (ks. kappaleet A7–A8), konsernin osan johdolla tarkoitetaan johtoa, joka on vastuussa kyseisen konsernin osan osalta suoritettavien tilintarkastustoimenpiteiden kohteena olevasta taloudellisesta informaatiosta tai liiketapahtumien käsittelystä. Joissakin olosuhteissa ei ehkä ole erillistä konsernin osan johtoa ja konsernin johto voi olla suoraan vastuussa konsernin osan taloudellisesta informaatiosta tai muista toiminnoista.

Konsernitoimeksiannosta vastuullinen henkilö (viittaus: kappale 14(j))

A25. Silloin kun konsernin tilintarkastuksen suorittajiksi on valittu useampi tilintarkastaja, toimeksiannosta vastuulliset henkilöt ja heidän toimeksiantotiiminsä yhdessä toimivat ISA-standardeissa tarkoitettuina ”konsernitoimeksiannosta vastuullisena henkilönä” ja ”toimeksiantotiiminä”. Tässä standardissa ei kuitenkaan käsitellä valittujen tilintarkastajien välistä suhdetta eikä yhden valitun tilintarkastajan konsernin tilintarkastusta varten suorittamaa työtä suhteessa toisen valitun tilintarkastajan konsernin tilintarkastusta varten suorittamaan työhön.

Konsernitilinpäätös (viittaus: kappaleet 2, 14(k))

A26. Konsernitilinpäätöksen laatimista ja esittämistä koskevat vaatimukset saatetaan yksilöidä sovellettavassa tilinpäätösnormistossa, joka voi näin ollen vaikuttaa ratkaisuun siitä, mikä yhteisöjen tai liiketoimintayksikköjen taloudellinen informaatio sisällytetään konsernitilinpäätökseen. Joissakin tilinpäätösnormistoissa esimerkiksi edellytetään konsernitilinpäätöksen laatimista, kun yhteisö (emoyritys) käyttää määräysvaltaa yhdessä tai useammassa muussa yhteisössä (esim. tytäryritykset) enemmistöomistajana tai muulla tavoin. Joissakin tapauksissa sovellettavaan tilinpäätösnormistoon sisältyy erillisiä vaatimuksia, jotka koskevat yhdistetyn tilinpäätöksen esittämistä tai joissa voidaan muutoin sallia yhdistetyn tilinpäätöksen esittäminen. Esimerkkejä olosuhteista, joissa yhdistetyn tilinpäätöksen esittäminen voidaan sallia, ovat olosuhteet, joissa yhteisöillä ei ole emoyritystä, mutta ne ovat saman määräysvallan alaisia, tai joissa yhteisöt ovat saman johdon alaisia.

A27. Tarkoituksena ei ole se, että tässä 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.

A28. Konsernitilinpäätöksen laatimisprosessin yksityiskohdat vaihtelevat konsernista toiseen riippuen konsernin rakenteesta ja tietojärjestelmästä, mukaan lukien taloudellisen raportoinnin prosessi. Konsernitilinpäätöksen laatimisprosessiin kuuluu kuitenkin sellaisia tekijöitä kuin konsernin sisäisten liiketapahtumien ja sisäisten saldojen eliminointi ja soveltuvissa tapauksissa konsernitilinpäätökseen sisällytettävien yhteisöjen tai liiketoimintayksikköjen erilaisten tilikausien vaikutusten eliminointi.

Johtamiseen liittyvät velvollisuudet konsernin tilintarkastuksen laadun hallinnassa ja saavuttamisessa
(viittaus: kappaleet 11, 16)

A29. Konsernitoimeksiannosta vastuullisen henkilön ei ehkä ole mahdollista tai tarkoituksenmukaista käsitellä yksin kaikkia ISA 220:een (uudistettu) sisältyviä vaatimuksia etenkään silloin, kun toimeksiantotiimiin kuuluu hyvin monia konsernin osien tilintarkastajia, jotka toimivat useassa toimipaikassa. Toimeksiannon tasolla tapahtuvassa laadunhallinnassa ISA 220:ssa (uudistettu)[43] sallitaan se, että toimeksiannosta vastuullinen henkilö osoittaa toimenpiteiden, tehtävien tai toimien suunnittelun tai suorittamisen toimeksiantotiimin muille jäsenille, jotka auttavat toimeksiannosta vastuullista henkilöä. Näin ollen konsernitoimeksiannosta vastuullinen henkilö voi osoittaa toimenpiteitä, tehtäviä tai toimia toimeksiantotiimin muille jäsenille ja kyseiset toimeksiantotiimin jäsenet voivat edelleen osoittaa toimenpiteitä, tehtäviä tai toimia muille. Tällaisissa olosuhteissa toimeksiannosta vastuullisen henkilön on ISA 220:n (uudistettu) mukaan edelleen otettava kokonaisvastuu tilintarkastustoimeksiannon laadun hallinnasta ja saavuttamisesta.

A30. Tilintarkastusyhteisön luomat toimintaperiaatteet tai menettelytavat tai sellaiset toimintaperiaatteet tai menettelytavat, joissa on kyse ketjun yhteisistä vaatimuksista tai palveluista,[44] voivat tukea konsernitoimeksiannosta vastuullista henkilöä edistämällä kommunikaatiota konsernin tilintarkastajan ja konsernin osien tilintarkastajien välillä ja tukemalla konsernin tilintarkastajan suorittamaa kyseisten konsernin osien tilintarkastajien ohjausta ja valvontaa ja heidän työnsä läpikäyntiä.

A31. ISA 220:ssa (uudistettu)[45] selitetään, että toimeksiantotiimin jäsenet muovaavat ja vahvistavat laatuun sitoutumista osoittavaa kulttuuria käyttäytymällä odotetulla tavalla toimeksiantoa suorittaessaan. Kappaleeseen 16(a) sisältyvään vaatimukseen vastatessaan konsernitoimeksiannosta vastuullinen henkilö voi viestiä suoraan toimeksiantotiimin muille jäsenille (mukaan

[43] ISA 220 (uudistettu), kappale 15

[44] ISQM 1, kappaleet 48–52

[45] ISA 220 (uudistettu), kappale A29

lukien konsernin osien tilintarkastajat) ja vahvistaa tätä viestintää henkilökohtaisella käyttäytymisellä ja toimilla (esim. johtaminen esimerkin avulla).

Hyväksyminen ja jatkaminen

Sen ratkaiseminen, voidaanko kohtuudella odottaa saatavan tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä (viittaus: kappaleet 17–18)

A32. Ratkaistessaan sitä, voidaanko kohtuudella odottaa saatavan tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, konsernitoimeksiannosta vastuullinen henkilö voi muodostaa käsityksen sellaisista seikoista kuin:

- konsernin rakenne sisältäen sekä juridisen rakenteen että organisaatiorakenteen.
- toiminnot, jotka ovat konsernin kannalta merkittäviä, mukaan lukien toimiala, sääntely-ympäristö sekä taloudellinen ja poliittinen ympäristö, joissa toimintoja harjoitetaan.
- palveluorganisaatioiden käyttäminen.
- yhteisten palvelukeskusten käyttäminen.
- konsernitilinpäätöksen laatimisprosessi.
- se, onko konsernin tilintarkastajalla:
    - rajoittamaton mahdollisuus kommunikoida konsernin hallintoelinten, konsernin johdon, konsernin osan hallintoelinten ja konsernin osan johdon kanssa ja rajoittamaton pääsy konsernin osaa koskevaan informaatioon, mukaan lukien pääomaosuusmenetelmällä käsiteltäviä konsernin osia koskeva informaatio; ja
    - mahdollisuus suorittaa tarvittava konsernin osien taloudelliseen informaatioon kohdistuva työ, milloin tämä on sovellettavissa.
- se, osoitetaanko tai annetaanko käyttöön riittävät ja asianmukaiset resurssit.

A33. Jos kyseessä on ensimmäistä kertaa suoritettava konsernin tilintarkastustoimeksianto, konsernin tilintarkastajan käsitys kappaleessa A32 mainituista seikoista voidaan muodostaa:

- konsernin johdon antamasta informaatiosta;
- kommunikoinnista konsernin johdon kanssa;
- kommunikoinnista konsernin hallintoelinten kanssa; ja
- soveltuvissa tapauksissa kommunikoinnista konsernin osan johdon tai edellisen tilintarkastajan kanssa.

A34. Jos kyseessä on jatkuva toimeksianto, mahdollisuuteen hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä saattavat vaikuttaa merkittävät muutokset, esimerkiksi:

- konsernin rakenteen muutokset (esim. liiketoimintojen hankinnat ja myynnit, yhteisyritykset, uudelleenjärjestelyt tai muutokset konsernin taloudellisen raportoinnin järjestelmän organisointitavassa).
- konsernin osien toiminnoissa tapahtuneet konsernin kannalta merkittävät muutokset.
- muutokset konsernin hallintoelinten, konsernin johdon tai niiden konsernin osien, joissa tilintarkastustoimenpiteitä odotetaan suoritettavan, johdon avainhenkilöiden kokoonpanossa.
- muutokset konsernin tilintarkastajan konsernin tai sen osien johdon rehellisyydestä ja pätevyydestä muodostamassa käsityksessä.
- muutokset sovellettavassa tilinpäätösnormistossa.

A35. Hankittaessa tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä konsernin tilintarkastuksessa saattaa kulttuuri- ja kielierojen sekä erilaisten säädösten tai määräysten takia esiintyä muita monimutkaisuuksia silloin, kun konser-

nin osia sijaitsee sellaisissa maissa tai sellaisilla muilla oikeudenkäyttöalueilla, jotka poikkeavat konsernin tilintarkastajan maasta tai muusta oikeudenkäyttöalueesta. Säädös tai määräys saattaa esimerkiksi rajoittaa konsernin osan tilintarkastajaa antamasta dokumentaatiota maansa tai muun oikeudenkäyttöalueensa ulkopuolelle tai sota, yhteiskunnalliset levottomuudet tai tautien puhkeamiset saattavat rajoittaa konsernin tilintarkastajan pääsyä relevanttiin konsernin osan tilintarkastajan tilintarkastusdokumentaatioon. Kappaleessa A180 esitetään mahdollisia keinoja näihin tilanteisiin vastaamiseksi.

A36. Sen jälkeen, kun konsernitoimeksiannosta vastuullinen henkilö on hyväksynyt konsernin tilintarkastustoimeksiannon, saatetaan asettaa rajoituksia, jotka voivat vaikuttaa toimeksiantotiimin mahdollisuuteen hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Tällaisiin rajoituksiin voi kuulua rajoituksia, jotka vaikuttavat seuraaviin:

- konsernin tilintarkastajan pääsy konsernin osia koskevaan informaatioon tai mahdollisuus kommunikoida konsernin osien johdon tai hallintoelinten tai konsernin osien tilintarkastajien kanssa (mukaan lukien pääsy konsernin tilintarkastajan pyytämään relevanttiin tilintarkastusdokumentaatioon) (ks. kappaleet 20 ja 21); tai
- konsernin osien taloudelliseen informaatioon kohdistuva työ.

Kappaleissa A45–A46 selitetään tällaisten rajoitusten mahdollista vaikutusta konsernitilinpäätöstä koskevaan tilintarkastuskertomukseen.

Tilintarkastustoimeksiantojen ehdoista sopiminen (viittaus: kappale 19)

A37. ISA 210:n[46] mukaan tilintarkastajan on sovittava tilintarkastustoimeksiannon ehdoista johdon tai hallintoelinten kanssa sen mukaan, kumpi näistä on asianmukainen taho. Toimeksiannon ehdoissa yksilöidään sovellettava tilinpäätösnormisto. Muihin seikkoihin, joita konsernin tilintarkastustoimeksiannon ehdot voivat sisältää, kuuluvat seuraavat:

- konsernin tilintarkastajan ja konsernin osien tilintarkastajien välisen kommunikaation tulisi olla rajoittamatonta niin pitkälti kuin se on säädösten tai määräysten mukaan mahdollista;
- tärkeä kommunikaatio konsernin osien tilintarkastajien ja konsernin osan hallintoelinten tai konsernin osan johdon välillä, sisäisen valvonnan merkittäviä puutteellisuuksia koskeva kommunikaatio mukaan luettuna, tulisi saattaa konsernin tilintarkastajan tietoon;
- sääntely- tai valvontaviranomaisten ja yhteisöjen tai liiketoimintayksikköjen välinen kommunikaatio, joka koskee sellaisia taloudelliseen raportointiin liittyviä seikkoja, jotka saattavat olla relevantteja konsernin tilintarkastuksen kannalta, tulisi saattaa konsernin tilintarkastajan tietoon; sekä
- konsernin tilintarkastajalle tulisi olla sallittua suorittaa työtä tai pyytää konsernin osan tilintarkastajaa suorittamaan työtä konsernin osassa.

Informaatioon pääsyä tai henkilöiden kanssa kommunikointia koskevat rajoitukset (viittaus: kappaleet 20–21)

A38. Informaatioon pääsyä tai henkilöiden kanssa kommunikointia koskevat rajoitukset eivät poista vaatimusta, jonka mukaan konsernin tilintarkastajan on hankittava tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

A39. Informaatioon pääsyä tai henkilöiden kanssa kommunikointia voidaan rajoittaa monista syistä, ja rajoitukset voivat olla konsernin osan johdon asettamia tai johtua säädöksistä tai määräyksistä tai muista syistä, kuten esimerkiksi sodasta, yhteiskunnallisista levottomuuksista tai tautien puhkeamisista. Kappaleessa A180 kuvataan, miten konsernin tilintarkastaja saattaa pystyä ohittamaan konsernin osan tilintarkastajan tilintarkastusdokumentaatioon pääsyä koskevat rajoitukset.

A40. Joissakin olosuhteissa konsernin tilintarkastaja saattaa pystyä ohittamaan informaatioon pääsyä tai henkilöiden kanssa kommunikointia koskevat rajoitukset, esimerkiksi:

- jos mahdollisuutta kommunikoida konsernin osan johdon tai konsernin osan hallintoelinten kanssa on rajoitettu, konsernin tilintarkastaja voi pyytää konsernin johdolta tai konsernin hallintoelimiltä apua rajoituksen poistamiseen tai pyytää muutoin informaatiota suoraan konsernin johdolta tai konsernin hallintoelimiltä.

[46] ISA 210, kappaleet 9 ja 10(d)

- jos konsernilla on määräysvaltaa tuottamaton omistus pääomaosuusmenetelmällä käsiteltävässä yhteisössä, konsernin tilintarkastaja voi selvittää, onko olemassa sellaisia vaatimuksia (esim. yhteisyrityksiä koskevien sopimusten ehdoissa tai muiden investointisopimusten ehdoissa), jotka koskisivat konsernin pääsyä kyseisen yhteisön taloudelliseen informaatioon, ja pyytää konsernin johtoa käyttämään tällaisia oikeuksia.
- jos konsernilla on määräysvaltaa tuottamaton omistus pääomaosuusmenetelmällä käsiteltävässä yhteisössä ja konsernilla on edustajia kyseisen yhteisön, jossa konsernilla ei ole määräysvaltaa, johtamisesta vastaavassa elimessä tai edustajia, jotka ovat kyseisen yhteisön hallintoelinten jäseniä, konsernin tilintarkastaja voi tiedustella, voivatko he antaa taloudellista ja muuta informaatiota, jota on heidän saatavillaan näissä rooleissa.

A41. Jos konsernilla on määräysvaltaa tuottamaton omistus pääomaosuusmenetelmällä käsiteltävässä yhteisössä ja konsernin tilintarkastajan informaatioon pääsyä tai henkilöiden kanssa kommunikointia kyseisessä yhteisössä on rajoitettu, konsernin tilintarkastaja saattaa pystyä hankkimaan informaatiota, jota käytetään tilintarkastusevidenssinä kyseisen yhteisön taloudellisesta informaatiosta ja jota on esimerkiksi:

- taloudellinen informaatio, joka on saatavissa konsernin johdolta, sillä myös konsernin johdon on tarpeen hankkia yhteisön, jossa konsernilla ei ole määräysvaltaa, taloudellista informaatiota konsernitilinpäätöksen laatimista varten.
- julkisesti saatavilla oleva informaatio, kuten tilintarkastettu tilinpäätös, julkistetut asiakirjat tai oman pääoman ehtoisten instrumenttien noteeratut hinnat kyseisessä yhteisössä, jossa konsernilla ei ole määräysvaltaa.

Se, pystyykö tilintarkastaja hankkimaan tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, perustuu ammatilliseen harkintaan, jossa otetaan erityisesti huomioon arvioidut konsernitilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskit ja huomioidaan muut informaation lähteet, jotka voivat tukea hankittua tilintarkastusevidenssiä tai myötävaikuttaa siihen muulla tavoin.[47]

A42. Jos konsernilla on määräysvaltaa tuottamaton omistus pääomaosuusmenetelmällä käsiteltävässä yhteisössä ja informaatioon pääsyä tai henkilöiden kanssa kommunikointia kyseisessä yhteisössä on rajoitettu, konsernin tilintarkastaja voi harkita, ovatko tällaiset rajoitukset ristiriidassa pääomaosuusmenetelmän käyttämisen asianmukaisuutta koskevien johdon kannanottojen kanssa.

A43. Kun konsernin tilintarkastaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä informaatioon pääsyä tai henkilöiden kanssa kommunikointia koskevien rajoitusten takia, konsernin tilintarkastaja voi:

- kommunikoida rajoituksista konsernin tilintarkastajan tilintarkastusyhteisölle, jotta se voi auttaa konsernin tilintarkastajaa asianmukaisista toimenpiteistä päättämisessä. Konsernin tilintarkastajan tilintarkastusyhteisö voi esimerkiksi kommunikoida rajoituksista konsernin johdon kanssa ja kannustaa konsernin johtoa kommunikoimaan sääntely- tai valvontatahojen kanssa. Tämä voi olla hyödyllistä, kun rajoitukset vaikuttavat useisiin tilintarkastuksiin kyseisessä maassa tai kyseisellä muulla oikeudenkäyttöalueella tai samassa tilintarkastusyhteisössä esimerkiksi sen takia, että merkittävässä taloudessa on sota, yhteiskunnallisia levottomuuksia tai tautien puhkeamisia.
- olla säädöksen tai määräyksen perusteella velvollinen kommunikoimaan rajoituksista sääntely- tai valvontatahojen, listalle ottamista valvovien viranomaisten tai muiden kanssa.

A44. Pääsyä tai kommunikointia koskevilla rajoituksilla saattaa olla muita vaikutuksia konsernin tilintarkastukseen. Jos esimerkiksi konsernin johto on asettanut rajoitukset, konsernin tilintarkastajan voi olla tarpeen harkita uudelleen sitä, miten luotettavia ovat konsernin johdon vastaukset konsernin tilintarkastajan tekemiin tiedusteluihin, ja sitä, antavatko rajoitukset aihetta epäillä konsernin johdon rehellisyyttä.

[47] ISA 330, kappale 7(b)

Informaatioon pääsyä tai henkilöiden kanssa kommunikointia koskevien rajoitusten vaikutus konsernitilinpäätöstä koskevaan tilintarkastuskertomukseen (viittaus: kappaleet 20–21)

A45. ISA 705 (uudistettu)[48] sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta siitä, miten käsitellään tilanteita, joissa konsernin tilintarkastaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Liitteessä 1 on esimerkki tilintarkastuskertomuksesta, jossa on varauman sisältävä konsernia koskeva tilintarkastuslausunto sillä perusteella, ettei konsernin tilintarkastaja pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä pääomaosuusmenetelmällä käsiteltävästä konsernin osasta.

Säädös tai määräys, joka estää konsernitoimeksiannosta vastuullisen henkilön kieltäytymisen tai luopumisen toimeksiannosta (viittaus: kappaleet 20–21)

A46. Säädös tai määräys voi estää konsernitoimeksiannosta vastuullista henkilöä kieltäytymästä tai luopumasta toimeksiannosta. Esimerkiksi joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla tilintarkastaja valitaan määrätyksi ajaksi, eikä hän saa erota tehtävästä ennen tämän ajanjakson päättymistä. Tilintarkastustehtävän luonteen tai yleiseen etuun liittyvien näkökohtien vuoksi tilintarkastajalla ei julkisella sektorilla ehkä ole mahdollisuutta kieltäytyä tai luopua toimeksiannosta. Tällaisissa olosuhteissa tähän standardiin sisältyviä vaatimuksia kuitenkin sovelletaan konsernin tilintarkastukseen, ja sen vaikutusta, ettei konsernin tilintarkastaja pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, käsitellään ISA 705:ssä (uudistettu).

Konsernin tilintarkastuksen kokonaisstrategia ja konsernin tilintarkastussuunnitelma

Konsernin tilintarkastuksen suunnittelun ja suorittamisen jatkuva ja iteratiivinen luonne (viittaus: kappale 22)

A47. Kuten ISA 300:ssa[49] selitetään, suunnittelu ei ole tilintarkastuksen erillinen vaihe vaan pikemminkin jatkuva ja iteratiivinen prosessi, joka yleensä alkaa pian edellisen tilintarkastuksen loppuun saattamisen jälkeen (tai sen valmistumisen yhteydessä) ja jatkuu meneillään olevan tilintarkastustoimeksiannon loppuun saattamiseen saakka. Esimerkiksi odottamattomien tapahtumien, olosuhteiden muutosten tai riskienarviointitoimenpiteiden tai muiden tilintarkastustoimenpiteiden tuloksena saadun tilintarkastusevidenssin johdosta konsernin tilintarkastaja voi joutua muuttamaan konsernin tilintarkastuksen kokonaisstrategiaa ja konsernin tilintarkastussuunnitelmaa ja muuttamaan niihin perustuvien muiden tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta tarkistetun riskienarvioinnin perusteella. Konsernin tilintarkastaja voi myös muuttaa ratkaisua siitä, missä konsernin osissa suoritetaan tilintarkastustyötä, ja konsernin osien tilintarkastajien osallistumisen luonnetta, ajoitusta ja laajuutta. ISA 300:n[50] mukaan tilintarkastajan on päivitettävä ja muutettava tilintarkastuksen kokonaisstrategiaa ja tilintarkastussuunnitelmaa tarpeen mukaan tilintarkastuksen aikana.

Konsernin tilintarkastuksen kokonaisstrategian ja konsernin tilintarkastussuunnitelman laatiminen (viittaus: kappale 22)

A48. Jos kyseessä on ensimmäistä kertaa suoritettava konsernin tilintarkastustoimeksianto, konsernin tilintarkastajalla voi olla alustava käsitys konsernista ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta ja yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä konsernin johdolta ja konsernin hallintoelimiltä saadun informaation perusteella ja soveltuvissa tapauksissa sen informaation perusteella, joka on saatu kommunikoitaessa konsernin osan johdon tai edellisen tilintarkastajan kanssa. Jos kyseessä on jatkuva konsernin tilintarkastustoimeksianto, konsernin tilintarkastaja voi muodostaa alustavan käsityksen edellisten tilikausien tilintarkastusten perusteella. Tämä alustava käsitys voi auttaa konsernin tilintarkastajaa muodostamaan alustavia odotuksia siitä, mitkä liiketapahtumien lajit, tilien saldot ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot saattavat olla merkittäviä.

A49. Konsernin tilintarkastaja voi myös käyttää toimeksiannon hyväksymis- ja jatkamisprosessin aikana saatua informaatiota laatiessaan konsernin tilintarkastuksen kokonaisstrategiaa ja konsernin tilintarkastussuunnitelmaa esimerkiksi niiden resurssien osalta, jotka tarvitaan konsernin tilintarkastuksen suorittamiseen.

---

48 ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen*

49 ISA 300, kappale A2

50 ISA 300, kappale 10

A50. Konsernin tilintarkastuksen kokonaisstrategian ja konsernin tilintarkastussuunnitelman laatimisprosessi ja alustavat odotukset siitä, mitkä liiketapahtumien lajit, tilien saldot ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot saattavat olla merkittäviä konsernitilinpäätöksen tasolla, voivat auttaa konsernin tilintarkastajaa tekemään alustavan ratkaisun sellaisista seikoista kuin:

- se, suoritetaanko tilintarkastustyö keskitetysti, konsernin osissa vai näiden yhdistelmänä; ja
- konsernin osien taloudellisen informaation osalta suoritettavan tilintarkastustyön (esim. riskienarviointitoimenpiteiden, muiden tilintarkastustoimenpiteiden tai näiden yhdistelmän suunnittelun ja suorittamisen) luonne, ajoitus ja laajuus.

Se, missä konsernin osissa suoritetaan tilintarkastustyötä (viittaus: kappale 22(a))

A51. Ratkaisu siitä, missä konsernin osissa suoritetaan tilintarkastustyötä, perustuu ammatilliseen harkintaan. Seikkoihin, jotka saattavat vaikuttaa konsernin 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.
  - yhteisöt tai liiketoimintayksiköt, joissa on tapahtunut merkittäviä muutoksia.
  - merkittävät lähipiiriliiketoimet.
  - tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomat merkittävät liiketoimet.
  - ISA 315:n (uudistettu 2019)[51] mukaisesti konsernitasolla suoritettujen analyyttisten toimenpiteiden avulla tunnistetut epänormaalit vaihtelut.
- 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 puutteellisuuksien luonne ja laajuus.
- kontrollien yhteneväisyyden luonne ja laajuus eri puolilla konsernia ja se, onko konserni keskittänyt taloudelliseen raportointiin liittyviä toimintojaan, ja jos on, miten.

Resurssit (viittaus: kappale 22(b))

A52. Seikat, jotka vaikuttavat konsernin tilintarkastajan ratkaisuun siitä, mitä resursseja tarvitaan konsernin tilintarkastuksen suorittamiseen ja mikä on konsernin osien tilintarkastajien osallistumisen luonne, ajoitus ja laajuus, perustuvat ammatilliseen harkintaan, ja näihin seikkoihin voivat kuulua esimerkiksi:

- käsitys konsernista, se, missä konsernin osissa suoritetaan tilintarkastustyötä, ja se, suoritetaanko työ keskitetysti, konsernin osissa vai näiden yhdistelmänä.
- toimeksiantotiimin tietämys ja kokemus. Konsernin osien tilintarkastajilla voi esimerkiksi olla enemmän kokemusta ja syvällisempää tietämystä konsernin osien paikallisista toimialoista, paikallisista säädöksistä tai määräyksistä, liiketoimintakäytännöistä ja kielestä ja kulttuurista kuin konsernin tilintarkastajalla. Lisäksi tilintarkastajan käyttämien erityisasiantuntijoiden osallistuminen saattaa olla tarpeen monimutkaisissa asioissa.
- alustavat odotukset mahdollisista olennaisen virheellisyyden riskeistä.

[51] ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 14(b)

- tilintarkastuksen tietyille alueille allokoitavien resurssien määrä tai maantieteellinen sijainti. Esimerkiksi se, missä määrin konsernin osat ovat hajaantuneet useisiin toimipaikkoihin, saattaa vaikuttaa tarpeeseen osallistaa konsernin osien tilintarkastajia tietyissä toimipaikoissa.
- pääsyä koskevat järjestelyt. Esimerkiksi silloin, kun konsernin tilintarkastajan pääsyä konsernin osaan tietyssä maassa tai tietyllä muulla oikeudenkäyttöalueella on rajoitettu, konsernin osien tilintarkastajien osallistuminen saattaa olla tarpeen.
- konsernin osien toimintojen luonne, mukaan lukien niiden monimutkaisuus tai liiketoiminnan erikoistuminen.
- konsernin sisäisen valvonnan järjestelmä, mukaan lukien käytössä oleva tietojärjestelmä, ja sen keskittämisen aste. Esimerkiksi konsernin osien tilintarkastajien osallistuminen voi olla todennäköisempää, kun sisäisen valvonnan järjestelmä on hajautettu.
- aiempi kokemus konsernin osan tilintarkastajasta.

A53. Konsernin osien tilintarkastajat voivat osallistua tilintarkastuksen eri vaiheisiin, ja he voivat esimerkiksi suunnitella tai suorittaa:

- riskienarviointitoimenpiteitä; ja
- toimenpiteitä arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi.

A54. Konsernin osien tilintarkastajien osallistumisen luonne, ajoitus ja laajuus riippuvat konsernin tilintarkastustoimeksiantoon liittyvistä tosiseikoista ja olosuhteista. Konsernin osien tilintarkastajat osallistuvat usein kaikkiin tilintarkastuksen vaiheisiin, mutta konsernin tilintarkastaja voi päättää, että konsernin osien tilintarkastajat osallistuvat vain tiettyyn vaiheeseen. Kun konsernin tilintarkastajan tarkoituksena ei ole se, että konsernin osien tilintarkastajat osallistuisivat riskienarviointitoimenpiteisiin, konsernin tilintarkastaja voi kuitenkin keskustella konsernin osien tilintarkastajien kanssa siitä, onko konsernin osan liiketoiminnassa tai sisäisen valvonnan järjestelmässä tapahtunut merkittäviä muutoksia, joilla voisi olla vaikutusta konsernitilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskeihin.

A55. ISA 300:n[52] mukaan toimeksiannosta vastuullisen henkilön ja toimeksiantotiimin muiden avainhenkilöiden on osallistuttava tilintarkastuksen suunnitteluun. Kun tilintarkastukseen osallistuu konsernin osien tilintarkastajia, yksi tai useammat konsernin osan tilintarkastajiin kuuluvat henkilöt saattavat olla toimeksiantotiimin avainhenkilöitä ja osallistua siten konsernin tilintarkastuksen suunnitteluun. Kun konsernin osien tilintarkastajia osallistuu tilintarkastuksen suunnitteluun, heidän kokemustaan ja näkemyksiään pystytään hyödyntämään ja näin parantamaan suunnitteluprosessin tehokkuutta ja vaikuttavuutta. Konsernitoimeksiannosta vastuullinen henkilö käyttää ammatillista harkintaa ratkaistessaan, ketkä konsernin osien tilintarkastajat osallistuvat tilintarkastuksen suunnitteluun. Tähän saattaa vaikuttaa konsernin osien tilintarkastajilta odotettavan riskienarviointitoimenpiteiden tai muiden tilintarkastustoimenpiteiden suunnitteluun ja suorittamiseen osallistumisen luonne, ajoitus ja laajuus.

A56. Kuten ISQM 1:ssä[53] kuvataan, joissakin olosuhteissa toimeksiannosta ehdotettu palkkio ei ehkä ole riittävä, kun otetaan huomioon toimeksiannon luonne ja olosuhteet, mikä voi heikentää tilintarkastusyhteisön kykyä suorittaa toimeksianto ammatillisten standardien ja sovellettavien säädöksiin tai määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti. Palkkioiden taso, mukaan lukien niiden allokointi konsernin osien tilintarkastajille, ja se, missä määrin ne liittyvät tarvittaviin resursseihin, saattaa olla erityinen näkökohta konsernin tilintarkastustoimeksiannoissa. Konsernin tilintarkastuksessa esimerkiksi tilintarkastusyhteisön taloudelliset ja toimintaa koskevat prioriteetit saattavat rajoittaa sen ratkaisemista, missä konsernin osissa suoritetaan tilintarkastustyötä ja mitä resursseja tarvitaan, konsernin osien tilintarkastajien osallistuminen mukaan lukien. Tällaisissa olosuhteissa nämä rajoitteet eivät mene sen vastuun edelle, joka konsernitoimeksiannosta vastuullisella henkilöllä on laadun saavuttamisesta toimeksiannon tasolla, eivätkä niiden vaatimusten edelle, joiden mukaan konsernin tilintarkastajan on hankittava konsernia koskevan tilintarkastuslausunnon perustaksi tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

---

52 ISA 300, kappale 5

53 ISQM 1, kappale A74

Huomioon otettavia seikkoja, kun tilintarkastukseen osallistuu konsernin osien tilintarkastajia

Osallistuminen konsernin osan tilintarkastajan työhön riittävästi ja asianmukaisella tavalla (viittaus: kappaleet 23–24)

A57. Arvioidessaan, kykeneekö konsernin tilintarkastaja osallistumaan konsernin osan tilintarkastajan työhön riittävästi ja asianmukaisella tavalla, konsernin tilintarkastaja voi muodostaa käsityksen siitä, kohdistuuko konsernin osan tilintarkastajaan rajoituksia, jotka rajoittavat kommunikointia konsernin tilintarkastajan kanssa, mukaan lukien rajoitukset, jotka koskevat tilintarkastusdokumentaation jakamista konsernin tilintarkastajan kanssa. Konsernin tilintarkastaja voi myös muodostaa käsityksen siitä, onko toisessa maassa tai toisella muulla oikeudenkäyttöalueella sijaitseva konsernin osiin liittyvä tilintarkastusevidenssi ehkä erikielistä ja onko se ehkä tarpeen kääntää konsernin tilintarkastajan käyttöön.

A58. Jos konsernin osan tilintarkastaja ei kykene toimimaan yhteistyössä konsernin tilintarkastajan kanssa, konsernin tilintarkastaja saattaa:

- pyytää konsernin osan tilintarkastajaa antamaan tätä koskevat perustelunsa.
- pystyä ryhtymään asianmukaisiin toimiin asian käsittelemiseksi, mukaan lukien työn, jonka suorittamista on pyydetty, luonteen muuttaminen. Vaihtoehtoisesti kappaleen 27 mukaisesti konsernin tilintarkastajan saattaa olla tarpeen hankkia tarpeellinen määrä konsernin osassa suoritettavaan työhön liittyvää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ilman, että konsernin osan tilintarkastaja osallistuu sen hankkimiseen.

Relevantit eettiset vaatimukset, mukaan lukien riippumattomuuteen liittyvät vaatimukset (viittaus: kappale 25)

A59. Kun konsernin osan tilintarkastaja suorittaa konsernin osassa työtä konsernin tilintarkastustoimeksiantoa varten, häntä koskevat konsernin tilintarkastustoimeksiannon kannalta relevantit eettiset vaatimukset, mukaan lukien riippumattomuuteen liittyvät vaatimukset. Tällaiset vaatimukset voivat olla erilaisia kuin vaatimukset, jotka koskevat konsernin osan tilintarkastajaa tämän suorittaessa konserniin kuuluvan yhteisön tai liiketoimintayksikön tilinpäätöksen tilintarkastusta säädöksen tai määräyksen perusteella tai muista syistä konsernin osan tilintarkastajan omassa maassa tai omalla muulla oikeudenkäyttöalueella, tai ne voivat tulla näiden vaatimusten lisäksi.

A60. Kun konsernin tilintarkastaja saattaa konsernin osien tilintarkastajien tietoon relevantit eettiset vaatimukset, konsernin tilintarkastaja voi harkita, onko konsernin osien tilintarkastajille tarpeen antaa muuta informaatiota tai koulutusta niistä eettisten vaatimusten kohdista, jotka ovat relevantteja konsernin tilintarkastustoimeksiannon kannalta.

Toimeksiannossa käytettävät resurssit (viittaus: kappale 26)

A61. ISA 220:n (uudistettu)[54] mukaan toimeksiannosta vastuullisen henkilön on varmistuttava siitä, että toimeksiantotiimille osoitetaan tai sen käyttöön annetaan oikea-aikaisesti riittävät ja asianmukaiset resurssit toimeksiannon suorittamiseksi. Kun riittäviä tai asianmukaisia resursseja ei ole annettu käyttöön konsernin osan tilintarkastajan suorittamaan työhön liittyen, konsernitoimeksiannosta vastuullinen henkilö voi keskustella asiasta konsernin osan tilintarkastajan, konsernin johdon tai konsernin tilintarkastajan tilintarkastusyhteisön kanssa ja voi tämän jälkeen pyytää konsernin osan tilintarkastajaa tai konsernin tilintarkastajan tilintarkastusyhteisöä antamaan riittävät ja asianmukaiset resurssit käyttöön.

Konsernin osien tilintarkastajien pätevyys ja kyvykkyys

A62. ISA 220:ssa (uudistettu)[55] annetaan ohjeistusta seikoista, joita toimeksiannosta vastuullinen henkilö voi ottaa huomioon varmistuessaan toimeksiantotiimin pätevyydestä ja kyvykkyydestä. Tämä varmistuminen on erityisen tärkeää konsernin tilintarkastuksessa, kun toimeksiantotiimiin kuuluu konsernin osien tilintarkastajia. ISA 220:ssa (uudistettu)[56] todetaan, että tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteet tai menettelytavat saattavat edellyttää, että tilintarkastusyhteisö tai toimeksiannosta vastuullinen henkilö ryhtyy omaan henkilöstöön sovellettavista toimista poikkeaviin toimiin muodostaessaan käsitystä siitä,

[54] ISA 220 (uudistettu), kappale 25

[55] ISA 220 (uudistettu), kappale A72

[56] ISA 220 (uudistettu), kappale A25

onko toisesta tilintarkastusyhteisöstä tulevalla konsernin osan tilintarkastajalla asianmukainen pätevyys ja kyvykkyys tilintarkastustoimeksiannon suorittamiseksi.

A63. Varmistuminen siitä, onko konsernin osien tilintarkastajilla asianmukainen pätevyys ja kyvykkyys, perustuu ammatilliseen harkintaan ja siihen vaikuttavat konsernin tilintarkastustoimeksiannon luonne ja olosuhteet. Tämä varmistuminen vaikuttaa konsernitoimeksiannosta vastuullisen henkilön suorittaman konsernin osan tilintarkastajan ohjauksen ja valvonnan ja hänen työnsä läpikäynnin luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen.

A64. Varmistuessaan siitä, onko konsernin osien tilintarkastajilla asianmukainen pätevyys ja kyvykkyys suorittaa heille osoitetut tilintarkastustoimenpiteet konsernin osassa, konsernitoimeksiannosta vastuullinen henkilö voi ottaa huomioon sellaisia seikkoja kuin:

- aiempi kokemus tai tieto konsernin osan tilintarkastajasta.
- konsernin osan tilintarkastajan erityistaidot (esim. toimialakohtainen osaaminen).
- se, missä määrin konsernin tilintarkastajaa ja konsernin osan tilintarkastajaa koskee sama laadunhallintajärjestelmä, esimerkiksi:
    - se, käyttävätkö konsernin tilintarkastaja ja konsernin osan tilintarkastaja samoja resursseja työn suorittamiseen (esim. tilintarkastusmetodologiat tai IT-sovellukset);
    - se, onko konsernin tilintarkastajalla ja konsernin osan tilintarkastajalla samat toimintaperiaatteet tai menettelytavat, jotka vaikuttavat toimeksiannon suorittamiseen (esim. työn tai konsultoinnin ohjaus, valvonta ja läpikäynti);
    - se, koskevatko konsernin tilintarkastajaa ja konsernin osan tilintarkastajaa samat seurantatoiminnot; tai
    - se, onko konsernin tilintarkastajalla ja konsernin osan tilintarkastajalla muita samankaltaisuuksia, mukaan lukien sama johto tai sama kulttuurinen ympäristö.
- seuraavien seikkojen yhdenmukaisuus tai samankaltaisuus:
    - säädökset tai määräykset tai oikeudellinen järjestelmä;
    - kieli ja kulttuuri;
    - koulutus;
    - ammatillinen valvonta, kurinpitotoimet ja ulkoinen laadunvarmistus; tai
    - ammatilliset organisaatiot ja standardit.
- informaatio, joka konsernin osan tilintarkastajasta on saatu vuorovaikutuksessa konsernin osan johdon, hallintoelinten ja muun avainhenkilöstön, kuten sisäisten tarkastajien, kanssa.

A65. Toimenpiteisiin, joilla varmistutaan konsernin osan tilintarkastajan pätevyydestä ja kyvykkyydestä, voivat kuulua esimerkiksi seuraavat:

- konsernin tilintarkastajan tilintarkastusyhteisön konsernin tilintarkastajalle kommunikoiman sellaisen informaation arviointi, johon kuuluu:
    - seurantaan ja korjaamiseen liittyvä tilintarkastusyhteisön jatkuva kommunikaatio olosuhteissa, joissa konsernin tilintarkastaja ja konsernin osan tilintarkastaja tulevat samasta tilintarkastusyhteisöstä.[57]
    - ketjulta saatava informaatio, joka koskee ketjun siihen kuuluviin tilintarkastusyhteisöihin kohdistamien seurantatoimintojen tuloksia.[58]

[57] ISQM 1, kappale 47

[58] ISQM 1, kappale 51(b)

- ammatilliselta järjestöltä tai järjestöiltä, johon tai joihin konsernin osan tilintarkastaja kuuluu, viranomaisilta, jotka ovat hyväksyneet konsernin osan tilintarkastajan, tai muilta kolmansilta osapuolilta saatava informaatio.

- arvioiduista olennaisen virheellisyyden riskeistä keskusteleminen konsernin osan tilintarkastajan kanssa.
- se, että konsernin osan tilintarkastajaa pyydetään vahvistamaan kirjallisesti, että hän ymmärtää kappaleessa 25 tarkoitetut seikat.
- keskusteleminen konsernin osan tilintarkastajan pätevyydestä ja kyvykkyydestä konsernitoimeksiannosta vastuullisen henkilön tilintarkastusyhteisössä sellaisten kollegojen kanssa, jotka ovat työskennelleet suoraan konsernin osan tilintarkastajan kanssa.
- julkistettujen ulkoisia laaduntarkastuksia koskevien raporttien hankkiminen.

A66. Konsernitoimeksiannosta vastuullisen henkilön tilintarkastusyhteisö ja konsernin osan tilintarkastaja saattavat kuulua samaan ketjuun ja niitä saattavat koskea ketjun yhteiset vaatimukset tai ne saattavat käyttää ketjun yhteisiä palveluita.[59] Varmistuessaan siitä, onko konsernin osien tilintarkastajilla asianmukainen pätevyys ja kyvykkyys suorittaa työtä konsernin tilintarkastustoimeksiannon tueksi, konsernitoimeksiannosta vastuullinen henkilö saattaa pystyä tukeutumaan tällaisiin ketjun vaatimuksiin, esimerkiksi niihin, jotka koskevat ammatillista kouluttamista tai rekrytointia tai joissa vaaditaan tilintarkastusmetodologioiden ja niihin liittyvien implementointityökalujen käyttöä. ISQM 1:n[60] mukaisesti tilintarkastusyhteisö vastaa laadunhallintajärjestelmänsä suunnittelusta, käyttöönotosta ja toiminnasta, ja tilintarkastusyhteisön voi olla tarpeellista muokata tai täydentää ketjun vaatimuksia tai palveluja, jotta ne soveltuvat käytettäväksi sen laadunhallintajärjestelmässä.

Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn hyödyntäminen

A67. ISA 220:n (uudistettu)[61] mukaan toimeksiannosta vastuullisen henkilön on varmistuttava siitä, että toimeksiantotiimin jäsenillä ja mahdollisilla toimeksiantotiimiin kuulumattomilla tilintarkastajan käyttämillä ulkopuolisilla erityisasiantuntijoilla yhdessä on tilintarkastustoimeksiannon suorittamiseksi asianmukainen pätevyys ja kyvykkyys sekä riittävästi aikaa. Jos konsernin osan tilintarkastaja käyttää erityisasiantuntijaa, konsernitoimeksiannosta vastuullisen henkilön voi olla tarpeellista hankkia informaatiota konsernin osan tilintarkastajalta. Konsernin tilintarkastaja voi esimerkiksi keskustella konsernin osan tilintarkastajan kanssa konsernin osan tilintarkastajan tekemästä arviosta, joka koskee hänen käyttämänsä erityisasiantuntijan pätevyyttä ja kyvykkyyttä.

Automatisoidut työkalut ja menetelmät

A68. Varmistuessaan siitä, onko toimeksiantotiimillä asianmukainen pätevyys ja kyvykkyys, konsernitoimeksiannosta vastuullinen henkilö voi ottaa huomioon sellaisia seikkoja kuin konsernin osan tilintarkastajan asiantuntemus automatisoitujen työkalujen ja menetelmien käyttämisestä. Kuten ISA 220:ssa (uudistettu)[62] kuvataan, esimerkiksi silloin, kun konsernin tilintarkastaja vaatii konsernin osien tilintarkastajia käyttämään tiettyjä automatisoituja työkaluja ja menetelmiä tilintarkastustoimenpiteiden suorittamiseen, konsernin tilintarkastaja voi kommunikoida konsernin osien tilintarkastajien kanssa siitä, että tällaisten automatisoitujen työkalujen ja menetelmien käytön pitää olla konsernin tilintarkastajan ohjeiden mukaista.

Konsernin tilintarkastajan konsernin osan tilintarkastajasta muodostaman käsityksen soveltaminen (viittaus: kappale 27)

A69. ISA 220:n (uudistettu)[63] mukaan toimeksiannosta vastuullisen henkilön on otettava vastuu siitä, että toimeksiantotiimin muiden jäsenten tietoon on saatettu relevantit eettiset vaatimukset, joita sovelletaan tilintarkastustoimeksiannon luonne ja olosuhteet huomioon ottaen, ja tilintarkastusyhteisön niihin liittyvät toimintaperiaatteet tai menettelytavat. Näihin kuuluvat tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteet tai menettelytavat, jotka koskevat olosuhteita, jotka saattavat johtaa relevanttien

---

59 ISQM 1, kappaleet A19, A175

60 ISQM 1, kappaleet 48–49

61 ISA 220 (uudistettu), kappale 26

62 ISA 220 (uudistettu), kappale A66

63 ISA 220 (uudistettu), kappale 17

eettisten vaatimusten, mukaan lukien riippumattomuuteen liittyvät vaatimukset, rikkomiseen, sekä toimeksiantotiimin jäsenten velvollisuuksia, kun rikkomisia tulee heidän tietoonsa. Tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteet tai menettelytavat voivat myös koskea konsernin osien tilintarkastajien riippumattomuusvaatimusten rikkomisia ja toimia, joihin konsernin tilintarkastaja voi ryhtyä näissä olosuhteissa relevanttien eettisten vaatimusten mukaisesti. Lisäksi relevanteissa eettisissä vaatimuksissa taikka säädöksessä tai määräyksessä voidaan myös määrätä tietynlaisesta kommunikoinnista hallintoelimille, kun on tunnistettu riippumattomuusvaatimusten rikkomisia.[64]

A70. Jos konsernin osan tilintarkastaja on rikkonut konsernin tilintarkastustoimeksiantoon sovellettavia relevantteja eettisiä vaatimuksia, mukaan lukien riippumattomuuteen liittyvät vaatimukset, ja rikkomiseen ei ole vastattu tyydyttävällä tavalla relevanttien eettisten vaatimusten kohtien mukaisesti, konsernin tilintarkastaja ei voi käyttää kyseisen konsernin osan tilintarkastajan suorittamaa työtä.

A71. Vakavat huolet ovat niitä huolia, joita konsernin tilintarkastajan ammatillisen harkinnan mukaan ei pystytä sivuuttamaan. Konsernitoimeksiannosta vastuullinen henkilö saattaa pystyä sivuuttamaan vakavaa vähäisemmät huolet konsernin osan tilintarkastajan ammatillisesta pätevyydestä (esim. toimialakohtaisen osaamisen puuttumisesta) tai sen, että konsernin osan tilintarkastaja ei toimi ympäristössä, jossa tilintarkastajia valvotaan aktiivisesti, siten, että konsernin tilintarkastaja osallistuu enemmän konsernin osan tilintarkastajan työhön tai suorittaa suoraan konsernin osan taloudelliseen informaatioon kohdistuvia tilintarkastustoimenpiteitä.

Toimeksiannon suorittaminen (viittaus: kappale 28)

A72. ISA 220:n (uudistettu)[65] mukaan toimeksiannosta vastuullisen henkilön on varmistuttava siitä, että ohjaus, valvonta ja läpikäynti ovat luonteeltaan, ajoitukseltaan ja laajuudeltaan sellaisia, että ne suunnitellaan ja suoritetaan tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen, ammatillisten standardien sekä sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti ja että niissä otetaan huomioon tilintarkastustoimeksiannon luonne ja olosuhteet sekä resurssit, jotka on osoitettu toimeksiantotiimille tai annettu sen käyttöön. Konsernin tilintarkastuksessa ohjausta, valvontaa ja läpikäyntiä koskevaan lähestymistapaan kuuluu yleensä yhdistelmä konsernin tilintarkastajan tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen käsittelyä ja konsernin tilintarkastukseen liittyviä toimeksiantokohtaisia vastaamistoimenpiteitä.

A73. Kun kyse on konsernin tilintarkastuksesta, etenkin silloin, kun toimeksiantotiimiin kuuluu hyvin monia konsernin osien tilintarkastajia, jotka saattavat toimia useassa toimipaikassa, konsernitoimeksiannosta vastuullinen henkilö saattaa osoittaa toimenpiteiden, tehtävien tai toimien suunnittelun tai suorittamisen muille toimeksiantotiimin jäsenille, jotka auttavat konsernitoimeksiannosta vastuullista henkilöä sen velvollisuuden täyttämisessä, joka koskee konsernin osien tilintarkastajien ohjauksen ja valvonnan ja heidän työnsä läpikäynnin luonnetta, ajoitusta ja laajuutta (ks. myös kappale 11).

A74. Jos konsernin osien tilintarkastajat ovat muusta tilintarkastusyhteisöstä kuin konsernin tilintarkastajan tilintarkastusyhteisöstä, tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteet tai menettelytavat voivat olla erilaisia tai voi olla tarpeen ryhtyä erilaisiin toimiin kyseisten toimeksiantotiimin jäsenten ohjauksen ja valvonnan ja heidän työnsä läpikäynnin luonteen, ajoituksen ja laajuuden suhteen. Tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteet tai menettelytavat saattavat erityisesti edellyttää, että tilintarkastusyhteisö tai konsernitoimeksiannosta vastuullinen henkilö ryhtyy tilintarkastusyhteisön tai ketjun toimeksiantotiimin omiin jäseniin sovellettavista toimista poikkeaviin toimiin (esim. konsernin osien tilintarkastajien kanssa käytävän kommunikoinnin muotoon, sisältöön ja ajoitukseen liittyen, mukaan lukien konsernin tilintarkastajan konsernin osien tilintarkastajille antamien ohjeiden käyttö). ISA 220:ssa (uudistettu) annetaan esimerkkejä toimista, joihin voi olla tarpeen ryhtyä tällaisissa olosuhteissa.[66]

A75. Konsernin osien tilintarkastajien ohjauksen ja valvonnan ja heidän työnsä läpikäynnin luonne, ajoitus ja laajuus voidaan räätälöidä toimeksiannon luonteen ja olosuhteiden perusteella ja esimerkiksi seuraavien perusteella:

---

64 ISA 260 (uudistettu), kappale A31

65 ISA 220 (uudistettu), kappale 30

66 ISA 220 (uudistettu), kappaleet A25–A26

- arvioidut olennaisen virheellisyyden riskit. Jos konsernin tilintarkastaja on esimerkiksi tunnistanut konsernin osan, johon sisältyy merkittävä riski, lisäys konsernin osan tilintarkastajan ohjauksen ja valvonnan laajuuteen ja konsernin osan tilintarkastajan tilintarkastusdokumentaation yksityiskohtaisempi läpikäynti voi olla asianmukaista.
- tilintarkastustyötä suorittavien konsernin osien tilintarkastajien pätevyys ja kyvykkyys. Jos konsernin tilintarkastajalla ei esimerkiksi ole aiempaa kokemusta työskentelystä konsernin osan tilintarkastajan kanssa, konsernin tilintarkastaja voi kommunikoida yksityiskohtaisempia ohjeita, lisätä konsernin osan tilintarkastajan kanssa käytävien keskustelujen tai muun vuorovaikutuksen tiheyttä tai osoittaa kokeneempia henkilöitä valvomaan konsernin osan tilintarkastajaa työtä suoritettaessa.
- toimeksiantotiimin jäsenten sijaintipaikat, mukaan lukien se, missä määrin toimeksiantotiimin jäsenet ovat hajaantuneet useisiin toimipaikkoihin, mukaan lukien tapaukset, joissa käytetään palvelukeskuksia.
- pääsy konsernin osan tilintarkastajan tilintarkastusdokumentaatioon. Kun esimerkiksi säädös tai määräys estää konsernin osan tilintarkastajan tilintarkastusdokumentaation siirtämisen konsernin osan tilintarkastajan maan tai muun oikeudenkäyttöalueen ulkopuolelle, konsernin tilintarkastaja saattaa pystyä käymään tilintarkastusdokumentaation läpi konsernin osan tilintarkastajan toimipaikassa tai etänä käyttäen teknologiaa, kun säädös tai määräys ei estä tätä (ks. myös kappaleet A179–A180).

A76. On olemassa erilaisia tapoja, joilla konsernitoimeksiannosta vastuullinen henkilö voi ottaa vastuun konsernin osien tilintarkastajien ohjauksesta ja valvonnasta sekä heidän työnsä läpikäynnistä, kuten esimerkiksi:

- kommunikointi konsernin osien tilintarkastajien kanssa koko konsernin tilintarkastuksen ajan, mukaan lukien tässä standardissa vaadittava kommunikointi.
- kokoukset tai puhelut konsernin osien tilintarkastajien kanssa tunnistetuista ja arvioiduista riskeistä, ongelmakohdista, havainnoista ja johtopäätöksistä keskustelemiseksi.
- konsernin osan tilintarkastajan tilintarkastusdokumentaation läpikäynti henkilökohtaisesti tai etänä, jos tämä on säädösten ja määräysten mukaan sallittua.
- osallistuminen konsernin osien tilintarkastajien ja konsernin osien johdon välisiin tilintarkastuksen päätös- tai muihin keskeisiin kokouksiin.

A77. Soveltaessaan ISA 220:tä (uudistettu)[67] konsernitoimeksiannosta vastuullisen henkilön on asianmukaisina ajankohtina tilintarkastustoimeksiannon aikana käytävä läpi tilintarkastusdokumentaatio, mukaan lukien seuraaviin asioihin liittyvä dokumentaatio, joka on relevanttia konsernin tilintarkastuksen kannalta:

- merkittävät seikat;
- merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut, mukaan lukien tilintarkastustoimeksiannon aikana tunnistettuihin vaikeisiin tai kiistanalaisiin seikkoihin liittyvät ratkaisut, ja tehdyt johtopäätökset; ja
- muut seikat, jotka toimeksiannosta vastuullisen henkilön ammatillisen harkinnan perusteella ovat relevantteja toimeksiannosta vastuullisen henkilön velvollisuuksien kannalta.

Konsernitoimeksiannosta vastuullisen henkilön suorittama tällaisen tilintarkastusdokumentaation läpikäynti, mukaan lukien konsernin osan tilintarkastajan relevantin tilintarkastusdokumentaation läpikäynti, tapahtuu usein konsernin tilintarkastuksen aikana (ks. myös kappale A148).

Kommunikointi konsernin osien tilintarkastajien kanssa (viittaus: kappale 29)

A78. Konsernin tilintarkastajan ja konsernin osien tilintarkastajien välinen selkeä ja oikea-aikainen kommunikointi niiden velvollisuuksista ja konsernin osien tilintarkastajien selkeä ohjaus suoritettavan työn luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta ja seikoista, joista odotetaan kommunikoitavan konsernin tilintarkastajalle, auttaa luomaan perustan tehokkaalle kaksisuun-

[67] ISA 220 (uudistettu), kappaleet 31, A92–A93

taiselle kommunikoinnille. Konsernin tilintarkastajan ja konsernin osien tilintarkastajien välinen tehokas kaksisuuntainen kommunikointi auttaa myös odotusten asettamisessa konsernin osien tilintarkastajille ja edesauttaa konsernin tilintarkastajan suorittamaa konsernin osien tilintarkastajien ohjausta ja valvontaa ja heidän työnsä läpikäyntiä. Tällainen kommunikointi antaa myös konsernitoimeksiannosta vastuulliselle henkilölle tilaisuuden tähdentää sitä, että konsernin osien tilintarkastajien on tarpeen noudattaa ammatillista skeptisyyttä konsernin tilintarkastusta varten suoritettavassa työssä.

A79. Muihin tekijöihin, jotka voivat myös edistää tehokasta kaksisuuntaista kommunikointia, kuuluvat:

- konsernin osan tilintarkastajalle annettujen ohjeiden selkeys erityisesti silloin, kun konsernin osan tilintarkastaja tulee toisesta tilintarkastusyhteisöstä ja ei ehkä tunne konsernin tilintarkastajan tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteita tai menettelytapoja.
- yhteisymmärrys siitä, että konsernin osan tilintarkastaja voi keskustella tilintarkastustyöstä, jonka suorittamista on pyydetty, sen tietämyksen ja käsityksen perusteella, joka konsernin osan tilintarkastajalla on konsernin osasta.
- yhteisymmärrys relevanteista asioista ja odotetut toimenpiteet, jotka nousevat esiin kommunikointiprosessissa.
- kommunikoinnin muoto. Esimerkiksi seikoista, joihin on tarpeellista kiinnittää oikea-aikaisesti huomiota, voi olla asianmukaisempaa keskustella kokouksessa kuin sähköpostitse.
- yhteisymmärrys konsernin tilintarkastajan ja konsernin osien tilintarkastajien henkilöstä (henkilöistä), joka vastaa (jotka vastaavat) tiettyjä asioita koskevan kommunikoinnin hallinnoimisesta.
- prosessi, jonka avulla konsernin osan tilintarkastaja ryhtyy konsernin tilintarkastajan kommunikoimia seikkoja koskeviin toimenpiteisiin ja raportoi näistä takaisin konsernin tilintarkastajalle.

A80. Konsernin tilintarkastajan ja konsernin osien tilintarkastajien välinen kommunikointi riippuu konsernin tilintarkastustoimeksiantoon liittyvistä tosiseikoista ja olosuhteista, mukaan lukien konsernin osien tilintarkastajien osallistumisen luonne ja laajuus ja se, missä määrin konsernin tilintarkastajaa ja konsernin osien tilintarkastajia koskevat samat laadunhallintajärjestelmät tai ketjun yhteiset vaatimukset tai palvelut.

Kommunikoinnin muodot

A81. Konsernin tilintarkastajan ja konsernin osien tilintarkastajien välisen kommunikoinnin muoto voi vaihdella sellaisten tekijöiden perusteella kuin sen tilintarkastustyön luonne, joka konsernin osien tilintarkastajia on pyydetty suorittamaan, ja se, missä määrin kommunikointivalmiudet on integroitu konsernin tilintarkastuksessa käytettäviin tilintarkastustyökaluihin.

A82. Kommunikoinnin muotoon voivat myös vaikuttaa sellaiset tekijät kuin:

- asian merkittävyys, monimutkaisuus tai kiireellisyys.
- se, onko asiasta kommunikoitu tai odotetaanko siitä kommunikoitavan konsernin johdolle ja konsernin hallintoelimille.

A83. Konsernin tilintarkastajan ja konsernin osan tilintarkastajan välinen kommunikointi ei ehkä välttämättä ole kirjallista. Konsernin tilintarkastajan suullista kommunikointia konsernin osien tilintarkastajien kanssa voidaan kuitenkin täydentää kirjallisella kommunikoinnilla, kuten suoritettavaa työtä koskevilla ohjeilla, kun konsernin tilintarkastaja haluaa kiinnittää erityistä huomiota tiettyihin asioihin tai edistää yhteisymmärrystä niistä. Lisäksi konsernin tilintarkastaja voi tavata konsernin osan tilintarkastajan keskustellakseen merkittävistä seikoista tai käydäkseen läpi konsernin osan tilintarkastajan tilintarkastusdokumentaation relevantteja osia.

A84. Kappaleen 45 mukaan konsernin tilintarkastajan on pyydettävä konsernin osan tilintarkastajaa kommunikoimaan seikoista, jotka ovat relevantteja niiden johtopäätösten kannalta, joita konsernin tilintarkastaja tekee konsernin tilintarkastusta koskien. Kuten kappaleessa A146 selitetään, tilintarkastustyön, joka konsernin osan tilintarkastajaa on pyydetty suorittamaan, luonne ja laajuus vaikuttavat konsernin osan tilintarkastajan raportoinnin muotoon ja sisältöön.

A85. Kommunikoinnin muodosta riippumatta on noudatettava tämän ja muiden ISA-standardien sisältämiä dokumentaatiovaatimuksia.

Kommunikoinnin ajoitus

A86. Kommunikoinnin asianmukainen ajankohta vaihtelee toimeksiannon olosuhteiden mukaan. Relevantteihin olosuhteisiin voivat kuulua esimerkiksi konsernin osan tilintarkastajan suorittaman työn luonne, ajoitus ja laajuus ja toimet, joihin konsernin osan tilintarkastajan odotetaan ryhtyvän. Esimerkiksi suunnittelua koskevista seikoista voidaan usein kommunikoida tilintarkastustoimeksiannon alkuvaiheessa, ja jos kyseessä on ensimmäistä kertaa suoritettava konsernin tilintarkastus, se voi tapahtua osana toimeksiannon ehdoista sopimista.

Säädösten tai määräysten noudattamatta jättäminen (viittaus: kappaleet 25, 29)

A87. Soveltaessaan ISA 250:tä (uudistettu)[68] konsernitoimeksiannosta vastuullisen henkilön tietoon saattaa tulla informaatiota säädösten tai määräysten noudattamatta jättämisestä tai epäillystä noudattamatta jättämisestä. Tällaisissa olosuhteissa konsernitoimeksiannosta vastuullisella henkilöllä voi olla relevantteihin eettisiin vaatimuksiin, säädöksiin tai määräyksiin perustuva velvollisuus kommunikoida tästä seikasta konsernin osan tilintarkastajalle.[69] Konsernitoimeksiannosta vastuullisen henkilön velvollisuus kommunikoida säädösten tai määräysten noudattamatta jättämisestä tai epäillystä noudattamatta jättämisestä voi ulottua sellaisten yhteisöjen tai liiketoimintayksikköjen tilinpäätöksen tilintarkastajiin, joiden osalta tilintarkastusta edellytetään säädöksen tai määräyksen perusteella tai muusta syystä mutta joiden osalta ei suoriteta tilintarkastustyötä konsernin tilintarkastusta varten.

Käsityksen muodostaminen konsernista ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta sekä konsernin sisäisen valvonnan järjestelmästä (viittaus: kappale 30)

A88. ISA 315 (uudistettu 2019)[70] sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta, jotka koskevat tilintarkastajan velvollisuutta muodostaa käsitys yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta sekä yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä. Tämän standardin liitteessä 2 annetaan esimerkkejä sisäiseen valvontaan liittyvistä seikoista, jotka voivat olla avuksi muodostettaessa käsitystä sisäisen valvonnan järjestelmästä konsernin toimintaympäristön yhteydessä, ja käsitellään laajemmin sitä, kuinka ISA 315:tä (uudistettu 2019) tulee soveltaa konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksessa.

A89. Käsitys konsernista ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta sekä konsernin sisäisen valvonnan järjestelmästä voidaan muodostaa kommunikoimalla seuraavien kanssa:

- konsernin johto, konsernin osan johto tai muut asiaankuuluvat henkilöt yhteisössä, mukaan lukien sisäisessä tarkastuksessa toimivat henkilöt (jos yhteisöllä on sisäinen tarkastus) ja henkilöt, joilla on tietämystä konsernin sisäisen valvonnan järjestelmästä, tilinpäätöksen laatimisperiaatteista ja -käytännöistä ja konsernitilinpäätöksen laatimisprosessista;
- konsernin osien tilintarkastajat; tai
- tilintarkastajat, jotka suorittavat konserniin kuuluvan yhteisön tai liiketoimintayksikön tilinpäätöksen tilintarkastuksen säädöksen tai määräyksen perusteella tai muista syistä.

A90. Käsityksen muodostaminen konsernista, olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja ominaisriskin ja kontrolliriskin arvioiminen voidaan suorittaa eri tavoin riippuen siitä, mitä tilintarkastusmenetelmiä tai -metodologioita pidetään parhaina, ja voidaan ilmaista eri tavoin. Näin ollen silloin, kun konsernin osien tilintarkastajia osallistuu riskienarviointitoimenpiteiden suunnitteluun ja suorittamiseen, konsernin tilintarkastajan saattaa olla tarpeellista kommunikoida parhaana pitämästään lähestymistavasta konsernin osien tilintarkastajien kanssa tai antaa ohjeita.

---

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

69 Ks. esimerkiksi IESBAn (International Ethics Standards Board for Accountants) *Kansainväliset eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille (sisältäen Kansainväliset riippumattomuusstandardit)* (IESBAn eettiset säännöt), kappaleet R360.17–360.18 A1.

70 ISA 315 (uudistettu 2019), kappaleet 19–27, A50–A183

Toimeksiantotiimin keskustelu (viittaus: kappale 30)

A91. Soveltaessaan ISA 315:tä (uudistettu 2019)[71] konsernitoimeksiannosta vastuullisen henkilön ja toimeksiantotiimin muiden avainhenkilöiden on keskusteltava sovellettavan tilinpäätösnormiston soveltamisesta ja konsernitilinpäätöksen alttiudesta olennaiselle virheellisyydelle. Konsernitoimeksiannosta vastuullisen henkilön päätökseen siitä, ketkä toimeksiantotiimin jäsenet osallistuvat keskusteluun ja mistä aiheista keskustellaan, vaikuttavat sellaiset seikat kuin alustavat odotukset olennaisen virheellisyyden riskeistä ja alustava odotus siitä, otetaanko konsernin osien tilintarkastajia mukaan.

A92. Keskustelu antaa tilaisuuden:

- jakaa tietoa konsernin osista ja niiden toimintaympäristöistä sekä siitä, mitkä konsernin osien toiminnot on keskitetty.
- vaihtaa informaatiota konsernin osia tai konsernia koskevista liiketoimintariskeistä ja siitä, miten ominaisriskitekijät voivat vaikuttaa liiketapahtumien lajien, tilien saldojen ja tilinpäätöksessä esitettävien tietojen alttiuteen virheellisyydelle.
- vaihtaa ajatuksia siitä, kuinka ja missä kohdin konsernitilinpäätös saattaa olla alttiina väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvalle olennaiselle virheellisyydelle. ISA 240:n[72] mukaan toimeksiantotiimin keskustelussa on painotettava erityisesti sitä, kuinka ja missä kohdin yhteisön tilinpäätös voi olla altis väärinkäytöksestä johtuvalle olennaiselle virheellisyydelle sekä miten väärinkäytös voisi tapahtua.
- tunnistaa konsernin tai konsernin osan johdon noudattamia toimintaperiaatteita, jotka saattavat olla vääristyneitä tai suunniteltu tarkoituksena tuloksen manipulointi, joka voisi johtaa vilpilliseen taloudelliseen raportointiin.
- käsitellä sellaisia konserniin vaikuttavia tiedossa olevia ulkoisia ja sisäisiä tekijöitä, jotka saattavat luoda konsernin johdolle, konsernin osan johdolle tai muille yllykkeen tai paineen väärinkäytöksen tekemiseen, tarjota tilaisuuden väärinkäytöksen tekemiseen tai viitata sellaiseen kulttuuriin tai toimintaympäristöön, joka antaa konsernin johdolle, konsernin osan johdolle tai muille mahdollisuuden perustella itselleen väärinkäytöksen tekemisen.
- käsitellä riskiä siitä, että konsernin tai konsernin osan johto saattaa sivuuttaa kontrolleja.
- keskustella tunnistetuista väärinkäytöksistä tai informaatiosta, joka viittaa väärinkäytöksen esiintymiseen.
- tunnistaa olennaisen virheellisyyden riskejä, jotka ovat relevantteja konsernin osien kannalta, kun saattaa olla olemassa ammatillisen skeptisyyden noudattamista haittaavia esteitä.
- käsitellä sitä, sovelletaanko konsernitilinpäätöstä varten tuotettavassa konsernin osien taloudellisessa informaatiossa yhteneviä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita, ja jos näin ei ole, kuinka tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden erot tunnistetaan ja tehdään niitä koskevat oikaisut (sovellettavan tilinpäätösnormiston tätä edellyttäessä).
- jakaa informaatiota konsernin osan taloudellisen informaation olennaisen virheellisyyden riskeistä, jotka saattavat koskea laajemmin joitakin tai kaikkia muita konsernin osia.
- jakaa informaatiota, joka saattaa viitata siihen, ettei kansallisia säädöksiä tai määräyksiä ole noudatettu, esimerkiksi siihen, että on maksettu lahjuksia ja noudatettu sopimattomia siirtohinnoittelukäytäntöjä.
- keskustella konsernin johdon, konsernin osan johdon tai tilintarkastustiimin tunnistamista tapahtumista tai olosuhteista, jotka saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä konsernin kykyä jatkaa toimintaansa.
- keskustella konsernin johdon tai konsernin osan johdon tunnistamista lähipiirisuhteista tai -liiketoimista ja kaikista muista toimeksiantotiimin tiedossa olevista lähipiiriin kuuluvista osapuolista.

[71] ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 17

[72] ISA 240, kappale 16

Konserni ja sen toimintaympäristö (viittaus: kappale 30(a))

A93. Käsitys konsernin organisaatiorakenteesta ja sen liiketoimintamallista voi antaa konsernin tilintarkastajalle mahdollisuuden ymmärtää sellaisia seikkoja kuin:

- konsernin rakenteen monimutkaisuus. Konserni voi olla monimutkaisempi kuin yksittäinen yhteisö, koska konsernilla voi olla useita tytäryrityksiä, divisioonia tai muita liiketoimintayksikköjä, jotka voivat myös sijaita useissa toimipaikoissa. Lisäksi konsernin juridinen rakenne voi poiketa toiminnallisesta rakenteesta esimerkiksi verotuksellisista syistä. Monimutkaiset rakenteet tuovat usein mukanaan tekijöitä, jotka voivat lisätä alttiutta olennaisen virheellisyyden riskeille, kuten se, onko liikearvo, yhteisyritykset tai erityistä tarkoitusta varten perustetut yksiköt käsitelty asiamukaisesti kirjanpidossa ja onko tilinpäätöksessä esitetty riittävät tiedot.
- maantieteelliset toimipaikat, joissa konsernin liiketoimintaa harjoitetaan. Se, että konserni toimii useassa maantieteellisessä toimipaikassa, voi lisätä alttiutta olennaisen virheellisyyden riskeille. Erilaisiin maantieteellisiin toimipaikkoihin voi esimerkiksi liittyä eri kieliä, kulttuureja ja liiketoimintakäytäntöjä.
- konsernin IT-ympäristön rakenne ja monimutkaisuus. Monimutkainen IT-ympäristö tuo usein mukanaan tekijöitä, jotka voivat lisätä alttiutta olennaisen virheellisyyden riskeille. Konsernilla voi esimerkiksi olla monimutkainen IT-ympäristö, koska sillä on useita IT-järjestelmiä, joita ei ole integroitu äskettäisten liiketoimintojen hankintojen tai sulautumisten takia. Näin ollen voi olla erityisen tärkeää muodostaa käsitys IT-ympäristöä koskevien turvatoimien monimutkaisuudesta, mukaan lukien IT-sovellusten, tietokantojen ja muiden IT-ympäristöön liittyvien seikkojen haavoittuvuus. Konserni voi myös käyttää yhtä tai useampaa ulkoista palveluntuottajaa IT-ympäristöönsä liittyvien seikkojen osalta.
- sääntelyyn liittyvät relevantit tekijät, joihin kuuluu sääntely-ympäristö. Erilaiset säädökset tai määräykset voivat tuoda mukanaan tekijöitä, jotka voivat lisätä alttiutta olennaisen virheellisyyden riskeille. Konsernilla voi olla liiketoimintaa, johon liittyy runsaasti monimutkaisia säädöksiä tai määräyksiä useissa maissa tai useilla muilla oikeudenkäyttöalueilla, tai siihen voi kuulua yhteisöjä tai liiketoimintayksikköjä, jotka toimivat useilla toimialoilla, joilla sovelletaan erityyppisiä säädöksiä tai määräyksiä.
- omistus sekä omistajien ja muiden henkilöiden tai yhteisöjen, lähipiiri mukaan lukien, väliset suhteet. Käsityksen muodostaminen omistuksesta ja suhteista voi olla monimutkaisempaa konsernissa, joka toimii useissa maissa tai useilla muilla oikeudenkäyttöalueilla, ja silloin, kun omistuksessa tapahtuu muutoksia perustamisten, liiketoimintojen hankintojen tai myyntien taikka yhteisyritysten seurauksena. Nämä tekijät voivat lisätä alttiutta olennaisen virheellisyyden riskeille.

A94. Käsityksen muodostaminen siitä, missä määrin konsernin liiketoiminta on samankaltaista tai toiminnot ovat samankaltaisia, voi auttaa tunnistamaan samankaltaisia olennaisen virheellisyyden riskejä konsernin eri osissa ja suunnittelemaan asianmukaista vastaamistoimenpidettä.

A95. Yleensä konsernin johto arvioi ja käy läpi yhteisöjen tai liiketoimintayksikköjen taloudellista tulosta. Konsernin johdolle osoitettavat tiedustelut saattavat paljastaa, että konsernin johto nojautuu konserniin kuuluvien yhteisöjen ja liiketoimintayksikköjen taloudellisen tuloksen arvioimisessa ja toimenpiteisiin ryhtymisessä tiettyihin keskeisiin indikaattoreihin. Käsitys tällaisista tulosta kuvaavista mittareista voi auttaa tunnistamaan:

- alueita, joilla alttius olennaisen virheellisyyden riskeille on suurempi (esim. sellaisten konsernin osan johtoon kohdistuvien paineiden takia, jotka koskevat tiettyjen tulosta kuvaavien mittareiden täyttymistä).
- konsernin taloudellisen raportoinnin prosessia koskevia kontrolleja.

Konsernin sisäisen valvonnan järjestelmä

Kontrollien yhteneväisyyden luonne ja laajuus (kappale: 30(c)(i))

A96. Konsernin johto voi suunnitella kontrolleja, joiden on tarkoitus toimia samalla tavalla useissa yhteisöissä tai liiketoimintayksiköissä (ts. yhteneväiset kontrollit). Konsernin johto voi esimerkiksi suunnitella varastonhallintaa varten yhteneväisiä kont-

rolleja, jotka toimivat samaa IT-järjestelmää käyttäen ja jotka otetaan käyttöön kaikissa konserniin kuuluvissa yhteisöissä tai liiketoimintayksiköissä. Yhteneväisiä kontrolleja voi olla kussakin konsernin sisäisen valvonnan järjestelmän komponentissa, ja ne voidaan ottaa käyttöön konsernin eri tasoilla (esim. koko konsernin tasolla tai muilla konsernin yhteenlasketuilla tasoilla). Yhteneväiset kontrollit voivat olla suoria kontrolleja tai epäsuoria kontrolleja. Suorat kontrollit ovat kontrolleja, jotka ovat riittävän täsmällisiä vastatakseen olennaisen virheellisyyden riskeihin kannanottotasolla. Epäsuorat kontrollit ovat suoria kontrolleja tukevia kontrolleja.[73]

A97. Käsitykseen konsernin sisäisen valvonnan järjestelmän komponenteista kuuluu käsitys kyseisissä komponenteissa olevien kontrollien yhteneväisyydestä eri puolilla konsernia. Kun muodostetaan käsitystä kontrollin yhteneväisyydestä eri puolilla konsernia, näkökohtia, jotka voivat olla relevantteja, ovat esimerkiksi:

- se, että kontrolli on suunniteltu keskitetysti ja on otettava käyttöön suunnitellulla tavalla (ts. ilman, että sitä muutetaan) joissakin tai kaikissa konsernin osissa;
- se, että kontrolli on otettu käyttöön ja että soveltuvissa tapauksissa kaikissa konsernin osissa, joissa kontrolli on otettu käyttöön, sen seurantaa toteuttavat henkilöt, joilla on samankaltaiset velvollisuudet ja kyvyt;
- jos kontrollissa käytetään IT-sovelluksista peräisin olevaa informaatiota, se, että IT-sovellukset ja muut IT-ympäristöön liittyvät seikat, jotka tuottavat informaatiota, ovat samoja konsernin eri osissa tai toimipaikoissa; tai
- jos kontrolli on automatisoitu, se, että se on konfiguroitu samalla tavalla kussakin IT-sovelluksessa konsernin eri osissa.

A98. Usein saatetaan tarvita harkintaa sen ratkaisemiseksi, onko kontrolli yhteneväinen kontrolli. Konsernin johto voi esimerkiksi vaatia, että kaikki yhteisöt ja liiketoimintayksiköt suorittavat kuukausittaisen asiakaskohtaisten myyntisaamissaldojen ikäjakauman arvioinnin, joka tuotetaan yksittäisessä IT-sovelluksessa. Kun ikäjakaumaraportit tuotetaan erilaisissa IT-sovelluksissa tai IT-sovellus on otettu käyttöön eri tavalla eri yhteisöissä tai liiketoimintayksiköissä, voi olla tarpeen harkita, voidaanko kontrollin katsoa olevan yhteneväinen. Tämä johtuu eroista, joita kontrollin rakenteessa saattaa olla sen takia, että on olemassa erilaisia IT-sovelluksia (esim. se, onko IT-sovellus konfiguroitu samalla tavalla konsernin eri osissa, ja se, onko erilaisissa IT-sovelluksissa tehokkaita yleisiä IT-kontrolleja).

A99. Tason, jolla kontrollit suoritetaan konsernissa (esim. koko konsernin tasolla tai muilla konsernin yhteenlasketuilla tasoilla), ja keskittämisen ja yhteneväisyyden asteen huomioon ottaminen voi olla tärkeää sen ymmärtämisen kannalta, kuinka informaatiota käsitellään ja valvotaan. Joissakin olosuhteissa kontrollit saatetaan suorittaa keskitetysti (esim. suorittaa ne vain yksittäisessä yhteisössä tai liiketoimintayksikössä), mutta niillä voi olla laaja-alainen vaikutus muihin yhteisöihin tai liiketoimintayksikköihin (esim. yhteinen palvelukeskus, joka käsittelee liiketapahtumia muiden konserniin kuuluvien yhteisöjen tai liiketoimintayksikköjen puolesta). Liiketapahtumien ja niihin liittyvien kontrollien käsittely yhteisessä palvelukeskuksessa saattaa toimia samalla tavalla niiden liiketapahtumien osalta, joita yhteinen palvelukeskus käsittelee yhteisöstä tai liiketoimintayksiköstä riippumatta (esim. prosessit, riskit ja kontrollit saattavat olla samoja riippumatta siitä, mistä liiketapahtuma on peräisin). Tällaisissa tapauksissa voi olla asianmukaista tunnistaa kontrollit ja arvioida kontrollien rakennetta ja todeta niiden käyttöönotto sekä soveltuvissa tapauksissa testata niiden toiminnan tehokkuutta yhtenä perusjoukkona.

Keskitetyt toiminnot (viittaus: kappale 30(c)(i)–(ii))

A100. Konsernin johto saattaa keskittää joitain toimintojaan, esimerkiksi taloudelliseen raportointiin tai laskentatoimeen liittyvät toiminnot saatetaan suorittaa tietyn yhteisten liiketapahtumien ryhmän tai muun taloudellisen informaation osalta yhdenmukaisella ja keskitetyllä tavalla useita yhteisöjä tai liiketoimintayksikköjä koskien (esim. silloin, kun myyntituottoja koskevien liiketapahtumien alkuun saattaminen, hyväksyminen, kirjaaminen, käsittely tai raportoiminen suoritetaan yhteisessä palvelukeskuksessa).

A101. Käsityksen muodostaminen siitä, kuinka keskitetyt toiminnot sopivat konsernin kokonaisrakenteeseen, ja toteutettujen toimintojen luonteesta voi auttaa tunnistamaan ja arvioimaan olennaisen virheellisyyden riskejä ja vastaamaan tällaisiin riskei-

[73] ISA 315 (uudistettu 2019), kappale A5

hin asianmukaisesti. Esimerkiksi yhteisessä palvelukeskuksessa olevat kontrollit saattavat toimia muista kontrolleista riippumatta tai ne saattavat olla riippuvaisia yhteisössä tai liiketoimintayksikössä, josta taloudellinen informaatio on lähtöisin, olevista kontrolleista (esim. myyntitapahtumat saatetaan saattaa alkuun ja hyväksyä yhteisössä tai liiketoimintayksikössä, mutta käsittely saattaa tapahtua yhteisessä palvelukeskuksessa).

A102. Konsernin tilintarkastaja voi ottaa konsernin osien tilintarkastajia mukaan testaamaan yhteneväisten kontrollien tai keskitettyihin toimintoihin liittyvien kontrollien toiminnan tehokkuutta. Tällaisissa olosuhteissa tehokas yhteistyö konsernin tilintarkastajan ja konsernin osien tilintarkastajien välillä on tärkeää, koska yhteneväisten kontrollien tai keskitettyihin toimintoihin liittyvien kontrollien toiminnan tehokkuutta testaamalla hankittu tilintarkastusevidenssi tukee ratkaisua siitä, mikä on eri puolilla konsernia suoritettavien aineistotarkastustoimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus.

Kommunikointi konsernitilinpäätöksen laatimista tukevista merkittävistä seikoista (viittaus: kappale 30(c)(iv))

A103. Konserniin kuuluvat yhteisöt tai liiketoimintayksiköt saattavat käyttää säädöksen tai määräyksen perusteella tai muista syistä tilinpäätösnormistoa, joka poikkeaa konsernitilinpäätöksessä sovellettavasta tilinpäätösnormistosta. Tällaisissa olosuhteissa käsityksen muodostaminen konsernin johdon taloudellisen raportoinnin prosesseista tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden yhdenmukaistamiseksi ja relevanteissa tapauksissa konsernin tilikauden päättymispäivästä poikkeavien päättymispäivien yhteensovittamiseksi antaa konsernin tilintarkastajalle mahdollisuuden ymmärtää, miten oikaisut, täsmäytykset ja luokittelun muutokset on tehty ja onko konsernin johto tehnyt ne keskitetysti vai tekeekö yhteisö tai liiketoimintayksikkö ne.

Konsernin johdon yhteisöille tai liiketoimintayksiköille antamat ohjeet

A104. ISA 315:tä (uudistettu 2019)[74] soveltaessaan konsernin tilintarkastajan on muodostettava käsitys siitä, kuinka konsernin johto kommunikoi konsernitilinpäätöksen laatimista tukevista merkittävistä seikoista. Taloudellisen informaation yhdenmukaisuuden ja vertailukelpoisuuden saavuttamiseksi konsernin johto voi antaa yhteisöille tai liiketoimintayksiköille sellaisia ohjeita (esim. kommunikoida taloudellisen raportoinnin periaatteita), joihin sisältyy yksityiskohtia taloudellisen raportoinnin prosesseista, tai konsernin johdolla voi olla toimintaperiaatteita, jotka ovat samoja eri puolilla konsernia. Käsityksen muodostaminen konsernin johdon ohjeista voi vaikuttaa konsernitilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiseen ja arvioimiseen. Esimerkiksi riittämättömät ohjeet voivat lisätä niiden virheellisyyksien todennäköisyyttä, jotka aiheutuvat siitä riskistä, että liiketapahtumat kirjataan tai käsitellään virheellisesti tai että tilinpäätöksen laatimisperiaatteita sovelletaan virheellisesti.

A105. Konsernin tilintarkastajan näistä ohjeista tai toimintaperiaatteista muodostamaan käsitykseen voi sisältyä seuraavaa:

- raportointipaketin täyttämisohjeiden selkeys ja käytännöllisyys.
- se, ovatko ohjeet sellaisia, että:
  - niissä kuvataan sovellettavan tilinpäätösnormiston piirteet ja sovellettavat tilinpäätöksen laatimisperiaatteet riittävällä tavalla;
  - niissä käsitellään informaatiota, joka tarvitaan sellaisten tilinpäätöksessä esitettävien tietojen laatimista varten, jotka ovat riittävät sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisten vaatimusten täyttämiseksi, esimerkiksi lähipiirisuhteita ja -liiketoimia koskevat tiedot ja segmentti-informaatio;
  - niissä käsitellään informaatiota, joka on tarpeen konsernitilinpäätöksen laatimisessa tehtävien oikaisujen tekemiseksi esimerkiksi konsernin sisäisten liiketapahtumien ja realisoitumattomien voittojen sekä konsernin sisäisten saldojen osalta; ja
  - niihin sisältyy raportointiaikataulu.

[74] ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 25(b)

Huomioon otettavia seikkoja, kun tilintarkastukseen osallistuu konsernin osien tilintarkastajia (viittaus: kappaleet 31–32)

A106. Konsernin tilintarkastuksen aikana konsernin tilintarkastaja voi kommunikoida kappaleessa 31 mainituista seikoista muille konsernin osien tilintarkastajille, jos nämä seikat ovat relevantteja kyseisten konsernin osien tilintarkastajien työn kannalta. Kappaleessa A144 on esimerkkejä muista seikoista, joista voi olla tarpeen kommunikoida oikea-aikaisesti konsernin osan tilintarkastajan suorittaman työn aikana.

A107. Lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien luonteesta voi joissakin olosuhteissa aiheutua suurempia tilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskejä kuin lähipiiriin kuulumattomien kanssa toteutuvista liiketoimista.[75] Konsernin tilintarkastuksessa lähipiirisuhteisiin liittyvä konsernitilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riski, väärinkäytöksestä johtuva riski mukaan lukien, voi olla suurempi silloin, kun:

- konsernin rakenne on monimutkainen;
- konsernin tietojärjestelmiä ei ole integroitu ja ne ovat näin ollen vähemmän tehokkaita tunnistamaan ja kirjaamaan lähipiirisuhteita ja -liiketoimia; ja
- yhteisöjen ja liiketoimintayksikköjen välillä toteutuu lukuisia tai usein toistuvia lähipiiriliiketoimia.

Siksi näiden olosuhteiden vallitessa on erityisen tärkeää, että tilintarkastus suunnitellaan ja suoritetaan noudattaen ammatillista skeptisyyttä, kuten ISA 200:ssa[76] vaaditaan.

Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen (viittaus: kappale 33)

A108. Konsernitilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamis- ja arviointiprosessi on iteratiivinen ja dynaaminen, ja se voi olla haasteellinen erityisesti silloin, kun konsernin osan toiminnot ovat monimutkaisia tai erikoistuneita, tai silloin, kun konsernissa on useita osia useissa toimipaikoissa. Soveltaessaan ISA 315:tä (uudistettu 2019)[77] tilintarkastaja muodostaa alustavia odotuksia mahdollisista olennaisen virheellisyyden riskeistä ja tunnistaa alustavasti merkittävät liiketapahtumien lajit, tilien saldot ja konsernitilinpäätöksessä esitettävät tiedot konsernista ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta sekä konsernin sisäisen valvonnan järjestelmästä muodostamansa käsityksen perusteella.

A109. Alustavissa odotuksissa mahdollisista olennaisen virheellisyyden riskeistä otetaan huomioon tilintarkastajan muodostama käsitys konsernista, mukaan lukien siihen kuuluvat yhteisöt tai liiketoimintayksiköt, ja niiden toimintaympäristöistä ja toimialoista. Alustavien odotusten perusteella konsernin tilintarkastaja voi ottaa – ja usein ottaa – konsernin osien tilintarkastajia mukaan riskienarviointitoimenpiteisiin, sillä heillä voi olla sellaista välitöntä tietämystä ja kokemusta yhteisöistä tai liiketoimintayksiköistä, joka voi olla avuksi muodostettaessa käsitystä toiminnoista ja niihin liittyvistä riskeistä ja siitä, missä konsernitilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskejä voi aiheutua kyseisten yhteisöjen tai liiketoimintayksikköjen osalta.

A110. Konsernin tilintarkastajan on otettava vastuu kannanottotasolla tunnistettujen olennaisen virheellisyyden riskien ominaisriskin arvioimisesta. Tällaiseen arviointiin kuuluu virheellisyyden todennäköisyyden ja suuruuden arviointi, jossa otetaan huomioon, kuinka ja missä määrin:[78]

- ominaisriskitekijät vaikuttavat siihen, kuinka alttiita relevantit kannanotot ovat virheellisyydelle.
- olennaisen virheellisyyden riskit konsernitilinpäätöksen tasolla vaikuttavat olennaisen virheellisyyden riskien ominaisriskin arviointiin kannanottotasolla.

A111. Suoritettujen riskienarviointitoimenpiteiden perusteella konsernin tilintarkastaja voi päätyä siihen, että arvioitu konsernitilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riski aiheutuu vain tiettyjen konsernin osien taloudellisen informaation osalta. Esimerkiksi oikeudelliseen vaateeseen liittyvä olennaisen virheellisyyden riski voi olla olemassa vain tietyssä maassa tai

---

75 ISA 550, kappale 2

76 ISA 200, kappale 15

77 ISA 315 (uudistettu 2019), kappale A126

78 ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 31

tietyllä muulla oikeudenkäyttöalueella toimivissa yhteisöissä tai liiketoimintayksiköissä taikka yhteisöissä tai liiketoimintayksiköissä, joilla on samankaltaista liiketoimintaa tai samankaltaisia toimintoja.

A112. Liite 3 sisältää esimerkkejä tapahtumista ja olosuhteista, jotka voivat yksin tai yhdessä viitata väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskeihin konsernitilinpäätöksessä, mukaan lukien konsernitilinpäätöksen laatimisprosessi.

Väärinkäytös

A113. Soveltaessaan ISA 240:tä[79] tilintarkastajan on tunnistettava väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskit tilinpäätöksessä ja arvioitava niitä sekä suunniteltava ja suoritettava 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:

- konsernin johdon tekemät arviot siitä riskistä, että konsernitilinpäätös saattaa olla väärinkäytöksen vuoksi olennaisesti virheellinen.
- prosessi, jonka avulla konsernin johto tunnistaa väärinkäytösriskit konsernitilinpäätöksessä ja vastaa niihin, mukaan lukien konsernin johdon tunnistamat erityiset väärinkäytösriskit tai ne liiketapahtumien lajit, tilien saldot tai tilinpäätöksessä esitettävät tiedot, joihin liittyy suurempi väärinkäytösriski.
- se, onko konsernissa erityisiä osia, jotka ovat alttiimpia väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskeille.
- se, esiintyykö konsernitilinpäätöksen laatimisprosessissa väärinkäytöksen riskitekijöitä tai viitteitä johdon tarkoitushakuisuudesta.
- 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, konsernin johdolta, sisäisessä tarkastuksessa toimivilta asiaankuuluvilta henkilöiltä (ja soveltuvissa tapauksissa konsernin osien johdolta, konsernin osien tilintarkastajilta ja muilta) saadut vastaukset konsernin tilintarkastajan tiedusteluihin siitä, onko niiden tiedossa konsernin jotakin osaa tai koko konsernia koskevaa toteutunutta, epäiltyä tai väitettyä väärinkäytöstä.

Huomioon otettavia seikkoja, kun tilintarkastukseen osallistuu konsernin osien tilintarkastajia (viittaus: kappale 34)

A114. Kun konsernin tilintarkastaja ottaa konsernin osien tilintarkastajia mukaan riskienarviointitoimenpiteiden suunnitteluun ja suorittamiseen, konsernin tilintarkastajalla säilyy kappaleen 33 mukaisesti vastuu siitä, että se muodostaa käsityksen konsernista ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta sekä konsernin sisäisen valvonnan järjestelmästä, jotta sillä on riittävä perusta konsernitilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiselle ja arvioimiselle.

A115. Kun riskienarviointitoimenpiteillä hankittu tilintarkastusevidenssi ei anna asianmukaista perustaa olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiselle ja arvioimiselle, ISA 315:n (uudistettu 2019)[80] mukaan tilintarkastajan on suoritettava lisää riskienarviointitoimenpiteitä, kunnes tällaisen perustan antava tilintarkastusevidenssi on saatu.

Olennaisuus

Konsernin osalle määritetty tarkastustyössä käytettävä olennaisuus (viittaus: kappale 35(a))

A116. Kappaleen 35(a) mukaan konsernin tilintarkastajan on määritettävä konsernin osalle määritettävä tarkastustyössä käytettävä olennaisuus kullekin konsernin osalle, jossa suoritetaan sille jakautuneeseen taloudelliseen informaatioon kohdistuvia tilintar-

79 ISA 240, kappaleet 26, 31

80 ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 35

kastustoimenpiteitä. 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.

A117. Tässä 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 määritettyä olennaisuutta pienempien virheellisyyksien voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan käyttäjien konsernitilinpäätöksen perusteella tekemiin taloudellisiin päätöksiin, ISA 320:n[81] mukaan on määritettävä näihin tiettyihin liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihin tai tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin sovellettava olennaisuustaso tai sovellettavat olennaisuustasot. Näissä olosuhteissa konsernin tilintarkastajan voi olla tarpeellista harkita, voiko konsernin osalle määritettävä tarkastustyössä käytettävä olennaisuus, joka on pienempi kuin konsernin osan tilintarkastajalle kommunikoitu olennaisuus, olla asianmukainen näille tietyille liiketapahtumien lajeille, tilien saldoille tai tilinpäätöksessä esitettäville tiedoille.[82]

A118. Konsernin osalle määritettävän tarkastustyössä käytettävän olennaisuuden määrittäminen ei ole yksinkertainen mekaaninen laskutoimitus, ja se edellyttää ammatillisen harkinnan käyttämistä. Konsernin 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:
    - siitä, onko olemassa riskejä, jotka koskevat vain kyseisen konsernin osan taloudellista informaatiota (esim. toimialakohtaiset kirjanpitokysymykset, epätavanomaiset tai monimutkaiset liiketapahtumat).
    - konsernin osassa edellisissä tilintarkastuksissa todettujen virheellisyyksien luonne ja laajuus.

A119. Virheellisyyksien yhteismäärään liittyvään riskiin vastaamiseksi kappaleessa 35(a) vaaditaan, että konsernin osalle määritetty tarkastustyössä käytettävä olennaisuus on pienempi kuin konsernille määritetty tarkastustyössä käytettävä olennaisuus. Kuten kappaleessa A118 selitetään, kun informaation jakautuminen konsernin eri osien kesken lisääntyy, pienempi konsernin osalle määritettävä tarkastustyössä käytettävä olennaisuus on yleensä asianmukainen virheellisyyksien yhteismäärään liittyvään riskiin vastaamiseksi. 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. Määrittäessään konsernin osalle määritettävää tarkastustyössä käytettävää olennaisuutta määräysvaltaa tuottamattomalle omistukselle pääomaosuusmenetelmällä käsiteltävässä yhteisössä konsernin tilintarkastaja voi ottaa huomioon konsernin omistusosuuden prosentteina ja osuuden sijoituskohteen voitoista ja tappioista.

A120. Joissakin tapauksissa konsernin tilintarkastaja tai konsernin osan tilintarkastaja saattaa suorittaa merkittävään liiketapahtumien lajiin tai merkittävään tilin saldoon kohdistuvia tilintarkastustoimenpiteitä yhtenä perusjoukkona (ts. niin, etteivät ne jakaudu konsernin eri osien kesken). Tällaisissa tapauksissa konsernille määritettyä tarkastustyössä käytettävää olennaisuutta käytetään usein näitä toimenpiteitä suoritettaessa.

---

81 ISA 320, kappaleet 10 ja A11–A12

82 ISA 320, kappale A13

”Selvästi vähäpätöinen” kynnysarvo (viittaus: kappale 35(b))

A121. Konsernin tilintarkastajalle kommunikoitavien virheellisyyksien kynnysarvoksi määritetään rahamäärä, joka vastaa sitä rahamäärää tai on alempi kuin se rahamäärä, jonka on katsottu olevan selvästi vähäpätöinen konsernitilinpäätöksen kannalta. ISA 450:n[83] mukaisesti tämä kynnysarvo on rahamäärä, jota pienempiä virheellisyyksiä ei tarvitsisi koota, koska konsernin tilintarkastaja odottaa, ettei tällaisten rahamäärien yhteenlasketulla määrällä selvästi olisi olennaista vaikutusta konsernitilinpäätökseen.

Huomioon otettavia seikkoja, kun tilintarkastukseen osallistuu konsernin osien tilintarkastajia

Kommunikointi konsernin osalle määritetystä tarkastustyössä käytettävästä olennaisuudesta (viittaus: kappale 36)

A122. Joissakin tapauksissa voi olla asianmukaista, että konsernin tilintarkastaja ottaa konsernin osan tilintarkastajan mukaan asianmukaisen konsernin osalle määritettävän tarkastustyössä käytettävän olennaisuuden määrittämiseen ottaen huomioon konsernin osan tilintarkastajan tietämyksen konsernin osasta ja mahdollisista konsernin osan taloudellisen informaation virheellisyyden lähteistä. Tähän liittyen konsernin tilintarkastaja voi myös harkita, että se kommunikoi konsernille määritetystä tarkastustyössä käytettävästä olennaisuudesta konsernin osan tilintarkastajalle tukeakseen yhteistyötä sen määrittämisessä, onko konsernin osalle määritetty tarkastustyössä käytettävä olennaisuus kyseisissä olosuhteissa asianmukainen suhteessa konsernille määritettyyn tarkastustyössä käytettävään olennaisuuteen.

A123. Konsernin osalle määritetty tarkastustyössä käytettävä olennaisuus perustuu ainakin osittain odotuksiin konsernin osan taloudelliseen informaatioon sisältyvien virheellisyyksien luonteesta, toistuvuudesta ja suuruudesta. Näin ollen konsernin osan tilintarkastajan ja konsernin tilintarkastajan välinen jatkuva kommunikointi on tärkeää etenkin, jos konsernin osan tilintarkastajan toteamien virheellisyyksien määrä ja suuruus ovat suurempia kuin on odotettu.

Vastaaminen arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin (viittaus: kappale 37)

Tilintarkastustoimenpiteiden suorittaminen

Tilintarkastustoimenpiteiden suorittaminen keskitetysti

A124. 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 virheellisyyden riskeihin, esimerkiksi jos koko konsernin myyntituottoja koskevia liiketapahtumia koskevaa kirjanpitoaineistoa ylläpidetään keskitetysti (esim. yhteisessä palvelukeskuksessa). Esimerkiksi seuraavat tekijät voivat olla relevantteja tilintarkastajan ratkaistessa, suoritetaanko tilintarkastustoimenpiteitä keskitetysti:

- taloudelliseen raportointiin liittyvien toimintojen keskittämisen taso.
- kontrollien yhteneväisyyden luonne ja laajuus.
- konsernin toimintojen ja liiketoiminta-alueiden samankaltaisuus.

A125. Konsernin tilintarkastaja voi päättää, että useiden 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 virheellisyyden riskit ovat samat ja kontrollit on suunniteltu ja ne toimivat yhdenmukaisesti.

A126. Kun tilintarkastustoimenpiteitä suoritetaan keskitetysti, konsernin osien tilintarkastajat saattavat kuitenkin osallistua niihin. Esimerkiksi silloin, kun konsernilla on useita yhteisiä palvelukeskuksia, konsernin tilintarkastaja saattaa ottaa konsernin osien tilintarkastajia mukaan suorittamaan tilintarkastustoimenpiteitä näiden yhteisten palvelukeskusten osalta.

[83] ISA 450, kappale A3

Tilintarkastustoimenpiteiden suorittaminen konsernin osan tasolla

A127. Joissakin muissa olosuhteissa toimenpiteitä konsernin osan taloudelliseen informaatioon liittyviin konsernitilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi voidaan suorittaa tehokkaammin konsernin osan tasolla. Näin voi olla esimerkiksi, kun konsernilla on:

- erilaisia tulovirtoja;
- useita liiketoiminta-alueita;
- liiketoimintaa useassa toimipaikassa; tai
- hajautettuja sisäisen valvonnan järjestelmiä.

Hyvin monia konsernin osia, joiden taloudellinen informaatio on yksittäin tarkasteltuna epäolennaista mutta yhdessä tarkasteltuna olennaista konsernitilinpäätöksen kannalta

A128. Konserni voi muodostua hyvin monista konsernin osista, joiden taloudellinen informaatio on yksittäin tarkasteltuna epäolennaista mutta yhdessä tarkasteltuna olennaista konsernitilinpäätöksen kannalta. Tämäntyyppiset olosuhteet, joissa merkittävät liiketapahtumien lajit, tilien saldot tai konsernitilinpäätöksessä esitettävät tiedot jakautuvat hyvin monien konsernin osien kesken, voivat aiheuttaa lisähaasteita konsernin tilintarkastajalle tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelussa ja suorittamisessa.

A129. Joissakin tapauksissa voi olla mahdollista hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä suorittamalla näihin merkittäviin liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihin tai tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin kohdistuvia tilintarkastustoimenpiteitä keskitetysti (esim. jos nämä ovat homogeenisia, näitä koskevat yhteneväiset kontrollit ja on mahdollista saada pääsy asianmukaiseen informaatioon). Tilintarkastustoimenpiteisiin voi kuulua myös ISA 520:n mukaisia analyyttisia aineistotarkastustoimenpiteitä.[84] Analyyttisia aineistotarkastustoimenpiteitä suoritettaessa konsernin osien taloudellista informaatiota voidaan toimeksiannon olosuhteista riippuen yhdistellä asianmukaisilla tasoilla odotusarvojen muodostamista varten ja kirjattujen ja odotettujen arvojen välisen eron määrän määrittämistä varten. Automatisoitujen työkalujen ja menetelmien käyttämisestä voi olla apua näissä olosuhteissa.

A130. Muissa tapauksissa voi olla tarpeen suorittaa tilintarkastustoimenpiteitä valituissa konsernin osissa konsernitilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi. Ratkaisu siitä, missä konsernin osissa suoritetaan tilintarkastustoimenpiteitä, ja ratkaisu siitä, mikä on valituissa konsernin osissa suoritettavien tilintarkastustoimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus, perustuvat ammatilliseen harkintaan. Näissä olosuhteissa ennalta-arvaamattomuuden lisääminen tarkastettavien konsernin osien valintaan voi myös olla hyödyllistä niihin riskeihin liittyen, jotka koskevat väärinkäytöksestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä konsernitilinpäätöksessä (ks. myös kappale A136).

Tilintarkastustoimenpiteiden luonne ja laajuus

A131. Arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi konsernin tilintarkastaja voi päättää, että seuraava työn laajuus on asianmukainen konsernin osassa (niin, että konsernin osien tilintarkastajat osallistuvat työhön, sen mukaan kuin tämä on sovellettavissa):

- 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.

A132. Vaikka konsernin tilintarkastaja ottaa vastuun suoritettavien tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta, konsernin osien tilintarkastajat saattavat osallistua – ja usein osallistuvat – kaikkiin konsernin tilintarkastuksen vaiheisiin, mukaan lukien tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelu ja suorittaminen.

[84] ISA 520 *Analyyttiset toimenpiteet*

Koko konsernin osan taloudelliseen informaatioon kohdistuvien tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelu ja suorittaminen

A133. Konsernin tilintarkastaja voi päättää, että koko konsernin osan taloudelliseen informaatioon kohdistuvien tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelu ja suorittaminen on asianmukainen lähestymistapa, myös silloin, kun:

- koko konsernin osan taloudellisesta informaatiosta tai merkittävästä osasta sitä on tarpeen hankkia tilintarkastusevidenssiä konsernitilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi.
- on olemassa laaja-alainen konsernitilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riski, joka johtuu sellaisten tapahtumien tai olosuhteiden olemassaolosta konsernin osassa, jotka voivat olla relevantteja konsernin tilintarkastajan suorittaman sen arvioinnin kannalta, joka koskee konsernin johdon tekemää arviota konsernin kyvystä jatkaa toimintaansa.

Yhteen tai useampaan liiketapahtumien lajiin, tilin saldoon tai tilinpäätöksessä esitettävään tietoon kohdistuvien tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelu ja suorittaminen

A134. Konsernin tilintarkastaja voi päättää, että yhteen tai useampaan tiettyyn liiketapahtumien lajiin, tilin saldoon tai tilinpäätöksessä konsernin osan taloudellisesta informaatiosta esitettävään tietoon kohdistuvien tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelu ja suorittaminen on asianmukainen lähestymistapa arvioituihin konsernitilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi. Esimerkiksi konsernin osan liiketoiminta voi olla rajoitettua, mutta konsernin osan hallussa on merkittävä osuus konsernin maa-alueista ja rakennuksista tai sillä on merkittäviä veroihin liittyviä saldoja.

Yksittäisten tilintarkastustoimenpiteiden suorittaminen

A135. Konsernin tilintarkastaja voi päättää, että konsernin osan taloudelliseen informaatioon kohdistuvien yksittäisten tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelu ja suorittaminen on asianmukainen lähestymistapa, esimerkiksi kun tilintarkastusevidenssiä on tarpeen hankkia vain yhden tai useamman relevantin kannanoton osalta. Konsernin tilintarkastaja voi esimerkiksi tarkastaa keskitetysti liiketapahtumien lajia, tilin saldoa tai tilinpäätöksessä esitettävää tietoa ja vaatia konsernin osan tilintarkastajaa suorittamaan yksittäisiä tilintarkastustoimenpiteitä konsernin osassa (esim. yksittäisiä tilintarkastustoimenpiteitä, jotka liittyvät vaateisiin tai oikeudenkäynteihin liittyvän rahamäärän määrittämiseen konsernin osan maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella tai omaisuuserän olemassaoloon).

Ennalta-arvaamattomuus

A136. Ennalta-arvaamattomuuden sisällyttäminen suoritettavan työn tyyppiin, siihen, missä yhteisöissä tai liiketoimintayksiköissä toimenpiteitä suoritetaan, ja siihen, missä määrin konsernin tilintarkastaja osallistuu työhön, voi lisätä sen todennäköisyyttä, että tunnistetaan konsernin osien taloudellisen informaation olennainen virheellisyys, josta voi aiheutua väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riski konsernitilinpäätöksessä.[85]

Kontrollien toiminnan tehokkuus

A137. Konsernin tilintarkastaja voi luottaa koko konsernissa toimivien kontrollien toiminnan tehokkuuteen tehdessään ratkaisua siitä, mikä on joko konsernitasolla tai konsernin osissa suoritettavien aineistotarkastustoimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus. ISA 330:n[86] mukaan tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava kontrollien testausta hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä kyseisten kontrollien toiminnan tehokkuudesta. Konsernin osien tilintarkastajat voivat osallistua tällaisen kontrollien testauksen suunnitteluun ja suorittamiseen.

A138. Kun havaitaan poikkeamia kontrolleista, joihin tilintarkastaja aikoo luottaa, ISA 330:n[87] mukaan tilintarkastajan on tehtävä tähän liittyviä tiedusteluja käsittääkseen nämä seikat ja niiden mahdolliset vaikutukset. Jos kontrollien toiminnan tehokkuuden testauksen seurauksena havaitaan enemmän poikkeamia kuin on odotettu havaittavan, konsernin tilintarkastajan voi olla tarpeen muuttaa konsernin tilintarkastussuunnitelmaa. Mahdollisiin konsernin tilintarkastussuunnitelman muutoksiin voi kuulua:

---

85 ISA 240, kappale 30(c)

86 ISA 330, kappale 8

87 ISA 330, kappale 17

- se, että pyydetään suorittamaan lisää aineistotarkastustoimenpiteitä tietyissä konsernin osissa.
- muiden relevanttien kontrollien, jotka on suunniteltu ja otettu käyttöön tehokkaasti, tunnistaminen ja toiminnan tehokkuuden testaaminen.
- valittujen konsernin osien, joiden osalta suoritetaan tilintarkastustoimenpiteitä, määrän lisääminen.

A139. Kun kontrollien toiminnan tehokkuutta testataan keskitetysti (esim. yhteisessä palvelukeskuksessa olevia kontrolleja tai yhteneväisiä kontrolleja), konsernin tilintarkastajan voi olla tarpeen kommunikoida suoritettua tilintarkastustyötä koskevaa informaatiota konsernin osien tilintarkastajille. Esimerkiksi silloin, kun konsernin osan tilintarkastajaa pyydetään suunnittelemaan ja suorittamaan koko konsernin osan taloudelliseen informaatioon kohdistuvia aineistotarkastustoimenpiteitä tai suunnittelemaan ja suorittamaan yhteen tai useampaan liiketapahtumien lajiin, tilin saldoon tai tilinpäätöksessä esitettävään tietoon kohdistuvia aineistotarkastustoimenpiteitä, konsernin osan tilintarkastaja voi keskustella konsernin tilintarkastajan kanssa keskitetysti suoritetusta kontrollien testauksesta sen ratkaisemiseksi, mikä on aineistotarkastustoimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus.

Konsernitilinpäätöksen laatimisprosessi

Konsernitilinpäätöksen laatimisprosessiin kohdistuvat toimenpiteet (viittaus: kappale 38)

A140. Konsernitilinpäätöksen laatimisprosessiin, mukaan lukien alakonsernien yhdistelyt, kohdistuviin tilintarkastustoimenpiteisiin voi kuulua:

- varmistuminen siitä, että tarpeelliset pääkirjanpitoviennit on tehty konserniyhdistelyssä; ja
- konsernitilinpäätöksen laatimisprosessia koskevien kontrollien toiminnan tehokkuuden arvioiminen ja vastaaminen asianmukaisella tavalla, jos joidenkin kontrollien katsotaan olevan tehottomia.

Konsernitilinpäätöksen laatimisessa tehtävät oikaisut ja luokittelun muutokset (viittaus: kappale 38(b))

A141. 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. Konsernin 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 soveltuvissa 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.

Huomioon otettavia seikkoja, kun tilintarkastukseen osallistuu konsernin osien tilintarkastajia (viittaus: kappaleet 42–43)

A142. Kun konsernin tilintarkastaja ottaa konsernin osien tilintarkastajia mukaan tilintarkastustoimenpiteiden suunnitteluun tai suorittamiseen, konsernin osan tilintarkastaja voi päätyä siihen, että on asianmukaista hyödyntää tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemää työtä, ja kommunikoida tästä konsernin tilintarkastajalle. Tällaisissa olosuhteissa konsernin tilintarkastaja voi ratkaistessaan, onko konsernin osan tilintarkastajan tekemä tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelu ja suorittaminen asianmukaista, esimerkiksi keskustella konsernin osan tilintarkastajan kanssa seuraavista:

- tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn luonne, laajuus ja tavoitteet.

- konsernin osan tilintarkastajan tekemä arviointi hänen käyttämänsä erityisasiantuntijan tekemän työn soveltuvuudesta konsernin tilintarkastajan tarkoituksiin.

A143. Konsernin tilintarkastajan osallistumisen asianmukainen taso voi riippua konsernin olosuhteista ja rakenteesta sekä muista tekijöistä, kuten aiemmasta kokemuksesta, joka konsernin tilintarkastajalla on konsernin osien tilintarkastajista, jotka suorittavat konsernitilinpäätöksen laatimisprosessiin, mukaan lukien alakonsernien yhdistelyt, kohdistuvia toimenpiteitä, ja konsernin tilintarkastustoimeksiannon olosuhteista (esim. jos yhteisön tai liiketoimintayksikön taloudellista informaatiota ei ole laadittu konsernitilinpäätöksessä sovellettavien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden mukaisesti).

Konsernin osan tilintarkastajan kommunikaation ja työn asianmukaisuuden arvioiminen

Kommunikointi seikoista, jotka ovat relevantteja niiden johtopäätösten kannalta, joita konsernin tilintarkastaja tekee konsernin tilintarkastusta koskien (viittaus: kappale 45)

A144. Vaikka seikat, joista on kommunikoitava kappaleen 45 mukaisesti, ovat relevantteja niiden johtopäätösten kannalta, joita konsernin tilintarkastaja tekee konsernin tilintarkastusta koskien, tietyistä seikoista voidaan kommunikoida sinä aikana, jona konsernin osan tilintarkastaja suorittaa tilintarkastustoimenpiteitä. Kappaleissa 32 ja 50 mainittujen seikkojen lisäksi tällaisiin seikkoihin voivat kuulua esimerkiksi:

- informaatio relevanttien eettisten vaatimusten rikkomisista, mukaan lukien tunnistetut riippumattomuusvaatimusten rikkomiset;
- tieto säädösten tai määräysten noudattamatta jättämisistä;
- uudet merkittävät olennaisen virheellisyyden riskit, mukaan lukien väärinkäytösriskit;
- tunnistetut tai epäillyt väärinkäytökset tai laittomuudet, joihin on osallisena konsernin osan johtoon kuuluvia tai työntekijöitä ja joilla voi olla olennaista vaikutusta konsernitilinpäätökseen; tai
- merkittävät ja epätavanomaiset liiketapahtumat.

Kommunikointi konsernin osan taloudellisessa informaatiossa olevista virheellisyyksistä (viittaus: kappale 45(e))

A145. Tieto korjatuista ja korjaamattomista virheellisyyksistä konsernin eri osissa voi kiinnittää konsernin tilintarkastajan huomion mahdollisiin laaja-alaisiin sisäisen valvonnan puutteellisuuksiin, kun sitä tarkastellaan yhdessä kappaleen 45(g) mukaisen puutteellisuuksia koskevan kommunikaation kanssa. Lisäksi todettujen (korjaamattomien tai korjattujen) virheellisyyksien määrä, joka on suurempi kuin on odotettu, voi antaa viitteitä suuremmasta havaitsemattomien virheellisyyksien riskistä, mikä voi saada konsernin tilintarkastajan tekemään sen johtopäätöksen, että tietyissä konsernin osissa on tarpeen suorittaa lisätoimenpiteitä.

Konsernin osan tilintarkastajan kokonaishavainnot tai johtopäätökset (viittaus: kappale 45(k))

A146. Tilintarkastustyön, joka konsernin osan tilintarkastajaa on pyydetty suorittamaan, luonne ja laajuus vaikuttavat konsernin osan tilintarkastajan raportoinnin muotoon ja sisältöön. Konsernin tilintarkastajan tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteissa tai menettelytavoissa saatetaan käsitellä konsernin osan tilintarkastajan tekemän sen johtopäätöksen muotoa tai täsmällistä sanamuotoa, joka koskee konsernin tilintarkastusta varten suoritettua tilintarkastustyötä. Joissakin tapauksissa paikallisessa säädöksessä tai määräyksessä saatetaan määritellä konsernin osan tilintarkastajan tekemän johtopäätöksen (esim. lausunnon) muoto.

Sen arviointi, onko kommunikointi konsernin osan tilintarkastajan kanssa riittävää konsernin tilintarkastajan tarkoituksiin (viittaus: kappale 46(b))

A147. Jos konsernin tilintarkastaja päätyy siihen, että konsernin osan tilintarkastajan kommunikointi ei ole riittävää konsernin tilintarkastajan tarkoituksiin, konsernin tilintarkastaja voi harkita esimerkiksi sitä:

- voidaanko konsernin osan tilintarkastajalta saada lisäinformaatiota (esim. lisäkeskusteluissa tai kokouksissa);
- onko tarpeen käydä läpi konsernin osan tilintarkastajan muuta tilintarkastusdokumentaatiota kappaleen 47 mukaisesti;
- voiko olla tarpeen suorittaa lisätoimenpiteitä kappaleen 48 mukaisesti; tai

- onko olemassa huolia, jotka koskevat konsernin osan tilintarkastajan pätevyyttä tai kyvykkyyttä.

Konsernin osan tilintarkastajan muun tilintarkastusdokumentaation läpikäynti (viittaus: kappale 47)

A148. Kappaleessa A75 annetaan konsernin tilintarkastajalle ohjeistusta konsernin osan tilintarkastajan ohjauksen ja valvonnan ja hänen työnsä läpikäynnin luonteen, ajoituksen ja laajuuden räätälöinnistä konsernin tilintarkastukseen liittyvien tosiseikkojen ja olosuhteiden ja muiden seikkojen (esim. arvioidut konsernitilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskit) perusteella. Siihen, että konsernin tilintarkastaja ottaa huomioon kappaleen 47(c) mukaiset seikat, voivat vaikuttaa myös seuraavat seikat, jotka liittyvät konsernin tilintarkastajan jatkuvaan osallistumiseen konsernin osan tilintarkastajan työhön:

- konsernin osan tilintarkastajalta tuleva kommunikaatio, mukaan lukien tämän standardin kappaleen 45 mukainen kommunikaatio; ja
- se, että konsernin tilintarkastaja käy läpi konsernin osan tilintarkastajan tilintarkastusdokumentaatiota konsernin tilintarkastuksen aikana (esim. kappaleiden 34, 42 ja 43 vaatimusten täyttämiseksi) tai konsernitoimeksiannosta vastuullinen henkilö käy sitä läpi ISA 220:n (uudistettu) kappaleen 31 mukaisesti.

A149. Muihin tekijöihin, jotka voivat vaikuttaa konsernin tilintarkastajan ratkaisuun siitä, onko tarpeen – ja jos on, missä määrin on tarpeen – käydä läpi konsernin osan tilintarkastajan muuta tilintarkastusdokumentaatiota kyseisissä olosuhteissa, kuuluvat:

- se, missä määrin konsernin osan tilintarkastaja osallistui riskienarviointitoimenpiteisiin ja konsernitilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiseen ja arvioimiseen;
- konsernin osan tilintarkastajan tekemät merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut ja havainnot tai johtopäätökset konsernitilinpäätöksen kannalta olennaisista seikoista;
- konsernin osan tilintarkastajalta tulevien toimeksiantotiimin kokeneempien jäsenten, jotka vastaavat vähemmän kokeneiden henkilöiden työn läpikäynnistä, pätevyys ja kyvykkyys; ja
- se, koskevatko konsernin osan tilintarkastajaa ja konsernin tilintarkastajaa samat toimintaperiaatteet tai menettelytavat tilintarkastusdokumentaation läpikäynnissä.

Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat (viittaus: kappaleet 49–50)

A150. Konsernin tilintarkastaja voi:

- pyytää konsernin osan tilintarkastajaa suorittamaan tilinpäätöspäivän jälkeisiin tapahtumiin kohdistuvia toimenpiteitä, jotta konsernin osan tilintarkastaja voi auttaa konsernin tilintarkastajaa tunnistamaan tapahtumia, jotka toteutuvat sen päivän, jolta konsernin osien taloudellinen informaatio on tuotettu, ja konsernitilinpäätöstä koskevan tilintarkastuskertomuksen antamispäivän välillä.
- suorittaa toimenpiteitä kattaakseen ajanjakson, joka jää sen päivän, jolta konsernin osan tilintarkastaja kommunikoi tilinpäätöspäivän jälkeisistä tapahtumista, ja konsernitilinpäätöstä koskevan tilintarkastuskertomuksen antamispäivän väliin.

Hankitun tilintarkastusevidenssin tarpeellisen määrän ja tarkoitukseen soveltuvuuden arvioiminen

Tilintarkastusevidenssin tarpeellinen määrä ja tarkoitukseen soveltuvuus (viittaus: kappale 51)

A151. Konsernitilinpäätöksen tilintarkastus on kumulatiivinen ja iteratiivinen prosessi. Kun konsernin tilintarkastaja suorittaa suunniteltuja tilintarkastustoimenpiteitä, se saattaa hankitun tilintarkastusevidenssin johdosta muuttaa muiden suunniteltujen tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta tai laajuutta, koska sen tietoon voi tulla informaatiota, joka poikkeaa merkittävästi riskienarvioinnin perustana olleesta informaatiosta. Esimerkiksi:

- konsernin osassa todettuja virheellisyyksiä voi olla tarpeellista tarkastella muiden konsernin osien osalta; tai
- konsernin tilintarkastajan tietoon saattaa tulla rajoituksia, jotka koskevat informaatioon pääsyä tai henkilöiden kanssa kommunikointia konsernin osassa ja jotka johtuvat ympäristössä tapahtuneista muutoksista (esim. sota, yhteiskunnalliset levottomuudet tai tautien puhkeamiset).

Tällaisissa olosuhteissa konsernin tilintarkastajan saattaa olla tarpeellista arvioida suunniteltuja tilintarkastustoimenpiteitä tarkistetun riskienarvioinnin perusteella uudelleen kaikkien tai joidenkin merkittävien liiketapahtumien lajien, tilien saldojen tai tilinpäätöksessä esitettävien tietojen sekä niihin liittyvien kannanottojen osalta.

A152. Kappaleessa 51 vaadittava arviointi auttaa konsernin tilintarkastajaa ratkaisemaan, ovatko konsernin tilintarkastuksen kokonaisstrategia ja konsernin tilintarkastussuunnitelma, jotka on suunniteltu vastaamaan arvioituihin konsernitilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskeihin, edelleen asianmukaisia. ISA 330:een[88] sisältyvä vaatimus siitä, että arvioiduista olennaisen virheellisyyden riskeistä riippumatta tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava jokaiseen olennaiseen liiketapahtumien lajiin, tilin saldoon ja tilinpäätöksessä esitettävään tietoon kohdistuvia aineistotarkastustoimenpiteitä, voi myös olla hyödyllinen tässä konsernitilinpäätöksen asiayhteydessä tehtävässä arvioinnissa.

A153. Konsernin tilintarkastaja voi arvioida sitä, miten toimeksiantotiimi on noudattanut ammatillista skeptisyyttä, arvioidessaan hankitun tilintarkastusevidenssin tarpeellista määrää ja tarkoitukseen soveltuvuutta. Konsernin tilintarkastaja voi esimerkiksi arvioida, ovatko jotkin seikat, kuten kappaleessa A17 kuvatut seikat, johtaneet epäasianmukaisesti siihen, että toimeksiantotiimi:

- on hankkinut tilintarkastusevidenssiä, jota on helpommin saatavissa, kiinnittämättä asianmukaista huomiota sen relevanssiin ja luotettavuuteen;
- on hankkinut vähemmän vakuuttavaa evidenssiä kuin kyseisissä olosuhteissa on tarpeen; tai
- on suunnitellut ja suorittanut tilintarkastustoimenpiteitä tavalla, joka on vinoutunut sillä tavoin, että on hankittu vahvistavaa evidenssiä tai jätetty huomioimatta ristiriidassa olevaa evidenssiä.

A154. ISA 220:n (uudistettu)[89] mukaan toimeksiannosta vastuullisen henkilön on läpikäymällä tilintarkastusdokumentaatiota ja keskustelemalla toimeksiantotiimin kanssa varmistuttava tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä siitä, että tehtyjen johtopäätösten ja annettavan tilintarkastuskertomuksen tueksi on hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Informaatio, joka voi olla relevanttia konsernin tilintarkastajan tekemän konsernin osien tilintarkastajien suorittaman työn avulla hankittua tilintarkastusevidenssiä koskevan arvioinnin kannalta, riippuu konsernin tilintarkastukseen liittyvistä tosiseikoista ja olosuhteista, ja siihen voi kuulua:

- kappaleessa 45 vaadittava konsernin osien tilintarkastajilta tuleva kommunikaatio, mukaan lukien konsernin osien tilintarkastajien kokonaishavainnot tai johtopäätökset konsernin tilintarkastusta varten suoritetusta työstä;
- muu konsernin osien tilintarkastajilta koko konsernin tilintarkastuksen ajan tuleva kommunikaatio, mukaan lukien kappaleessa 32 vaadittava kommunikaatio; ja
- konsernin tilintarkastajan suorittama konsernin osien tilintarkastajien ohjaus ja valvonta ja heidän työnsä läpikäynti, mukaan lukien, sen mukaan kuin tämä on sovellettavissa, konsernin tilintarkastajan kappaleen 47 mukaisesti tekemä konsernin osan tilintarkastajan muun tilintarkastusdokumentaation läpikäynti.

A155. Joissakin olosuhteissa kokonaisvaltainen yhteenvetomuistio, jossa kuvataan suoritettua työtä ja sen tuloksia, voi itsessään antaa perustan konsernin tilintarkastajan johtopäätökselle siitä, että konsernin osan tilintarkastajan suorittama työ on riittävää ja että hänen hankkimaansa tilintarkastusevidenssiä on tarpeellinen määrä konsernin tilintarkastuksen tarkoituksiin. Näin voi olla esimerkiksi, kun konsernin osan tilintarkastajaa on pyydetty suorittamaan konsernin tilintarkastajan tunnistamia ja kommunikoimia yksittäisiä tilintarkastustoimenpiteitä.

Konsernia koskevaan tilintarkastuslausuntoon kohdistuvan vaikutuksen arviointi (viittaus: kappale 52)

A156. Konsernitoimeksiannosta vastuullisen henkilön tekemään arviointiin voi kuulua sen harkitseminen, viittaavatko konsernin osien tilintarkastajien kommunikoimat korjatut ja korjaamattomat virheellisyydet sellaiseen systeemiseen ilmiöön (esim. sellaisten liiketapahtumien osalta, joihin sovelletaan yhteisiä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita tai yhteneväisiä kontrolleja), joka voi vaikuttaa muihin konsernin osiin.

---

88 ISA 330, kappale 18

89 ISA 220 (uudistettu), kappale 32

Tilintarkastuskertomus (viittaus: kappale 53)

A157. Vaikka konsernin osien tilintarkastajat saattavat suorittaa konsernin osien taloudelliseen informaatioon kohdistuvaa työtä konsernin tilintarkastusta varten ja ovat tässä ominaisuudessa vastuussa omista kokonaishavainnoistaan tai johtopäätöksistään, konsernitoimeksiannosta vastuullinen henkilö tai konsernitoimeksiannosta vastuullisen henkilön tilintarkastusyhteisö on vastuussa konsernia koskevasta tilintarkastuslausunnosta.

A158. Kun konsernia koskeva tilintarkastuslausunto on mukautettu sen vuoksi, että konsernin tilintarkastaja ei ole pystynyt hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä yhden tai useamman osan konsernin osan taloudellisesta informaatiosta, konsernitilinpäätöstä koskevan tilintarkastuskertomuksen Varauman sisältävän lausunnon perustelut -osiossa tai Perustelut lausunnon antamatta jättämiselle -osiossa kuvataan tähän johtaneet syyt.[90] Joissakin olosuhteissa viittaaminen konsernin osan tilintarkastajaan voi olla tarpeen, jotta voidaan kuvata riittävällä tavalla syyt mukautetun lausunnon antamiseen, esimerkiksi kun konsernin osan tilintarkastaja ei pysty suorittamaan tai saattamaan päätökseen pyydettyä konsernin osan taloudelliseen informaatioon kohdistuvaa työtä sellaisten olosuhteiden takia, joihin konsernin osan johto ei pysty vaikuttamaan.

Kommunikointi konsernin johdon ja konsernin hallintoelinten kanssa

Kommunikointi konsernin johdon kanssa (viittaus: kappaleet 54–56)

A159. Konsernin tilintarkastus voi olla monimutkainen konsernin muodostavien yhteisöjen ja liiketoimintayksikköjen määrän ja luonteen takia. Lisäksi, kuten kappaleessa A7 selitetään, konsernin tilintarkastaja voi päättää, että tiettyjä yhteisöjä tai liiketoimintayksikköjä voidaan tarkastella yhdessä yhtenä konsernin osana konsernin tilintarkastuksen suunnittelua ja suorittamista varten. Näin ollen suunniteltua laajuutta ja ajoitusta koskevasta yleiskuvasta keskusteleminen konsernin johdon kanssa voi auttaa koordinoimaan konsernin osissa suoritettavaa työtä, mukaan lukien sitä, milloin konsernin osien tilintarkastajia osallistuu siihen, ja tunnistamaan konsernin osan johdon (ks. kappale A24).

A160. ISA 240[91] sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta väärinkäytöksiä koskevasta kommunikoinnista johdolle sekä, kun väärinkäytökseen voi olla osallisena johtoon kuuluvia, kommunikoinnista hallintoelimille.

A161. Konsernin johdon saattaa olla tarpeellista pitää tietty arkaluonteinen informaatio luottamuksellisena. Esimerkkejä konsernin osan tilinpäätöksen kannalta mahdollisesti merkittävistä seikoista, joista konsernin osan johto ei ehkä ole tietoinen, ovat:

- mahdollinen oikeudenkäynti.
- olennaisten liiketoiminnassa käytettävien omaisuuserien käytöstä poistamista koskevat suunnitelmat.
- tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat.
- merkittävät oikeudelliset sopimukset.

A162. Konsernin johto voi ilmoittaa konsernin tilintarkastajalle säädösten tai määräysten noudattamatta jättämisestä tai epäillystä noudattamatta jättämisestä konserniin kuuluvissa yhteisöissä tai liiketoimintayksiköissä. Kappaleessa A87 annetaan konsernitoimeksiannosta vastuulliselle henkilölle ohjeistusta näissä olosuhteissa.

Kommunikointi konsernin hallintoelinten kanssa (viittaus: kappale 57)

A163. Seikkoihin, joista konsernin tilintarkastaja kommunikoi konsernin hallintoelimille, voivat kuulua konsernin osien tilintarkastajien konsernin tilintarkastajan tietoon tuomat seikat, jotka konsernin tilintarkastajan harkinnan mukaan ovat merkittäviä konsernin hallintoelinten velvollisuuksien kannalta. Kommunikointia konsernin hallintoelinten kanssa voi tapahtua eri ajankohtina konsernin tilintarkastuksen aikana. Esimerkiksi kappaleessa 57(a) tarkoitetusta seikasta voidaan kommunikoida sen jälkeen, kun konsernin tilintarkastaja on päättänyt konsernin osien taloudelliseen informaatioon kohdistettavasta työstä.

---

90 ISA 705 (uudistettu), kappaleet 20 ja 24

91 ISA 240, kappaleet 41–43

Toisaalta kappaleessa 57(b) tarkoitetusta seikasta voidaan kommunikoida tilintarkastuksen lopussa, ja kappaleissa 57(c)–(d) tarkoitetuista seikoista voidaan kommunikoida, kun ne tapahtuvat.

A164. ISA 260:n (uudistettu)[92] mukaan tilintarkastajan on annettava hallintoelimille yleiskuva tilintarkastuksen suunnitellusta laajuudesta ja ajoituksesta. Konsernin tilintarkastuksessa tämä kommunikointi auttaa hallintoelimiä ymmärtämään konsernin tilintarkastajan ratkaisua siitä, missä konsernin osissa suoritetaan tilintarkastustyötä, mukaan lukien se, tarkastellaanko tiettyjä konserniin kuuluvia yhteisöjä tai liiketoimintayksikköjä yhdessä yhtenä konsernin osana, ja konsernin osien tilintarkastajien suunniteltua osallistumista. Tämä kommunikointi auttaa myös mahdollistamaan yhteisen käsityksen muodostamisen ja keskustelun konsernista ja sen toimintaympäristöstä (ks. kappale 30) ja mahdollisista alueista, joilla hallintoelimet voivat pyytää konsernin tilintarkastajaa suorittamaan lisätoimenpiteitä.

Kommunikointi tunnistetuista sisäisen valvonnan puutteellisuuksista (viittaus: kappale 58)

A165. Konsernin tilintarkastajan vastuulla on ratkaista suoritetun tilintarkastustyön perusteella, muodostavatko yksi tai useampi tunnistettu puutteellisuus yksin tai yhdessä merkittäviä puutteellisuuksia.[93] Konsernin tilintarkastaja voi pyytää konsernin osan tilintarkastajalta hänen näkemystään siitä, onko konsernin osassa tunnistettu puutteellisuus tai usean puutteellisuuden yhdistelmä sisäisen valvonnan merkittävä puutteellisuus.

Dokumentointi (viittaus: kappale 59)

A166. Muihin ISA-standardeihin sisältyy erityisiä dokumentointivaatimuksia, joiden tarkoituksena on selventää ISA 230:n soveltamista kyseisissä ISA-standardeissa tarkoitetuissa olosuhteissa. ISA 230:n liitteessä luetellaan muut ISA-standardit, jotka sisältävät erityisiä dokumentointivaatimuksia ja -ohjeistusta.

A167. Konsernin tilintarkastusta koskeva tilintarkastusdokumentaatio tukee konsernin tilintarkastajan kappaleen 51 mukaisesti tekemää arviointia siitä, onko konsernia koskevan tilintarkastuslausunnon perustaksi hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Ks. myös kappale A154.

A168. Konsernin tilintarkastusta koskevaan tilintarkastusdokumentaation sisältyvät:

- konsernin tilintarkastajan kansioon sisältyvä dokumentaatio; ja
- kunkin konsernin osan tilintarkastajan kansioon sisältyvä erillinen dokumentaatio, joka liittyy konsernin osan tilintarkastajan konsernin tilintarkastusta varten suorittamaan työhön (ts. konsernin osan tilintarkastajan tilintarkastusdokumentaatio).

A169. Konsernin tilintarkastusta koskevan tilintarkastusdokumentaation lopulliseen kokoamiseen ja säilyttämiseen sovelletaan konsernin tilintarkastajan tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteita tai menettelytapoja ISQM 1:n mukaisesti.[94] Konsernin tilintarkastaja voi antaa konsernin osien tilintarkastajille erityisiä ohjeita heidän konsernin tilintarkastusta varten suorittamaa työtään koskevan dokumentaation kokoamisesta ja säilyttämisestä.

Peruste konsernin tilintarkastajan suorittamalle konsernin osien määrittämiselle (viittaus: kappale 59(b))

A170. Peruste konsernin tilintarkastajan suorittamalle konsernin osien määrittämiselle voidaan dokumentoida usealla eri tavalla, mukaan lukien esimerkiksi tämän standardin kappaleiden 22, 33 ja 57(a) vaatimusten täyttämiseen liittyvä dokumentaatio.

Peruste konsernin tilintarkastajan varmistumiselle konsernin osien tilintarkastajien pätevyydestä ja kyvykkyydestä (viittaus: kappale 59(d))

A171. ISQM 1:ssä[95] annetaan ohjeistusta asioista, joita tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteet tai menettelytavat voivat koskea toimeksiantotiimin jäsenten pätevyyden ja kyvykkyyden osalta. Tällaisissa toimintaperiaatteissa tai menettelytavoissa voi-

92 ISA 260 (uudistettu), kappale 15

93 ISA 265, kappale 8

94 ISQM 1, kappaleet 31(f) ja A83–A85

95 ISQM 1, kappale A96

daan kuvata sitä tai antaa ohjeistusta siitä, miten varmistuminen toimeksiantotiimin, mukaan lukien konsernin osien tilintarkastajat, pätevyydestä ja kyvykkyydestä dokumentoidaan. Esimerkiksi konsernin osan tilintarkastajalta kappaleen 24 mukaisesti saatavaan vahvistukseen voi sisältyä informaatiota konsernin osan tilintarkastajan relevanttia toimialaa koskevasta kokemuksesta. Konsernin tilintarkastaja voi myös pyytää vahvistusta siitä, että konsernin osan tilintarkastajalla on riittävästi aikaa hänelle osoitettujen tilintarkastustoimenpiteiden suorittamiseksi.

Konsernin osien tilintarkastajien ohjausta ja valvontaa ja heidän työnsä läpikäyntiä koskeva dokumentaatio (viittaus: kappale 59(f))

A172. Kuten kappaleessa A75 kuvataan, konsernin tilintarkastaja räätälöi toimeksiantoon liittyvien tosiseikkojen ja olosuhteiden perusteella lähestymistavan, joka koskee ohjausta, valvontaa ja läpikäyntiä konsernin tilintarkastuksessa, ja siihen kuuluu yleensä yhdistelmä konsernin tilintarkastajan tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen käsittelyä ja erityisesti konsernin tilintarkastukseen liittyviä vastaamistoimenpiteitä. Tällaisissa toimintaperiaatteissa tai menettelytavoissa voidaan myös kuvata konsernin tilintarkastajan suorittamaa toimeksiantotiimin ohjausta ja valvontaa ja toimeksiantotiimin työn läpikäyntiä koskevaa dokumentaatiota tai antaa ohjeistusta siitä.

A173. ISA 300:n[96] mukaan tilintarkastajan on laadittava tilintarkastussuunnitelma, johon sisältyy kuvaus suunnitellun toimeksiantotiimin jäsenten ohjauksen ja valvonnan ja heidän työnsä läpikäynnin luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta. Kun tilintarkastukseen osallistuu konsernin osien tilintarkastajia, tällaisten kuvausten laajuus vaihtelee usein sen mukaan, mistä konsernin osasta on kyse, ja ottaen huomioon se, että kappaleessa A51 kuvatut seikat voivat vaikuttaa suunniteltuun konsernin osien tilintarkastajien ohjauksen ja valvonnan ja heidän työnsä läpikäynnin luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen.

A174. Konsernin tilintarkastajan dokumentaatioon, joka koskee konsernin osien tilintarkastajien ohjausta ja valvontaa ja heidän työnsä läpikäyntiä, voi sisältyä esimerkiksi:

- vaadittu kommunikointi konsernin osien tilintarkastajien kanssa, mukaan lukien annetut ohjeet ja muut tässä standardissa vaaditut vahvistukset.
- perustelu sille valinnalle, missä konsernin osien tilintarkastajien toimipaikoissa on vierailtu, keitä on osallistunut kokouksiin ja millaisista asioista on keskusteltu.
- asiat, joista on keskusteltu konsernin osien tilintarkastajien tai konsernin osien johdon kanssa pidetyissä kokouksissa.
- perustelu konsernin tilintarkastajan ratkaisulle siitä, mitä konsernin osan tilintarkastajan tilintarkastusdokumentaatiota on valittu läpikäytäväksi.
- muutokset suunnitellussa konsernin osien tilintarkastajien työhön osallistumisen luonteessa ja laajuudessa ja syyt näihin muutoksiin (esim. sellaisten tilintarkastuksen alueiden, jotka ovat monimutkaisempia tai subjektiivisempia kuin alun perin on ennakoitu, osoittaminen toimeksiantotiimin kokeneemmille jäsenille).

A175. Kappaleen 47 mukaan konsernin tilintarkastajan on ratkaistava, onko tarpeen – ja jos on, missä määrin on tarpeen – käydä läpi konsernin osan tilintarkastajan muuta tilintarkastusdokumentaatiota. Kappaleissa A148–A149 annetaan konsernin tilintarkastajalle ohjeistusta tämän ratkaisun tekemiseen.

A176. Konsernin osan tilintarkastajan tilintarkastusdokumentaatiota ei yleensä tarvitse kopioida konsernin tilintarkastajan tilintarkastuskansioon. Konsernin tilintarkastaja voi kuitenkin päättää tehdä yhteenvedon tietystä konsernin osan tilintarkastajan dokumentaatiosta konsernin tilintarkastajan tilintarkastuskansioon tai kopioida kyseistä dokumentaatiota siihen tai säilyttää kappaleita kyseisestä dokumentaatiosta siinä täydentääkseen kuvausta, joka koskee tiettyä konsernin osan tilintarkastajalta tulevassa kommunikaatiossa esiin tullutta seikkaa, mukaan lukien ne seikat, joista on kommunikoitava tämän standardin mukaisesti. Tällaiseen konsernin osan tilintarkastajan dokumentaatioon voivat sisältyä esimerkiksi:

- luettelo tai yhteenveto konsernin osan tilintarkastajan tekemistä merkittävistä harkintaan perustuvista ratkaisuista ja niitä koskevista johtopäätöksistä, jotka ovat relevantteja konsernin tilintarkastuksen kannalta;

[96] ISA 300, kappale 9

- seikat, joista voi olla tarpeen kommunikoida konsernin hallintoelimille; tai
- seikat, jotka saatetaan määrittää tilintarkastuksen kannalta keskeisiksi seikoiksi, joista on viestittävä konsernitilinpäätöstä koskevassa tilintarkastuskertomuksessa.

A177. Kun säädöksessä tai määräyksessä sitä edellytetään, tietty konsernin osan tilintarkastajan dokumentaatio voi olla tarpeen sisällyttää konsernin tilintarkastajan tilintarkastuskansioon esimerkiksi sellaiseen sääntely- tai valvontaviranomaisen pyyntöön vastaamiseksi, joka koskee konsernin osan tilintarkastajan suorittamaan työhön liittyvän dokumentaation läpikäyntiä.

A178. Toimintaperiaatteet tai menettelytavat, jotka tilintarkastusyhteisö on luonut laadunhallintajärjestelmänsä mukaisesti, tai tilintarkastusyhteisön tai ketjun antamat resurssit voivat auttaa konsernin tilintarkastajaa konsernin osien tilintarkastajien ohjauksen ja valvonnan ja heidän työnsä läpikäynnin dokumentoinnissa. Esimerkiksi sähköistä tilintarkastustyökalua voidaan käyttää helpottamaan konsernin tilintarkastajan ja konsernin osien tilintarkastajien välistä kommunikointia. Sähköistä tilintarkastustyökalua voidaan käyttää myös tilintarkastusdokumentaatioon, mukaan lukien informaation antaminen läpikäynnin suorittajasta (läpikäynnin suorittajista) ja hänen (heidän) suorittamansa läpikäynnin ajankohdasta (ajankohdista) ja laajuudesta.

Muita huomioon otettavia seikkoja, kun pääsyä konsernin osan tilintarkastajan tilintarkastusdokumentaatioon on rajoitettu (viittaus: kappale 59)

A179. Konsernin tilintarkastusta koskevasta tilintarkastusdokumentaatiosta voi aiheutua joitakin muita monimutkaisuuksia tai haasteita tietyissä olosuhteissa. Näin voi olla esimerkiksi, kun säädös tai määräys rajoittaa konsernin osan tilintarkastajaa antamasta dokumentaatiota maansa tai muun oikeudenkäyttöalueensa ulkopuolelle tai kun sota, yhteiskunnalliset levottomuudet tai tautien puhkeamiset rajoittavat pääsyä relevanttiin konsernin osan tilintarkastajan tilintarkastusdokumentaatioon.

A180. Konsernin tilintarkastaja saattaa pystyä ohittamaan tällaiset rajoitukset esimerkiksi:

- vierailemalla konsernin osan tilintarkastajan toimipaikassa tai tapaamalla konsernin osan tilintarkastajaa muussa toimipaikassa kuin siinä, jossa konsernin osan tilintarkastaja toimii, käydäkseen läpi konsernin osan tilintarkastajan tilintarkastusdokumentaation.
- käymällä relevantin tilintarkastusdokumentaation läpi etänä käyttäen teknologiaa, kun säädös tai määräys ei estä tätä;
- pyytämällä konsernin osan tilintarkastajaa laatimaan ja toimittamaan muistion, jossa käsitellään relevanttia informaatiota, ja järjestämällä tarvittaessa keskusteluja konsernin osan tilintarkastajan kanssa muistion sisällöstä keskustelemiseksi; tai
- keskustelemalla konsernin osan tilintarkastajan kanssa konsernin osan tilintarkastajan suorittamista toimenpiteistä, hankkimasta evidenssistä ja tekemistä johtopäätöksistä.

Se, voiko yksi tai useampi edellä kuvatuista toimista olla riittävä kyseisten rajoitusten ohittamiseksi, perustuu ammatilliseen harkintaan, joka riippuu konsernin tilintarkastukseen liittyvistä tosiseikoista ja olosuhteista.

A181. Kun pääsyä konsernin osan tilintarkastajan tilintarkastusdokumentaatioon on rajoitettu, konsernin tilintarkastajan dokumentaation on kuitenkin täytettävä ISA-standardien vaatimukset, mukaan lukien ne, jotka liittyvät konsernin tilintarkastajan suorittaman konsernin osien tilintarkastajien ohjauksen ja valvonnan ja heidän työnsä läpikäynnin luonnetta, ajoitusta ja laajuutta koskevaan dokumentaatioon. Kappaleisiin A148–A149 sisältyvä ohjeistus voi olla hyödyllistä ratkaistaessa, mikä on konsernin tilintarkastajan suorittaman konsernin osan tilintarkastajan tilintarkastusdokumentaation läpikäynnin laajuus näissä olosuhteissa. Kappaleissa A176 ja A177 annetaan esimerkkejä olosuhteista, joissa tietty konsernin osan tilintarkastajan tilintarkastusdokumentaatio saatetaan sisällyttää konsernin tilintarkastajan tilintarkastuskansioon.

A182. Jos konsernin tilintarkastaja ei pysty ohittamaan konsernin osan tilintarkastajan tilintarkastusdokumentaatioon pääsyä koskevia rajoituksia, konsernin tilintarkastajan voi olla tarpeen harkita, onko olemassa laajuutta koskeva rajoitus, joka voi edellyttää konsernitilinpäätöstä koskevan tilintarkastuslausunnon mukauttamista. Ks. kappale A45.

Liite 1

(viittaus: kappale A45)

Esimerkki tilintarkastuskertomuksesta, kun konsernin tilintarkastaja ei pysty hankkimaan konsernia koskevan tilintarkastuslausunnon perustaksi tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- **Tilintarkastuksen kohteena on muun kuin listatun yhteisön konsernitilinpäätös, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti. Kyseessä on konsernin tilintarkastus, jonka kohteena on yhteisö, jolla on tytäryrityksiä (ts. sovelletaan ISA 600:aa (uudistettu)).**
- **Yhteisön johto laatii konsernitilinpäätöksen International Accounting Standards Boardin antamien IFRS-tilinpäätösstandardien (yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto) mukaisesti.**
- **Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n mukaista kuvausta konsernitilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista.**
- **Konsernin tilintarkastaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä pääomaosuusmenetelmällä käsitellystä konsernin osasta (merkitty taseeseen, joka kuvastaa 60 miljoonan USD:n kokonaisvaroja, määrään 15 miljoonaa USD), koska konsernin tilintarkastaja ei saanut käyttöönsä konsernin kyseisen osan kirjanpitoaineistoa eikä päässyt kommunikoimaan konsernin osan johdon eikä tilintarkastajan kanssa.**
- **Konsernin tilintarkastaja on lukenut konsernin kyseisen osan tilintarkastetun tilinpäätöksen 31.12.20X1 ja sitä koskevan tilintarkastuskertomuksen sekä arvioinut konsernin johdon hallussa olevaa taloudellista informaatiota konsernin kyseisestä osasta.**
- **Konsernitoimeksiannosta vastuullisen henkilön harkinnan mukaan sillä, että ei pystytä hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, on konsernitilinpäätökseen olennainen mutta ei laajalle ulottuva vaikutus.[1]**
- **IESBAn eettiset säännöt sisältävät kaikki kyseiseen tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset.**
- **Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, ettei esiinny sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaisi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu) mukaisesti.**
- **Tilintarkastaja ei ole velvollinen viestimään tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista ISA 701:n[2] mukaisesti, eikä hän ole muutoinkaan päättänyt tehdä niin.**
- **Tilintarkastaja on saanut muun informaation kokonaisuudessaan käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää, ja konsernitilinpäätöstä koskeva varauman sisältävä lausunto vaikuttaa myös muuhun informaatioon.**
- **Konsernitilinpäätökseen liittyvästä valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.**
- **Tilintarkastajalla on konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksen lisäksi muita paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia raportointivelvoitteita.**

---

1 Jos sillä, ettei ole pystytty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, on konsernitoimeksiannosta vastuullisen henkilön harkinnan mukaan olennainen ja laajalle ulottuva vaikutus, konsernitoimeksiannosta vastuullinen henkilö jättäisi ISA 705:n (uudistettu) mukaisesti lausunnon antamatta.

2 ISA 701 *Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksessa*

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

ABC-yhtiön osakkeenomistajille [tai muu asianmukainen vastaanottaja]

Konsernitilinpäätöksen tilintarkastus[3]

Varauman sisältävä lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön ja sen tytäryritykset (Konserni) kattavan konsernitilinpäätöksen, joka sisältää konsernitaseen 31.12.20X1, konsernin laajan tuloslaskelman, konsernin oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja konsernin rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien olennainen tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskeva informaatio.

Lausuntonamme esitämme, että kertomuksemme *Varauman sisältävän lausunnon perustelut* -osiossa kuvatun seikan mahdollisia vaikutuksia lukuun ottamatta konsernitilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan Konsernin taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta (*tai ne on esitetty konsernitilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) International Accounting Standards Boardin antamien IFRS-tilinpäätösstandardien mukaisesti.

Varauman sisältävän lausunnon perustelut

ABC-yhtiön osuus XYZ-yhtiössä, joka on tilikauden aikana hankittu ja pääomaosuusmenetelmällä käsitelty ulkomainen osakkuusyritys, on merkitty konsernitaseeseen 31.12.20X1 arvoon 15 miljoonaa USD, ja ABC:n osuus XYZ:n tuloksesta 1 miljoona USD sisältyy kyseisenä päivänä päättyneeltä vuodelta laadittuun konsernin laajaan tuloslaskelmaan. Emme pystyneet hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ABC:llä XYZ:ssa olevan osuuden kirjanpitoarvosta 31.12.20X1 emmekä ABC:n osuudesta XYZ:n vuosituloksesta, koska emme saaneet käyttöömme XYZ:n taloudellista informaatiota ja meiltä evättiin mahdollisuus kommunikoida XYZ:n johdon ja tilintarkastajien kanssa. Täten emme pystyneet selvittämään, olisiko näihin lukuihin tarpeen tehdä muutoksia.

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksessa*. Olemme riippumattomia Konsernista IESBAn (International Ethics Standards Board for Accountants) *Kansainvälisten eettisten sääntöjen tilintarkastusammattilaisille (sisältäen Kansainväliset riippumattomuusstandardit)* (IESBAn eettiset säännöt) mukaisesti, ja olemme täyttäneet muut IESBAn eettisten sääntöjen mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsityksemme mukaan olemme hankkineet varauman sisältävän tilintarkastuslausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Muu informaatio [tai muu asianmukainen otsikko kuten ”Muu informaatio kuin tilinpäätös ja sitä koskeva tilintarkastuskertomus”]

[*ISA 720:n (uudistettu)*[4] *vaatimusten mukainen raportointi – ks. ISA 720:n (uudistettu) liitteen 2 esimerkki 6. Muuta informaatiota koskevan osion viimeistä kappaletta esimerkissä 6 muokataan kuvaamalla varauman sisältävään lausuntoon johtanutta erityistä seikkaa, joka vaikuttaa myös muuhun informaatioon.*]

Konsernitilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet[5]

[*ISA 700:n (uudistettu)*[6] *mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 2.*]

---

3 Alaotsikkoa ”Konsernitilinpäätöksen tilintarkastus” ei tarvita silloin, kun toinen alaotsikko ”Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi” ei ole sovellettavissa.

4 ISA 720 (uudistettu) *Tilintarkastajan velvollisuudet muun informaation suhteen*

5 Termit johto ja hallintoelimet pitää mahdollisesti kaikissa näissä tilintarkastuskertomusesimerkeissä korvata jollakin muulla termillä, joka on kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen.

6 ISA 700 (uudistettu) *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen*

Tilintarkastajan velvollisuudet konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksessa

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 2. Viimeiset kaksi kappaletta, jotka koskevat vain listattujen yhteisöjen tilintarkastusta, jätetään pois.*]

Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 2*.]

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

[*Tilintarkastajan osoite*]

[*Päiväys*]

Liite 2

(viittaus: kappale A88)

Käsityksen muodostaminen konsernin sisäisen valvonnan järjestelmästä

1. Tässä liitteessä annetaan esimerkkejä sisäiseen valvontaan liittyvistä seikoista, jotka voivat olla avuksi muodostettaessa käsitystä sisäisen valvonnan järjestelmästä konsernin toimintaympäristön yhteydessä, ja käsitellään laajemmin sitä, kuinka ISA 315:tä (uudistettu 2019)[1] tulee soveltaa konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksessa. Esimerkit eivät mahdollisesti ole relevantteja jokaisessa konsernin tilintarkastustoimeksiannossa eikä esimerkkiluettelo ole välttämättä täydellinen.

Valvontaympäristö

2. Konsernin tilintarkastajan muodostamaan käsitykseen valvontaympäristöstä voi sisältyä esimerkiksi seuraavia seikkoja:

   - hallinto- ja johtamistoimintojen rakenne eri puolilla konsernia ja konsernin johdon valvontavelvollisuudet, mukaan lukien järjestelyt, joilla konserniin kuuluvien yhteisöjen tai liiketoimintayksikköjen johdolle osoitetaan valtuuksia ja vastuita.
   - se, miten hallintoelinten toteuttama konsernin sisäisen valvonnan järjestelmän valvonta on järjestetty ja organisoitu.
   - se, miten eettisistä ja käyttäytymistä koskevista normeista kommunikoidaan ja kuinka niitä vahvistetaan käytännössä eri puolilla konsernia (esim. koko konsernia koskevat ohjelmat, kuten menettelytapaohjeet (codes of conduct) ja väärinkäytösten ehkäisyohjelmat).
   - toimintaperiaatteiden ja menettelytapojen, mukaan lukien konsernin taloudellisen raportoinnin menettelytapojen käsikirja, yhdenmukaisuus eri puolilla konsernia.

Konsernin riskienarviointiprosessi

3. Konsernin tilintarkastajan muodostamaan käsitykseen konsernin riskienarviointiprosessista voi sisältyä esimerkiksi konsernin johdon riskienarviointiprosessi, ts. prosessi, jonka avulla tunnistetaan, analysoidaan ja hallitaan sellaisia liiketoimintariskejä, väärinkäytösriski mukaan lukien, jotka voivat johtaa konsernitilinpäätöksen olennaiseen virheellisyyteen. Siihen voi sisältyä myös käsitys siitä, kuinka kehittynyt konsernin riskienarviointiprosessi on ja kuinka yhteisöt ja liiketoimintayksiköt osallistuvat kyseiseen prosessiin.

Konsernin sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessi

4. Konsernin tilintarkastajan muodostamaan käsitykseen konsernin sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessista voi sisältyä esimerkiksi kontrollien seuranta, mukaan lukien se, miten kontrollien seuranta toteutetaan eri puolilla konsernia, ja relevanteissa tapauksissa sisäisen tarkastuksen toimenpiteet eri puolilla konsernia, mukaan lukien sisäisen tarkastuksen luonne, tehtävät ja toiminta kontrollien seurannan osalta konserniin kuuluvissa yhteisöissä tai liiketoimintayksiköissä. ISA 610:n (uudistettu 2013)[2] mukaan tilintarkastajan on arvioitava sitä, missä määrin sisäisen tarkastuksen asema organisaatiossa sekä relevantit toimintaperiaatteet ja menettelytavat tukevat sisäisten tarkastajien objektiivisuutta, sisäisen tarkastuksen pätevyystasoa ja sitä, soveltaako sisäinen tarkastus järjestelmällistä ja kurinalaista toimintatapaa, laadunvalvonta mukaan luettuna.

Tietojärjestelmä ja kommunikaatio

5. Konsernin tilintarkastajan muodostamaan käsitykseen konsernin tietojärjestelmästä ja kommunikaatiosta voi sisältyä esimerkiksi seuraavia seikkoja:

---

1 ISA 315 (uudistettu 2019), liite 3

2 ISA 610 (uudistettu 2013) *Sisäisten tarkastajien tekemän työn käyttäminen,* kappale 15

- se, missä määrin konsernin IT-ympäristö on keskitetty ja IT-sovellukset, IT-prosessit ja IT-infrastruktuuri ovat yhteneväisiä.
- konsernin johdon toteuttama konserniin kuuluvien yhteisöjen tai liiketoimintayksikköjen toiminnan ja taloudellisen tuloksen seuranta, säännölliset raportointirutiinit mukaan lukien, mikä antaa konsernin johdolle mahdollisuuden seurata suoriutumista budjetteihin nähden ja ryhtyä asianmukaisiin toimenpiteisiin.
- konsernin sisäisten liiketapahtumien, realisoitumattomien voittojen ja konsernin sisäisten saldojen seuranta, valvonta, täsmäyttäminen ja eliminointi konsernitasolla.
- prosessi, jonka avulla seurataan konserniin kuuluvilta yhteisöiltä tai liiketoimintayksiköiltä saadun taloudellisen informaation oikea-aikaisuutta ja arvioidaan sen oikeellisuutta ja täydellisyyttä.

Konsernitilinpäätöksen laatimisprosessi

6. Konsernin tilintarkastajan muodostamaan käsitykseen konsernitilinpäätöksen laatimisprosessista voi sisältyä esimerkiksi seuraavia seikkoja:

   Sovellettavaan tilinpäätösnormistoon liittyvät seikat:

   - se, missä määrin konserniin kuuluvien yhteisöjen tai liiketoimintayksikköjen johdolla on käsitys sovellettavasta tilinpäätösnormistosta.
   - prosessi, jonka avulla konserniin kuuluvat yhteisöt tai liiketoimintayksiköt tunnistetaan ja käsitellään kirjanpidossa sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.
   - prosessi, jonka avulla raportoitavat segmentit tunnistetaan sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaista segmenttiraportointia varten.
   - prosessi, jonka avulla lähipiirisuhteet ja lähipiiriliiketoimet tunnistetaan sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaista raportointia varten.
   - konsernitilinpäätöksessä sovellettavat tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, muutokset verrattuna edellisellä tilikaudella noudatettuihin sekä uusista tai uudistetuista standardeista johtuvat muutokset sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.
   - menettelytavat niiden konserniin kuuluvien yhteisöjen tai liiketoimintayksikköjen käsittelemiseksi, joiden tilikausi päättyy eri päivänä kuin konsernin tilikausi.

   Konsernitilinpäätöksen laatimisprosessiin liittyvät seikat:

   - konsernin johdon prosessi, jonka avulla se muodostaa käsityksen konserniin kuuluvien yhteisöjen tai liiketoimintayksikköjen noudattamista tilinpäätöksen laatimisperiaatteista ja soveltuvissa tapauksissa varmistaa yhdenmukaisten tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden käyttämisen tuotettaessa konserniin kuuluvien yhteisöjen tai liiketoimintayksikköjen taloudellista informaatiota konsernitilinpäätöstä varten sekä tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden eroavaisuuksien tunnistamisen ja oikaisemisen, kun sitä sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan edellytetään. Yhtenäiset tilinpäätöksen laatimisperiaatteet ovat niitä sovellettavaan tilinpäätösnormistoon perustuvia nimenomaisia periaatteita, perusteita, konventioita, sääntöjä ja käytäntöjä, jotka konserni on ottanut käyttöön ja joita konserniin kuuluvat yhteisöt tai liiketoimintayksiköt käyttävät raportoidakseen samankaltaiset liiketapahtumat samalla tavoin. Nämä laatimisperiaatteet kuvataan yleensä konsernin johdon laatimassa taloudellisen raportoinnin menettelytapojen käsikirjassa ja konsernin raportointipaketissa.
   - konsernin johdon prosessi, jonka avulla se varmistaa konserniin kuuluvien yhteisöjen tai liiketoimintayksikköjen täydellisen, oikeellisen ja oikea-aikaisen taloudellisen raportoinnin konserniyhdistelyä varten.
   - prosessi, jonka avulla konserniin kuuluvien ulkomaisten yhteisöjen tai liiketoimintayksikköjen taloudellinen informaatio muunnetaan konsernitilinpäätöksessä käytettävän valuutan määräiseksi.

- se, kuinka konsernin IT-ympäristö on järjestetty konserniyhdistelyä varten, ja toimintaperiaatteet, joissa määritellään informaatiovirrat konsernitilinpäätöksen laatimisprosessissa, mukaan lukien niihin liittyvät IT-sovellukset.
- konsernin johdon prosessi tilinpäätöspäivän jälkeisiä tapahtumia koskevan informaation hankkimiseksi.

Konsernitilinpäätöksen laatimisessa tehtyihin oikaisuihin ja luokittelun muutoksiin liittyvät seikat:

- konsernitilinpäätöksen laatimisessa tehtyjen oikaisujen kirjaamisprosessi, mukaan lukien siihen liittyvien pääkirjanpitovientien valmistelu, hyväksyminen ja käsittely, sekä konserniyhdistelystä vastuussa olevan henkilöstön kokemus.
- sovellettavan tilinpäätösnormiston edellyttämät konsernitilinpäätöksen laatimisessa tehdyt oikaisut.
- konsernitilinpäätöksen laatimisessa tehtyjä oikaisuja aiheuttaneiden tapahtumien ja liiketoimien liiketaloudellinen perusta.
- konserniin kuuluvien yhteisöjen tai liiketoimintayksikköjen välisten liiketapahtumien yleisyys, luonne ja suuruus.
- konsernin sisäisten liiketapahtumien, realisoitumattomien voittojen ja konsernin sisäisten saldojen seuranta-, valvonta-, täsmäyttämis- ja eliminointimenettelyt.
- hankittujen varojen ja velkojen käyvän arvon määrittämisen vaiheet, liikearvon poistomenettelyt (soveltuvissa tapauksissa) sekä liikearvon arvonalentumistestaus sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.
- enemmistöomistajan tai vähemmistön kanssa tehdyt järjestelyt, jotka koskevat konserniin kuuluvan yhteisön tai liiketoimintayksikön kertyneitä tappioita (esim. vähemmistön velvollisuus tällaisten tappioiden kattamiseen).

Kontrollitoiminnot

7. Konsernin tilintarkastajan muodostamaan käsitykseen kontrollitoiminnoista voi sisältyä esimerkiksi seuraavia seikkoja:

- informaation käsittelyä koskevien kontrollien ja yleisten IT-kontrollien yhteneväisyys koko konsernissa tai osassa sitä.
- se, missä määrin kontrollien, jotka vastaavat konsernitilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskeihin kannanottotasolla, rakenne on yhteneväinen koko konsernissa tai osassa sitä.
- se, missä määrin yhteneväisesti suunnitellut kontrollit on otettu yhdenmukaisesti käyttöön koko konsernissa tai osassa sitä.

Liite 3

(viittaus: kappale A112)

Esimerkkejä tapahtumista tai olosuhteista, joista voi aiheutua konsernitilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskejä

Seuraavat ovat esimerkkejä tapahtumista (mukaan lukien liiketapahtumat) ja olosuhteista, jotka voivat viitata väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskien olemassaoloon konsernitilinpäätöksessä, mukaan lukien konsernitilinpäätöksen laatimisprosessi. Ominaisriskitekijöittäin esitettävät esimerkit kattavat laajan kirjon tapahtumia ja olosuhteita; kaikki tapahtumat ja olosuhteet eivät kuitenkaan ole relevantteja jokaisessa konsernin tilintarkastustoimeksiannossa eikä esimerkkiluettelo ole tyhjentävä. Tapahtumat ja olosuhteet on ryhmitelty sen ominaisriskitekijän mukaan, jolla voi olla suurin vaikutus kyseisissä olosuhteissa. On tärkeää huomata, että ominaisriskitekijöiden keskinäisistä suhteista johtuen esimerkkeihin tapahtumista ja olosuhteista todennäköisesti kohdistuu tai on vaikuttamassa vaihtelevassa määrin muita ominaisriskitekijöitä. Ks. myös ISA 315 (uudistettu 2019), liite 2.

Ominaisriskitekijä	**Esimerkkejä tapahtumista tai olosuhteista, joista voi aiheutua konsernitilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskejä kannanottotasolla:**
Monimutkaisuus	• useamman kuin yhden konserniin kuuluvan yhteisön tai liiketoimintayksikön kirjanpidossa käsiteltävät monimutkaiset liiketapahtumat. • konserniin kuuluvien yhteisöjen tai liiketoimintayksikköjen soveltamat tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, jotka poikkeavat konsernitilinpäätöksessä sovellettavista laatimisperiaatteista. • kirjanpidon luvut tai tilinpäätöksessä esitettävät tiedot, joihin liittyy konserniin kuuluvien yhteisöjen tai liiketoimintayksikköjen käyttämiä monimutkaisia prosesseja, kuten monimutkaisten rahoitusinstrumenttien kirjanpitokäsittely. • liiketoiminta, johon liittyy runsaasti monimutkaista sääntelyä useissa maissa tai useilla muilla oikeudenkäyttöalueilla, tai konserniin kuuluvat yhteisöt tai liiketoimintayksiköt, jotka toimivat useilla toimialoilla, joilla sovelletaan erityyppistä sääntelyä.
Subjektiivisuus	• harkintaan perustuvat ratkaisut siitä, mitä konserniin kuuluvia yhteisöjä tai liiketoimintayksikköjä koskeva taloudellinen informaatio on sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan sisällytettävä konsernitilinpäätökseen, esimerkiksi onko olemassa erityistä tarkoitusta varten perustettuja yksikköjä tai liiketoimintaa harjoittamattomia yhteisöjä ja onko ne sisällytettävä konsernitilinpäätökseen. • harkintaan perustuvat ratkaisut siitä, ovatko konserniin kuuluvat yhteisöt tai liiketoimintayksiköt soveltaneet sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimuksia oikein.
Muutokset	• toistuvasti tapahtuvat liiketoimintojen hankinnat tai myynnit taikka uudelleenjärjestelyt.
Epävarmuus	• vieraissa maissa tai muilla vierailla oikeudenkäyttöalueilla toimivat konserniin kuuluvat yhteisöt tai liiketoimintayksiköt, joihin voivat vaikuttaa esimerkiksi sellaiset tekijät kuin julkisen vallan odottamaton puuttuminen asioihin esimerkiksi kauppa- ja veropolitiikan alueella ja valuutan ja osinkojen siirtorajoitukset sekä valuuttakurssien vaihtelut.
Alttius virheellisyydelle johtuen johdon tarkoitushakuisuudesta tai muista väärinkäytöksen riskitekijöistä siltä osin kuin ne vaikuttavat ominaisriskiin	• epätavalliset lähipiirisuhteet ja -liiketoimet. • konserniin kuuluvien yhteisöjen tai liiketoimintayksikköjen eri aikoihin päättyvät tilikaudet, joita voidaan käyttää liiketapahtumien ajoituksen manipulointiin. • aiemmin esiintyneet hyväksymättömät tai epätäydelliset konsernitilinpäätöksen laatimisessa tehdyt oikaisut. • aggressiivinen verosuunnittelu konsernissa tai suuret käteistapahtumat veroparatiiseissa sijaitsevien yhteisöjen kanssa. • aiemmin esiintyneet konsernin sisäiset saldot, jotka eivät ole täsmänneet tai joita ei ole saatu täsmäytetyiksi konsernitilinpäätöstä laadittaessa. • suuret tai epätavalliset käteissiirrot konsernin sisällä, erityisesti siirrot äskettäin perustetuille yhteisöille tai liiketoimintayksiköille, jotka toimivat toimipaikoissa, joissa esiintyy merkittävä tai kohonnut väärinkäytöksen riski.

Viitteisiin siitä, että valvontaympäristö, konsernin riskienarviointiprosessi tai konsernin sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessi konsernissa ei ole konsernin olosuhteissa asianmukainen, kun otetaan huomioon konsernin luonne ja monimutkaisuus, eikä anna asianmukaista perustaa konsernin sisäisen valvonnan järjestelmän muille komponenteille, kuuluvat esimerkiksi:

- huono ohjaus- ja hallintojärjestelmän rakenne, mukaan lukien ei-läpinäkyvät päätöksentekoprosessit.
- konsernin taloudellisen raportoinnin prosessia koskevien kontrollien puuttuminen tai tehottomuus, mukaan lukien konsernin johdon riittämättömät tiedot konserniin kuuluvien yhteisöjen tai liiketoimintayksikköjen toiminnan ja taloudellisen tuloksen seurannasta.

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 610 (UUDISTETTU 2013)

SISÄISTEN TARKASTAJIEN TEKEMÄN TYÖN KÄYTTÄMINEN

(Sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2014 tai sen jälkeen päättyviltä tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1–5
ISA 315:n (uudistettu 2019) ja ISA 610:n (uudistettu 2013) suhde toisiinsa	6–10
Ulkoisen tilintarkastajan vastuu tilintarkastuksesta	11
Voimaantulo	12
Tavoitteet	13
Määritelmät	14
Vaatimukset	
Sen ratkaiseminen, voidaanko sisäisen tarkastuksen tekemää työtä käyttää, millä alueilla ja missä laajuudessa	15–20
Sisäisen tarkastuksen tekemän työn käyttäminen	21–25
Sen ratkaiseminen, voidaanko sisäisiä tarkastajia käyttää suoraan apuna, millä alueilla ja missä laajuudessa	26–32
Sisäisten tarkastajien käyttäminen suoraan apuna	33–35
Dokumentointi	36–37
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Sisäisen tarkastuksen määritelmä	A1–A4
Sen ratkaiseminen, voidaanko sisäisen tarkastuksen tekemää työtä käyttää, millä alueilla ja missä laajuudessa	A5–A23
Sisäisen tarkastuksen tekemän työn käyttäminen	A24–A30
Sen ratkaiseminen, voidaanko sisäisiä tarkastajia käyttää suoraan apuna, millä alueilla ja missä laajuudessa	A31–A39
Sisäisten tarkastajien käyttäminen suoraan apuna	A40–A41

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 610 (uudistettu 2013) *Sisäisten tarkastajien tekemän työn käyttäminen* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään ulkoisen tilintarkastajan velvollisuuksia, jos tämä käyttää sisäisen tarkastuksen tekemää työtä. Tähän kuuluu (a) sisäisen tarkastuksen tekemän työn käyttäminen tilintarkastusevidenssin hankkimisessa ja (b) sisäisten tarkastajien käyttäminen suoraan apuna ulkoisen tilintarkastajan ohjauksessa ja valvonnassa ja siten, että ulkoinen tilintarkastaja läpikäy tehdyn työn.

2. Tätä standardia ei sovelleta, jos yhteisöllä ei ole sisäistä tarkastusta. (Viittaus: kappale A2)

3. Tämän standardin sisäisen tarkastuksen tekemän työn käyttämistä koskevia vaatimuksia ei sovelleta, vaikka yhteisöllä on sisäinen tarkastus, jos:

   (a) sisäisen tarkastuksen tehtävät ja toimenpiteet eivät ole relevantteja tilintarkastuksen kannalta; tai

   (b) ulkoinen tilintarkastaja ei ISA 315:n (uudistettu 2019)[1] mukaisesti sisäisestä tarkastuksesta muodostamansa alustavan käsityksen perusteella odota käyttävänsä sisäisen tarkastuksen tekemää työtä tilintarkastusevidenssiä hankkiessaan.

   Missään tässä standardissa ei edellytetä, että ulkoinen tilintarkastaja käyttää sisäisen tarkastuksen tekemää työtä muuttaakseen itse suorittamiensa tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta tai ajoitusta tai vähentääkseen niiden laajuutta; asia jää ulkoisen tilintarkastajan päätettäväksi tilintarkastuksen kokonaisstrategiaa laadittaessa.

4. Myöskään tämän standardin suoraa apua koskevia vaatimuksia ei sovelleta, jos ulkoinen tilintarkastaja ei suunnittele käyttävänsä sisäisiä tarkastajia suoraan apunaan.

5. Säädöksessä tai määräyksessä saatetaan joissakin maissa ja joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla kieltää ulkoista tilintarkastajaa käyttämästä sisäisen tarkastuksen tekemää työtä tai käyttämästä sisäisiä tarkastajia suoraan apunaan tai asettaa käytölle joitakin rajoituksia. ISA-standardit eivät syrjäytä tilintarkastusta koskevia säädöksiä tai määräyksiä.[2] Tällaiset kiellot tai rajoitukset eivät siis estä ulkoista tilintarkastajaa toimimasta ISA-standardien mukaisesti. (Viittaus: kappale A31)

ISA 315:n (uudistettu 2019) ja ISA 610:n (uudistettu 2013) suhde toisiinsa

6. Monet yhteisöt perustavat sisäisen tarkastuksen osaksi sisäisen valvontansa ja hallintonsa rakenteita. Sisäisen tarkastuksen tavoitteet ja sen toiminnan kattama alue, sen tehtävien luonne ja asema organisaatiossa, mukaan lukien sen valtuudet ja tilivelvollisuus, vaihtelevat laajasti ja riippuvat yhteisön koosta ja rakenteesta sekä johdon ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelinten vaatimuksista.

7. ISA 315:ssä (uudistettu 2019) käsitellään sitä, kuinka ulkoinen tilintarkastaja voi hyötyä sisäisen tarkastuksen tietämyksestä ja kokemuksesta muodostaessaan käsitystä yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta ja yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä sekä tunnistaessaan ja arvioidessaan olennaisen virheellisyyden riskejä. Lisäksi ISA 315:ssä (uudistettu 2019)[3] selitetään, kuinka sisäisten tarkastajien ja ulkoisten tilintarkastajien välisen tehokkaan kommunikaation avulla myös luodaan sellainen ympäristö, jossa ulkoinen tilintarkastaja voi saada tietoja työhönsä mahdollisesti vaikuttavista merkittävistä seikoista.

8. Riippuen siitä, tukevatko sisäisen tarkastuksen asema organisaatiossa sekä relevantit toimintaperiaatteet ja menettelytavat sisäisten tarkastajien objektiivisuutta asianmukaisella tavalla, sisäisen tarkastuksen pätevyystasosta sekä siitä, soveltaako sisäinen tarkastus järjestelmällistä ja kurinalaista toimintatapaa, ulkoinen tilintarkastaja pystyy mahdollisesti myös käyttämään sisäisen tarkastuksen tekemää työtä rakentavalla ja omaa työtään täydentävällä tavalla. Tässä standardissa käsitellään ulkoisen tilintarkastajan velvollisuuksia, kun hän ISA 315:n (uudistettu 2019) mukaisesti suorittamiensa toimenpiteiden tu-

---

1 ISA 315 (uudistettu 2019) *Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen*

2 ISA 200 *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti,* kappale A60

3 ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 24(a)(ii) ja liite 4

loksena sisäisestä tarkastuksesta muodostamansa alustavan käsityksen perusteella odottaa käyttävänsä sisäisen tarkastuksen tekemää työtä osana hankittavaa tilintarkastusevidenssiä.[4] Kyseisen työn tällainen hyödyntäminen muuttaa ulkoisen tilintarkastajan itsensä suorittamien tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta tai ajoitusta tai vähentää niiden laajuutta.

9. Lisäksi tässä standardissa käsitellään ulkoisen tilintarkastajan velvollisuuksia, jos tämä harkitsee käyttävänsä sisäisiä tarkastajia suoraan apunaan ulkoisen tilintarkastajan ohjauksessa ja valvonnassa ja siten, että ulkoinen tilintarkastaja läpikäy näiden tekemän työn.

10. Yhteisössä saattaa olla henkilöitä, jotka suorittavat sisäisen tarkastuksen suorittamien toimenpiteiden kaltaisia toimenpiteitä. Kuitenkin, ellei tällaisia toimenpiteitä suoriteta objektiivisessa ja pätevässä toiminnossa, joka soveltaa järjestelmällistä ja kurinalaista lähestymistapaa, laadunvalvonta mukaan luettuna, toimenpiteiden katsottaisiin olevan sisäisiä kontrolleja, ja tällaisten kontrollien tehokkuutta koskevan evidenssin hankkiminen olisi osa tilintarkastajan toimenpiteitä arvioituihin riskeihin vastaamiseksi ISA 330:n mukaisesti.[5]

Ulkoisen tilintarkastajan vastuu tilintarkastuksesta

11. Ulkoinen tilintarkastaja vastaa annettavasta tilintarkastuslausunnosta yksin, eikä tätä vastuuta vähennä se, että ulkoinen tilintarkastaja käyttää toimeksiannossa sisäisen tarkastuksen tekemää työtä tai sisäisiä tarkastajia suoraan apunaan. Vaikka sisäiset tarkastajat saattavat suorittaa tarkastustoimenpiteitä, jotka ovat samankaltaisia kuin ulkoisen tilintarkastajan suorittamat toimenpiteet, sen paremmin sisäisen tarkastuksen toiminto kuin sisäiset tarkastajatkaan eivät ole riippumattomia yhteisöstä tavalla, jota ISA 200:n[6] mukaan edellytetään ulkoiselta tilintarkastajalta tilintarkastuksessa. Sen vuoksi tässä standardissa määritellään ehdot, joiden pitää täyttyä, jotta ulkoinen tilintarkastaja voisi käyttää sisäisten tarkastajien tekemää työtä. Siinä myös määritellään tarvittava työ, jonka avulla hankitaan tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä siitä, että sisäisen tarkastuksen tekemä työ tai sisäisten tarkastajien antama suora apu soveltuu tilintarkastuksen tarkoituksiin. Vaatimukset on tarkoitettu antamaan viitekehys ulkoisen tilintarkastajan harkintaan perustuville ratkaisuille sisäisten tarkastajien tekemän työn käyttämisestä, jotta estettäisiin tällaisen työn liiallinen tai perusteeton käyttäminen.

Voimaantulo

12. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2014 tai sen jälkeen päättyviltä tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

Tavoitteet

13. Silloin kun yhteisöllä on sisäinen tarkastus ja ulkoinen tilintarkastaja odottaa käyttävänsä sen tekemää työtä muuttaakseen itse suorittamiensa tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta tai ajoitusta tai vähentääkseen niiden laajuutta taikka käyttävänsä sisäisiä tarkastajia suoraan apunaan, ulkoisen tilintarkastajan tavoitteena on:

    (a) ratkaista, voidaanko sisäisen tarkastuksen tekemää työtä tai sisäisten tarkastajien suoraa apua käyttää, ja jos voidaan, millä alueilla ja missä laajuudessa;

    ja tämän ratkaisun tehtyään:

    (b) jos käytetään sisäisen tarkastuksen tekemää työtä, ratkaista, soveltuuko kyseinen työ tilintarkastuksen tarkoituksiin; ja

    (c) jos käytetään sisäisiä tarkastajia suoraan apuna, ohjata ja valvoa näiden tekemää työtä sekä läpikäydä se.

Määritelmät

14. Seuraavia termejä käytetään ISA-standardeissa seuraavassa merkityksessä:

---

4 Ks. kappaleet 15–25.

5 ISA 330 *Tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi*

6 ISA 200, kappale 14

(a) Sisäinen tarkastus – Yhteisön toiminto, jossa suoritetaan varmennus- ja konsultointitoimenpiteitä, joiden tarkoituksena on arvioida ja parantaa yhteisön hallinnon, riskienhallinnan ja sisäisen valvonnan prosessien tehokkuutta. (Viittaus: kappaleet A1–A4)

(b) Suora apu – Sisäisten tarkastajien käyttäminen tilintarkastustoimenpiteiden suorittamiseen ulkoisen tilintarkastajan ohjauksessa ja valvonnassa ja siten, että tämä läpikäy tehdyn työn.

Vaatimukset

Sen ratkaiseminen, voidaanko sisäisen tarkastuksen tekemää työtä käyttää, millä alueilla ja missä laajuudessa

Sisäisen tarkastuksen arvioiminen

15. Ulkoisen tilintarkastajan on ratkaistava, voidaanko sisäisen tarkastuksen tekemää työtä käyttää tilintarkastuksen tarkoituksiin, arvioimalla seuraavia seikkoja:

(a) missä määrin sisäisen tarkastuksen asema organisaatiossa sekä relevantit toimintaperiaatteet ja menettelytavat tukevat sisäisten tarkastajien objektiivisuutta; (viittaus: kappaleet A5–A9)

(b) sisäisen tarkastuksen pätevyystaso; ja (viittaus: kappaleet A5–A9)

(c) soveltaako sisäinen tarkastus järjestelmällistä ja kurinalaista toimintatapaa, laadunvalvonta mukaan luettuna. (Viittaus: kappaleet A10–A11)

16. Ulkoinen tilintarkastaja ei saa käyttää sisäisen tarkastuksen tekemää työtä, jos hän toteaa, että:

(a) kyseisen toiminnon asema organisaatiossa ja sen relevantit toimintaperiaatteet ja menettelytavat eivät tue sisäisten tarkastajien objektiivisuutta asianmukaisella tavalla;

(b) toiminnossa ei ole riittävää pätevyyttä; tai

(c) toiminnossa ei sovelleta järjestelmällistä ja kurinalaista toimintatapaa, laadunvalvonta mukaan luettuna. (Viittaus: kappaleet A12–A14)

Sen ratkaiseminen, minkä luonteista sisäisen tarkastuksen tekemää työtä voidaan käyttää ja missä laajuudessa

17. Perustaksi sen ratkaisemiselle, millä alueilla ja missä laajuudessa sisäisen tarkastuksen tekemää työtä voidaan käyttää, ulkoisen tilintarkastajan on otettava huomioon sisäisen tarkastuksen jo suorittaman tai suoritettavaksi suunnitteleman työn luonne ja sen kattama alue sekä sen relevanssi tilintarkastajan laatiman tilintarkastuksen kokonaisstrategian ja tilintarkastussuunnitelman kannalta. (Viittaus: kappaleet A15–A17)

18. Ulkoisen tilintarkastajan on tehtävä tilintarkastustoimeksiannossa kaikki merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut ja sisäisen tarkastuksen tekemän työn perusteettoman käyttämisen estämiseksi suunniteltava käyttävänsä sisäisen tarkastuksen tekemää työtä sitä vähemmän ja tekevänsä työtä itse sitä enemmän, (viittaus: kappaleet A15–A17)

(a) mitä enemmän harkintaa liittyy:

(i) relevanttien tilintarkastustoimenpiteiden suunnitteluun ja suorittamiseen; ja

(ii) kootun tilintarkastusevidenssin arvioimiseen; (viittaus: kappaleet A18–A19)

(b) mitä suurempi on arvioitu olennaisen virheellisyyden riski kannanottotasolla kiinnittäen erityistä huomiota merkittäviksi tunnistettuihin riskeihin; (viittaus: kappaleet A20–A22)

(c) mitä vähemmän sisäisen tarkastuksen asema organisaatiossa ja relevantit toimintaperiaatteet ja menettelytavat tukevat sisäisten tarkastajien objektiivisuutta asianmukaisella tavalla; ja

(d) mitä alempi on sisäisen tarkastuksen pätevyystaso.

19. Ulkoisen tilintarkastajan on myös arvioitava, onko hänen osallisuutensa tilintarkastuksessa kokonaisuutena edelleen riittävä, jos sisäisen tarkastuksen tekemää työtä käytetään suunnitellussa laajuudessa, ottaen huomioon, että ulkoinen tilintarkastaja vastaa annettavasta tilintarkastuslausunnosta yksin. (Viittaus: kappaleet A15–A22)

20. Kun ulkoinen tilintarkastaja kommunikoi hallintoelinten kanssa antaakseen yleiskuvan tilintarkastuksen suunnitellusta laajuudesta ja ajoituksesta ISA 260:n (uudistettu)[7] mukaisesti, hänen on viestitettävä, kuinka hän on suunnitellut käyttävänsä sisäisen tarkastuksen tekemää työtä. (Viittaus: kappale A23)

Sisäisen tarkastuksen tekemän työn käyttäminen

21. Jos ulkoinen tilintarkastaja suunnittelee käyttävänsä sisäisen tarkastuksen tekemää työtä, hänen on keskusteltava sisäisen tarkastuksen kanssa sen työn suunnitellusta käyttämisestä pohjaksi eri osapuolten toimenpiteiden koordinoimiselle. (Viittaus: kappaleet A24–A26)

22. Ulkoisen tilintarkastajan on luettava siihen sisäisen tarkastuksen tekemään työhön liittyvät raportit, jota ulkoinen tilintarkastaja suunnittelee käyttävänsä, muodostaakseen käsityksen sisäisen tarkastuksen suorittamien tarkastustoimenpiteiden luonteesta ja laajuudesta sekä tehdyistä havainnoista.

23. Ulkoisen tilintarkastajan on kohdistettava riittävästi tilintarkastustoimenpiteitä siihen sisäisen tarkastuksen suorittaman työn kokonaisuuteen, jota ulkoinen tilintarkastaja suunnittelee käyttävänsä, ratkaistakseen, soveltuuko se tilintarkastuksen tarkoituksiin, mihin kuuluen hänen on arvioitava,

    (a) onko sisäisen tarkastuksen tekemä työ suunniteltu, suoritettu, valvottu, käyty läpi ja dokumentoitu asianmukaisesti;

    (b) onko hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä, jotta sisäisen tarkastuksen on mahdollista tehdä kohtuullisia johtopäätöksiä; ja

    (c) ovatko tehdyt johtopäätökset olosuhteisiin nähden asianmukaisia ja ovatko sisäisen tarkastuksen laatimat raportit yhdenmukaisia suoritetun työn tulosten kanssa. (Viittaus: kappaleet A27–A30)

24. Ulkoisen tilintarkastajan tilintarkastustoimenpiteiden on oltava luonteeltaan ja laajuudeltaan sellaisia, että niillä vastataan ulkoisen tilintarkastajan arviointiin, joka koskee:

    (a) harkinnan määrää;

    (b) arvioitua olennaisen virheellisyyden riskiä;

    (c) sitä, missä määrin sisäisen tarkastuksen asema organisaatiossa ja relevantit toimintaperiaatteet ja menettelytavat tukevat sisäisten tarkastajien objektiivisuutta; ja

    (d) sisäisen tarkastuksen pätevyystasoa;[8] (viittaus: kappaleet A27–A29)

    ja niihin on kuuluttava, että osa työstä suoritetaan uudelleen. (Viittaus: kappale A30)

25. Ulkoisen tilintarkastajan on myös arvioitava, ovatko hänen tämän standardin kappaleen 15 mukaiset johtopäätöksensä sisäisestä tarkastuksesta sekä hänen tämän standardin kappaleiden 18–19 mukaiset ratkaisunsa siitä, millä tavoin ja missä laajuudessa sisäisen tarkastuksen työtä käytetään tilintarkastuksen tarkoituksiin, edelleen asianmukaisia.

Sen ratkaiseminen, voidaanko sisäisiä tarkastajia käyttää suoraan apuna, millä alueilla ja missä laajuudessa

Sen ratkaiseminen, voidaanko sisäisiä tarkastajia käyttää suoraan apuna tilintarkastuksen tarkoituksiin

26. Säädös tai määräys voi estää ulkoista tilintarkastajaa hankkimasta suoraa apua sisäisiltä tarkastajilta. Jos näin on, kappaleet 27–35 ja 37 eivät tule sovellettaviksi. (Viittaus: kappale A31)

---

7 ISA 260 (uudistettu) *Kommunikointi hallintoelinten kanssa,* kappale 15

8 Ks. kappale 18.

27. Jos sisäisten tarkastajien käyttäminen suoraan apuna ei ole säädöksen tai määräyksen mukaan kiellettyä ja ulkoinen tilintarkastaja suunnittelee käyttävänsä sisäisiä tarkastajia suoraan apunaan tilintarkastuksessa, hänen on arvioitava tällaista apua antavien sisäisten tarkastajien objektiivisuutta vaarantavien uhkien olemassaolo ja merkittävyys sekä kyseisten sisäisten tarkastajien pätevyystaso. Ulkoisen tilintarkastajan tekemään arviointiin, joka koskee sisäisten tarkastajien objektiivisuutta vaarantavien uhkien olemassaoloa ja merkittävyyttä, on kuuluttava sisäisille tarkastajille osoitettavia tiedusteluja intresseistä ja suhteista, jotka saattavat muodostaa näiden objektiivisuutta vaarantavan uhan. (Viittaus: kappaleet A32–A34)

28. Ulkoinen tilintarkastaja ei saa käyttää sisäistä tarkastajaa suoraan apunaan, jos:

    (a) on olemassa merkittäviä uhkia, jotka vaarantavat sisäisen tarkastajan objektiivisuutta; tai

    (b) sisäisellä tarkastajalla ei ole riittävää pätevyyttä ehdotetun työn suorittamiseksi. (Viittaus: kappaleet A32–A34)

Sen ratkaiseminen, minkä luonteista työtä voidaan osoittaa suoraa apua antaville sisäisille tarkastajille ja missä laajuudessa

29. Ratkaistessaan, minkä luonteista työtä voidaan osoittaa sisäisille tarkastajille ja missä laajuudessa ja mikä on kyseisissä olosuhteissa asianmukaisen ohjauksen, valvonnan ja läpikäynnin luonne ja laajuus, ulkoisen tilintarkastajan on otettava huomioon:

    (a) sen harkinnan määrä, joka liittyy:

        (i) relevanttien tilintarkastustoimenpiteiden suunnitteluun ja suorittamiseen; ja

        (ii) kootun tilintarkastusevidenssin arvioimiseen;

    (b) arvioitu olennaisen virheellisyyden riski; ja

    (c) ulkoisen tilintarkastajan arvio tällaista apua antavien sisäisten tarkastajien objektiivisuutta vaarantavien uhkien olemassaolosta ja merkittävyydestä sekä heidän pätevyystasostaan. (Viittaus: kappaleet A35–A39)

30. Ulkoinen tilintarkastaja ei saa käyttää sisäisiä tarkastajia suoraan apunaan sellaisten toimenpiteiden suorittamisessa,

    (a) joihin kuuluu merkittävien harkintaan perustuvien ratkaisujen tekemistä tilintarkastuksessa; (viittaus: kappale A19)

    (b) jotka liittyvät suuriksi arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin, silloin kun relevantteja tilintarkastustoimenpiteitä suoritettaessa tai koottua tilintarkastusevidenssiä arvioitaessa edellytettävä harkinta on vähäistä suurempaa; (viittaus: kappale A38)

    (c) jotka liittyvät työhön, johon sisäiset tarkastajat ovat osallistuneet ja josta sisäinen tarkastus on jo raportoinut tai tulee raportoimaan johdolle tai hallintoelimille; tai

    (d) jotka liittyvät sisäistä tarkastusta ja sen työn käyttämistä tai sen antamaa suoraa apua koskeviin päätöksiin, jotka ulkoinen tilintarkastaja tekee tämän standardin mukaisesti. (Viittaus: kappaleet A35–A39)

31. Kun ulkoinen tilintarkastaja on asianmukaisesti arvioinut, voidaanko sisäisiä tarkastajia käyttää tilintarkastuksessa suoraan apuna ja jos voidaan, niin missä laajuudessa, hänen on antaessaan hallintoelimille ISA 260:n (uudistettu) mukaisesti[9] yleiskuvaa tilintarkastuksen suunnitellusta laajuudesta ja ajoituksesta viestitettävä sen sisäisten tarkastajien antaman suoran avun luonteesta ja laajuudesta, jota suunnitellaan käytettävän, jotta saavutetaan yhteisymmärrys siitä, ettei tällainen käyttö ole toimeksiannon olosuhteissa liiallista. (Viittaus: kappale A39)

32. Ulkoisen tilintarkastajan on arvioitava, onko hänen osallisuutensa tilintarkastuksessa kokonaisuutena edelleen riittävä hänen käyttäessään sisäisiä tarkastajia suoraan apunaan suunnitellussa laajuudessa yhdistettynä sisäisen tarkastuksen tekemän työn käyttämiseen suunnitellussa laajuudessa, ottaen huomioon, että ulkoinen tilintarkastaja vastaa annettavasta tilintarkastuslausunnosta yksin.

Sisäisten tarkastajien käyttäminen suoraan apuna

33. Ennen kuin ulkoinen tilintarkastaja käyttää sisäisiä tarkastajia suoraan apunaan, hänen on:

[9] ISA 260 (uudistettu), kappale 15

(a) saatava yhteisön edustajalta, jolla on tähän valtuudet, kirjallinen suostumus siihen, että sisäisten tarkastajien sallitaan noudattaa ulkoisen tilintarkastajan antamaa ohjeistusta ja ettei yhteisö puutu työhön, jota sisäinen tarkastaja suorittaa ulkoiselle tilintarkastajalle, ja

(b) saatava sisäisiltä tarkastajilta kirjallinen suostumus siihen, että nämä pitävät erikseen määrättävät asiat salassa ulkoisen tilintarkastajan antaman ohjeistuksen mukaisesti ja ilmoittavat ulkoiselle tilintarkastajalle objektiivisuutaan vaarantavista uhista.

34. Ulkoisen tilintarkastajan on ISA 220:n (uudistettu)[10] mukaisesti ohjattava, valvottava ja läpikäytävä työtä, jota sisäiset tarkastajat tekevät toimeksiannossa. Tätä tehtäessä:

(a) ohjauksen, valvonnan ja läpikäynnin luonteen, ajoituksen ja laajuuden on oltava sellaisia, että niissä otetaan huomioon, etteivät sisäiset tarkastajat ole riippumattomia yhteisöstä, ja että niillä vastataan tämän standardin kappaleessa 29 mainittujen tekijöiden arvioinnin tuloksiin; ja

(b) läpikäyntitoimenpiteisiin on kuuluttava, että ulkoinen tilintarkastaja tarkastaa osan sisäisten tarkastajien tekemästä työstä seuraamalla sitä perustana olevaan tilintarkastusevidenssiin saakka.

Ulkoisen tilintarkastajan toteuttaman, sisäisten tarkastajien tekemään työhön kohdistuvan ohjauksen, valvonnan ja läpikäynnin on oltava riittävää, jotta ulkoinen tilintarkastaja pystyy varmistumaan siitä, että sisäiset tarkastajat ovat hankkineet tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä kyseiseen työhön perustuvien johtopäätösten tueksi. (Viittaus: kappaleet A40–A41)

35. Sisäisten tarkastajien tekemää työtä ohjatessaan, valvoessaan ja läpikäydessään ulkoisen tilintarkastajan on pysyttävä tarkkaavaisena sellaisten viitteiden varalta, joiden mukaan ulkoisen tilintarkastajan kappaleen 27 mukaisesti tekemät arviot eivät enää olisi asianmukaisia.

Dokumentointi

36. Jos ulkoinen tilintarkastaja käyttää sisäisen tarkastuksen tekemää työtä, hänen on sisällytettävä tilintarkastusdokumentaatioon:

(a) arviointi seuraavista:

(i) tukevatko kyseisen toiminnon asema organisaatiossa ja sen relevantit toimintaperiaatteet ja menettelytavat sisäisten tarkastajien objektiivisuutta asianmukaisella tavalla;

(ii) toiminnon pätevyystaso; ja

(iii) sovelletaanko toiminnossa järjestelmällistä ja kurinalaista toimintatapaa, laadunvalvonta mukaan luettuna;

(b) käytetyn työn luonne ja laajuus sekä tätä koskevan päätöksen perusteet; sekä

(c) ulkoisen tilintarkastajan suorittamat tilintarkastustoimenpiteet käytetyn työn soveltuvuuden arvioimiseksi.

37. Jos ulkoinen tilintarkastaja käyttää sisäisiä tarkastajia tilintarkastuksessa suoraan apunaan, hänen on sisällytettävä tilintarkastusdokumentaatioon:

(a) arvio suoraan apuna käytettävien sisäisten tarkastajien objektiivisuutta vaarantavien uhkien olemassaolosta ja merkittävyydestä sekä heidän pätevyystasostaan;

(b) sisäisten tarkastajien tekemän työn luonnetta ja laajuutta koskevan päätöksen perusteet;

(c) kuka on läpikäynyt suoritetun työn, ja milloin ja miten laajasti se on käyty läpi, ISA 230:n mukaisesti;[11]

(d) yhteisön edustajalta, jolla on tähän oikeudet, sekä sisäisiltä tarkastajilta saadut tämän standardin kappaleen 33 mukaiset kirjalliset suostumukset; ja

---

10 ISA 220 (uudistettu) *Tilintarkastuksen laadunhallinta*

11 ISA 230 *Tilintarkastusdokumentaatio*

(e) tilintarkastustoimeksiannossa suoraa apua antaneiden sisäisten tarkastajien laatimat työpaperit.

***

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Sisäisen tarkastuksen määritelmä (viittaus: kappaleet 2, 14(a))

A1. Sisäisen tarkastuksen tavoitteisiin ja sen työn kattamaan alueeseen kuuluu tyypillisesti varmennus- ja konsultointitoimenpiteitä, joiden tarkoituksena on arvioida ja parantaa esimerkiksi yhteisön seuraavien hallintoprosessien, riskienhallinnan ja sisäisen valvonnan tehokkuutta:

Hallintoon liittyvät toiminnot

- Sisäinen tarkastus voi arvioida sitä, miten hallinnon prosessissa saavutetaan etiikkaa ja arvoja koskevat tavoitteet, ja se voi arvioida suoriutumisen johtamista ja tilivelvollisuutta, riskejä ja kontrolleja koskevan informaation kommunikointia organisaation asiaankuuluville osille sekä hallintoelinten, ulkoisten tilintarkastajien, sisäisten tarkastajien ja johdon välisen kommunikoinnin tehokkuutta.

Riskienhallintaan liittyvät toimenpiteet

- Sisäinen tarkastus voi auttaa yhteisöä tunnistamalla ja arvioimalla merkittäviä altistumisia riskeille sekä myötävaikuttamalla riskien hallinnan ja sisäisen valvonnan (mukaan luettuna taloudellisen raportoinnin prosessin tehokkuus) järjestelmien kehittämiseen.
- Sisäinen tarkastus voi suorittaa toimenpiteitä yhteisön avustamiseksi väärinkäytösten havaitsemisessa.

Sisäiseen valvontaan liittyvät toimenpiteet

- Sisäisen valvonnan arvioiminen. Sisäiselle tarkastukselle voidaan osoittaa erityinen velvollisuus käydä läpi kontrolleja, arvioida niiden toimintaa ja tehdä suosituksia niiden parantamiseksi. Näin toimiessaan sisäinen tarkastus antaa varmuutta valvonnasta. Sisäinen tarkastus saattaisi esimerkiksi suunnitella ja suorittaa testauksia tai muita toimenpiteitä antaakseen johdolle ja hallintoelimille varmuutta sisäisen valvonnan suunnittelusta, käyttöönotosta ja toiminnan tehokkuudesta, tilintarkastuksen kannalta relevantit sisäiset kontrollit mukaan luettuna.
- Taloudellisen ja toimintaa koskevan informaation tutkiminen. Sisäinen tarkastus voi saada tehtäväkseen tarkastella taloudellisen ja toimintaa koskevan informaation tunnistamiseen, kirjaamiseen, arvostamiseen, luokitteluun ja raportoimiseen käytettäviä keinoja sekä tehdä yksittäisiä eriä koskevia erityisiä tiedusteluja, mukaan lukien liiketapahtumien, saldojen ja menettelytapojen yksityiskohtainen tarkastaminen.
- Liiketoimintojen tarkasteleminen. Sisäinen tarkastus voi saada tehtäväkseen tarkastella liiketoimintojen, mukaan lukien yhteisön muut kuin taloudelliset toiminnot, taloudellisuutta, tehokkuutta ja vaikuttavuutta.
- Säädösten ja määräysten noudattamisen tarkasteleminen. Sisäinen tarkastus voi saada tehtäväkseen tarkastella säädösten, määräysten ja muiden ulkoisten vaatimusten sekä johdon antamien toimintaperiaatteiden ja ohjeiden ja muiden sisäisten vaatimusten noudattamista.

A2. Sisäisen tarkastuksen suorittamien toimenpiteiden kaltaisia toimenpiteitä voidaan suorittaa yhteisössä myös muun nimisissä toiminnoissa. Jotkin tai kaikki sisäisen tarkastuksen toimenpiteistä voidaan myös ulkoistaa ulkopuoliselle palveluntuottajalle. Sen paremmin toiminnon nimi kuin se, suorittaako tehtävät yhteisö itse vai ulkopuolinen palveluntuottaja, ei yksin ratkaise, voiko ulkoinen tilintarkastaja käyttää sisäisen tarkastuksen työtä vai ei. Relevanttia on pikemminkin toimenpiteiden luonne, se missä määrin sisäisen tarkastuksen asema organisaatiossa ja sen relevantit toimintaperiaatteet ja menettelytavat tukevat sisäisten tarkastajien objektiivisuutta, pätevyys sekä järjestelmällinen ja kurinalainen toimintatapa. Kun tässä standardissa viitataan sisäisen tarkastuksen tekemään työhön, tarkoitetaan myös muiden toimintojen tai ulkopuolisten palveluntuottajien relevantteja toimenpiteitä, joilla on nämä ominaispiirteet.

A3. Lisäksi sellaisten yhteisössä toimivien henkilöiden, joilla on toimintaan ja johtamiseen liittyviä tehtäviä ja velvollisuuksia sisäisen tarkastuksen ulkopuolella, objektiivisuus yleensä vaarantuu tavalla, joka estäisi pitämästä heitä osana sisäistä tarkastusta tätä standardia sovellettaessa, vaikka he saattavat suorittaa kontrolleja, joita voidaan testata ISA 330:n mukaisesti.[12] Tämän vuoksi omistajajohtajan seurantakontrollien ei katsottaisi vastaavan sisäistä tarkastusta.

A4. Vaikka yhteisön sisäisen tarkastuksen ja ulkoisen tilintarkastajan tavoitteet ovat erilaisia, sisäinen tarkastus voi suorittaa samankaltaisia tarkastustoimenpiteitä kuin ulkoinen tilintarkastaja suorittaa tilintarkastuksessa. Jos näin on, ulkoinen tilintarkastaja voi hyödyntää sisäistä tarkastusta tilintarkastuksessa yhdellä tai useammalla seuraavista tavoista:

- hankkiakseen informaatiota, joka on relevanttia ulkoisen tilintarkastajan arvioidessa virheestä tai väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskejä. Tähän liittyen ISA 315 (uudistettu 2019)[13] sisältää vaatimuksen siitä, että ulkoinen tilintarkastaja muodostaa käsityksen sisäisen tarkastuksen tehtävien luonteesta, sen asemasta organisaatiossa sekä sen jo suorittamista tai suoritettaviksi suunnitelluista toimenpiteistä sekä osoittaa tiedusteluja asiaankuuluville henkilöille sisäisessä tarkastuksessa (jos yhteisöllä on tällainen toiminto); tai
- jos tätä ei kielletä tai joiltakin osin rajoiteta säädöksessä tai määräyksessä, ulkoinen tilintarkastaja voi asianmukaisen arvioinnin tehtyään päättää käyttää sisäisen tarkastuksen tilikauden aikana suorittamaa työtä korvaamaan osittain ulkoisen tilintarkastajan itsensä hankkimaa tilintarkastusevidenssiä.[14]

Lisäksi, jos tätä ei kielletä tai joltakin osin rajoiteta säädöksessä tai määräyksessä, ulkoinen tilintarkastaja voi käyttää sisäisiä tarkastajia tilintarkastustoimenpiteiden suorittamiseen ulkoisen tilintarkastajan ohjauksessa ja valvonnassa ja siten, että ulkoinen tilintarkastaja läpikäy tehdyn työn (tässä standardissa tätä nimitetään ”suoraksi avuksi”).[15]

Sen ratkaiseminen, voidaanko sisäisen tarkastuksen tekemää työtä käyttää, millä alueilla ja missä laajuudessa

Sisäisen tarkastuksen arvioiminen

Objektiivisuus ja pätevyys (viittaus: kappaleet 15(a)–(b))

A5. Ulkoinen tilintarkastaja käyttää ammatillista harkintaa ratkaistessaan, voidaanko sisäisen tarkastuksen tekemää työtä käyttää tilintarkastuksen tarkoituksiin ja millä tavoin ja missä laajuudessa sisäisen tarkastuksen tekemää työtä voidaan käyttää kyseisissä olosuhteissa.

A6. Se, missä määrin sisäisen tarkastuksen asema organisaatiossa ja relevantit toimintaperiaatteet ja menettelytavat tukevat sisäisten tarkastajien objektiivisuutta, sekä toiminnon pätevyystaso ovat erityisen tärkeitä ratkaistaessa käytetäänkö toiminnossa tehtyä työtä ja jos käytetään, millä tavoin ja missä laajuudessa sitä on asianmukaista käyttää kyseisissä olosuhteissa.

A7. Objektiivisuus viittaa kykyyn suorittaa kyseiset tehtävät ilman että tarkoitushakuinen suhtautuminen, intressiristiriidat tai muiden liiallinen vaikutus syrjäyttää ammatilliseen harkintaan perustuvia ratkaisuja. Esimerkiksi seuraavat tekijät voivat vaikuttaa ulkoisen tilintarkastajan tekemään arviointiin:

- tukeeko sisäisen tarkastuksen asema organisaatiossa, mukaan lukien toiminnon valtuudet ja tilivelvollisuus, sitä, ettei toiminnossa esiinny tarkoitushakuista suhtautumista, intressiristiriitoja eikä muiden liiallista vaikutusta syrjäyttämässä ammatilliseen harkintaan perustuvia ratkaisuja. Esimerkiksi raportoiko sisäinen tarkastus hallintoelimille tai asianmukaiset valtuudet omaavalle henkilölle tai, jos toiminto raportoi johdolle, onko sen mahdollista kommunikoida suoraan hallintoelinten kanssa.
- onko sisäisellä tarkastuksella ristiriitaisia tehtäviä, esimerkiksi johtamiseen tai toimintaan liittyviä velvollisuuksia tai tehtäviä sisäisen tarkastuksen ulkopuolella.

---

12 Ks. kappale 10.

13 ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 14(a)

14 Ks. kappaleet 15–25.

15 Ks. kappaleet 26–35.

- valvovatko hallintoelimet sisäiseen tarkastukseen liittyviä henkilöstöasioita esimerkiksi päättämällä asianmukaisista palkitsemisperiaatteista.
- ovatko johto tai hallintoelimet asettaneet sisäiselle tarkastukselle erilaisia rajoituksia, jotka koskevat esimerkiksi sisäisen tarkastuksen tekemien havaintojen kommunikoimista ulkoiselle tilintarkastajalle.
- ovatko sisäiset tarkastajat relevanttien ammatillisten järjestöjen jäseniä ja velvoittaako jäsenyys heitä noudattamaan objektiivisuutta koskevia relevantteja ammatillisia standardeja, tai saavutetaanko samat tavoitteet heidän sisäisten toimintaperiaatteidensa avulla.

A8. Sisäisen tarkastuksen pätevyys viittaa siihen, että toiminnossa kokonaisuutena tarkasteltuna on hankittu ja ylläpidetty sen tasoisia tietoja ja taitoja, jotka vaaditaan sille annettujen tehtävien suorittamiseksi huolellisesti ja sovellettavia ammatillisia standardeja noudattaen. Tekijöitä, jotka saattavat vaikuttaa ulkoisen tilintarkastajan tekemään ratkaisuun, ovat esimerkiksi seuraavat:

- onko sisäisellä tarkastuksella riittävät ja asianmukaiset resurssit suhteessa yhteisön kokoon ja sen toimintojen luonteeseen.
- onko olemassa vakiintuneet periaatteet, joiden mukaan sisäisiä tarkastajia otetaan palvelukseen, koulutetaan ja osoitetaan sisäisen tarkastuksen toimeksiantoihin.
- onko sisäisillä tarkastajilla riittävä ammatillinen koulutus ja tarkastusosaaminen. Relevantteja kriteerejä, joita ulkoinen tilintarkastaja voi ottaa huomioon arviota tehdessään, voivat olla esimerkiksi se, onko sisäisillä tarkastajilla relevantti ammatillinen pätevöityminen ja kokemus.
- onko sisäisillä tarkastajilla vaadittava tietämys yhteisön taloudellisesta raportoinnista ja sovellettavasta tilinpäätösnormistosta, ja onko sisäisellä tarkastuksella tarvittavat taidot (esimerkiksi toimialakohtaista tietämystä) suorittaakseen yhteisön tilinpäätökseen liittyvää työtä.
- ovatko sisäiset tarkastajat jäseniä relevanteissa ammatillisissa järjestöissä, jotka velvoittavat heitä noudattamaan relevantteja ammatillisia standardeja, jatkuvaa ammatillista kehittymistä koskevat standardit mukaan luettuina.

A9. Objektiivisuus ja pätevyys voidaan nähdä jatkumona. Mitä paremmin sisäisen tarkastuksen asema organisaatiossa ja relevantit toimintaperiaatteet ja menettelytavat tukevat sisäisten tarkastajien objektiivisuutta asianmukaisella tavalla ja mitä korkeampi on sisäisen tarkastuksen pätevyystaso, sitä todennäköisemmin ja sitä useammalla alueella ulkoinen tilintarkastaja pystyy käyttämään toiminnossa tehtyä työtä. Sisäisten tarkastajien asema organisaatiossa ja relevantit toimintaperiaatteet ja menettelytavat, jotka voimakkaasti tukevat heidän objektiivisuuttaan, eivät kuitenkaan voi korvata sisäisen tarkastuksen riittävän pätevyyden puuttumista. Vastaavasti sisäisen tarkastuksen korkea pätevyystaso ei voi korvata sellaista organisaatioasemaa sekä toimintaperiaatteita ja menettelytapoja, jotka eivät tue sisäisten tarkastajien objektiivisuutta asianmukaisella tavalla.

Järjestelmällisen ja kurinalaisen toimintatavan soveltaminen (viittaus: kappale 15(c))

A10. Järjestelmällinen ja kurinalainen toimintatapa toimenpiteiden suunnittelussa, suorittamisessa, valvonnassa, läpikäynnissä ja dokumentoinnissa erottaa sisäisen tarkastuksen toimenpiteet muista yhteisössä mahdollisesti suoritettavista seurantakontrolleista.

A11. Esimerkiksi seuraavat tekijät saattavat vaikuttaa ulkoisen tilintarkastajan ratkaisuun siitä, soveltaako sisäinen tarkastus järjestelmällistä ja kurinalaista toimintatapaa:

- onko sisäisellä tarkastuksella dokumentoituja toimenpiteitä tai ohjeistuksia, jotka koskevat sellaisia alueita kuin riskien arviointi, työohjelmat, dokumentointi ja raportointi ja ovat luonteeltaan ja laajuudeltaan yhteismitallisia yhteisön koon ja olosuhteiden kanssa, ovatko ne riittäviä ja käytetäänkö niitä.
- onko sisäisellä tarkastuksella asianmukaiset, sisäiseen tarkastukseen sovellettavissa olevat laadunvalvonnan periaatteet ja menettelytavat (esimerkiksi johtamiseen, henkilöresursseihin ja toimeksiannon suorittamiseen liittyvät) tai si-

säisten tarkastajien relevanttien ammatillisten järjestöjen asettamien standardien mukaiset laadunvalvontavaatimukset. Tällaiset järjestöt voivat asettaa myös muita asianmukaisia vaatimuksia, kuten että on toteutettava säännöllisiä ulkopuolisia laadunarviointeja.

Olosuhteet, joissa sisäisen tarkastuksen tekemää työtä ei voida käyttää (viittaus: kappale 16)

A12. Ulkoisen tilintarkastajan tekemä arvio siitä, tukevatko sisäisen tarkastuksen asema organisaatiossa ja relevantit toimintaperiaatteet ja menettelytavat sisäisten tarkastajien objektiivisuutta asianmukaisella tavalla, mikä on sisäisen tarkastuksen pätevyystaso ja soveltaako se järjestelmällistä ja kurinalaista toimintatapaa, saattaa antaa viitteitä siitä, että sisäisen tarkastuksen tekemän työn laatuun liittyvät riskit ovat liian merkittäviä, minkä vuoksi ei ole asianmukaista käyttää mitään sen tekemää työtä tilintarkastusevidenssinä.

A13. On tärkeää tarkastella tämän standardin kappaleissa A7, A8 ja A11 mainittuja tekijöitä yksin ja yhdessä, koska yksittäinen tekijä ei useinkaan riitä sen johtopäätöksen tekemiseksi, ettei sisäisen tarkastuksen tekemää työtä voida käyttää tilintarkastuksen tarkoituksiin. Esimerkiksi sisäisen tarkastuksen asema organisaatiossa on erityisen tärkeä arvioitaessa sisäisten tarkastajien objektiivisuutta vaarantavia uhkia. Jos sisäinen tarkastus raportoi johdolle, tämän katsottaisiin olevan sen objektiivisuutta vaarantava merkittävä uhka, elleivät muut, esimerkiksi tämän standardin kappaleessa A7 kuvatut, tekijät yhdessä toimi riittävinä varotoimina uhan alentamiseksi hyväksyttävälle tasolle.

A14. Lisäksi IESBAn eettisissä säännöissä[16] todetaan, että syntyy oman työn tarkastamisen uhka, kun ulkoinen tilintarkastaja hyväksyy toimeksiannon sisäisen tarkastuksen palvelujen tuottamisesta tilintarkastusasiakkaalle ja näiden palvelujen tuloksia hyödynnetään tilintarkastusta suoritettaessa. Tämä johtuu siitä, että toimeksiantotiimi mahdollisesti käyttää sisäisen tarkastuksen palvelun tuloksia arvioimatta näitä tuloksia asianmukaisesti tai noudattamatta samantasoista ammatillista skeptisyyttä kuin noudatettaisiin, kun sisäisen tarkastuksen työtä suorittavat tilintarkastusyhteisön henkilökuntaan kuulumattomat henkilöt. IESBAn eettisissä säännöissä[17] käsitellään tietyissä olosuhteissa sovellettavia kieltoja sekä varotoimia, joita voidaan toisissa olosuhteissa käyttää uhkien alentamiseksi hyväksyttävälle tasolle.

Sen ratkaiseminen, minkä luonteista sisäisen tarkastuksen tekemää työtä voidaan käyttää ja missä laajuudessa

Tekijöitä, jotka vaikuttavat ratkaisuun siitä, minkä luonteista sisäisen tarkastuksen tekemää työtä voidaan käyttää ja missä laajuudessa (viittaus: kappaleet 17–19)

A15. Kun ulkoinen tilintarkastaja on päättänyt, että sisäisen tarkastuksen tekemää työtä voidaan käyttää tilintarkastuksen tarkoituksiin, on ensimmäiseksi harkittava, onko sisäisen tarkastuksen jo suorittama tai suoritettavaksi suunnittelema työ luonteeltaan ja laajuudeltaan sellaista, että se on relevanttia ulkoisen tilintarkastajan ISA 300:n mukaisesti laatiman tilintarkastuksen kokonaisstrategian ja tilintarkastussuunnitelman kannalta.[18]

A16. Seuraavat ovat esimerkkejä sisäisen tarkastuksen tekemästä työstä, jota ulkoinen tilintarkastaja voi käyttää:

- kontrollien toiminnan tehokkuuden testaaminen.
- aineistotarkastustoimenpiteet, joihin liittyy rajoitetusti harkintaa.
- inventointien havainnoinnit.
- liiketapahtumien jäljittäminen taloudellisen raportoinnin kannalta relevantin tietojärjestelmän läpi.
- sääntelytahojen asettamien vaatimusten noudattamisen tarkastaminen.

A17. Ulkoisen tilintarkastajan ratkaisuun siitä, minkälaista sisäisen tarkastuksen tekemää työtä hän suunnittelee käyttävänsä ja missä laajuudessa, vaikuttaa ulkoisen tilintarkastajan tämän standardin kappaleen 18 mukaisesti tekemä arvio siitä, missä

---

16 The International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) *Kansainväliset eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille (sisältäen Kansainväliset riippumattomuusstandardit)* (IESBAn eettiset säännöt), kappaleet 605.4 A1–605.4 A3

17 IESBAn eettiset säännöt, kappaleet 605.1–605.6 A1

18 ISA 300 *Tilintarkastuksen suunnittelu*

määrin sisäisen tarkastuksen asema organisaatiossa ja relevantit toimintaperiaatteet ja menettelytavat tukevat sisäisten tarkastajien objektiivisuutta asianmukaisella tavalla, sekä sisäisen tarkastuksen pätevyystaso. Ulkoisen tilintarkastajan ratkaisuun vaikuttavia tekijöitä ovat myös tällaisen työn suunnittelussa, suorittamisessa ja arvioimisessa tarvittavan harkinnan määrä sekä arvioitu olennaisen virheellisyyden riski kannanottotasolla. On myös olosuhteita, joissa ulkoinen tilintarkastaja ei voi käyttää sisäisen tarkastuksen tekemää työtä tilintarkastuksen tarkoituksiin, kuten tämän standardin kappaleessa 16 kuvataan.

Harkintaan perustuvat ratkaisut tilintarkastustoimenpiteitä suunniteltaessa ja suoritettaessa ja tuloksia arvioitaessa (viittaus: kappaleet 18(a), 30(a))

A18. Mitä enemmän harkintaa tarvitaan suunniteltaessa ja suoritettaessa tilintarkastustoimenpiteitä ja arvioitaessa tilintarkastusevidenssiä, sitä enemmän ulkoisen tilintarkastajan pitää suorittaa toimenpiteitä itse tämän standardien kappaleen 18 mukaisesti, koska hän ei pelkästään sisäisen tarkastuksen tekemää työtä käyttämällä saa tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

A19. Koska ulkoinen tilintarkastaja vastaa esitettävästä tilintarkastuslausunnosta yksin, hänen pitää tehdä merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut tilintarkastustoimeksiannossa kappaleen 18 mukaisesti. Merkittäviä harkintaan perustuvia ratkaisuja ovat esimerkiksi seuraavat:

- olennaisen virheellisyyden riskien arvioiminen;
- suoritettujen tarkastustoimenpiteiden riittävyyden arvioiminen;
- sen arvioiminen, onko johdon asianmukaista käyttää oletusta toiminnan jatkuvuudesta;
- merkittävien kirjanpidollisten arvioiden arvioiminen; ja
- tilinpäätöksessä esitettävien tietojen riittävyyden arvioiminen sekä muut tilintarkastuskertomukseen vaikuttavat seikat.

Arvioitu olennaisen virheellisyyden riski (viittaus: kappale 18(b))

A20. Mitä suurempi on arvioitu olennaisen virheellisyyden riski kannanottotasolla tietyn tilin saldon, liiketapahtumien lajin tai tilinpäätöksessä esitettävän tiedon osalta, sitä enemmän harkintaa usein liittyy tilintarkastustoimenpiteiden suunnitteluun ja suorittamiseen ja niiden tulosten arvioimiseen. Tällaisissa olosuhteissa ulkoisen tilintarkastajan pitää suorittaa enemmän toimenpiteitä itse tämä standardin kappaleen 18 mukaisesti ja vastaavasti käyttää vähemmän sisäisen tarkastuksen tekemää työtä hankkiessaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Lisäksi, kuten ISA 200:ssa[19] selitetään, mitä suurempia ovat arvioidut olennaisen virheellisyyden riskit, sitä vakuuttavampaa ulkoisen tilintarkastajan vaatiman evidenssin pitää olla, ja sen vuoksi ulkoisen tilintarkastajan pitää tehdä suurempi osa työstä itse.

A21. Kuten ISA 315:ssä (uudistettu 2019)[20] selitetään, merkittävät riskit ovat riskejä, joiden arvioidaan sijoittuvan lähelle ominaisriskiasteikon yläpäätä, ja sen vuoksi ulkoisen tilintarkastajan mahdollisuus käyttää sisäisen tarkastuksen tekemää työtä merkittävien riskien osalta rajoittuu toimenpiteisiin, joihin liittyy rajoitetusti harkintaa. Lisäksi silloin, kun olennaisen virheellisyyden riskit eivät ole pieniä, on epätodennäköistä, että pelkästään sisäisen tarkastuksen tekemää työtä käyttämällä alennettaisiin tilintarkastusriski hyväksyttävän alhaiselle tasolle ja poistettaisiin ulkoiselta tilintarkastajalta tarve suorittaa joitakin tarkastustoimenpiteitä itse.

A22. Tämän standardin mukaisten toimenpiteiden suorittaminen saattaa johtaa siihen, että ulkoinen tilintarkastaja arvioi aiemmin arvioimansa olennaisen virheellisyyden riskit uudelleen. Tämä voi puolestaan vaikuttaa hänen ratkaisuunsa siitä, käyttääkö hän sisäisen tarkastuksen tekemää työtä ja onko tämän standardin soveltaminen enää tarpeellista.

---

19 ISA 200, kappale A32

20 ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 12(l)

Kommunikointi hallintoelinten kanssa (viittaus: kappale 20)

A23. Ulkoisen tilintarkastajan täytyy ISA 260:n (uudistettu)[21] mukaan antaa hallintoelimille yleiskuva tilintarkastuksen suunnitellusta laajuudesta ja ajoituksesta. Sisäisen tarkastuksen tekemän työn suunniteltu käyttö on kiinteä osa ulkoisen tilintarkastajan laatimaa tilintarkastuksen kokonaisstrategiaa ja on sen vuoksi relevantti hallintoelimille, jotta nämä ymmärtävät ehdotetun lähestymistavan tilintarkastuksessa.

Sisäisen tarkastuksen tekemän työn käyttäminen

Keskusteleminen ja koordinoiminen sisäisen tarkastuksen kanssa (viittaus: kappale 21)

A24. Kun pohjaksi toimenpiteiden koordinoinnille keskustellaan sisäisen tarkastuksen kanssa sen työn suunnitellusta käyttämisestä, saattaa olla hyödyllistä käsitellä seuraavia asioita:

- tällaisen työn ajoitus.
- suoritettavan työn luonne.
- tarkastuksen kattaman alueen laajuus.
- tilinpäätökselle kokonaisuutena määritetty olennaisuus (ja, jos tämä on sovellettavissa, tietyille liiketapahtumien lajeille, tilien saldoille tai tilinpäätöksessä esitettäville tiedoille määritetty olennaisuustaso tai -tasot) sekä tarkastustyössä käytettävä olennaisuus.
- ehdotettavat tarkastettavien yksiköiden valintamenetelmät ja otoskoot.
- tehdyn työn dokumentoiminen.
- työn läpikäyntiä ja raportointia koskevat menettelytavat.

A25. Ulkoisen tilintarkastajan ja sisäisen tarkastuksen välinen koordinointi on tehokasta esimerkiksi, kun:

- keskusteluja käydään asianmukaisin väliajoin koko tilikauden ajan
- ulkoinen tilintarkastaja ilmoittaa sisäiselle tarkastukselle merkittävistä seikoista, jotka saattavat vaikuttaa sisäiseen tarkastukseen
- ulkoinen tilintarkastaja saa tiedon sisäisen tarkastuksen relevanteista raporteista ja saa ne käyttöönsä ja hänelle ilmoitetaan sisäisen tarkastuksen tietoon tulevista merkittävistä seikoista, kun tällaiset seikat voivat vaikuttaa ulkoisen tilintarkastajan työhön, jotta hän pystyy harkitsemaan tällaisten seikkojen vaikutuksia tilintarkastustoimeksiantoon.

A26. ISA 200:ssa[22] käsitellään sitä, kuinka tärkeää on, että tilintarkastaja suunnittelee ja suorittaa tilintarkastuksen noudattaen ammatillista skeptisyyttä, mihin kuuluu tarkkaavaisuus sellaisen tiedon varalta, joka antaa aihetta epäillä tilintarkastusevidenssinä käytettyjen asiakirjojen ja tiedusteluihin saatujen vastausten luotettavuutta. Näin ollen se, että sisäisen tarkastuksen kanssa kommunikoidaan koko toimeksiannon ajan, voi antaa sisäisille tarkastajille tilaisuuden tuoda ulkoisen tilintarkastajan tietoon seikkoja, jotka voivat vaikuttaa ulkoisen tilintarkastajan työhön.[23] Ulkoinen tilintarkastaja pystyy sitten ottamaan tällaisen informaation huomioon tunnistaessaan ja arvioidessaan olennaisen virheellisyyden riskejä. Lisäksi, jos tällainen informaatio voi antaa viitteitä kohonneesta tilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskistä tai jos se voi koskea todellista, epäiltyä tai väitettyä väärinkäytöstä, ulkoinen tilintarkastaja voi ottaa tämän huomioon tunnistaessaan väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskejä ISA 240:n[24] mukaisesti.

---

21 ISA 260 (uudistettu), kappale 15

22 ISA 200, kappaleet 15 ja A21

23 ISA 315 (uudistettu 2019), liite 4

24 ISA 315 (uudistettu 2019), liite 4 liittyen ISA 240:een *Väärinkäytöksiin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa*

Toimenpiteet, joiden avulla ratkaistaan sisäisen tarkastuksen tekemän työn soveltuvuus (viittaus: kappaleet 23–24)

A27. Tilintarkastustoimenpiteet, joita ulkoinen tilintarkastaja kohdistaa siihen sisäisen tarkastuksen tekemän työn kokonaisuuteen, jota hän suunnittelee käyttävänsä, antavat perustan sen arvioimiselle, mikä on sisäisen tarkastuksen tekemän työn yleinen laatu ja kuinka objektiivisesti se on suoritettu.

A28. Toimenpiteisiin, joita ulkoinen tilintarkastaja voi suorittaa arvioidakseen sisäisen tarkastuksen suorittaman työn ja sen tekemien johtopäätösten laatua, kuuluvat kappaleessa 24 tarkoitetun uudelleen suorittamisen lisäksi seuraavat:

- tiedustelujen osoittaminen asiaankuuluville henkilöille sisäisessä tarkastuksessa.
- sisäisen tarkastuksen suorittamien toimenpiteiden havainnointi.
- sisäisen tarkastuksen työohjelman ja työpapereiden läpikäynti.

A29. Mitä enemmän harkintaa asiaan liittyy, mitä suurempi on arvioitu olennaisen virheellisyyden riski, mitä alempi on sisäisen tarkastuksen asema organisaatiossa ja mitä vähemmän relevantit toimintaperiaatteet ja menettelytavat tukevat sisäisten tarkastajien objektiivisuutta asianmukaisella tavalla tai mitä alempi on sisäisen tarkastuksen pätevyystaso, sitä enemmän tilintarkastustoimenpiteitä ulkoisen tilintarkastajan pitää kohdistaa sisäisen tarkastuksen tekemään työhön kokonaisuutena sen päätöksen tueksi, joka koskee sisäisen tarkastuksen tekemän työn käyttämistä hankittaessa tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tilintarkastuslausunnon perustaksi.

Uudelleen suorittaminen (viittaus: kappale 24)

A30. Tässä standardissa uudelleen suorittamiseen kuuluu ulkoisen tilintarkastajan itsenäisesti toteuttamia toimenpiteitä, joiden avulla hän varmistuu sisäisen tarkastuksen tekemistä johtopäätöksistä. Tämä tavoite voidaan saavuttaa tutkimalla sisäisen tarkastuksen jo tutkimia eriä, tai jos tämä ei ole mahdollista, sama tavoite voidaan saavuttaa myös tutkimalla riittävästi muita vastaavanlaisia eriä, joita sisäinen tarkastus ei ole tosiasiallisesti tutkinut. Uudelleen suorittaminen tuottaa sisäisen tarkastuksen tekemän työn soveltuvuudesta vakuuttavampaa evidenssiä kuin muut kappaleessa A28 tarkoitetut toimenpiteet, joita ulkoinen tilintarkastaja voi suorittaa. Vaikka ulkoisen tilintarkastajan ei ole tarpeellista suorittaa toimenpiteitä uudelleen jokaisella käytettävällä sisäisen tarkastuksen tekemän työn alueella, jonkin verran uudelleen suorittamista täytyy kohdistaa sellaiseen sisäisen tarkastuksen tekemään työn kokonaisuuteen, jota ulkoinen tilintarkastaja aikoo käyttää kappaleen 24 mukaisesti. Ulkoinen tilintarkastaja keskittää todennäköisesti uudelleen suorittamisen niille alueille, joilla sisäinen tarkastus on käyttänyt enemmän harkintaa tarkastustoimenpiteitä suunniteltaessa ja suoritettaessa ja niiden tuloksia arvioitaessa, sekä alueille, joilla olennaisen virheellisyyden riski on suurempi.

Sen ratkaiseminen, voidaanko sisäisiä tarkastajia käyttää suoraan apuna, millä alueilla ja missä laajuudessa

Sen ratkaiseminen, voidaanko sisäisiä tarkastajia käyttää suoraan apuna tilintarkastuksen tarkoituksiin
(viittaus: kappaleet 5, 26–28)

A31. Maissa tai muilla oikeudenkäyttöalueilla, joissa säädöksessä tai määräyksessä kielletään ulkoista tilintarkastajaa käyttämästä sisäisiä tarkastajia suoraan apunaan, konsernin tilintarkastuksen olosuhteissa konsernin tilintarkastajan on relevanttia harkita, ulottuuko kielto myös konsernin osien tilintarkastajiin, ja jos ulottuu, käsitellä asiaa konsernin osien tilintarkastajille tapahtuvassa kommunikaatiossa.[25]

A32. Kuten tämän standardin kappaleessa A7 todetaan, objektiivisuus viittaa kykyyn suorittaa ehdotettu työ ilman että tarkoitushakuinen suhtautuminen, intressiristiriidat tai muiden liiallinen vaikutus syrjäyttää ammatilliseen harkintaan perustuvia ratkaisuja. Seuraavat tekijät saattavat olla merkittäviä arvioitaessa sisäisten tarkastajien objektiivisuutta vaarantavien uhkien olemassaoloa ja merkittävyyttä:

[25] ISA 600 (uudistettu) *Erityisiä näkökohtia – konsernitilinpäätösten tilintarkastukset (konsernin osien tilintarkastajien suorittama työ mukaan luettuna),* kappale 25(a)

- se, missä määrin sisäisen tarkastuksen asema organisaatiossa ja relevantit toimintaperiaatteet ja menettelytavat tukevat sisäisten tarkastajien objektiivisuutta asianmukaisella tavalla.[26]
- perhesuhteet ja henkilökohtaiset suhteet sellaisen henkilön kanssa, joka työskentelee yhteisön siinä osassa tai on vastuussa yhteisön siitä osasta, johon työ liittyy.
- yhteydet yhteisön divisioonaan tai osastoon, johon työ liittyy.
- merkittävät taloudelliset intressit yhteisössä lukuun ottamatta palkkausta, jonka ehdot vastaavat muihin samalla vastuullisuustasolla toimiviin työntekijöihin sovellettavia ehtoja.

Sisäisten tarkastajien relevanttien ammatillisten järjestöjen julkaisemaan aineistoon saattaa sisältyä hyödyllistä lisäohjeistusta.

A33. Joissakin olosuhteissa sisäisen tarkastajan objektiivisuutta vaarantavat uhat voivat myös olla sellaisia, ettei ole olemassa varotoimia, joiden avulla ne voitaisiin alentaa hyväksyttävälle tasolle. Esimerkiksi koska kyseisen työn merkittävyys tilintarkastuksen yhteydessä vaikuttaa varotoimien riittävyyteen, kappaleen 30 kohdissa (a) ja (b) kielletään sisäisten tarkastajien käyttäminen suoraan apuna suoritettaessa toimenpiteitä, joihin liittyy tilintarkastuksessa merkittävien harkintaan perustuvien ratkaisujen tekemistä tai jotka liittyvät korkeiksi arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin, silloin kun relevanttien tilintarkastustoimenpiteiden suorittamisessa tai kootun tilintarkastusevidenssin arvioimisessa edellytettävä harkinta on vähäistä suurempaa. Näin olisi myös silloin, kun työstä aiheutuu oman työn tarkastamisen uhka, minkä vuoksi sisäisten tarkastajien on kiellettyä suorittaa toimenpiteitä kappaleen 30 kohdissa (c) ja (d) kuvatuissa olosuhteissa.

A34. Sisäisen tarkastajan pätevyystasoa arvioitaessa myös monet tämän standardin kappaleessa A8 mainitut tekijät saattavat olla relevantteja, kun niitä sovelletaan suhteessa yksittäisiin sisäisiin tarkastajiin ja siihen työhön, johon heidät saatetaan osoittaa.

Sen ratkaiseminen, minkä luonteista työtä voidaan osoittaa suoraa apua antaville sisäisille tarkastajille ja missä laajuudessa (viittaus: kappaleet 29–31)

A35. Tämän standardin kappaleista A15–A22 saadaan relevanttia ohjeistusta ratkaistaessa, minkä luonteista työtä voidaan osoittaa sisäisille tarkastajille ja missä laajuudessa.

A36. Ratkaistessaan, minkä luonteista työtä voidaan osoittaa sisäisille tarkastajille, ulkoinen tilintarkastaja rajoittaa tällaisen työn huolellisesti niille alueille, joiden osoittaminen sisäisille tarkastajille olisi asianmukaista. Seuraavat ovat esimerkkejä toimenpiteistä ja tehtävistä, joissa sisäisiä tarkastajia ei olisi asianmukaista käyttää suoraan apuna:

- väärinkäytösriskejä koskeva keskustelu. Ulkoiset tilintarkastajat voivat kuitenkin tiedustella sisäisiltä tarkastajilta organisaatiossa esiintyvistä väärinkäytösriskeistä ISA 315:n (uudistettu 2019)[27] mukaisesti.
- päättäminen ISA 240:ssä käsiteltävistä tilintarkastustoimenpiteistä, joista ei ilmoiteta ennakolta.

A37. Vastaavasti, koska ulkoisen tilintarkastajan täytyy ISA 505:n[28] mukaisesti pitää ulkopuolisia vahvistuksia koskevat pyynnöt määräysvallassaan ja arvioida ulkopuolisia vahvistuksia koskevien toimenpiteiden tulokset, näitä tehtäviä ei olisi asianmukaista osoittaa sisäisille tarkastajille. Sisäiset tarkastajat voivat kuitenkin auttaa tarvittavan tiedon kokoamisessa, jotta ulkoinen tilintarkastaja pystyy selvittämään vahvistuspyyntöihin saaduissa vastauksissa esiintyvät poikkeamat.

A38. Myös tarvittavan harkinnan määrä ja olennaisen virheellisyyden riski ovat relevantteja ratkaistaessa, mitä työtä voidaan osoittaa suoraa apua antaville sisäisille tarkastajille. Esimerkiksi olosuhteissa, joissa myyntisaamisten arvostus arvioidaan korkean riskin alueeksi, ulkoinen tilintarkastaja voisi osoittaa ikäjakauman oikeellisuuden tarkastamisen suoraa apua antavalle sisäiselle tarkastajalle. Kuitenkin, koska ikäjakauman perusteella kirjattavan varauksen riittävyyden arvioimiseen liittyy vähäistä enemmän harkintaa, jälkimmäistä toimenpidettä ei olisi asianmukaista osoittaa suoraa apua antavalle sisäiselle tarkastajalle.

---

[26] Ks. kappale A7.

[27] ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 14(a)

[28] ISA 505 *Ulkopuoliset vahvistukset,* kappaleet 7 ja 16

A39. Vaikka ulkoinen tilintarkastaja ohjaa ja valvoo sisäisiä tarkastajia ja läpikäy näiden tekemän työn, sisäisten tarkastajien liiallinen käyttäminen suoraan tilintarkastajan apuna voi vaikuttaa ulkoisen tilintarkastustoimeksiannon riippumattomuudesta saatavaan kuvaan.

Sisäisten tarkastajien käyttäminen suoraan apuna (viittaus: kappale 34)

A40. Koska sisäisessä tarkastuksessa työskentelevät henkilöt eivät ole riippumattomia yhteisöstä tavalla, jota edellytetään ulkoiselta tilintarkastajalta tämän antaessa lausuntoa tilinpäätöksestä, ohjaus, valvonta ja läpikäynti, jota ulkoinen tilintarkastaja kohdistaa suoraa apua antavien sisäisten tarkastajien työhön, on yleensä eriluonteista ja laajempaa kuin jos työn suorittaisivat toimeksiantotiimin jäsenet.

A41. Sisäisiä tarkastajia ohjatessaan ulkoinen tilintarkastaja voi esimerkiksi muistuttaa näitä siitä, että nämä saattavat tilintarkastuksen aikana esiin tulevat kirjanpitoon ja tilintarkastukseen liittyvät seikat ulkoisen tilintarkastajan tietoon. Sisäisten tarkastajien tekemää työtä läpikäydessään ulkoinen tilintarkastaja kiinnittää huomiota esimerkiksi siihen, onko hankittua evidenssiä tarpeellinen määrä ja onko se kyseisissä olosuhteissa tarkoituksen soveltuvaa, ja että evidenssi tukee tehtäviä johtopäätöksiä.

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 620

TILINTARKASTAJAN KÄYTTÄMÄN ERITYISASIANTUNTIJAN TEKEMÄN TYÖN HYÖDYNTÄMINEN

(Sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1–2
Tilintarkastajan vastuu tilintarkastuslausunnosta	3
Voimaantulo	4
Tavoitteet	5
Määritelmät	6
Vaatimukset	
Päättäminen tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tarpeellisuudesta	7
Tilintarkastustoimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus	8
Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan pätevyys, kyvykkyys ja objektiivisuus	9
Käsityksen muodostaminen tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan erityisosaamisalueesta	10
Sopimus tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan kanssa	11
Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn soveltuvuuden arvioiminen	12–13
Viittaaminen tilintarkastajan käyttämään erityisasiantuntijaan tilintarkastuskertomuksessa	14–15
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan määritelmä	A1–A3
Päättäminen tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tarpeellisuudesta	A4–A9
Tilintarkastustoimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus	A10–A13
Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan pätevyys, kyvykkyys ja objektiivisuus	A14–A20
Käsityksen muodostaminen tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan erityisosaamisalueesta	A21–A22
Sopimus tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan kanssa	A23–A31
Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn soveltuvuuden arvioiminen	A32–A40
Viittaaminen tilintarkastajan käyttämään erityisasiantuntijaan tilintarkastuskertomuksessa	A41–A42
Liite: Huomioon otettavia seikkoja tilintarkastajan ja hänen käyttämänsä ulkopuolisen erityisasiantuntijan välisessä sopimuksessa	

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 620 *Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn hyödyntäminen* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään tilintarkastajan velvollisuuksia, jotka liittyvät henkilön tai organisaation työhön muulla erityisasiantuntemuksen alueella kuin laskentatoimi tai tilintarkastus, kun tätä työtä käytetään apuna tilintarkastajan hankkiessa tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

2. Tässä standardissa ei käsitellä:

   (a) tilanteita, joissa toimeksiantotiimiin kuuluu jäsen tai toimeksiantotiimi konsultoi henkilöä tai organisaatiota, jolla on erityisasiantuntemusta jollakin laskentatoimen tai tilintarkastuksen erityisalueella – näitä tilanteita käsitellään ISA 220:ssä (uudistettu);[1] eikä

   (b) sitä, kun tilintarkastaja käyttää muun kuin laskentatoimen tai tilintarkastuksen alueen erityisasiantuntemusta omaavan henkilön tai organisaation työtä, kun yhteisö käyttää tämän tekemää työtä apunaan tilinpäätöksen laatimisessa (johdon käyttämä erityisasiantuntija) – tätä käsitellään ISA 500:ssa.[2]

Tilintarkastajan vastuu tilintarkastuslausunnosta

3. Tilintarkastaja vastaa annettavasta tilintarkastuslausunnosta yksin, eikä tätä vastuuta vähennä se, että tilintarkastaja käyttää tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemää työtä. Kuitenkin jos tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemää työtä hyödyntävä tilintarkastaja, joka on noudattanut tätä standardia, toteaa, että kyseisen erityisasiantuntijan tekemä työ soveltuu hänen tarkoituksiinsa, hän voi hyväksyä kyseisen erityisasiantuntijan osaamisalueellaan tekemät havainnot tai johtopäätökset tarkoitukseen soveltuvaksi tilintarkastusevidenssiksi.

Voimaantulo

4. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

Tavoitteet

5. Tilintarkastajan tavoitteena on:

   (a) ratkaista, hyödynnetäänkö tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan työtä; ja

   (b) jos tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan työtä hyödynnetään, ratkaista, soveltuuko kyseinen työ tilintarkastajan tarkoituksiin.

Määritelmät

6. Seuraavia termejä käytetään ISA-standardeissa seuraavassa merkityksessä:

   (a) Tilintarkastajan käyttämä erityisasiantuntija – Henkilö tai organisaatio, jolla on erityisasiantuntemusta muulla kuin laskentatoimen tai tilintarkastuksen alueella ja jonka kyseisellä alueella tekemää työtä tilintarkastaja käyttää apuna hankkiessaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Tilintarkastajan käyttämä erityisasiantuntija voi olla joko tilintarkastajan käyttämä sisäinen erityisasiantuntija (joka on tilintarkastajan edustaman tilintarkastusyhteisön tai sen kanssa samaan ketjuun kuuluvan tilintarkastusyhteisön partneri[3] tai muu henkilöstöön kuuluva asiantuntija, määräaikaiset henkilöstöön kuuluvat asiantuntijat mukaan luettuina) tai tilintarkastajan käyttämä ulkopuolinen erityisasiantuntija. (Viittaus: kappaleet A1–A3)

   (b) Erityisasiantuntemus – Taidot, tietämys ja kokemus tietyllä alueella.

---

1 ISA 220 (uudistettu) *Tilintarkastuksen laadunhallinta,* kappale A19

2 ISA 500 *Tilintarkastusevidenssi,* kappaleet A45–A59

3 ”Partneri” ja ”tilintarkastusyhteisö” tulisi ymmärtää siten, että niillä relevanteissa tapauksissa viitataan vastaaviin julkisen sektorin tahoihin.

(c) Johdon käyttämä erityisasiantuntija – Henkilö tai organisaatio, jolla on erityisasiantuntemusta muulla kuin laskentatoimen tai tilintarkastuksen alueella ja jonka kyseisellä alueella tekemää työtä yhteisö käyttää apuna tilinpäätöksen laatimisessa.

Vaatimukset

Päättäminen tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tarpeellisuudesta

7. Jos muun kuin laskentatoimen tai tilintarkastuksen alueen erityisasiantuntemus on tarpeen, jotta saataisiin tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, tilintarkastajan on ratkaistava, hyödynnetäänkö tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan työtä. (Viittaus: kappaleet A4–A9)

Tilintarkastustoimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus

8. Tilintarkastajan toimenpiteiden, jotka koskevat kappaleiden 9–13 vaatimuksia, luonne, ajoitus ja laajuus vaihtelevat olosuhteiden mukaan. Näiden toimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta päättäessään tilintarkastajan on harkittava seikkoja, joihin kuuluvat: (viittaus: kappale A10)

   (a) se, minkä luonteista seikkaa kyseisen erityisasiantuntijan työ koskee;

   (b) olennaisen virheellisyyden 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, koskeeko tilintarkastajan edustaman tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmä kyseistä erityisasiantuntijaa. (Viittaus: kappaleet A11–A13)

Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan pätevyys, kyvykkyys ja objektiivisuus

9. Tilintarkastajan on arvioitava, onko hänen käyttämällään erityisasiantuntijalla tilintarkastajan tarkoituksiin tarvittava pätevyys, kyvykkyys ja objektiivisuus. Jos kyseessä on tilintarkastajan käyttämä ulkopuolinen erityisasiantuntija, objektiivisuuden arviointiin on kuuluttava tiedusteluja intresseistä ja suhteista, joista voi aiheutua kyseisen erityisasiantuntijan objektiivisuutta vaarantava uhka. (Viittaus: kappaleet A14–A20)

Käsityksen muodostaminen tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan erityisosaamisalueesta

10. Tilintarkastajan on muodostettava riittävä käsitys käyttämänsä erityisasiantuntijan erityisosaamisalueesta, jotta hänen olisi mahdollista: (viittaus: kappaleet A21–A22)

   (a) päättää kyseisen erityisasiantuntijan tilintarkastajan tarkoituksiin tekemän työn luonteesta, laajuudesta ja tavoitteista; ja

   (b) arvioida tämän työn soveltuvuus tilintarkastajan tarkoituksiin.

Sopimus tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan kanssa

11. Tilintarkastajan on, soveltuvissa tapauksissa kirjallisesti, sovittava käyttämänsä erityisasiantuntijan kanssa: (viittaus: kappaleet A23–A26)

   (a) kyseisen erityisasiantuntijan tekemän työn luonteesta, laajuudesta ja tavoitteista; (viittaus: kappale A27)

   (b) tilintarkastajan ja kyseisen erityisasiantuntijan rooleista ja velvollisuuksista; (viittaus: kappaleet A28–A29)

   (c) tilintarkastajan ja kyseisen erityisasiantuntijan välisen kommunikoinnin luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta, mukaan lukien erityisasiantuntijan mahdollisesti toimittaman raportin muoto; ja (viittaus: kappale A30)

   (d) tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tarpeesta noudattaa salassapitovaatimuksia. (Viittaus: kappale A31)

Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn soveltuvuuden arvioiminen

12. Tilintarkastajan on arvioitava tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn soveltuvuus tilintarkastajan tarkoituksiin, mukaan lukien: (viittaus: kappale A32)

    (a) erityisasiantuntijan havaintojen tai johtopäätösten relevanssi ja kohtuullisuus ja niiden yhdenmukaisuus muun tilintarkastusevidenssin kanssa; (viittaus: kappaleet A33–A34)

    (b) jos erityisasiantuntijan työhön kuuluu merkittävien oletusten ja menetelmien käyttöä, kuinka relevantteja ja kohtuullisia nämä oletukset ja menetelmät ovat kyseisissä olosuhteissa; ja (viittaus: kappaleet A35–A37)

    (c) jos erityisasiantuntijan työhön kuuluu lähdetiedon käyttöä, joka on erityisasiantuntijan työn kannalta merkittävää, kuinka relevanttia, täydellistä ja oikeaa kyseinen lähdetieto on. (Viittaus: kappaleet A38–A39)

13. Jos tilintarkastaja toteaa, ettei tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemä työ sovellu tilintarkastajan tarkoituksiin, hänen on: (viittaus: kappale A40)

    (a) sovittava erityisasiantuntijan kanssa aiemman työn lisäksi suoritettavan työn luonteesta ja laajuudesta; tai

    (b) suoritettava aiemmin suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden lisäksi olosuhteisiin nähden asianmukaisia tilintarkastustoimenpiteitä.

Viittaaminen tilintarkastajan käyttämään erityisasiantuntijaan tilintarkastuskertomuksessa

14. Tilintarkastaja ei saa viitata tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemään työhön vakiomuotoisen 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. (Viittaus: kappale A41)

15. 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. (Viittaus: kappale A42)

***

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan määritelmä (viittaus: kappale 6(a))

A1. Muun alueen kuin laskentatoimen tai tilintarkastuksen erityisasiantuntemukseen voi kuulua erityisasiantuntemus sellaisista seikoista kuin:

- monimutkaisten rahoitusinstrumenttien, maa-alueiden ja rakennusten, tehtaiden ja koneiden, jalokivien, taideteosten, antiikkiesineiden, aineettomien hyödykkeiden, liiketoimintojen yhdistämiseksi hankittujen varojen ja vastattaviksi otettujen velkojen sekä mahdollisesti arvoltaan alentuneiden omaisuuserien arvon määrittämisestä.
- vakuutussopimuksiin tai työsuhde-etuusjärjestelyihin liittyviä velkoja koskevista vakuutusmatemaattisista laskelmista.
- öljy- ja kaasuvarantojen arvioimisesta.
- ympäristövelvoitteiden sekä sijaintipaikkojen puhdistamismenojen arvioimisesta.
- sopimusten, säädösten ja määräysten tulkinnasta.
- monimutkaisista tai epätavallisista verolakien noudattamiseen liittyvistä analyyseista.

A2. Monissa tapauksissa laskentatoimen tai tilintarkastuksen erityisasiantuntemuksen erottaminen muiden alueiden erityisasiantuntemuksesta on suoraviivaista, vaikka kysymys olisi jostakin laskentatoimen tai tilintarkastuksen erityisestä alueesta. Esimerkiksi henkilö, jolla on erityisasiantuntemusta laskennallisten verojen kirjanpitokäsittelyssä käytettävien menetelmien soveltamisesta, voidaan usein helposti erottaa verolainsäädännön erityisasiantuntijasta. Ensiksi mainittu ei ole tässä standardissa tarkoitettu erityisasiantuntija, sillä kysymys on laskentatoimen erityisasiantuntemuksesta; jälkimmäinen on tässä standardissa tarkoitettu erityisasiantuntija, sillä kyseessä on juridinen erityisasiantuntemus. Vastaavanlaisia erotteluja saatetaan pystyä tekemään myös muilla alueilla, esimerkiksi rahoitusinstrumenttien kirjanpitokäsittelyssä käytettävien menetelmien erityisasiantuntemuksen ja rahoitusinstrumenttien arvonmäärityksessä käytettävien monimutkaisten mallien erityisasiantuntemuksen välillä. Kuitenkin joissakin tapauksissa, erityisesti kun kyseessä on jokin laskentatoimen tai tilintarkastuksen uusi erityisasiantuntemuksen alue, laskentatoimen tai tilintarkastuksen erityisasiantuntemuksen ja muun alueen erityisasiantuntemuksen erottaminen vaatii ammatillista harkintaa. Sovellettavat laskentatoimen ammattilaisten ja tilintarkastajien koulutus- ja pätevyysvaatimuksia koskevat säännöt ja standardit voivat auttaa tilintarkastajaa tätä harkintaa suoritettaessa.[4]

A3. On tarpeellista käyttää harkintaa arvioitaessa, kuinka tämän standardin vaatimuksiin vaikuttaa se, että tilintarkastajan käyttämä erityisasiantuntija voi olla joko henkilö tai organisaatio. Esimerkiksi tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan pätevyyttä, kyvykkyyttä ja objektiivisuutta arvioitaessa voi olla niin, että kyseinen erityisasiantuntija on organisaatio, jota tilintarkastaja on käyttänyt aiemmin, mutta tilintarkastajalla ei ole aiempaa kokemusta siitä yksittäisestä erityisasiantuntijasta, jonka organisaatio on osoittanut kyseiseen toimeksiantoon, tai päinvastoin, siis että tilintarkastaja tuntee yksittäisen erityisasiantuntijan tekemän työn mutta ei organisaatiota, johon tämä erityisasiantuntija on siirtynyt. Kummassakin tapauksessa sekä henkilön henkilökohtaiset ominaisuudet että organisaation johtamiseen liittyvät seikat (kuten organisaatiossa käyttöön otetut laadunvalvontajärjestelmät), saattavat olla relevantteja tilintarkastajan tekemän arvioinnin kannalta.

Päättäminen tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tarpeellisuudesta (viittaus: kappale 7)

A4. Tilintarkastajan käyttämää erityisasiantuntijaa saatetaan tarvita tilintarkastajan avuksi yhdessä tai useammissa seuraavista:

- käsityksen muodostaminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta sekä yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä.
- olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen.
- arvioituihin riskeihin vastaamiseksi tilinpäätöstasolla suoritettavista kokonaisnäkemykseen perustuvista toimenpiteistä päättäminen ja näiden toimenpiteiden toteuttaminen.
- arvioituihin riskeihin vastaamiseksi kannanottotasolla suoritettavien muiden tilintarkastustoimenpiteiden, jotka koostuvat kontrollien testauksesta ja aineistotarkastustoimenpiteistä, suunnitteleminen ja suorittaminen.
- tilinpäätöstä koskevaa lausuntoa laadittaessa hankitun tilintarkastusevidenssin tarpeellisen määrän ja tarkoitukseen soveltuvuuden arvioiminen.

A5. Olennaisen virheellisyyden riskit voivat kasvaa, kun johto tarvitsee tilinpäätöksen laatimiseen muun alueen kuin laskentatoimen erityisasiantuntemusta, esimerkiksi siksi, että tämä voi olla osoituksena jonkinlaisesta monimutkaisuudesta, tai siksi, että johdolla ei mahdollisesti ole tietämystä kyseisellä erityisosaamisalueella. Jos johdolla ei ole tarvittavaa erityisasiantuntemusta tilinpäätöstä laatiessaan, voidaan näihin riskeihin vastaamiseksi hyödyntää johdon käyttämää erityisasiantuntijaa. Myös relevantit kontrollit, mukaan lukien johdon käyttämän erityisasiantuntijan työtä koskevat kontrollit, voivat pienentää olennaisen virheellisyyden riskejä.

A6. 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. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön täytyy varmistua siitä, että toimeksiantotiimillä ja mahdollisilla toimeksiantotiimiin kuulumattomilla tilintarkastajan käyttämillä erityisasiantuntijoilla yhdessä on asianmukainen

[4] Apua voi olla esimerkiksi kansainvälisestä koulutusstandardista 8 *Competence Requirements for Audit Professionals.*

pätevyys ja kyvykkyys, mukaan lukien riittävästi aikaa, tilintarkastustoimeksiannon suorittamiseksi.[5] Tilintarkastajan täytyy lisäksi varmistua siitä, minkä luonteisia resursseja toimeksiannon suorittamiseen tarvitaan, milloin niitä tarvitaan ja kuinka paljon niitä tarvitaan.[6] Tilintarkastajan päätös siitä, hyödynnetäänkö tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemää työtä ja jos näin tehdään, milloin ja kuinka laajasti sitä hyödynnetään, auttaa tilintarkastajaa näiden vaatimusten täyttämisessä. Tilintarkastuksen edetessä tai olosuhteiden muuttuessa tilintarkastajan voi olla tarpeellista tarkistaa aiempia päätöksiään tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn hyödyntämisestä.

A7. Tilintarkastaja, joka ei ole erityisasiantuntija relevantilla alueella, joka on muu kuin laskentatoimi tai kirjanpito, saattaa silti pystyä muodostamaan kyseisestä alueesta riittävän käsityksen suorittaakseen tilintarkastuksen ilman tilintarkastajan käyttämää erityisasiantuntijaa. Tämä käsitys voidaan muodostaa esimerkiksi seuraavilla tavoilla:

- Kokemus sellaisten yhteisöjen tilintarkastuksesta, joiden tilinpäätöksen laatimiseen tarvitaan tällaista erityisasiantuntemusta.
- Koulutus tai ammatillinen kehittyminen kyseisellä alueella. Tähän voi kuulua määrämuotoisia kursseja tai keskustelua kyseisen alueen erityisasiantuntemusta omaavien henkilöiden kanssa tarkoituksena parantaa tilintarkastajan omaa kykyä käsitellä kyseiselle alueelle kuuluvia asioita. Tällainen keskustelu poikkeaa tilintarkastajan käyttämän asiantuntijan konsultoimisesta, joka koskee tietynlaisia toimeksiannossa vallitsevia olosuhteita ja jossa erityisasiantuntija saa tiedon kaikista relevanteista tosiseikoista, joiden pohjalta hänen on mahdollista antaa asiantuntemukseen perustuvia neuvoja kyseisestä asiasta.[7]
- Keskustelu samankaltaisia toimeksiantoja suorittaneiden tilintarkastajien kanssa.

A8. Joissakin toisissa tapauksissa tilintarkastaja saattaa kuitenkin katsoa tarpeelliseksi tai päättää valintansa mukaan käyttää erityisasiantuntijaa apuna hankkiessaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Huomioon otettavia seikkoja päätettäessä, hyödynnetäänkö tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemää työtä, voivat olla:

- onko johto hyödyntänyt käyttämäänsä erityisasiantuntijaa tilinpäätöksen laatimisessa (ks. kappale A9).
- kyseisen seikan luonne ja merkittävyys, sen monimutkaisuus mukaan lukien.
- kyseiseen seikkaan sisältyvät olennaisen virheellisyyden riskit.
- arvioituihin riskeihin vastaamiseksi suoritettavien toimenpiteiden odotettavissa oleva luonne, mukaan lukien: tilintarkastajan tietämys ja kokemus tällaisiin seikkoihin liittyvästä erityisasiantuntijoiden työstä; sekä tilintarkastusevidenssin vaihtoehtoisten lähteiden käytettävyys.

A9. Silloin kun johto on hyödyntänyt käyttämäänsä erityisasiantuntijaa tilinpäätöksen laatimisessa, tilintarkastajan päätökseen siitä, hyödyntääkö hän käyttämäänsä erityisasiantuntijaa, voivat vaikuttaa myös sellaiset tekijät kuin:

- johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn luonne, laajuus ja tavoitteet.
- se, onko johdon käyttämä erityisasiantuntija yhteisön palveluksessa vai onko kyseessä osapuoli, joka on yhteisöön toimeksiantosuhteessa relevanttien palvelujen suorittamiseksi.
- se, missä määrin johto voi käyttää määräys- tai vaikutusvaltaa käyttämänsä erityisasiantuntijan työhön.
- johdon käyttämän erityisasiantuntijan pätevyys ja kyvykkyys.
- se, sovelletaanko johdon käyttämään erityisasiantuntijaan teknisiä suoritusstandardeja tai muita ammatillisia tai toimialakohtaisia vaatimuksia.
- yhteisön mahdolliset kontrollit, jotka koskevat johdon käyttämän erityisasiantuntijan työtä.

---

5 ISA 220 (uudistettu), kappaleet 25–28

6 ISA 300 *Tilintarkastuksen suunnittelu,* kappale 8(e)

7 ISA 220 (uudistettu), kappaleet A99–A102

ISA 500[8] sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta, jotka koskevat johdon käyttämien erityisasiantuntijoiden pätevyyden, kyvykkyyden ja objektiivisuuden vaikutusta tilintarkastusevidenssin luotettavuuteen.

Tilintarkastustoimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus (viittaus: kappale 8)

A10. Kappaleiden 9–13 vaatimuksia koskevien tilintarkastustoimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus vaihtelevat olosuhteiden mukaan. Esimerkiksi seuraavat tekijät voivat viitata siihen, että tarvitaan erilaisia tai laajempia toimenpiteitä kuin muutoin tarvittaisiin:

- Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemä työ koskee merkittävää seikkaa, johon liittyy subjektiivisia ja monimutkaisia harkintaan perustuvia ratkaisuja.
- Tilintarkastaja ei ole aiemmin hyödyntänyt käyttämänsä erityisasiantuntijan työtä eikä hänellä ole aiempaa tietoa kyseisen erityisasiantuntijan pätevyydestä, kyvykkyydestä ja objektiivisuudesta.
- Tilintarkastajan käyttämä erityisasiantuntija suorittaa toimenpiteitä, jotka ovat olennainen osa tilintarkastusta, sen sijaan, että häneltä pyydettäisiin neuvoja yksittäisessä asiassa.
- Erityisasiantuntija on tilintarkastajan ulkopuolinen erityisasiantuntija, eikä tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmä siten koske häntä.

Tilintarkastajan edustaman tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmä (viittaus: kappale 8(e))

A11. Tilintarkastajan käyttämä sisäinen erityisasiantuntija voi olla tilintarkastajan edustaman tilintarkastusyhteisön partneri tai muu ammattihenkilö (ts. kuulua henkilöstöön), määräaikaiset ammattihenkilöt mukaan lukien, jolloin häntä koskee kyseisen tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmä ISQM 1:n[9] mukaisesti tai vähintään samantasoiset kansalliset vaatimukset.[10] Tilintarkastajan käyttämä sisäinen erityisasiantuntija voi olla myös partneri tai ammattihenkilö, määräaikaiset ammattihenkilöt mukaan lukien, joka tulee samaan ketjuun kuuluvasta tilintarkastusyhteisöstä, jolloin ISQM 1:n mukaiset ketjun vaatimuksia tai palveluja koskevat tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteet tai menettelytavat koskevat häntä. Joissakin tapauksissa tilintarkastajan käyttämää samaan ketjuun kuuluvan tilintarkastusyhteisön sisäistä erityisasiantuntijaa voivat koskea samat laadunhallinnan periaatteet tai menettelytavat kuin tilintarkastajan edustamaa tilintarkastusyhteisöä, edellyttäen, että ne kuuluvat samaan ketjuun.

A12. ISQM 1:n mukaan tilintarkastusyhteisön on käsiteltävä palveluntuottajalta saatavien resurssien käyttöä, mihin kuuluu ulkopuolisen erityisasiantuntijan käyttäminen.[11] Tilintarkastajan käyttämä ulkopuolinen erityisasiantuntija ei ole toimeksiantotiimin jäsen, eivätkä tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmän mukaiset toimintaperiaatteet ja menettelytavat ehkä koske häntä.[12] Lisäksi relevantteja eettisiä vaatimuksia koskeviin tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteisin tai menettelytapoihin voi sisältyä tilintarkastajan käyttämään ulkopuoliseen erityisasiantuntijaan sovellettavia toimintaperiaatteita tai menettelytapoja.[13] Joissakin tapauksissa relevanteissa eettisissä vaatimuksissa tai säädöksessä tai määräyksessä voidaan edellyttää, että:

- tilintarkastajan käyttämää ulkopuolista erityisasiantuntijaa kohdellaan toimeksiantotiimin jäsenenä (toisin sanoen ulkopuoliseen erityisasiantuntijaan voidaan soveltaa relevantteja eettisiä vaatimuksia, riippumattomuuteen liittyvät vaatimukset mukaan lukien); tai
- häneen saatetaan soveltaa muita ammatillisia vaatimuksia.

---

8 ISA 500, kappale 8

9 ISQM 1 *Laadunhallinta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia tai yleisluonteisia tarkastuksia taikka muita varmennus- tai liitännäispalvelutoimeksiantoja,* kappale 16(w)

10 ISA 220 (uudistettu), kappale 3

11 ISQM 1, kappale 32

12 ISQM 1, kappale 16(f)

13 ISQM 1, kappale 29(b)

A13. Kuten ISA 220:ssä (uudistettu) kuvataan, toimeksiannon tasolla tapahtuva laadunhallinta saa tukea tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmästä, ja siinä hyödynnetään tietoa tilintarkastustoimeksiannon erityisestä luonteesta ja olosuhteista.[14] Tilintarkastaja voi pystyä tukeutumaan esimerkiksi seuraavia asioita koskeviin tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteisiin ja menettelytapoihin:

- Pätevyys ja kyvykkyys rekrytoinnin ja koulutusohjelmien avulla.
- Objektiivisuus. Tilintarkastajan käyttämiin sisäisiin erityisasiantuntijoihin sovelletaan relevantteja eettisiä vaatimuksia, riippumattomuuteen liittyvät vaatimukset mukaan lukien.
- Tilintarkastajan arvio käyttämänsä erityisasiantuntijan tekemän työn soveltuvuudesta. Esimerkiksi tilintarkastusyhteisön koulutusohjelmat voivat antaa tilintarkastajan käyttämille sisäisille erityisasiantuntijoille asianmukaisen käsityksen heidän erityisasiantuntemuksensa ja tilintarkastusprosessin välisestä suhteesta. Luottaminen tällaiseen koulutukseen saattaa vaikuttaa tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn soveltuvuuden arvioimiseksi suoritettavien toimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen.
- Määräyksiin ja säädöksiin perustuvien vaatimusten noudattaminen seurantaprosessien avulla.
- Sopimus tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan kanssa.

Seikkoja, joita tilintarkastaja voi ottaa huomioon ratkaistessaan, tukeutuuko hän tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteisiin tai menettelytapoihin, kuvataan ISA 220:ssä (uudistettu).[15] Tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteisiin tai menettelytapoihin tukeutuminen ei vähennä tilintarkastajan velvollisuutta täyttää tämän standardin mukaisia vaatimuksia.

Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan pätevyys, kyvykkyys ja objektiivisuus (viittaus: kappale 9)

A14. Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan pätevyys, kyvykkyys ja objektiivisuus ovat tekijöitä, jotka merkittävästi vaikuttavat siihen, soveltuuko tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemä työ tilintarkastajan tarkoituksiin. Pätevyys koskee tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan erityisasiantuntemuksen luonnetta ja tasoa. Kyvykkyys koskee sitä, kuinka tilintarkastajan käyttämä erityisasiantuntija pystyy hyödyntämään tätä pätevyyttään toimeksiannon olosuhteissa. Kyvykkyyteen vaikuttavia tekijöitä voivat olla esimerkiksi maantieteellinen sijainti sekä käytettävissä oleva aika ja resurssit. Objektiivisuus koskee mahdollisia vaikutuksia, joita tarkoitushakuisella suhtautumisella, eturistiriidoilla tai muiden henkilöiden vaikutuksella voi olla tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan ammatilliseen tai liiketoimintaa koskevaan harkintaan.

A15. Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan pätevyydestä, kyvykkyydestä ja objektiivisuudesta voidaan saada tietoa useasta eri lähteestä, joita ovat esimerkiksi:

- henkilökohtainen kokemus kyseisen erityisasiantuntijan aiemmasta työstä.
- keskustelut kyseisen erityisasiantuntijan kanssa.
- keskustelut muiden kyseisen erityisasiantuntijan tekemää työtä tuntevien tilintarkastajien ja muiden henkilöiden kanssa.
- tieto kyseisen erityisasiantuntijan pätevyyksistä, ammatillisen järjestön tai toimialayhdistyksen jäsenyydestä, toimiluvasta tai muunlaisesta ulkoisesta tunnustuksesta.
- kyseisen erityisasiantuntijan julkaisut tai hänen kirjoittamansa teokset.
- tilintarkastajan edustaman tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmä (ks. kappaleet A11–A13).

A16. Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan pätevyyttä, kyvykkyyttä ja objektiivisuutta arvioitaessa relevantteihin seikkoihin kuuluu se, sovelletaanko kyseisen erityisasiantuntijan työhön teknisiä suoritusstandardeja tai muita ammatillisia tai

[14] ISA 220 (uudistettu), kappale A4

[15] ISA 220 (uudistettu), kappaleet 4(b) ja A10

toimialaa koskevia vaatimuksia, esimerkiksi eettisiä standardeja ja muita ammatillisen järjestön tai toimialayhdistyksen jäseniä koskevia vaatimuksia, toimiluvan antavan tahon käyttämiä hyväksymiskriteerejä taikka säädökseen tai määräykseen perustuvia vaatimuksia.

A17. Muita mahdollisesti relevantteja seikkoja ovat esimerkiksi:

- se, kuinka relevanttia tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan pätevyys on asiassa, johon kyseisen erityisasiantuntijan tekemää työtä käytetään, mukaan lukien mahdolliset erikoistumisalueet erityisasiantuntijan osaamisalueella; esimerkiksi tietty vakuutusmatemaatikko voi olla erikoistunut vahinkovakuutukseen, mutta hänellä voi olla rajallinen asiantuntemus eläkelaskennasta.
- tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan pätevyys relevantteihin laskentatointa ja tilintarkastusta koskeviin vaatimuksiin liittyvissä asioissa, esimerkiksi kuinka hyvin hän tuntee sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisia oletuksia ja menetelmiä, soveltuvissa tapauksissa mallit mukaan lukien.
- se, viittaavatko odottamattomat tapahtumat, olosuhteiden muutokset tai tilintarkastustoimenpiteiden tuloksena hankittu tilintarkastusevidenssi siihen, että tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan pätevyyden, kyvykkyyden ja objektiivisuuden alkuperäinen arviointi voi olla tarpeellista ottaa uudelleen tarkasteltavaksi tilintarkastuksen edetessä.

A18. Useat erilaiset seikat, esimerkiksi oman intressin uhat, asian ajamisen uhat, läheisyyden uhat, oman työn tarkastamisen uhat ja painostuksen uhat, voivat vaarantaa objektiivisuutta. Tällaisiin uhkiin voidaan vastata poistamalla uhkia aiheuttavat olosuhteet tai käyttämällä varotoimia uhkien pienentämiseksi hyväksyttävälle tasolle. Voi olla myös tilintarkastustoimeksiantokohtaisia varotoimia.

A19. Sen arvioiminen, ovatko objektiivisuutta vaarantavat uhat hyväksyttävällä tasolla, saattaa riippua tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan roolista ja erityisasiantuntijan tekemän työn merkittävyydestä tilintarkastuksessa. Joissakin tapauksissa ei ehkä ole mahdollista poistaa uhkia aiheuttavia olosuhteita tai käyttää varotoimia uhkien pienentämiseksi hyväksyttävälle tasolle, esimerkiksi jos tilintarkastajan käyttämäksi erityisasiantuntijaksi on ehdotettu henkilöä, jolla on ollut merkittävä rooli tilintarkastettavan informaation tuottamisessa, toisin sanoen jos tilintarkastajan käyttämä erityisasiantuntija on johdon käyttämä erityisasiantuntija.

A20. Tilintarkastajan käyttämän ulkopuolisen erityisasiantuntijan objektiivisuutta arvioitaessa voi olla relevanttia:

(a) tiedustella yhteisöltä mahdollisista tiedossa olevista intresseistä tai suhteista, jotka yhteisöllä on tilintarkastajan käyttämän ulkopuolisen erityisasiantuntijan kanssa ja jotka voivat vaikuttaa kyseisen erityisasiantuntijan objektiivisuuteen.

(b) keskustella kyseisen erityisasiantuntijan kanssa mahdollisesti sovellettavista varotoimista, mukaan lukien kyseistä erityisasiantuntijaa koskevat ammatilliset vaatimukset, sekä arvioida, ovatko varotoimet riittäviä uhkien vähentämiseksi hyväksyttävälle tasolle. Intresseihin ja suhteisiin, joista saattaa olla relevanttia keskustella tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan kanssa, kuuluvat:

- taloudelliset intressit.
- liikesuhteet ja henkilökohtaiset suhteet.
- erityisasiantuntijan suorittamat muut palvelut, mukaan lukien organisaation suorittamat palvelut, jos ulkopuolinen erityisasiantuntija on organisaatio.

Joissakin tapauksissa tilintarkastajan voi myös olla asianmukaista hankkia käyttämältään ulkopuoliselta erityisasiantuntijalta kirjallinen vahvistusilmoitus tämän tiedossa olevista intresseistä yhteisössä tai suhteista yhteisön kanssa.

Käsityksen muodostaminen tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan erityisosaamisalueesta (viittaus: kappale 10)

A21. Tilintarkastaja voi muodostaa käsityksen käyttämänsä erityisasiantuntijan erityisosaamisalueesta kappaleessa A7 kuvatuilla tavoilla tai keskustelemalla erityisasiantuntijan kanssa.

A22. Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan osaamisalueeseen liittyviä näkökohtia, jotka ovat relevantteja tilintarkastajan muodostaman käsityksen kannalta, voivat olla:

- se, kuuluuko erityisasiantuntijan osaamisalueeseen tilintarkastuksen kannalta relevantteja erikoistumisalueita (ks. kappale A17).
- se, sovelletaanko ammatillisia tai muita standardeja ja määräyksiin tai säädöksiin perustuvia vaatimuksia.
- mitä oletuksia ja menetelmiä, soveltuvissa tapauksissa mallit mukaan lukien, tilintarkastajan käyttämä erityisasiantuntija käyttää ja ovatko ne erityisasiantuntijan edustamalla alalla yleisesti hyväksyttyjä ja taloudellisen raportoinnin tarkoituksiin soveltuvia.
- sen sisäisen ja ulkoisen tiedon luonne, jota tilintarkastajan käyttämä erityisasiantuntija käyttää.

Sopimus tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan kanssa (viittaus: kappale 11)

A23. Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn luonne, laajuus ja tavoite voivat vaihdella huomattavasti olosuhteiden mukaan, samoin kuin tilintarkastajan ja hänen käyttämänsä erityisasiantuntijan roolit ja velvollisuudet sekä tilintarkastajan ja hänen käyttämänsä erityisasiantuntijan välisen kommunikoinnin luonne, ajoitus ja laajuus. Sen vuoksi edellytetään, että näistä asioista sovitaan tilintarkastajan ja hänen käyttämänsä erityisasiantuntijan välillä riippumatta siitä, onko kyseessä tilintarkastajan käyttämä ulkopuolinen vai sisäinen erityisasiantuntija.

A24. Kappaleessa 8 mainitut seikat saattavat vaikuttaa tilintarkastajan ja hänen käyttämänsä erityisasiantuntijan välisen sopimuksen yksityiskohtaisuuteen ja virallisuuteen, mukaan lukien se, onko sopimus asianmukaista tehdä kirjallisena. Esimerkiksi seuraavat tekijät saattavat viitata siihen, että tarvitaan yksityiskohtaisempi sopimus kuin muutoin tarvittaisiin tai että sopimus tulisi tehdä kirjallisena:

- Tilintarkastajan käyttämällä erityisasiantuntijalla on pääsy yhteisöä koskevaan arkaluonteiseen tai luottamukselliseen tietoon.
- Tilintarkastajan ja hänen käyttämänsä erityisasiantuntijan roolit tai velvollisuudet poikkeavat tavanomaisesti odotetuista.
- Sovelletaan useiden eri maiden tai muiden oikeudenkäyttöalueiden säädöksiin tai määräyksiin perustuvia vaatimuksia.
- Asia, jota tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan työ koskee, on erittäin monimutkainen.
- Tilintarkastaja ei ole aiemmin käyttänyt kyseisen erityisasiantuntijan tekemää työtä.
- Mitä laajempaa tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemä työ on ja mitä suurempi merkitys sillä on tilintarkastuksessa.

A25. Tilintarkastajan ja hänen käyttämänsä erityisasiantuntijan välinen sopimus tehdään usein toimeksiantokirjeen muodossa. Liitteessä luetellaan seikkoja, joita tilintarkastaja voi harkita sisällyttävänsä tällaiseen toimeksiantokirjeeseen tai muun muotoiseen sopimukseen, jonka hän tekee käyttämänsä erityisasiantuntijan kanssa.

A26. Silloin kun tilintarkastajan ja hänen käyttämänsä erityisasiantuntijan välillä ei ole kirjallista sopimusta, voidaan sopimusta koskeva evidenssi sisällyttää esimerkiksi seuraaviin:

- Suunnittelumuistiot tai niihin liittyvät työpaperit, kuten tilintarkastusohjelma.
- Tilintarkastajan edustaman tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmän toimintaperiaatteet tai menettelytavat. Kun kyseessä on tilintarkastajan käyttämä sisäinen asiantuntija, tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmään saattaa sisältyä periaatteita ja menettelytapoja, jotka liittyvät kyseisen erityisasiantuntijan tekemään työhön. Tilintarkastajan työpapereihin sisällytettävän dokumentaation laajuus riippuu tällaisten toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen luonteesta. Voi esimerkiksi olla, ettei tilintarkastajan työpapereihin vaadita sisällytettäväksi mitään dokumentaatiota, jos tilintarkastajan edustamalla tilintarkastusyhteisöllä on yksityiskohtaiset menettelyt sellaisia olosuhteita varten, joissa tällaisen erityisasiantuntijan työtä käytetään.

Työn luonne, laajuus ja tavoitteet (viittaus: kappale 11(a))

A27. Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn luonteesta, laajuudesta ja tavoitteista sovittaessa voi usein olla relevanttia käsitellä mahdollisia relevantteja teknisiä suoritusstandardeja tai muita ammatillisia tai toimialakohtaisia vaatimuksia, joita erityisasiantuntija noudattaa.

Eri osapuolten roolit ja velvollisuudet (viittaus: kappale 11(b))

A28. Tilintarkastajan ja hänen käyttämänsä erityisasiantuntijan rooleja ja velvollisuuksia koskeva sopimus voi sisältää seuraavaa:

- suorittaako lähdetiedon yksityiskohtaisen tarkastuksen tilintarkastaja vai hänen käyttämänsä erityisasiantuntija.
- suostumus siihen, että tilintarkastaja keskustelee käyttämänsä erityisasiantuntijan havainnoista tai johtopäätöksistä yhteisön ja muiden kanssa ja sisällyttää tarvittaessa yksityiskohtia erityisasiantuntijan havainnoista tai johtopäätöksistä tilintarkastuskertomukseen mukautetun lausunnon perusteluihin (ks. kappale A42).
- mahdollinen sopimus siitä, että tilintarkastaja ilmoittaa käyttämälleen erityisasiantuntijalle johtopäätöksistään, jotka koskevat erityisasiantuntijan työtä.

Työpaperit

A29. Tilintarkastajan ja hänen käyttämänsä erityisasiantuntijan rooleja ja velvollisuuksia koskeva sopimus voi sisältää sopimuksen myös pääsystä toinen toistensa työpapereihin sekä työpapereiden säilyttämisestä. Silloin kun tilintarkastajan käyttämä erityisasiantuntija on toimeksiantotiimin jäsen, kyseisen erityisasiantuntijan työpaperit ovat osa tilintarkastusdokumentaatiota. Ellei muusta ole sovittu, tilintarkastajan käyttämien ulkoisten erityisasiantuntijoiden työpaperit ovat heidän omiaan, eivätkä ne ole osa tilintarkastusdokumentaatiota.

Kommunikointi (viittaus: kappale 11(c))

A30. Tehokas kaksisuuntainen kommunikointi edistää tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan toimenpiteiden luonteen, ajoituksen ja laajuuden yhdistämistä muuhun tilintarkastuksessa suoritettavaan työhön sekä tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tavoitteiden asianmukaista muuttamista tilintarkastuksen aikana. Esimerkiksi kun tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemä työ liittyy tilintarkastajan johtopäätökseen, joka koskee merkittävää riskiä, saattavat sekä viralliset kirjallinen raportti kyseisen erityisasiantuntijan työn valmistuessa että suulliset raportit työn edetessä olla asianmukaisia. Se, että tietyt partnerit tai henkilöstöön kuuluvat asiantuntijat nimetään pitämään yhteyttä tilintarkastajan käyttämään erityisasiantuntijaan, sekä kyseisen erityisasiantuntijan ja yhteisön välistä kommunikointia koskevat menettelytavat auttavat oikea-aikaisessa ja tehokkaassa kommunikoinnissa, erityisesti suuremmissa toimeksiannoissa.

Salassapitovelvollisuus (viittaus: kappale 11(d))

A31. On tarpeellista, että relevanttien eettisten vaatimusten mukaiset salassapitosäännöt, jotka koskevat tilintarkastajaa, koskevat myös tilintarkastajan käyttämää erityisasiantuntijaa. Lisävaatimuksia voi sisältyä säädökseen tai määräykseen. Yhteisö on myös saattanut pyytää, että tilintarkastajan käyttämien ulkopuolisten asiantuntijoiden kanssa sovitaan erityisistä salassapitosäännöistä.

Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn soveltuvuuden arvioiminen (viittaus: kappale 12)

A32. Niiden tilintarkastustoimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen, jotka suoritetaan sen arvioimiseksi, soveltuuko tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemä työ tilintarkastajan tarkoituksiin, vaikuttavat tilintarkastajan arvio käyttämänsä erityisasiantuntijan pätevyydestä, kyvykkyydestä ja objektiivisuudesta, se kuinka hyvin tilintarkastaja tuntee käyttämänsä erityisasiantuntijan erityisosaamisalueen sekä tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn luonne.

Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan havainnot ja johtopäätökset (viittaus: kappale 12(a))

A33. Erityisiin toimenpiteisiin sen arvioimiseksi, soveltuuko tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemä työ tilintarkastajan tarkoituksiin, voivat kuulua:

- tilintarkastajan käyttämälle erityisasiantuntijalle kohdistettavat tiedustelut.
- tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan työpapereiden ja raporttien läpikäynti.
- vahvistavat toimenpiteet, kuten:
    - tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan työn havainnointi;
    - julkaistun tiedon, kuten arvossapidetyistä, virallisista lähteistä tulevien tilastokatsausten, tutkiminen;
    - relevantteja seikkoja koskevien vahvistusten hankkiminen kolmansilta osapuolilta;
    - yksityiskohtaisten analyyttisten toimenpiteiden suorittaminen; ja
    - laskelmien tekeminen uudelleen.
- keskusteleminen toisen relevanttia erityisasiantuntemusta omaavan erityisasiantuntijan kanssa esimerkiksi, kun tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan havainnot tai johtopäätökset eivät ole yhdenmukaisia muun tilintarkastusevidenssin kanssa.
- keskusteleminen johdon kanssa tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan raportista.

A34. Arvioitaessa tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan havaintojen tai johtopäätösten relevanssia ja kohtuullisuutta riippumatta siitä, ovatko ne raportissa vai muussa muodossa, voi relevantteihin tekijöihin kuulua, onko ne:

- esitetty tavalla, joka on tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan ammattikunnan tai toimialan mahdollisten standardien mukainen;
- esitetty selkeästi sisältäen viittauksen tilintarkastajan kanssa sovittuihin tavoitteisiin, suoritetun työn laajuuteen sekä sovellettuihin standardeihin;
- tehty asianmukaista ajanjaksoa koskien ja otetaanko niissä relevanteissa tapauksissa huomioon tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat;
- tehty jonkinlaisin varaumin, rajoituksin tai käyttörajoittein, ja jos näin on, onko tällä vaikutuksia tilintarkastajaan; ja
- perustuvatko ne tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan toteamia virheitä tai poikkeamia koskevaan asianmukaiseen harkintaan.

Oletukset, menetelmät ja lähdetieto

Oletukset ja menetelmät (viittaus: kappale 12(b))

A35. Silloin kun tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tehtävänä on arvioida oletuksia ja menetelmiä, soveltuvissa tapauksissa mallit mukaan lukien, joita johto on käyttänyt kirjanpidollista arviota tehdessään, tilintarkastajan toimenpiteet kohdistuvat todennäköisesti ensisijaisesti sen arvioimiseen, onko tilintarkastajan käyttämä erityisasiantuntija tarkastellut näitä oletuksia ja menetelmiä asianmukaisesti. Silloin kun tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tehtävänä on kehittää tilintarkastajaa varten arvioitu luku tai vaihteluväli, jota verrataan johdon arvioimaan lukuun, tilintarkastajan toimenpiteet saattavat kohdistua ensisijaisesti hänen käyttämänsä erityisasiantuntijan käyttämien oletusten ja menetelmien, soveltuvissa tapauksissa mallit mukaan lukien, arvioimiseen.

A36. ISA 540:ssä (uudistettu)[16] käsitellään oletuksia ja menetelmiä, joita johto käyttää kirjanpidollisia arvioita tehdessään ja joihin joissakin tapauksissa sisältyy pitkälle erikoistuneita yhteisön itsensä kehittämiä malleja. Vaikka kyseinen teksti on kirjoitettu ajatellen sitä, että tilintarkastaja hankkii tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä johdon käyttämistä oletuksista ja menetelmistä, siitä voi olla tilintarkastajalle apua myös hänen arvioidessaan käyttämänsä erityisasiantuntijan oletuksia ja menetelmiä.

[16] ISA 540 (uudistettu) *Kirjanpidollisten arvioiden ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tarkastaminen,* kappaleet 13, 18 ja 120

A37. Silloin kun tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan työhön kuuluu merkittävien oletusten ja menetelmien käyttöä, relevantteihin tekijöihin tilintarkastajan arvioidessa näitä oletuksia ja malleja kuuluvat, ovatko ne:

- yleisesti hyväksyttyjä tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan alalla;
- sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimusten mukaisia;
- erikoistuneiden mallien käytöstä riippuvia; ja
- yhdenmukaisia johdon käyttämien oletusten ja mallien kanssa, ja jos näin ei ole, syyt eroihin ja niiden vaikutukset.

Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan käyttämä lähdetieto (viittaus: kappale 12(c))

A38. Silloin kun tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan työhön kuuluu lähdetiedon käyttöä, joka on kyseisen erityisasiantuntijan tekemän työn kannalta merkittävää, voidaan kyseisen tiedon tarkastamiseen käyttää esimerkiksi seuraavanlaisia toimenpiteitä:

- tiedon alkuperän todentaminen, mukaan lukien käsityksen muodostaminen sisäisistä kontrolleista, jotka koskevat tietoa ja relevanteissa tapauksissa sen siirtämistä erityisasiantuntijoille, ja soveltuvissa tapauksissa niiden testaaminen.
- tiedon tarkasteleminen sen täydellisyyden ja sisäisen yhdenmukaisuuden toteamiseksi.

A39. Useissa tapauksissa tilintarkastaja voi tarkastaa lähdetietoa. Joissakin toisissa tapauksissa kuitenkin, kun tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan käyttämä lähdetieto on luonteeltaan erittäin teknistä suhteessa erityisasiantuntijan osaamisalueeseen, kyseinen erityisasiantuntija voi tarkastaa lähdetiedon. Jos tilintarkastajan käyttämä erityisasiantuntija on tarkastanut lähdetiedon, niin tilintarkastajan käyttämälle erityisasiantuntijalle kohdistettu tiedustelu tai tämän tekemän tarkastuksen valvonta tai läpikäynti voi olla tilintarkastajalle asianmukainen tapa arvioida kyseisen tiedon relevanssia, täydellisyyttä ja oikeellisuutta.

Soveltumaton työ (viittaus: kappale 13)

A40. Jos tilintarkastaja toteaa, ettei hänen käyttämänsä erityisasiantuntijan tekemä työ sovellu tilintarkastajan tarkoituksiin, eikä tilintarkastaja pysty ratkaisemaan asiaa kappaleen 13 edellyttäminen aiempien tilintarkastustoimenpiteiden lisäksi suoritettavien tilintarkastustoimenpiteiden avulla, joihin voi kuulua sekä erityisasiantuntijan että tilintarkastajan suorittamaa lisätyötä tai toisen erityisasiantuntijan ottamista työ- tai toimeksiantosuhteeseen, saattaa olla tarpeellista antaa tilintarkastuskertomuksessa mukautettu lausunto ISA 705:n (uudistettu) mukaisesti, koska tilintarkastaja ei ole saanut tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.[17]

Viittaaminen tilintarkastajan käyttämään erityisasiantuntijaan tilintarkastuskertomuksessa (viittaus: kappaleet 14–15)

A41. Joissakin tapauksissa säädös tai määräys voi sisältää vaatimuksen viittauksesta tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemään työhön, esimerkiksi julkisella sektorilla läpinäkyvyyden vuoksi.

A42. Joissakin olosuhteissa saattaa olla asianmukaista viitata tilintarkastajan käyttämään erityisasiantuntijaan mukautetun lausunnon sisältävässä tilintarkastuskertomuksessa mukautuksen luonteen selventämiseksi. Tällaisissa olosuhteissa tilintarkastaja saattaa tarvita käyttämältään erityisasiantuntijalta luvan ennen tällaisen viittauksen tekemistä.

[17] ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen,* kappale 6(b)

Liite

(viittaus: kappale A25)

Huomioon otettavia seikkoja tilintarkastajan ja hänen käyttämänsä ulkopuolisen erityisasiantuntijan välisessä sopimuksessa

Tässä liitteessä luetellaan seikkoja, joita tilintarkastaja voi harkita sisällyttävänsä käyttämänsä ulkopuolisen erityisasiantuntijan kanssa tehtävään sopimukseen. Seuraava luettelo on esimerkinomainen eikä se ole kattava, ja se on tarkoitettu pelkästään ohjeeksi, jota voidaan käyttää tässä standardissa mainitut seikat huomioon ottaen. Se, sisällytetäänkö tietyt seikat sopimukseen, riippuu toimeksiannon olosuhteista. Luettelosta voi myös olla apua harkittaessa seikkoja, jotka sisällytetään tilintarkastajan käyttämän sisäisen erityisasiantuntijan kanssa tehtävään sopimukseen.

Tilintarkastajan käyttämän ulkopuolisen erityisasiantuntijan työn luonne, laajuus ja tavoitteet

- Tilintarkastajan käyttämän ulkopuolisen erityisasiantuntijan suorittamien toimenpiteiden luonne ja laajuus.
- tilintarkastajan käyttämän ulkopuolisen erityisasiantuntijan työn tavoitteet ottaen huomioon olennaisuutta ja riskiä koskevat seikat liittyen asiaan, jota tilintarkastajan käyttämän ulkopuolisen erityisasiantuntijan tekemä työ koskee, sekä sovellettava tilinpäätösnormisto, kun se on relevanttia.
- mahdolliset relevantit tekniset suoritusstandardit tai muut ammatilliset tai toimialakohtaiset vaatimukset, joita tilintarkastajan käyttämä ulkopuolinen erityisasiantuntija tulee noudattamaan.
- oletukset ja menetelmät, joihin soveltuvissa tapauksissa sisältyvät mallit, joita tilintarkastajan käyttämä ulkopuolinen erityisasiantuntija tulee käyttämään, sekä niiden yleinen hyväksyttävyys.
- ajankohta, johon tilintarkastajan käyttämän ulkopuolisen erityisasiantuntijan tekemä työ kohdistuu, tai soveltuvissa tapauksissa tarkastettava ajanjakso sekä kyseisen ajankohdan tai ajanjakson jälkeisiä tapahtumia koskevat vaatimukset.

Tilintarkastajan ja hänen käyttämänsä ulkopuolisen erityisasiantuntijan roolit ja velvollisuudet

- Relevantit tilintarkastus- ja tilinpäätösstandardit sekä relevantit määräyksiin tai säädöksiin perustuvat vaatimukset.
- tilintarkastajan käyttämän ulkopuolisen erityisasiantuntijan suostumus siihen, että tilintarkastaja aikoo käyttää kyseisen erityisasiantuntijan raporttia, mukaan lukien mahdollinen viittaaminen siihen, tai antaa siitä tietoja toisille osapuolille, esimerkiksi tarvittaessa viittaamalla siihen tilintarkastuskertomuksessa mukautetun lausunnon perusteluissa tai antamalla se johdon tai tarkastusvaliokunnan tietoon.
- sen läpikäynnin luonne ja laajuus, jonka tilintarkastaja kohdistaa käyttämänsä ulkopuolisen erityisasiantuntijan tekemään työhön.
- tarkastaako tilintarkastaja vai hänen käyttämänsä ulkopuolinen erityisasiantuntija lähdetiedon.
- tilintarkastajan käyttämän ulkopuolisen erityisasiantuntijan pääsy yhteisön aineistoihin ja tiedostoihin sekä mahdollisuus kommunikoida yhteisön henkilöstön ja yhteisöön toimeksiantosuhteessa olevien erityisasiantuntijoiden kanssa.
- tilintarkastajan käyttämän ulkopuolisen erityisasiantuntijan ja yhteisön välisessä kommunikoinnissa noudatettavat menettelyt.
- tilintarkastajan ja hänen käyttämänsä ulkopuolisen erityisasiantuntijan pääsy toistensa työpapereihin.
- työpapereiden omistusoikeus ja niitä koskeva määräysvalta toimeksiannon aikana, mukaan lukien tiedostojen säilyttämistä koskevat vaatimukset.
- tilintarkastajan käyttämän ulkopuolisen erityisasiantuntijan velvollisuus suorittaa työ taitavasti ja huolellisesti.
- tilintarkastajan käyttämän ulkopuolisen erityisasiantuntijan pätevyys ja kyvykkyys työn suorittamiseen.

- se, että tilintarkastajan käyttämän ulkopuolisen erityisasiantuntijan odotetaan käyttävän kaiken hänellä olevan tiedon, joka on relevanttia tilintarkastuksen kannalta, ja ilmoittavan tilintarkastajalle, jos näin ei ole.
- mahdolliset rajoitukset sille, että tilintarkastajan käyttämällä ulkopuolisella erityisasiantuntijalla olisi yhteyttä tilintarkastuskertomukseen.
- mahdollinen sopimus siitä, että tilintarkastaja ilmoittaa käyttämälleen ulkopuoliselle erityisasiantuntijalle johtopäätöksistään, jotka koskevat kyseisen erityisasiantuntijan työtä.

Kommunikointi ja raportointi

- Kommunikoinnin menetelmät ja tiheys, mukaan lukien:
    - kuinka tilintarkastajan käyttämän ulkopuolisen erityisasiantuntijan havainnoista ja johtopäätöksistä raportoidaan (esimerkiksi kirjallinen raportti, suullinen raportti, jatkuva yhteydenpito toimeksiantotiimiin).
    - nimetyt henkilöt toimeksiantotiimistä, jotka ovat yhteydessä tilintarkastajan käyttämään ulkopuoliseen erityisasiantuntijaan.
- milloin tilintarkastajan käyttämä ulkopuolinen erityisasiantuntija saattaa työnsä päätökseen ja raportoi havainnoistaan tai johtopäätöksistään tilintarkastajalle.
- tilintarkastajan käyttämän ulkopuolisen erityisasiantuntijan velvollisuus kommunikoida viipymättä mahdollisesta viiveestä työn loppuun saattamisessa sekä kyseisen erityisasiantuntijan havaintoja tai johtopäätöksiä koskevat mahdolliset varaumat tai rajoitukset.
- tilintarkastajan käyttämän ulkopuolisen erityisasiantuntijan velvollisuus kommunikoida viipymättä tapauksista, joissa yhteisö rajoittaa kyseisen erityisasiantuntijan pääsyä aineistoihin tai tiedostoihin tai tämän mahdollisuutta kommunikoida yhteisön henkilöstön tai yhteisön kanssa toimeksiantosuhteessa olevien erityisasiantuntijoiden kanssa.
- tilintarkastajan käyttämän ulkopuolisen erityisasiantuntijan velvollisuus kommunikoida tilintarkastajalle kaikki se tieto, joka hänen käsityksensä mukaan voi olla relevanttia tilintarkastuksen kannalta, mukaan lukien muutokset olosuhteissa, joista on kommunikoitu aiemmin.
- tilintarkastajan käyttämän ulkopuolisen erityisasiantuntijan velvollisuus kommunikoida olosuhteista, joista voi aiheutua uhkia kyseisen erityisasiantuntijan objektiivisuudelle, sekä mahdollisista relevanteista varotoimista, joiden avulla tällaiset uhat mahdollisesti voidaan poistaa tai vähentää hyväksyttävälle tasolle.

Salassapitovelvollisuus

- Se, että tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan pitää noudattaa salassapitovaatimuksia, mukaan lukien
    - tilintarkastajaa koskevien relevanttien eettisten vaatimusten mukaiset salassapitosäännöt.
    - mahdolliset lisävaatimukset, joita voi sisältyä säädökseen tai määräykseen.
    - erityiset yhteisön itsensä määräämät salassapitosäännöt, jos tällaisia on.

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 700 (UUDISTETTU)

TILINPÄÄTÖSTÄ KOSKEVAN LAUSUNNON LAATIMINEN JA KERTOMUKSEN ANTAMINEN

(Sovelletaan 15.12.2016 tai sen jälkeen päättyviltä tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastuksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1–4
Voimaantulo	5
Tavoitteet	6
Määritelmät	7–9
Vaatimukset	
Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen	10–15
Lausunnon muoto	16–19
Tilintarkastuskertomus	20–52
Tilinpäätöksen yhteydessä esitettävä täydentävä informaatio	53–54
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Yhteisön tilinpäätöskäytäntöihin liittyviä laadullisia näkökohtia	A1–A3
Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet on esitetty tilinpäätöksessä asianmukaisesti	A4
Tilinpäätöksessä esitetty informaatio on relevanttia, luotettavaa, vertailukelpoista ja ymmärrettävää	A5
Tiedot olennaisten liiketoimien ja tapahtumien vaikutuksesta tilinpäätöksen sisältämään informaatioon	A6
Sen arvioiminen, antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan	A7–A9
Sovellettavan tilinpäätösnormiston kuvaus	A10–A15
Lausunnon muoto	A16–A17
Tilintarkastuskertomus	A18–A78
Tilinpäätöksen yhteydessä esitettävä täydentävä informaatio	A79–A85
Liite: Esimerkkejä tilinpäätöstä koskevista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksista	

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 700 (uudistettu) *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään tilintarkastajan velvollisuutta laatia tilinpäätöstä koskeva lausunto. Siinä käsitellään myös tilintarkastuksen perusteella annettavan tilintarkastuskertomuksen muotoa ja sisältöä.

2. ISA 701:ssä[1] käsitellään tilintarkastajan velvollisuutta viestiä tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista tilintarkastuskertomuksessa. ISA 705:ssä (uudistettu)[2] ja 706:ssa (uudistettu)[3] käsitellään vaikutuksia tilintarkastuskertomuksen muotoon ja sisältöön, kun tilintarkastaja antaa mukautetun lausunnon tai sisällyttää tilintarkastuskertomukseen tiettyä seikkaa painottavan kappaleen tai muuta seikkaa koskevan kappaleen. Myös muihin ISA-standardeihin sisältyy raportointia koskevia vaatimuksia, joita sovelletaan tilintarkastuskertomusta annettaessa.

3. Tätä standardia sovelletaan yleiseen käyttöön tarkoitetun tilinpäätöskokonaisuuden tilintarkastukseen, mitä silmällä pitäen se on kirjoitettu. ISA 800:ssa (uudistettu)[4] käsitellään erityisesti huomioon otettavia seikkoja, kun tilinpäätös on laadittu erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston mukaisesti. ISA 805:ssä (uudistettu)[5] käsitellään erityisesti huomioon otettavia seikkoja, jotka ovat relevantteja yksittäiseen tilinpäätöslaskelmaan tai tilinpäätöslaskelman tiettyyn osaan, tiliin tai erään kohdistuvan tilintarkastuksen kannalta. Tätä standardia sovelletaan myös tilintarkastuksiin, joissa sovelletaan ISA 800:aa (uudistettu) tai ISA 805:tä (uudistettu).

4. Tämän standardin vaatimusten tarkoituksena on löytää asianmukainen tasapaino kahden eri tarpeen välille: tarve tilintarkastajan raportoinnin maailmanlaajuiseen yhdenmukaisuuteen ja vertailukelpoisuuteen ja toisaalta tarve lisätä tilintarkastajan raportoinnin arvoa tekemällä tilintarkastuskertomuksessa annettavasta informaatiosta relevantimpaa käyttäjien kannalta. Tällä standardilla edistetään tilintarkastuskertomuksen yhdenmukaisuutta, samalla kun otetaan huomioon tarve joustavuuteen yksittäisten maiden tai muiden oikeudenkäyttöalueiden erityisten olosuhteiden huomioon ottamiseksi. ISA-standardien mukaisesti suoritetuista tilintarkastuksista annettavien tilintarkastuskertomusten yhdenmukaisuus lisää luotettavuutta maailmanlaajuisilla markkinoilla helpottamalla niiden tilintarkastusten tunnistamista, jotka on suoritettu maailmanlaajuisesti tunnustettujen standardien mukaisesti. Se myös auttaa lisäämään käyttäjien ymmärrystä ja tunnistamaan epätavalliset olosuhteet.

Voimaantulo

5. Tätä standardia sovelletaan 15.12.2016 tai sen jälkeen päättyviltä tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastuksiin.

Tavoitteet

6. Tilintarkastajan tavoitteina on:

   (a) laatia hankitusta tilintarkastusevidenssistä tekemiensä johtopäätösten arvioinnin perusteella lausunto tilinpäätöksestä; ja

   (b) esittää tämä lausunto selkeästi kirjallisessa raportissa.

Määritelmät

7. Seuraavia termejä käytetään ISA-standardeissa seuraavassa merkityksessä:

---

1 ISA 701 *Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksessa*

2 ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen*

3 ISA 706 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvät tiettyjä seikkoja painottavat kappaleet ja muita seikkoja koskevat kappaleet*

4 ISA 800 (uudistettu) *Erityisesti huomioon otettavia seikkoja – erityistä tarkoitusta varten sovellettavien normistojen mukaisesti laadittujen tilinpäätösten tilintarkastukset*

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

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

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

Termiä ”oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto” käytetään tarkoittamaan tilinpäätösnormistoa, joka edellyttää normiston vaatimusten noudattamista ja:

(i) jossa suoraan tai epäsuorasti myönnetään, että johdon saattaa olla tarpeellista esittää tilinpäätöksessä myös muita tietoja kuin ne, joita normiston mukaan nimenomaisesti vaaditaan, jotta tilinpäätös antaisi oikean ja riittävän kuvan; tai

(ii) jossa suoraan myönnetään, että johdon saattaa olla tarpeellista poiketa jostakin normiston vaatimuksesta, jotta tilinpäätös antaisi oikean ja riittävän kuvan. Tällaisten poikkeamisten odotetaan olevan tarpeellisia vain äärimmäisen harvinaisissa tapauksissa.

Termiä ”säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto” käytetään tarkoittamaan tilinpäätösnormistoa, joka edellyttää normiston vaatimusten noudattamista mutta jossa ei myönnetä kohdissa (i) ja (ii) tarkoitettuja seikkoja.[6]

(c) Vakiomuotoinen lausunto – Lausunto, jonka tilintarkastaja antaa, kun hän tekee johtopäätöksen, että tilinpäätös on kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.[7]

8. Tässä standardissa ”tilinpäätös” tarkoittaa ”yleiseen käyttöön tarkoitettu tilinpäätöskokonaisuus”.[8] Sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset määräävät tilinpäätöksen esittämistavan, rakenteen ja sisällön sekä sen, mitä tilinpäätöskokonaisuuteen kuuluu.

9. Tässä standardissa ”IFRS-standardeilla” tarkoitetaan International Accounting Standards Boardin antamia kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja, ja ”IPSAS-standardeilla” tarkoitetaan International Public Sector Accounting Standards Boardin antamia julkissektorin kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja.

Vaatimukset

Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen

10. Tilintarkastajan on laadittava lausunto siitä, onko tilinpäätös kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.[9],[10]

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

(a) tilintarkastajan ISA 330:n mukaisesti tekemä johtopäätös siitä, onko hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä;[11]

---

6 ISA 200 *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti,* kappale 13(a)

7 Kappaleissa 25–26 käsitellään sanamuotoja, joita käyttäen tämä lausunto esitetään, kun kyseessä on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto ja vastaavasti säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto.

8 ISA 200:n kappaleessa 13(f) esitetään tilinpäätöksen sisältö.

9 ISA 200, kappale 11

10 Kappaleissa 25–26 käsitellään sanamuotoja, joita käyttäen tämä lausunto esitetään, kun kyseessä on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto ja vastaavasti säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto.

11 ISA 330 *Tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi,* kappale 26

(b) tilintarkastajan ISA 450:n mukaisesti tekemä johtopäätös siitä, ovatko korjaamattomat virheellisyydet yksin tai yhdessä olennaisia;[12] ja

(c) kappaleissa 12–15 vaadittavat arvioinnit.

12. Tilintarkastajan on arvioitava, onko tilinpäätös kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimusten mukaisesti. Tähän arviointiin on kuuluttava harkintaa, joka koskee yhteisön tilinpäätösmenettelyihin liittyviä laadullisia näkökohtia, mukaan lukien viitteet mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta harkintaan perustuvissa ratkaisuissa. (Viittaus: kappaleet A1–A3)

13. Tilintarkastajan on erityisesti arvioitava, onko sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset huomioon ottaen niin, että:

(a) valitut ja sovelletut merkittävät tilinpäätöksen laatimisperiaatteet on esitetty tilinpäätöksessä riittävällä tavalla. Tätä arviointia tehdessään tilintarkastajan on harkittava, ovatko tilinpäätöksen laatimisperiaatteet relevantteja yhteisön kannalta ja onko ne esitetty ymmärrettävästi; (viittaus: kappale A4)

(b) valitut ja sovelletut tilinpäätöksen laatimisperiaatteet ovat sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisia ja asianmukaisia;

(c) johdon tekemät kirjanpidolliset arviot ja niistä tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ovat kohtuullisia;

(d) tilinpäätöksessä esitetty informaatio on relevanttia, luotettavaa, vertailukelpoista ja ymmärrettävää. Tätä arviointia tehdessään, tilintarkastajan on harkittava:

- esitetäänkö tilinpäätöksessä informaatio, joka siinä olisi pitänyt esittää, ja onko kyseinen informaatio luokiteltu, yhdistetty tai jaoteltu ja luonnehdittu asianmukaisesti.
- onko tilinpäätöksen yleistä esittämistapaa heikennetty sisällyttämällä siihen informaatiota, joka ei ole relevanttia tai joka vaikeuttaa oikean käsityksen saamista esitetyistä seikoista. (viittaus: kappale A5)

(e) tilinpäätös sisältää riittävästi tietoja, jotta sen aiottujen käyttäjien on mahdollista saada käsitys olennaisten liiketoimien ja tapahtumien vaikutuksesta tilinpäätöksen sisältämään informaatioon; ja (viittaus: kappale A6)

(f) tilinpäätöksessä käytetty terminologia, mukaan lukien kunkin tilinpäätöslaskelman otsikko, on asianmukainen.

14. Kun tilinpäätös laaditaan oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti, kappaleissa 12–13 vaadittavaan arviointiin tulee kuulua myös sen arvioiminen, antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan. Tilintarkastajan arvioinnin siitä, antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan, on sisällettävä seuraavien seikkojen tarkastelua: (viittaus: kappaleet A7–A9)

(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.

15. Tilintarkastajan on arvioitava, viitataanko sovellettavaan tilinpäätösnormistoon tilinpäätöksessä riittävällä tavalla tai kuvataanko sitä siinä asianmukaisesti. (Viittaus: kappaleet A10–A15)

Lausunnon muoto

16. Tilintarkastajan on esitettävä vakiomuotoinen lausunto silloin, kun hänen johtopäätöksenään on, että tilinpäätös on kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.

17. Jos tilintarkastaja:

(a) tekee hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella johtopäätöksen, että tilinpäätöksessä kokonaisuutena on olennainen virheellisyys; tai

(b) ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tehdäkseen johtopäätöksen, ettei tilinpäätöksessä kokonaisuutena ole olennaista virheellisyyttä,

[12] ISA 450 *Tilintarkastuksen aikana todettujen virheellisyyksien arvioiminen,* kappale 11

hänen on mukautettava tilintarkastuskertomukseen sisältyvä lausuntonsa ISA 705:n (uudistettu) mukaisesti.

18. Jos oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston vaatimusten mukaisesti laadittu tilinpäätös ei anna oikeaa ja riittävää kuvaa, tilintarkastajan on keskusteltava asiasta johdon kanssa, ja riippuen sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimuksista ja siitä, kuinka asia on ratkaistu, hänen on päätettävä, onko hänen tarpeellista mukauttaa tilintarkastuskertomukseen sisältyvä lausuntonsa ISA 705:n (uudistettu) mukaisesti. (Viittaus: kappale A16)

19. Kun tilinpäätös on laadittu säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuvan normiston mukaisesti, tilintarkastajan ei tarvitse arvioida, antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan. Jos tilintarkastaja äärimmäisen harvinaisissa olosuhteissa kuitenkin toteaa, että tällainen tilinpäätös on harhaanjohtava, hänen on keskusteltava asiasta johdon kanssa, ja riippuen siitä, kuinka asia on ratkaistu, hänen on päätettävä, viestiikö hän siitä tilintarkastuskertomuksessa, ja jos viestii, niin kuinka. (Viittaus: kappale A17)

Tilintarkastuskertomus

20. Tilintarkastuskertomuksen on oltava kirjallinen. (Viittaus: kappaleet A18–A19)

ISA-standardien mukaisesti suoritetuista tilintarkastuksista annettava tilintarkastuskertomus

Otsikko

21. Tilintarkastuskertomuksessa on oltava otsikko, joka selkeästi osoittaa, että kyseessä on riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomus. (Viittaus: kappale A20)

Vastaanottaja

22. Tilintarkastuskertomus on osoitettava toimeksiannon olosuhteiden perusteella asianmukaiselle taholle. (Viittaus: kappale A21)

Tilintarkastajan lausunto

23. Tilintarkastuskertomuksen ensimmäisen osion on sisällettävä tilintarkastajan lausunto, ja sen otsikkona on oltava ”Lausunto”.

24. Tilintarkastuskertomuksen lausunto-osiossa on myös:

    (a) yksilöitävä yhteisö, jonka tilinpäätös on tilintarkastettu;

    (b) todettava, että tilinpäätös on tilintarkastettu;

    (c) mainittava kaikkien niiden laskelmien nimet, joista tilinpäätös koostuu;

    (d) viitattava liitetietoihin, merkittäviä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskeva yhteenveto mukaan lukien; ja

    (e) yksilöitävä kunkin tilinpäätökseen kuuluvan laskelman kattama ajankohta tai ajanjakso. (Viittaus: kappaleet A22–A23)

25. Kun tilintarkastaja antaa vakiomuotoisen lausunnon tilinpäätöksestä, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti, hänen lausunnossaan on, ellei säädöksessä tai määräyksessä vaadita muuta, käytettävä jompaakumpaa seuraavista sanamuodoista, joiden katsotaan vastaavan toisiaan:

    (a) Lausuntonamme esitämme, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan [...]:sta [sovellettavan tilinpäätösnormiston] mukaisesti; tai

    (b) Lausuntonamme esitämme, että [...] on esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein [sovellettavan tilinpäätösnormiston] mukaisesti. (Viittaus: kappaleet A24–A31)

26. Kun tilintarkastaja antaa vakiomuotoisen lausunnon tilinpäätöksestä, joka on laadittu säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuvan normiston mukaisesti, hänen lausuntonaan on oltava, että tilinpäätös on kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu [sovellettavan tilinpäätösnormiston] mukaisesti. (Viittaus: kappaleet A26–A31)

27. Jos sovellettava tilinpäätösnormisto, johon tilintarkastajan lausunnossa viitataan, ei ole International Accounting Standards Boardin antamat IFRS-standardit eikä International Public Sector Accounting Standards Boardin antamat IPSAS-standardit, lausunnossa on yksilöitävä maa tai muu oikeudenkäyttöalue, jonka normistosta on kyse.

Lausunnon perustelut

28. Tilintarkastuskertomuksessa on heti lausunto-osion jälkeen oltava osio, jonka otsikkona on ”Lausunnon perustelut” ja jossa: (viittaus: kappale A32)

    (a) mainitaan, että tilintarkastus on suoritettu ISA-standardien mukaisesti; (viittaus: kappale A33)

    (b) viitataan tilintarkastuskertomuksen osioon, jossa kuvataan ISA-standardien mukaisia tilintarkastajan velvollisuuksia;

    (c) on maininta siitä, että tilintarkastaja on riippumaton yhteisöstä tilintarkastukseen liittyvien relevanttien eettisten vaatimusten mukaisesti ja on täyttänyt muut kyseisten vaatimusten mukaiset tilintarkastajan velvollisuudet.

        (i) Maininnassa on yksilöitävä maa tai muu oikeudenkäyttöalue, jonka relevanteista eettisistä vaatimuksista on kyse, tai viitattava IESBAn (International Ethics Standards Board for Accountants) *Kansainvälisiin eettisiin sääntöihin tilintarkastusammattilaisille (sisältäen Kansainväliset riippumattomuusstandardit)* (IESBAn eettiset säännöt); (viittaus: kappaleet A34–A35, A37–A38)

        (ii) Jos relevanteissa eettisissä vaatimuksissa vaaditaan, että silloin, kun tilintarkastaja on soveltanut tiettyjen yhteisöjen tilintarkastuksiin liittyviä erityisiä riippumattomuusvaatimuksia, hänen on julkistettava tämä, maininnassa on ilmaistava, että tilintarkastaja on riippumaton yhteisöstä kyseisten yhteisöjen tilintarkastuksiin sovellettavien riippumattomuusvaatimusten mukaisesti; ja (viittaus: kappale A36)

    (d) mainitaan, onko tilintarkastaja käsityksensä mukaan hankkinut tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä lausuntonsa perustaksi.

Toiminnan jatkuvuus

29. Tilintarkastajan on, kun tämä on sovellettavissa, raportoitava ISA 570:n (uudistettu)[13] mukaisesti.

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat

30. Listattujen yhteisöjen yleiseen käyttöön tarkoitettujen tilinpäätöskokonaisuuksien tilintarkastuksissa tilintarkastajan on viestittävä tilintarkastuskertomuksessa tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista ISA 701:n mukaisesti.

31. Kun säädöksessä tai määräyksessä muutoin vaaditaan tilintarkastajaa viestimään tai tilintarkastaja muutoin päättää viestiä tilintarkastuskertomuksessa tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista, tämä on tehtävä ISA 701:n mukaisesti. (Viittaus: kappaleet A41–A43)

Muu informaatio

32. Tilintarkastajan on soveltuvissa tapauksissa raportoitava ISA 720:n (uudistettu) mukaisesti[14].

Tilinpäätöstä koskevat velvollisuudet

33. Tilintarkastuskertomuksessa on oltava osio, jonka otsikkona on ”Tilinpäätöstä koskevat johdon velvollisuudet”. Tilintarkastuskertomuksessa on käytettävä termiä, joka on kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen, eikä siinä tarvitse viitata nimenomaan ”johtoon”. Joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla asianmukainen taho, johon viitataan, voi olla hallintoelin. (Viittaus: kappale A45)

34. Tilintarkastuskertomuksen tässä osiossa on kuvattava johdon vastuuta: (viittaus: kappaleet A46–A49)

---

13 ISA 570 (uudistettu) *Toiminnan jatkuvuus,* kappaleet 21–23

14 ISA 720 (uudistettu) *Tilintarkastajan velvollisuudet muun informaation suhteen*

(a) tilinpäätöksen laatimisesta sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti sekä sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka johto katsoo tarpeelliseksi, jotta sen on mahdollista laatia tilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä.

(b) sen arvioimisesta, pystyykö yhteisö jatkamaan toimintaansa[15] ja onko toiminnan jatkuvuuteen perustuvan laskentaperusteen käyttäminen asianmukaista, sekä soveltuvissa tapauksissa toiminnan jatkuvuuteen liittyvien tietojen esittämisestä. Selostukseen, joka koskee johdon velvollisuutta tehdä tämä arviointi, on sisällyttävä kuvaus siitä, milloin on asianmukaista käyttää toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta. (Viittaus: kappale A49).

35. Tilintarkastuskertomuksen tässä osiossa on myös yksilöitävä, ketkä vastaavat taloudellisen raportoinnin prosessin valvonnasta, kun tällaisesta valvonnasta vastaavat tahot eivät ole samat kuin edellä kappaleessa 34 kuvattuja velvollisuuksia täyttävät tahot. Tällöin tämän osion otsikossa on viitattava myös ”hallintoelimiin” tai käytettävä termiä, joka on kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen. (Viittaus: kappale A50)

36. Kun tilinpäätös laaditaan oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti, tilintarkastuskertomukseen sisältyvässä kuvauksessa, joka koskee tilinpäätöstä koskevia johdon velvollisuuksia, on viitattava ”tilinpäätöksen laatimiseen siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan” tai ”tilinpäätöksen laatimiseen ja siihen, että se on oikein esitetty” sen mukaan kuin kyseisissä olosuhteissa on asianmukaista.

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

37. Tilintarkastuskertomuksen tulee sisältää osio, jonka otsikkona on ”Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa”.

38. Tilintarkastuskertomuksen tässä osiossa on: (viittaus: kappale A51)

(a) mainittava, että tilintarkastajan tavoitteina on:

(i) hankkia kohtuullinen varmuus siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä; ja

(ii) antaa tilintarkastuskertomus, joka sisältää tilintarkastajan lausunnon. (viittaus: kappale A52)

(b) mainittava, että kohtuullinen varmuus on korkea varmuustaso mutta se ei ole tae siitä, että olennainen virheellisyys aina havaitaan ISA-standardien mukaisesti suoritettavassa tilintarkastuksessa; ja

(c) mainittava, että virheellisyyksiä voi aiheutua väärinkäytöksestä tai virheestä, ja joko:

(i) kuvattava, että niiden katsotaan olevan olennaisia, jos niiden yksin tai yhdessä voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät kyseisen tilinpäätöksen perusteella; tai [16]

(ii) esitettävä sovellettavan tilinpäätösnormiston mukainen olennaisuuden määritelmä tai kuvaus. (Viittaus: kappale A54)

39. Tilintarkastuskertomuksen osiossa, joka koskee tilintarkastajan velvollisuuksia tilinpäätöksen tilintarkastuksessa, on lisäksi: (viittaus: kappale A51)

(a) mainittava, että ISA-standardien mukaiseen tilintarkastukseen kuuluu, että tilintarkastaja käyttää ammatillista harkintaa ja säilyttää ammatillisen skeptisyyden koko tilintarkastuksen ajan; ja

(b) kuvattava tilintarkastusta mainitsemalla, että tilintarkastajan velvollisuutena on:

(i) tunnistaa ja arvioida väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvat tilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskit; suunnitella ja suorittaa näihin riskeihin vastaavia tilintarkastustoimenpiteitä; ja hankkia lausuntonsa perustaksi tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Riski siitä, että väärinkäytöksestä johtu-

---

15 ISA 570 (uudistettu), kappale 2

16 ISA 320 *Olennaisuus tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa,* kappale 2

va olennainen virheellisyys jää havaitsematta, on suurempi kuin jos se johtuu virheestä, sillä väärinkäytökseen voi liittyä yhteistoimintaa, väärentämistä, tietojen tahallista esittämättä jättämistä tai väärien tietojen esittämistä taikka sisäisen valvonnan sivuuttamista.

(ii) muodostaa käsitys tilintarkastuksen kannalta relevantista sisäisestä valvonnasta pystyäkseen suunnittelemaan olosuhteisiin nähden asianmukaiset tilintarkastustoimenpiteet mutta ei siinä tarkoituksessa, että hän pystyisi antamaan lausunnon yhteisön sisäisen valvonnan tehokkuudesta. Silloin kun tilintarkastaja on velvollinen antamaan tilinpäätöksen tilintarkastuksen yhteydessä lausunnon myös sisäisen valvonnan tehokkuudesta, hänen on jätettävä pois maininta siitä, että sisäistä valvontaa ei ole tarkasteltu siinä tarkoituksessa, että annettaisiin lausunto yhteisön sisäisen valvonnan tehokkuudesta.

(iii) arvioida sovellettujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden asianmukaisuutta sekä johdon tekemien kirjanpidollisten arvioiden ja niistä esitettävien tietojen kohtuullisuutta.

(iv) tehdä johtopäätös siitä, onko johdon ollut asianmukaista käyttää toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta, ja tehdä hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella johtopäätös siitä, esiintyykö tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka voi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa. Jos tilintarkastajan johtopäätös on, että esiintyy olennaista epävarmuutta, hänen täytyy kiinnittää tilintarkastuskertomuksessa lukijan huomiota epävarmuutta koskeviin tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin tai, jos epävarmuutta koskevat tiedot eivät ole riittäviä, mukauttaa lausuntonsa. Tilintarkastajan johtopäätökset perustuvat tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä hankittuun tilintarkastusevidenssiin. Vastaiset tapahtumat tai olosuhteet voivat kuitenkin johtaa siihen, ettei yhteisö pysty jatkamaan toimintaansa.

(v) kun tilinpäätös laaditaan oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti, arvioida tilinpäätöksen, esitettävät tiedot mukaan lukien, yleistä esittämistapaa, rakennetta ja sisältöä ja sitä, kuvastaako tilinpäätös sen perustana olevia liiketoimia ja tapahtumia siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan.

(c) kun sovelletaan ISA 600:aa (uudistettu)[17], kuvattava lisäksi tilintarkastajan velvollisuuksia toimeksiannossa, joka koskee konsernin tilintarkastusta, mainitsemalla, että:

(i) tilintarkastajan velvollisuutena on suunnitella ja suorittaa konsernin tilintarkastus hankkiakseen konsernitilinpäätöstä koskevan tilintarkastuslausunnon laatimisen perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä konserniin kuuluvia yhteisöjä tai liiketoimintayksikköjä koskevasta taloudellisesta informaatiosta;

(ii) tilintarkastaja vastaa konsernin tilintarkastusta varten suoritettavan tilintarkastustyön ohjauksesta, valvonnasta ja läpikäynnistä; ja

(iii) tilintarkastaja vastaa lausunnostaan yksin.[18]

40. Tilintarkastuskertomuksen osiossa, joka koskee tilintarkastajan velvollisuuksia tilinpäätöksen tilintarkastuksessa, on myös: (viittaus: kappale A51)

(a) mainittava, että tilintarkastaja kommunikoi hallintoelinten kanssa muun muassa tilintarkastuksen suunnitellusta laajuudesta ja ajoituksesta sekä merkittävistä tilintarkastushavainnoista, mukaan lukien mahdolliset sisäisen valvonnan merkittävät puutteellisuudet, jotka tilintarkastaja tunnistaa tilintarkastuksen aikana;

(b) kun kyseessä on listatun yhteisön tilinpäätöksen tilintarkastus, mainittava, että tilintarkastaja antaa hallintoelimille vahvistuksen siitä, että hän on noudattanut riippumattomuutta koskevia relevantteja eettisiä vaatimuksia, ja kommunikoitava näiden kanssa kaikista suhteista ja muista seikoista, joiden voi kohtuudella ajatella vaikuttavan tilintarkastajan riippumattomuuteen, ja soveltuvissa tapauksissa uhkien poistamiseksi suoritetuista toimenpiteistä tai käytetyistä varotoimista; ja

---

17 ISA 600 (uudistettu) *Erityisiä näkökohtia – konsernitilinpäätösten tilintarkastukset (konsernin osien tilintarkastajien suorittama työ mukaan luettuna)*

18 ISA 600 (uudistettu), kappale 53

(c) kun kyseessä on listatun yhteisön tai muun sellaisen yhteisön tilinpäätöksen tilintarkastus, jonka tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista viestitään ISA 701:n mukaisesti, mainittava, että tilintarkastaja ratkaisee, mitkä hallintoelinten kanssa kommunikoiduista seikoista ovat olleet merkittävimpiä tarkasteltavana olevan kauden tilintarkastuksessa ja sen vuoksi ovat tilintarkastuksen kannalta keskeisiä. Tilintarkastaja kuvaa kyseiset seikat tilintarkastuskertomuksessa, paitsi jos säädös tai määräys estää kyseisen seikan julkisen esittämisen tai kun äärimmäisen harvinaisissa tapauksissa tilintarkastaja päättää, ettei kyseisestä seikasta viestitä tilintarkastuskertomuksessa, koska siitä aiheutuvien epäedullisten vaikutusten odotettaisiin kohtuudella olevan suuremmat kuin tällaisesta viestinnästä koituva yleinen etu. (Viittaus: kappale A54)

Tilintarkastajan velvollisuuksia tilinpäätöksen tilintarkastuksessa koskevan kuvauksen esittämispaikka

41. Kappaleissa 39–40 vaadittava kuvaus tilintarkastajan velvollisuuksista tilinpäätöksen tilintarkastuksessa on sisällytettävä: (viittaus: kappale A55)

(a) tilintarkastuskertomuksen tekstiin;

(b) tilintarkastuskertomuksen liitteeseen, jolloin tilintarkastuskertomuksessa on oltava viittaus liitteen sijaintipaikkaan; tai (viittaus: kappaleet A56–A58)

(c) viittaamalla tilintarkastuskertomuksessa tällaisen kuvauksen sijaintipaikkaan asiaankuuluvan viranomaisen verkkosivustolla, silloin kun säädös, määräys tai kansalliset tilintarkastusstandardit nimenomaisesti sallivat tilintarkastajan tehdä näin. (Viittaus: kappaleet A55, A57–A58)

42. Kun tilintarkastaja viittaa tilintarkastajan velvollisuuksia koskevaan kuvaukseen, joka sijaitsee asiaankuuluvan viranomaisen verkkosivustolla, hänen on todettava, että tällaisessa kuvauksessa käsitellään tämän standardin kappaleissa 39–40 vaadittavat seikat ja se on näiden vaatimusten mukainen. (Viittaus: kappale A57)

Muut raportointivelvoitteet

43. Jos tilinpäätöstä koskevassa tilintarkastuskertomuksessa käsitellään tilintarkastajalla ISA-standardien mukaan olevien velvoitteiden lisäksi muita raportointivelvoitteita, näitä muita raportointivelvoitteita on käsiteltävä tilintarkastuskertomuksen erillisessä osiossa, joka otsikoidaan ”Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi” tai muutoin osion sisällön mukaan asianmukaisella tavalla, paitsi jos nämä velvoitteet koskevat samoja aiheita kuin ISA-standardien mukaiset raportointivelvoitteet, jolloin muihin raportointivelvoitteisiin liittyvät asiat voidaan esittää samassa osiossa kuin vastaavat ISA-standardien mukaan vaadittavat raportin osatekijät. (Viittaus: kappaleet A59–A61)

44. Jos muihin raportointivelvoitteisiin perustuvat asiat esitetään samassa osiossa kuin niihin liittyvät ISA-standardien mukaan vaadittavat raportin osatekijät, tilintarkastuskertomuksessa on selkeästi erotettava muihin raportointivelvoitteisiin liittyvät asiat ISA-standardien mukaan vaadittavasta raportoinnista. (Viittaus: kappale A61)

45. Jos tilintarkastuskertomukseen sisältyy erillinen osio, joka koskee muihin raportointivelvoitteisiin liittyviä asioita, tämän standardin kappaleiden 21–40 vaatimusten mukaiset asiat on sisällytettävä osioon, jonka otsikkona on ”Tilinpäätöksen tilintarkastus”. ”Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi” on esitettävä ”Tilinpäätöksen tilintarkastus” -osion jälkeen. (Viittaus: kappale A61)

Toimeksiannosta vastuullisen henkilön nimi

46. Listattujen yhteisöjen tilinpäätöksen tilintarkastuksesta annettavaan tilintarkastuskertomukseen on sisällytettävä toimeksiannosta vastuullisen henkilön nimi, paitsi niissä harvoissa tapauksissa, joissa sen esittämisestä voidaan kohtuudella odottaa aiheutuvan henkilökohtaista turvallisuutta vaarantava merkittävä uhka. Niissä harvoissa tapauksissa, joissa tilintarkastaja ei aio sisällyttää tilintarkastuskertomukseen toimeksiannosta vastuullisen henkilön nimeä, hänen on keskusteltava tästä aikomuksesta hallintoelinten kanssa ja kerrottava näille arvionsa siitä, kuinka todennäköisenä ja vakavana hän pitää henkilökohtaista turvallisuutta vaarantavaa merkittävää uhkaa. (Viittaus: kappaleet A62–A64)

Tilintarkastajan allekirjoitus

47. Tilintarkastuskertomuksen on oltava allekirjoitettu. (Viittaus: kappaleet A65–A66)

Tilintarkastajan osoite

48. Tilintarkastuskertomuksessa on mainittava kyseisessä maassa tai kyseisellä muulla oikeudenkäyttöalueella sijaitseva paikkakunta, jolla tilintarkastaja toimii.

Tilintarkastuskertomuksen antamispäivä

49. Tilintarkastuskertomus on päivättävä aikaisintaan sille päivälle, jona tilintarkastaja on hankkinut tilinpäätöstä koskevan lausuntonsa perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, mukaan lukien evidenssi siitä, että: (viittaus: kappaleet A67–A70)

    (a) kaikki tilinpäätökseen kuuluvat laskelmat ja muut tilinpäätöksessä esitettävät tiedot on laadittu; ja

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

Säädökseen tai määräykseen perustuva tilintarkastuskertomus

50. Jos tietyssä maassa tai tietyllä muulla oikeudenkäyttöalueella säädöksessä tai määräyksessä vaaditaan tilintarkastajaa käyttämään tilintarkastuskertomuksessa tiettyä esittämistapaa tai sanamuotoa, siinä saadaan viitata ISA-standardeihin vain, jos tilintarkastuskertomus sisältää vähintään kaikki seuraavat osat: (Viittaus: kappaleet A71–A72)

    (a) otsikko.

    (b) vastaanottaja siten kuin toimeksiannon olosuhteet edellyttävät.

    (c) lausunto-osio, joka sisältää tilinpäätöstä koskevan lausunnon ja viittauksen tilinpäätöstä laadittaessa sovellettuun tilinpäätösnormistoon (sekä tiedon siitä, minkä maan tai muun oikeudenkäyttöalueen tilinpäätösnormisto on kyseessä, jos ei ole sovellettu IFRS- tai IPSAS-standardeja, ks. kappale 27).

    (d) yhteisön tilintarkastetun tilinpäätöksen yksilöiminen.

    (e) toteamus siitä, että tilintarkastaja on riippumaton yhteisöstä tilintarkastukseen liittyvien relevanttien eettisten vaatimusten mukaisesti ja on täyttänyt muut kyseisten vaatimusten mukaiset velvollisuutensa.

        (i) Toteamuksessa on yksilöitävä, minkä maan tai muun oikeudenkäyttöalueen relevanteista eettisistä vaatimuksista on kyse tai viitattava IESBAn eettisiin sääntöihin.

        (ii) Jos relevanteissa eettisissä vaatimuksissa vaaditaan, että silloin, kun tilintarkastaja on soveltanut tiettyjen yhteisöjen tilintarkastuksiin liittyviä erityisiä riippumattomuusvaatimuksia, hänen on julkistettava tämä, toteamuksessa on ilmaistava, että tilintarkastaja on riippumaton yhteisöstä kyseisten yhteisöjen tilintarkastuksiin sovellettavien riippumattomuusvaatimusten mukaisesti.

    (f) soveltuvissa tapauksissa osio, jossa käsitellään ISA 570:n (uudistettu) kappaleen 22 mukaisia raportointivaatimuksia ja joka on näiden vaatimusten mukainen.

    (g) soveltuvissa tapauksissa varauman sisältävän (tai kielteisen) lausunnon perusteluosio, jossa käsitellään ISA 570:n (uudistettu) kappaleen 23 mukaisia raportointivaatimuksia ja joka on näiden vaatimusten mukainen.

    (h) soveltuvissa tapauksissa osio, joka sisältää ISA 701:ssä vaadittavat tiedot tai säädökseen tai määräykseen perustuvat tilintarkastusta koskevat lisätiedot ja joka on kyseisen standardin vaatimusten mukainen.[19] (Viittaus: kappaleet A73–A76)

[19] ISA 701, kappaleet 11–16

(i) soveltuvissa tapauksissa osio, jossa käsitellään ISA 720:n (uudistettu) kappaleen 24 mukaisia raportointivaatimuksia.

(j) kuvaus tilinpäätöksen laatimista koskevista johdon velvollisuuksista ja taloudellisen raportoinnin prosessia valvovien tahojen nimeäminen, joissa käsitellään kappaleiden 33–36 mukaisia vaatimuksia ja jotka ovat näiden vaatimusten mukaisia.

(k) viittaus ISA-standardeihin sekä säädökseen tai määräykseen sekä tilintarkastajan velvollisuuksia koskeva kuvaus, jossa käsitellään kappaleiden 37–40 mukaisia vaatimuksia ja joka on näiden vaatimusten mukainen. (Viittaus: kappaleet A51–A54)

(l) listattujen yhteisöjen yleiseen käyttöön tarkoitetun tilinpäätöksen tilintarkastuksessa toimeksiannosta vastuullisen henkilön nimi, paitsi jos sen esittämisestä voidaan harvoissa tapauksissa kohtuudella odottaa aiheutuvan henkilökohtaista turvallisuutta vaarantava merkittävä uhka.

(m) tilintarkastajan allekirjoitus.

(n) tilintarkastajan osoite.

(o) tilintarkastuskertomuksen antamispäivä.

Sekä tietyn maan tai tietyn muun oikeudenkäyttöalueen tilintarkastusstandardien että ISA-standardien mukaisesti suoritetuista tilintarkastuksista annettava tilintarkastuskertomus

51. Tilintarkastaja voi olla velvollinen suorittamaan tilintarkastuksen tietyn maan tai tietyn muun oikeudenkäyttöalueen tilintarkastusstandardien (”kansalliset tilintarkastusstandardit”) mukaisesti, ja sen lisäksi hän on noudattanut tilintarkastusta suorittaessaan ISA-standardeja. Jos näin on, tilintarkastuskertomuksessa saadaan viitata kansallisten tilintarkastusstandardien lisäksi ISA-standardeihin, mutta tilintarkastaja saa tehdä näin vain, jos: (viittaus: kappaleet A77–A78)

(a) kansallisten tilintarkastusstandardien vaatimusten ja ISA-standardien vaatimusten välillä ei ole sellaista ristiriitaa, jonka seurauksena tilintarkastaja (i) antaisi erilaisen lausunnon, tai (ii) ei sisällyttäisi kertomukseen tiettyä seikkaa painottavaa kappaletta tai muuta seikkaa koskevaa kappaletta, jota ISA-standardit edellyttäisivät kyseisissä olosuhteissa; ja

(b) tilintarkastuskertomus sisältää vähintäänkin jokaisen edellä kappaleessa 50(a)–(o) tarkoitetun osan, kun tilintarkastaja käyttää kansallisissa tilintarkastusstandardeissa määrättyä esittämistapaa tai sanamuotoa. Viittaus ”säädökseen tai määräykseen” kappaleessa 50(k) on kuitenkin ymmärrettävä viittauksena kansallisiin tilintarkastusstandardeihin. Tilintarkastuskertomuksessa on näin yksilöitävä tässä tarkoitetut kansalliset tilintarkastusstandardit.

52. Kun tilintarkastuskertomuksessa viitataan sekä kansallisiin tilintarkastusstandardeihin että ISA-standardeihin, siinä on yksilöitävä, minkä maan tai muun oikeudenkäyttöalueen kansallisista tilintarkastusstandardeista on kysymys.

Tilinpäätöksen yhteydessä esitettävä täydentävä informaatio (viittaus: kappaleet A79–A85)

53. Jos tilintarkastetun tilinpäätöksen yhteydessä esitetään täydentävää informaatiota, jota ei vaadita sovellettavassa tilinpäätösnormistossa, tilintarkastajan on arvioitava, onko täydentävä informaatio hänen ammatillisen harkintansa mukaan luonteensa ja esittämistapansa perusteella tästä huolimatta kiinteä osa tilinpäätöstä. Kun täydentävä informaatio on kiinteä osa tilinpäätöstä, tilintarkastajan lausunnon tulee kattaa se.

54. Jos täydentävän informaation, jota ei vaadita sovellettavassa tilinpäätösnormistossa, ei katsota olevan kiinteä osa tilintarkastettua tilinpäätöstä, tilintarkastajan on arvioitava, onko tällainen täydentävä informaatio esitetty siten, että se on riittävästi ja selkeästi erotettu tilintarkastetusta tilinpäätöksestä. Jos näin ei ole, tilintarkastajan on pyydettävä johtoa muuttamaan tilintarkastamattoman täydentävän informaation esittämistapaa. Jos johto kieltäytyy tekemästä tätä, tilintarkastajan on yksilöitävä tilintarkastamaton täydentävä informaatio ja selostettava tilintarkastuskertomuksessa, että tällainen täydentävä informaatio on tilintarkastamatonta.

***

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Yhteisön tilinpäätöskäytäntöihin liittyviä laadullisia näkökohtia (viittaus: kappale 12)

A1. Johto tekee useita harkintaan perustuvia ratkaisuja tilinpäätökseen sisältyvistä luvuista ja siinä esitettävistä muista tiedoista.

A2. ISA 260:ssä (uudistettu) käsitellään tilinpäätösmenettelyihin liittyviä laadullisia näkökohtia.[20] Tilintarkastajan tarkastellessa yhteisön tilinpäätösmenettelyihin liittyviä laadullisia näkökohtia hänen tietoonsa voi tulla mahdollista johdon tarkoitushakuisuutta harkintaan perustuvissa ratkaisuissa. Tilintarkastajan johtopäätöksenä voi olla, että puolueettomuuden puuttumisen kumuloitunut vaikutus yhdessä korjaamattomien virheellisyyksien vaikutuksen kanssa tekee tilinpäätöksestä kokonaisuutena olennaisesti virheellisen. Viitteitä puolueettomuuden puuttumisesta, joka saattaa vaikuttaa tilintarkastajan arvioon siitä, onko tilinpäätös kokonaisuutena olennaisesti virheellinen, ovat esimerkiksi seuraavat:

- johdon tietoon tilintarkastuksen aikana saatettujen virheellisyyksien valikoiva korjaaminen (esim. siten, että korjataan raportoitavaa tulosta kasvattavat virheellisyydet mutta ei raportoitavaa tulosta pienentäviä virheellisyyksiä).
- johdon mahdollinen tarkoitushakuisuus kirjanpidollisia arvioita tehtäessä.

A3. ISA 540:ssä (uudistettu) käsitellään mahdollista johdon tarkoitushakuisuutta kirjanpidollisia arvioita tehtäessä.[21] Mahdollista johdon tarkoitushakuisuutta koskevien viitteiden ei katsota olevan virheellisyyksiä, kun tehdään johtopäätöksiä yksittäisten kirjanpidollisten arvioiden kohtuullisuudesta. Ne saattavat kuitenkin vaikuttaa tilintarkastajan arvioon siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena olennaista virheellisyyttä.

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet on esitetty tilinpäätöksessä asianmukaisesti (viittaus: kappale 13(a))

A4. Arvioidessaan, onko valitut ja sovelletut merkittävät tilinpäätöksen laatimisperiaatteet esitetty tilinpäätöksessä asianmukaisella tavalla, tilintarkastaja ottaa huomioon esimerkiksi sellaisia seikkoja kuin:

- onko esitetty kaikki sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan vaadittavat merkittäviä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevat tiedot;
- onko merkittäviä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskeva esitetty informaatio relevanttia ja näin ollen kuvastaako se sitä, kuinka sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisia kirjaamista, arvostamista ja esittämistapaa koskevia kriteerejä on sovellettu tilinpäätökseen sisältyviin liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihin ja tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin yhteisön toimintojen ja toimintaympäristön erityisissä olosuhteissa; ja
- kuinka selkeästi merkittävät tilinpäätöksen laatimisperiaatteet on esitetty.

Tilinpäätöksessä esitetty informaatio on relevanttia, luotettavaa, vertailukelpoista ja ymmärrettävää (viittaus: kappale 13(d))

A5. Tilinpäätöksen ymmärrettävyyden arvioimiseen kuuluu, että tarkastellaan sellaisia seikkoja kuin:

- onko tilinpäätökseen sisältyvä informaatio esitetty selkeästi ja tiiviisti
- antaako merkittävien tietojen esittämispaikka niille asianmukaista näkyvyyttä (esim. kun yhteisökohtaisella informaatiolla on arvoa käyttäjille) ja onko esitettäviin tietoihin viitattu siten, ettei tarvittavan informaation tunnistaminen aiheuta käyttäjille merkittäviä haasteita.

Tiedot olennaisten liiketoimien ja tapahtumien vaikutuksesta tilinpäätöksen sisältämään informaatioon (viittaus: kappale 13(e))

A6. Yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevan normiston mukaisesti laaditussa tilinpäätöksessä esitetään tavallisesti yhteisön taloudellinen asema, taloudellinen tulos ja rahavirrat. Sen arvioimiseen, sisältääkö tilinpäätös sovellettava tilinpää-

[20] ISA 260 (uudistettu) *Kommunikointi hallintoelinten kanssa,* liite 2

[21] ISA 540 (uudistettu) *Kirjanpidollisten arvioiden ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tarkastaminen,* kappale 32

tösnormisto huomioon ottaen riittävästi tietoja, jotta aiottujen käyttäjien on mahdollista saada käsitys olennaisten liiketoimien ja tapahtumien vaikutuksesta yhteisön taloudelliseen asemaan, taloudelliseen tulokseen ja rahavirtoihin, kuuluu sellaisten seikkojen tarkastelua kuin:

- missä määrin tilinpäätöksen sisältyvä informaatio on relevanttia ja erityistä yhteisön olosuhteiden kannalta; ja
- onko esitettyjä tietoja riittävästi, jotta aiottujen käyttäjien on niiden avulla mahdollista saada käsitys:
  - sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisia kirjaamiskriteerejä (tai taseesta pois kirjaamisen kriteerejä) täyttämättömistä yhteisön liiketapahtumista tai muista tapahtumista aiheutuvien mahdollisten varojen ja velkojen luonteesta ja laajuudesta.
  - liiketapahtumista ja muista tapahtumista aiheutuvien olennaisen virheellisyyden riskien luonteesta ja laajuudesta.
  - esitettyihin tai muutoin ilmoitettuihin lukuihin vaikuttavat menetelmät ja tehdyt oletukset ja harkintaan perustuvat ratkaisut sekä niissä tapahtuneet muutokset, mukaan lukien relevantit herkkyysanalyysit.

Sen arvioiminen, antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan (viittaus: kappale 14)

A7. Joissakin tilinpäätösnormistoissa tunnistetaan oikean ja riittävän kuvan käsite suoraan tai epäsuorasti.[22] Kuten tämän standardin kappaleessa 7(b) todetaan, oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvassa[23] tilinpäätösnormistossa ei pelkästään vaadita normiston vaatimusten noudattamista vaan myös tunnustetaan suoraan tai epäsuorasti, että normiston vaatimusten noudattamisen lisäksi johdon saattaa olla tarpeellista esittää normiston nimenomaisesti edellyttämien tietojen lisäksi myös muita tietoja.[24]

A8. Tilintarkastaja arvioi ammatillista harkintaa käyttäen, antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan sekä esittämistavan että esitettävien tietojen osalta. Tässä arvioinnissa otetaan huomioon sellaisia seikkoja kuin yhteisön tosiseikat ja olosuhteet sekä niissä tapahtuneet muutokset perustuen tilintarkastajan yhteisöstä muodostamaan käsitykseen ja tilintarkastuksen aikana hankittuun tilintarkastusevidenssiin. Arviointiin sisältyy myös esimerkiksi sen harkitseminen, mitä tietoja tarvitaan oikean ja riittävän kuvan antamiseksi johtuen seikoista, jotka voisivat olla olennaisia (yleensä virheellisyyksien katsotaan olevan olennaisia, jos niiden voidaan kohtuudella odottaa vaikuttavan taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät perustuen tilinpäätökseen kokonaisuutena), kuten taloudellista raportointia koskevien muuttuvien vaatimusten tai muuttuvan taloudellisen ympäristön vaikutus.

A9. Sen arvioimiseen, antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan, kuuluu esimerkiksi keskustelua johdon ja hallintoelinten kanssa näiden näkemyksistä, jotka koskevat syytä tietyn esittämistavan valitsemiseen tai mahdollisesti harkituista vaihtoehdoista. Keskustelu voi sisältää esim. seuraavaa:

- missä määrin tilinpäätökseen sisältyviä lukuja on yhdistelty tai jaoteltu ja hämärtääkö lukujen tai tietojen esittämistapa hyödyllistä informaatiota tai johtaako se harhaanjohtavan tiedon esittämiseen.
- yhdenmukaisuus toimialalla vallitsevan käytännön kanssa tai ovatko poikkeamat relevantteja yhteisön olosuhteiden kannalta ja näin ollen perusteltuja.

Sovellettavan tilinpäätösnormiston kuvaus (viittaus: kappale 15)

A10. Kuten ISA 200:ssa selitetään, tilinpäätöksen laatiminen johdon ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelinten toimesta edellyttää, että tilinpäätökseen sisällytetään asianmukainen kuvaus sovellettavasta tilinpäätösnormistosta.[25] Tämä kuvaus kertoo tilinpäätöksen käyttäjille, mihin normistoon tilinpäätös perustuu.

---

22 Esim. IFRS-standardeissa todetaan, että oikean ja riittävän kuvan antaminen edellyttää liiketoimien, muiden tapahtumien ja olosuhteiden vaikutusten todenmukaista esittämistä varojen, velkojen, tuottojen ja kulujen kirjaamista, arvostamista ja tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevien kriteerien mukaisesti.

23 Ks. ISA 200, kappale 13(a)

24 Esim. IFRS-standardien mukaan yhteisön on esitettävä lisätietoja silloin, kun IFRS-standardien nimenomaisten vaatimusten noudattaminen ei riitä siihen, että käyttäjät pystyisivät arvioimaan, miten tietyt liiketoimet, muut tapahtumat ja olosuhteet ovat vaikuttaneet yhteisön taloudelliseen asemaan ja taloudelliseen tulokseen (IAS 1 *Tilinpäätöksen esittäminen,* kappale 17(c)).

25 ISA 200, kappaleet A2–A3

A11. Kuvaus, jossa todetaan tilinpäätöksen olevan laadittu tietyn sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, on asianmukainen vain, jos tilinpäätös täyttää kaikki kyseisen normiston vaatimukset, jotka ovat voimassa tilinpäätöksen kattamalla tilikaudella.

A12. Sovellettavan tilinpäätösnormiston kuvaus, joka sisältää epätäsmällisiä ehdollisia tai varauman sisältäviä sanamuotoja (esim. ”tilinpäätös on pääosin IFRS-standardien mukainen”) ei ole asianmukainen kuvaus kyseisestä normistosta, koska se voi johtaa tilinpäätöksen käyttäjiä harhaan.

Viittaaminen useampaan kuin yhteen tilinpäätösnormistoon

A13. Joissakin tapauksissa tilinpäätöksessä voidaan ilmoittaa, että se on laadittu kahden tilinpäätösnormiston (esim. kansallisen normiston ja IFRS-standardien) mukaisesti. Tämä voi johtua siitä, että johdon täytyy laatia tilinpäätös molempien normistojen mukaisesti tai se tekee näin vapaaehtoisesti, ja tällöin molemmat normistot ovat sovellettavia tilinpäätösnormistoja. Tällainen kuvaus on asianmukainen vain, jos tilinpäätös on kummankin normiston mukainen erikseen. Jotta tilinpäätöksen katsottaisiin olevan laadittu molempien normistojen mukaisesti, sen pitää olla samanaikaisesti kummankin normiston mukainen ilman, että tarvitaan täsmäytyslaskelmia. Käytännössä kahden normiston samanaikainen noudattaminen on epätodennäköistä, paitsi jos toinen normisto (esim. IFRS-standardit) on otettu käyttöön kyseisessä maassa tai kyseisellä muulla oikeudenkäyttöalueella sen omana kansallisena normistona tai on poistettu kaikki esteet sen noudattamiselta.

A14. Tilinpäätös, joka on laadittu yhden tilinpäätösnormiston mukaisesti ja sisältää liitetiedon tai lisälaskelman, jossa tulokset täsmäytetään toista normistoa noudatettaessa esitettäviin tuloksiin, ei ole tämän toisen normiston mukaisesti laadittu. Tämä johtuu siitä, ettei tilinpäätös sisällä kaikkea informaatiota tämän toisen normiston vaatimalla tavalla.

A15. Tilinpäätös voidaan kuitenkin laatia yhden sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti ja lisäksi esittää liitetiedoissa kuvaus siitä, missä määrin tilinpäätös on jonkin toisen normiston mukainen (esim. kansallisen normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös, jossa myös kuvataan, missä määrin se on IFRS-standardien mukainen). Tällainen kuvaus saattaa olla kappaleessa 54 tarkoitettua täydentävää taloudellista informaatiota, ja tilintarkastajan lausunto kattaa sen, ellei sitä pystytä selvästi erottamaan tilinpäätöksestä.

Lausunnon muoto

A16. Voi olla tapauksia, joissa tilinpäätös ei anna oikeaa ja riittävää kuvaa, vaikka se olisi laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti. Tällaisessa tapauksessa johdon saattaa olla mahdollista sisällyttää tilinpäätökseen muita tietoja niiden tietojen lisäksi, joita normistossa nimenomaisesti vaaditaan, tai äärimmäisen harvinaisissa tapauksissa poiketa normistoon sisältyvästä vaatimuksesta, jotta tilinpäätös antaisi oikean ja riittävän kuvan. (Viittaus: kappale 18)

A17. On äärimmäisen harvinaista, että tilintarkastaja katsoisi säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuvan normiston mukaisesti laaditun tilinpäätöksen olevan harhaanjohtava, jos hän on ISA 210:n mukaisesti todennut, että kyseinen normisto on hyväksyttävä.[26] (Viittaus: kappale 19)

Tilintarkastuskertomus (viittaus: kappale 20)

A18. Kirjallisiin raportteihin kuuluvat sekä tulosteena että sähköisessä muodossa annettavat raportit.

A19. Tämän standardin liitteessä on esimerkkejä tilinpäätöstä koskevista tilintarkastuskertomuksista, jotka sisältävät kappaleissa 21–49 mainitut osat. Tässä standardissa ei aseteta tilintarkastuskertomuksen osatekijöiden järjestystä koskevia vaatimuksia, lukuun ottamatta lausuntoa ja lausunnon perusteluja koskevia osioita. Tässä standardissa vaaditaan kuitenkin tiettyjen otsikkojen käyttämistä, minkä tarkoituksena on tehdä ISA-standardien mukaisesti suoritettuihin tilintarkastuksiin viittaavista tilintarkastuskertomuksista paremmin tunnistettavia, erityisesti tilanteissa, joissa tilintarkastuskertomuksen osat esitetään eri järjestyksessä kuin tämän standardin liitteeseen sisältyvissä esimerkkikertomuksissa.

[26] ISA 210 *Tilintarkastustoimeksiantojen ehdoista sopiminen,* kappale 6(a)

ISA-standardien mukaisesti suoritetuista tilintarkastuksista annettava tilintarkastuskertomus

Otsikko (viittaus: kappale 21)

A20. Otsikko, joka osoittaa, että kyseessä on riippumattoman tilintarkastajan antama kertomus, esimerkiksi ”Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomus”, erottaa riippumattoman tilintarkastajan antaman tilintarkastuskertomuksen muiden antamista raporteista.

Vastaanottaja (viittaus: kappale 22)

A21. Säädöksessä tai määräyksessä tai toimeksiannon ehdoissa saatetaan yksilöidä, kenelle tilintarkastuskertomus osoitetaan kyseisessä maassa tai kyseisellä muulla oikeudenkäyttöalueella. Tavallisesti tilintarkastuskertomus osoitetaan niille, joita varten se laaditaan, usein sen yhteisön, jonka tilinpäätös on tilintarkastuksen kohteena, osakkeenomistajille tai hallintoelimille.

Tilintarkastajan lausunto (viittaus: kappaleet 24–26)

Viittaaminen tilintarkastettuun tilinpäätökseen

A22. Tilintarkastuskertomuksessa sanotaan esimerkiksi, että tilintarkastaja on tilintarkastanut yhteisön tilinpäätöksen, joka sisältää [mainitaan sovellettavan tilinpäätösnormiston edellyttämään tilinpäätöskokonaisuuteen kuuluvien laskelmien nimet sekä päivämäärä tai ajanjakso, jota kukin laskelma koskee] sekä liitetiedot, mukaan lukien yhteenveto merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista.

A23. Kun tilintarkastajan tiedossa on, että tilintarkastettu tilinpäätös tulee sisältymään myös muuta informaatiota sisältävään asiakirjaan, kuten vuosikertomukseen, hän voi harkita esittämistavan niin salliessa yksilöivänsä ne sivunumerot, joilla tilintarkastettu tilinpäätös esitetään. Tämä auttaa käyttäjiä tunnistamaan tilinpäätöksen, jota tilintarkastuskertomus koskee.

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

A24. Ilmausten ”antaa oikean ja riittävän kuvan” ja ”esitetty kaikilta olennaisilta osiltaan oikein” katsotaan olevan yhtäpitäviä. Sen, käytetäänkö tietyssä maassa tai tietyllä muulla oikeudenkäyttöalueella ilmausta ”antaa oikean ja riittävän kuvan” vaiko ilmausta ”esitetty kaikilta olennaisilta osiltaan oikein”, määrää kyseisessä maassa tai kyseisellä muulla oikeudenkäyttöalueella tilintarkastusta sääntelevä säädös tai määräys taikka kyseisessä maassa tai kyseisellä muulla oikeudenkäyttöalueella yleisesti hyväksytty käytäntö. Silloin kun säädöksessä tai määräyksessä vaaditaan erilaisen sanamuodon käyttöä, sillä ei ole vaikutusta tämän standardin kappaleen 14 vaatimukseen, jonka mukaan tilintarkastajan täytyy arvioida, antaako oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan.

A25. Kun tilintarkastaja antaa vakiomuotoisen lausunnon, ei ole asianmukaista käyttää lausunnon yhteydessä sellaisia sanamuotoja kuin ”edellä esitetty selitys huomioon ottaen” tai ”ellei ... muuta johdu”, sillä nämä viittaavat ehdolliseen lausuntoon taikka lausunnon heikentämiseen tai mukauttamiseen.

Kuvaus tilinpäätöksestä ja siinä esitettävistä seikoista

A26. Tilintarkastajan lausunto koskee sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti määriteltävää tilinpäätöskokonaisuutta. Esimerkiksi monen yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevan normiston mukainen tilinpäätös saattaa sisältää taseen, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman, rahavirtalaskelman sekä liitetiedot, joihin yleensä sisältyy yhteenveto merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista ja muuta selittävää tietoa. Joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla myös muun informaation saatetaan katsoa olevan kiinteä osa tilinpäätöstä.

A27. Jos kyseessä on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös, tilintarkastajan lausunnossa todetaan, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan seikoista, jotka tilinpäätöksessä on tarkoitus esittää, tai että ne on esitetty kaikilta olennaisilta osiltaan oikein. Esimerkiksi IFRS-standardien mukaisesti laaditussa tilinpäätöksessä nämä seikat ovat *yhteisön taloudellinen asema tilikauden lopussa sekä yhteisön taloudellinen tulos ja rahavirrat kyseisenä päivänä päättyneeltä tilikaudelta.* Näin ollen kappaleessa 25 ja muualla tässä standardissa esiintyvä […] on tarkoitettu korvattavaksi edellisessä virkkeessä kursivoituna esitetyllä tekstillä, kun sovellettava tilinpäätösnormisto on IFRS-standardit, ja

jos kyseessä on jokin muu tilinpäätösnormisto, korvattavaksi sanoilla, jotka kuvaavat seikkoja, joita tilinpäätöksessä on tarkoitus esittää.

Kuvaus sovellettavasta tilinpäätösnormistosta ja sen mahdollinen vaikutus tilintarkastajan lausuntoon

A28. Sovellettava tilinpäätösnormisto yksilöidään tilintarkastajan lausunnossa, jotta tilintarkastuskertomuksen lukijat saisivat tiedon siitä, missä asiayhteydessä tilintarkastajan lausunto annetaan; tarkoituksena ei ole rajoittaa kappaleessa 14 vaadittavaa arviointia. Sovellettava tilinpäätösnormisto yksilöidään käyttämällä sellaisia ilmauksia kuin:

”… IFRS-standardien mukaisesti” tai

”… maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella X yleisesti hyväksyttyjen laskentaperiaatteiden mukaisesti…”

A29. Kun sovellettavaan tilinpäätösnormistoon sisältyy sekä tilinpäätösstandardeja että säädöksiin ja määräyksiin perustuvia vaatimuksia, normisto yksilöidään sanomalla esimerkiksi ”… IFRS-standardien sekä maan tai muun oikeudenkäyttöalueen X osakeyhtiölain mukaisesti”. ISA 210:ssä käsitellään olosuhteita, joissa tilinpäätösstandardien ja säädöksiin tai määräyksiin perustuvien vaatimusten välillä on ristiriitaa.[27]

A30. Kuten kappaleessa A13 todetaan, tilinpäätös voidaan laatia kahden tilinpäätösnormiston mukaisesti, jotka tällöin molemmat ovat sovellettavia tilinpäätösnormistoja. Näin ollen kumpaakin normistoa tarkastellaan erikseen laadittaessa tilintarkastajan lausuntoa tilinpäätöksestä, ja kappaleiden 25–27 mukaisessa tilintarkastajan lausunnossa viitataan molempiin normistoihin seuraavasti:

(a) Jos tilinpäätös on kummankin normiston mukainen erikseen, annetaan kaksi lausuntoa: toisin sanoen, että tilinpäätös on laadittu yhden sovellettavan tilinpäätösnormiston (esim. kansallisen normiston) mukaisesti, sekä lausunto siitä, että se on laadittu toisen sovellettavan tilinpäätösnormiston (esim. IFRS-standardien) mukaisesti. Nämä lausunnot voidaan esittää joko eri virkkeissä tai yhdessä virkkeessä (esim. […] antaa oikean ja riittävän kuvan maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella X yleisesti hyväksyttyjen laskentaperiaatteiden sekä IFRS-standardien mukaisesti).

(b) Jos tilinpäätös on yhden normiston mutta ei ole toisen normiston mukainen, voidaan antaa vakiomuotoinen lausunto siitä, että tilinpäätös on laadittu yhden normiston (esimerkiksi kansallisen normiston) mukaisesti, mutta toisen normiston (esimerkiksi IFRS-standardien) noudattamista koskien annetaan mukautettu lausunto ISA 705:n (uudistettu) mukaisesti.

A31. Kuten kappaleessa A15 todetaan, tilinpäätös voi olla sovellettavan tilinpäätösnormiston mukainen ja lisäksi sisältää tiedon siitä, missä määrin se on toisen tilinpäätösnormiston mukainen. Tilintarkastajan lausunto kattaa tällaisen täydentävän informaation, jos sitä ei pystytä selkeästi erottamaan tilinpäätöksestä (ks. kappaleet 53–54 ja niihin liittyvä soveltamista koskeva ohjeistus kappaleissa A79–A85). Näin ollen,

(a) jos tieto toisen normiston noudattamisesta on harhaanjohtava, annetaan mukautettu lausunto ISA 705:n (uudistettu) mukaisesti.

(b) jos tieto ei ole harhaanjohtava mutta se on tilintarkastajan harkinnan mukaan niin tärkeä, että se on perustavanlaatuinen käyttäjien tilinpäätöksestä muodostaman käsityksen kannalta, lisätään ISA 706:n (uudistettu) mukaisesti tiettyä seikkaa painottava kappale, jossa kiinnitetään huomiota kyseiseen tietoon.

Lausunnon perustelut (viittaus: kappale 28)

A32. Lausunnon perustelut -osio antaa tärkeää taustaa tilintarkastajan lausunnolle. Näin ollen tässä standardissa vaaditaan, että lausunnon perustelut esitetään tilintarkastuskertomuksessa välittömästi tilintarkastajan lausunnon jälkeen.

A33. Sovellettuihin standardeihin viittaamalla tilintarkastuskertomuksen käyttäjille kerrotaan, että tilintarkastus on suoritettu yleisesti hyväksyttyjen standardien mukaisesti.

[27] ISA 210, kappale 18

Relevantit eettiset vaatimukset (viittaus: kappale 28(c))

A34. Se, että mainitaan maa tai muu oikeudenkäyttöalue, jonka relevanteista eettisistä vaatimuksista on kysymys, lisää läpinäkyvyyttä kyseiseen tilintarkastustoimeksiantoon liittyvien vaatimusten suhteen. ISA 200:ssa selitetään, että relevantteihin eettisiin vaatimuksiin kuuluvat yleensä IESBAn eettisten sääntöjen tilintarkastukseen liittyvät vaatimukset sekä niitä tiukemmat kansalliset vaatimukset.[28] Kun relevantit eettiset vaatimukset sisältävät IESBAn eettisten sääntöjen mukaiset vaatimukset, maininnassa voidaan viitata myös IESBAn eettisiin sääntöihin. Jos kaikki kyseisen tilintarkastuksen kannalta relevantit eettiset vaatimukset koostuvat IESBAn eettisistä säännöistä, niiden alkuperämaata tai muuta oikeudenkäyttöaluetta ei tarvitse yksilöidä.

A35. Joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla voi olla relevantteja eettisiä vaatimuksia, jotka ovat peräisin eri lähteistä, kuten eettisistä säännöistä ja säädöksiin ja määräyksiin perustuvista lisäsäännöistä ja -vaatimuksista. Kun riippumattomuusvaatimukset ja muut relevantit eettiset vaatimukset sisältyvät vain muutamaan lähteeseen, tilintarkastaja voi joko valita nimettävän relevantin lähteen (tai lähteet) (esim. kyseisessä maassa tai kyseisellä muulla oikeudenkäyttöalueella noudatettavan säännöstön, säädöksen tai määräyksen nimen) tai hän voi viitata yleisesti ymmärrettävään termiin, joka toimii asianmukaisena yhteenvetona kyseisistä lähteistä (esim. maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella X yksityisten yritysten tilintarkastuksessa noudatettavat riippumattomuusvaatimukset).

A36. Relevanteissa eettisissä vaatimuksissa saatetaan:

- asettaa tiettyjen relevanteissa eettisissä vaatimuksissa yksilöityjen yhteisöjen tilintarkastuksiin liittyviä erityisiä riippumattomuusvaatimuksia, kuten IESBAn eettisiin sääntöihin sisältyvät yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastuksissa noudatettavat riippumattomuusvaatimukset. Relevanteissa eettisissä vaatimuksissa saatetaan myös vaatia tai kannustaa tilintarkastajaa ratkaisemaan, onko tällaisia riippumattomuusvaatimuksia asianmukaista soveltaa muiden yhteisöjen kuin niiden, jotka on yksilöity relevanteissa eettisissä vaatimuksissa, tilintarkastuksiin.
- vaatia, että silloin, kun tilintarkastaja on soveltanut tiettyjen yhteisöjen tilintarkastuksiin liittyviä erityisiä riippumattomuusvaatimuksia, tilintarkastajan on julkistettava tämä. IESBAn eettisissä säännöissä esimerkiksi vaaditaan, että silloin, kun tilintarkastusyhteisö on soveltanut yleisen edun kannalta merkittäviin yhteisöihin liittyviä riippumattomuusvaatimuksia yhteisön tilintarkastusta suorittaessaan, tilintarkastusyhteisön on julkistettava tämä, paitsi jos tällainen julkistaminen johtaisi kyseisen yhteisön tulevien luottamuksellisten suunnitelmien julkistamiseen.[29]

ISA 260 (uudistettu) sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta, jotka koskevat tilintarkastajan kommunikointia hallintoelinten kanssa, mihin kuuluu kommunikointi näissä tapauksissa.[30]

A37. Säädöksessä tai määräyksessä, kansallisissa tilintarkastusstandardeissa tai tilintarkastustoimeksiannon ehdoissa saatetaan myös vaatia, että tilintarkastaja esittää tilintarkastuskertomuksessa yksityiskohtaisempaa tietoa tilintarkastuksessa sovellettavien relevanttien eettisten vaatimusten, mukaan lukien riippumattomuuteen liittyvät vaatimukset, lähteestä.

A38. Tärkeä huomioon otettava seikka ratkaistaessa, mikä on tarkoituksenmukainen määrä informaatiota tilintarkastuskertomuksessa, kun tilintarkastukseen liittyvien relevanttien eettisten vaatimusten lähteitä on useita, on tasapainon löytäminen toisaalta läpinäkyvyyden ja toisaalta tilintarkastuskertomuksessa esitettävän muun hyödyllisen informaation hämärtymisriskin välillä.

Erityisesti konsernien tilintarkastuksissa huomioon otettavia seikkoja

A39. Konsernien tilintarkastuksissa, joissa on eri lähteistä tulevia relevantteja eettisiä vaatimuksia, mukaan lukien riippumattomuusvaatimukset, tilintarkastuskertomuksessa mainittava maa tai muu oikeudenkäyttöalue liittyy yleensä konsernin tilintarkastajaan sovellettaviin relevantteihin eettisiin vaatimuksiin. Tämä johtuu siitä, että konsernin tilintarkastuksessa konsernin osien tilintarkastajien on noudatettava myös konsernin tilintarkastuksen kannalta relevantteja eettisiä vaatimuksia.[31]

---

28 ISA 200, kappale A17

29 IESBAn eettiset säännöt, kappaleet R400.20–R400.21

30 ISA 260 (uudistettu), kappaleet 17 ja A29

31 ISA 600 (uudistettu), kappaleet A56–A57, A66–A68

A40. ISA-standardeissa ei aseteta tilintarkastajille, ei myöskään konsernin osien tilintarkastajille, erityisiä riippumattomuusvaatimuksia tai eettisiä vaatimuksia, eivätkä ISA-standardit näin ollen laajenna eivätkä muutoin syrjäytä IESBAn eettisten sääntöjen riippumattomuusvaatimuksia[32] tai muita konsernin tilintarkastajaa koskevia eettisiä vaatimuksia, eikä niissä myöskään vaadita, että konsernin osan tilintarkastaja olisi kaikissa tapauksissa juuri niiden riippumattomuusvaatimusten alainen, joita sovelletaan konsernin tilintarkastajaan. Tästä seuraa, että relevantit eettiset vaatimukset, mukaan lukien riippumattomuusvaatimukset, saattavat olla monimutkaisia konsernin tilintarkastuksessa. ISA 600 (uudistettu)[33] sisältää ohjeistusta tilintarkastajille, jotka suorittavat konsernin osan taloudelliseen informaatioon kohdistuvaa työtä konsernin tilintarkastuksessa, myös sellaisia tilanteita varten, joissa konsernin osan tilintarkastaja ei täytä konsernin tilintarkastuksen kannalta relevantteja riippumattomuusvaatimuksia.

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat (viittaus: kappale 31)

A41. Säädöksessä tai määräyksessä saatetaan vaatia, että tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista viestitään muidenkin kuin listattujen yhteisöjen tilintarkastuksissa, esimerkiksi yhteisöjen, jotka tällaisessa säädöksessä tai määräyksessä luonnehditaan yleisen edun kannalta merkittäviksi.

A42. Tilintarkastaja voi päättää viestiä tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista myös muissa yhteisöissä – mukaan lukien niissä, jotka saattavat olla yleisen edun kannalta merkittäviä – esimerkiksi koska niillä on useita erilaisia sidosryhmiä, ja kun otetaan huomioon liiketoiminnan luonne ja koko. Tällaisia yhteisöjä voivat olla esimerkiksi rahoituslaitokset (kuten pankit, vakuutusyhtiöt ja eläkerahastot) sekä muut yhteisöt, kuten avustusjärjestöt.

A43. ISA 210:n mukaan tilintarkastajan on sovittava tilintarkastustoimeksiannon ehdoista johdon ja hallintoelinten kanssa sen mukaan kuin on asianmukaista, ja siinä selitetään, että johdon ja hallintoelinten roolit tilintarkastustoimeksiannon ehdoista sovittaessa riippuvat yhteisön hallintojärjestelyistä ja relevantista säädöksestä tai määräyksestä.[34] ISA 210:n mukaan vaaditaan myös, että tilintarkastuksen toimeksiantokirjeeseen tai muuhun sopivan muotoiseen kirjalliseen sopimukseen sisällytetään maininta tilintarkastajan antamien raporttien odotettavissa olevasta muodosta ja sisällöstä.[35] ISA 210:ssä[36] selitetään, että silloin kun tilintarkastaja ei muutoin ole velvollinen viestimään tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista, hänelle voi olla apua siitä, että tilintarkastustoimeksiannon ehdoissa mainitaan mahdollisuudesta viestiä tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista tilintarkastuskertomuksessa, ja joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla tilintarkastajan voi olla välttämätöntä sisällyttää ehtoihin maininta tällaisesta mahdollisuudesta, jotta hän pystyisi toimimaan näin.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A44. Listatut yhteisöt eivät ole yleisiä julkisella sektorilla. Julkisen sektorin yhteisöt voivat kuitenkin olla merkittäviä kokonsa, monimutkaisuutensa ja yleiseen etuun liittyvien näkökohtien vuoksi. Tällaisissa tapauksissa julkisen sektorin yhteisön tilintarkastaja voi säädöksen tai määräyksen velvoittamana tai muutoin päättää viestiä tilintarkastuskertomuksessa tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista.

Tilinpäätöstä koskevat velvollisuudet (viittaus: kappaleet 33–34)

A45. ISA 200:ssa selitetään johdon ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelinten velvollisuuksiin liittyvää lähtökohtaa ISA-standardien mukaisen tilintarkastuksen suorittamiselle.[37] Johto ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimet hyväksyvät vastuunsa tilinpäätöksen laatimisesta sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, mihin relevanteissa tapauksissa kuuluu, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan. Johto hyväksyy vastuunsa myös sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka se katsoo tarpeelliseksi, jotta sen on mahdollista laatia tilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista vir-

---

32 IESBAn eettiset säännöt, luku 405

33 ISA 600 (uudistettu), kappaleet 25 ja 27

34 ISA 210, kappaleet 9 ja A22

35 ISA 210, kappale 10

36 ISA 210, kappale A25

37 ISA 200, kappale 13(j)

heellisyyttä. Tilintarkastuskertomukseen sisältyvässä johdon velvollisuuksien kuvauksessa viitataan molempiin velvollisuuksiin, koska tämä auttaa selittämään tilintarkastuksen suorittamisen lähtökohtaa käyttäjille. ISA 260:ssä (uudistettu) käytetään termiä hallintoelimet kuvaamaan henkilöä (tai henkilöitä) tai organisaatiota (tai organisaatioita), joka vastaa (tai jotka vastaavat) yhteisön valvonnasta, ja siinä käsitellään eri maissa tai muilla eri oikeudenkäyttöalueilla ja eri yhteisöissä esiintyviä erilaisia hallintorakenteita.

A46. Joissakin olosuhteissa tilintarkastajan voi olla asianmukaista tehdä lisäyksiä kappaleiden 34–35 mukaiseen johdon ja hallintoelinten velvollisuuksien kuvaukseen, jotta tietyssä maassa tai tietyllä muulla oikeudenkäyttöalueella sovellettavat tai tietynlaisia yhteisöjä koskevat tilinpäätöksen laatimisen kannalta relevantit lisävelvoitteet tulevat otetuiksi huomioon.

A47. ISA 210:n mukaan tilintarkastajan on sovittava johdon velvollisuuksista toimeksiantokirjeessä tai muussa sopivan muotoisessa kirjallisessa sopimuksessa.[38] ISA 210 antaa tämän suhteen jonkin verran joustovaraa selittämällä, että jos säädöksessä tai määräyksessä määrätään johdon ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelinten velvollisuuksista, jotka koskevat taloudellista raportointia, tilintarkastaja saattaa todeta, että hänen harkintansa mukaan säädökseen tai määräykseen sisältyvät velvollisuudet tosiasiallisesti vastaavat ISA 210:ssä tarkoitettuja velvollisuuksia. Toisiaan vastaavista velvollisuuksista tilintarkastaja voi käyttää säädöksen tai määräyksen mukaisia sanamuotoja kuvatessaan niitä toimeksiantokirjeessä tai muussa sopivan muotoisessa kirjallisessa sopimuksessa. Tällöin tätä sanamuotoa voidaan käyttää myös kuvattaessa kyseisiä velvollisuuksia tilintarkastuskertomuksessa tämän standardin kappaleen 34(a) vaatimusten mukaisesti. Toisissa olosuhteissa, kuten silloin kun tilintarkastaja päättää olla käyttämättä toimeksiantokirjeeseen sisällytettyä säädöksen tai määräyksen sanamuotoa, käytetään tämän standardin kappaleen 34(a) mukaista sanamuotoa. Sen lisäksi, että tilintarkastuskertomukseen sisällytetään kappaleessa 34 vaadittava kuvaus johdon velvollisuuksista, tilintarkastaja voi viitata näitä velvollisuuksia koskevaan yksityiskohtaisempaan kuvaukseen lisäämällä maininnan siitä, mistä tällaista informaatiota voidaan saada (esim. yhteisön vuosikertomus tai asiaankuuluvan viranomaisen verkkosivusto).

A48. Joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla voidaan johdon velvollisuuksia koskevassa säädöksessä tai määräyksessä mainita erikseen vastuu kirjanpitokirjojen ja -aineiston tai kirjanpitojärjestelmän asianmukaisuudesta. Koska kirjanpitokirjat ja -aineistot sekä järjestelmät ovat kiinteä osa sisäistä valvontaa, niitä ei mainita erikseen ISA 210:een ja kappaleeseen 34 sisältyvissä kuvauksissa.

A49. Tämän standardin liitteessä esitetään esimerkkejä kappaleen 34(b) vaatimusten soveltamisesta, kun sovellettava tilinpäätösnormisto on IFRS-standardit. Jos sovellettava tilinpäätösnormisto on muu kuin IFRS-standardit, tämän standardin liitteessä esitettäviä esimerkkejä voidaan joutua muokkaamaan, jotta ne kuvastavat tämän toisen tilinpäätösnormiston soveltamista kyseisissä olosuhteissa.

Taloudellisen raportoinnin prosessin valvonta (viittaus: kappale 35)

A50. Silloin kun jotkut – mutta eivät kaikki – taloudellisen raportoinnin prosessin valvontaan osallistuvista henkilöistä osallistuvat myös tilinpäätöksen laatimiseen, tämän standardin kappaleessa 35 vaadittavaa kuvausta pitää mahdollisesti muokata, jotta se kuvaa yhteisön olosuhteita asianmukaisella tavalla. Kun taloudellisen raportoinnin valvonnasta ja tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt ovat samoja, ei tarvita mainintaa valvontavelvollisuuksista.

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa (viittaus: kappaleet 37–40)

A51. Tämän standardin kappaleiden 37–40 mukaan vaadittava kuvaus tilintarkastajan velvollisuuksista voidaan räätälöidä kuvaamaan yhteisön erityistä luonnetta, esimerkiksi kun tilintarkastuskertomus koskee konsernitilinpäätöstä. Standardin liitteeseen sisältyvässä esimerkissä 2 esitetään yksi tapa, jolla tämä voidaan tehdä.

Tilintarkastajan tavoitteet (viittaus: kappale 38(a))

A52. Tilintarkastuskertomuksessa selitetään, että tilintarkastajan tavoitteina on hankkia kohtuullinen varmuus siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä, sekä antaa tilintarkastuskertomus, joka sisältää tilintarkastajan lausunnon. Nämä eroavat selvästi johdon velvollisuuksista, jotka koskevat tilinpäätöksen laatimista.

[38] ISA 210, kappaleet 6(b)(i)–(ii)

Olennaisuutta koskeva kuvaus (viittaus: kappale 38(c))

A53. Tämän standardin liitteessä esitetään esimerkkejä kappaleen 38(c) mukaisten olennaisuutta koskevaan kuvaukseen liittyvien vaatimusten soveltamisesta, kun sovellettava tilinpäätösnormisto on IFRS-standardit. Jos sovellettava tilinpäätösnormisto on muu kuin IFRS-standardit, tämän standardin liitteessä esitettäviä esimerkkejä voidaan joutua muokkaamaan, jotta ne kuvastavat tämän toisen tilinpäätösnormiston soveltamista kyseisissä olosuhteissa.

ISA 701:een liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet (viittaus: kappale 40(c))

A54. Tilintarkastaja voi myös katsoa hyödylliseksi sisällyttää tilintarkastajan velvollisuuksien kuvaukseen lisäinformaatiota kappaleessa 40(c) vaadittavan informaation lisäksi. Hän voi esimerkiksi viitata ISA 701:n kappaleen 9 vaatimukseen, jonka mukaan on määritettävä seikat, jotka ovat vaatineet tilintarkastajalta erityistä huomiota tilintarkastusta suoritettaessa, kun otetaan huomioon ISA 315:n (uudistettu 2019) mukaisesti tunnistetut alueet, joilla olennaisen virheellisyyden riski on arvioitu suuremmaksi, tai on tunnistettu merkittäviä riskejä; määritettävä tilintarkastajan merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut, jotka liittyvät tilinpäätöksen niihin alueisiin, joihin on liittynyt merkittävästi johdon käyttämää harkintaa, mukaan lukien kirjanpidolliset arviot, joihin on tunnistettu sisältyvän paljon arviointiepävarmuutta; sekä määritettävä tilikauden aikana toteutuneiden merkittävien tapahtumien ja liiketoimien vaikutukset tilintarkastukseen.

Tilintarkastajan velvollisuuksia tilinpäätöksen tilintarkastuksessa koskevan kuvauksen esittämispaikka (viittaus: kappaleet 41, 50(j))

A55. Tämän standardin kappaleiden 39–40 mukaan vaadittavan informaation esittäminen tilintarkastuskertomuksen liitteessä tai – silloin kun säädös, määräys tai kansalliset tilintarkastusstandardit nimenomaisesti sallivat tämän – viittaaminen asiaankuuluvan viranomaisen verkkosivustoon, josta tällainen informaatio löytyy, saattaa olla hyödyllinen tapa virtaviivaistaa tilintarkastuskertomuksen sisältöä. Koska tilintarkastajan velvollisuuksien kuvaus kuitenkin sisältää informaatiota, joka on välttämätöntä, jotta käyttäjille annettaisiin tilintarkastusta koskevien odotusten kannalta tarpeellista tietoa ISA-standardien mukaisesti suoritetusta tilintarkastuksesta, tilintarkastuskertomukseen on sisällytettävä maininta siitä, mistä tällainen informaatio on saatavissa.

Esittäminen liitteessä (viittaus: kappaleet 41(b), 50(j))

A56. Kappaleen 41 mukaan kappaleissa 39–40 vaadittavat maininnat, joissa kuvataan tilintarkastajan velvollisuuksia tilinpäätöksen tilintarkastuksessa, saadaan sisällyttää tilintarkastuskertomuksen liitteeseen edellyttäen, että tilintarkastuskertomuksen tekstissä viitataan liitteen sijaintipaikkaan. Seuraavassa on esimerkki siitä, kuinka tilintarkastuskertomuksessa voidaan viitata liitteeseen:

> **Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa**
>
> Tavoitteenamme on hankkia kohtuullinen varmuus siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä, sekä antaa tilintarkastuskertomus, joka sisältää lausuntomme. Kohtuullinen varmuus on korkea varmuustaso, mutta se ei ole tae siitä, että olennainen virheellisyys aina havaitaan ISA-standardien mukaisesti suoritettavassa tilintarkastuksessa. Virheellisyyksiä voi aiheutua väärinkäytöksestä tai virheestä, ja niiden katsotaan olevan olennaisia, jos niiden yksin tai yhdessä voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät tilinpäätöksen perusteella.
>
> Tilinpäätöksen tilintarkastukseen liittyviä velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin tämän tilintarkastuskertomuksen liitteessä X. Tämä kuvaus, joka sijaitsee [*esitetään sivunumero tai muu nimenomainen viittaus kuvauksen sijaintipaikkaan*], on osa tilintarkastuskertomusta.

Viittaaminen asiaankuuluvan viranomaisen verkkosivustoon (viittaus: kappaleet 41(c), 42)

A57. Kappaleessa 41 selitetään, että tilintarkastaja voi viitata velvollisuuksiaan koskevaan kuvaukseen, joka sijaitsee asiaankuuluvan viranomaisen verkkosivustolla, vain jos tämä nimenomaisesti sallitaan säädöksessä, määräyksessä tai kansallisissa tilintarkastusstandardeissa. Verkkosivustolla sijaitsevassa informaatiossa, joka yhdistetään tilintarkastuskertomukseen

erityisellä viittauksella sen verkkosivun sijaintiin, josta tällainen informaatio on saatavissa, saatetaan kuvata laajemmin tilintarkastajan työtä tai ISA-standardien mukaista tilintarkastusta, mutta sen tulee olla tämän standardin kappaleissa 39–40 vaadittavan kuvauksen mukainen. Tämä tarkoittaa, että verkkosivustolla sijaitsevassa tilintarkastajan velvollisuuksien kuvauksessa voidaan käyttää yksityiskohtaisempia sanamuotoja tai käsitellä muita tilinpäätöksen tilintarkastukseen liittyviä seikkoja edellyttäen, että sanamuodot kuvastavat kappaleissa 39–40 tarkoitettuja seikkoja eivätkä ole ristiriidassa niiden kanssa.

A58. Asiaankuuluva viranomainen voi olla kansallisia tilintarkastusstandardeja antava taho, sääntelytaho tai tilintarkastusta valvova taho. Tällaisilla organisaatioilla on hyvät mahdollisuudet varmistaa standardoidun informaation oikeellisuus, täydellisyys ja jatkuva saatavuus. Tilintarkastajan ei olisi asianmukaista ylläpitää tällaista sivustoa. Seuraavassa on esimerkki siitä, kuinka tilintarkastuskertomuksessa voidaan viitata verkkosivustoon:

> **Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa**
>
> Tavoitteenamme on hankkia kohtuullinen varmuus siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä, sekä antaa tilintarkastuskertomus, joka sisältää lausuntomme. Kohtuullinen varmuus on korkea varmuustaso, mutta se ei ole tae siitä, että olennainen virheellisyys aina havaitaan ISA-standardien mukaisesti suoritettavassa tilintarkastuksessa. Virheellisyyksiä voi aiheutua väärinkäytöksestä tai virheestä, ja niiden katsotaan olevan olennaisia, jos niiden yksin tai yhdessä voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät tilinpäätöksen perusteella.
>
> Tilinpäätöksen tilintarkastukseen liittyviä velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin [*organisaation*] verkkosivustolla osoitteessa: [*verkkosivuston osoite*]. Tämä kuvaus on osa tilintarkastuskertomusta.

Muut raportointivelvoitteet (viittaus: kappaleet 43–45)

A59. Joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla tilintarkastajilla voi olla tämän ISA-standardin mukaisten velvoitteiden lisäksi myös muita seikkoja koskevia raportointivelvoitteita. Tilintarkastajaa voidaan esimerkiksi pyytää raportoimaan tietyistä seikoista, jos ne tulevat hänen tietoonsa tilintarkastusta suoritettaessa. Tilintarkastajaa voidaan myös pyytää suorittamaan tiettyjä lisätoimenpiteitä ja raportoimaan niistä tai antamaan lausunto tietyistä asioista, kuten kirjanpitokirjojen ja -aineiston asianmukaisuudesta, taloudellista raportointia koskevasta sisäisestä valvonnasta tai muusta informaatiosta. Tietyssä maassa tai tietyllä muulla oikeudenkäyttöalueella sovellettavat tilintarkastusstandardit sisältävät usein ohjeistusta tilintarkastajan velvollisuuksista, jotka koskevat yksittäisiä muita raportointivelvoitteita kyseisessä maassa tai kyseisellä muulla oikeudenkäyttöalueella.

A60. Joissakin tapauksissa relevantissa säädöksessä tai määräyksessä voidaan vaatia tai sallia, että tilintarkastaja esittää näihin muihin velvoitteisiin liittyvät asiat osana tilinpäätöstä koskevaa tilintarkastuskertomusta. Toisissa tapauksissa voidaan vaatia tai sallia, että tilintarkastaja esittää ne erillisessä raportissa.

A61. Tämän standardin kappaleiden 43–45 mukaan muihin raportointivelvoitteisiin liittyvien asioiden ja tilintarkastajan ISA-standardien mukaisiin velvoitteisiin liittyvien asioiden esittäminen yhdistettynä on sallittua vain, kun ne koskevat samoja aiheita ja tilintarkastuskertomuksessa käytetään sellaisia sanamuotoja, että muihin raportointivelvoitteisiin liittyvät asiat erotetaan selvästi ISA-standardien mukaisiin raportointivelvoitteisiin liittyvistä asioista. Tällainen selvä erottaminen saattaa edellyttää, että tilintarkastuskertomuksessa mainitaan, mistä muut raportointivelvoitteet ovat lähtöisin, ja todetaan, että tällaiset velvoitteet tulevat ISA-standardien mukaisten velvoitteiden lisäksi. Muutoin muihin raportointivelvoitteisiin liittyvät asiat on käsiteltävä tilintarkastuskertomuksen erillisessä osiossa, joka otsikoidaan ”Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi” tai muulla osion sisällön mukaan asianmukaisella tavalla. Tällöin tilintarkastajan on kappaleen 45 mukaan sisällytettävä ISA-standardeihin perustuviin raportointivelvoitteisiin liittyvät asiat otsikon ”Tilinpäätöksen tilintarkastus” alla.

Toimeksiannosta vastuullisen henkilön nimi (viittaus: kappale 46)

A62. ISQM 1:n[39] mukaisena tilintarkastusyhteisön tavoitteena on suunnitella, ottaa käyttöön ja pitää toiminnassa laadunhallintajärjestelmä, joka antaa sille kohtuullisen varmuuden siitä, että:

- tilintarkastusyhteisö ja sen henkilöstö täyttävät velvollisuutensa ja suorittavat toimeksiannot ammatillisten standardien sekä sovellettaviin säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti; ja
- tilintarkastusyhteisön tai toimeksiannoista vastuullisten henkilöiden antamat raportit ovat olosuhteisiin nähden asianmukaisia.

ISQM 1:n tavoitteesta riippumatta toimeksiannosta vastuullisen henkilön nimeäminen tilintarkastuskertomuksessa on tarkoitettu antamaan listayhteisön tilinpäätöksen käyttäjille lisää läpinäkyvyyttä.

A63. Säädöksessä, määräyksessä tai kansallisissa tilintarkastusstandardeissa saatetaan vaatia, että tilintarkastustoimeksiannosta vastuullisen henkilön nimi esitetään myös muiden kuin listattujen yhteisöjen tilinpäätöstä koskevassa tilintarkastuskertomuksessa. Tilintarkastaja voi myös säädöksen, määräyksen tai kansallisten tilintarkastusstandardien velvoittamana tai oman päätöksensä mukaan lisätä tilintarkastuskertomukseen toimeksiannosta vastuullisen henkilön nimen lisäksi muuta informaatiota tämän tarkempaa yksilöintiä varten, esimerkiksi toimeksiannosta vastuullisen henkilön toimiluvan numeron, joka on relevantti maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella, jossa tilintarkastaja toimii.

A64. Tilintarkastaja saattaa joissakin harvinaisissa olosuhteissa tunnistaa sellaista informaatiota tai hänellä on voinut olla sellaisia kokemuksia, jotka viittaavat henkilökohtaista turvallisuutta vaarantavan uhan todennäköisyyteen, ja tästä uhasta saattaa aiheutua toimeksiannosta vastuulliselle henkilölle, muille toimeksiantotiimin jäsenille tai muille heihin läheisesti yhteydessä oleville henkilöille fyysistä haittaa, jos toimeksiannosta vastuullisen henkilön henkilöllisyys julkistetaan. Tällaiseksi ei kuitenkaan katsota esimerkiksi uhkaa, joka liittyy oikeudelliseen vastuuseen taikka säädöksiin tai määräyksiin perustuviin tai ammatillisiin sanktioihin. Hallintoelinten kanssa käytävistä keskusteluista, jotka koskevat mahdollista fyysistä haittaa aiheuttavia olosuhteita, voidaan saada lisäinformaatiota henkilökohtaista turvallisuutta vaarantavan merkittävän uhan todennäköisyydestä tai vakavuudesta. Säädöksiin, määräyksiin tai kansallisiin tilintarkastusstandardeihin voi sisältyä lisävaatimuksia, jotka ovat relevantteja ratkaistaessa, voidaanko toimeksiannosta vastuullisen henkilön nimi jättää esittämättä.

Tilintarkastajan allekirjoitus (viittaus: kappale 47)

A65. Tilintarkastajan allekirjoitus tehdään joko tilintarkastusyhteisön, tilintarkastajan itsensä tai näiden molempien nimissä sen mukaan kuin kyseisessä maassa tai kyseisellä muulla oikeudenkäyttöalueella on asianmukaista. Joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla voidaan edellyttää, että tilintarkastaja allekirjoituksen lisäksi ilmoittaa tilintarkastuskertomuksessa ammatillisen pätevöitymisensä tai sen, että tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö on kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen asianmukaisen tahon hyväksymä.

A66. Joissakin tapauksissa säädös tai määräys saattaa mahdollistaa tilintarkastuskertomuksen sähköisen allekirjoittamisen.

Tilintarkastuskertomuksen antamispäivä (viittaus: kappale 49)

A67. Tilintarkastuskertomuksen antamispäivä kertoo tilintarkastuskertomuksen käyttäjälle, että tilintarkastaja on ottanut huomioon niiden tapahtumien ja liiketoimien vaikutuksen, jotka ovat tulleet hänen tietoonsa ja toteutuneet kyseiseen päivään mennessä. Tilintarkastajan velvollisuuksia tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeisten tapahtumien ja liiketoimien suhteen käsitellään ISA 560:ssä.[40]

A68. Koska tilintarkastaja antaa tilinpäätöksestä lausunnon ja tilinpäätöksestä vastaa johto, tilintarkastaja ei pysty toteamaan, että on hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä, ennen kuin saadaan evidenssiä siitä, että kaikki tilinpäätökseen kuuluvat laskelmat ja muut siinä esitettävät tiedot on laadittu ja johto on hyväksynyt niitä koskevan vastuunsa.

---

39 ISQM 1 *Laadunhallinta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia tai yleisluonteisia tarkastuksia taikka muita varmennus- tai liitännäispalvelutoimeksiantoja,* kappale 14

40 ISA 560 *Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat,* kappaleet 10–17

A69. Joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla säädöksessä tai määräyksessä yksilöidään henkilöt tai elimet (esim. hallitus), jotka ovat velvollisia toteamaan, että kaikki tilinpäätökseen kuuluvat laskelmat ja muut siinä esitettävät tiedot on laadittu, ja määrätään tarvittavasta hyväksymisprosessista. Tällöin tästä hyväksymisestä hankitaan evidenssiä ennen päivää, jolle tilinpäätöstä koskeva kertomus päivätään. Toisissa maissa tai toisilla muilla oikeudenkäyttöalueilla hyväksymisprosessista ei kuitenkaan määrätä säädöksessä tai määräyksessä. Tällöin tarkastellaan yhteisön tilinpäätöksen laatimisessa ja viimeistelemisessä sovellettavia toimenpiteitä yhteisön johtamis- ja hallintorakenne huomioon ottaen, jotta voitaisiin yksilöidä henkilöt tai elin, jolla on valtuudet todeta, että tilinpäätökseen kuuluvat laskelmat, niihin liittyvät liitetiedot mukaan lukien, on laadittu. Joissakin tapauksissa säädöksessä tai määräyksessä mainitaan, missä tilinpäätöstä koskevan raportointiprosessin vaiheessa tilintarkastuksen odotetaan olevan loppuun suoritettu.

A70. Joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla edellytetään, että tilinpäätökselle on saatu osakkeenomistajilta lopullinen hyväksyntä ennen sen julkistamista. Tilintarkastaja ei näissä maissa tai näillä muilla oikeudenkäyttöalueilla tarvitse osakkeenomistajilta lopullista hyväksyntää voidakseen todeta, että on hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. ISA-standardeja sovellettaessa tilinpäätöksen hyväksymispäiväksi katsotaan edellä tarkoitettua päivää aikaisempi päivä, jona ne, joilla on tähän valtuudet, toteavat, että kaikki tilinpäätökseen kuuluvat laskelmat ja muut siinä esitettävät tiedot on laadittu, ja ne, joilla on tähän valtuudet, ovat ilmoittaneet ottaneensa vastuun tilinpäätöksestä.

Säädökseen tai määräykseen perustuva tilintarkastuskertomus (viittaus: kappale 50)

A71. ISA 200:ssa selitetään, että tilintarkastajalta saatetaan edellyttää ISA-standardien lisäksi säädöksiin tai määräyksiin perustuvien vaatimusten noudattamista.[41] Kun säädöksiin tai määräyksiin perustuvien vaatimusten ja ISA-standardien väliset erot koskevat vain tilintarkastuskertomuksen esittämistapaa ja sanamuotoja, kappaleissa 50(a)–(o) määrätään osat, jotka tilintarkastuskertomuksen on vähintään sisällettävä, jotta siinä voidaan viitata ISA-standardeihin. Tällöin ei tarvitse soveltaa niitä kappaleiden 21–49 mukaisia vaatimuksia, jotka eivät sisälly kappaleisiin 50(a)–(o), mukaan lukien lausuntoa ja lausunnon perustelua koskevien osioiden järjestys.

A72. Silloin kun tietyssä maassa tai tietyllä muulla oikeudenkäyttöalueella sovellettavat erityiset vaatimukset eivät ole ristiriidassa ISA-standardien kanssa, tämän standardin kappaleiden 21–49 mukainen esittämistapa ja sanamuodot auttavat tilintarkastuskertomuksen käyttäjiä helpommin tunnistamaan tilintarkastuskertomuksen ISA-standardien mukaisesti suoritetusta tilintarkastuksesta annetuksi kertomukseksi.

ISA 701:ssä vaadittava informaatio (viittaus: kappale 50(h))

A73. Säädöksessä tai määräyksessä voidaan vaatia, että tilintarkastaja antaa suoritetusta tilintarkastuksesta myös muita tietoja – joihin voi sisältyä ISA 701:n tavoitteiden mukaista informaatiota – tai siinä voidaan määrätä tällaisia seikkoja koskevan viestinnän luonteesta ja laajuudesta.

A74. ISA-standardit eivät syrjäytä tilintarkastusta koskevaa säädöstä tai määräystä. Kun ISA 701 tulee sovellettavaksi, tilintarkastuskertomuksessa voidaan viitata ISA-standardeihin vain, jos tämän standardin kappaleen 50(h) mukaan vaadittava osio on kyseistä säädöstä tai määräystä noudatettaessa ISA 701:n sisältämien raportointivaatimusten mukainen. Tällöin tilintarkastajan voi olla tarpeellista räätälöidä joitakin kohtia ISA 701:n edellyttämässä tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja koskevassa viestinnässä esimerkiksi:

- muokkaamalla otsikkoa ”Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat”, jos säädöksessä tai määräyksessä määrätään tietystä otsikosta;
- selittämällä, miksi säädöksessä tai määräyksessä vaadittua informaatiota esitetään tilintarkastuskertomuksessa, esimerkiksi viittaamalla kyseiseen säädökseen tai määräykseen ja kuvaamalla, kuinka kyseinen informaatio liittyy tilintarkastuksen kannalta keskeisiin seikkoihin;

[41] ISA 200, kappale A60

- silloin kuin säädöksessä tai määräyksessä määrätään kuvauksen luonteesta ja laajuudesta, tätä siinä määrättyä informaatiota täydennetään siten, että jokainen ISA 701:n kappaleen 13 vaatimuksen mukainen tilintarkastuksen kannalta keskeinen seikka tulee kuvatuksi kattavasti.

A75. ISA 210:ssä käsitellään olosuhteita, joissa asianomaisen maan tai asianomaisen muun oikeudenkäyttöalueen säädöksessä tai määräyksessä määrätään tilintarkastuskertomuksen esittämistavasta tai sanamuodosta tavalla, joka poikkeaa merkittävästi ISA-standardien vaatimuksista, jotka erityisesti koskevat tilintarkastajan lausuntoa. Tällaisissa olosuhteissa tilintarkastajan täytyy ISA 210:n mukaan arvioida:

(a) voisivatko käyttäjät ymmärtää tilinpäätöksen tilintarkastuksesta saatavan varmuuden väärin, ja jos voisivat, niin,

(b) voidaanko tilintarkastuskertomukseen sisällytettävällä lisäselvityksellä vähentää väärinkäsityksen syntymismahdollisuutta.

Jos tilintarkastajan johtopäätöksenä on, ettei tilintarkastuskertomukseen sisällytettävällä lisäselvityksellä voida vähentää väärinkäsityksen syntymismahdollisuutta, hän ei ISA 210:n mukaan saa hyväksyä tilintarkastustoimeksiantoa, paitsi jos säädöksessä tai määräyksessä edellytetään tätä. ISA 210:n mukaan tällaisen säädöksen tai määräyksen mukaan suoritettu tilintarkastus ei ole ISA-standardien mukainen. Näin ollen tilintarkastaja ei sisällytä tilintarkastuskertomukseen minkäänlaista mainintaa siitä, että tilintarkastus olisi suoritettu ISA-standardien mukaisesti.[42]

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A76. Myös julkisen sektorin tilintarkastajien saattaa olla säädöksen tai määräyksen nojalla mahdollista raportoida tietyistä seikoista julkisesti joko tilintarkastuskertomuksessa tai täydentävässä raportissa, johon voi sisältyä ISA 701:n tavoitteiden mukaista informaatiota. Tällöin tilintarkastajan voi olla tarpeellista räätälöidä joitakin kohtia ISA 701:n edellyttämässä tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja koskevassa viestinnässään tai sisällyttää tilintarkastuskertomukseen viittaus täydentävässä raportissa esitettävään kuvaukseen kyseisestä seikasta.

Sekä tietyn maan tai tietyn muun oikeudenkäyttöalueen tilintarkastusstandardien että ISA-standardien mukaisesti suoritetuista tilintarkastuksista annettava tilintarkastuskertomus (viittaus: kappale 51)

A77. Tilintarkastaja voi mainita tilintarkastuskertomuksessa, että tilintarkastus on suoritettu sekä ISA-standardien että kansallisten tilintarkastusstandardien mukaisesti, kun hän noudattaa kansallisten tilintarkastusstandardien lisäksi jokaista kyseisen tilintarkastuksen kannalta relevanttia ISA-standardia.[43]

A78. Viittaaminen sekä ISA-standardeihin että kansallisiin tilintarkastusstandardeihin ei ole asianmukaista, jos ISA-standardien ja kansallisten tilintarkastusstandardien vaatimusten välillä on ristiriita, joka johtaisi siihen, että tilintarkastaja antaa erilaisen lausunnon tai jättää sisällyttämättä kertomukseen tiettyä seikkaa painottavan kappaleen tai muuta seikkaa koskevan kappaleen, jota ISA-standardit edellyttäisivät kyseisissä olosuhteissa. Tällaisessa tapauksessa tilintarkastuskertomuksessa viitataan vain niihin tilintarkastusstandardeihin (joko ISA-standardeihin tai kansallisiin tilintarkastusstandardeihin), joiden mukaisesti tilintarkastuskertomus on laadittu.

Tilinpäätöksen yhteydessä esitettävä täydentävä informaatio (viittaus: kappaleet 53–54)

A79. Joissakin olosuhteissa yhteisö saattaa säädöksen tai määräyksen tai standardien vaatimuksesta tai vapaaehtoisesti esittää tilinpäätöksen yhteydessä täydentävää informaatiota, jota ei vaadita sovellettavassa tilinpäätösnormistossa. Täydentävää informaatiota saatetaan esittää esimerkiksi, jotta käyttäjät saisivat paremmin käsityksen sovellettavasta tilinpäätösnormistosta, tai lisäselvitysten antamiseksi yksittäisistä tilinpäätöseristä. Tällainen informaatio esitetään yleensä joko täydentävinä taulukkoina tai ylimääräisinä liitetietoina.

[42] ISA 210, kappale 21

[43] ISA 200, kappale A61

A80. Tämän standardin kappaleessa 53 selitetään, että tilintarkastajan lausunto koskee sellaista täydentävää informaatiota, joka on luonteensa tai esittämistapansa vuoksi kiinteä osa tilinpäätöstä Tämän arvioiminen on ammatillista harkintaa edellyttävä seikka. Tämän havainnollistamiseksi:

- kun tilinpäätöksen liitetietoihin sisältyy selostus tai täsmäytyslaskelma siitä, missä määrin tilinpäätös on jonkin toisen tilinpäätösnormiston mukainen, tilintarkastaja voi katsoa tämän olevan sellaista täydentävää informaatiota, jota ei pystytä selkeästi erottamaan tilinpäätöksestä. Tilintarkastajan lausunto koskisi myös niitä liitetietoja tai taulukoita, joihin on tilinpäätöslaskelmista ristikkäisviittaukset.
- kun tilinpäätöksen liitteenä on tuloslaskelmaa koskeva lisälaskelma, jossa esitetään tiettyjä kulueriä, tilintarkastaja voi katsoa tämän olevan sellaista täydentävää informaatiota, joka pystytään selkeästi erottamaan tilinpäätöksestä.

A81. Täydentävää informaatiota, jota tilintarkastajan lausunto koskee, ei tarvitse erikseen mainita tilintarkastuskertomuksessa, kun liitetiedot mainitaan tilinpäätökseen sisältyvien laskelmien kuvauksessa riittävällä tavalla.

A82. Säädös tai määräys ei mahdollisesti sisällä vaatimusta täydentävän informaation tilintarkastamisesta, ja johto saattaa päättää, ettei tilintarkastajaa pyydetä ulottamaan tilintarkastusta täydentävään informaatioon.

A83. Tilintarkastajan tekemään arviointiin siitä, onko tilintarkastamaton täydentävä informaatio esitetty sillä tavoin, että tilintarkastajan lausunnon voisi luulla kattavan sen, kuuluu esimerkiksi, missä kyseinen informaatio on esitetty suhteessa tilinpäätökseen ja mahdolliseen tilintarkastettuun täydentävään informaatioon ja onko se selvästi merkitty ”tilintarkastamattomaksi”.

A84. Johto voisi muuttaa sellaisen tilintarkastamattoman täydentävän informaation esittämistapaa, jonka voisi luulla olevan tilintarkastajan lausunnon kattamaa, esimerkiksi:

- poistamalla mahdolliset ristikkäisviittaukset tilinpäätöksestä tilintarkastamattomiin täydentäviin laskelmiin tai tilintarkastamattomiin liitteenä esitettäviin tietoihin siten, että tilintarkastettu ja tilintarkastamaton informaatio on erotettu toisistaan riittävän selvästi.
- sijoittamalla tilintarkastamattoman täydentävän informaation tilinpäätöksen ulkopuolelle tai, jos se ei ole kyseisissä olosuhteissa mahdollista, vähintään sijoittamalla tilintarkastamattomat liitteenä esitettävät tiedot vaadittujen liitetietojen perään ja merkitsemällä niihin selvästi, että ne ovat tilintarkastamattomia. Tilintarkastettujen liitetietojen joukossa esitettävät tilintarkastamattomat tiedot voidaan virheellisesti tulkita tilintarkastetuiksi.

A85. Se, ettei täydentävää informaatiota ole tilintarkastettu, ei vapauta tilintarkastajaa ISA 720:n (uudistettu) mukaisista velvollisuuksista.

Liite

(viittaus: kappale A19)

Esimerkkejä tilinpäätöstä koskevista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksista

- Esimerkki 1: Tilintarkastuskertomus listatun yhteisön tilinpäätöksestä, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti
- Esimerkki 2: Tilintarkastuskertomus listatun yhteisön konsernitilinpäätöksestä, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti
- Esimerkki 3: Tilintarkastuskertomus muun kuin listatun yhteisön tilinpäätöksestä, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti (kun viitataan asiaankuuluvan viranomaisen verkkosivustolla olevaan aineistoon)
- Esimerkki 4: Tilintarkastuskertomus muun kuin listatun yhteisön tilinpäätöksestä, joka on laadittu yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevan, säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuvan normiston mukaisesti

Esimerkki 1. Tilintarkastuskertomus listatun yhteisön tilinpäätöksestä, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- **Tilintarkastuksen kohteena on listatun yhteisön tilinpäätöskokonaisuus, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti. Kyseessä ei ole konsernin tilintarkastus (ts. ei sovelleta ISA 600:aa (uudistettu)).**
- **Yhteisön johto laatii tilinpäätöksen International Accounting Standards Boardin (IASB) antamien IFRS-tilinpäätösstandardien (yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto) mukaisesti.**
- **Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n mukaista kuvausta tilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista.**
- **Tilintarkastajan johtopäätös on, että vakiomuotoinen (ts. ”puhdas”) lausunto on hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella asianmukainen.**
- **Tilintarkastusta koskeviin relevantteihin eettisiin vaatimuksiin kuuluvat IESBAn *Kansainväliset eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille (sisältäen Kansainväliset riippumattomuusstandardit)* (IESBAn eettiset säännöt) sekä eettiset vaatimukset, jotka liittyvät tilintarkastukseen kyseisessä maassa tai kyseisellä muulla oikeudenkäyttöalueella, ja tilintarkastaja viittaa näihin molempiin. IESBAn eettiset säännöt ja eettiset vaatimukset, jotka liittyvät tilintarkastukseen kyseisessä maassa tai kyseisellä muulla oikeudenkäyttöalueella, sisältävät riippumattomuusvaatimuksia, joita sovelletaan yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastuksiin. Niissä vaaditaan myös, että tilintarkastajan on julkistettava, että yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastuksiin sovellettavia riippumattomuusvaatimuksia on sovellettu.**
- **Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, ettei esiinny sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaisi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu) mukaisesti.**
- **Tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista on viestitty ISA 701:n mukaisesti.**
- **Tilintarkastaja on saanut muun informaation kokonaisuudessaan käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää eikä ole tunnistanut muussa informaatiossa olennaista virheellisyyttä.**
- **Tilinpäätöstä koskevasta valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.**
- **Tilintarkastajalla on tilinpäätöksen tilintarkastuksen lisäksi muita paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia raportointivelvoitteita.**

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

ABC-yhtiön osakkeenomistajille [tai muu asianmukainen vastaanottaja]

Tilinpäätöksen tilintarkastus[1]

Lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön (Yhtiö) tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien olennainen tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskeva informaatio.

Lausuntonamme esitämme, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan ABC-yhtiön taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta (tai *ne on esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) International Accounting Standards Boardin (IASB) antamien IFRS-tilinpäätösstandardien mukaisesti.

Lausunnon perustelut

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa.* Olemme riippumattomia Yhtiöstä IESBAn (International Ethics Standards Board for Accountants) *Kansainvälisten eettisten sääntöjen tilintarkastusammattilaisille (sisältäen Kansainväliset riippumattomuusstandardit)* (IESBAn eettiset säännöt), sellaisina kuin niitä sovelletaan yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastuksiin, sekä yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastuksia [*maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella*] koskevien eettisten vaatimusten mukaisesti. Olemme myös täyttäneet muut näiden vaatimusten ja IESBAn eettisten sääntöjen mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsityksemme mukaan olemme hankkineet lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat ovat seikkoja, jotka ammatillisen harkintamme mukaan ovat olleet merkittävimpiä tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilintarkastuksessa. Nämä seikat on otettu huomioon tilinpäätökseen kokonaisuutena kohdistuneessa tilintarkastuksessamme sekä laatiessamme siitä annettavaa lausuntoa, emmekä anna näistä seikoista erillistä lausuntoa.

[*Kuvaus jokaisesta tilintarkastuksen kannalta keskeisestä seikasta ISA 701:n mukaisesti.*]

Muu informaatio [tai muu asianmukainen otsikko kuten ”Muu informaatio kuin tilinpäätös ja sitä koskeva tilintarkastuskertomus”]

[*ISA 720:n (uudistettu) vaatimusten mukainen raportointi – ks. ISA 720:n (uudistettu) liitteen 2 esimerkki 1.]*

Tilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet[2]

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

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

Hallintoelimet vastaavat Yhtiön taloudellisen raportoinnin prosessin valvonnasta.

---

1 Alaotsikkoa ”Tilinpäätöksen tilintarkastus” ei tarvita silloin, kun toinen alaotsikko ”Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi” ei ole sovellettavissa.

2 Termit johto ja hallintoelimet pitää mahdollisesti kaikissa näissä tilintarkastuskertomusesimerkeissä korvata jollakin muulla termillä, joka on kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen.

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

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

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

Tämän standardin kappaleessa 41(b) selitetään, että harmaalla pohjalla esitetty aineisto voidaan sijoittaa tilintarkastuskertomuksen liitteeseen. Kappaleessa 41(c) selitetään, että kun säädökset, määräykset tai kansalliset tilintarkastusstandardit nimenomaisesti sallivat tämän, kertomuksessa voidaan viitata asiaankuuluvan viranomaisen verkkosivustolle, joka sisältää kuvauksen tilintarkastajan velvollisuuksista, sen sijaan että tämä aineisto sisällytettäisiin tilintarkastuskertomukseen, edellyttäen että verkkosivustolla olevassa kuvauksessa käsitellään seuraavassa esitettäviä tilintarkastajan velvollisuuksia eikä se ole niiden kanssa ristiriidassa.

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

- tunnistamme ja arvioimme väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvat tilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskit, suunnittelemme ja suoritamme näihin riskeihin vastaavia tilintarkastustoimenpiteitä ja hankimme lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Riski siitä, että väärinkäytöksestä johtuva olennainen virheellisyys jää havaitsematta, on suurempi kuin jos virheellisyys johtuu virheestä, sillä väärinkäytökseen voi liittyä yhteistoimintaa, väärentämistä, tietojen tahallista esittämättä jättämistä tai virheellisten tietojen esittämistä taikka sisäisen valvonnan sivuuttamista.
- muodostamme käsityksen tilintarkastuksen kannalta relevantista sisäisestä valvonnasta pystyäksemme suunnittelemaan olosuhteisiin nähden asianmukaiset tilintarkastustoimenpiteet mutta emme siinä tarkoituksessa, että pystyisimme antamaan lausunnon Yhtiön sisäisen valvonnan tehokkuudesta.[4]
- arvioimme sovellettujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden asianmukaisuutta sekä johdon tekemien kirjanpidollisten arvioiden ja niistä esitettävien tietojen kohtuullisuutta.
- teemme johtopäätöksen siitä, onko johdon ollut asianmukaista käyttää toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta, ja teemme hankkimamme tilintarkastusevidenssin perusteella johtopäätöksen siitä, esiintyykö sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka voi antaa merkittävää aihetta epäillä Yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa. Jos johtopäätöksemme on, että olennaista epävarmuutta esiintyy, meidän täytyy kiinnittää tilintarkastuskertomuksessamme lukijan huomiota epävarmuutta koskeviin tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin tai, jos epävarmuutta koskevat tiedot eivät ole riittäviä, mukauttaa lausuntomme. Johtopäätöksemme perustuvat tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä hankittuun tilintarkastusevidenssiin. Vastaiset tapahtumat tai olosuhteet voivat kuitenkin johtaa siihen, ettei Yhtiö pysty jatkamaan toimintaansa.
- arvioimme tilinpäätöksen, kaikki tilinpäätöksessä esitettävät tiedot mukaan lukien, yleistä esittämistapaa, rakennetta ja sisältöä ja sitä, kuvastaako tilinpäätös sen perustana olevia liiketoimia ja tapahtumia siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan.

Kommunikoimme hallintoelinten kanssa muun muassa tilintarkastuksen suunnitellusta laajuudesta ja ajoituksesta sekä merkittävistä tilintarkastushavainnoista, mukaan lukien mahdolliset sisäisen valvonnan merkittävät puutteellisuudet, jotka tunnistamme tilintarkastuksen aikana.

Lisäksi annamme hallintoelimille vahvistuksen siitä, että olemme noudattaneet riippumattomuutta koskevia relevantteja eettisiä vaatimuksia, ja kommunikoimme niiden kanssa kaikista suhteista ja muista seikoista, joiden voi kohtuudella ajatella vaikuttavan riippumattomuuteemme, ja soveltuvissa tapauksissa uhkien poistamiseksi suoritetuista toimenpiteistä tai käytetyistä varotoimista.

[4] Tätä virkettä muokattaisiin asianmukaisella tavalla, kun tilintarkastaja on velvollinen antamaan tilinpäätöksen tilintarkastuksen yhteydessä lausunnon myös sisäisen valvonnan tehokkuudesta.

Päätämme, mitkä hallintoelinten kanssa kommunikoiduista seikoista olivat merkittävimpiä tarkasteltavana olevan tilikauden tilintarkastuksessa ja näin ollen ovat tilintarkastuksen kannalta keskeisiä. Kuvaamme kyseiset seikat tilintarkastuskertomuksessa, paitsi jos säädös tai määräys estää kyseisen seikan julkistamisen tai kun äärimmäisen harvinaisissa tapauksissa toteamme, ettei kyseisestä seikasta viestitä tilintarkastuskertomuksessa, koska siitä aiheutuvien epäedullisten vaikutusten voisi kohtuudella odottaa olevan suuremmat kuin tällaisesta viestinnästä koituva yleinen etu.

Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi

[*Tilintarkastuskertomuksen tämän osan muoto ja sisältö vaihtelevat riippuen siitä, minkä luonteisia ovat tilintarkastajan muut raportointivelvoitteet, jotka perustuvat säädökseen, määräykseen tai kansallisiin tilintarkastusstandardeihin. Seikat, joita käsitellään muussa säädöksessä, määräyksessä tai kansallisissa tilintarkastusstandardeissa (käytetään nimitystä ”muut raportointivelvoitteet”), on käsiteltävä tässä osiossa, paitsi jos muut raportointivelvoitteet koskevat samoja aiheita kuin asiat, jotka esitetään ISA-standardien mukaisten raportointivelvoitteiden mukaisesti osiossa ”Tilinpäätöksen tilintarkastus*”. *Raportointi muihin raportointivelvoitteisiin liittyvistä asioista, jotka koskevat ISA-standardien mukaan vaadittavia aiheita, voidaan toteuttaa yhdistettynä (ts. sisällyttää Tilinpäätöksen tilintarkastus -osioon asianmukaisten alaotsikkojen alle) edellyttäen, että muihin raportointivaatimuksiin liittyvät asiat erotetaan tilintarkastuskertomuksen sanamuodoissa selkeästi ISA-standardien mukaan vaadittavasta raportoinnista silloin, kun tällaisia eroja on*.]

Toimeksiannosta vastuullisena henkilönä tilintarkastuksessa, jonka tuloksena annetaan tämä riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomus, on [*nimi*].

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

[*Tilintarkastajan osoite*]

[*Päiväys*]

Esimerkki 2. Tilintarkastuskertomus listatun yhteisön konsernitilinpäätöksestä, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- **Tilintarkastuksen kohteena on listatun yhteisön konsernitilinpäätös, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti. Kyseessä on konsernin tilintarkastus, jonka kohteena on yhteisö, jolla on tytäryrityksiä (ts. sovelletaan ISA 600:aa (uudistettu)).**
- **Yhteisön johto laatii konsernitilinpäätöksen IASB:n antamien IFRS-tilinpäätösstandardien (yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto) mukaisesti.**
- **Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n mukaista kuvausta konsernitilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista.**
- **Tilintarkastaja on tehnyt johtopäätöksen, että vakiomuotoinen (ts. ”puhdas”) lausunto on hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella asianmukainen.**
- **Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen eettisiä vaatimuksia. Eettiset vaatimukset, jotka liittyvät tilintarkastukseen kyseisessä maassa tai kyseisellä muulla oikeudenkäyttöalueella, sisältävät riippumattomuusvaatimuksia, joita sovelletaan yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastuksiin. Niissä vaaditaan myös, että tilintarkastajan on julkistettava, että yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastuksiin sovellettavia riippumattomuusvaatimuksia on sovellettu.**
- **Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, ettei esiinny sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaisi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu) mukaisesti.**
- **Tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista on viestitty ISA 701:n mukaisesti.**
- **Tilintarkastaja on saanut muun informaation kokonaisuudessaan käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää eikä ole tunnistanut muussa informaatiossa olennaista virheellisyyttä.**
- **Konsernitilinpäätökseen liittyvästä valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.**
- **Tilintarkastajalla on konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksen lisäksi muita paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia raportointivelvoitteita.**

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

ABC-yhtiön osakkeenomistajille [tai muu asianmukainen vastaanottaja]

Konsernitilinpäätöksen tilintarkastus[5]

Lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön ja sen tytäryritykset (Konserni) kattavan konsernitilinpäätöksen, joka sisältää konsernitaseen 31.12.20X1, konsernin laajan tuloslaskelman, konsernin oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja konsernin rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien olennainen tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskeva informaatio.

Lausuntonamme esitämme, että konsernitilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan Konsernin taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta (tai *ne on esitetty konsernitilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) International Accounting Standards Boardin (IASB) antamien IFRS-tilinpäätösstandardien mukaisesti.

Lausunnon perustelut

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksessa.* Olemme riippumattomia Konsernista yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastuksia [*maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella*] koskevien eettisten vaatimusten mukaisesti, ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsityksemme mukaan olemme hankkineet lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat ovat seikkoja, jotka ammatillisen harkintamme mukaan ovat olleet merkittävimpiä tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilintarkastuksessa. Nämä seikat on otettu huomioon konsernitilinpäätökseen kokonaisuutena kohdistuneessa tilintarkastuksessamme sekä laatiessamme siitä annettavaa lausuntoa, emmekä anna näistä seikoista erillistä lausuntoa.

[*Kuvaus jokaisesta tilintarkastuksen kannalta keskeisestä seikasta ISA 701:n mukaisesti.*]

Muu informaatio [tai muu asianmukainen otsikko kuten ”Muu informaatio kuin tilinpäätös ja sitä koskeva tilintarkastuskertomus”]

[*ISA 720:n (uudistettu) vaatimusten mukainen raportointi – ks. ISA 720:n (uudistettu) liitteen 2 esimerkki 1.*]

Konsernitilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet[6]

Johto vastaa konsernitilinpäätöksen laatimisesta siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan IASB:n antamien IFRS-tilinpäätösstandardien mukaisesti[7], sekä sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka se katsoo tarpeelliseksi, jotta sen on mahdollista laatia konsernitilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä.

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

Hallintoelimet vastaavat Konsernin taloudellisen raportoinnin prosessin valvonnasta.

---

5 Alaotsikkoa ”Konsernitilinpäätöksen tilintarkastus” ei tarvita silloin, kun toinen alaotsikko ”Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi” ei ole sovellettavissa.

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

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

Tilintarkastajan velvollisuudet konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksessa

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

Tämän standardin kappaleessa 41(b) selitetään, että harmaalla pohjalla esitetty aineisto voidaan sijoittaa tilintarkastuskertomuksen liitteeseen. Kappaleessa 41(c) selitetään, että kun säädökset, määräykset tai kansalliset tilintarkastusstandardit nimenomaisesti sallivat tämän, kertomuksessa voidaan viitata asiaankuuluvan viranomaisen verkkosivustolle, joka sisältää kuvauksen tilintarkastajan velvollisuuksista, sen sijaan että tämä aineisto sisällytettäisiin tilintarkastuskertomukseen, edellyttäen että verkkosivustolla olevassa kuvauksessa käsitellään seuraavassa esitettäviä tilintarkastajan velvollisuuksia ja se on niiden kanssa yhdenmukainen.

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

- tunnistamme ja arvioimme väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvat konsernitilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskit, suunnittelemme ja suoritamme näihin riskeihin vastaavia tilintarkastustoimenpiteitä ja hankimme lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Riski siitä, että väärinkäytöksestä johtuva olennainen virheellisyys jää havaitsematta, on suurempi kuin jos virheellisyys johtuu virheestä, sillä väärinkäytökseen voi liittyä yhteistoimintaa, väärentämistä, tietojen tahallista esittämättä jättämistä tai virheellisten tietojen esittämistä taikka sisäisen valvonnan sivuuttamista.
- muodostamme käsityksen tilintarkastuksen kannalta relevantista sisäisestä valvonnasta pystyäksemme suunnittelemaan olosuhteisiin nähden asianmukaiset tilintarkastustoimenpiteet mutta emme siinä tarkoituksessa, että pystyisimme antamaan lausunnon konsernin sisäisen valvonnan tehokkuudesta.[8]
- arvioimme sovellettujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden asianmukaisuutta sekä johdon tekemien kirjanpidollisten arvioiden ja niistä esitettävien tietojen kohtuullisuutta.
- teemme johtopäätöksen siitä, onko johdon ollut asianmukaista käyttää toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta, ja teemme hankkimamme tilintarkastusevidenssin perusteella johtopäätöksen siitä, esiintyykö sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka voi antaa merkittävää aihetta epäillä konsernin kykyä jatkaa toimintaansa. Jos johtopäätöksemme on, että olennaista epävarmuutta esiintyy, meidän täytyy kiinnittää tilintarkastuskertomuksessamme lukijan huomiota epävarmuutta koskeviin konsernitilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin tai, jos epävarmuutta koskevat tiedot eivät ole riittäviä, mukauttaa lausuntomme. Johtopäätöksemme perustuvat tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä hankittuun tilintarkastusevidenssiin. Vastaiset tapahtumat tai olosuhteet voivat kuitenkin johtaa siihen, ettei konserni pysty jatkamaan toimintaansa.
- arvioimme konsernitilinpäätöksen, kaikki tilinpäätöksessä esitettävät tiedot mukaan lukien, yleistä esittämistapaa, rakennetta ja sisältöä ja sitä, kuvastaako konsernitilinpäätös sen perustana olevia liiketoimia ja tapahtumia siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan.
- suunnittelemme ja suoritamme konsernin tilintarkastuksen hankkiaksemme konsernitilinpäätöstä koskevan tilintarkastuslausunnon laatimisen perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä konserniin kuuluvia yhteisöjä tai liiketoimintayksikköjä koskevasta taloudellisesta informaatiosta. Vastaamme konsernin tilintarkastusta varten suoritettavan tilintarkastustyön ohjauksesta, valvonnasta ja läpikäynnistä. Vastaamme tilintarkastuslausunnosta yksin.

Kommunikoimme hallintoelinten kanssa muun muassa tilintarkastuksen suunnitellusta laajuudesta ja ajoituksesta sekä merkittävistä tilintarkastushavainnoista, mukaan lukien mahdolliset sisäisen valvonnan merkittävät puutteellisuudet, jotka tunnistamme tilintarkastuksen aikana.

[8] Tätä virkettä muokattaisiin asianmukaisella tavalla, kun tilintarkastaja on velvollinen antamaan tilintarkastuksen yhteydessä lausunnon myös sisäisen valvonnan tehokkuudesta.

Lisäksi annamme hallintoelimille vahvistuksen siitä, että olemme noudattaneet riippumattomuutta koskevia relevantteja eettisiä vaatimuksia, ja kommunikoimme näiden kanssa kaikista suhteista ja muista seikoista, joiden voi kohtuudella ajatella vaikuttavan riippumattomuuteemme, ja soveltuvissa tapauksissa uhkien poistamiseksi suoritetuista toimenpiteistä tai käytetyistä varotoimista.

Päätämme, mitkä hallintoelinten kanssa kommunikoiduista seikoista olivat merkittävimpiä tarkasteltavana olevan tilikauden tilintarkastuksessa ja näin ollen ovat tilintarkastuksen kannalta keskeisiä. Kuvaamme kyseiset seikat tilintarkastuskertomuksessa, paitsi jos säädös tai määräys estää kyseisen seikan julkistamisen tai kun äärimmäisen harvinaisissa tapauksissa toteamme, ettei kyseisestä seikasta viestitä tilintarkastuskertomuksessa, koska siitä aiheutuvien epäedullisten vaikutusten voisi kohtuudella odottaa olevan suuremmat kuin tällaisesta viestinnästä koituva yleinen etu.

Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi

[*Tilintarkastuskertomuksen tämän osan muoto ja sisältö vaihtelevat riippuen siitä, minkä luonteisia ovat tilintarkastajan muut raportointivelvoitteet, jotka perustuvat säädökseen, määräykseen tai kansallisiin tilintarkastusstandardeihin. Seikat, joita käsitellään muussa säädöksessä, määräyksessä tai kansallisissa tilintarkastusstandardeissa (käytetään nimitystä ”muut raportointivelvoitteet”), on käsiteltävä tässä osiossa, paitsi jos muut raportointivelvoitteet koskevat samoja aiheita kuin asiat, jotka esitetään ISA-standardien mukaisten raportointivelvoitteiden mukaisesti osiossa ”Konsernitilinpäätöksen tilintarkastus”. Raportointi muihin raportointivelvoitteisiin liittyvistä seikoista, jotka koskevat ISA-standardien mukaan vaadittavia aiheita, voidaan toteuttaa yhdistettynä (ts. sisällyttää Konsernitilinpäätöksen tilintarkastus -osioon asianmukaisten alaotsikkojen alle) edellyttäen, että muihin raportointivaatimuksiin liittyvät seikat erotetaan tilintarkastuskertomuksen sanamuodoissa selkeästi ISA-standardien mukaan vaadittavasta raportoinnista silloin, kun tällaisia eroja on.]*

Toimeksiannosta vastuullisena henkilönä tilintarkastuksessa, jonka tuloksena annetaan tämä riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomus, on [*nimi*].

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

[*Tilintarkastajan osoite*]

[*Päiväys*]

Esimerkki 3. Tilintarkastuskertomus muun kuin listatun yhteisön tilinpäätöksestä, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- **Tilintarkastuksen kohteena on muun kuin listatun yhteisön tilinpäätöskokonaisuus, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti. Kyseessä ei ole konsernin tilintarkastus (ts. ei sovelleta ISA 600:aa (uudistettu)).**
- **Yhteisön johto laatii tilinpäätöksen IASB:n antamien IFRS-tilinpäätösstandardien (yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto) mukaisesti.**
- **Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n mukaista kuvausta tilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista.**
- **Tilintarkastajan johtopäätös on, että vakiomuotoinen (ts. ”puhdas”) lausunto on hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella asianmukainen.**
- **Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen eettisiä vaatimuksia.**
- **Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, ettei esiinny sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaisi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu) mukaisesti.**
- **Tilintarkastaja ei ole velvollinen viestimään tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista ISA 701:n mukaisesti, eikä hän ole muutoinkaan päättänyt tehdä niin.**
- **Tilintarkastaja on saanut muun informaation kokonaisuudessaan käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää eikä ole tunnistanut muussa informaatiossa olennaista virheellisyyttä.**
- **Tilinpäätöstä koskevasta valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.**
- **Tilintarkastajalla ei ole paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia muita raportointivelvoitteita.**
- **Tilintarkastaja päättää viitata asiaankuuluvan viranomaisen verkkosivustolla sijaitsevaan kuvaukseen tilintarkastajan velvollisuuksista.**

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

ABC-yhtiön osakkeenomistajille [tai muu asianmukainen vastaanottaja]

Lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön (Yhtiö) tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien olennainen tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskeva informaatio.

Lausuntonamme esitämme, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan Yhtiön taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta (tai *ne on esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) International Accounting Standards Boardin (IASB) antamien IFRS-tilinpäätösstandardien mukaisesti.

Lausunnon perustelut

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa.* Olemme riippumattomia Yhtiöstä niiden eettisten vaatimusten mukaisesti, jotka koskevat tilinpäätöksen tilintarkastusta [*maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella*], ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsityksemme mukaan olemme hankkineet lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Muu informaatio [tai muu asianmukainen otsikko kuten ”Muu informaatio kuin tilinpäätös ja sitä koskeva tilintarkastuskertomus”]

[*ISA 720:n (uudistettu) vaatimusten mukainen raportointi – ks. ISA 720:n (uudistettu) liitteen 2 esimerkki 1*.]

Tilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet[9]

Johto vastaa tilinpäätöksen laatimisesta siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan IASB:n antamien IFRS-tilinpäätösstandardien mukaisesti[10], sekä sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka se katsoo tarpeelliseksi, jotta sen on mahdollista laatia tilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä.

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

Hallintoelimet vastaavat Yhtiön taloudellisen raportoinnin prosessin valvonnasta.

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

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

Tilinpäätöksen tilintarkastukseen liittyviä velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin [*organisaation*] verkkosivustolla osoitteessa: [*linkki verkkosivustoon*]. Tämä kuvaus on osa tilintarkastuskertomusta.

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

[*Tilintarkastajan osoite*]

[*Päiväys*]

---

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

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

Esimerkki 4 – Tilintarkastuskertomus muun kuin listatun yhteisön tilinpäätöksestä, joka on laadittu yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevan, säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuvan normiston mukaisesti

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- **Tilintarkastuksen kohteena on muun kuin listatun yhteisön tilinpäätöskokonaisuus, jota säädöksessä tai määräyksessä edellytetään. Kyseessä ei ole konsernin tilintarkastus (ts. ei sovelleta ISA 600:aa (uudistettu)).**
- **Yhteisön johto on laatinut tilinpäätöksen maan tai muun oikeudenkäyttöalueen X tilinpäätösnormiston (XYZ-laki) mukaisesti (ts. tilinpäätösnormisto, johon sisältyy säädös tai määräys ja joka on tarkoitettu täyttämään laajan käyttäjäjoukon yhteiset taloudellisen informaation tarpeet mutta joka ei ole oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto).**
- **Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n mukaista kuvausta tilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista.**
- **Tilintarkastajan johtopäätös on, että vakiomuotoinen (ts. ”puhdas”) lausunto on hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella asianmukainen.**
- **Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen eettisiä vaatimuksia.**
- **Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, ettei esiinny sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaisi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu) mukaisesti.**
- **Tilintarkastaja ei ole velvollinen viestimään tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista ISA 701:n mukaisesti, eikä hän ole muutoinkaan päättänyt tehdä niin.**
- **Tilintarkastaja on saanut muun informaation kokonaisuudessaan käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää eikä ole tunnistanut muussa informaatiossa olennaista virheellisyyttä.**
- **Tilinpäätöstä koskevasta valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.**
- **Tilintarkastajalla ei ole paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia muita raportointivelvoitteita.**

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

[asianmukainen vastaanottaja]

Lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön (Yhtiö) tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien yhteenveto merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista.

Lausuntonamme esitämme, että Yhtiön tilinpäätös on kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella X noudatettavan XYZ-lain mukaisesti.

Lausunnon perustelut

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa* Olemme riippumattomia Yhtiöstä niiden eettisten vaatimusten mukaisesti, jotka koskevat tilinpäätöksen tilintarkastusta [*maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella*] ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsityksemme mukaan olemme hankkineet lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Muu informaatio [tai muu asianmukainen otsikko kuten ”Muu informaatio kuin tilinpäätös ja sitä koskeva tilintarkastuskertomus”]

[*ISA 720:n (uudistettu) vaatimusten mukainen raportointi – ks. ISA 720:n (uudistettu), liitteen 2 esimerkki 1*.]

Tilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet[11]

Johto vastaa tilinpäätöksen laatimisesta maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella X[12] noudatettavan XYZ-lain mukaisesti sekä sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka se katsoo tarpeelliseksi, jotta sen on mahdollista laatia tilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä.

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

Hallintoelimet vastaavat Yhtiön taloudellisen raportoinnin prosessin valvonnasta.

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

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

Tämän standardin kappaleessa 41(b) selitetään, että harmaalla pohjalla esitetty aineisto voidaan sijoittaa tilintarkastuskertomuksen liitteeseen. Kappaleessa 41(c) selitetään, että kun säädökset, määräykset tai kansalliset tilintarkastusstandardit nimenomaisesti sallivat tämän, kertomuksessa voidaan viitata asiaankuuluvan viranomaisen verkkosivustolle, joka sisältää kuvauksen tilintarkastajan velvollisuuksista, sen sijaan että tämä aineisto sisällytettäisiin tilintarkastuskertomukseen, edellyttäen että verkkosivustolla olevassa kuvauksessa käsitellään seuraavassa esitettäviä tilintarkastajan velvollisuuksia ja se on yhdenmukainen niiden kanssa.

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

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

[12] Silloin kun johdon velvollisuutena on laatia tilinpäätös, joka on oikein esitetty, tämä voidaan ilmaista seuraavasti: ”Johto vastaa tilinpäätöksen laatimisesta ja siitä, että se on International Accounting Standards Boardin antamien IFRS-tilinpäätösstandardien mukaisesti oikein esitetty, sekä sellaisesta …”

- tunnistamme ja arvioimme väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvat tilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskit, suunnittelemme ja suoritamme näihin riskeihin vastaavia tilintarkastustoimenpiteitä ja hankimme lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Riski siitä, että väärinkäytöksestä johtuva olennainen virheellisyys jää havaitsematta, on suurempi kuin jos virheellisyys johtuu virheestä, sillä väärinkäytökseen voi liittyä yhteistoimintaa, väärentämistä, tietojen tahallista esittämättä jättämistä tai virheellisten tietojen esittämistä taikka sisäisen valvonnan sivuuttamista.
- muodostamme käsityksen tilintarkastuksen kannalta relevantista sisäisestä valvonnasta pystyäksemme suunnittelemaan olosuhteisiin nähden asianmukaiset tilintarkastustoimenpiteet mutta emme siinä tarkoituksessa, että pystyisimme antamaan lausunnon Yhtiön sisäisen valvonnan tehokkuudesta.[13]
- arvioimme sovellettujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden asianmukaisuutta sekä johdon tekemien kirjanpidollisten arvioiden ja niistä esitettävien tietojen kohtuullisuutta.
- teemme johtopäätöksen siitä, onko johdon ollut asianmukaista käyttää toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta, ja teemme hankkimamme tilintarkastusevidenssin perusteella johtopäätöksen siitä, esiintyykö sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka voi antaa merkittävää aihetta epäillä Yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa. Jos johtopäätöksemme on, että olennaista epävarmuutta esiintyy, meidän täytyy kiinnittää tilintarkastuskertomuksessamme lukijan huomiota epävarmuutta koskeviin tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin tai, jos epävarmuutta koskevat tiedot eivät ole riittäviä, mukauttaa lausuntomme Johtopäätöksemme perustuvat tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä hankittuun tilintarkastusevidenssiin. Vastaiset tapahtumat tai olosuhteet voivat kuitenkin johtaa siihen, ettei Yhtiö pysty jatkamaan toimintaansa.

Kommunikoimme hallintoelinten kanssa muun muassa tilintarkastuksen suunnitellusta laajuudesta ja ajoituksesta sekä merkittävistä tilintarkastushavainnoista, mukaan lukien mahdolliset sisäisen valvonnan merkittävät puutteellisuudet, jotka tunnistamme tilintarkastuksen aikana.

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

[*Tilintarkastajan osoite*]

[*Päiväys*]

[13] Tätä virkettä muokattaisiin asianmukaisella tavalla, kun tilintarkastaja on velvollinen antamaan tilinpäätöksen tilintarkastuksen yhteydessä lausunnon myös sisäisen valvonnan tehokkuudesta.

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 701

VIESTIMINEN TILINTARKASTUKSEN KANNALTA KESKEISISTÄ SEIKOISTA RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUKSESSA

(Sovelletaan 15.12.2016 tai sen jälkeen päättyviltä tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastuksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1–5
Voimaantulo	6
Tavoitteet	7
Määritelmä	8
Vaatimukset	
Tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen määrittäminen	9–10
Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista	11–16
Kommunikointi hallintoelinten kanssa	17
Dokumentointi	18
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Standardin soveltamisala	A1–A8
Tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen määrittäminen	A9–A30
Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista	A31–A59
Kommunikointi hallintoelinten kanssa	A60–A63
Dokumentointi	A64

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 701 *Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksessa* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään tilintarkastajan velvollisuutta viestiä tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista tilintarkastuskertomuksessa. Standardin tarkoituksena on käsitellä sekä tilintarkastajan harkintaa siitä, mitä tilintarkastuskertomuksessa viestitään, että tällaisen viestinnän muotoa ja sisältöä.

2. Tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista viestimisen tarkoituksena on lisätä tilintarkastuskertomuksen viestinnällistä arvoa parantamalla suoritetun tilintarkastuksen läpinäkyvyyttä. Tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista viestimällä tilinpäätöksen aiotuille käyttäjille (”aiotut käyttäjät”) annetaan lisäinformaatiota, joka auttaa heitä ymmärtämään niitä seikkoja, joilla tilintarkastajan ammatillisen harkinnan mukaan on ollut eniten merkitystä tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilintarkastuksessa. Tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista viestimällä voidaan myös auttaa aiottuja käyttäjiä ymmärtämään yhteisöä ja tilintarkastetun tilinpäätöksen alueita, joihin liittyy johdon merkittävää harkintaa. (Viittaus: kappaleet A1–A4)

3. Viestimällä tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista tilintarkastuskertomuksessa voidaan myös antaa aiotuille käyttäjille perusta sille, että nämä lähestyvät johtoa ja hallintoelimiä tiettyjä yhteisöön, tilintarkastettuun tilinpäätökseen tai suoritettuun tilintarkastukseen liittyviä seikkoja koskien.

4. Tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista viestiminen tilintarkastuskertomuksessa on asiayhteydessä siihen, että tilintarkastaja on laatinut lausunnon tilinpäätöksestä kokonaisuutena. Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista tilintarkastuskertomuksessa ei:

   (a) korvaa tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja, jotka johdon on sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan annettava tai jotka muutoin ovat tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi;

   (b) korvaa sitä, että tilintarkastaja esittää mukautetun lausunnon, kun kyseisen tilintarkastustoimeksiannon olosuhteet edellyttävät sitä ISA 705:n (uudistettu) mukaisesti;[1]

   (c) korvaa raportoimista ISA 570:n (uudistettu)[2] mukaisesti, kun esiintyy tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka voi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa; eikä

   (d) ole erillinen lausunto yksittäisistä seikoista. (Viittaus: kappaleet A5–A8)

5. Tätä standardia sovelletaan listattujen yhteisöjen yleiseen käyttöön tarkoitettujen tilinpäätöskokonaisuuksien tilintarkastuksiin sekä silloin, kun tilintarkastaja muutoin päättää viestiä tilintarkastuskertomuksessa tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista. Tätä standardia sovelletaan myös, kun säädöksessä tai määräyksessä vaaditaan tilintarkastajaa viestimään tilintarkastuskertomuksessa tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista.[3] ISA 705:n (uudistettu) mukaan tilintarkastaja ei kuitenkaan saa viestiä tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista tilintarkastuskertomuksessa, kun hän jättää tilinpäätöstä koskevan lausunnon antamatta, paitsi jos säädöksessä tai määräyksessä edellytetään tällaista raportointia.[4]

Voimaantulo

6. Tätä standardia sovelletaan 15.12.2016 tai sen jälkeen päättyviltä tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastuksiin.

Tavoitteet

7. Tilintarkastajan tavoitteena on määrittää tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat ja laadittuaan lausunnon tilinpäätöksestä viestiä kyseisistä seikoista kuvaamalla ne tilintarkastuskertomuksessa.

---

1 ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen*

2 ISA 570 (uudistettu) *Toiminnan jatkuvuus,* kappaleet 22–23

3 ISA 700 (uudistettu) *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen,* kappaleet 30–31

4 ISA 705 (uudistettu), kappale 29

Määritelmä

8. Seuraavaa termiä käytetään ISA-standardeissa seuraavassa merkityksessä:

   Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat – seikat, jotka tilintarkastajan ammatillisen harkinnan mukaan ovat olleet merkittävimpiä tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilintarkastuksessa. Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat valitaan hallintoelinten kanssa kommunikoiduista seikoista.

Vaatimukset

Tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen määrittäminen

9. Tilintarkastajan on ratkaistava, mitkä hallintoelinten kanssa kommunikoiduista seikoista ovat vaatineet häneltä merkittävää huomiota tilintarkastusta suoritettaessa. Tätä ratkaisua tehdessään tilintarkastajan on otettava huomioon seuraavaa: (viittaus: kappaleet A9–A18)

   (a) alueet, joilla olennaisen virheellisyyden riski on arvioitu suuremmaksi tai joilla on tunnistettu merkittäviä riskejä ISA 315:n (uudistettu 2019) mukaisesti.[5] (viittaus: kappaleet A19–A22)

   (b) tilintarkastajan tekemät merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut, jotka liittyvät johdolta merkittävää harkintaa edellyttäneisiin tilinpäätöksen alueisiin, mukaan lukien kirjanpidolliset arviot, joihin liittyy paljon arviointiepävarmuutta. (viittaus: kappaleet A23–A24)

   (c) tilikauden aikana toteutuneiden merkittävien tapahtumien tai liiketoimien vaikutus tilintarkastukseen. (Viittaus: kappaleet A25–A26)

10. Tilintarkastajan on ratkaistava, mitkä kappaleen 9 mukaisesti määritetyistä seikoista ovat olleet merkittävimpiä tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilintarkastuksessa ja näin ollen ovat tilintarkastuksen kannalta keskeisiä. (Viittaus: kappaleet A9–A11, A27–A30)

Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista

11. Tilintarkastajan on kuvattava jokainen tilintarkastuksen kannalta keskeinen seikka tilintarkastuskertomuksen erillisessä osiossa asianmukaista alaotsikkoa käyttäen otsikon ”Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat” alla, paitsi kappaleessa 14 tai 15 tarkoitetuissa olosuhteissa. Tilintarkastuskertomuksen tämän osion johdantotekstissä on mainittava, että:

   (a) tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat ovat seikkoja, jotka tilintarkastajan ammatillisen harkinnan mukaan ovat olleet merkittävimpiä [tarkastuksen kohteena olevan tilikauden] tilintarkastuksessa; ja

   (b) nämä seikat on otettu huomioon tilinpäätökseen kokonaisuutena kohdistuneen tilintarkastuksen yhteydessä sekä laadittaessa siitä annettavaa lausuntoa, eikä tilintarkastaja anna näistä seikoista erillistä lausuntoa. (Viittaus: kappaleet A31–A33)

Tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen esittäminen ei korvaa mukautetun lausunnon antamista

12. Seikasta ei pidä viestiä tilintarkastuskertomuksen Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osiossa silloin, kun tilintarkastajan täytyisi kyseisen seikan johdosta mukauttaa lausuntonsa ISA 705:n (uudistettu) mukaisesti. (Viittaus: kappale A5)

Yksittäisiä tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja koskevat kuvaukset

13. Kutakin tilintarkastuksen kannalta keskeistä seikkaa koskevan kuvauksen, joka esitetään tilintarkastuskertomuksessa Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osiossa, on sisällettävä viittaus asiasta tilinpäätöksessä mahdollisesti esitettyihin tietoihin, ja siinä on mainittava: (viittaus: kappaleet A34–A41)

   (a) miksi kyseisen seikan on katsottu olevan tilintarkastuksessa yksi merkittävimmistä ja se on näin ollen määritetty tilintarkastuksen kannalta keskeiseksi; ja (viittaus: kappaleet A42–A45)

[5] ISA 315 (uudistettu 2019) *Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen*

(b) kuinka kyseistä seikkaa on käsitelty tilintarkastuksessa. (Viittaus: kappaleet A46–A51)

Olosuhteet, joissa tilintarkastuksen kannalta keskeiseksi määritetystä seikasta ei viestitä tilintarkastuskertomuksessa

14. Tilintarkastajan on kuvattava tilintarkastuskertomuksessa kaikki tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat, paitsi jos: (viittaus: kappaleet A53–A56)

(a) säädös tai määräys estää kyseistä seikkaa koskevien tietojen julkisen esittämisen; tai (viittaus: kappale A52).

(b) äärimmäisen harvinaisissa tapauksissa tilintarkastaja päättää, ettei kyseisestä seikasta pidä viestiä tilintarkastuskertomuksessa, koska siitä aiheutuvien epäedullisten vaikutusten odotettaisiin kohtuudella olevan suuremmat kuin tällaisesta viestinnästä koituva yleinen etu. Tätä ei sovelleta, jos yhteisö on esittänyt kyseistä seikkaa koskevaa tietoa julkisesti.

Tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja koskevien kuvausten ja muiden tilintarkastuskertomukseen sisällytettäviksi vaadittavien osien välinen yhteys

15. Seikka, jonka johdosta lausunto mukautetaan ISA 705:n (uudistettu) mukaisesti, tai tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvä olennainen epävarmuus, joka voi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu) mukaisesti, ovat luonteensa perusteella tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja. Tällaisissa olosuhteissa näitä seikkoja ei kuitenkaan pidä kuvata tilintarkastuskertomuksen Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osiossa, eikä kappaleiden 13–14 vaatimuksia sovelleta. Sen sijaan tilintarkastajan on:

(a) raportoitava kyseisestä seikasta (tai kyseisistä seikoista) sovellettavien ISA-standardien mukaisesti; ja

(b) viitattava Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osiossa Varauman sisältävän (tai kielteisen) lausunnon perustelut -osioon tai Toiminnan jatkuvuuteen liittyvä olennainen epävarmuus - osioon. (Viittaus: kappaleet A6–A7)

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osion muoto ja sisältö muissa olosuhteissa

16. Jos tilintarkastaja yhteisöön ja tilintarkastukseen liittyvistä tosiseikoista ja olosuhteista riippuen päätyy siihen, ettei viestittäviä tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja ole tai että ainoat viestittävät tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat ovat kappaleessa 15 tarkoitettuja seikkoja, hänen on sisällytettävä tätä koskeva maininta tilintarkastuskertomukseen otsikon ”Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat” alle. (Viittaus: kappaleet A57–A59)

Kommunikointi hallintoelinten kanssa

17. Tilintarkastajan on kommunikoitava hallintoelinten kanssa:

(a) seikoista, jotka hän on määrittänyt tilintarkastuksen kannalta keskeisiksi; tai

(b) soveltuvissa tapauksissa yhteisöön ja tilintarkastukseen liittyvistä tosiseikoista ja olosuhteista riippuen ratkaisustaan, ettei tilintarkastuskertomuksessa viestittäviä tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja ole. (Viittaus: kappaleet A60–A63)

Dokumentointi

18. Tilintarkastajan on sisällytettävä tilintarkastusdokumentaatioonsa:[6] (viittaus: kappale A64)

(a) kappaleen 9 mukaisesti määritetyt tilintarkastajalta merkittävää huomiota vaatineet seikat, sekä perusteet tilintarkastajan ratkaisulle siitä, onko kukin näistä tilintarkastuksen kannalta keskeinen seikka vai ei kappaleen 10 mukaisesti;

(b) soveltuvissa tapauksissa perusteet tilintarkastajan ratkaisulle, ettei tilintarkastuskertomuksessa viestittäviä tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja ole tai että ainoat viestittävät tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat ovat kappaleessa 15 tarkoitettuja seikkoja; ja

(c) soveltuvissa tapauksissa perusteet tilintarkastajan päätökselle olla viestimättä tilintarkastuskertomuksessa seikasta, joka on määritetty tilintarkastuksen kannalta keskeiseksi.

---

6 ISA 230 *Tilintarkastusdokumentaatio,* kappaleet 8–11 ja A6

***

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Standardin soveltamisala (viittaus: kappale 2)

A1. Merkittävyys voidaan kuvata seikan suhteelliseksi tärkeydeksi kulloisessakin asiayhteydessä tarkasteltuna. Tilintarkastaja arvioi seikan merkittävyyttä siinä asiayhteydessä, jossa sitä ollaan tarkastelemassa. Merkittävyyttä voidaan tarkastella määrällisten ja laadullisten tekijöiden kannalta, joita tekijöitä ovat esimerkiksi suhteellinen suuruus, luonne ja kohteeseen kohdistuva vaikutus sekä aiottujen käyttäjien tai vastaanottajien ilmaisema mielenkiinto. Tähän kuuluu tosiseikkojen ja olosuhteiden objektiivinen analysointi, johon kuuluu myös hallintoelinten kanssa tapahtuvan kommunikoinnin luonteen ja laajuuden analysointi.

A2. Tilinpäätöksen käyttäjät ovat ilmaisseet olevansa kiinnostuneita seikoista, joista tilintarkastaja on käynyt perusteellisinta keskustelua hallintoelinten kanssa osana ISA 260:n (uudistettu)[7] edellyttämää kaksisuuntaista kommunikaatiota, ja he ovat toivoneet lisää läpinäkyvyyttä tähän kommunikaatioon liittyen. Käyttäjät ovat esimerkiksi ilmoittaneet olevansa erityisen kiinnostuneita ymmärtämään merkittäviä harkintaan perustuvia ratkaisuja, joita tilintarkastaja on tehnyt laatiessaan lausuntoa tilinpäätöksestä kokonaisuutena, koska ne usein liittyvät seikkoihin, joissa johto on käyttänyt merkittävää harkintaa tilinpäätöstä laadittaessa.

A3. Se, että tilintarkastajia vaaditaan viestimään tilintarkastuskertomuksessa tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista, voi myös edesauttaa tilintarkastajan ja hallintoelinten välistä kommunikointia kyseisistä seikoista ja se voi saada johdon ja hallintoelimet kiinnittämään enemmän huomiota tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin, joihin viitataan tilintarkastuskertomuksessa.

A4. ISA 320:n[8] mukaan tilintarkastajan on kohtuullista odottaa, että:

(a) tilinpäätöksen käyttäjillä on kohtuullinen tietämys liiketoiminnasta ja taloudellisista toiminnoista sekä laskentatoimesta ja halukkuutta tutkia tilinpäätöksen sisältämiä tietoja kohtuullisen huolellisesti;

(b) tilinpäätöksen käyttäjät ymmärtävät, että tilinpäätös laaditaan ja esitetään ja tilintarkastetaan olennaisuustasojen mukaan;

(c) tilinpäätöksen käyttäjät tiedostavat luontaiset epävarmuustekijät määritettäessä sellaisia lukuja, jotka perustuvat arvioiden ja harkinnan käyttöön sekä tulevaisuuden tapahtumien huomioon ottamiseen; ja

(d) tilinpäätöksen käyttäjät tekevät tilinpäätökseen sisältyvien tietojen perusteella järkeviä taloudellisia päätöksiä.

Koska tilintarkastuskertomus on tilintarkastetun tilinpäätöksen yhteydessä, tilintarkastuskertomuksen käyttäjien katsotaan olevan samoja kuin tilinpäätöksen aiotut käyttäjät.

Tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen, tilintarkastajan lausunnon ja tilintarkastuskertomuksen muiden osien suhde toisiinsa (viittaus: kappaleet 4, 12, 15)

A5. ISA 700:ssa (uudistettu) asetetaan vaatimukset tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatimisesta ja annetaan sitä koskevaa ohjeistusta.[9] Tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista viestiminen ei korvaa tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja, jotka johdon on sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan annettava tai jotka muutoin ovat tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi. ISA 705:ssä (uudistettu) käsitellään tilanteita, joissa tilintarkastaja tekee johtopäätöksen, että tilinpäätöksessä esitettävien tietojen asianmukaisuuteen tai riittävyyteen liittyy olennainen virheellisyys.[10]

---

7 ISA 260 (uudistettu) *Kommunikointi hallintoelinten kanssa*

8 ISA 320 *Olennaisuus tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa,* kappale 4

9 ISA 700 (uudistettu), kappaleet 10–15 ja A1–A15

10 Ks. ISA 705:n (uudistettu) kappale A7.

A6. Kun tilintarkastaja esittää varauman sisältävän tai kielteisen lausunnon ISA 705:n (uudistettu) mukaisesti, mukautettuun lausuntoon johtaneen seikan kuvaaminen Varauman sisältävän (tai kielteisen) lausunnon perustelut -osiossa auttaa lisäämään aiottujen käyttäjien ymmärrystä ja tunnistamaan tällaiset olosuhteet. Erottamalla kyseistä seikkaa koskeva viestintä muista tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista, jotka kuvataan Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osiossa, sille näin ollen annetaan asianmukaisesti korostettua näkyvyyttä tilintarkastuskertomuksessa (ks. kappale 15). ISA 705:n (uudistettu) liitteessä on havainnollistavia esimerkkejä vaikutuksista Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osion johdantotekstiin, kun tilintarkastaja esittää varauman sisältävän tai kielteisen lausunnon ja tilintarkastuskertomuksessa viestitään muista tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista. Tämän standardin kappaleessa A58 havainnollistetaan, kuinka Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osio esitetään, kun tilintarkastaja on päätynyt siihen, ettei ole muita tilintarkastuskertomuksessa viestittäviä tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja kuin seikat, jotka käsitellään Varauman sisältävän (tai kielteisen) lausunnon perustelut -osiossa tai Toiminnan jatkuvuuteen liittyvä olennainen epävarmuus -osiossa.

A7. Vaikka tilintarkastaja esittää varauman sisältävän tai kielteisen lausunnon, muista tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista viestiminen olisi kuitenkin relevanttia, jotta lisättäisiin aiottujen käyttäjien ymmärrystä tilintarkastuksesta, ja näin ollen sovelletaan tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen määrittämistä koskevia vaatimuksia. Kuitenkin, koska kielteinen lausunto esitetään silloin, kun tilintarkastaja on tehnyt johtopäätöksen, että virheellisyydet yksin tai yhdessä ovat tilinpäätöksen kannalta sekä olennaisia että laajalle ulottuvia, niin:[11]

(a) kielteiseen lausuntoon johtaneen seikan (tai johtaneiden seikkojen) merkittävyydestä riippuen tilintarkastaja voi päätyä siihen, ettei mikään muu seikka ole tilintarkastuksen kannalta keskeinen. Tällöin sovelletaan kappaleen 15 vaatimusta (ks. kappale A58).

(b) jos yksi tai useampi muu kuin kielteiseen lausuntoon johtanut seikka määritetään tilintarkastuksen kannalta keskeiseksi, on erityisen tärkeää, ettei tällaisia muita tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja koskevista kuvauksista saa sellaista käsitystä, että tilinpäätös kokonaisuutena olisi kyseisten seikkojen osalta luotettavampi kuin kyseisissä olosuhteissa olisi asianmukaista kielteinen lausunto huomioon ottaen (ks. kappale A47).

A8. ISA 706:ssa (uudistettu)[12] määrätään kaikkien yhteisöjen tilinpäätösten tilintarkastajia koskevista menettelytavoista, joiden mukaan tilintarkastuskertomukseen lisätään tiettyjä seikkoja painottavia kappaleita ja muita seikkoja koskevia kappaleita, kun tilintarkastaja katsoo tämän tarpeelliseksi. Tällöin nämä kappaleet esitetään tilintarkastuskertomuksessa erillään Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osiosta. Kun jokin seikka on määritetty tilintarkastuksen kannalta keskeiseksi, edellä tarkoitettujen kappaleiden käyttäminen ei korvaa yksittäistä tilintarkastuksen kannalta keskeistä seikkaa koskevaa kappaleen 13 mukaista kuvausta.[13] ISA 706 (uudistettu) sisältää lisäohjeistusta tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen ja kyseisen standardin mukaisten tiettyjä seikkoja painottavien kappaleiden välisestä suhteesta.[14]

Tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen määrittäminen (viittaus: kappaleet 9–10)

A9. Tilintarkastajan päätöksentekoprosessi tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja määritettäessä rakentuu siten, että valitaan osa hallintoelinten kanssa kommunikoiduista seikoista perustuen tilintarkastajan harkintaan siitä, mitkä seikat ovat olleet merkittävimpiä tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilintarkastuksessa.

A10. Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat voidaan valita vain niistä seikoista, jotka ovat olleet merkityksellisimpiä tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilintarkastuksessa, myös silloin, kun esitetään vertailutilinpäätös (ts. myös silloin kun tilintarkastajan lausunnossa viitataan kuhunkin kauteen, jolta esitetään tilinpäätös).[15]

---

11 ISA 705 (uudistettu), kappale 8

12 ISA 706 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvät tiettyjä seikkoja painottavat kappaleet ja muita seikkoja koskevat kappaleet*

13 Ks. ISA 706:n (uudistettu) kappaleet 8(b) ja 10(b).

14 ISA 706 (uudistettu), kappaleet A1–A3

15 Ks. ISA 710 *Vertailutiedot – Vertailuluvut ja vertailutilinpäätös*

A11. Huolimatta siitä, että tilintarkastaja määrittää tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilintarkastuksen osalta eikä tässä standardissa vaadita häntä päivittämään edellisen kauden tilintarkastuskertomukseen sisältyneitä tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja, hänen voi kuitenkin olla hyödyllistä harkita, onko seikka, joka oli edellisen tilikauden tilintarkastuksen kannalta keskeinen, edelleen keskeinen tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilintarkastuksessa.

Tilintarkastajalta merkittävää huomiota vaatineet seikat (viittaus: kappale 9)

A12. Tilintarkastajan merkittävästä huomiosta puhuttaessa otetaan huomioon, että tilintarkastus suoritetaan riskiperusteisesti ja siinä keskitytään tilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiseen ja arvioimiseen, näihin riskeihin vastaavien tilintarkastustoimenpiteiden suunnitteluun ja suorittamiseen sekä siihen, että hankitaan tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tilintarkastajan lausunnon perustaksi. Mitä suurempi on tiettyyn tilin saldoon, liiketapahtumien lajiin tai tilinpäätöksessä esitettävään tietoon liittyvä arvioitu olennaisen virheellisyyden riski kannanottotasolla, sitä enemmän harkintaa usein sisältyy tilintarkastustoimenpiteiden suunnitteluun ja suorittamiseen ja niiden tulosten arvioimiseen. Riskeihin vastaavia tilintarkastustoimenpiteitä suunnitellessaan tilintarkastajan on hankittava sitä vakuuttavampaa tilintarkastusevidenssiä mitä suuremmaksi hän on arvioinut riskin.[16] Kun tilintarkastaja hankkii vakuuttavampaa evidenssiä suuremmaksi arvioidun riskin johdosta, hän voi lisätä evidenssin määrää tai hankkia relevantimpaa tai luotettavampaa evidenssiä esimerkiksi painottamalla enemmän kolmannelta osapuolelta saatavaa evidenssiä tai hankkimalla vahvistavaa evidenssiä useista riippumattomista lähteistä.[17]

A13. Näin ollen seikat, jotka ovat tilintarkastajalle haasteellisia hänen hankkiessaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tai laatiessa lausuntoa tilinpäätöksestä, voivat olla erityisen relevantteja tilintarkastajan ratkaistessa, mitkä ovat tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja.

A14. Tilintarkastajalta merkittävää huomiota vaativat alueet liittyvät usein tilinpäätöksen alueisiin, jotka ovat monimutkaisia ja joilla johto käyttää merkittävää harkintaa ja jotka sen vuoksi usein edellyttävät tilintarkastajalta vaikeita tai monimutkaisia harkintaan perustuvia ratkaisuja. Tämä puolestaan vaikuttaa usein tilintarkastajan valitsemaan tilintarkastuksen kokonaisstrategiaan, resurssien kohdistamiseen sekä tällaisiin seikkoihin kohdistuvan tilintarkastustyön laajuuteen. Näihin vaikutuksiin voi kuulua esimerkiksi kokeneemman henkilöstön osallistuminen tilintarkastustoimeksiantoon taikka tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tai henkilöiden, joilla on tietyn laskentatoimen tai tilintarkastuksen alueen asiantuntemusta – olivatpa he tilintarkastusyhteisöön toimeksianto- tai työsuhteessa – osallistuminen kyseisten alueiden käsittelyyn.

A15. Useissa ISA-standardeissa vaaditaan hallintoelinten ja muiden tahojen kanssa tapahtuvaa erityistä kommunikointia, joka voi liittyä tilintarkastajalta merkittävää huomiota vaativiin alueisiin. Esimerkiksi:

- ISA 260:ssä (uudistettu) vaaditaan tilintarkastajaa kommunikoimaan hallintoelinten kanssa tilintarkastuksen aikana mahdollisesti kohtaamistaan merkittävistä vaikeuksista.[18] ISA-standardeissa mainitaan mahdollisia vaikeuksia liittyvän esimerkiksi seuraaviin:
    - lähipiiriliiketoimet,[19] erityisesti rajoitukset tilintarkastajan mahdollisuudelle hankkia tilintarkastusevidenssiä siitä, että kaikki lähipiiriliiketoimeen liittyvät muut näkökohdat (muut kuin hinta) vastaavat toisistaan riippumattomien osapuolten välisiä liiketoimia.
    - konsernin tilintarkastusta koskevat rajoitukset, esimerkiksi kun informaatioon pääsyä tai henkilöiden kanssa kommunikointia on mahdollisesti rajoitettu.[20]

16 ISA 330 *Tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi,* kappale 7(b)

17 ISA 330, kappale A19

18 ISA 260 (uudistettu), kappaleet 16(b) ja A21

19 ISA 550 *Lähipiiri,* kappale A42

20 ISA 600 (uudistettu) *Erityisiä näkökohtia – konsernitilinpäätösten tilintarkastukset (konsernin osien tilintarkastajien suorittama työ mukaan luettuna),* kappale 57(c)

- ISA 220:ssä (uudistettu) asetetaan toimeksiannosta vastuulliselle henkilölle vaatimuksia asianmukaisesta konsultoinnista, joka koskee vaikeita tai kiistanalaisia seikkoja, sellaisia seikkoja, joista tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteet tai menettelytavat edellyttävät konsultointia,[21] sekä muita seikkoja, joista toimeksiannosta vastuullisen henkilön ammatillisen harkinnan mukaan tarvitaan konsultointia. Tilintarkastaja on esimerkiksi saattanut konsultoida muita tilintarkastusyhteisössä toimivia tai tilintarkastusyhteisön ulkopuolisia merkittävää teknistä kysymystä koskien, mikä voi viitata siihen, että kyseessä on tilintarkastuksen kannalta keskeinen seikka. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön täytyy myös keskustella toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan kanssa mm. tilintarkastustoimeksiannon aikana esiin tulevista merkittävistä seikoista ja merkittävistä harkintaan perustuvista ratkaisuista.[22]

Huomioon otettavia seikkoja ratkaistessa, mitkä ovat tilintarkastajalta merkittävää huomiota vaatineita seikkoja (viittaus: kappale 9)

A16. Tilintarkastaja voi muodostaa suunnitteluvaiheessa alustavan näkemyksen seikoista, jotka todennäköisesti vaativat häneltä merkittävää huomiota tilintarkastuksessa ja sen vuoksi saattavat olla tilintarkastuksen kannalta keskeisiä. Hän voi kommunikoida tästä hallintoelinten kanssa keskustellessaan tilintarkastuksen suunnitellusta laajuudesta ja ajoituksesta ISA 260:n (uudistettu) mukaisesti. Tilintarkastaja kuitenkin määrittää tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat tilintarkastuksen tulosten tai koko tilintarkastuksen aikana hankitun evidenssin perusteella.

A17. Kappaleessa 9 mainitaan erityisiä huomioon otettavia näkökohtia tilintarkastajan ratkaistessa, mitkä seikat ovat vaatineet häneltä merkittävää huomiota. Nämä näkökohdat keskittyvät niiden seikkojen luonteeseen, joista on kommunikoitu hallintoelinten kanssa ja jotka usein liittyvät tilinpäätöksessä esitettäviin seikkoihin, ja niiden on tarkoitus kuvastaa tilintarkastuksen alueita, jotka voivat olla aiottujen käyttäjien erityisen mielenkiinnon kohteena. Vaatimus näiden näkökohtien huomioon ottamisesta ei ole tarkoitettu ymmärrettäväksi niin, että niihin liittyvät seikat aina olisivat tilintarkastuksen kannalta keskeisiä, vaan ennemminkin on niin, että edellä tarkoitettuihin erityisesti huomioon otettaviin näkökohtiin liittyvät seikat ovat tilintarkastuksen kannalta keskeisiä vain, jos niiden määritetään kappaleen 10 mukaisesti olevan merkittävimpiä tilintarkastuksessa. Koska huomioon otettavat näkökohdat saattavat olla yhteydessä toisiinsa (esim. kappaleissa 9(b)-(c) kuvattuihin olosuhteisiin liittyvät seikat saatetaan myös tunnistaa merkittäviksi riskeiksi), useamman kuin yhden huomioon otettavan tekijän soveltuminen tiettyyn hallintoelinten kanssa kommunikoituun seikkaan voi kasvattaa todennäköisyyttä, että tilintarkastaja tunnistaa kyseisen seikan tilintarkastuksen kannalta keskeiseksi.

A18. Tiettyihin kappaleen 9 mukaisesti huomioon otettaviin näkökohtiin liittyvien seikkojen lisäksi voi olla myös muita hallintoelinten kanssa kommunikoituja seikkoja, jotka ovat vaatineet tilintarkastajalta merkittävää huomiota ja jotka sen vuoksi saatetaan määrittää tilintarkastuksen kannalta keskeisiksi kappaleen 10 mukaisesti. Tällaisia saattavat olla esimerkiksi suoritetun tilintarkastuksen kannalta relevantit seikat, jota ei mahdollisesti vaadita esitettäviksi tilinpäätöksessä. Esimerkiksi tilikaudella tapahtunut uuden IT-järjestelmän käyttöönotto (tai merkittävät muutokset olemassa olevaan järjestelmään) saattaa olla tilintarkastajalta merkittävää huomiota vaativa seikka, erityisesti, jos muutoksella on ollut merkittävä vaikutus tilintarkastuksen kokonaisstrategiaan tai se on liittynyt merkittävään riskiin (esim. tulouttamiseen vaikuttavan järjestelmän muutokset).

Alueet, jolla olennaisen virheellisyyden riski on arvioitu suuremmaksi tai joilla on tunnistettu merkittäviä riskejä ISA 315:n (uudistettu 2019) mukaisesti (viittaus: kappale 9(a))

A19. ISA 260:n (uudistettu) mukaan tilintarkastajan on kommunikoitava tunnistamistaan merkittävistä riskeistä hallintoelinten kanssa.[23] ISA 260:n (uudistettu) kappaleessa A13 selitetään, että tilintarkastaja voi kommunikoida hallintoelinten kanssa myös siitä, kuinka hän suunnittelee käsittelevänsä alueita, joilla olennaisen virheellisyyden riski on arvioitu suuremmaksi.

A20. Merkittävä riski määritellään ISA 315:ssä (uudistettu 2019) tunnistetuksi olennaisen virheellisyyden riskiksi, jonka arvioitu ominaisriski on lähellä ominaisriskiasteikon yläpäätä perustuen siihen, kuinka paljon ominaisriskitekijät vaikuttavat yhdistelmään, joka muodostuu virheellisyyden toteutumisen todennäköisyydestä ja siitä, kuinka suuri mahdollinen virheellisyys

[21] ISA 220 (uudistettu) *Tilintarkastuksen laadunhallinta,* kappale 35

[22] ISA 220 (uudistettu), kappale 36

[23] ISA 260 (uudistettu), kappale 15

olisi toteutuessaan.[24] Alueet, joihin liittyy johdon merkittävää harkintaa ja merkittäviä epätavallisia liiketapahtumia, voidaan usein tunnistaa merkittäviksi riskeiksi. Merkittävät riskit ovat näin ollen usein alueita, jotka edellyttävät tilintarkastajalta merkittävää huomiota.

A21. Tämä ei kuitenkaan välttämättä koske kaikkia merkittäviä riskejä. Esimerkiksi ISA 240:ssä oletetaan, että tulouttamiseen liittyy väärinkäytösriskejä, ja vaaditaan käsittelemään näitä arvioituja väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskejä merkittävinä riskeinä.[25] Lisäksi ISA 240:ssä todetaan, että koska ei ole mahdollista ennustaa, millä tavoin johto voisi sivuuttaa kontrolleja, kyseessä on väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riski ja näin ollen merkittävä riski.[26] Luonteestaan riippuen nämä riskit eivät välttämättä vaadi tilintarkastajalta merkittävää huomiota, eikä niitä näin ollen otettaisi huomioon tilintarkastajan määrittäessä tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja kappaleen 10 mukaisesti.

A22. ISA 315:n (uudistettu 2019) mukaan tilintarkastajan tekemä arvio olennaisen virheellisyyden riskeistä kannanottotasolla saattaa muuttua tilintarkastuksen aikana tilintarkastusevidenssin karttuessa.[27] Tilintarkastajan tekemä uusi riskienarviointi ja suunniteltujen tilintarkastustoimenpiteiden uudelleen arviointi tilinpäätöksen tietyn alueen osalta (ts. merkittävä muutos tilintarkastuksessa sovellettavaan lähestymistapaan esimerkiksi, jos tilintarkastajan riskienarviointi perustui odotukseen siitä, että tietyt kontrollit toimivat tehokkaasti, ja hän on saanut tilintarkastusevidenssiä siitä, etteivät ne ole toimineet tehokkaasti koko tilintarkastuksen kohteena olevan kauden ajan, erityisesti alueella, jolla arvioitu olennaisen virheellisyyden riski on suurempi) voi johtaa siihen, että jokin alue määritetään tilintarkastajalta erityistä huomiota vaativaksi alueeksi.

Tilintarkastajan tekemät merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut, jotka liittyvät johdon merkittävää harkintaa vaatineisiin tilinpäätöksen alueisiin, mukaan lukien kirjanpidolliset arviot, joihin liittyy paljon arviointiepävarmuutta (viittaus: kappale 9(b))

A23. ISA 260:n (uudistettu) mukaan tilintarkastajan on kommunikoitava hallintoelinten kanssa näkemyksistään, jotka koskevat yhteisön tilinpäätösmenettelyihin liittyviä merkittäviä laadullisia näkökohtia, mukaan lukien tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidolliset arviot ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot.[28] Usein tämä liittyy keskeisiin kirjanpidollisiin arvioihin ja niitä koskeviin tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin, jotka todennäköisesti ovat tilintarkastajalta merkittävää huomiota vaativia alueita, ja ne saatetaan myös tunnistaa merkittäviksi riskeiksi.

A24. Tilinpäätöksen käyttäjät ovat kuitenkin korostaneet olevansa kiinnostuneita kirjanpidollisista arvioista, joihin liittyy paljon arviointiepävarmuutta ISA 540:n (uudistettu)[29] mukaan ja joita ei mahdollisesti ole määritetty merkittäviksi riskeiksi. Tällaiset arviot muun muassa riippuvat erittäin paljon johdon harkinnasta ja ovat usein tilinpäätöksen monimutkaisimpia alueita, ja ne voivat vaatia sekä johdon käyttämän erityisasiantuntijan että tilintarkastajan käyttämän eritysasiantuntijan osallistumista. Käyttäjät ovat myös korostaneet, että tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, joilla on merkittävä vaikutus tilinpäätökseen (ja näiden periaatteiden merkittävät muutokset) ovat relevantteja tilinpäätöksen ymmärtämisen kannalta, erityisesti silloin, kun yhteisön noudattamat käytännöt eivät vastaa muiden saman toimialan yhteisöjen noudattamia käytäntöjä.

Tilikauden aikana toteutuneiden merkittävien tapahtumien tai liiketoimien vaikutus tilintarkastukseen (viittaus: kappale 9(c))

A25. Tapahtumat tai liiketoimet, joilla on ollut merkittävä vaikutus tilinpäätökseen tai tilintarkastukseen, voivat olla tilintarkastajalta merkittävää huomiota vaativia alueita, ja ne saatetaan tunnistaa merkittäviksi riskeiksi. Tilintarkastaja on esimerkiksi saattanut käydä tilintarkastuksen eri vaiheissa johdon ja hallintoelinten kanssa laajoja keskusteluja siitä, millainen vaikutus tilinpäätökseen on merkittävillä lähipiiriliiketoimilla tai merkittävillä liiketapahtumilla, jotka ovat tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomia tai muutoin vaikuttavat epätavallisilta.[30] Johto on saattanut tehdä vaikeita tai monimutkaisia harkin-

---

24 ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 12(l)

25 ISA 240 *Väärinkäytöksiin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa,* kappaleet 27–28

26 ISA 240, kappale 32

27 ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 37

28 ISA 260 (uudistettu), kappale 16(a)

29 Ks. ISA 540 (uudistettu) *Kirjanpidollisten arvioiden ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tarkastaminen,* kappaleet 16–17.

30 Ks. ISA 260:n (uudistettu) kappaleet 16(a), 16(c) ja A22 sekä liite 2.

taan perustuvia ratkaisuja, jotka koskevat tällaisten liiketapahtumien kirjaamista, arvostamista, esittämistapaa tai niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja ja joilla on voinut olla merkittävä vaikutus tilintarkastajan kokonaisstrategiaan.

A26. Merkittävät talouteen, kirjanpitoon, sääntelyyn tai toimialaan liittyvät tai muut kehityssuunnat, jotka ovat vaikuttaneet johdon oletuksiin tai harkintaan perustuviin ratkaisuihin, saattavat vaikuttaa myös tilintarkastajan yleiseen lähestymistapaan tilintarkastuksessa, ja niistä voi aiheutua tilintarkastajalta merkittävää huomiota vaativa seikka.

Merkittävimmät seikat (viittaus: kappale 10)

A27. Seikoista, jotka ovat vaatineet tilintarkastajalta merkittävää huomiota, on mahdollisesti seurannut merkittävää yhteydenpitoa hallintoelinten kanssa. Tällaisista seikoista hallintoelinten kanssa tapahtuneen kommunikoinnin luonne ja laajuus antavat usein viitteitä siitä, mitkä seikat ovat merkittävimpiä tilintarkastuksessa. Tilintarkastaja on esimerkiksi saattanut olla perusteellisemmin, useammin ja määrätietoisemmin yhteydessä hallintoelimiin vaikeammista ja monimutkaisemmista seikoista, kuten sellaisten tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden soveltamisesta, joihin liittyy merkittävää tilintarkastajan tai johdon käyttämää harkintaa.

A28. Merkittävimpien seikkojen käsitettä sovellettaessa otetaan huomioon kyseinen yhteisö ja suoritettu tilintarkastus. Tilintarkastajan määrittäessä tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja ja viestiessä niistä tarkoituksena on yksilöidä kyseisen tilintarkastuksen kannalta erityiset seikat ja harkita niiden tärkeyttä suhteessa tilintarkastukseen liittyviin muihin seikkoihin.

A29. Muita huomioon otettavia näkökohtia, jotka voivat olla relevantteja määritettäessä hallintoelinten kanssa kommunikoitujen seikkojen suhteellista merkittävyyttä ja sitä, onko kyseessä tilintarkastuksen kannalta keskeinen seikka, ovat esimerkiksi seuraavat:

- seikan tärkeys aiottujen käyttäjien tilinpäätöksestä muodostaman käsityksen kannalta, erityisesti sen olennaisuus tilinpäätöksen kannalta.
- kyseiseen seikkaan liittyvän tilinpäätöksen laatimisperiaatteen luonne taikka asianmukaisen laatimisperiaatteen valintaan liittyvä monimutkaisuus tai subjektiivisuus muihin saman toimialan yhteisöihin verrattuna.
- seikkaan liittyvästä väärinkäytöksestä tai virheestä aiheutuneiden korjattujen virheellisyyksien ja mahdollisten kertyneiden korjaamattomien virheellisyyksien luonne ja olennaisuus määrällisesti tai laadullisesti arvioituna.
- kyseisen seikan käsittelyyn tarvittavan tilintarkastustyön luonne ja laajuus, mukaan lukien:
  - se, missä määrin tarvitaan erityisiä taitoja tai tietoja kyseiseen seikkaan kohdistuvia tilintarkastustoimenpiteitä suoritettaessa tai mahdollisten toimenpiteiden tuloksia arvioitaessa.
  - kyseistä seikkaa koskevien toimeksiantotiimin ulkopuolisten konsultointien luonne.
- niiden vaikeuksien luonne ja vakavuus, joita kohdataan suoritettaessa tilintarkastustoimenpiteitä, arvioitaessa niiden tuloksia ja hankittaessa tilintarkastajan lausunnon pohjaksi relevanttia ja luotettavaa evidenssiä, erityisesti kun tilintarkastajan harkintaan perustuvat ratkaisut muuttuvat subjektiivisemmiksi.
- kyseisen seikan kannalta relevanteissa kontrolleissa tunnistettujen puutteellisuuksien vakavuus.
- se, liittyykö seikkaan useita erillisiä mutta toisiinsa liittyviä tilintarkastuksessa huomioon otettavia seikkoja. Esimerkiksi pitkäaikaishankkeet voivat edellyttää tilintarkastajalta merkittävää huomiota, joka liittyy tulouttamiseen taikka oikeudenkäynneistä aiheutuviin tai muihin ehdollisiin eriin, ja tällä voi olla vaikutusta muihin kirjanpidollisiin arvioihin.

A30. Sen ratkaiseminen, mitkä ja kuinka monet näistä tilintarkastajalta merkittävää huomiota vaatineista seikoista ovat olleet merkittävimpiä tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilintarkastuksessa, perustuu ammatilliseen harkintaan. Tilintarkastuskertomukseen sisällytettävien tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen lukumäärään voivat vaikuttaa yhteisön koko ja monimutkaisuus, sen liiketoiminnan ja toimintaympäristön luonne sekä tilintarkastustoimeksiantoon liittyvät tosiseikat ja olosuhteet. Yleisesti mitä useampia seikkoja alun perin määritetään tilintarkastuksen kannalta keskeisiksi, sitä enemmän tilintarkastajan mahdollisesti pitää harkita uudelleen mitkä näistä seikoista ovat tilintarkastuksen kannalta keskei-

sen seikan määritelmän mukaisia. Pitkähköt luettelot tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista voivat olla ristiriidassa sen ajatuksen kanssa, että kyseiset seikat ovat tilintarkastuksen kannalta merkittävimpiä.

Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista

Erillinen Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osio tilintarkastuskertomuksessa (viittaus: kappale 11)

A31. Sijoittamalla erillinen Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osio tilintarkastajan lausunnon läheisyyteen voidaan tällaiselle informaatiolle antaa korostettua näkyvyyttä ja näin tuoda esiin toimeksiantokohtaisen informaation arvo aiotuille käyttäjille.

A32. Yksittäisten seikkojen esittämisjärjestys Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osiossa määräytyy ammatillisen harkinnan perusteella. Tällainen informaatio voidaan järjestää esimerkiksi suhteellisen tärkeyden mukaan, tilintarkastajan harkintaan perustuen tai sen mukaan, kuinka kyseiset seikat esitetään tilinpäätöksessä. Kappaleen 11 mukaisen väliotsikoiden esittämistä koskevan vaatimuksen tarkoituksena on erotella esitettävät seikat tarkemmin.

A33. Kun esitetään vertailutietoja, Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osion esittelyteksti räätälöidään huomion kiinnittämiseksi siihen, että kuvatut tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat liittyvät vain tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätöksen tilintarkastukseen, ja siihen voidaan lisätä maininta tilinpäätöksen kattamasta tilikaudesta (esim. ”31.12.20X1 päättyneeltä tilikaudelta”).

Yksittäisiä tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja koskevat kuvaukset (viittaus: kappale 13)

A34. Tilintarkastuksen kannalta keskeistä seikkaa koskevan kuvauksen riittävyys määritetään ammatillista harkintaa käyttäen. Tilintarkastuksen kannalta keskeistä seikkaa koskevan kuvauksen tarkoituksena on olla ytimekäs ja tasapainoinen selitys, jonka perusteella aiottujen käyttäjien on mahdollista ymmärtää, miksi kyseinen seikka on yksi merkittävimmistä tilintarkastuksessa ja kuinka seikkaa on siinä käsitelty. Rajoittamalla erittäin teknisten tilintarkastustermien käyttöä autetaan aiottuja käyttäjiä, joilla ei ole kohtuullista tietämystä tilintarkastuksesta, ymmärtämään, millä perusteella tilintarkastaja on keskittynyt tiettyihin seikkoihin tilintarkastuksen aikana. Tilintarkastajan esittämän informaation luonteen ja laajuuden on tarkoitus olla tasapainossa eri osapuolten velvollisuudet huomioon ottaen (ts. tilintarkastaja esittää hyödyllistä tietoa tiiviissä ja ymmärrettävässä muodossa eikä anna epäasianmukaisesti alkuperäistä tietoa yhteisöstä).

A35. Alkuperäisellä tiedolla tarkoitetaan yhteisöä koskevaa tietoa, jota yhteisö itse ei muutoin ole antanut julkisuuteen (esim. se ei sisälly tilinpäätökseen tai muuhun tilintarkastuskertomuksen antamispäivänä saatavilla olevaan informaatioon, eikä sitä ole käsitelty muussa johdon tai hallintoelinten suullisessa tai kirjallisessa viestinnässä kuten tilinpäätöstiedotteessa tai sijoittajille tarkoitetuissa katsauksissa). Tällaisesta informaatiosta vastaavat yhteisön johto ja hallintoelimet.

A36. Tilintarkastajan on asianmukaista pyrkiä välttämään yhteisöä koskevan alkuperäisen tiedon esittämistä kuvatessaan tilintarkastuksen kannalta keskeistä seikkaa. Tilintarkastuksen kannalta keskeistä seikkaa koskeva kuvaus ei yleensä itsessään ole alkuperäistä tietoa yhteisöstä, sillä siinä kuvataan kyseistä seikkaa tilintarkastuksen näkökulmasta. Tilintarkastaja voi kuitenkin katsoa tarpeelliseksi esittää lisätietoa, jossa selitetään, miksi kyseisen seikan on katsottu olevan yksi merkittävimmistä tilintarkastuksessa ja näin ollen se on määritetty tilintarkastuksen kannalta keskeiseksi seikaksi, ja kuinka seikkaa on käsitelty tilintarkastuksessa, edellyttäen, ettei säädös tai määräys estä tällaisen tiedon esittämistä. Kun tilintarkastaja katsoo tällaisen tiedon olevan tarpeellista, hän voi kannustaa johtoa tai hallintoelimiä esittämään lisäinformaatiota sen sijaan, että hän antaisi alkuperäistä tietoa tilintarkastuskertomuksessa.

A37. Johto tai hallintoelimet saattavat päättää sisällyttää tilintarkastuksen kannalta keskeiseen seikkaan liittyvää uutta tai parannettua tietoa tilinpäätökseen tai muualle vuosikertomukseen ottaen huomioon sen, että kyseisestä seikasta viestitään tilintarkastuskertomuksessa. Tällaista uutta tai parannettua tietoa voidaan esittää esimerkiksi, jotta annettaisiin enemmän tietoa kirjanpidollisia arvioita tehtäessä käytettyjen keskeisten oletusten herkkyydestä tai yhteisön perusteluista tietyn laatimismenettelyn tai -periaatteiden valitsemiselle, kun sovellettava tilinpäätösnormisto sisältää hyväksyttäviä vaihtoehtoja.

A38. ISA 720:ssa (uudistettu) määritellään termi vuosikertomus ja selitetään, että sellaiset asiakirjat kuin toimintakertomus, johdon selonteko tai hallintoelinten laatimat toimintaa ja taloutta koskevat katsaukset (esim. hallituksen raportti), puheenjoh-

tajan katsaus, selvitys hallinto- ja ohjausjärjestelmästä (corporate governance statement) tai sisäistä valvontaa ja riskien arviointia koskevat raportit voivat muodostaa osan vuosikertomuksesta[31]. ISA 720:ssä (uudistettu) käsitellään tilintarkastajan velvollisuuksia vuosikertomukseen sisältyvän muun informaation suhteen. Vaikka tilintarkastajan lausunto tilinpäätöksestä ei kata muuta informaatiota, tilintarkastaja voi ottaa tämän informaation samoin kuin yhteisön julkistaman tai muusta luotettavasta lähteestä saadun muun informaation huomioon laatiessaan kuvausta tilintarkastuksen kannalta keskeisestä seikasta.

A39. Myös tilintarkastuksen aikana laaditusta tilintarkastusdokumentaatiosta voi olla tilintarkastajalle hyötyä tilintarkastuksen kannalta keskeistä seikkaa koskevaa kuvausta muotoiltaessa. Esimerkiksi kirjallinen kommunikointi tai tilintarkastajan dokumentaatio suullisesta kommunikoinnista hallintoelinten kanssa ja muu tilintarkastusdokumentaatio antaa hyödyllisen perustan tilintarkastajan viestinnälle tilitarkastuskertomuksessa. Näin on siksi, että ISA 230:n mukaisessa tilintarkastusdokumentaatiossa on tarkoitus käsitellä tilintarkastuksen aikana esiin tulevia merkittäviä seikkoja, niistä tehtyjä johtopäätöksiä sekä näihin johtopäätöksiin päädyttäessä tehtyjä merkittäviä ammatilliseen harkintaan perustuvia ratkaisuja, ja dokumentaatioon kirjataan suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus, toimenpiteiden tulokset ja hankittu tilintarkastusevidenssi. Tällaisesta dokumentaatiosta voi olla tilintarkastajalle apua tämän laatiessa tilintarkastuksen kannalta keskeistä seikkaa koskevaa kuvausta, jossa selitetään seikan merkittävyyttä, ja myös sovellettaessa kappaleen 18 vaatimusta.

Viittaaminen siihen, missä seikka on esitetty tilinpäätöksessä (viittaus: kappale 13)

A40. Kappaleiden 13(a)–(b) mukaan jokaisen tilintarkastuksen kannalta keskeisen seikan kuvauksessa on esitettävä, miksi tilintarkastaja on katsonut kyseisen seikan olevan yksi merkittävimmistä tilintarkastuksessa ja kuinka sitä on käsitelty siinä. Näin ollen tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja koskevassa kuvauksessa ei pelkästään toisteta tilinpäätöksessä esitettyjä tietoja. Viittaamalla kyseisestä asiasta mahdollisesti esitettyihin tietoihin annetaan aiotuille käyttäjille kuitenkin mahdollisuus saada paremmin käsitys siitä, kuinka johto on käsitellyt kyseistä seikkaa tilinpäätöstä laadittaessa.

A41. Lisäksi tilintarkastaja voi asiasta tilinpäätöksessä esitettyihin tietoihin viittaamalla kiinnittää käyttäjien huomiota kyseisiin tietoihin liittyviin keskeisiin näkökohtiin. Se, kuinka laajoja tietoja johto on esittänyt tietyistä näkökohdista tai tekijöistä, jotka liittyvät tietyn seikan vaikutukseen tarkasteltavana olevan tilikauden tilinpäätökseen, saattaa auttaa tilintarkastajaa paikantamaan erityiset näkökohdat liittyen siihen, kuinka seikkaa on käsitelty tilintarkastuksessa, niin että aiottujen käyttäjien on mahdollista ymmärtää, miksi kyseinen seikka on tilintarkastuksen kannalta keskeinen. Esimerkiksi:

- Kun yhteisö esittää perusteellisia tietoja kirjanpidollista arvioista, tilintarkastaja voi kiinnittää käyttäjien huomiota tietoihin, jotka koskevat keskeisiä oletuksia ja mahdollisten tulemien vaihtelualuetta, sekä laadullisiin ja määrällisiin tietoihin, jotka koskevat keskeisiä arviointiepävarmuuden lähteitä tai tärkeimpiä kirjanpidollisia arvioita, kun hän antaa tietoja siitä, miksi kyseinen seikka on ollut yksi merkittävimmistä tilintarkastuksessa ja kuinka sitä on käsitelty siinä.
- Kun tilintarkastaja tekee ISA 570:n (uudistettu) mukaan johtopäätöksen, ettei ole sellaista olennaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää epävarmuutta, joka voi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa, hän voi tästä huolimatta päätyä siihen, että yksi tai useampi hänen ISA 570:n (uudistettu) mukaisessa tilintarkastustyössään esiin tullut tähän johtopäätökseen liittyvä seikka on tilintarkastuksen kannalta keskeinen. Tällöin tilintarkastuskertomukseen sisältyvä kuvaus tällaisista tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista voisi sisältää näkökohtia, jotka liittyvät yksilöityihin tilinpäätöksessä esitettyihin tapahtumiin ja olosuhteisiin, kuten huomattaviin liiketoiminnan tappioihin, käytettävissä oleviin luottolimiitteihin ja mahdolliseen velkojen uudelleenrahoittamiseen taikka lainasopimuksen ehtojen rikkomiseen ja siihen liittyviin lieventäviin tekijöihin.[32]

Miksi tilintarkastaja on katsonut seikan olevan yksi merkittävimmistä tilintarkastuksessa (viittaus: kappale 13(a))

A42. Tilintarkastuskertomuksessa esitettävän kuvauksen tilintarkastuksen kannalta keskeisestä seikasta on tarkoitus antaa käsitys siitä, miksi kyseinen seikka on määritetty tilintarkastuksen kannalta keskeiseksi. Näin ollen kappaleisiin 9–10 sisältyvät vaatimukset ja kappaleisiin A12–A29 sisältyvä soveltamisohjeistus, jotka koskevat tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen määrittämistä, voivat auttaa tilintarkastajaa tämän harkitessa, kuinka tällaisista seikoista viestitään tilintarkastuskertomukses-

[31] ISA 720 (uudistettu) *Tilintarkastajan velvollisuudet muun informaation suhteen,* kappaleet 12(a) ja A1–A3

[32] Ks. ISA 570 (uudistettu), kappale A3.

sa. Aiottuja käyttäjiä kiinnostaa todennäköisesti selostus tekijöistä, jotka ovat saaneet tilintarkastajan tekemään johtopäätöksen, että tietty seikka on vaatinut häneltä merkittävää huomiota ja ollut merkittävimpiä kyseisessä tilintarkastuksessa.

A43. Tiedon relevanssi aiotuille käyttäjille on yksi tilintarkastajan huomioon ottama näkökohta hänen ratkaistessaan, mitä sisällytetään tilintarkastuksen kannalta keskeistä seikkaa koskevaan kuvaukseen. Tähän voi kuulua se, antaako kuvaus paremman mahdollisuuden ymmärtää tilintarkastusta ja tilintarkastajan harkintaan perustuvia ratkaisuja.

A44. Myös se, että seikka liitetään suoraan yhteisön erityisiin olosuhteisiin, voi auttaa minimoimaan mahdollisuuden, että tällaisista kuvauksista tulee ajan mittaan liian standardoituja ja vähemmän hyödyllisiä. Tietyt seikat voidaan määrittää tietyllä toimialalla tilintarkastuksen kannalta keskeisiksi useissa yhteisöissä toimialan olosuhteista tai taloudellisen raportoinnin monimutkaisuudesta johtuen. Tilintarkastajan kuvatessa, miksi hän on katsonut kyseisen seikan olevan yksi merkittävimmistä, hänen voi olla hyödyllistä painottaa yhteisön kannalta erityisiä näkökohtia (esim. olosuhteita, jotka ovat vaikuttaneet tarkasteltavana olevan tilikauden tilinpäätöstä laadittaessa tehtyihin harkintaan perustuviin ratkaisuihin), jotta kuvaus olisi relevantimpi aiottujen käyttäjien kannalta. Tämä voi olla tärkeää myös kuvattaessa tilintarkastuksen kannalta keskeistä seikkaa, joka toistuu tilikaudesta toiseen.

A45. Kuvauksessa voidaan myös viitata tärkeimpiin huomioon otettuihin näkökohtiin, jotka ovat saaneet tilintarkastajan määrittämään seikan kyseisen tilintarkastuksen olosuhteissa yhdeksi merkittävimmistä, esimerkiksi:

- taloudelliset olosuhteet, jotka ovat vaikuttaneet tilintarkastajan kykyyn hankkia tilintarkastusevidenssiä, esimerkiksi tiettyjen rahoitusinstrumenttien epälikvidit markkinat.
- uudet tai tulossa olevat tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, esimerkiksi yhteisö- tai toimialakohtaiset seikat, joista toimeksiantotiimi on konsultoinut tilintarkastusyhteisöä.
- yhteisön strategiassa tai liiketoimintamallissa tapahtuneet muutokset, joilla on ollut olennainen vaikutus tilinpäätökseen.

Kuinka kyseistä seikkaa on käsitelty tilintarkastuksessa (viittaus: kappale 13(b))

A46. Se, kuinka yksityiskohtaista tietoa tilintarkastuskertomuksessa annetaan sen kuvaamiseksi, kuinka tilintarkastuksen kannalta keskeistä seikkaa on käsitelty tilintarkastuksessa, ratkaistaan ammatillista harkintaa käyttäen. Kappaleen 13(b) mukaisesti tilintarkastaja voi esittää kuvauksessa:

- toimenpiteisiin tai lähestymistapaan liittyviä näkökohtia, jotka ovat olleet relevanteimpia kyseisen seikan kannalta tai erityisesti liittyneet arvioituun olennaisen virheellisyyden riskiin;
- lyhyen yhteenvedon suorittamistaan toimenpiteistä;
- maininnan toimenpiteiden lopputulemasta; tai
- keskeisiä havaintoja kyseisen seikan osalta,

tai jonkinlaisen yhdistelmän näistä.

Säädöksessä, määräyksessä tai kansallisissa tilintarkastusstandardeissa voidaan määrätä tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja koskevalle kuvaukselle tietty muoto tai sisältö tai määrätä yhden tai useamman edellä mainitun elementin sisällyttämisestä siihen.

A47. Jotta aiotut käyttäjät ymmärtäisivät tilintarkastuksen kannalta keskeisen seikan merkittävyyden tilinpäätökseen kokonaisuutena kohdistuvassa tilintarkastuksessa sekä tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen ja tilintarkastuskertomuksen muiden osien, tilintarkastajan lausunto mukaan lukien, välisen suhteen, voi olla tarpeellista noudattaa varovaisuutta, jotta tilintarkastuksen kannalta keskeistä seikkaa koskevassa kuvauksessa käytetyillä sanamuodoilla:

- ei anneta sellaista käsitystä, ettei tilintarkastaja olisi asianmukaisesti ratkaissut asiaa laatiessaan lausuntoa tilinpäätöksestä.
- yhdistetään seikka suoraan yhteisön erityisiin olosuhteisiin samalla, kun vältetään yleisellä tasolla olevaa tai standardoitua ilmaisua.

- otetaan huomioon, miten seikkaa on käsitelty tilinpäätöksessä mahdollisesti esitettävissä tiedoissa.
- ei anneta erillisiä lausuntoja tilinpäätöksen erillisistä osista eikä anneta ymmärtää, että tällaisia olisi tarkoitettu antaa.

A48. Kuvaamalla tilintarkastajan toimenpiteisiin tai lähestymistapaan liittyviä näkökohtia kyseisen seikan osalta voidaan auttaa aiottuja käyttäjiä ymmärtämään epätavallisia olosuhteita ja tilintarkastajan tekemiä merkittäviä harkintaan perustuvia ratkaisuja, jotka on tarvittu olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi, erityisesti, kun tilintarkastuksessa sovellettu lähestymistapa on edellyttänyt merkittävää räätälöintiä yhteisöön liittyvien tosiseikkojen ja olosuhteiden huomioon ottamiseksi. Tilintarkastuksessa sovellettuun lähestymistapaan ovat lisäksi voineet tietyllä tilikaudella vaikuttaa yhteisökohtaiset olosuhteet, taloudellinen tilanne tai toimialan kehityssuunnat. Tilintarkastajan voi myös olla hyödyllistä mainita, minkä luonteista ja kuinka laajaa kommunikointia kyseisestä seikasta on käyty hallintoelinten kanssa.

A49. Esimerkiksi kuvatessaan lähestymistapaa, jota on sovellettu sellaiseen kirjanpidolliseen arvioon, johon on todettu liittyvän paljon arviointiepävarmuutta, kuten monimutkaisten rahoitusinstrumenttien arvostukseen, tilintarkastaja haluaa mahdollisesti painottaa käyttäneensä erityisasiantuntijaa, joka on häneen työ- tai toimeksiantosuhteessa. Tällainen maininta tilintarkastajan käyttämästä erityisasiantuntijasta ei vähennä tilintarkastajan vastuuta tilinpäätöstä koskevasta lausunnosta, eikä se näin ollen ole ristiriidassa ISA 620:n kappaleiden 14–15 kanssa.[33]

A50. Tilintarkastajan toimenpiteiden kuvaamiseen voi liittyä haasteita, erityisesti tilintarkastuksen monimutkaisilla ja harkinnanvaraisilla alueilla. Erityisesti voi olla vaikeaa esittää suoritetuista toimenpiteistä tiivis yhteenveto, jossa riittävällä tavalla kuvataan tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi ja niihin liittyvät tilintarkastajan merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut. Tilintarkastaja voi kuitenkin katsoa tarpeelliseksi kuvata tiettyjä toimenpiteitä pystyäkseen viestimään, kuinka kyseistä seikkaa on käsitelty tilintarkastuksessa. Tällainen kuvaus voi tyypillisesti olla yleisellä tasolla sen sijaan, että se sisältäisi yksityiskohtaisen kuvauksen toimenpiteistä.

A51. Kuten kappaleessa A46 todetaan, tilintarkastaja voi myös mainita toimenpiteidensä lopputuleman kuvatessaan tilintarkastuksen kannalta keskeistä seikkaa tilintarkastuskertomuksessa. Jos näin tehdään, on kuitenkin tarpeellista varoa antamasta sellaista vaikutelmaa, että kuvaus olisi erillinen lausunto yksittäisestä tilintarkastuksen kannalta keskeisestä seikasta tai että siinä millään tavoin kyseenalaistettaisiin lausunto, jonka tilintarkastaja on antanut tilinpäätöksestä kokonaisuutena.

Olosuhteet, joissa tilintarkastuksen kannalta keskeiseksi määritetystä seikasta ei viestitä tilintarkastuskertomuksessa
(viittaus: kappale 14)

A52. Säädös tai määräys voi estää joko johtoa tai tilintarkastajaa esittämästä julkisesti tiettyä seikkaa, joka on määritetty tilintarkastuksen kannalta keskeiseksi. Säädöksessä tai määräyksessä voidaan esimerkiksi nimenomaisesti kieltää sellaisten asioiden julkinen esittäminen, jotka voivat vaarantaa asianmukaisen viranomaistahon suorittaman todelliseen tai epäiltyyn lainvastaiseen toimintaan kohdistuvan tutkinnan (esim. seikat, jotka liittyvät tai näyttävät liittyvän rahanpesuun).

A53. Kuten kappaleessa 14(b) todetaan, on erittäin harvinaista, ettei tilintarkastuksen kannalta keskeiseksi määritetystä seikasta viestittäisi tilintarkastuskertomuksessa. Tämä johtuu siitä, että tilintarkastuksen tekemisen aiotuille käyttäjille entistä läpinäkyvämmäksi oletetaan olevan yleisen edun mukaista. Näin ollen sellainen ratkaisu, ettei tilintarkastuksen kannalta keskeisestä seikasta viestittäisi, on asianmukaista vain niissä tapauksissa, joissa tällaisesta viestinnästä yhteisölle tai yleisölle aiheutuvien epäedullisten vaikutusten katsottaisiin olevan niin merkittäviä, että niiden voisi kohtuudella odottaa olevan suuremmat kuin seikasta viestimisestä koituva yleinen etu.

A54. Päätettäessä, ettei tilintarkastuksen kannalta keskeisestä seikasta viestitä, otetaan huomioon kyseiseen seikkaan liittyvät tosiseikat ja olosuhteet. Johdon ja hallintoelinten kanssa tapahtuva kommunikointi auttaa tilintarkastajaa ymmärtämään johdon näkemyksiä siitä, kuinka merkittäviä olisivat ne epäedulliset vaikutukset, joita voi aiheutua, jos seikasta viestitään. Johdon ja hallintoelinten kanssa tapahtuva kommunikointi auttaa erityisesti saamaan tietoa, jota tilintarkastaja tarvitsee tehdessään harkintaan perustuvaa ratkaisua siitä, viestitäänkö kyseisestä seikasta:

[33] ISA 620 *Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn hyödyntäminen*

- auttamalla tilintarkastajaa ymmärtämään, miksi yhteisö ei ole esittänyt kyseistä seikkaa julkisesti (esim. jos säädös, määräys tai tietyt tilinpäätösnormistot mahdollistavat esittämisen lykkäämisen tai esittämättä jättämisen), ja ymmärtämään johdon näkemyksiä sen esittämisestä mahdollisesti aiheutuvista epäedullisista vaikutuksista. Johto voi kiinnittää huomiota tiettyihin säädökseen tai määräykseen tai muihin sitoviin lähteisiin liittyviin näkökohtiin, jotka voivat olla relevantteja arvioitaessa epäedullisia vaikutuksia (näihin näkökohtiin voi kuulua esimerkiksi yhteisön käymiin kaupallisiin neuvotteluihin tai kilpailuasemaan liittyvä haitta). Johdon näkemykset epäedullisista vaikutuksista eivät kuitenkaan yksin poista tilintarkastajalta tarvetta ratkaista, odotettaisiinko epäedullisten vaikutusten kohtuudella ylittävän yleisen edun, joka koituisi kappaleen 14(b) mukaisesta viestinnästä.
- tuomalla esiin, onko kyseiseen seikkaan liittyen kommunikoitu asiaankuuluvien sääntely-, täytäntöönpano- tai valvontaviranomaisten kanssa, erityisesti, vaikuttavatko tällaiset keskustelut tukevan johdon väitettä siitä, miksi seikan julkinen esittäminen ei olisi asianmukaista.
- mahdollistamalla sen, että tilintarkastaja soveltuvissa tapauksissa kannustaa johtoa ja hallintoelimiä esittämään kyseistä seikkaa koskevaa relevanttia tietoa julkisesti. Tämä voi olla mahdollista erityisesti, jos johdon ja hallintoelinten huoli viestimisestä rajoittuu kyseiseen seikkaan liittyviin yksittäisiin näkökohtiin, esimerkiksi siten, että tietty seikkaa koskeva informaatio voi olla vähemmän sensitiivistä ja siitä voitaisiin viestiä.

Tilintarkastaja voi myös katsoa tarpeelliseksi hankkia johdolta kirjallisen vahvistusilmoituksen siitä, miksi kyseisen seikan julkinen esittäminen ei ole asianmukaista, ja kyseiseen ilmoitukseen sisältyisi johdon näkemys tällaisen viestinnän tuloksena mahdollisesti syntyvien epäedullisten vaikutusten merkittävyydestä.

A55. Tilintarkastajan voi myös olla tarpeellista harkita tilintarkastuksen kannalta keskeiseksi määritetystä seikasta viestimisen vaikutuksia relevanttien eettisten vaatimusten valossa. Lisäksi säädöksessä tai määräyksessä voidaan edellyttää, että tilintarkastaja kommunikoi asiaankuuluvien sääntely-, täytäntöönpano-, tai valvontaviranomaisten kanssa seikkaan liittyen riippumatta siitä, viestitäänkö seikasta tilintarkastuskertomuksessa. Tällainen kommunikointi voi olla hyödyllistä myös tilintarkastajan arvioidessa epäedullisia seurauksia, joita kyseisestä seikasta viestimisestä voi aiheutua.

A56. Näkökohdat, jotka tilintarkastaja ottaa huomioon tehdessään päätöstä siitä, ettei tietystä seikasta viestitä, ovat monimutkaisia ja edellyttävät tilintarkastajalta merkittävää harkintaa. Näin ollen hän voi katsoa asianmukaiseksi hankkia juridista neuvontaa.

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osion muoto ja sisältö muissa olosuhteissa (viittaus: kappale 16)

A57. Kappaleen 16 vaatimusta sovelletaan kolmessa eri tilanteessa:

(a) tilintarkastaja on päätynyt kappaleen 10 mukaisesti, siihen, ettei tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja ole (ks. kappale A59).

(b) tilintarkastaja päättää kappaleen 14 mukaisesti, että jostakin tilintarkastuksen kannalta keskeisestä seikasta ei viestitä tilintarkastuskertomuksessa, eikä mitään muuta seikkaa ole määritetty tilintarkastuksen kannalta keskeiseksi.

(c) ainoat seikat, jotka on määritetty tilintarkastuksen kannalta keskeisiksi, ovat kappaleen 15 mukaisesti viestittäviä seikkoja.

A58. Seuraavassa havainnollistetaan, kuinka asia esitetään tilintarkastuskertomuksessa, jos tilintarkastaja on määrittänyt, ettei viestittäviä tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja ole:

> **Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat**
>
> Olemme päätyneet siihen, ettei [*varauman sisältävän (kielteisen) lausunnon perustelut* -osiossa tai *Toiminnan jatkuvuuteen liittyvä olennainen epävarmuus* -osiossa kuvatun seikan lisäksi] ole [muita] sellaisia tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja, joista olisi viestittävä kertomuksessamme.

A59. Tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja määritettäessä on harkittava tilintarkastajalta merkittävää huomiota vaatineiden seikkojen suhteellista tärkeyttä. Sen vuoksi voi olla harvinaista, että listatun yhteisön yleiseen käyttöön tarkoitetun tilinpäätöksen tilintarkastaja ei nimeäisi hallintoelinten kanssa kommunikoiduista seikoista ainakin yhtä tilintarkastuksen kannalta keskeistä seikkaa, josta olisi viestittävä tilintarkastuskertomuksessa. Joissakin rajoitetuissa olosuhteissa (esim. jos listatun yhteisön toiminta on hyvin rajoitettua) tilintarkastaja voi kuitenkin päätyä siihen, ettei kappaleen 10 mukaisia tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja ole, koska mitkään seikat eivät ole vaatineet tilintarkastajalta merkittävää huomiota.

Kommunikointi hallintoelinten kanssa (viittaus: kappale 17)

A60. ISA 260:n (uudistettu) mukaan tilintarkastajan on oikea-aikaisesti kommunikoitava hallintoelinten kanssa[34] Tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja koskevan kommunikoinnin asianmukainen ajankohta vaihtelee toimeksiannon olosuhteiden mukaan. Tilintarkastaja voi kuitenkin viestiä alustavia näkemyksiään tilintarkastuksen kannalta keskeisestä seikasta keskustellessaan tilintarkastuksen suunnitellusta laajuudesta ja ajoituksesta ja keskustella tällaisista seikoista lähemmin viestiessään tilintarkastushavainnoista. Tämä voi auttaa vähentämään käytännön haasteita, jotka syntyvät, jos pyritään käymään perinpohjaista kaksisuuntaista keskustelua tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista vasta silloin, kun tilinpäätöstä viimeistellään julkaisemista varten.

A61. Hallintoelinten kanssa kommunikoimalla annetaan näille mahdollisuus olla tietoisia tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista, joista tilintarkastaja aikoo viestiä tilintarkastuskertomuksessa, ja tilaisuus saada tarvittaessa lisäselvitystä asiasta. Tilintarkastaja voi katsoa hyödylliseksi antaa hallintoelimille tilintarkastuskertomuksen luonnoksen keskustelun helpottamiseksi. Hallintoelinten kanssa kommunikoimalla tunnustetaan näiden tärkeä rooli taloudellisen raportoinnin prosessin valvonnassa ja hallintoelimille annetaan tilaisuus ymmärtää perusteita tilintarkastajan päätöksille, jotka liittyvät tilintarkastuksen kannalta keskeisiin seikkoihin ja siihen, kuinka näitä seikkoja kuvataan tilintarkastuskertomuksessa. Siten myös annetaan hallintoelimille mahdollisuus harkita, olisiko tilinpäätöksessä hyödyllistä esittää enemmän tai parannettuja tietoja, ottaen huomioon, että kyseisistä seikoista viestitään tilintarkastuskertomuksessa.

A62. Kappaleen 17(a) mukaan vaadittavassa kommunikoinnissa hallintoelinten kanssa käsitellään myös niitä erittäin harvinaisia tilanteita, joissa tilintarkastuksen kannalta keskeiseksi määritetystä seikasta ei viestitä tilintarkastuskertomuksessa (ks. kappaleet 14 ja A54).

A63. Kappaleen 17(b) vaatimus, jonka mukaan hallintoelinten kanssa on kommunikoitava, kun tilintarkastaja on päätynyt siihen, ettei tilintarkastuskertomuksessa viestittäviä tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja ole, voi antaa hänelle tilaisuuden keskustella lähemmin sellaisten henkilöiden kanssa, jotka tuntevat tilintarkastusta ja merkittäviä mahdollisesti esiin tulleita seikkoja (mukaan lukien toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittaja, kun tällainen on nimitetty). Näiden keskustelujen johdosta tilintarkastaja saattaa arvioida uudelleen ratkaisunsa siitä, ettei tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja ole.

Dokumentointi (viittaus: kappale 18)

A64. ISA 230:n kappaleen 8 mukaan tilintarkastajan on laadittava riittävä tilintarkastusdokumentaatio, niin että kokenut tilintarkastaja, joka ei ole aikaisemmin ollut tekemisissä kyseisen tilintarkastuksen kanssa, pystyy saamaan käsityksen mm. merkittävistä ammatilliseen harkintaan perustuvista ratkaisuista. Tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen osalta näihin merkittävään ammatilliseen harkintaan perustuviin ratkaisuihin kuuluu sen määrittäminen, mitkä hallintoelinten kanssa kommunikoiduista seikoista ovat vaatineet tilintarkastajalta merkittävää huomiota ja onko kukin niistä tilintarkastuksen kannalta keskeinen. Tilintarkastajan harkintaan perustuvien ratkaisujen tukena on tässä todennäköisesti dokumentaatio hänen kutakin yksittäistä seikkaa koskevasta kommunikoinnistaan hallintoelinten kanssa (ks. kappale A39), samoin kuin muu tilintarkastusdokumentaatio, joka koskee tilintarkastuksen aikana esiin tulleita merkittäviä seikkoja (esim. tilintarkastusta loppuun saatettaessa kirjoitettu muistio). Tässä standardissa ei kuitenkaan vaadita tilintarkastajaa dokumentoimaan, miksi muut hallintoelinten kanssa kommunikoidut seikat eivät ole vaatineet tilintarkastajalta merkittävää huomiota.

[34] ISA 260 (uudistettu), kappale 22

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 705 (UUDISTETTU)

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUKSEEN SISÄLTYVÄN LAUSUNNON MUKAUTTAMINEN

(Sovelletaan 15.12.2016 tai sen jälkeen päättyviltä tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastuksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1
Erityyppiset mukautetut lausunnot	2
Voimaantulo	3
Tavoite	4
Määritelmät	5
Vaatimukset	
Olosuhteet, joissa tilintarkastajan lausunto on mukautettava	6
Päättäminen siitä, minkä tyyppinen mukautettu lausunto annetaan	7–15
Tilintarkastuskertomuksen muoto ja sisältö lausunnon ollessa mukautettu	16–29
Kommunikointi hallintoelinten kanssa	30
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Erityyppiset mukautetut lausunnot	A1
Olosuhteet, joissa tilintarkastajan lausunto on mukautettava	A2–A12
Päättäminen siitä, minkä tyyppinen mukautettu lausunto annetaan	A13–A16
Tilintarkastuskertomuksen muoto ja sisältö lausunnon ollessa mukautettu	A17–A26
Kommunikointi hallintoelinten kanssa	A27
Liite: Esimerkkejä tilintarkastuskertomuksista, joissa lausunto on mukautettu	

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään tilintarkastajan velvollisuutta antaa asianmukainen kertomus olosuhteissa, joissa hän ISA 700:n (uudistettu)[1] mukaisesti lausuntoa laatiessaan toteaa tilinpäätöstä koskevan lausunnon mukauttamisen tarpeelliseksi. Tässä standardissa käsitellään myös vaikutuksia tilintarkastuskertomuksen muotoon ja sisältöön, kun tilintarkastaja esittää mukautetun lausunnon. Kaikissa tapauksissa sovelletaan ISA 700:n (uudistettu) mukaisia raportointivaatimuksia, eikä niitä toisteta tässä standardissa, paitsi jos tämän standardin vaatimukset nimenomaisesti koskevat niitä tai aiheuttavat niihin muutoksia.

Erityyppiset mukautetut lausunnot

2. Mukautettuja lausuntoja on tämän standardin mukaan kolmen tyyppisiä: varauman sisältävä lausunto, kielteinen lausunto ja lausunnon antamatta jättäminen. Päätös siitä, minkä tyyppinen mukautettu lausunto on asianmukainen, riippuu:

   (a) mukauttamiseen johtavan seikan luonteesta, toisin sanoen onko tilinpäätös olennaisesti virheellinen, tai, jos kyse on siitä, ettei pystytä hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, voiko tilinpäätös olla olennaisesti virheellinen; ja

   (b) siitä, kuinka laajalle ulottuvia kyseisen seikan vaikutukset tai mahdolliset vaikutukset ovat tilintarkastajan harkinnan mukaan. (Viittaus: kappale A1)

Voimaantulo

3. Tätä standardia sovelletaan 15.12.2016 tai sen jälkeen päättyviltä tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastuksiin.

Tavoite

4. Tilintarkastajan tavoitteena on esittää selkeästi asianmukaisella tavalla mukautettu lausunto tilinpäätöksestä, mikä on tarpeellista silloin, kun:

   (a) tilintarkastaja tekee hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella johtopäätöksen, että tilinpäätöksessä kokonaisuutena on olennainen virheellisyys; tai

   (b) tilintarkastaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tehdäkseen johtopäätöksen, ettei tilinpäätöksessä kokonaisuutena ole olennaista virheellisyyttä.

Määritelmät

5. Seuraavia termejä käytetään ISA-standardeissa seuraavassa merkityksessä:

   (a) Laajalle ulottuva – Termi, jota virheellisyyksien yhteydessä käytetään kuvaamaan virheellisyyksien vaikutuksia tilinpäätökseen tai sellaisten mahdollisten virheellisyyksien mahdollisia vaikutuksia tilinpäätökseen, joita ei havaita sen vuoksi, ettei pystytä hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Laajalle ulottuvia vaikutuksia tilinpäätökseen ovat ne vaikutukset, jotka tilintarkastajan harkinnan perusteella

      (i) eivät rajoitu tilinpäätöksen tiettyihin osiin, tileihin tai eriin;

      (ii) jos ne rajoittuvat tällä tavoin, ne edustavat tai voisivat edustaa huomattavaa osuutta tilinpäätöksestä; tai

      (iii) jos kyseessä ovat tilinpäätöksessä esitettävät tiedot, ovat perustavanlaatuisia käyttäjien tilinpäätöksestä muodostaman käsityksen kannalta.

   (b) Mukautettu lausunto – Varauman sisältävä lausunto, kielteinen lausunto tai lausunnon antamatta jättäminen.

[1] ISA 700 (uudistettu) *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen*

Vaatimukset

Olosuhteet, joissa tilintarkastuslausunto on mukautettava

6. Tilintarkastajan on mukautettava tilintarkastuskertomukseen sisältyvä lausunto silloin, kun:

   (a) hän tekee johtopäätöksen, että hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella tilinpäätöksessä kokonaisuutena on olennainen virheellisyys; tai (viittaus: kappaleet A2–A7)

   (b) hän ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tehdäkseen johtopäätöksen, ettei tilinpäätöksessä kokonaisuutena ole olennaista virheellisyyttä. (Viittaus: kappaleet A8–A12)

Päättäminen siitä, minkä tyyppinen mukautettu lausunto annetaan

Varauman sisältävä lausunto

7. Tilintarkastajan on annettava varauman sisältävä lausunto silloin, kun:

   (a) hän hankittuaan tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tekee johtopäätöksen, että virheellisyydet ovat yksin tai yhdessä tilinpäätöksen kannalta olennaisia mutta eivät laajalle ulottuvia; tai

   (b) hän ei pysty hankkimaan lausuntonsa perustaksi tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä mutta hän toteaa, että mahdollisten havaitsemattomien virheellisyyksien mahdolliset vaikutukset tilinpäätökseen voisivat olla olennaisia mutta eivät laajalle ulottuvia.

Kielteinen lausunto

8. Tilintarkastajan on annettava kielteinen lausunto silloin, kun hän hankittuaan tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tekee johtopäätöksen, että virheellisyydet ovat yksin tai yhdessä tilinpäätöksen kannalta sekä olennaisia että laajalle ulottuvia.

Lausunnon antamatta jättäminen

9. Tilintarkastajan on jätettävä lausunto antamatta silloin, kun hän ei pysty hankkimaan lausuntonsa perustaksi tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ja hän tekee johtopäätöksen, että mahdollisten havaitsemattomien virheellisyyksien mahdolliset vaikutukset tilinpäätökseen voisivat olla sekä olennaisia että laajalle ulottuvia.

10. Tilintarkastajan on jätettävä lausunto antamatta silloin, kun hän erittäin harvinaisissa, useita epävarmuustekijöitä sisältävissä olosuhteissa tekee johtopäätöksen, että vaikka hän on hankkinut tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä jokaisesta yksittäisestä epävarmuustekijästä, tilinpäätöksestä ei ole mahdollista laatia lausuntoa johtuen epävarmuustekijöiden mahdollisesta vaikutuksesta toisiinsa ja niiden mahdollisesta kokonaisvaikutuksesta tilinpäätökseen.

Sen seuraukset, ettei tilintarkastaja pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä sellaisen rajoituksen vuoksi, jonka johto on asettanut tilintarkastajan jo hyväksyttyä toimeksiannon

11. Jos tilintarkastajan tietoon tulee toimeksiannon hyväksymisen jälkeen sellainen johdon asettama tilintarkastuksen laajuutta koskeva rajoitus, jonka tilintarkastaja katsoo todennäköisesti johtavan siihen, että hänen on tarpeellista antaa tilinpäätöksestä varauman sisältävä lausunto tai jättää lausunto antamatta, hänen on pyydettävä johtoa poistamaan kyseinen rajoitus.

12. Jos johto kieltäytyy poistamasta kappaleessa 11 tarkoitettua rajoitusta, tilintarkastajan on viestittävä kyseisestä seikasta hallintoelimille, elleivät kaikki hallintoelinten jäsenet osallistu yhteisön toiminnan johtamiseen[2], ja ratkaistava, onko mahdollista suorittaa vaihtoehtoisia toimenpiteitä, jotta saataisiin hankituksi tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

13. Jos tilintarkastaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, hänen on määritettävä tämän vaikutukset seuraavasti:

---

[2] ISA 260 (uudistettu) *Kommunikointi hallintoelinten kanssa,* kappale 13

(a) Jos tilintarkastajan johtopäätöksenä on, että mahdollisten havaitsemattomien virheellisyyksien mahdolliset vaikutukset tilinpäätökseen voisivat olla olennaisia mutta eivät laajalle ulottuvia, hänen on annettava varauman sisältävä lausunto; tai

(b) jos tilintarkastajan johtopäätöksenä on, että mahdollisten havaitsemattomien virheellisyyksien mahdolliset vaikutukset tilinpäätökseen voisivat olla sekä olennaisia että laajalle ulottuvia, siten, ettei varauman sisältävä lausunto toisi riittävästi esiin tilanteen vakavuutta, hänen on:

(i) luovuttava tilintarkastuksesta, jos se on käytännössä ja sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista; tai (viittaus: kappale A13)

(ii) jos tilintarkastuksesta luopuminen ennen tilintarkastuskertomuksen antamista ei ole käytännössä tai ylipäätään mahdollista, jätettävä lausunto antamatta tilinpäätöksestä. (Viittaus: kappale A14)

14. Jos tilintarkastaja luopuu tilintarkastuksesta kappaleessa 13(b)(i) tarkoitetulla tavalla, hänen on ennen luopumistaan viestittävä hallintoelimille seikoista, jotka koskevat tilintarkastuksen aikana todettuja virheellisyyksiä, jotka olisivat johtaneet lausunnon mukauttamiseen. (Viittaus: kappale A15)

Muita kielteiseen lausuntoon tai lausunnon antamatta jättämiseen liittyen huomioon otettavia seikkoja

15. Silloin kun tilintarkastaja katsoo tarpeelliseksi antaa tilinpäätöksestä kokonaisuutena kielteisen lausunnon tai jättää siitä lausunnon antamatta, tilintarkastuskertomus ei saa lisäksi sisältää vakiomuotoista lausuntoa yksittäisestä saman tilinpäätösnormiston mukaisesta tilinpäätöslaskelmasta taikka yhdestä tai useammasta yksittäiseen tilinpäätöslaskelmaan sisältyvästä osasta, tilistä tai erästä. Tällaisen vakiomuotoisen lausunnon sisällyttäminen samaan kertomukseen[3] olisi näissä olosuhteissa ristiriidassa sen kanssa, että tilinpäätöksestä kokonaisuutena annetaan kielteinen lausunto tai lausunto jätetään antamatta. (Viittaus: kappale A16)

Tilintarkastuskertomuksen muoto ja sisältö lausunnon ollessa mukautettu

Tilintarkastajan lausunto

16. Kun tilintarkastaja mukauttaa lausuntonsa, hänen on käytettävä lausunto-osion otsikkona ”Varauman sisältävä lausunto”, ”Kielteinen lausunto” tai ”Lausunnon antamatta jättäminen” sen mukaan, mikä näistä on asianmukainen. (Viittaus: kappaleet A17–A19)

Varauman sisältävä lausunto

17. Kun tilintarkastaja antaa varauman sisältävän lausunnon sen vuoksi, että tilinpäätöksessä on olennainen virheellisyys, hänen on esitettävä lausuntonaan, että Varauman sisältävän lausunnon perustelut -osiossa kuvatun seikan (tai kuvattujen seikkojen) vaikutuksia lukuun ottamatta:

(a) tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan […]:sta (tai […] on esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein) [sovellettavan tilinpäätösnormiston] mukaisesti, kun raportoidaan oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti; tai

(b) tilinpäätös on kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu [sovellettavan tilinpäätösnormiston] mukaisesti, kun raportoidaan säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuvan normiston mukaisesti.

Kun mukauttaminen johtuu siitä, ettei ole pystytty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, tilintarkastajan on käytettävä mukautetussa lausunnossa vastaavaa ilmausta ”…seikan (tai seikkojen) mahdollisia vaikutuksia lukuun ottamatta…”. (Viittaus: kappale A20)

[3] ISA 805:ssä (uudistettu) *Erityisesti huomioon otettavia seikkoja – Yksittäisiin tilinpäätöslaskelmiin ja tilinpäätöslaskelman tiettyihin osiin, tileihin tai eriin kohdistuva tilintarkastukset* käsitellään olosuhteita, joissa tilintarkastaja on saanut toimeksiannon, jonka mukaan hän antaa erillisen lausunnon yhdestä tai useammasta johonkin tilinpäätöslaskelmaan sisältyvästä yksittäisestä osasta, tilistä tai erästä.

Kielteinen lausunto

18. Kun tilintarkastaja antaa kielteisen lausunnon, hänen on esitettävä lausuntonaan, että Kielteisen lausunnon perustelut -osiossa kuvatun seikan (tai kuvattujen seikkojen) merkittävyydestä johtuen:

    (a) tilinpäätös ei anna oikeaa ja riittävää kuvaa […]:sta (tai […] ei ole esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein) [sovellettavan tilinpäätösnormiston] mukaisesti, kun raportoidaan oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti; tai

    (b) tilinpäätöstä ei ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu [sovellettavan tilinpäätösnormiston] mukaisesti, kun raportoidaan säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuvan normiston mukaisesti.

Lausunnon antamatta jättäminen

19. Kun tilintarkastaja jättää lausunnon antamatta sen vuoksi, ettei hän ole pystynyt hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, hänen on:

    (a) mainittava, ettei hän anna lausuntoa tilinpäätöksestä;

    (b) mainittava, että Perustelut lausunnon antamatta jättämiselle -osiossa kuvatun seikan (tai kuvattujen seikkojen) merkittävyydestä johtuen tilintarkastaja ei ole pystynyt hankkimaan tilinpäätöstä koskevan lausunnon perustaksi tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä; ja

    (c) muutettava ISA 700:n (uudistettu) kappaleessa 24(b) vaadittavaa toteamusta, jonka mukaan tilinpäätös on tilintarkastettu, siten, että siinä todetaan, että tilintarkastaja on saanut tehtäväksi tilintarkastaa tilinpäätöksen.

Lausunnon perustelut

20. Kun tilintarkastaja mukauttaa tilinpäätöstä koskevan lausuntonsa, hänen on ISA 700:n (uudistettu) nimenomaisesti edellyttämien elementtien lisäksi: (viittaus: kappale A21)

    (a) muutettava ISA 700:n (uudistettu) kappaleen 28 mukaan vaadittava otsikko ”Lausunnon perustelut” otsikoksi ”Varauman sisältävän lausunnon perustelut”, ”Kielteisen lausunnon perustelut” tai ”Perustelut lausunnon antamatta jättämiselle” sen mukaan, mikä näistä on asianmukainen; ja

    (b) esitettävä tässä osiossa kuvaus mukauttamiseen johtavasta seikasta.

21. Jos tilinpäätöksessä on olennainen virheellisyys, joka koskee tilinpäätöksen yksittäisiä rahamääriä (määrälliset tilinpäätöksessä esitettävät tiedot mukaan lukien), tilintarkastajan on sisällytettävä Lausunnon perustelut -osioon kuvaus virheellisyydestä ja sen rahamääräiset vaikutukset, paitsi jos tämä ei ole käytännössä mahdollista. Jos rahamääräisiä vaikutuksia ei ole käytännössä mahdollista määrittää, tämä on mainittava. (Viittaus: kappale A22)

22. Jos tilinpäätöksessä on laadullisia tietoja koskeva olennainen virheellisyys, tilintarkastajan on sisällytettävä Lausunnon perustelut -osioon selitys siitä, miten kyseiset tiedot ovat virheellisiä.

23. Jos tilinpäätöksessä on olennainen virheellisyys, joka liittyy esitettäväksi vaaditun tiedon esittämättä jättämiseen, tilintarkastajan on:

    (a) keskusteltava tiedon esittämättä jättämisestä hallintoelinten kanssa;

    (b) kuvattava Lausunnon perustelut -osiossa, minkä luonteista pois jätetty tieto on; ja

    (c) ellei säädös tai määräys tätä estä, esitettävä pois jätetyt tiedot, edellyttäen, että tämä on käytännössä mahdollista ja että tilintarkastaja on hankkinut pois jätetyistä tiedoista tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. (Viittaus: kappale A23)

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

25. Kun tilintarkastaja antaa varauman sisältävän tai kielteisen lausunnon, hänen on muutettava ISA 700:n (uudistettu) kappaleen 28(d) edellyttämää mainintaa siitä, onko lausunnon perustaksi hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, siten, että siihen sisällytetään sana ”varauman sisältävä” tai ”kielteinen” sen mukaan kumpi näistä on asianmukainen.

26. Kun tilintarkastaja jättää tilinpäätöstä koskevan lausunnon antamatta, tilintarkastuskertomus ei saa sisältää ISA 700:n (uudistettu) kappaleissa 28(b) ja 28(d) vaadittavia elementtejä. Nämä elementit ovat:

    (a) viittaus tilintarkastuskertomuksen osioon, jossa kuvataan tilintarkastajan velvollisuuksia; ja

    (b) maininta, joka koskee sitä, onko lausunnon perustaksi hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

27. Vaikka tilintarkastaja olisi antanut tilinpäätöksestä kielteisen lausunnon tai jättänyt lausunnon antamatta, hänen on kuvattava Lausunnon perustelut -osiossa syyt mahdollisiin tiedossaan oleviin muihin seikkoihin, joiden johdosta lausunto olisi pitänyt mukauttaa, sekä niiden vaikutukset. (Viittaus: kappale A24)

Kuvaus tilintarkastajan velvollisuuksista tilintarkastuksessa, kun tilinpäätöstä koskeva lausunto jätetään antamatta

28. Kun tilintarkastaja jättää tilinpäätöstä koskevan lausunnon antamatta sen vuoksi, että hän ei ole pystynyt hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, ISA 700:n (uudistettu) kappaleissa 39–41 vaadittavaa kuvausta tilintarkastajan velvollisuuksista on muutettava siten, että se sisältää vain seuraavan: (viittaus: kappale A25)

    (a) maininta siitä, että tilintarkastajan velvollisuutena on suorittaa tilintarkastus ISA-standardien mukaisesti ja antaa tilintarkastuskertomus;

    (b) maininta siitä, että Perustelut lausunnon antamatta jättämiselle -osiossa kuvatun seikan (tai kuvattujen seikkojen) johdosta tilintarkastaja ei ole pystynyt hankkimaan tilinpäätöstä koskevan tilintarkastuslausunnon perustaksi tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä; ja

    (c) ISA 700:n (uudistettu) kappaleessa 28(c) vaadittava maininta tilintarkastajan riippumattomuudesta ja muista eettisistä velvollisuuksista.

Huomioon otettavia seikkoja tilintarkastajan jättäessä tilinpäätöstä koskevan lausunnon antamatta

29. Kun tilintarkastaja jättää tilinpäätöstä koskevan lausunnon antamatta, tilintarkastuskertomus ei saa sisältää ISA 701:n[4] mukaista Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osiota eikä ISA 720:n (uudistettu)[5] mukaista Muu informaatio -osiota ellei säädöksessä tai määräyksessä sitä vaadita. (viittaus: kappale A26)

Kommunikointi hallintoelinten kanssa

30. Kun tilintarkastaja odottaa mukauttavansa tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausuntonsa, hänen on kommunikoitava hallintoelinten kanssa olosuhteista, jotka ovat johtaneet odotettavissa olevaan mukauttamiseen, sekä mukautetun lausunnon sanamuodosta. (viittaus: kappale A27)

****

[4] ISA 701 *Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksessa,* kappaleet 11–13

[5] ISA 720 (uudistettu) *Tilintarkastajan velvollisuudet muun informaation suhteen,* kappale A54

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Erityyppiset mukautetut lausunnot (viittaus: kappale 2)

A1. Seuraava taulukko havainnollistaa sitä, kuinka tilintarkastajan harkintaan perustuva ratkaisu mukauttamiseen johtavan seikan luonteesta ja siitä, kuinka laajalle ulottuvat vaikutukset tai mahdolliset vaikutukset tällä seikalla on tilinpäätökseen, vaikuttaa annettavan lausunnon tyyppiin:

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

Olosuhteet, joissa tilintarkastajan lausunto on mukautettava

Olennaisten virheellisyyksien luonne (viittaus: kappale 6(a))

A2. ISA 700:n (uudistettu) mukaan tilintarkastajan on tehtävä tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatimista varten johtopäätös siitä, onko hankittu kohtuullinen varmuus siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena olennaista virheellisyyttä.[6] Tässä johtopäätöksessä otetaan huomioon tilintarkastajan arvio mahdollisten korjaamattomien virheellisyyksien vaikutuksista tilinpäätökseen ISA 450:n[7] mukaisesti.

A3. Virheellisyys määritellään ISA 450:ssä eroksi tilinpäätöksessä esitetyn erän rahamäärän, luokittelun, esittämistavan taikka esitetyn tiedon ja toisaalta sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti kyseisen erän osalta edellytettävän rahamäärän, luokittelun, esittämistavan tai esitettävän tiedon välillä. Tilinpäätöksen olennaisessa virheellisyydessä voi näin ollen olla kysymys seuraavista seikoista:

(a) valittujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden asianmukaisuus;

(b) valittujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden soveltaminen; tai

(c) tilinpäätöksessä esitettävien tietojen asianmukaisuus tai riittävyys.

Valittujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden asianmukaisuus

A4. Kun on kysymys johdon valitsemien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden asianmukaisuudesta, tilinpäätöksestä voi tulla olennaisesti virheellinen esimerkiksi silloin, kun:

(a) valitut tilinpäätöksen laatimisperiaatteet eivät ole sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisia;

(b) tilinpäätöksessä ei kuvata oikein jotakin taseen, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman tai rahavirtalaskelman merkittävää erää koskevaa laatimisperiaatetta, tai

(c) tilinpäätös ei kuvasta sen perustana olevia liiketoimia ja tapahtumia tai niistä ei esitetä tilinpäätöksessä tietoja siten, että annetaan oikea ja riittävä kuva.

A5. Tilinpäätösnormistot sisältävät usein vaatimuksia tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutosten kirjanpitokäsittelystä ja niistä tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista. Silloin kun yhteisö on muuttanut valitsemiaan merkittäviä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita, tilinpäätökseen voi tulla olennainen virheellisyys, jos yhteisö ei ole noudattanut kyseisiä vaatimuksia.

---

6 ISA 700 (uudistettu), kappale 11

7 ISA 450 *Tilintarkastuksen aikana todettujen virheellisyyksien arvioiminen,* kappale 11

Valittujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden soveltaminen

A6. Kun on kysymys valittujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden soveltamisesta, tilinpäätökseen voi tulla olennainen virheellisyys:

(a) kun johto ei ole soveltanut valittuja tilinpäätöksen laatimisperiaatteita tilinpäätösnormiston mukaisesti, mukaan lukien tilanteet, joissa johto ei ole soveltanut valitsemiaan tilinpäätöksen laatimisperiaatteita johdonmukaisesti eri tilikausilla tai samankaltaisiin liiketoimiin ja tapahtumiin (soveltamisen johdonmukaisuus); tai

(b) valittujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden soveltamistavasta (esimerkiksi tahattomasta soveltamisvirheestä) johtuen.

Tilinpäätöksessä esitettävien tietojen asianmukaisuus tai riittävyys

A7. Kun kyseessä on tilinpäätöksessä esitettävien tietojen asianmukaisuus tai riittävyys, tilinpäätökseen voi tulla olennainen virheellisyys silloin, kun:

(a) tilinpäätös ei sisällä kaikkia sovellettavan tilinpäätösnormiston edellyttämiä tietoja;

(b) tilinpäätökseen sisältyviä tietoja ei ole esitetty sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti; tai

(c) tilinpäätös ei sisällä sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan nimenomaisesti vaadittavien tietojen lisäksi tulevia tietoja, jotka ovat tarpeellisia oikean ja riittävän kuvan antamiseksi.

ISA 450:n kappaleessa A17 on lisää esimerkkejä laadullisissa tiedoissa mahdollisesti esiintyvistä virheellisyyksistä.

Minkä luonteisia ovat syyt, joiden vuoksi ei ole pystytty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä (viittaus: kappale 6(b))

A8. Se, ettei tilintarkastaja pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä (mistä myös käytetään nimitystä tilintarkastuksen laajuutta koskeva rajoitus), voi johtua:

(a) olosuhteista, joihin yhteisö ei pysty vaikuttamaan;

(b) tilintarkastajan työn luonteeseen tai ajoitukseen liittyvistä olosuhteista; tai

(c) johdon asettamista rajoituksista.

A9. Se, ettei pystytä suorittamaan tiettyä toimenpidettä, ei muodosta tilintarkastuksen laajuutta koskevaa rajoitusta, jos tilintarkastaja pystyy vaihtoehtoisia toimenpiteitä suorittamalla hankkimaan tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Jos tämä ei ole mahdollista, sovelletaan kappaleiden 7(b) tai 9–10 vaatimuksia sen mukaan, kumpi niistä on asianmukainen. Johdon asettamilla rajoituksilla voi olla muita vaikutuksia tilintarkastukseen, esimerkiksi tilintarkastajan arvioon väärinkäytösriskeistä ja toimeksiannon jatkamista koskevaan harkintaan.

A10. Esimerkkejä olosuhteista, joihin yhteisö ei pysty vaikuttamaan, ovat tilanteet, joissa:

- yhteisön kirjanpitoaineisto on tuhoutunut.
- viranomaiset ovat takavarikoineet konsernin osan, jonka osalta tilintarkastustoimenpiteiden katsotaan olevan tarpeellisia konsernin tilintarkastusta varten, kirjanpitoaineiston määräämättömäksi ajaksi.

A11. Esimerkkejä tilintarkastajan työn luonteeseen tai ajoitukseen liittyvistä olosuhteista ovat tilanteet, joissa:

- yhteisön täytyy soveltaa osakkuusyritykseen pääomaosuusmenetelmää, eikä tilintarkastaja pysty hankkimaan osakkuusyrityksen taloudellisesta informaatiosta tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä arvioidakseen, onko pääomaosuusmenetelmää sovellettu asianmukaisesti.
- tilintarkastajan valinta on tapahtunut sellaisena ajankohtana, ettei tilintarkastaja pysty havainnoimaan fyysistä inventointia.

- tilintarkastaja toteaa, etteivät aineistotarkastustoimenpiteet yksin riitä, mutta yhteisön kontrollit eivät ole tehokkaita.

A12. Esimerkkejä siitä, ettei pystytä hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä johdon tilintarkastuksen laajuudelle asettaman rajoituksen vuoksi, ovat mm. seuraavat:

- johto estää tilintarkastajaa havainnoimasta fyysistä inventointia.
- johto estää tilintarkastajaa pyytämästä ulkopuolista vahvistusta tiettyjen tilien saldoista.

Päättäminen siitä, minkä tyyppinen mukautettu lausunto annetaan

Sen seuraukset, ettei pystytä hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä sellaisen rajoituksen vuoksi, jonka johto on asettanut tilintarkastajan jo hyväksyttyä toimeksiannon (viittaus: kappaleet 13(b)(i)–14)

A13. Se, onko tilintarkastuksesta luopuminen käytännössä perusteltua, voi riippua siitä, kuinka pitkälle toimeksiantoa on suoritettu, kun johto asettaa laajuutta koskevan rajoituksen. Jos tilintarkastaja on saanut tilintarkastuksen olennaisilta osin valmiiksi, hän voi ennen luopumistaan päättää saattaa tilintarkastuksen loppuun siltä osin kuin se on mahdollista, jättää lausunnon antamatta ja esittää Perustelut lausunnon antamatta jättämiselle -osiossa selityksen tilintarkastuksen laajuutta koskevasta rajoituksesta.

A14. Tietyissä olosuhteissa tilintarkastuksesta luopuminen ei ehkä ole mahdollista, jos säädöksessä tai määräyksessä vaaditaan tilintarkastajaa jatkamaan tilintarkastustoimeksiannossa. Tämä voi koskea julkisen sektorin yhteisöjen tilinpäätöksiä tarkastamaan valittua tilintarkastajaa. Näin voi olla myös maissa tai muilla oikeudenkäyttöalueilla, joissa tai joilla tilintarkastaja valitaan tarkastamaan tietyltä ajanjaksolta laadittava tilinpäätös tai hänet valitaan tietyksi ajanjaksoksi eikä hän voi luopua ennen kuin kyseinen tilinpäätös on tilintarkastettu tai kyseinen ajanjakso on päättynyt. Tilintarkastaja voi myös katsoa tarpeelliseksi sisällyttää tilintarkastuskertomukseen muuta seikkaa koskevan kappaleen.[8]

A15. Kun tilintarkastajan johtopäätös on, että hänen on tarpeellista luopua tilintarkastuksesta sen laajuutta koskevan rajoituksen vuoksi, hänellä voi olla ammatillinen taikka säädökseen tai määräykseen perustuva velvollisuus viestiä toimeksiannosta luopumiseen liittyvistä seikoista sääntelytahoille tai yhteisön omistajille.

Muita kielteiseen lausuntoon tai lausunnon antamatta jättämiseen liittyen huomioon otettavia seikkoja **(**viittaus**:** kappale 15)

A16. Seuraavat ovat esimerkkejä raportointiolosuhteista, jotka eivät olisi ristiriidassa tilintarkastajan kielteisen lausunnon tai lausunnon antamatta jättämisen kanssa:

- vakiomuotoisen lausunnon antaminen tietyn tilinpäätösnormiston mukaisesti laaditusta tilinpäätöksestä ja kielteisen lausunnon antaminen samassa, samaa tilinpäätöstä koskevassa kertomuksessa toisen tilinpäätösnormiston noudattamista koskien.[9]
- lausunnon antamatta jättäminen toiminnan tuloksesta ja rahavirroista, kun tämä on relevanttia, ja vakiomuotoisen lausunnon antaminen taloudellisesta asemasta (ks. ISA 510[10]). Tällöin tilintarkastaja ei ole jättänyt antamatta lausuntoa tilinpäätöksestä kokonaisuutena.

Tilintarkastuskertomuksen muoto ja sisältö lausunnon ollessa mukautettu

Esimerkit tilintarkastuskertomuksista (viittaus: kappale 16)

A17. Liitteen esimerkin 1 tilintarkastuskertomuksessa on varauman sisältävä lausunto ja esimerkin 2 tilintarkastuskertomuksessa kielteinen lausunto, koska tilinpäätökset ovat olennaisesti virheellisiä.

---

8 ISA 706 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvät tiettyjä seikkoja painottavat kappaleet ja muita seikkoja koskevat kappaleet,* kappale A10

9 Ks. kuvaus tällaisista olosuhteista ISA 700:n (uudistettu) kappaleessa A31.

10 ISA 510 *Ensimmäistä kertaa suoritettavat tilintarkastustoimeksiannot – alkusaldot,* kappale 10

A18. Liitteen esimerkin 3 tilintarkastuskertomuksessa on varauman sisältävä lausunto, koska tilintarkastaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Esimerkissä 4 lausunto jätetään antamatta sen vuoksi, ettei ole pystytty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tilinpäätöksen yksittäisestä osasta. Esimerkissä 5 lausunto jätetään antamatta, koska ei ole pystytty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tilinpäätöksen useasta eri osasta. Kahdessa viimeisessä tapauksessa tämän seikan mahdolliset vaikutukset tilinpäätökseen ovat sekä olennaisia että laajalle ulottuvia. Myös muiden raportointivaatimuksia sisältävien ISA-standardien, kuten ISA 570:n (uudistettu),[11] liitteissä on esimerkkejä mukautetun lausunnon sisältävistä tilintarkastuskertomuksista.

Tilintarkastajan lausunto (viittaus: kappale 16)

A19. Tätä otsikkoa muuttamalla käyttäjälle tehdään selväksi, että tilintarkastajan lausunto on mukautettu, ja osoitetaan, minkä tyyppinen mukautus on kyseessä.

Varauman sisältävä lausunto (viittaus: kappale 17)

A20. Kun tilintarkastaja antaa varauman sisältävän lausunnon, ei olisi asianmukaista käyttää lausunto-osiossa esimerkiksi sellaisia ilmauksia kuin ”kuten edellä on selostettu” tai ”edellyttäen että”, sillä nämä eivät ole riittävän selkeitä eivätkä voimakkaita.

Lausunnon perustelut (viittaus: kappaleet 20, 21, 23, 27)

A21. Tilintarkastuskertomuksen johdonmukaisuus auttaa käyttäjiä paremmin tunnistamaan epätavalliset olosuhteet. Näin ollen vaikka mukautetun lausunnon ja siihen johtaneiden syiden kuvauksen sanamuotoja ei ehkä ole mahdollista yhdenmukaistaa, johdonmukaisuus on toivottavaa sekä tilintarkastuskertomuksen muodon että sen sisällön suhteen.

A22. Esimerkkejä olennaisten virheellisyyksien rahamääräisistä vaikutuksista, joita tilintarkastaja voi kuvata tilintarkastuskertomuksessa Lausunnon perustelut -osiossa, ovat vaihto-omaisuuden todellista suurempana esittämisen vaikutukset veroihin, tulokseen ennen veroja, tilikauden tulokseen ja omaan pääomaan.

A23. Pois jätettyjen tietojen esittäminen Lausunnon perustelut -osiossa ei olisi käytännössä mahdollista, jos:

(a) johto ei ole tuottanut kyseisiä tietoja tai ne eivät muutoin ole tilintarkastajan vaivatta saatavissa; tai

(b) tilintarkastajan harkinnan mukaan tiedot olisivat liian laajoja suhteessa tilintarkastuskertomukseen.

A24. Kielteinen lausunto tai lausunnon antamatta jättäminen, joka koskee yksittäistä Lausunnon perustelut -osiossa kuvattua seikkaa, ei oikeuta jättämään pois kuvausta muista tunnistetuista seikoista, jotka olisivat muutoin edellyttäneet tilintarkastajan lausunnon mukauttamista. Tällaisissa tapauksissa näiden tilintarkastajan tiedossa olevien muiden seikkojen esittäminen voi olla relevanttia tilinpäätöksen käyttäjille.

Kuvaus tilintarkastajan velvollisuuksista tilintarkastuksessa, kun tilinpäätöstä koskeva lausunto jätetään antamatta (viittaus: kappale 28)

A25. Kun tilintarkastaja jättää tilinpäätöstä koskevan lausunnon antamatta, seuraavat maininnat on parempi sijoittaa tilintarkastuskertomuksen osioon Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa, kuten tämän standardin liitteeseen sisältyvissä esimerkeissä 4–5 havainnollistetaan:

- ISA 700:n (uudistettu) kappaleessa 28(a) vaadittava maininta muutettuna toteamukseksi, että tilintarkastajan velvollisuutena on suorittaa yhteisön tilinpäätöksen tilintarkastus ISA-standardien mukaisesti; ja
- ISA 700:n (uudistettu) kappaleessa 28(c) vaadittava maininta riippumattomuudesta ja muista eettisistä velvollisuuksista.

[11] ISA 570 (uudistettu) *Toiminnan jatkuvuus*

Huomioon otettavia seikkoja tilintarkastajan jättäessä tilinpäätöstä koskevan lausunnon antamatta (viittaus: kappale 29)

A26. Kertomalla tilintarkastuskertomuksessa Lausunnon antamatta jättämisen perustelut -osiossa syyt siihen, ettei tilintarkastaja ole pystynyt hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, käyttäjille annetaan hyödyllistä informaatiota sen ymmärtämiseksi, miksi tilintarkastaja on jättänyt tilinpäätöstä koskevan lausunnon antamatta, ja se voi edelleen edesauttaa sitä, ettei tilinpäätökseen luoteta perusteettomasti. Kuitenkin se, että viestittäisiin muista tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista kuin lausunnon antamatta jättämiseen johtaneista seikoista, voi antaa sellaisen käsityksen, että tilinpäätös kokonaisuutena olisi kyseisten seikkojen osalta luotettavampi kuin kyseisissä olosuhteissa on asianmukaista, ja se olisi ristiriidassa sen kanssa, että tilinpäätöksestä kokonaisuutena ei anneta lausuntoa. Vastaavasti ei olisi asianmukaista sisällyttää kertomukseen ISA 720:n (uudistettu) mukaista Muu informaatio -osiota, jossa käsitellään tilintarkastajan arviota muun informaation ja tilinpäätöksen yhdenmukaisuudesta. Näin ollen tämän standardin kappaleessa 29 kielletään Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osion ja Muu informaatio -osion sisällyttäminen tilintarkastuskertomukseen, kun tilintarkastaja jättää tilinpäätöstä koskevan lausunnon antamatta, ellei säädöksessä tai määräyksessä muutoin vaadita tilintarkastajaa viestimään tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista tai raportoimaan muusta informaatiosta.

Kommunikointi hallintoelinten kanssa (viittaus: kappale 30)

A27. Kommunikoimalla hallintoelinten kanssa olosuhteista, jotka ovat johtaneet tilintarkastajan lausunnon odotettavissa olevaan mukauttamiseen, sekä mukautetun lausunnon sanamuodosta, mahdollistetaan se, että:

(a) tilintarkastaja ilmoittaa hallintoelimille lausunnon aiotusta mukauttamisesta (tai mukauttamisista) sekä mukauttamiseen (tai mukauttamisiin) johtaneista syistä (tai olosuhteista);

(b) tilintarkastaja pyrkii pääsemään hallintoelinten kanssa yksimielisyyteen odotettavissa olevaan mukauttamiseen (tai mukauttamisiin) johtavia seikkoja koskevista tosiasioista tai vahvistamaan seikat, joista hänellä on erimielisyyttä johdon kanssa; ja

(c) hallintoelimet saavat soveltuvissa tapauksissa tilaisuuden antaa tilintarkastajalle lisätietoa ja -selvityksiä odotettavissa olevan mukauttamisen (tai olevat mukauttamiset) aiheuttavasta seikasta (tai aiheuttavista seikoista).

Liite

(viittaus: kappaleet A17–A18, A25)

Esimerkkejä tilintarkastuskertomuksista, joissa lausunto on mukautettu

- Esimerkki 1: Tilintarkastuskertomus, jossa on varauman sisältävä lausunto, koska tilinpäätös on olennaisesti virheellinen.
- Esimerkki 2: Tilintarkastuskertomus, jossa on kielteinen lausunto, koska konsernitilinpäätös on olennaisesti virheellinen.
- Esimerkki 3: Tilintarkastuskertomus, jossa on varauman sisältävä lausunto, koska tilintarkastaja ei ole pystynyt hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ulkomaisesta osakkuusyrityksestä.
- Esimerkki 4: Tilintarkastuskertomus, jossa lausunto jätetään antamatta, koska tilintarkastaja ei ole pystynyt hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä konsernitilinpäätöksen yksittäisestä osasta.
- Esimerkki 5: Tilintarkastuskertomus, jossa lausunto jätetään antamatta, koska tilintarkastaja ei ole pystynyt hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tilinpäätöksen useasta eri osasta.

Esimerkki 1 – Varauman sisältävä lausunto, koska tilinpäätös on olennaisesti virheellinen

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- **Tilintarkastuksen kohteena on listatun yhteisön tilinpäätöskokonaisuus, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti. Kyseessä ei ole konsernin tilintarkastus (ts. ei sovelleta ISA 600:aa (uudistettu)[1]).**
- **Yhteisön johto laatii tilinpäätöksen International Accounting Standards Boardin (IASB) antamien IFRS-tilinpäätösstandardien (yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto) mukaisesti.**
- **Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n[2] mukaista kuvausta tilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista.**
- **Vaihto-omaisuus on esitetty virheellisesti. On todettu, että virheellisyys on tilinpäätöksen kannalta olennainen mutta ei laajalle ulottuva (ts. varauman sisältävä lausunto on asianmukainen).**
- **Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen eettisiä vaatimuksia.**
- **Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, ettei esiinny sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaisi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu) mukaisesti.**
- **Tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista on viestitty ISA 701:n mukaisesti.**
- **Tilintarkastaja on saanut muun informaation kokonaisuudessaan käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää, ja tilinpäätöstä koskevaan varauman sisältävään lausuntoon johtanut seikka vaikuttaa myös muuhun informaatioon.**
- **Tilinpäätöstä koskevasta valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.**
- **Tilintarkastajalla on tilinpäätöksen tilintarkastuksen lisäksi muita paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia raportointivelvoitteita.**

[1] ISA 600 (uudistettu) *Erityisiä näkökohtia – konsernitilinpäätösten tilintarkastukset (konsernin osien tilintarkastajien suorittama työ mukaan luettuna)*

[2] ISA 210 *Tilintarkastustoimeksiannon ehdoista sopiminen*

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

ABC-yhtiön osakkeenomistajille [tai muu asianmukainen vastaanottaja]

Tilinpäätöksen tilintarkastus[3]

Varauman sisältävä lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön (Yhtiö) tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien olennainen tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskeva informaatio.

Lausuntonamme esitämme, että kertomuksemme *Varauman sisältävän lausunnon perustelut* -osiossa kuvatun seikan vaikutuksia lukuun ottamatta tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan Yhtiön taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta (tai *ne on esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) International Accounting Standards Boardin (IASB) antamien IFRS-tilinpäätösstandardien mukaisesti.

Varauman sisältävän lausunnon perustelut

Yhtiön vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvo taseessa on xxx. Vaihto-omaisuutta ei ole esitetty hankintamenoon tai nettorealisointiarvoon sen mukaan, kumpi niistä on alempi, vaan pelkästään hankintamenoon, mikä ei ole IASB:n antamien IFRS-tilinpäätösstandardien mukaista. Yhtiön kirjanpitoaineisto osoittaa, että jos vaihto-omaisuus olisi merkitty taseeseen hankintamenoon tai nettorealisointiarvoon sen mukaan, kumpi niistä on alempi, vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvoa olisi pitänyt alentaa xxx:llä nettorealisointiarvoon pääsemiseksi. Tämän johdosta myytyjä suoritteita vastaavat kulut olisivat olleet xxx suuremmat, ja tuloverot olisivat olleet xxx pienemmät, tulos olisi ollut xxx pienempi ja oma pääoma xxx pienempi.

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa.* Olemme riippumattomia Yhtiöstä 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 varauman sisältävän lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Muu informaatio [tai muu asianmukainen otsikko kuten ”Muu informaatio kuin tilinpäätös ja sitä koskeva tilintarkastuskertomus”]

[*ISA 720:n (uudistettu) vaatimusten mukainen raportointi – ks. ISA 720:n (uudistettu) liitteen 2 esimerkki 6. Muuta informaatiota koskevan osion viimeistä kappaletta esimerkissä 6 muokataan kuvaamalla varauman sisältävään lausuntoon johtanutta erityistä seikkaa, joka vaikuttaa myös muuhun informaatioon.*]

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat ovat seikkoja, jotka ammatillisen harkintamme mukaan ovat olleet merkittävimpiä tarkastuksen kohteena olleen tilikauden tilintarkastuksessa. Nämä seikat on otettu huomioon tilinpäätökseen kokonaisuutena kohdistuneessa tilintarkastuksessamme sekä laatiessamme siitä annettavaa lausuntoa, emmekä anna näistä seikoista erillistä lausuntoa. *Varauman sisältävän lausunnon perustelut* -osiossa kuvatun seikan lisäksi olemme todenneet seuraavassa kuvattujen seikkojen olevan tilintarkastuksen kannalta keskeisiä.

[*Kuvaus jokaisesta tilintarkastuksen kannalta keskeisestä seikasta ISA 701:n mukaisesti.*]

Tilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet[4]

[I*SA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.*]

---

[3] Alaotsikkoa ”Tilinpäätöksen tilintarkastus” ei tarvita silloin, kun toinen alaotsikko ”Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi” ei ole sovellettavissa.

[4] Termit johto ja hallintoelimet pitää mahdollisesti kaikissa näissä tilintarkastuskertomusesimerkeissä korvata jollakin muulla termillä, joka on kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen.

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1*.]

Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1*.]

Toimeksiannosta vastuullisena henkilönä tilintarkastuksessa, jonka tuloksena annetaan tämä riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomus, on [*nimi*].

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

[*Tilintarkastajan osoite*]

[*Päiväys*]

Esimerkki 2 – Kielteinen lausunto, koska konsernitilinpäätös on olennaisesti virheellinen

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- **Tilintarkastuksen kohteena on listatun yhteisön konsernitilinpäätös, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti. Kyseessä on konsernin tilintarkastus, jonka kohteena on yhteisö, jolla on tytäryrityksiä (ts. sovelletaan ISA 600:aa (uudistettu)).**
- **Yhteisön johto laatii konsernitilinpäätöksen IASB:n antamien IFRS-tilinpäätösstandardien (yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto) mukaisesti.**
- **Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n mukaista kuvausta konsernitilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista.**
- **Konsernitilinpäätös on olennaisesti virheellinen, koska yksi tytäryritys on jätetty yhdistelemättä. Olennaisella virheellisyydellä on todettu olevan laajalle ulottuva vaikutus konsernitilinpäätökseen. Virheellisyyden vaikutuksia konsernitilinpäätökseen ei ole määritetty, koska se ei ollut käytännössä mahdollista (ts. kielteinen lausunto on asianmukainen).**
- **Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen eettisiä vaatimuksia.**
- **Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, ettei esiinny sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaisi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu) mukaisesti.**
- **ISA 701 -standardia sovelletaan, mutta tilintarkastaja on päätynyt siihen, ettei Kielteisen lausunnon perustelut -osiossa kuvatun seikan lisäksi ole muita tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja.**
- **Tilintarkastaja on saanut muun informaation kokonaisuudessaan käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää, ja konsernitilinpäätöstä koskevaan kielteiseen lausuntoon johtanut seikka vaikuttaa myös muuhun informaatioon.**
- **Konsernitilinpäätökseen liittyvästä valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.**
- **Tilintarkastajalla on konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksen lisäksi muita paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia raportointivelvoitteita.**

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

ABC-yhtiön osakkeenomistajille [tai muu asianmukainen vastaanottaja]

Konsernitilinpäätöksen tilintarkastus[5]

Kielteinen lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön ja sen tytäryritykset (Konserni) kattavan konsernitilinpäätöksen, joka sisältää konsernitaseen 31.12.20X1, konsernin laajan tuloslaskelman, konsernin oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja konsernin rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien olennainen tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskeva informaatio.

Lausuntonamme esitämme, että kertomuksemme *Kielteisen lausunnon perustelut* -osiossa kuvatun seikan merkittävyydestä johtuen tilinpäätös ei anna oikeaa ja riittävää kuvaa Konsernin taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta (tai *niitä ei ole esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) International Accounting Standards Boardin (IASB) antamien IFRS-tilinpäätösstandardien mukaisesti.

Kielteisen lausunnon perustelut

Kuten liitetietojen kohdassa X selostetaan, vuoden 20X1 aikana hankitun tytäryrityksen tilinpäätöstä ei ole yhdistelty konsernitilinpäätökseen, koska Konserni ei ole vielä pystynyt varmistumaan tytäryrityksen tiettyjen olennaisten varojen ja velkojen hankinta-ajankohdan käyvistä arvoista. Sijoitus on tämän vuoksi kirjattu hankintamenoon. IASB:n antamien IFRS-tilinpäätösstandardien mukaan kyseinen tytäryritys olisi pitänyt yhdistellä konsernitilinpäätökseen ja hankinta olisi pitänyt käsitellä alustavien arvojen pohjalta. XYZ:n yhdisteleminen olisi vaikuttanut konsernitilinpäätöksen useaan eri osaan olennaisesti. Yhdistelemättä jättämisen vaikutuksia konsernitilinpäätökseen ei ole määritetty.

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksessa.* Olemme riippumattomia Konsernista niiden eettisten vaatimusten mukaisesti, jotka koskevat konsernitilinpäätöksen tilintarkastusta [*maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella*], ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsityksemme mukaan olemme hankkineet kielteisen lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Muu informaatio [tai muu asianmukainen otsikko kuten ”Muu informaatio kuin tilinpäätös ja sitä koskeva tilintarkastuskertomus”]

[*ISA 720:n (uudistettu) vaatimusten mukainen raportointi – ks. ISA 720:n (uudistettu) liitteen 2 esimerkki 7. Muuta informaatiota koskevan osion viimeistä virkettä esimerkissä 7 muokataan kuvaamalla kielteiseen lausuntoon johtanutta erityistä seikkaa, joka vaikuttaa myös muuhun informaatioo*n.]

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat

Olemme päätyneet siihen, ettei *Kielteisen lausunnon perustelut* -osiossa kuvatun seikan lisäksi ole muita sellaisia tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja, joista olisi viestittävä kertomuksessamme.

Konsernitilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet[6]

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 2.*]

Tilintarkastajan velvollisuudet konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksessa

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 2.*]

---

5 Alaotsikkoa ”Konsernitilinpäätöksen tilintarkastus” ei tarvita silloin, kun toinen alaotsikko ”Säädösten tai määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi” ei ole sovellettavissa.

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

Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 2.*]

Toimeksiannosta vastuullisena henkilönä tilintarkastuksessa, jonka tuloksena annetaan tämä riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomus, on [*nimi*].

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

[*Tilintarkastajan osoite*]

[*Päiväys*]

Esimerkki 3 – Varauman sisältävä lausunto, koska tilintarkastaja ei ole pystynyt hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ulkomaisesta osakkuusyrityksestä

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- **Tilintarkastuksen kohteena on listatun yhteisön konsernitilinpäätös, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti. Kyseessä on konsernin tilintarkastus, jonka kohteena on yhteisö, jolla on tytäryrityksiä (ts. sovelletaan ISA 600:aa (uudistettu)).**
- **Yhteisön johto laatii konsernitilinpäätöksen IASB:n antamien IFRS-tilinpäätösstandardien (yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto) mukaisesti.**
- **Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n mukaista kuvausta konsernitilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista.**
- **Tilintarkastaja ei ole pystynyt hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ulkomaiseen osakkuusyritykseen tehdystä sijoituksesta. Sen, ettei ole pystytty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, mahdolliset vaikutukset on todettu tilinpäätöksen kannalta olennaisiksi mutta ei laajalle ulottuviksi (ts. varauman sisältävä lausunto on asianmukainen).**
- **Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen eettisiä vaatimuksia.**
- **Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, ettei esiinny sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaisi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu) mukaisesti.**
- **Tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista on viestitty ISA 701:n mukaisesti.**
- **Tilintarkastaja on saanut muun informaation kokonaisuudessaan käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää, ja konsernitilinpäätöstä koskevaan varauman sisältävään lausuntoon johtanut seikka vaikuttaa myös muuhun informaatioon.**
- **Konsernitilinpäätökseen liittyvästä valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.**
- **Tilintarkastajalla on konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksen lisäksi muita paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia raportointivelvoitteita.**

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

ABC-yhtiön osakkeenomistajille [tai muu asianmukainen vastaanottaja]

Konsernitilinpäätöksen tilintarkastus[7]

Varauman sisältävä lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön ja sen tytäryritykset (Konserni) kattavan konsernitilinpäätöksen, joka sisältää konsernitaseen 31.12.20X1, konsernin laajan tuloslaskelman, konsernin oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja konsernin rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien olennainen tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskeva informaatio.

Lausuntonamme esitämme, että kertomuksemme *Varauman sisältävän lausunnon perustelut* -osiossa kuvatun seikan mahdollisia vaikutuksia lukuun ottamatta konsernitilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan Konsernin taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta (tai *ne on esitetty konsernitilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) International Accounting Standards Boardin antamien IFRS-tilinpäätösstandardien mukaisesti.

Varauman sisältävän lausunnon perustelut

Konsernin osuus XYZ-yhtiössä, joka on tilikauden aikana hankittu ja pääomaosuusmenetelmällä käsitelty ulkomainen osakkuusyritys, on merkitty taseeseen 31.12.20X1 arvoon xxx, ja ABC:n osuus XYZ:n tuloksesta xxx sisältyy ABC:n mainittuna päivänä päättyvän tilikauden tulokseen. Emme pystyneet hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ABC:llä XYZ:ssa olevan osuuden kirjanpitoarvosta 31.12.20X1 emmekä ABC:n osuudesta XYZ:n vuosituloksesta, koska emme saaneet käyttöömme XYZ:n taloudellista informaatiota ja meiltä evättiin mahdollisuus kommunikoida XYZ:n johdon ja tilintarkastajien kanssa. Täten emme pystyneet selvittämään, olisiko näihin lukuihin tarpeen tehdä muutoksia.

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksessa.* Olemme riippumattomia Konsernista niiden eettisten vaatimusten mukaisesti, jotka koskevat konsernitilinpäätöksen tilintarkastusta [*maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella*], ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsityksemme mukaan olemme hankkineet varauman sisältävän lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Muu informaatio [tai muu asianmukainen otsikko kuten ”Muu informaatio kuin tilinpäätös ja sitä koskeva tilintarkastuskertomus”]

[ISA 720:n (uudistettu) vaatimusten mukainen raportointi – ks. ISA 720:n (uudistettu) liitteen 2 esimerkki 6. Muuta informaatiota koskevan osion viimeistä virkettä esimerkissä 6 muokataan kuvaamalla varauman sisältävään lausuntoon johtanutta erityistä seikkaa, joka vaikuttaa myös muuhun informaatioon.]

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat ovat seikkoja, jotka ammatillisen harkintamme mukaan ovat olleet merkittävimpiä tarkastuksen kohteena olleen kauden tilintarkastuksessa. Nämä seikat on otettu huomioon konsernitilinpäätökseen kokonaisuutena kohdistuneessa tilintarkastuksessamme sekä laatiessamme siitä annettavaa lausuntoa, emmekä anna näistä seikoista erillistä lausuntoa. *Varauman sisältävän lausunnon perustelut* -osiossa kuvatun seikan lisäksi olemme todenneet seuraavassa kuvattujen seikkojen olevan tilintarkastuksen kannalta keskeisiä.

[*Kuvaus jokaisesta tilintarkastuksen kannalta keskeisestä seikasta ISA 701:n mukaisesti.*]

---

[7] Alaotsikkoa ”Konsernitilinpäätöksen tilintarkastus” ei tarvita silloin, kun toinen alaotsikko ”Säädösten tai määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi” ei ole sovellettavissa.

Konsernitilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet[8]

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 2.*]

Tilintarkastajan velvollisuudet konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksessa

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 2.*]

Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 2.*]

Toimeksiannosta vastuullisena henkilönä tilintarkastuksessa, jonka tuloksena annetaan tämä riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomus, on [*nimi*].

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

[*Tilintarkastajan osoite*]

[*Päiväys*]

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

Esimerkki 4 – Lausunto jätetään antamatta, koska tilintarkastaja ei ole pystynyt hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä konsernitilinpäätöksen yksittäisestä osasta

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- **Tilintarkastuksen kohteena on muun kuin listatun yhteisön tilinpäätöskokonaisuus, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti. Kyseessä on konsernin tilintarkastus, jonka kohteena on yhteisö, jolla on tytäryrityksiä (ts. sovelletaan ISA 600:aa (uudistettu)).**
- **Yhteisön johto laatii konsernitilinpäätöksen IASB:n antamien IFRS-tilinpäätösstandardien (yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto) mukaisesti.**
- **Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n mukaista kuvausta konsernitilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista.**
- **Tilintarkastaja ei ole pystynyt hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä konsernitilinpäätöksen yksittäisestä osasta. Toisin sanoen tilintarkastaja ei ole pystynyt hankkimaan tilintarkastusevidenssiä taloudellisesta informaatiosta, joka koskee yhtiön nettovarallisuudesta 90 % muodostavaa yhteisyritysosuutta. Sen, ettei ole pystytty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, mahdolliset vaikutukset on todettu tilinpäätöksen kannalta sekä olennaisiksi että laajalle ulottuviksi (ts. lausunnon antamatta jättäminen on asianmukaista).**
- **Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen eettisiä vaatimuksia.**
- **Konsernitilinpäätökseen liittyvästä valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.**
- **Tilintarkastajan velvollisuuksia kuvaavan osion on oltava suppeampi.**
- **Tilintarkastajalla on konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksen lisäksi muita paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia raportointivelvoitteita.**

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

ABC-yhtiön osakkeenomistajille [tai muu asianmukainen vastaanottaja]

Konsernitilinpäätöksen tilintarkastus[9]

Lausunnon antamatta jättäminen

Olemme saaneet tehtäväksi tilintarkastaa ABC-yhtiön ja sen tytäryritykset (Konserni) kattavan konsernitilinpäätöksen, joka sisältää konsernitaseen 31.12.20X1, konsernin laajan tuloslaskelman, konsernin oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja konsernin rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien olennainen tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskeva informaatio.

Emme anna lausuntoa konsernitilinpäätöksestä. Kertomuksemme *Perustelut lausunnon antamatta jättämiselle* -osiossa kuvatun seikan merkittävyydestä johtuen emme ole pystyneet hankkimaan konsernitilinpäätöstä koskevan lausunnon perustaksi tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Perustelut lausunnon antamatta jättämiselle

Konsernin osuus yhteisyrityksestä XYZ-yhtiö on merkitty konsernitaseeseen arvoon xxx, joka on yli 90 % konsernin nettovarallisuudesta 31.12.20X1. Meille ei annettu mahdollisuutta keskustella XYZ-yhtiön johdon ja tilintarkastajien kanssa, emmekä saaneet perehtyä XYZ-yhtiön tilintarkastajien tilintarkastusdokumentaatioon. Tämän vuoksi emme pystyneet selvittämään, olisiko ollut tarpeellista tehdä oikaisuja Konsernin suhteelliseen osuuteen XYZ:n varoista, joihin se käyttää yhteistä määräysvaltaa, sen suhteelliseen osuuteen XYZ-yhtiön veloista, joista se vastaa yhdessä toisten osapuolten kanssa, sen suhteelliseen osuuteen XYZ:n tilikauden tuotoista ja kuluista, sekä konsernin oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman muodostaviin osiin.

Konsernitilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet[10]

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 2.*]

Tilintarkastajan velvollisuudet konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksessa

Velvollisuutenamme on suorittaa konsernitilinpäätöksen tilintarkastus ISA-standardien mukaisesti ja antaa tilintarkastuskertomus. Kertomuksemme *Perustelut lausunnon antamatta jättämiselle* -osiossa kuvatusta seikasta johtuen emme ole pystyneet hankkimaan konsernitilinpäätöstä koskevan lausunnon perustaksi tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Olemme riippumattomia Konsernista niiden eettisten vaatimusten mukaisesti, jotka koskevat tilinpäätöksen tilintarkastusta [*maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella*], ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme.

Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 2.*]

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

[*Tilintarkastajan osoite*]

[*Päiväys*]

---

9 Alaotsikkoa ”Konsernitilinpäätöksen tilintarkastus” ei tarvita silloin, kun toinen alaotsikko ”Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi” ei ole sovellettavissa.

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

Esimerkki 5 – Lausunto jätetään antamatta, koska tilintarkastaja ei ole pystynyt hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tilinpäätöksen useasta eri osasta

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- **Tilintarkastuksen kohteena on muun kuin listatun yhteisön tilinpäätöskokonaisuus, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti. Kyseessä ei ole konsernin tilintarkastus (ts. ei sovelleta ISA 600:aa (uudistettu)).**
- **Yhteisön johto laatii tilinpäätöksen IASB:n antamien IFRS-tilinpäätösstandardien (yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto) mukaisesti.**
- **Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n mukaista kuvausta tilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista.**
- **Tilintarkastaja ei ole pystynyt hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tilinpäätöksen useasta eri osasta, ts. hän ei ole pystynyt hankkimaan tilintarkastusevidenssiä myöskään yhteisön vaihto-omaisuudesta ja myyntisaamisista. Sen, ettei ole pystytty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, mahdolliset vaikutukset on todettu tilinpäätöksen kannalta sekä olennaisiksi että laajalle ulottuviksi.**
- **Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen eettisiä vaatimuksia.**
- **Tilinpäätöstä koskevasta valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.**
- **Tilintarkastajan velvollisuuksia kuvaavan osion on oltava suppeampi.**
- **Tilintarkastajalla on tilintarkastuksen lisäksi muita paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia raportointivelvoitteita.**

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

ABC-yhtiön osakkeenomistajille [tai muu asianmukainen vastaanottaja]

Tilinpäätöksen tilintarkastus[11]

Lausunnon antamatta jättäminen

Olemme saaneet tehtäväksi tilintarkastaa ABC-yhtiön (Yhtiö) tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien olennainen tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskeva informaatio.

Emme anna lausuntoa Yhtiön tilinpäätöksestä. Kertomuksemme *Perustelut lausunnon antamatta jättämiselle* -osiossa kuvattujen seikkojen merkittävyydestä johtuen emme ole pystyneet hankkimaan tilinpäätöstä koskevan lausunnon perustaksi tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Perustelut lausunnon antamatta jättämiselle

Meidät valittiin Yhtiön tilintarkastajiksi vasta 31.12.20X1 jälkeen, emmekä näin ollen havainnoineet fyysistä inventointia tilikauden alussa emmekä lopussa. Emme pystyneet vaihtoehtoisilla tavoilla varmistumaan vaihto-omaisuuden määristä 31.12.20X0 ja 20X1, jotka on merkitty taseeseen rahamääriin xxx ja xxx. Lisäksi syyskuussa 20X1 tapahtunut uuden myyntireskontrajärjestelmän käyttöönotto aiheutti useita virheitä myyntisaamisiin. Järjestelmän puutteiden ja siitä aiheutuneiden virheiden korjaaminen oli kertomuksemme antamispäivänä edelleen käynnissä. Emme pystyneet saamaan vahvistuksia tai muutoin varmistumaan myyntisaamisista, joiden yhteismäärä taseessa 31.12.20X1 on xxx. Näistä seikoista johtuen emme pystyneet selvittämään, olisiko mahdollisesti ollut tarpeellista tehdä oikaisuja kirjattuun tai kirjaamattomaan vaihto-omaisuuteen ja myyntisaamisiin sekä laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman muodostaviin osiin.

Tilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet[12]

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.*]

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

Velvollisuutenamme on suorittaa tilintarkastus ISA-standardien mukaisesti ja antaa tilintarkastuskertomus. Kertomuksemme *Perustelut lausunnon antamatta jättämiselle* -osiossa kuvattujen seikkojen johdosta emme ole pystyneet hankkimaan tilinpäätöstä koskevan lausunnon perustaksi tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Olemme riippumattomia Yhtiöstä niiden eettisten vaatimusten mukaisesti, jotka koskevat tilinpäätöksen tilintarkastusta [*maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella*], ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme.

Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.*]

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

[*Tilintarkastajan osoite*]

[*Päiväys*]

---

11 Alaotsikkoa ”Tilinpäätöksen tilintarkastus” ei tarvita silloin, kun toinen alaotsikko ”Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi” ei ole sovellettavissa.

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

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 706 (UUDISTETTU)

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUKSEEN SISÄLTYVÄT TIETTYJÄ SEIKKOJA PAINOTTAVAT KAPPALEET JA MUITA SEIKKOJA KOSKEVAT KAPPALEET

(Sovelletaan 15.12.2016 tai sen jälkeen päättyviltä tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastuksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1–4
Voimaantulo	5
Tavoite	6
Määritelmät	7
Vaatimukset	
Tilintarkastuskertomukseen sisältyvät tiettyjä seikkoja painottavat kappaleet	8–9
Tilintarkastuskertomukseen sisältyvät muita seikkoja koskevat kappaleet	10–11
Kommunikointi hallintoelinten kanssa	12
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Tilintarkastuskertomukseen sisältyvien tiettyjä seikkoja painottavien kappaleiden ja tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen suhde toisiinsa	A1–A3
Olosuhteet, joissa tiettyä seikkaa painottava kappale saattaa olla tarpeellinen	A4–A6
Tiettyä seikkaa painottavan kappaleen sisällyttäminen tilintarkastuskertomukseen	A7–A8
Tilintarkastuskertomukseen sisältyvät muuta seikkaa koskevat kappaleet	A9–A15
Tiettyjä seikkoja painottavien kappaleiden ja muita seikkoja koskevien kappaleiden sijoittamispaikka tilintarkastuskertomuksessa	A16–A17
Kommunikointi hallintoelinten kanssa	A18

Liite 1: Luettelo ISA-standardeista, joihin sisältyy vaatimuksia tiettyjä seikkoja painottavista kappaleista

Liite 2: Luettelo ISA-standardeista, joihin sisältyy vaatimuksia muita seikkoja koskevista kappaleista

Liite 3: Esimerkki tilintarkastuskertomuksesta, joka sisältää Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osion, tiettyä seikkaa painottavan kappaleen ja muuta seikkaa koskevan kappaleen

Liite 4: Esimerkki tilintarkastuskertomuksesta, jossa annetaan varauman sisältävä lausunto sovellettavasta tilinpäätösnormistosta poikkeamisen johdosta ja joka sisältää tiettyä seikkaa painottavan kappaleen

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 706 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvät tiettyjä seikkoja painottavat kappaleet ja muita seikkoja koskevat kappaleet* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään tilintarkastuskertomukseen lisättävää viestintää, kun tilintarkastaja katsoo tarpeelliseksi:

   (a) 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; tai

   (b) 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.

2. ISA 701[1] sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta niiden tilanteiden varalta, joissa tilintarkastaja määrittää tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja ja viestii niistä tilintarkastuskertomuksessa. Tässä standardissa käsitellään tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen ja tilintarkastuskertomukseen sisältyvän muun viestinnän välistä suhdetta, kun tilintarkastaja sisällyttää tilintarkastuskertomukseen Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osion. (Viittaus: kappaleet A1–A3)

3. ISA 570 (uudistettu)[2] ja ISA 720 (uudistettu)[3] sisältävät vaatimuksia ja ohjeistusta toiminnan jatkuvuutta ja muuta informaatiota koskevasta viestinnästä tilintarkastuskertomuksessa.

4. Liitteissä 1 ja 2 luetellaan ne ISA-standardit, joissa on tilintarkastajalle erityisiä vaatimuksia tiettyjä seikkoja painottavien kappaleiden tai muita seikkoja koskevien kappaleiden sisällyttämisestä tilintarkastuskertomukseen. Tällöin noudatetaan tämän standardin kyseisten kappaleiden muotoa koskevia vaatimuksia. (Viittaus: kappale A4)

Voimaantulo

5. Tätä standardia sovelletaan 15.12.2016 tai sen jälkeen päättyviltä tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastuksiin.

Tavoite

6. Tilintarkastajan tavoitteena on, kun tämä on hänen harkintansa mukaan tarpeellista, kiinnittää lausunnon laadittuaan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän selkeän lisäviestin avulla käyttäjien huomiota:

   (a) seikkaan, joka, vaikka se on esitetty asianmukaisesti tilinpäätöksessä, on niin tärkeä, että se on perustavanlaatuinen käyttäjien tilinpäätöksestä muodostaman käsityksen kannalta; tai

   (b) tilanteen mukaan mihin tahansa muuhun seikkaan, joka on relevantti käyttäjien tilintarkastuksesta, tilintarkastajan velvollisuuksista tai tilintarkastuskertomuksesta muodostaman käsityksen kannalta.

Määritelmät

7. Seuraavia termejä käytetään ISA-standardeissa seuraavassa merkityksessä:

   (a) Tiettyä seikkaa painottava kappale – Tilintarkastuskertomukseen sisältyvä kappale, jossa viitataan tilinpäätöksessä asianmukaisesti esitettyyn seikkaan, joka tilintarkastajan harkinnan mukaan on niin tärkeä, että se on perustavanlaatuinen käyttäjien tilinpäätöksestä muodostaman käsityksen kannalta.

   (b) Muuta seikkaa koskeva kappale – Tilintarkastuskertomukseen sisältyvä kappale, jossa viitataan seikkaan, jota ei ole esitetty tilinpäätöksessä ja joka tilintarkastajan harkinnan mukaan on relevantti käyttäjien tilintarkastuksesta, tilintarkastajan velvollisuuksista tai tilintarkastuskertomuksesta muodostaman käsityksen kannalta.

---

1 ISA 701 *Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksessa*

2 ISA 570 (uudistettu) *Toiminnan jatkuvuus*

3 ISA 720 (uudistettu) *Tilintarkastajan velvollisuudet muun informaation suhteen*

Vaatimukset

Tilintarkastuskertomukseen sisältyvät tiettyjä seikkoja painottavat kappaleet

8. Jos tilintarkastaja katsoo tarpeelliseksi kiinnittää käyttäjien huomiota tilinpäätöksessä esitettyyn seikkaan, joka hänen harkintansa mukaan on niin tärkeä, että se on perustavanlaatuinen käyttäjien tilinpäätöksestä muodostaman käsityksen kannalta, hänen on sisällytettävä antamaansa tilintarkastuskertomukseen tiettyä seikkaa painottava kappale edellyttäen, että: (viittaus: kappaleet A5–A6)

   (a) hänen ei olisi mukautettava lausuntoaan ISA 705:n (uudistettu)[4] mukaisesti kyseisen seikan seurauksena; ja

   (b) ISA 701:tä sovellettaessa kyseistä seikkaa ei ole määritetty tilintarkastuksen kannalta keskeiseksi seikaksi, josta viestitään tilintarkastuskertomuksessa. (Viittaus: kappaleet A1–A3)

9. Kun tilintarkastaja sisällyttää tilintarkastuskertomukseen tiettyä seikkaa painottavan kappaleen, hänen on:

   (a) sijoitettava kappale tilintarkastuskertomuksen erilliseen asianmukaisesti otsikoituun osioon, jonka otsikossa esiintyy ”tietyn seikan painottaminen”;

   (b) sisällytettävä kappaleeseen selkeä viittaus seikkaan, jota halutaan painottaa, ja mainittava, missä relevantit kyseistä seikkaa täydellisesti kuvaavat tiedot ovat tilinpäätöksessä. Kappaleessa saadaan viitata vain tilinpäätöksessä esitettyyn tietoon; ja

   (c) mainittava, ettei tilintarkastajan lausuntoa ole mukautettu painotettavan seikan osalta. (Viittaus: kappaleet A7–A8, A16–A17)

Tilintarkastuskertomukseen sisältyvät muita seikkoja koskevat kappaleet

10. Jos tilintarkastaja katsoo tarpeelliseksi viestiä jostakin muusta kuin tilinpäätöksessä esitetystä seikasta, joka hänen harkintansa mukaan on relevantti käyttäjien tilintarkastuksesta, tilintarkastajan velvollisuuksista tai tilintarkastuskertomuksesta muodostaman käsityksen kannalta, hänen on sisällytettävä antamaansa tilintarkastuskertomukseen muuta seikkaa koskeva kappale edellyttäen, että:

   (a) säädös tai määräys ei estä tätä; ja

   (b) ISA 701:tä sovellettaessa kyseistä seikkaa ei ole määritetty tilintarkastuksen kannalta keskeiseksi seikaksi, josta viestitään tilintarkastuskertomuksessa. (Viittaus: kappaleet A9–A14)

11. Kun tilintarkastaja sisällyttää tilintarkastuskertomukseen muuta seikkaa koskevan kappaleen, hänen on sijoitettava kappale tilintarkastuskertomuksen erilliseen osioon, jonka otsikkona on ”Muu seikka” tai muu asianmukainen otsikko. (Viittaus: kappaleet A15–A17)

Kommunikointi hallintoelinten kanssa

12. Jos on odotettavissa, että tilintarkastaja sisällyttää tilintarkastuskertomukseen tiettyä seikkaa painottavan kappaleen tai muuta seikkaa koskevan kappaleen, hänen on kommunikoitava hallintoelinten kanssa tästä sekä kyseisen kappaleen sanamuodosta. (Viittaus: kappale A18)

***

[4] ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen*

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Tilintarkastuskertomukseen sisältyvien tiettyjä seikkoja painottavien kappaleiden ja tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen suhde toisiinsa (viittaus: kappaleet 2, 8(b))

A1. Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat määritellään ISA 701:ssä seikoiksi, jotka tilintarkastajan ammatillisen harkinnan mukaan ovat olleet merkittävimpiä tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilintarkastuksessa. Hallintoelinten kanssa kommunikoiduista seikoista, joihin kuuluvat merkittävät havainnot tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilintarkastuksesta, valitaan tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat.[5] Tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista viestimällä tilinpäätöksen aiotuille käyttäjille annetaan lisäinformaatiota, joka auttaa heitä ymmärtämään niitä seikkoja, joilla tilintarkastajan ammatillisen harkinnan mukaan on ollut eniten merkitystä tarkastuksen kohteena olleen tilikauden tilintarkastuksessa, ja joka voi myös auttaa heitä muodostamaan käsityksen yhteisöstä ja tilintarkastetun tilinpäätöksen alueista, joihin liittyy johdon merkittävää harkintaa. ISA 701:tä sovellettaessa yksittäisten tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen kuvaamista ei voida korvata käyttämällä tiettyjä seikkoja painottavia kappaleita.

A2. Seikat, jotka määritetään ISA 701:n mukaisesti tilintarkastuksen kannalta keskeisiksi seikoiksi, saattavat tilintarkastajan harkinnan mukaan myös olla perustavanlaatuisia käyttäjien tilinpäätöksestä muodostaman käsityksen kannalta. Tällöin tilintarkastaja saattaa haluta korostaa seikan suhteellista tärkeyttä tai kiinnittää siihen enemmän käyttäjien huomiota viestiessään seikasta ISA 701:n mukaisesti tilintarkastuksen kannalta keskeisenä seikkana. Hän voi tehdä tämän esittämällä kyseisen seikan näkyvämmin kuin muut Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osioon sisältyvät seikat (esim. ensimmäisenä kohtana) tai sisällyttämällä tilintarkastuksen kannalta keskeistä seikkaa koskevaan kuvaukseen lisäinformaatiota, joka tuo esiin seikan tärkeyden käyttäjien tilinpäätöksestä muodostaman käsityksen kannalta.

A3. Jokin seikka, jota ei ole määritetty ISA 701:n mukaisesti tilintarkastuksen kannalta keskeiseksi seikaksi (ts. se ei ole vaatinut tilintarkastajalta merkittävää huomiota), voi olla tilintarkastajan harkinnan mukaan perustavanlaatuinen käyttäjien tilinpäätöksestä muodostaman käsityksen kannalta (esim. tilinpäätöspäivän jälkeinen tapahtuma). Jos tilintarkastaja katsoo tarpeelliseksi kiinnittää käyttäjien huomiota tällaiseen seikkaan, se sisällytetään tilintarkastuskertomuksessa tiettyä seikkaa painottavaan kappaleeseen tämän standardin mukaisesti.

Olosuhteet, joissa tiettyä seikkaa painottava kappale saattaa olla tarpeellinen (viittaus: kappaleet 4, 8)

A4. Liitteessä 1 luetellaan ISA-standardit, joihin sisältyy nimenomaisia vaatimuksia tiettyä seikkaa painottavan kappaleen sisällyttämisestä tilintarkastuskertomukseen tietyissä olosuhteissa. Näitä olosuhteita ovat esimerkiksi seuraavat:

- säädökseen tai määräykseen perustuva tilinpäätösnormisto on hyväksyttävä vain siksi, että se perustuu säädökseen tai määräykseen.
- käyttäjien huomion kiinnittäminen siihen, että tilinpäätös on laadittu erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston mukaisesti.
- tilintarkastajan tietoon tulee tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen joitakin tosiseikkoja ja hän antaa uuden tai muutetun tilintarkastuskertomuksen (ts. tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat).[6]

A5. Esimerkkejä olosuhteista, joissa tilintarkastaja voi katsoa tarpeelliseksi sisällyttää kertomukseen tiettyä seikkaa painottavan kappaleen, ovat:

- poikkeuksellisen oikeudenkäynnin tai viranomaismenettelyn tulevaisuudessa toteutuvaan lopputulokseen liittyvä epävarmuus.
- tilinpäätöspäivän ja tilintarkastuskertomuksen antamispäivän välillä toteutuva merkittävä tapahtuma[7].

---

5 ISA 260 (uudistettu) *Kommunikointi hallintoelinten kanssa,* kappale 16

6 ISA 560 *Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat,* kappaleet 12(b) ja 16

7 ISA 560, kappale 6

- uuden tilinpäätösstandardin soveltaminen ennen voimaantulopäivää (kun se on sallittua), millä on olennainen vaikutus tilinpäätökseen.
- suuri katastrofi, jolla on ollut tai on edelleen merkittävä vaikutus yhteisön taloudelliseen asemaan.

A6. Tiettyjä seikkoja painottavien kappaleiden runsas käyttäminen kuitenkin vähentää tilintarkastajan tällaisia seikkoja koskevan viestinnän tehokkuutta.

Tiettyä seikkaa painottavan kappaleen sisällyttäminen tilintarkastuskertomukseen (viittaus: kappale 9)

A7. Tiettyä seikkaa painottavan kappaleen sisällyttäminen tilintarkastuskertomukseen ei vaikuta tilintarkastajan lausuntoon. Tiettyä seikkaa painottava kappale ei korvaa:

(a) ISA 705:n (uudistettu) mukaista mukautettua lausuntoa tietyn tilintarkastustoimeksiannon olosuhteiden sitä edellyttäessä;

(b) tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja, jotka johdon on sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan annettava tai jotka muutoin ovat välttämättömiä oikean ja riittävän kuvan antamiseksi; eikä

(c) raportoimista ISA 570:n (uudistettu)[8] mukaisesti, kun esiintyy tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka voi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa.

A8. Kappaleissa A16–A17 annetaan lisäohjeistusta tiettyä seikkaa painottavan kappaleen sijaintipaikasta tietyissä olosuhteissa.

Tilintarkastuskertomukseen sisältyvät muuta seikkaa koskevat kappaleet (viittaus: kappaleet 10–11)

Olosuhteet, joissa muuta seikkaa koskeva kappale voi olla tarpeellinen

Relevanttia käyttäjien tilintarkastuksesta muodostaman käsityksen kannalta

A9. ISA 260:n (uudistettu) mukaan tilintarkastajan on kommunikoitava hallintoelinten kanssa tilintarkastuksen suunnitellusta laajuudesta ja ajoituksesta, mihin kuuluu kommunikointi hänen tunnistamistaan merkittävistä riskeistä.[9] Vaikka merkittäviin riskeihin liittyvät seikat saatetaan määrittää tilintarkastuksen kannalta keskeisiksi seikoiksi, on epätodennäköistä, että muut suunnittelua ja laajuutta koskevat seikat (esim. tilintarkastuksen suunniteltu laajuus tai olennaisuuden soveltaminen tilintarkastuksen yhteydessä) olisivat tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja, siitä johtuen, kuinka tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat on määritelty ISA 701:ssä. Säädöksessä tai määräyksessä voidaan kuitenkin edellyttää, että tilintarkastaja viestii tilintarkastuskertomuksessa suunnittelua ja laajuutta koskevista seikoista, tai hän voi katsoa tarpeelliseksi viestiä niistä muuta seikkaa koskevassa kappaleessa.

A10. Niissä harvinaisissa olosuhteissa, joissa tilintarkastaja ei pysty luopumaan toimeksiannosta, vaikka hän ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä johdon tilintarkastuksen laajuudelle asettaman rajoituksen vuoksi, ja tämän mahdollinen vaikutus on laajalle ulottuva[10], hän saattaa katsoa tarpeelliseksi sisällyttää tilintarkastuskertomukseen muuta seikkaa koskevan kappaleen selittääkseen, miksi hänen ei ole mahdollista luopua toimeksiannosta.

Relevanttia käyttäjien tilintarkastajan velvollisuuksista tai tilintarkastuskertomuksesta muodostaman käsityksen kannalta

A11. Jossakin maassa tai jollakin muulla oikeudenkäyttöalueella säädös, määräys tai yleisesti hyväksytty käytäntö voi vaatia tai sallia, että tilintarkastaja antaa lisäselvitystä tilintarkastukseen liittyvistä velvollisuuksistaan tai tilintarkastuskertomuksesta. Kun muita seikkoja koskevaan osioon sisältyy useampi kuin yksi seikka, joka tilintarkastajan harkinnan mukaan on relevantti käyttäjien tilintarkastuksesta, tilintarkastajan velvollisuuksista tai tilintarkastuskertomuksesta muodostaman käsityksen kannalta, käyttäjille saattaa olla apua siitä, että jokaiselle seikalle annetaan erillinen alaotsikko.

---

8 ISA 570 (uudistettu), kappaleet 22–23

9 ISA 260 (uudistettu), kappale 15

10 Ks. ISA 705:n (uudistettu) kappale 13(b)(ii), jossa käsitellään tätä tilannetta.

A12. Muuta seikkaa koskevassa kappaleessa ei käsitellä olosuhteita, joissa tilintarkastajalla on ISA-standardien mukaisten velvollisuuksien lisäksi myös muita raportointivelvollisuuksia (ks. ISA 700:n (uudistettu)[11] osio ”Muut raportointivelvollisuudet”), tai joissa tilintarkastajaa on pyydetty suorittamaan määrättyjä lisätoimenpiteitä ja raportoimaan niistä tai antamaan lausunto määrätyistä seikoista.

Raportoiminen useammasta kuin yhdestä tilinpäätöksestä

A13. Yhteisö voi laatia yhden tilinpäätöksen jonkin yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevan normiston (esimerkiksi kansallisen normiston) mukaisesti ja toisen tilinpäätöksen jonkin muun yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevan normiston (esimerkiksi IFRS-standardien) mukaisesti ja antaa tilintarkastajalle toimeksiannon molempia tilinpäätöksiä koskevan kertomuksen antamisesta. Jos tilintarkastaja on todennut normistojen olevan kyseisissä olosuhteissa hyväksyttäviä, hän voi sisällyttää tilintarkastuskertomukseen muuta seikkaa koskevan kappaleen, jossa mainitaan, että sama yhteisö on laatinut toisen tilinpäätöksen toisen yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevan normiston mukaisesti ja että tilintarkastaja on antanut kyseisestä tilinpäätöksestä kertomuksen.

Tilintarkastuskertomuksen jakelua tai käyttöä koskeva rajoitus

A14. Tiettyä tarkoitusta varten laadittava tilinpäätös voidaan laatia yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevan normiston mukaisesti silloin, kun tilinpäätöksen aiotut käyttäjät ovat todenneet tällaisen yleiseen käyttöön tarkoitetun tilinpäätöksen täyttävän heidän taloudellisen informaation tarpeensa. Koska tilintarkastuskertomus on tarkoitettu tietyille käyttäjille, tilintarkastaja voi katsoa kyseisissä olosuhteissa tarpeelliseksi sisällyttää kertomukseen muuta seikkaa koskevan kappaleen, jossa mainitaan, että tilintarkastuskertomus on tarkoitettu yksinomaan aiotuille käyttäjille, sitä ei pitäisi luovuttaa muille osapuolille, eikä muiden osapuolten pitäisi käyttää sitä.

Muuta seikkaa koskevan kappaleen sisällyttäminen tilintarkastuskertomukseen

A15. Muuta seikkaa koskevan kappaleen sisällöstä käy selvästi ilmi, ettei tällaista muuta seikkaa edellytetä esitettävän tilinpäätöksessä. Muuta seikkaa koskeva kappale ei sisällä tietoa, jota säädös, määräys tai muut ammatilliset standardit, esimerkiksi tiedon salassapitoa koskevat eettiset säännöt, estävät tilintarkastajaa antamasta. Muuta seikkaa koskeva kappale ei myöskään sisällä tietoa, jota johdon edellytetään antavan.

Tiettyjä seikkoja painottavien kappaleiden ja muita seikkoja koskevien kappaleiden sijoittamispaikka tilintarkastuskertomuksessa (viittaus: kappaleet 9, 11)

A16. Tiettyä seikkaa painottavan kappaleen tai muuta seikkaa koskevan kappaleen sijoittamispaikka tilintarkastuskertomuksessa riippuu viestittävän informaation luonteesta ja siitä, mikä tilintarkastajan harkinnan mukaan on tällaisen informaation suhteellinen tärkeys aiotuille käyttäjille verrattuna ISA 700:n (uudistettu) mukaisesti raportoitaviin muihin elementteihin. Esimerkiksi:

Tiettyjä seikkoja painottavat kappaleet

- kun tiettyä seikkaa painottava kappale liittyy sovellettavaan tilinpäätösnormistoon, mukaan lukien tapaukset, joissa tilintarkastaja toteaa, että säädökseen tai määräykseen perustuva tilinpäätösnormisto ei muutoin olisi hyväksyttävä[12], tilintarkastaja voi katsoa tarpeelliseksi sijoittaa kappaleen Lausunnon perustelut -osion jälkeen, jotta tilintarkastajan lausunto saa oikean asiayhteyden.
- kun tilintarkastuskertomuksessa esitetään Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osio, tiettyä seikkaa painottava kappale voidaan esittää joko välittömästi ennen Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osiota tai heti sen jälkeen sen mukaan, mikä tilintarkastajan harkinnan mukaan on tiettyä seikkaa koskevaan kappaleeseen sisältyvän informaation suhteellinen tärkeys. Tilintarkastaja voi myös lisätä otsikkoon ”Tietyn seikan painottaminen” asiayhteyttä kos-

[11] ISA 700 (uudistettu) *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen,* kappaleet 43–44

[12] Esimerkiksi ISA 210:n *Tilintarkastustoimeksiantojen ehdoista sopiminen,* kappaleessa 19 ja ISA 800:n (uudistettu) *Erityisesti huomioon otettavia seikkoja – erityistä tarkoitusta varten sovellettavien normistojen mukaisesti laadittujen tilinpäätösten tilintarkastukset* kappaleessa 14 vaadittavalla tavalla

kevaa tietoa, kuten ”Tietyn seikan painottaminen – tilinpäätöspäivän jälkeinen tapahtuma”, erottaakseen tiettyä seikkaa painottavan kappaleen yksittäisistä seikoista, joita kuvataan Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osiossa.

Muita seikkoja koskevat kappaleet

- Kun tilintarkastuskertomuksessa esitetään Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osio ja myös muuta seikkaa koskeva kappale katsotaan tarpeelliseksi, tilintarkastaja voi lisätä otsikkoon ”Muut seikat” asiayhteyttä koskevaa tietoa, kuten ”Muut seikat – tilintarkastuksen laajuus” erottaakseen muuta seikkaa koskevan kappaleen Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osiossa kuvattavista yksittäisistä seikoista.
- Kun muuta seikkaa koskeva kappale sisällytetään kertomukseen käyttäjien huomion kiinnittämiseksi seikkaan, joka liittyy tilintarkastuskertomuksessa käsiteltyihin muihin raportointivelvoitteisiin, kappale voidaan sisällyttää Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi -osioon.
- Kun muuta seikkaa koskeva kappale on relevantti tilintarkastajan kaikkien velvollisuuksien kannalta tai käyttäjien koko tilintarkastuskertomuksesta muodostaman käsityksen kannalta, se voidaan sisällyttää erilliseen osioon, joka seuraa Tilinpäätöksen tilintarkastus -osiota ja Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuvaa raportointi -osiota.

A17. Liitteessä 3 havainnollistetaan Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osion, tiettyä seikkaa painottavan kappaleen ja muuta seikkaa koskevan kappaleen välistä yhteyttä, kun ne kaikki esitetään tilintarkastuskertomuksessa. Liitteessä 4 esitettävässä esimerkkikertomuksessa on tiettyä seikkaa painottava kappale muun kuin listatun yhteisön tilintarkastuskertomuksessa, jossa annetaan varauman sisältävä lausunto eikä viestitä tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista.

Kommunikointi hallintoelinten kanssa (viittaus: kappale 12)

A18. Kappaleen 12 mukaan vaadittu kommunikointi tekee tilintarkastajalle mahdolliseksi saattaa hallintoelinten tietoon, minkä luonteisia asioita hän aikoo korostaa tilintarkastuskertomuksessa, ja hallintoelimet saavat tilaisuuden saada tarvittaessa lisäselvitystä tilintarkastajalta. Kun tiettyä asiaa käsittelevä muuta seikkaa koskeva kappale sisällytetään tilintarkastuskertomukseen toisiaan seuraavissa toimeksiannoissa, tilintarkastaja voi päättää, ettei kommunikointia ole tarpeen toistaa jokaisessa toimeksiannossa, ellei säädöksessä tai määräyksessä muuta vaadita.

Liite 1

(Viittaus: kappaleet 4, A4)

Luettelo ISA-standardeista, joihin sisältyy vaatimuksia tiettyjä seikkoja painottavista kappaleista

Tässä liitteessä yksilöidään ne muiden ISA-standardien kappaleet, joihin sisältyy vaatimus tiettyä seikkaa painottavan kappaleen sisällyttämisestä tilintarkastuskertomukseen tietyissä olosuhteissa. Luettelo ei korvaa ISA-standardien vaatimusten ja niihin liittyvän soveltamista koskevan ja muun selittävän aineiston huomioon ottamista.

- ISA 210 *Tilintarkastustoimeksiantojen ehdoista sopiminen* – kappale 19(b)
- ISA 560 *Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat* – kappaleet 12(b) ja 16
- ISA 800 (uudistettu) *Erityisesti huomioon otettavia seikkoja – erityistä tarkoitusta varten laadittavia tilinpäätöksiä koskevien normistojen mukaisesti laadittujen tilinpäätösten tilintarkastukset* – kappale 14

Liite 2

(Viittaus: kappale 4)

Luettelo ISA-standardeista, joihin sisältyy vaatimuksia muita seikkoja koskevista kappaleista

Tässä liitteessä yksilöidään ne muiden ISA-standardien kappaleet, joihin sisältyy vaatimus muuta seikkaa koskevan kappaleen sisällyttämisestä tilintarkastuskertomukseen tietyissä olosuhteissa. Luettelo ei korvaa ISA-standardien vaatimusten ja niihin liittyvän soveltamista koskevan ja muun selittävän aineiston huomioon ottamista.

- ISA 560 *Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat* – kappaleet 12(b) ja 16
- ISA 710 *Vertailutiedot – vertailuluvut ja vertailutilinpäätös* – kappaleet 13–14, 16–17 ja 19

Liite 3

(Viittaus: kappale A17

Esimerkki tilintarkastuskertomuksesta, joka sisältää Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osion, tiettyä seikkaa painottavan kappaleen ja muuta seikkaa koskevan kappaleen

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- **Tilintarkastuksen kohteena on listatun yhteisön tilinpäätöskokonaisuus, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti. Kyseessä ei ole konsernin tilintarkastus (ts. ei sovelleta ISA 600:aa (uudistettu)[1]).**
- **Yhteisön johto laatii tilinpäätöksen International Accounting Standards Boardin (IASB) antamien IFRS-tilinpäätösstandardien (yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto) mukaisesti.**
- **Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n mukaista kuvausta tilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista.**
- **Tilintarkastajan johtopäätös on, että vakiomuotoinen (ts. ”puhdas”) lausunto on hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella asianmukainen.**
- **Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen eettisiä vaatimuksia.**
- **Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, ettei esiinny sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaisi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu) mukaisesti.**
- **Tilinpäätöspäivän ja tilintarkastuskertomuksen antamispäivän välillä yhteisön tuotantolaitoksella sattui tulipalo, joka on esitetty tilinpäätöspäivän jälkeisenä tapahtumana. Tilintarkastajan näkemyksen mukaan kyseinen seikka on niin tärkeä, että se on perustavanlaatuinen käyttäjien tilinpäätöksestä muodostaman käsityksen kannalta. Seikka ei ole vaatinut tilintarkastajalta merkittävää huomiota tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilintarkastuksessa.**
- **Tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista on viestitty ISA 701:n mukaisesti.**
- **Tilintarkastaja on saanut muun informaation kokonaisuudessaan käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää eikä ole tunnistanut muussa informaatiossa olennaista virheellisyyttä.**
- **Vertailuluvut on esitetty, ja edellisen tilikauden tilinpäätöksen on tarkastanut edellinen tilintarkastaja. Säädös tai määräys ei estä tilintarkastajaa viittaamasta edellisen tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen vertailulukujen osalta, ja hän on päättänyt tehdä niin.**
- **Tilinpäätöstä koskevasta valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.**
- **Tilintarkastajalla on tilinpäätöksen tilintarkastuksen lisäksi muita paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia raportointivelvoitteita.**

[1] ISA 600 (uudistettu) *Erityisiä näkökohtia – konsernitilinpäätösten tilintarkastukset (konsernin osien tilintarkastajien suorittama työ mukaan luettuna)*

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

ABC-yhtiön osakkeenomistajille [tai muu asianmukainen vastaanottaja]

Tilinpäätöksen tilintarkastus[2]

Lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön (Yhtiö) tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien olennainen tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskeva informaatio.

Lausuntonamme esitämme, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan Yhtiön taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta (tai *ne on esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) International Accounting Standards Boardin antamien IFRS-tilinpäätösstandardien mukaisesti.

Lausunnon perustelut

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa.* Olemme riippumattomia Yhtiöstä niiden eettisten vaatimusten mukaisesti, jotka koskevat tilinpäätöksen tilintarkastusta [*maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella*], ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsityksemme mukaan olemme hankkineet lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Tietyn seikan painottaminen[3]

Haluamme kiinnittää huomiota tilinpäätöksen liitetietojen kohtaan X, jossa kuvataan Yhtiön tuotantolaitoksella sattuneen tulipalon vaikutuksia. Lausuntoamme ei ole mukautettu tämän seikan osalta.

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat ovat seikkoja, jotka ammatillisen harkintamme mukaan ovat olleet merkittävimpiä tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilintarkastuksessa. Nämä seikat on otettu huomioon tilinpäätökseen kokonaisuutena kohdistuneessa tilintarkastuksessamme sekä laatiessamme siitä annettavaa lausuntoa, emmekä anna näistä seikoista erillistä lausuntoa.

[*Kuvaus jokaisesta tilintarkastuksen kannalta keskeisestä seikasta ISA 701:n mukaisesti.*]

Muut seikat

ABC-yhtiön tilinpäätöksen 31.12.20X0 on tarkastanut toinen tilintarkastaja, joka antoi tilinpäätöksestä vakiomuotoisen lausunnon 31.3.20X1.

Muu informaatio [tai muu asianmukainen otsikko kuten ”Muu informaatio kuin tilinpäätös ja sitä koskeva tilintarkastuskertomus”]

[*ISA 720:n (uudistettu) vaatimusten mukainen raportointi – ks. ISA 720:n (uudistettu) liitteen 2 esimerkki 1*].

Tilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet[4]

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.*]

---

2 Alaotsikkoa ”Tilinpäätöksen tilintarkastus” ei tarvita silloin, kun toinen alaotsikko ”Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi” ei ole sovellettavissa.

3 Kuten kappaleessa A16 todetaan, tiettyä seikkaa painottava kappale voidaan esittää joko välittömästi ennen Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osiota tai heti sen jälkeen sen mukaan, mikä tilintarkastajan harkinnan mukaan on tiettyä seikkaa painottavaan kappaleeseen sisältyvän informaation suhteellinen tärkeys.

4 Termit johto ja hallintoelimet pitää mahdollisesti kaikissa näissä tilintarkastuskertomusesimerkeissä korvata jollakin muulla termillä, joka on kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen.

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1*.]

Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1*.]

Toimeksiannosta vastuullisena henkilönä tilintarkastuksessa, jonka tuloksena annetaan tämä riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomus, on [*nimi*].

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

[*Tilintarkastajan osoite*]

[*Päiväys*]

Liite 4

(Viittaus: kappale A8)

Esimerkki tilintarkastuskertomuksesta, jossa annetaan varauman sisältävä lausunto sovellettavasta tilinpäätösnormistosta poikkeamisen johdosta ja joka sisältää tiettyä seikkaa painottavan kappaleen

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- **Tilintarkastuksen kohteena on muun kuin listatun yhteisön tilinpäätöskokonaisuus, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti. Kyseessä ei ole konsernin tilintarkastus (ts. ei sovelleta ISA 600:aa (uudistettu)).**
- **Yhteisön johto laatii tilinpäätöksen IASB:n antamien IFRS-tilinpäätösstandardien (yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto) mukaisesti.**
- **Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n mukaista kuvausta tilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista.**
- **Poikkeaminen sovellettavasta tilinpäätösnormistosta on johtanut varauman sisältävän lausunnon antamiseen.**
- **Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen eettisiä vaatimuksia.**
- **Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, ettei esiinny sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaisi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu) mukaisesti.**
- **Tilinpäätöspäivän ja tilintarkastuskertomuksen antamispäivän välillä yhteisön tuotantolaitoksella sattui tulipalo, joka on esitetty tilinpäätöspäivän jälkeisenä tapahtumana. Tilintarkastajan näkemyksen mukaan kyseinen seikka on niin tärkeä, että se on perustavanlaatuinen käyttäjien tilinpäätöksestä muodostaman käsityksen kannalta. Seikka ei ole vaatinut tilintarkastajalta merkittävää huomiota tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilintarkastuksessa.**
- **Tilintarkastaja ei ole velvollinen viestimään tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista ISA 701:n mukaisesti, eikä hän ole muutoinkaan päättänyt tehdä niin.**
- **Tilintarkastaja ei ole saanut käyttöönsä muuta informaatiota ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää.**
- **Tilinpäätöstä koskevasta valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.**
- **Tilintarkastajalla on tilinpäätöksen tilintarkastuksen lisäksi muita paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia raportointivelvoitteita.**

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

ABC-yhtiön osakkeenomistajille [tai muu asianmukainen vastaanottaja]

Tilinpäätöksen tilintarkastus[1]

Varauman sisältävä lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön (Yhtiö) tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien olennainen tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskeva informaatio.

Lausuntonamme esitämme, että kertomuksemme *Varauman sisältävän lausunnon perustelut* -osiossa kuvatun seikan vaikutuksia lukuun ottamatta tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan Yhtiön taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta (tai *ne on esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) International Accounting Standards Boardin (IASB) antamien IFRS-tilinpäätösstandardien mukaisesti.

Varauman sisältävän lausunnon perustelut

Yhtiön lyhytaikaiset markkinakelpoiset arvopaperit on esitetty taseessa arvoon xxx. Näitä arvopapereita ei ole arvostettu markkina-arvoon, vaan ne on esitetty hankintamenon määräisinä, mikä ei ole IASB:n antamien IFRS-tilinpäätösstandardien mukaista. Yhtiön aineistosta käy ilmi, että jos markkinakelpoiset arvopaperit olisi arvostettu markkina-arvoon, Yhtiö olisi merkinnyt tilikauden laajaan tuloslaskelmaan realisoitumattoman tappion xxx. Arvopapereiden kirjanpitoarvo taseessa 31.12.20X1 olisi pienentynyt samalla määrällä, ja tuloverot olisivat pienentyneet xxx:llä, tulos xxx:llä ja oma pääoma xxx:llä.

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa.* Olemme riippumattomia Yhtiöstä niiden eettisten vaatimusten mukaisesti, jotka koskevat tilinpäätöksen tilintarkastusta [*maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella*], ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsityksemme mukaan olemme hankkineet varauman sisältävän lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Tietyn seikan painottaminen – tulipalon vaikutukset

Haluamme kiinnittää huomiota tilinpäätöksen liitetietojen kohtaan X, jossa kuvataan Yhtiön tuotantolaitoksella sattuneen tulipalon vaikutuksia. Lausuntoamme ei ole mukautettu tämän seikan osalta.

Tilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet[2]

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.*]

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.*]

Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.*]

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

[*Tilintarkastajan osoite*]

[*Päiväys*]

---

1 Alaotsikkoa ”Tilinpäätöksen tilintarkastus” ei tarvita silloin, kun toinen alaotsikko ”Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi” ei ole sovellettavissa.

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

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 710
VERTAILUTIEDOT – VERTAILULUVUT JA VERTAILUTILINPÄÄTÖS

(Sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1
Vertailutietojen luonne	2–3
Voimaantulo	4
Tavoitteet	5
Määritelmät	6
Vaatimukset	
Tilintarkastustoimenpiteet	7–9
Tilintarkastusta koskeva raportointi	10–19
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Tilintarkastustoimenpiteet	A1
Tilintarkastusta koskeva raportointi	A2–A13
Liite: Esimerkkejä tilintarkastuskertomuksista	

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 710 *Vertailutiedot – vertailuluvut ja vertailutilinpäätös* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään vertailutietoihin liittyviä tilintarkastajan velvollisuuksia tilintarkastuksessa. Silloin kun edellisen tilikauden tilinpäätöksen on tilintarkastanut edellinen tilintarkastaja tai sitä ei ole tilintarkastettu lainkaan, sovelletaan myös ISA 510:een[1] sisältyviä vaatimuksia ja ohjeistusta, jotka koskevat alkusaldoja.

Vertailutietojen luonne

2. Yhteisön tilinpäätöksessä esitettävien vertailutietojen luonne riippuu sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimuksista. On kaksi erilaista yleistä tapaa lähestyä tilintarkastajan raportointivelvoitteita tällaisten vertailutietojen suhteen: vertailuluvut ja vertailutilinpäätös. Omaksuttava lähestymistapa on usein määrätty säädöksellä tai määräyksellä, mutta siitä voidaan määrätä myös toimeksiannon ehdoissa.

3. Näiden lähestymistapojen keskeiset eroavuudet tilintarkastajan raportoinnissa ovat seuraavat:

   (a) kun kyseessä ovat vertailuluvut, tilinpäätöstä koskevassa tilintarkastajan lausunnossa viitataan vain tarkastuksen kohteena olevaan tilikauteen; ja toisaalta

   (b) kun kyseessä on vertailutilinpäätös, tilinpäätöstä koskevassa tilintarkastajan lausunnossa viitataan jokaiseen tilikauteen, jolta esitetään tilinpäätös.

   Tässä standardissa käsitellään erikseen tilintarkastajan raportointivelvollisuuksia kummankin lähestymistavan mukaisesti.

Voimaantulo

4. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

Tavoitteet

5. Tilintarkastajan tavoitteena on:

   (a) hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, onko tilinpäätökseen sisältyvät vertailutiedot kaikilta olennaisilta osiltaan esitetty sovellettavaan tilinpäätösnormistoon sisältyvien vertailutietoja koskevien vaatimusten mukaisesti; ja

   (b) raportoida tilintarkastajan raportointivelvoitteiden mukaisesti.

Määritelmät

6. Seuraavia termejä käytetään ISA-standardeissa seuraavassa merkityksessä:

   (a) Vertailutiedot – Tilinpäätökseen sisältyvät yhtä tai useampaa aikaisempaa tilikautta koskevat luvut ja muut tiedot sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.

   (b) Vertailuluvut – Vertailutiedot, joissa edellisen tilikauden luvut ja muut tiedot sisältyvät kiinteänä osana tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätökseen ja ne on tarkoitettu luettaviksi yksinomaan tarkastuksen kohteena olevaa tilikautta koskevien lukujen ja muiden tietojen (joista käytetään nimitystä ”tarkastuksen kohteena olevan tilikauden luvut”) yhteydessä. Se, kuinka yksityiskohtaisella tasolla vertailurahamäärät ja muut tiedot esitetään, määräytyy pääasiassa sen mukaan, kuinka relevanttia tämä on tarkastuksen kohteena olevan tilikauden lukujen kannalta.

   (c) Vertailutilinpäätös – Vertailutiedot, joissa edellisen tilikauden luvut ja muut tiedot sisällytetään tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätökseen vertailutarkoituksessa, mutta jos ne ovat tilintarkastettuja, niihin viitataan tilin-

[1] ISA 510 *Ensimmäistä kertaa suoritettavat tilintarkastustoimeksiannot – alkusaldot*

tarkastajan lausunnossa. Tähän vertailutilinpäätökseen sisällytettävä informaatio on tasoltaan vertailukelpoinen tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätökseen sisältyvän informaation kanssa.

Tässä standardissa ”edellisellä tilikaudella” tarkoitetaan ”edellisiä tilikausia”, kun vertailutiedot sisältävät lukuja ja tietoja useammalta kuin yhdeltä tilikaudelta.

Vaatimukset

Tilintarkastustoimenpiteet

7. Tilintarkastajan on ratkaistava, sisältääkö tilinpäätös sovellettavan tilinpäätösnormiston edellyttämät vertailutiedot ja onko tällaiset tiedot luokiteltu asianmukaisesti. Tätä tarkoitusta varten tilintarkastajan on arvioitava:

   (a) täsmäävätkö vertailutiedot edellisellä tilikaudella esitettyjen lukujen ja muiden tietojen kanssa tai onko niitä oikaistu silloin, kun tämä on asianmukaista; ja

   (b) ovatko vertailutiedoissa noudatetut tilinpäätöksen laatimisperiaatteet yhdenmukaiset tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella noudatettujen laatimisperiaatteiden kanssa, tai jos tilinpäätöksen laatimisperiaatteissa on tapahtunut muutoksia, onko nämä muutokset käsitelty asianmukaisesti kirjanpidossa, onko ne esitetty asianmukaisesti ja onko niistä annettu riittävästi tietoja.

8. Jos tilintarkastajan tietoon tulee tarkastettavana olevan tilikauden tilintarkastusta suoritettaessa vertailutiedoissa mahdollisesti oleva olennainen virheellisyys, hänen on suoritettava aiemmin suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden lisäksi sellaisia tilintarkastustoimenpiteitä, joita kyseisissä olosuhteissa tarvitaan, hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä sen ratkaisemiseksi, onko vertailutiedoissa olennaista virheellisyyttä. Jos tilintarkastaja oli tilintarkastanut edellisen tilikauden tilinpäätöksen, hänen on noudatettava myös ISA 560:n relevantteja vaatimuksia.[2] Jos edellisen tilikauden tilinpäätöstä on muutettu, tilintarkastajan on todettava, että vertailutiedot täsmäävät muutettuun tilinpäätökseen.

9. Kuten ISA 580[3] edellyttää, tilintarkastajan on pyydettävä kirjalliset vahvistusilmoitukset kaikilta tilintarkastajan lausunnossa mainittavilta tilikausilta. Tilintarkastajan on hankittava myös erityinen kirjallinen vahvistusilmoitus edellisen tilikauden tilinpäätökseen olennaisen virheellisyyden korjaamiseksi tehdyistä oikaisuista, jotka vaikuttavat vertailutietoihin. (Viittaus: kappale A1)

Tilintarkastusta koskeva raportointi

Vertailuluvut

10. Silloin kun esitetään vertailuluvut, tilintarkastajan lausunnossa ei saa viitata vertailulukuihin muutoin kuin kappaleissa 11, 12 ja 14 tarkoitetuissa olosuhteissa. (Viittaus: kappale A2)

11. Jos edelliseltä tilikaudelta aiemmin annetussa tilintarkastuskertomuksessa on ollut varauman sisältävä lausunto, jos lausunto on jätetty antamatta tai jos lausunto on ollut kielteinen ja mukauttamiseen johtanutta seikkaa ei ole vielä ratkaistu, tilintarkastajan on mukautettava tarkastettavana olevan tilikauden tilinpäätöstä koskeva lausuntonsa. Tilintarkastuskertomukseen sisältyvässä mukautetun lausunnon perustelukappaleessa tilintarkastajan on joko:

   (a) viitattava mukauttamiseen johtanutta seikkaa koskevassa kuvauksessa sekä tarkastuksen kohteena olevan tilikauden lukuihin että vertailulukuihin silloin, kun seikan vaikutukset tai mahdolliset vaikutukset tarkastuksen kohteena olevan tilikauden lukuihin ovat olennaisia; tai

   (b) muissa tapauksissa selitettävä, että tilintarkastuslausunto on mukautettu niiden vaikutusten tai mahdollisten vaikutusten vuoksi, joita ratkaisemattomalla seikalla on tarkastuksen kohteena olevan tilikauden lukujen ja vertailulukujen vertailukelpoisuuteen. (Viittaus: kappaleet A3–A5)

---

2 ISA 560 *Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat,* kappaleet 14–17

3 ISA 580 *Kirjalliset vahvistusilmoitukset,* kappale 14

12. Jos tilintarkastaja saa tilintarkastusevidenssiä siitä, että edellisen tilikauden tilinpäätöksessä, josta on aiemmin annettu vakiomuotoinen lausunto, on olennainen virheellisyys eikä vertailulukuja ole oikaistu asianmukaisesti tai tilinpäätöksessä ei ole esitetty asianmukaisia tietoja, tilintarkastajan on esitettävä tarkastettavana olevan tilikauden tilinpäätöstä koskevassa tilintarkastuskertomuksessa varauman sisältävä lausunto tai kielteinen lausunto, joka on mukautettu tilinpäätökseen sisältyvien vertailulukujen osalta. (Viittaus: kappale A6)

Edellisen tilikauden tilinpäätöksen on tilintarkastanut edellinen tilintarkastaja

13. 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. (Viittaus: kappale A7)

Edellisen tilikauden tilinpäätös on tilintarkastamaton

14. Jos edellisen tilikauden tilinpäätöstä ei ole tilintarkastettu, tilintarkastajan on mainittava tilintarkastuskertomukseen sisältyvässä muuta seikkaa koskevassa kappaleessa, että vertailuluvut ovat tilintarkastamattomia. Tällainen maininta ei kuitenkaan vapauta tilintarkastajaa vaatimuksesta hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, ettei alkusaldoihin sisälly virheellisyyksiä, jotka olennaisesti vaikuttavat tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätökseen. (Viittaus: kappale A8)[4]

Vertailutilinpäätös

15. Silloin kun esitetään vertailutilinpäätös, tilintarkastajan lausunnossa on viitattava jokaiseen kauteen, jolta tilinpäätös esitetään ja josta annetaan tilintarkastuslausunto. (Viittaus: kappaleet A9–A10)

16. Silloin kun tarkastettavana olevan tilikauden tilinpäätöstä koskevan raportoinnin yhteydessä raportoidaan edellisen tilikauden tilinpäätöksestä ja tilintarkastajan lausunto tällaisesta edellisen tilikauden tilinpäätöksestä poikkeaa hänen aiemmin esittämästään lausunnosta, tilintarkastajan on ilmoitettava tärkeimmät syyt erilaiseen lausuntoon muuta seikkaa koskevassa kappaleessa ISA 706:n (uudistettu) mukaisesti.[5] (Viittaus: kappale A11)

Edellisen tilikauden tilinpäätöksen on tilintarkastanut edellinen tilintarkastaja

17. Jos edellisen tilikauden tilinpäätöksen on tilintarkastanut edellinen tilintarkastaja, tilintarkastajan on sen lisäksi, että hän antaa lausunnon tarkastettavana olevan tilikauden tilinpäätöksestä, mainittava muuta seikkaa koskevassa kappaleessa,

    (a) että edellisen tilikauden tilinpäätöksen on tilintarkastanut edellinen tilintarkastaja,

    (b) minkä tyyppisen lausunnon edellinen tilintarkastaja on antanut, ja jos lausunto on ollut mukautettu, syyt tähän, ja

    (c) kyseisen kertomuksen antamispäivä,

    paitsi jos edellisen tilintarkastajan kertomus edellisen tilikauden tilinpäätöksestä julkaistaan uudelleen tilinpäätöksen yhteydessä.

18. Jos tilintarkastaja toteaa, että on olemassa olennainen virheellisyys, joka vaikuttaa edellisen tilikauden tilinpäätökseen, josta edellinen tilintarkastaja on aiemmin antanut vakiomuotoisen kertomuksen, tilintarkastajan on kommunikoitava virheestä johdolle asianmukaisella tasolla ja, elleivät kaikki hallintoelinten jäsenet osallistu yhteisön toiminnan johtamiseen,[6] hallin-

---

4 ISA 510, kappale 6

5 ISA 706 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvät tiettyjä seikkoja painottavat kappaleet ja muita seikkoja koskevat kappaleet,* kappale 10

6 ISA 260 (uudistettu) *Kommunikointi hallintoelinten kanssa,* kappale 13

toelimille ja pyytää näitä tiedottamaan asiasta edelliselle tilintarkastajalle. Jos edellisen tilikauden tilinpäätöstä muutetaan ja edellinen tilintarkastaja suostuu antamaan edellisen tilikauden muutetusta tilinpäätöksestä uuden tilintarkastuskertomuksen, nykyisen tilintarkastajan on annettava kertomus vain tarkastuksen kohteena olevasta tilikaudesta. (Viittaus: kappale A12)

Edellisen tilikauden tilinpäätös on tilintarkastamaton

19. Jos edellisen tilikauden tilinpäätöstä ei ole tilintarkastettu, tilintarkastajan on mainittava tilintarkastuskertomukseen sisältyvässä muuta seikkaa koskevassa kappaleessa, että vertailutilinpäätös on tilintarkastamaton. Tällainen maininta ei kuitenkaan vapauta tilintarkastajaa vaatimuksesta hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, ettei alkusaldoihin sisälly virheellisyyksiä, jotka olennaisesti vaikuttavat tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätökseen. (Viittaus: kappale A13)[7]

***

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Tilintarkastustoimenpiteet

Kirjalliset vahvistusilmoitukset (viittaus: kappale 9)

A1. Jos kyseessä on vertailutilinpäätös, kirjalliset vahvistusilmoitukset pyydetään kaikilta tilintarkastajan lausunnossa mainituilta tilikausilta, koska johdon pitää vakuuttaa uudelleen, että sen aiemmin antamat aiempia tilikausia koskevat kirjalliset vahvistusilmoitukset ovat edelleen asianmukaisia. Jos kyseessä ovat vertailuluvut, kirjalliset vahvistusilmoitukset pyydetään vain tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätöksestä, koska tilintarkastajan lausunto koskee kyseistä tilinpäätöstä, joka sisältää vertailuluvut. Tilintarkastaja pyytää kuitenkin erityisen kirjallisen vahvistusilmoituksen edellisen tilikauden tilinpäätökseen olennaisen virheellisyyden korjaamiseksi tehdyistä oikaisuista, jotka vaikuttavat vertailutietoihin.

Tilintarkastusta koskeva raportointi

Vertailuluvut

Ei viittausta tilintarkastajan lausunnossa (viittaus: kappale 10)

A2. Tilintarkastajan lausunnossa ei viitata vertailulukuihin, koska tilintarkastajan lausunto koskee tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätöstä kokonaisuudessaan, vertailuluvut mukaan lukien.

Edellisen tilikauden tilintarkastuskertomuksessa ollut mukautus on ratkaisematon (viittaus: kappale 11)

A3. Silloin kun aiemmin annetussa edellistä tilikautta koskevassa tilintarkastuskertomuksessa on ollut varauman sisältävä lausunto, kun lausunto on jätetty antamatta tai se on ollut kielteinen, ja mukautetun lausunnon aiheuttanut seikka on ratkaistu ja käsitelty asianmukaisesti kirjanpidossa tai siitä on esitetty tilinpäätöksessä asianmukaiset tiedot sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, aiempaan mukautukseen ei tarvitse viitata tarkastuksen kohteena olevalta tilikaudelta annettavassa tilintarkastajan lausunnossa.

A4. Silloin kun tilintarkastajan aiemmin antama edellistä tilikautta koskeva lausunto on ollut mukautettu, mukautuksen aiheuttanut ratkaisematon seikka ei välttämättä ole relevantti tarkastuksen kohteena olevan tilikauden lukujen kannalta. Siitä huolimatta voidaan tarkastettavana olevan tilikauden tilinpäätöksestä joutua antamaan varauman sisältävä lausunto, jättämään lausunto antamatta tai antamaan kielteinen lausunto (sen mukaan, mikä näistä on sovellettavissa) niiden vaikutusten tai mahdollisten vaikutusten vuoksi, joita ratkaisemattomalla seikalla on tarkastettavana olevan tilikauden lukujen ja vertailulukujen vertailukelpoisuuteen.

A5. Liitteen esimerkit 1 ja 2 ovat havainnollistavia esimerkkejä tilintarkastuskertomuksesta, kun edellistä tilikautta koskeva tilintarkastuskertomus on sisältänyt mukautetun lausunnon ja mukautukseen johtanut seikka on ratkaisematon.

[7] ISA 510, kappale 6

Virheellisyys edellisen tilikauden tilinpäätöksessä (viittaus: kappale 12)

A6. Silloin kun edellisen tilikauden tilinpäätöstä, joka on virheellinen, ei ole muutettu eikä uutta tilintarkastuskertomusta ole annettu mutta vertailuluvut on oikaistu asianmukaisesti tai tarkastettavana olevan tilikauden tilinpäätöksessä on esitetty asianmukaiset tiedot, tilintarkastuskertomukseen voidaan sisällyttää tiettyä seikkaa painottava kappale, jossa kuvataan olosuhteita ja relevanteissa tapauksissa viitataan tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin, joissa kyseisestä seikasta esitetään täydellinen kuvaus (ks. ISA 706 (uudistettu)).

Edellisen tilikauden tilinpäätöksen on tilintarkastanut edellinen tilintarkastaja (viittaus: kappale 13)

A7. Liitteen esimerkissä 3 on havainnollistava esimerkki tilintarkastuskertomuksesta tapauksessa, jossa edellisen tilikauden tilinpäätöksen on tilintarkastanut edellinen tilintarkastaja eikä säädös tai määräys estä tilintarkastajaa viittaamasta edellisen tilintarkastajan kertomukseen, joka koskee vertailulukuja.

Edellisen tilikauden tilinpäätös on tilintarkastamaton (viittaus: kappale 14)

A8. Jos tilintarkastaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä avaussaldoista, hänen on ISA 705:n (uudistettu)[8] mukaan esitettävä tilinpäätöksestä varauman sisältävä lausunto tai jätettävä lausunto antamatta sen mukaan, kumpi on ISA 705:n (uudistettu) mukaan asianmukaista. Jos tilintarkastajalla on ollut merkittäviä vaikeuksia hankittaessa tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, ettei avaussaldoihin sisälly virheellisyyksiä, jotka olennaisesti vaikuttavat tarkastuksen kohteena olevan kauden tilinpäätökseen, hän voi määrittää tämän tilintarkastuksen kannalta keskeiseksi seikaksi ISA 701:n mukaisesti.[9]

Vertailutilinpäätös

Viittaaminen tilintarkastajan lausunnossa (viittaus: kappale 15)

A9. Koska vertailutilinpäätöksestä annettava tilintarkastuskertomus koskee jokaisen esitettävän tilikauden tilinpäätöstä, tilintarkastaja voi esittää yhdeltä tai useammalta tilikaudelta varauman sisältävän lausunnon tai kielteisen lausunnon tai jättää lausunnon antamatta taikka sisällyttää tilintarkastuskertomukseen tiettyä seikkaa painottavan kappaleen ja samalla esittää toisen tilikauden tilinpäätöksestä erilaisen lausunnon.

A10. Liitteen esimerkissä 4 on havainnollistava esimerkki tilintarkastuskertomuksesta tapauksessa, jossa tilintarkastajan täytyy antaa tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilintarkastuksen yhteydessä kertomus sekä tarkastettavana olevan tilikauden että edellisen tilikauden tilinpäätöksestä, ja edellisellä tilikaudella on annettu mukautettu lausunto, eikä mukautuksen aiheuttanutta seikkaa ole vielä ratkaistu.

Edellisen tilikauden tilinpäätöstä koskeva lausunto poikkeaa aiemmasta lausunnosta (viittaus: kappale 16*)*

A11. Kun tarkastettavana olevan tilikauden tilintarkastuksen yhteydessä annetaan kertomus edellisen tilikauden tilinpäätöksestä, edellisen tilikauden tilinpäätöksestä annettava lausunto saattaa poiketa aiemmin annetusta lausunnosta, jos tilintarkastajan tietoon tulee tarkastettavana olevan kauden tilinpäätöstä koskevan tilintarkastuksen aikana olosuhteita tai tapahtumia, jotka olennaisesti vaikuttavat aiemman tilikauden tilinpäätökseen. Joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla tilintarkastajalla saattaa olla muita raportointivelvollisuuksia, joiden tarkoituksena on estää se, että tilintarkastajan edellisen tilikauden tilinpäätöksestä aiemmin antamaan kertomukseen luotetaan jatkossa.

Edellisen tilikauden tilinpäätöksen on tilintarkastanut edellinen tilintarkastaja (viittaus: kappale 18)

A12. Edellinen tilintarkastaja saattaa olla kyvytön tai haluton antamaan uuden kertomuksen edellisen tilikauden tilinpäätöksestä. Tilintarkastuskertomuksen muuta seikkaa koskevassa kappaleessa voidaan todeta, että edellinen tilintarkastaja on antanut kertomuksen edellisen tilikauden tilinpäätöksestä ennen kuin sitä on muutettu. Lisäksi jos tilintarkastaja on saanut toimek-

[8] ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen*

[9] ISA 701 *Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksessa*

siannon muutoksen tarkastamisesta ja hankkii tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä vakuuttuakseen muutoksen asianmukaisuudesta, tilintarkastuskertomukseen voidaan sisällyttää myös seuraavanlainen kappale:

Osana vuoden 20X2 tilinpäätöksen tilintarkastusta olemme myös tarkastaneet liitetiedossa X kuvatut oikaisut, joilla on muutettu vuoden 20X1 tilinpäätöstä. Lausuntonamme esitämme, että tällaiset oikaisut ovat asianmukaisia ja ne on tehty oikein. Meitä ei ole valittu suorittamaan yhtiön vuoden 20X1 tilinpäätöksen tilintarkastusta tai yleisluonteista tarkastusta eikä kohdistamaan siihen mitään muita toimenpiteitä kuin oikaisuja koskevat toimenpiteet, ja näin ollen emme anna lausuntoa tai muun muotoista varmennusta vuoden 20X1 tilinpäätöksestä kokonaisuutena.

Edellisen tilikauden tilinpäätös on tilintarkastamaton (viittaus: kappale 19)

A13. Jos tilintarkastaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä avaussaldoista, hänen on ISA 705:n (uudistettu) mukaan esitettävä tilinpäätöksestä varauman sisältävä lausunto tai jätettävä lausunto antamatta sen mukaan, kumpi on ISA 705:n (uudistettu) mukaan asianmukaista. Jos tilintarkastajalla on ollut merkittäviä vaikeuksia hankittaessa tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, ettei avaussaldoihin sisälly virheellisyyksiä, jotka olennaisesti vaikuttavat tarkastuksen kohteena olevan kauden tilinpäätökseen, hän voi määrittää tämän tilintarkastuksen kannalta keskeiseksi seikaksi ISA 701:n mukaisesti.

Liite

(viittaus: kappaleet A5, A7, A10)

Esimerkkejä tilintarkastuskertomuksista

Esimerkki 1 – Vertailuluvut

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- **Tilintarkastuksen kohteena on muun kuin listatun yhteisön tilinpäätöskokonaisuus, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti. Kyseessä ei ole konsernin tilintarkastus (ts. ei sovelleta ISA 600:aa (uudistettu)[1]).**
- **Yhteisön johto laatii tilinpäätöksen International Accounting Standards Boardin (IASB) antamien IFRS-tilinpäätösstandardien (yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto) mukaisesti.**
- **Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n[2] mukaista kuvausta tilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista.**
- **Edellisen tilikauden tilintarkastuksesta aiemmin annetussa tilintarkastuskertomuksessa on ollut varauman sisältävä lausunto.**
- **Mukauttamiseen johtanutta seikkaa ei ole ratkaistu.**
- **Seikan vaikutukset tai mahdolliset vaikutukset tarkastettavana olevan tilikauden lukuihin ovat olennaisia ja edellyttävät tarkastuksen kohteena olevan tilikauden lukuja koskevan tilintarkastajan lausunnon mukauttamista.**
- **Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen eettisiä vaatimuksia.**
- **Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, ettei esiinny sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaisi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu)[3] mukaisesti.**
- **Tilintarkastaja ei ole velvollinen viestimään tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista ISA 701:n mukaisesti, eikä hän ole muutoinkaan päättänyt tehdä niin.**
- **Tilintarkastaja ei ole saanut muuta informaatiota käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää.**
- **Tilinpäätöstä koskevasta valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.**
- **Tilintarkastajalla on tilinpäätöksen tilintarkastuksen lisäksi muita paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia raportointivelvoitteita.**

[1] ISA 600 (uudistettu) *Erityisiä näkökohtia – konsernitilinpäätösten tilintarkastukset (konsernin osien tilintarkastajien suorittama työ mukaan luettuna)*

[2] ISA 210 *Tilintarkastustoimeksiantojen ehdoista sopiminen*

[3] ISA 570 (uudistettu) *Toiminnan jatkuvuus*

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

ABC-yhtiön osakkeenomistajille [tai muu asianmukainen vastaanottaja]

Tilinpäätöksen tilintarkastus[4]

Varauman sisältävä lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön (Yhtiö) tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien olennainen tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskeva informaatio.

Lausuntonamme esitämme, että kertomuksemme *Varauman sisältävän lausunnon perustelut* -osiossa kuvatun seikan vaikutuksia lukuun ottamatta tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan Yhtiön taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta (tai *ne on esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) International Accounting Standards Boardin (IASB) antamien IFRS-tilinpäätösstandardien mukaisesti.

Varauman sisältävän lausunnon perustelut

Kuten tilinpäätöksessä todetaan liitetietojen kohdassa X, tilinpäätöksessä ei ole tehty poistoja, mikä ei ole IASB:n antamien IFRS-tilinpäätösstandardien mukaista. Tämä perustuu johdon edellisen tilikauden alussa tekemään päätökseen, ja sen vuoksi olemme antaneet kyseisen vuoden tilinpäätöksestä varauman sisältävän lausunnon. Jos vuosittain olisi kirjattu tasapoistoja 5 % rakennuksesta ja 20 % koneista, tilikauden tappiota pitäisi kasvattaa xxx vuonna 20X1 ja xxx vuonna 20X0, aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden kirjanpitoarvoa pitäisi pienentää kertyneiden poistojen määrällä xxx vuonna 20X1 ja xxx vuonna 20X0, ja kertyneitä tappioita pitäisi kasvattaa xxx vuonna 20X1 ja xxx vuonna 20X0.

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa*. Olemme riippumattomia Yhtiöstä niiden eettisten vaatimusten mukaan, jotka koskevat tilinpäätöksen tilintarkastusta [*maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella*], ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsityksemme mukaan olemme hankkineet varauman sisältävän lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Tilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet[5]

[*ISA 700:n (uudistettu)[6] mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.*]

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1*]

Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1*]

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

[*Tilintarkastajan osoite*]

[*Päiväys*]

---

4 Alaotsikkoa ” Tilinpäätöksen tilintarkastus” ei tarvita silloin, kun toinen alaotsikko ”Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi” ei ole sovellettavissa.

5 Termit johto ja hallintoelimet pitää mahdollisesti kaikissa näissä tilintarkastuskertomusesimerkeissä korvata jollakin muulla termillä, joka on kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen.

6 ISA 700 (uudistettu) *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen*

Esimerkki 2 – Vertailuluvut

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- **Tilintarkastuksen kohteena on muun kuin listatun yhteisön tilinpäätöskokonaisuus, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti. Kyseessä ei ole konsernin tilintarkastus (ts. ei sovelleta ISA 600:aa (uudistettu)).**
- **Yhteisön johto laatii tilinpäätöksen IASB:n antamien IFRS-tilinpäätösstandardien (yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto) mukaisesti.**
- **Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n mukaista kuvausta tilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista.**
- **Edellisen tilikauden tilintarkastuksesta aiemmin annetussa tilintarkastuskertomuksessa on ollut varauman sisältävä lausunto.**
- **Mukauttamiseen johtanutta seikkaa ei ole ratkaistu.**
- **Seikan vaikutukset tai mahdolliset vaikutukset tarkastettavana olevan tilikauden lukuihin ovat epäolennaisia, mutta tilintarkastajan lausunto on mukautettava niiden vaikutusten vuoksi, joita ratkaisemattomalla asialla on tarkastuksen kohteena olevan tilikauden lukujen ja vertailulukujen vertailukelpoisuuteen.**
- **Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen eettisiä vaatimuksia.**
- **Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, ettei esiinny sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaisi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu) mukaisesti.**
- **Tilintarkastaja ei ole velvollinen viestimään tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista ISA 701:n mukaisesti, eikä hän ole muutoinkaan päättänyt tehdä niin.**
- **Tilintarkastaja ei ole saanut käyttöönsä muuta informaatiota ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää.**
- **Tilinpäätöstä koskevasta valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.**
- **Tilintarkastajalla on tilinpäätöksen tilintarkastuksen lisäksi muita paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia raportointivelvoitteita.**

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

ABC-yhtiön osakkeenomistajille [tai muu asianmukainen vastaanottaja]

Tilinpäätöksen tilintarkastus[7]

Varauman sisältävä lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön (Yhtiö) tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien olennainen tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskeva informaatio.

Lausuntonamme esitämme, että lukuun ottamatta kertomuksemme *Varauman sisältävän lausunnon perustelut* -osiossa kuvatun seikan mahdollisia vaikutuksia vertailulukuihin tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan Yhtiön taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta (tai *ne on esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) International Accounting Standards Boardin antamien IFRS-tilinpäätösstandardien mukaisesti.

Varauman sisältävän lausunnon perustelut

Koska meidät valittiin Yhtiön tilintarkastajiksi vuoden 20X0 aikana, emme pystyneet havainnoimaan fyysistä inventointia kyseisen tilikauden alussa emmekä pystyneet varmistumaan vaihto-omaisuusmääristä vaihtoehtoisilla tavoilla. Koska vaihto-omaisuuden alkusaldo vaikuttaa liiketoiminnan tulokseen, emme ole pystyneet selvittämään, olisiko vuoden 20X0 liiketoiminnan tulokseen ja kertyneiden voittovarojen alkusaldoon tarpeellista tehdä oikaisuja. Lausuntomme 31.12.20X0 päättyneeltä tilikaudelta laaditusta tilinpäätöksestä mukautettiin tätä vastaavasti. Myös tarkastettavana olevan tilikauden tilinpäätöstä koskeva lausuntomme on mukautettu sen vaikutuksen vuoksi, joka tällä seikalla voi olla tarkastettavana olevan tilikauden lukujen ja vertailulukujen vertailukelpoisuuteen.

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa*. Olemme riippumattomia Yhtiöstä niiden eettisten vaatimusten mukaan, jotka koskevat tilinpäätöksen tilintarkastusta [*maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella*], ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsityksemme mukaan olemme hankkineet varauman sisältävän lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Tilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet[8]

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.*]

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.*]

Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.*]

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

[*Tilintarkastajan osoite*]

[*Päiväys*]

---

7 Alaotsikkoa ”Tilinpäätöksen tilintarkastus” ei tarvita silloin, kun toinen alaotsikko ”Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi” ei ole sovellettavissa.

8 Tai muut termit, jotka ovat kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukaisia.

Esimerkki 3 – Vertailuluvut

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- **Tilintarkastuksen kohteena on muun kuin listatun yhteisön tilinpäätöskokonaisuus, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti. Kyseessä ei ole konsernin tilintarkastus (ts. ei sovelleta ISA 600:aa (uudistettu)).**
- **Yhteisön johto laatii tilinpäätöksen IASB:n antamien IFRS-tilinpäätösstandardien (yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto) mukaisesti.**
- **Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n mukaista kuvausta tilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista.**
- **Tilintarkastajan johtopäätös on, että vakiomuotoinen (ts. ”puhdas”) lausunto on hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella asiamukainen.**
- **Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen eettisiä vaatimuksia.**
- **Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, ettei esiinny sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaisi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu) mukaisesti.**
- **Tilintarkastaja ei ole velvollinen viestimään tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista ISA 701:n mukaisesti, eikä hän ole muutoinkaan päättänyt tehdä niin.**
- **Tilintarkastaja on saanut muun informaation kokonaisuudessaan käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää eikä ole tunnistanut muussa informaatiossa olennaista virheellisyyttä.**
- **Vertailuluvut esitetään, ja edellisen tilikauden tilinpäätöksen on tilintarkastanut edellinen tilintarkastaja.**
- **Säädös tai määräys ei estä tilintarkastajaa viittaamasta edellisen tilintarkastajan kertomukseen vertailulukujen osalta, ja hän päättää viitata siihen.**
- **Tilinpäätöstä koskevasta valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.**
- **Tilintarkastajalla on tilinpäätöksen tilintarkastuksen lisäksi muita paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia raportointivelvoitteita.**

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

ABC-yhtiön osakkeenomistajille [tai muu asianmukainen vastaanottaja]

Tilinpäätöksen tilintarkastus[9]

Lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön (Yhtiö) tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien olennainen tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskeva informaatio.

Lausuntonamme esitämme, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan Yhtiön taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta (tai *ne on esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) International Accounting Standards Boardin antamien IFRS-tilinpäätösstandardien mukaisesti.

Lausunnon perustelut

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa*. Olemme riippumattomia Yhtiöstä niiden eettisten vaatimusten mukaan, jotka koskevat tilinpäätöksen tilintarkastusta [*maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella*], ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsityksemme mukaan olemme hankkineet lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Muut seikat

Yhtiön tilinpäätöksen 31.12.20X0 päättyneeltä tilikaudelta on tilintarkastanut toinen tilintarkastaja, jonka 31.3.20X1 antamassa kertomuksessa on annettu tilinpäätöksestä vakiomuotoinen lausunto.

Muu informaatio [tai muu asianmukainen otsikko kuten ”Muu informaatio kuin tilinpäätös ja sitä koskeva tilintarkastuskertomus”]

[*ISA 720:n (uudistettu) vaatimusten mukainen raportointi – ks. ISA 720:n (uudistettu) liitteen 2 esimerkki 1*].[10]

Tilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet[11]

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.*]

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.*]

Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1*]

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

[*Tilintarkastajan osoite*]

[*Päiväys*]

---

9 Alaotsikkoa ” Tilinpäätöksen tilintarkastus” ei tarvita silloin, kun toinen alaotsikko ” Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi” ei ole sovellettavissa.

10 ISA 720 (uudistettu) *Tilintarkastajan velvollisuudet muun informaation suhteen*

11 Tai jotkin muut termit, jotka ovat kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukaisia.

Esimerkki 4 – Vertailutilinpäätös

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- **Tilintarkastuksen kohteena on muun kuin listatun yhteisön tilinpäätöskokonaisuus, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti. Kyseessä ei ole konsernin tilintarkastus (ts. ei sovelleta ISA 600:aa (uudistettu)).**
- **Yhteisön johto laatii tilinpäätöksen IASB:n antamien IFRS-tilinpäätösstandardien (yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto) mukaisesti.**
- **Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n mukaista kuvausta tilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista.**
- **Tilintarkastajan on annettava tarkastettavana olevan tilikauden tilintarkastuksen yhteydessä kertomus sekä tarkastettavana olevan tilikauden että edellisen tilikauden tilinpäätöksestä.**
- **Edellisen tilikauden tilinpäätöksestä aiemmin annetussa tilintarkastuskertomuksessa on ollut varauman sisältävä lausunto.**
- **Mukauttamiseen johtanutta seikkaa ei ole ratkaistu.**
- **Seikan vaikutukset tai mahdolliset vaikutukset sekä tarkastettavana olevan tilikauden että edellisen tilikauden lukuihin ovat olennaisia ja edellyttävät tilintarkastajan lausunnon mukauttamista.**
- **Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen eettisiä vaatimuksia.**
- **Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, ettei esiinny sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaisi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu) mukaisesti.**
- **Tilintarkastaja ei ole velvollinen viestimään tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista ISA 701:n mukaisesti, eikä hän ole muutoinkaan päättänyt tehdä niin.**
- **Tilintarkastaja ei ole saanut muuta informaatiota käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää.**
- **Tilinpäätöstä koskevasta valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.**
- **Tilintarkastajalla on tilinpäätöksen tilintarkastuksen lisäksi muita paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia raportointivelvoitteita.**

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

ABC-yhtiön osakkeenomistajille [tai muu asianmukainen vastaanottaja]

Tilinpäätöksen tilintarkastus[12]

Varauman sisältävä lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön (Yhtiö) tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1 ja 20X0, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuina päivinä päättyneiltä tilikausilta sekä liitetiedot, mukaan lukien olennainen tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskeva informaatio.

Lausuntonamme esitämme, että kertomuksemme *Varauman sisältävän lausunnon perustelut* -osiossa kuvatun seikan vaikutuksia lukuun ottamatta tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan Yhtiön taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 ja 20X0 sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista mainittuina päivinä päättyneiltä tilikausilta (tai *ne on esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) International Accounting Standards Boardin (IASB) antamien IFRS-tilinpäätösstandardien mukaisesti.

Varauman sisältävän lausunnon perustelut

Kuten tilinpäätöksessä todetaan liitetietojen kohdassa X, tilinpäätöksessä ei ole tehty poistoja, mikä ei ole IASB:n antamien IFRS-tilinpäätösstandardien mukaista. Jos vuosittain olisi kirjattu tasapoistoja 5 % rakennuksesta ja 20 % koneista, tilikauden tappiota pitäisi kasvattaa xxx vuonna 20X1 ja xxx vuonna 20X0, aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden kirjanpitoarvoa pitäisi pienentää kertyneiden poistojen määrällä xxx vuonna 20X1 ja xxx vuonna 20X0, ja kertyneitä tappioita pitäisi kasvattaa xxx vuonna 20X1 ja xxx vuonna 20X0.

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa*. Olemme riippumattomia Yhtiöstä niiden eettisten vaatimusten mukaan, jotka koskevat tilinpäätöksen tilintarkastusta [*maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella*], ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsityksemme mukaan olemme hankkineet varauman sisältävän lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Tilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet[13]

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.*]

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1*]

Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1*]

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

[*Tilintarkastajan osoite*]

[*Päiväys*]

---

12 Alaotsikkoa ”Tilinpäätöksen tilintarkastus” ei tarvita silloin, kun toinen alaotsikko ” Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi” ei ole sovellettavissa.

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

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 720 (UUDISTETTU)

TILINTARKASTAJAN VELVOLLISUUDET MUUN INFORMAATION SUHTEEN

(Sovelletaan 15.12.2016 tai sen jälkeen päättyviltä tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastuksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1–9
Voimaantulo	10
Tavoitteet	11
Määritelmät	12
Vaatimukset	
Muun informaation saaminen käyttöön	13
Muun informaation lukeminen ja tarkastelu	14–15
Toimenpiteet, kun vaikuttaa siltä, että esiintyy olennaista ristiriitaisuutta tai muu informaatio on olennaisesti virheellistä	16
Toimenpiteet, kun tilintarkastajan johtopäätös on, että muussa informaatiossa on olennainen virheellisyys	17–19
Toimenpiteet, kun tilinpäätöksessä on olennainen virheellisyys tai tilintarkastajan käsitystä yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä on tarpeellista päivittää	20
Raportointi	21–24
Dokumentointi	25
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Määritelmät	A1–A10
Muun informaation saaminen käyttöön	A11–A22
Muun informaation lukeminen ja tarkastelu	A23–A38
Toimenpiteet, kun vaikuttaa siltä, että esiintyy olennaista ristiriitaisuutta tai muu informaatio on olennaisesti virheellistä	A39–A43
Toimenpiteet, kun tilintarkastajan johtopäätös on, että muussa informaatiossa on olennainen virheellisyys	A44–A50
Toimenpiteet, kun tilinpäätöksessä on olennainen virheellisyys tai tilintarkastajan käsitystä yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä on tarpeellista päivittää	A51
Raportointi	A52–A59
Liite 1: Esimerkkejä luvuista ja muista tiedoista, joita voi sisältyä muuhun informaatioon	
Liite 2: Muuhun informaatioon liittyviä esimerkkejä tilintarkastuskertomuksista	

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 720 (uudistettu) *Tilintarkastajan velvollisuudet muun informaation suhteen* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään tilintarkastajan velvollisuuksia yhteisön vuosikertomukseen sisältyvän taloudellisen tai muun kuin taloudellisen informaation (muu kuin tilinpäätös ja sitä koskeva tilintarkastuskertomus) suhteen. Yhteisön vuosikertomus voi olla yksi asiakirja tai koostua useista samaa tarkoitusta palvelevista asiakirjoista.

2. Tämä standardi on kirjoitettu ajatellen riippumattoman tilintarkastajan suorittamaa tilinpäätöksen tilintarkastusta. Näin ollen tilintarkastajan tämän standardin mukaiset tavoitteet on ymmärrettävä ISA 200:n kappaleessa 11 todettujen tilintarkastajan yleisten tavoitteiden antamaa taustaa vasten.[1] ISA-standardien sisältämien vaatimusten tarkoituksena on auttaa tilintarkastajaa saavuttamaan ISA-standardeissa määritetyt tavoitteet ja näin myös tilintarkastajan yleiset tavoitteet. Tilinpäätöstä koskeva lausunto ei kata muuta informaatiota, eikä tässä standardissa vaadita tilintarkastajaa hankkimaan muuta tilintarkastusevidenssiä kuin mitä tarvitaan tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatimiseksi.

3. Tämän standardin mukaan tilintarkastajan on luettava muu informaatio ja tarkasteltava sitä, koska muu informaatio, joka on olennaisesti ristiriidassa tilinpäätöksen kanssa tai tilintarkastajan tilintarkastusta suorittaessaan hankkiman tietämyksen kanssa, voi olla osoitus siitä, että tilinpäätöksessä on olennainen virheellisyys tai muussa informaatiossa on olennainen virheellisyys, joista kumpikin voi heikentää tilinpäätöksen ja sitä koskevan tilintarkastuskertomuksen uskottavuutta. Tällaiset olennaiset virheellisyydet voivat myös vaikuttaa epäasianmukaisella tavalla käyttäjien, joita varten tilintarkastuskertomus laaditaan, taloudellisiin päätöksiin.

4. Tämä standardi voi myös auttaa tilintarkastajaa noudattamaan relevantteja eettisiä vaatimuksia[2], joiden mukaan hänen tulee välttää tulemasta tietoisesti yhdistetyksi informaatioon, jonka hän uskoo sisältävän olennaisesti virheellisen tai harhaanjohtavan väitteen taikka huolimattomasti tuotettuja väitteitä tai tietoa, josta hän uskoo puuttuvan vaadittua tietoa tai jonka hän uskoo esitetyn epäselvästi, jos tällainen tiedon puuttuminen tai epäselvä esittäminen olisi harhaanjohtavaa.

5. Muuhun informaatioon voi sisältyä lukuja tai muita tietoja, joiden on tarkoitus olla samoja kuin tilinpäätöksessä esitetyt luvut tai muut tiedot tai olla näiden yhteenvetoja tai tarkempia erittelyjä, sekä muita lukuja tai muita tietoja, joista tilintarkastaja on saanut tietoa tilintarkastusta suorittaessaan. Muuhun informaatioon voi sisältyä myös muita seikkoja.

6. Tilintarkastajan velvollisuuksia muun informaation suhteen (sovellettavia raportointivelvoitteita lukuun ottamatta) sovelletaan riippumatta siitä, saako tilintarkastaja muun informaation käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää vai sen jälkeen.

7. Tätä standardia ei sovelleta:

   (a) taloudellista informaatiota koskeviin ennakkotietoihin; eikä

   (b) asiakirjoihin, joilla tarjotaan arvopapereita, esitteet mukaan lukien.

8. Tämän standardin mukaiset tilintarkastajan velvollisuudet eivät muodosta muuta informaatiota koskevaa varmennustoimeksiantoa, eikä tilintarkastajalle synny velvollisuutta hankkia varmuutta muusta informaatiosta.

9. Säädöksellä tai määräyksellä voidaan luoda tilintarkastajalle muuta informaatiota koskevia lisävelvoitteita, jotka jäävät tämän standardin soveltamisalan ulkopuolelle.

Voimaantulo

10. Tätä standardia sovelletaan 15.12.2016 tai sen jälkeen päättyviltä tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastuksiin.

---

1 ISA 200 *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti*

2 IESBAn (International Ethics Standards Board for Accountants) *Kansainväliset eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille (sisältäen Kansainväliset riippumattomuusstandardit)* (IESBAn eettiset säännöt), kappale R111.2

Tavoitteet

11. Tilintarkastajan tavoitteina on muun informaation luettuaan:

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

    (b) arvioida, onko muun informaation ja hänen tilintarkastuksen aikana hankkimansa tietämyksen välillä olennaista ristiriitaisuutta;

    (c) toimia asianmukaisella tavalla, kun hän toteaa, että tällaisia olennaisia ristiriitaisuuksia vaikuttaa esiintyvän, tai kun hänen tietoonsa muutoin tulee, että muu informaatio vaikuttaa olevan olennaisesti virheellistä; ja

    (d) raportoida tämän standardin mukaisesti.

Määritelmät

12. Seuraavia termejä käytetään ISA-standardeissa seuraavassa merkityksessä:

    (a) Vuosikertomus – Asiakirja tai asiakirjojen yhdistelmä, jonka johto tai hallintoelimet tyypillisesti laativat vuosittain säädöksen, määräyksen tai 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. (Viittaus: kappaleet A1–A5)

    (b) Muun informaation virheellisyys – Muussa informaatiossa on virheellisyys, kun se on esitetty väärin tai on muutoin harhaanjohtavaa (kattaa myös tapaukset, joissa jätetään esittämättä tai esitetään epäselvästi informaatiota, joka on välttämätöntä muussa informaatiossa esitetyn seikan ymmärtämiseksi oikein). (Viittaus: kappaleet A6–A7)

    (c) Muu informaatio – Yhteisön vuosikertomukseen sisältyvä taloudellinen tai muu kuin taloudellinen informaatio (muu kuin tilinpäätös ja sitä koskeva tilintarkastuskertomus). (Viittaus: kappaleet A8–A10)

Vaatimukset

Muun informaation saaminen käyttöön

13. Tilintarkastajan on: (viittaus: kappaleet A11–A22)

    (a) ratkaistava johdon kanssa keskustelemalla, mikä asiakirja muodostaa (tai mitkä asiakirjat muodostavat) vuosikertomuksen, ja selvitettävä, millä tavoin ja milloin yhteisö suunnittelee julkistavansa tällaisen asiakirjan (tai tällaiset asiakirjat);

    (b) tehtävä johdon kanssa asiaankuuluvat järjestelyt saadakseen oikea-aikaisesti ja, mikäli mahdollista, ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää käyttöönsä lopullisen version asiakirjasta, joka muodostaa (tai asiakirjoista, jotka muodostavat) vuosikertomuksen; ja

    (c) silloin kun jotkin tai kaikki kohdassa (a) määritetyistä asiakirjoista ovat saatavilla vasta tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen, pyydettävä johdolta kirjallinen vahvistusilmoitus siitä, että asiakirjan (tai asiakirjojen) lopullinen versio toimitetaan tilintarkastajalle, kun se on käytettävissä ja ennen kuin yhteisö julkistaa sen, jotta tilintarkastaja pystyy saattamaan päätökseen tämän standardin mukaan vaadittavat toimenpiteet. (Viittaus: kappale A22)

Muun informaation lukeminen ja tarkastelu

14. Tilintarkastajan on luettava muu informaatio ja tätä tehdessään: (viittaus: kappaleet A23–A24)

    (a) arvioitava, onko muun informaation ja tilinpäätöksen välillä olennaista ristiriitaisuutta. Tämän arvioinnin perustaksi hänen on 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 yhteenvetoja tai tarkempia erittelyjä) tilinpäätöksessä esitettyihin lukuihin tai muihin tietoihin; ja (viittaus: kappaleet A25–A29)

(b) arvioitava, onko muun informaation ja hänen tilintarkastusta suorittaessaan hankkimansa tietämyksen välillä olennaista ristiriitaisuutta, kun otetaan huomioon tilintarkastuksessa hankittu tilintarkastusevidenssi ja tehdyt johtopäätökset. (Viittaus: kappaleet A30–A36)

15. Lukiessaan muuta informaatiota kappaleen 14 mukaisesti tilintarkastajan on pysyttävä tarkkaavaisena sellaisten viitteiden varalta, joiden mukaan muu informaatio, joka ei liity tilinpäätökseen tai tilintarkastajan tilintarkastusta suorittaessa hankkimaan tietämykseen, vaikuttaisi olevan olennaisesti virheellistä. (Viittaus: kappaleet A24, A37–A38)

Toimenpiteet, kun vaikuttaa siltä, että esiintyy olennaista ristiriitaisuutta tai muu informaatio on olennaisesti virheellistä

16. Jos tilintarkastaja toteaa, että olennaista ristiriitaisuutta vaikuttaa esiintyvän (tai hänen tietoonsa tulee, että muu informaatio vaikuttaa olevan olennaisesti virheellistä), hänen on keskusteltava asiasta johdon kanssa ja tarvittaessa suoritettava muita toimenpiteitä tehdäkseen johtopäätöksen siitä: (viittaus: kappaleet A39–A43)

(a) onko muussa informaatiossa olennaista virheellisyyttä;

(b) onko tilinpäätöksessä olennaista virheellisyyttä; tai

(c) onko tarpeellista päivittää hänen muodostamaansa käsitystä yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä.

Toimenpiteet, kun tilintarkastajan johtopäätös on, että muussa informaatiossa on olennainen virheellisyys

17. Jos tilintarkastajan johtopäätös on, että muussa informaatiossa on olennainen virheellisyys, hänen on pyydettävä johtoa korjaamaan muu informaatio. Jos johto:

(a) suostuu tekemään korjauksen, tilintarkastajan on todettava, että korjaus on tehty; tai

(b) kieltäytyy tekemästä korjausta, tilintarkastajan on kommunikoitava tästä hallintoelinten kanssa ja pyydettävä, että korjaus tehdään.

18. Jos tilintarkastajan johtopäätös on, että ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää saadussa muussa informaatiossa on olennainen virheellisyys, eikä muuta informaatiota korjata sen jälkeen, kun asiasta on kommunikoitu hallintoelinten kanssa, tilintarkastajan on ryhdyttävä asianmukaisiin toimenpiteisiin, joihin kuuluu, että: (viittaus: kappale A44)

(a) harkitaan vaikutuksia tilintarkastuskertomukseen ja kommunikoidaan hallintoelinten kanssa siitä, kuinka tilintarkastaja suunnittelee käsittelevänsä olennaista virheellisyyttä tilintarkastuskertomuksessa (ks. kappale 22(e)(ii)); tai (viittaus: kappale A45)

(b) luovutaan toimeksiannosta, jos luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista. (viittaus: kappaleet A46–A47)

19. Jos tilintarkastajan johtopäätös on, että tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen käyttöön saadussa muussa informaatiossa on olennainen virheellisyys, hänen on toimittava seuraavasti:

(a) jos muu informaatio korjataan, suoritettava kyseisissä olosuhteissa tarvittavat toimenpiteet; tai (viittaus: kappale A48)

(b) jos muuta informaatiota ei korjata sen jälkeen kun asiasta on kommunikoitu hallintoelinten kanssa, ryhdyttävä tilintarkastajan lailliset oikeudet ja velvollisuudet huomioon ottaen asianmukaisiin toimenpiteisiin saattaakseen korjaamattoman olennaisen virheellisyyden asianmukaisesti tiedoksi käyttäjille, joita varten tilintarkastuskertomus on laadittu. (Viittaus: kappaleet A49–A50)

Toimenpiteet, kun tilinpäätöksessä on olennainen virheellisyys tai tilintarkastajan käsitystä yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä on tarpeellista päivittää

20. Jos tilintarkastaja tekee kappaleissa 14–15 tarkoitettujen toimenpiteiden tuloksena johtopäätöksen, että tilinpäätöksessä on olennainen virheellisyys tai hänen käsitystään yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä on tarpeellista päivittää, hänen on toimittava muiden ISA-standardien mukaan asianmukaisella tavalla. (Viittaus: kappale A51)

Raportointi

21. Tilintarkastuskertomuksen on sisällettävä erillinen osio, jonka otsikkona on ”Muu informaatio” tai muu asianmukainen otsikko, kun tilintarkastuskertomuksen antamispäivänä:

    (a) listatun yhteisön tilintarkastuksessa tilintarkastaja on saanut tai odottaa saavansa muun informaation käyttöönsä; tai

    (b) muun kuin listatun yhteisön tilintarkastuksessa tilintarkastaja on saanut muun informaation käyttöönsä osaksi tai kokonaan. (Viittaus: kappale A52)

22. Kun tilintarkastuskertomukseen on sisällytettävä Muu informaatio -osio kappaleen 21 mukaisesti, kyseisen osion on sisällettävä: (viittaus: kappale A53)

    (a) maininta siitä, että johto vastaa muusta informaatiosta;

    (b) seuraavien yksilöinti:

        (i) muu informaatio, jonka tilintarkastaja on saanut käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää; ja

        (ii) listatun yhteisön tilintarkastuksessa mahdollinen muu informaatio, joka odotetaan saatavan käyttöön tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen;

    (c) maininta siitä, ettei tilintarkastajan lausunto kata muuta informaatiota eikä tilintarkastaja näin ollen anna (eikä tule antamaan) siitä tilintarkastuslausuntoa eikä esitä minkäänlaista varmennusjohtopäätöstä;

    (d) kuvaus tilintarkastajan velvollisuuksista, jotka koskevat muun informaation lukemista ja tarkastelua sekä siitä raportoimista tämän standardin vaatimalla tavalla; ja

    (e) kun muu informaatio on saatu käyttöön ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää, joko:

        (i) maininta siitä, ettei tilintarkastajalla ole mitään raportoitavaa; tai

        (ii) jos tilintarkastaja on tehnyt johtopäätöksen, että muussa informaatiossa on korjaamaton olennainen virheellisyys, maininta, jossa kuvataan kyseinen muussa informaatiossa oleva korjaamaton olennainen virheellisyys.

23. Kun tilintarkastaja antaa varauman sisältävän tai kielteisen lausunnon ISA 705:n (uudistettu) mukaisesti,[3] hänen on harkittava lausunnon mukauttamiseen johtaneen seikan vaikutuksia kappaleessa 22(e) vaadittavaan mainintaan. (Viittaus: kappaleet A54–A58)

Säädöksessä tai määräyksessä määrätty raportointi

24. Jos tietyssä maassa tai tietyllä muulla oikeudenkäyttöalueella säädöksessä tai määräyksessä vaaditaan tilintarkastajaa viittaamaan tilintarkastuskertomuksessa muuhun informaatioon tiettyä esittämistapaa tai sanamuotoa käyttäen, siinä saadaan viitata ISA-standardeihin vain, jos tilintarkastuskertomuksessa vähintään: (viittaus: kappale A59)

    (a) yksilöidään muu informaatio, jonka tilintarkastaja on saanut käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää;

    (b) esitetään kuvaus tilintarkastajan velvollisuuksista muun informaation suhteen; ja

    (c) esitetään nimenomainen maininta, joka koskee tilintarkastajan tässä tarkoituksessa tekemän työn lopputulosta.

[3] ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen*

Dokumentointi

25. Täyttäessään ISA 230:n[4] vaatimuksia tähän standardiin sovellettuina tilintarkastajan on sisällytettävä tilintarkastusdokumentaatioon:

    (a) dokumentaatio tämän standardin mukaan suoritetuista toimenpiteistä; ja

    (b) lopullinen versio muusta informaatiosta, johon hän on kohdistanut tämän standardin mukaan vaadittavan työn.

***

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Määritelmät

Tilintarkastuskertomus (viittaus: kappale 12(a))

A1. Vuosikertomuksen sisältö ja siitä käytettävä nimitys saatetaan määritellä tietyssä maassa tai tietyllä muulla oikeudenkäyttöalueella sijaitseville yrityksille säädöksessä tai määräyksessä, tai se voi määräytyä vakiintuneen käytännön mukaan; sisältö ja nimi voivat kuitenkin vaihdella maan tai muun oikeudenkäyttöalueen sisällä ja maasta tai muusta oikeudenkäyttöalueesta toiseen.

A2. Vuosikertomus laaditaan tyypillisesti vuosittain. Kuitenkin silloin, kun tilinpäätös laaditaan vuotta lyhemmältä tai pidemmältä ajanjaksolta, voidaan myös vuosikertomus laatia samalta ajanjaksolta kuin tilinpäätös.

A3. Joissakin tapauksissa yhteisön vuosikertomus voi olla yksittäinen asiakirja, jonka otsikkona on ”vuosikertomus” tai jolla on jokin muu otsikko. Toisissa tapauksissa säädös, määräys tai vakiintunut käytäntö voi edellyttää, että yhteisö esittää omistajille (tai vastaaville etutahoille) informaatiota yhteisön toiminnasta sekä sen tilinpäätöksen osoittamasta taloudellisesta tuloksesta ja taloudellisesta asemasta (ts. vuosikertomuksen) yhtenä asiakirjana tai useampana erillisenä asiakirjana, jotka yhdessä palvelevat samaa tarkoitusta. Säädöksestä, määräyksestä tai vakiintuneesta käytännöstä riippuen vuosikertomukseen voi tietyssä maassa tai tietyllä muulla oikeudenkäyttöalueella kuulua esimerkiksi yksi tai useampia seuraavista asiakirjoista:

- toimintakertomus, johdon selonteko tai hallintoelimen laatimat toimintaa ja taloutta koskevat katsaukset (esim. hallituksen raportti).
- puheenjohtajan katsaus.
- selvitys hallinto- ja ohjausjärjestelmästä (Corporate governance statement).
- sisäistä valvontaa ja riskien arviointia koskevat raportit.

A4. Vuosikertomus voidaan toimittaa käyttäjien saataville painettuna tai sähköisessä muodossa esim. yhteisön verkkosivuilla. Asiakirja (tai asiakirjojen yhdistelmä) voi olla vuosikertomuksen määritelmän mukainen riippumatta siitä, millä tavalla se toimitetaan käyttäjien saataville.

A5. Vuosikertomus poikkeaa luonteeltaan, tarkoitukseltaan ja sisällöltään muista raporteista, esimerkiksi raportista, joka laaditaan tiettyjen etutahojen informaatiotarpeiden täyttämiseksi tai tietyn sääntelyyn perustuvan raportointitavoitteen saavuttamiseksi (vaikka tällainen raportti olisi asetettava julkisesti saataville). Esimerkkejä raporteista, jotka erillisinä asiakirjoina julkaistuina tyypillisesti eivät ole osa sellaista asiakirjojen yhdistelmää, joka muodostaa vuosikertomuksen (ellei säädöksen, määräyksen tai vakiintuneen käytännön perusteella ole toisin), ja jotka näin ollen eivät ole tämän standardin soveltamisalaan kuuluvaa muuta informaatiota, ovat:

- erilliset toimialakohtaiset tai sääntelyyn perustuvat raportit (esimerkiksi pääoman riittävyyttä koskevat raportit), jollaisia saatetaan laatia pankki- ja vakuutusalalla sekä eläkelaitoksissa.
- sosiaalisen vastuun raportit.

[4] ISA 230 *Tilintarkastusdokumentaatio,* kappaleet 8–11

- kestävän kehityksen raportit.
- monimuotoisuutta ja yhdenvertaisia mahdollisuuksia koskevat raportit.
- tuotevastuuta koskevat raportit.
- työsuhdekäytäntöjä ja työskentelyolosuhteita koskevat raportit.
- ihmisoikeuksia koskevat raportit.

Muun informaation virheellisyys (viittaus: kappale 12(b))

A6. Kun tietty seikka esitetään muussa informaatiossa, siinä voidaan jättää esittämättä tai esittää epäselvästi kyseisen seikan ymmärtämisen kannalta välttämätöntä informaatiota. Esimerkiksi jos muussa informaatiossa on tarkoitus käsitellä johdon käyttämiä keskeisiä tulosmittareita, niin jonkin johdon käyttämän tulosmittarin poisjättäminen voisi olla osoitus muun informaation harhaanjohtavuudesta.

A7. Muuhun informaatioon sovellettavassa normistossa saatetaan käsitellä olennaisuuden käsitettä, ja tällöin kyseinen normisto voi antaa tilintarkastajalle viitekehyksen hänen tehdessään tämän standardin mukaisia harkintaan perustuvia ratkaisuja olennaisuudesta. Useinkaan ei kuitenkaan ehkä ole olemassa sovellettavaa normistoa, jossa käsiteltäisiin olennaisuuden käsitettä muuhun informaatioon sovellettuna. Tällöin seuraavat ominaispiirteet antavat tilintarkastajalle viitekehyksen sen ratkaisemiselle, onko muussa informaatiossa oleva virheellisyys olennainen:

- Olennaisuutta arvioidaan ottaen huomioon yhteiset informaatiotarpeet, joita käyttäjillä on ryhmänä tarkasteltuina. Muun informaation käyttäjien odotetaan olevan samoja kuin tilinpäätöksen käyttäjät, koska tällaisten käyttäjien voidaan odottaa lukevan muuta informaatiota saadakseen taustaa tilinpäätökselle.
- Olennaisuutta koskevia harkintaan perustuvia ratkaisuja tehtäessä otetaan huomioon virheellisyyteen liittyvät erityiset olosuhteet arvioimalla, olisiko korjaamattomalla virheellisyydellä vaikutusta käyttäjiin. Kaikki korjaamattomat virheellisyydet eivät vaikuta käyttäjien tekemiin taloudellisiin päätöksiin.
- Olennaisuutta koskeviin harkintaan perustuviin ratkaisuihin liittyy sekä laadullisia että määrällisiä näkökohtia. Tällaisia harkintaan perustuvia ratkaisuja tehtäessä voidaan näin ollen ottaa huomioon muussa informaatiossa käsiteltävien seikkojen luonne tai suuruus yhteisön vuosikertomuksen asiayhteydessä tarkasteltuna.

Muu informaatio (viittaus: kappale 12(c))

A8. Liitteessä 1 on esimerkkejä luvuista tai muista tiedoista, joita voi sisältyä muuhun informaatioon.

A9. Sovellettava tilinpäätösnormisto voi joskus edellyttää tiettyjen tietojen esittämistä mutta sallia niiden sijoittamisen tilinpäätöksen ulkopuolelle.[5] Kyseisiä tietoja vaaditaan sovellettavassa tilinpäätösnormistossa, joten ne ovat osa tilinpäätöstä. Näin ollen ne eivät ole tässä standardissa tarkoitettua muuta informaatiota.

A10. XBRL:n (eXtensible Business Reporting Language) tagit eivät ole tässä standardissa määriteltyä muuta informaatiota.

Muun informaation saaminen käyttöön (viittaus: kappale 13)

A11. Usein on säädöksen, määräyksen tai vakiintuneen käytännön perusteella selvää, mikä asiakirja muodostaa (tai mitkä asiakirjat muodostavat) vuosikertomuksen. Johto tai hallintoelimet ovat mahdollisesti monissa tapauksissa julkaisseet tavan mukaisesti joukon asiakirjoja, jotka yhdessä muodostavat vuosikertomuksen, tai he ovat mahdollisesti sitoutuneet toimimaan näin. Joskus ei kuitenkaan ehkä ole selvää, mistä asiakirjasta (tai asiakirjoista) vuosikertomus koostuu. Tällöin asiakirjojen ajoitus ja tarkoitus (ja se, ketä varten ne on laadittu) ovat relevantteja seikkoja tilintarkastajan ratkaistessa, mikä asiakirja muodostaa (tai mitkä asiakirjat muodostavat) vuosikertomuksen.

[5] Esimerkiksi IFRS 7:n *Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* mukaan on sallittua, että tietyt IFRS-standardien mukaan vaadittavat tiedot esitetään joko tietyissä tilinpäätöslaskelmissa tai sisällytetään tekemällä ristikkäisviittaukset johonkin toiseen asiakirjaan kuten johdon selontekoon tai riskiraporttiin, joka on tilinpäätöksen käyttäjien saatavilla samoilla ehdoilla ja samanaikaisesti kuin tilinpäätös.

A12. Silloin kun vuosikertomus käännetään muille kielille säädöksen tai määräyksen nojalla (kuten voi tapahtua, kun maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella on useampi kuin yksi virallinen kieli), tai kuin laaditaan useita ”vuosikertomuksia” eri lainsäädäntöjen mukaisesti (esimerkiksi kun yhteisö on listattu useammassa kuin yhdessä maassa tai useammalla kuin yhdellä muulla oikeudenkäyttöalueella), on mahdollisesti arvioitava, onko yksi tai useampi ”vuosikertomuksista” osa muuta informaatiota. Paikallinen säädös tai määräys voi sisältää lisäohjeistusta tästä.

A13. Johto tai hallintoelimet vastaavat vuosikertomuksen laatimisesta. Tilintarkastaja voi kommunikoida johdon tai hallintoelinten kanssa:

- siitä, että hän odottaa saavansa vuosikertomuksen lopullisen version (mukaan lukien asiakirjojen muodostama kokonaisuus, joka yhdessä muodostaa vuosikertomuksen) käyttöönsä oikea-aikaisesti ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää, jotta hän pystyy saattamaan tämän standardin mukaan vaadittavat toimenpiteet päätökseen ennen tilintarkastuskertomuksen antamista, tai jos tämä ei onnistu, niin pian kuin käytännössä on mahdollista ja joka tapauksessa ennen kuin yhteisö julkaisee kyseisen informaation.
- mahdollisista vaikutuksista, joita aiheutuu, kun muu informaatio saadaan käyttöön tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen.

A14. Kappaleessa A13 tarkoitettu kommunikointi voi olla erityisen asianmukaista esimerkiksi:

- ensimmäistä kertaa suoritettavassa tilintarkastustoimeksiannossa.
- kun johdossa tai hallintoelimissä on tapahtunut vaihdoksia.
- kun muuta informaatiota odotetaan saatavan käyttöön tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen.

A15. Silloin kun hallintoelinten on hyväksyttävä muu informaatio ennen kuin yhteisö julkistaa sen, muun informaation lopullisena versiona pidetään versiota, jonka hallintoelimet ovat hyväksyneet julkistettavaksi.

A16. Joskus yhteisön vuosikertomus voi olla yksi asiakirja, joka säädöksen, määräyksen tai yhteisön raportointikäytännön mukaisesti julkaistaan pian yhteisön tilikauden päättymisen jälkeen, jolloin se on tilintarkastajan käytettävissä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää. Toisissa tapauksissa tällainen asiakirja tarvitsee julkaista vasta myöhemmin tai yhteisön valitsemana ajankohtana. On myös mahdollista, että yhteisön vuosikertomus on yhdistelmä asiakirjoista, joita kutakin koskevat julkistamisajankohdan osalta erilaiset vaatimukset tai erilainen raportointikäytäntö.

A17. On mahdollista, että yhteisö on tilintarkastuskertomuksen antamispäivänä harkitsemassa sellaisen asiakirjan laatimista, joka saattaa olla osa yhteisön vuosikertomusta (esim. vapaaehtoinen raportti etutahoille), mutta johto ei pysty vahvistamaan tilintarkastajalle tällaisen asiakirjan tarkoitusta tai valmistumisajankohtaa. Jos tilintarkastaja ei pysty varmistumaan tällaisen asiakirjan tarkoituksesta tai valmistumisajankohdasta, asiakirjan ei tätä standardia sovellettaessa katsota olevan muuta informaatiota.

A18. Jos muu informaatio saadaan käyttöön oikea-aikaisesti ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää, tilinpäätökseen, tilitarkastuskertomukseen tai muuhun informaatioon on mahdollista tehdä tarpeelliseksi katsottavat korjaukset ennen niiden julkistamista. Tilintarkastuksen toimeksiantokirjeessä[6] voidaan mainita, että johdon kanssa on sovittu muun informaation saamisesta käyttöön oikea-aikaisesti ja mikäli mahdollista ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää.

A19. Silloin kun muu informaatio on käyttäjien saatavissa vain yhteisön verkkosivustolla, niin relevantti asiakirja, johon tilintarkastaja kohdistaa tämän standardin mukaisia toimenpiteitä, on suoraan verkkosivuilta saadun version sijaan yhteisöltä itseltään saatu versio muusta informaatiosta. Tilintarkastaja ei ole tämän standardin mukaan velvollinen etsimään muuta informaatiota, yhteisön verkkosivustolla mahdollisesti oleva muu informaatio mukaan luettuna, eikä suorittamaan mitään toimenpiteitä varmistuakseen siitä, että muu informaatio on asianmukaisesti esillä yhteisön verkkosivustolla tai on muutoin asianmukaisella tavalla siirretty tai esitetty sähköisesti.

[6] ISA 210 *Tilintarkastustoimeksiantojen ehdoista sopiminen,* kappale A24

A20. Ei ole estettä sille, että tilintarkastaja päivää tilintarkastuskertomuksen tai antaa sen, vaikka muu informaatio olisi vielä osaksi tai kokonaan saamatta käyttöön.

A21. Silloin kun muu informaatio saadaan käyttöön tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen, tilintarkastajan ei tarvitse päivittää ISA 560:n kappaleiden 6 ja 7 mukaisesti suorittamiaan toimenpiteitä.[7]

A22. ISA 580[8] sisältää kirjallisten vahvistusilmoitusten käyttöä koskevia vaatimuksia ja ohjeistusta. Kirjallisen vahvistusilmoituksen, joka kappaleen 13(c) mukaan on pyydettävä vasta tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen käytettävissä olevaa muuta informaatiota koskien, tarkoituksena on auttaa tilintarkastajaa saattamaan tämän standardin mukaan vaadittavat toimenpiteet päätöksen tällaisen informaation osalta. Lisäksi tilintarkastaja voi katsoa hyödylliseksi pyytää muita kirjallisia vahvistusilmoituksia, esimerkiksi siitä, että:

- johto on antanut tilintarkastajalle tiedon kaikista asiakirjoista, jotka se odottaa julkistavansa ja jotka saattavat kuulua muuhun informaatioon;
- tilinpäätös ja mahdollinen muu informaatio, jonka tilintarkastaja on saanut käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää, ovat toisiinsa nähden ristiriidattomia eikä muuhun informaatioon sisälly olennaisia virheellisyyksiä; ja
- johto aikoo laatia ja julkistaa sellaisen muun informaation, jota tilintarkastaja ei ole saanut käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää, ja sen odotettu julkistamisajankohta.

Muun informaation lukeminen ja tarkastelu (viittaus: kappaleet 14–15)

A23. Tilintarkastajan on ISA 200:n[9] mukaan suunniteltava ja suoritettava tilintarkastus ammatillista skeptisyyttä noudattaen. Ammatilliseen skeptisyyteen kuuluu muuta informaatiota luettaessa ja tarkasteltaessa esimerkiksi sen huomioon ottaminen, että johto voi olla ylioptimistinen suunnitelmien onnistumisen suhteen, sekä tarkkaavaisuus sellaisen informaation varalta, joka voi olla ristiriidassa:

(a) tilinpäätöksen; tai

(b) tilintarkastajan tilintarkastusta suorittaessaan hankkiman tietämyksen kanssa.

A24. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on ISA 220:n (uudistettu) mukaan otettava vastuu toimeksiantotiimin jäsenten ohjauksesta ja valvonnasta sekä heidän työnsä läpikäynnistä[10] ja varmistuttava siitä, että ohjauksen, valvonnan ja läpikäynnin luonne, ajoitus ja laajuus suunnitellaan ja toteutetaan tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteiden ja menettelytapojen, ammatillisten standardien sekä sovellettavien säädösten ja määräysten mukaisesti.[11] Tätä standardia sovellettaessa voidaan ottaa huomioon esimerkiksi seuraavia tekijöitä, kun päätetään asianmukaisista toimeksiantotiimin jäsenistä kappaleisiin 14–15 sisältyvien vaatimusten täyttämiseksi:

- toimeksiantotiimin jäsenten suhteellinen kokemus.
- se, onko tehtäviin osoitettavilla toimeksiantotiimin jäsenillä relevantti tilintarkastusta suoritettaessa hankittu tietämys muun informaation ja kyseisen tietämyksen välisten ristiriitaisuuksien tunnistamiseksi.
- kappaleiden 14–15 mukaisten vaatimusten täyttämiseksi tarvittavan harkinnan määrä. Vähemmän kokeneet toimeksiantotiimin jäsenet voivat suorittaa esimerkiksi toimenpiteitä, joilla arvioidaan sellaisten muuhun informaatioon sisältyvien lukujen yhdenmukaisuutta, joiden on tarkoitus olla samoja kuin tilinpäätökseen sisältyvät luvut.
- se, onko konsernin tilintarkastuksessa tarpeellista osoittaa tiedusteluja konsernin osan tilintarkastajalle kyseiseen osaan liittyvää muuta informaatiota käsiteltäessä.

---

7 ISA 560 *Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat*

8 ISA 580 *Kirjalliset vahvistusilmoitukset*

9 ISA 200, kappale 15

10 ISA 220 (uudistettu) *Tilintarkastuksen laadunhallinta*, kappaleet 29–30

11 ISA 220 (uudistettu), kappale 30(a)

Sen arvioiminen, onko muun informaation ja tilinpäätöksen välillä olennaista ristiriitaisuutta (viittaus: kappaleet 14(a))

A25. Muuhun informaatioon voi sisältyä lukuja tai muita tietoja, joiden on tarkoitus olla samoja kuin tilinpäätöksessä esitetyt luvut tai muut tiedot tai olla näiden yhteenvetoja tai tarkempia erittelyjä. Tällaisia lukuja tai muita tietoja voivat olla esimerkiksi:

- taulukot, kaaviot tai kuviot, jotka sisältävät otteita tilinpäätöksestä.
- tarkempi erittely tilinpäätöksessä esitetystä saldosta tai tilistä, kuten ”Tilikauden 20X1 liikevaihdosta XXX miljoonaa koostuu tuotteen X myynnistä ja YYY miljoonaa tuotteen Y myynnistä.”
- taloudellista tulosta koskevat kuvaukset, kuten ”Tutkimus- ja kehittämiskulut tilikaudella 20X1 olivat yhteensä XXX.”

A26. Arvioidessaan valittujen muuhun informaatioon sisältyvien lukujen tai muiden tietojen yhdenmukaisuutta tilinpäätökseen nähden tilintarkastajan ei tarvitse verrata vastaaviin tilinpäätöksessä esitettäviin lukuihin tai muihin tietoihin kaikkia muuhun informaatioon sisältyviä lukuja tai muita tietoja, joiden on tarkoitus olla samoja kuin tilinpäätökseen sisältyvät luvut tai muut tiedot tai olla näiden yhteenvetoja tai tarkempia erittelyjä.

A27. Verrattavien lukujen tai muiden tietojen valinta perustuu ammatilliseen harkintaan. Tässä harkinnassa relevantteja tekijöitä ovat esimerkiksi:

- luvun tai muun tiedon merkittävyys siinä asiayhteydessä, jossa se esitetään, mikä voi vaikuttaa siihen, kuinka tärkeänä käyttäjät pitävät kyseistä lukua tai muuta tietoa (esimerkiksi keskeistä tunnuslukua tai muuta lukua).
- jos kyseessä on määrällinen tieto, luvun suhteellinen suuruus verrattuna tilinpäätökseen sisältyviin tileihin tai eriin tai muuhun informaatioon, johon ne liittyvät.
- tietyn muuhun informaatioon sisältyvän luvun tai muun tiedon herkkäluonteisuus, esimerkiksi ylemmälle johdolle suoritettavat osakeperusteiset maksut.

A28. Kappaleen 14(a) mukaisen vaatimuksen täyttämiseksi tarvittavien toimenpiteiden luonteen ja laajuuden määrittäminen perustuu ammatilliseen harkintaan ottaen huomioon, etteivät tilintarkastajan tämän standardin mukaiset velvollisuudet muodosta muuta informaatiota koskevaa varmennustoimeksiantoa eikä tilintarkastajalle synny velvollisuutta hankkia varmuutta muusta informaatiosta. Esimerkkejä tällaisista toimenpiteistä:

- Jos informaation on tarkoitus olla sama kuin tilinpäätökseen sisältyvä informaatio, verrataan informaatiota tilinpäätökseen.
- Jos informaation on tarkoitus välittää sama merkitys kuin tilinpäätökseen sisältyvien tietojen, verrataan käytettyjä sanoja ja arvioidaan käytettyjen sanamuotojen erojen merkittävyyttä ja sitä, viittaavatko erot erilaiseen merkitykseen.
- Hankitaan johdolta muuhun informaatioon sisältyvän luvun ja tilinpäätökseen sisältyvän luvun välinen täsmäytyslaskelma ja:
  - verrataan täsmäytyslaskelman eriä tilinpäätöksen ja muuhun informaatioon; ja
  - tarkistetaan täsmäytyslaskelman aritmeettinen oikeellisuus.

A29. Arviointiin, joka koskee muuhun informaatioon sisältyvien valittujen lukujen tai muiden tietojen yhdenmukaisuutta tilinpäätökseen nähden, kuuluu relevanteissa tapauksissa muun informaation luonne huomioon ottaen, että arvioidaan niiden esittämistapaa tilinpäätökseen verrattuina.

Sen arvioiminen, onko muun informaation ja tilintarkastajan tilintarkastusta suorittaessaan hankkiman tietämyksen välillä olennaista ristiriitaisuutta (viittaus: kappale 14(b))

A30. Muuhun informaatioon voi sisältyä lukuja tai tietoja, jotka liittyvät tilintarkastajan tilintarkastusta suorittaessaan hankkimaan tietämykseen (muut kuin kappaleessa14(a) tarkoitetut). Tällaisia lukuja tai tietoja voivat olla esimerkiksi:

- tieto valmistettujen yksikköjen määrästä tai taulukko, jossa esitetään yhteenveto tuotannosta maantieteellisten alueiden mukaan.
- toteamus, että ”Yhtiö toi vuoden aikana markkinoille tuotteen X ja tuotteen Y.”
- yhteenveto yhteisön keskeisten toimintojen sijaintipaikoista, kuten ”yhteisön toiminnot keskittyvät pääasiassa maahan X, ja toimintoja on myös maissa Y ja Z”.

A31. Tilintarkastajan tilintarkastusta suorittaessaan hankkimaan tietämykseen kuuluu hänen ISA 315:n (uudistettu 2019) mukaisesti muodostamansa käsitys yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta sekä yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä[12]. ISA 315:ssa (uudistettu 2019) vaaditaan tilintarkastajaa muodostamaan käsitys esimerkiksi sellaisista seikoista kuin:

(a) yhteisön organisaatiorakenne, omistus ja ohjaus- ja hallintojärjestelmä sekä sen liiketoimintamalli, mukaan lukien se, missä laajuudessa IT:n käyttö on integroitu liiketoimintamalliin;

(b) relevantit toimialaan ja sääntelyyn liittyvät ja muut ulkoiset tekijät; ja

(c) yhteisön taloudellisen tuloksen arvioimiseen sisäisesti ja ulkoisesti käytettävät relevantit mittarit.

A32. Tilintarkastajan tilintarkastusta suorittaessaan hankkimaan tietämykseen voi kuulua myös luonteeltaan tulevaisuuteen suuntautuvia seikkoja. Tällaisia seikkoja voivat olla esimerkiksi liiketoiminnan tulevaisuuden näkymät ja vastaiset rahavirrat, joita tilintarkastaja on tarkastellut arvioidessaan johdon käyttämiä oletuksia aineettomien hyödykkeiden, kuten liikearvon, arvonalentumistestauksessa tai arvioidessaan johdon tekemää arviota yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa.

A33. Arvioidessaan, onko muun informaation ja hänen tilintarkastusta suorittaessaan hankkimansa tietämyksen välillä olennaista ristiriitaisuutta, tilintarkastaja voi keskittyä niihin muuhun informaatioon sisältyviin seikkoihin, jotka ovat niin tärkeitä, että muun informaation kyseiseen seikkaan liittyvä virheellisyys voisi olla olennainen.

A34. Hankitun tilintarkastusevidenssin ja tilintarkastuksessa tehtyjen johtopäätösten palauttaminen mieleen voi monien muuhun informaatioon sisältyvien seikkojen osalta riittää sen arvioimiseksi, onko muun informaation ja tilintarkastajan tilintarkastusta suorittaessaan hankkiman tietämyksen välillä olennaista ristiriitaisuutta. Mitä kokeneempi tilintarkastaja on ja mitä paremmin hän tuntee tilintarkastukseen liittyviä keskeisiä näkökohtia, sitä todennäköisemmin riittää, että tilintarkastaja palauttaa mieleensä relevantteja seikkoja. Tilintarkastaja voi esimerkiksi pystyä arvioimaan, onko muun informaation ja hänen tilintarkastusta suorittaessaan hankkimansa tietämyksen välillä olennaista ristiriitaisuutta, palauttamalla mieleensä johdon tai hallintoelinten kanssa käymiään keskusteluja tai tilintarkastuksen aikaisten toimenpiteiden, kuten hallituksen pöytäkirjojen lukemisen, tuloksena tehtyjä havaintoja, ilman että hänen tarvitsee ryhtyä lisätoimenpiteisiin.

A35. Tilintarkastaja voi päätyä siihen, että hänen on asianmukaista tarkistaa asia relevantista tilintarkastusdokumentaatiosta tai osoittaa tiedusteluja toimeksiantotiimin relevanteille jäsenille, mukaan lukien relevantit konsernin osien tilintarkastajat, perustaksi harkinnalleen siitä, esiintyykö olennaista ristiriitaisuutta. Esimerkiksi:

- Kun muussa informaatiossa kuvataan keskeisen tuotelinjan lakkauttamista, tilintarkastaja voi, vaikka hän on tietoinen suunnitellusta lakkauttamisesta, osoittaa tiedusteluja kyseisellä alueella tilintarkastustoimenpiteitä suorittaneelle toimeksiantotiimin jäsenelle tueksi harkinnalleen siitä, onko kyseinen kuvaus olennaisesti ristiriidassa hänen tilintarkastusta suorittaessaan hankkimansa tietämyksen kanssa.
- Kun muussa informaatiossa kuvataan tilintarkastuksessa käsitellyn oikeudenkäynnin tärkeitä yksityiskohtia mutta tilintarkastaja ei pysty palauttamaan niitä mieleensä riittävästi, hänen voi olla mieleen palauttamisen tueksi tarpeellista tarkistaa asia tilintarkastusdokumentaatiosta, johon sisältyy yhteenveto tällaisista yksityiskohdista.

A36. Se, tarkistaako tilintarkastaja asian relevantista tilintarkastusdokumentaatiosta tai osoittaako hän tiedusteluja relevanteille toimeksiantotiimin jäsenille, mukaan lukien relevantit konsernin osien tilintarkastajat, ja missä määrin hän tekee näin, perustuu ammatilliseen harkintaan. Tilintarkastajan ei mahdollisesti kuitenkaan ole minkään muuhun informaatioon sisältyvän

[12] ISA 315 (uudistettu 2019) *Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen,* kappaleet 19–27

seikan osalta tarpeellista tarkistaa asiaa relevantista tilintarkastusdokumentaatiosta tai osoittaa tiedusteluja relevanteille toimeksiantotiimin jäsenille, mukaan lukien relevantit konsernin osien tilintarkastajat.

Pysyminen tarkkaavaisena muiden viitteiden varalta siitä, että muu informaatio vaikuttaa olevan olennaisesti virheellistä (viittaus: kappale 15)

A37. Muussa informaatiossa voidaan käsitellä tilinpäätöksen liittymättömiä seikkoja, ja se voi koskea tilintarkastajan tilintarkastusta suorittaessaan hankkiman tietämyksen ulkopuolelle jääviä asioita. Muuhun informaatioon voi sisältyä esimerkiksi mainintoja yhteisön kasvihuonekaasupäästöistä.

A38. Kun tilintarkastaja pysyy tarkkaavaisena sellaisten muiden viitteiden varalta, joiden mukaan tilinpäätökseen tai tilintarkastajan tilintarkastusta suorittaessaan hankkimaan tietämykseen liittymätön muu informaatio vaikuttaa olevan olennaisesti virheellistä, tämä auttaa häntä noudattamaan relevantteja eettisiä vaatimuksia, joiden mukaan hänen on vältettävä tulemasta tietoisesti yhdistetyksi sellaiseen muuhun informaatioon, jonka hän uskoo sisältävän olennaisesti virheellisen, harhaanjohtavan tai huolimattomasti tuotetun väitteen tai jonka hän ei usko sisältävän tarpeellista tietoa siten, että muu informaatio on harhaanjohtavaa.[13] Kun tilintarkastaja pysyy tarkkaavaisena sellaisten muiden viitteiden varalta, joiden mukaan muu informaatio vaikuttaa olevan olennaisesti virheellistä, hän voi tämän johdosta mahdollisesti tunnistaa sellaisia seikkoja kuin:

- muun informaation ja muuta informaatiota lukeneen toimeksiantotiimin jäsenen yleisen, tilintarkastusta suoritettaessa hankittuun tietämykseen kuulumattoman tietämyksen välisiä eroavaisuuksia, joiden johdosta tilintarkastaja uskoo, että muu informaatio vaikuttaa olevan olennaisesti virheellistä; tai
- muun informaation sisäinen epäjohdonmukaisuus, jonka johdosta tilintarkastaja uskoo, että muu informaatio vaikuttaa olevan olennaisesti virheellistä.

Toimenpiteet, kun vaikuttaa siltä, että esiintyy olennaista ristiriitaisuutta tai muu informaatio on olennaisesti virheellistä (viittaus: kappale 16)

A39. Keskusteluun, jota tilintarkastaja käy johdon kanssa olennaisesta ristiriitaisuudesta (tai muusta informaatiosta, joka vaikuttaa olevan olennaisesti virheellistä) voi kuulua, että johtoa pyydetään esittämään muuta tukevaa aineistoa esittämänsä muun informaation perustaksi. Tilintarkastaja saattaa johdon esittämän lisäinformaation tai -selitysten perusteella varmistua siitä, ettei muu informaatio ole olennaisesti virheellistä. Johdon selitykset voivat esimerkiksi osoittaa, että on olemassa järkeviä ja riittäviä perusteita erilaisille hyväksyttäville johtopäätöksille.

A40. Toisaalta johdon kanssa käytävässä keskustelussa voidaan saada lisäinformaatiota, joka tukee tilintarkastajan johtopäätöstä siitä, että muussa informaatiossa on olennainen virheellisyys.

A41. Tilintarkastajan saattaa olla vaikeampaa kyseenalaistaa johdon harkintaan perustuvia seikkoja kuin enemmän tosiasian luonteisia seikkoja. Joissakin olosuhteissa tilintarkastajan johtopäätös voi kuitenkin olla, että muuhun informaatioon sisältyy tieto, joka ei ole yhdenmukainen tilinpäätöksen tai tilintarkastajan tilintarkastusta suorittaessaan hankkiman tietämyksen kanssa. Nämä olosuhteet voivat antaa aihetta epäillä muuta informaatiota, tilinpäätöstä tai tilintarkastajan tilintarkastusta suorittaessaan hankkimaa tietämystä.

A42. Koska muussa informaatiossa voi esiintyä monenlaisia mahdollisia olennaisia virheellisyyksiä, tilintarkastaja päättää ammatillisen harkintansa perusteella, minkä luonteisia ja kuinka laajoja muita toimenpiteitä hän mahdollisesti suorittaa tehdäkseen johtopäätöksen siitä, onko muussa informaatiossa olennaista virheellisyyttä.

A43. Silloin kun jokin seikka ei liity tilinpäätökseen eikä tilintarkastajan tilintarkastusta suorittaessaan hankkimaan tietämykseen, tilintarkastaja ei ehkä pysty täysin arvioimaan johdolta tiedusteluihinsa saamiaan vastauksia. Tilintarkastaja saattaa kuitenkin johdon antaman lisäinformaation tai -selitysten perusteella tai johdon muuhun informaatioon tekemien muutosten seurauksena varmistua siitä, ettei olennaista ristiriitaisuutta enää vaikuta olevan tai ettei muu informaatio enää vaikuta olevan olennaisesti virheellistä. Silloin kun tilintarkastaja ei pysty tekemään johtopäätöstä, ettei olennaista ristiriitaisuutta enää vaikuta esiintyvän tai ettei muu informaatio enää vaikuta olevan olennaisesti virheellistä, hän voi pyytää johtoa konsultoimaan

[13] IESBAn eettiset säännöt, kappale R111.2

pätevää kolmatta osapuolta (esimerkiksi johdon käyttämää erityisasiantuntijaa tai oikeudellista neuvonantajaa). Joissakin tapauksissa arvioituaan johdon tekemästä konsultaatiosta saatuja vastauksia tilintarkastaja ei mahdollisesti pysty tekemään johtopäätöstä siitä, onko muussa informaatiossa olennaista virheellisyyttä. Toimenpiteisiin, joihin tilintarkastaja voi tällöin ryhtyä, kuuluu yksi tai useampia seuraavista:

- hankitaan neuvoja tilintarkastajan omalta oikeudelliselta neuvonantajalta;
- harkitaan vaikutuksia tilintarkastuskertomukseen, esimerkiksi kuvataanko siinä olosuhteita, joissa johto on asettanut laajuutta koskevan rajoituksen; tai
- luovutaan toimeksiannosta, jos luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista.

Toimenpiteet, kun tilintarkastajan johtopäätös on, että muussa informaatiossa on olennainen virheellisyys

Toimenpiteet, kun tilintarkastajan johtopäätös on, että ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää käyttöön saadussa muussa informaatiossa on olennainen virheellisyys (viittaus: kappale 18)

A44. Toimenpiteet, joihin tilintarkastaja ryhtyy, jos muuta informaatiota ei korjata sen jälkeen, kun hän on kommunikoinut hallintoelinten kanssa, perustuvat ammatilliseen harkintaan. Tilintarkastaja voi ottaa huomioon sen, antavatko johdon ja hallintoelinten esittämät perustelut korjauksen tekemättä jättämiselle aihetta epäillä johdon tai hallintoelinten rehellisyyttä, esimerkiksi kun tilintarkastaja epäilee, että tarkoituksena on harhaanjohtaminen. Tilintarkastaja voi myös katsoa asianmukaiseksi hankkia oikeudellista neuvontaa. Joissakin tapauksissa säädöksessä, määräyksessä tai muissa ammatillisissa standardeissa voidaan vaatia tilintarkastajaa viestimään asiasta sääntelytaholle tai relevantille ammatilliselle järjestölle.

Vaikutukset raportointiin (viittaus: kappale 18(a))

A45. Harvinaisissa olosuhteissa voi olla asianmukaista jättää tilinpäätöstä koskeva lausunto antamatta, kun kieltäytyminen muussa informaatiossa olevan olennaisen virheellisyyden korjaamisesta antaa siinä määrin aihetta epäillä johdon ja hallintoelinten rehellisyyttä, että tilintarkastusevidenssin luotettavuus ylipäätään kyseenalaistuu.

Toimeksiannosta luopuminen (viittaus: kappale 18(b))

A46. Toimeksiannosta luopuminen, silloin kun luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista, voi olla asianmukaista, jos olosuhteet, jotka liittyvät kieltäytymiseen muussa informaatiossa olevan olennaisen virheellisyyden korjaamisesta antavat siinä määrin aihetta epäillä johdon ja hallintoelinten rehellisyyttä, että näiltä tilintarkastuksen aikana saatujen vahvistusilmoitusten luotettavuus kyseenalaistuu.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja (viittaus: kappale 18(b))

A47. Toimeksiannosta luopuminen ei julkisella sektorilla ole välttämättä mahdollista. Tällöin tilintarkastaja voi antaa lainsäädäntöelimelle raportin, jossa hän esittää asiaan liittyviä yksityiskohtaisia tietoja, tai hän voi ryhtyä muihin asianmukaisiin toimenpiteisiin.

Toimenpiteet, kun tilintarkastajan johtopäätös on, että tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen käyttöön saadussa muussa informaatiossa on olennainen virheellisyys (viittaus: kappale 19)

A48. Jos tilintarkastaja tekee johtopäätöksen, että tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen käyttöön saadussa muussa informaatiossa on olennainen virheellisyys ja tämä olennainen virheellisyys on korjattu, tilintarkastajan on tällöin tarpeellista todeta, että korjaus on tehty (kappaleen 17(a) mukaisesti), ja mahdollisesti myös tarkastella, mitä johto on tehnyt tiedottaakseen tehdystä korjauksesta jo julkaistun muun informaation käyttöönsä saaneille tahoille.

A49. Jos hallintoelimet eivät suostu muuttamaan muuta informaatiota, asianmukaiset toimenpiteet, joilla korjaamaton virheellisyys pyritään saattamaan tiedoksi käyttäjille, joita varten tilintarkastuskertomus on laadittu, edellyttävät ammatillista harkintaa, ja asianomaisen maan tai asianomaisen muun oikeudenkäyttöalueen säädökset tai määräykset voivat vaikuttaa niihin. Näin ollen tilintarkastaja voi katsoa asianmukaiseksi hankkia laillisia oikeuksiaan ja velvoitteitaan koskevaa oikeudellista neuvontaa.

A50. Silloin kun muuhun informaatioon sisältyvä olennainen virheellisyys jää korjaamatta, asianmukaisia toimenpiteitä, joihin tilintarkastaja voi ryhtyä pyrkiessään saattamaan korjaamattoman olennaisen virheellisyyden tiedoksi käyttäjille, joita varten tilintarkastuskertomus on laadittu, ovat säädöksen tai määräyksen salliessa esimerkiksi seuraavat:

- annetaan johdolle uusi tai muutettu tilintarkastuskertomus, johon sisältyy kappaleen 22 mukainen mukautettu osio, ja pyydetään johtoa saattamaan tämä uusi tai muutettu tilintarkastuskertomus tiedoksi käyttäjille, joita varten tilintarkastuskertomus on laadittu. Näin tehdessään tilintarkastajan saattaa olla tarpeellista harkita mahdollisia vaikutuksia uuden tai muutetun tilintarkastuskertomuksen päiväykseen ISA-standardien tai sovellettavan säädöksen tai määräyksen vaatimukset huomioon ottaen. Tilintarkastaja voi myös tarkastella sitä, mitä johto on tehnyt asettaakseen uuden tai muutetun tilintarkastuskertomuksen tällaisten käyttäjien saataville;
- saatetaan muussa informaatiossa oleva olennainen virheellisyys tiedoksi niille käyttäjille, joita varten tilintarkastuskertomus on laadittu (esimerkiksi ottamalla asia esiin yhtiökokouksessa);
- kommunikoidaan korjaamattomasta olennaisesta virheellisyydestä sääntelytahon tai relevantin ammatillisen järjestön kanssa; tai
- harkitaan vaikutuksia toimeksiannon jatkamiseen (ks. myös kappale A46).

Toimenpiteet, kun tilinpäätöksessä on olennainen virheellisyys tai tilintarkastajan käsitystä yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä on tarpeellista päivittää (viittaus: kappale 20)

A51. Tilintarkastajan lukiessa muuta informaatiota hänen tietoonsa voi tulla uutta informaatiota, jolla on vaikutusta:

- käsitykseen, jonka hän on muodostanut yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta sekä yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä, ja näin ollen se voi olla osoitus siitä, että hänen tekemäänsä riskiarviota on tarpeellista tarkistaa.[14]
- tilintarkastajan velvollisuuteen arvioida tunnistettujen virheellisyyksien vaikutus tilintarkastukseen sekä mahdollisten korjaamattomien virheellisyyksien vaikutus tilinpäätökseen.[15]
- tilintarkastajan velvollisuuksiin myöhempien tapahtumien suhteen.[16]

Raportointi (viittaus: kappaleet 21–24)

A52. Kun on kyse muun kuin listatun yhteisön tilintarkastuksesta, tilintarkastaja voi katsoa asianmukaiseksi yksilöidä tilintarkastuskertomuksessa muun informaation, jonka hän odottaa saavansa käyttöönsä tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen, jotta lisättäisiin läpinäkyvyyttä sellaisen muun informaation suhteen, jota tilintarkastajan tämän standardin mukaiset velvollisuudet koskevat. Tilintarkastaja voi katsoa tämän asianmukaiseksi esimerkiksi silloin, kun johto pystyy antamaan tilintarkastajalle vahvistusilmoituksen siitä, että tällainen muu informaatio julkaistaan tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen.

Esimerkkejä toteamuksista (viittaus: kappaleet 21–22)

A53. Liitteessä 2 on havainnollistavia esimerkkejä tilintarkastuskertomuksen ”Muu informaatio” -osiosta.

Vaikutukset raportointiin, kun tilinpäätöstä koskeva tilintarkastajan lausunto on varauman sisältävä tai kielteinen (viittaus: kappale 23)

A54. Tilinpäätöstä koskevalla varauman sisältävällä tai kielteisellä lausunnolla ei välttämättä ole vaikutusta kappaleen 22(e) mukaan vaadittavaan mainintaan, jos seikka, jonka johdosta tilintarkastajan lausunto on mukautettu, ei sisälly muuhun informaatioon eikä sitä muutoin käsitellä siinä eikä sillä ole vaikutusta muun informaation mihinkään osaan. Esimerkiksi

[14] ISA 315 (uudistettu 2019), kappaleet 19–26 ja 37

[15] ISA 450 *Tilintarkastuksen aikana todettujen virheellisyyksien arvioiminen*

[16] ISA 560, kappaleet 10 ja 14

tilinpäätöstä koskeva varauman sisältävä lausunto, joka johtuu siitä, ettei hallituksen jäsenten palkkioita ole esitetty sovellettavan tilinpäätösnormiston edellyttämällä tavalla, ei välttämättä vaikuta tämän standardin mukaiseen raportointiin. Muissa olosuhteissa tällaiseen raportointiin voi olla kappaleissa A55–A58 kuvattuja vaikutuksia.

Varauman sisältävä lausunto, koska tilinpäätös on olennaisesti virheellinen

A55. Silloin kun tilintarkastajan lausunto sisältää varauman, voidaan arvioida, onko myös muu informaatio olennaisesti virheellistä johtuen seikasta – tai siihen liittyvästä seikasta – jonka johdosta tilinpäätöksestä annetaan varauman sisältävä lausunto.

Varauman sisältävä lausunto laajuutta koskevasta rajoituksesta johtuen

A56. Kun tilinpäätöksen olennaiseen erään kohdistuu tilintarkastuksen laajuutta koskeva rajoitus, tilintarkastaja ei ole pystynyt hankkimaan kyseisestä seikasta tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Tällöin hän ei ehkä pysty tekemään johtopäätöstä siitä, aiheutuuko tähän seikkaan liittyvistä luvuista tai muista tiedoista olennainen virheellisyys muuhun informaatioon. Näin ollen tilintarkastajan on mahdollisesti tarpeellista mukauttaa kappaleen 22(e) mukaan vaadittava maininta toteamalla, ettei hänen ole mahdollista arvioida muuhun informaatioon sisältyvää johdon esittämää kuvausta seikasta, jonka osalta tilinpäätöksestä annetaan varauman sisältävä lausunto Varauman sisältävän lausunnon perustelut -kappaleessa selostetulla tavalla. Tilintarkastajan on tästä huolimatta raportoitava muuhun informaatioon sisältyvistä muista mahdollisista korjaamattomista olennaisista virheellisyyksistä, jotka on tunnistettu.

Kielteinen lausunto

A57. Tilinpäätöstä koskeva kielteinen lausunto, joka liittyy tiettyyn (tai tiettyihin) Kielteisen lausunnon perustelut -kappaleessa kuvattuun (tai kuvattuihin) seikkoihin, ei oikeuta tilintarkastajaa olemaan raportoimatta tunnistamistaan muuhun informaatioon sisältyvistä olennaisista virheellisyyksistä tilintarkastuskertomuksessa kappaleen 22(e)(ii) mukaisesti. Kun tilinpäätöksestä on annettu kielteinen lausunto, tilintarkastajan saattaa olla tarpeellista mukauttaa kappaleen 22(e) mukaan vaadittava maininta asianmukaisella tavalla, esimerkiksi osoittamalla, että muuhun informaatioon sisältyvät luvut tai tiedot ovat olennaisesti virheellisiä sen seikan – tai siihen liittyvän seikan – johdosta, jonka vuoksi tilinpäätöksestä on annettu kielteinen lausunto.

Lausunnon antamatta jättäminen

A58. Kun tilintarkastaja jättää tilinpäätöstä koskevan lausunnon antamatta, tilintarkastusta koskevien lisätietojen, muuta informaatiota koskeva osio mukaan lukien, esittäminen voisi viedä huomiota pois siitä, ettei tilinpäätöksestä kokonaisuutena anneta lausuntoa. Kuten ISA 705:ssä (uudistettu) vaaditaan, tilintarkastuskertomus ei tällöin sisällä tämän standardin mukaisia raportointivaatimuksia koskevaa osiota.

Säädöksessä tai määräyksessä määrätty raportointi (viittaus: kappale 24)

A59. ISA 200:ssa[17] selitetään, että tilintarkastajalta saatetaan edellyttää ISA-standardien lisäksi säädöksiin tai määräyksiin perustuvien vaatimusten noudattamista. Tällaisessa tapauksessa tilintarkastaja voi joutua käyttämään tilintarkastuskertomuksessa esittämistapaa tai sanamuotoja, jotka poikkeavat tässä standardissa kuvatuista. ISA-standardien mukaisesti suoritetuista tilintarkastuksista annettavien tilintarkastuskertomusten yhdenmukaisuus lisää luotettavuutta maailmanlaajuisilla markkinoilla helpottamalla niiden tilintarkastusten tunnistamista, jotka on suoritettu maailmanlaajuisesti tunnustettujen standardien mukaisesti. Silloin kun säädöksiin tai määräyksiin perustuvien vaatimusten ja ISA-standardien väliset erot koskevat vain tilintarkastuskertomuksen esittämistapaa ja sanamuotoja ja tilintarkastuskertomus sisältää vähintään kaikki kappaleessa 24 mainitut osat, tilintarkastuskertomuksessa saadaan viitata ISA-standardeihin. Tällaisissa olosuhteissa tilintarkastajan siis katsotaan noudattaneen ISA-standardien vaatimuksia, vaikka tilintarkastuskertomuksen esittämistapa ja sanamuodot on määrätty säädökseen tai määräykseen perustuvissa raportointivaatimuksissa.

[17] ISA 200, kappale A60

Liite 1

(viittaus: kappaleet 14, A8)

Esimerkkejä luvuista ja muista tiedoista, joita voi sisältyä muuhun informaatioon

Seuraavat ovat esimerkkejä luvuista ja muista tiedoista, joita voi sisältyä muuhun informaatioon. Luettelon ei ole tarkoitus olla tyhjentävä.

Luvut

- keskeisiin tulostietoihin sisältyvät luvut, kuten nettotulos, osakekohtainen tulos, osingot, myyntituotot ja liiketoiminnan muut tuotot, sekä ostot ja liiketoiminnan kulut.
- valitut toimintaa koskevat tiedot, kuten jatkuvien toimintojen tulos päätoiminta-alueittain tai myynti maantieteellisten segmenttien tai tuotelinjojen mukaan.
- erityiset erät kuten omaisuuserien luovutukset, oikeudenkäyntejä varten tehdyt varaukset, omaisuuserien arvon alentuminen, verotusta koskevat oikaisut, ympäristön ennallistamisvaraukset sekä uudelleenjärjestely- ja uudelleenorganisointikulut.
- maksuvalmiutta ja pääomaresursseja koskevat tiedot, kuten tiedot käteisvaroista, muista rahavaroista ja markkinakelpoisista arvopapereista, osingoista sekä lainoihin, rahoitusleasingsopimuksiin ja vähemmistöosuuksiin liittyvistä velvoitteista.
- investoinnit segmenteittäin tai divisioonittain.
- taseen ulkopuolisiin järjestelyihin liittyvät rahamäärät ja niiden vaikutus rahoitukseen.
- takauksiin, sopimusperusteisiin velvoitteisiin, oikeudellisiin tai ympäristöä koskeviin vaateisiin ja muihin ehdollisiin velvoitteisiin liittyvät rahamäärät.
- taloudelliset mittarit tai tunnusluvut, kuten bruttokate, sidotun pääoman tuotto, oman pääoman tuotto, current ratio, korkokate ja velkasuhde. Jotkin näistä voivat olla suoraan täsmäytettävissä tilinpäätökseen.

Muut tiedot

- keskeisiä kirjanpidollisia arvioita ja niihin liittyviä oletuksia koskevat selostukset.
- lähipiiriin kuuluvien osapuolten yksilöinti sekä kuvaus niiden kanssa toteutuneista liiketoimista.
- selostus yhteisön periaatteista tai lähestymistavasta hyödyke-, valuutta- tai korkoriskien hallinnassa, esim. termiinisopimusten, koronvaihtosopimusten tai muiden rahoitusinstrumenttien käyttö.
- kuvaukset taseen ulkopuolisten järjestelyjen luonteesta.
- kuvaus takauksista, vahingonkorvauksista, sopimusperusteisista velvoitteista, oikeudenkäynteihin tai ympäristövastuisiin liittyvistä tapauksista ja muista ehdollisista velvoitteista, mukaan lukien johdon laadullinen arvio niihin liittyvistä riskeistä.
- kuvaukset säädöksiin tai määräyksiin perustuvien vaatimusten muutoksista, kuten uusista vero- tai ympäristösäännöksistä, jotka ovat olennaisesti vaikuttaneet yhteisön toimintaan tai verotukselliseen aseman tai joilla on olennainen vaikutus yhteisön talouden tulevaisuuden näkymiin.
- johdon laadulliset arviot tilikaudella voimaan tulleiden tai seuraavalla tilikaudella voimaan tulevien uusien tilinpäätösstandardien vaikutuksista yhteisön taloudelliseen tulokseen, taloudelliseen asemaan ja rahavirtoihin.
- yleiset kuvaukset liiketoimintaympäristöstä ja tulevaisuuden näkymistä.
- strategiaa koskeva katsaus.
- kuvaukset keskeisten hyödykkeiden tai raaka-aineiden markkinahintojen kehityssuunnista.
- maantieteellisten alueiden väliset erot kysyntään, tarjontaan ja sääntelyyn liittyvissä olosuhteissa.
- selostukset yhteisön tiettyjen segmenttien kannattavuuteen vaikuttavista erityisistä tekijöistä.

Liite 2

(viittaus: kappaleet 21–22, A53)

Muuhun informaatioon liittyviä esimerkkejä tilintarkastuskertomuksista

- Esimerkki 1: Listatun tai listaamattoman yhteisön tilintarkastuskertomus, joka sisältää vakiomuotoisen lausunnon, kun tilintarkastaja on saanut muun informaation kokonaisuudessaan käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää eikä ole tunnistanut muussa informaatiossa olennaista virheellisyyttä.
- Esimerkki 2: Listatun yhteisön tilintarkastuskertomus, joka sisältää vakiomuotoisen lausunnon, kun tilintarkastaja on saanut osan muusta informaatiosta käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää, ei ole tunnistanut muussa informaatiossa olennaista virheellisyyttä ja odottaa saavansa muuta informaatiota käyttöönsä vielä tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen.
- Esimerkki 3: Muun kuin listatun yhteisön tilintarkastuskertomus, joka sisältää vakiomuotoisen lausunnon, kun tilintarkastaja on saanut osan muusta informaatiosta käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää, ei ole tunnistanut muussa informaatiossa olennaista virheellisyyttä ja odottaa saavansa muuta informaatiota käyttöönsä vielä tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen.
- Esimerkki 4: Listatun yhteisön tilintarkastuskertomus, joka sisältää vakiomuotoisen lausunnon, kun tilintarkastaja ei ole saanut muuta informaatiota käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää mutta odottaa saavansa muuta informaatiota käyttöönsä tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen.
- Esimerkki 5: Listatun tai listaamattoman yhteisön tilintarkastuskertomus, joka sisältää vakiomuotoisen lausunnon, kun tilintarkastaja on saanut muun informaation kokonaisuudessaan käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää ja tehnyt johtopäätöksen, että muussa informaatiossa on olennainen virheellisyys.
- Esimerkki 6: Listatun tai listaamattoman yhteisön tilintarkastuskertomus, jossa annetaan varauman sisältävä lausunto, kun tilintarkastaja on saanut muun informaation kokonaisuudessaan käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää ja konsernitilinpäätöksen olennaiseen erään liittyy tilintarkastuksen laajuutta koskeva rajoitus, joka vaikuttaa myös muuhun informaatioon.
- Esimerkki 7: Listatun tai listaamattoman yhteisön tilintarkastuskertomus, jossa annetaan kielteinen lausunto, kun tilintarkastaja on saanut muun informaation kokonaisuudessaan käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää ja konsernitilinpäätöstä koskeva kielteinen lausunto vaikuttaa myös muuhun informaatioon.

Esimerkki 1 – Listatun tai listaamattoman yhteisön tilintarkastuskertomus, joka sisältää vakiomuotoisen lausunnon, kun tilintarkastaja on saanut muun informaation kokonaisuudessaan käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää eikä ole tunnistanut muussa informaatiossa olennaista virheellisyyttä

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- **Tilintarkastuksen kohteena on listatun tai listaamattoman yhteisön tilinpäätöskokonaisuus, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti. Kyseessä ei ole konsernin tilintarkastus (ts. ei sovelleta ISA 600:aa (uudistettu)[1]).**
- **Yhteisön johto laatii tilinpäätöksen International Accounting Standards Boardin (IASB) antamien IFRS-tilinpäätösstandardien (yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto) mukaisesti.**
- **Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n mukaista kuvausta tilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista.**
- **Tilintarkastajan johtopäätös on, että vakiomuotoinen (ts. ”puhdas”) lausunto on hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella asianmukainen.**
- **Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen eettisiä vaatimuksia.**
- **Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, ettei esiinny sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaisi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu) mukaisesti.**[2]
- **Tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista on viestitty ISA 701:n mukaisesti.**[3]
- **Tilintarkastaja on saanut muun informaation kokonaisuudessaan käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää eikä ole tunnistanut muussa informaatiossa olennaista virheellisyyttä.**
- **Tilinpäätöstä koskevasta valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.**
- **Tilintarkastajalla on tilinpäätöksen tilintarkastuksen lisäksi muita paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia raportointivelvoitteita.**

1 ISA 600 (uudistettu) *Erityisiä näkökohtia – konsernitilinpäätösten tilintarkastukset (konsernin osien tilintarkastajien suorittama työ mukaan luettuna)*

2 ISA 570 (uudistettu) *Toiminnan jatkuvuus*

3 ISA 701 *Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksessa.* Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osiota edellytetään vain listatuissa yhteisöissä.

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

ABC-yhtiön osakkeenomistajille [tai muu asianmukainen vastaanottaja]

Tilinpäätöksen tilintarkastus[4]

Lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön (Yhtiö) tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien olennainen tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskeva informaatio.

Lausuntonamme esitämme, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan Yhtiön taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta (tai *ne on esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) International Accounting Standards Boardin antamien IFRS-tilinpäätösstandardien mukaisesti.

Lausunnon perustelut

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa.* Olemme riippumattomia Yhtiöstä niiden eettisten vaatimusten mukaisesti, jotka koskevat tilinpäätöksen tilintarkastusta [*maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella*], ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsityksemme mukaan olemme hankkineet lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

[Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat[5]

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat ovat seikkoja, jotka ammatillisen harkintamme mukaan ovat olleet merkittävimpiä tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilintarkastuksessa. Nämä seikat on otettu huomioon tilinpäätökseen kokonaisuutena kohdistuneessa tilintarkastuksessamme sekä laatiessamme siitä annettavaa lausuntoa, emmekä anna näistä seikoista erillistä lausuntoa.

[*Kuvaus jokaisesta tilintarkastuksen kannalta keskeisestä seikasta ISA 701:n mukaisesti.*]]

Muu informaatio [tai muu otsikko, jos se on asianmukaista, kuten ”Muu informaatio kuin tilinpäätös ja sitä koskeva tilintarkastuskertomus”]

Johto[6] vastaa muusta informaatiosta. Muu informaatio sisältää [raporttiin X[7] sisältyvän informaation, mutta se ei sisällä tilinpäätöstä ja sitä koskevaa tilintarkastuskertomustamme]

Tilinpäätöstä koskeva lausuntomme ei kata muuta informaatiota, emmekä esitä siitä minkäänlaista varmennusjohtopäätöstä.

Velvollisuutenamme on lukea edellä yksilöity muu informaatio tilinpäätöksen tilintarkastuksen yhteydessä ja tätä tehdessämme arvioida, onko muu informaatio olennaisesti ristiriidassa tilinpäätöksen tai tilintarkastusta suoritettaessa hankkimamme tietämyksen kanssa tai vaikuttaako se muutoin olevan olennaisesti virheellistä. Jos teemme suorittamamme työn perusteella johtopäätöksen, että kyseisessä muussa informaatiossa on olennainen virheellisyys, meidän on raportoitava tästä seikasta. Meillä ei ole tämän asian suhteen mitään raportoitavaa.

---

4 Alaotsikkoa ”Tilinpäätöksen tilintarkastus” ei tarvita silloin, kun toinen alaotsikko ”Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi” ei ole sovellettavissa.

5 Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osiota edellytetään vain listatuissa yhteisöissä.

6 Tai jotkin muut termit, jotka ovat kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukaisia.

7 Muun informaation yksilöimiseksi siitä voidaan käyttää tarkempaa kuvausta, kuten ”johdon raportti ja puheenjohtajan katsaus”.

Tilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet[8]

[*ISA 700:n (uudistettu)*[9] *mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.*]

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.*]

Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.*]

[Toimeksiannosta vastuullisena henkilönä tilintarkastuksessa, jonka tuloksena annetaan tämä riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomus, on [*nimi*][10].]

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

[Tilintarkastajan osoite]

[*Päiväys*]

8 Termit johto ja hallintoelimet pitää mahdollisesti kaikissa näissä tilintarkastuskertomusesimerkeissä korvata jollakin muulla termillä, joka on kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen.

9 ISA 700 (uudistettu) *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen*

10 Listattujen yhteisöjen yleiseen käyttöön tarkoitettujen tilinpäätösten tilintarkastuksesta annettavaan tilintarkastuskertomukseen sisällytetään toimeksiannosta vastuullisen henkilön nimi, paitsi niissä harvoissa tapauksissa, joissa sen esittämisestä voidaan kohtuudella odottaa aiheutuvan henkilökohtaista turvallisuutta vaarantava merkittävä uhka (ks. ISA 700 (uudistettu), kappale 46).

Esimerkki 2 – Listatun yhteisön tilintarkastuskertomus, joka sisältää vakiomuotoisen lausunnon, kun tilintarkastaja on saanut osan muusta informaatiosta käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää, ei ole tunnistanut muussa informaatiossa olennaista virheellisyyttä ja odottaa saavansa muuta informaatiota käyttöönsä vielä tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen.

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- **Tilintarkastuksen kohteena on listatun yhteisön tilinpäätöskokonaisuus, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti. Kyseessä ei ole konsernin tilintarkastus (ts. ei sovelleta ISA 600:aa (uudistettu)).**
- **Yhteisön johto laatii tilinpäätöksen IASB:n antamien IFRS-tilinpäätösstandardien (yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto) mukaisesti.**
- **Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n mukaista kuvausta tilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista.**
- **Tilintarkastajan johtopäätös on, että vakiomuotoinen (ts. ”puhdas”) lausunto on hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella asianmukainen.**
- **Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen eettisiä vaatimuksia.**
- **Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, ettei esiinny sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaisi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu) mukaisesti.**
- **Tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista on viestitty ISA 701:n mukaisesti.**
- **Tilintarkastaja on saanut osan muusta informaatiosta käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää, ei ole tunnistanut muussa informaatiossa olennaista virheellisyyttä ja odottaa saavansa muuta informaatiota käyttöönsä vielä tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen.**
- **Tilinpäätöstä koskevasta valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.**
- **Tilintarkastajalla on tilinpäätöksen tilintarkastuksen lisäksi muita paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia raportointivelvoitteita.**

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

ABC-yhtiön osakkeenomistajille [tai muu asianmukainen vastaanottaja]

Tilinpäätöksen tilintarkastus[11]

Lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön (Yhtiö) tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien olennainen tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskeva informaatio.

Lausuntonamme esitämme, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan Yhtiön taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta (tai *ne on esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) International Accounting Standards Boardin antamien IFRS-tilinpäätösstandardien mukaisesti.

Lausunnon perustelut

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa.* Olemme riippumattomia Yhtiöstä niiden eettisten vaatimusten mukaisesti, jotka koskevat tilinpäätöksen tilintarkastusta [*maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella*], ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsityksemme mukaan olemme hankkineet lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat ovat seikkoja, jotka ammatillisen harkintamme mukaan ovat olleet merkittävimpiä tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilintarkastuksessa. Nämä seikat on otettu huomioon tilinpäätökseen kokonaisuutena kohdistuneessa tilintarkastuksessamme sekä laatiessamme siitä annettavaa lausuntoa, emmekä anna näistä seikoista erillistä lausuntoa.

[*Kuvaus jokaisesta tilintarkastuksen kannalta keskeisestä seikasta ISA 701:n mukaisesti.*]

Muu informaatio [tai muu otsikko, jos se on asianmukaista, kuten ”Muu informaatio kuin tilinpäätös ja sitä koskeva tilintarkastuskertomus”]

Johto[12] vastaa muusta informaatiosta. Muu informaatio sisältää raportin X[13] (mutta se ei sisällä tilinpäätöstä eikä sitä koskevaa tilintarkastuskertomustamme), jonka olemme saaneet käyttöömme ennen tämän tilintarkastuskertomuksen antamispäivää, sekä raportin Y, jonka odotamme saavamme käyttöömme kyseisen päivän jälkeen.

Tilinpäätöstä koskeva lausuntomme ei kata muuta informaatiota, emmekä esitä siitä minkäänlaista varmennusjohtopäätöstä.

Velvollisuutenamme on lukea edellä yksilöity muu informaatio tilinpäätöksen tilintarkastuksen yhteydessä ja tätä tehdessämme arvioida, onko muu informaatio olennaisesti ristiriidassa tilinpäätöksen tai tilintarkastusta suorittaessamme hankkimamme tietämyksen kanssa tai vaikuttaako se muutoin olevan olennaisesti virheellistä.

Jos teemme ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää käyttöömme saamaamme muuhun informaatioon kohdistamamme työn perusteella johtopäätöksen, että kyseisessä muussa informaatiossa on olennainen virheellisyys, meidän on raportoitava tästä seikasta. Meillä ei ole tämän suhteen mitään raportoitavaa.

---

[11] Alaotsikkoa ”Tilinpäätöksen tilintarkastus” ei tarvita silloin, kun toinen alaotsikko ”Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi” ei ole sovellettavissa.

[12] Tai jotkin muut termit, jotka ovat kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukaisia.

[13] Muun informaation yksilöimiseksi siitä voidaan käyttää tarkempaa kuvausta, kuten ”johdon raportti ja puheenjohtajan katsaus”.

[Kun luemme raportin Y, meidän on kommunikoitava hallintoelinten kanssa, jos johtopäätöksemme on, että raportissa on olennainen virheellisyys [*kuvataan kyseisessä maassa tai kyseisellä muulla oikeudenkäyttöalueella sovellettavat toimenpiteet*]][14]

Tilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet[15]

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1*.]

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1*.]

Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1*.]

Toimeksiannosta vastuullisena henkilönä tilintarkastuksessa, jonka tuloksena annetaan tämä riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomus, on [*nimi*].[16]

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

[*Tilintarkastajan osoite*]

[*Päiväys*]

---

14 Tämä lisäkappale voi olla hyödyllinen silloin, kun tilintarkastaja on tunnistanut korjaamattoman virheellisyyden tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen käyttöönsä saamassaan muussa informaatiossa ja hänellä on lakiin perustuva velvollisuus suorittaa tiettyjä toimenpiteitä tämän suhteen.

15 Tai jotkin muut termit, jotka ovat kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukaisia.

16 Listattujen yhteisöjen yleiseen käyttöön tarkoitettujen tilinpäätösten tilintarkastuksesta annettavaan tilintarkastuskertomukseen sisällytetään toimeksiannosta vastuullisen henkilön nimi, paitsi niissä harvoissa tapauksissa, joissa sen esittämisestä voidaan kohtuudella odottaa aiheutuvan henkilökohtaista turvallisuutta vaarantava merkittävä uhka (ks. ISA 700 (uudistettu), kappale 46).

Esimerkki 3 – Muun kuin listatun yhteisön tilintarkastuskertomus, joka sisältää vakiomuotoisen lausunnon, kun tilintarkastaja on saanut osan muusta informaatiosta käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää, ei ole tunnistanut muussa informaatiossa olennaista virheellisyyttä ja odottaa saavansa muuta informaatiota käyttöönsä vielä tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- **Tilintarkastuksen kohteena on muun kuin listatun yhteisön tilinpäätöskokonaisuus, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti. Kyseessä ei ole konsernin tilintarkastus (ts. ei sovelleta ISA 600:aa (uudistettu)).**
- **Yhteisön johto laatii tilinpäätöksen IASB:n antamien IFRS-tilinpäätösstandardien (yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto) mukaisesti.**
- **Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n mukaista kuvausta tilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista.**
- **Tilintarkastajan johtopäätös on, että vakiomuotoinen (ts. ”puhdas”) lausunto on hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella asianmukainen.**
- **Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen eettisiä vaatimuksia.**
- **Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, ettei esiinny sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaisi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu) mukaisesti.**
- **Tilintarkastaja ei ole velvollinen viestimään tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista ISA 701:n mukaisesti, eikä hän ole muutoinkaan päättänyt tehdä niin.**
- **Tilintarkastaja on saanut osan muusta informaatiosta käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää, ei ole tunnistanut muussa informaatiossa olennaista virheellisyyttä ja odottaa saavansa muuta informaatiota käyttöönsä tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen.**
- **Tilinpäätöstä koskevasta valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.**
- **Tilintarkastajalla ei ole paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia muita raportointivelvoitteita.**

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

ABC-yhtiön osakkeenomistajille [tai muu asianmukainen vastaanottaja]

Lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön (Yhtiö) tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien olennainen tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskeva informaatio.

Lausuntonamme esitämme, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan Yhtiön taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta (tai *ne on esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) International Accounting Standards Boardin antamien IFRS-tilinpäätösstandardien mukaisesti.

Lausunnon perustelut

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa.* Olemme riippumattomia Yhtiöstä niiden eettisten vaatimusten mukaisesti, jotka koskevat tilinpäätöksen tilintarkastusta [*maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella*], ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsityksemme mukaan olemme hankkineet lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Muu informaatio [tai muu otsikko, jos se on asianmukaista, kuten ”Muu informaatio kuin tilinpäätös ja sitä koskeva tilintarkastuskertomus”]

Johto[17] vastaa muusta informaatiosta. Tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä käyttöömme saamamme muu informaatio sisältää [raporttiin X[18] sisältyvän informaation, mutta se ei sisällä tilinpäätöstä ja sitä koskevaa tilintarkastuskertomustamme].

Tilinpäätöstä koskeva lausuntomme ei kata muuta informaatiota, emmekä esitä siitä minkäänlaista varmennusjohtopäätöstä.

Velvollisuutenamme on lukea edellä yksilöity muu informaatio tilinpäätöksen tilintarkastuksen yhteydessä ja tätä tehdessämme arvioida, onko muu informaatio olennaisesti ristiriidassa tilinpäätöksen tai tilintarkastusta suorittaessamme hankkimamme tietämyksen kanssa tai vaikuttaako se muutoin olevan olennaisesti virheellistä.

Jos teemme ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää käyttöömme saamaamme muuhun informaatioon kohdistamamme työn perusteella johtopäätöksen, että kyseisessä muussa informaatiossa on olennainen virheellisyys, meidän on raportoitava tästä seikasta. Meillä ei ole tämän suhteen mitään raportoitavaa.

Tilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet[19]

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.*]

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.*]

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

[*Tilintarkastajan osoite*]

[*Päiväys*]

---

17 Tai jotkin muut termit, jotka ovat kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukaisia.

18 Muun informaation yksilöimiseksi siitä voidaan käyttää tarkempaa kuvausta, kuten ”johdon raportti ja puheenjohtajan katsaus”.

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

Esimerkki 4 – Listatun yhteisön tilintarkastuskertomus, joka sisältää vakiomuotoisen lausunnon, kun tilintarkastaja ei ole saanut muuta informaatiota käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää mutta odottaa saavansa muuta informaatiota käyttöönsä tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- **Tilintarkastuksen kohteena on listatun yhteisön tilinpäätöskokonaisuus, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti. Kyseessä ei ole konsernin tilintarkastus (ts. ei sovelleta ISA 600:aa (uudistettu)).**
- **Yhteisön johto laatii tilinpäätöksen IASB:n antamien IFRS-tilinpäätösstandardien (yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto) mukaisesti.**
- **Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n mukaista kuvausta tilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista.**
- **Tilintarkastajan johtopäätös on, että vakiomuotoinen (ts. ”puhdas”) lausunto on hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella asianmukainen.**
- **Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen eettisiä vaatimuksia.**
- **Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, ettei esiinny sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaisi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu) mukaisesti.**
- **Tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista on viestitty ISA 701:n mukaisesti.**
- **Tilintarkastaja ei ole saanut muuta informaatiota käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää mutta odottaa saavansa muuta informaatiota käyttöönsä tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen.**
- **Tilinpäätöstä koskevasta valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.**
- **Tilintarkastajalla on tilinpäätöksen tilintarkastuksen lisäksi muita paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia raportointivelvoitteita.**

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

ABC-yhtiön osakkeenomistajille [tai muu asianmukainen vastaanottaja]

Tilinpäätöksen tilintarkastus[20]

Lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön (Yhtiö) tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien olennainen tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskeva informaatio.

Lausuntonamme esitämme, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan Yhtiön taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta (tai *ne on esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) International Accounting Standards Boardin antamien IFRS-tilinpäätösstandardien mukaisesti.

Lausunnon perustelut

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa.* Olemme riippumattomia Yhtiöstä niiden eettisten vaatimusten mukaisesti, jotka koskevat tilinpäätöksen tilintarkastusta [*maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella*], ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsityksemme mukaan olemme hankkineet lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat ovat seikkoja, jotka ammatillisen harkintamme mukaan ovat olleet merkittävimpiä tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilintarkastuksessa. Nämä seikat on otettu huomioon tilinpäätökseen kokonaisuutena kohdistuneessa tilintarkastuksessamme sekä laatiessamme siitä annettavaa lausuntoa, emmekä anna näistä seikoista erillistä lausuntoa.

[*Kuvaus jokaisesta tilintarkastuksen kannalta keskeisestä seikasta ISA 701:n mukaisesti.*]

Muu informaatio [tai muu otsikko, jos se on asianmukaista, kuten ”Muu informaatio kuin tilinpäätös ja sitä koskeva tilintarkastuskertomus”]

Johto[21] vastaa muusta informaatiosta. Muu informaatio sisältää [raporttiin X[22] sisältyvän informaation, mutta se ei sisällä tilinpäätöstä ja sitä koskevaa tilintarkastuskertomustamme]. Odotamme saavamme raportin X käyttöömme tämän tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen.

Tilinpäätöstä koskeva lausuntomme ei kata muuta informaatiota, emmekä esitä siitä minkäänlaista varmennusjohtopäätöstä.

Velvollisuutenamme on lukea edellä yksilöity muu informaatio tilinpäätöksen tilintarkastuksen yhteydessä, kun saamme sen käyttöömme, ja tätä tehdessämme arvioida, onko muu informaatio olennaisesti ristiriidassa tilinpäätöksen tai tilintarkastusta suorittaessamme hankkimamme tietämyksen kanssa tai vaikuttaako se muutoin olevan olennaisesti virheellistä.

[Kun luemme raportin X, meidän on kommunikoitava hallintoelinten kanssa, jos johtopäätöksemme on, että raportissa on olennainen virheellisyys [*kuvataan kyseisessä maassa tai kyseisellä muulla oikeudenkäyttöalueella sovellettavat toimenpiteet*]][23]

---

[20] Alaotsikkoa ”Tilinpäätöksen tilintarkastus” ei tarvita silloin, kun toinen alaotsikko ”Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi” ei ole sovellettavissa.

[21] Tai jotkin muut termit, jotka ovat kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukaisia.

[22] Muun informaation yksilöimiseksi siitä voidaan käyttää tarkempaa kuvausta, kuten ”johdon raportti ja puheenjohtajan katsaus”.

[23] Tämä lisäkappale voi olla hyödyllinen silloin, kun tilintarkastaja on tunnistanut korjaamattoman olennaisen virheellisyyden tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen käyttöönsä saamassaan muussa informaatiossa ja hänellä on lakiin perustuva velvollisuus suorittaa tiettyjä toimenpiteitä tämän suhteen.

Tilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet[24]

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1*.]

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1*.]

Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1*.]

Toimeksiannosta vastuullisena henkilönä tilintarkastuksessa, jonka tuloksena annetaan tämä riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomus, on [*nimi*].

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

[Tilintarkastajan osoite]

[*Päiväys*]

[24] Tai jotkin muut termit, jotka ovat kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukaisia.

Esimerkki 5 – Listatun tai listaamattoman yhteisön tilintarkastuskertomus, joka sisältää vakiomuotoisen lausunnon, kun tilintarkastaja on saanut muun informaation kokonaisuudessaan käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää ja on tunnistanut muussa informaatiossa olennaisen virheellisyyden.

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- **Tilintarkastuksen kohteena on listatun tai listaamattoman yhteisön tilinpäätöskokonaisuus, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti. Kyseessä ei ole konsernin tilintarkastus (ts. ei sovelleta ISA 600:aa (uudistettu)).**
- **Yhteisön johto laatii tilinpäätöksen IASB:n antamien IFRS-tilinpäätösstandardien (yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto) mukaisesti.**
- **Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n mukaista kuvausta tilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista.**
- **Tilintarkastajan johtopäätös on, että vakiomuotoinen (ts. ”puhdas”) lausunto on hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella asianmukainen.**
- **Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen eettisiä vaatimuksia.**
- **Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, ettei esiinny sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaisi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu) mukaisesti.**
- **Tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista on viestitty ISA 701:n mukaisesti.**
- **Tilintarkastaja on saanut muun informaation kokonaisuudessaan käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää, ja hänen johtopäätöksensä on, että muussa informaatiossa on olennainen virheellisyys.**
- **Tilinpäätöstä koskevasta valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.**
- **Tilintarkastajalla ei ole paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia muita raportointivelvoitteita.**

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

ABC-yhtiön osakkeenomistajille [tai muu asianmukainen vastaanottaja]

Lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön (Yhtiö) tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien olennainen tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskeva informaatio.

Lausuntonamme esitämme, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan Yhtiön taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta (tai *ne on esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) International Accounting Standards Boardin antamien IFRS-tilinpäätösstandardien mukaisesti.

Lausunnon perustelut

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa.* Olemme riippumattomia Yhtiöstä niiden eettisten vaatimusten mukaisesti, jotka koskevat tilinpäätöksen tilintarkastusta [*maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella*], ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsityksemme mukaan olemme hankkineet lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Muu informaatio [tai muu otsikko, jos se on asianmukaista, kuten ”Muu informaatio kuin tilinpäätös ja sitä koskeva tilintarkastuskertomus”]

Johto[25] vastaa muusta informaatiosta. Muu informaatio sisältää [raporttiin X[26] sisältyvän informaation, mutta se ei sisällä tilinpäätöstä ja sitä koskevaa tilintarkastuskertomustamme].

Tilinpäätöstä koskeva lausuntomme ei kata muuta informaatiota, emmekä esitä siitä minkäänlaista varmennusjohtopäätöstä.

Velvollisuutenamme on lukea edellä yksilöity muu informaatio tilinpäätöksen tilintarkastuksen yhteydessä ja tätä tehdessämme arvioida, onko muu informaatio olennaisesti ristiriidassa tilinpäätöksen tai tilintarkastusta suorittaessamme hankkimamme tietämyksen kanssa tai vaikuttaako se muutoin olevan olennaisesti virheellistä.

Jos teemme suorittamamme työn perusteella johtopäätöksen, että kyseisessä muussa informaatiossa on olennainen virheellisyys, meidän on raportoitava tästä seikasta. Kuten jäljempänä on kuvattu, johtopäätöksemme on, että muussa informaatiossa on tällainen olennainen virheellisyys.

[*Kuvaus muussa informaatiossa olevasta olennaisesta virheellisyydestä*]

[Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat[27]

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat ovat seikkoja, jotka ammatillisen harkintamme mukaan ovat olleet merkittävimpiä tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilintarkastuksessa. Nämä seikat on otettu huomioon tilinpäätökseen kokonaisuutena kohdistuneessa tilintarkastuksessamme sekä laatiessamme siitä annettavaa lausuntoa, emmekä anna näistä seikoista erillistä lausuntoa.

[*Kuvaus jokaisesta tilintarkastuksen kannalta keskeisestä seikasta ISA 701:n mukaisesti.*]]

Tilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet[28]

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1.*]

---

25 Tai jotkin muut termit, jotka ovat kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukaisia.

26 Muun informaation yksilöimiseksi siitä voidaan käyttää tarkempaa kuvausta, kuten ”johdon raportti ja puheenjohtajan katsaus”.

27 Tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja koskevaa osiota edellytetään vain listatuissa yhteisöissä.

28 Tai jotkin muut termit, jotka ovat kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukaisia.

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 1*.]

[Toimeksiannosta vastuullisena henkilönä tilintarkastuksessa, jonka tuloksena annetaan tämä riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomus, on [*nimi*][29].]

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

[*Tilintarkastajan osoite*]

[*Päiväys*]

[29] Listattujen yhteisöjen yleiseen käyttöön tarkoitettujen tilinpäätösten tilintarkastuksesta annettavaan tilintarkastuskertomukseen sisällytetään toimeksiannosta vastuullisen henkilön nimi, paitsi niissä harvoissa tapauksissa, joissa sen esittämisestä voidaan kohtuudella odottaa aiheutuvan henkilökohtaista turvallisuutta vaarantava merkittävä uhka (ks. ISA 700 (uudistettu), kappale 46).

Esimerkki 6 – Listatun tai listaamattoman yhteisön tilintarkastuskertomus, jossa annetaan varauman sisältävä lausunto, kun tilintarkastaja on saanut muun informaation kokonaisuudessaan käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää ja konsernitilinpäätöksen olennaiseen erään liittyy tilintarkastuksen laajuutta koskeva rajoitus, joka vaikuttaa myös muuhun informaatioon.

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- **Tilintarkastuksen kohteena on listatun tai listaamattoman yhteisön konsernitilinpäätöskokonaisuus, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti. Kyseessä on konsernin tilintarkastus (ts. sovelletaan ISA 600:aa (uudistettu)).**
- **Yhteisön johto laatii konsernitilinpäätöksen IASB:n antamien IFRS-tilinpäätösstandardien (yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto) mukaisesti.**
- **Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n mukaista kuvausta konsernitilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista.**
- **Tilintarkastaja ei ole pystynyt hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ulkomaiseen osakkuusyritykseen tehdystä sijoituksesta. Sen, ettei ole pystytty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, mahdolliset vaikutukset on todettu konsernitilinpäätöksen kannalta olennaisiksi mutta ei laajalle ulottuviksi (ts. varauman sisältävä lausunto on asianmukainen).**
- **Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen eettisiä vaatimuksia.**
- **Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, ettei esiinny sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaisi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu) mukaisesti.**
- **Tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista on viestitty ISA 701:n mukaisesti.**
- **Tilintarkastaja on saanut muun informaation kokonaisuudessaan käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää, ja konsernitilinpäätöstä koskevaan varauman sisältävään lausuntoon johtanut seikka vaikuttaa myös muuhun informaatioon.**
- **Konsernitilinpäätökseen liittyvästä valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.**
- **Tilintarkastajalla ei ole paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia muita raportointivelvoitteita.**

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

ABC-yhtiön osakkeenomistajille [tai muu asianmukainen vastaanottaja]

Varauman sisältävä lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön ja sen tytäryritykset (Konserni) kattavan konsernitilinpäätöksen, joka sisältää konsernitaseen 31.12.20X1, konsernin laajan tuloslaskelman, konsernin oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja konsernin rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien olennainen tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskeva informaatio.

Lausuntonamme esitämme, että kertomuksemme *Varauman sisältävän lausunnon perustelut* -osiossa kuvatun seikan mahdollisia vaikutuksia lukuun ottamatta konsernitilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan Konsernin taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta *(tai ne on esitetty konsernitilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein)* International Accounting Standards Boardin antamien IFRS-tilinpäätösstandardien mukaisesti.

Varauman sisältävän lausunnon perustelut

Konsernin osuus XYZ-yhtiössä, joka on tilikauden aikana hankittu ja pääomaosuusmenetelmällä käsitelty ulkomainen osakkuusyritys, on merkitty taseeseen 31.12.20X1 arvoon xxx, ja ABC:n osuus XYZ:n tuloksesta xxx sisältyy ABC:n mainittuna päivänä päättyvän tilikauden tulokseen. Emme pystyneet hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ABC:llä XYZ:ssa olevan sijoituksen kirjanpitoarvosta 31.12.20X1 emmekä ABC:n osuudesta XYZ:n vuosituloksesta, koska emme saaneet käyttöömme XYZ:n taloudellista informaatiota ja meiltä evättiin mahdollisuus kommunikoida XYZ:n johdon ja tilintarkastajien kanssa. Täten emme pystyneet selvittämään, olisiko näihin lukuihin tarpeen tehdä muutoksia.

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksessa.* Olemme riippumattomia Konsernista niiden eettisten vaatimusten mukaisesti, jotka koskevat konsernitilinpäätöksen tilintarkastusta *[maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella]*, ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsityksemme mukaan olemme hankkineet varauman sisältävän lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Muu informaatio [tai muu otsikko, jos se on asianmukaista, kuten ”Muu informaatio kuin tilinpäätös ja sitä koskeva tilintarkastuskertomus”]

Johto[30] vastaa muusta informaatiosta. Muu informaatio sisältää [raporttiin X[31] sisältyvän informaation, mutta se ei sisällä konsernitilinpäätöstä ja sitä koskevaa tilintarkastuskertomustamme].

Konsernitilinpäätöstä koskeva lausuntomme ei kata muuta informaatiota, emmekä esitä siitä minkäänlaista varmennusjohtopäätöstä.

Velvollisuutenamme on lukea edellä yksilöity muu informaatio konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksen yhteydessä ja tätä tehdessämme arvioida, onko muu informaatio olennaisesti ristiriidassa konsernitilinpäätöksen tai tilintarkastusta suorittaessamme hankkimamme tietämyksen kanssa tai vaikuttaako se muutoin olevan olennaisesti virheellistä.

Jos teemme suorittamamme työn perusteella johtopäätöksen, että kyseisessä muussa informaatiossa on olennainen virheellisyys, meidän on raportoitava tästä seikasta. Kuten kertomuksemme *Varauman sisältävän lausunnon perustelut* -osiossa kuvataan, emme pystyneet hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuva tilintarkastusevidenssiä ABC:llä XYZ:ssa olevan sijoituksen kirjanpitoarvosta 31.12 20X1 emmekä ABC:n osuudesta tilikauden tuloksesta. Näin ollen emme pysty tekemään johtopäätöstä siitä, onko muu informaatio tämän seikan osalta olennaisesti virheellistä.

---

30 Tai jotkin muut termit, jotka ovat kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukaisia.

31 Muun informaation yksilöimiseksi siitä voidaan käyttää tarkempaa kuvausta, kuten ”johdon raportti ja puheenjohtajan katsaus”.

[Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat[32]

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat ovat seikkoja, jotka ammatillisen harkintamme mukaan ovat olleet merkittävimpiä tarkastuksen kohteena olleen kauden tilintarkastuksessa. Nämä seikat on otettu huomioon konsernitilinpäätökseen kokonaisuutena kohdistuneessa tilintarkastuksessamme sekä laatiessamme siitä annettavaa lausuntoa, emmekä anna näistä seikoista erillistä lausuntoa. *Varauman sisältävän lausunnon perustelut* -osiossa kuvatun seikan lisäksi olemme todenneet seuraavassa kuvattujen seikkojen olevan tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja, joista on viestittävä kertomuksessamme.

[*Kuvaus jokaisesta tilintarkastuksen kannalta keskeisestä seikasta ISA 701:n mukaisesti.*]]

Tilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet[33]

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 2.*]

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 2.*]

[Toimeksiannosta vastuullisena henkilönä tilintarkastuksessa, jonka tuloksena annetaan tämä riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomus, on [*nimi*][34].]

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

[Tilintarkastajan osoite]

[*Päiväys*]

[32] Tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja koskevaa osiota edellytetään vain listatuissa yhteisöissä.

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

[34] Listattujen yhteisöjen yleiseen käyttöön tarkoitettujen tilinpäätösten tilintarkastuksesta annettavaan tilintarkastuskertomukseen sisällytetään toimeksiannosta vastuullisen henkilön nimi, paitsi niissä harvoissa tapauksissa, joissa sen esittämisestä voidaan kohtuudella odottaa aiheutuvan henkilökohtaista turvallisuutta vaarantava merkittävä uhka (ks. ISA 700 (uudistettu), kappale 46).

Esimerkki 7 – Listatun tai listaamattoman yhteisön tilintarkastuskertomus, jossa annetaan kielteinen lausunto, kun tilintarkastaja on saanut muun informaation kokonaisuudessaan käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää ja konsernitilinpäätöstä koskeva kielteinen lausunto vaikuttaa myös muuhun informaatioon.

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- **Tilintarkastuksen kohteena on listatun tai listaamattoman yhteisön konsernitilinpäätöskokonaisuus, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti. Kyseessä on konsernin tilintarkastus (ts. sovelletaan ISA 600:aa (uudistettu)).**
- **Yhteisön johto laatii konsernitilinpäätöksen IASB:n antamien IFRS-tilinpäätösstandardien (yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto) mukaisesti.**
- **Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n mukaista kuvausta konsernitilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista.**
- **Konsernitilinpäätös on olennaisesti virheellinen, koska yksi tytäryritys on jätetty yhdistelemättä. Olennaisella virheellisyydellä on todettu olevan laajalle ulottuva vaikutus konsernitilinpäätökseen. Virheellisyyden vaikutuksia konsernitilinpäätökseen ei ole määritetty, koska se ei ollut käytännössä mahdollista (ts. kielteinen lausunto on asianmukainen).**
- **Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen eettisiä vaatimuksia.**
- **Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, ettei esiinny sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaisi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu) mukaisesti.**
- **Tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista on viestitty ISA 701:n mukaisesti.**
- **Tilintarkastaja on saanut muun informaation kokonaisuudessaan käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää, ja konsernitilinpäätöstä koskevaan kielteiseen lausuntoon johtanut seikka vaikuttaa myös muuhun informaatioon.**
- **Konsernitilinpäätökseen liittyvästä valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.**
- **Tilintarkastajalla ei ole paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia muita raportointivelvoitteita.**

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

ABC-yhtiön osakkeenomistajille [tai muu asianmukainen vastaanottaja]

Kielteinen lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön ja sen tytäryritykset (Konserni) kattavan konsernitilinpäätöksen, joka sisältää konsernitaseen 31.12.20X1, konsernin laajan tuloslaskelman, konsernin oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja konsernin rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien olennainen tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskeva informaatio.

Lausuntonamme esitämme, että kertomuksemme *Kielteisen lausunnon perustelut* -osiossa kuvatun seikan merkittävyydestä johtuen tilinpäätös ei anna oikeaa ja riittävää kuvan ABC-yhtiön taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta (tai *niitä ei ole esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) International Accounting Standards Boardin (IASB) antamien IFRS-tilinpäätösstandardien mukaisesti.

Kielteisen lausunnon perustelut

Kuten liitetiedossa X selostetaan, vuoden 20X1 aikana hankitun tytäryrityksen tilinpäätöstä ei ole yhdistelty konsernitilinpäätökseen, koska konserni ei ole vielä pystynyt varmistumaan tytäryrityksen tiettyjen olennaisten varojen ja velkojen hankinta-ajankohdan käyvistä arvoista. Sijoitus on tämän vuoksi kirjattu hankintamenoon. IASB:n antamien IFRS-tilinpäätösstandardien mukaan kyseinen tytäryritys olisi pitänyt yhdistellä konsernitilinpäätökseen ja hankinta olisi pitänyt käsitellä alustavien arvojen pohjalta. XYZ:n yhdisteleminen olisi vaikuttanut konsernitilinpäätöksen useaan eri osaan olennaisesti. Yhdistelemättä jättämisen vaikutuksia konsernitilinpäätökseen ei ole määritetty.

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksessa.* Olemme riippumattomia Konsernista niiden eettisten vaatimusten mukaisesti, jotka koskevat konsernitilinpäätöksen tilintarkastusta [*maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella*], ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsityksemme mukaan olemme hankkineet kielteisen lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Muu informaatio [tai muu otsikko, jos se on asianmukaista, kuten ”Muu informaatio kuin tilinpäätös ja sitä koskeva tilintarkastuskertomus”]

Johto[35] vastaa muusta informaatiosta. Muu informaatio sisältää [raporttiin X[36] sisältyvän informaation, mutta se ei sisällä konsernitilinpäätöstä ja sitä koskevaa tilintarkastuskertomustamme].

Konsernitilinpäätöstä koskeva lausuntomme ei kata muuta informaatiota, emmekä esitä siitä minkäänlaista varmennusjohtopäätöstä.

Velvollisuutenamme on lukea edellä yksilöity muu informaatio konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksen yhteydessä ja tätä tehdessämme arvioida, onko muu informaatio olennaisesti ristiriidassa konsernitilinpäätöksen tai tilintarkastusta suorittaessamme hankkimamme tietämyksen kanssa tai vaikuttaako se muutoin olevan olennaisesti virheellistä. Jos teemme suorittamamme työn perusteella johtopäätöksen, että kyseisessä muussa informaatiossa on olennainen virheellisyys, meidän on raportoitava tästä seikasta. Kuten edellä kohdassa *Kielteisen lausunnon perustelut* kuvataan, XYZ-yhtiö olisi pitänyt yhdistellä konsernitilinpäätökseen ja hankinta olisi pitänyt käsitellä alustavien arvojen pohjalta. Johtopäätöksemme on, että muu informaatio on samasta syystä olennaisesti virheellistä niiden X-raporttiin sisältyvien lukujen ja muiden tietojen osalta, joihin XYZ-yhtiön yhdistelemättä jättäminen vaikuttaa.

[Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat[37]

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat ovat seikkoja, jotka ammatillisen harkintamme mukaan ovat olleet merkittävimpiä tarkastuksen kohteena olleen kauden tilintarkastuksessa. Nämä seikat on otettu huomioon konsernitilinpäätökseen kokonaisuutena

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

[36] Muun informaation yksilöimiseksi siitä voidaan käyttää tarkempaa kuvausta, kuten ”johdon raportti ja puheenjohtajan katsaus”.

[37] Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat -osiota edellytetään vain listatuissa yhteisöissä.

kohdistuneessa tilintarkastuksessamme sekä laatiessamme siitä annettavaa lausuntoa, emmekä anna näistä seikoista erillistä lausuntoa. *Kielteisen lausunnon perustelut* -osiossa kuvatun seikan lisäksi olemme todenneet seuraavassa kuvattujen seikkojen olevan tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja, joista on viestittävä kertomuksessamme.

[*Kuvaus jokaisesta tilintarkastuksen kannalta keskeisestä seikasta ISA 701:n mukaisesti.*]]

Tilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet[38]

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 2.*]

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

[*ISA 700:n (uudistettu) mukainen raportointi – ks. ISA 700 (uudistettu), esimerkki 2.*]

[Toimeksiannosta vastuullisena henkilönä tilintarkastuksessa, jonka tuloksena annetaan tämä riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomus, on [*nimi*][39].]

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

[Tilintarkastajan osoite]

[*Päiväys*]

[38] Tai jotkin muut termit, jotka ovat kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukaisia.

[39] Listattujen yhteisöjen yleiseen käyttöön tarkoitettujen tilinpäätösten tilintarkastuksesta annettavaan tilintarkastuskertomukseen sisällytetään toimeksiannosta vastuullisen henkilön nimi, paitsi niissä harvoissa tapauksissa, joissa sen esittämisestä voidaan kohtuudella odottaa aiheutuvan henkilökohtaista turvallisuutta vaarantava merkittävä uhka (ks. ISA 700 (uudistettu), kappale 46).

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 800 (UUDISTETTU)

ERITYISESTI HUOMIOON OTETTAVIA SEIKKOJA – ERITYISTÄ TARKOITUSTA VARTEN SOVELLETTAVIEN NORMISTOJEN MUKAISESTI LAADITTUJEN TILINPÄÄTÖSTEN TILINTARKASTUKSET

(Sovelletaan 15.12.2016 tai sen jälkeen päättyviltä tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastuksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1–3
Voimaantulo	4
Tavoite	5
Määritelmät	6–7
Vaatimukset	
Toimeksiantoa hyväksyttäessä huomioon otettavia seikkoja	8
Tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa huomioon otettavia seikkoja	9–10
Lausuntoa laadittaessa ja kertomusta annettaessa huomioon otettavia seikkoja	11–14
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston määritelmä	A1–A4
Toimeksiantoa hyväksyttäessä huomioon otettavia seikkoja	A5–A8
Tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa huomioon otettavia seikkoja	A9–A12
Lausuntoa laadittaessa ja kertomusta annettaessa huomioon otettavia seikkoja	A13–A21
Liite: Esimerkkejä erityistä tarkoitusta varten laadittua tilinpäätöstä koskevista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksista	

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 800 (uudistettu) *Erityisesti huomioon otettavia seikkoja – erityistä tarkoitusta varten sovellettavien normistojen mukaisesti laadittujen tilinpäätösten tilintarkastukset* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Sarjaan 100–700 kuuluvia kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja (ISA) sovelletaan tilintarkastukseen. Tässä standardissa käsitellään erityisesti huomioon otettavia seikkoja sovellettaessa kyseisiä standardeja tilintarkastukseen, joka kohdistuu erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston mukaisesti laadittuun tilinpäätökseen.

2. Tämä standardi on kirjoitettu erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston mukaisesti laadittua tilinpäätöskokonaisuutta ajatellen. ISA 805:ssä (uudistettu)[1] käsitellään erityisesti huomioon otettavia seikkoja, jotka ovat relevantteja yksittäiseen tilinpäätöslaskelmaan taikka tilinpäätöslaskelman tiettyyn osaan, tiliin tai erään kohdistuvan tilintarkastuksen kannalta.

3. Tämä standardi ei syrjäytä muiden ISA-standardien vaatimuksia, eikä standardissa pyritä käsittelemään kaikkia erityisesti huomioon otettavia seikkoja, jotka saattavat olla relevantteja toimeksiannon olosuhteissa.

Voimaantulo

4. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2016 tai sen jälkeen päättyviltä tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

Tavoite

5. Soveltaessaan ISA-standardeja erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston mukaisesti laaditun tilinpäätöksen tilintarkastukseen tilintarkastajan tavoitteena on käsitellä asianmukaisesti erityisesti huomioon otettavat seikat, jotka ovat relevantteja seuraavien asioiden kannalta:

   (a) toimeksiannon hyväksyminen;

   (b) kyseisen toimeksiannon suunnittelu ja suorittaminen; ja

   (c) tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen.

Määritelmät

6. Seuraavia termejä käytetään ISA-standardeissa seuraavassa merkityksessä:

   (a) Erityistä tarkoitusta varten laadittu tilinpäätös – Erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös. (Viittaus: kappale A4)

   (b) Erityistä tarkoitusta varten sovellettava normisto – 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.[2] (Viittaus: kappaleet A1–A4)

7. Tässä standardissa ”tilinpäätös” tarkoittaa ”erityistä tarkoitusta varten laadittu tilinpäätöskokonaisuus”. Sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset määräävät tilinpäätöksen esittämistavan, rakenteen ja sisällön sekä sen, mitä tilinpäätöskokonaisuuteen kuuluu. ”Erityistä tarkoitusta varten laadittu tilinpäätös” käsittää myös kaikki siihen liittyvät tilinpäätöksessä esitettävät tiedot.

---

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

2 ISA 200 *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti*, kappale 13(a)

Vaatimukset

Toimeksiantoa hyväksyttäessä huomioon otettavia seikkoja

Tilinpäätösnormiston hyväksyttävyys

8. ISA 210 sisältää vaatimuksen siitä, että tilintarkastaja määrittää tilinpäätöksen laatimisessa sovelletun tilinpäätösnormiston hyväksyttävyyden.[3] Kun kyseessä on erityistä tarkoitusta varten laaditun tilinpäätöksen tilintarkastus, tilintarkastajan on muodostettava käsitys: (viittaus: kappaleet A5–A8)

   (a) tarkoituksesta, jota varten tilinpäätös on laadittu;

   (b) aiotuista käyttäjistä; ja

   (c) toimenpiteistä, joihin johto on ryhtynyt sen toteamiseksi, että sovellettava tilinpäätösnormisto on kyseisissä olosuhteissa hyväksyttävä.

Tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa huomioon otettavia seikkoja

9. ISA 200 sisältää vaatimuksen siitä, että tilintarkastaja noudattaa kaikkia kyseisen tilintarkastuksen kannalta relevantteja ISA-standardeja.[4] Erityistä tarkoitusta varten laaditun tilinpäätöksen tilintarkastusta suunnitellessaan ja suorittaessaan tilintarkastajan on ratkaistava, vaatiiko ISA-standardien soveltaminen toimeksiannon olosuhteissa erityisten seikkojen huomioon ottamista. (Viittaus: kappaleet A9–A12)

10. ISA 315:n (uudistettu 2019) mukaan tilintarkastajan on muodostettava käsitys sovellettavasta tilinpäätösnormistosta ja yhteisön tilinpäätöksen laatimisperiaatteista sekä niissä mahdollisesti tapahtuneiden muutosten syistä.[5] Jos kyseessä on jonkin sopimuksen ehtojen mukaisesti laadittu tilinpäätös, tilintarkastajan on muodostettava käsitys johdon tilinpäätöstä laadittaessa tekemistä sopimuksen merkittävistä tulkinnoista, jos niitä on tehty. Tulkinta on merkittävä silloin, kun jokin toinen kohtuullinen tulkinta olisi aiheuttanut olennaisen eron tilinpäätöksessä esitettävään informaatioon.

Lausuntoa laadittaessa ja kertomusta annettaessa huomioon otettavia seikkoja

11. Erityistä tarkoitusta varten laadittua tilinpäätöstä koskevaa lausuntoa laatiessaan ja kertomusta antaessaan tilintarkastajan on sovellettava ISA 700:n (uudistettu) vaatimuksia.[6] (Viittaus: kappaleet A13–A19))

Kuvaus sovellettavasta tilinpäätösnormistosta

12. ISA 700:n (uudistettu) mukaan tilintarkastajan on arvioitava, viitataanko sovellettavaan tilinpäätösnormistoon tilinpäätöksessä asianmukaisella tavalla tai kuvataanko sitä siinä asianmukaisesti.[7] Kun kyseessä on jonkin sopimuksen ehtojen mukaisesti laadittu tilinpäätös, tilintarkastajan on arvioitava, kuvataanko tilinpäätöksessä asianmukaisesti tilinpäätöksen perustana olevasta sopimuksesta tehdyt merkittävät tulkinnat, jos niitä on tehty.

13. ISA 700:ssa (uudistettu) käsitellään tilintarkastuskertomuksen muotoa ja sisältöä, mukaan lukien kertomuksen joillekin osatekijöille määrätty järjestys. Kun kyseessä on erityistä tarkoitusta varten laadittua tilinpäätöstä koskeva tilintarkastuskertomus:

   (a) tilintarkastuskertomuksessa on kuvattava myös tarkoitus, jota varten tilinpäätös on laadittu, ja tarvittaessa kuvattava aiotut käyttäjät tai viitattava erityistä tarkoitusta varten laadittuun tilinpäätökseen sisältyvään liitetietoon, johon tämä informaatio sisältyy; ja

---

3 ISA 210 *Tilintarkastustoimeksiantojen ehdoista sopiminen,* kappale 6(a)

4 ISA 200, kappale 18

5 ISA 315 (uudistettu 2019) *Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen,* kappale 19(b)

6 ISA 700 (uudistettu) *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen*

7 ISA 700 (uudistettu), kappale 15

(b) jos johdon on mahdollista valita useammasta vaihtoehdosta normisto, jota sovelletaan tällaisen tilinpäätöksen laatimisessa, johdon[8] velvollisuuksia koskevassa selostuksessa on mainittava myös sen velvollisuus todeta, että sovellettava tilinpäätösnormisto on kyseisissä olosuhteissa hyväksyttävä.

Lukijoiden huomion kiinnittäminen siihen, että tilinpäätös on laadittu erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston mukaisesti

14. Erityistä tarkoitusta varten laadittua tilinpäätöstä koskevan tilintarkastuskertomuksen on sisällettävä tiettyä seikkaa painottava kappale, jossa kiinnitetään tilintarkastuskertomuksen käyttäjien huomiota siihen, että tilinpäätös on laadittu erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston mukaisesti ja ettei tilinpäätös tämän vuoksi ehkä sovi muuhun tarkoitukseen. (Viittaus: kappaleet A20–A21)

***

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston määritelmä (viittaus: kappale 6)

A1. Esimerkkejä erityistä tarkoitusta varten sovellettavista normistoista ovat:

- veroperusteinen laatimisperusta yhteisön veroilmoitukseen liitettävää tilinpäätöstä varten;
- maksuperusteinen laatimisperusta sellaista rahavirtainformaatiota varten, joka yhteisöä voidaan pyytää tuottamaan velkojille;
- sääntelytahon antamat taloudellista raportointia koskevat määräykset, joiden tarkoituksena on täyttää kyseisen sääntelytahon vaatimukset; tai
- taloudellista raportointia koskevat kohdat, jotka sisältyvät sopimukseen, kuten joukkovelkakirjalainasopimukseen, muuhun lainasopimukseen tai projektia koskevaan avustuspäätökseen.

A2. Saattaa olla olosuhteita, joissa erityistä tarkoitusta varten sovellettava normisto pohjautuu toimivaltaisen tai tunnustetun standardeja antavan organisaation asettamaan taikka säädökseen tai määräykseen perustuvaan tilinpäätösnormistoon mutta ei täytä kaikkia kyseisen normiston vaatimuksia. Esimerkki tällaisesta on sopimus, jonka mukaan tilinpäätös on laadittava maan tai muun oikeudenkäyttöalueen X useimpien mutta ei kaikkien tilinpäätösstandardien mukaisesti. Kun tämä on kyseisen toimeksiannon olosuhteissa hyväksyttävää, ei erityistä tarkoitusta varten laadittuun tilinpäätökseen sisältyvässä sovellettavan tilinpäätösnormiston kuvauksessa ole asianmukaista antaa sellaista käsitystä, että olisi kaikilta osin noudatettu toimivaltaisen tai tunnustetun standardeja antavan organisaation asettamaa tai säädökseen tai määräykseen perustuvaa tilinpäätösnormistoa. Edellä esitetyssä sopimusta koskevassa esimerkissä voidaan sovellettavan tilinpäätösnormiston kuvauksessa viitata tilinpäätösnormistoa koskeviin sopimuskohtiin eikä lainkaan mainita maan tai muun oikeudenkäyttöalueen X tilinpäätösstandardeja.

A3. Kappaleessa A2 kuvatuissa olosuhteissa erityistä tarkoitusta varten sovellettava normisto ei välttämättä ole oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto, vaikka tilinpäätösnormisto, johon se perustuu, olisi oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto. Tämä johtuu siitä, että erityistä tarkoitusta varten sovellettava normisto ei ehkä täytä toimivaltaisen tai tunnustetun standardeja antavan tahon asettaman taikka säädökseen tai määräykseen perustuvan tilinpäätösnormiston kaikkia tarvittavia vaatimuksia, jotta tilinpäätös antaisi oikean ja riittävän kuvan.

A4. Erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös voi olla ainoa tilinpäätös, jonka yhteisö laatii. Tällaisissa olosuhteissa tilinpäätöstä saattavat käyttää myös muut käyttäjät kuin ne, joita varten tilinpäätösnormisto on tarkoitettu. ISA-standardeja sovellettaessa tilinpäätöksen katsotaan sen laajasta saatavuudesta huolimatta olevan erityistä tarkoitusta varten laadittu tilinpäätös. Kappaleisiin 13–14 sisältyvien vaatimusten tarkoituksena on välttää väärinkäsityk-

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

set siitä, mitä tarkoitusta varten tilinpäätös on laadittu. Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot sisältävät selittävää tai kuvaavaa informaatiota, joka sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan täytyy esittää, on nimenomaisesti sallittua esittää tai on muutoin hyväksyttävää esittää tilinpäätöslaskelmissa tai liitetiedoissa taikka sisällyttää viittaamalla toiseen asiakirjaan.[9]

Toimeksiantoa hyväksyttäessä huomioon otettavia seikkoja

Sovellettavan tilinpäätösnormiston hyväksyttävyys (viittaus: kappale 8)

A5. Kun kyseessä on erityistä tarkoitusta varten laadittava tilinpäätös, aiottujen käyttäjien taloudellisen informaation tarpeet ovat keskeinen tekijä ratkaistaessa tilinpäätöksen laatimisessa noudatetun tilinpäätösnormiston hyväksyttävyyttä.

A6. Sovellettava tilinpäätösnormisto voi sisältää sellaisen organisaation asettamia tilinpäätösstandardeja, joka on toimivaltainen tai tunnustettu antamaan erityistä tarkoitusta varten laadittavaa tilinpäätöstä koskevia standardeja. Tällaisessa tapauksessa näiden standardien oletetaan olevan hyväksyttäviä kyseiseen tarkoitukseen, jos organisaatio noudattaa vakiintunutta ja läpinäkyvää prosessia, johon kuuluu keskustelua relevanttien etutahojen kanssa ja näiden näkemysten huomioon ottamista. Joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla saatetaan säädöksessä tai määräyksessä määrätä tilinpäätösnormistosta, jota johto käyttää tietyntyyppisen yhteisön erityistä tarkoitusta varten laadittavan tilinpäätöksen laatimisessa. Esimerkiksi sääntelytaho saattaa antaa taloudellista raportointia koskevia määräyksiä, jotka täyttävät kyseisen sääntelytahon vaatimukset. Ellei päinvastaisesta ole viitteitä, mainitun tilinpäätösnormiston oletetaan olevan hyväksyttävä tällaisen yhteisön laatimassa erityistä tarkoitusta varten laadittavassa tilinpäätöksessä.

A7. Silloin kun kappaleessa A6 tarkoitettuja tilinpäätösstandardeja täydentämässä on lainsäädäntöön tai määräyksiin perustuvia vaatimuksia, ISA 210 edellyttää tilintarkastajan ratkaisevan, onko tilinpäätösstandardien ja lisävaatimusten välillä ristiriitaisuuksia, ja määrää toimenpiteistä, joihin tilintarkastajan on ryhdyttävä, jos tällaisia ristiriitaisuuksia on.[10]

A8. Sovellettava tilinpäätösnormisto voi sisältää johonkin sopimukseen sisältyvät taloudellista raportointia koskevat kohdat tai muita kuin kappaleissa A6 ja A7 kuvattuja lähteitä. Tällöin tilinpäätösnormiston hyväksyttävyys toimeksiannon olosuhteissa ratkaistaan harkitsemalla, onko normistolla ominaisuuksia, joita hyväksyttävillä tilinpäätösnormistoilla tavallisesti on, kuten ISA 210:n liitteessä 2 kuvataan. Kun kyseessä on erityistä tarkoitusta varten sovellettava normisto, kunkin hyväksyttävillä tilinpäätösnormistoilla yleensä olevan ominaisuuden suhteellinen tärkeys kussakin toimeksiannossa perustuu ammatilliseen harkintaan. Esimerkiksi myyjä ja ostaja ovat saattaneet sopia yhteisön myyntipäivän nettovarallisuuden arvon määrittämistä varten, että heidän tarpeitaan ajatellen on asianmukaista arvioida myyntisaamisten mahdollisia luottotappioita koskevat vähennyserät erityistä varovaisuutta noudattaen, vaikkei tällainen taloudellinen informaatio ole puolueetonta verrattuna yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevan normiston mukaisesti laadittavaan taloudelliseen informaatioon.

Tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa huomioon otettavia seikkoja (viittaus: kappale 9)

A9. ISA 200:n mukaan tilintarkastajan täytyy noudattaa (a) tilintarkastustoimeksiantoja koskevia relevantteja eettisiä vaatimuksia, riippumattomuus mukaan lukien, ja (b) kaikkia kyseisen tilintarkastuksen kannalta relevantteja ISA-standardeja. Sen mukaan tilintarkastajan on myös noudatettava ISA-standardin kaikkia vaatimuksia, paitsi jos kyseinen ISA-standardi ei ole tilintarkastuksen olosuhteissa relevantti tai kyseinen vaatimus ei ole relevantti, koska se on ehdollinen eikä ehto toteudu. Poikkeuksellisissa olosuhteissa tilintarkastaja voi katsoa tarpeelliseksi poiketa jonkin ISA-standardin jostakin relevantista vaatimuksesta suorittamalla vaihtoehtoisia tilintarkastustoimenpiteitä kyseisen vaatimuksen mukaisen tavoitteen saavuttamiseksi.[11]

A10. Joidenkin ISA-standardien vaatimusten soveltaminen erityistä tarkoitusta varten laaditun tilinpäätöksen tilintarkastuksessa saattaa edellyttää tilintarkastajalta erityisten seikkojen huomioon ottamista. Esimerkiksi ISA 320:n mukaiset harkintaan perustuvat ratkaisut tilinpäätöksen käyttäjille olennaisista seikoista tehdään siltä pohjalta, että otetaan huomioon taloudellisen

[9] ISA 200, kappale 13(f)

[10] ISA 210, kappale 18

[11] ISA 200, kappaleet 14, 18 ja 22–23

informaation tarpeet, jotka käyttäjillä on ryhmänä tarkasteltuna.[12] Kun kyseessä on erityistä tarkoitusta varten laaditun tilinpäätöksen tilintarkastus, nämä harkintaan perustuvat ratkaisut tehdään kuitenkin aiottujen käyttäjien taloudellisen informaation tarpeiden arvioimisen pohjalta.

A11. Kun kyseessä on erityistä tarkoitusta varten laadittava tilinpäätös, kuten jonkin sopimuksen vaatimusten mukaisesti laadittava tilinpäätös, johto voi sopia aiottujen käyttäjien kanssa kynnysarvosta, jonka alapuolelle jääviä tilintarkastusta suoritettaessa todettavia virheellisyyksiä ei korjata tai muutoin oikaista. Tällaisen kynnysarvon olemassaolo ei kuitenkaan poista tilintarkastajalta vaatimusta olennaisuuden määrittämisestä ISA 320:n mukaisesti erityistä tarkoitusta varten laadittavan tilinpäätöksen tilintarkastuksen suunnittelua ja suorittamista varten.

A12. ISA 260:n (uudistettu) mukaan tilintarkastajan on ratkaistava, kuka on (tai ketkä ovat) yhteisön hallintorakenteessa asianmukaisia henkilöitä, joiden kanssa kommunikoidaan. [13] ISA 260:ssä (uudistettu) todetaan, että joissakin tapauksissa kaikki hallintoelimen jäsenet osallistuvat yhteisön johtamiseen ja kommunikointivaatimusten soveltamista mukautetaan tämän tilanteen huomioon ottamiseksi.[14] Kun yhteisö laatii myös yleiseen käyttöön tarkoitetun tilinpäätöskokonaisuuden, erityistä tarkoitusta varten laadittavan tilinpäätöksen laatimista valvova(t) henkilö(t) ei(vät) välttämättä ole samoja kuin kyseisen yleiseen käyttöön tarkoitetun tilinpäätöksen laatimisen valvonnasta vastaavat hallintoelinten jäsenet.

Lausuntoa laadittaessa ja kertomusta annettaessa huomioon otettavia seikkoja (viittaus: kappale 11)

A13. Tämän standardin liitteessä on esimerkkejä erityistä tarkoitusta varten laaditusta tilinpäätöksestä annettavista tilintarkastuskertomuksista. Myös muut tilintarkastuskertomusesimerkit saattavat olla relevantteja erityistä tarkoitusta varten laadittavasta tilinpäätöksestä raportoimisen kannalta (ks. esimerkiksi ISA 700:n (uudistettu), ISA 705:n (uudistettu)[15], ISA 570:n (uudistettu)[16], ISA 720:n (uudistettu)[17] ja ISA 706:n (uudistettu)[18] liitteet).

ISA 700:n (uudistettu) soveltaminen raportoitaessa erityistä tarkoitusta varten laaditusta tilinpäätöksestä

A14. Tämän standardin kappaleessa 11 selitetään, että tilintarkastajan on sovellettava ISA 700:aa (uudistettu) laatiessaan lausuntoa ja raportoidessaan erityistä tarkoitusta varten laaditusta tilinpäätöksestä. Näin toimiessaan tilintarkastajan on myös sovellettava muiden ISA-standardien raportointia koskevia vaatimuksia, ja kappaleissa A15–A19 käsiteltävistä erityisesti huomioon otettavista seikoista saattaa olla hänelle apua.

Toiminnan jatkuvuus

A15. Erityistä tarkoitusta varten laadittava tilinpäätös voidaan laatia tai olla laatimatta sellaisen tilinpäätösnormiston mukaisesti, jonka mukaan toiminnan jatkuvuuteen perustuva laskentaperusta on relevantti (toiminnan jatkuvuuteen perustuva laskentaperusta ei ole relevantti esimerkiksi joissakin verosäännöksiin perustuvissa tilinpäätöksissä, joita laaditaan tietyissä maissa tai tietyillä muilla oikeudenkäyttöalueilla)[19]. Erityistä tarkoitusta varten laadittavassa tilinpäätöksessä sovellettavasta tilinpäätösnormistosta riippuen tilintarkastuskertomukseen sisältyvää kuvausta toiminnan jatkuvuuteen liittyvistä johdon velvoitteista[20] voidaan joutua mukauttamaan tarvittavalla tavalla. Myös tilintarkastuskertomukseen sisältyvää kuvausta tilintar-

---

12 ISA 320 *Olennaisuus tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa,* kappale 2

13 ISA 260 (uudistettu) *Kommunikointi hallintoelinten kanssa*

14 ISA 260 (uudistettu), kappale A8

15 ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen*

16 ISA 570 (uudistettu) *Toiminnan jatkuvuus*

17 ISA 720 (uudistettu) *Tilintarkastajan velvollisuudet muun informaation suhteen*

18 ISA 706 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvät tiettyjä seikkoja painottavat kappaleet ja muita seikkoja koskevat kappaleet*

19 ISA 570 (uudistettu), kappale 2

20 Ks. ISA 700 (uudistettu), kappaleet 34(b) ja A49.

kastajan velvollisuuksista[21] voidaan joutua mukauttamaan tarvittavalla tavalla riippuen siitä, kuinka ISA 570:tä (uudistettu) sovelletaan toimeksiannon olosuhteissa.

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat

A16. ISA 700:n (uudistettu) mukaan tilintarkastajan on listattujen yhteisöjen yleiseen käyttöön tarkoitettujen tilinpäätöskokonaisuuksien tilintarkastuksessa viestittävä tilintarkastuksen kannalta keskeistä seikoista ISA 701:n[22] mukaisesti. Kun kyseessä on erityistä tarkoitusta varten laaditun tilinpäätöksen tilintarkastus, ISA 701:tä sovelletaan vain, kun säädöksessä tai määräyksessä vaaditaan tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista viestimistä erityistä tarkoitusta varten laaditusta tilinpäätöksestä annettavassa tilintarkastuskertomuksessa tai kun tilintarkastaja muutoin päättää viestiä tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista. Silloin kun erityistä tarkoitusta varten laaditusta tilinpäätöksestä annettavassa tilintarkastuskertomuksessa viestitään tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista, sovelletaan ISA 701:tä kokonaisuudessaan.[23]

Muu informaatio

A17. ISA 720:ssä (uudistettu) käsitellään tilintarkastajan velvollisuuksia muun informaation suhteen. Tämän standardin yhteydessä erityistä tarkoitusta varten laadittavan tilinpäätöksen sisältävien tai niihin liittyvien raporttien – joiden tarkoituksena on antaa omistajille (tai vastaavanlaisille sidosryhmille) informaatiota erityistä tarkoitusta varten laaditussa tilinpäätöksessä esitetystä informaatiosta tai seikoista – katsotaan ISA 720:tä (uudistettu) sovellettaessa olevan vuosikertomuksia. Jos tilinpäätös on laadittu erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston mukaisesti, ”vastaavanlaisiin sidosryhmiin” luetaan myös ne tietyt käyttäjät, joiden taloudellisen informaation tarpeita erityistä tarkoitusta varten laaditussa tilinpäätöksessä käytetty erityistä tarkoitusta varten sovellettava normisto on tarkoitettu täyttämään. Kun tilintarkastaja toteaa, että yhteisö suunnittelee tällaisen raportin julkistamista, erityistä tarkoitusta varten laaditun tilinpäätöksen tilintarkastukseen sovelletaan ISA 720:tä (uudistettu).

Toimeksiannosta vastuullisen henkilön nimi

A18. ISA 700:n (uudistettu) mukainen vaatimus siitä, että toimeksiannosta vastuullisen henkilön nimi on sisällytettävä tilintarkastuskertomukseen, koskee myös listattujen yhteisöjen erityistä tarkoitusta varten laadittujen tilinpäätösten tilintarkastuksia.[24] Säädöksessä tai määräyksessä voidaan edellyttää, että tilintarkastaja sisällyttää toimeksiannosta vastuullisen henkilön nimen tilintarkastuskertomukseen, tai hän voi muutoin päättää tehdä niin raportoidessaan muiden kuin listattujen yhteisöjen erityistä tarkoitusta varten laaditusta tilinpäätöksestä.

Viittaaminen yleiseen käyttöön tarkoitetusta tilinpäätöskokonaisuudesta annettuun tilintarkastuskertomukseen

A19. Tilintarkastaja voi katsoa asianmukaiseksi viitata erityistä tarkoitusta varten laaditusta tilinpäätöksestä annettavaan tilintarkastuskertomukseen sisältyvässä muuta seikkaa koskevassa kappaleessa yleiseen käyttöön tarkoitetusta tilinpäätöskokonaisuudesta annettuun tilintarkastuskertomukseen tai siinä raportoituun seikkaan (tai raportoituihin seikkoihin) (ks. ISA 706 (uudistettu)).[25] Tilintarkastaja voi esimerkiksi katsoa asianmukaiseksi viitata erityistä tarkoitusta varten laaditusta tilinpäätöksestä annettavassa tilintarkastuskertomuksessa Toiminnan jatkuvuutta koskeva olennainen epävarmuus – kappaleeseen, joka sisältyy yleiseen käyttöön tarkoitetusta tilinpäätöskokonaisuudesta annettuun tilintarkastuskertomukseen.

---

21 Ks. ISA 700 (uudistettu), kappale 39(b)(iv).

22 ISA 701 *Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksessa*

23 ISA 700 (uudistettu), kappale 31

24 Ks. ISA 700 (uudistettu), kappaleet 46 ja A62–A64.

25 Ks. ISA 706 (uudistettu), kappaleet 10–11.

Lukijoiden huomion kiinnittäminen siihen, että tilinpäätös on laadittu erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston mukaisesti (viittaus: kappale 14)

A20. Erityistä tarkoitusta varten laadittavaa tilinpäätöstä saatetaan käyttää muihin tarkoituksiin kuin siihen, johon se on tarkoitettu. Esimerkiksi sääntelytaho voi vaatia tiettyjä yhteisöjä julkistamaan erityistä tarkoitusta varten laaditun tilinpäätöksen. Väärinkäsitysten välttämiseksi tilintarkastaja sisällyttää käyttäjien huomion kiinnittämiseksi tilintarkastuskertomukseen tiettyä seikkaa painottavan kappaleen, jossa selostetaan, että tilinpäätös on laadittu erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston mukaisesti eikä sen vuoksi ehkä sovi muuhun tarkoitukseen. ISA 706:n (uudistettu) mukaan tämä kappale on sisällytettävä tilintarkastuskertomuksen erilliseen osioon, joka on otsikoitu asianmukaisesti sisältäen termin ”tietyn seikan painottaminen”.[26]

Luovuttamista tai käyttämistä koskeva rajoitus (viittaus: kappale 14)

A21. Kappaleessa 14 vaadittavan huomion kiinnittämisen lisäksi tilintarkastaja voi katsoa asianmukaiseksi mainita, että tilintarkastuskertomus on tarkoitettu vain tietyille käyttäjille. Kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen säädöksestä tai määräyksestä riippuen tämä voidaan toteuttaa rajoittamalla tilintarkastuskertomuksen luovuttamista tai käyttämistä. Näissä olosuhteissa kappaleessa 14 tarkoitettua kappaletta voidaan laajentaa viittaamalla näihin muihin seikkoihin, ja otsikkoa muutetaan vastaavasti (ks. tämän standardin liitteisiin sisältyvät esimerkit).

[26] Ks. ISA 706 (uudistettu), kappale 9(a).

Liite

(Viittaus: kappaleet A13 ja A21)

Esimerkkejä erityistä tarkoitusta varten laadittua tilinpäätöstä koskevista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksista

- Esimerkki 1: Tilintarkastuskertomus, joka koskee sopimukseen sisältyvien, taloudellista raportointia koskevien kohtien mukaisesti laadittua muun kuin listatun yhteisön tilinpäätöskokonaisuutta (tässä esimerkissä säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto).
- Esimerkki 2: Tilintarkastuskertomus, joka koskee maan tai muun oikeudenkäyttöalueen X veroperusteisen laatimisperustan mukaisesti laadittua muun kuin listatun yhteisön tilinpäätöskokonaisuutta (tässä esimerkissä säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto).
- Esimerkki 3: Tilintarkastuskertomus, joka koskee sääntelytahon antamien taloudellista raportointia koskevien määräysten mukaisesti laadittua listatun yhteisön tilinpäätöskokonaisuutta (tässä esimerkissä oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto).

Esimerkki 1: Tilintarkastuskertomus muun kuin listatun yhteisön tilinpäätöskokonaisuudesta, joka on laadittu sopimukseen sisältyvien taloudellista raportointia koskevien kohtien mukaisesti (tässä esimerkissä säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto)

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- **Yhteisön johto on laatinut tilinpäätöksen sopimukseen sisältyvien, taloudellista raportointia koskevien kohtien (ts. erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston) mukaisesti. Johdon ei ole ollut mahdollista valita toista tilinpäätösnormistoa.**
- **Sovellettava tilinpäätösnormisto on säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto.**
- **Ei ole annettu tilintarkastuskertomusta yleiseen käyttöön tarkoitetusta tilinpäätöskokonaisuudesta.**
- **Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n mukaista kuvausta tilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista**
- **Tilintarkastajan johtopäätös on, että vakiomuotoinen (ts. ”puhdas”) lausunto on hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella asianmukainen.**
- **Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen eettisiä vaatimuksia.**
- **Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, ettei esiinny sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaisi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu) mukaisesti.**
- **Tilintarkastuskertomuksen luovuttamista ja käyttämistä on rajoitettu.**
- **Tilintarkastaja ei ole velvollinen viestimään tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista ISA 701:n mukaisesti, eikä hän ole muutoinkaan päättänyt tehdä niin.**
- **Tilintarkastaja on todennut, että muuta informaatiota ei ole (ts. ei sovelleta ISA 720:n (uudistettu) vaatimuksia).**
- **Tilinpäätöstä koskevasta valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.**
- **Tilintarkastajalla ei ole paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia muita raportointivelvoitteita.**

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

[asianmukainen vastaanottaja]

Lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön (Yhtiö) tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien yhteenveto merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista.

Lausuntonamme esitämme, että Yhtiön tilinpäätös 31.12.20X1 päättyneeltä tilikaudelta on kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu Yhtiön ja DEF-yhtiön välisen, 1.1.20X1 päivätyn sopimuksen (”sopimus”) osaan Z sisältyvien, taloudellista raportointia koskevien kohtien mukaisesti.

Lausunnon perustelut

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa.* Olemme riippumattomia Yhtiöstä tilintarkastusta [*maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella*] koskevien eettisten vaatimusten mukaisesti, ja olemme täyttäneet muut kyseisten vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsityksemme mukaan olemme hankkineet lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Tietyn seikan painottaminen – Tilinpäätöksen laatimisperusta sekä tilintarkastuskertomuksen luovuttamista ja käyttämistä koskeva rajoitus

Kiinnitämme huomiotanne tilinpäätökseen sisältyvään liitetietoon X, jossa kuvataan tilinpäätöksen laatimisperusta. Tilinpäätös on laadittu siten, että Yhtiö pystyy noudattamaan edellä tarkoitettuun sopimukseen sisältyviä taloudellista raportointia koskevia kohtia. Tämän vuoksi tilinpäätös ei mahdollisesti sovellu muuhun tarkoitukseen. Tilintarkastuskertomuksemme on tarkoitettu yksinomaan Yhtiön ja DEF-yhtiön käyttöön, ja sitä ei pidä luovuttaa muille osapuolille kuin ABC-yhtiölle ja DEF-yhtiölle, eikä muiden osapuolten pidä käyttää sitä. Lausuntoamme ei ole mukautettu tämän seikan osalta.

Tilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet[1]

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

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

Hallintoelimet vastaavat Yhtiön taloudellisen raportoinnin prosessin valvonnasta.

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

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

[1] Kaikissa näissä tilintarkastuskertomusesimerkeissä termit johto ja hallintoelimet on ehkä korvattava kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaisilla termeillä.

ISA 700:n (uudistettu) kappaleessa 41(b) selitetään, että harmaalla pohjalla esitetty aineisto voidaan sijoittaa tilintarkastuskertomuksen liitteeseen. ISA 700:n (uudistettu) kappaleessa 41(c) selitetään, että kun säädökset, määräykset tai kansalliset tilintarkastusstandardit nimenomaisesti sallivat tämän, kertomuksessa voidaan viitata asiaankuuluvan viranomaisen verkkosivustolle, joka sisältää kuvauksen tilintarkastajan velvollisuuksista, sen sijaan että tämä aineisto sisällytettäisiin tilintarkastuskertomukseen, edellyttäen että verkkosivustolla olevassa kuvauksessa käsitellään seuraavassa esitettäviä tilintarkastajan velvollisuuksia eikä se ole niiden kanssa ristiriidassa.

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

- tunnistamme ja arvioimme väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvat tilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskit, suunnittelemme ja suoritamme näihin riskeihin vastaavia tilintarkastustoimenpiteitä ja hankimme lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Riski siitä, että väärinkäytöksestä johtuva olennainen virheellisyys jää havaitsematta, on suurempi kuin jos virheellisyys johtuu virheestä, sillä väärinkäytökseen voi liittyä yhteistoimintaa, väärentämistä, tietojen tahallista esittämättä jättämistä tai virheellisten tietojen esittämistä taikka sisäisen valvonnan sivuuttamista.
- muodostamme käsityksen tilintarkastuksen kannalta relevantista sisäisestä valvonnasta pystyäksemme suunnittelemaan olosuhteisiin nähden asianmukaiset tilintarkastustoimenpiteet mutta emme siinä tarkoituksessa, että pystyisimme antamaan lausunnon Yhtiön sisäisen valvonnan tehokkuudesta.[2]
- arvioimme sovellettujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden asianmukaisuutta sekä johdon tekemien kirjanpidollisten arvioiden ja niistä esitettävien tietojen kohtuullisuutta.
- 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.

Kommunikoimme hallintoelinten kanssa muun muassa tilintarkastuksen suunnitellusta laajuudesta ja ajoituksesta sekä merkittävistä tilintarkastushavainnoista, mukaan lukien mahdolliset sisäisen valvonnan merkittävät puutteellisuudet, jotka tunnistamme tilintarkastuksen aikana.

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

[*Tilintarkastajan osoite*] [päiväyksen ja osoitteen paikat vaihdettu]

[*Päiväys*]

[2] Tätä virkettä muokattaisiin asianmukaisella tavalla, kun tilintarkastaja on velvollinen antamaan tilinpäätöksen tilintarkastuksen yhteydessä lausunnon myös sisäisen valvonnan tehokkuudesta.

Esimerkki 2: Tilintarkastuskertomus muun kuin listatun yhteisön tilinpäätöskokonaisuudesta, joka on laadittu maan tai muun oikeudenkäyttöalueen X veroperusteisen laatimisperustan mukaisesti (tässä esimerkissä säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto).

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- **Tilintarkastuksen kohteena on henkilöyhtiön tilinpäätöskokonaisuus, jonka johto on laatinut maan tai muun oikeudenkäyttöalueen X veroperusteisen laatimisperustan mukaisesti (ts. erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston mukaisesti) tarkoituksena auttaa yhtiömiehiä näiden omien veroilmoitusten tekemisessä. Johdon ei ole ollut mahdollista valita toista tilinpäätösnormistoa.**
- **Sovellettava tilinpäätösnormisto on säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto.**
- **Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n mukaista kuvausta tilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista.**
- **Tilintarkastajan johtopäätös on, että vakiomuotoinen (ts. ”puhdas”) lausunto on hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella asianmukainen.**
- **Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen eettisiä vaatimuksia.**
- **Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, ettei esiinny sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaisi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu) mukaisesti.**
- **Tilintarkastuskertomuksen luovuttamista on rajoitettu.**
- **Tilintarkastaja ei ole velvollinen viestimään tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista ISA 701:n mukaisesti, eikä hän ole muutoinkaan päättänyt tehdä niin.**
- **Tilintarkastaja on todennut, että muuta informaatiota ei ole (ts. ei sovelleta ISA 720:n (uudistettu) vaatimuksia).**
- **Tilinpäätöstä koskevasta valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.**
- **Tilintarkastajalla ei ole paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia muita raportointivelvoitteita.**

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

[asianmukainen vastaanottaja]

Lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-henkilöyhtiön (Henkilöyhtiö) tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, tuloslaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien yhteenveto merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista.

Lausuntonamme esitämme, että Henkilöyhtiön tilinpäätös 31.12.20X1 päättyneeltä tilikaudelta on kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu maan tai muun oikeudenkäyttöalueen X [*kuvataan sovellettava tuloverolaki]* mukaisesti.

Lausunnon perustelut

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa.* Olemme riippumattomia Henkilöyhtiöstä tilintarkastusta [*maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella*] koskevien eettisten vaatimusten mukaisesti, ja olemme täyttäneet muut kyseisten vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsityksemme mukaan olemme hankkineet lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Tiettyä seikkaa painottava kappale – Tilinpäätöksen laatimisperusta sekä tilintarkastuskertomuksen luovuttamista koskeva rajoitus

Kiinnitämme huomiotanne tilinpäätökseen sisältyvään liitetietoon X, jossa kuvataan tilinpäätöksen laatimisperusta. Tilinpäätös on laadittu, jotta se auttaisi Henkilöyhtiön yhtiömiehiä näiden laatiessa omia veroilmoituksiaan. Tämän vuoksi tilinpäätös ei mahdollisesti sovellu muuhun tarkoitukseen. Tilintarkastuskertomuksemme on tarkoitettu yksinomaan Henkilöyhtiölle ja sen yhtiömiehille, eikä sitä pidä luovuttaa muille osapuolille kuin Henkilöyhtiölle tai sen yhtiömiehille. Lausuntoamme ei ole mukautettu tämän seikan osalta.

Tilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet[3]

Johto vastaa tilinpäätöksen laatimisesta maan tai muun oikeudenkäyttöalueen X verotuksellisten arvojen pohjalta 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 Henkilöyhtiön kykyä jatkaa toimintaansa ja soveltuvissa tapauksissa esittämään seikat, jotka liittyvät toiminnan jatkuvuuteen ja siihen perustuvan laskentaperusteen käyttämiseen, paitsi jos johto joko aikoo purkaa Henkilöyhtiön tai lakkauttaa sen toiminnan tai sillä ei ole muuta realistista vaihtoehtoa kuin tehdä niin.

Hallintoelimet vastaavat Henkilöyhtiön taloudellisen raportoinnin prosessin valvonnasta.

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

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

ISA 700:n (uudistettu) kappaleessa 41(b) selitetään, että harmaalla pohjalla esitetty aineisto voidaan sijoittaa tilintarkastuskertomuksen liitteeseen. ISA 700:n (uudistettu) kappaleessa 41(c) selitetään, että kun säädökset, määräykset tai kansalliset tilintarkastusstandardit nimenomaisesti sallivat tämän, kertomuksessa voidaan viitata asiaankuuluvan viranomaisen verkkosivustolle, joka sisältää kuvauksen tilintarkastajan velvollisuuksista, sen sijaan että tämä aineisto sisällytettäisiin tilintarkastuskertomukseen, edellyttäen että verkkosivustolla olevassa kuvauksessa käsitellään seuraavassa esitettäviä tilintarkastajan velvollisuuksia eikä se ole niiden kanssa ristiriidassa.

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

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

- tunnistamme ja arvioimme väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvat tilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskit, suunnittelemme ja suoritamme näihin riskeihin vastaavia tilintarkastustoimenpiteitä ja hankimme lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Riski siitä, että väärinkäytöksestä johtuva olennainen virheellisyys jää havaitsematta, on suurempi kuin jos virheellisyys johtuu virheestä, sillä väärinkäytökseen voi liittyä yhteistoimintaa, väärentämistä, tietojen tahallista esittämättä jättämistä tai virheellisten tietojen esittämistä taikka sisäisen valvonnan sivuuttamista.
- muodostamme käsityksen tilintarkastuksen kannalta relevantista sisäisestä valvonnasta pystyäksemme suunnittelemaan olosuhteisiin nähden asianmukaiset tilintarkastustoimenpiteet mutta emme siinä tarkoituksessa, että pystyisimme antamaan lausunnon Henkilöyhtiön sisäisen valvonnan tehokkuudesta.[4]
- 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 Henkilöyhtiön 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 Henkilöyhtiö pysty jatkamaan toimintaansa.
- arvioimme sovellettujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden asianmukaisuutta sekä johdon tekemien kirjanpidollisten arvioiden ja niistä esitettävien tietojen kohtuullisuutta.

Kommunikoimme hallintoelinten kanssa muun muassa tilintarkastuksen suunnitellusta laajuudesta ja ajoituksesta sekä merkittävistä tilintarkastushavainnoista, mukaan lukien mahdolliset sisäisen valvonnan merkittävät puutteellisuudet, jotka tunnistamme tilintarkastuksen aikana.

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

[*Tilintarkastajan osoite*] [päiväyksen ja osoitteen paikat vaihdettu]

[*Päiväys*]

[4] Tätä virkettä muokattaisiin asianmukaisella tavalla, kun tilintarkastaja on velvollinen antamaan tilinpäätöksen tilintarkastuksen yhteydessä lausunnon myös sisäisen valvonnan tehokkuudesta.

Esimerkki 3: Tilintarkastuskertomus listatun yhteisön tilinpäätöskokonaisuudesta, joka on laadittu sääntelytahon antaman taloudellista raportointia koskevan normiston mukaisesti (tässä esimerkissä oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto).

Tätä tilintarkastuskertomusesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- **Tilintarkastuksen kohteena on listatun yhteisön tilinpäätöskokonaisuus, jonka yhteisön johto on laatinut sääntelytahon antamien taloudellista raportointia koskevien määräysten (ts. erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston) mukaisesti kyseisen sääntelytahon vaatimusten täyttämiseksi. Johdon ei ole ollut mahdollista valita toista tilinpäätösnormistoa.**
- **Sovellettava tilinpäätösnormisto on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto.**
- **Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n mukaista kuvausta tilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista.**
- **Tilintarkastajan johtopäätös on, että vakiomuotoinen (ts. ”puhdas”) lausunto on hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella asianmukainen.**
- **Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen eettisiä vaatimuksia.**
- **Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, että esiintyy sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaa antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu) mukaisesti. Tilinpäätöksessä on esitetty riittävästi tietoja olennaisesta epävarmuudesta.**
- **Tilintarkastuskertomuksen luovuttamista tai käyttämistä ei ole rajoitettu.**
- **Sääntelytaho vaatii, että tilintarkastaja viestii tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista ISA 701:n mukaisesti.**
- **Muuta seikkaa koskevassa kappaleessa viitataan siihen, että tilintarkastaja on antanut myös tilintarkastuskertomuksen ABC-yhtiön saman tilikauden tilinpäätöksestä, joka on laadittu yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevan normiston mukaisesti.**
- **Tilintarkastaja on todennut, että muuta informaatiota ei ole (ts. ei sovelleta ISA 720:n (uudistettu) vaatimuksia).**
- **Tilinpäätöstä koskevasta valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.**
- **Tilintarkastajalla ei ole paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia muita raportointivelvoitteita.**

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS

[ABC-yhtiön osakkeenomistajille tai muu asianmukainen vastaanottaja]

Lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön (Yhtiö) tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien yhteenveto merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista.

Lausuntonamme esitämme, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan Yhtiön taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista kyseisenä päivänä päättyneeltä tilikaudelta (tai *ne on esitetty kaikilta olennaisilta osiltaan oikein) määräyksen Z osan Y sisältyvien taloudellista raportointia koskevien vaatimusten mukaisesti.*

Lausunnon perustelut

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa.* Olemme riippumattomia Yhtiöstä tilintarkastusta [*maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella*] koskevien eettisten vaatimusten mukaisesti, ja olemme täyttäneet muut kyseisten vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsityksemme mukaan olemme hankkineet lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Tiettyä seikkaa painottava kappale – Tilinpäätöksen laatimisperusta

Kiinnitämme huomiotanne tilinpäätökseen sisältyvään liitetietoon X, jossa kuvataan tilinpäätöksen laatimisperusta. Tilinpäätös on laadittu, jotta se auttaisi Yhtiötä täyttämään sääntelytahon DEF asettamat vaatimukset. Tämän vuoksi tilinpäätös ei mahdollisesti sovellu muuhun tarkoitukseen. Lausuntoamme ei ole mukautettu tämän seikan osalta.

Toiminnan jatkuvuuteen liittyvä olennainen epävarmuus

Haluamme kiinnittää huomiota tilinpäätöksen liitetietojen kohtaan 6, joka osoittaa, että Yhtiölle kertyi 31.12.20X1 päättyneeltä tilikaudelta tappiota ZZZ ja sen lyhytaikaiset velat ylittivät kyseisenä ajankohtana sen kokonaisvarat YYY:llä. Kuten liitetietojen kohdassa 6 todetaan, nämä tapahtumat tai olosuhteet yhdessä muiden liitetietojen kohdassa 6 esitettyjen seikkojen kanssa osoittavat sellaista olennaista epävarmuutta, joka saattaa antaa merkittävää aihetta epäillä Yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa. Lausuntoamme ei ole mukautettu tämän seikan osalta.

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat ovat seikkoja, jotka ammatillisen harkintamme mukaan ovat olleet merkittävimpiä tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilintarkastuksessa. Nämä seikat on otettu huomioon tilinpäätökseen kokonaisuutena kohdistuneessa tilintarkastuksessamme sekä laatiessamme siitä annettavaa lausuntoa, emmekä anna näistä seikoista erillistä lausuntoa. Toiminnan jatkuvuuteen liittyvä olennainen epävarmuus -osiossa kuvatun seikan lisäksi olemme todenneet seuraavassa kuvattujen seikkojen olevan tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja, joista on viestittävä kertomuksessamme.

[*Kuvaus jokaisesta tilintarkastuksen kannalta keskeisestä seikasta ISA 701:n mukaisesti.*]

Muu seikka

Yhtiö on laatinut 31.12.20X1 päättyneeltä tilikaudelta erillisen International Accounting Standards Boardin antamien IFRS-tilinpäätösstandardien mukaisen tilinpäätöksen, josta olemme antaneet Yhtiön osakkeenomistajille erillisen 31.3.20X2 päivätyn tilintarkastuskertomuksen.

Tilinpäätöstä koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet[5]

Johto vastaa tilinpäätöksen laatimisesta siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan määräyksen Z osaan Y sisältyvien, taloudellista raportointia koskevien vaatimusten mukaisesti[6], 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 Yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa ja soveltuvissa tapauksissa esittämään seikat, jotka liittyvät toiminnan jatkuvuuteen ja siihen perustuvan laskentaperusteen käyttämiseen, paitsi jos johto joko aikoo purkaa Yhtiön tai lakkauttaa sen toiminnan tai sillä ei ole muuta realistista vaihtoehtoa kuin tehdä niin.

Hallintoelimet vastaavat Yhtiön taloudellisen raportoinnin prosessin valvonnasta.

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

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

ISA 700:n (uudistettu) kappaleessa 41(b) selitetään, että harmaalla pohjalla esitetty aineisto voidaan sijoittaa tilintarkastuskertomuksen liitteeseen. ISA 700:n (uudistettu) kappaleessa 41(c) selitetään, että kun säädökset, määräykset tai kansalliset tilintarkastusstandardit nimenomaisesti sallivat tämän, kertomuksessa voidaan viitata asiaankuuluvan viranomaisen verkkosivustolle, joka sisältää kuvauksen tilintarkastajan velvollisuuksista, sen sijaan että tämä aineisto sisällytettäisiin tilintarkastuskertomukseen, edellyttäen että verkkosivustolla olevassa kuvauksessa käsitellään seuraavassa esitettäviä tilintarkastajan velvollisuuksia eikä se ole niiden kanssa ristiriidassa.

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

- tunnistamme ja arvioimme väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvat tilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskit, suunnittelemme ja suoritamme näihin riskeihin vastaavia tilintarkastustoimenpiteitä ja hankimme lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Riski siitä, että väärinkäytöksestä johtuva olennainen virheellisyys jää havaitsematta, on suurempi kuin jos virheellisyys johtuu virheestä, sillä väärinkäytökseen voi liittyä yhteistoimintaa, väärentämistä, tietojen tahallista esittämättä jättämistä tai virheellisten tietojen esittämistä taikka sisäisen valvonnan sivuuttamista.
- muodostamme käsityksen tilintarkastuksen kannalta relevantista sisäisestä valvonnasta pystyäksemme suunnittelemaan olosuhteisiin nähden asianmukaiset tilintarkastustoimenpiteet mutta emme siinä tarkoituksessa, että pystyisimme antamaan lausunnon Yhtiön sisäisen valvonnan tehokkuudesta.[7]
- arvioimme sovellettujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden asianmukaisuutta sekä johdon tekemien kirjanpidollisten arvioiden ja niistä esitettävien tietojen kohtuullisuutta.
- teemme johtopäätöksen siitä, onko johdon ollut asianmukaista käyttää toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta, ja teemme hankkimamme tilintarkastusevidenssin perusteella johtopäätöksen siitä, esiintyykö sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka voi antaa merkittävää aihetta epäillä Yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa. Jos johtopäätöksemme on, että olennaista epävarmuutta esiintyy, meidän täytyy kiinnittää tilintarkastuskertomuksessamme lukijan huomiota epävarmuutta koskeviin tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin tai, jos epävarmuutta koskevat tiedot eivät ole riittäviä, mukauttaa lausuntomme Johtopäätöksemme perustuvat tilintarkastuskertomuksen antamispäi-

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

6 Silloin kun johdon velvollisuutena on laatia tilinpäätös, joka on oikein esitetty, tämä voidaan ilmaista seuraavasti: ” Johto vastaa tilinpäätöksen laatimisesta siten, että se on määräyksen Z lukuun Y sisältyvien taloudellista raportointia koskevien vaatimusten mukaisesti oikein esitetty, sekä sellaisesta …”

7 Tätä virkettä muokattaisiin asianmukaisella tavalla, kun tilintarkastaja on velvollinen antamaan tilinpäätöksen tilintarkastuksen yhteydessä lausunnon myös sisäisen valvonnan tehokkuudesta.

vään mennessä hankittuun tilintarkastusevidenssiin. Vastaiset tapahtumat tai olosuhteet voivat kuitenkin johtaa siihen, ettei Yhtiö pysty jatkamaan toimintaansa.

- arvioimme tilinpäätöksen, kaikki tilinpäätöksessä esitettävät tiedot mukaan lukien, yleistä esittämistapaa, rakennetta ja sisältöä ja sitä, kuvastaako tilinpäätös sen perustana olevia liiketoimia ja tapahtumia siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan.

Kommunikoimme hallintoelinten kanssa muun muassa tilintarkastuksen suunnitellusta laajuudesta ja ajoituksesta sekä merkittävistä tilintarkastushavainnoista, mukaan lukien mahdolliset sisäisen valvonnan merkittävät puutteellisuudet, jotka tunnistamme tilintarkastuksen aikana.

Lisäksi annamme hallintoelimille vahvistuksen siitä, että olemme noudattaneet riippumattomuutta koskevia relevantteja eettisiä vaatimuksia, ja kommunikoimme niiden kanssa kaikista suhteista ja muista seikoista, joiden voi kohtuudella ajatella vaikuttavan riippumattomuuteemme, ja soveltuvissa tapauksissa uhkien poistamiseksi suoritetuista toimenpiteistä tai käytetyistä varotoimista.

Päätämme, mitkä hallintoelinten kanssa kommunikoiduista seikoista olivat merkittävimpiä tarkasteltavana olevan tilikauden tilintarkastuksessa ja näin ollen ovat tilintarkastuksen kannalta keskeisiä. Kuvaamme kyseiset seikat tilintarkastuskertomuksessa, paitsi jos säädös tai määräys estää kyseisen seikan julkistamisen tai kun äärimmäisen harvinaisissa tapauksissa toteamme, ettei kyseisestä seikasta viestitä tilintarkastuskertomuksessa, koska siitä aiheutuvien epäedullisten vaikutusten voisi kohtuudella odottaa olevan suuremmat kuin tällaisesta viestinnästä koituva yleinen etu.

Toimeksiannosta vastuullisena henkilönä tilintarkastuksessa, jonka tuloksena annetaan tämä riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomus, on [*nimi*].

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

[*Tilintarkastajan osoite*] [päiväyksen ja osoitteen paikat vaihdettu]

[*Päiväys*]

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 805 (UUDISTETTU)

ERITYISESTI HUOMIOON OTETTAVIA SEIKKOJA – YKSITTÄISIIN TILINPÄÄTÖSLASKELMIIN JA TILINPÄÄTÖSLASKELMAN TIETTYIHIN OSIIN, TILEIHIN TAI ERIIN KOHDISTUVAT TILINTARKASTUKSET

(Sovelletaan 15.12.2016 tai sen jälkeen päättyvien tilikausien tilintarkastuksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1–3
Voimaantulo	4
Tavoite	5
Määritelmät	6
Vaatimukset	
Toimeksiantoa hyväksyttäessä huomioon otettavia seikkoja	7–9
Tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa huomioon otettavia seikkoja	10
Lausuntoa laadittaessa ja raporttia annettaessa huomioon otettavia seikkoja	11–17
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Standardin soveltamisala	A1–A4
Toimeksiantoa hyväksyttäessä huomioon otettavia seikkoja	A5–A9
Tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa huomioon otettavia seikkoja	A10–A15
Lausuntoa laadittaessa ja raporttia annettaessa huomioon otettavia seikkoja	A16–A28
Liite 1: Esimerkkejä tilinpäätöslaskelman tietyistä osista, tileistä tai eristä	
Liite 2: Esimerkkejä riippumattoman tilintarkastajan raporteista, jotka koskevat yksittäistä tilinpäätöslaskelmaa ja tilinpäätöslaskelman tiettyä osaa	

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 805 (uudistettu) *Erityisesti huomioon otettavia seikkoja – yksittäisiin tilinpäätöslaskelmiin ja tilinpäätöslaskelman tiettyihin osiin, tileihin tai eriin kohdistuvat tilintarkastukset* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Sarjaan 100–700 kuuluvia kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja (ISA) sovelletaan tilinpäätöksen tilintarkastukseen, ja niitä on sopeutettava olosuhteiden vaatimalla tavalla, kun niitä sovelletaan muun mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastuksiin. Tässä standardissa käsitellään erityisesti huomioon otettavia seikkoja sovellettaessa kyseisiä standardeja tilintarkastukseen, joka koskee yksittäistä tilinpäätöslaskelmaa tai tilinpäätöslaskelman tiettyä osaa, tiliä tai erää. Yksittäinen tilinpäätöslaskelma tai tilinpäätöslaskelman tietty osa, tili tai erä on saatettu laatia yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevan normiston tai erityiseen tarkoitukseen sovellettavan normiston mukaisesti. Jos se on laadittu erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston mukaisesti, tilintarkastuksessa sovelletaan myös ISA 800 (uudistettu)[1] -standardia. (Viittaus: kappaleet A1–A4)

2. Tätä standardia ei sovelleta olosuhteissa, joissa konsernin osan tilintarkastaja suorittaa konsernin osan taloudelliseen informaatioon kohdistuvia tilintarkastustoimenpiteitä konsernitilinpäätöksen tilintarkastusta varten (ks. ISA 600 (uudistettu)[2]).

3. Tämä standardi ei syrjäytä muiden ISA-standardien vaatimuksia, eikä siinä pyritä käsittelemään kaikkia erityisesti huomioon otettavia seikkoja, jotka saattavat olla relevantteja toimeksiannon olosuhteissa.

Voimaantulo

4. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2016 tai sen jälkeen päättyviltä tilikausilta laadittaviin yksittäisiin tilinpäätöslaskelmiin tai tilinpäätöslaskelman tiettyihin osiin, tileihin tai eriin. Jos kyseessä on tilintarkastus, joka kohdistuu tiettyä ajankohtaa koskevaan yksittäiseen tilinpäätöslaskelmaan tai tilinpäätöslaskelman tiettyyn osaan, tiliin tai erään, tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2016 tai sen jälkeistä ajankohtaa koskevaan informaatioon.

Tavoite

5. Soveltaessaan ISA-standardeja yksittäiseen tilinpäätöslaskelmaan taikka tilinpäätöslaskelman tiettyyn osaan, tiliin tai erään kohdistuvassa tilintarkastuksessa tilintarkastajan tavoitteena on käsitellä asianmukaisesti erityisesti huomioon otettavat seikat, jotka ovat relevantteja seuraavien asioiden kannalta:

   (a) toimeksiannon hyväksyminen;

   (b) kyseisen toimeksiannon suunnittelu ja suorittaminen; ja

   (c) yksittäistä tilinpäätöslaskelmaa tai tilinpäätöslaskelman tiettyä osaa, tiliä tai erää koskevan lausunnon laatiminen ja raportin antaminen.

Määritelmät

6. Tässä standardissa:

   (a) ”tilinpäätöslaskelman osa” tai ”osa” tarkoittaa ”tilinpäätöslaskelman osa, tili tai erä”;

   (b) ”IFRS-standardit” tarkoittavat IASB:n antamia kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja; ja

   (c) yksittäinen tilinpäätöslaskelma tai tilinpäätöslaskelman erityinen osa sisältää myös kaikki sitä koskevat tilinpäätöksessä esitettävät tiedot. Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot sisältävät yleensä selittävää tai muuta kyseisen tilinpäätöslaskelman tai osan kannalta relevanttia kuvaavaa informaatiota. (Viittaus: kappale A2)

---

[1] ISA 800 (uudistettu) *Erityisesti huomioon otettavia seikkoja – erityistä tarkoitusta varten sovellettavien normistojen mukaisesti laadittujen tilinpäätösten tilintarkastukset*

[2] ISA 600 (uudistettu) *Erityisiä näkökohtia – konsernitilinpäätösten tilintarkastukset (konsernin osien tilintarkastajien suorittama työ mukaan luettuna)*

Vaatimukset

Toimeksiantoa hyväksyttäessä huomioon otettavia seikkoja

ISA-standardien soveltaminen

7. ISA 200 sisältää vaatimuksen siitä, että tilintarkastaja noudattaa kaikkia kyseisen tilintarkastuksen kannalta relevantteja ISA-standardeja.[3] Kun kyseessä on yksittäiseen tilinpäätöslaskelmaan tai tilinpäätöslaskelman tiettyyn osaan kohdistuva tilintarkastus, tämä vaatimus pätee riippumatta siitä, onko tilintarkastaja saanut toimeksiannon myös yhteisön tilinpäätöskokonaisuutta koskevasta tilintarkastuksesta. Jos tilintarkastaja ei ole saanut toimeksiantoa myös yhteisön tilinpäätöskokonaisuutta koskevasta tilintarkastuksesta, hänen tulee ratkaista, onko hänen käytännössä mahdollista suorittaa yksittäiseen tilinpäätöslaskelmaan tai tilinpäätöksen tiettyyn osaan kohdistuva tilintarkastus ISA-standardien mukaisesti. (Viittaus: kappaleet A5–A6)

Tilinpäätösnormiston hyväksyttävyys

8. ISA 210 sisältää vaatimuksen siitä, että tilintarkastaja määrittää tilinpäätöstä laadittaessa sovelletun tilinpäätösnormiston hyväksyttävyyden.[4] Kun kyseessä on yksittäiseen tilinpäätöslaskelmaan tai tilinpäätöslaskelman tiettyyn osaan kohdistuva tilintarkastus, tämän tulee kattaa se, johtaako tilinpäätösnormiston soveltaminen sellaiseen esittämiseen, jossa annetaan riittävästi tietoja, jotta aiottujen käyttäjien on mahdollista saada käsitys kyseisen tilinpäätöslaskelman tai osan sisältämästä informaatiosta sekä olennaisten liiketoimien ja tapahtumien vaikutuksesta kyseisen tilinpäätöslaskelman tai osan sisältämään informaatioon. (Viittaus: kappale A7)

Lausunnon muoto

9. ISA 210 sisältää vaatimuksen siitä, että tilintarkastustoimeksiannon sovittaviin ehtoihin sisällytetään tieto tilintarkastajan antamien raporttien odotettavissa olevasta muodosta.[5] Kun kyseessä on yksittäiseen tilinpäätöslaskelmaan tai tilinpäätöslaskelman tiettyyn osaan kohdistuva tilintarkastus, tilintarkastajan on harkittava, onko lausunnon odotettavissa oleva muoto kyseisissä olosuhteissa asianmukainen. (Viittaus: kappaleet A8–A9)

Tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa huomioon otettavia seikkoja

10. ISA 200:ssa todetaan, että ISA-standardit on kirjoitettu tilinpäätöksen tilintarkastusta varten; niitä pitää mukauttaa olosuhteiden vaatimalla tavalla, kun niitä sovelletaan muun menneitä kausia koskevan taloudellisen informaation tilintarkastuksiin.[6,7] Suunnitellessaan ja suorittaessaan yksittäiseen tilinpäätöslaskelmaan tai tilinpäätöslaskelman tiettyyn osaan kohdistuvaa tilintarkastusta tilintarkastajan on mukautettava kaikkia kyseisen toimeksiannon kannalta relevantteja ISA-standardeja olosuhteiden vaatimalla tavalla. (Viittaus: kappaleet A10–A15)

Lausuntoa laadittaessa ja raporttia annettaessa huomioon otettavia seikkoja

11. Laatiessaan lausuntoa ja antaessaan raporttia yksittäisestä tilinpäätöslaskelmasta tai tilinpäätöslaskelman tietystä osasta tilintarkastajan on sovellettava ISA 700:n (uudistettu)[8] ja soveltuvissa tapauksissa ISA 800:n (uudistettu) vaatimuksia toimeksiannon olosuhteiden vaatimalla tavalla mukautettuina. (Viittaus: kappaleet A16–A22)

---

3 ISA 200 *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti,* kappale 18

4 ISA 210 *Tilintarkastustoimeksiantojen ehdoista sopiminen*, kappale 6(a)

5 ISA 210, kappale 10(e)

6 ISA 200, kappale 2

7 ISA 200:n kappaleessa 13(f) selitetään, että termi ”tilinpäätös” yleensä viittaa sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimusten mukaisesti määräytyvään tilinpäätöskokonaisuuteen.

8 ISA 700 (uudistettu) *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen*

Kertomuksen antaminen yhteisön tilinpäätöskokonaisuudesta ja raportoiminen yksittäisestä tilinpäätöslaskelmasta tai tilinpäätöksen tietyistä osista

12. Jos tilintarkastaja ottaa vastaan toimeksiannon, jossa hän yhteisön tilinpäätöskokonaisuutta koskevan tilintarkastustoimeksiannon yhteydessä raportoi yksittäisestä tilinpäätöslaskelmasta tai tilinpäätöslaskelman tietystä osasta, hänen on annettava kustakin toimeksiannosta erillinen lausunto.

13. Tilintarkastettu yksittäinen tilinpäätöslaskelma tai tilintarkastettu tilinpäätöslaskelman osa voidaan julkistaa yhdessä yhteisön tilintarkastetun tilinpäätöskokonaisuuden kanssa. Jos tilintarkastaja toteaa, että yksittäinen tilinpäätöslaskelma tai tilinpäätöslaskelman tietty osa on esitetty siten, ettei sitä ole riittävästi erotettu tilinpäätöskokonaisuudesta, tilintarkastajan on pyydettävä johtoa korjaamaan tilanne. Ellei kappaleista 15 ja 16 muuta johdu, tilintarkastajan on myös erotettava yksittäistä tilinpäätöslaskelmaa tai tilinpäätöslaskelman tiettyä osaa koskeva lausunto tilinpäätöskokonaisuutta koskevasta lausunnosta. Tilintarkastaja ei saa antaa yksittäistä tilinpäätöslaskelmaa tai tilinpäätöslaskelman osaa koskevaa raporttia, ennen kuin hän on vakuuttunut siitä, että erottaminen on toteutettu asianmukaisesti.

Yhteisön tilinpäätöskokonaisuutta koskevaan tilintarkastuskertomukseen sisältyvien tiettyjen seikkojen vaikutuksen huomioon ottaminen yksittäistä tilinpäätöslaskelmaa tai tilinpäätöslaskelman tiettyä osaa, tiliä tai erää koskevassa tilintarkastuksessa ja siitä annettavassa raportissa

14. Jos yhteisön tilinpäätöskokonaisuutta koskevaan tilintarkastuskertomukseen sisältyy:

    (a) ISA 705:n (uudistettu)[9] mukainen mukautettu lausunto;

    (b) ISA 706:n (uudistettu)[10] mukainen tiettyä seikkaa painottava kappale tai muuta seikkaa koskeva kappale;

    (c) ISA 570:n (uudistettu)[11] mukainen toiminnan jatkuvuuteen liittyvää olennaista epävarmuutta koskeva osio;

    (d) ISA 701:n[12] mukainen viestintä tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista; tai

    (e) maininta, jossa kuvataan ISA 720:n (uudistettu) mukainen muuhun informaatioon sisältyvä olennainen virheellisyys;[13]

    tilintarkastajan on otettava huomioon näiden seikkojen mahdolliset vaikutukset yksittäiseen tilinpäätöslaskelmaan tai tilinpäätöslaskelman yksittäiseen osaan kohdistuvaan tilintarkastukseen ja sitä koskevaan tilintarkastajan raporttiin. (Viittaus: kappaleet A23–A27)

Tilinpäätöskokonaisuutta koskevaan tilintarkastuskertomukseen sisältyvä kielteinen lausunto tai lausunnon antamatta jättäminen

15. Jos tilintarkastaja toteaa, että yhteisön tilinpäätöskokonaisuudesta kokonaisuutena tarkasteltuna on tarpeellista antaa kielteinen lausunto tai jättää siitä lausunto antamatta, hänen ei ISA 705:n (uudistettu) mukaan ole sallittua sisällyttää samaan tilintarkastuskertomukseen vakiomuotoista lausuntoa kyseiseen tilinpäätökseen kuuluvasta yksittäisestä tilinpäätöslaskelmasta tai tietystä tilinpäätöslaskelman osasta.[14] Näin on siksi, että tällainen vakiomuotoinen lausunto olisi ristiriidassa yhteisön tilinpäätöskokonaisuudesta kokonaisuutena tarkasteltuna annetun kielteisen lausunnon tai lausunnon antamatta jättämisen kanssa. (Viittaus: kappale A28)

16. Jos tilintarkastaja toteaa, että yhteisön tilinpäätöskokonaisuudesta kokonaisuutena tarkasteltuna on tarpeellista antaa kielteinen lausunto tai jättää siitä lausunto antamatta mutta tämän tilinpäätöksen tiettyyn osaan kohdistuvassa erillisessä tilintarkastuksessa hän katsoo kuitenkin asianmukaiseksi antaa vakiomuotoisen lausunnon kyseisestä osasta, hän saa tehdä näin vain, jos:

---

9 ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen*

10 ISA 706 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvät tiettyjä seikkoja painottavat kappaleet ja muita seikkoja koskevat kappaleet*

11 ISA 570 (uudistettu) *Toiminnan jatkuvuus,* kappale 22

12 ISA 701 *Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksessa*, kappale 13

13 ISA 720 (uudistettu) *Tilintarkastajan velvollisuudet muun informaation suhteen*, kappale 22(e)(ii)

14 ISA 705 (uudistettu), kappale 15

(a) säädös tai määräys ei estä tilintarkastajaa tekemästä näin;

(b) kyseinen lausunto esitetään tilintarkastajan raportissa, jota ei julkisteta yhdessä sen tilintarkastuskertomuksen kanssa, johon sisältyy kielteinen lausunto tai jossa lausunto on jätetty antamatta; ja

(c) kyseinen osa ei muodosta merkittävää osaa yhteisön tilinpäätöskokonaisuudesta.

17. Tilintarkastaja ei saa antaa vakiomuotoista lausuntoa tilinpäätöskokonaisuuteen kuuluvasta yksittäisestä tilinpäätöslaskelmasta, jos hän on antanut kielteisen lausunnon tilinpäätöskokonaisuudesta kokonaisuutena tarkasteltuna tai jättänyt siitä lausunnon antamatta. Näin on, vaikka yksittäistä tilinpäätöslaskelmaa koskevaa tilintarkastajan raporttia ei julkistettaisi yhdessä sen tilintarkastuskertomuksen kanssa, johon sisältyy kielteinen lausunto tai jossa lausunto on jätetty antamatta. Tämä johtuu siitä, että yksittäisen tilinpäätöslaskelman katsotaan muodostavan merkittävän osan tilinpäätöksestä.

***

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Standardin soveltamisala (viittaus: kappaleet 1, 6(c))

A1. Mennyttä aikaa koskeva taloudellinen informaatio määritellään ISA 200:ssa siten, että se on tiettyä yhteisöä koskevaa, taloudellisia käsitteitä käyttäen ilmaistua, pääasiassa yhteisön kirjanpitojärjestelmästä johdettua informaatiota, joka koskee menneiden ajanjaksojen tapahtumia tai menneinä ajankohtina vallinneita taloudellisia tilanteita tai olosuhteita.[15]

A2. Termi ”tilinpäätös” määritellään ISA 200:ssa niin, että se on jäsennetysti esitetty mennyttä aikaa koskeva taloudellinen informaatio, sisältäen kaikki tilinpäätöksessä esitettävät tiedot, joka on tarkoitettu välittämään tietoa yhteisön taloudellisista voimavaroista tai velvoitteista tiettynä ajankohtana tai niiden muutoksista tietyn ajanjakson kuluessa jonkin tilinpäätösnormiston mukaisesti. Yleensä termi ”tilinpäätös” viittaa sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimusten mukaiseen tilinpäätöskokonaisuuteen, mutta se voi viitata myös yksittäiseen tilinpäätöslaskelmaan. Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot sisältävät selittävää tai kuvaavaa informaatiota, joka sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan täytyy esittää, on nimenomaisesti sallittua esittää tai on muutoin mahdollista esittää tilinpäätöslaskelmassa tai liitetiedoissa tai sisällyttää viittaamalla toiseen asiakirjaan.[16] Kuten kappaleessa 6(c) todetaan, viittaus yksittäiseen tilinpäätöslaskelmaan tai tilinpäätöslaskelman yksittäiseen osaan tarkoittaa kaikkia sitä koskevia tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja.

A3. ISA-standardit on kirjoitettu tilinpäätöksen tilintarkastusta varten;[17] niitä on mukautettava olosuhteiden vaatimalla tavalla, kun niitä sovelletaan tilintarkastukseen, joka koskee muuta mennyttä aikaa koskevaa taloudellista informaatiota, kuten yksittäistä tilinpäätöslaskelmaa tai tilinpäätöslaskelman tiettyä osaa. (Liitteessä 1 luetellaan esimerkkejä tällaisesta muusta mennyttä aikaa koskevasta taloudellisesta informaatiosta.)

A4. Kohtuullisen varmuuden antava toimeksianto, joka ei ole mennyttä aikaa koskevaan taloudelliseen informaatioon kohdistuva tilintarkastus, suoritetaan kansainvälisen varmennustoimeksiantostandardin (ISAE) 3000 (uudistettu) mukaisesti.[18]

Toimeksiantoa hyväksyttäessä huomioon otettavia seikkoja

ISA-standardien soveltaminen (viittaus: kappale 7)

A5. ISA 200:n mukaan tilintarkastajan täytyy noudattaa (a) tilintarkastustoimeksiantoja koskevia relevantteja eettisiä vaatimuksia, riippumattomuuteen liittyvät vaatimukset mukaan lukien, ja (b) kaikkia kyseisen tilintarkastuksen kannalta relevantteja ISA-standardeja. Sen mukaan tilintarkastajan on myös noudatettava ISA-standardin kaikkia vaatimuksia, paitsi jos koko kyseinen ISA-standardi ei ole tilintarkastuksen olosuhteissa relevantti tai vaatimus ei ole relevantti, koska se on ehdollinen

15 ISA 200, kappale 13(g)

16 ISA 200, kappale 13(f)

17 ISA 200, kappale 2

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

eikä ehto toteudu. Poikkeuksellisissa olosuhteissa tilintarkastaja voi katsoa tarpeelliseksi poiketa jonkin ISA-standardin jostakin relevantista vaatimuksesta suorittamalla vaihtoehtoisia tilintarkastustoimenpiteitä kyseisen vaatimuksen mukaisen tavoitteen saavuttamiseksi.[19]

A6. Yksittäiseen tilinpäätöslaskelmaan tai tilinpäätöslaskelman tiettyyn osaan kohdistuvan tilintarkastuksen kannalta relevanttien ISA-standardien noudattaminen ei ehkä ole käytännössä mahdollista silloin, kun tilintarkastaja ei ole saanut myös yhteisön tilinpäätöskokonaisuuden tilintarkastusta koskevaa toimeksiantoa. Tällöin tilintarkastajalla ei useinkaan ole yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sen sisäisestä valvonnasta samaa käsitystä kuin tilintarkastajalla, joka tilintarkastaa myös yhteisön tilinpäätöskokonaisuuden. Tilintarkastajalla ei myöskään ole kirjanpitoaineiston tai muun kirjanpitoa koskevan informaation yleistä laatua koskevaa tilintarkastusevidenssiä, joka hankittaisiin yhteisön tilinpäätöskokonaisuuteen kohdistuvassa tilintarkastuksessa. Näin ollen tilintarkastaja saattaa tarvita kirjanpitoaineistosta saatavan tilintarkastusevidenssin tueksi muuta evidenssiä. Kun kyseessä on tilinpäätöslaskelman tiettyyn osaan kohdistuva tilintarkastus, jotkin ISA-standardit edellyttävät tilintarkastustyötä, joka saattaa olla suhteetonta verrattuna tilintarkastuksen kohteena olevaan osaan. Vaikka esimerkiksi ISA 570:n (uudistettu) vaatimukset ovat todennäköisesti relevantteja myyntisaamisten maksuaikatauluun kohdistuvan tilintarkastuksen olosuhteissa, näiden vaatimusten täyttäminen ei ehkä ole vaadittavista tilintarkastusponnisteluista johtuen käytännössä mahdollista. Jos tilintarkastaja toteaa, ettei yksittäiseen tilinpäätöslaskelmaan tai tilinpäätöslaskelman tiettyyn osaan kohdistuvan ISA-standardien mukaisen tilintarkastuksen suorittaminen ehkä ole käytännössä mahdollista, hän voi keskustella johdon kanssa siitä, voisiko toisentyyppinen toimeksianto olla toteuttamiskelpoisempi.

Tilinpäätösnormiston hyväksyttävyys (viittaus: kappale 8)

A7. Yksittäinen tilinpäätöslaskelma tai tilinpäätöslaskelman tietty osa saattaa olla laadittu sellaisen sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, joka pohjautuu toimivaltaisen tai tunnustetun standardeja antavan organisaation asettamaan tilinpäätöskokonaisuuden laatimista koskevaan tilinpäätösnormistoon (esimerkiksi IFRS-standardeihin). Tällöin sovellettavan tilinpäätösnormiston hyväksyttävyyttä koskevaan ratkaisuun voi kuulua harkinta siitä, sisältääkö kyseinen normisto kaikki sen pohjana olevan normiston vaatimukset, jotka ovat relevantteja riittävästi tietoja sisältävän yksittäisen tilinpäätöslaskelman tai tilinpäätöslaskelman tietyn osan esittämisen kannalta.

Lausunnon muoto (viittaus: kappale 9)

A8. Tilintarkastajan antaman lausunnon muoto riippuu sovellettavasta tilinpäätösnormistosta ja mahdollisista sovellettavista säädöksistä tai määräyksistä.[20] ISA 700:n (uudistettu) mukaan:[21]

(a) kun annetaan vakiomuotoinen lausunto tilinpäätöskokonaisuudesta, joka on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti, tilintarkastajan lausunnossa käytetään, paitsi jos säädöksessä tai määräyksessä vaaditaan muuta, jompaakumpaa seuraavista sanamuodoista:

(i) tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan [sovellettavan tilinpäätösnormiston] mukaisesti; tai

(ii) on esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein [sovellettavan tilinpäätösnormiston] mukaisesti; ja

(b) kun annetaan vakiomuotoinen lausunto tilinpäätöskokonaisuudesta, joka on laadittu säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuvan normiston mukaisesti, tilintarkastajan lausunnossa todetaan, että tilinpäätös on kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu [sovellettavan tilinpäätösnormiston] mukaisesti.

A9. Kun kyseessä on yksittäinen tilinpäätöslaskelma tai tilinpäätöslaskelman tietty osa, sovellettavassa tilinpäätösnormistossa ei ehkä nimenomaisesti käsitellä kyseisen tilinpäätöslaskelman tai tilinpäätöslaskelman tietyn osan esittämistä. Näin voi olla, kun sovellettava tilinpäätösnormisto pohjautuu toimivaltaisen tai tunnustetun standardeja antavan organisaation asettamaan tilinpäätöskokonaisuuden laatimista koskevaan tilinpäätösnormistoon (esimerkiksi IFRS-standardeihin). Sen vuoksi tilintar-

[19] ISA 200, kappaleet 14, 18 ja 22–23

[20] ISA 200, kappale 8

[21] ISA 700 (uudistettu), kappaleet 25–26

kastaja harkitsee, onko lausunnon odotettavissa oleva muoto asianmukainen sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen. Tekijöitä, jotka saattavat vaikuttaa tilintarkastajan harkintaan siitä, käytetäänkö tilintarkastajan lausunnossa sanamuotoa ”antaa oikean ja riittävän kuvan” tai ”esitetty kaikilta olennaisilta osiltaan oikein”, ovat:

- onko sovellettava tilinpäätösnormisto suoraan tai epäsuorasti rajoitettu tilinpäätöskokonaisuuden laatimiseen.
- onko yksittäinen tilinpäätöslaskelma tai tilinpäätöslaskelman tietty osa:
    - kaikilta osin kyseisen normiston niiden vaatimusten mukainen, jotka ovat relevantteja kyseisen tilinpäätöslaskelman tai kyseisen osan kannalta ja sisältääkö esitetty tilinpäätöslaskelma tai tilinpäätöslaskelman tietty osa kaikki sitä koskevat tilinpäätöksessä esitettävät tiedot.
    - sellainen, että kun oikean ja riittävän kuvan antamisen kannalta on tarpeellista, siinä annetaan normiston nimenomaisesti edellyttämien tietojen lisäksi muita tietoja tai poikkeuksellisissa olosuhteissa poiketaan normiston jostakin vaatimuksesta.

Tilintarkastajan päätös lausunnon odotetusta muodosta perustuu ammatilliseen harkintaan. Siihen voi vaikuttaa se, onko sanamuodon ”antaa oikean ja riittävän kuvan” tai ”esitetty kaikilta olennaisilta osiltaan oikein” käyttäminen oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti laadittua yksittäistä tilinpäätöslaskelmaa tai tilinpäätöslaskelman tiettyä osaa koskevassa tilintarkastajan lausunnossa kyseisessä maassa tai kyseisellä muulla oikeudenkäyttöalueella yleisesti hyväksyttyä.

Tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa huomioon otettavia seikkoja (viittaus: kappale 10)

A10. Kunkin ISA-standardin relevanssia on harkittava huolellisesti. Vaikka tilintarkastuksen kohteena olisi vain tilinpäätöslaskelman tietty osa, ovat sellaiset ISA-standardit kuin ISA 240[22], ISA 550[23] ja ISA 570 (uudistettu) periaatteessa relevantteja. Näin on siksi, että kyseinen osa saattaa olla virheellinen johtuen väärinkäytöksestä, lähipiiriliiketoimien vaikutuksesta tai toiminnan jatkuvuuteen perustuvan laskentaperustan virheellisestä soveltamisesta sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.

A11. ISA 260:n (uudistettu) mukaan tilintarkastajan on ratkaistava, kuka yhteisön hallintorakenteessa on asianmukainen henkilö (tai ketkä ovat asianmukaiset henkilöt), jonka (tai joiden) kanssa hänen tulisi kommunikoida.[24] ISA 260:ssä (uudistettu) todetaan, että joissakin tapauksissa kaikki hallintoelinten jäsenet osallistuvat yhteisön johtamiseen ja kommunikointivaatimusten soveltamista mukautetaan tämän tilanteen huomioon ottamiseksi.[25] Kun yhteisö laatii myös tilinpäätöskokonaisuuden, yksittäisen tilinpäätöslaskelman tai sen osan laatimista valvova(t) henkilö(t) ei(vät) välttämättä ole samoja kuin tilinpäätöskokonaisuuden laatimisen valvonnasta vastaavat hallintoelinten jäsenet.

A12. Lisäksi ISA-standardit on kirjoitettu tilinpäätöksen tilintarkastusta varten; niitä on mukautettava olosuhteiden vaatimalla tavalla, kun niitä sovelletaan yksittäiseen tilinpäätöslaskelmaan tai tilinpäätöslaskelman tiettyyn osaan kohdistuvaan tilintarkastukseen.[26] Esimerkiksi johdon antamat tilinpäätöskokonaisuutta koskevat kirjalliset vahvistusilmoitukset korvattaisiin kirjallisilla vahvistusilmoituksilla, jotka koskevat tilinpäätöslaskelman tai osan esittämistä sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.

A13. Tilinpäätöskokonaisuudesta annettavaan tilintarkastuskertomukseen sisältyvillä seikoilla saattaa olla vaikutusta yksittäiseen tilinpäätöslaskelmaan tai tilinpäätöslaskelman osaan kohdistuvaan tilintarkastukseen (ks. kappale 14). Suunniteltaessa ja suoritettaessa yksittäisen tilinpäätöslaskelman tai tilinpäätöslaskelman tietyn osan tilintarkastusta yhteisön tilinpäätöskokonaisuuden tilintarkastuksen yhteydessä tilintarkastaja saattaa pystyä käyttämään tilinpäätöslaskelmaan tai osaan kohdistuvassa tilintarkastuksessa tilintarkastusevidenssiä, joka on hankittu osana yhteisön tilinpäätöskokonaisuuden tilintarkastusta. ISA-standardit kuitenkin edellyttävät, että tilintarkastaja suunnittelee ja suorittaa tilinpäätöslaskelmaan tai osaan kohdistuvan tilintarkastuksen hankkiakseen tilinpäätöslaskelmaa tai osaa koskevan lausunnon perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

---

22 ISA 240 *Väärinkäytöksiin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa*

23 ISA 550 *Lähipiiri*

24 ISA 260 (uudistettu*) Kommunikointi hallintoelinten kanssa*, kappale 11

25 ISA 260 (uudistettu), kappaleet 10(b), 13, A1 (kolmas alakohta), A2 ja A8

26 ISA 200, kappale 2

A14. Erilliset tilinpäätöslaskelmat, joista tilinpäätöskokonaisuus koostuu, sekä useat tilinpäätöslaskelmien yksittäiset osat, niitä koskevat tilinpäätöksessä esitettävät tiedot mukaan luettuina, ovat yhteydessä toisiinsa. Näin ollen tilintarkastaja ei yksittäistä tilinpäätöslaskelmaa tai tilinpäätöslaskelman tiettyä osaa tilintarkastaessaan ehkä pysty tarkastelemaan tilinpäätöslaskelmaa tai osaa erillisenä. Tämän vuoksi tilintarkastajan saattaa olla tarpeellista suorittaa toisiinsa liittyviin eriin kohdistuvia toimenpiteitä tilintarkastuksen tavoitteen saavuttamiseksi.

A15. Lisäksi yksittäiselle tilinpäätöslaskelmalle tai tilinpäätöslaskelman tietylle osalle määritetty olennaisuus saattaa olla pienempi kuin yhteisön tilinpäätöskokonaisuudelle määritetty olennaisuus; tämä vaikuttaa tilintarkastustoimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen sekä korjaamattomien virheellisyyksien arvioimiseen.

Lausuntoa laadittaessa ja raporttia annettaessa huomioon otettavia seikkoja (viittaus: kappale 11)

A16. ISA 700:n (uudistettu) mukaan tilintarkastajan täytyy lausuntoa laatiessaan arvioida, sisältääkö tilinpäätös riittävästi tietoja, jotta sen aiottujen käyttäjien on mahdollista saada käsitys olennaisten liiketoimien ja tapahtumien vaikutuksesta tilinpäätöksen sisältämään informaatioon.[27] Kun kyseessä on yksittäinen tilinpäätöslaskelma tai tilinpäätöslaskelman tietty osa, on tärkeää, että kyseinen tilinpäätöslaskelma tai osa sisältää sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset huomioon ottaen riittävästi tietoja, jotta sen aiottujen käyttäjien on mahdollista saada käsitys tilinpäätöslaskelman tai osan sisältämästä informaatiosta sekä olennaisten liiketoimien ja tapahtumien vaikutuksesta tilinpäätöslaskelman tai osan sisältämään informaatioon.

A17. Liitteessä 2 on esimerkkejä yksittäistä tilinpäätöslaskelmaa ja tilinpäätöslaskelman tiettyä osaa koskevista riippumattoman tilintarkastajan raporteista. Myös muut esimerkit tilintarkastajan raporteista saattavat olla relevantteja yksittäistä tilinpäätöslaskelmaa tai tilinpäätösaskelman tiettyä osaa koskevan raportoinnin kannalta (ks. esim. ISA 700:n (uudistettu), ISA 705:n (uudistettu), ISA 570:n (uudistettu), ISA 720:n (uudistettu) ja ISA 706:n (uudistettu) liitteet).

ISA 700:n (uudistettu) soveltaminen raportoitaessa yksittäisestä tilinpäätöslaskelmasta tai tilinpäätöslaskelman tietystä osasta

A18. Tämän standardin kappaleessa 11 selitetään, että tilintarkastajan on sovellettava ISA 700:n (uudistettu) vaatimuksia toimeksiannon olosuhteiden vaatimalla tavalla mukautettuina laatiessaan lausuntoa ja raportoidessaan yksittäisestä tilinpäätöslaskelmasta tai tilinpäätöslaskelman tietystä osasta. Näin toimiessaan tilintarkastajan täytyy myös soveltaa muiden ISA-standardien raportointivaatimuksia toimeksiannon olosuhteiden vaatimalla tavalla mukautettuina, ja hän saattaa katsoa, että kappaleissa A19–A21 esitetyistä näkökohdista on hänelle apua.

Toiminnan jatkuvuus

A19. Yksittäisen tilinpäätöslaskelman tai tilinpäätöslaskelman tietyn osan laatimisessa sovellettavasta tilinpäätösnormistosta riippuen tilintarkastajan raporttiin sisältyvää toiminnan jatkuvuuteen liittyvien johdon velvollisuuksien kuvausta[28] voi olla tarpeellista mukauttaa. Myös tilintarkastajan raporttiin sisältyvää tilintarkastajan velvollisuuksien kuvausta[29] voi olla tarpeellista mukauttaa riippuen siitä, kuinka ISA 570:tä (uudistettu) sovelletaan toimeksiannon olosuhteissa.

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat

A20. ISA 700:n (uudistettu) mukaan tilintarkastajan on listattujen yhteisöjen yleiseen käyttöön tarkoitettujen tilinpäätöskokonaisuuksien tilintarkastuksessa viestittävä tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista ISA 701:n mukaisesti.[30] Kun kyseessä on yksittäisen tilinpäätöslaskelman tai tilinpäätöslaskelman tietyn osan tilintarkastus, ISA 701:tä sovelletaan vain silloin, kun säädöksessä tai määräyksessä edellytetään tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista viestimistä tällaisia tilinpäätöslaskelmia tai niiden tiettyjä osia koskevassa tilintarkastajan raportissa tai tilintarkastaja muutoin päättää viestiä tilintarkastuksen kannalta keskeistä seikoista. Kun yksittäistä tilinpäätöslaskelmaa tai tilinpäätöslaskelman tiettyä osaa koskevassa

---

27 ISA 700 (uudistettu), kappale 13(e)

28 Ks. ISA 700 (uudistettu), kappaleet 34(b) ja A49.

29 Ks. ISA 700 (uudistettu), kappale 39(b)(iv).

30 ISA 700 (uudistettu), kappale 30

tilintarkastajan raportissa viestitään tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista, ISA 701:tä sovelletaan kokonaisuudessaan.[31]

Muu informaatio

A21. ISA 720:ssä (uudistettu) käsitellään tilintarkastajan velvollisuuksia muun informaation suhteen. Tämän standardin yhteydessä yksittäisen tilinpäätöslaskelman tai tilinpäätöslaskelman tietyn osan sisältävien tai niihin liittyvien raporttien – joiden tarkoituksena on antaa omistajille (tai vastaavanlaisille sidosryhmille) informaatiota yksittäisessä tilinpäätöslaskelmassa tai tilinpäätöslaskelman tietyssä osassa esitetystä informaatiosta tai seikoista – katsotaan ISA 720:tä (uudistettu) sovellettaessa olevan vuosikertomuksia. Kun tilintarkastaja toteaa, että yhteisö suunnittelee tällaisen raportin julkistamista, yksittäisen tilinpäätöslaskelman tai tilinpäätöslaskelman tietyn osan tilintarkastukseen sovelletaan ISA 720:tä (uudistettu).

Toimeksiannosta vastuullisen henkilön nimi

A22. ISA 700:n (uudistettu) mukainen vaatimus siitä, että toimeksiannosta vastuullisen henkilön nimi on sisällytettävä tilintarkastuskertomukseen, koskee myös listattujen yhteisöjen yksittäisen tilinpäätöslaskelman tai tilinpäätöslaskelman tietyn osan tilintarkastuksia.[32] Säädöksessä tai määräyksessä voidaan edellyttää, että tilintarkastaja sisällyttää toimeksiannosta vastuullisen henkilön nimen tilintarkastuskertomukseen, tai hän voi muutoin päättää tehdä niin raportoidessaan muiden kuin listattujen yhteisöjen yksittäisestä tilinpäätöslaskelmasta tai tilinpäätöslaskelman tietystä osasta.

Kertomuksen antaminen yhteisön tilinpäätöskokonaisuudesta ja raportoiminen yksittäisestä tilinpäätöslaskelmasta tai tilinpäätöslaskelman tietystä osasta (viittaus: kappale 14)

Sen arvioiminen, miten tietyt yhteisön tilinpäätöskokonaisuutta koskevaan tilintarkastuskertomukseen sisältyvät seikat vaikuttavat yksittäisen tilinpäätöslaskelman tai tilinpäätöslaskelman tietyn osan tilintarkastukseen ja siitä annettavaan raporttiin

A23. Kappaleen 14 mukaan tilintarkastajan on otettava huomioon tiettyjen tilinpäätöskokonaisuutta koskevaan tilintarkastuskertomukseen mahdollisesti sisältyvien seikkojen mahdolliset vaikutukset yksittäisen tilinpäätöslaskelman tai tilinpäätöslaskelman tietyn osan tilintarkastukseen ja siitä annettavaan raporttiin. Sen arvioimiseen, onko tilinpäätöskokonaisuutta koskevaan tilintarkastuskertomukseen sisältyvä seikka relevantti yksittäisestä tilinpäätöslaskelmasta tai tilinpäätöslaskelman tietystä osasta raportoimista koskevan toimeksiannon kannalta, liittyy ammatillista harkintaa.

A24. Relevantteja tekijöitä näitä vaikutuksia arvioitaessa voivat olla esimerkiksi:

- tilinpäätöskokonaisuutta koskevassa tilintarkastuskertomuksessa kuvatun seikan (tai kuvattujen seikkojen) luonne ja se, miten laajasti se liittyy yksittäisen tilinpäätöslaskelman tai tilinpäätöslaskelman tietyn osan sisältöön.
- se, kuinka laajalle tilinpäätöskokonaisuutta koskevassa tilintarkastuskertomuksessa kuvatun seikan (tai kuvattujen seikkojen) vaikutus ulottuu.
- sovellettavien tilinpäätösnormistojen välisten erojen luonne ja laajuus.
- tilinpäätöskokonaisuuden kattaman ajanjakson (tai kattamien ajanjaksojen) ja toisaalta yksittäisen tilinpäätöslaskelman tai tilinpäätöslaskelman tietyn osan kattaman ajanjakson taikka kausien päättymispäivien välinen ero.
- tilinpäätöskokonaisuutta koskevan tilintarkastuskertomuksen antamisesta kulunut aika.

A25. Esimerkiksi kun tilinpäätöskokonaisuutta koskevaan tilintarkastuskertomukseen sisältyvässä tilintarkastajan lausunnossa on myyntisaamisia koskeva varauma ja yksittäinen tilinpäätöslaskelma sisältää myyntisaamisia tai tilinpäätöslaskelman tietty osa liittyy myyntisaamisiin, tällä on todennäköisesti vaikutusta tilintarkastukseen. Toisaalta jos tilinpäätöskokonaisuutta koskevassa tilintarkastajan lausunnossa oleva varauma liittyy pitkäaikaisten velkojen luokitteluun, on vähemmän todennäköistä, että sillä olisi vaikutusta, jos yksittäisen tilinpäätöslaskelman tilintarkastus kohdistuu tuloslaskelmaan tai jos tilinpäätöslaskelman tietty osa liittyy myyntisaamisiin.

---

31 ISA 700 (uudistettu), kappale 31

32 Ks. ISA 700 (uudistettu), kappaleet 46 ja A62–A64.

A26. Tilinpäätöskokonaisuutta koskevassa tilintarkastuskertomuksessa viestittävillä tilintarkastuksen kannalta keskeisillä seikoilla voi olla vaikutuksia yksittäisen tilinpäätöslaskelman tai tilinpäätöslaskelman tietyn osan tilintarkastukseen. Tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja koskevaan osioon sisältyvä informaatio siitä, kuinka seikkaa on käsitelty tilinpäätöskokonaisuuden tilintarkastuksessa, voi olla hyödyllistä tilintarkastajan ratkaistessa, kuinka seikkaa käsitellään, kun se on relevantti yksittäisen tilinpäätöslaskelman tai tilinpäätöslaskelman tietyn erän tilintarkastuksen kannalta.

Viittaaminen tilinpäätöskokonaisuudesta annettuun tilintarkastuskertomukseen

A27. Vaikka tietyillä tilinpäätöskokonaisuudesta annettuun tilintarkastuskertomukseen sisältyvillä seikoilla ei olisi vaikutusta yksittäisen tilinpäätöslaskelman tai tilinpäätöslaskelman tietyn osan tilintarkastukseen, tilintarkastaja saattaa katsoa asianmukaiseksi viitata kyseiseen seikkaan (tai kyseisiin seikkoihin) yksittäistä tilinpäätöslaskelmaa tai tilinpäätöslaskelman tiettyä osaa koskevaan raporttiin sisältyvässä muuta seikkaa koskevassa kappaleessa (ks. ISA 706 (uudistettu)).[33] Tilintarkastaja voi katsoa asianmukaiseksi viitata yksittäistä tilinpäätöslaskelmaa tai tilinpäätöslaskelman tiettyä osaa koskevassa raportissa esimerkiksi tilinpäätöskokonaisuudesta annettuun tilintarkastuskertomukseen sisältyvään Toiminnan jatkuvuuteen liittyvä epävarmuus -osioon.

Yhteisön tilinpäätöskokonaisuudesta annettuun tilintarkastuskertomukseen sisältyvä kielteinen lausunto tai lausunnon antamatta jättäminen (viittaus: kappale 15)

A28. Yhteisön tilinpäätöskokonaisuutta koskevassa tilintarkastuskertomuksessa on sallittua jättää relevanteissa tapauksissa lausunto antamatta toiminnan tuloksesta ja rahavirroista ja antaa vakiomuotoinen lausunto taloudellisesta asemasta, koska lausunnon antamatta jättäminen koskee vain toiminnan tulosta ja rahavirtoja, ei tilinpäätöstä kokonaisuutena.[34]

[33] Ks. ISA 706 (uudistettu), kappaleet 10–11.

[34] ISA 510 *Ensimmäistä kertaa suoritettavat tilintarkastustoimeksiannot – alkusaldot,* kappale A8, sekä ISA 705 (uudistettu), kappale A16

Liite 1

(viittaus: kappale A3)

Esimerkkejä tilinpäätöslaskelman tietyistä osista, tileistä tai eristä

- Myyntisaamiset, epävarmoja myyntisaamisia koskevat vähennyserät, vaihto-omaisuus, yksityisen eläkejärjestelyn kertyneitä etuuksia koskeva velka, yksilöityjen aineettomien hyödykkeiden kirjanpitoon merkitty arvo tai vakuutussalkun ”toteutuneita mutta vielä ilmoittamattomia” korvausvaateita koskeva velka näitä koskevat liitetiedot mukaan lukien.
- yksityisen eläkejärjestelyn ulkopuolella hallinnoitavia varoja ja tuottoja koskeva laskelma sitä koskevat liitetiedot mukaan lukien.
- aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden nettomääriä koskeva laskelma sitä koskevat liitetiedot mukaan lukien.
- vuokralle otettuun omaisuuteen liittyviä maksuja koskeva laskelma selittävät liitetiedot mukaan lukien.
- voitto-osuuksia tai henkilöstön bonuksia koskeva laskelma sitä koskevat liitetiedot mukaan lukien.

Liite 2

(Viittaus: kappale A17)

Esimerkkejä riippumattoman tilintarkastajan raporteista, jotka koskevat yksittäistä tilinpäätöslaskelmaa ja tilinpäätöslaskelman tiettyä osaa

- Esimerkki 1: Tilintarkastajan raportti muun kuin listatun yhteisön yksittäisestä tilinpäätöslaskelmasta, joka on laadittu yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevan normiston (tässä esimerkissä oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto) mukaisesti.
- Esimerkki 2: Tilintarkastajan raportti muun kuin listatun yhteisön yksittäisestä tilinpäätöslaskelmasta, joka on laadittu erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston (tässä esimerkissä oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto) mukaisesti.
- Esimerkki 3: Tilintarkastajan raportti listatun yhteisön tilinpäätöslaskelman tietystä osasta, joka on laadittu erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston (tässä esimerkissä säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto) mukaisesti.

Esimerkki 1: Tilintarkastajan raportti muun kuin listatun yhteisön yksittäisestä tilinpäätöslaskelmasta, joka on laadittu yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevan normiston (tässä esimerkissä oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto) mukaisesti

Tätä raporttiesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- **Muun kuin listatun yhteisön taseeseen (ts. yksittäiseen tilinpäätöslaskelmaan) kohdistuva tilintarkastus.**
- **Yhteisön johto on laatinut taseen maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella X noudatettavan tilinpäätösnormiston niiden vaatimusten mukaisesti, jotka ovat relevantteja taseen laatimisen kannalta.**
- **Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n mukaista kuvausta tilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista.**
- **Sovellettava tilinpäätösnormisto on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto, jonka tarkoituksena on täyttää laajan käyttäjäkunnan yhteiset taloudellisen informaation tarpeet.**
- **Tilintarkastaja on todennut, että tilintarkastajan lausunnossa on asianmukaista käyttää sanamuotoa ”antaa oikean ja riittävän kuvan”.**
- **Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen eettisiä vaatimuksia.**
- **Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, että esiintyy sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaa antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu) mukaisesti. Tilinpäätöksessä on esitetty riittävästi tietoja olennaisesta epävarmuudesta.**
- **Tilintarkastaja ei ole velvollinen viestimään tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista ISA 701:n mukaisesti, eikä hän ole muutoinkaan päättänyt tehdä niin.**
- **Tilintarkastaja on todennut, että muuta informaatiota ei ole (ts. ei sovelleta ISA 720:n (uudistettu) vaatimuksia).**
- **Tilinpäätöstä koskevasta valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.**
- **Tilintarkastajalla ei ole paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia muita raportointivelvoitteita.**

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN RAPORTTI

[asianmukainen vastaanottaja]

Lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön (Yhtiö) taseen 31.12.20X1 ja sitä koskevat liitetiedot, mukaan lukien merkittäviä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskeva yhteenveto (joista käytetään yhteistä nimitystä ”tilinpäätöslaskelma”).

Lausuntonamme esitämme, että tilinpäätöslaskelma antaa oikean ja riittävän kuvan Yhtiön taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 tällaisiin laskelmiin maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella X sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.

Lausunnon perustelut

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöslaskelman tilintarkastuksessa.* Olemme riippumattomia Yhtiöstä tilinpäätöslaskelman tilintarkastusta [*maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella*] koskevien eettisten vaatimusten mukaisesti, ja olemme täyttäneet muut kyseisten vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsityksemme mukaan olemme hankkineet tilintarkastuslausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Toiminnan jatkuvuuteen liittyvä olennainen epävarmuus

Haluamme kiinnittää huomiota tilinpäätöslaskelman liitetietojen kohtaan 6, joka osoittaa, että Yhtiölle kertyi 31.12.20X1 päättyneeltä tilikaudelta tappiota ZZZ ja sen lyhytaikaiset velat ylittivät kyseisenä ajankohtana sen kokonaisvarat YYY:llä. Kuten liitetietojen kohdassa 6 todetaan, nämä tapahtumat tai olosuhteet yhdessä muiden liitetietojen kohdassa 6 esitettyjen seikkojen kanssa osoittavat sellaista olennaista epävarmuutta, joka saattaa antaa merkittävää aihetta epäillä Yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa. Lausuntoamme ei ole mukautettu tämän seikan osalta.

Tilinpäätöslaskelmaa koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet[1]

Johto vastaa tilinpäätöslaskelman laatimisesta siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella X noudatettavan tilinpäätösnormiston niiden vaatimusten mukaisesti, jotka ovat relevantteja tällaisen tilinpäätöslaskelman laatimisen kannalta, sekä sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka johto katsoo tarpeelliseksi, jotta sen on mahdollista laatia tilinpäätöslaskelma, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä.

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

Hallintoelimet vastaavat Yhtiön taloudellisen raportoinnin prosessin valvonnasta.

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöslaskelman tilintarkastuksessa

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

[1] Termit johto ja hallintoelimet on kaikissa näissä raporttiesimerkeissä mahdollisesti korvattava muilla termeillä, jotka ovat asianmukaisia kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen oikeusnormiston mukaan.

ISA 700:n (uudistettu) kappaleessa 41(b) selitetään, että harmaalla pohjalla esitetty aineisto voidaan sijoittaa tilintarkastuskertomuksen liitteeseen. ISA 700:n (uudistettu) kappaleessa 41(c) selitetään, että kun säädökset, määräykset tai kansalliset tilintarkastusstandardit nimenomaisesti sallivat tämän, kertomuksessa voidaan viitata asiaankuuluvan viranomaisen verkkosivustolle, joka sisältää kuvauksen tilintarkastajan velvollisuuksista, sen sijaan että tämä aineisto sisällytettäisiin tilintarkastuskertomukseen, edellyttäen että verkkosivustolla olevassa kuvauksessa käsitellään seuraavassa esitettäviä tilintarkastajan velvollisuuksia eikä se ole niiden kanssa ristiriidassa.

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

- tunnistamme ja arvioimme väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvat tilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskit, suunnittelemme ja suoritamme näihin riskeihin vastaavia tilintarkastustoimenpiteitä ja hankimme lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Riski siitä, että väärinkäytöksestä johtuva olennainen virheellisyys jää havaitsematta, on suurempi kuin jos virheellisyys johtuu virheestä, sillä väärinkäytökseen voi liittyä yhteistoimintaa, väärentämistä, tietojen tahallista esittämättä jättämistä tai virheellisten tietojen esittämistä taikka sisäisen valvonnan sivuuttamista.
- muodostamme käsityksen tilintarkastuksen kannalta relevantista sisäisestä valvonnasta pystyäksemme suunnittelemaan olosuhteisiin nähden asianmukaiset tilintarkastustoimenpiteet mutta emme siinä tarkoituksessa, että pystyisimme antamaan lausunnon Yhtiön sisäisen valvonnan tehokkuudesta.[2]
- arvioimme sovellettujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden asianmukaisuutta sekä johdon tekemien kirjanpidollisten arvioiden ja niistä esitettävien tietojen kohtuullisuutta.
- teemme johtopäätöksen siitä, onko johdon ollut asianmukaista käyttää toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta, ja teemme hankkimamme tilintarkastusevidenssin perusteella johtopäätöksen siitä, esiintyykö sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka voi antaa merkittävää aihetta epäillä Yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa. Jos johtopäätöksemme on, että olennaista epävarmuutta esiintyy, meidän täytyy kiinnittää raportissamme lukijan huomiota epävarmuutta koskeviin tilinpäätöslaskelmassa esitettäviin tietoihin tai, jos epävarmuutta koskevat tiedot eivät ole riittäviä, mukauttaa lausuntomme. Johtopäätöksemme perustuvat raportin antamispäivään mennessä hankittuun tilintarkastusevidenssiin. Vastaiset tapahtumat tai olosuhteet voivat kuitenkin johtaa siihen, ettei Yhtiö pysty jatkamaan toimintaansa.
- arvioimme tilinpäätöslaskelman, kaikki esitettävät tiedot mukaan lukien, yleistä esittämistapaa, rakennetta ja sisältöä ja sitä, kuvastaako tilinpäätös sen perustana olevia liiketoimia ja tapahtumia siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan.

Kommunikoimme hallintoelinten kanssa muun muassa tilintarkastuksen suunnitellusta laajuudesta ja ajoituksesta sekä merkittävistä tilintarkastushavainnoista, mukaan lukien mahdolliset sisäisen valvonnan merkittävät puutteellisuudet, jotka tunnistamme tilintarkastuksen aikana.

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

[Tilintarkastajan osoite] [päiväyksen ja osoitteen paikat vaihdettu]

[*Päiväys*]

[2] Tätä virkettä muokattaisiin asianmukaisella tavalla, kun tilintarkastaja on velvollinen antamaan tilinpäätöksen tilintarkastuksen yhteydessä lausunnon myös sisäisen valvonnan tehokkuudesta.

Esimerkki 2: Tilintarkastajan raportti muun kuin listatun yhteisön yksittäisestä tilinpäätöslaskelmasta, joka on laadittu erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston mukaisesti

Tätä raporttiesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- **Saatuja ja suoritettuja maksuja koskevaan laskelmaan (ts. yksittäiseen tilinpäätöslaskelmaan) kohdistuva tilintarkastus.**
- **Ei ole annettu tilintarkastuskertomusta tilinpäätöskokonaisuudesta.**
- **Yhteisön johto on laatinut tilinpäätöslaskelman maksuperusteisen laatimisperustan mukaisesti vastatakseen velkojalta saatuun rahavirtainformaatiota koskevaan pyyntöön. Johdon on ollut mahdollista valita erilaisten tilinpäätösnormistojen välillä.**
- **Sovellettava tilinpäätösnormisto on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto, jonka tarkoituksena on täyttää tiettyjen käyttäjien taloudellisen informaation tarpeet.[3]**
- **Tilintarkastajan johtopäätös on, että vakiomuotoinen (ts. ”puhdas”) lausunto on hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella asianmukainen**
- **Tilintarkastaja on todennut, että tilintarkastajan lausunnossa on asianmukaista käyttää sanamuotoa ”antaa oikean ja riittävän kuvan”.**
- **Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen eettisiä vaatimuksia.**
- **Tilintarkastajan raportin luovuttamista tai käyttämistä ei ole rajoitettu.**
- **Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, ettei esiinny sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaisi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu) mukaisesti.**
- **Tilintarkastaja ei ole velvollinen viestimään tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista ISA 701:n mukaisesti, eikä hän ole muutoinkaan päättänyt tehdä niin.**
- **Tilintarkastaja on todennut, että muuta informaatiota ei ole (ts. ei sovelleta ISA 720:n (uudistettu) vaatimuksia).**
- **Johto vastaa tilinpäätöslaskelman laatimisesta ja laatimisessa käytettävän taloudellisen raportoinnin prosessin valvonnasta.**
- **Tilintarkastajalla ei ole paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia muita raportointivelvoitteita.**

[3] ISA 800 (uudistettu) sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston mukaisen tilinpäätöksen muodosta ja sisällöstä.

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN RAPORTTI

[asianmukainen vastaanottaja]

Lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön (Yhtiö) saatuja ja suoritettuja maksuja koskevan laskelman 31.10.20X1 päättyneeltä tilikaudelta sekä kyseisen laskelman liitetiedot, mukaan lukien yhteenveto merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista (joista käytetään yhteistä nimitystä ”tilinpäätöslaskelma”).

Lausuntonamme esitämme, että tilinpäätöslaskelma antaa oikean ja riittävän kuvan Yhtiön saaduista ja suoritetuista maksuista 31.12.20X1 päättyneeltä tilikaudelta liitetiedossa X kuvatun maksuperusteisen laatimisperustan mukaisesti.

Lausunnon perustelut

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöslaskelman tilintarkastuksessa.* Olemme riippumattomia Yhtiöstä tilinpäätöslaskelman tilintarkastusta [*maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella*] koskevien eettisten vaatimusten mukaisesti, ja olemme täyttäneet muut kyseisten vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsityksemme mukaan olemme hankkineet tilintarkastuslausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Tietyn seikan painottaminen – Laatimisperusta

Kiinnitämme huomiotanne tilinpäätöslaskelman liitetietoon X, jossa kuvataan laskelman laatimisperusta. Tilinpäätöslaskelma on laadittu informaation tuottamiseksi velkojaa XYZ varten. Tämän vuoksi laskelma ei mahdollisesti sovellu muuhun tarkoitukseen. Lausuntoamme ei ole mukautettu tämän seikan osalta.

Tilinpäätöslaskelmaa koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet[4]

Johto vastaa tilinpäätöslaskelman laatimisesta siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan liitetiedossa X kuvatun maksuperusteisen laatimisperustan mukaisesti; tähän kuuluu sen toteaminen, että maksuperusteinen laatimisperusta on kyseisissä olosuhteissa asianmukainen perusta tilinpäätöslaskelman laatimiselle, sekä sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka johto katsoo tarpeelliseksi, jotta sen on mahdollista laatia tilinpäätöslaskelma, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä.

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

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöslaskelman tilintarkastuksessa

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

ISA 700:n (uudistettu) kappaleessa 41(b) selitetään, että harmaalla pohjalla esitetty aineisto voidaan sijoittaa tilintarkastuskertomuksen liitteeseen. ISA 700:n (uudistettu) kappaleessa 41(c) selitetään, että kun säädökset, määräykset tai kansalliset tilintarkastusstandardit nimenomaisesti sallivat tämän, kertomuksessa voidaan viitata asiaankuuluvan viranomaisen verkkosivustolle, joka sisältää kuvauksen tilintarkastajan velvollisuuksista, sen sijaan että tämä aineisto sisällytettäisiin tilintarkastuskertomukseen, edellyttäen että verkkosivustolla olevassa kuvauksessa käsitellään seuraavassa esitettäviä tilintarkastajan velvollisuuksia eikä se ole niiden kanssa ristiriidassa.

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

[4] Tai muut termit, jotka ovat asianomaisen maan tai asianomaisen muun oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukaisia.

- tunnistamme ja arvioimme väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvat tilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskit, suunnittelemme ja suoritamme näihin riskeihin vastaavia tilintarkastustoimenpiteitä ja hankimme lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Riski siitä, että väärinkäytöksestä johtuva olennainen virheellisyys jää havaitsematta, on suurempi kuin jos virheellisyys johtuu virheestä, sillä väärinkäytökseen voi liittyä yhteistoimintaa, väärentämistä, tietojen tahallista esittämättä jättämistä tai virheellisten tietojen esittämistä taikka sisäisen valvonnan sivuuttamista.
- muodostamme käsityksen tilintarkastuksen kannalta relevantista sisäisestä valvonnasta pystyäksemme suunnittelemaan olosuhteisiin nähden asianmukaiset tilintarkastustoimenpiteet mutta emme siinä tarkoituksessa, että pystyisimme antamaan lausunnon Yhtiön sisäisen valvonnan tehokkuudesta.[5]
- teemme johtopäätöksen siitä, onko johdon ollut asianmukaista käyttää toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta, ja teemme hankkimamme tilintarkastusevidenssin perusteella johtopäätöksen siitä, esiintyykö sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka voi antaa merkittävää aihetta epäillä Yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa. Jos johtopäätöksemme on, että olennaista epävarmuutta esiintyy, meidän täytyy kiinnittää raportissamme lukijan huomiota epävarmuutta koskeviin tilinpäätöslaskelmassa esitettäviin tietoihin tai, jos epävarmuutta koskevat tiedot eivät ole riittäviä, mukauttaa lausuntomme Johtopäätöksemme perustuvat raportin antamispäivään mennessä hankittuun tilintarkastusevidenssiin. Vastaiset tapahtumat tai olosuhteet voivat kuitenkin johtaa siihen, ettei Yhtiö pysty jatkamaan toimintaansa.
- arvioimme sovellettujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden asianmukaisuutta sekä johdon mahdollisesti tekemien kirjanpidollisten arvioiden ja niistä esitettävien tietojen kohtuullisuutta.
- arvioimme tilinpäätöslaskelman, kaikki esitettävät tiedot mukaan lukien, yleistä esittämistapaa, rakennetta ja sisältöä ja sitä, kuvastaako tilinpäätöslaskelma sen perustana olevia liiketoimia ja tapahtumia siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan.

Kommunikoimme hallintoelinten kanssa muun muassa tilintarkastuksen suunnitellusta laajuudesta ja ajoituksesta sekä merkittävistä tilintarkastushavainnoista, mukaan lukien mahdolliset sisäisen valvonnan merkittävät puutteellisuudet, jotka tunnistamme tilintarkastuksen aikana.

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

[Tilintarkastajan osoite] [päiväyksen ja osoitteen paikat vaihdettu]

[*Päiväys*]

[5] Tätä virkettä muokattaisiin asianmukaisella tavalla, kun tilintarkastaja on velvollinen antamaan tilinpäätöksen tilintarkastuksen yhteydessä lausunnon myös sisäisen valvonnan tehokkuudesta.

Esimerkki 3: Tilintarkastajan raportti listatun yhteisön tilinpäätöslaskelman tietystä osasta, joka on laadittu erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston mukaisesti

Tätä raporttiesimerkkiä varten on tehty seuraavat oletukset vallitsevista olosuhteista:

- **Tilintarkastus, joka kohdistuu myyntisaamisia koskevaan laskelmaan (ts. tilinpäätöslaskelman osaan, tiliin tai erään).**
- **Yhteisön johto on tuottanut taloudellisen informaation sääntelytahon antamien taloudellista raportointia koskevien määräysten mukaisesti kyseisen sääntelytahon vaatimusten täyttämiseksi. Johdon ei ole ollut mahdollista valita toista tilinpäätösnormistoa.**
- **Sovellettava tilinpäätösnormisto on säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto, jonka tarkoituksena on täyttää tiettyjen käyttäjien taloudellisen informaation tarpeet.[6]**
- **Tilintarkastustoimeksiannon ehdot vastaavat ISA 210:n mukaista kuvausta tilinpäätöstä koskevista johdon velvollisuuksista.**
- **Tilintarkastajan johtopäätös on, että vakiomuotoinen (ts. ”puhdas”) lausunto on hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella asianmukainen.**
- **Tilintarkastukseen sovellettavat relevantit eettiset vaatimukset ovat kyseisen maan tai kyseisen muun oikeudenkäyttöalueen eettisiä vaatimuksia.**
- **Tilintarkastajan raportin luovuttamista on rajoitettu.**
- **Tilintarkastaja on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella tehnyt johtopäätöksen, ettei esiinny sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka saattaisi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa ISA 570:n (uudistettu) mukaisesti.**
- **Tilintarkastaja ei ole velvollinen viestimään tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista ISA 701:n mukaisesti, eikä hän ole muutoinkaan päättänyt tehdä niin.**
- **Tilintarkastaja on todennut, että muuta informaatiota ei ole (ts. ei sovelleta ISA 720:n (uudistettu) vaatimuksia).**
- **Tilinpäätöstä koskevasta valvonnasta vastaavat henkilöt eivät ole samat kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavat henkilöt.**
- **Tilintarkastajalla ei ole paikalliseen lainsäädäntöön perustuvia muita raportointivelvoitteita.**

[6] ISA 800 (uudistettu) sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston mukaisen tilinpäätöksen muodosta ja sisällöstä.

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN RAPORTTI

[ABC-yhtiön osakkeenomistajille tai muu asianmukainen vastaanottaja]

Lausunto

Olemme tilintarkastaneet ABC-yhtiön (Yhtiö) myyntisaamisia koskevan laskelman 31.12.20X1 (”laskelma”).

Lausuntonamme esitämme, että taloudellinen informaatio, joka sisältyy Yhtiön laskelmaan, on kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu [kuvataan sääntelytahon antamat taloudellista raportointia koskevat määräykset] mukaisesti.

Lausunnon perustelut

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet laskelman tilintarkastuksessa.* Olemme riippumattomia Yhtiöstä laskelman tilintarkastusta [*maassa tai muulla oikeudenkäyttöalueella*] koskevien eettisten vaatimusten mukaisesti, ja olemme täyttäneet muut kyseisten vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsityksemme mukaan olemme hankkineet tilintarkastuslausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Tietyn seikan painottaminen – Laskelman laatimisperusta sekä raportin luovuttamista koskeva rajoitus

Kiinnitämme huomiotanne laskelman liitetietoon X, jossa kuvataan laskelman laatimisperusta. Laskelma on laadittu sitä varten, että se auttaa Yhtiötä täyttämään sääntelytahon DEF asettamat vaatimukset. Tämän vuoksi laskelma ei ehkä sovellu muuhun tarkoitukseen. Raporttimme on tarkoitettu yksinomaan Yhtiölle ja sääntelytaholle DEF, eikä sitä pidä luovuttaa muille osapuolille kuin Yhtiölle ja sääntelytaholle DEF. Lausuntoamme ei ole mukautettu tämän seikan osalta.

Laskelmaa koskevat johdon ja hallintoelinten velvollisuudet[7]

Johto vastaa laskelman laatimisesta [kuvataan sääntelytahon antamat taloudellista raportointia koskevat määräykset] mukaisesti sekä sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka johto katsoo tarpeelliseksi, jotta sen on mahdollista laatia laskelma, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä.

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

Hallintoelimet vastaavat Yhtiön taloudellisen prosessin valvonnasta

Tilintarkastajan velvollisuudet laskelman tilintarkastuksessa

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

ISA 700:n (uudistettu) kappaleessa 41(b) selitetään, että harmaalla pohjalla esitetty aineisto voidaan sijoittaa tilintarkastuskertomuksen liitteeseen. ISA 700:n (uudistettu) kappaleessa 41(c) selitetään, että kun säädökset, määräykset tai kansalliset tilintarkastusstandardit nimenomaisesti sallivat tämän, kertomuksessa voidaan viitata asiaankuuluvan viranomaisen verkkosivustolle, joka sisältää kuvauksen tilintarkastajan velvollisuuksista, sen sijaan että tämä aineisto sisällytettäisiin tilintarkastuskertomukseen, edellyttäen että verkkosivustolla olevassa kuvauksessa käsitellään seuraavassa esitettäviä tilintarkastajan velvollisuuksia eikä se ole niiden kanssa ristiriidassa.

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

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

- tunnistamme ja arvioimme väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvat laskelman olennaisen virheellisyyden riskit, suunnittelemme ja suoritamme näihin riskeihin vastaavia tilintarkastustoimenpiteitä ja hankimme lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Riski siitä, että väärinkäytöksestä johtuva olennainen virheellisyys jää havaitsematta, on suurempi kuin jos virheellisyys johtuu virheestä, sillä väärinkäytökseen voi liittyä yhteistoimintaa, väärentämistä, tietojen tahallista esittämättä jättämistä tai virheellisten tietojen esittämistä taikka sisäisen valvonnan sivuuttamista.
- muodostamme käsityksen tilintarkastuksen kannalta relevantista sisäisestä valvonnasta pystyäksemme suunnittelemaan olosuhteisiin nähden asianmukaiset tilintarkastustoimenpiteet mutta emme siinä tarkoituksessa, että pystyisimme antamaan lausunnon Yhtiön sisäisen valvonnan tehokkuudesta.[8]
- teemme johtopäätöksen siitä, onko johdon ollut asianmukaista käyttää toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta, ja teemme hankkimamme tilintarkastusevidenssin perusteella johtopäätöksen siitä, esiintyykö sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka voi antaa merkittävää aihetta epäillä Yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa. Jos johtopäätöksemme on, että olennaista epävarmuutta esiintyy, meidän täytyy kiinnittää raportissamme lukijan huomiota epävarmuutta koskeviin laskelmassa esitettäviin tietoihin tai, jos epävarmuutta koskevat tiedot eivät ole riittäviä, mukauttaa lausuntomme. Johtopäätöksemme perustuvat raportin antamispäivään mennessä hankittuun tilintarkastusevidenssiin. Vastaiset tapahtumat tai olosuhteet voivat kuitenkin johtaa siihen, ettei Yhtiö pysty jatkamaan toimintaansa.
- arvioimme sovellettujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden asianmukaisuutta sekä johdon tekemien kirjanpidollisten arvioiden ja niistä esitettävien tietojen kohtuullisuutta.

Kommunikoimme hallintoelinten kanssa muun muassa tilintarkastuksen suunnitellusta laajuudesta ja ajoituksesta sekä merkittävistä tilintarkastushavainnoista, mukaan lukien mahdolliset sisäisen valvonnan merkittävät puutteellisuudet, jotka tunnistamme tilintarkastuksen aikana.

Lisäksi annamme hallintoelimille vahvistuksen siitä, että olemme noudattaneet riippumattomuutta koskevia relevantteja eettisiä vaatimuksia, ja kommunikoimme niiden kanssa kaikista suhteista ja muista seikoista, joiden voi kohtuudella ajatella vaikuttavan riippumattomuuteemme, ja soveltuvissa tapauksissa poistamiseksi suoritetuista toimenpiteistä tai käytetyistä varotoimista.

Toimeksiannosta vastuullisena henkilönä tilintarkastuksessa, jonka tuloksena annetaan tämä riippumattoman tilintarkastajan raportti, on [*nimi*].

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

[*Tilintarkastajan osoite*] [päiväyksen ja osoitteen paikat vaihdettu]

[*Päiväys*]

[8] Tätä virkettä muokattaisiin asianmukaisella tavalla, kun tilintarkastaja on velvollinen antamaan tilinpäätöksen tilintarkastuksen yhteydessä lausunnon myös sisäisen valvonnan tehokkuudesta.

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 810 (UUDISTETTU)

TILINPÄÄTÖSYHTEENVEDOISTA RAPORTOIMISTA KOSKEVAT TOIMEKSIANNOT

(Sovelletaan toimeksiantoihin, joissa raportoidaan 15.12.2016 tai sen jälkeen päättyviltä tilikausilta laadittavista tilinpäätösyhteenvedoista.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1
Voimaantulo	2
Tavoitteet	3
Määritelmät	4
Vaatimukset	
Toimeksiannon hyväksyminen	5–7
Toimenpiteiden luonne	8
Lausunnon muoto	9–11
Työn ajoittuminen ja tilintarkastettua tilinpäätöstä koskevan tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeiset tapahtumat	12–13
Tilinpäätösyhteenvedon sisältävissä asiakirjoissa oleva informaatio	14–15
Tilintarkastajan raportti tilinpäätösyhteenvedosta	16–21
Luovuttamista tai käyttämistä koskeva rajoitus tai lukijoiden huomion kiinnittäminen laatimisperustaan	22
Vertailutiedot	23–24
Tilinpäätösyhteenvedon yhteydessä esitettävä tilintarkastamaton lisäinformaatio	25
Tilintarkastajan yhdistäminen informaatioon	26–27
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Toimeksiannon hyväksyminen	A1–A7
Tilintarkastetun tilinpäätöksen saatavuuden arvioiminen	A8
Lausunnon muoto	A9
Työn ajoittuminen ja tilintarkastettua tilinpäätöstä koskevan tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeiset tapahtumat	A10
Tilinpäätösyhteenvedon sisältävissä asiakirjoissa oleva informaatio	A11–A16
Tilintarkastajan raportti tilinpäätösyhteenvedosta	A17–A23
Vertailutiedot	A24–A25
Tilinpäätösyhteenvedon yhteydessä esitettävä tilintarkastamaton lisäinformaatio	A26
Tilintarkastajan yhdistäminen informaatioon	A27
Liite: Esimerkkejä tilinpäätösyhteenvetoa koskevista riippumattoman tilintarkastajan raporteista	

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 810 (uudistettu) *Tilinpäätösyhteenvedoista raportoimista koskevat toimeksiannot* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään tilintarkastajan velvollisuuksia toimeksiannossa, jossa hän raportoi ISA-standardien mukaisesti tilintarkastamastaan tilinpäätöksestä johdetusta tilinpäätösyhteenvedosta.

Voimaantulo

2. Tätä standardia sovelletaan toimeksiantoihin, joissa raportoidaan 15.12.2016 tai sen jälkeen päättyviltä tilikausilta laadituista tilinpäätösyhteenvedoista.

Tavoitteet

3. Tilintarkastajan tavoitteena on:

   (a) ratkaista, onko hänen asianmukaista hyväksyä tilinpäätösyhteenvedosta raportoimista koskeva toimeksianto; ja

   (b) jos hän on saanut tilinpäätösyhteenvedosta raportoimista koskevan toimeksiannon:

      (i) laatia hankitusta tilintarkastusevidenssistä tekemiensä johtopäätösten arvioinnin perusteella lausunto tilinpäätösyhteenvedosta; ja

      (ii) esittää tämä lausunto selkeästi kirjallisessa raportissa, jossa kuvataan myös lausunnon perusteet.

Määritelmät

4. Seuraavia termejä käytetään tässä standardissa seuraavassa merkityksessä:

   (a) Sovelletut kriteerit – Kriteerit, joita johto on soveltanut tilinpäätösyhteenvedon laatimisessa.

   (b) Tilintarkastettu tilinpäätös – Tilinpäätös,[1] jonka tilintarkastaja on tilintarkastanut ISA-standardien mukaisesti ja josta tilinpäätösyhteenveto on johdettu.

   (c) Tilinpäätösyhteenveto – Mennyttä aikaa koskeva taloudellinen informaatio, joka on johdettu tilinpäätöksestä mutta ei ole yhtä yksityiskohtainen kuin tilinpäätös; se on kuitenkin jäsennetty esitys, joka on yhdenmukainen sen kanssa, mitä tilinpäätöksessä esitetään yhteisön taloudellisista voimavaroista tai velvoitteista tiettynä ajankohtana tai niiden muutoksista tietyn ajanjakson kuluessa.[2] Eri maissa tai muilla eri oikeudenkäyttöalueilla saatetaan käyttää erilaista terminologiaa kuvamaan tällaista taloudellista informaatiota.

Vaatimukset

Toimeksiannon hyväksyminen

5. Tilintarkastaja saa hyväksyä toimeksiannon, joka koskee raportoimista tilinpäätösyhteenvedosta tämän standardin mukaisesti, vain silloin, kun hän on saanut toimeksiannon suorittaa sen tilinpäätöksen, josta tilinpäätösyhteenveto johdetaan, ISA-standardien mukainen tilintarkastus. (Viittaus: kappale A1)

6. Ennen tilinpäätösyhteenvedosta raportoimista koskevan toimeksiannon hyväksymistä tilintarkastajan on: (viittaus: kappale A2)

   (a) ratkaistava, ovatko sovelletut kriteerit hyväksyttäviä; (viittaus: kappaleet A3–A7)

   (b) hankittava johdolta vahvistus siitä, että se hyväksyy ja ymmärtää, että se:

      (i) vastaa tilinpäätösyhteenvedon laatimisesta sovellettujen kriteerien mukaisesti;

---

1 Termi ”tilinpäätös” määritellään ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kappaleessa 13(f).

2 ISA 200, kappale 13(f)

(ii) vastaa siitä, että tilintarkastettu tilinpäätös on tilinpäätösyhteenvedon aiottujen käyttäjien saatavilla ilman kohtuuttomia vaikeuksia (tai jos säädöksessä tai määräyksessä määrätään, ettei tilintarkastetun tilinpäätöksen tarvitse olla tilinpäätösyhteenvedon aiottujen käyttäjien saatavilla, sekä asetetaan kriteerit tilinpäätösyhteenvedon laatimista varten, tämä säädös tai määräys kuvataan tilinpäätösyhteenvedossa); ja

(iii) vastaa siitä, että tilinpäätösyhteenvetoa koskeva tilintarkastajan raportti sisällytetään asiakirjaan, johon tilinpäätösyhteenveto sisältyy ja jossa mainitaan, että tilintarkastaja on raportoinut siitä.

(c) sovittava johdon kanssa, minkä muotoinen lausunto annetaan tilinpäätösyhteenvedosta (ks. kappaleet 9–11).

7. Jos tilintarkastaja toteaa, että sovelletut kriteerit eivät ole hyväksyttäviä, tai hän ei pysty hankkimaan johdolta kohdassa 6(b) tarkoitettua vahvistusta, hän ei saa hyväksyä tilinpäätösyhteenvedosta raportoimista koskevaa toimeksiantoa, paitsi jos säädöksessä tai määräyksessä edellytetään sitä. Tällaisen säädöksen tai määräyksen mukaisesti suoritettu toimeksianto ei ole tämän standardin mukainen. Näin ollen tilinpäätösyhteenvetoa koskevassa tilintarkastajan raportissa ei saa viitata siihen, että toimeksianto on suoritettu tämän standardin mukaisesti. Tilintarkastajan on sisällytettävä toimeksiannon ehtoihin asianmukainen maininta tästä. Tilintarkastajan on myös määritettävä vaikutus, joka tällä saattaa olla sen tilinpäätöksen tilintarkastukseen, josta tilinpäätösyhteenveto johdetaan.

Toimenpiteiden luonne

8. Tilintarkastajan on suoritettava seuraavat toimenpiteet sekä muut mahdollisesti tarpeellisiksi katsomansa toimenpiteet tilinpäätösyhteenvetoa koskevan lausuntonsa perustaksi:

(a) arvioitava, käykö tilinpäätösyhteenvedosta asianmukaisella tavalla ilmi sen yhteenvedonomainen luonne ja yksilöidäänkö siinä tilintarkastettu tilinpäätös asianmukaisella tavalla.

(b) silloin kun tilinpäätösyhteenvedon yhteydessä ei ole tilintarkastettua tilinpäätöstä, arvioitava, kuvataanko siinä selkeästi:

(i) keneltä tai mistä tilintarkastettu tilinpäätös on saatavissa; tai

(ii) säädös tai määräys, jossa täsmennetään, ettei tilintarkastetun tilinpäätöksen tarvitse olla tilinpäätösyhteenvedon aiottujen käyttäjien saatavilla, ja jossa asetetaan kriteerit tilinpäätösyhteenvedon laatimista varten.

(c) arvioitava, esitetäänkö sovelletut kriteerit tilinpäätösyhteenvedossa asianmukaisella tavalla.

(d) verrattava tilinpäätösyhteenvetoa tilintarkastetun tilinpäätöksen sisältämään vastaavaan informaatioon sen toteamiseksi, täsmääkö tilinpäätösyhteenveto tilintarkastetun tilinpäätökseen sisältämään vastaavaan informaatioon tai onko se uudelleenlaskettavissa sen pohjalta.

(e) arvioitava, onko tilinpäätösyhteenveto laadittu sovellettujen kriteerien mukaisesti.

(f) tilinpäätösyhteenvedon tarkoitus huomioon ottaen arvioitava, sisältääkö tilinpäätösyhteenveto tarvittavan informaation ja onko se yhdistelty asianmukaisella tasolla niin, ettei se ole olosuhteisiin nähden harhaanjohtavaa.

(g) arvioitava, onko tilintarkastettu tilinpäätös tilinpäätösyhteenvedon aiottujen käyttäjien saatavilla ilman kohtuuttomia vaikeuksia, paitsi jos säädöksessä tai määräyksessä määrätään, ettei tilintarkastetun tilinpäätöksen tarvitse olla saatavilla, ja asetetaan kriteerit tilinpäätösyhteenvedon laatimista varten. (Viittaus: kappale A8)

Lausunnon muoto

9. Kun tilintarkastaja on todennut, että tilinpäätösyhteenvedosta on asianmukaista antaa vakiomuotoinen lausunto, tilintarkastajan lausunnossa on käytettävä jompaakumpaa seuraavista sanamuodoista, ellei säädöksessä tai määräyksessä vaadita muuta: (viittaus: kappale A9)

(a) tilinpäätösyhteenveto on kaikilta olennaisilta osiltaan yhdenmukainen tilintarkastetun tilinpäätöksen kanssa [*sovellettujen kriteerien*] mukaisesti; tai

(b) tilinpäätösyhteenveto on oikein tehty yhteenveto tilintarkastetusta tilinpäätöksestä [*sovellettujen kriteerien*] mukaisesti.

10. Jos tilinpäätösyhteenvetoa koskevan lausunnon sanamuodosta määrätään säädöksessä tai määräyksessä tavalla, joka poikkeaa kappaleessa 9 kuvatusta, tilintarkastajan on:

(a) sovellettava kappaleessa 8 kuvattuja toimenpiteitä ja muita tarvittavia toimenpiteitä, jotta hänen on mahdollista antaa lausunto, josta on määrätty; ja

(b) arvioitava, voisivatko tilinpäätösyhteenvedon käyttäjät ymmärtää tilinpäätösyhteenvetoa koskevan tilintarkastajan lausunnon väärin, ja jos voisivat, voidaanko tilintarkastajan raporttiin sisällytettävällä lisäselvityksellä vähentää väärinkäsityksen syntymismahdollisuutta.

11. Jos tilintarkastaja kappaleessa 10(b) tarkoitetussa tapauksessa toteaa, ettei tilinpäätösyhteenvetoa koskevaan tilintarkastajan raporttiin sisällytettävällä lisäselvityksellä voida vähentää väärinkäsityksen syntymismahdollisuutta, hän ei saa hyväksyä toimeksiantoa, paitsi jos säädöksessä tai määräyksessä edellytetään tätä. Tällaisen säädöksen tai määräyksen mukaisesti suoritettu toimeksianto ei ole tämän standardin mukainen. Näin ollen tilinpäätösyhteenvetoa koskevassa tilintarkastajan raportissa ei saa viitata siihen, että toimeksianto on suoritettu tämän standardin mukaisesti.

Työn ajoittuminen ja tilintarkastettua tilinpäätöstä koskevan tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeiset tapahtumat

12. Tilinpäätösyhteenvetoa koskeva tilintarkastajan raportti saatetaan päivätä tilintarkastettua tilinpäätöstä koskevan tilintarkastuskertomuksen antamispäivää myöhemmälle päivälle. Tällöin tilinpäätösyhteenvetoa koskevassa tilintarkastajan raportissa on mainittava, etteivät tilinpäätösyhteenveto ja tilintarkastettu tilinpäätös kuvasta niiden tapahtumien vaikutuksia, jotka ovat toteutuneet tilintarkastettua tilinpäätöstä koskevan tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen. (Viittaus: kappale A10)

13. Tilintarkastajan tietoon saattaa tulla asioita, jotka ovat olleet olemassa tilintarkastettua tilinpäätöstä koskevan tilintarkastuskertomuksen antamispäivänä mutta joista hän ei aiemmin ole ollut tietoinen. Tällöin tilintarkastaja ei saa antaa tilinpäätösyhteenvetoa koskevaa raporttia ennen kuin hän on saattanut loppuun ISA 560:n[3] mukaisen harkinnan, joka koskee tällaisia asioita suhteessa tilintarkastettuun tilinpäätökseen.

Tilinpäätösyhteenvedon sisältävissä asiakirjoissa oleva informaatio

14. Tilintarkastajan on luettava tilinpäätösyhteenvedon ja sitä koskevan tilintarkastajan raportin sisältävissä asiakirjoissa oleva informaatio ja harkittava, onko kyseisen informaation ja tilinpäätösyhteenvedon välillä olennaista ristiriitaisuutta.

15. Jos tilintarkastaja tunnistaa olennaisen ristiriitaisuuden, hänen on keskusteltava asiasta johdon kanssa ja ratkaistava, onko tilinpäätösyhteenvetoa tai tilinpäätösyhteenvedon ja sitä koskevan tilintarkastajan raportin sisältävässä asiakirjassa olevaa informaatiota tarpeellista muuttaa. Jos tilintarkastaja. toteaa, että informaatiota on tarpeellista muuttaa ja johto kieltäytyy muuttamasta sitä tarvittavalla tavalla, tilintarkastajan on ryhdyttävä kyseisissä olosuhteissa asianmukaisiin toimenpiteisiin, joihin kuuluu sen harkitseminen, mitä vaikutuksia tällä on tilinpäätösyhteenvetoa koskevaan tilintarkastajan raporttiin. (Viittaus: kappaleet A11–A16)

Tilintarkastajan raportti tilinpäätösyhteenvedosta

Tilintarkastajan raportin osat

16. Tilinpäätösyhteenvetoa koskevassa tilintarkastajan raportissa on oltava seuraavat osat:[4] (viittaus: kappale A23)

(a) otsikko, joka selkeästi osoittaa, että kyseessä on riippumattoman tilintarkastajan raportti. (Viittaus: kappale A17)

---

3 ISA 560 *Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat*

4 Kappaleet 19–20, joissa käsitellään olosuhteita, joissa tilintarkastettua tilinpäätöstä koskeva tilintarkastuskertomus on mukautettu, edellyttävät tässä kappaleessa mainittujen osien lisäksi myös muita osia.

(b) vastaanottaja. (Viittaus: kappale A18)

(c) tilinpäätösyhteenvedon, josta tilintarkastaja raportoi, yksilöinti, mukaan lukien kaikkien tilinpäätösyhteenvetoon sisältyvien laskelmien nimet. (Viittaus: kappale A19)

(d) tilintarkastetun tilinpäätöksen yksilöinti.

(e) selkeästi ilmaistu lausunto standardin kappale 20 huomioon ottaen. (ks. kappaleet 9–11).

(f) maininta siitä, ettei tilinpäätösyhteenveto sisällä kaikkia tilintarkastetun tilinpäätöksen laatimisessa sovelletun tilinpäätösnormiston edellyttämiä tietoja ja että tilinpäätösyhteenvedon ja sitä koskevan tilintarkastajan raportin lukeminen ei korvaa tilintarkastetun tilinpäätöksen ja sitä koskevan tilintarkastuskertomuksen lukemista.

(g) soveltuvissa tapauksissa kappaleessa 12 vaadittava maininta.

(h) viittaus tilintarkastettua tilinpäätöstä koskevaan tilintarkastuskertomukseen, maininta sen antamispäivästä ja, ellei kappaleista 19–20 muuta johdu, maininta siitä, että tilintarkastetusta tilinpäätöksestä on annettu vakiomuotoinen lausunto.

(i) kuvaus tilinpäätösyhteenvetoa koskevista johdon[5] velvollisuuksista selventämällä, että johto[6] vastaa tilinpäätösyhteenvedon laatimisesta sovellettujen kriteerien mukaisesti.

(j) maininta siitä, että tilintarkastajan velvollisuutena on antaa tämän standardin mukaisesti suorittamiensa toimenpiteiden perusteella lausunto siitä, onko tilinpäätösyhteenveto kaikilta olennaisilta osin yhdenmukainen tilintarkastetun tilinpäätöksen kanssa [*tai onko se siitä oikein tehty yhteenveto]*.

(k) tilintarkastajan allekirjoitus.

(l) tilintarkastajan osoite.

(m) tilintarkastajan raportin antamispäivä. (Viittaus: kappale A20)

17. Jos tilinpäätösyhteenvedon vastaanottaja ei ole sama kuin tilintarkastettua tilinpäätöstä koskevan tilintarkastuskertomuksen vastaanottaja, tilintarkastajan on arvioitava, onko asianmukaista käyttää eri vastaanottajaa. (Viittaus: kappale A18)

18. Tilintarkastaja ei saa päivätä tilinpäätösyhteenvetoa koskevaa raporttiaan aikaisemmalle päivälle kuin: (viittaus: kappale A20)

(a) päivä, jona tilintarkastaja on hankkinut lausuntonsa perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä mukaan lukien evidenssi siitä, että tilinpäätösyhteenveto on laadittu ja että ne, joilla on siihen valtuudet, ovat ilmoittaneet ottaneensa siitä vastuun; ja

(b) tilintarkastettua tilinpäätöstä koskevan tilintarkastuskertomuksen antamispäivä.

Viittaaminen tilintarkastettua tilinpäätöstä koskevaan tilintarkastuskertomukseen (viittaus: kappale A23)

19. Kun tilintarkastettua tilinpäätöstä koskevassa tilintarkastuskertomuksessa on:

(a) ISA 705:n (uudistettu)[7] mukainen varauman sisältävä lausunto;

(b) ISA 706:n (uudistettu)[8] mukainen tiettyä seikkaa painottava kappale tai muuta seikkaa koskeva kappale;

(c) ISA 570:n (uudistettu)[9] mukainen *Toiminnan jatkuvuuteen liittyvä olennainen epävarmuus* -osio;

---

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

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

7 ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen*

8 ISA 706 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvät tiettyjä seikkoja painottavat kappaleet tai muita seikkoja koskevat kappaleet*

9 ISA 570 (uudistettu) *Toiminnan jatkuvuus*, kappale 22

(d) ISA 701:n[10] mukaista viestintää tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista; tai

(e) ISA 720:n (uudistettu)[11] mukainen toteamus, jossa kuvataan muussa informaatiossa oleva olennainen korjaamaton virheellisyys,

ja tilintarkastaja on vakuuttunut siitä, että tilinpäätösyhteenveto on kaikilta olennaisilta osiltaan yhdenmukainen tilintarkastetun tilinpäätöksen kanssa tai on siitä oikein tehty yhteenveto sovellettujen kriteerien mukaisesti, tilinpäätösyhteenvetoa koskevassa tilintarkastajan raportissa tulee kappaleessa 16 tarkoitettujen osien lisäksi:

(i) mainita, että tilintarkastettua tilinpäätöstä koskevassa tilintarkastuskertomuksessa on varauman sisältävä lausunto, tiettyä seikkaa painottava kappale, muuta seikkaa koskeva kappale, *Toiminnan jatkuvuuteen liittyvä olennainen epävarmuus* -osio, viestintää tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista tai toteamus, jossa kuvataan muussa informaatiossa oleva korjaamaton olennainen virheellisyys; ja (viittaus: kappale A21)

(ii) kuvata: (viittaus: kappale A22)

a. tilintarkastettua tilinpäätöstä koskevan varauman sisältävän lausunnon perusteet ja sen mahdollinen vaikutus tilinpäätösyhteenvetoon;

b. seikka, johon viitataan tilintarkastettua tilinpäätöstä koskevassa tilintarkastuskertomuksessa olevassa tiettyä seikkaa painottavassa kappaleessa, muuta seikkaa koskevassa kappaleessa tai *Toiminnan jatkuvuuteen liittyvä olennainen epävarmuus* -osiossa ja sen mahdollinen vaikutus (tai mahdolliset vaikutukset) tilinpäätösyhteenvetoon; tai

c. muussa informaatiossa oleva korjaamaton olennainen virheellisyys ja sen mahdollinen vaikutus (tai mahdolliset vaikutukset) tilinpäätösyhteenvedon ja sitä koskevan tilintarkastajan raportin sisältävässä asiakirjassa olevaan informaatioon. (Viittaus: kappale A15)

20. Kun tilintarkastettua tilinpäätöstä koskeva tilintarkastuskertomus sisältää kielteisen lausunnon tai kun lausunto on jätetty antamatta, tilinpäätösyhteenvetoa koskevassa tilintarkastajan raportissa tulee kappaleessa 16 tarkoitettujen osien lisäksi:

(a) mainita, että tilintarkastettua tilinpäätöstä koskevaan tilintarkastuskertomukseen sisältyy kielteinen lausunto tai lausunto on jätetty antamatta;

(b) kuvata kyseisen kielteisen lausunnon tai lausunnon antamatta jättämisen perusteet; ja

(c) mainita, että tilintarkastetusta tilinpäätöksestä annetusta kielteisestä lausunnosta tai lausunnon antamatta jättämisestä johtuen tilinpäätösyhteenvedosta ei ole asianmukaista antaa lausuntoa. (Viittaus: kappale A23)

Tilinpäätösyhteenvetoa koskeva mukautettu lausunto

21. Jos tilinpäätösyhteenveto ei ole kaikilta olennaisilta osiltaan yhdenmukainen tilintarkastetun tilinpäätöksen kanssa tai ei ole siitä oikein tehty yhteenveto sovellettujen kriteerien mukaisesti eikä johto suostu tekemään tarvittavia muutoksia, tilintarkastajan on annettava tilinpäätösyhteenvedosta kielteinen lausunto. (Viittaus: kappale A23)

Luovuttamista tai käyttämistä koskeva rajoitus tai lukijoiden huomion kiinnittäminen laatimisperustaan

22. Kun tilintarkastettua tilinpäätöstä koskevan tilintarkastuskertomuksen luovuttamista tai käyttämistä on rajoitettu tai tilintarkastettua tilinpäätöstä koskevassa tilintarkastuskertomuksessa kiinnitetään lukijoiden huomiota siihen, että tilintarkastettu tilinpäätös on laadittu erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston mukaisesti, tilintarkastajan on sisällytettävä vastaavanlainen rajoitus tai huomautus tilinpäätösyhteenvetoa koskevaan raporttiinsa.

---

10 ISA 701 *Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksessa*

11 ISA 720 (uudistettu) *Tilintarkastajan velvollisuudet muun informaation suhteen*

Vertailutiedot

23. Jos tilintarkastettu tilinpäätös sisältää vertailutietoja mutta tilinpäätösyhteenveto ei sisällä niitä, tilintarkastajan on ratkaistava, onko tällainen tietojen esittämättä jättäminen toimeksiannon olosuhteisiin nähden kohtuullista. Tilintarkastajan on määritettävä kohtuuttoman tietojen poisjättämisen vaikutus tilinpäätösyhteenvetoa koskevaan tilintarkastajan raporttiin. (Viittaus: kappale A24)

24. Jos tilinpäätösyhteenveto sisältää vertailutietoja, joista toinen tilintarkastaja on raportoinut, tilinpäätösyhteenvetoa koskevan tilintarkastajan raportin tulee sisältää myös seikat, jotka tilintarkastajan on ISA 710:n mukaan sisällytettävä tilintarkastettua tilinpäätöstä koskevaan tilintarkastuskertomukseen.[12] (Viittaus: kappale A25)

Tilinpäätösyhteenvedon yhteydessä esitettävä tilintarkastamaton lisäinformaatio

25. Tilintarkastajan on arvioitava, onko tilinpäätösyhteenvedon yhteydessä mahdollisesti esitetty tilintarkastamaton lisäinformaatio erotettu selvästi tilinpäätösyhteenvedosta. Jos tilintarkastaja toteaa, ettei yhteisö ole esittänyt tilintarkastamatonta lisäinformaatiota niin, että se olisi selvästi erotettu tilinpäätösyhteenvedosta, tilintarkastajan on pyydettävä johtoa muuttamaan tilintarkastamattoman lisäinformaation esittämistapaa. Jos johto kieltäytyy tekemästä tätä, tilintarkastajan tulee selittää tilinpäätösyhteenvetoa koskevassa raportissaan, että raportti ei koske tällaista informaatiota. (Viittaus: kappale A26)

Tilintarkastajan yhdistäminen informaatioon

26. Jos tilintarkastajan tietoon tulee, että yhteisö suunnittelee ilmoittavansa tilinpäätösyhteenvedon sisältävässä asiakirjassa, että tilintarkastaja on raportoinut tilinpäätösyhteenvedosta, mutta ei suunnittele sisällyttävänsä asiakirjaan sitä koskevaa tilintarkastajan raporttia, tilintarkastajan on pyydettävä johtoa sisällyttämään tilintarkastajan raportti asiakirjaan. Jos johto ei tee niin, tilintarkastajan on päätettävä muista asianmukaisista toimenpiteistä, joiden tarkoituksena on estää johtoa yhdistämästä tilintarkastajaa kyseiseen asiakirjaan sisältyvään tilinpäätösyhteenvetoon epäasianmukaisella tavalla, ja suorittaa nämä toimenpiteet. (Viittaus: kappale A27)

27. On mahdollista, että tilintarkastaja on saanut toimeksiannon yhteisön tilinpäätöstä koskevan kertomuksen antamisesta mutta ei ole saanut toimeksiantoa tilinpäätösyhteenvetoa koskevasta raportoinnista. Jos tilintarkastajan tietoon tällöin tulee, että yhteisö suunnittelee tekevänsä jossakin asiakirjassa maininnan, jossa viitataan tilintarkastajaan ja siihen että tilinpäätösyhteenveto on johdettu tilintarkastajan tilintarkastamasta tilinpäätöksestä, tilintarkastajan tulee olla vakuuttunut siitä, että:

    (a) viittaaminen tilintarkastajaan liittyy tilintarkastettua tilinpäätöstä koskevaan tilintarkastuskertomukseen; ja

    (b) maininta ei anna sellaista vaikutelmaa, että tilintarkastaja olisi raportoinut tilinpäätösyhteenvedosta.

    Jos vaatimus (a) tai (b) ei täyty, tilintarkastajan on pyydettävä johtoa muuttamaan mainintaa niin, että vaatimukset täyttyvät, tai olemaan viittaamatta tilintarkastajaan asiakirjassa. Vaihtoehtoisesti yhteisö voi antaa tilintarkastajalle tilinpäätösyhteenvedosta raportoimista koskevan toimeksiannon ja sisällyttää asiakirjaan tätä koskevan tilintarkastajan raportin. Jos johto ei muuta mainintaa, ei poista viittausta tilintarkastajaan eikä sisällytä tilinpäätösyhteenvedon sisältävään asiakirjaan tilinpäätösyhteenvetoa koskevaa tilintarkastajan raporttia, tilintarkastajan on ilmoitettava johdolle, ettei hän hyväksy viittausta tilintarkastajaan, ja tilintarkastajan on päätettävä muista asianmukaisista toimenpiteistä, joiden tarkoituksena on estää johtoa viittaamista tilintarkastajaan epäasianmukaisella tavalla, ja suorittaa nämä toimenpiteet. (Viittaus: kappale A27)

***

[12] ISA 710 *Vertailutiedot – vertailuluvut ja vertailutilinpäätös*

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Toimeksiannon hyväksyminen (viittaus: kappaleet 5–6)

A1. Sen tilinpäätöksen, josta tilinpäätösyhteenveto on johdettu, tilintarkastaminen antaa tilintarkastajalle tarvittavat tiedot tilinpäätösyhteenvetoon liittyvien velvollisuuksiensa täyttämiseksi tämän standardin mukaisesti. Tämän standardin soveltaminen ei anna tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä tilinpäätösyhteenvetoa koskevan lausunnon perustaksi, jos tilintarkastaja ei ole tilintarkastanut myös sitä tilinpäätöstä, josta tilinpäätösyhteenveto on johdettu.

A2. Johdon vahvistus kappaleessa 6 tarkoitetuista seikoista voidaan todentaa siten, että johto hyväksyy toimeksiannon ehdot kirjallisesti.

Kriteerit (viittaus: kappale 6(a))

A3. Tilinpäätösyhteenvedon laatiminen edellyttää, että johto määrittää informaation, joka tilinpäätösyhteenvedossa on tarpeellista esittää, niin että se on kaikilta olennaisilta osiltaan yhdenmukainen tilintarkastetun tilinpäätöksen kanssa tai on siitä oikein tehty yhteenveto. Koska tilinpäätösyhteenveto luonteensa mukaisesti sisältää yhdisteltyä informaatiota ja rajoitetusti tietoja, on suurempi riski, ettei se sisällä informaatiota, joka tarvitaan, jottei se olisi olosuhteisiin nähden harhaanjohtava. Tämä riski kasvaa, kun tilinpäätösyhteenvedon laatimista varten ei ole olemassa yleisiä kriteerejä.

A4. Tekijöitä, jotka voivat vaikuttaa tilintarkastajan ratkaisuun sovellettujen kriteerien hyväksyttävyydestä, ovat:

- yhteisön luonne;
- tilinpäätösyhteenvedon tarkoitus;
- tilinpäätösyhteenvedon aiottujen käyttäjien informaatiotarpeet; ja
- se, johtavatko sovelletut kriteerit tilinpäätösyhteenvetoon, joka ei ole olosuhteisiin nähden harhaanjohtava.

A5. Tilinpäätösyhteenvedon laatimista koskevat kriteerit on voinut asettaa toimivaltainen tai tunnustettu standardeja antava taho, tai ne voivat perustua säädökseen tai määräykseen. Vastaavalla tavalla kuin tilinpäätöksen kyseessä ollessa, kuten ISA 210:ssä[13] selitetään, tilintarkastaja voi useissa tällaisissa tapauksissa olettaa tällaisten kriteerien olevan hyväksyttäviä.

A6. Silloin kun tilinpäätösyhteenvedon laatimista varten ei ole olemassa yleisiä kriteerejä, johto voi kehittää kriteerit esimerkiksi tietyllä toimialalla vallitsevan käytännön perusteella. Olosuhteisiin nähden asianmukaiset kriteerit johtavat tilinpäätösyhteenvetoon,

(a) jossa tuodaan asianmukaisesti esiin sen yhteenvedonomainen luonne ja yksilöidään tilintarkastettu tilinpäätös;

(b) jossa selkeästi kuvataan, keneltä tai mistä tilintarkastettu tilinpäätös on saatavissa, tai, jos säädöksessä tai määräyksessä todetaan, ettei tilintarkastetun tilinpäätöksen tarvitse olla tilinpäätösyhteenvedon aiottujen käyttäjien saatavilla, ja asetetaan kriteerit tilinpäätösyhteenvedon laatimista varten, kuvataan kyseinen säädös tai määräys;

(c) jossa sovelletut kriteerit esitetään asianmukaisesti;

(d) joka täsmää tilintarkastettuun tilinpäätökseen sisältyvään vastaavaan informaatioon tai on laskettavissa uudelleen sen pohjalta; ja

(e) joka sen tarkoitus huomioon ottaen sisältää tarvittavan informaation ja on laskettu yhteen asianmukaisella tasolla niin, ettei se ole olosuhteisiin nähden harhaanjohtava.

A7. Kappaleessa A6(a) tarkoitetut asianmukaiset tiedot, jotka koskevat tilinpäätösyhteenvedon yhteenvetomaista luonnetta ja tilintarkastetun tilinpäätöksen yksilöimistä, voidaan antaa esimerkiksi sellaisella otsikolla kuin ”Tilinpäätösyhteenveto 31.12.20X1 päättyneeltä tilikaudelta laaditusta tilintarkastetusta tilinpäätöksestä”.

[13] ISA 210 *Tilintarkastustoimeksiantojen ehdoista sopiminen*, kappaleet A3 ja A8–A9

Tilintarkastetun tilinpäätöksen saatavuuden arvioiminen (viittaus: kappale 8(g))

A8. Tilintarkastajan arviointiin siitä, onko tilintarkastettu tilinpäätös tilinpäätösyhteenvedon aiottujen käyttäjien saatavissa ilman kohtuuttomia vaikeuksia, vaikuttavat sellaiset tekijät kuin:

- kuvataanko tilinpäätösyhteenvedossa selkeästi, keneltä tai mistä tilintarkastettu tilinpäätös on saatavissa;
- onko tilintarkastettu tilinpäätös julkinen; tai
- onko johto luonut prosessin, jonka avulla tilinpäätösyhteenvedon aiotut käyttäjät voivat saada tilintarkastetun tilinpäätöksen helposti käyttöönsä.

Lausunnon muoto (viittaus: kappale 9)

A9. Kappaleessa 8 tarkoitettuja toimenpiteitä suorittamalla hankitun evidenssin arvioimisen perusteella tehty johtopäätös, että tilinpäätösyhteenvedosta on asianmukaista antaa vakiomuotoinen lausunto, mahdollistaa sen, että tilintarkastaja antaa jommankumman kappaleessa 9 tarkoitetuista sanamuodoista sisältävän lausunnon. Tilintarkastajan päätökseen siitä, kumpaa sanamuotoa käytetään, saattaa vaikuttaa kyseisessä maassa tai kyseisellä muulla oikeudenkäyttöalueella yleisesti hyväksytty käytäntö.

Työn ajoittuminen ja tilintarkastettua tilinpäätöstä koskevan tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeiset tapahtumat (viittaus: kappale 12)

A10. Kappaleessa 8 kuvatut toimenpiteet suoritetaan usein tilinpäätökseen kohdistuvan tilintarkastuksen aikana tai heti sen jälkeen. Kun tilintarkastaja raportoi tilinpäätösyhteenvedosta sen jälkeen, kun tilinpäätöksen tilintarkastus on saatettu loppuun, hänen ei edellytetä hankkivan lisää tilintarkastusevidenssiä tilintarkastetusta tilinpäätöksestä eikä raportoivan tilintarkastettua tilinpäätöstä koskevan tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeisten tapahtumien vaikutuksista, koska tilinpäätösyhteenveto johdetaan tilintarkastetusta tilinpäätöksestä eikä se päivitä sitä.

Tilinpäätösyhteenvedon sisältävissä asiakirjoissa oleva informaatio (viittaus: kappaleet 14–15)

A11. ISA 720:ssä (uudistettu) käsitellään tilintarkastajan velvollisuuksia muun informaation suhteen tilinpäätöksen tilintarkastuksessa. ISA 720:ssä (uudistettu) muulla informaatiolla tarkoitetaan yhteisön vuosikertomukseen sisältyvää taloudellista tai muuta kuin taloudellista informaatiota (muuta kuin tilinpäätöstä ja sitä koskevaa tilintarkastuskertomusta). Vuosikertomus sisältää tilinpäätöksen ja sitä koskevan tilintarkastuskertomuksen tai on niiden yhteydessä.

A12. Kappaleissa 14–15 käsitellään puolestaan tilintarkastajan velvollisuuksia sellaisessa asiakirjassa olevan informaation suhteen, joka sisältää myös tilinpäätösyhteenvedon ja tilintarkastajan sitä koskevan raportin. Tämä informaatio voi sisältää:

- kaikki ne seikat tai osan niistä seikoista, joita käsitellään myös vuosikertomukseen sisältyvässä muussa informaatiossa (esim. kun tilinpäätösyhteenveto ja sitä koskeva tilintarkastajan raportti sisältyvät vuosikertomusyhteenvetoon); tai
- seikkoja, joita ei käsitellä vuosikertomukseen sisältyvässä muussa informaatiossa.

A13. Tilintarkastajan lukiessa informaatiota, joka sisältyy tilinpäätösyhteenvedon ja tilintarkastajan sitä koskevan raportin sisältävään asiakirjaan, hänen tietoonsa voi tulla, että tällainen informaatio on harhaanjohtavaa, ja hänen täytyy mahdollisesti ryhtyä asianmukaisiin toimenpiteisiin. Relevantit eettiset vaatimukset[14] edellyttävät, että tilintarkastaja välttää tulemasta tietoisesti yhdistetyksi informaatioon, jonka hän uskoo sisältävän olennaisesti virheellisen tai harhaanjohtavan väitteen tai huolimattomasti tuotettua informaatiota tai jonka hän ei usko sisältävän vaadittavaa tietoa, jos tällainen tiedon pois jättäminen tai epäselvä esittäminen voi olla harhaanjohtavaa.

[14] IESBAn *Kansainväliset eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille (sisältäen Kansainväliset riippumattomuusstandardit)* (IESBAn eettiset säännöt), kappale R111.2

Tilinpäätösyhteenvedon sisältävässä asiakirjassa oleva informaatio, jossa käsitellään joitakin tai kaikkia vuosikertomukseen sisältyvässä muussa informaatiossa käsiteltäviä seikkoja

A14. Kun tilinpäätösyhteenvedon ja tilintarkastajan sitä koskevan raportin sisältävään asiakirjaan sisältyy informaatiota ja kyseisessä informaatiossa käsitellään joitakin tai kaikkia niitä seikkoja, joita käsitellään vuosikertomukseen sisältyvässä muussa informaatiossa, ISA 720:n (uudistettu) mukaisesti suoritettu työ voi olla riittävää tämän standardin kappaleiden 14–15 tarkoituksiin.

A15. Kun tilintarkastettua tilinpäätöstä koskevassa tilintarkastuskertomuksessa mainitaan muussa informaatiossa oleva korjaamaton olennainen virheellisyys ja kyseinen olennainen korjaamaton virheellisyys liittyy seikkaan, jota käsitellään tilinpäätösyhteenvedon ja tilintarkastajan sitä koskevan raportin sisältävässä asiakirjassa olevassa informaatiossa, tilinpäätösyhteenvedon ja kyseisen informaation välillä saattaa olla olennainen ristiriitaisuus tai kyseinen informaatio voi olla harhaanjohtavaa.

Tilinpäätösyhteenvedon sisältävässä asiakirjassa oleva informaatio, jossa käsitellään seikkoja, joita ei käsitellä vuosikertomukseen sisältyvässä muussa informaatiossa

A16. ISA 720:stä (uudistettu) voi olosuhteiden mukaan mukautettuna olla tilintarkastajalle apua tämän ratkaistaessa, mikä on asianmukainen tapa toimia, jos johto kieltäytyy tekemästä informaatioon tarvittavia oikaisuja, mukaan lukien sen harkitseminen, miten tämä vaikuttaa tilinpäätösyhteenvetoa koskevaan tilintarkastajan raporttiin.

Tilintarkastajan raportti tilinpäätösyhteenvedosta

Tilintarkastajan raportin osat

Otsikko (viittaus: kappale 16(a))

A17. Otsikko, joka osoittaa, että kyseessä on riippumattoman tilintarkastajan raportti, esimerkiksi ”Riippumattoman tilintarkastajan raportti”, vahvistaa, että tilintarkastaja on täyttänyt kaikki relevantit riippumattomuutta koskevat eettiset vaatimukset. Tämä erottaa riippumattoman tilintarkastajan raportin muiden antamista raporteista.

Vastaanottaja (viittaus: kappaleet 16(b), 17)

A18. Tekijöitä, jotka saattavat vaikuttaa tilintarkastajan arviointiin siitä, onko tilinpäätösyhteenvedolla asianmukainen vastaanottaja, ovat toimeksiannon ehdot, yhteisön luonne ja tilinpäätösyhteenvedon tarkoitus.

Tilinpäätösyhteenvedon yksilöiminen (viittaus: kappale 16(c)

A19. Silloin kun tilintarkastajan tiedossa on, että tilinpäätösyhteenveto tulee sisältymään asiakirjaan, jossa on muuta informaatiota kuin tilinpäätösyhteenveto ja tilintarkastajan sitä koskeva raportti, hän voi harkita esittämistavan niin salliessa yksilöivänsä ne sivunumerot, joilla tilinpäätösyhteenveto esitetään. Tämä auttaa lukijoita tunnistamaan tilinpäätösyhteenvedon, jota tilintarkastajan raportti koskee.

Tilintarkastajan raportin antamispäivä (viittaus: kappaleet 16(m), 18)

A20. Se, kuka tai ketkä ovat henkilöitä, joilla on valtuudet todeta, että tilinpäätösyhteenveto on laadittu, ja jotka ottavat siitä vastuun, riippuu toimeksiannon ehdoista, yhteisön luonteesta ja tilinpäätösyhteenvedon tarkoituksesta.

Viittaaminen tilintarkastettua tilinpäätöstä koskevaan tilintarkastuskertomukseen (viittaus: kappale 19)

A21. Tämän standardin kappaleen 19(i) mukaan tilintarkastajan on sisällytettävä tilinpäätösyhteenvedosta antamaansa raporttiin maininta, kun tilintarkastettua tilinpäätöstä koskevaan tilintarkastuskertomukseen sisältyy viestintää yhdestä tai useammasta ISA 701:n mukaisesti kuvatusta tilintarkastuksen kannalta keskeisestä seikasta.[15] Tilintarkastajan ei kuitenkaan tarvitse kuvata yksittäisiä tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja tilinpäätösyhteenvetoa koskevassa raportissaan.

[15] ISA 701, kappale 13

A22. Kappaleen 19 mukaan vaadittavien mainintojen ja kuvausten tarkoituksena on huomion kiinnittäminen kyseisiin seikkoihin, eivätkä ne korvaa tilintarkastettua tilinpäätöstä koskevan tilintarkastuskertomuksen lukemista. Vaadittavien kuvausten on tarkoitus tuoda esiin seikan (tai seikkojen) luonne, eikä tilintarkastettua tilinpäätöstä koskevaan tilintarkastuskertomukseen sisältyvää vastaavaa tekstiä ole tarpeellista toistaa kokonaisuudessaan.

Esimerkit (viittaus: kappaleet 16, 19–21)

A23. Tämän standardin liitteessä on esimerkkejä tilinpäätösyhteenvetoa koskevista tilintarkastajan raporteista, jotka:

(a) sisältävät vakiomuotoisia lausuntoja;

(b) on johdettu tilintarkastetusta tilinpäätöksestä, josta tilintarkastaja on antanut vakiomuotoisen lausunnon;

(c) sisältävät mukautetun lausunnon:

(d) on johdettu tilintarkastetusta tilinpäätöksestä, jota koskevassa tilintarkastuskertomuksessa on ISA 720:n (uudistettu) mukainen toteamus muussa informaatiossa olevasta korjaamattomasta virheellisyydestä; ja

(e) on johdettu tilintarkastetusta tilinpäätöksestä, jota koskevassa tilintarkastuskertomuksessa on *Toiminnan jatkuvuuteen liittyvä olennainen epävarmuus* -osio ja tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja koskevaa viestintää.

Vertailutiedot (viittaus: kappaleet 23–24)

A24. Jos tilintarkastettu tilinpäätös sisältää vertailutietoja, myös tilinpäätösyhteenvedon oletetaan sisältävän vertailutietoja. Tilintarkastettuun tilinpäätökseen sisältyvät vertailutiedot voivat olla vertailulukuja tai vertailutarkoituksessa esitettävää taloudellista informaatiota. ISA 710:ssä kuvataan, kuinka tämä ero vaikuttaa tilinpäätöstä koskevaan tilintarkastuskertomukseen, erityisesti siihen, kuinka viitataan muihin tilintarkastajiin, jotka ovat tilintarkastaneet edellisen tilikauden tilinpäätöksen.

A25. Olosuhteisiin, jotka saattavat vaikuttaa tilintarkastajan ratkaisuun siitä, onko vertailutietojen esittämättä jättäminen kohtuullista, kuuluvat tilinpäätösyhteenvedon luonne ja tavoite, sovelletut kriteerit ja tilinpäätösyhteenvedon aiottujen käyttäjien informaatiotarpeet.

Tilinpäätösyhteenvedon yhteydessä esitettävä tilintarkastamaton lisäinformaatio (viittaus: kappale 25)

A26. ISA 700 (uudistettu)[16] sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta, joita sovelletaan, kun tilintarkastetun tilinpäätöksen yhteydessä esitetään tilintarkastamatonta lisäinformaatiota ja joista saattaa olla tarpeen mukaan mukautettuina apua kappaleen 25 vaatimusta sovellettaessa.

Tilintarkastajan yhdistäminen informaatioon (viittaus: kappaleet 26–27)

A27. Muita asianmukaisia toimenpiteitä, joihin tilintarkastaja voi ryhtyä, kun johto ei ryhdy pyydettyihin toimenpiteisiin, ovat aiottujen käyttäjien ja muiden kolmansien osapuolten informoiminen siitä, että tilintarkastajaan viitataan epäasianmukaisella tavalla. Tilintarkastajan toimintatapa riippuu hänen laillisista oikeuksistaan ja velvollisuuksistaan. Tämän vuoksi tilintarkastaja voi katsoa asianmukaiseksi hankkia juridista neuvontaa.

[16] ISA 700 (uudistettu) *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen*, kappaleet 53–54

Liite

(Viittaus: kappale A23)

Esimerkkejä tilinpäätösyhteenvetoa koskevista riippumattoman tilintarkastajan raporteista

- Esimerkki 1: Tilintarkastajan raportti yleisten kriteerien mukaisesti laaditusta tilinpäätösyhteenvedosta. Tilintarkastetusta tilinpäätöksestä annetaan vakiomuotoinen lausunto. Tilinpäätösyhteenvetoa koskeva tilintarkastajan raportti päivätään myöhemmälle päivälle kuin tilintarkastuskertomus siitä tilintarkastetusta tilinpäätöksestä, josta tilinpäätösyhteenveto on johdettu. Tilintarkastetusta tilinpäätöksestä annettuun tilintarkastuskertomukseen sisältyy *Toiminnan jatkuvuuteen liittyvä olennainen epävarmuus* -osio ja tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja koskevaa viestintää.
- Esimerkki 2: Tilintarkastajan raportti tilinpäätösyhteenvedosta, joka on laadittu johdon kehittämien ja tilinpäätösyhteenvedossa asianmukaisesti esitettyjen kriteerien mukaisesti. Tilintarkastaja on todennut sovelletut kriteerit hyväksyttäviksi kyseisissä olosuhteissa. Tilintarkastetusta tilinpäätöksestä annetaan vakiomuotoinen lausunto. Tilinpäätösyhteenvetoa koskeva tilintarkastajan raportti päivätään samalle päivälle kuin tilintarkastuskertomus tilinpäätöksestä, josta tilinpäätösyhteenveto on johdettu. Tilinpäätöstä koskevaan tilintarkastuskertomukseen sisältyy toteamus, jossa kuvataan muussa informaatiossa oleva korjaamaton olennainen virheellisyys. Muu informaatio, johon tämä korjaamaton olennainen virheellisyys liittyy, on myös tilinpäätösyhteenvedon ja sitä koskevan tilintarkastajan raportin sisältävässä asiakirjassa olevaa informaatiota.
- Esimerkki 3: Tilintarkastajan raportti tilinpäätösyhteenvedosta, joka on laadittu johdon kehittämien ja tilinpäätösyhteenvedossa asianmukaisesti esitettyjen kriteerien mukaisesti. Tilintarkastaja on todennut sovelletut kriteerit hyväksyttäviksi kyseisissä olosuhteissa. Tilintarkastetusta tilinpäätöksestä annetaan varauman sisältävä lausunto. Tilinpäätösyhteenvetoa koskeva tilintarkastajan raportti päivätään samalle päivälle kuin tilintarkastuskertomus tilinpäätöksestä, josta tilinpäätösyhteenveto on johdettu.
- Esimerkki 4: Tilintarkastajan raportti tilinpäätösyhteenvedosta, joka on laadittu johdon kehittämien ja tilinpäätösyhteenvedossa asianmukaisesti esitettyjen kriteerien mukaisesti. Tilintarkastaja on todennut sovelletut kriteerit hyväksyttäviksi kyseisissä olosuhteissa. Tilintarkastetusta tilinpäätöksestä annetaan kielteinen lausunto. Tilinpäätösyhteenvetoa koskeva tilintarkastajan raportti päivätään samalle päivälle kuin tilintarkastuskertomus tilinpäätöksestä, josta tilinpäätösyhteenveto on johdettu.
- Esimerkki 5: Tilintarkastajan raportti yleisten kriteerien mukaisesti laaditusta tilinpäätösyhteenvedosta. Tilintarkastetusta tilinpäätöksestä annetaan vakiomuotoinen lausunto. Tilintarkastaja toteaa, ettei tilinpäätösyhteenvedosta ole mahdollista antaa vakiomuotoista lausuntoa. Tilinpäätösyhteenvetoa koskeva tilintarkastajan raportti päivätään samalle päivälle kuin tilintarkastuskertomus tilinpäätöksestä, josta tilinpäätösyhteenveto on johdettu.

Esimerkki 1:

Olosuhteisiin kuuluu seuraavaa:

- **Listatun yhteisön tilintarkastetusta tilinpäätöksestä on annettu vakiomuotoinen lausunto.**
- **Tilinpäätösyhteenvedon laatimista varten on olemassa yleiset kriteerit.**
- **Tilinpäätösyhteenvetoa koskeva tilintarkastajan raportti päivätään myöhemmälle päivälle kuin tilintarkastuskertomus siitä tilintarkastetusta tilinpäätöksestä, josta tilinpäätösyhteenveto on johdettu.**
- **Tilintarkastetusta tilinpäätöksestä annettuun tilintarkastuskertomukseen sisältyy *Toiminnan jatkuvuuteen liittyvä olennainen epävarmuus* -osio.**
- **Tilintarkastetusta tilinpäätöksestä annettuun tilintarkastuskertomukseen sisältyy muita tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja koskevaa viestintää.[1]**

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN RAPORTTI TILINPÄÄTÖSYHTEENVEDOSTA

[asianmukainen vastaanottaja]

Lausunto

Tilinpäätösyhteenveto, joka sisältää yhteenvedon taseesta 31.12.20X1 ja yhteenvedot tuloslaskelmasta, oman pääoman muutoksia osoittavasta laskelmasta ja rahavirtalaskelmasta mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä niitä koskevat liitetiedot, on johdettu ABC-yhtiön 31.12.20X1 päättyneeltä tilikaudelta laaditusta tilintarkastetusta tilinpäätöksestä.

Lausuntonamme esitämme, että tilinpäätösyhteenveto on kaikilta olennaisilta osiltaan yhdenmukainen tilintarkastetun tilinpäätöksen kanssa (tai on siitä *oikein tehty yhteenveto*) [kuvataan yleiset kriteerit] mukaisesti.

Tilinpäätösyhteenveto

Tilinpäätösyhteenveto ei sisällä kaikkia [kuvataan ABC-yhtiön tilintarkastetun tilinpäätöksen laatimisessa sovellettu tilinpäätösnormisto] edellyttämiä tietoja. Tilinpäätösyhteenvedon ja tilintarkastajan sitä koskevan raportin lukeminen ei siis korvaa tilintarkastetun tilinpäätöksen ja siitä annetun tilintarkastuskertomuksen lukemista. Tilinpäätösyhteenveto ja tilintarkastettu tilinpäätös eivät kuvasta tilinpäätöstä koskevan tilintarkastuskertomuksemme antamispäivän jälkeisten tapahtumien vaikutuksia.

Tilintarkastettu tilinpäätös ja siitä antamamme tilintarkastuskertomus

Annoimme 15.2.20X2 päivätyssä tilintarkastuskertomuksessamme tilintarkastetusta tilinpäätöksestä vakiomuotoisen lausunnon. Kyseiseen kertomukseen sisältyy lisäksi:

- *Toiminnan jatkuvuuteen liittyvä epävarmuus* -osio, jossa kiinnitetään huomiota tilintarkastetun tilinpäätöksen liitetietoon 6. Tilintarkastetun tilinpäätöksen liitetiedossa 6 todetaan, että ABC-yhtiölle on syntynyt 31.12.20X1 päättyneellä tilikaudella tappiota ZZZ ja yhtiön lyhytaikaiset velat olivat kyseisenä päivänä YYY suuremmat kuin sen kokonaisvarat. Nämä tapahtumat ja olosuhteet yhdessä liitetiedossa 6 esitettyjen seikkojen kanssa viittaavat sellaiseen olennaiseen epävarmuuteen, joka voi antaa merkittävää aihetta epäillä ABC-yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa. Näitä seikkoja käsitellään tilinpäätösyhteenvedon liitetiedossa 5.
- muita[2] tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja koskevaa viestintää. [Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat ovat seikkoja, jotka ammatillisen harkintamme perusteella ovat olleet merkittävimpiä tilikauden tilintarkastuksessa.][3]

---

1 Kuten ISA 701:n kappaleessa 15 selitetään, toiminnan jatkuvuuteen liittyvä epävarmuus on luonteensa perusteella tilintarkastuksen kannalta keskeinen seikka, mutta se on esitettävä ISA 570:n (uudistettu) mukaisesti tilintarkastuskertomuksessa erillisessä osiossa.

2 Silloin kun toiminnan jatkuvuuteen liittyvää epävarmuutta ei ole, tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja koskevassa kohdassa ei tarvita sanaa ”muut”.

3 Tilintarkastaja voi sisällyttää raporttiin lisäselvityksen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista, joista hän katsoo olevan apua tilinpäätösyhteenvetoa koskevan raportin käyttäjille.

Tilinpäätösyhteenvetoa koskevat johdon[4] velvollisuudet

Johto vastaa tilinpäätösyhteenvedon laatimisesta [kuvataan yleiset kriteerit] mukaisesti.

Tilintarkastajan velvollisuudet

Meidän velvollisuutenamme on antaa kansainvälisen tilintarkastusstandardin ISA 810 (uudistettu) *Tilinpäätösyhteenvedoista raportoimista koskevat toimeksiannot* mukaisesti suorittamiemme toimenpiteiden perusteella lausunto siitä, onko tilinpäätösyhteenveto kaikilta olennaisilta osiltaan yhdenmukainen tilintarkastetun tilinpäätöksen kanssa [*tai siitä oikein tehty yhteenveto*].

[Tilintarkastajan allekirjoitus]

[Tilintarkastajan osoite]

[Tilintarkastajan raportin antamispäivä]

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

Esimerkki 2:

Olosuhteisiin kuuluu seuraavaa:

- **Tilintarkastetusta tilinpäätöksestä annetaan vakiomuotoinen lausunto.**
- **Kriteerit ovat johdon kehittämiä, ja ne on esitetty asianmukaisesti liitetiedossa X. Tilintarkastaja on todennut kriteerit kyseisissä olosuhteissa hyväksyttäviksi.**
- **Tilinpäätösyhteenvetoa koskeva tilintarkastajan raportti päivätään samalle päivälle kuin tilintarkastuskertomus tilinpäätöksestä, josta tilinpäätösyhteenveto on johdettu.**
- **Tilinpäätöstä koskevaan tilintarkastuskertomukseen sisältyy toteamus, jossa kuvataan muussa informaatiossa oleva korjaamaton olennainen virheellisyys. Muu informaatio, johon tämä korjaamaton olennainen virheellisyys liittyy, on myös tilinpäätösyhteenvedon ja sitä koskevan tilintarkastajan raportin sisältävässä asiakirjassa olevaa informaatiota.**

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN RAPORTTI TILINPÄÄTÖSYHTEENVEDOSTA

[asianmukainen vastaanottaja]

Lausunto

Tilinpäätösyhteenveto, joka sisältää yhteenvedon taseesta 31.12.20X1 ja yhteenvedot tuloslaskelmasta, oman pääoman muutoksia osoittavasta laskelmasta ja rahavirtalaskelmasta mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä niitä koskevat liitetiedot, on johdettu ABC-yhtiön 31.12.20X1 päättyneeltä tilikaudelta laaditusta tilintarkastetusta tilinpäätöksestä.

Lausuntonamme esitämme, että tilinpäätösyhteenveto on kaikilta olennaisilta osiltaan yhdenmukainen tilintarkastetun tilinpäätöksen kanssa (tai on siitä *oikein tehty yhteenveto*) liitetiedossa X kuvatun perusteen mukaisesti.

Tilinpäätösyhteenveto

Tilinpäätösyhteenveto ei sisällä kaikkia [kuvataan ABC-yhtiön tilintarkastetun tilinpäätöksen laatimisessa sovellettu tilinpäätösnormisto] edellyttämiä tietoja. Tilinpäätösyhteenvedon ja tilintarkastajan sitä koskevan raportin lukeminen ei siis korvaa tilintarkastetun tilinpäätöksen ja sitä koskevan tilintarkastuskertomuksen lukemista.

Tilintarkastettu tilinpäätös ja siitä antamamme tilintarkastuskertomus

Annoimme 15.2.20X2 päivätyssä tilintarkastuskertomuksessamme tilintarkastetusta tilinpäätöksestä vakiomuotoisen tilintarkastuslausunnon. [Tilintarkastettu tilinpäätös sisältyy vuoden 20X1 vuosikertomukseen. Tilintarkastettua tilinpäätöstä koskevaan tilintarkastuskertomukseen sisältyy maininta, jossa kuvataan muussa informaatiossa oleva korjaamaton olennainen virheellisyys vuoden 20X1 vuosikertomukseen sisältyvässä johdon katsauksessa. Johdon katsaus ja siihen sisältyvä muussa informaatiossa oleva olennainen korjaamaton virheellisyys sisältyvät myös vuoden 20X1 vuosikertomusyhteenvetoon.] [*Kuvataan muussa informaatiossa oleva olennainen virheellisyys*].

Tilinpäätösyhteenvetoa koskevat johdon[5] velvollisuudet

Johto vastaa tilinpäätösyhteenvedon laatimisesta liitetiedossa X kuvatun perusteen mukaisesti.

Tilintarkastajan velvollisuudet

Meidän velvollisuutenamme on antaa kansainvälisen tilintarkastusstandardin ISA 810 (uudistettu) *Tilinpäätösyhteenvedoista raportoimista koskevat toimeksiannot* mukaisesti suorittamiemme toimenpiteiden perusteella lausunto siitä, onko tilinpäätösyhteenveto kaikilta olennaisilta osiltaan yhdenmukainen tilintarkastetun tilinpäätöksen kanssa [*tai siitä oikein tehty yhteenveto*].

[Tilintarkastajan allekirjoitus]

[Tilintarkastajan osoite]

[Tilintarkastajan raportin antamispäivä]

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

Esimerkki 3:

Olosuhteisiin kuuluu seuraavaa:

- **Tilintarkastetusta tilinpäätöksestä annetaan varauman sisältävä lausunto.**
- **Kriteerit ovat johdon kehittämiä, ja ne on esitetty asianmukaisesti liitetiedossa X. Tilintarkastaja on todennut kriteerit kyseisissä olosuhteissa hyväksyttäviksi.**
- **Tilinpäätösyhteenvetoa koskeva tilintarkastajan raportti päivätään samalle päivälle kuin tilintarkastuskertomus tilinpäätöksestä, josta tilinpäätösyhteenveto on johdettu.**

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN RAPORTTI TILINPÄÄTÖSYHTEENVEDOSTA

[asianmukainen vastaanottaja]

Lausunto

Tilinpäätösyhteenveto, joka sisältää yhteenvedon taseesta 31.12.20X1 ja yhteenvedot laajasta tuloslaskelmasta, oman pääoman muutoksia osoittavasta laskelmasta ja rahavirtalaskelmasta mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä niitä koskevat liitetiedot, on johdettu ABC-yhtiön (Yhtiö) 31.12.20X1 päättyneeltä tilikaudelta laaditusta tilintarkastetusta tilinpäätöksestä. Annoimme 15.2.20X2 päivätyssä tilintarkastuskertomuksessamme kyseisestä tilinpäätöksestä varauman sisältävän tilintarkastuslausunnon.[6]

Lausuntonamme esitämme, että tilinpäätösyhteenveto on kaikilta olennaisilta osiltaan yhdenmukainen tilintarkastetun tilinpäätöksen kanssa (tai on siitä *oikein tehty yhteenveto*) liitetiedossa X kuvatun perusteen mukaisesti. Tilinpäätösyhteenveto on kuitenkin virheellinen samassa määrin kuin ABC-yhtiön 31.12.20X1 päättyneeltä tilikaudelta laadittu tilintarkastettu tilinpäätös.

Tilinpäätösyhteenveto

Tilinpäätösyhteenveto ei sisällä kaikkia [kuvataan ABC-yhtiön tilintarkastetun tilinpäätöksen laatimisessa sovellettu tilinpäätösnormisto] edellyttämiä tietoja. Tilinpäätösyhteenvedon ja tilintarkastajan sitä koskevan raportin lukeminen ei siis korvaa tilintarkastetun tilinpäätöksen ja sitä koskevan tilintarkastuskertomuksen lukemista.

Tilintarkastettu tilinpäätös ja siitä antamamme tilintarkastuskertomus

Annoimme 15.2.20X2 päivätyssä tilintarkastuskertomuksessamme tilintarkastetusta tilinpäätöksestä varauman sisältävän tilintarkastuslausunnon. Varauman sisältävä lausuntomme perustuu siihen, että vaihto-omaisuutta ei ole esitetty hankintamenoon tai nettorealisointiarvoon sen mukaan, kumpi niistä on alempi, vaan pelkästään hankintamenoon, mikä ei ole IFRS-standardien mukaista. Yhtiön kirjanpitoaineisto osoittaa, että jos johto olisi merkinnyt vaihto-omaisuuden taseeseen hankintamenoon tai nettorealisointiarvoon sen mukaan, kumpi niistä on alempi, vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvoon olisi pitänyt tehdä xxx:n suuruinen vähennyskirjaus nettorealisointiarvoon pääsemiseksi. Tämän johdosta myytyjä suoritteita vastaavat kulut olisivat olleet xxx suuremmat, tuloverot olisivat olleet xxx pienemmät, tulos olisi ollut xxx pienempi ja oma pääoma xxx pienempi.

Tilinpäätösyhteenvetoa koskevat johdon[7] velvollisuudet

Johto vastaa tilinpäätösyhteenvedon laatimisesta liitetiedossa X kuvatun perusteen mukaisesti.

Tilintarkastajan velvollisuudet

Meidän velvollisuutenamme on antaa kansainvälisen tilintarkastusstandardin ISA 810 (uudistettu) *Tilinpäätösyhteenvedoista raportoimista koskevat toimeksiannot* mukaisesti suorittamiemme toimenpiteiden perusteella lausunto siitä, onko tilinpäätösyhteenveto kaikilta olennaisilta osiltaan yhdenmukainen tilintarkastetun tilinpäätöksen kanssa [*tai siitä oikein tehty yhteenveto*].

[Tilintarkastajan allekirjoitus]

[Tilintarkastajan osoite]

[Tilintarkastajan raportin antamispäivä]

---

6 Kun tämä viittaus tilintarkastettua tilinpäätöstä koskevaan tilintarkastuskertomukseen sisältyvään varauman sisältävään lausuntoon sijoitetaan tilinpäätösyhteenvetoa koskevaan lausuntokappaleeseen, tämä auttaa käyttäjiä ymmärtämään, että vaikka tilintarkastaja on antanut tilinpäätösyhteenvedosta vakiomuotoisen lausunnon, tilinpäätösyhteenveto kuvastaa tilintarkastettua tilinpäätöstä, joka on olennaisesti virheellinen.

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

Esimerkki 4:

Olosuhteisiin kuuluu seuraavaa:

- **Tilintarkastetusta tilinpäätöksestä annetaan kielteinen lausunto.**
- **Kriteerit ovat johdon kehittämiä, ja ne on esitetty asianmukaisesti liitetiedossa X. Tilintarkastaja on todennut kriteerit kyseisissä olosuhteissa hyväksyttäviksi.**
- **Tilinpäätösyhteenvetoa koskeva tilintarkastajan raportti päivätään samalle päivälle kuin tilintarkastuskertomus tilinpäätöksestä, josta tilinpäätösyhteenveto on johdettu.**

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN RAPORTTI TILINPÄÄTÖSYHTEENVEDOSTA

[asianmukainen vastaanottaja]

Kieltäytyminen lausunnon antamisesta

Tilinpäätösyhteenveto, joka sisältää yhteenvedon taseesta 31.12.20X1 ja yhteenvedot tuloslaskelmasta, oman pääoman muutoksia osoittavasta laskelmasta ja rahavirtalaskelmasta mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä niitä koskevat liitetiedot, on johdettu ABC-yhtiön 31.12.20X1 päättyneeltä tilikaudelta laaditusta tilintarkastetusta tilinpäätöksestä.

Annoimme tilintarkastetusta tilinpäätöksestä kohdassa *Tilintarkastettu tilinpäätös ja siitä antamamme tilintarkastuskertomus* kuvatun kielteisen lausunnon, joten ei ole asianmukaista antaa lausuntoa tilinpäätösyhteenvedosta.

Tilinpäätösyhteenveto

Tilinpäätösyhteenveto ei sisällä kaikkia [kuvataan ABC-yhtiön tilintarkastetun tilinpäätöksen laatimisessa sovellettu tilinpäätösnormisto] edellyttämiä tietoja. Tilinpäätösyhteenvedon ja tilintarkastajan sitä koskevan raportin lukeminen ei siis korvaa ABC-yhtiön tilintarkastetun tilinpäätöksen ja sitä koskevan tilintarkastuskertomuksen lukemista.

Tilintarkastettu tilinpäätös ja siitä antamamme tilintarkastuskertomus

Annoimme 15.2.20X2 päivätyssä tilintarkastuskertomuksessamme kielteisen tilintarkastuslausunnon ABC-yhtiön 31.12.20X1 päättyneeltä tilikaudelta laaditusta tilintarkastetusta tilinpäätöksestä. Kielteinen tilintarkastuslausuntomme perustuu [kuvataan kielteisen lausunnon perusteet].

Tilinpäätösyhteenvetoa koskevat johdon[8] velvollisuudet

Johto vastaa tilinpäätösyhteenvedon laatimisesta liitetiedossa X kuvatun perusteen mukaisesti.

Tilintarkastajan velvollisuudet

Meidän velvollisuutenamme on antaa kansainvälisen tilintarkastusstandardin ISA 810 (uudistettu) *Tilinpäätösyhteenvedoista raportoimista koskevat toimeksiannot* mukaisesti suorittamiemme toimenpiteiden perusteella lausunto siitä, onko tilinpäätösyhteenveto kaikilta olennaisilta osiltaan yhdenmukainen tilintarkastetun tilinpäätöksen kanssa [*tai siitä oikein tehty yhteenveto*].

[Tilintarkastajan allekirjoitus]

[Tilintarkastajan osoite]

[Tilintarkastajan raportin antamispäivä]

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

Esimerkki 5:

Olosuhteisiin kuuluu seuraavaa:

- **Tilintarkastetusta tilinpäätöksestä annetaan vakiomuotoinen lausunto.**
- **Tilinpäätösyhteenvedon laatimista varten on olemassa yleiset kriteerit.**
- **Tilintarkastaja toteaa, ettei tilinpäätösyhteenvedosta ole mahdollista antaa vakiomuotoista lausuntoa.**
- **Tilinpäätösyhteenvetoa koskeva tilintarkastajan raportti päivätään samalle päivälle kuin tilintarkastuskertomus tilinpäätöksestä, josta tilinpäätösyhteenveto on johdettu.**

RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN RAPORTTI TILINPÄÄTÖSYHTEENVEDOSTA

[asianmukainen vastaanottaja]

Kielteinen lausunto

Tilinpäätösyhteenveto, joka sisältää yhteenvedon taseesta 31.12.20X1 ja yhteenvedot tuloslaskelmasta, oman pääoman muutoksia osoittavasta laskelmasta ja rahavirtalaskelmasta mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä niitä koskevat liitetiedot, on johdettu ABC-yhtiön 31.12.20X1 päättyneeltä tilikaudelta laaditusta tilintarkastetusta tilinpäätöksestä.

Lausuntonamme esitämme, että *Kielteisen lausunnon perustelut* -osiossa esitetyn seikan merkittävyydestä johtuen tilinpäätösyhteenveto ei ole yhdenmukainen ABC-yhtiön 31.12.20X1 päättyneeltä tilikaudelta laaditun tilintarkastetun tilinpäätöksen kanssa (tai ei ole siitä *oikein tehty yhteenveto*) [kuvataan yleiset kriteerit] mukaisesti.

Kielteisen lausunnon perustelut

[Kuvataan seikka, jonka vuoksi tilinpäätösyhteenveto ei ole kaikilta olennaisilta osiltaan yhdenmukainen tilintarkastetun tilinpäätöksen kanssa (tai ei ole siitä *oikein tehty yhteenveto*) sovellettujen kriteerien mukaisesti.]

Tilinpäätösyhteenveto

Tilinpäätösyhteenveto ei sisällä kaikkia [kuvataan ABC-yhtiön tilintarkastetun tilinpäätöksen laatimisessa sovellettu tilinpäätösnormisto] edellyttämiä tietoja. Tilinpäätösyhteenvedon ja tilintarkastajan sitä koskevan raportin lukeminen ei siis korvaa ABC-yhtiön tilintarkastetun tilinpäätöksen ja sitä koskevan tilintarkastuskertomuksen lukemista.

Tilintarkastettu tilinpäätös ja siitä antamamme tilintarkastuskertomus

Annoimme 15.2.20X2 päivätyssä tilintarkastuskertomuksessamme tilintarkastetusta tilinpäätöksestä vakiomuotoisen lausunnon.

Tilinpäätösyhteenvetoa koskevat johdon[9] velvollisuudet

Johto vastaa tilinpäätösyhteenvedon laatimisesta [kuvataan yleiset kriteerit] mukaisesti.

Tilintarkastajan velvollisuudet

Meidän velvollisuutenamme on antaa kansainvälisen tilintarkastusstandardin ISA 810 (uudistettu) *Tilinpäätösyhteenvedoista raportoimista koskevat toimeksiannot* mukaisesti suorittamiemme toimenpiteiden perusteella lausunto siitä, onko tilinpäätösyhteenveto kaikilta olennaisilta osiltaan yhdenmukainen tilintarkastetun tilinpäätöksen kanssa [*tai siitä oikein tehty yhteenveto*].

[Tilintarkastajan allekirjoitus]

[Tilintarkastajan osoite]

[Tilintarkastajan raportin antamispäivä]

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

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSTA KOSKEVA SOVELTAMISOHJE IAPN 1000 ERITYISESTI HUOMIOON OTETTAVIA SEIKKOJA RAHOITUSINSTRUMENTTEJA TARKASTETTAESSA

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	1–10
Luku I – Taustatietoa rahoitusinstrumenteista	11–69
Rahoitusinstrumenttien käyttötarkoitus ja niiden käyttöön liittyvät riskit	14–19
Rahoitusinstrumentteihin liittyvät kontrollit	20–23
Täydellisyys, oikeellisuus ja olemassaolo	24–33
Kauppojen vahvistaminen ja selvitysyhteisöt	25–26
Täsmäytykset pankkien ja säilytysyhteisöjen kanssa	27–30
Muut täydellisyyttä, oikeellisuutta ja olemassaoloa koskevat kontrollit	31–33
Rahoitusinstrumenttien arvonmääritys	34–64
Taloudellista raportointia koskevat vaatimukset	34–37
Havainnoitavissa olevat ja muut kuin havainnoitavissa olevat syöttötiedot	38–39
Markkinoiden toimimattomuuden vaikutukset	40–42
Johdon käyttämä arvonmääritysprosessi	43–63
Mallit	47–49
Esimerkki tavanomaisesta rahoitusinstrumentista	50–51
Ulkopuoliset hintalähteet	52–62
Arvonmäärityksen erityisasiantuntijoiden käyttäminen	63
Rahoitusvelkoihin liittyvät kysymykset	64
Rahoitusinstrumenttien esittämistapa ja niistä tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	65–69
Esitettävien tietojen ryhmät	67–69
Luku II – Rahoitusinstrumenttien tilintarkastuksessa huomioon otettavia seikkoja	70–145
Ammatillinen skeptisyys	71–72
Suunnittelussa huomioon otettavia seikkoja	73–84
Käsityksen muodostaminen kirjanpitoa ja esitettäviä tietoja koskevista vaatimuksista	74
Käsityksen muodostaminen rahoitusinstrumenteista	75–77
Erityisiä taitoja ja tietoja omaavien henkilöiden käyttäminen tilintarkastuksessa	78–80
Käsityksen muodostaminen sisäisestä valvonnasta	81
Käsityksen muodostaminen sisäisen tarkastuksen luonteesta, roolista ja toiminnasta	82–83
Käsityksen muodostaminen metodologiasta, jota johto käyttää rahoitusinstrumenttien arvon määrittämiseen	84
Olennaisen virheellisyyden riskien arvioiminen ja niihin vastaaminen	85–105
Rahoitusinstrumentteihin liittyviä yleisiä näkökohtia	85
Väärinkäytöksen riskitekijät	86–88

Olennaisen virheellisyyden riskin arvioiminen 89–90
Huomioon otettavia seikkoja ratkaistaessa, testataanko kontrollien toiminnan tehokkuutta ja jos testataan, niin kuinka laajasti 91–95
Aineistotarkastustoimenpiteet 96–97
Kaksoistestit 98
Tilintarkastajan toimenpiteiden ajoitus 99–102
Täydellisyyteen, oikeellisuuteen, olemassaoloon, tapahtumiseen sekä oikeuksiin ja velvoitteisiin liittyvät toimenpiteet 103–105
Rahoitusinstrumenttien arvonmääritys 106–137
Taloudellista raportointia koskevat vaatimukset 106–108
Arvonmääritykseen liittyvän olennaisen virheellisyyden riskin arvioiminen 109–113
Merkittävät riskit 110–113
Tilintarkastuksessa sovellettavan lähestymistavan kehittäminen 114–115
Tilintarkastuksessa huomioon otettavia seikkoja johdon käyttäessä ulkopuolista hintalähdettä 116–120
Tilintarkastuksessa huomioon otettavia seikkoja johdon käyttäessä mallia käypien arvojen arvioimiseen 121–132
Johdon käyttämien oletusten kohtuullisuuden arvioiminen 129–132
Tilintarkastuksessa huomioon otettavia seikkoja yhteisön johdon käyttäessä erityisasiantuntijaa 133–135
Lukua tai vaihteluväliä koskevan arvion tekeminen 136–137
Rahoitusinstrumenttien esittämistapa ja niistä tilinpäätöksessä esitettävät tiedot 138–141
Rahoitusinstrumenttien esittämistapaa ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevat toimenpiteet 140–141
Muita relevantteja tilintarkastuksessa huomioon otettavia seikkoja 142–145
Kirjalliset vahvistusilmoitukset 142
Kommunikointi hallintoelinten ja muiden osapuolten kanssa 143–145
Kommunikointi sääntelytahojen ja muiden tahojen kanssa 145
Liite: Esimerkkejä rahoitusinstrumentteihin liittyvistä kontrolleista

Kansainvälistä tilintarkastusta koskevaa soveltamisohjetta IAPN 1000 *Erityisesti huomioon otettavia seikkoja rahoitusinstrumentteja tarkastettaessa* tulisi lukea yhdessä *Kansainvälisten laadunhallintaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevien ohjeiden esipuheen* kanssa. IAPN-ohjeet eivät aseta tilintarkastajille lisävaatimuksia, jotka ylittäisivät ISA-standardeihin sisältyvät vaatimukset, eivätkä ne muuta tilintarkastajan velvollisuutta noudattaa kaikkia kyseisessä tilintarkastuksessa relevantteja ISA-standardeja. IAPN-ohjeet tarjoavat tilintarkastajalle käytännön apua. Ne on tarkoitettu kansallisista standardeista vastaavien tahojen levitettäväksi tai hyödynnettäväksi vastaavaa kansallista aineistoa kehitettäessä. Ne sisältävät myös aineistoa, jota tilintarkastusyhteisöt voivat käyttää koulutusohjelmiensa ja sisäisen ohjeistuksensa kehittämiseen.

IAPN 1000:een ei ole tehty ISA 540:sta (uudistettu) aiheutuvia muutoksia. Siksi kaikki viittaukset koskevat ISA 540:n vuoden 2018 versiota.

Johdanto

1. Niin rahoitusalalla kuin muillakin toimialoilla toimivat yhteisöt koosta riippumatta voivat käyttää rahoitusinstrumentteja erilaisiin tarkoituksiin. Joillakin yhteisöillä on suuria sijoituksia ja paljon liiketoimia, kun taas toisilla saattaa olla vain muutamia rahoitusinstrumentteihin liittyviä liiketoimia. Jotkin yhteisöt saattavat hankkia rahoitusinstrumenttipositioita ottaakseen riskiä ja hyötyäkseen siitä, kun taas toiset yhteisöt saattavat käyttää rahoitusinstrumentteja pienentääkseen tiettyjä riskejä suojautumalla niiltä tai hallitsemalla altistumistaan niille. Tämä ohje on relevantti kaikissa näissä tilanteissa.

2. Seuraavat ISA-standardit ovat erityisen relevantteja rahoitusinstrumenttien tarkastamisen kannalta:

   (a) ISA 540:ssä[1] käsitellään tilintarkastajan velvollisuuksia, jotka koskevat kirjanpidollisten arvioiden tarkastamista, mukaan lukien käypään arvoon arvostettaviin rahoitusinstrumentteihin liittyvät kirjanpidolliset arviot;

   (b) ISA 315:ssä (uudistettu 2019)[2] ja ISA 330:ssa[3] käsitellään olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamista ja arvioimista sekä näihin riskeihin vastaamista; ja

   (c) ISA 500:ssa[4] selitetään, mikä on tilintarkastusevidenssiä, ja käsitellään tilintarkastajan velvollisuutta suunnitella ja suorittaa tilintarkastustoimenpiteitä hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, jotta hänen olisi mahdollista tehdä kohtuullisia johtopäätöksiä lausuntonsa perustaksi.

3. Tämän IAPN-ohjeen tarkoituksena on:

   (a) antaa taustatietoa rahoitusinstrumenteista (luku I); ja

   (b) käsitellä rahoitusinstrumenttien tarkastamiseen liittyviä huomioon otettavia seikkoja (luku II).

   IAPN-ohjeet tarjoavat tilintarkastajalle käytännön apua. Ne on tarkoitettu kansallisista standardeista vastaavien tahojen levitettäviksi tai hyödynnettäviksi vastaavaa kansallista aineistoa kehitettäessä. Ne sisältävät myös aineistoa, jota tilintarkastusyhteisöt voivat käyttää koulutusohjelmiensa ja sisäisen ohjeistuksensa kehittämiseen.

4. Tämä ohje on relevantti kaikenkokoisissa yhteisöissä, sillä kaikki yhteisöt voivat rahoitusinstrumentteja käyttäessään olla alttiina olennaisen virheellisyyden riskeille.

5. Tähän ohjeeseen sisältyvä arvonmääritystä koskeva ohjeistus[5] on todennäköisesti relevantimpaa, kun on kyse rahoitusinstrumenteista, jotka arvostetaan käypään arvoon tai joista esitetään käypään arvoon perustuvia tietoja, kun taas muita aihealueita koskeva ohjeistus koskee samalla tavoin sekä käypään arvoon että jaksotettuun hankintamenoon arvostettavia rahoitusinstrumentteja. Tätä ohjetta sovelletaan myös sekä rahoitusvaroihin että rahoitusvelkoihin. Tässä ohjeessa ei käsitellä sellaisia instrumentteja kuin:

   (a) yksinkertaisimpia rahoitusinstrumentteja, kuten rahavaroja, yksinkertaisia lainoja, myyntisaamisia ja ostovelkoja;

   (b) sijoituksia listaamattomiin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin; tai

   (c) vakuutussopimuksia.

6. Tässä ohjeessa ei myöskään käsitellä rahoitusinstrumenttien kannalta relevantteja yksittäisiä kirjanpitokysymyksiä, kuten suojauslaskentaa, instrumentin alkutilanteen voiton tai tappion kirjaamista (joka usein tunnetaan nimellä ”päivän 1” voitto

---

1 ISA 540 *Kirjanpidollisten arvioiden – mukaan lukien käypää arvoa koskevat kirjanpidolliset arviot – ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tarkastaminen*

2 ISA 315 (uudistettu 2019) *Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen*

3 ISA 330 *Tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi*

4 ISA 500 *Tilintarkastusevidenssi*

5 Termejä arvonmääritys (engl. valuation) ja arvostaminen (engl. measurement) käytetään tässä ohjeessa samassa merkityksessä.

tai tappio), erien vähentämistä toisistaan, riskien siirtymistä eikä arvon alentumista, mukaan lukien varautuminen luottotappioihin. Vaikka nämä aiheet saattavat liittyä rahoitusinstrumenttien kirjanpitokäsittelyyn yhteisössä, tilintarkastajan harkinta siitä, kuinka hän käsittelee yksittäisiä kirjanpitovaatimuksia, jää tämän ohjeen ulkopuolelle.

7. ISA-standardien mukainen tilintarkastus suoritetaan siitä lähtökohdasta, että johto ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimet ovat hyväksyneet vastaavansa tietyistä seikoista. Tällainen vastuu kattaa myös käypien arvojen määrittämisen. Tässä ohjeessa ei määrätä velvollisuuksia johdolle tai hallintoelimille, eikä ohje syrjäytä näiden velvollisuuksia koskevia säädöksiä ja määräyksiä.

8. Tämä ohje on kirjoitettu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvaa tilinpäätösnormistoa ajatellen, mutta se voi, sen mukaan kuin kyseisissä olosuhteissa on asianmukaista, olla hyödyllinen myös, kun on kyse muusta tilinpäätösnormistosta, kuten erityistä tarkoitusta varten sovellettavista normistoista.

9. Tämä ohje keskittyy arvon määrittämistä sekä esittämistapaa ja esitettäviä tietoja koskeviin kannanottoihin, mutta siinä käsitellään vähemmän yksityiskohtaisesti myös täydellisyyttä, oikeellisuutta, olemassaoloa sekä oikeuksia ja velvoitteita.

10. Rahoitusinstrumentit ovat alttiita arviointiepävarmuudelle, joka ISA 540:ssä määritellään ”kirjanpidollisen arvion ja siitä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen alttiudeksi niiden määrittämiseen luonnostaan liittyvälle epätarkkuudelle”[6]. Arviointiepävarmuuteen vaikuttaa muiden tekijöiden ohella rahoitusinstrumenttien monimutkaisuus. Rahoitusinstrumenttien arvostuksen tueksi saatavissa olevan informaation luonne ja luotettavuus vaihtelevat paljon, mikä vaikuttaa rahoitusinstrumenttien arvostukseen liittyvään arviointiepävarmuuteen. Tässä ohjeessa käytetään termiä ”arvostukseen liittyvä epävarmuus”, jolla tarkoitetaan käyvän arvon määrittämiseen liittyvää arviointiepävarmuutta.

Luku I – Taustatietoa rahoitusinstrumenteista

11. Rahoitusinstrumenteille voi olla eri tilinpäätösnormistoissa erilaisia määritelmiä. Esimerkiksi IFRS-standardeissa rahoitusinstrumentti määritellään niin, että se on mikä tahansa sopimus, joka synnyttää yhdelle osapuolelle rahoitusvaroihin kuuluvan erän ja toiselle osapuolelle velan tai oman pääoman ehtoisen instrumentin[7]. Rahoitusinstrumentit voivat olla rahavaroja, toisen yhteisön omaa pääomaa, sopimukseen perustuva oikeus tai velvollisuus vastaanottaa tai luovuttaa rahavaroja taikka vaihtaa rahoitusvaroja tai -velkoja, tiettyjä yhteisön omina oman pääoman ehtoisina instrumentteina suoritettavia sopimuksia, tiettyjä rahoitusvaroihin kuulumattomia eriä koskevia sopimuksia tai tiettyjä vakuutuksenantajan tekemiä sopimuksia, jotka eivät ole vakuutussopimuksen määritelmän mukaisia. Tämä määritelmä kattaa suuren joukon rahoitusinstrumentteja yksinkertaisista lainoista ja talletuksista monimutkaisiin johdannaisiin, strukturoituihin tuotteisiin ja joihinkin hyödykesopimuksiin.

12. Rahoitusinstrumenttien monimutkaisuus vaihtelee, joskin niiden monimutkaisuus voi aiheutua erilaisista seikoista, kuten:

- suuresta määrästä yksittäisiä rahavirtoja, jotka eivät ole homogeenisia, joten jokainen niistä on analysoitava erikseen, tai suuresta määrästä yhdistettyjä rahavirtoja, jotka on arvioitava esimerkiksi luottoriskin osalta (esimerkiksi vakuudelliset velkasitoumukset (CDO)).
- rahavirtojen määrittämiseen käytettävistä monimutkaisista kaavoista.
- vastaisten rahavirtojen epävarmuudesta tai vaihtelusta, joka johtuu esimerkiksi luottoriskistä, optiosopimuksista tai sopimusajaltaan pitkistä rahoitusinstrumenteista.

Mitä enemmän rahavirrat vaihtelevat markkinaolosuhteiden muuttuessa, sitä monimutkaisempaa ja epävarmempaa rahoitusinstrumentin käyvän arvon määrittäminen todennäköisesti on. Lisäksi joskus käy niin, että sellaisten rahoitusinstrumenttien, joiden arvon määrittäminen on tavallisesti suhteellisen helppoa, arvon määrittämisestä tulee monimutkaista tiettyjen olosuhteiden vuoksi, esimerkkinä instrumentit, joiden markkinoista on tullut toimimattomat tai joilla on pitkähköt sopimusajat. Johdannaisista ja strukturoiduista tuotteista tulee monimutkaisempia, kun ne ovat yksittäisistä rahoitusinstrumenteista koostuva yhdistelmä. Rahoitusinstrumenttien kirjanpitokäsittely voi myös olla monimutkaista tiettyjä tilinpäätösnormistoja noudatettaessa tai tietyissä markkinaolosuhteissa.

---

6 ISA 540, kappale 7(c)

7 IAS 32 *Rahoitusinstrumentit: esittämistapa,* kappale 11

13. Toinen monimutkaisuutta aiheuttava syy on hallussa olevien tai kaupankäynnin kohteena olevien rahoitusinstrumenttien volyymi. Vaikka standardityyppinen (”plain vanilla”) koronvaihtosopimus ei ehkä ole monimutkainen, yhteisö, jolla niitä on paljon, saattaa käyttää kehittynyttä tietojärjestelmää näiden instrumenttien tunnistamiseen, niiden arvon määrittämiseen ja niitä koskevaan kaupankäyntiin.

Rahoitusinstrumenttien käyttötarkoitus ja niiden käyttöön liittyvät riskit

14. Rahoitusinstrumentteja käytetään:

- suojaustarkoituksiin (ts. muuttamaan olemassa olevaa riskiprofiilia, jolle yhteisö on altistunut). Tähän kuuluvat:
  - valuutan termiiniosto tai -myynti tulevan vaihtokurssin kiinnittämiseksi;
  - tulevien korkojen muuttaminen kiinteiksi tai vaihtuviksi koronvaihtosopimusten avulla; ja
  - optiosopimusten ostaminen tarkoituksena suojata yhteisöä tietyltä hinnanmuutokselta, mukaan lukien sopimukset, joihin voi sisältyä kytkettyjä johdannaisia;
- kaupankäyntitarkoituksiin (esimerkiksi jotta yhteisön olisi mahdollista ottaa riskipositio hyötyäkseen lyhyen aikavälin muutoksista markkinoilla); ja
- sijoitustarkoituksiin (esimerkiksi jotta yhteisön olisi mahdollista hyötyä pitkäaikaisen sijoituksen tuotoista).

15. Rahoitusinstrumenttien käyttäminen voi pienentää altistumista tietyille liiketoimintariskeille, esimerkiksi valuuttakurssien, korkokantojen ja hyödykkeiden hintojen muutoksille, tai näiden riskien yhdistelmälle. Toisaalta joihinkin rahoitusinstrumentteihin luontaisesti liittyvä monimutkaisuus voi suurentaa riskiä.

16. Liiketoimintariski ja olennaisen virheellisyyden riski kasvavat, kun johto ja hallintoelimet:

- eivät täysin ymmärrä rahoitusinstrumenttien käytöstä aiheutuvia riskejä eikä näillä ole riittävästi taitoa ja kokemusta näiden riskien hallitsemiseksi;
- eivät ole riittävän asiantuntevia määrittääkseen rahoitusinstrumenttien arvon asianmukaisesti sovellettavaa tilinpäätösnormistoa noudattaen;
- eivät ole ottaneet käyttöön riittäviä kontrolleja rahoitusinstrumentteihin liittyvän toiminnan suhteen; tai
- suojautuvat riskeiltä epäasianmukaisesti tai keinottelevat.

17. Sillä, ettei johto pysty täysin ymmärtämään rahoitusinstrumentteihin luontaisesti liittyviä riskejä, saattaa olla välitön vaikutus johdon kykyyn hallita näitä riskejä asianmukaisesti, ja tämä saattaa lopulta uhata yhteisön elinkelpoisuutta.

18. Seuraavassa luetellaan pääasialliset rahoitusinstrumentteihin liittyvät riskityypit. Luetteloa ei ole tarkoitettu tyhjentäväksi, ja näiden riskien kuvaamisessa tai yksittäisten riskien osatekijöiden luokittelussa voidaan käyttää erilaisia käsitteitä.

(a) Luottoriski (tai vastapuoliriski) on riski siitä, että rahoitusinstrumentin yksi osapuoli aiheuttaa toiselle osapuolelle taloudellisen tappion, koska se ei pysty täyttämään velvoitettaan, ja tämä liittyy usein laiminlyöntiin. Luottoriski sisältää selvitysriskin (settlement risk), joka on riski siitä, että liiketoimen toinen puoli tulee selvitetyksi mutta asiakas tai vastapuoli jää ilman vastiketta.

(b) Markkinariski on riski siitä, että rahoitusinstrumentin käypä arvo tai vastaiset rahavirrat vaihtelevat markkinahintojen muutoksista johtuen. Esimerkkejä markkinariskistä ovat valuuttariski, korkoriski, hyödykkeiden hintariski ja oman pääoman hintariski.

(c) Maksuvalmiusriski sisältää riskin siitä, ettei rahoitusinstrumenttia pystytä ostamaan tai myymään oikea-aikaisesti asianmukaiseen hintaan, koska kyseinen rahoitusinstrumentti ei ole markkinakelpoinen.

(d) Operatiivinen riski liittyy rahoitusinstrumenttien erityiseen käsittelytapaan. Operatiivinen riski voi kasvaa rahoitusinstrumentin monimutkaisuuden lisääntyessä, ja operatiivisen riskin huono hallinta voi kasvattaa muuntyyppisiä riskejä. Operatiivinen riski sisältää seuraavat riskit:

(i) riski siitä, että vahvistus- ja täsmäytyskontrollit eivät ole riittäviä, mistä seuraa rahoitusinstrumenttien epätäydellinen tai virheellinen kirjaaminen;

(ii) riski siitä, ettei liiketoimia koskeva dokumentaatio ole asianmukaista ja ettei näiden liiketoimien seuranta ole riittävää;

(iii) riski siitä, että liiketapahtumat kirjataan tai käsitellään tai niihin liittyvää riskiä hallitaan virheellisesti ja etteivät ne sen vuoksi kuvasta koko kaupan taloudellista sisältöä;

(iv) riski siitä, että henkilöstö luottaa liikaa arvostusmenetelmien oikeellisuuteen ilman, että tuloksia tarkastellaan riittävästi ja sen vuoksi liiketapahtumat arvostetaan väärin tai niihin liittyvää riskiä ei määritetä asianmukaisesti;

(v) riski siitä, ettei rahoitusinstrumenttien käyttöä ole riittävästi yhdistetty yhteisön riskienhallinnan periaatteisiin ja menettelytapoihin;

(vi) riski tappiosta, joka aiheutuu riittämättömistä tai toimimattomista sisäisistä prosesseista ja järjestelmistä taikka ulkopuolisista tapahtumista, mukaan lukien sekä sisäisistä että ulkoisista lähteistä johtuva väärinkäytösriski;

(vii) riski siitä, ettei rahoitusinstrumenttien arvon määrittämisessä käytettäviä arvostusmenetelmiä ylläpidetä riittävästi tai oikea-aikaisesti; ja

(viii) oikeudellinen riski, joka on osa operatiivista riskiä ja liittyy tappioihin, jotka aiheutuvat oikeustoimesta tai sääntelyelimen toimenpiteestä, joka tekee pätemättömäksi tai muutoin estää loppukäyttäjän tai sen vastapuolen toimimisen sopimuksen tai siihen liittyvien nettoutusjärjestelyjen mukaisesti. Oikeudellinen riski voisi johtua esimerkiksi sopimuksen riittämättömästä tai virheellisestä dokumentoimisesta, kyvyttömyydestä toteuttaa nettoutusjärjestely konkurssitilanteessa, epäedullisista verolakien muutoksista taikka säädöksistä, jotka estävät yhteisöjä sijoittamasta tietyntyyppisiin rahoitusinstrumentteihin.

19. Muita huomioon otettavia seikkoja, jotka ovat relevantteja rahoitusinstrumenttien käyttöön liittyvän riskin kannalta, ovat:

- väärinkäytösriski, joka voi kasvaa, jos esimerkiksi henkilö, joka on sellaisessa asemassa, että hän pystyy tekemään taloudellisen väärinkäytöksen, ymmärtää sekä rahoitusinstrumentteja että niiden kirjanpitokäsittelyn prosesseja mutta johdon ja hallintoelinten käsitys niistä on vähäisempi.
- riski siitä, etteivät yleiset nettoutusjärjestelyt[8] kuvastu asianmukaisesti tilinpäätöksessä.
- riski siitä, että jotkin rahoitusinstrumentit voivat voimassaoloaikanaan muuttua varoista veloiksi ja päinvastoin ja että tällainen muutos voi tapahtua nopeasti.

Rahoitusinstrumentteihin liittyvät kontrollit

20. Se, missä määrin yhteisö käyttää rahoitusinstrumentteja ja mikä on instrumenttien monimutkaisuuden aste, ovat tärkeitä tekijöitä, jotka määräävät, kuinka kehittynyttä yhteisön sisäisen valvonnan on tarpeellista olla. Esimerkiksi pienet yhteisöt saattavat käyttää vähemmän strukturoituja tuotteita ja yksinkertaisia prosesseja ja menettelyjä tavoitteidensa saavuttamiseksi.

21. Hallintoelinten roolina on usein määrätä yleinen asennoituminen rahoitusinstrumenttien käyttöön sekä hyväksyä käytön laajuus ja valvoa sitä, kun taas johdon tehtävänä on hallita ja seurata yhteisön altistumista tällaisille riskeille. Johto ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimet vastaavat myös sellaisen sisäisen valvonnan järjestelmän suunnittelusta ja käyttöönotosta, joka mahdollistaa tilinpäätöksen laatimisen sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. Yhteisön rahoitusinstrumentteja koskeva sisäinen valvonta on todennäköisesti tehokkaampaa, kun johto ja hallintoelimet ovat:

[8] Jos yhteisöllä on paljon rahoitusinstrumentteja koskevia liiketoimia saman vastapuolen kanssa, se voi tehdä kyseisen vastapuolen kanssa yleisen nettoutusjärjestelyn. Tällaisen sopimuksen mukaan kaikki sopimukseen kuuluvat rahoitusinstrumentit toteutetaan yhtenä nettomääräisenä suorituksena, jos yhdenkin sopimuksen mukainen velvoite laiminlyödään.

(a) luoneet asianmukaisen valvontaympäristön, järjestäneet niin, että hallintoelimet osallistuvat aktiivisesti rahoitusinstrumenttien käytön valvontaan, sekä luoneet loogisen organisaatiorakenteen, jossa valtuudet ja vastuut on selvästi osoitettu ja henkilöstöpolitiikka ja siihen liittyvät menettelytavat ovat asianmukaisia. Erityisesti tarvitaan selkeät säännöt siitä, missä määrin rahoitusinstrumenttitoiminnoista vastuussa olevat henkilöt ovat oikeutettuja toimimaan. Tällaisissa säännöissä otetaan huomioon mahdolliset säädöksiin tai määräyksiin perustuvat rajoitukset rahoitusinstrumenttien käytölle. Esimerkiksi tietyt julkisen sektorin yhteisöt eivät ehkä saa harjoittaa liiketoimintaa johdannaisia käyttäen;

(b) luoneet riskienhallintaprosessin, joka on suhteutettu yhteisön kokoon ja sen rahoitusinstrumenttien monimutkaisuuteen (esimerkiksi joissakin yhteisöissä voi olla virallinen riskienhallintatoiminto);

(c) luoneet tietojärjestelmät, joiden avulla hallintoelimet saavat käsityksen rahoitusinstrumenttitoimintojen luonteesta ja niihin liittyvistä riskeistä, mukaan lukien liiketoimien riittävä dokumentoiminen;

(d) suunnitelleet, ottaneet käyttöön ja dokumentoineet sisäisen valvonnan järjestelmän, jonka avulla:

- saadaan kohtuullinen varmuus siitä, että rahoitusinstrumenttien käyttö yhteisössä pysyy riskienhallintaperiaatteiden mukaisissa rajoissa;
- rahoitusinstrumentit esitetään tilinpäätöksessä asianmukaisesti;
- varmistetaan, että yhteisö noudattaa sovellettavia säädöksiä ja määräyksiä; ja
- seurataan riskiä.

Liitteessä esitetään esimerkkejä mahdollisista kontrolleista sellaisessa yhteisössä, jolla on suuri määrä rahoitusinstrumentteja koskevia liiketoimia; ja

(e) ottaneet käyttöön asianmukaiset, sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaiset tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, mukaan lukien arvostusperiaatteet.

22. Yhteisön rahoitusinstrumentteihin liittyvän riskienhallintaprosessin ja sisäisen valvonnan keskeisiä osa-alueita ovat seuraavat:

- päättäminen lähestymistavasta sen määrittelemiseksi, kuinka suuren riskin yhteisö on halukas ottamaan ryhtyessään rahoitusinstrumentteja koskeviin liiketoimiin (tätä voidaan nimittää ”riskinottohalukkuudeksi”) mukaan lukien periaatteet, joiden mukaan rahoitusinstrumentteihin sijoitetaan, sekä valvonnan viitekehys, jonka mukaan rahoitusinstrumenttitoimintoja toteutetaan;
- prosessien luominen uudentyyppisten rahoitusinstrumentteja koskevien liiketoimien dokumentoimista ja niitä koskevia valtuutuksia varten siten, että otetaan huomioon tällaisiin instrumentteihin liittyvät kirjanpitoa, säädöksiä, määräyksiä ja rahoitusta koskevat riskit sekä operatiiviset riskit;
- rahoitusinstrumentteja koskevien liiketoimien käsittely, mukaan lukien rahavarojen ja muiden hallussa olevien varojen vahvistaminen ja täsmäyttäminen ulkopuolisiin otteisiin, sekä maksuprosessi;
- rahoitusinstrumentteihin sijoittavien tai niillä kauppaa käyvien ja toisaalta tällaisia instrumentteja käsittelevien, niiden arvoja määrittävien ja niistä vahvistuksia antavien henkilöiden työtehtävien eriyttäminen. Esimerkiksi mallin kehittämistoiminto, joka liittyy avustamiseen kauppojen hinnoittelussa, on vähemmän objektiivinen kuin kehittämistoiminto, joka on toiminnallisesti ja organisatorisesti erotettu front office -toiminnosta;
- arvonmäärityksen prosessit ja kontrollit, mukaan lukien kontrollit, jotka koskevat ulkopuolisista hintalähteistä saatavaa tietoa; ja
- kontrollien seuranta.

23. Yhteisöissä, joilla on paljon erityyppisiä rahoitusinstrumentteja, riskit poikkeavat usein luonteeltaan sellaisissa yhteisöissä esiintyvistä riskeistä, joilla on vain vähän rahoitusinstrumentteja koskevia liiketoimia. Tästä seuraa erilaisia tapoja lähestyä sisäistä valvontaa. Esimerkiksi:

- organisaatiolla, jolla on paljon rahoitusinstrumentteja, on tyypillisesti kaupankäyntihuone-tyyppinen ympäristö, jossa toimii erikoistuneita kaupankävijöitä, ja työtehtävät on eriytetty näiden kaupankävijöiden ja back office -toimintojen välillä (jälkimmäisellä tarkoitetaan toimintoa, jossa tehtyjen kauppojen tiedot tarkistetaan ja varmistetaan, etteivät ne ole virheellisiä, sekä toteutetaan tarvittavat siirrot). Tällaisissa ympäristöissä kaupankävijät saattavat tyypillisesti sopimukset alulle puhelimitse tai sähköistä kaupankäyntialustaa käyttäen. Relevanttien liiketoimien kerääminen ja rahoitusinstrumenttien oikein tapahtuva kirjaaminen on tällaisessa ympäristössä merkittävästi haasteellisempaa kuin yhteisössä, jolla on vain muutamia rahoitusinstrumentteja, joiden olemassaolo ja täydellisyys pystytään usein vahvistamaan hankkimalla vahvistukset vain muutamasta pankista.
- Toisaalta yhteisöillä, joilla on vain vähän rahoitusinstrumentteja, ei työtehtäviä useinkaan ole eriytetty ja pääsy markkinoille on rajoitettua. Vaikka rahoitusinstrumentteja koskevien liiketoimien tunnistaminen voi tällaisissa tapauksissa olla helpompaa, on olemassa riski, että johto saattaa luottaa pieneen määrään henkilöitä, mikä voi lisätä riskiä siitä, että saatetaan alulle liiketoimia, joihin ei ole oikeutusta, tai liiketapahtumia voi jäädä kirjaamatta.

Täydellisyys, oikeellisuus ja olemassaolo

24. Kappaleissa 25–33 kuvataan kontrolleja ja prosesseja, joita saattaa esiintyä yhteisöissä, joilla on paljon rahoitusinstrumentteja koskevia liiketoimia, mukaan lukien yhteisöt, joilla on kaupankäyntihuone. Toisaalta yhteisöllä, jolla ei ole paljon rahoitusinstrumentteja koskevia liiketoimia, ei ehkä ole näitä kontrolleja ja prosesseja, vaan se voi niiden sijaan vahvistaa transaktionsa vastapuolen tai selvitysyhteisön kanssa. Tämä voi olla suhteellisen suoraviivaista, kun yhteisöllä on liiketoimia vain yhden tai kahden vastapuolen kanssa.

Kauppojen vahvistaminen ja selvitysyhteisöt

25. Kun on kysymys rahoituslaitosten toteuttamista liiketoimista, rahoitusinstrumenttien ehdot dokumentoidaan usein osapuolten keskenään vaihtamiin vahvistuksiin ja oikeudellisiin sopimuksiin. Selvitysyhteisöt seuraavat vahvistusten vaihtamista yhdistämällä kaupat toisiinsa ja selvittämällä ne. Keskitetty selvitysyhteisö on yhteydessä pörssiin, ja selvitysyhteisöjen kautta selvitystä hoitavilla yhteisöillä on tyypillisesti prosesseja, joiden avulla ne hallitsevat selvitysyhteisöön toimitettavaa tietoa.

26. Kaikkia liiketoimia ei selvitetä tällaisen pörssin kautta. Monilla muilla markkinoilla on vakiintuneena käytäntönä, että liiketoimien ehdoista sovitaan ennen selvityksen aloittamista. Jotta tämä prosessi olisi tehokas, sen täytyy väärinkäytösriskien minimoimiseksi toimia erillään henkilöistä, jotka käyvät kauppaa rahoitusinstrumenteilla. Joillakin markkinoilla liiketoimet vahvistetaan sen jälkeen, kun selvitys on alkanut, ja joskus vahvistusten kasautuminen johtaa siihen, että selvittäminen alkaa ennen kuin kaikista ehdoista on täysin sovittu. Tästä aiheutuu lisäriski, koska kauppaa käyvien yhteisöjen pitää turvautua vaihtoehtoisiin tapoihin sopia kaupoista. Näitä voivat olla esimerkiksi:

- rahoitusinstrumenteilla kauppaa käyvien tahojen kirjanpidon ja niitä selvittävien tahojen kirjanpidon välisten tarkkojen täsmäytysten toteuttaminen (näiden kahden tahon työtehtävien eriyttäminen on tärkeää) yhdistettynä vahvoihin valvontakontrolleihin, jotka kohdistuvat rahoitusinstrumenteilla kauppaa käyviin tahoihin liiketoimien aitouden turvaamiseksi;
- osapuolilta saadun, keskeisiä ehtoja painottavan dokumentaatioyhteenvedon läpikäynti, vaikkei kaikista ehdoista olisi sovittu; ja
- kaupankävijöiden voittojen ja tappioiden perusteellinen tarkastelu sen varmistamiseksi, että ne täsmäävät back office -toiminnossa tehtyihin laskelmiin.

Täsmäytykset pankkien ja säilytysyhteisöjen kanssa

27. Jotkin rahoitusinstrumentit, kuten joukkovelkakirjat ja osakkeet, voivat olla erillisillä tallessapitäjillä. Lisäksi useimmista rahoitusinstrumenteista aiheutuu jossakin vaiheessa käteismaksuja, ja nämä rahavirrat alkavat usein sopimuksen voimassaoloajan alkupuolella. Nämä lähtevät ja tulevat maksut kulkevat yhteisön pankkitilin kautta. Yhteisön kirjanpidon säännöllinen täsmäyttäminen ulkopuolisten pankkien ja säilytysyhteisöjen kirjanpitoon antaa yhteisölle mahdollisuuden varmistaa, että liiketapahtumat kirjataan asianmukaisesti.

28. On huomattava, ettei kaikista rahoitusinstrumenteista aiheudu rahavirtoja sopimuksen voimassaoloajan alkupuolella eikä kaikkia rahoitusinstrumentteja pystytä kirjaamaan pörssissä tai säilytysyhteisössä. Tällaisessa tapauksessa täsmäytysprosessi ei tuo esiin kirjaamatta jäänyttä tai virheellisesti kirjattua kauppaa, ja vahvistuskontrollit ovat tärkeämpiä. Vaikka tällainen rahavirta olisi kirjattu oikein instrumentin voimassaoloajan varhaisessa vaiheessa, tämä ei takaa, että instrumentin kaikki ominaisuudet tai ehdot (esimerkiksi erääntymisaika tai sen aikaisempaa päättämistä koskeva optio) on kirjattu oikein.

29. Rahaa voi lisäksi liikkua vain vähän suhteessa kyseisen kaupan suuruuteen tai yhteisön omaan taseeseen, ja sen vuoksi rahoitusinstrumentit voivat olla vaikeasti tunnistettavissa. Täsmäytysten merkitys kasvaa, kun rahoitushenkilöstö tai muu back office -toimintojen henkilöstö käy läpi kaikkien pääkirjatilien viennit sen varmistamiseksi, että ne ovat päteviä ja perusteltavissa olevia. Tämä prosessi auttaa tunnistamaan sen, jos rahoitusinstrumentteihin liittyvien rahatilille tehtyjen kirjausten vastakirjauksia ei ole tehty asianmukaisesti. Selvittely- ja clearing-tilien läpikäynti on tärkeää tilin saldosta riippumatta, sillä tilillä saattaa olla toisensa kumoavia täsmäytyseriä.

30. Yhteisöissä, joissa rahoitusinstrumentteja koskevia liiketoimia on paljon, täsmäytys- ja vahvistuskontrollit voivat olla automatisoituja, jolloin niiden tueksi tarvitaan riittävät tietotekniikkakontrollit. Kontrolleja tarvitaan erityisesti sen varmistamiseksi, että tiedot poimitaan ulkopuolisista lähteistä (kuten pankeilta ja säilytysyhteisöiltä) ja yhteisön omasta aineistosta oikein, eikä tietoja muuteta ennen täsmäyttämistä tai sen aikana. Kontrolleja tarvitaan myös sen varmistamiseksi, että kriteerit, joiden mukaan toisiaan vastaavat kirjaukset yhdistetään, ovat riittävän rajoittavia estääkseen täsmäytyserien virheellisen selvittämisen.

Muut täydellisyyttä, oikeellisuutta ja olemassaoloa koskevat kontrollit

31. Joihinkin rahoitusinstrumentteihin luontaisesti liittyvä monimutkaisuus tarkoittaa, ettei aina ole ilmeistä, kuinka ne pitäisi kirjata yhteisön järjestelmiin. Tällaisissa tapauksissa johto saattaa järjestää kontrolliprosesseja seuratakseen tietyn tyyppisten liiketapahtumien arvostamisesta, kirjaamisesta ja kirjanpitokäsittelystä määrääviä periaatteita. Tyypillisesti nämä periaatteet luo ja käy etukäteen läpi sopivan pätevyyden omaava henkilöstö, joka kykenee ymmärtämään kirjattavien rahoitusinstrumenttien kaikki vaikutukset.

32. Jotkin liiketoimet voidaan peruuttaa tai niitä voidaan muuttaa niiden alkuperäisen toteuttamisen jälkeen. Peruuttamista tai muuttamista koskevien asianmukaisten kontrollien soveltaminen voi pienentää väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskejä. Lisäksi yhteisöllä saattaa olla käytössään prosessi, jonka avulla vahvistetaan peruutetut tai muutetut kaupat.

33. Rahoituslaitoksissa, joissa kaupankäyntiä tapahtuu paljon, johtavassa asemassa oleva henkilö käy tyypillisesti läpi yksittäisten kaupankävijöiden päivittäiset voitot ja tappiot sen arvioimiseksi, ovatko ne kyseisellä henkilöllä olevan markkinoita koskevan tietämyksen perusteella järkevällä tasolla. Tämä voi antaa johdolle mahdollisuuden päätellä, ettei tiettyjä kauppoja ole kirjattu täydellisinä tai oikein, tai tämän avulla saatetaan tunnistaa tietyn kaupankävijän tekemä väärinkäytös. On tärkeää, että korkeammassa asemassa olevan henkilön tekemän läpikäynnin tukena on liiketoimien hyväksymisprosessi.

Rahoitusinstrumenttien arvonmääritys

Taloudellista raportointia koskevat vaatimukset

34. Monissa tilinpäätösnormistoissa rahoitusinstrumentit, kytketyt johdannaiset mukaan lukien, arvostetaan usein käypään arvoon taseessa esittämistä, voiton tai tappion laskentaa ja/tai liitetietoja varten. Yleensä käyvän arvon määrittämisen tavoitteena on selvittää hinta, johon tavanmukainen liiketoimi toteutuisi markkinaosapuolten välillä arvostuspäivänä senhetkisten markkinaolosuhteiden vallitessa, toisin sanoen kyseessä ei ole pakkotilanteessa tapahtuvassa realisoinnissa eikä ahdingossa tapahtuvassa myynnissä toteutuva hinta. Tämän tavoitteen saavuttamiseksi otetaan huomioon kaikki relevantti saatavissa oleva markkinatieto.

35. Rahoitusvaroille ja -veloille voidaan määrittää käypiä arvoja sekä liiketapahtumien alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä että myöhemmin arvon muuttuessa. Ajan kuluessa tapahtuvat käyvän arvon muutokset voidaan käsitellä eri tilinpäätösnormistojen mukaan eri tavoilla. Tällaiset muutokset voidaan esimerkiksi kirjata tulosvaikutteisesti, tai ne voidaan kirjata muihin laajan tuloksen eriin. Sovellettavasta tilinpäätösnormistosta riippuen koko rahoitusinstrumentti tai vain sen komponentti (esimerkiksi kytketty johdannainen, kun se käsitellään erikseen) on arvostettava käypään arvoon.

36. Joissakin tilinpäätösnormistoissa määrätään käypien arvojen hierarkia käypien arvojen määrittämisen ja siihen liittyen esitettävien tietojen yhdenmukaisuuden lisäämiseksi. Syöttötiedot voidaan luokitella eri tasoille, kuten:

- Tason 1 syöttötiedot – Täysin samanlaisille rahoitusvaroille tai -veloille noteeratut (oikaisemattomat) hinnat toimivilla markkinoilla, joille yhteisöllä on pääsy arvostuspäivänä.
- Tason 2 syöttötiedot – Syöttötiedot, jotka ovat muita kuin tasolle 1 kuuluvia noteerattuja hintoja ja jotka ovat havainnoitavissa rahoitusvaroihin kuuluvalle erälle tai rahoitusvelalle joko suoraan tai epäsuorasti. Jos rahoitusvaroihin kuuluvalla erällä tai rahoitusvelalla on tietty (sopimukseen perustuva) voimassaoloaika, tason 2 syöttötiedon täytyy olla havainnoitavissa olennaiselta osalta kyseisen rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan voimassaoloaikaa. Seuraavat ovat tason 2 syöttötietoja:
    - vastaavanlaisten rahoitusvarojen tai -velkojen noteeratut hinnat toimivilla markkinoilla.
    - täysin samanlaisten tai vastaavanlaisten rahoitusvarojen tai -velkojen noteeratut hinnat markkinoilla, jotka eivät ole toimivat.
    - muut syöttötiedot kuin noteeratut hinnat, jotka kyseiselle rahoitusvaroihin kuuluvalle erälle tai rahoitusvelalle on havainnoitavissa (esimerkiksi tavanomaisesti noteeratuin väliajoin havainnoitavissa olevat korkokannat ja tuottokäyrät, implisiittiset volatiliteetit ja luottomarginaalit).
    - syöttötiedot, jotka johdetaan pääasiassa havainnoitavissa olevasta markkinatiedosta tai jotka saavat tukea havainnoitavissa olevasta markkinatiedosta (markkinoiden tukemat syöttötiedot).
- Tason 3 syöttötiedot – Omaisuuserää tai velkaa koskevat muut kuin havainnoitavissa olevat syöttötiedot. Muita kuin havainnoitavissa olevia syöttötietoja käytetään käyvän arvon määrittämiseen siltä osin kuin merkityksellisiä havainnoitavissa olevia syöttötietoja ei ole saatavissa, ja näin otetaan huomioon tilanteet, joissa rahoitusvaroihin kuuluvaa omaisuuserää tai rahoitusvelkaa koskevaa toimintaa on markkinoilla arvostuspäivänä vain vähän tai ei lainkaan.

Yleensä arvostukseen liittyvä epävarmuus kasvaa, kun rahoitusinstrumentti siirtyy tasolta 1 tasolle 2 tai tasolta 2 tasolle 3. Myös tasolla 2 voi olla paljon arvostukseen liittyvää epävarmuutta riippuen syöttötietojen havainnoitavuudesta, rahoitusinstrumentin monimutkaisuudesta, sen arvostuksesta ja muista tekijöistä.

37. Tietyt tilinpäätösnormistot saattavat vaatia tai sallia, että yhteisö tekee riskien osalta arvostukseen liittyviä epävarmuustekijöitä koskevia oikaisuja, joita markkinaosapuoli tekisi hinnoitteluun rahoitusinstrumentin rahavirtoihin liittyviä riskejä koskevien epävarmuustekijöiden huomioon ottamiseksi. Näitä ovat esimerkiksi:

- malliin tehtävät muutokset. Joissakin malleissa voi olla tiedossa oleva puute, tai kalibroinnin tulos voi tuoda esiin puutteen käyvän arvon määrittämisessä sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.
- luottoriskiä koskevat oikaisut. Joissakin malleissa ei oteta huomioon luottoriskiä, mukaan lukien vastapuoliriski tai oma luottoriski.
- maksuvalmiutta koskevat oikaisut. Joissakin malleissa lasketaan markkinoiden perusteella määräytyvä keskikurssi, vaikka tilinpäätösnormisto saattaa vaatia maksuvalmiudella oikaistun määrän, kuten osto- ja myyntikurssin erotuksen käyttämistä. Toisen harkinnanvaraisemman maksuvalmiutta koskevan oikaisun avulla otetaan huomioon se, että jotkin rahoitusinstrumentit eivät ole likvidejä, mikä vaikuttaa niiden arvon määrittämiseen.
- muut riskiä koskevat oikaisut. Jos arvo määritetään käyttäen mallia, joka ei ota huomioon kaikkia muita tekijöitä, jotka markkinaosapuolet ottaisivat huomioon rahoitusinstrumentin hinnoittelussa, arvo ei ehkä edusta arvostuspäivän käypää arvoa, ja siksi sitä voi olla tarpeellista oikaista erikseen, jotta se olisi sovellettavan tilinpäätösnormiston mukainen.

Oikaisut eivät ole asianmukaisia, jos rahoitusinstrumentin arvostus ja arvon määritys niiden seurauksena johtavat sovellettavassa tilinpäätösnormistossa määritellystä poikkeavaan käypään arvoon, esimerkiksi varovaisuuden suuntaan.

Havainnoitavissa olevat ja muut kuin havainnoitavissa olevat syöttötiedot

38. Kuten edellä on mainittu, syöttötiedot luokitellaan tilinpäätösnormistoissa usein havainnoitavuusasteen perusteella. Kun toiminta vähenee rahoitusinstrumenttien markkinoilla ja syöttötietojen havainnoitavuus vähenee, arvostukseen liittyvä epävarmuus lisääntyy. Rahoitusinstrumenttien arvon määrittämisen tueksi saatavilla olevan informaation luonne ja luotettavuus vaihtelevat riippuen rahoitusinstrumentin arvostuksessa käytettävien syöttötietojen havainnoitavuudesta, johon puolestaan vaikuttaa markkinoiden luonne (esimerkiksi markkinoiden toimivuuden taso ja se, onko kyse pörssi- vai OTC-markkinoista). Näin ollen arvon määrittämisen tukena käytettävän evidenssin luonne ja luotettavuus muodostavat jatkumon, ja johdon on vaikeampaa hankkia tietoa arvon määrityksen tueksi, kun markkinoista tulee toimimattomat ja syöttötietojen havainnoitavuus vähenee.

39. Kun havainnoitavissa olevia syöttötietoja ei ole saatavilla, yhteisö käyttää muita kuin havainnoitavissa olevia syöttötietoja (tason 3 syöttötiedot), jotka kuvastavat oletuksia, joita markkinaosapuolet käyttäisivät rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan hinnoittelussa, riskiä koskevat oletukset mukaan lukien. Muut kuin havainnoitavissa olevat syöttötiedot muodostetaan käyttäen parasta informaatiota, joka kyseisissä olosuhteissa on saatavilla. Yhteisö saattaa muita kuin havainnoitavissa olevia syöttötietoja muodostaessaan pitää lähtökohtana omia tietojaan, joita oikaistaan, jos kohtuullisesti saatavissa oleva informaatio viittaa siihen, että (a) muut markkinaosapuolet käyttäisivät erilaista tietoa tai (b) on olemassa jotakin erityisesti yhteisöä koskevaa, joka ei ole muiden markkinaosapuolten saatavalla (esimerkiksi yhteisökohtainen synergia).

Markkinoiden toimimattomuuden vaikutukset

40. Arvostukseen liittyvä epävarmuus kasvaa ja arvon määrittäminen on monimutkaisempaa, kun markkinat, joilla rahoitusinstrumenteilla tai niiden komponenteilla käydään kauppaa, eivät enää ole toimivat. Ei ole olemassa mitään selvää rajaa, jossa toimivista markkinoista tulisi toimimattomat, joskin tilinpäätösnormistot saattavat sisältää tätä aihetta koskevaa ohjeistusta. Toimimattomien markkinoiden ominaisuuksia ovat muun muassa, että kaupankäynnin volyymi ja taso vähentyvät merkittävästi, saatavilla olevat hinnat vaihtelevat merkittävästi ajan kuluessa tai markkinaosapuolten välillä, tai hinnat eivät ole ajantasaisia. Sen arvioiminen, ovatko markkinat toimimattomat, vaatii kuitenkin harkintaa.

41. Kun markkinat eivät ole toimivat, noteeratut hinnat saattavat olla vanhentuneita (ts. ne eivät ole ajan tasalla), ne eivät ehkä kuvaa hintoja, joihin markkinaosapuolet voivat käydä kauppaa, tai ne voivat kuvata pakkotilanteessa toteutettuja liiketoimia (esimerkiksi kun myyjän on täytynyt myydä omaisuuserä täyttääkseen sääntelytahon asettamat tai lainsäädäntöön perustuvat vaatimukset, omaisuuserä on myytävä välittömästi maksuvalmiuden parantamiseksi tai mahdollisia ostajia on oikeudellisesta tai aikaan liittyvästä rajoituksesta johtuen vain yksi). Näin ollen arvojen määrittäminen tapahtuu tason 2 ja tason 3 syöttötietojen perusteella. Tällaisissa olosuhteissa yhteisöillä saattaa olla:

- arvonmääritystä koskevat periaatteet, joihin sisältyy prosessi sen toteamiseksi, onko tason 1 syöttötietoja saatavilla;
- käsitys siitä, kuinka tietyt ulkopuolisista lähteistä saadut hinnat tai arvostusmalleissa käytettävät syöttötiedot on laskettu, jotta pystytään arvioimaan niiden luotettavuus. Esimerkiksi välittäjän antama noteeraus rahoitusinstrumentille, jolla ei ole käyty kauppaa, kuvastaa todennäköisesti vastaavanlaista instrumenttia koskevia todellisia liiketoimia toimivilla markkinoilla, mutta markkinoiden muuttuessa vähemmän toimiviksi välittäjän antama noteeraus voi perustua enemmän sen omiin hintojen määrittämisessä käytettäviin arvostusmenetelmiin;
- käsitys siitä, kuinka heikentyvät liiketoimintaolosuhteet vaikuttavat vastapuoleen, sekä siitä, voivatko vastapuolen kanssa samankaltaisten yhteisöjen heikentyvät liiketoimintaolosuhteet antaa viitteitä siitä, ettei vastapuoli ehkä täytä velvoitteitaan (ts. laiminlyöntiriski);
- periaatteet, joiden mukaan tehdään arvostukseen liittyviä epävarmuustekijöitä koskevat oikaisut. Tällaisiin oikaisuihin voivat kuulua mallin muuttaminen, likvidiyden puuttumista koskevat oikaisut, luottoriskiä koskevat oikaisut sekä muut riskiä koskevat oikaisut;
- kyky selvittää realististen tulemien vaihtelualue ottaen huomioon asiaan liittyvät epävarmuustekijät, esimerkiksi tekemällä herkkyysanalyysi; ja

- periaatteet, joiden mukaan tunnistetaan, milloin käyvän arvon määrittämisessä käytettävä syöttötieto siirtyy tasolta toiselle käypien arvojen hierarkiassa.

42. Erityisiä vaikeuksia voi esiintyä silloin, kun tiettyjä rahoitusinstrumentteja koskeva kaupankäynti on vähentynyt rajusti tai jopa lakannut. Näissä olosuhteissa aiemmin markkinahintoja käyttäen arvostetut rahoitusinstrumentit voi olla tarpeellista arvostaa jotakin mallia käyttäen.

Johdon käyttämä arvonmääritysprosessi

43. Menetelmiin, joita johto voi käyttää rahoitusinstrumenttiensa arvon määrittämiseen, kuuluvat havainnoitavissa olevat viimeaikaiset liiketoimet sekä mallit, joissa käytetään havainnoitavissa olevia tai muita kuin havainnoitavissa olevia syöttötietoja. Johto voi käyttää myös:

(a) ulkopuolista hintalähdettä kuten hintapalvelua tai välittäjän antamaa noteerausta; tai

(b) arvonmäärityksen erityisasiantuntijaa.

Ulkopuoliset hintalähteet ja arvonmäärityksen erityisasiantuntijat saattavat käyttää yhtä tai useampaa näistä arvostusmenetelmistä.

44. Useissa tilinpäätösnormistoissa rahoitusinstrumentin käyvästä arvosta saadaan parasta näyttöä toimivilla markkinoilla toteutuneista samanaikaisista liiketoimista (ts. tason 1 syöttötiedoista). Tällaisissa tapauksissa rahoitusinstrumentin arvon määrittäminen saattaa olla suhteellisen yksinkertaista. Rahoitusinstrumenteille, jotka on listattu pörsseissä tai joilla käydään kauppaa likvideillä OTC-markkinoilla, voi olla saatavissa noteerattuja hintoja sellaisista lähteistä kuin rahoitusalan julkaisuista, itse pörsseistä tai ulkopuolisista hintalähteistä. Kun käytetään noteerattuja hintoja, on tärkeää, että johto ymmärtää perusteen, jolla noteeraus annetaan, varmistuakseen siitä, että hinta kuvastaa arvostuspäivän markkinaolosuhteita. Julkaisuista tai pörsseistä saatavat noteeratut hinnat voivat muodostaa tarpeellisen määrän käypää arvoa koskevaa evidenssiä esimerkiksi, kun:

(a) hinnat ovat ajantasaisia eivätkä ne ole ”vanhentuneita” (esimerkiksi jos noteeraus perustuu viimeisimmän kaupan hintaan ja kauppa on toteutunut jo jonkin aikaa sitten); ja

(b) noteeraukset ovat hintoja, joilla välittäjät tosiasiallisesti kävisivät kauppaa kyseisellä rahoitusinstrumentilla riittävän usein ja riittävissä määrin.

45. Silloin kun rahoitusinstrumentille ei ole tarkasteluhetkellä olemassa havainnoitavissa olevaa markkinahintaa (ts. tason 1 syöttötietoa), yhteisön on tarpeellista kerätä muita hintaindikaattoreita rahoitusinstrumentin arvon määrittämisessä käytettävää arvostusmenetelmää varten. Hintaindikaattoreita voivat olla:

- samaa instrumenttia koskevat viimeaikaiset liiketoimet, mukaan lukien tilinpäätöspäivän jälkeiset liiketoimet. Kiinnitetään huomiota siihen, onko tarpeellista tehdä oikaisuja arvostuspäivän ja liiketoimen toteutumispäivän markkinaolosuhteiden välisten erojen huomioon ottamiseksi, koska nämä liiketoimet eivät välttämättä osoita tilinpäätöspäivänä vallinneita markkinaolosuhteita. Lisäksi on mahdollista, että liiketoimi edustaa pakkotilanteessa toteutunutta liiketoimea eikä siis osoita tavanmukaisessa kaupassa toteutuvaa hintaa.

- vastaavanlaisia instrumentteja koskevat senhetkiset tai viimeaikaiset liiketoimet, mistä usein käytetään englanninkielistä nimitystä ”proxy-pricing”. ”Proxyn” hintaan on tarpeellista tehdä oikaisuja, jotka kuvastavat sen ja hinnoiteltavana olevan instrumentin välisiä eroja, esimerkiksi näiden kahden instrumentin likvidiyden tai luottoriskin erojen huomioon ottamiseksi.

- vastaavanlaisia instrumentteja koskevat indeksit. Samoin kuin vastaavanlaisia instrumentteja koskevien liiketoimien kohdalla, on tarpeellista tehdä oikaisuja hinnoiteltavana olevan instrumentin ja sen instrumentin (tai niiden instrumenttien) välillä, jo(i)sta käytettävä indeksi on johdettu.

46. Johdon odotetaan dokumentoivan tietyn rahoitusinstrumentin arvonmäärityksen periaatteet ja käytettävän mallin, mukaan lukien perusteet mallin (tai mallien) käytölle, arvonmäärityksen metodologiassa käytettävien oletusten valinnan sekä yhteisön harkinnan siitä, tarvitaanko arvostukseen liittyvää epävarmuutta koskevia oikaisuja.

Mallit

47. Rahoitusinstrumenttien arvon määrittämiseen voidaan käyttää malleja, kun hinta ei ole suoraan havainnoitavissa markkinoilla. Mallit voivat olla niin yksinkertaisia kuin eräs yleisesti käytetty joukkovelkakirjalainojen hinnoittelumalli, tai niihin voi kuulua erityisesti kehitettyjä ohjelmistotyökaluja rahoitusinstrumenttien arvon määrittämiseksi tason 3 syöttötietoja käyttäen. Monet mallit perustuvat diskontattuja rahavirtoja koskeviin laskelmiin.

48. Mallit koostuvat metodologiasta, oletuksista ja tiedoista. Metodologiassa kuvataan säännöt tai periaatteet, jotka koskevat muuttujien välistä suhdetta arvonmäärityksessä. Oletuksiin kuuluvat mallissa käytettäviä epävarmoja muuttujia koskevat arviot. Tiedot voivat koostua rahoitusinstrumenttia koskevasta tosiasiallisesta tai hypoteettisesta informaatiosta tai muista rahoitusinstrumenttia koskevista syöttötiedoista.

49. Luodessaan mallia tai tarkistaessaan sen pätevyyttä rahoitusinstrumenttia ajatellen yhteisö voi olosuhteista riippuen käsitellä esimerkiksi seuraavia seikkoja:

- tarkistetaanko mallin pätevyys ennen käyttöä ja tarkistetaanko säännöllisesti, että malli edelleen soveltuu aiottuun käyttötarkoitukseen. Yhteisön käyttämään pätevyyden tarkistamisprosessiin voi kuulua esimerkiksi seuraavien seikkojen arviointia:
  - metodologian teoreettinen perusteltavuus ja matemaattinen oikeellisuus, parametrien ja herkkyyksien asianmukaisuus mukaan luettuna
  - mallin syöttötietojen johdonmukaisuus ja täydellisyys markkinoilla vallitsevaan käytäntöön nähden sekä ovatko asianmukaiset syöttötiedot saatavilla mallissa käytettäviksi.
- onko mallia varten olemassa asianmukaiset muutoskontrolleja koskevat periaatteet ja menettelytavat sekä turvallisuuskontrollit.
- muutetaanko tai oikaistaanko mallia asianmukaisella tavalla oikea-aikaisesti markkinaolosuhteiden muutoksia vastaavasti.
- kalibroiko mallin, tarkasteleeko sitä ja tarkistaako sen pätevyyden säännöllisesti erillinen ja objektiivinen toiminto. Tämä on keino varmistua siitä, että mallin antama tulos edustaa oikein sitä arvoa, jonka markkinoilla toimivat osapuolet antaisivat rahoitusinstrumentille.
- käytetäänkö mallissa mahdollisimman paljon relevantteja havainnoitavissa olevia syöttötietoja ja mahdollisimman vähän muita kuin havainnoitavissa olevia syöttötietoja.
- tehdäänkö mallin antamiin tuloksiin oikaisut kuvastamaan oletuksia, joita markkinoilla toimivat osapuolet käyttäisivät vastaavanlaisissa olosuhteissa.
- onko malli riittävällä tavalla dokumentoitu, mihin kuuluvat mallin aiotut soveltamiskohteet ja sitä koskevat rajoitukset samoin kuin keskeiset parametrit, vaadittavat tiedot, tehtyjen pätevyydentarkistamisanalyysien tulokset sekä mallin tuottamiin tuloksiin mahdollisesti tehdyt oikaisut.

Esimerkki tavanomaisesta rahoitusinstrumentista

50. Seuraavassa kuvataan, kuinka malleja voidaan soveltaa määritettäessä arvoa tavanomaiselle rahoitusinstrumentille, joka tunnetaan omaisuusvakuudellisena arvopaperina (asset-backed security)[9]. Koska omaisuusvakuudellisten arvopaperien arvo usein määritetään tason 2 tai 3 syöttötietojen perusteella, niiden arvostaminen tapahtuu usein malleja käyttäen ja siihen kuuluu:

- käsityksen muodostaminen arvopaperin tyypistä – ottaen huomioon (a) vakuus; ja (b) arvopaperin ehdot. Vakuutta käytetään rahavirtojen, kuten kiinnelainan tai luottokorttiluoton, koron ja pääoman maksujen, ajoituksen ja suuruuden arvioimiseen.

[9] Omaisuusvakuudellinen arvopaperi on rahoitusinstrumentti, jonka pohjana on alla olevista omaisuuseristä koostuva kokonaisuus (josta käytetään nimitystä vakuus, esimerkiksi luottokorttisaamiset tai autolainat), ja sille johdetaan arvo ja tuotot näistä alla olevista omaisuuseristä.

- käsityksen muodostaminen arvopaperin ehdoista – tähän kuuluu, että arvioidaan sopimuksen perustuvia rahavirtoja koskevia oikeuksia, kuten takaisinmaksujärjestystä, sekä mahdollisia laiminlyöntitapauksia. Takaisinmaksujärjestys, joka usein tunnetaan etuoikeusjärjestyksenä, viittaa ehtoihin, joiden mukaan jotkin arvopaperin haltijoiden ryhmät (etuoikeudeltaan parempi velka (senior debt)) saavat takaisinmaksun ennemmin kuin muut (etuoikeudeltaan huonompi velka (subordinated debt)). Kunkin arvopaperien haltijoiden ryhmän oikeuksia rahavirtoihin, josta usein käytetään englanninkielistä nimeä ”cash flow waterfall”, käytetään yhdessä rahavirtojen ajoitusta ja määrää koskevin oletusten kanssa johdettaessa arvioituja rahavirtoja kullekin arvopaperien haltijoiden ryhmälle. Sen jälkeen odotettavissa olevat rahavirrat diskontataan, jotta saadaan johdetuksi arvioitu käypä arvo.

51. Omaisuusvakuudellisen arvopaperin rahavirtoihin voivat vaikuttaa vakuuteen liittyvät ennakkomaksut sekä mahdollinen laiminlyöntiriski ja siitä aiheutuvat arvioidut pääomasta saamatta jäävät osuudet pantin realisointitapauksessa. Ennakkomaksua koskevat oletukset, jos ne ovat sovellettavissa, perustuvat yleensä siihen, että arvioidaan vastaavanlaisen vakuuden markkinakorot suhteessa arvopaperin vakuuden korkoihin. Esimerkiksi jos kiinnelainojen markkinakorot ovat laskeneet, arvopaperiin liittyviin kiinnityksiin voi kohdistua enemmän ennakkomaksuja kuin alun perin on odotettu. Mahdollisten laiminlyöntien ja pääomasta saamatta jäävän osuuden arviointiin kuuluu, että vakuus arvioidaan tarkasti ja lainanantajat arvioivat, kuinka suuri osuus maksuista lyödään laimin. Esimerkiksi kun vakuus koostuu asuntoihin kohdistuvista kiinnityksistä, arviot asuntojen hinnoista arvopaperin voimassaoloaikana voivat vaikuttaa pääomasta saamatta jäävään osuuteen.

Ulkopuoliset hintalähteet

52. Yhteisöt voivat käyttää käypää arvoa koskevan informaation hankkimiseen ulkopuolisia hintalähteitä. Yhteisön tilinpäätöksen laatiminen, mukaan lukien rahoitusinstrumenttien arvon määrittäminen ja näitä instrumentteja koskevien tietojen tuottaminen, saattaa edellyttää erityisasiantuntemusta, jota johdolla ei ole. Yhteisöt eivät ehkä pysty kehittämään asiamukaisia arvostusmenetelmiä, mukaan lukien mallit, joita voidaan käyttää arvon määrittämisessä, ja ne voivat käyttää ulkopuolista hintalähdettä arvon määrittämistä tai tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja varten. Näin voi olla erityisesti pienissä yhteisöissä tai yhteisöissä, joilla ei ole paljon rahoitusinstrumentteja koskevia liiketapahtumia (esimerkiksi muut kuin rahoituslaitokset, joilla on rahoitusosasto (treasury department)). Vaikka johto käyttäisi ulkopuolista hintalähdettä, se on lopulta itse vastuussa arvon määrittämisestä.

53. Ulkopuolisia hintalähteitä saatetaan käyttää myös siksi, että hinnoiteltavien arvopaperien volyymi ei ehkä ole lyhyellä aikavälillä riittävä mahdollistaakseen yhteisölle hinnan määrittämisen. Näin on usein, kun kyseessä ovat kaupankäynnin kohteena olevat sijoitusrahastot, joiden nettovarallisuuden arvo on määritettävä päivittäin. Toisissa tapauksissa johdolla voi olla oma hinnoitteluprosessinsa, mutta se käyttää ulkopuolisia hintalähteitä omien arvonmääritystensä tukena.

54. Yhdestä tai useammasta edellä mainitusta syystä johtuen useimmat yhteisöt käyttävät arvopapereiden arvon määrittämiseen ulkopuolisia hintalähteitä joko ensisijaisena lähteenä tai omien arvonmääritystensä tukena. Ulkopuoliset hintalähteet voidaan yleensä jakaa seuraaviin ryhmiin:

- hintapalvelut, mukaan lukien konsensushintapalvelut; ja
- noteerauksia antavat välittäjät.

Hintapalvelut

55. Hintapalvelut toimittavat yhteisöille hintoja ja hintoihin liittyvää tietoa erilaisista rahoitusinstrumenteista, ja usein ne määrittävät päivittäin arvot suurelle määrälle rahoitusinstrumentteja. Nämä arvonmääritykset voidaan tehdä keräämällä markkinatietoa ja hintoja monista eri lähteistä, mukaan lukien markkinatakaajat (market makers), ja tietyissä tapauksissa käyttämällä sisäisiä arvostusmenetelmiä arvioitujen käypien arvojen johtamiseen. Hintapalveluissa voidaan yhdistää useita lähestymistapoja hintaan pääsemiseksi. Hintapalveluja käytetään usein tason 2 syöttötietoihin perustuvien hintojen lähteenä. Hintapalveluissa voi olla vahvoja kontrolleja, jotka koskevat hintojen muodostamista, ja palvelujen asiakkaisiin kuuluu monenlaisia osapuolia, mukaan lukien ostaja- ja myyjäpuolen sijoittajia, back office- ja middle office -toimintoja, tilintarkastajia ja muita.

56. Hintapalveluilla on usein muodollinen prosessi, jonka avulla asiakkaat voivat kyseenalaistaa hintapalvelusta saadut hinnat. Tällaiset kyseenalaistamisprosessit yleensä edellyttävät, että asiakas esittää evidenssiä vaihtoehtoisen hinnan tueksi, ja ky-

seenalaistamiset luokitellaan esitetyn evidenssin laadun perusteella. Esimerkiksi kyseenalaistaminen, joka perustuu asianomaisen instrumentin viimeaikaiseen myyntiin, josta hintapalvelu ei ole ollut tietoinen, saatetaan hyväksyä, kun taas asiakkaan omaan arvostusmenetelmään perustuva kyseenalaistaminen voi joutua tarkemman tutkimisen kohteeksi. Tällä tavoin hintapalvelu, jossa on suuri joukko johtavia osallistujia sekä ostaja- että myyjäpuolelta, saattaa pystyä jatkuvasti korjaamaan hintoja niin, että ne kuvastavat täydellisemmin markkinaosapuolten saatavilla olevaa tietoa.

Konsensushintapalvelut

57. Jotkin yhteisöt saattavat käyttää muista hintapalveluista poikkeavista konsensushintapalveluista saatavaa hintatietoa. Konsensushintapalvelut saavat instrumenttia koskevaa hintatietoa useilta palveluun osallistuvilta yhteisöiltä (tilaajat). Jokainen tilaaja toimittaa hintoja hintapalveluun. Hintapalvelu käsittelee tämän informaation luottamuksellisena ja palauttaa jokaiselle tilaajalle konsensushinnan, joka on tavallisesti aritmeettinen keskiarvo tiedoista, joista on poistettu poikkeavat havainnot puhdistusrutiinin avulla. Joillakin markkinoilla, esimerkiksi eksoottisten johdannaisten markkinoilla, konsensushinta voi olla paras saatavilla oleva tieto. Konsensushintojen edustuksellista tarkkuutta arvioitaessa otetaan kuitenkin huomioon monenlaisia tekijöitä, esimerkiksi:

- kuvastavatko tilaajilta saadut hinnat todellisia liiketoimia vai ovatko ne vain näiden omiin arvostusmenetelmiin perustuvia viitteellisiä hintoja.
- niiden lähteiden määrä, joista hintoja on saatu.
- konsensushintapalvelun käyttämien lähteiden laatu.
- kuuluuko osallistujiin johtavia markkinaosapuolia.

58. Konsensushinnat ovat tyypillisesti vain niiden tilaajien saatavilla, jotka ovat antaneet palveluun omia hintojaan. Näin ollen kaikilla yhteisöillä ei ole suoraa pääsyä konsensushintoihin. Koska tilaaja ei yleensä voi tietää, kuinka annetut hinnat on arvioitu, johto saattaa tarvita konsensushintapalvelusta saadun informaation lisäksi muita evidenssilähteitä arvonmäärityksensä tueksi. Näin voi olla erityisesti, jos lähteet tuottavat viitteellisiä hintoja, jotka perustuvat niiden omiin arvostusmenetelmiin, ja johto ei pysty muodostamaan käsitystä siitä, kuinka nämä lähteet ovat laskeneet hintansa.

Noteerauksia antavat välittäjät

59. Koska välittäjät antavat noteerauksia vain satunnaisena palveluna asiakkailleen, niiden antamat noteeraukset poikkeavat monessa suhteessa hintapalveluista saatavista hinnoista. Välittäjät saattavat olla haluttomia antamaan tietoja noteerauksensa tuottamiseen käytetystä prosessista, mutta niillä voi olla pääsy sellaisia liiketoimia koskevaan tietoon, josta hintapalvelu ei ehkä ole tietoinen. Välittäjien noteeraukset voivat olla toteutettavissa olevia tai viitteellisiä. Viitteelliset noteeraukset ovat välittäjän paras arvio käyvästä arvosta, kun taas toteutettavissa oleva noteeraus osoittaa, että välittäjä on halukas toteuttamaan liiketoimia kyseisellä hinnalla. Toteutettavissa olevat noteeraukset ovat vahvaa evidenssiä käyvästä arvosta. Viitteelliset noteeraukset eivät ole yhtä vahvaa näyttöä johtuen läpinäkymättömyyden puutteesta, joka liittyy välittäjän noteerausta tehdessään käyttämiin menetelmiin. Lisäksi välittäjän noteerausta koskevien kontrollien tiukkuus vaihtelee riippuen siitä, onko välittäjällä samaa arvopaperia omassa salkussaan. Välittäjien noteerauksia käytetään usein arvopapereille, joita koskevat syöttötiedot ovat tasolla 3, ja joskus ne voivat olla ainoa saatavilla oleva ulkopuolinen tieto.

Muita ulkopuolisiin hintalähteisiin liittyviä huomioon otettavia seikkoja

60. Kun johto muodostaa käsityksen siitä, kuinka hintalähteet ovat laskeneet hinnan, sen on mahdollista ratkaista, sopiiko tällainen informaatio käytettäväksi sen arvonmäärityksissä, mukaan lukien käytettäväksi arvostusmallin syöttötietona, ja mille syöttötietojen tasolle arvopaperi tulisi luokitella liitetiedoissa tapahtuvaa esittämistä varten. Ulkopuoliset hintalähteet voivat määrittää rahoitusinstrumenttien arvon omia mallejaan käyttäen, ja on tärkeää, että johdolla on käsitys käytettävästä metodologiasta, oletuksista ja tiedosta.

61. Jos ulkopuolisista hintalähteistä saadut käyvät arvot eivät perustu toimivilla markkinoilla tarkasteluhetkellä toteutuviin hintoihin, johdon on tarpeellista arvioida, onko käyvät arvot johdettu tavalla, joka on yhdenmukainen sovellettavan tilinpäätösnormiston kanssa. Johdon muodostamaan käsitykseen käyvistä arvoista sisältyy seuraavaa:

- kuinka käypä arvo on määritetty – esimerkiksi onko käypä arvo määritetty arvostusmenetelmällä, sen arvioimiseksi, onko se yhdenmukainen käyvän arvon määrittämisen tavoitteen kanssa;
- ovatko noteeraukset viitteellisiä hintoja, viitteellisiä hintavälejä vai sitovia tarjouksia; ja
- kuinka usein ulkopuolinen hintalähde arvioi käyvän arvon – sen arvioimiseksi, kuvastaako se arvostuspäivän markkinaolosuhteita.

Kun johdolla on käsitys perustasta, jonka mukaan ulkopuoliset hintalähteet ovat määrittäneet tiettyjä yhteisön hallussa olevia rahoitusinstrumentteja koskevat noteerauksensa, tästä on johdolle apua arvioitaessa, kuinka relevanttia ja luotettavaa tämä evidenssi on arvonmääritysten tukena.

62. On mahdollista, että eri lähteistä saatavien hintaindikaattoreiden välillä on eroavuuksia. Muodostamalla käsityksen siitä kuinka hintaindikaattorit on johdettu, ja tutkimalla näitä eroavuuksia johto saa tukea rahoitusinstrumenttien arvonmäärityksissä käytettävälle evidenssille arvioidakseen, onko määritetty arvo kohtuullinen. Se, että otetaan yksinkertaisesti keskiarvo annetuista noteerauksista ilman lisäselvityksiä, ei ehkä ole asianmukaista, koska yksi vaihtelualueella oleva hinta saattaa edustaa käypää arvoa parhaiten eikä se välttämättä ole keskiarvo. Arvioidakseen, ovatko rahoitusinstrumenteille määritetyt arvot kohtuullisia, johto voi:

- harkita, edustavatko tosiasialliset liiketoimet ennemminkin pakkotilanteessa toteutettavia liiketoimia kuin liiketoimeen halukkaiden ostajien ja myyjien välisiä liiketoimia. Tämä voi tehdä hinnan pätemättömäksi vertailukohteena;
- analysoida instrumentin odotettavissa olevia vastaisia rahavirtoja. Tämä voitaisiin suorittaa relevanteimman hintatiedon indikaattorina;
- ei havainnoitavissa olevien tietojen luonteesta riippuen ekstrapoloida havainnoiduista hinnoista muihin kuin havainnoituihin hintoihin (saattaa esimerkiksi olla olemassa havainnoidut hinnat enintään kymmenen vuoden kuluttua erääntyville erille, mutta kymmenen vuoden hintakäyrää saattaa olla mahdollista ekstrapoloida indikaattoriksi kymmentä vuotta pidemmälle ajalle). On syytä olla varovainen sen varmistamiseksi, ettei ekstrapolointia viedä niin pitkälle havainnoitavissa olevan käyrän ulkopuolelle, että yhteys havainnoitavissa oleviin hintoihin muuttuu liian hataraksi ollakseen luotettava;
- verrata toisiinsa hintoja rahoitusinstrumenttien muodostaman salkun sisällä sen varmistamiseksi, että samankaltaisten rahoitusinstrumenttien hinnat ovat yhdenmukaisia;
- käyttää yhtä tai useampaa mallia, joiden avulla jokaisen arvonmäärityksen tulokset vahvistetaan ottaen huomioon kussakin arvonmäärityksessä käytetyt tiedot ja oletukset; tai
- arvioida kyseiseen instrumenttiin liittyvien suojausinstrumenttien ja vakuuksien hintojen muutoksia.

Tehdessään arvonmääritystä koskevaa ratkaisua yhteisö voi harkita myös muita mahdollisesti yhteisön olosuhteisiin erityisesti liittyviä tekijöitä.

Arvonmäärityksen erityisasiantuntijoiden käyttäminen

63. Johto voi antaa joidenkin tai kaikkien arvopapereidensa arvon määrittämistä koskevan toimeksiannon arvonmäärityksen erityisasiantuntijalle, joka toimii investointipankissa, välittäjällä tai muussa arvonmääritysyrityksessä. Toisin kuin hintapalveluissa ja välittäjien noteerauksissa, käytettävä metodologia ja tiedot ovat yleensä helpommin johdon saatavilla, kun se on antanut arvonmäärityksen erityisasiantuntijan tehtäväksi. Vaikka johto on antanut toimeksiannon erityisasiantuntijalle, se vastaa käytettävästä arvonmäärityksestä lopulta itse.

Rahoitusvelkoihin liittyvät kysymykset

64. Luottoriskin vaikutuksen ymmärtäminen on tärkeä näkökohta sekä rahoitusvarojen että rahoitusvelkojen arvonmäärityksessä. Tämä arvonmääritys kuvastaa sekä liikkeeseenlaskijan että mahdollisten luottotukien antajien luottokelpoisuutta ja taloudellista vahvuutta. Joidenkin tilinpäätösnormistojen mukaan rahoitusvelan arvostuksessa oletetaan, että se siirretään arvostuspäivänä markkinaosapuolelle. Silloin kun rahoitusvelalle ei ole olemassa havainnoitavissa olevaa markkinahintaa, sen

arvo määritetään tyypillisesti samalla menetelmällä kuin mitä vastapuoli käyttäisi vastaavan omaisuuserän arvon määrittämisessä, paitsi jos on olemassa erityisesti kyseiseen velkaan liittyviä tekijöitä (kuten kolmannen osapuolen toteuttama luoton laatua parantava toimenpide). Erityisesti yhteisön oma luottoriski[10] voi usein olla vaikeasti määritettävissä.

Rahoitusinstrumenttien esittämistapa ja niistä tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

65. Useimmat tilinpäätösnormistot vaativat, että tilinpäätöksessä esitetään tietoja, joiden avulla tilinpäätöksen käyttäjien on mahdollista tehdä mielekkäitä arvioita yhteisön rahoitusinstrumenttitoimintojen vaikutuksista, mukaan lukien rahoitusinstrumentteihin liittyvät riskit ja epävarmuustekijät.

66. Useimmat normistot edellyttävät rahoitusinstrumentteihin liittyvien sekä määrällisten että laadullisten tietojen (mukaan lukien tilinpäätöksen laatimisperiaatteet) esittämistä. Käypien arvojen esittämistapaa ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevat kirjanpitovaatimukset ovat useimmissa tilinpäätösnormistoissa laajat, ja ne kattavat muutakin kuin vain rahoitusinstrumenttien arvon määrittämisen. Esimerkiksi rahoitusinstrumentteja koskevat laadulliset tiedot antavat rahoitusinstrumenttien ominaisuuksista ja niihin liittyvistä vastaisista rahavirroista tärkeää taustatietoa, josta voi olla apua tiedotettaessa sijoittajille riskeistä, joille yhteisöt ovat alttiina.

Esitettävien tietojen ryhmät

67. Esitettäviä tietoja koskeviin vaatimuksiin sisältyy:

    (a) määrällisiä tietoja, jotka johdetaan tilinpäätökseen sisältyvistä luvuista – esimerkiksi rahoitusvarojen ja -velkojen ryhmät;

    (b) määrällisiä tietoja, jotka edellyttävät merkittävää harkintaa – esimerkiksi herkkyysanalyysi kunkin tyyppisestä markkinariskistä, jolle yhteisö on altistunut; ja

    (c) laadullisia tietoja – esimerkiksi tiedot, joissa kuvataan rahoitusinstrumenttien hallinnointia yhteisössä, tavoitteita, kontrolleja, periaatteita ja menettelytapoja, joiden mukaan hallitaan kutakin rahoitusinstrumenteista aiheutuvaa riskityyppiä, sekä riskien mittaamiseen käytettäviä menetelmiä.

68. Mitä herkempi arvonmääritys on tietyn muuttujan muutoksille, sitä todennäköisemmin on tarpeellista esittää tilinpäätöksessä tietoja arvonmääritykseen liittyvien epävarmuustekijöiden esiin tuomiseksi. Tietyt tilinpäätösnormistot voivat edellyttää myös herkkyysanalyysien esittämistä, mukaan lukien yhteisön arvostusmenetelmissä käytettävien oletusten muutosten vaikutukset. Esimerkiksi vaadittavat tiedot niistä rahoitusinstrumenteista, joiden käyvän arvon määrittämisessä käytettävät syöttötiedot luokitellaan käypien arvojen hierarkian tasolle 3, on tarkoitettu informoimaan tilinpäätöksen käyttäjiä niiden käypien arvojen vaikutuksista, joissa käytetään subjektiivisimpia syöttötietoja.

69. Joissakin tilinpäätösnormistoissa vaaditaan sellaisten tietojen esittämistä, jotka antavat tilinpäätöksen käyttäjille mahdollisuuden arvioida niiden rahoitusinstrumenteista johtuvien riskien luonnetta ja laajuutta, joille yhteisö on altistunut raportointipäivänä. Tämä tieto voi sisältyä tilinpäätöksessä liitetietoihin tai vuosikertomukseen sisältyvään johdon katsaukseen ja analyysiin, josta tehdään ristikkäisviittaukset tilintarkastettuun tilinpäätökseen. Esitettävien tietojen laajuus riippuu siitä, missä määrin yhteisö on altistunut rahoitusinstrumenteista johtuville riskeille. Niihin kuuluvat seuraavia seikkoja koskevat laadulliset tiedot:

    - altistumiset riskeille ja kuinka ne syntyvät; mukaan lukien yhteisön tulevaa maksuvalmiutta ja vakuuksia koskevien vaatimusten mahdolliset vaikutukset;
    - yhteisön tavoitteet, periaatteet ja menettelytavat, joiden mukaan riskiä hallitaan, sekä menetelmät, joilla riskiä mitataan; sekä
    - mahdolliset muutokset riskeissä tai riskien hallinnan tavoitteissa, periaatteissa tai prosesseissa edelliseen tilikauteen verrattuna.

[10] Oma luottoriski on käyvän arvon muutos, joka ei johdu markkinaolosuhteiden muutoksesta.

Luku II – Rahoitusinstrumenttien tilintarkastuksessa huomioon otettavia seikkoja

70. Tietyt tekijät voivat tehdä rahoitusinstrumenttien tilintarkastamisesta erityisen haasteellista. Esimerkiksi:

- Sekä johdon että tilintarkastajan voi olla vaikeaa ymmärtää rahoitusinstrumenttien luonnetta ja sitä, mihin niitä käytetään, sekä riskejä, joille yhteisö on alttiina.
- Markkinoiden herkkyys ja likvidiys voivat muuttua nopeasti, mikä asettaa johdolle paineita hallita riskejään tehokkaasti.
- Evidenssin hankkiminen arvonmäärityksen tueksi voi olla vaikeaa.
- Tiettyihin rahoitusinstrumentteihin liittyvät yksittäiset maksut voivat olla merkittäviä, mikä voi kasvattaa varojen väärinkäytön riskiä.
- Rahoitusinstrumentteihin liittyvät tilinpäätökseen merkityt määrät eivät ehkä ole merkittäviä, mutta näihin rahoitusinstrumentteihin saattaa liittyä merkittäviä riskejä ja merkittävää altistumista riskeille.
- Muutamilla työntekijöillä voi olla huomattava vaikutusvalta yhteisön rahoitusinstrumentteja koskeviin liiketoimiin erityisesti silloin, kun heitä koskevat palkitsemisjärjestelyt on sidottu rahoitusinstrumenteista saataviin tuottoihin ja muut yhteisössä toimivat saattavat luottaa liikaa näihin henkilöihin.

Näistä tekijöistä voi aiheutua riskien ja relevanttien tosiseikkojen hämärtymistä, mikä voi vaikuttaa tilintarkastajan arvioon olennaisen virheellisyyden riskeistä, ja piileviä riskejä voi tulla esiin nopeasti, erityisesti epäsuotuisien markkinaolosuhteiden vallitessa.

Ammatillinen skeptisyys[11]

71. Ammatillinen skeptisyys on tarpeellista tilintarkastusevidenssin kriittisen arvioimisen kannalta, ja se auttaa tilintarkastajaa pysymään tarkkaavaisena mahdollisten johdon tarkoitushakuisuutta osoittavien viitteiden varalta. Tähän kuuluu ristiriitaisen tilintarkastusevidenssin sekä asiakirjojen ja johdolle ja hallintoelimille tehtyihin tiedusteluihin saatujen vastausten ja muun näiltä saadun informaation luotettavuuden kyseenalaistaminen. Siihen kuuluu myös tarkkaavaisuus sellaisten olosuhteiden varalta, jotka voivat antaa viitteitä virheestä tai väärinkäytöksestä johtuvasta mahdollisesta virheellisyydestä, sekä hankitun tilintarkastusevidenssin tarpeellista määrää ja tarkoitukseen soveltuvuutta koskeva harkinta olosuhteet huomioon ottaen.

72. Ammatillisen skeptisyyden noudattamista vaaditaan kaikissa olosuhteissa, ja sen tarve kasvaa rahoitusinstrumenttien monimutkaisuuden myötä esimerkiksi, kun kyseessä on:

- sen arvioiminen, onko hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, mikä voi olla erityisen haasteellista käytettäessä malleja tai ratkaistaessa, ovatko markkinat toimimattomat.
- sellaisten johdon harkintaan perustuvien ratkaisujen ja mahdollisen tarkoitushakuisuuden arvioiminen, jotka koskevat yhteisön noudattaman tilinpäätösnormiston soveltamista, erityisesti johdon valitsemat arvostusmenetelmät, oletusten käyttö arvostusmenetelmissä sekä sellaisten olosuhteiden käsittely, joissa tilintarkastajan ja johdon harkintaan perustuvat ratkaisut poikkeavat toisistaan.
- johtopäätösten tekeminen hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella, esimerkiksi johdon käyttämien erityisasiantuntijoiden tekemien arvonmääritysten kohtuullisuuden arvioiminen sekä sen arvioiminen, johtavatko tilinpäätöksessä esitettävät tiedot oikean ja riittävän kuvan antamiseen.

Suunnittelussa huomioon otettavia seikkoja[12]

73. Tilintarkastusta suunnitellessaan tilintarkastaja keskittyy erityisesti seuraaviin asioihin:

- käsityksen muodostaminen kirjanpitoa ja tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevista vaatimuksista;

---

[11] ISA 200, kappale 15

[12] ISA 300:ssa *Tilintarkastuksen suunnittelu* käsitellään tilintarkastajan velvollisuutta suunnitella tilintarkastus.

- käsityksen muodostaminen yhteisöön mahdollisesti vaikuttavista rahoitusinstrumenteista sekä niiden käyttötarkoituksesta ja niihin liittyvistä riskeistä;
- sen ratkaiseminen, tarvitaanko tilintarkastuksessa erityisiä taitoja ja tietoja;
- käsityksen muodostaminen sisäisen valvonnan järjestelmästä ja sen arvioiminen yhteisön rahoitusinstrumentteja koskevien liiketoimien valossa sekä käsityksen muodostaminen tilintarkastuksen piirissä olevista tietojärjestelmistä ja niiden arvioiminen;
- käsityksen muodostaminen sisäisen tarkastuksen luonteesta, roolista ja toiminnasta;
- käsityksen muodostaminen prosessista, jota johto käyttää rahoitusinstrumenttien arvon määrittämiseen, mukaan lukien se, onko johto käyttänyt siinä erityisasiantuntijaa tai palveluorganisaatiota; ja
- olennaisen virheellisyyden riskin määrittäminen ja siihen vastaaminen.

Käsityksen muodostaminen kirjanpitoa ja esitettäviä tietoja koskevista vaatimuksista

74. ISA 540:n mukaan tilintarkastajan on muodostettava käsitys sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimuksista, jotka koskevat kirjanpidollisia arvioita sekä niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja, niihin liittyvät sääntelytahojen asettamat vaatimukset mukaan lukien.[13] Rahoitusinstrumentteja koskevat sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset voivat itsessään olla monimutkaisia ja edellyttää laajojen liitetietojen esittämistä. Tämän soveltamisohjeen lukeminen ei korvaa kattavan käsityksen muodostamista sovellettavan tilinpäätösnormiston kaikista vaatimuksista. Tiettyjen tilinpäätösnormistojen mukaan on harkittava sellaisia seikkoja kuin:

- suojauslaskentaa;
- ”päivän 1” voittojen tai tappioiden käsittelyä;
- rahoitusinstrumentteja koskevien liiketoimien perusteella tapahtuvaa erien merkitsemistä taseeseen ja kirjaamista pois taseesta;
- omaa luottoriskiä; ja
- riskin siirtämistä ja erien kirjaamista pois taseesta erityisesti silloin, kun yhteisö on ollut mukana monimutkaisten rahoitusinstrumenttien liikkeeseenlaskussa ja strukturoimisessa.

Käsityksen muodostaminen rahoitusinstrumenteista

75. Rahoitusinstrumenttien ominaispiirteet voivat hämärtää joitakin riskeihin ja niille altistumiseen liittyviä elementtejä. Käsityksen muodostaminen instrumenteista, joihin yhteisö on sijoittanut tai jotka mahdollisesti vaikuttavat yhteisöön, instrumenttien ominaispiirteet mukaan lukien, auttaa tilintarkastajaa tunnistamaan,

- puuttuuko liiketoimeen liittyviä tärkeitä näkökohtia tai onko liiketapahtuma kirjattu virheellisesti;
- vaikuttaako arvo asianmukaiselta;
- ymmärtääkö ja hallitseeko yhteisö instrumentteihin luontaisesti liittyviä riskejä; ja
- onko rahoitusinstrumentit luokiteltu asianmukaisesti lyhyt- ja pitkäaikaisiksi varoiksi ja veloiksi.

76. Tilintarkastaja voi ottaa huomioon esimerkiksi seuraavia seikkoja muodostaessaan käsitystä yhteisön rahoitusinstrumenteista:

- minkä tyyppiset rahoitusinstrumentit mahdollisesti vaikuttavat yhteisöön.
- mihin niitä käytetään.
- johdon ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelinten käsitys rahoitusinstrumenteista, niiden käytöstä ja niitä koskevista kirjanpitovaatimuksista.

[13] ISA 540, kappale 8(a)

- niiden täsmälliset ehdot ja ominaispiirteet, siten että niiden vaikutukset voidaan täysin ymmärtää, sekä rahoitusinstrumentteja koskevien liiketoimien kokonaisvaikutus erityisesti silloin, kun liiketoimet ovat yhteydessä toisiinsa.
- kuinka ne sopivat yhteisön yleiseen riskienhallintastrategiaan.

Tilintarkastaja voi saada tietoa käsityksen muodostamista varten osoittamalla tiedusteluja sisäiselle tarkastukselle ja riskienhallintatoiminnolle – jos tällaisia on – sekä keskustelemalla hallintoelinten kanssa.

77. Joissakin tapauksissa sopimukseen, myös muuta kuin rahoitusinstrumenttia koskevaan sopimukseen, voi sisältyä johdannainen. Jotkin tilinpäätösnormistot sallivat tällaisten ”kytkettyjen” johdannaisten erottamisen pääsopimuksesta joissakin olosuhteissa tai vaativat sitä. Käsityksen muodostaminen prosessista, jota johto käyttää kytkettyjen johdannaisten tunnistamiseen ja niiden kirjanpitokäsittelyyn, auttaa tilintarkastajaa ymmärtämään riskejä, joille yhteisö on altistunut.

Erityisiä taitoja ja tietoja omaavien henkilöiden käyttäminen tilintarkastuksessa[14]

78. Tilintarkastajan pätevyys on keskeistä rahoitusinstrumenttien, erityisesti monimutkaisten rahoitusinstrumenttien tilintarkastuksissa. ISA 220:n (uudistettu)[15] sisältämän vaatimuksen mukaan toimeksiannosta vastuullisen henkilön pitää varmistua siitä, että toimeksiantotiimin jäsenillä ja mahdollisella toimeksiantotiimiin kuulumattomalla tilintarkastajan käyttämällä erityisasiantuntijalla yhdessä on pätevyys ja kyvykkyys sekä riittävästi aikaa tilintarkastustoimeksiannon suorittamiseksi. Lisäksi tilintarkastajan on relevanttien eettisten vaatimusten mukaan ratkaistava, aiheutuisiko toimeksiannon hyväksymisestä uhkia, jotka vaarantavat perusperiaatteiden noudattamisen, mukaan lukien ammatillinen pätevyys ja huolellisuus. Seuraavassa kappaleessa 79 esitetään esimerkkejä siitä, minkä tyyppiset seikat voivat rahoitusinstrumenttien yhteydessä olla relevantteja tilintarkastajan harkinnan kannalta.

79. Näin ollen rahoitusinstrumenttien tarkastaminen voi edellyttää yhden tai useamman erityisasiantuntijan osallistumista seuraaviin tehtäviin:

- Käsityksen muodostaminen yhteisön käyttämistä rahoitusinstrumenteista ja niiden ominaispiirteistä, mukaan lukien niiden monimutkaisuuden taso. Erityisiä taitoja ja tietoja saatetaan tarvita tarkistettaessa, onko kaikki rahoitusinstrumenttiin liittyvät näkökohdat ja siihen yhteydessä olevat seikat otettu huomioon tilinpäätöksessä, sekä arvioitaessa, onko esitetty riittävästi tietoja sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, silloin kun vaaditaan riskejä koskevien tietojen esittämistä.
- Käsityksen muodostaminen sovellettavasta tilinpäätösnormistosta, erityisesti kun on olemassa sellaisia alueita, joilla tiedetään esiintyvän erilaisia tulkintoja tai joilla käytäntö on epäyhdenmukaista tai vasta muodostumassa.
- Käsityksen muodostaminen rahoitusinstrumenteista johtuvista säädöksiin tai määräyksiin perustuvista ja verotukseen liittyvistä vaikutuksista, mukaan lukien se, pystyykö yhteisö panemaan sopimukset täytäntöön (esimerkiksi käymällä läpi taustalla olevat sopimukset), saattaa edellyttää erityisiä taitoja ja tietoja.
- Rahoitusinstrumenttiin luontaisesti liittyvien riskien arvioiminen.
- Toimeksiantotiimin avustaminen johdon arvonmäärityksiä tukevan evidenssin keräämisessä taikka luvun tai vaihteluvälin arvioimisessa, erityisesti kun käypä arvo määritetään monimutkaista mallia käyttäen, kun markkinat eivät ole toimivat ja tietoa ja oletuksia on vaikea saada, kun käytetään muita kuin havainnoitavissa olevia syöttötietoja tai kun johto on käyttänyt erityisasiantuntijaa.

---

[14] Kun tällaisella henkilöllä on tilintarkastuksen ja kirjanpidon erityisasiantuntemusta, hänen katsotaan olevan osa toimeksiantotiimiä riippumatta siitä, onko hän tilintarkastusyhteisöstä vai sen ulkopuolelta, ja häneen sovelletaan ISA 220:n (uudistettu) *Tilintarkastuksen laadunhallinta* vaatimuksia. Kun tällaisella henkilöllä on muun alueen kuin tilintarkastuksen tai kirjanpidon erityisasiantuntemusta, hänen katsotaan olevan tilintarkastajan käyttämä erityisasiantuntija, ja tällöin sovelletaan ISA 620:n *Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn hyödyntäminen* vaatimuksia. ISA 620:ssä selitetään, että kirjanpidon tai tilintarkastuksen erityisasiantuntemuksen ja muun alueen erityisasiantuntemuksen erottamiseen toisistaan tarvitaan ammatillista harkintaa, mutta standardissa todetaan, että on mahdollista erottaa rahoitusinstrumenttien kirjanpitokäsittelyssä käytettäviä menetelmiä koskeva erityisasiantuntemus (kirjanpidon ja tilintarkastuksen erityisasiantuntemus) monimutkaisten arvostusmenetelmien erityisasiantuntemuksesta (muun alueen kuin kirjanpidon ja tilintarkastuksen erityisasiantuntemus).

[15] ISA 220 (uudistettu), kappale 26

- Tietotekniikkakontrollien arvioiminen, erityisesti yhteisöissä, joilla on paljon rahoitusinstrumentteja. Tietotekniikka voi olla tällaisissa yhteisöissä erittäin monimutkaista, esimerkiksi kun näitä rahoitusinstrumentteja koskevaa merkittävää tietoa siirretään, käsitellään tai pidetään yllä sähköisesti tai siihen on sähköinen pääsy. Lisäksi siihen voi kuulua palveluorganisaation tuottamia relevantteja palveluja.

80. Tietyntyyppisten rahoitusinstrumenttien luonne ja käyttö, kirjanpitovaatimuksiin liittyvät monimutkaisuudet sekä markkinaolosuhteet voivat johtaa siihen, että toimeksiantotiimin on tarpeellista konsultoida[16] muita tilintarkastusyhteisön sisällä tai sen ulkopuolella toimivia kirjanpidon ja tilintarkastuksen ammattilaisia, joilla on relevanttia kirjanpidon tai tilintarkastuksen teknistä erityisasiantuntemusta ja kokemusta, ottaen huomioon sellaisia tekijöitä kuin:

- toimeksiantotiimin kyvykkyys ja pätevyys, mukaan lukien toimeksiantotiimin jäsenten kokemus.
- yhteisön käyttämien rahoitusinstrumenttien ominaisuudet.
- toimeksiannon epätavallisten olosuhteiden tai riskien tunnistaminen sekä ammatillisen harkinnan tarpeen tunnistaminen erityisesti olennaisuuden ja merkittävien riskien osalta.
- markkinaolosuhteet.

Käsityksen muodostaminen sisäisestä valvonnasta

81. ISA 315:ssä (uudistettu 2019) asetetaan tilintarkastajalle vaatimuksia yhteisöä ja sen toimintaympäristöä sekä sen sisäistä valvontaa koskevan käsityksen muodostamisesta. Käsityksen muodostaminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä yhteisön sisäisestä valvonnasta on koko tilintarkastuksen ajan jatkuva, dynaaminen tiedon keräämis-, päivittämis- ja analysointiprosessi. Muodostettu käsitys auttaa tilintarkastajaa tunnistamaan olennaisen virheellisyyden riskit tilinpäätöstasolla ja kannanottotasolla ja arvioimaan niitä ja antaa näin perustan olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaavien toimenpiteiden suunnittelulle ja toteuttamiselle. Yhteisön rahoitusinstrumentteja koskevien liiketoimien laajuus ja monimuotoisuus määrää tyypillisesti yhteisön kontrollien luonteen ja laajuuden. Käsitys siitä, kuinka rahoitusinstrumentteja seurataan ja valvotaan, auttaa tilintarkastajaa tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta päättämisessä. Liitteessä kuvataan kontrolleja, joita voi esiintyä sellaisessa yhteisössä, jolla on paljon rahoitusinstrumentteja koskevia liiketoimia.

Käsityksen muodostaminen sisäisen tarkastuksen luonteesta, roolista ja toiminnasta

82. Monissa suurissa organisaatioissa sisäinen tarkastus saattaa tehdä työtä, joka ansiosta ylemmän johdon ja hallintoelinten on mahdollista tarkastella ja arvioida yhteisön rahoitusinstrumenttien käyttöön liittyviä kontrolleja. Sisäinen tarkastus voi auttaa väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisessa. Tiedot ja taidot, joita sisäiseltä tarkastukselta edellytetään sellaisten toimenpiteiden ymmärtämiseksi ja suorittamiseksi, joiden avulla annetaan johdolle tai hallintoelimille varmuutta rahoitusinstrumenttien käytöstä yhteisössä, ovat yleensä varsin erilaisia kuin liiketoiminnan muissa osissa tarvittava osaaminen ja taidot. Se, missä määrin sisäisellä tarkastuksella on tarvittavia tietoja ja taitoja, jotta se pystyisi kattamaan tai olisi tosiasiallisesti kattanut yhteisön rahoitusinstrumenttitoiminnot, samoin kuin sisäisen tarkastuksen pätevyys ja objektiivisuus, ovat relevantteja tekijöitä ulkoisen tilintarkastajan ratkaistessa, onko sisäinen tarkastus todennäköisesti relevantti tilintarkastuksen kokonaisstrategian ja tilintarkastussuunnitelman kannalta.

83. Alueita, joilla sisäisen tarkastuksen työ voi olla erityisen relevanttia, ovat:[17]

- rahoitusinstrumenttien käytön laajuutta koskevan yleiskatsauksen laatiminen;
- toimintaperiaatteiden ja menettelytapojen asianmukaisuuden arvioiminen sekä sen arvioiminen, noudattaako johto niitä;
- rahoitusinstrumentteja koskevien kontrollitoimintojen toiminnan tehokkuuden arvioiminen;

[16] ISA 220:n (uudistettu) kappaleessa 35 vaaditaan, että toimeksiannosta vastuullisen henkilön tulee varmistua siitä, että toimeksiantotiimin jäsenet ovat konsultoineet asianmukaisesti tilintarkastustoimeksiannon aikana sekä toimeksiantotiimin jäsenten kesken että toimeksiantotiimin ja toisten asianmukaisella tasolla olevien osapuolten välillä tilintarkastusyhteisössä tai sen ulkopuolella.

[17] Myös sellaisten toimintojen kuin riskienhallinnan, mallien arvioinnin ja tuotevalvonnan tekemä työ voi olla relevanttia.

- rahoitusinstrumenttitoimintojen kannalta relevanttien järjestelmien arvioiminen; ja
- sen arvioiminen, tunnistetaanko rahoitusinstrumentteihin liittyvät uudet riskit ja arvioidaanko ja hallitaanko niitä.

Käsityksen muodostaminen metodologiasta, jota johto käyttää rahoitusinstrumenttien arvon määrittämiseen

84. Johdon tilinpäätöksen laatimista koskevaan velvollisuuteen kuuluu sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimusten soveltaminen rahoitusinstrumenttien arvon määrittämiseen. ISA 540:n mukaan tilintarkastajan on muodostettava käsitys siitä, kuinka johto tekee kirjanpidolliset arviot, ja tiedoista, joihin kirjanpidolliset arviot perustuvat.[18] Lähestymistavassa, jota johto soveltaa arvonmääritykseen, otetaan huomioon myös asianmukaisen arvonmääritysmetodologian valinta ja sen evidenssin taso, jonka odotetaan olevan saatavilla. Käyvän arvon määrittämisen tavoitteen saavuttamiseksi yhteisö kehittää arvonmääritysmetodologian, jonka avulla rahoitusinstrumenteille määritetään käypä arvo, jossa otetaan huomioon kaikki saatavilla oleva relevantti markkinainformaatio. Kun yhteisöllä on perusteellinen käsitys arvonmäärityksen kohteena olevasta rahoitusinstrumentista, se voi tunnistaa ja arvioida täysin samanlaisia tai vastaavanlaisia instrumentteja koskevan relevantin markkinainformaation, joka tulisi ottaa huomioon arvonmääritysmetodologiassa.

Olennaisen virheellisyyden riskien arvioiminen ja niihin vastaaminen

Rahoitusinstrumentteihin liittyviä yleisiä näkökohtia

85. ISA 540:ssä[19] selitetään, että arviointiepävarmuuden aste vaikuttaa kirjanpidollisiin arvioihin liittyvään olennaisen virheellisyyden riskiin. Monimutkaisten rahoitusinstrumenttien, kuten paljon epävarmuutta ja vastaisten rahavirtojen vaihtelua sisältävien instrumenttien, käyttäminen voi johtaa kasvaneeseen olennaisen virheellisyyden riskiin, erityisesti kun on kyse arvon määrittämisestä. Muita olennaisen virheellisyyden riskiin vaikuttavia tekijöitä ovat:

- yhteisöön mahdollisesti vaikuttavien rahoitusinstrumenttien volyymi.
- rahoitusinstrumentin ehdot, mukaan lukien se, sisältääkö itse rahoitusinstrumentti muita rahoitusinstrumentteja.
- rahoitusinstrumenttien luonne.

Väärinkäytöksen riskitekijät[20]

86. Työntekijöiden tuottamaan vilpilliseen taloudelliseen raportointiin johtavia yllykkeitä voi esiintyä, kun palkitsemisjärjestelyt riippuvat rahoitusinstrumenttien käyttämisestä syntyvästä tuotosta. Käsityksen muodostaminen siitä, kuinka yhteisön palkitsemisperiaatteet ovat yhteydessä sen riskinottohalukkuuteen, sekä yllykkeistä, joita tämä saattaa luoda yhteisön johdolle ja kaupankävijöille, voi olla tärkeää arvioitaessa väärinkäytösriskiä.

87. Rahoitusmarkkinoiden vaikeat olosuhteet voivat antaa johdolle tai työntekijöille lisää yllykkeitä vilpilliseen taloudelliseen raportointiin henkilökohtaisten bonusten turvaamiseksi, työntekijän tai johdon tekemän väärinkäytöksen tai virheen kätkemiseksi, sääntelyyn, maksuvalmiuteen tai luottoihin liittyvien rajojen ylittämisen välttämiseksi tai tappioiden näyttämisen välttämiseksi. Esimerkiksi markkinoiden epävakauden aikoina voi syntyä odottamattomia tappioita markkinahintojen äärimmäisistä vaihteluista, omaisuuserien hintojen ennakoimattomasta heikkoudesta, kaupankäynnissä tehdyistä virhearvioinneista tai muista syistä johtuen. Lisäksi rahoitukseen liittyvät vaikeudet aiheuttavat paineita liiketoiminnan maksukyvystä huolestuneelle johdolle.

88. Varojen väärinkäyttöön ja vilpilliseen taloudelliseen raportointiin voi usein liittyä sellaisten kontrollien sivuuttamista, jotka ehkä muutoin näyttävät toimivan tehokkaasti. Tähän voi sisältyä tietoa, oletuksia ja yksityiskohtaisia prosesseja koskevien kontrollien sivuuttamista, joka mahdollistaa tappioiden ja varkauden kätkemisen. Esimerkiksi vaikeat markkinaolosuhteet voivat lisätä paineita kätkeä tai netottaa keskenään kauppoja, koska pyritään kattamaan tappiot.

---

18 ISA 540, kappale 8(c)

19 ISA 540, kappale 2

20 Ks. väärinkäytöksen riskitekijöiden käsittelyä koskevia vaatimuksia ja ohjeistusta ISA 240:ssä *Väärinkäytöksiä koskevat tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa.*

Olennaisen virheellisyyden riskin arvioiminen

89. Tilintarkastajan ISA 315:n (uudistettu 2019) mukaisesti kannanottotasolla tekemään tunnistettujen riskien arvioimiseen kuuluu sisäisen valvonnan suunnittelun ja käyttöönoton arviointi. Se toimii perustana harkittaessa tilintarkastuksessa asianmukaista lähestymistapaa muiden tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelun ja suorittamisen suhteen ISA 330:n mukaisesti, sekä aineistotarkastustoimenpiteet että kontrollien testaus mukaan lukien. Valittavaan lähestymistapaan vaikuttaa tilintarkastajan käsitys tilintarkastuksen kannalta relevantista sisäisestä valvonnasta, mukaan lukien valvontaympäristön ja mahdollisen riskienhallintatoiminnon vahvuus, yhteisön toiminnan koko ja monimutkaisuus sekä se, perustuuko tilintarkastajan arvio olennaisen virheellisyyden riskeistä odotukseen kontrollien tehokkaasta toiminnasta.

90. Tilintarkastajan tekemä arvio olennaisen virheellisyyden riskeistä kannanottotasolla voi muuttua tilintarkastuksen aikana tilintarkastusevidenssin karttuessa. Se, että tilintarkastaja pysyy tilintarkastuksen aikana tarkkaavaisena esimerkiksi tutkiessaan asiakirjoja ja muuta aineistoa, voi auttaa häntä tunnistamaan järjestelyjä tai muuta informaatiota, joka voi antaa viitteitä sellaisten rahoitusinstrumenttien olemassaolosta, joita johto ei aiemmin ole tunnistanut tai joista se ei ole kertonut tilintarkastajalle. Tällaisiin asiakirjoihin ja muuhun aineistoon voi kuulua esimerkiksi:

- hallintoelinten kokouspöytäkirjoja; ja
- yhteisön käyttämiltä asiantuntijoilta saatuja yksittäisiä laskuja ja näiden kanssa käytyä kirjeenvaihtoa.

Huomioon otettavia seikkoja ratkaistaessa, testataanko kontrollien toiminnan tehokkuutta ja jos testataan, niin kuinka laajasti

91. Voi olla tavallisempaa odottaa kontrollien toimivan tehokkaasti, kun on kyse rahoituslaitoksesta, jolla on vakiintuneet kontrollit, ja tämän vuoksi kontrollien testaaminen saattaa olla tehokas keino hankkia tilintarkastusevidenssiä. Kun yhteisöllä on kaupankäyntitoiminto, pelkkä aineistotarkastus ei ehkä tuota tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä sopimusten määrästä ja käytettävistä erilaisista järjestelmistä johtuen. Kontrollien testaaminen ei kuitenkaan sellaisenaan riitä, koska tilintarkastajan täytyy ISA 330:n mukaan suunnitella ja suorittaa jokaiseen olennaiseen liiketapahtumien lajiin, tilin saldoon ja tilinpäätöksessä esiintyvään tietoon kohdistuvia aineistotarkastustoimenpiteitä.[21]

92. Yhteisöillä, joilla on paljon kaupankäyntiä ja jotka käyttävät paljon rahoitusinstrumentteja, voi olla muita kehittyneemmät kontrollit ja tehokas riskienhallintatoiminto, ja sen vuoksi voi olla todennäköisempää, että tilintarkastaja testaa kontrolleja hankkiessaan evidenssiä:

- liiketapahtumien toteutumisesta, täydellisyydestä, oikeellisuudesta ja katkosta; sekä
- tilien saldojen olemassaolosta, niihin liittyvistä oikeuksista ja velvoitteista sekä niiden täydellisyydestä.

93. Niissä yhteisöissä, joissa on suhteellisen vähän rahoitusinstrumentteja koskevia liiketoimia,

- johdolla ja hallintoelimillä saattaa olla vain rajallinen käsitys rahoitusinstrumenteista ja niiden vaikutuksesta liiketoimintaan;
- yhteisöllä saattaa olla vain muutaman tyyppisiä instrumentteja, joiden välillä on vähän tai ei lainkaan keskinäistä vaikutusta;
- valvontaympäristö ei todennäköisesti ole monimutkainen (yhteisössä ei esimerkiksi todennäköisesti ole liitteessä kuvattuja kontrolleja);
- johto saattaa käyttää instrumenttien arvon määrittämiseen ulkopuolisista hintalähteistä saatavaa hintatietoa; ja
- ulkopuolisista hintalähteistä saatavan hintatiedon käyttöä koskevat kontrollit voivat olla kehittymättömiä.

94. Kun yhteisöllä on suhteellisen vähän rahoitusinstrumentteja sisältäviä liiketoimia, tilintarkastajan saattaa olla suhteellisen helppoa muodostaa käsitys rahoitusinstrumenttien käytön tavoitteista yhteisössä ja instrumenttien ominaispiirteistä. Tällaisissa olosuhteissa suuri osa tilintarkastusevidenssistä on todennäköisesti luonteeltaan aineistolähtöistä, tilintarkastaja voi

[21] ISA 330, kappale 18

suorittaa pääosan tilintarkastustyöstä tilikauden lopussa ja liiketapahtumien täydellisyyttä, oikeellisuutta ja olemassaoloa koskevaa evidenssiä saadaan todennäköisesti kolmansien osapuolien antamista vahvistuksista.

95. Tehdessään päätöstä kontrollien testauksen luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta tilintarkastaja voi harkita sellaisia seikkoja kuin:

- rahoitusinstrumentteja koskevien liiketoimien luonne, esiintymistiheys ja suuruus;
- kontrollien vahvuus, mukaan lukien se, onko kontrollit suunniteltu asianmukaisesti vastaamaan yhteisön rahoitusinstrumentteja koskevien liiketoimien laajuuteen liittyviin riskeihin ja onko yhteisön rahoitusinstrumenttitoimintoja varten olemassa hallinnollinen viitekehys;
- yksittäisten kontrollien tärkeys valvonnan kokonaistavoitteiden ja yhteisön käytössä olevien prosessien kannalta, mukaan lukien se, kuinka kehittyneitä tietojärjestelmät ovat rahoitusinstrumentteja koskevien liiketoimien tukemisessa;
- kontrollien seuranta ja kontrollitoimenpiteissä tunnistetut puutteellisuudet;
- seikat, joita kontrollien avulla tarkoitus valvoa, esimerkiksi harkinnan käyttöä edellyttävät kontrollit verrattuna tukitietoa koskeviin kontrolleihin. Aineistotarkastus on todennäköisesti tehokkaampaa kuin luottaminen harkinnan käyttöä edellyttäviin kontrolleihin;
- kontrollitoimintoihin osallistuvien henkilöiden pätevyys, esimerkiksi onko yhteisöllä riittävästi kapasiteettia myös kiireisinä ajanjaksoina ja pystyykö se määrittämään ja todentamaan arvot yhteisöön mahdollisesti vaikuttaville rahoitusinstrumenteille;
- näiden kontrollitoimenpiteiden suorittamistiheys;
- tarkkuustaso, johon kontrolleilla on tarkoitus päästä;
- evidenssi kontrollitoimintojen suorittamisesta; ja
- keskeisten rahoitusinstrumentteja koskevien liiketoimien ajoitus, esimerkiksi toteutuvatko ne lähellä tilikauden päättymistä.

Aineistotarkastustoimenpiteet

96. Aineistotarkastustoimenpiteitä suunniteltaessa harkitaan esimerkiksi seuraavia asioita:

- Analyyttisten toimenpiteiden käyttö[22] – Vaikka tilintarkastajan suorittamat analyyttiset toimenpiteet voivat olla riskienarviointitoimenpiteinä tehokkaita tuottaessaan tilintarkastajalle tietoa yhteisön liiketoiminnasta, ne voivat ainoina toimenpiteinä suoritettuina olla aineistotarkastustoimenpiteinä vähemmän tehokkaita. Tämä johtuu siitä, että arvonmääritykseen vaikuttavien tekijöiden monimutkainen yhteisvaikutus usein peittää mahdolliset epätavalliset trendit.
- Ei-rutiininomaiset liiketoimet – Monet rahoitusinstrumentteja koskevat liiketoimet ovat sopimuksia, jotka on neuvoteltu yhteisön ja sen vastapuolen välillä (niistä käytetään englanninkielistä luonnehdintaa ”over the counter” tai OTC). Siltä osin kuin rahoitusinstrumentteja koskevat liiketoimet eivät ole rutiininomaisia ja ovat yhteisön tavanomaisen toiminnan ulkopuolella, tilintarkastuksen aineistolähtöinen lähestymistapa voi olla tehokkain keino saavuttaa tilintarkastuksen suunnitellut tavoitteet. Tapauksissa, joissa rahoitusinstrumentteja koskevia liiketoimia ei toteuteta rutiininomaisesti, tilintarkastajan tavassa vastata arvioituun riskiin, mukaan lukien tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelu ja suorittaminen, otetaan huomioon yhteisön mahdollinen kokemuksen puute tällä alueella.
- Evidenssin saatavuus – Esimerkiksi kun yhteisö käyttää ulkopuolista hintalähdettä, relevantteja tilinpäätöskannanottoja koskevaa evidenssiä ei ehkä ole saatavissa yhteisöstä.

[22] ISA 315:n (uudistettu 2019) kappaleen 14(b) mukaan tilintarkastajan täytyy käyttää analyyttisia toimenpiteitä riskienarviointitoimenpiteinä olennaisen virheellisyyden riskien arvioimisen apuna saadakseen perustan arvioituihin riskeihin vastaavien toimenpiteiden suunnittelulle ja toteuttamiselle. ISA 520:n *Analyyttiset toimenpiteet* kappaleeseen 6 sisältyy vaatimus siitä, että tilintarkastaja käyttää analyyttisia toimenpiteitä muodostaessaan yleistä johtopäätöstä tilinpäätöksestä. Analyyttisia toimenpiteitä voidaan käyttää myös tilintarkastuksen muissa vaiheissa.

- Tilintarkastuksen muilla osa-alueilla suoritettavat toimenpiteet – Tilintarkastuksen muilla osa-alueilla suoritettavat toimenpiteet voivat tuottaa evidenssiä rahoitusinstrumentteja koskevien liiketapahtumien täydellisyydestä. Näihin toimenpiteisiin voi kuulua myöhemmin saatujen tai maksettujen suoritusten tarkastamista ja kirjaamattomien velkojen etsimistä.
- Tarkastettavien yksikköjen valinta – Joissakin tapauksissa rahoitusinstrumenttisalkku koostuu monimutkaisuudeltaan ja riskiltään vaihtelevista instrumenteista. Tällaisissa tapauksissa harkinnanvarainen otanta voi olla hyödyllinen.

97. Esimerkiksi kun on kyseessä omaisuusvakuudellinen arvopaperi, tilintarkastaja voi harkita suorittavansa joitakin seuraavista tilintarkastustoimenpiteistä vastatessaan olennaisen virheellisyyden riskeihin tällaisen arvopaperin osalta:

- sopimusdokumentaation tutkiminen käsityksen saamiseksi arvopaperin ehdoista, vakuudesta ja arvopaperin kunkin haltijaryhmän oikeuksista.
- tiedusteleminen prosessista, jonka avulla johto arvioi rahavirrat.
- oletusten – kuten etukäteen suoritettavien maksujen osuuden, laiminlyöntien osuuden ja pääomasta pantin realisointitapauksessa saamatta jäävien määrien – kohtuullisuus.
- käsityksen muodostaminen ”cash flow waterfall” -nimellä tunnettavan takaisinmaksujärjestyksen määrittämiseen käytettävästä menetelmästä.
- käyvän arvon määrittämisen tulosten vertaaminen muiden vakuudeltaan ja ehdoiltaan vastaavanlaisten arvopaperien arvonmäärityksiin.
- laskelmien tekeminen uudelleen.

Kaksoistestit

98. Vaikka kontrollien testaamisella on erilainen tarkoitus kuin yksittäisten tapahtumien tarkastamisella, voi olla taloudellista suorittaa molemmat samanaikaisesti esimerkiksi:

- kohdistamalla kontrollien testaus ja yksittäisen tapahtuman tarkastus samaan liiketoimeen (esimerkiksi tarkastamalla, onko olemassa allekirjoitettu sopimus ja onko rahoitusinstrumentin yksityiskohdat viety asianmukaisesti yhteenvetotaulukkoon); tai
- testaamalla kontrolleja, kun tarkastetaan prosessia, jota käyttäen johto tekee arvonmääritystä koskevat arviot.

Tilintarkastajan toimenpiteiden ajoitus[23]

99. Arvioituaan rahoitusinstrumentteihin liittyvät riskit toimeksiantotiimi päättää suunniteltujen kontrollien testausten ja aineistotarkastustoimenpiteiden ajoituksesta. Suunniteltujen tilintarkastustoimenpiteiden ajoitus riippuu useasta eri tekijästä, mukaan lukien kontrollitoiminnon toteuttamistiheys, valvottavan toiminnon merkittävyys sekä asiaan liittyvä olennaisen virheellisyyden riski.

100. Vaikka useimmat arvonmääritykseen ja esittämistapaan tilinpäätöksessä kohdistuvat tilintarkastustoimenpiteet on tarpeellista suorittaa tilikauden lopussa, muihin kannanottoihin, kuten täydellisyyteen ja olemassaoloon, liittyvät tilintarkastustoimenpiteet voi olla hyödyllistä suorittaa tilikauden aikana. Esimerkiksi rutiininomaisempien kontrollien, kuten tietotekniikkakontrollien ja uusia tuotteita koskevien valtuutusten, testaaminen voidaan suorittaa tilikauden aikana. Voi myös olla tehokasta testata uuden tuotteen hyväksymistä koskevien kontrollien tehokkuutta kokoamalla tilikauden aikana evidenssiä siitä, että hyväksyntä on annettu johdon asianmukaisella tasolla.

101. Tilintarkastajat voivat suorittaa jonkin verran mallien tarkastusta tilikauden aikana esimerkiksi vertaamalla mallin antamaa tulosta markkinatransaktioihin. Toinen mahdollinen tilikauden aikana suoritettava toimenpide sellaisten instrumenttien osal-

[23] ISA 330:n kappaleissa 11–12 ja 22–23 asetetaan vaatimuksia, joita sovelletaan, kun tilintarkastaja suorittaa toimenpiteitä tilikauden aikana, ja selitetään, kuinka tällaista tilintarkastusevidenssiä voidaan hyödyntää.

ta, joilla on havainnoitavissa olevia syöttötietoja, on tarkastaa ulkopuolisen hintalähteen tuottaman hintatiedon kohtuullisuutta.

102. Alueet, joihin liittyy merkittävämpää harkintaa, tarkastetaan usein tilikauden lopussa tai lähellä sitä, koska:

- arvot voivat muuttua merkittävästi lyhyessä ajassa, mikä vaikeuttaa tilikauden aikaisten saldojen vertaamista vertailukelpoiseen tilinpäätöspäivän informaatioon;
- yhteisön rahoitusinstrumentteja koskevien liiketoimien volyymi saattaa kasvaa tilikauden aikaisen ajankohdan ja tilikauden lopun välillä;
- manuaalisia pääkirjanpitovientejä tehdään ehkä vasta tilikauden päättymisen jälkeen; ja
- tilikauden loppupuolella voi toteutua ei-rutiininomaisia ja merkittäviä liiketoimia.

Täydellisyyteen, oikeellisuuteen, olemassaoloon, tapahtumiseen sekä oikeuksiin ja velvoitteisiin liittyvät toimenpiteet

103. Monia tilintarkastajan toimenpiteitä voidaan kohdistaa useaan eri kannanottoon. Esimerkiksi toimenpiteet, jotka kohdistuvat jonkin tilin saldon olemassaoloon tilikauden lopussa, kohdistuvat myös jonkin liiketapahtumien lajin toteutumiseen ja voivat lisäksi auttaa asianmukaisen katkon toteamisessa. Tämä johtuu siitä, että rahoitusinstrumentit perustuvat juridisiin sopimuksiin ja todentamalla sen, että liiketapahtuma on kirjattu oikein, tilintarkastaja voi todentaa myös sen olemassaolon ja samanaikaisesti saada evidenssiä liiketoimen toteutumista sekä oikeuksia ja velvoitteita koskevista kannanotoista sekä vahvistaa, että liiketapahtumat on kirjattu oikealle tilikaudelle.

104. Toimenpiteitä, jotka saattavat tuottaa täydellisyyttä, oikeellisuutta ja olemassaoloa koskevia kannanottoja tukevaa tilintarkastusevidenssiä, ovat:

- ulkopuoliset vahvistukset[24] pankkitileistä ja kaupoista sekä säilytyspalvelun antamat otteet. Tämä voidaan toteuttaa pyytämällä vahvistukset suoraan vastapuolelta (mukaan lukien pankkivahvistusten käyttö) siten, että vastaus lähetetään suoraan tilintarkastajalle. Vaihtoehtoisesti tämä tieto voidaan saada vastapuolen järjestelmästä tiedonsyötön (data feed) avulla. Silloin kun toimitaan näin, tilintarkastaja voi vahvistuksesta saatavan evidenssin luotettavuutta arvioidessaan tarkastella kontrolleja, jotka estävät niiden tietojärjestelmien peukaloimisen, joiden kautta informaatio välitetään. Jos vahvistuksia ei saada, tilintarkastaja saattaa pystyä hankkimaan evidenssiä käymällä läpi sopimuksia ja testaamalla relevantteja kontrolleja. Ulkopuoliset vahvistukset eivät usein kuitenkaan tuota riittävää tilintarkastusevidenssiä arvostusta koskevasta kannanotosta, joskin ne voivat auttaa mahdollisten sivuvälipuheiden (side agreements) tunnistamisessa.
- säilytyspalvelusta saatujen otteiden tai tiedonsyöttöjen ja yhteisön oman aineiston välisten täsmäytysten läpikäynti. Tämä voi edellyttää, että arvioidaan automatisoituja täsmäytysprosesseja ympäröivät ja niiden sisällä toimivat tietotekniikkakontrollit ja arvioidaan, onko täsmäytyserät ymmärretty ja selvitetty asianmukaisesti.
- pääkirjanpitovientien ja niiden tekemistä koskevien kontrollien läpikäynti. Tämä voi auttaa esimerkiksi:
  - sen toteamisessa, ovatko vientejä tehneet muut kuin ne, jotka ovat siihen oikeutettuja.
  - sellaisten epätavallisten tai epäasianmukaisten tilikauden lopussa tehtyjen pääkirjanpitovientien tunnistamisessa, jotka voivat olla relevantteja väärinkäytösriskin kannalta.
- yksittäisten sopimusten lukeminen ja yhteisön rahoitusinstrumenttien tukidokumentaation, mukaan lukien kirjanpitoaineisto, läpikäyminen ja tällä tavoin olemassaolon sekä oikeuksien ja velvoitteiden todentaminen. Tilintarkastaja voi esimerkiksi lukea rahoitusinstrumentteihin liittyviä yksittäisiä sopimuksia ja käydä läpi tukidokumentaatiota, mukaan lukien sopimusta alun perin kirjattaessa tehdyt kirjanpitoviennit, ja hän voi myös myöhemmin käydä läpi arvostustarkoituksessa tehdyt kirjanpitoviennit. Näin tilintarkastaja pystyy arvioimaan, onko liiketoimeen liittyvät moni-

[24] ISA 505:ssä *Ulkopuoliset vahvistukset* käsitellään ulkopuolisia vahvistuksia koskevien toimenpiteiden käyttöä tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi ISA 330:n ja ISA 500:n *Tilintarkastusevidenssi* vaatimusten mukaisesti. Ks. myös IFACin marraskuussa 2009 julkaisema Staff Audit Practice Alert *Emerging Practice Issues Regarding the Use of External Confirmations in an Audit of Financial Statements*.

mutkaisuudet täysin tunnistettu ja otettu huomioon kirjanpidossa. Asianmukaisen erityisasiantuntemuksen omaavien henkilöiden pitää arvioida oikeudelliset järjestelyt ja niihin liittyvät riskit oikeuksien olemassaolon varmistamiseksi.

- kontrollien testaaminen esimerkiksi suorittamalla kontrollit uudelleen.
- yhteisön valitustenkäsittelyjärjestelmien läpikäynti. Kirjaamatta jääneistä liiketapahtumista voi seurata, että yhteisöltä jää suorittamatta maksu vastapuolelle, ja tämä voidaan havaita läpikäymällä vastaanotettuja valituksia.
- yleisten nettoutusjärjestelyjen läpikäynti kirjaamattomien instrumenttien tunnistamiseksi.

105. Nämä toimenpiteet ovat erityisen tärkeitä joidenkin rahoitusinstrumenttien, kuten johdannaisten tai takausten, kohdalla. Tämä johtuu siitä, ettei niihin liity alkuvaiheessa suurta sijoitusta, mikä tarkoittaa, että niiden olemassaolo voi olla vaikeaa tunnistaa. Esimerkiksi kytkettyjä johdannaisia sisältyy usein sellaisiin rahoitusinstrumentteihin kuulumattomia eriä koskeviin sopimuksiin, jotka eivät ehkä ole mukana vahvistustoimenpiteissä.

Rahoitusinstrumenttien arvonmääritys

Taloudellista raportointia koskevat vaatimukset

106. Oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvissa tilinpäätösnormistoissa käytetään usein käypien arvojen hierarkioita, esimerkkeinä IFRS-standardeissa ja U.S. GAAPissa käytettävät hierarkiat. Yleensä tämä tarkoittaa, että arvostukseen liittyvän epävarmuuden tason kasvaessa vaaditaan enemmän ja yksityiskohtaisempia tietoja. Hierarkian tasojen erottaminen saattaa vaatia harkintaa.

107. Tilintarkastaja voi todeta, että hänen on hyödyllistä muodostaa käsitys siitä, kuinka rahoitusinstrumentit suhteutuvat käypien arvojen hierarkiaan. Yleensä olennaisen virheellisyyden riski kasvaa ja suoritettavien tilintarkastustoimenpiteiden taso nousee, kun arvostukseen liittyvä epävarmuus lisääntyy. Käypien arvojen hierarkian tason 3 ja joidenkin tason 2 syöttötietojen käyttäminen voi toimia hyödyllisenä ohjeena arvostukseen liittyvästä epävarmuudesta. Tason 2 syöttötiedot vaihtelevat helposti saatavilla olevista tiedoista sellaisiin tietoihin, jotka ovat lähellä tason 3 syöttötietoja. Tilintarkastaja arvioi saatavilla olevaa evidenssiä sekä muodostaa käsityksen sekä käypien arvojen hierarkiasta että johdon tarkoitushakuisuuden riskistä, joka liittyy rahoitusinstrumenttien ryhmittelyyn käypien arvojen hierarkiassa.

108. Tilintarkastaja harkitsee ISA 540:n[25] mukaisesti yhteisön arvonmäärityksissä noudattamia periaatteita ja metodologiaa siinä käytettävän tiedon ja oletusten osalta. Sovellettavassa tilinpäätösnormistossa ei monessa tapauksessa määrätä arvonmäärityksen metodologiasta. Seikkoja, jotka tällaisessa tapauksessa voivat olla relevantteja tilintarkastajan muodostaessa käsitystä siitä, kuinka johto määrittää rahoitusinstrumenttien arvon, ovat esimerkiksi seuraavat:

- onko johdolla viralliset arvonmäärityksen periaatteet ja jos on, onko rahoitusinstrumenttiin sovellettava arvostusmenetelmä dokumentoitu asianmukaisesti näiden periaatteiden mukaan;
- mistä malleista voi aiheutua suurin olennaisen virheellisyyden riski;
- kuinka johto on ottanut huomioon rahoitusinstrumentin arvon määrittämisen monimutkaisuuden valitessaan tietyn arvostusmenetelmän;
- onko olennaisen virheellisyyden riski suurempi sen vuoksi, että johto on kehittänyt rahoitusinstrumenttien arvon määrittämisessä käytettävän mallin sisäisesti tai poikkeaa tietyn rahoitusinstrumentin arvon määrittämiseen yleisesti käytettävästä arvostusmallista;
- onko johto käyttänyt ulkopuolista hintalähdettä;
- onko arvostusmenetelmän kehittämiseen ja soveltamiseen osallistuvilla henkilöillä siihen tarvittavat asianmukaiset taidot ja erityisasiantuntemus, mukaan lukien onko johto käyttänyt erityisasiantuntijaa; ja
- onko viitteitä johdon tarkoitushakuisuudesta käytettävän arvostusmenetelmän valinnassa.

[25] ISA 540, kappale 8(c)

Arvonmääritykseen liittyvän olennaisen virheellisyyden riskin arvioiminen

109. Arvioidessaan, ovatko yhteisön käyttämät arvostusmenetelmät kyseisissä olosuhteissa asianmukaisia ja onko käytössä arvostusmenetelmiä koskevia kontrolleja, tilintarkastaja voi harkita esimerkiksi seuraavia tekijöitä:

- ovatko arvostusmenetelmät yleisesti muiden markkinaosapuolten käytössä ja onko niiden aiemmin osoitettu tuottavan luotettavan arvion markkinatransaktioissa toteutuvista hinnoista;
- toimivatko arvostusmenetelmät tarkoitetulla tavalla ja onko ne suunniteltu niin, ettei niissä ole puutteita erityisesti äärriolosuhteissa, sekä onko niiden pätevyys tarkistettu objektiivisesti. Viitteitä puutteista ovat esimerkiksi muutokset, jotka ovat ristiriidassa vertailukohteisiin nähden;
- otetaanko arvostusmenetelmissä huomioon arvonmäärityksen kohteena olevaan rahoitusinstrumenttiin luontaisesti liittyvät riskit, mukaan lukien vastapuolen luottokelpoisuus, sekä oma luottoriski, kun on kyse on rahoitusvelkojen arvostukseen käytettävästä menetelmästä;
- kuinka arvostusmenetelmät kalibroidaan markkinoihin nähden, mukaan lukien arvostusmenetelmien herkkyys muuttujien arvoissa tapahtuville muutoksille;
- käytetäänkö markkinoihin liittyviä muuttujia ja oletuksia johdonmukaisesti ja antavatko uudet olosuhteet perusteen käytettävän arvostusmenetelmän, markkinoihin liittyvien muuttujien tai oletusten muuttamiselle;
- osoittavatko herkkyysanalyysit, että arvot muuttuisivat merkittävästi oletusten muuttuessa vain vähän tai jonkin verran;
- organisaatiorakenne, kuten tiettyjen instrumenttien arvon määrittämiseen käytettävien mallien kehittämisestä vastaavan sisäisen osaston olemassaolo, erityisesti kun käytetään tason 3 syöttötietoja. Esimerkiksi mallin kehittämistoiminto, joka osallistuu kauppojen hinnoittelussa avustamiseen, on vähemmän objektiivinen kuin toiminto, joka on toiminnallisesti ja organisatorisesti erillään front office -toiminnosta; ja
- arvostusmenetelmien kehittämisestä ja soveltamisesta vastaavien henkilöiden pätevyys ja objektiivisuus, mukaan lukien johdon vastaava kokemus tietyistä malleista, jotka saattavat olla äskettäin kehitettyjä

Tilintarkastaja (tai tämän käyttämä erityisasiantuntija) voi myös kehittää itsenäisesti yhden tai useamman arvostusmenetelmän verratakseen sen antamia tuloksia johdon käyttämien arvostusmenetelmien antamiin tuloksiin.

Merkittävät riskit

110. Tilintarkastajan riskienarviointiprosessi voi johtaa yhden tai useamman rahoitusinstrumenttien arvostukseen liittyvän merkittävän riskin tunnistamiseen, kun jotkin seuraavista olosuhteista vallitsevat:

- arvostukseen liittyvä suuri epävarmuus rahoitusinstrumenttien arvon määrittämisessä (esimerkiksi instrumenteilla, joille käytetään muita kuin havainnoitavissa olevia syöttötietoja).[26]
- johdon tekemän rahoitusinstrumenttien arvonmäärityksen tueksi ei ole saatavilla tarpeellista määrää evidenssiä.
- johdolla ei ole käsitystä rahoitusinstrumenteistaan tai tällaisten instrumenttien arvon asianmukaiseen määrittämiseen tarvittavaa erityisasiantuntemusta, kuten kykyä ratkaista, tarvitaanko arvonmäärityksessä oikaisuja.
- johdolla ei ole käsitystä sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisista monimutkaisista vaatimuksista, jotka koskevat rahoitusinstrumenttien arvostamista ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja, eikä johto pysty tekemään näiden vaatimusten asianmukaisen soveltamisen edellyttämiä harkintaan perustuvia ratkaisuja.
- arvostusmenetelmän antamiin tuloksiin tehtävät merkittävät oikaisut, kun sovellettava tilinpäätösnormisto edellyttää tällaisia oikaisuja tai sallii niiden tekemisen.

[26] Silloin kun tilintarkastaja toteaa, että monimutkaisten rahoitusinstrumenttien arvon määrittämiseen liittyvästä suuresta arviointiepävarmuudesta aiheutuu merkittävä riski, hänen on ISA 540:n mukaan suoritettava aineistotarkastustoimenpiteitä ja arvioitava, onko arvostusepävarmuudesta annettu riittävästi tietoa. Ks. ISA 540, kappaleet 11, 15 ja 20.

111. Kun kyseessä ovat merkittäviä riskejä aiheuttavat kirjanpidolliset arviot, tilintarkastajan tulee muiden ISA 330:n mukaisten vaatimusten täyttämiseksi suoritettavien aineistotarkastustoimenpiteiden lisäksi arvioida seuraavia seikkoja ISA 540:n[27] vaatimuksen perusteella:

(a) kuinka johto on arvioinut vaihtoehtoisia oletuksia tai toteumia, ja miksi se on hylännyt ne, tai kuinka johto on muutoin ottanut huomioon arviointiepävarmuuden kirjanpidollista arviota tehdessään;

(b) ovatko johdon käyttämät merkittävät oletukset kohtuullisia; ja

(c) silloin kun se on johdon käyttämien merkittävien oletusten kohtuullisuuden tai sovellettavan tilinpäätösnormiston asianmukaisen soveltamisen kannalta relevanttia, johdon aikomus toimia tietyllä tavalla ja sen kyky tehdä niin.

112. Kun markkinoista tulee toimimattomat, olosuhteiden muutos voi johtaa siihen, että markkinahintaan perustuvasta arvon määrittämisestä siirrytään malliin perustuvaan tai tietystä mallista siirrytään toiseen malliin. Markkinaolosuhteiden muutoksiin reagoiminen voi olla vaikeaa, jos johdolla ei ole olemassa toimintaperiaatteita ennen muutosten tapahtumista. Johdolla ei myöskään ehkä ole tarvittavaa erityisasiantuntemusta pystyäkseen kehittämään mallin kiireellisesti tai valitsemaan arvostusmenetelmän, joka voi olla kyseisissä olosuhteissa asianmukainen. Silloinkin, kun arvostusmenetelmiä on käytetty johdonmukaisesti, johdon on tarpeellista selvittää jatkuvasti, ovatko rahoitusinstrumenttien arvon määrittämiseen käytettävät arvostusmenetelmät ja oletukset edelleen asianmukaisia. Arvostusmenetelmien valinta on myös saattanut tapahtua sellaisena ajankohtana, jolloin kohtuullista markkinainformaatiota on ollut saatavilla, mutta menetelmät eivät välttämättä tuota kohtuullisia arvoja ennakoimattoman vaikeina aikoina.

113. Johdon tarkoitushakuisuuden – tahallisen tai tahattoman – riski kasvaa arvonmäärityksen subjektiivisuuden ja arvostukseen liittyvän epävarmuuden kasvaessa. Johdolla voi esimerkiksi olla taipumus jättää huomioimatta markkinoilla esiintyviä havainnoitavissa olevia oletuksia tai tietoa ja sen sijaan käyttää sisäisesti kehittämäänsä mallia, jos malli antaa edullisemman tuloksen. Vaikkei kyseessä olisi vilpillinen aikomus, voi olla luonnostaan houkuttelevaa vinouttaa harkintaan perustuvia ratkaisuja mahdollisen laajan skaalan edullisimman ääripään suuntaan ennemmin kuin skaalan siihen pisteeseen, joka olisi parhaiten yhdenmukainen sovellettavan tilinpäätösnormiston kanssa. Arvostusmenetelmän vaihtaminen tilikausien välillä ilman selvää ja asianmukaista syytä voi myös olla viite johdon tarkoitushakuisuudesta. Vaikka rahoitusinstrumenttien arvon määrittämiseen liittyvissä subjektiivisissa päätöksissä on luontaisesti mukana jonkin muotoista tarkoitushakuisuutta, siitä tulee luonteeltaan vilpillistä silloin, kun tarkoituksena on johtaa harhaan.

Tilintarkastuksessa sovellettavan lähestymistavan kehittäminen

114. Tarkastaessaan, kuinka johto määrittää rahoitusinstrumentin arvon, ja vastatessaan arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin ISA 540:n[28] mukaisesti tilintarkastaja ryhtyy kirjanpidollisten arvioiden luonteen huomioon ottaen yhteen tai useampaan seuraavista toimenpiteistä:

(a) tarkastetaan tapa, jolla johto on tehnyt kirjanpidollisen arvion, ja tiedot, joihin se perustuu (mukaan lukien arvostusmenetelmät, joita yhteisö käyttää arvonmäärityksissään).

(b) testataan niiden kontrollien toiminnan tehokkuus, jotka koskevat sitä, miten johto on tehnyt kirjanpidolliset arviot, sekä suoritetaan asianmukaisia aineistotarkastustoimenpiteitä.

(c) arvioidaan luku tai vaihteluväli johdon arvioiman luvun arvioimista varten.

(d) selvitetään, saadaanko tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä toteutuneista tapahtumista kirjanpidollisia arvioita koskevaa tilintarkastusevidenssiä.

Monet tilintarkastajat toteavat, että tilintarkastuksessa saavutetaan tehokas ja taloudellinen lähestymistapa tarkastamalla tapa, jolla johto on määrittänyt rahoitusinstrumentin arvon, ja tiedot, joihin se perustuu, ja yhdistämällä tähän kontrollien toiminnan tehokkuuden testaaminen. Vaikka myöhemmät tapahtumat voivat tuottaa jonkin verran rahoitusinstrumenttien ar-

[27] ISA 540, kappale 15(a)–(b)

[28] ISA 540, kappaleet 12–14

vonmääritystä koskevaa evidenssiä, saattaa olla tarpeellista ottaa huomioon myös muita tekijöitä tilinpäätöspäivän jälkeisten markkinaolosuhteiden muutosten huomioon ottamiseksi.[29] Jos tilintarkastaja ei pysty tarkastamaan, kuinka johto on tehnyt arvion, hän voi päättää muodostaa lukua tai vaihteluväliä koskevan arvion.

115. Kuten luvussa I kuvataan, johto voi rahoitusinstrumenttien käypää arvoa arvioidessaan:

- käyttää ulkopuolisista hintalähteistä saatavaa informaatiota;
- kerätä tietoa tehdäkseen oman arvionsa käyttämällä erilaisia menetelmiä, mallit mukaan lukien; ja
- antaa arvion tekemisen erityisasiantuntijan tehtäväksi.

Johto saattaa usein käyttää näitä lähestymistapoja yhdistelmänä. Johdolla voi esimerkiksi olla oma hinnoitteluprosessinsa, mutta se voi käyttää ulkopuolisia hintalähteitä omien arvonmääritystensä tukena.

Tilintarkastuksessa huomioon otettavia seikkoja johdon käyttäessä ulkopuolista hintalähdettä

116. Johto saattaa hyödyntää ulkopuolista hintalähdettä kuten hintapalvelua tai välittäjää, yhteisön rahoitusinstrumenttien arvoa määrittäessään. Käsityksen muodostaminen siitä, kuinka johto käyttää kyseistä informaatiota, ja siitä, kuinka hintapalvelu toimii, auttaa tilintarkastajaa tarvittavien tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta ja laajuudesta päätettäessä.

117. Seuraavat seikat saattavat olla relevantteja silloin, kun johto käyttää ulkopuolista hintalähdettä:

- *Ulkopuolisen hintalähteen tyyppi* – Jotkin ulkopuoliset hintalähteet antavat enemmän tietoa prosesseistaan. Hintapalvelu antaa usein tietoa esimerkiksi rahoitusinstrumenttien arvon määrittämiseen käytettävästä metodologiasta, oletuksista ja tiedosta omaisuuseräluokan tasolla. Sen sijaan välittäjät eivät usein anna mitään tietoa noteerausta tuotettaessa käyttämistään syöttötiedoista ja oletuksista tai antavat tietoa vain rajoitetusti.
- *Käytettyjen syöttötietojen luonne ja arvostusmenetelmän monimutkaisuus* – Ulkopuolisista hintalähteistä saatavien hintojen luotettavuus vaihtelee riippuen syöttötietojen havainnoitavuudesta (ja näin ollen siitä, millä käypien arvojen hierarkian tasolla syöttötiedot ovat), sekä tietyn arvopaperi- tai omaisuuseräluokan arvon määrittämisessä käytettävän metodologian monimutkaisuudesta. Esimerkiksi sellaisen oman pääoman ehtoisen instrumentin, jolla käydään aktiivisesti kauppaa likvideillä markkinoilla, hinta on luotettavampi kuin sellaisen yrityksen liikkeeseen laskeman joukkovelkakirjalainan hinta, jolla ei ole käyty kauppaa arvostuspäivänä, joka puolestaan on luotettavampi kuin sellaisen omaisuusvakuudellisen arvopaperin hinta, joka arvostetaan diskontattuihin rahavirtoihin perustuvaa mallia käyttäen.
- *Ulkopuolisen hintalähteen maine ja kokemus* – Ulkopuolisella hintalähteellä saattaa olla kokemusta esimerkiksi tietyn tyyppisistä rahoitusinstrumenteista, ja se voi olla tunnustettu tämän kokemuksen ansiosta, mutta sillä ei ehkä ole vastaavanlaista kokemusta muuntyyppisistä rahoitusinstrumenteista. Myös tilintarkastajan aikaisempi kokemus kyseisestä ulkopuolisesta hintalähteestä voi olla relevanttia tässä suhteessa.
- *Ulkopuolisen hintalähteen objektiivisuus* – Jos johdon saama hinta tulee esimerkiksi sellaiselta vastapuolelta kuin rahoitusinstrumentin yhteisölle myyneeltä välittäjältä tai yhteisöltä, jolla on läheinen suhde tilintarkastettavaan yhteisöön, hinta ei välttämättä ole luotettava.
- *Ulkopuolisia hintalähteitä koskevat kontrollit yhteisössä* – Se, missä määrin johto on järjestänyt kontrolleja ulkopuolisista hintalähteistä saatavan informaation luotettavuuden arvioimista varten, vaikuttaa käypien arvojen luotettavuuteen. Johdolla saattaa olla kontrolleja esimerkiksi:
  - ulkopuolisen hintalähteen käytön tarkastelua ja hyväksymistä varten, mukaan lukien ulkopuolisen hintalähteen maineen, kokemuksen ja objektiivisuuden arviointi.
  - hintojen ja niiden määrittämiseen liittyvän tiedon täydellisyyden, relevanssin ja oikeellisuuden määrittämistä varten.

[29] ISA 540:n kappaleissa A63–A66 on esimerkkejä tekijöistä, jotka saattavat olla relevantteja.

- *Ulkopuolisen hintalähteen kontrollit* – Kontrollit ja prosessit, jotka koskevat tilintarkastajan mielenkiinnon kohteena olevien omaisuuseräluokkien arvonmääritystä. Ulkopuolisella hintalähteellä voi esimerkiksi olla vahvat hinnan muodostamista koskevat kontrollit, mukaan lukien sellaisen muodollisen prosessin käyttäminen, jonka kautta sekä myynti- että ostopuolen asiakkaat voivat haastaa hintapalvelusta saamansa hinnat, kun tämän tukena on asianmukaista evidenssiä, mikä voi mahdollistaa ulkopuoliselle hintalähteelle hintojen jatkuvan korjaamisen, niin että ne kuvastavat markkinaosapuolten saatavilla olevaa informaatiota täydellisemmin.

118. Mahdollisia lähestymistapoja kerättäessä evidenssiä ulkopuolisista hintalähteistä saatavasta tiedosta ovat esimerkiksi seuraavat:

- tason 1 syöttötietojen osalta ulkopuolisista hintalähteistä saadun tiedon vertaaminen havainnoitavissa oleviin markkinahintoihin.
- ulkopuolisten hintalähteiden kontrolleistaan ja prosesseistaan, arvostusmenetelmistään, syöttötiedoistaan ja oletuksistaan antamien tietojen tarkastelu.
- niiden kontrollien testaaminen, jotka johdolla on käytössään ulkopuolisista hintalähteistä saatavan informaatioon luotettavuuden arvioimista varten.
- toimenpiteiden suorittaminen ulkopuolisessa hintalähteessä mielenkiinnon kohteena oleviin omaisuuseräluokkiin tai yksittäisiin rahoitusinstrumentteihin sovellettavia kontrolleja ja prosesseja koskevan käsityksen muodostamiseksi sekä niiden testaamiseksi.
- sen arvioiminen, ovatko ulkopuolisista hintalähteistä saadut hinnat kohtuullisia suhteutettuna muista ulkopuolisista hintalähteistä saatuihin hintoihin, yhteisön tekemään arvioon tai tilintarkastajan omaan arvioon.
- arvostusmenetelmien, oletusten ja syöttötietojen kohtuullisuuden arvioiminen.
- lukua tai vaihteluväliä koskevan arvion muodostaminen joillekin ulkopuolisen hintalähteen hinnoittelemille rahoitusinstrumenteille ja sen arvioiminen, ovatko tulokset kohtuullisen lähellä toisiaan.
- palveluyhteisön tilintarkastajan raportin, joka kattaa hintojen oikeellisuutta tarkistavat kontrollit, hankkiminen.[30]

119. Hankkimalla hintoja useasta ulkopuolisesta hintalähteestä voidaan myös saada hyödyllistä informaatiota arvostukseen liittyvästä epävarmuudesta. Hintojen suuri vaihtelualue voi osoittaa, että arvostukseen liittyy enemmän epävarmuutta, ja tämä voi viitata siihen, että rahoitusinstrumentti on herkkä tietojen ja oletusten pienille muutoksille. Kapea vaihtelualue voi osoittaa arvostukseen liittyvän vähemmän epävarmuutta, ja tämä voi viitata vähäisempään herkkyyteen tietojen ja oletusten muutoksille. Vaikka saattaa olla hyödyllistä hankkia hintoja useasta lähteestä erityisesti arvioitaessa rahoitusinstrumentteja, joilla on käypien arvojen hierarkian tasoille 2 tai 3 luokiteltuja syöttötietoja, hintojen hankkiminen useasta lähteestä ei todennäköisesti yksin tuota tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Tämä johtuu siitä, että:

(a) vaikka hintalähteitä vaikuttaisi olevan useita, ne voivat käyttää samaa taustalla olevaa hintalähdettä; ja

(b) saattaa olla tarpeellista muodostaa käsitys syöttötiedoista, joita ulkopuolinen hintalähde on käyttänyt hinnan määrittämiseen, jotta rahoitusinstrumentti pystytään luokittelemaan käypien arvojen hierarkiassa.

120. Joissakin tilanteissa tilintarkastaja ei ehkä pysty muodostamaan käsitystä hinnan muodostamiseen käytettävästä prosessista, mukaan lukien prosessia koskevat kontrollit, jotka koskevat sitä, kuinka luotettavasti hinta määritetään, tai hän ei ehkä pääse käsiksi malliin, oletukset ja muut käytetyt syöttötiedot mukaan lukien. Tällaisissa tapauksissa tilintarkastaja voi arvioituun riskiin vastatessaan päättää muodostaa lukua tai vaihteluväliä koskevan arvion arvioidakseen johdon arvioimaa lukua.

[30] Jotkin hintapalvelut voivat antaa tietojaan käyttäville tahoille raportteja, joissa selitetään niiden hintatietoja koskevia kontrolleja, ts. ISAE 3402:n *Palveluorganisaatiossa olevia kontrolleja koskevat varmennusraportit* mukaisesti laadittuja raportteja. Johto voi pyytää tällaista raporttia, ja tilintarkastaja voi harkita sellaisen hankkimista muodostaakseen käsityksen siitä, kuinka hintatiedot tuotetaan ja voidaanko hintapalvelun kontrolleihin luottaa.

Tilintarkastuksessa huomioon otettavia seikkoja johdon käyttäessä mallia käypien arvojen arvioimiseen

121. ISA 540:n kappale 13(b) sisältää vaatimuksen siitä, että jos tilintarkastaja testaa prosessia, jota johto käyttää kirjanpidollisen arvion tekemiseen, hänen on arvioitava, onko käytetty arvostusmenetelmä kyseisissä olosuhteissa asianmukainen ja ovatko johdon käyttämät oletukset kohtuullisia sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisiin määrittämistavoitteisiin nähden.

122. Riippumatta siitä, onko johto käyttänyt ulkopuolista hintalähdettä vai tehnyt oman arvonmäärityksensä, rahoitusinstrumenttien arvon määrittämiseen käytetään usein malleja, erityisesti kun käytetään käypien arvojen hierarkian tasoilla 2 ja 3 olevia syöttötietoja. Malleihin kohdistettavien tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta päättäessään tilintarkastaja voi tarkastella mallissa käytettyä metodologiaa, oletuksia ja tietoja. Kun tarkastellaan monimutkaisempia rahoitusinstrumentteja, kuten instrumentteja, joille käytetään tason 3 syöttötietoja, kaikkien kolmen kohteen tarkastaminen voi tuottaa hyödyllistä tilintarkastusevidenssiä. Silloin kun malli kuitenkin on yksinkertainen ja yleisesti hyväksytty, kuten jotkin joukkovelkakirjojen hintoja koskevat laskelmat, hyödyllisempää evidenssiä voidaan saada keskittymällä mallissa käytettyihin oletuksiin ja tietoihin.

123. Mallin tarkastamisessa voidaan käyttää kahta pääasiallista lähestymistapaa:

(a) Tilintarkastaja voi tarkastaa johdon mallia harkitsemalla johdon käyttämän mallin asianmukaisuutta, käytettyjen oletusten ja tietojen kohtuullisuutta sekä matemaattista oikeellisuutta; tai

(b) tilintarkastaja voi muodostaa oman arvionsa ja sitten verrata määrittämäänsä arvoa yhteisön määrittämään arvoon.

124. Silloin kun rahoitusinstrumentin arvon määrittäminen perustuu muihin kuin havainnoitavissa oleviin syöttötietoihin (ts. tason 3 syöttötietoihin), tilintarkastaja saattaa ottaa huomioon esimerkiksi sen, mitä johto esittää tueksi seuraaville:

- rahoitusinstrumentin kannalta relevanttien markkinaosapuolten tunnistaminen ja näiden ominaispiirteet.
- kuinka muut kuin havainnoitavissa olevat syöttötiedot määritetään alkuperäisen kirjaamisen tapahtuessa.
- muutokset, joita se on tehnyt omiin oletuksiinsa ottaakseen huomioon näkemyksensä oletuksista, joita markkinaosapuolet käyttäisivät.
- onko se käyttänyt parasta kyseisissä olosuhteissa saatavissa olevaa tietoa.
- soveltuvissa tapauksissa, kuinka sen oletuksissa otetaan huomioon vertailukelpoiset liiketoimet.
- mallien herkkyysanalyysit muita kuin havainnoitavissa olevia syöttötietoja käytettäessä, ja se, onko tehty arvostukseen liittyvää epävarmuutta koskevia oikaisuja.

125. Lisäksi tilintarkastajalla on toimialaa ja markkinoita koskevasta tietämyksen, markkinatrendien tuntemuksen, muiden yhteisöjen arvonmäärityksistä muodostetun käsityksen (salassapitovelvollisuus huomioon ottaen) ja muiden relevanttien hintaindikaattoreiden pohjalta tietoa, jota hän voi hyödyntää tarkastaessaan arvonmäärityksiä ja harkitessaan, vaikuttavatko arvot yleisesti ottaen kohtuullisilta. Jos arvot vaikuttavat olevan johdonmukaisesti liian aggressiivisia tai varovaisia, tämä saattaa olla viite johdon mahdollisesta tarkoitushakuisuudesta.

126. Silloin kun havainnoitavissa olevaa ulkopuolista evidenssiä ei ole, on erityisen tärkeää, että hallintoelimet ovat asianmukaisesti mukana ymmärtääkseen johdon tekemien arvonmääritysten ja näiden arvonmääritysten tueksi hankitun evidenssin subjektiivisuuden. Tällaisissa tapauksissa tilintarkastajan voi olla tarpeellista arvioida, onko asioita, dokumentaatio mukaan lukien, tarkasteltu ja harkittu perinpohjaisesti yhteisön johdon kaikilla asianmukaisilla tasoilla, myös hallintoelinten kanssa.

127. Kun markkinoista tulee toimimattomat tai häiriintyneet tai kun syöttötiedot eivät ole havainnoitavissa, johdon tekemät arvonmääritykset voivat olla harkinnanvaraisempia ja vähemmän todennettavissa olevia, ja tästä johtuen ne saattavat olla vähemmän luotettavia. Tällaisissa olosuhteissa tilintarkastaja voi tarkastaa mallia testaamalla yhteisön käytössä olevia kontrolleja, arvioimalla mallin rakennetta ja toimintaa, tarkastamalla mallissa käytettäviä oletuksia ja tietoja ja vertaamalla sen

antamaa tulosta itse arvioimaansa lukuun tai vaihteluväliin tai muiden ulkopuolisten käyttämien arvostusmenetelmien antamiin tuloksiin.[31]

128. On todennäköistä, että tarkastaessaan yhteisön arvonmäärityksen metodologiassa käytettäviä syöttötietoja,[32] esimerkiksi sitä, miten tällaiset syöttötiedot luokitellaan käypien arvojen hierarkiassa, tilintarkastaja saa evidenssiä myös sovellettavan tilinpäätösnormiston edellyttämien tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tueksi. Esimerkiksi tilintarkastajan aineistotarkastustoimenpiteet, joiden avulla hän arvioi, ovatko yhteisön arvostusmenetelmässä käytettävät syöttötiedot (ts. tason 1, tason 2 ja tason 3 syöttötiedot) asianmukaisia, samoin kuin yhteisön herkkyysanalyysien tarkastaminen, ovat relevantteja tilintarkastajan arvioidessa, johtavatko tilinpäätöksessä esitettävät tiedot oikean ja riittävän kuvan antamiseen.

Johdon käyttämien oletusten kohtuullisuuden arvioiminen

129. Mallissa käytettävän oletuksen voidaan todeta olevan merkittävä, jos kohtuullinen muutos oletuksessa vaikuttaisi olennaisesti rahoitusinstrumentin arvostukseen.[33] Johto on saattanut harkita vaihtoehtoisia oletuksia tai tulemia tekemällä herkkyysanalyysin. Oletuksiin liittyvän subjektiivisuuden aste vaikuttaa arvostukseen liittyvän epävarmuuden asteeseen ja voi saada tilintarkastajan tekemään johtopäätöksen, että on olemassa merkittävä riski, esimerkiksi kun on kysymys tason 3 syöttötiedoista.

130. Tilintarkastustoimenpiteisiin, joiden avulla tarkastetaan johdon käyttämiä oletuksia, mallien syöttötietoina käytetyt oletukset mukaan lukien, voi kuulua seuraavien seikkojen arviointia:

- onko johto ottanut oletuksia kehittäessään huomioon markkinoilta saatavia syöttötietoja ja jos on niin miten, koska on yleensä suositeltavaa pyrkiä käyttämään mahdollisimman paljon relevantteja havainnoitavissa olevia syöttötietoja ja mahdollisimman vähän muita kuin havainnoitavissa olevia syöttötietoja;
- ovatko oletukset yhdenmukaisia havainnoitavissa olevien markkinaolosuhteiden ja asianomaisen rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan ominaispiirteiden kanssa;
- ovatko markkinaosapuolten oletuksia koskevien tietojen lähteet relevantteja ja luotettavia, ja kuinka johto on valinnut käyttämänsä oletukset silloin, kun markkinoilla esiintyy useita erilaisia oletuksia; ja
- osoittavatko herkkyysanalyysit, että arvot muuttuisivat merkittävästi oletusten muuttuessa vain vähän tai jonkin verran.

Ks. ISA 540:n kappaleet A77–A83, joissa käsitellään laajemmin johdon käyttämien oletusten arviointiin liittyviä näkökohtia.

131. Tilintarkastaja arvioi tulevaisuutta koskevia harkintaan perustuvia ratkaisuja sen informaation pohjalta, joka on saatavilla ratkaisua tehtäessä. Myöhemmät tapahtumat voivat johtaa toteumiin, jotka ovat ristiriidassa harkintaan perustuvien ratkaisujen kanssa, vaikka ratkaisut olisivat tekemisajankohtanaan olleet kohtuullisia.

132. Joissakin tapauksissa voidaan oikaista nykyarvon laskennassa käytettävää diskonttauskorkoa arvonmääritykseen liittyvien epävarmuustekijöiden huomioon ottamiseksi sen sijaan, että oikaistaisiin jokaista oletusta. Tällöin tilintarkastajan toimenpiteet voidaan kohdistaa diskonttauskorkoon tarkastelemalla jonkin vastaavanlaisen arvopaperin havainnoitavissa olevaa kauppaa käytettyjen diskonttauskorkojen vertailemiseksi tai kehittämällä itsenäinen malli diskonttauskoron laskemista varten ja vertaamalla sitä johdon käyttämään korkoon.

---

31 ISA 540:n kappaleessa 13(d) kuvataan vaatimuksia tilanteessa, jossa tilintarkastaja arvioi vaihteluvälin johdon arvioiman luvun arvioimista varten. Ulkopuolisten kehittämiä ja tilintarkastajan käyttämiä arvostusmenetelmiä voidaan joissakin olosuhteissa pitää tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemänä työnä, jolloin niihin sovelletaan ISA 620:n vaatimuksia.

32 Ks. esimerkiksi ISA 540:n kappale 15, joka sisältää vaatimuksia siitä, kuinka tilintarkastaja arvioi johdon merkittävistä riskeistä tekemiä oletuksia.

33 Ks. ISA 540, kappale A107.

Tilintarkastuksessa huomioon otettavia seikkoja yhteisön johdon käyttäessä erityisasiantuntijaa

133. Kuten luvussa I on todettu, johto saattaa antaa joidenkin tai kaikkien arvopapereiden arvon määrittämisen arvonmäärityksen erityisasiantuntijan tehtäväksi. Tällaiset erityisasiantuntijat saattavat olla välittäjiä, investointipankkiireja, myös arvonmäärityksen erityisasiantuntijapalveluja tarjoavia hintapalveluja tai muita arvonmäärityksiin erikoistuneita yrityksiä.

134. ISA 500:n kappaleeseen 8 sisältyy vaatimuksia, joita tilintarkastaja noudattaa arvioidessaan johdon käyttämän erityisasiantuntijan tuottamaa evidenssiä. Se, kuinka laajoja ovat tilintarkastajan toimenpiteet, jotka liittyvät johdon käyttämään erityisasiantuntijaan ja kyseisen erityisasiantuntijan tekemään työhön, riippuu siitä, kuinka merkittävää erityisasiantuntijan tekemä työ on tilintarkastajan tarkoitusten kannalta. Johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn soveltuvuuden arvioiminen auttaa tilintarkastajaa sen arvioimisessa, muodostavatko johdon käyttämän erityisasiantuntijan toimittamat hinnat tai arvonmääritykset tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä arvonmääritysten tueksi. Tilintarkastaja voi suorittaa esimerkiksi seuraavia toimenpiteitä:

- johdon käyttämän erityisasiantuntijan pätevyyden, kyvykkyyden ja objektiivisuuden arvioiminen esimerkiksi: tämän suhde yhteisöön, maine ja asema markkinoilla, kokemus tietyn tyyppisistä instrumenteista sekä käsitys arvonmäärityksiin sovellettavasta relevantista tilinpäätösnormistosta;
- käsityksen muodostaminen johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemästä työstä esimerkiksi arvioimalla käytettyjen arvostusmenetelmien sekä arvostusmenetelmissä käytettyjen keskeisten markkinamuuttujien ja oletusten asianmukaisuutta;
- sen arvioiminen, soveltuuko erityisasiantuntijan tekemä työ tilintarkastusevidenssiksi. Tässä keskitytään erityisasiantuntijan tekemän työn soveltuvuuteen yksittäisen rahoitusinstrumentin tasolla. Voi olla asianmukaista muodostaa itsenäisesti erilaisia tietoja ja oletuksia käyttäen arvio, joka koskee relevanteista instrumenteista valittavaa otosta (ks. kappaleet 136–137 luvun tai vaihteluvälin arvioimisesta), ja sitten verrata tätä arviota johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemään arvioon; ja
- muihin toimenpiteisiin voi kuulua:
    - erilaisten oletusten mallintaminen oletusten johtamiseksi toista mallia varten ja sen jälkeen näiden johdettujen oletusten kohtuullisuuden arvioiminen.
    - johdon arvioimien lukujen vertaaminen tilintarkastajan arvioimiin lukuihin sen selvittämiseksi, ovatko johdon tekemät arviot johdonmukaisesti suurempia tai pienempiä.

135 Johdon käyttämä erityisasiantuntija voi tehdä tai tunnistaa oletuksia auttaakseen johtoa rahoitusinstrumenttien arvon määrittämisessä. Kun johto käyttää tällaisia oletuksia, niistä tulee johdon oletuksia, joita tilintarkastajan pitää tarkastella samalla tavalla kuin muita johdon oletuksia.

Lukua tai vaihteluväliä koskevan arvion tekeminen

136. Tilintarkastaja voi kehittää arvostusmenetelmän ja oikaista siinä käytettäviä syöttötietoja ja oletuksia muodostaakseen vaihteluvälin, jota käytetään johdon tekemän arvonmäärityksen kohtuullisuuden arvioimiseen. Tämän ohjeen kappaleista 106–135 voi olla apua tilintarkastajalle luvun tai vaihteluvälin arvioimisessa. ISA 540:n[34] mukaan, jos tilintarkastaja käyttää oletuksia tai metodologioita, jotka poikkeavat johdon käyttämistä, hänen tulee muodostaa riittävä käsitys johdon käyttämistä oletuksista tai metodologioista pystyäkseen varmistumaan siitä, että tilintarkastajan arvioimassa vaihteluvälissä on otettu huomioon relevantit muuttujat, ja pystyäkseen arvioimaan mahdollisia merkittäviä poikkeamia johdon tekemästä arvonmäärityksestä. Tilintarkastaja voi todeta, että hänen on hyödyllistä käyttää erityisasiantuntijaa johdon tekemän arvonmäärityksen kohtuullisuuden arvioimiseen.

137. Joissakin tapauksissa tilintarkastaja saattaa tehdä johtopäätöksen, ettei hän pyrkimällä muodostamaan käsitystä johdon oletuksista tai metodologiasta pysty saamaan tarpeellista määrää evidenssiä, esimerkiksi kun ulkopuolinen hintalähde käyttää

[34] ISA 540, kappale 13(c)

sisäisesti kehitettyjä malleja ja ohjelmistoja eikä salli pääsyä relevanttiin informaatioon. Tällaisissa tapauksissa tilintarkastaja ei ehkä pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä arvonmäärityksestä, jos hänen ei ole mahdollista suorittaa muita toimenpiteitä vastatakseen olennaisen virheellisyyden riskeihin, kuten muodostaa lukua tai vaihteluväliä koskevaa arviota johdon arvioiman luvun arvioimista varten.[35] ISA 705:ssä[36] kuvataan, mitä vaikutuksia on sillä, ettei tilintarkastaja pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Rahoitusinstrumenttien esittämistapa ja niistä tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

138. Johdon velvollisuuksiin kuuluu tilinpäätöksen laatiminen sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.[37] Tilinpäätösnormistot vaativat usein, että tilinpäätöksessä esitetään tietoja, joiden avulla tilinpäätöksen käyttäjien on mahdollista tehdä mielekkäitä arvioita yhteisön rahoitusinstrumenttitoimintojen vaikutuksista, mukaan lukien kyseisiin rahoitusinstrumentteihin liittyvät riskit ja epävarmuustekijät. Arvostusperustetta koskevien tietojen tärkeys kasvaa rahoitusinstrumenttien arvostukseen liittyvän epävarmuuden lisääntyessä, ja siihen vaikuttaa myös käypien arvojen hierarkian taso.

139. Esittäessään, että tilinpäätös on sovellettavan tilinpäätösnormiston mukainen, johto ottaa joko suoraan tai epäsuorasti kantaa tilinpäätöksen ja siihen liittyvien tietojen eri elementtien esittämistapaan ja siihen, mitä tietoja esitetään. Esittämistapaa ja tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskeviin kannanottoihin kuuluvat:

    (a) tapahtuminen sekä oikeudet ja velvoitteet – tilinpäätöksessä esitetyt tapahtumat, liiketoimet ja muut seikat ovat toteutuneet ja kuuluvat yhteisölle.

    (b) täydellisyys – kaikki tiedot, jotka tilinpäätöksessä olisi pitänyt esittää, on esitetty.

    (c) luokittelu ja ymmärrettävyys – taloudellinen informaatio on esitetty ja kuvattu asianmukaisesti, ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot on ilmaistu selkeästi.

    (d) oikeellisuus ja arvostus – taloudellinen ja muu tieto on esitetty tilinpäätöksessä oikein ja asianmukaisina määrinä.

    Tilintarkastajan toimenpiteet, jotka kohdistuvat tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin, suunnitellaan nämä kannanotot huomioon ottaen.

Rahoitusinstrumenttien esittämistapaa ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevat toimenpiteet

140. Rahoitusinstrumenttien esittämistapaan ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin liittyviä erityisen tärkeitä alueita ovat esimerkiksi seuraavat:

- Tilinpäätösnormistot edellyttävät yleensä, että esitetään arvioita sekä niihin liittyviä riskejä ja epävarmuustekijöitä koskevia lisätietoja tarkoituksena täydentää ja selostaa varoja, velkoja, tuottoja ja kuluja koskevia tietoja. Tilintarkastajan voi olla tarpeellista keskittyä riskejä ja herkkyysanalyysia koskeviin tietoihin. Informaatio, jonka tilintarkastaja on hankkinut suorittaessaan riskienarviointitoimenpiteitä ja kontrollitoimintojen testausta, voi muodostaa evidenssiä, jonka perusteella tilintarkastaja voi päätellä, ovatko tilinpäätöksessä esitettävät tiedot sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisia esimerkiksi seuraavien osalta:
    - yhteisön rahoitusinstrumenttien käyttöön liittyvät tavoitteet ja strategiat, mukaan lukien yhteisön ilmoittamat tilinpäätöksen laatimisperiaatteet;
    - yhteisön käyttämä valvonnan viitekehys rahoitusinstrumentteihin liittyvien riskien hallinnassa, ja
    - rahoitusinstrumentteihin liittyvät riskit ja epävarmuustekijät.
- Informaatiota voi tulla perinteisten taloudellisen raportoinnin järjestelmien ulkopuolelta, esimerkiksi riskijärjestelmistä. Esimerkkejä toimenpiteistä, joita tilintarkastaja voi päättää suorittaa tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin liittyviin arvioituihin riskeihin vastaamiseksi, ovat seuraaviin kohteisiin kohdistuvat tarkastukset ja testaukset:

---

35 ISA 540, kappale 13(d)

36 ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen*

37 Ks. ISA 200:n kappaleet 4 ja A2.

- prosessi, jota käyttäen tilinpäätöksessä esitettävä informaatio johdetaan; ja
- esitettävien tietojen tuottamisessa käytettävää tietoa koskevien kontrollien toiminnan tehokkuus.

- Kun on kysymys rahoitusinstrumenteista, joihin liittyy merkittävä riski[38], niin vaikka tilinpäätöksessä esitettävät tiedot olisivat sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisia, tilintarkastaja saattaa todeta, että arviointiepävarmuudesta ei ole esitetty asiaan liittyviin olosuhteisiin ja tosiseikkoihin nähden riittävästi tietoja, eikä tilinpäätös näin ollen ehkä anna oikeaa ja riittävää kuvaa. ISA 705 sisältää ohjeistusta siitä, mitä vaikutuksia tilintarkastajan lausuntoon on sillä, jos tilintarkastaja uskoo, että johdon tilinpäätöksessä esittämät tiedot ovat riittämättömiä tai harhaanjohtavia.
- Tilintarkastajat saattavat myös harkita, ovatko esitettävät tiedot täydellisiä ja ymmärrettäviä, esimerkiksi kaikki relevantti tieto saattaa sisältyä tilinpäätökseen (tai siihen liittyviin raportteihin), mutta sitä ei ehkä ole koottu riittävästi yhteen, jotta tilinpäätöksen lukijoiden olisi mahdollista muodostaa käsitys tilanteesta tai ei ole ehkä esitetty riittävästi laadullisia tietoja tilinpäätökseen merkittyjen lukujen taustaksi. Esimerkiksi vaikka yhteisö olisi sisällyttänyt tilinpäätökseen herkkyysanalyysia koskevia tietoja, niissä ei ehkä täysin kuvata arvojen muutoksista mahdollisesti aiheutuvia riskejä ja epävarmuustekijöitä, velkojen kovenanttien mahdollisia vaikutuksia, vakuusvaatimuksia ja yhteisön maksuvalmiutta. ISA 260[39] sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta kommunikoinnista hallintoelinten kanssa, mukaan lukien tilintarkastajan näkemykset yhteisön tilinpäätösmenettelyjen laadullisista puolista, mukaan lukien tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidolliset arviot ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot.

141. Esittämistavan asianmukaisuutta, esimerkiksi lyhyt- ja pitkäaikaisten erien välistä luokittelua, koskeva harkinta on relevanttia rahoitusinstrumentteihin kohdistuvassa aineistotarkastuksessa tilintarkastajan arvioidessa esittämistapaa ja tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja.

Muita relevantteja tilintarkastuksessa huomioon otettavia seikkoja

Kirjalliset vahvistusilmoitukset

142. ISA 540:n mukaan tilintarkastajan tulee hankkia johdolta ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelimiltä kirjalliset vahvistusilmoitukset siitä, katsovatko nämä kirjanpidollisia arvioita tehdessään käyttämiensä merkittävien oletusten olevan kohtuullisia.[40] ISA 580[41] edellyttää että jos tilintarkastaja toteaa tarpeelliseksi saada tällaisten vaadittavien vahvistusilmoitusten lisäksi yhden tai useamman kirjallisen vahvistusilmoituksen tilinpäätöksen taikka yhden tai useamman yksittäisen tilinpäätöskannanoton kannalta relevantin tilintarkastusevidenssin tueksi, hänen on pyydettävä tällaisia muita kirjallisia vahvistusilmoituksia. Rahoitusinstrumenttitoimintojen volyymista ja monimutkaisuudesta riippuen rahoitusinstrumenteista hankittua muuta evidenssiä tukeviin kirjallisiin vahvistusilmoituksiin voi sisältyä myös seuraavaa:

- johdon tavoitteet rahoitusinstrumenttien suhteen, esimerkiksi käytetäänkö niitä suojaukseen, varojen ja velkojen suhteen hallintaan vai sijoitustarkoituksiin;
- vahvistusilmoituksia tilinpäätöksen esittämistavan asianmukaisuudesta, esimerkiksi rahoitusinstrumentteja koskevien liiketapahtumien kirjaaminen myynti- tai rahoitustapahtumina;
- vahvistusilmoituksia tilinpäätöksessä rahoitusinstrumenteista esitettävistä tiedoista, esimerkiksi, että
  - kaikki rahoitusinstrumentteja koskevat liiketapahtumat kuvastuvat kirjanpitoaineistossa; ja

---

38 ISA 540:n kappaleen 20 mukaan tilintarkastajan on kohdistettava lisää toimenpiteitä sellaisia kirjanpidollisia arvioita koskeviin tietoihin, joista aiheutuu merkittäviä riskejä, pystyäkseen arvioimaan arviointiepävarmuutta koskevien tietojen riittävyyttä tilinpäätöksessä sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen.

39 ISA 260 *Kommunikointi hallintoelinten kanssa*

40 ISA 540, kappale 22. ISA 580:n *Kirjalliset vahvistusilmoitukset* kappaleen 4 mukaan johdon kirjalliset vahvistusilmoitukset eivät yksinään anna tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä mistään niissä käsiteltävästä seikasta. Jos tilintarkastaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä muulla tavoin, kyseessä voi olla tilintarkastuksen laajuutta koskeva rajoitus, jolla voi olla vaikutuksia tilintarkastuskertomukseen (ks. ISA 705 *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen*).

41 ISA 580, kappale 13

- kaikki kytketyt johdannaisinstrumentit on tunnistettu.

- ovatko kaikki liiketoimet toteutuneet toisistaan riippumattomien osapuolten välillä ja markkina-arvoon;
- liiketoimien ehdot;
- rahoitusinstrumenttien arvostuksen asianmukaisuus;
- onko olemassa mihinkään rahoitusinstrumentteihin liittyviä sivuvälipuheita;
- onko yhteisö asettanut optioita;
- johdon aikomus ja kyky toteuttaa tiettyjä toimenpiteitä;[42] ja
- onko myöhempien tapahtumien seurauksena oikaistava tilinpäätökseen sisältyviä arvoja ja siinä esitettäviä tietoja.

Kommunikointi hallintoelinten ja muiden osapuolten kanssa

143. Rahoitusinstrumenttien arvon määrittämiseen liittyvistä epävarmuustekijöistä johtuen merkittävien riskien mahdolliset vaikutukset tilinpäätökseen ovat todennäköisesti hallintoelinten kiinnostuksen kohteena. Tilintarkastaja voi kommunikoida käypiä arvoja määritettäessä käytettyjen merkittävien oletusten luonteesta ja vaikutuksista, oletusten muodostamiseen sisältyvän subjektiivisuuden asteesta sekä käypään arvoon arvostettavien erien olennaisuudesta suhteessa tilinpäätökseen kokonaisuutena. Lisäksi saattaa olla tarpeellista kommunikoida hallintoelinten kanssa sellaisista seikoista kuin asianmukaisista kontrolleista, jotka koskevat sitoutumista rahoitusinstrumenttisopimuksiin ja myöhempään arvostukseen käytettäviä prosesseja.

144. ISA 260:ssä käsitellään tilintarkastajan velvollisuutta kommunikoida hallintoelinten kanssa tilintarkastuksessa. Rahoitusinstrumentteja koskevia hallintoelimille kommunikoitavia asioita voivat olla esimerkiksi:

- johdon puutteellinen käsitys rahoitusinstrumenttitoimintojen luonteesta tai laajuudesta tai tällaisiin toimintoihin liittyvistä riskeistä;
- yhteisön rahoitusinstrumenttitoimintoihin liittyvän sisäisen valvonnan tai riskienhallinnan järjestelmien rakenteessa tai toiminnassa esiintyvät merkittävät puutteellisuudet, jotka tilintarkastaja on tunnistanut tilintarkastuksen aikana;[43]
- merkittävät vaikeudet hankittaessa tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä johdon tai tämän käyttämän erityisasiantuntijan tekemistä arvonmäärityksistä, esimerkiksi, kun johto ei pysty muodostamaan käsitystä erityisasiantuntijoidensa käyttämästä arvonmääritysmetodologiasta, oletuksista ja tiedoista eikä johdon käyttämä erityisasiantuntija anna tällaista informaatiota tilintarkastajan käyttöön;
- merkittävät eroavaisuudet tilintarkastajan ja johdon tai tämän käyttämän erityisasiantuntijan tekemien arvonmääritystä koskevien harkintaan perustuvien ratkaisujen välillä;
- sellaisten olennaisten riskien ja altistumisten mahdolliset vaikutukset yhteisön tilinpäätökseen, joista vaaditaan esitettävän tietoja tilinpäätöksessä, mukaan lukien rahoitusinstrumenttien arvostukseen liittyvä epävarmuus;
- tilintarkastajan näkemykset tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valinnan ja rahoitusinstrumentteihin liittyvien liiketapahtumien esittämistavan asianmukaisuudesta tilinpäätöksessä;
- tilintarkastajan näkemykset yhteisön tilinpäätösmenettelyjen ja rahoitusinstrumentteja koskevan taloudellisen raportoinnin laadullisista puolista; tai
- rahoitusinstrumenttien ostamista, myymistä ja hallussapitoa koskevien kattavien, selkeästi esitettyjen periaatteiden puuttuminen, mukaan lukien operatiiviset kontrollit, menettelyt, joilla rahoitusinstrumentit osoitetaan suojauksiksi, ja riskeille altistumisen seuranta.

---

42 ISA 540:n kappaleessa A80 on esimerkkejä toimenpiteistä, jotka voivat olla kyseisissä olosuhteissa asianmukaisia.

43 ISA 265 *Kommunikointi sisäisen valvonnan puutteellisuuksista hallintoelimille ja johdolle* sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta sisäisen valvonnan puutteellisuuksia koskevasta kommunikoinnista johdolle ja sisäisen valvonnan merkittäviä puutteellisuuksia koskevasta kommunikoinnista hallintoelimille. Siinä selitetään, että sisäisen valvonnan puutteellisuuksia voidaan tunnistaa ISA 315:n (uudistettu 2019) mukaisia tilintarkastajan riskienarviointitoimenpiteitä suoritettaessa tai tilintarkastuksen missä tahansa muussa vaiheessa.

Kommunikoinnin asianmukainen ajankohta vaihtelee toimeksiannon olosuhteiden mukaan. Saattaa kuitenkin olla asianmukaista kommunikoida tilintarkastuksen aikana kohdatusta merkittävästä ongelmasta heti, kun se on käytännössä mahdollista, jos hallintoelimet pystyvät auttamaan tilintarkastajaa ratkaisemaan ongelman tai jos ongelma todennäköisesti johtaa mukautettuun lausuntoon.

Kommunikointi sääntelytahojen ja muiden tahojen kanssa

145. Joissakin tapauksissa tilintarkastajat saattavat olla velvollisia[44] kommunikoimaan tai saattavat katsoa asianmukaiseksi kommunikoida rahoitusinstrumentteihin liittyvistä seikoista hallintoelinten lisäksi sääntelytahojen tai vakavaraisuusvalvojien kanssa. Tällainen kommunikointi voi olla hyödyllistä koko tilintarkastuksen ajan. Esimerkiksi joissakin maissa tai joillakin muilla oikeudenkäyttöalueilla pankkitoimintaa sääntelevät tahot pyrkivät tekemään yhteistyötä tilintarkastajien kanssa jakaakseen tietoa rahoitusinstrumenttitoimintoja koskevien kontrollien toiminnasta ja soveltamisesta, rahoitusinstrumenttien arvon määrittämiseen liittyvistä haasteista toimimattomilla markkinoilla sekä määräysten noudattamisesta. Tällaisesta koordinoinnista voi olla tilintarkastajalle apua olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisessa.

[44] Esimerkiksi ISA 250 (uudistettu) *Säädösten ja määräysten huomioon ottaminen tilintarkastuksessa* vaatii tilintarkastajia selvittämään, ovatko he velvollisia raportoimaan tunnistetusta tai epäillystä säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisestä yhteisön ulkopuolisille osapuolille. Lisäksi vaatimuksia, jotka koskevat tilintarkastajan kommunikointia pankkivalvojille ja muille tahoille, saatetaan asettaa useissa maissa joko lakiin, valvojatahon vaatimukseen taikka viralliseen sopimukseen tai menettelytapaan perustuen.

Liite

(viittaus: kappale A14)

Esimerkkejä rahoitusinstrumentteihin liittyvistä kontrolleista

1. Seuraavassa esitetään taustatietoa ja esimerkkejä kontrolleista, joita voi esiintyä yhteisössä, jolla on paljon rahoitusinstrumentteja koskevia liiketoimia joko kaupankäynti- tai sijoitustarkoituksessa. Esimerkkejä ei ole tarkoitettu tyhjentäviksi, ja yhteisöt voivat koostaan, toimialastaan ja rahoitusinstrumentteja koskevien liiketoimien laajuudesta riippuen luoda erilaisia valvontaympäristöjä. Kappaleissa 25–26 on lisää tietoa kauppojen vahvistamisesta ja selvitysyhteisöistä.

2. Kuten missä tahansa valvontajärjestelmässä, kontrollit on joskus tarpeellista toteuttaa usealla eri tasolla (esim. ehkäisevät, havaitsevat ja valvovat) olennaisen virheellisyyden riskin välttämiseksi.

Yhteisön valvontaympäristö

Sitoutuminen rahoitusinstrumenttien osaavaan käyttöön

3. Joidenkin rahoitusinstrumenttitoimintojen monimutkaisuuden taso voi olla sellainen, että yhteisössä vain muutamilla henkilöillä on täysi käsitys toiminnoista tai instrumenttien jatkuvan arvonmäärittämisen edellyttämää erityisasiantuntemusta. Rahoitusinstrumenttien käyttäminen ilman, että yhteisössä on relevanttia erityisasiantuntemusta, kasvattaa olennaisen virheellisyyden riskiä.

Hallintoelinten osallistuminen

4. Hallintoelimet valvovat ja kannattavat johdon määräämää yhteisön yleistä riskinottohalukkuutta ja valvovat yhteisön rahoitusinstrumenttitoimintoja. Toimintaperiaatteet, joiden mukaan yhteisössä ostetaan, myydään ja pidetään hallussa rahoitusinstrumentteja, sovitetaan yhteen riskiin asennoitumisen ja rahoitusinstrumenttitoimintoihin osallistuvien henkilöiden erityisasiantuntemuksen kanssa. Lisäksi yhteisö voi perustaa hallintorakenteita ja kontrolliprosesseja, joiden tarkoituksena on:

   (a) kommunikoida hallintoelimille sijoituspäätöksistä ja kaikista olennaisia arvostukseen liittyviä epävarmuustekijöitä koskevista arvioista; ja

   (b) arvioida yhteisön yleistä riskinottohalukkuutta rahoitusinstrumentteja koskeviin liiketoimiin ryhdyttäessä.

Organisaatiorakenne

5. Rahoitusinstrumenttitoiminnot voidaan toteuttaa joko keskitetysti tai hajautetusti. Tällaiset toiminnot ja niihin liittyvä päätöksenteko ovat voimakkaasti riippuvaisia siitä, että johto saa jatkuvasti oikeaa, luotettavaa ja oikea-aikaista informaatiota. Tällaisen informaation kokoaminen ja yhdistäminen käy vaikeammaksi yhteisön toimipaikkojen ja liiketoimintojen määrän kasvaessa. Rahoitusinstrumenttitoimintoihin liittyvän olennaisen virheellisyyden riskit voivat kasvaa, jos kontrollitoiminnot ovat hajautetumpia. Näin voi olla erityisesti silloin, kun yhteisö toimii useissa toimipaikoissa, joista jotkut ovat ehkä eri maissa.

Valtuuksien ja vastuiden määräytyminen

Sijoittamista ja arvon määrittämistä koskevat periaatteet

6. Kun annetaan ohjausta rahoitusinstrumenttien ostamista, myymistä ja hallussapitoa koskevien, selkeästi ilmaistujen, hallintoelinten hyväksymien toimintaperiaatteiden avulla, johdon on mahdollista luoda liiketoimintariskien ottamisen ja hallinnan suhteen tehokas lähestymistapa. Nämä toimintaperiaatteet ovat selkeimmillään, kun niissä todetaan yhteisön asettamat tavoitteet riskienhallintatoiminnolle sekä näiden tavoitteiden saavuttamiseksi käytettävissä olevat sijoitus- ja suojausvaihtoehdot, ja ne kuvastavat:

   (a) johdon erityisasiantuntemuksen tasoa;

   (b) yhteisön sisäisen valvonnan ja seurannan järjestelmien kehittyneisyyttä;

(c) yhteisön varojen ja velkojen rakennetta;

(d) yhteisön kykyä säilyttää maksuvalmiutensa ja kestää pääoman menettämistä;

(e) rahoitusinstrumenttityyppejä, joiden johto uskoo toteuttavan sen tavoitteita; ja

(f) rahoitusinstrumenttien käyttötarkoituksia, joiden johto uskoo johtavan tavoitteiden toteutumiseen, esimerkiksi sitä, käytetäänkö johdannaisia keinottelutarkoituksessa vai ainoastaan suojaustarkoituksessa.

7. Johto voi suunnitella toimintaperiaatteet omien arvonmäärityskykyjensä mukaisesti, ja se voi luoda kontrolleja sen varmistamiseksi, että yhteisön arvonmäärityksistä vastaavat työntekijät noudattavat näitä periaatteita. Näihin voi kuulua:

(a) prosesseja, joiden mukaan arvonmääritysten tuottamiseen käytettävät metodologiat suunnitellaan ja niiden pätevyys tarkistetaan, mukaan lukien se, kuinka käsitellään arvostukseen liittyvää epävarmuutta; ja

(b) periaatteita, jotka koskevat havainnoitavissa olevien syöttötietojen maksimointia sekä sitä, minkä tyyppistä informaatiota kootaan rahoitusinstrumenttien arvon määrittämisen tueksi.

8. Pienissä yhteisöissä rahoitusinstrumenttien käsittely voi olla harvinaista ja johdon tietämys ja kokemus rajoitettua. Rahoitusinstrumentteja koskevien toimintaperiaatteiden luominen auttaa kuitenkin yhteisöä määrittämään riskinottohalukkuutensa ja arvioimaan, saavutetaanko ilmoitettu tavoite sijoittamalla tiettyyn rahoitusinstrumenttiin.

Henkilöstöpolitiikka ja siihen liittyvät menettelytavat

9. Yhteisöillä voi olla toimintaperiaatteita, joiden mukaan sekä front office- että back office -toimintojen avainhenkilöiden on pidettävä vapaata tehtävistään. Tämäntyyppistä kontrollia käytetään keinona ehkäistä ja havaita väärinkäytöksiä, erityisesti jos kaupankäyntitoiminnoissa työskentelevät luovat valheellisia kauppoja tai kirjaavat liiketapahtumia virheellisesti.

Palveluorganisaatioiden käyttö

10. Yhteisöt voivat myös käyttää palveluorganisaatioita (esimerkiksi varainhoitajia) ostamaan ja myymään rahoitusinstrumentteja, pitämään kirjanpitoa yhteisön puolesta tai määrittämään rahoitusinstrumenttien arvoa. Jotkin yhteisöt voivat olla riippuvaisia siitä, että nämä palveluorganisaatiot tuottavat perustan hallussa pidettäviä rahoitusinstrumentteja koskevalle raportoinnille. Jos johdolla kuitenkaan ei ole käsitystä palveluorganisaatiossa toimivista kontrolleista, tilintarkastaja ei ehkä pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä voidakseen luottaa palveluorganisaatiossa oleviin kontrolleihin. Ks. ISA 402,[1] jossa asetetaan tilintarkastajalle vaatimukset siitä, että tämän tulee hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, kun yhteisö käyttää yhden tai useamman palveluorganisaation palveluja.

11. Palveluorganisaatioiden käyttäminen voi vahvistaa tai heikentää rahoitusinstrumentteja koskevaa valvontaympäristöä. Palveluorganisaation henkilöstöllä voi esimerkiksi olla enemmän kokemusta rahoitusinstrumenteista kuin yhteisön johdolla, tai sillä voi olla tiukempi taloudellista raportointia koskeva sisäinen valvonta. Palveluorganisaation käyttäminen voi myös mahdollistaa työtehtävien laajemman eriyttämisen. Toisaalta palveluorganisaatiossa voi olla huono valvontaympäristö.

Yhteisön riskienarviointiprosessi

12. Yhteisön riskienarviointiprosessin tarkoituksena on osoittaa, kuinka johto tunnistaa rahoitusinstrumenttien käytöstä johtuvat liiketoimintariskit, mukaan lukien kuinka johto arvioi riskien merkittävyyden, arvioi niiden toteutumisen todennäköisyyden ja päättää toimenpiteistä niiden hallitsemiseksi.

13. Yhteisön riskienarviointiprosessi muodostaa perustan sille, kuinka johto määrittää riskit, joita pyritään hallitsemaan. Riskienarviointiprosessien tavoitteena on varmistaa, että johto:

(a) ymmärtää rahoitusinstrumenttiin liittyvät riskit ennen ryhtymistään instrumentin osapuoleksi, mukaan lukien liiketoimen toteuttamisen tavoite ja liiketoimen rakenne (esimerkiksi yhteisön rahoitusinstrumenttitoimintojen taloudellinen ja liiketoiminnallinen tarkoitus);

[1] ISA 402 *Palveluorganisaatiota käyttävän yhteisön tilintarkastuksessa huomioon otettavia seikkoja*

(b) tekee riittävät due diligence -selvitykset suhteessa tiettyyn rahoitusinstrumenttiin liittyviin riskeihin;

(c) seuraa ulkona olevia positioita muodostaakseen käsityksen siitä, kuinka markkinaolosuhteet vaikuttavat riskeille altistumiseen;

(d) on järjestänyt menettelytavat, joiden avulla tarvittaessa pienennetään tai muutetaan riskille altistumista sekä hallitaan maineriskiä; ja

(e) kohdistaa näihin prosesseihin tiukkaa valvontaa ja tarkastelua.

14. Rakenteen, joka on otettu käyttöön riskeille altistumisen seurantaa ja hallitsemista varten, tulisi:

(a) olla asianmukainen ja yhdenmukainen sen kanssa, kuinka yhteisö asennoituu riskiin hallintoelinten määrittämällä tavalla;

(b) määrätä tasot, joilla hyväksytään erityyppisiä rahoitusinstrumentteja koskevat valtuutukset, ja määrätä, mitä liiketoimia saadaan toteuttaa ja missä tarkoituksessa. Sallittujen instrumenttien ja hyväksymistasojen tulisi kuvastaa rahoitusinstrumenttitoimintoihin osallistuvien henkilöiden erityisasiantuntemusta ja näin osoittaa johdon sitoutumista pätevyyteen;

(c) asettaa asianmukaiset rajat sille, mikä on suurin sallittu altistuminen kullekin riskityypille (mukaan lukien hyväksytyt vastapuolet). Sallitut altistumistasot voivat vaihdella riskityypistä tai vastapuolesta riippuen.

(d) toteuttaa rahoitusriskien ja kontrollitoimintojen objektiivinen ja oikea-aikainen seuranta;

(e) toteuttaa altistumisia, riskejä ja riskien hallinnassa käytettyjen rahoitusinstrumenttitoimintojen tuloksia koskevaa objektiivista ja oikea-aikaista raportointia; ja

(f) arvioida tapahtumatietojen perusteella, kuinka johto on aiemmin onnistunut tiettyjen rahoitusinstrumenttien riskien arvioimisessa.

15. Yhteisöä koskevat riskityypit ja riskitasot ovat suoraan yhteydessä sen käsittelemiin rahoitusinstrumenttityyppeihin, mukaan lukien näiden instrumenttien monimutkaisuus ja kaupankäynnin kohteena olevien rahoitusinstrumenttien volyymi.

Riskienhallintatoiminto

16. Jotkin yhteisöt, esimerkiksi suuret rahoituslaitokset, joilla on paljon rahoitusinstrumentteja koskevia liiketoimia, saattavat olla säädöksen tai määräyksen perusteella velvollisia perustamaan tai perustavat vapaaehtoisesti virallisen riskienhallintatoiminnon. Tämä toiminto erotetaan rahoitusinstrumentteja koskevien liiketoimien toteuttamisesta ja hallinnoinnista vastaavista tahoista. Kyseinen toiminto vastaa rahoitusinstrumenttitoimintoja koskevasta raportoimisesta ja näiden toimintojen seurannasta, ja siihen voi kuulua hallintoelinten perustama virallinen riskivaliokunta. Keskeisiä tehtäviä tällä alueella voivat olla esimerkiksi seuraavat:

(a) hallintoelinten määräämien riskienhallintaperiaatteiden toimeenpano (mukaan lukien niiden riskien analysointi, joille yhteisö saattaa altistua);

(b) riskirajoja koskevien rakenteiden suunnitteleminen ja sen varmistaminen, että riskirajat otetaan käyttöön käytännössä;

(c) stressiskenaarioiden luominen ja avoimia positiosalkkuja koskevien herkkyysanalyysien tekeminen, mukaan lukien positioissa tapahtuvien epätavallisten muutosten tarkasteleminen; ja

(d) uusien rahoitusinstrumenttituotteiden tarkasteleminen ja analysointi.

17. Rahoitusinstrumentteihin voi liittyä riski, että tappio voi ylittää mahdollisen rahoitusinstrumentista taseeseen merkityn määrän. Esimerkiksi hyödykkeen markkinahinnan äkillinen lasku voi pakottaa yhteisön realisoimaan tappioita sulkeakseen kyseistä hyödykettä koskevan termiiniposition vakuus- tai marginaalivaatimuksista johtuen. Joissakin tapauksissa mahdolliset tappiot riittävät antamaan merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa. Yhteisö voi tehdä herkkyysanalyyseja tai value-at-risk -nimellä tunnettuja analyyseja arvioidakseen vastaisia hypoteettisia vaikutuksia markkinariskille alttii-

siin rahoitusinstrumentteihin. Value-at-risk -analyysi ei kuitenkaan täysin kuvasta yhteisöön mahdollisesti vaikuttavien riskien laajuutta, ja myös herkkyys- ja skenaarioanalyyseihin voi liittyä rajoitteita.

18. Rahoitusinstrumenttitoimintojen laajuudella ja kehittyneisyydellä ja relevanteilla sääntelyyn perustuvilla vaatimuksilla voi olla vaikutusta yhteisön harkitessa, perustaako se virallisen riskienhallintatoiminnon ja kuinka toiminto voidaan rakentaa. Yhteisöissä, jotka eivät ole perustaneet erillistä riskienhallintatoimintoa – esimerkiksi yhteisöissä, joilla rahoitusinstrumentteja on suhteellisen vähän tai ne eivät ole kovin monimutkaisia – rahoitusinstrumenttitoimintoja koskeva raportointi voi olla osa talous- tai rahoitustoimintojen tehtäviä tai johdon yleisellä vastuulla, ja niissä voi olla hallintoelinten perustama virallinen riskivaliokunta.

Yhteisön tietojärjestelmät

19. Yhteisön tietojärjestelmän keskeisenä tavoitteena on, että se pystyy keräämään ja tallettamaan kaikki liiketapahtumat oikein, selvittämään ne, määrittämään niiden arvon sekä tuottamaan informaatiota, joka mahdollistaa rahoitusinstrumentteihin liittyvien riskin hallinnan ja kontrollien seurannan. Vaikeuksia voi syntyä yhteisöissä, jolla on paljon rahoitusinstrumentteja, erityisesti jos järjestelmiä on useita ja ne ovat huonosti yhteen sovitettuja ja niihin sisältyy riittämättömästi kontrolloituja manuaalisia toimintoja.

20. Tietyt rahoitusinstrumentit saattavat edellyttää useita kirjanpitovientejä. Kun rahoitusinstrumenttitoimintojen kehittyneisyyden taso nousee, myös tietojärjestelmien on tarpeellista olla kehittyneempiä. Erityisiä seikkoja, joita voi tulla esiin rahoitusinstrumentteja koskien, ovat esimerkiksi seuraavat:

    (a) erityisesti pienissä yhteisöissä tietojärjestelmät, joita ei ole mahdollista konfiguroida tai joita ei ole asianmukaisesti konfiguroitu rahoitusinstrumentteja koskevien liiketapahtumien käsittelyyn sopiviksi, erityisesti kun yhteisöllä ei ole lainkaan aiempaa kokemusta rahoitusinstrumenttien käsittelystä. Tämä voi johtaa manuaalisten liiketapahtumien määrän kasvuun, mikä voi edelleen kasvattaa virheriskiä;

    (b) se, että monimutkaisempia liiketoimia käsitteleviä järjestelmiä saattaa olla useita ja niiden välille tarvitaan säännöllisiä täsmäytyksiä, erityisesti kun järjestelmät eivät ole yhteydessä toisiinsa tai niihin voidaan puuttua manuaalisesti;

    (c) mahdollisuus, että monimutkaisempien liiketapahtumien – jos niitä toteuttaa vain pieni joukko henkilöitä – arvon määrittäminen ja niihin liittyvien riskien hallinta tapahtuu taulukkolaskentaa käyttäen eikä pääasiallisissa käsittelyjärjestelmissä ja että tällaista taulukkolaskentaa koskeva fyysinen tietoturva ja loogisiin salasanoihin perustuva tietoturva vaarantuu helpommin;

    (d) se, ettei mahdollisesti käytettävissä olevia järjestelmän poikkeamalogeja, ulkopuolisia vahvistuksia ja välittäjien noteerauksia käydä läpi järjestelmän luomien kirjausten pätevyyden tarkistamiseksi;

    (e) vaikeudet rahoitusinstrumenttien arvon määrittämiseen käytettävien järjestelmien keskeisten syöttötietojen valvonnassa ja arvioimisessa, erityisesti silloin kun näitä järjestelmiä pitää yllä front office -nimellä tunnettu kaupankävijäryhmä tai ulkopuolinen palveluntuottaja ja/tai kyseiset liiketoimet eivät ole rutiininomaisia tai kyseistä kaupankäyntiä on vain vähän;

    (f) se, ettei pystytä arvioimaan näiden liiketapahtumien käsittelyyn käytettävien monimutkaisten mallien rakennetta ja kalibrointia alkutilanteessa eikä säännönmukaisesti;

    (g) mahdollisuus, että johto ei ole perustanut mallikirjastoa, johon kuuluisi yksittäisiin malleihin pääsyä ja niiden muuttamista ja ylläpitoa koskevia kontrolleja, säilyttääkseen vahvan kirjausketjun mallien hyväksyttyihin versioihin nähden ja estääkseen oikeudettoman pääsyn tai muutosten tekemisen näihin malleihin;

    (h) riskienhallinta- ja valvontajärjestelmien edellyttämä suhteettoman suuri investointi, silloin kun yhteisöllä on vain vähän rahoitusinstrumentteja koskevia liiketoimia, ja mahdollisuus, että johto ei ymmärrä järjestelmistä saatavaa tuotosta, jos se ei ole tottunut tämäntyyppisiin liiketoimiin;

(i) mahdollisuus, että rahoitusinstrumentteja koskevien liiketoimien asianmukaiseen kirjaamiseen, käsittelyyn ja laskentamenettelyihin tai niitä koskevien riskien hallintaan tarvitaan ulkopuolista järjestelmää esimerkiksi palveluorganisaatiosta, sekä tarve täsmäyttää tällaisilta palveluntuottajilta saatu tuotos asianmukaisesti ja kyseenalaistaa se; ja

(j) harkittavat seikat, jotka koskevat sähköisen tietoverkon käytön kannalta relevanttia lisäturvaa, kun yhteisö toteuttaa rahoitusinstrumentteja koskevia liiketoimia sähköistä kaupankäyntiä käyttäen.

21. Taloudellisen raportoinnin kannalta relevantit tietojärjestelmät toimivat tärkeänä informaation lähteenä tilinpäätöksessä esitettäviä laadullisia tietoja ajatellen. Yhteisöt voivat kuitenkin kehittää ja ylläpitää myös muita kuin taloudellisia järjestelmiä, joita käytetään sisäisessä raportoinnissa ja tuotettaessa tilinpäätöksessä esitettäviä laadullisia tietoja, esimerkiksi riskejä ja epävarmuustekijöitä tai herkkyysanalyyseja koskevia tietoja.

Yhteisön kontrollitoiminnot

22. Rahoitusinstrumentteja koskeviin liiketoimiin kohdistuvat kontrollit on suunniteltu ehkäisemään tai havaitsemaan ongelmia, jotka estävät yhteisöä saavuttamasta tavoitteitaan. Nämä tavoitteet voivat olla luonteeltaan joko toimintaa, taloudellista raportointia tai säädösten ja määräysten noudattamista koskevia. Rahoitusinstrumentteja koskevat kontrollitoiminnot on suunniteltu siten, että ne on suhteutettu rahoitusinstrumentteja koskevien liiketoimien monimutkaisuuteen ja laajuuteen, ja niihin kuuluu yleensä asianmukainen valtuuttamisprosessi, työtehtävien riittävä eriyttäminen sekä muita toimintaperiaatteita ja menettelytapoja, joiden tarkoituksena on varmistaa yhteisön valvontatavoitteiden saavuttaminen. Prosessikaaviot voivat auttaa yhteisön kontrollien ja niiden puuttumisen tunnistamisessa. Tässä ohjeessa keskitytään kontrollitoimintoihin, jotka liittyvät täydellisyyteen oikeellisuuteen ja olemassaoloon, arvostukseen sekä esittämistapaan ja esitettäviin tietoihin.

Valtuutukset

23. Valtuutukset voivat vaikuttaa tilinpäätöskannanottoihin välittömästi ja välillisesti. Esimerkiksi vaikka liiketapahtuma olisi toteutettu yhteisön toimintaperiaatteiden ulkopuolella, se voi siitä huolimatta olla oikein kirjattu ja käsitelty kirjanpidossa. Liiketapahtumat, joihin ei ole valtuutusta, voisivat kuitenkin kasvattaa merkittävästi yhteisölle syntyvää riskiä ja näin kasvattaa merkittävästi olennaisen virheellisyyden riskiä, koska ne toteutuisivat sisäisen valvonnan järjestelmän ulkopuolella. Tämän riskin pienentämiseksi yhteisö luo usein selkeät periaatteet siitä, mitä liiketoimia kukin saa toteuttaa, ja tämän periaatteen noudattamista seurataan yhteisön back office -toiminnossa. Se, että yksittäisten henkilöiden kaupankäyntitoimintaa seurataan esimerkiksi tarkastelemalla epätavallisen suuria volyymeja tai syntyneitä merkittäviä voittoja tai tappioita, auttaa johtoa varmistumaan siitä, että noudatetaan yhteisön toimintaperiaatteita, mukaan lukien uudentyyppisiä liiketoimia koskevat valtuutukset, sekä arvioimaan, onko tapahtunut väärinkäytöksiä.

24. Yhteisön alulle panemia kauppoja koskevan kirjanpidon tehtävänä on yksilöidä selkeästi yksittäisten liiketoimien luonne ja tarkoitus sekä kustakin rahoitusinstrumenttisopimuksesta johtuvat oikeudet ja velvoitteet, mukaan lukien sopimusten täytäntöönpantavuus. Perustietojen, kuten nimellismäärän (notional amount) lisäksi täydellinen ja oikea kirjanpito sisältää tyypillisesti vähintään seuraavaa:

(a) kaupankävijän nimi;

(b) liiketapahtuman kirjaavan henkilön nimi (jos hän ei ole kaupankävijä), milloin liiketoimi on saatettu alulle (mukaan lukien liiketoimen toteutumispäivä ja -aika) ja kuinka se on kirjattu yhteisön tietojärjestelmään; ja

(c) liiketoimen luonne ja tarkoitus, mukaan lukien onko se tarkoitettu suojaamaan taustalla olevaa kaupallista riskiä.

Työtehtävien eriyttäminen

25. Työtehtävien eriyttäminen ja henkilöstön osoittaminen eri tehtäviin on tärkeä kontrollitoiminto, erityisesti kun henkilöt ovat tekemisissä rahoitusinstrumenttien kanssa. Rahoitusinstrumenttitoiminnot voidaan jakaa useaan eri toimintoon, joita voivat olla:

(a) liiketoimen toteuttaminen (kauppa). Yhteisöissä, joilla on paljon rahoitusinstrumentteja koskevia liiketoimia, tämä voi tapahtua front office -toiminnossa;

(b) kassastamaksujen alkuun saattaminen ja kassaanmaksujen (suoritusten) vastaanottaminen;

(c) kauppojen vahvistusten lähettäminen ja yhteisön ja vastapuolten kirjanpitojen välillä mahdollisesti olevien erojen selvittäminen;

(d) kaikkien liiketapahtumien vieminen kirjanpitoon oikein;

(e) riskirajojen seuranta. Yhteisöissä, joilla on paljon rahoitusinstrumentteja koskevia liiketoimia, tämä voi tapahtua riskienhallintatoiminnossa; ja

(f) positioiden seuranta ja rahoitusinstrumenttien arvon määrittäminen.

26. Monet organisaatiot päättävät erottaa toisistaan rahoitusinstrumentteihin sijoittavien tahojen, rahoitusinstrumenttien arvoja määrittävien tahojen, rahoitusinstrumentteja selvittävien tahojen ja rahoitusinstrumentteja koskevia kirjanpitovientejä tekevien tahojen työtehtävät.

27. Silloin kun yhteisö on liian pieni työtehtävien asianmukaista eriyttämistä ajatellen, johdolla ja hallintoelimillä on erityisen tärkeä rooli rahoitusinstrumenttitoimintojen seurannassa.

28. Joidenkin yhteisöjen sisäiseen valvontaan kuuluva piirre on riippumaton hinnanvarmennustoiminto (independent price verification (IPV)). Tämän osaston tehtävänä on joidenkin rahoitusinstrumenttien hinnan erillinen varmentaminen, ja se saattaa käyttää vaihtoehtoisia tietolähteitä, metodologioita ja oletuksia. IPV-osasto tarkastelee objektiivisesti hintaa, joka on muodostettu toisessa osassa yhteisöä.

29. Arvonmääritystä koskevien periaatteiden luomisesta ja niiden noudattamisen varmistamisesta vastaa yleensä middle office- tai back office -toiminto. Yhteisöt, joissa rahoitusinstrumentteja käytetään enemmän, saattavat määrittää rahoitusinstrumenttisalkkunsa arvon päivittäin ja arvonmäärityksen kohtuullisuutta koskevana testauksena tutkia yksittäisten rahoitusinstrumenttien arvon määrittämisen vaikutusta voittoon tai tappioon.

Täydellisyys, oikeellisuus ja olemassaolo

30. Yhteisön kirjanpidon säännöllinen täsmäyttäminen ulkopuolisten pankkien ja säilytysyhteisöjen kirjanpitoon antaa yhteisölle mahdollisuuden varmistaa, että liiketapahtumat kirjataan asianmukaisesti. Työtehtävien asianmukainen eriyttäminen kauppoja tekevien ja niitä täsmäyttävien tahojen välillä on tärkeää, samoin kuin tiukka prosessi, jonka mukaan täsmäytykset käydään läpi ja täsmäytyserät selvitetään.

31. Voidaan myös luoda kontrolleja, jotka vaativat kaupankävijöitä selvittämään, voiko monimutkaiseen rahoitusinstrumenttiin sisältyä erikoislaatuisia piirteitä, esimerkiksi kytkettyjä johdannaisia. Tällöin saattaa olla olemassa erillinen toiminto, joka arvioi monimutkaisia rahoitusinstrumentteja koskevat liiketoimet niitä alkuun saatettaessa (saatetaan tuntea tuotevalvontaryhmän nimellä) ja joka toimii tilinpäätöksen laatimisperiaatteista vastaavan ryhmän yhteydessä sen varmistamiseksi, että liiketapahtuma kirjataan oikein. Vaikka pienissä yhteisöissä ei ehkä ole tuotevalvontaryhmää, yhteisöllä voi olla käytössään prosessi, joka liittyy monimutkaisten rahoitusinstrumenttisopimusten läpikäyntiin niiden alkuunsaattamisvaiheessa, jotta varmistetaan niiden asianmukainen käsittely kirjanpidossa sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.

Kontrollien seuranta

32. Yhteisön jatkuvat seurantatoiminnot on suunniteltu havaitsemaan ja korjaamaan mahdolliset puutteellisuudet rahoitusinstrumentteja koskevia liiketoimia ja niiden arvostusta koskevien kontrollien tehokkuudessa. On tärkeää, että rahoitusinstrumenttitoimintoja valvotaan ja tarkastellaan yhteisössä riittävästi. Tähän kuuluu:

(a) että kaikkia kontrolleja tarkastellaan esimerkiksi seuraamalla niiden toimintaa koskevia tilastoja, kuten täsmäytyserien lukumäärää tai sisäisesti määritettyjen hintojen ja ulkoisista lähteistä saatujen hintojen välisiä eroja;

(b) että tarvitaan tehokkaita tietotekniikkakontrolleja sekä niiden soveltamisen valvontaa ja pätevyyden testaamista; ja

(c) että on tarpeellista varmistaa, että erilaisista prosesseista ja järjestelmistä tulevat tiedot täsmäytetään asianmukaisesti. Esimerkiksi arvonmäärittämisprosessista on vain vähän hyötyä, jos sen antamaa tulosta ei täsmäytetä asianmukaisesti pääkirjan kanssa.

33. Suurissa yhteisöissä rahoitusinstrumentteja koskevista liiketoimista pidetään yleensä kirjaa kehittyneissä atk-järjestelmissä, jotka on suunniteltu varmistamaan, että maksut suoritetaan niiden erääntyessä. Monimutkaisemmat atk-järjestelmät saattavat luoda automaattisia kirjauksia selvittelytileille rahan liikkeiden seuraamiseksi, ja käsittelyä koskevat kontrollit on toteutettu tavoitteena varmistaa, että rahoitusinstrumenttitoiminnot kuvastuvat oikein yhteisön kirjanpitoaineistossa. Tietojärjestelmät on saatettu suunnitella niin, että ne tuottavat poikkeamaraportteja johdon huomion kiinnittämiseksi tilanteisin, joissa rahoitusinstrumentteja ei ole käytetty valtuuksia rajoissa tai kun toteutetut liiketoimet eivät ole määrätyissä rajoissa tiettyjä vastapuolia koskien. Kehittynytkään atk-järjestelmä ei kuitenkaan pysty varmistamaan rahoitusinstrumentteja koskevien liiketapahtumien kirjaamisen täydellisyyttä. Näin ollen johto ottaa usein käyttöön lisätoimenpiteitä kasvattaakseen kaikkien liiketapahtumien kirjatuiksi tulemisen todennäköisyyttä.

IAASB
International Auditing
and Assurance
Standards Board®

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org
FI-ISBN: 978-952-218-417-7