

Täydennysosa Kansainväliset tilintarkastusalan standardit:

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

2020

Osa III

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

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

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

Copyright © huhtikuussa 2021 IFAC. Kaikki oikeudet pidätetään. Tämä julkaisu on ladattavissa henkilökohtaiseen ja ei-kaupallista käyttöön (ts. ammatillista käyttöä tai tutkimusta varten) tai ostettavissa osoitteesta <http://www.iaasb.org>. Kääntämiseen, monistamiseen, tallentamiseen, siirtämiseen tai muuhun vastaavaan käyttöön vaaditaan kirjallinen lupa.

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

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

Kansainväliset tilintarkastusalan standardit: Kansainväliset laadunvalvontaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevat standardit ja muut ohjeet 2020, jotka on antanut “International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ja julkaissut the International Federation of Accountants (IFAC) englanninkielisenä huhtikuussa 2021, on kääntänyt suomen kielelle Suomen Tilintarkastajat ry lokakuussa 2021, ja ne julkaistaan IFACin luvalla. IFAC on arvioinut kaikkien julkaisuun *Kansainväliset tilintarkastusalan standardit: Kansainväliset laadunvalvontaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevat standardit ja muut ohjeet 2020* sisältyvien tekstien kääntämisessä käytettävän prosessin, ja käännöstä tehtäessä on noudatettu IFACin julkaisemaa ohjetta “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” Kaikkien teoksen *Kansainväliset tilintarkastusalan standardit: Kansainväliset laadunvalvontaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevat standardit ja muut ohjeet 2020* sisältyvien standardien ja muiden ohjeiden hyväksytty teksti on IFACin englanninkielisenä julkaisema. IFAC ei ota mitään vastuuta käännöksen oikeellisuudesta ja täydellisyydestä eikä toimista, joihin sen johdosta mahdollisesti ryhdytään.

Englanninkielinen julkaisu: *Kansainväliset tilintarkastusalan standardit Kansainväliset laadunvalvontaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevat standardit ja muut ohjeet 2020* © 2021 IFAC. Kaikki oikeudet pidätetään.

Suomenkielinen julkaisu: *Kansainväliset tilintarkastusalan standardit: Kansainväliset laadunvalvontaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevat standardit ja muut ohjeet 2020* © 2021 IFAC. Kaikki oikeudet pidätetään.

Julkaisun alkuperäinen nimi: *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition*, ISBN: 978-1-60815-459-3.

Tämän julkaisun monistamista, säilyttämistä tai siirtämistä tai tämän julkaisun muunlaista käyttöä koskevissa asioissa pyydetään ottamaan yhteyttä osoitteeseen permissions@ifac.org.



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

Tavaramerkit sekä rekisteröidyt tavara- ja palvelumerkit

International Auditing and Assurance Board®

IAASB®



International Auditing
and Assurance
Standards Board.



International Standards on Auditing®

International Standards on Assurance Engagements™

International Standards on Review Engagements™

International Standards on Related Services™

International Standards on Quality Control™

International Standards on Quality Management™

International Auditing Practice Notes™

ISA®

ISAE™

ISRE™

ISRS™

ISRS™

ISQC™

ISQM™

IAPN™

Käännös:

Suomen Tilintarkastajat ry
Fredrikinkatu 61 A
00100 Helsinki

Muu aineisto:

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

Suomen Tilintarkastajat ry:n esipuhe
Kansalliset lisäykset

Kustantaja:

ST-Akatemia Oy
Fredrikinkatu 61A
00100 Helsinki

aspa@suomentilintarkastajat.fi
www.stakatemia.fi

ISBN 978-952-218-384-2

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

OSA III
SISÄLLYSLUETTELO

TILINTARKASTUKSEN LAATU

Tilintarkastuksen laadun viitekehys: keskeiset osatekijät, jotka luovat ympäristön tilintarkastuksen laadulle	1
---	---

VARMENNUSTOIMEKSIANTOJEN VIITEKEHYS

Muuttunut varmennustoimeksiantojen viitekehys.....	70
--	----

TILINTARKASTUKSEN LAADUN VIITEKEHYS: KESKEISET OSATEKIJÄT, JOTKA LUOVAT YMPÄRISTÖN TILINTARKASTUKSEN LAADULLE

IAASB:n näkemys tilintarkastuksen laadun viitekehyksestä

Tilintarkastuksen laadun viitekehysten tavoitteena on:

- lisätä tietoisuutta tilintarkastuksen laadun keskeisistä osatekijöistä.
- kannustaa keskeisiä sidosryhmiä selvittämään, kuinka tilintarkastuksen laatua voisi parantaa.
- edistää keskeisten sidosryhmien runsaampaa vuoropuhelua aiheesta.

IAASB odottaa viitekehysten synnyttävän keskustelua ja johtavan positiivisiin toimenpiteisiin tilintarkastuksen laadun jatkuvaksi parantamiseksi.

Tilintarkastajien on noudatettava relevantteja tilintarkastusstandardeja ja tilintarkastusyhteisöjen laadunvalvontastandardeja samoin kuin eettisiä vaatimuksia sekä muita sääntelyyn perustuvia vaatimuksia. Viitekehys ei korvaa kyseisiä standardeja, eikä siinä myöskään aseteta lisästandardeja tai esitetä tilintarkastustoimeksiantojen suorittamista koskevia vaatimuksia.

Alkusanat

Taloudellisen informaation tulee olla relevanttia, oikea-aikaista ja luotettavaa, jotta se täyttäisi käyttäjien tarpeet. Kansalliset säädökset ja määräykset samoin kuin yhteisön sidosryhmät edellyttävät usein taloudellisen informaation joidenkin osien tilintarkastusta, jotta käyttäjät saavat varmuutta informaation luotettavuudesta. Jotta tilintarkastus saavuttaisi tavoitteensa, tilintarkastetun tilinpäätöksen käyttäjien täytyy luottaa siihen, että tilintarkastajan työ on ollut soveltuvan standardin mukaista ja että on suoritettu ”laadukas tilintarkastus”.

Termiä ”tilintarkastuksen laatu” käytetään usein sidosryhmien välisissä keskusteluissa, sääntely- ja valvontatahojen, standardien asettajien, tilintarkastusyhteisöjen ja muiden tahojen välisessä kommunikaatiossa sekä tutkimuksen ja politiikan yhteydessä. Tilintarkastuksen laatu on monimutkainen asia, ja kuten liitteessä 1 todetaan, sitä ei ole pystytty määrittelemään tai analysoimaan yleisesti hyväksytyllä tavalla.

Tästä syystä International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) on kehittänyt Tilintarkastuksen laadun viitekehyksen (viitekehys), jossa kuvataan ne panos-, prosessi- ja tuotostekijät, jotka vaikuttavat tilinpäätökseen kohdistuvan tilintarkastuksen laatuun toimeksiannon, tilintarkastusyhteisön ja kansallisen toimintaympäristön tasolla. Viitekehyksessä myös osoitetaan sidosryhmien välisen asianmukaisen vuorovaikutuksen tärkeys samoin kuin erilaisten kontekstuaalisten tekijöiden tärkeys.

IAASB uskoo tällaisen viitekehyksen olevan yleisen edun mukainen, sillä se:

- kannustaa kansallisesti toimivia tilintarkastusyhteisöjä, tilintarkastusyhteisöjen kansainvälisiä ketjuja ja tilintarkastajien ammatillisia organisaatioita pohtimaan, kuinka tilintarkastuksen laatua voidaan parantaa ja sitä koskevaa tietoa voidaan välittää paremmin;
- nostaa tilintarkastuksen laadun tärkeitä elementtejä koskevan tietoisuuden tasoa sidosryhmien keskuudessa;
- mahdollistaa sidosryhmille niiden tekijöiden tunnistamisen, joihin voi olla syytä kiinnittää ensisijaista huomiota tilintarkastuksen laadun parantamiseksi. Viitekehyksen avulla voitaisiin esimerkiksi tiedottaa hallintoelimille tilintarkastuksen laadun tärkeydestä ja kannustaa näitä tarkastelemaan omaa rooliaan sen parantamiseksi;
- auttaa standardien asettamisessa sekä kansallisella että kansainvälisellä tasolla. Esimerkiksi IAASB hyödyntää viitekehystä uudistaessaan kansainvälistä laadunvalvontastandardia (ISQC) 1¹ ja kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja (ISA). Siitä voivat hyötyä myös International Ethics Standards Board (IESBA) ja International Accounting Education Standards Board (IAESB), kun ne harkitsevat parannusten tekemistä sitoviin ohjeistuksiinsa;

¹ ISQC 1 Laadunvalvonta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia ja yleisluonteisia tarkastuksia sekä muita varmennus- ja liitännäispalvelutoimeksiantoja

- edistää dialogia ja lähempiä yhteistyösuhteita IAASB:n ja sen keskeisten sidosryhmien välillä sekä näiden sidosryhmien kesken;
- stimuloi aihetta koskevaa akateemista tutkimusta; ja
- auttaa tilintarkastuksen opiskelijoita ymmärtämään paremmin perusasiat ammattista, johon he haluavat ryhtyä.

SISÄLLYSLUETTELO

	Sivu
Yleiskatsaus	5
1 Panostekijät	10
2 Prosessitekijät	13
3 Tuotostekijät	14
4 Keskeiset vuorovaikutussuhteet taloudellisen raportoinnin ketjussa	21
5 Kontekstuaaliset tekijät	28
Liite 1 Tilintarkastuksen laadun määrittämisen monimutkaisuus	
Liite 2 Panos- ja prosessitekijöiden laatuominaisuudet	

Yleiskatsaus

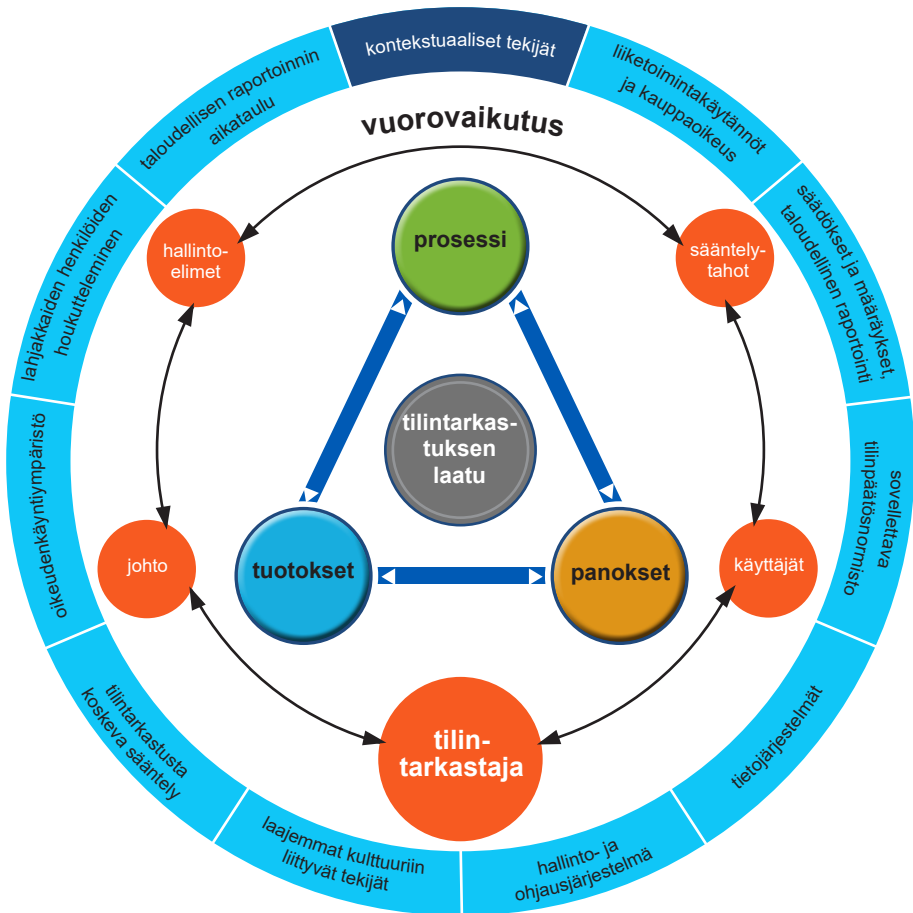
1. Termi **tilintarkastuksen laatu** sisältää keskeiset osatekijät sellaisen ympäristön muodostamiseksi, joka maksimoi todennäköisyyden laadukkaiden tilintarkastusten suorittamiselle yhdenmukaisella perusteella.
2. Tilinpäätöksen tilintarkastuksen tavoitteena on, että tilintarkastaja antaa tilinpäätöksestä lausunnon perustuen hankkimaansa tarpeelliseen määrään tarkoitukseen soveltuvaan tilintarkastusevidenssiä siitä, onko tilinpäätöksessä olennaista virheelisyyttä, sekä raportoi havaintojensa mukaisesti. **Laadukas tilintarkastus** on todennäköisesti saavutettu, kun toimeksiantotiimi on:
 - osoittanut noudattavansa asianmukaisia arvoja, etiikkaa ja asenteita;
 - ollut riittävän osaava, taitava ja kokenut, ja sillä on ollut riittävästi aikaa tilintarkastustyön suorittamiseen;
 - soveltanut tinkimätöntä tilintarkastusprosessia ja laadunvalvontamenetelyjä, jotka ovat säädösten, määräysten ja sovellettavien standardien mukaisia;
 - antanut hyödyllisiä ja oikea-aikaisia raportteja; ja
 - ollut asianmukaisesti tekemisissä relevanttien sidosryhmien kanssa.
3. Vastuu laadukkaiden tilintarkastusten suorittamisesta on tilintarkastajilla. Tilintarkastuksen laatu saavutetaan kuitenkin parhaiten ympäristössä, jossa taloudellisen raportoinnin ketjuun osallistuvilta saadaan tukea ja näiden kesken on asianmukaista vuorovaikutusta.
4. Viitekehyksen tarkoituksena on lisätä tietoisuutta tilintarkastuksen laadun keskeisistä osatekijöistä ja näin kannustaa tilintarkastajia, tilintarkastusyhteisöjä ja muita sidosryhmiä haastamaan itsensä siitä, voisivatko ne tehdä vielä jotakin tilintarkastuksen laadun parantamiseksi omassa toimintaympäristössään.
5. Viitekehys koskee kaikkien yhteisöjen tilintarkastuksia riippumatta niiden koosta, luonteesta ja monimutkaisuudesta. Se koskee myös kaikkia tilintarkastusyhteisöjä koosta riippumatta, mukaan lukien ketjuun tai yhteenliittymään kuuluvat tilintarkastusyhteisöt. Viitekehyksessä kuvattujen tilintarkastuksen laadun ominaisuuksien tärkeys voi kuitenkin vaihdella, ja ne voivat vaikuttaa tilintarkastuksen laatuun eri tavoin.
6. Tilintarkastajien on noudatettava relevantteja tilintarkastusstandardeja ja tilintarkastusyhteisöjen laadunvalvontaa koskevia standardeja samoin kuin eettisiä vaatimuksia sekä muita sääntelyyn perustuvia vaatimuksia. Erityisesti ISQC 1:ssä² käsitellään tilintarkastusyhteisön velvollisuuksia, jotka koskevat tilintarkastusten

² ISQC 1:n mukaan tilintarkastusyhteisön on luotava ja ylläpidettävä laadunvalvontajärjestelmää, jonka avulla se saa kohtuullisen varmuuden siitä, että tilintarkastusyhteisö ja sen henkilöstö noudattavat ammatillisia standardeja sekä sovellettavia säädöksiin ja määräyksiin perustuvia vaatimuksia; ja että tilintarkastusyhteisön tai toimeksiannoista vastuullisten henkilöiden antamat raportit ovat olosuhteisiin nähden asianmukaisia.

laadunvalvontajärjestelmää. Viitekehys ei korvaa kyseisiä standardeja, eikä siinä myöskään aseteta lisästandardeja tai esitetä tilintarkastustoimeksiantojen suorittamista koskevia vaatimuksia.

7. Vaikka tässä viitekehyksessä kuvatut panokset, prosessit, tuotokset ja vuorovaikutussuhteet vaikuttavat yksittäisen tilintarkastuksen laatuun, tilintarkastuksen laadun viitekehys ei sellaisenaan riitä yksittäisen tilintarkastuksen laadun arvioimiseen. Tämä johtuu siitä, että on tarkasteltava yksityiskohtaisesti sellaisia seikkoja kuin olennaisen virheellisuuden riskeihin vastattaessa hankitun tilintarkastusevidenssin luonne, ajoitus ja laajuus yksittäisessä yhteisössä, tilintarkastuksessa tehtyjen relevanttien harkintaan perustuvien ratkaisujen asianmukaisuus sekä relevanttien standardien noudattaminen.
8. Viitekehyksessä erotetaan seuraavat osatekijät:
 - a. panokset
 - b. prosessit
 - c. tuotokset
 - d. keskeiset vuorovaikutukset taloudellisen raportoinnin ketjussa
 - e. kontekstuaaliset tekijät

Viitekehystä voidaan kuvata seuraavasti:



Panokset

9. Panokset ryhmitellään seuraaviin panostekijöihin:
 - a. tilintarkastajien arvot, etiikka ja asenteet, joihin puolestaan vaikuttaa tilintarkastusyhteisössä vallitseva kulttuuri; ja
 - b. tilintarkastajien tiedot, taidot ja kokemus sekä heille tilintarkastuksen suorittamista varten allokoitu aika.
10. Laatuominaisuudet jaotellaan näiden panostekijöiden sisällä edelleen ominaisuuksiin, joita sovelletaan suoraan:
 - a. tilintarkastustoimeksiannon tasolla;

- b. tilintarkastusyhteisön tasolla ja näin ollen epäsuorasti kaikkiin kyseisen tilintarkastusyhteisön suorittamiin tilintarkastuksiin; ja
 - c. kansallisen toimintaympäristön (tai oikeudenkäyttöalueen) tasolla ja näin ollen kaikkiin kyseisessä maassa toimiviin tilintarkastusyhteisöihin ja niiden suorittamiin tilintarkastuksiin.
11. Panostekijöiden laatuominaisuuksia toimeksiannon, tilintarkastusyhteisön ja kansallisen toimintaympäristön tasolla kuvataan yksityiskohtaisemmin liitteessä 2.
 12. Tilintarkastukseen laatuun liittyviin panoksiin vaikuttavat konteksti, jossa tilintarkastus suoritetaan, keskeisten sidosryhmien välinen vuorovaikutus sekä syntyvät tuotokset. Esimerkiksi säädökset ja määräykset (konteksti) voivat edellyttää tietynlaisia raportteja (tuotos), jotka vaikuttavat hyödynnettäviin taitoihin (panos).

Prosessi

13. Tilintarkastusprosessin tinkimättömyys ja laadunvalvontatoimenpiteet vaikuttavat tilintarkastuksen laatuun. Tämän prosessitekijän laatuominaisuuksia toimeksiannon, tilintarkastusyhteisön ja kansallisen toimintaympäristön tasolla kuvataan yksityiskohtaisemmin liitteessä 2.

Tuotokset

14. Tuotoksiin luetaan raportit ja informaatio, jotka laaditaan virallisesti ja jotka yksi osapuoli esittää toiselle, samoin kuin tilintarkastusprosessissa syntyvät tuotokset, jotka eivät yleensä näy tilintarkastettavan organisaation ulkopuolisille. Näihin voi kuulua esimerkiksi tilintarkastajan havainnoista mahdollisesti seuraavia parannuksia yhteisön taloudellisen raportoinnin käytäntöihin ja taloudellista raportointia koskevaan sisäiseen valvontaan.
15. Tilintarkastuksen tuotokset määräytyvät usein asiayhteyden, mukaan lukien lakisääteiset vaatimukset, mukaisesti. Jotkin sidosryhmät pystyvät vaikuttamaan tuotoksen luonteeseen, kun taas toisilla on vähemmän vaikutusmahdollisuuksia. Joillekin sidosryhmille, kuten listattujen yhtiöiden sijoittajille, pääasiallinen tuotos on tilintarkastuskertomus.

Keskeiset vuorovaikutussuhteet taloudellisen raportoinnin ketjussa

16. Vaikka jokaisella erillisellä sidosryhmällä taloudellisen raportoinnin ketjussa on tärkeä rooli korkealaatuisen taloudellisen raportoinnin tukemisessa, sillä miten sidosryhmät ovat vuorovaikutuksessa keskenään, saattaa olla erityinen vaikutus tilintarkastuksen laatuun. Konteksti, jossa tilintarkastus suoritetaan, vaikuttaa tähän vuorovaikutukseen, johon kuuluu sekä virallista että epävirallista kommunikatiota, ja se mahdollistaa panosten ja tuotosten välisen dynaamisen yhteyden. Esimerkiksi suunnitteluvaiheessa tapahtuvat tilintarkastajan ja tarkastusvaliokunnan väliset keskustelut voivat vaikuttaa erityisosaamisen käyttämiseen (panos) ja hallintoelimille annettavan tilintarkastajan raportin muotoon ja sisältöön (tuotos). Toisaalta yksityisissä yrityksissä voidaan olla lähempänä omistajia tilintarkastus-

ta suoritettaessa. Näissä olosuhteissa voi olla paljon epävirallista kommunikaatiota, joka parantaa tilintarkastuksen laatua.

Kontekstuaaliset tekijät

17. Useilla ympäristöön liittyvillä – tai kontekstuaalisilla – tekijöillä kuten säädöksillä ja määräyksillä sekä hallinto- ja ohjausjärjestelmällä voi olla vaikutusta taloudellisen raportoinnin luonteeseen ja laatuun ja suoraan tai epäsuorasti myös tilintarkastuksen laatuun. Soveltuvissa tapauksissa tilintarkastajat ottavat nämä tekijät huomioon ratkaistessaan, kuinka parhaiten hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

1. Panostekijät

1. Laadukas tilintarkastus edellyttää, että tilintarkastajat:

- osoittavat noudattavansa asianmukaisia arvoja, etiikkaa ja asenteita; ja
- ovat riittävän osaavia, taitavia ja kokeneita, ja heillä on riittävästi aikaa tilintarkastustyön suorittamiseen.

2. Jäljempänä kuvataan tilintarkastuksen laatuun vaikuttavat keskeiset ominaisuudet. Nämä ominaisuudet pätevät tilintarkastustoimeksiannon, tilintarkastusyhteisön ja kansallisen toimintaympäristön (tai oikeudenkäyttöalueen) toimintaympäristön³ tasolla. Kutakin ominaisuutta ja tasoa kuvataan erillisessä osiossa.

1.1 Arvot, etiikka ja asenteet – toimeksiannon taso

(viittaus: kappaleet 2–16 liitteessä 2)

3. Tilintarkastustoimeksiannosta vastuullinen henkilö⁴ vastaa tilintarkastustoimeksiannosta ja on näin suoraan vastuussa tilintarkastuksen laadusta. Sen lisäksi, että tilintarkastuksesta vastuullinen henkilö ottaa vastuun tilintarkastuksen suorittamisesta, tilintarkastustoimeksiannosta vastuullisella henkilöllä on ratkaiseva rooli sen varmistamisessa, että toimeksiantotiimi osoittaa noudattavansa laadukkaan tilintarkastuksen tukemiseksi tarpeellisia arvoja, etiikkaa ja asenteita.

Keskeiset ominaisuudet ovat seuraavat:

- toimeksiantotiimi hyväksyy sen, että tilintarkastus suoritetaan laajempaa yleistä etua silmällä pitäen ja eettisten vaatimusten noudattaminen on tärkeää.⁵
- toimeksiantotiimi osoittaa toimivansa objektiivisesti ja rehellisesti.
- toimeksiantotiimi on riippumaton.
- toimeksiantotiimi osoittaa ammatillista pätevyyttä ja huolellisuutta.
- toimeksiantotiimi osoittaa noudattavansa ammatillista skeptisyyttä.

³ Oikeudenkäyttöalue voi olla suurempi tai pienempi kuin maa. Joillakin maapallon alueilla jotkin tilintarkastusta koskevaan sääntelyyn liittyvät seikat ulottuvat useampaan maahan. Joissakin maissa tilintarkastusta koskevaan sääntelyyn liittyvistä seikoista vastaavat pienemmät yksiköt, kuten osavaltiot tai provinssit.

⁴ Julkisella sektorilla termit ”asiakas”, ”toimeksianto”, ”toimeksiannosta vastuullinen henkilö” ja ”tilintarkastusyhteisö” tulee relevanteissa tapauksissa lukea siten, että ne viittaavat ISSAI-standardin (International Standard of Supreme Audit Institutions) 40 ”Quality Control for Supreme Audit Institutions” luvussa 7 määriteltyihin kyseisten termien julkisen sektorin vastineisiin.

⁵ IESBAn julkaisussa *Eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille* (IESBAn eettiset säännöt) mainitaan viisi tilintarkastusammattilaisten ammatillisen etiikan peruseräpäätettä: rehellisyys; objektiivisyys; ammatillinen pätevyys ja huolellisuus; salassapitovelvollisuus ja ammatillinen käyttäytyminen.

1.2 Arvot, etiikka ja asenteet – tilintarkastusyhteisön taso

(viittaus: kappaleet 17–32 liitteessä 2)

4. Tilintarkastusyhteisön kulttuurilla on tärkeä vaikutus tilintarkastuspartnereiden ja muiden toimeksiantotiimin jäsenten arvoihin, etiikkaan ja asenteisiin, koska ympäristö, jossa toimeksiantotiimi työskentelee, voi vaikuttaa olennaisesti partnereiden ja henkilöstön ajattelutapaan ja näin ollen siihen, kuinka he hoitavat tehtäviään. Vaikka tilintarkastus on tarkoitettu suojaamaan yleistä etua, tilintarkastusyhteisöt ovat usein kaupallisia yrityksiä. Kunkin tilintarkastusyhteisön kulttuuri on tärkeä tekijä, joka määrää, kuinka sen partnerit ja henkilöstö toimivat yleisen edun mukaisesti ja samalla saavuttavat tilintarkastusyhteisön taloudelliset tavoitteet.
5. Tilintarkastuksen laatua arvostavan kulttuurin luomiseen liittyviä keskeisiä ominaisuuksia ovat, että:
 - noudatetaan hallinnollisia järjestelyjä, jotka muodostavat asianmukaisen ”johdon ylläpitämän ilmapiirin” (”tone at the top”) ja jotka tähtäävät tilintarkastusyhteisön riippumattomuuden turvaamiseen.
 - tarvittavia henkilökohtaisia ominaisuuksia suositetaan tilintarkastuksen laatua tukevien arviointi- ja palkitsemisjärjestelmien avulla.
 - talouteen liittyvät tekijät eivät ohjaa tilintarkastuksen laatua heikentäviin toimenpiteisiin ja päätöksiin.
 - tilintarkastusyhteisö korostaa sitä, kuinka tärkeää on järjestää partnereille ja henkilöstölle mahdollisuus jatkuvaan ammatilliseen kehittymiseen ja korkealaatuiseen tekniseen tuen saatavuus.
 - tilintarkastusyhteisö edistää kulttuuria, jossa konsultoidaan vaikeista asioista.
 - asiakkaiden hyväksymistä ja asiakassuhteiden jatkamista varten on olemassa toimivat järjestelmät.

1.3 Arvot, etiikka ja asenteet – kansallisen toimintaympäristön taso

(viittaus: kappaleet 33–40 liitteessä 2)

6. Tilintarkastukseen liittyvillä kansallisilla sääntelytoimenpiteillä on tärkeä vaikutus tilintarkastusyhteisöissä vallitsevaan kulttuuriin sekä tilintarkastuspartnereiden ja muiden toimeksiantotiimin jäsenten arvoihin, etiikkaan ja asenteisiin. Keskeisiä ominaisuuksia ovat, että:
 - eettiset vaatimukset muotoillaan siten, että niistä käyvät selvästi ilmi sekä taustalla olevat eettiset periaatteet että sovellettavat erityiset vaatimukset.
 - sääntely- ja valvontatahot, kansalliset standardien antajat ja tilintarkastajien ammatilliset organisaatiot toimivat aktiivisesti sen varmistamiseksi, että eettiset periaatteet ymmärretään ja vaatimuksia sovelletaan johdonmukaisesti.
 - asiakkaiden hyväksymistä koskevien päätösten kannalta relevanttia tietoa jaetaan tilintarkastusyhteisöjen kesken.

1.4 Tiedot, taidot, kokemus ja aika – toimeksiannon taso

(viittaus: kappaleet 41–58 liitteessä 2)

7. Tilintarkastustoimeksiannosta vastuullinen henkilö vastaa sen varmistamisesta, että toimeksiantotiimillä kokonaisuutena on asianmukainen pätevyys ja että tiimillä on riittävästi aikaa pystyä hankkimaan tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ennen tilintarkastuslausunnon antamista.
8. Keskeisiä ominaisuuksia ovat, että:
 - partnereilla ja henkilöstöllä on tarvittava pätevyys.
 - partnerit ja henkilöstö ymmärtävät yhteisön liiketoimintaa.
 - partnerit ja henkilöstö tekevät kohtuullisia harkintaan perustuvia ratkaisuja.
 - tilintarkastustoimeksiannosta vastuullinen henkilö osallistuu aktiivisesti riskienarviointiin, suunnitteluun, valvontaan ja tehdyn työn läpikäyntiin.
 - yksityiskohtaista ”paikan päällä” tehtävää tarkastustyötä suorittavalla henkilöstöllä on riittävästi kokemusta, sen työtä ohjataan, valvotaan ja käydään läpi asianmukaisesti ja henkilöstössä on kohtuullisessa määrin jatkuvuutta.
 - partnereilla ja henkilöstöllä on riittävästi aikaa suorittaakseen tilintarkastuksen tehokkaasti.
 - tilintarkastustoimeksiannosta vastuullinen henkilö ja muut toimeksiantotiimin kokeneet henkilöt ovat johdon ja hallintoelinten tavoitettavissa.

1.5 Tiedot, taidot, kokemus ja aika – tilintarkastusyhteisön taso

(viittaus: kappaleet 59–70 liitteessä 2)

9. Tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteet ja menettelytavat vaikuttavat tilintarkastustoimeksiannosta vastuullisilta henkilöiltä ja muilta toimeksiantotiimin jäseniltä vaadittavaan tietämykseen ja kokemukseen ja siihen, kuinka paljon heillä on käytettävissään aikaa tarvittavan tilintarkastustyön suorittamiseen. Keskeisiä ominaisuuksia ovat, että:
 - partnereilla ja henkilöstöllä on riittävästi aikaa vaikeiden asioiden käsittelemiseen, kun niitä tulee esiin.
 - toimeksiantotiimien rakenne on asianmukainen.
 - partnerit ja kokeneempi henkilöstö tekevät oikea-aikaisesti vähemmän kokeneen henkilöstön arviointeja ja antavat asiaankuuluvaa valmennusta tai työskentelyn yhteydessä tapahtuvaa koulutusta.
 - tilintarkastuspartnerit ja henkilöstö saavat riittävästi koulutusta tilintarkastuksesta, laskentatoimesta ja soveltuvissa tapauksissa toimialojen erityiskysymyksistä.

1.6 Tiedot, taidot, kokemus ja aika – kansallisen toimintaympäristön taso (viittaus: kappaleet 71–80 liitteessä 2)

10. Kansalliset toimenpiteet voivat vaikuttaa tilintarkastajien pätevyyteen. Keskeisiä ominaisuuksia ovat, että:
- tilintarkastusyhteisöjen/yksittäisten tilintarkastajien hyväksymistä varten on olemassa toimivat järjestelyt.
 - koulutusvaatimukset on määritelty selvästi ja koulutus on asianmukaisesti resurssoitua ja tehokasta.
 - on olemassa järjestelyt tilintarkastajien pitämiseksi ajan tasalla ajankohtaisista asioista sekä koulutuksen tarjoamiseksi uusista laskentatointa tai tilintarkastusta koskevista tai sääntelyyn perustuvista vaatimuksista.
 - tilintarkastajien ammattikunta on sellaisessa asemassa, että se pystyy houkuttelemaan ja pitämään joukossaan asiaankuuluvat ominaisuudet omavia henkilöitä.

2. Prosessitekiijät

11. Laadukas tilintarkastus edellyttää, että tilintarkastajat soveltavat tinkimätöntä tilintarkastusprosessia ja laadunvalvontamenettelyjä, jotka ovat säädösten, määräysten ja sovellettavien standardien mukaisia.

2.1 Tilintarkastusprosessi ja laadunvalvontamenettelyt – toimeksiannon taso (viittaus: kappaleet 81–93 liitteessä 2)

12. Tilintarkastukset tulee suorittaa tilintarkastusstandardien mukaisesti, ja niihin sovelletaan ISQC 1:n mukaisia tilintarkastusyhteisön laadunvalvontamenettelyjä. Nämä muodostavat perustan kurinalaiselle lähestymistavalle, joka koskee riskien arviointia, suunnittelua, tilintarkastustoimenpiteiden suorittamista ja lopulta lausunnon laatimista ja esittämistä. Joskus tilintarkastusyhteisöjen metodologiat sekä sisäiset toimintaperiaatteet ja menettelytavat sisältävät yksityiskohtaisempaa ohjeistusta esimerkiksi sellaisista seikoista kuin kuka suorittaa tietyt toimenpiteet ja mitkä ovat sisäistä konsultointia koskevat vaatimukset ja dokumentoinnin muodot.
13. Vaikka tilintarkastusstandardit ja tilintarkastusyhteisön metodologia antavat muodon tilintarkastusprosessille, tapa jolla prosessia sovelletaan käytännössä räätälöidään tiettyä tilintarkastusta varten. Keskeisiä ominaisuuksia ovat, että:
- toimeksiantotiimi noudattaa tilintarkastusstandardeja, relevantteja säädöksiä ja määräyksiä sekä tilintarkastusyhteisön laadunvalvontamenettelyjä.
 - toimeksiantotiimi hyödyntää asianmukaisesti tietotekniikkaa.
 - ollaan tehokkaasti vuorovaikutuksessa muiden tilintarkastukseen osallistuvien kanssa.
 - johdon kanssa on tehty asianmukaiset järjestelyt tehokkaan ja toimivan tilintarkastusprosessin aikaansaamiseksi.

2.2 Tilintarkastusprosessi ja laadunvalvontamenettelyt – tilintarkastusyhteisön taso (viittaus: kappaleet 94–111 liitteessä 2)

14. Tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteet ja menettelytavat vaikuttavat tilintarkastusprosessiin. Tilintarkastuksen laatua parantavia keskeisiä ominaisuuksia ovat, että:

- tilintarkastusmetodologiaa mukautetaan ammatillisten standardien kehittymisen sekä sisäisissä laadunvalvontatarkastuksissa ja ulkoisissa laadun-tarkastuksissa tehtyjen havaintojen perusteella.
- tilintarkastusmetodologia kannustaa tiimin yksittäisiä jäseniä noudatta-maan ammatillista skeptisyyttä ja käyttämään asianmukaista ammatillista harkintaa.
- metodologia vaatii tehokasta valvontaa ja tilintarkastustyön läpikäyntiä.
- metodologia vaatii asianmukaista tilintarkastusdokumentaatiota.
- luodaan tinkimättömät laadunvalvontamenettelyt ja tilintarkastuksen laa-tua seurataan ja ryhdytään asianmukaisiin seuraamustoimenpiteisiin.
- suoritetaan tehokkaat toimeksiantokohtaiset laadunvalvontatarkastukset, kun niitä edellytetään.

2.3 Tilintarkastusprosessi ja laadunvalvontamenettelyt – kansallisen toimintaympäristön taso (viittaus: kappaleet 112–119 liitteessä 2)

15. Kansalliset tilintarkastuksen sääntely- ja valvontatoimenpiteet voivat vaikuttaa ti-lintarkastusprosessiin.

16. IAASB julkaisee ISA-standardeja. IESBA (The International Ethics Standards Board for Accountants) asettaa tilintarkastusammattilaisille korkealaatuisia eetti-siä standardeja laatimalla vaativia, kansainvälisesti päteviä Eettisiä sääntöjä tilin-tarkastusammattilaisille. IAESB (The International Accounting Education Stan-dards Board) kehittää ja edistää tilintarkastusammattilaisten koulutusta – joka kattaa sekä teknisen pätevyyden että ammatilliset taidot, arvot, etiikan ja asenteet – laatimalla kansainvälisiä koulutusstandardeja (IES-standardit). Nämä standar-dit on otettu laajasti käyttöön kansallisella tasolla. Keskeisiä ominaisuuksia ovat, että:

- laaditaan sellaisia tilintarkastus- ja muita standardeja, joissa tehdään sel-väksi taustalla olevat tavoitteet sekä sovellettavat erityiset vaatimukset.
- ulkoisista laaduntarkastuksista vastuussa olevat tahot tarkastelevat tilintar-kastuksen laadun relevantteja ominaisuuksia sekä tilintarkastusyhteisöjen että yksittäisten tilintarkastustoimeksiantojen osalta.
- on olemassa tehokkaat järjestelmät tilintarkastuksen epäonnistumista (au-dit failure) koskevien väitteiden tutkimista ja tarvittaessa kurinpitotoimen-piteitä varten.

3. Tuotostekijät

17. Eri sidosryhmät saavat tilintarkastuksesta erilaisia tuotoksia. Näiden tuotosten arvioiminen perustuu todennäköisesti niiden hyödyllisyyteen ja oikea-aikaisuuteen, ja ne koetaan tilintarkastuksen laatuun liittyviksi näkökohdiksi. Ne voivat myös:
- antaa laajempaa näkemystä tilintarkastuksen laadusta. Esimerkiksi tilintarkastuksen sääntelyä ja valvontaa hoitavilta tahoilta saatavissa raporteissa kuvataan todennäköisesti laaduntarkastustoimenpiteiden tuloksena havaittuja heikkouksia; ja
 - vaikuttaa tilintarkastuksen laatuun suoraan. Esimerkiksi jos ollaan velvollisia raportoimaan tietystä seikasta, kuten sisäisten kontrollien tehokkuudesta, kyseisellä alueella tehtävä työ saattaa olla perusteellisempaa.
18. Joillakin sidosryhmillä, erityisesti johdolla, hallintoelimillä ja joillakin sääntely- ja valvontatahoilla, on suurempia näkemyksiä joistakin tilintarkastuksen laatuun vaikuttavista panoksista, ja ne pystyvät näin ollen arvioimaan sitä paremmin, ainakin osittain. Näiltä toisilta sidosryhmiltä saatava tuotos, esimerkiksi tarkastusvaliokunnilta saatava tieto, voi antaa ulkoisille käyttäjille hyödyllistä tietoa tilintarkastuksen laadusta.
19. Relevantteihin tuotoksiin voi kuulua seuraavaa:

Taso	Tuotokset
3.1 Toimeksiannon taso	Tilintarkastajalta 3.1.1 Tilintarkastajan raportit tilintarkastetun tilinpäätöksen käyttäjille 3.1.2 Tilintarkastajan raportit hallintoelimille 3.1.3 Tilintarkastajan raportit johdolle 3.1.4 Tilintarkastajan raportit taloudelliseen raportointiin ja vakavaraisuuteen liittyville sääntely- ja valvontatahoille Yhteisöltä 3.1.5 Tilintarkastettu tilinpäätös 3.1.6 Hallintoelinten, mukaan lukien tarkastusvaliokunta, antamat raportit Tilintarkastusta säänteleviltä ja valvovilta tahoilta 3.1.7 Sääntely- ja valvontatahoilta saatava tieto yksittäisistä tilintarkastuksista

3.2 Tilintarkastus-yhteisön taso ja kansallisen toimintaympäristön taso	Tilintarkastusyhteisöltä 3.2.1 Läpinäkyvyysraportit 3.2.2 Vuosikertomukset ja muut raportit Tilintarkastusta säänteleviltä ja valvovilta tahoilta 3.2.3 Kokonaisnäkemysten esittäminen tilintarkastusyhteisöihin kohdistuvien laaduntarkastusten tuloksista.
---	---

3.1 Tuotokset - toimeksiannon taso

3.1.1 *Tilintarkastajan raportit tilintarkastetun tilinpäätöksen käyttäjille*

20. Tilintarkastuksen ensisijainen tuotos on tilintarkastajan lausunto, joka antaa käyttäjille varmuutta tilintarkastetun tilinpäätöksen luotettavuudesta. Useimmille käyttäjille se, ettei tilintarkastajan lausunto ole mukautettu, on tärkeä signaali taloudellisen informaation luotettavuudesta. Tämän signaalin arvoon voivat vaikuttaa useat eri tekijät, kuten tilintarkastuksen suorittaneen tilintarkastusyhteisön maine⁶ sekä oletus käytetyn tilintarkastusprosessin tehokkuudesta.
21. Tilintarkastaja pystyy antamaan tilintarkastuskertomuksessa tietoa, jonka avulla käyttäjät saavat joitakin näkemyksiä tilintarkastajan työstä ja havainnoista ja näin ollen suoritetun tilintarkastuksen laadusta. Tilintarkastajat eivät kuitenkaan aina käytä tätä tilaisuutta, ja tilintarkastuskertomus on vuosien mittaan standardoitu. Tilintarkastajan työstä ja havainnoista annetaan yleensä tietoa vain silloin, kun tilintarkastajan lausunto on mukautettu.
22. Sen lisäksi, että tilintarkastuskertomukseen sisältyvä tieto laajenee, myös sen hyödyllisyys voi lisääntyä, jos se sisältää lisävarmennusta tietyistä säädösten tai määräysten edellyttämistä seikoista. Joissakin tapauksissa tällainen varmennus voidaan toteuttaa laajentamalla tilintarkastuksen kattamaa aluetta (esimerkiksi vahvistamalla, että johto on antanut tilintarkastajalle kaikki pyydetty tiedot ja selitykset). Joissakin toisissa tapauksissa tilintarkastuksen kattamaa aluetta pitää laajentaa (esimerkiksi varmentamalla taloudellista raportointia koskevien sisäisten kontrollien tehokkuus).
23. Julkisen sektorin tilintarkastajat antavat tavallisesti enemmän tietoa joko itse tilintarkastuskertomuksessa tai julkisesti saatavilla olevassa täydentävässä raportissa. Julkisen sektorin tilintarkastajat myös suorittavat joskus työtään ympäristössä, jossa kansalaisilla on pääsy julkisiin asiakirjoihin. Tämä tiedonsaannin vapaus voi johtaa siihen, että julkisen sektorin tilintarkastaja antaa tilintarkastuksistaan

⁶ Tässä viitekehyksessä ei erityisesti käsitellä tilintarkastusyhteisön mainetta, sillä se ei ole tilintarkastuksen laadun osatekijä vaan jotain mikä voi syntyä suorittamalla jatkuvasti laadukkaita tilintarkastuksia. Tilintarkastusyhteisön maineeseen vaikuttavia tekijöitä on useita, kuten sen koko, sen markkinointitoimenpiteet sekä se, missä määrin oikeudenkäynnit tai sääntely- tai valvontatahoin toimenpiteet voivat vaikuttaa siihen kielteisesti.

yksityiskohtaisempaa tietoa, esimerkiksi tietoa yhteisön liiketoimintariskeistä ja sisäisistä kontroleista.

3.1.2 *Tilintarkastajan raportit hallintoelimille*

24. Tilintarkastusstandardeissa vaaditaan yleensä, että tilintarkastaja kommunikoi tietyistä seikoista hallintoelinten kanssa oikea-aikaisesti. Esimerkiksi ISA-standardien⁷ mukaan on kommunikoitava seuraavista seikoista:

- tilintarkastajan velvollisuudet
- tilintarkastuksen suunniteltu laajuus ja ajoitus
- tilintarkastajan objektiivisuutta vaarantavat uhat ja niihin liittyvät käytetyt varokeinot.
- merkittävät tilintarkastushavainnot.

25. Tällaisia seikkoja käsitellään usein hallintoelimille osoitetuissa kirjallisissa raporteissa. Tilintarkastusstandardien mukaisten vaatimusten odotetaan kuitenkin tukevan tilintarkastajan ja hallintoelinten välisiä laajempia ja kattavampia keskusteluja. Tilintarkastuksen yleistä laatua tarkastellessaan hallintoelimet todennäköisesti arvioivat sekä kirjallisten raporttien että vähemmän virallisen kommunikaation arvoa ja ajoitusta.

26. Kun on kyse kommunikoinnin laadusta ja hyödyllisyydestä, hallintoelimet saattavat arvostaa erityisesti tilintarkastajan kommunikaatiota, joka sisältää:

- puolueettomia näkemyksiä siitä, kuinka johto suoriutuu tilinpäätöksen laatimista koskevien velvollisuuksiensa täyttämisestä;
- näkemyksen yhteisön taloudellisen raportoinnin käytännöistä, mukaan lukien sisäisten kontrollien toiminta;
- suosituksia yhteisön taloudellisen raportoinnin prosessien parantamiseksi; ja
- informaatiota, joka antaa hallintoelimille mahdollisuuden täyttää hallinnolliset velvollisuutensa tehokkaasti.

3.1.3 *Tilintarkastajan raportit johdolle*

27. Tilintarkastaja kommunikoi tilintarkastuksen aikana laajasti myös johdon kanssa. Suuri osa tästä kommunikaatiosta on epävirallista, mutta joskus tilintarkastaja voi päättää tai johto voi pyytää, että havainnot esitetään virallisesti kirjallisessa raportissa. Tällöin johto todennäköisesti painottaa tällaisten raporttien koettua arvoa ja ajoitusta tilintarkastuksen yleistä laatua tarkastellessaan.
28. Taloudellista raportointia koskevien seikkojen lisäksi johto saattaa arvostaa erityisesti:

⁷ ISA 260 *Kommunikointi hallintoelinten kanssa*

- näkemyksiä yhteisön liiketoiminnan ja järjestelmien erityisistä alueista ja suosituksia niiden parantamiseksi;
 - havaintoja sääntelyyn liittyvistä seikoista; ja
 - globaaleja näkökulmia toimialan merkittäviin kysymyksiin tai kehityssuuntiin.
29. Erityisesti pienissä yhteisöissä, joissa resurssit ovat rajalliset, johto voi arvostaa tilintarkastajan antamaa liiketoimintaan liittyvää neuvontaa. Tällöin tilintarkastajan on tiedostettava mahdollisesti syntyvät riippumattomuutta vaarantavat uhat.
- 3.1.4 *Tilintarkastajan raportit taloudelliseen raportointiin ja vakavaraisuuteen liittyville sääntely- ja valvontatahoille*
30. Kansalliset säädökset tai määräykset voivat edellyttää, että tilintarkastaja kommunikoi taloudelliseen raportointiin tai vakavaraisuuteen liittyville sääntely- ja valvontatahoille joko rutiininomaisesti tai erityisissä olosuhteissa. Kansalliset vaatimukset vaihtelevat, mutta niihin voi sisältyä:
- taloudellisen raportoinnin prosessiin liittyvien seikkojen, esimerkiksi sisäisen valvonnan, varmentaminen.
 - raportointi seikoista, joilla sääntely- ja valvontatahot katsovat todennäköisesti olevan niille olennaisia merkitystä.
 - raportointi lainvastaisista teoista, mukaan lukien rahanpesua koskevat epäilyt.
31. Tällöin sääntely- ja valvontatahot todennäköisesti painottavat tällaisten raporttien koettua arvoa ja ajoitusta tilintarkastuksen yleistä laatua tarkastellessaan.
- 3.1.5 *Tilintarkastettu tilinpäätös*
32. Varmentaminen lisää taloudellisen raportoinnin luotettavuutta ja mahdollisesti johtaa taloudellisen raportoinnin laadun parantumiseen. Tilintarkastuksen seurauksena voi esimerkiksi olla, että johto tekee muutoksia tilinpäätösluonnokseen. Nämä muutokset voivat olla luonteeltaan määrällisiä tai laadullisia, kuten tilinpäätöksen liitetietoihin tehtäviä selvennyksiä. Vaikka tällaiset muutokset eivät yleensä näy käyttäjille, jotka saavat korkealaatuiseksi kokemansa tilinpäätöksen, käyttäjät voivat olettaa, että on suoritettu laadukas tilintarkastus. Päinvastainen tapaus on todennäköinen, ts. jos käyttäjät saavat tilinpäätöksen, jossa on laskuvirheitä, epäjohtomukaisuuksia ja vaikeasti ymmärrettäviä tietoja, he saattavat päätellä, että on suoritettu huonolaatuinen tilintarkastus, jos tilintarkastuskertomus ei ole mukautettu.
33. Joissakin maissa yritysten täytyy oikaista tilintarkastettua tilinpäätöstä, jos siinä on todettu olennaisia virheellisyksiä. Jos yhteisön pitää oikaista tilinpäätöstään, käyttäjät saattavat oikaisuun johtaneesta syystä riippumatta uskoa, että tilintarkastus on epäonnistunut (audit failure).

3.1.6 *Hallintoelinten, mukaan lukien tarkastusvaliokunta, antamat raportit*

34. Joissakin maissa hallintoelimillä – erityisesti listattujen yhtiöiden tarkastusvaliokunnilla – on erityisiä velvollisuuksia, jotka tarkoittavat jonkin asteista tilintarkastajaan tai tilintarkastusprosessiin liittyviin näkökohtiin kohdistuvaa valvontaa. Vaikka käyttäjät todennäköisesti toteavat, että korkealaatuisen tarkastusvaliokunnan osallistumisella on myönteinen vaikutus tilintarkastuksen laatuun, on huomattavaa vaihtelua siinä, missä määrin tarkastusvaliokunnat kommunikoivat käyttäjille siitä, kuinka ne ovat täyttäneet nämä velvollisuutensa.
35. Tarkastusvaliokuntien toimenpiteistä on mahdollista kertoa laajemmin, ja tästä olisi hyötyä sekä tilintarkastuksen todellisen laadun että käyttäjien kokeman laadun kannalta. Tämän vuoksi joissakin maissa selvitetään aktiivisesti, pitäisikö vuosikertomuksessa antaa enemmän tietoa tarkastusvaliokunnan toimenpiteistä, jotka liittyvät ulkoiseen tilintarkastukseen.

3.1.7 *Sääntely- ja valvontatahoilta saatava tieto yksittäisistä tilintarkastuksista*

36. Joissakin maissa tilintarkastusta sääntelevät ja valvovat tahot antavat yksittäisiin tilintarkastuksiin kohdistuvien laaduntarkastusten tulokset tiedoksi asianomaisille tarkastusvaliokunnille, joskaan tällainen tieto ei yleensä ole julkisesti saatavilla.

3.2 **Tuotokset – tilintarkastusyhteisön taso ja kansallisen toimintaympäristön taso**

3.2.1 *Läpinäkyvyysraportit*

37. Tilintarkastusyhteisöt voivat antaa yleisellä tasolla olevaa informaatiota tilintarkastuksen laadusta. Joissakin maissa tilintarkastusyhteisöltä vaaditaan läpinäkyvyysraportteja, jotka sisältävät tietoa tilintarkastusyhteisön hallinto- ja ohjausjärjestelmästä ja laadunvalvontajärjestelmästä.⁸ Tällaisen tiedon asettaminen julkisesti saataville voi auttaa niitä tilintarkastetun tilinpäätöksen käyttäjiä, jotka eivät ole lähellä tilintarkastusprosessia, ymmärtämään yksittäisten tilintarkastusyhteisöjen ominaispiirteitä ja tilintarkastuksen laatuun vaikuttavia tekijöitä kyseisissä tilintarkastusyhteisöissä. Silloin kun keskeiset sidosryhmät eivät pysty arvioimaan tilintarkastuksen laatua suoraan, tällainen tieto voi auttaa yhteisöjä uuden tilintarkastusyhteisön valinnassa.
38. Läpinäkyvyysraportit antavat tilintarkastusyhteisöille myös tilaisuuden erottautua korostamalla tiettyjä niiden toimintaperiaatteisiin liittyviä näkökohtia ja tilintarkastuksia koskevaa lähestymistapaa ja näin ollen kilpailla tilintarkastuksen laatuun liittyvillä seikoilla. Esimerkiksi tilintarkastusyhteisön laadunvalvontaa, riippumattomuuden turvaamista ja hallinto- ja ohjausjärjestelmää koskeviin prosesseihin ja käytäntöihin liittyvän tiedon julkaiseminen toimii kaikille tilintarkas-

⁸ EU:n jäsenvaltioissa esimerkiksi tilintarkastusdirektiivi edellyttää, että yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä tarkastavat tilintarkastusyhteisöt esittävät vuosittain tiettyjä tietoja, jotka koskevat tilintarkastusyhteisön juridista rakennetta, ketjua johon ne kuuluvat, hallinto- ja ohjausjärjestelmää sekä laadunvalvontajärjestelmää, taloudellista informaatiota sekä partnereiden palkitsemisperusteita.

tusyhteisössä selkeänä kannustimena toimia tilintarkastusyhteisön sitoumusten hengen ja kirjaimen mukaisesti.

3.2.2 *Vuosikertomukset ja muut raportit*

39. Jotkin tilintarkastusyhteisöt julkaisevat vuosikertomuksen. Vuosikertomus antaa niille tilaisuuden kuvata toimintaansa koskevia keskeisiä tilintarkastuksen laatuun liittyviä suoriutumisindekattoreita sekä laadun parantamiseen tähtäviä hankkeita. Tällaiset tiedot voivat auttaa niitä erottautumaan tilintarkastuksen laadun perusteella.
40. Lisäksi julkisen sektorin tilintarkastusta suorittavat tahot saattavat julkaista muita raportteja, joissa tehdään yleisiä johtopäätöksiä niiden suorittamista tilintarkastuksista ja yksilöidään hallinto- ja ohjausjärjestelmässä, laskentatoimessa ja raportoinnissa havaittuja heikkouksia. Näihin raportteihin voi sisältyä suosituksia julkisen sektorin yhteisöjä koskevien yleisten säästöjen ja määräysten muuttamiseksi.

3.2.3 *Kokonaisnäkömyksen esittäminen tilintarkastusyhteisöihin kohdistuvien laaduntarkastusten tuloksista*

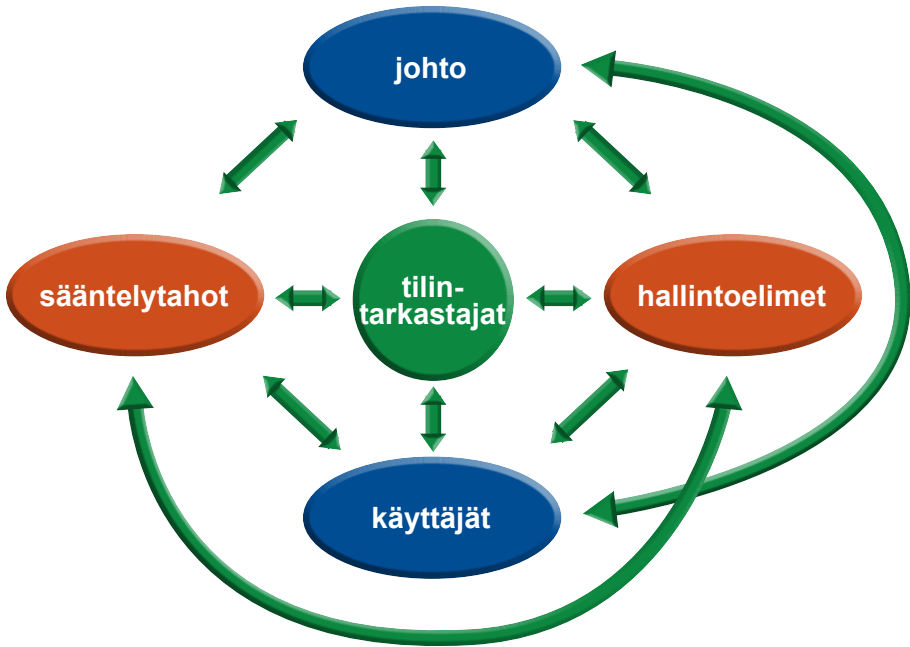
41. Monissa maissa tilintarkastusta sääntelevät ja valvovat tahot raportoivat laaduntarkastustoimenpiteidensä tuloksista vuosittain. Tällaisten raporttien yksityiskohdaisuuden taso vaihtelee. Jossakin maissa raporteissa esitetään kaikkiin tilintarkastusyhteisöihin kohdistuneiden laaduntarkastusten tulokset yhdessä, ja toisissa maissa julkaistaan raportit eri tilintarkastusyhteisöistä.
42. Yksittäisiä tilintarkastusyhteisöjä koskevien laaduntarkastusraporttien julkistamisella voi olla tärkeä rooli tilintarkastuksen laadun parantamisessa, mukaan lukien keskeisten sidosryhmien (erityisesti sijoittajien ja tilintarkastuskertomusten käyttäjien) kokema tilintarkastuksen laatu. Keskustelu siitä, onko tilintarkastusta sääntelevien ja valvovien tahojen hyödyllistä raportoida yksittäisiin tilintarkastusyhteisöihin kohdistuvista laaduntarkastuksista julkisesti, on herkkää tasapainottelua. Jotkut uskovat, että yksittäisiin tilintarkastusyhteisöihin kohdistuvissa laaduntarkastuksissa tehtyjen havaintojen läpinäkyvyys auttaa hallintoelimiä täyttämään velvollisuutensa ja se vaikuttaa myönteisesti tilintarkastuksen laatuun antamalla tilintarkastusyhteisöille kannustimen näyttää, että niiden työn laatu paranee vuodesta toiseen. Toiset uskovat, että tilintarkastusyhteisökohtaisten havaintojen julkinen raportointi voi johtaa siihen, että tilintarkastusyhteisöt omaksuvat puolustuslähtöisen lähestymistavan vastatessaan laaduntarkastuksissa tehtyihin havaintoihin, ja tämä heikentää tilintarkastuksen laatua.

4. **Keskeiset vuorovaikutussuhteet taloudellisen raportoinnin ketjussa**

43. Vuonna 2008 julkaistussa raportissaan *Financial Reporting Supply Chain: Current Perspectives and Directions*,⁹ IFAC kuvaa taloudellisen raportoinnin ketjua seuraavasti: ”taloudellisten raporttien laatimiseen, hyväksymiseen, tilintarkastukseen, analysointiin ja käyttöön osallistuvat henkilöt ja prosessit”.
44. IFAC on todennut, että ketjun kaikkien lenkkien täytyy olla korkealaatuisia ja kiinteästi yhteydessä toisiinsa, jotta saadaan aikaan korkealaatuista taloudellista raportointia. Vaikka ketjun jokaisella lenkillä on tärkeä rooli korkealaatuisen taloudellisen raportoinnin tukemisessa, lenkkien keskinäisten yhteyksien tai vuorovaikutuksen luonteella saattaa olla erityinen vaikutus tilintarkastuksen laatuun.
45. Tämä vuorovaikutus, johon kuuluvat sekä virallinen että epävirallinen kommunikaatio ketjun jäsenten välillä, voi vaikuttaa toisten käyttäytymiseen ja näkemyksiin ja näin vaikuttaa parantavasti tilintarkastuksen laatuun. Vuorovaikutuksen luonteeseen ja laajuuteen vaikuttavat sekä mukana olevien henkilöiden tavoitteet että konteksti, jossa vuorovaikutus tapahtuu.
46. Seuraavissa osioissa kuvattu vuorovaikutus on kahdenvälistä. Tilintarkastuksen laadun kannalta voi kuitenkin olla hyötyä siitä, että tilintarkastajat ja keskeiset sidosryhmät tapaavat ja keskustelevat tilintarkastuksen laadun kannalta tärkeistä seikoista.

⁹ Raportti on saatavilla osoitteessa: web.ifac.org/media/publications/9/financial-reporting-supply/financial-reporting-supply.pdf.

47. Joitakin tilintarkastuksen laadun kannalta tärkeimpiä vuorovaikutussuhteita¹⁰ kuvataan seuraavassa



4.1 Tilintarkastajien ja johdon välinen vuorovaikutus¹¹

48. Johto vastaa tilinpäätöksen laatimisesta ja sellaisesta sisäisestä valvonnasta, joka on tarpeellista sen varmistamiseksi, että tilinpäätöksen laatimiseen käytettävä informaatio on luotettavaa ja saatavissa oikea-aikaisesti. Johto vastaa myös sen varmistamisesta, että tilinpäätös on sovellettavan tilinpäätösnormiston mukainen ja relevanteissa tapauksissa kuvaa sen perustana olevia liiketoimia ja tapahtumia tavalla, joka antaa oikean ja riittävän kuvan.
49. Täysi ja oikea-aikainen pääsy relevanttiin informaatioon ja mahdollisuus keskustella relevanttien henkilöiden kanssa sekä yhteisössä että sen ulkopuolella auttaa tilintarkastajaa kokoamaan tilintarkastusevidenssiä. Avoin ja rakentava suhde auttaa tilintarkastajaa tunnistamaan ja arvioimaan olennaisen virheellisuuden riskit ja vastaamaan niihin, erityisesti kun on kyse monimutkaisista tai epätavallisista liiketapahtumista tai seikoista, joihin liittyy merkittävää harkintaa tai epävarmuutta. Jos yhteistyötä ja avointa vuoropuhelua ei ole, on epätodennäköistä, että laadukas tilintarkastus pystytään suorittamaan toimivalla tavalla.

¹⁰ Tässä osiossa käsitellään vain ulkoista – ts. tilintarkastuksen toimeksiantotiimin ulkopuolista – vuorovaikutusta. Tilintarkastuksen toimeksiantotiimin sisäistä vuorovaikutusta käsitellään luvussa 1: Panokset

¹¹ Monissa pienissä yhteisöissä johdon ja hallintoelinten välillä ei juurikaan ole eroa. Omistaja-johantajalla on yleensä molemmat roolit.

50. Tilintarkastuksen toimivuuden edistämiseksi tilintarkastaja keskustelee todennäköisesti tilintarkastuksen varhaisessa vaiheessa johdon kanssa informaatiotarpeista ja sopii asianmukaisesta aikataulusta. Tilintarkastaja todennäköisesti myös keskustelee johdon kanssa tiintarkastushavainnoista sitä mukaa kuin niitä tulee esiin, jotta johto pystyy antamaan selityksiä oikea-aikaisesti tai tekemään tarvittaessa lisäanalysointia.
51. Tilintarkastajan ja johdon välinen avoin ja rakentava suhde auttaa myös luomaan ympäristön, jossa johto pystyy hyötymään tilintarkastajan tekemistä, esimerkiksi seuraavia seikkoja koskevista havainnoista:
- mahdolliset parannukset yhteisön taloudellisen raportoinnin käytäntöihin
 - mahdolliset parannukset taloudellista raportointia koskevaan sisäiseen valvontaan.
 - taloudellista raportointia koskevat uudet vaatimukset.
 - näkemykset toimialaan liittyvistä kysymyksistä
 - havainnot sääntelyyn liittyvistä seikoista.
52. Tilintarkastajan ja johdon välinen avoin ja rakentava suhde on erotettava liian läheisestä suhteesta, joka voi syntyä, kun tilintarkastajat viettävät tilikauden aikana paljon aikaa saman tilintarkastusasiakkaan luona. Tilintarkastuksen laadun kannalta on elintärkeää, että tilintarkastajat pysyvät skeptisinä ja objektiivisina ja ovat valmiita haastamaan saamansa informaation luotettavuuden.
- 4.2 **Tilintarkastajien ja hallintoelinten välinen vuorovaikutus**
53. Hallintoelimet vastaavat yhteisön strategisen johtamisen ja sen tilivelvollisuuteen liittyvien velvoitteiden valvonnasta. Tähän kuuluu yhteisön taloudellisen raportoinnin prosessin valvonta. Listayhtiöissä ja muissa suurissa yhteisöissä tarkastusvaliokunta hoitaa suuren osan yhteisön taloudellisen raportoinnin valvontaan liittyvästä työstä.
54. Tehokas kaksisuuntainen kommunikointi tilintarkastajien kanssa voi auttaa hallintoelimiä näiden velvollisuuksien hoitamisessa. Hallintoelimet voivat hyötyä erityisesti näkemyksistä, joita tilintarkastajalla on sellaisista seikoista kuin yhteisöä koskevat taloudelliseen raportointiin liittyvät riskit, tärkeimmät johdon harkintaa edellyttävät alueet tilinpäätöksessä sekä taloudellisen raportoinnin prosessin laatuun liittyvät näkökohdat, mukaan lukien taloudellisten sisäisten kontrollien heikkoudet. Tämä informaatio voi auttaa hallintoelimiä tekemään johtopäätöksiä tilinpäätöksen antamasta oikeasta ja riittävästä kuvasta, erityisesti jos tilintarkastajalla on huolenaiheita, joiden suhteen johto ei ole toiminut.
55. Tilintarkastajan täytyy kommunikoida hallintoelinten (mukaan lukien tarkastusvaliokunta, jos sellainen on) kanssa suunnitteluun liittyvistä seikoista ja merkittävistä havainnoista. Joskus tehokasta kommunikointia edistää se, että vähintään yksi kokous tai osa kokouksesta pidetään ilman, että johtoa on paikalla. Pienemmissä yhteisöissä tilintarkastajan ja hallintoelinten välinen kommunikointi on todennäköisesti usein tiheämpää ja vähemmän muodollista.

56. Hallintoelimet pystyvät myös vaikuttamaan tilintarkastuksen laatuun:

- esittämällä näkemyksiä taloudelliseen raportointiin liittyvistä riskeistä ja liiketoiminnan alueista, jotka tarvitsevat erityistä huomiota tilintarkastuksessa;
- arvioimalla, onko tilintarkastukseen kohdistettu riittävästi resursseja, jotta se pystytään suorittamaan tehokkaasti, ja kuvastaako tilintarkastuspalkkio tätä oikein;
- tarkastelemalla riippumattomuuteen liittyviä seikkoja ja arvioimalla niiden ratkaisua;
- arvioimalla, kuinka tilintarkastaja on haastanut johtoa tilintarkastuksen aikana erityisesti koskien väärinkäytösriskin arviointia, johdon tekemiä arvioita ja oletuksia sekä tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valintaa; ja
- luomalla ympäristön, jossa johto ei vastusta sitä, että tilintarkastaja haastaa heidät, eikä ole liikaa puolustuskannalla vaikeita tai kiistanalaisia asioita käsiteltäessä.

4.3 Tilintarkastajien ja tilinpäätöksen käyttäjien välinen vuorovaikutus

57. Joissakin maissa sääntelynormisto antaa käyttäjille mahdollisuuden olla jossakin määrin vuorovaikutuksessa tilintarkastajien kanssa. Joissakin maissa osakkeenomistajien on hyväksyttävä esimerkiksi yhteisön tilintarkastajan valintaa, toimeksiannon jatkamista tai tilintarkastajan vaihtamista koskevat ehdotukset yhtiökokouksessa. Osakkeenomistajilla voi myös olla oikeus esittää yhtiökokouksessa tilintarkastajalle kysymyksiä tilintarkastukseen liittyvistä merkittävistä seikoista. Tämä vuorovaikutus voi toimia tilintarkastajille lisämotivointina laadukkaiden tilintarkastusten suorittamiseen.

58. Käyttäjät haluavat mahdollisesti myös selvittää, millä perusteella tilintarkastaja vaihdetaan. Tämä helpottuu, kun syyt vaihtamiseen ovat oikea-aikaisesti julkisesti saatavilla.

59. Julkisen sektorin tilintarkastajilla on usein suoria kontakteja tilinpäätöksen ensisijaisten käyttäjien kanssa. Ei ole lainkaan harvinaista, että tilintarkastajat esittelevät havaintojaan lainsäädäntöelimelle tai ministeriöille (julkisen vallan virasto- ja tai julkisen vallan omistamia yrityksiä koskien) ja antavat näille:

- puolueettomia ja poliittisesti neutraaleja näkemyksiä yhteisön toiminnasta ja taloudellisen raportoinnin käytännöistä; ja
- rakentavia ja oikea-aikaisia suosituksia eri suoriutumisalueilla (mukaan lukien ”value for money”) ja relevanttien valtuuksien noudattamisesta.

Tällaiset esittelyt saattavat parantaa tilintarkastajien tietämystä tilinpäätöksen ensisijaisten käyttäjien odotuksista ja antaa käyttäjille mahdollisuuden tilintarkastuksen laadun arvioimiseen.

60. Tilintarkastajien ammattikunta, erityisesti tilintarkastajien ammatilliset organisaatiot, voivat järjestää foorumeita, konferensseja ja muita korkean tason koko-

uksia ja keskustelutilaisuuksia, joissa tilintarkastajat voivat keskustella tilintarkastuksen laadun kannalta relevanteista seikoista tilinpäätöksen käyttäjäryhmien kanssa.

4.4 Tilintarkastajien ja sääntely- ja valvontatahojen välinen vuorovaikutus

61. Tilintarkastukseen vaikuttavia sääntely- ja valvontatahoja on usean tyyppisiä: rahoitusmarkkinoiden valvojat, rahoitusmarkkinoille osallistuvien tahojen valvojat, ja taloudellisen raportoinnin valvojat ("taloudellisen raportoinnin valvonta"); tietäntyyppisiä yrityksiä, kuten pankkeja ja vakuutusyhtiöitä valvovat tahot ("vakavaraisuusvalvonta"), sekä joitakin tilintarkastusyhteisöjä suoraan valvovat tahot ("tilintarkastusvalvonta"). Joissakin maissa on useita taloudellisen raportoinnin valvontaa ja vakavaraisuusvalvontaa suorittavia tahoja, ja niiden on hyödyllistä koordinoita tilintarkastuksen laatuun liittyviä toimenpiteitään.

4.4.1 Taloudellisen raportoinnin valvonta ja vakavaraisuusvalvonta

62. Taloudellisen raportoinnin valvontaa ja vakavaraisuusvalvontaa suorittavilla tahoilla ja tilintarkastajilla on monilta osin toisiaan täydentävät mielenkiinnon kohteet, joskin niiden kiinnostus voi kohdistua eri tavalla. Asianmukainen tiedon jakaminen näiden osapuolten välillä voi sen vuoksi sekä helpottaa valvontaprosessia että edistää tilintarkastuksen laatua.
63. Tilintarkastus on tärkeä taloudellisen raportoinnin valvontaa ja vakavaraisuusvalvontaa suorittaville tahoille. Yleensä nämä valvojat vaativat, että relevanttien yhteisöjen tilinpäätökset ovat tilintarkastettuja, ja joskus tilintarkastus laajennetaan kattamaan myös sellaisia seikkoja kuin yhteisön sisäisen taloudellisen valvonnan järjestelmän tehokkuus. Lisäksi nämä valvojat pyytävät joskus tilintarkastajia hankkimaan varmuutta yksittäisistä seikoista.
64. Virallisten raportointivelvoitteiden lisäksi taloudellisen raportoinnin valvontaa ja vakavaraisuusvalvontaa suorittavat tahot haluavat mahdollisesti saada tietoa seikoista, jotka tulevat tilintarkastajan tietoon tilintarkastusta suoritettaessa. Kun on kyse pankkivalvojista, tähän voi liittyä sellaisia seikkoja kuin:
- tieto, joka viittaa siihen, ettei jokin pankkitoimilupaa koskeva vaatimus täyty.
 - tieto, joka saattaa viitata olennaiseen säädösten ja määräysten rikkomiseen.
 - olennaiset epäsuotuisat muutokset pankin liiketoimintaan liittyvissä riskeissä ja toiminnan jatkuvuuteen liittyvissä seikoissa.
65. Taloudellista raportointia ja vakavaraisuutta valvovilla tahoilla on joskus informaatiota, joka, jos se olisi tilintarkastajan tiedossa, vaikuttaisi tilintarkastuksen laajuuteen ja mahdollisesti tilintarkastajan johtopäätöksiin ja tilintarkastuslausuntoon.

4.4.2 Tilintarkastusvalvonta¹²

66. Useissa maissa tilintarkastusyhteisöjen ja yksittäisten tilintarkastusten laadunvalvontaa suorittavan riippumattoman tilintarkastusvalvonnan perustaminen antaa mahdollisuuden sekä tilintarkastuksen laadun parantamiseen että tilintarkastuksen laadun tekemiseen läpinäkyvämmäksi käyttäjille.
67. Tilintarkastusyhteisöjen ja tilintarkastusvalvojien välinen avoin kommunikaatio auttaa valvojia suorittamaan toimenpiteensä tehokkaasti. Lisäksi laaduntarkastuksessa tehtyjen havaintojen selkeä kommunikoiminen auttaa tilintarkastusyhteisöjä ymmärtämään tunnistettujen puutteiden juurisyyn ja vastaamaan niihin positiivisella tavalla.
68. Eri maiden tilintarkastusvalvojien välinen dialogi, jonka tarkoituksena on laaduntarkastuksen lähestymistapojen yhdenmukaistaminen, saattaa vahvistaa tilintarkastuksen maailmanlaajuisia laatuja.¹³

4.5 Johdon ja hallintoelinten välinen vuorovaikutus

69. Vahvalla sitoutumisella rehellisyyteen ja vilpittömyyteen on positiivinen vaikutus yhteisön taloudellisen raportoinnin laatuun ja luotettavuuteen. Tällainen kulttuuri, jonka hallintoelimet luovat ja jota ne vaalivat yhdessä ylimmän johdon kanssa edesauttaa asianmukaisten tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden ja prosessien kehittämiseksi ja ylläpidossa samoin kuin tiedon avoimessa jakamisessa, joka on välttämätöntä korkealaatuisten taloudellisen raportoinnin kannalta.
70. Jotta tähän päästäisiin, hallintoelimillä pitää olla johdon kanssa läpinäkyvä ja rakentava suhde, joka auttaa niitä täyttämään taloudellisen raportoinnin prosessin valvontaa koskevat velvollisuutensa. Tämä edellyttää, että johto tarjoutuu keskustelemaan hallintoelinten kanssa sellaisista seikoista kuin:
 - tunnistetut ja mahdollisesti merkittävät taloudelliseen raportointiin ja sääntelyyn liittyvät kysymykset.
 - taloudellisen raportoinnin prosessiin liittyvien merkittävien kirjanpidollisten harkintaan perustuvien ratkaisujen taustalla olevat oletukset.
 - alueet, joilla taloudellisen raportoinnin prosessia voidaan vahvistaa.
71. Jos tilintarkastajalla on syytä olla huolissaan johdon ja hallintoelinten välisestä suhteesta, hän on erityisen tarkkaavainen sisäisen valvonnan puutteellisuksi-

¹² Julkissektorin tilintarkastusta tekevät tahot eivät yleensä ole lakisääteisen ulkoisen valvonnan alaisia. Ne ovat vastuussa parlamentille tai vastaavalle lainsäädäntöelimelle, joka saattaa ajoittain kyseenalaistaa tilintarkastustoiminnan laadun.

¹³ Kansainvälisessä kontekstissa valvojien yhteistyöelimen – the International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) – toiminta helpottaa tiedon jakamista ja kannustaa tilintarkastusvalvojia laajempaan yhteistyöhön. IFIARin julkaisussa *Core Principles for Independent Audit Regulators* todetaan, että [epävirallinen käännös] ”Periaatteiden tarkoituksena on tukea valvontatahojen välistä yhteistyötä ja edistää tilintarkastusvalvonnan laajempaa yhdenmukaisuutta”. Lisätietoja sen toiminnasta löytyy verkkosivustolta: www.ifiar.org

en, taloudellisen raportoinnin prosessissa olevien virheiden ja väärinkäytösriskien suhteen. Tilintarkastajan on myös tärkeää pyrkiä ymmärtämään syyt siihen, miksi suhteessa on heikkouksia, sillä tilintarkastajan toimenpiteet riippuvat olosuhteista. Esimerkiksi kun hallintoelimet epäilevät johdon vilpittömyyttä, tilintarkastajan toimenpiteet ovat erilaiset kuin jos johto suhtautuu varauksella hallintoelinten pätevyYTEEN.

72. Äärimmäisissä tapauksissa, kun tilintarkastaja on vakavasti huolestunut johdon ja hallintoelinten välisestä suhteesta, tilintarkastaja harkitsee, onko tehokkaan ja toimivan tilintarkastuksen suorittaminen mahdollista ja näin ollen jatketaanko asiakassuhdetta.

4.6 Johdon ja sääntely- ja valvontatahojen välinen vuorovaikutus

73. Se, missä määrin taloudellista raportointia sääntelevät ja valvovat tahot ovat yhteydessä johdon kanssa taloudelliseen raportointiin liittyen, vaihtelee maittain ja toimialoittain. Jotkin taloudellista raportointia sääntelevät ja valvovat tahot asettavat ja panevat täytäntöön tilinpäätösnormistoja ja saattavat esittää johdolle kysymyksiä tilinpäätökseen liittyvistä näkökohdista. Tästä puolestaan voi seurata, että johto ottaa tilintarkastajan kanssa esiin asioita, jotka voivat vaikuttaa tilintarkastuksen laatuun tulevina vuosina. Lisäksi joillakin sektoreilla, kuten pankkisektorilla, vakavaraisuusvalvojat voivat suorittaa suoria valvontatoimenpiteitä, joihin kuuluu vuorovaikutusta johdon kanssa. Tilintarkastaja muodostaa käsityksen tästä vuorovaikutuksesta, sillä siitä saadaan relevanttia tietoa ja havaintoja.

4.7 Johdon ja tilinpäätöksen käyttäjien välinen vuorovaikutus

74. Tilinpäätöksen julkistamisen lisäksi johto saattaa olla yhteydessä tilinpäätöksen käyttäjien, erityisesti sijoittajien, kanssa usealla eri tavalla, kuten julkaisemalla lehdistötiedotteita merkittävistä liiketoimista tai tapahtumista ja järjestämällä analytiikkotapaamisia ja muita kokouksissa sijoittajien kanssa. Johdon ja käyttäjien välinen vuorovaikutus antaa tilaisuuden lisätä käyttäjien ymmärrystä tilinpäätöksestä. Lisäksi kaksisuuntainen vuorovaikutus, kuten johdon ja sijoittajien väliset kokoukset, voi lisätä johdon motivaatiota korkealaatuiseen taloudelliseen raportointiin.
75. Yleisemmin käyttäjät, kuten institutionaaliset sijoittajat, voivat vahvistaa tilintarkastuksen laadun tärkeyttä osoittamalla aktiivista kiinnostusta sellaisten johtoon liittyvien seikkojen tutkimiseen, joihin tilintarkastaja on ottanut julkisesti kantaa – esimerkiksi mukauttamalla tilintarkastuslausunnon tai esittämällä osakkeenomistajille relevantteja seikkoja koskevan selvityksen.

4.8 Hallintoelinten ja sääntely- ja valvontatahojen välinen vuorovaikutus

76. Samoin kuin johdon tapauksessa, se, missä määrin taloudellista raportointia sääntelevät ja valvovat tahot ovat vuorovaikutuksessa hallintoelinten kanssa, vaihtelee maittain ja toimialoittain.
77. Vaikka tilintarkastusvalvojien ja hallintoelinten välillä on toistaiseksi ollut suhteellisen vähän yhteyksiä, tähän on kuitenkin mahdollisuuksia. Joissakin mais-

sa tilintarkastusvalvojat esimerkiksi kommunikoivat tai vaativat tilintarkastajia kommunikoimaan yksittäisten tilintarkastusten laaduntarkastuksissa tehdyistä havainnoista asianomaisten yhteisöjen hallintoelimille. Lisäksi tilintarkastusvalvojat saattavat osana laaduntarkastustoimenpiteitä pyytää hallintoelimiä esittämään näkemyksiään yksittäisten tilintarkastusten laadusta.

4.9 Hallintoelinten ja tilinpäätöksen käyttäjien välinen vuorovaikutus

78. Joissakin maissa hallintoelimillä, mukaan lukien tarkastusvaliokunnat, jos sellaisia on, on erityisiä velvollisuuksia, jotka tarkoittavat jonkin asteista tilintarkastajiin tai tilintarkastusprosessiin liittyviin seikkoihin kohdistuvaa valvontaa. Käyttäjien käsitys tilintarkastuksen laadusta usein paranee, jos korkealaatuinen ja läpinäkyvä tarkastusvaliokunta on aktiivisesti mukana. Se, missä määrin hallintoelimet kommunikoivat käyttäjille siitä, kuinka ne ovat täyttäneet velvollisuutensa, vaihtelee kuitenkin huomattavasti.

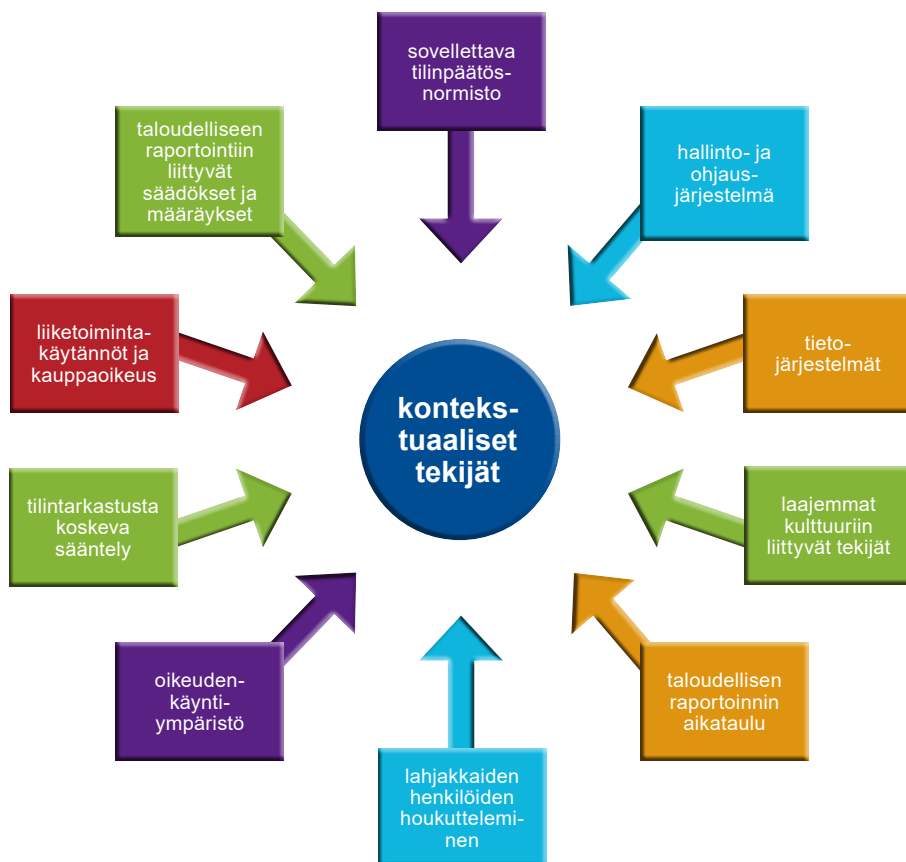
4.10 Sääntely- ja valvontatahojen ja tilinpäätöksen käyttäjien välinen vuorovaikutus

79. Tilintarkastuksen ulkoisia laaduntarkastuksia tehdään yhä useammassa maassa osana riippumattomia tilintarkastusvalvontajärjestelyjä. Tilintarkastusvalvojat raportoivat yleensä toiminnastaan julkisesti yleisellä tasolla, ja tästä käyttäjät saavat käsityksen tilintarkastuksen laadusta yleisesti. Jotkin valvontaelimet raportoivat julkisesti yksittäisiin tilintarkastusyhteisöihin liittyvistä havainnoista, ja näin käyttäjät saavat yksityiskohtaisempaa tietoa.

5 Kontekstuaaliset tekijät

80. Ympäristö, jossa taloudellinen raportointi ja tilintarkastus tapahtuvat, vaihtelee maittain. Joissakin maissa liiketoimintakäytännöt voivat olla suhteellisen epämuodollisia ja kauppaoikeus suhteellisesti vähemmän kehittyneitä. Tällaisissa maissa ulkoinen taloudellinen raportointi voi olla rajallista ja käyttäjien odotukset sen suhteen vähäisiä. Kun maa kehittyy ja erityisesti kun liiketoiminta laajenee ja tarvitaan rahoitusta pääomamarkkinoilta, ympäristö monimutkaistuu. Taloudellisen raportoinnin tärkeys lisääntyy, ja käyttäjien odotukset sen nopeudesta ja luotettavuudesta kasvavat jatkuvasti. Tämän seurauksena säädökset, taloudellista raportointia koskevat vaatimukset sekä ohjaus- ja hallintoprosessit kehittyvät.
81. Nämä ympäristötekijät – tai kontekstuaaliset tekijät – saattavat kokonaisuutena vaikuttaa taloudellisen raportoinnin luonteeseen ja laatuun ja suoraan tai epäsuorasti tilintarkastuksen laatuun. Soveltuvissa tapauksissa tilintarkastajat ottavat nämä tekijät huomioon ratkaistessaan, kuinka parhaiten hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

82. Kontekstuaalisia tekijöitä ovat:



5.1 Liiketoimintakäytännöt ja kauppaoikeus

83. Kansalliset tavat ja kauppaoikeus vaikuttavat siihen, kuinka muodollista liiketoiminnan harjoittaminen on. Joissakin kansallisissa ympäristöissä voi esimerkiksi olla tavanomaista, että yhteisöt ryhtyvät liiketoimiin toisten osapuolten kanssa epämuodollisesti nojautumalla luottamussuhteisiin. Joissakin ympäristöissä liikekumppanit ovat pääasiassa lähipiiriä, kuten johdon sukulaisten omistamia tai julkisen vallan määräysvallassa olevia yhteisöjä.
84. Kauppaoikeus vaikuttaa yritysten toteuttamien liiketoimien muodollisuuteen. Eri-tyisesti sopimusoikeus määrittää, milloin oikeudet ja velvoitteet syntyvät liiketoimia toteutettaessa. Silloin kun kauppaoikeus on vähemmän kehittyntä, johdolle voi olla haasteellista esittää omistusoikeutta koskevia väitteitä ja arvioida varaus-ten riittävyttä.
85. Joissakin olosuhteissa liiketoimien ehdot voivat olla epäselviä tai dokumentoi-mattomia, ja sopimuksia voidaan muuttaa suullisesti. Tällaisissa olosuhteissa

vastuiden eriyttäminen on vaikeaa ja sisäisen valvonnan järjestelmien tehokkuus vähenee, jolloin syntyy tilaisuuksia väärinkäytöksiin ja korruptioon. Näissä olosuhteissa puutteellinen dokumentointi asettaa hallintoelimille merkittäviä haasteita liiketoimien tosiasiallisen taloudellisen sisällön ymmärtämisessä ja sen ratkaisemisessa, onko ne käsitelty kirjanpidossa täydellisesti ja asianmukaisesti.

86. Myös asennoituminen verosäädösten noudattamiseen vaihtelee. Joissakin ympäristöissä johto saattaa pyrkiä minimoimaan verovelvoitteet esimerkiksi lykkäämällä laskuttamista, vaikka suoritevelvoitteet on täytetty. Toisissa ympäristöissä voidaan pitää useampaa eri kirjanpitoa – joista yksi osoittaa ”taloudellisen” tilanteen ja yksi ”verotuksellisen” tilanteen – ja tästä voi aiheutua jonkin verran sekaannusta. Tällaisissa olosuhteissa syntyy todennäköisesti monimutkaisuutta ja tarvetta esittää ehdollinen verovelka, jonka määrittämiseen yleensä liittyy merkittävää epävarmuutta.

5.2 Taloudellista raportointia koskevat säädökset ja määräykset

87. Taloudellista raportointia koskevia säädöksiä ja määräyksiä laaditaan yleensä siksi, että tarpeellista käsitellä yritysten tilivelvollisuutta sidosryhmiä kohtaan. Kun on kyse listatuista yhteisöistä, joissa omistajat ja johto ovat etäällä toisistaan, sääntelyn ja taloudelliseen raportointiin sisältyviä tietoja koskevien vaatimusten on tarkoitus suojata niiden osakkeenomistajien intressiä, joilla ei ole pääsyä sisäiseen taloudelliseen informaatioon. Sitä vastoin muita yhteisöjä koskeva sääntely ja taloudelliseen raportointiin sisältyviä tietoja koskevat vaatimukset voivat olla alemmalla tasolla ottaen huomioon, että sidosryhmät saattavat osallistua liiketoiminnan johtamiseen ja niillä on näin pääsy sisäiseen informaatioon.
88. Sen lisäksi että säädökset ja määräykset antavat yleisen viitekehyksen liiketoiminnan harjoittamiselle, ne voivat suoraan vaikuttaa tietyille sidosryhmille tuotettavan taloudellisen raportoinnin sisältämän informaation luonteeseen ja laajuuteen, erityisesti jos ne pannaan täytäntöön tinkimättömästi. Tällaisissa olosuhteissa säädökset ja määräykset saattavat hyödyllisellä tavalla:
- määritellä johdon velvollisuudet taloudellisen raportoinnin suhteen;
 - määrätä johtoa vastaan rangaistustoimenpiteitä vilpillisestä taloudellisesta raportoinnista;
 - tutkinta- ja valvontamekanismien avulla kannustaa noudattamaan taloudellista raportointia koskevia vaatimuksia;
 - velvoittaa johdon toimimaan täysin yhteistyössä tilintarkastajien kanssa, mihin kuuluu, että tilintarkastajat saavat kaiken tarvitsemansa tiedon ja pääsyoikeuden; ja
 - määrätä johtoa vastaan rangaistustoimenpiteitä harhaanjohtavan tiedon antamisesta tilintarkastajille.

89. Tiukimmatkaan säädökset ja määräykset eivät kuitenkaan pysty kokonaan poistamaan kehnoa asennoitumista sääntöjen noudattamiseen tai epäeettisiä liiketoimintakäytäntöjä. Näin ollen on rajoituksia sille, missä määrin säädöksillä ja määräyksillä voidaan vaikuttaa johdon käyttäytymiseen.

5.3 Sovellettava tilinpäätösnormisto

90. Tilinpäätösnormisto on taloudellisen raportoinnin laadun kannalta keskeinen tekijä. Selkeä normisto auttaa johtoa tekemään kirjanpitoa koskevia päätöksiä ja yhdenmukaistaa soveltamista. Liian monimutkainen tilinpäätösnormisto voi kuitenkin johtaa siihen, että johdon on vaikeaa ymmärtää kirjanpitoa koskevia vaatimuksia ja hallintoelinten on vaikeaa valvoa taloudellisen raportoinnin prosessia tehokkaasti.
91. Näitä vaikeuksia pahentavat taloudellista raportointia ja esitettäviä tietoja koskevissa vaatimuksissa tiheästi tapahtuvat muutokset, jotka voivat ainakin lyhyellä aikavälillä lisätä mahdollista epäyhdenmukaisuutta standardien soveltamisessa eri yhteisöissä.
92. Tilinpäätösnormistojen luonne ja monimutkaisuus voivat myös vaikuttaa käsityksiin tilintarkastuksen laadusta. Jotkut uskovat, että liian periaatelähtöinen tilinpäätösnormisto antaa johdolle liikaa toimintavapautta liiketapahtumien käsittelyssä tavoitteisiinsa sopivalla tavalla ja tekee käsittelytavan haastamisen vaikeaksi tilintarkastajalle. Toisaalta toiset uskovat, että sääntöjen liiallinen korostaminen rohkaisee sääntöjen tarkkaan noudattamiseen perustuvaan lähestymistapaan taloudellisessa raportoinnissa, mikä voi tarkoittaa, että tilintarkastajien on vaikeaa keskittyä liiketoimien tosiasialliseen sisältöön ja haastaa tilinpäätöksen antama oikea ja riittävä kuva.
93. Viime vuosina taloudellisen raportoinnin kehittämisessä on lisääntyvässä määrin keskitytty täyttämään käyttäjien tarvetta saada ”relevantimpaa” taloudellista informaatiota, vaikka tällainen informaatio saattaa olla subjektiivisempaa ja vähemmän ”luotettavaa”. Tämä on johtanut erityisesti kehitykseen kohti käypien arvojen ja muiden arvioiden lisääntyvää käyttöä, mihin voi liittyä merkittävää arvostusepävarmuutta. Tehtyjä oletuksia ja arvostusepävarmuutta koskevat tiedot (esim. herkkyyssanalyysit) ovat kiinteä osa tällaisten tilinpäätöslukujen todenmukaista esittämistä. Mutta jotkin näistä tiedoista ovat luonteeltaan laadullisia, kuten suojauksen ja riskienhallinnan strategiat. Tästä seuraa, että jotkut kyseenalaistavat tällaisen taloudellisen informaation ”tilintarkastettavuuden”, sillä se ei ole objektiivisesti todennettavissa samassa määrin kuin esimerkiksi käteisvarat. Tilintarkastukseen liittyviä haasteita ovat mm. seuraavat:
- sen varmistaminen, että tarvittava määrä toimeksiantotiimin kokoneempien jäsenten aikaa kohdistetaan tilintarkastustyön ohjaamiseen, valvontaan ja läpikäyntiin, sen sijaan että monimutkaisten kirjanpitokysymysten käsittelyyn kuluisi suhteettomasti aikaa.
 - tarvittavan informaation kerääminen ja asianmukaisten harkintaan perustuvien ratkaisujen tekeminen, kun kirjaamista, arvostamista ja tilinpäätöksen

töksessä esitettäviä tietoja koskevat päätökset saattavat riippua huomattavassa määrin johdon käyttämästä harkinnasta taloudellista raportointia koskevia relevantteja vaatimuksia sovellettaessa, erityisesti kun niihin liittyy oletuksia, todennäköisyyksiä, tulevaisuutta koskevia odotuksia tai monimutkaisten mallien käyttöä.

- varmistuminen johdon aikomuksista, erityisesti jos johto ei ole joutunut vastaaviin olosuhteisiin aiemmin, kun sovellettava tilinpäätösnormisto tarjoaa vaihtoehtoisia kirjanpitokäsittelyjä riippuen yhteisön aiotuista toimenpiteistä (esimerkiksi pidetäänkö sijoitus kaupankäyntitarkoituksessa vai aiotaanko se pitää eräpäivään saakka).
- rahoitusinstrumenttien käypien arvojen todentaminen, kun toimivia markkinoita ei ole ja arvostus perustuu muihin kuin havainnoitavissa oleviin syöttötietoihin. Tällaisissa olosuhteissa käypää arvoa koskeviin laskelmiin voi liittyä monimutkaisia malleja ja pitkälti harkintaan perustuvia oletuksia, jotka usein edellyttävät erityisasiantuntemusta.
- tilinpäätösnormistoihin ei yleensä sisälly johdolle tarkoitettuja vaatimuksia ja ohjeistusta tarkoitukseen soveltuvan evidenssin hankkimisesta kirjanpidollisten harkintaan perustuvien ratkaisujen tueksi ja sen dokumentoimisesta.

94. Se, missä määrin tarvitaan merkittävää arvostusepävarmuutta sisältäviä kirjanpidollisia arvioita, todennäköisesti vaihtelee riippuen yhteisön toimialasta ja yleisestä taloudellisesta ympäristöstä:

- Joillakin toimialoilla on suhteellisen lyhyt liiketoimintasykli, ja tavarat tai palvelut tuotetaan ja myydään suhteellisen nopeasti. Näillä toimialoilla voittojen ja rahavirtojen välillä on melko läheinen korrelaatio. Toisilla toimialoilla liiketoimintasykli on paljon pidempi ja arvioita tarvitaan enemmän.
- Joillakin toimialoilla, kuten pankeissa, käydään aktiivisesti kauppaa rahoitusinstrumenteilla, kun taas toisilla niiden käyttö on vähäistä.
- Aikoina, joina taloudelliset olosuhteet ovat epäsuotuisat, tarvitaan todennäköisesti arvioita realisointiarvoista ja arvon alentumista koskevista vähennyseristä. Näissä olosuhteissa myös kauppakumppaneiden samoin kuin yhteisön itsensä toiminnan jatkuvuuteen liittyvät riskit ovat todennäköisesti suuremmat.

5.4 Tietojärjestelmät

95. Hyvät tietojärjestelmät ovat välttämättömiä korkealaatuisen taloudellisen raportoinnin tukena. Joissakin maissa on erityisiä lakiin perustuvia vaatimuksia ja standardeja, jotka liittyvät yhteisön laskentajärjestelmiin ja muihin järjestelmiin sekä niitä koskeviin sisäisiin kontrolleihin. Monissa maissa tällaisia ei kuitenkaan ole. Voi myös olla erityisiä säädöksiä tai määräyksiä siitä, kuinka tilintarkastaja ottaa tietojärjestelmät huomioon, mutta vaikkei sellaisia olisikaan, yhteisön tietojärjes-

telmien luonne ja laatu vaikuttavat hankittavan tilintarkastusevidenssin luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen.

96. Pienten yhteisöjen liiketoiminta on joskus vähemmän monimutkaista, sillä tulonlähteitä ja toimintoja on vain muutamia. Tällöin laskentajärjestelmät ovat yleensä yksinkertaisia, ja niissä käytetään suhteellisesti yksinkertaisempaa teknologiaa, ja joskus muodolliset sisäiset kontrollit voivat olla vähäisiä.
97. Vaikka monen yrityksen peruslaskentajärjestelmät voivat olla hyvin kontrolloituja ja luotettavia, taloudellista raportointia koskevat vaatimukset edellyttävät lisääntyvässä määrin lisätietoja, erityisesti tilinpäätöksen liitetietoja varten. Esimerkiksi omaisuuserien käypiä arvoja ja muita kuin taloudellisia tulostimittareita koskevaa tietoa joudutaan usein hankkimaan erikseen tai sellaisista järjestelmistä, jotka eivät ole normaalisti osa laskentajärjestelmää. Tällaiseen tietoon ei ehkä kohdistu kontroleja yhtä hyvin kuin laskentajärjestelmistä saatavaan tietoon, ja tämä voi vaikuttaa taloudellisen raportoinnin kokonaislaatuun.
98. Tietojärjestelmät ovat yleensä koneellisia. Vaikka tietokoneella toimivat järjestelmät yleensä käsittelevät tietoa virheettömästi, niissä voi olla systeemisiä heikkouksia sekä tietoturvaan ja jatkuvuuteen liittyviä ongelmia. Tehokkaat hallintojärjestelyt edellyttävät yleensä, että sisäiset tarkastajat varmentavat yhteisön tietojärjestelmien luotettavuutta hallintoelimille tai johdolle sen mukaan kuin on asianmukaista.
99. Tietojärjestelmien tärkeys ulottuu taloudellista raportointia pidemmälle, ja yritykset ovat tulossa riippuvaisiksi monimutkaisista järjestelmistä ja niiden pohjana olevasta teknologiasta. Esimerkiksi:
 - Monet valmistustoimintaa harjoittavat yritykset ovat riippuvaisia automatisoiduista prosesseista ”just in time” -tuotannonohjausprosessiensa hallinnoinnissa.
 - Monet vähittäiskauppiat ovat riippuvaisia automatisoiduista varasto- ja jakelujärjestelmistä.
 - Jotkut vähittäiskauppiat harjoittavat liiketoimintaa pelkästään verkossa.
 - Useimmat rahalaitokset ja telekommunikaatioalan yritykset samoin kuin monet tärkeät julkisen sektorin yhteisöt käyttävät automatisoituja järjestelmiä suuren tapahtumamäärän nopeaan ja tarkkaan käsittelyyn, usein maailmanlaajuisesti.
100. IT-riippuvaisten yhteisöjen automatisoitujen järjestelmien pettäminen voi aiheuttaa merkittäviä kustannuksia yritykselle ja voi ääritapauksissa johtaa liiketoiminnan kaatumiseen.

5.5 Hallinto- ja ohjausjärjestelmä

101. Tilinpäätösnormiston yksityiskohtaisista vaatimuksista huolimatta taloudellisen raportoinnin laatu perustuu siihen, että johto on motivoitunut esittämään oikeellista ja luotettavaa taloudellista informaatiota ja sillä on tähän tarvittavat tiedot ja taidot.

102. Se, että hallintoelimet valvovat johtoa, luo odotuksia tällaisesta käyttäytymisestä ja motivoi johtoa täyttämään velvollisuutensa. Vahvoilla hallinto- ja ohjausjärjestelmän käytännöllä voi olla positiivinen vaikutus yhteisön tuottaman taloudellisen informaation luotettavuuteen.
103. Monissa yhteisöissä – erityisesti suurissa yrityksissä – on tarkastusvaliokunta, joka voi vahvistaa hallinto- ja ohjausjärjestelmää, erityisesti kun sen jäsenet ovat riippumattomia johdosta ja heillä on asianmukainen määrä taloudellisten asioiden tuntemusta. Erot hallinto- ja ohjausjärjestelmiin liittyvien järjestelyjen vahvuudessa voivat vaikuttaa tilintarkastuksessa valittavaan lähestymistapaan sekä vuorovaikutukseen johdon ja hallintoelinten kanssa.
104. Tehokas hallintojärjestelmä on yhtä tärkeä pienille yhteisöille, joskin omistusprofiilit saattavat tarkoittaa, etteivät muodolliset hallintorakenteet ole yhtä relevantteja eivätkä tarkastusvaliokunnat ole yhtä tavallisia. Monissa pienissä yhteisöissä johdon ja hallintoelinten välillä ei juurikaan ole eroa; omistajajohtaja toimii molemmissa rooleissa.
105. Käyttäjien kokemaa yhteisön taloudellisen raportoinnin laatu todennäköisesti paranee, jos käyttäjät uskovat tarkastusvaliokunnan koostuvan henkilöistä, jotka ovat riippumattomia johdosta ja joilla on asianmukainen määrä taloudellisten asioiden tuntemusta. Luottamus lisääntyy todennäköisesti myös, jos käyttäjät saavat mahdollisesti vuosiraportin muodossa tietoa tarkastusvaliokunnan toiminnasta, sen käsittelemistä tärkeimmistä asioista ja päätösten perusteista.
106. Monet suuret yhteisöt perustavat sisäisen tarkastuksen toiminnon osaksi hallintojärjestelmän ja sisäisen valvonnan rakennetta. Vaikka sisäisen tarkastuksen tavoitteet ja toiminta-alue vaihtelevat laajasti, niihin kuuluu tyypillisesti varmennus- ja konsultointitoimenpiteitä, joiden tarkoituksena on arvioida ja parantaa yhteisön hallintoprosessien, riskienhallinnan ja sisäisen valvonnan tehokkuutta. Hallintoelimet saattavat valvoa sisäistä tarkastusta ja ovat todennäköisesti kiinnostuneita varmistamaan, että tilintarkastajan ja sisäisen tarkastuksen tekemän työn välillä on asianmukaiset yhteydet.
107. Yhteisön johtajien, tyypillisesti hallituksen jäsenten, asennoituminen on perustavanlaatuisen tärkeää ulkoisen tilintarkastuksen kannalta. Jotkut saattavat pitää tilintarkastusta vain sääntelyyn perustuvana välttämättömyytenä, jonka kustannukset pitää minimoida. Toiset saattavat arvostaa tilintarkastusta tinkimättömänä prosessina, joka antaa heille varmuutta julkaistavan taloudellisen informaation luotettavuudesta sekä tilaisuuden saada osaavalta riippumattomalta havainnoitsijalta oivaltavia kommentteja yhteisöä koskevista riskeistä, sen valvontaympäristöstä ja sen taloudellisen raportoinnin prosessista. Yhteisön hallintoelimet voivat vaikuttaa positiivisesti tilintarkastuksen laatuun osoittamalla aktiivista kiinnostusta tilintarkastajan työhön ja ryhtymällä toimenpiteisiin, kun ne eivät katso laadun olevan asianmukaista.
108. Suurissa, erityisesti listatuissa, yhteisöissä on usein tarkastusvaliokunta, joka valvoo yhteisön ja tilintarkastajan välistä suhdetta. Tähän tehtävään voi kuulua tilintarkastajan valitseminen, tilintarkastajan riippumattomuuden arvioimi-

nen (mukaan lukien muiden kuin tilintarkastuspalveluiden tarjoaminen) sekä tilintarkastuspalkkioiden hyväksyminen. Niin kauan kuin tarkastusvaliokunta on motivoitunut maksimoimaan tilintarkastuksen laadun eikä minimoimaan sen kustannuksia, se auttaa varmistamaan, että tilintarkastukseen kohdistetaan asianmukaiset resurssit.

109. Joidenkin tarkastusvaliokuntien tehtävänä on myös arvioida tilintarkastuksen laatua suoraan ja tehdä tämä osana tilintarkastajien uudelleenvalintaprosessia tai tilintarkastuspalkkioita harkittaessa. Tätä voi auttaa se, jos tarkastusvaliokunnalla on muodollinen prosessi ja kriteerit tilintarkastuksen laatua koskevien ominaisuuksien kuvaamiseen. Vuorovaikutus tilintarkastajan kanssa (ks. kappaleet 53–56) ja erityisesti arvio noudatetusta ammatillisesta skeptisyydestä vaikuttavat tarkastusvaliokunnan tekemään tilintarkastuksen laadun tarkasteluun.
110. Tilintarkastuksen laadun ja sen suorittamiseen käytettyjen resurssien laadun ja määrän välillä on yleensä jonkinlainen yhteys; yleensä tämä näkyy tilintarkastuspalkkiossa. Alhainen tilintarkastuspalkkio ei kuitenkaan voi koskaan olla peruste sille, ettei tilintarkastukseen kohdisteta riittävästi resursseja eikä hankita tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. On tärkeää, että tarkastusvaliokunnat harkitsevat, onko tilintarkastukselle suunniteltu aika riittävä. Tämä on erityisen tärkeää, kun tilintarkastuspalkkioista neuvotellaan suoraan johdon kanssa. Johto pystyy usein vaikuttamaan tilintarkastuspalkkioihin, ja sillä voi olla erilainen näkökulma tilintarkastuksen laatuun kuin tarkastusvaliokunnalla.

5.6 Laajemat kulttuuriset tekijät

111. Kansalliset kulttuurit saattavat vaikuttaa suoraan kaikkien taloudellisen raportoinnin ketjuun osallistuvien sidosryhmien asenteisiin ja toimintaan sekä epäsuorasti kirjanpitoa koskevien vaatimusten ja sovellettavien säädösten ja määräysten luonteeseen ja laajuuteen.
112. Kulttuurisia dimensioita ovat:
 - a. Asennoituminen auktoriteetteihin – epätasa-arvon määrä yhteiskunnassa (”valtaetäisyys”) vaihtelee, ja tämä voi vaikuttaa siihen, kuinka nuoret henkilöt toimivat kokeneempien kanssa ja päinvastoin.
 - b. Epävarmuuden välttäminen – on eroja siinä, kuinka henkilöt käsittelevät epävarmuutta, ja tämä voi vaikuttaa heidän struktuurin tarpeeseensa ja siihen, kuinka he reagoivat strukturoimattomiin tilanteisiin.
 - c. Kollektiivinen käyttäytyminen – missä määrin yhteiskunta odottaa yksilöiden käyttäytyvän kollektiivisesti tai itsenäisesti.
 - d. Läpinäkyvyys – yhteiskunnassa annettava arvo sille, mikä on oikea tasapaino läpinäkyvyyden ja salassapitovelvollisuuden välillä.
113. Tällaiset kulttuuriset dimensioidut vaikuttavat todennäköisesti objektiivisuuteen ja ammatilliseen skeptisyyteen sekä tapaan, jolla henkilöt työskentelevät yhdessä, tekevät harkintaan perustuvia ratkaisuja ja kommunikoiivat toisten kanssa.

114. Erot liiketoimintakäytännöissä ja kulttuurisissa tekijöissä voivat aiheuttaa käytännön haasteita sekä monikansallisille yhteisöille että niiden tilintarkastajille. Konsernin johto voi päättää ryhtyä erityisiin toimenpiteisiin pienentääkseen tällaisten haasteiden vaikutuksia ottamalla käyttöön ja pitämällä yllä tehokkaita koko konsernin laajuisia taloudellista raportointia koskevia kontrolleja. Tällaisia toimenpiteitä voivat olla esimerkiksi:

- yhdenmukaiset toimintaperiaatteet ja menettelytavat kaikissa maissa, joissa konserni toimii.
- koko konsernia koskevat ohjelmat kuten menettelytapaohjeet ja väärinkäytösten ehkäisyyn tähtäävät ohjelmat.
- se, että sisäiset tarkastajat arvioivat konsernin osista saadun taloudellisen informaation oikeellisuuden ja täydellisyyden.
- konsernin osien toiminnan ja taloudellisen tuloksen keskitetty seuranta.
- konsernin johdon säännölliset vierailut.
- henkilöstön työkomennukset.

Liiketoimintakäytäntöjen ja laajempien kulttuuristen tekijöiden erojen ymmärtäminen auttaa konsernin tilintarkastajaa tämän suunnittelussa ja toteuttaessa konsernin tilintarkastusta eri maissa.

5.6.1 *Asennoituminen auktoriteetteihin*

115. Joissakin kulttuureissa on isoja eroja siinä, miten valta on jakautunut hierarkian eri tasoilla olevien henkilöiden välillä, ja tämä todennäköisesti vaikuttaa käyttäytymiseen ja kommunikointiin. Joissakin kulttuureissa voidaan esimerkiksi pitää epäkunnioittavana sitä, jos vähemmän kokeneet henkilöt haastavat kokenempien henkilöiden näkemyksiä. Auktoriteettien liiallinen kunnioittaminen voi vaikuttaa sekä vähemmän kokeneiden tilintarkastusammattilaisten halukkuuteen esittää huolenaiheita esimiehilleen että toimeksiantotiimin sisäiseen työskentelysuhteeseen.
116. Tilintarkastus on prosessi, johon kuuluu, että toimeksiantotiimi työskentelee yhdessä ja kommunikoi selkeästi sekä ylöspäin että alaspäin tiimirakenteessa. Se myös edellyttää skeptistä ajattelutapaa. Kulttuureissa, joissa vallan jakautuminen on pitkälti eriytynyttä, vähemmän kokeneiden tilintarkastajien voi olla vaikeaa haastaa auktoriteettiasemassa olevia suoraan. Tällaisissa tilanteissa tilintarkastajat voivat päättää laajentaa asiakirjojen tutkimista sen sijaan että haastaisivat johtoa suoraan esittämällä tiedusteluja.

5.6.2 *Epävarmuuden välttäminen*

117. Joissakin kulttuureissa pystytään sietämään epävarmuutta paremmin kuin toisissa. Tämä voi vaikuttaa siihen, kuinka asennoidutaan riskin ottamiseen ja sen vastakohtaan varovaisuuteen. Varovaisuus todennäköisesti vaikuttaa johdon liiketoimintastrategioihin ja sisäisiin menettelyihin samoin kuin taloudelliseen ra-

portointiin luontaisesti kuuluviin harkintaan perustuviin kirjanpidollisiin ratkaisuihin.

118. Epävarmuuden välttäminen vaikuttaa todennäköisesti myös tilintarkastajien tekemään riskienarviointiin ja siihen, milloin he katsovat hankkineensa tarpeellisen määrään tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä.

5.6.3 *Kollektiivinen käyttäytyminen*

119. Joissakin kulttuureissa suurta sosiaalista arvoa saa kollektiivinen käyttäytyminen, kuten uskollisuus valtiolle, työnantajalle tai perheelle. Tällaisissa olosuhteissa henkilöt todennäköisemmin noudattavat ryhmän normeja ja prosesseja. Toisissa yhteiskunnissa arvostetaan yksilöllisiä näkemyksiä ja lähestymistapoja, ja vaikka tämä voi kannustaa ammatilliseen skeptisyyteen, se todennäköisesti myös johtaa suurempaan vaihteluun käyttäytymisessä ja lopputuloksissa.

5.6.4 *Läpinäkyvyys*

120. Kulttuuriin liittyvä lisänäkökohta, jolla voi olla vaikutusta taloudellisen raportointiin ja tilintarkastajan ja johdon välisen vuorovaikutuksen tehokkuuteen, on se, missä määrin liiketoiminnassa odotetaan salassapitoa tai luottamuksellisuutta. Jos johdolta puuttuu avoimuutta tai läpinäkyvyyttä, tilintarkastajien voi olla vaikeampaa muodostaa tarvittavaa käsitystä yhteisöstä pystyäkseen asianmukaisesti tunnistamaan ja arvioimaan tilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskejä.

5.7 **Tilintarkastuksen sääntely ja valvonta**

121. Sääntelyyn ja valvontaan kuuluu tilintarkastusyhteisöjen ja henkilöiden hyväksyminen suorittamaan tilintarkastuksia, standardien asettaminen, tilintarkastuksen laaduntarkastukset sekä kurinpitotoimenpiteet siinä tapauksessa, että standardeja ei ole noudatettu tai tilintarkastus epäonnistuu (audit failure). Näitä tehtäviä hoitavat yleensä kansallisella tasolla riippumattomat sääntely- ja valvontatahot, tilintarkastajien ammatilliset organisaatiot tai nämä kaksi yhdessä.
122. Lait sekä tilintarkastusta koskevat standardit ja eettiset standardit toimivat perustana monille sääntelyyn ja valvontaan liittyville näkökohdille. Vaikka tilintarkastusstandardeista ja eettisistä standardeista määrätään kansallisella tasolla, kansallisissa standardeissa hyödynnetään enenevässä määrin IAASB:n ja IESBAn antamia kansainvälisiä standardeja.
123. Tilintarkastusstandardien ja muiden relevanttien standardien mukaiset vaatimukset ovat tehokkaimpia, jos ne pannaan täytäntöön asianmukaisesti. Tähän kuuluvat standardien oikeudellinen asema, tilintarkastuksen laaduntarkastukset, tilintarkastuksen epäonnistumista (audit failure) koskevien väitteiden tutkiminen ja, mikäli aiheellista, kurinpitotoimenpiteet.
124. Tilintarkastusten laaduntarkastuksen suorittaa yleensä kansallisella tasolla toinen tilintarkastusyhteisö (vertaistarkastus), tilintarkastajien ammatillinen organisaatio (jolle valvoja on joskus delegoinut tehtävän) tai itsenäinen tilintarkastusvalvoja. Säädökset ja määräykset edellyttävät lisääntyvässä määrin, että listattujen yhtei-

söjen ja joskus muiden yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastuksen laaduntarkastukset suorittaa riippumaton tilintarkastusvalvoja.

125. Tilintarkastuksen laaduntarkastukset ovat tärkeä mekanismi arvioitaessa, noudatavatko tilintarkastajat tilintarkastusstandardeja, ja mandaatista riippuen arvioitaessa muita tilintarkastuksen laatuun liittyviä näkökohtia. Tilintarkastusyhteisöjen toimenpiteet, joihin ryhdytään laaduntarkastajien havaitsemien heikkouksien johdosta, voivat johtaa tilintarkastuksen laadun parantumiseen. Tiettyinä ajanjaksona laaduntarkastuksissa tehdyt relevantit havainnot pitää kerätä ja saattaa standardinantajien tietoon.
126. Usein tilintarkastuksen laaduntarkastusten tulokset julkistetaan. Laaduntarkastusten tulosten julkistaminen voi lisätä sidosryhmien tietoisuutta tilintarkastuksen laatuun liittyvistä seikoista.
127. Sen lisäksi että tehokkaat kurinpitöjärjestelyt toimivat tilintarkastusyhteisöille kannustimena sovellettavien standardien noudattamiseen, ne myös antavat muille sidosryhmille luottamusta tilintarkastuksen laatuun. Tehokkaisiin kurinpitöjärjestelyihin kuuluu, että tutkinnasta ja kurinpitotoimista vastaavilla tahoilla on selkeä mandaatti ja riittävät resurssit työnsä suorittamiseen.

5.8 Oikeudenkäyntiympäristö

128. Tilintarkastuksen suorittamisesta syntyvien välittömien kulujen lisäksi on mahdollista, että tilintarkastusyhteisöä vaaditaan korvaamaan kantajalle tilintarkastuksen epäonnistumisesta (audit failure) aiheutuvat seuraukset. Oikeudenkäynnin riski ja sen vaikutus tilintarkastuksen laatuun vaihtelee eri maissa.
129. Jotkut uskovat, että oikeudenkäynnin riski parantaa tilintarkastuksen laatua, koska se saa tilintarkastajan minimoimaan tilintarkastuksen epäonnistumisen (audit failure) mahdollisuuden. Toiset uskovat oikeudenkäynnin riskillä olevan epäedullinen vaikutus tilintarkastuksen laatuun, sillä se johtaa pikemminkin ”tarkistuslistamaiseen” ajatteluun kuin halukkuuteen pohtia erilaisia tapoja vastata tilintarkastusriskiin innovatiivisella tavalla ja toimii esteenä lahjakkaiden henkilöiden tulemiselle tilintarkastusosalalle tai pysymiselle alalla.

5.9 Lahjakkaiden henkilöiden houkuttelevuus

130. Tilintarkastus on vaativaa älyllistä toimintaa, joka edellyttää terveen harkinnan käyttöä, halua selvittää asioita ja huomattavaa liiketoiminnan, taloudellisen raportoinnin ja tilintarkastuksen erityisosaamista. Vaikka ammattikunta pyrkii varmistamaan, että tilintarkastajilla on tarvittava pätevyys, rekrytoitavien taso vaikuttaa väistämättä tämän toimivuuteen.
131. Monissa maissa yliopistoista valmistuvat opiskelijat ovat tärkeä rekrytointilähde, ja monet heistä ovat erikoistuneet laskentatoimeen ja liiketoimintaan. Tämä tausta voi antaa sekä relevanttia tietämystä että asianmukaista eettistä asennoitumista.
132. Oikeantasoisien henkilöstön rekrytoiminen tilintarkastusammattiin on tilintarkastuksen laadun kannalta olennaista. Tilintarkastusammattin houkuttelevuudesta pi-

tää viestittää potentiaalisille rekrytoitaville mahdollisimman varhaisessa vaiheessa. Tilintarkastusammattin houkuttelevuus kuitenkin vaihtelee maittain, ja siihen vaikuttavat sellaiset tekijät kuin ammattikunnan maine ja status samoin kuin vähemmän tekijät kuten suhteellinen palkkataso ja käsitykset todennäköisestä työmäärästä. Jos mahdollisista sopivan koulutuksen suorittaneista rekrytoitavista on pulaa, voi olla vaikeaa rekrytoida oikeanlaatuisia kandidaatteja.

5.10 Taloudellisen raportoinnin aikataulu

133. Aika, jonka kuluessa tilintarkastus pitää saattaa loppuun, voi vaikuttaa taloudellisen raportoinnin prosesseihin ja siihen, kuinka johto ja hallintoelimet hyväksyvät tilinpäätöksen. Monissa maissa käyttöön tullut nopeutettu raportointi myös rajoittaa sitä, missä määrin tilintarkastaja pystyy suorittamaan yksityiskohtaista työtä raportointikauden päättymisen jälkeen. Tästä seuraa, että tilintarkastajan on entistä tärkeämpää luottaa sisäisen valvonnan järjestelmiin ja suorittaa tilintarkastustoimenpiteitä tilikauden aikana.
134. Taloudellisen informaation laatimisen ajoittumiseen vaikuttaa myös listattujen yhteisöjen tarve julkistaa tulosenusteita tai alustavia tuloksia varhaisessa vaiheessa. Joissakin maissa tilintarkastajien pitää antaa suostumus tällaisten tietojen julkistamiseen tai kohdistaa niihin tietynlaista työtä. Tästä on se etu, että tilintarkastaja on perehtynyt taloudellisiin tuloslukuihin ennen tietojen julkistamista, mutta se lisää aikapaineita entisestään.
135. Raportoinnin määräajat voivat olla vähemmän hankalia pienten yhteisöjen kuin listattujen yhteisöjen tilintarkastuksessa, jolloin tilintarkastaja pystyy hyödyntämään tilinpäätöspäivän jälkeisistä tapahtumista ja liiketoimista saatavaa evidenssiä. Lisäksi pienet yhteisöt julkaisevat harvemmin tulosenusteita ennen tilintarkastuksen loppuunsaattamista. Ei ole kuitenkaan epätavallista, että pienet yhteisöt laativat tilintarkastamattomia vuosi-, kuukausi- tai neljännesvuositilinpäätöksiä pankkeja ja muita rahoittajia varten.

Tilintarkastuksen laadun määrittelemisen monimutkaisuus

1. Termiä ”tilintarkastuksen laatu” käytetään usein sidosryhmien välisissä keskusteluissa, sääntely- ja valvontatahojen, standardien asettajien, tilintarkastusyhteisöjen ja muiden tahojen välisessä kommunikaatiossa sekä tutkimustyössä ja toimintaperiaatteista päätettäessä. Tilintarkastuksen laatu on monimutkainen asia, eikä sitä ole pystytty määrittelemään tai analysoimaan yleisesti hyväksytyllä tavalla.
2. Tilintarkastuksen tarkoituksena on lisätä aiottujen käyttäjien luottamusta tilinpäätökseen. Tämän tilintarkastaja saavuttaa keräämällä tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaan tilintarkastusevidenssiä antaakseen lausunnon siitä, onko tilinpäätös kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. Usein tämä lausunto koskee sitä, antaako tilinpäätös ”oikean ja riittävän kuvan” yhteisön taloudellisesta asemasta kauden lopussa ja sen kauden tuloksesta ja rahavirroista, tai onko ne ”esitetty kaikilta olennaisilta osiltaan oikein”, sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.
3. Vaikka kansallisessa lainsäädännössä ja tilinpäätösstandardeissa annetaan kriteerejä ”oikealle ja riittävälle kuvalle”, monet taloudellisen raportoinnin prosessiin liittyvät seikat ja näin ollen myös tilintarkastus vaativat harkintaa.
4. Tilintarkastusstandardit antavat tärkeän perustan, joka tukee tilintarkastuksen laatua. Erityisesti IAASB:n julkaisemissa ISA-standardeissa kuvataan tilintarkastajan tavoitteet¹ ja asetetaan vähimmäisvaatimukset. Suurin osa ISA-standardien sisältämistä vaatimuksista kuitenkin joko toimii viitekehyksenä tilintarkastuksessa tehtäville harkintaan perustuville ratkaisuille tai vaatimusten asianmukainen soveltaminen edellyttää harkintaa.
5. Tilintarkastus on näin ollen tieteenala, joka nojaa siihen, että pätevät henkilöt hyödyntävät kokemustaan ja noudattavat rehellisyyttä, objektiivisuutta ja ammattillista skeptisyyttä, jotta heidän on mahdollista tehdä asianmukaisia hankintaan perustuvia ratkaisuja, joita toimeksiantoon liittyvät tosiseikat ja olosuhteet tukevat. Sinnikkyys ja tinkimättömyys ovat myös tärkeitä ominaisuuksia varmistettaessa, että tilinpäätökseen tehdään tarvittavat muutokset, tai jos muutoksia ei tehdä, tilintarkastuskertomus mukautetaan asianmukaisesti.

¹ Ks. ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kappale 11:

Tilintarkastajan yleiset tavoitteet tilintarkastusta suoritettaessa ovat seuraavat:

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

6. Tilinpäätökseen liittyvien seikkojen harkinnanvaraisen luonteen lisäksi on useita tekijöitä, joiden vuoksi tilintarkastuksen laadun kuvaaminen ja arvioiminen on haasteellista, kuten että:
- se, onko tilinpäätöksessä olennaisia virheellisyyskysymyksiä vai eikö niitä ole, antaa vain osittaisen näkemyksen tilintarkastuksen laadusta.
 - tilintarkastukset ovat erilaisia, ja se, mikä on tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tilintarkastuslausunnon tueksi, perustuu jossakin määrin harkintaan.
 - eri sidosryhmillä on erilaisia näkökulmia tilintarkastuksen laatuun nähden.
 - suoritettun työn ja tilintarkastushavaintojen läpinäkyvyys on rajoitettua.

Se, onko tilinpäätöksessä olennaisia virheellisyyskysymyksiä vai eikö niitä ole, antaa vain osittaisen näkemyksen tilintarkastuksen laadusta

7. Kun otetaan huomioon tilintarkastuksen tavoite, tilintarkastuksessa havaitsemattomien olennaisten virheellisyyskysymysten olemassaolo saattaa viitata tilintarkastuksen epäonnistumiseen (audit failure). Se, ettei tilinpäätöksessä ole olennaisia virheellisyyskysymyksiä, ei kuitenkaan voi sellaisenaan olla ainoa tilintarkastuksen laadun mittari, koska on mahdollista, ettei ole ollut olennaisia virheellisyyskysymyksiä, jotka olisi voinut havaita.
8. Myöskään havaitsematon olennainen virheellisyys tilintarkastetussa tilinpäätöksessä ei välttämättä viittaa heikkolaatuihin tilintarkastuksiin, sillä tilintarkastukset on suunniteltu kohtuullisen, ei ehdottoman, varmuuden saavuttamiseksi siitä, ettei tilinpäätöksessä ole olennaista virheellisyyskysymystä. Ehdottoman ja kohtuullisen varmuuden välinen ero on erityisen relevantti silloin, kun virheellisyyskysymykset johtuvat väärinkäytöksistä, joita on peitetty väärentämisen ja yhteistyössä tapahtuneen epärehellisen toiminnan avulla sekä esittämällä tarkoituksella vääriä tietoja.
9. Tilintarkastusmalli kuvastaa tilintarkastuksen luontaisia rajoituksia, ja se on suunniteltu ennemmin kohtuullisen kuin ehdottoman varmuuden saavuttamiseksi, mikä tarkoittaa, että havaitsemattomat olennaiset virheellisyyskysymykset ovat mahdollisia. Jos myöhemmin todetaan olennaisia virheellisyyskysymyksiä, joita ei havaittu tilintarkastuksessa, voi olla vaikeaa ratkaista, johtuuko niiden havaitsematta jääminen yleisestä tilintarkastusmallista vai puutteellisuuksista kyseisen yksittäisen tilintarkastuksen laadusta.
10. Käsitteet ”tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä” ja ”kohtuullinen varmuus” liittyvät läheisesti toisiinsa. Kumpaakaan ei ole mahdollista määritellä tarkasti, vaan molempia pitää tarkastella sovellettavien standardien ja vakiintuneen käytännön yhteydessä.

Tilintarkastukset ovat erilaisia ja se, mikä on tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuva tilintarkastusevidenssiä tilintarkastuslausunnon tueksi, perustuu jossakin määrin harkintaan

11. Mitkään kaksi yhteisöä eivät ole täsmälleen samanlaisia, ja siksi tilintarkastustyö ja tarvittavat harkintaan perustuvat ratkaisut vaihtelevat. Se, minkä katsotaan olevan ”tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuva tilintarkastusevidenssiä”, perustuu näin ollen jossakin määrin ammatilliseen harkintaan, ja se riippuu yhteisön koosta, luonteesta ja monimutkaisuudesta, toimialasta ja sääntelyviitekehyksestä, jossa se toimii, sekä tilintarkastajan arvioimasta riskistä, että johdon laatima tilinpäätös on olennaisesti virheellinen.
12. Tilintarkastusyhteisöt ovat yleensä voittoa tavoittelevia, ja tilintarkastusyhteisön kannattavuus on yleensä sidoksissa perittävien tilintarkastuspalkkioiden määrään suhteessa tarkoitukseen soveltuvan tilintarkastusevidenssin tarpeellisen määrän kokoamisesta aiheutuviin kuluihin. Tämä voi johtaa kolmansien osapuolten näkemykseen, jonka mukaan tilintarkastusstandardien ja eettisten vaatimusten soveltamisesta huolimatta tilintarkastusyhteisöillä on lyhyen aikavälin kannustin tehtävän työn rajoittamiseen, joskin myönnetään, että pitkällä aikavälillä tarvitaan tilintarkastuksen kestävää laatua tilintarkastusyhteisön maineen turvaamiseksi ja sääntely- ja valvontatahojen toteuttamien tai oikeudellisten haitallisten toimien välttämiseksi. Vaikka julkisen sektorin tilintarkastusta suorittavat yksiköt eivät ole voittoa tavoittelevia, budjettirajoitteet voivat myös julkisella sektorilla aiheuttaa lisähaasteita varmistettaessa, että suoritettavan työn määrä on asianmukainen.

Eri sidosryhmillä on erilaisia näkökantoja tilintarkastuksen laatuun nähden

13. Eri sidosryhmillä on erilaisia näkökantoja tilintarkastuksen laatuun nähden. Tämä ei sinänsä ole yllättävää, sillä heidän suorat yhteytensä tilintarkastukseen ja sen kannalta relevanttiin tietoon vaihtelevat paljon, ja tilintarkastukselle annettava painoarvo vaihtelee eri sidosryhmien välillä.
14. Listattujen yhteisöjen sidosryhmillä ei ole pääsyä tilintarkastukseen liittyvään viestintään lukuun ottamatta julkisesti saatavissa olevaa viestintää. Muiden yhteisöjen sidosryhmillä voi sen sijaan usein olla mahdollisuus kommunikoida suoraan tilintarkastajien kanssa ja saada sekä virallista että epävirallista viestintää, jolla on suora vaikutus heidän näkökantoihinsa tilintarkastuksen laadun suhteen.
15. Jotkut tilinpäätöksen käyttäjät voivat nähdä tilintarkastuksen laadun hankitun tilintarkastusevidenssin määrän maksimointina ja johdon haastamisena. Tilintarkastuksen laadun tarkasteleminen vain tästä näkökulmasta viittaisi siihen, että laatu olisi sitä korkeampi, mitä enemmän resursseja (sekä laadullisesti että määrällisesti) tilintarkastukseen kohdistetaan.
16. Johdon intressissä voi olla varmistaa, että tilintarkastuksesta aiheutuvia kuluja rajoitetaan, tilintarkastus suoritetaan mahdollisimman nopeasti ja yhteisön jatkuvalle toiminnalle koitua haitta minimoidaan. Tarkastelemalla tilintarkastuksen laatua tästä näkökulmasta johto saattaa viitata siihen, että tilintarkastukseen kohdistettavat resurssit pitäisi minimoida.

17. Näiden erilaisten näkemysten tasapainottaminen tarkoittaa, että laadukkaaseen tilintarkastukseen kuuluu tilintarkastuksen suorittaminen tehokkaasti sekä toimivalla tavalla, oikea-aikaisesti ja kohtuullisella palkkiolla. Sanoihin ”tehokas” ”toimivalla tavalla”, ”oikea-aikaisesti” ja ”kohtuullinen” liittyy kuitenkin subjektiivisuutta. Hallintoelimet tarkastusvaliokunnat mukaan lukien pystyvät usein hyvin arvioimaan näitä seikkoja. Tästä syystä tarkastusvaliokunnilla on monissa maissa tehtäviä, jotka liittyvät tilintarkastuksen laadun arvioimiseen sekä tilintarkastajan valinnan ja tilintarkastuspalkkioiden hyväksymiseen tai niitä koskevien ehdotusten tekemiseen.

Suoritetun työn ja tilintarkastushavaintojen läpinäkyvyys on rajoitettua

18. Monet palvelut ovat suhteellisen läpinäkyviä niille, jolle ne suoritetaan, ja käyttäjät pystyvät arvioimaan niiden laatua suoraan. Monilla sidosryhmillä, kuten listattujen yhtiöiden osakkeenomistajilla tai minkä tahansa yrityksen rahoittajilla, ei kuitenkaan yleensä ole yksityiskohtaista käsitystä tilintarkastuksessa suoritetusta työstä ja siinä tunnistetuista ja käsitellyistä seikoista. Siksi taloudellisten raporttien käyttäjät, jotka ovat tilintarkastettavan yhteisön ulkopuolisia, eivät useinkaan pysty suoraan arvioimaan tilintarkastuksen laatua.
19. Tilintarkastajan työstä ja havainnoista voitaisiin antaa tietoa tilintarkastuskertomuksessa. Monet tilintarkastuskertomukset ovat kuitenkin standardoituja, eikä tilintarkastajan työstä ja havainnoista yleensä anneta tietoa muutoin kuin niissä suhteellisen epätavallisissa olosuhteissa, joissa tilintarkastajan lausunto on muutettu.
20. Käyttäjät ovat haastaneet IAASB:tä siitä, pitäisikö tilintarkastuskertomuksessa antaa enemmän tietoa, ja IAASB on vastannut ehdottamalla tilintarkastuskertomuksen rakenteeseen, sanamuotoihin ja sisältöön muutoksia, kuten tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen sisällyttämistä kertomukseen listattujen yhteisöjen tilintarkastuksessa. IAASB toivoo, että tilintarkastuskertomukseen tehty muutokset, erityisesti tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen sisällyttäminen kertomukseen, antavat tilinpäätöksen käyttäjille hyödyllistä informaatiota ja lisäävät heidän ymmärrystään asioista, jotka tilintarkastajan ammatillisen harjinnan mukaan ovat olleet merkittävimpiä tilintarkastuksessa.
21. IAASB toivoo, että tilintarkastajan raportointia koskeva hanke antaa käyttäjille käsitystä tilintarkastuksen laadusta, erityisesti, jos asiasta on mahdollista keskustella laajemmin tarkastusvaliokunnan tai tilintarkastajan kanssa. IAASB myöntää kuitenkin, että tällaiset lisätiedot ovat väistämättä vain suhteellisen pieni osa tilintarkastajan tiedossa olevasta kokonaisinformaatiosta, joka voi olla relevanttia, jotta tilintarkastuksen laatua arvostettaisiin enemmän.

Panos- ja prosessitekiäjien laatuominaisuudet

1. Tämä liite sisältää tarkempia kuvauksia panos- ja prosessitekiäjien laatuominaisuuksista. Nämä laatuominaisuudet pätevät tilintarkastustoimeksiannon, tilintarkastusyhteisön ja kansallisen toimintaympäristön (tai oikeudenkäyttöalueen) tasolla.

Panostekijät

1.1 Arvot, etiikka ja asenteet – toimeksiannon taso

2. Keskeisiä ominaisuuksia ovat, että:

- toimeksiantotiimi hyväksyy sen, että tilintarkastus suoritetaan laajemman yleisen edun mukaisesti ja että eettisten vaatimusten noudattaminen on tärkeää.
- toimeksiantotiimi osoittaa toimivansa objektiivisesti ja rehellisesti.
- toimeksiantotiimi on riippumaton.
- toimeksiantotiimi osoittaa ammatillista pätevyyttä ja huolellisuutta.
- toimeksiantotiimi osoittaa noudattavansa ammatillista skeptisyyttä.

1.1.1 *Toimeksiantotiimi hyväksyy sen, että tilintarkastus suoritetaan laajemman yleisen edun mukaisesti ja että eettisten vaatimusten noudattaminen on tärkeää*

3. Toimeksiantotiimi on sitoutunut suorittamaan tilintarkastuksen yhteisön sidosryhmien intressin ja laajemman yleisen edun mukaisesti. Yleisen edun luonne ja laajuus todennäköisesti vaihtelevat yhteisön luonteen mukaisesti. Toimeksiantotiimin pitää kuitenkin kaikissa tilintarkastuksissa haastaa johtoa asianmukaisessa määrin, esittää näkemyksensä määrätietoisesti ja viedä asiat asianmukaiseen lopputulokseen.

1.1.2 *Toimeksiantotiimi osoittaa toimivansa objektiivisesti ja rehellisesti*

4. Objektiivisuuden periaate velvoittaa tilintarkastajia olemaan vaarantamatta ammatillista tai liiketoimintaan liittyvää harkintaansa asenteellisuudesta, intressiriidasta tai toisten liiallisesta vaikutuksesta johtuen.¹
5. Tilintarkastajien tarve olla nimenomaan objektiivisia lähtee siitä, että monet tilinpäätöksen laatimisen kannalta tärkeät seikat edellyttävät harkintaa. Vain harvat tilinpäätökseen sisältyvät erät pystytään mittaamaan varmuudella, ja moniin liittyy arvioita ja näin ollen harkintaa. Tilintarkastajien pitää olla objektiivisia arvioidessaan johdon tekemiä harkintaan perustuvia ratkaisuja, jotta vähennetään riskiä sii-

¹ IESBAn (International Ethics Standards Board for Accountants) *Eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille* (IESBAn eettiset säännöt), kappale 120.1

tä, että tilinpäätös on tahallisesti tai tahattomasti olennaisesti virheellinen johdon tahallisesta tai tahattomasta asenteellisuudesta johtuen.

6. Rehellisyys on ennakkoehto kaikille yleisen edun mukaisesti toimiville. On ollen-naista, että toimeksiantotiimi toimii ja sen nähdään toimivan rehellisesti, mikä vaatii totuudenmukaisuuden lisäksi laajan kirjon siihen liittyviä ominaisuuksia, kuten oikeudenmukaisuus, vilpittömyys ja rohkeus.

1.1.3 *Toimeksiantotiimi on riippumaton.*

7. Riippumattomuutta vaaditaan toimeksiantotiimin yksittäisten jäsenten tai tilin-tarkastusyhteisön suojaamiseksi vaikutuksilta, jotka voivat vaarantaa ammatilli-sen harkinnan, ja se auttaa näitä toimimaan rehellisesti ja noudattamaan objektiivisuutta ja ammatillista skeptisyyttä. Sitä vaaditaan myös sellaisten seikkojen ja olosuhteiden välttämiseksi, jotka ovat niin merkittäviä, että järkevä ja asiaa tun-teva kolmas osapuoli todennäköisesti päättelisi, että tilintarkastusyhteisön tai toi-meksiantotiimin jäsenen rehellisyys, objektiivisuus tai ammatillinen skeptisyys on vaarantunut.

8. Tilintarkastajan riippumattomuutta vaarantavia uhkia voivat olla:

- tilintarkastajan ja tarkastettavan yhteisön väliset taloudelliset intressit. Ti-lintarkastusasiakkaassa olevasta taloudellisesta intressistä voi aiheutua oman intressin uhka.
- tilintarkastajan ja tarkastettavan yhteisön väliset liikesuhteet. Läheinen liikesuhde tilintarkastusyhteisön tai toimeksiantotiimin jäsenen tai tämän perheenjäsenen ja tarkastettavan yhteisön välillä voi aiheuttaa oman int-ressin uhan tai painostuksen uhan.
- muiden kuin tilintarkastuspalvelujen tarjoaminen tilintarkastusasiakkaille. Tilintarkastusyhteisöt ovat perinteisesti tarjonneet tilintarkastusasiakkailleen erilaisia muita kuin tilintarkastuspalveluja, jotka vastaavat heidän taitojaan ja kokemustaan. Muiden kuin tilintarkastuspalvelujen tarjoamisesta voi kuiten-kin aiheutua riippumattomuutta vaarantavia uhkia. Syntyvät uhat ovat useim-miten oman työn tarkastamisen, oman intressin ja asian ajamisen uhkia.
- partnerit ja henkilöstö saattavat uskoa, että heidän palkitsemisensa ja jopa heidän jatkuva uransa tilintarkastusyhteisössä riippuvat tilintarkastusasiak-kaan säilyttämisestä, mistä aiheutuu läheisyyden tai oman intressin uhka.
- tilanteet, joissa entinen toimeksiantotiimin jäsen tai tilintarkastusyhteisön partneri on mennyt tilintarkastettavan yhteisön palvelukseen tehtävään, jossa hän käyttää merkittävää vaikutusvaltaa kirjanpidossa ja tilinpäätök-sen laatimisessa. Syntyvät uhat ovat useimmiten läheisyyden, oman int-ressin ja painostuksen uhkia.

9. Läheisyyden uhka voi syntyä myös, kun samaa vastuullisessa asemassa olevaa henkilöstöä käytetään tilintarkastustoimeksiannossa pitkän aikaa. Yhteisöstä ja sen liiketoiminnasta kertynyt aiempi tietämys kuitenkin todennäköisesti edistää tilintarkastuksen laatua, sillä se parantaa tilintarkastajan riskienarviointia ja ris-

keihin vastaamista. Se voi myös johtaa tehokkuuteen ja oivaltaviin suosituksiin yhteisön liiketoiminnan tiettyjen alueiden parantamiseksi.

10. Mahdolliset tilintarkastuksen laadulle koituvat hyödyt pitää tasapainottaa niiden tilintarkastajan riippumattomuutta vaarantavien uhkien kanssa, joita voi syntyä siitä, että vastuullisessa asemassa oleva henkilöstö tuntee yhteisön ja sen liiketoiminnan perusteellisesti osallistuttuaan tilintarkastukseen useana vuonna. Tähän uhkaan vastaamiseksi IESB:n eettiset säännöt edellyttävät, että yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen keskeiset tilintarkastuspartnerit vaihtuvat (tai ”rotatoituvat”) seitsemän vuoden jälkeen; joissakin maissa eettiset tai lakisäätöiset vaatimukset edellyttävät lyhyempää rotaatioaikaa. Jotkut uskovat, että tilintarkastajan näkyvä riippumattomuus paranisi, jos toimeksiannosta vastuullisen henkilön rotaation lisäksi itse tilintarkastusyhteisö vaihdettaisiin säännöllisesti toiseen. Toiset uskovat, että saman tilintarkastusyhteisön pitäminen todennäköisesti auttaa tilintarkastajia ymmärtämään yhteisön liiketoimintaa ja järjestelmiä ja johtaa siihen, että tilinpäätöksen olennaisen virheellisuuden riskeihin vastataan tehokkaasti ja tilintarkastus suoritetaan toimivalla tavalla.
11. Uhkien ja varotoimien huomioon ottaminen riippumattomuutta määritettäessä on julkisen sektorin tilintarkastuksissa yhtä tärkeää kuin yksityisen sektorin tilintarkastuksissa. Jotkin mahdolliset uhat voivat kuitenkin olla erilaisia. On esimerkiksi vähemmän todennäköistä, että julkisen sektorin tilintarkastajilla on taloudellisia intressejä tarkastettavissa yhteisöissä.
12. Tilintarkastaja nähdään usein arvostettuna liiketoiminnan ja verotuksen neuvonantajana, ja yleensä ylemmän johdon kanssa on tiheää suoraa kommunikaatiota, jonka ansiosta tilintarkastaja on hyvin tietoinen liiketoiminnan kehittymisestä. Näin tilintarkastaja saa hyvän tietämyksen sekä asiakkaan taloudellisen raportoinnin prosessista että sen toimialasta, mutta tämä voidaan myös nähdä riippumattomuutta vaarantavana uhkana.
- 1.1.4 *Toimeksiantotiimi osoittaa ammatillista pätevyyttä ja huolellisuutta.*
13. Ammatillinen pätevyys ja huolellisuus koskevat toimeksiantotiimin kaikkia jäseniä:
 - ammatillisten tietojen ja taitojen kehittäminen ja pitäminen asianmukaisella tasolla;
 - toimiminen huolellisesti, perusteellisesti ja oikea-aikaisesti; ja
 - toimiminen tunnollisesti sovellettavien teknisten ja ammatillisten standardien mukaisesti.

1.1.5 *Toimeksiantotiimi osoittaa ammatillista skeptisyyttä*

14. Ammatillinen skeptisyys on asennoitumista, johon kuuluu kyseenalaistava suhtautuminen, kun on kyse yhteisöä, sen liiketoimintaa ja sen toimintaympäristöä koskevan asianmukaisen käsityksen muodostamisesta. Tämä käsitys yhdessä liiketoimintaa koskevan yleisemmän tietämyksen ja kokemuksen kanssa antaa tilintarkastajalle mahdollisuuden arvioida yhteisön tilinpäätöksessä olevan olennaisen

virheellisuuden riskejä, tilintarkastusevidenssin tarpeellista määrää ja tarkoitukseen soveltuvuutta sekä tehdä asianmukaisia johtopäätöksiä.

15. Ammatillinen skeptisyys on tärkeä osa tilintarkastajan harkintaa, joka liittyy tilintarkastuksen suunnitteluun ja toteuttamiseen sekä sen tulosten arvioimiseen. Ellivät tilintarkastajat ole valmistautuneet haastamaan johdon kannanottoja (mukaan lukien tapaukset, joissa johto on käyttänyt erityisasiantuntijaa), he eivät toimi väärinkäytösten ennalta ehkäisijänä eivätkä pysty tekemään luotettavaa johtopäätöstä siitä, antaako yhteisön tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.
16. Ammatillinen skeptisyys koskee toimeksiantotiimin kaikkia jäseniä:
 - kyseenalaistava suhtautuminen ja halukkuus haastaa johdon kannanottoja;
 - työtä suoritettaessa saatujen tietojen ja selitysten kriittinen arvioiminen;
 - pyrkimys ymmärtää johdon motivaatio virheellisen tilinpäätöksen mahdolliseen esittämiseen;
 - avoimen mielen säilyttäminen;
 - toimeksiantotiimin muiden jäsenten tekemien harkintaan perustuvien ratkaisujen haastaminen;
 - tarvittava itseluottamus johdon haastamiseen ja sinnikkyys viedä asioita eteenpäin aina ratkaisuun asti; ja
 - pysyminen tarkkaavaisena sellaisen evidenssin varalta, joka on epäjohdonmukaista muuhun hankittuun evidenssiin nähden tai saattaa kyseenalaiseksi asiakirjojen ja tiedusteluihin saatujen vastausten luotettavuuden.

1.2 Arvot, etiikka ja asenteet – tilintarkastusyhteisön taso

17. Keskeisiä ominaisuuksia ovat, että:
 - noudatetaan hallinnollisia järjestelyjä, jotka luovat asianmukaisen ”johdon ylläpitämän ilmapiirin” (”tone at the top”) ja tähtäävät tilintarkastusyhteisön riippumattomuuden turvaamiseen.
 - tarvittavia henkilökohtaisia ominaispiirteitä suositetaan tilintarkastuksen laatua tukevien arviointi- ja palkitsemisjärjestelmien avulla.
 - taloudelliset tekijät eivät ohjaa tilintarkastuksen laatua heikentäviin toimenpiteisiin ja päätöksiin.
 - tilintarkastusyhteisö korostaa, kuinka tärkeää on järjestää partnereille ja henkilöstölle mahdollisuus jatkuvaan ammatilliseen kehittymiseen ja korkealaatuisen teknisen tuen saatavuuteen.
 - tilintarkastusyhteisö edistää kulttuuria, jossa konsultoidaan vaikeista asioista.

- asiakkaiden hyväksymistä ja asiakassuhteiden jatkamista varten on olemassa toimivat järjestelmät.
- 1.2.1 *Noudatetaan hallinnollisia järjestelyjä, jotka luovat asianmukaisen ”johdon ylläpitämän ilmapiirin” (”tone at the top”) ja tähtäävät tilintarkastusyhteisön riippumattomuuden turvaamiseen*
18. On tärkeää, että tilintarkastusyhteisöllä on toimivat sisäiset hallinnolliset järjestelyt, jotta turvataan tilintarkastustoiminnan yleistä etua edistävä luonne ja vältetään se, että tilintarkastusyhteisön kaupalliset intressit vaikuttaisivat kielteisesti tilintarkastuksen laatuun esimerkiksi markkinoimalla toiminnan muita alueita (kuten verotus, yritysjärjestelyt ja konsultointi) tilintarkastuksen laadun kustannuksella.
 19. Tilintarkastusyhteisön johdolla on ratkaiseva rooli sellaisen kulttuurin edistämisessä, joka painottaa tilintarkastuksen roolia yleisen edun edistäjänä ja tilintarkastuksen laadun tärkeyttä tässä mielessä, mukaan lukien tilintarkastusyhteisön objektiivisuutta tai riippumattomuutta mahdollisesti vaarantavien tilanteiden välttäminen. Kun odotetusta käyttäytymisestä kommunikoidaan säännöllisesti, tilintarkastusyhteisöön syntyy asianmukainen ympäristö, johon kuuluu, että kannustetaan noudattamaan tilintarkastajia koskevien eettisten vaatimusten perustana olevia periaatteita.
 20. Yksin vastuullisena toimivat tilintarkastajat pystyvät määräämään tilintarkastusyhtyrityksensä kulttuurista suoraan, ja pienissä ja keskisuurissa tilintarkastustoimistoissa pienellä määrällä partnereita voi olla varsin suora vaikutus panostekijöihin, kuten hallinnollisiin järjestelyihin, konsultointiin ja seurantatoimenpiteisiin. Tämä voi ilmapiiristä riippuen olla pienen tilintarkastusyhteisön ympäristössä joko vahvuus tai heikkous.
- 1.2.2 *Tarvittavia henkilökohtaisia ominaispiirteitä suositetaan tilintarkastuksen laatua tukevien arviointi- ja palkitsemisjärjestelmien avulla*
21. Arviointi- ja palkitsemisjärjestelmät voivat ruokkia ja kehittää asianmukaisia henkilökohtaisia ominaispiirteitä ja käyttäytymistä kuten rehellisyyttä, objektiivisuutta, ammatillista pätevyyttä ja huolellisuutta. Tähän kuuluu, että nämä ominaispiirteet sisällytetään rekrytoinneissa noudatettaviin valintakriteereihin, ylennys- ja palkitsemisprosesseihin sekä koulutusohjelmiin asianmukaisia pätevyysviitekehyksiä käyttäen.
 22. Pätevyysviitekehyksiä voitaisiin parhaiten kehittää kansainvälisten koulutusstandardien (IES) pohjalta, mikä edistäisi tilintarkastusyhteisöjen viitekehysten harmonisointia.
 23. Tilintarkastusyhteisö arvioi partnereitaan ja henkilöstöään säännöllisesti tilintarkastuksen laadun tukemiseksi kehitetyn pätevyyden suhteen. Näin tehdessään tilintarkastusyhteisö varmistaa, ettei partnereita ja henkilöstöä rangaista siitä, että nämä ottavat voimakkaan kannan tilintarkastukseen liittyvissä kysymyksissä, vaikka tämän vaarantaisi asiakassuhteen. Tehtyjä johtopäätöksiä käytetään tukemaan ylennyksiä ja palkitsemista koskevia päätöksiä samoin kuin muita toimen-

piteitä, joihin tilintarkastusyhteisö voi ryhtyä, kun partnereiden tai henkilöstön suoriutuminen ei ole vastannut odotettuja standardeja.

1.2.3 *Talouteen liittyvät tekijät eivät ohjaa tilintarkastuksen laatua heikentäviin toimenpiteisiin ja päätöksiin*

24. Taloudelliset tekijät sekä tilintarkastusyhteisön tasolla (kuten tilintarkastusyhteisön asettama taloudellinen tavoite tilintarkastustyön katteelle ja halukkuus investoida kouluttamiseen ja tilintarkastusta tukeviin järjestelmiin) että toimeksiannon tasolla (kuten tilintarkastuspalkkion ja suoritetusta työstä aiheutuvien kustannusten välinen suhde) eivät saisi estää yleisen edun mukaisen tinkimättömän tilintarkastuksen suorittamista.

25. Tilintarkastuksen laadun kustannuksella ei myöskään pitäisi:

- painottaa tilintarkastajaksi valinnan voittamista ja tilintarkastusasiakkaiden säilyttämistä erityisesti epärealistisen matalilla palkkioilla;
- painottaa muiden kuin tilintarkastuspalvelujen markkinoimista yhteisöille, joita tilintarkastusyhteisö tilintarkastaja; eikä
- tilintarkastuspraktiikan kulujen leikkaamista (mukaan lukien partnereiden ja henkilöstön vähentäminen) (esimerkiksi taloudellisen matalasuhdan aikana).

1.2.4 *Tilintarkastusyhteisö korostaa, kuinka tärkeää on järjestää partnereille ja henkilöstölle mahdollisuus jatkuvaan ammatilliseen kehittymiseen ja korkealaatuisen teknisen tuen saatavuus*

26. Tilintarkastus vaatii tietämystä varsin monelta tekniseltä alueelta, kuten taloudellinen raportointi, tilintarkastusstandardit ja eettiset standardit sekä yhteisö- ja verosäädökset ja -määräykset. On tärkeää, että tilintarkastusyhteisöt tarjoavat yksittäisille partnereille ja henkilöstön jäsenille teknistä tukea auttamaan ajan tasalla pysymisessä näillä alueilla sekä apua monimutkaisilla alueilla.

27. Tilintarkastuksen laatua voidaan myös edistää, jos kehitetään tietoinfrastruktuuri, joka mahdollistaa tilintarkastusyhteisölle tuen saamisen tilintarkastuksessa tehtäville harkintaan perustuvilla ratkaisuilla (esimerkiksi kokoamalla liiketoimintaan ja toimialaan liittyviä tietokantoja), riippumattomuutta koskevien asioiden jäljittämisen ja niiden asianmukaisen käsittelyn sekä partnereiden rotaation suunnittelun ja tehokkaan hallinnoinnin tilintarkastustoimeksiannoissa.

28. Tilintarkastusyhteisöjen koko ja saatavissa oleva tekninen tuki voivat vaihdella huomattavasti. Pienissä toimistoissa, joissa on vain vähän henkilöstöä, ja joiden asiakaskunnan toimintaan liittyy verrattain vähän monimutkaisuutta, on mahdollista kehittää suhteellisen yksinkertaiset laadunvalvonnan periaatteet ja menettelytavat. Pienissä toimistoissa voi kuitenkin olla konsultointiin liittyviä haasteita, ja ne voivat käyttää ulkopuolisia konsultteja teknisen erityisasiantuntemuksen saamiseksi tai hyödyntää tilintarkastajien paikallisten ammatillisten organisaatioiden tarjoamia tukipalveluja.

1.2.5 *Tilintarkastusyhteisö edistää kulttuuria, jossa konsultoidaan vaikeista asioista*

29. Konsultointia painottava kulttuuri on tärkeä kaikille tilintarkastusyhteisöille, yksin vastuullisena toimivat tilintarkastusammattilaiset mukaan lukien. Tilintarkastuksessa joudutaan usein tekemään vaikeita päätöksiä ja harkintaan perustuvia ratkaisuja. Henkilöstö keskustelee näistä asioista toimeksiantotiimissä ja tilintarkastustoimeksiannosta vastuullisen henkilön kanssa. Tilintarkastustoimeksiannoista vastuulliset henkilöt keskustelevat vaikeista päätöksistä ja harkintaan perustuvista ratkaisuista toisten partnereiden tai teknisten erityisasiantuntijoiden kanssa ja arvioivat saamiaan neuvoja huolellisesti. Jotta tämä prosessi toimisi tehokkaasti, on tärkeää, että vallitsee konsultointia painottava kulttuuri ja asiaan osallisilla henkilöillä on riittävästi aikaa käsitellä asiat kunnolla, kun ne tulevat esiin.
30. Kun sisäiset resurssit ovat vähäiset, voi olla käytettävissä ulkopuolisia teknisiä resursseja tilintarkastajien ammatillisten organisaatioiden kautta, toisiin tilintarkastusyhteisöihin luotujen suhteiden perusteella tai sopivat resurssit omaavilta ulkopuolisilta organisaatioilta.

1.2.6 *Asiakkaiden hyväksymistä ja asiakassuhteiden jatkamista varten on olemassa toimivat järjestelmät*

31. On tärkeää, että tilintarkastusyhteisöt arvioivat ennen tilintarkastustoimeksiannon hyväksymistä ja sen jälkeen vuosittain, ovatko ne päteviä suorittamaan toimeksiannon ja onko niillä siihen tarvittavat kyvyt ja resurssit. Tähän kuuluu myös, pystyykö tilintarkastusyhteisö noudattamaan relevantteja eettisiä vaatimuksia.
32. Vaikka tilintarkastajien pitää noudattaa ammatillista skeptisyyttä, tilintarkastukseen liittyy myös tietty määrä luottamusta johtoon. Jos johto ei ole rehellinen, siihen ei lähtökohtaisesti voi luottaa. Sen vuoksi hyvät asiakkaiden hyväksymistä ja asiakassuhteiden jatkamista koskevat järjestelmät arvioivat, onko olemassa siihen viittaavaa tietoa, että asiakkaan johdon rehellisyydessä on niin paljon puutteita, että laadukkaan tilintarkastuksen suorittaminen ei ole mahdollista. Tinkimätön järjestelmä asiakkaiden hyväksymistä ja asiakassuhteiden jatkamista varten on siis tärkeä auttaessaan tilintarkastusyhteisöä välttämään toimeksiantoja, joissa väärinkäytösten ja lainvastaisen toiminnan todennäköisyys on suuri, ja siten säilyttämään maineen laadukkaiden tilintarkastusten suorittajana.

1.3 **Arvot, etiikka ja asenteet – kansallisen toimintaympäristön taso**

33. Keskeisiä ominaisuuksia ovat, että:
- eettiset vaatimukset muotoillaan siten, että niistä käyvät selvästi ilmi sekä taustalla olevat eettiset periaatteet että sovellettavat erityiset vaatimukset.
 - sääntely- ja valvontatahot, kansalliset standardien antajat ja tilintarkastajien ammatilliset organisaatiot toimivat aktiivisesti sen varmistamiseksi, että eettiset periaatteet ymmärretään ja vaatimuksia sovelletaan johdonmukaisesti.
 - asiakkaiden hyväksymistä koskevien päätösten kannalta relevanttia tietoa jaetaan tilintarkastusyhteisöjen kesken.

1.3.1 *Eettiset vaatimukset muotoillaan siten, että niistä käyvät selvästi ilmi sekä taustalla olevat eettiset periaatteet että sovellettavat erityiset vaatimukset*

34. Eettisiä vaatimuksia voidaan asettaa säädöksellä tai määräyksellä tai tilintarkastajien ammatillisten organisaatioiden kautta. IFAC vaatii jäsenjärjestöiltään toimenpiteitä IESBAn eettisten sääntöjen ja ottamiseksi käyttöön ja niiden implementoimiseksi omissa maissaan tai omilla oikeudenkäyttöalueillaan taikka auttamista niiden implementoimisessa riippuen jäsenjärjestön roolista kansallisissa ympäristöissä. IESBAn eettisiä sääntöjä on joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla täydennetty kansallisilla lisävaatimuksilla, ja tilintarkastusyhteisöt ja julkisen sektorin tilintarkastusta suorittavat yksiköt saattavat asettaa partnereilleen ja henkilöstölleen tiukempia vaatimuksia.
35. Eettisissä vaatimuksissa ei voida käsitellä kaikkia mahdollisia tilanteita. Siksi tilintarkastajat hankkivat käsityksen sekä vaatimuksista että niiden pohjana olevista peruseriaateista, jotta he ymmärtäisivät, miten vaatimuksia sovelletaan käytännössä. Käsitys siitä, kuinka periaatteita sovelletaan, voidaan hankkia tilintarkastusyhteisön sisäisen kommunikoinnin, valmennuksen tai työskentelyn yhteydessä tapahtuvan kouluttamisen avulla tai siten, että henkilöstö havainnoi kokeneeman henkilöstön toimintaa.
36. IESBAn eettisissä säännöissä asetetaan seuraavat ammatillisen etiikan peruseriaatteet, joita tilintarkastajia vaaditaan noudattamaan:²
- Rehellisyys – oltava suora ja rehellinen kaikissa ammattiin liittyvissä suhteissa ja liikesuhteissa. Rehellisyys tarkoittaa myös vilpittömää menettelyä ja totuudenmukaisuutta.³
 - Objektivisuus – ei saa antaa tarkoitushakuisuuden, intressitiriitojen tai toisten osapuolten epäasianmukaisen vaikutuksen syrjäyttää ammattiin tai liiketoimintaan liittyvää harkintaa.
 - Ammatillinen pätevyys ja huolellisuus – pidettävä ammatilliset tiedot ja taidot vaadittavalla tasolla sen varmistamiseksi, että asiakas tai työnantaja saa pätevää ammatillista palvelua, joka perustuu ajan tasalla oleviin ammatillisiin käytäntöihin, lainsäädäntöön ja tekniikkoihin, sekä toimittava tunnollisesti ja sovellettavien teknisten ja ammatillisten standardien mukaisesti.
 - Salassapitovelvollisuus – pidettävä ammattiin liittyvien suhteiden ja liikesuhteiden perusteella saatu tieto luottamuksellisena ja sen vuoksi oltava antamatta mitään tällaista tietoa kolmansille osapuolille ilman asianmukaista ja nimenomaista valtuutusta, ellei tiedon antaminen perustu lakisääteeseen tai ammattiin liittyvään oikeuteen tai velvollisuuteen, eikä käyttää tietoa tilintarkastusammattilaisen tai kolmansien osapuolten henkilökohtaiseksi eduksi.

² IESBAn eettiset säännöt, kappale 100.5 [Viittaukset koskevat aiempaa versiota.]

³ IESBAn eettiset säännöt, luku 110.1

- Ammatillinen käyttäytyminen – noudatettava relevantteja säädöksiä ja määräyksiä ja vältettävä kaikkea ammattikunnan mainetta heikentävää toimintaa.
37. Lisäksi IESBAn eettiset säännöt sisältävät tilintarkastajan riippumattomuutta koskevia lisävaatimuksia, ja niissä kuvataan lähestymistapaa, jota tilintarkastajan tulisi soveltaa, mukaan lukien:
- riippumattomuutta vaarantavien uhkien tunnistaminen;
 - tunnistettujen uhkien merkittävyyden arvioiminen; ja
 - varotoimien käyttäminen tarvittaessa uhkien poistamiseksi tai niiden vähentämiseksi hyväksyttävälle tasolle.
38. IESBAn eettisten sääntöjen mukaan, kun tilintarkastajat toteavat, ettei asianmukaisia varotoimia ole tai niitä ei ole mahdollista käyttää uhkien poistamiseksi tai niiden vähentämiseksi hyväksyttävälle tasolle, heidän on eliminoitava olosuhde tai osapuolten välinen suhde, josta uhat aiheutuvat, taikka kieltäydyttävä tilintarkastustoimeksiannosta tai lopetettava sen suorittaminen.⁴ Jossakin tilanteissa IESBA:n eettisissä säännöissä todetaan, että syntyvä uhka olisi niin merkittävä, etteivät mitkään varotoimet pystyisi vähentämään uhkaa hyväksyttävälle tasolle, ja näin ollen tilintarkastajan ei ole sallittua ottaa tilintarkastusta tehtäväkseen.
- 1.3.2 *Sääntely- ja valvontatahot, kansalliset standardien antajat ja tilintarkastajien ammatilliset organisaatiot toimivat aktiivisesti sen varmistamiseksi, että eettiset periaatteet ymmärretään ja vaatimuksia sovelletaan johdonmukaisesti*
39. Eettisten vaatimusten ja niiden pohjana olevien periaatteiden johdonmukaista soveltamista edistetään sääntely- ja valvontatahojen, kansallisten standardienantajien, tilintarkastajien ammatillisten organisaatioiden ja muiden tahojen antamilla ohjeistuksilla, koulutuksilla ja tukitoimenpiteillä. Tähän voi kuulua, että julkaitaan ohjemateriaalia, kuten vastauksia usein kysyttyihin kysymyksiin, sekä järjestetään esityksiä ja workshoppeja.
- 1.3.3 *Asiakkaiden hyväksymistä koskevien päätösten kannalta relevanttia tietoa jaetaan tilintarkastusyhteisöjen kesken*
40. Yksittäiset tilintarkastusyhteisöt tekevät päätöksiä uuden tilintarkastusasiakkaan hyväksymisestä ja nykyisen asiakassuhteen jatkamisesta. Tilintarkastusyhteisöt voivat päättää olla jatkamatta tilintarkastusasiakkaan kanssa, jos niillä on syytä epäillä taloudellisen raportoinnin käytäntöjä tai johdon rehellisyyttä. Tällaisissa tapauksissa on tärkeää, että muut tilintarkastusyhteisöt, joilta on pyydetty tarjouksia tilintarkastuksista, ovat tietoisia tästä informaatiosta.
- 1.4 **Tiedot, taidot, kokemus ja aika – toimeksiannon taso**
41. Keskeisiä ominaisuuksia ovat, että:

⁴ IESBAn eettiset säännöt, kappale 290.7. Julkisen sektorin tilintarkastusta suorittavat tahot eivät yleensä kuitenkaan pysty luopumaan tilintarkastustoimeksiannoista.

- partnereilla ja henkilöstöllä on tarvittava pätevyys.
- partnerit ja henkilöstö ymmärtävät yhteisön liiketoimintaa.
- partnerit ja henkilöstö tekevät kohtuullisia harkintaan perustuvia ratkaisuja.
- tilintarkastustoimeksiannosta vastuullinen henkilö osallistuu aktiivisesti riskienarviointiin, suunnitteluun, valvontaan ja tehdyn työn läpikäyntiin.
- yksityiskohtaista ”paikan päällä” tehtävää tarkastustyötä suorittavalla henkilöstöllä on riittävästi kokemusta, sen työtä ohjataan, valvotaan ja käydään läpi asianmukaisesti ja henkilöstössä on kohtuullisesti jatkuvuutta.
- partnereilla ja henkilöstöllä on riittävästi aikaa suorittaakseen tilintarkastuksen tehokkaasti.
- tilintarkastustoimeksiannosta vastuullinen henkilö ja muut toimeksiantotiimin kokeneet henkilöt ovat johdon ja hallintoelinten tavoitettavissa.

1.4.1 *Partnereilla ja henkilöstöllä on tarvittava pätevyys*

42. Vaikka kaikilla tiimin jäsenillä ei voida odottaa olevan samaa tietämyksen ja kokemuksen tasoa, tilintarkastustoimeksiannosta vastuullinen henkilö on velvollinen varmistumaan siitä, että tiimillä kokonaisuutena on asianmukaisen pätevyys ja että tarvittaessa käytetään ulkopuolisia spesialisteja tai erityisasiantuntijoita toimeksiannon olosuhteiden mukaisten tarpeiden täyttämiseksi. Erityisasiantuntemusta voidaan tarvita esimerkiksi seuraavanlaisiin seikkoihin liittyen:
- monimutkaisten rahoitusinstrumenttien, maa-alueiden ja rakennusten, aiheettomien hyödykkeiden ja liiketoimintojen yhdistämisessä hankittujen varojen ja vastattaviksi otettujen velkojen sekä mahdollisesti arvoltaan alentuneiden omaisuuserien arvonnäytäminen.
 - vakuutus sopimuksiin tai työsuhde-etuusjärjestelyihin liittyvät vakuutusmatemaattiset laskelmat.
 - öljy- ja kaasuvärien arvioiminen.
 - ympäristövelvoitteiden ja sijaintipaikkojen puhdistamismenojen arvioiminen.
 - sopimusten, lakien ja määräysten tulkitseminen.
 - verosäädösten noudattamiseen liittyvien monimutkaisten tai epätavallisten kysymysten analysointi.
 - yhteisön tietojärjestelmät, erityisesti jos yhteisön katsotaan olevan riippuvainen tietotekniikasta.
43. Erityisasiantuntemusta voidaan hankkia joko tilintarkastusyhteisön sisältä tai ulkopuolisista lähteistä. Jos mukana on spesialisteja tai erityisasiantuntijoita, on tärkeää, että heidän työtään ohjataan, valvotaan ja läpikäydään asianmukaisesti samoin kuin toimeksiantotiimin muiden jäsenten työtä.

44. Ammatillisten tietojen ja taitojen asianmukainen kehittäminen alkaa aloittelevan tilintarkastusammattilaisen ammattiin valmentavan koulutuksen myötä.⁵ Tilintarkastusammattilaisen myöhempi erikoistuminen tilintarkastajan roolissa toimimiseen saavutetaan jatkuvan ammatillisen kehittymisen ja tilintarkastustyöstä saatavan lisäkokemuksen myötä. Jatkuva ammatillinen kehittyminen ja elinikäinen oppiminen ovat kriittisiä tekijöitä, jos tilintarkastajat aikovat jatkossa täyttää asiakkaidensa ja yleisön odotukset.⁶

1.4.2 *Partnerit ja henkilöstö ymmärtävät yhteisön liiketoimintaa*

45. Yhteisön sekä sen liiketoiminnan ja toimialan hyvä ymmärtäminen toimii avaimena siihen, että tilintarkastaja pystyy arvioimaan tilinpäätöksen olennaisen virheellisyysriskit kohdistaa tilintarkastustoimenpiteet ja arvioidakseen niiden perusteella tehtyjä havaintoja asianmukaisesti. Se on myös tarpeellista, jotta pystytään noudattamaan ammatillista skeptisyyttä ja tekemään tilintarkastuksessa asianmukaisia harkintaan perustuvia ratkaisuja.
46. Toimialan tunteminen, johon kuuluu käsitys relevanteista määräyksistä ja kirjanpitoikäisyyksistä, voi olla erityisen tärkeää esimerkiksi rahoituspalvelualan asiakkaita. On kuitenkin tärkeää, etteivät tietämyksen kattamat alueet ole niin kapeita, että ne estävät tilintarkastajaa näkemästä laajempia kysymyksiä. Tilintarkastajat voivat hankkia yleistä liiketoiminnan tuntemusta tekemällä muuta työtä kuin tilintarkastusta ja olemalla tekemisissä erilaisten, eri toimialoilla toimivien asiakkaiden kanssa. Tämä antaa heille etäisyyttä tietyn yhteisön liiketoiminnan yksityiskohtiin ja mahdollisuuden pohtia laajempaa tietämystään liiketoimintaan liittyvistä asioista, riskeistä ja valvontajärjestelmistä.
47. Pienten yhteisöjen tilintarkastukset toteutetaan usein paikan päällä, ja ne tekee kokenut henkilöstö, joka on ollut tekemisissä kyseisen yhteisön kanssa useita vuosia. Vaikka tällainen henkilöstö tavallisesti tuntee yhteisön liiketoiminnan hyvin, heidän objektiivisuutensa ja ammatillinen skeptisyytensä saattavat vaarantua.

1.4.3 *Partnerit ja muut ammattihenkilöt tekevät kohtuullisia harkintaan perustuvia ratkaisuja*

48. Tilintarkastajat hyödyntävät kokemustaan sekä rehellisyyteen, objektiivisuuteen ja ammatilliseen skeptisyyteen perustuvia arvoja tehdäkseen kohtuullisia harkintaan perustuvia ratkaisuja, joita toimeksiantoon liittyvät tosiseikat ja olosuhteet tukevat.

⁵ Aloittelevan tilintarkastajan pätevyysalueet ja oppimistavoitteet esitetään standardeissa IES 2, *Initial Professional Development – Technical Competence*; IES 3, *Initial Professional Development – Professional Skills*; ja IES 4, *Initial Professional Development – Professional Values, Ethics, and Attitudes*; ja toimeksiannosta vastuullisen partnerin pätevyysalueet ja oppimistavoitteet esitetään standardissa IES 8, *Professional Development for Engagement Partners Responsible for Audits of Financial Statements*.

⁶ IAESB on parhaillaan uudistamassa IES 8 -standardia. Todennäköisesti se tunnistaa tilintarkastajan tarpeen pätevyyden jatkuvaan kehittämiseen yksilöimällä ensin oppimistavoitteet ja sen jälkeen vaatimalla jatkuvaa ammatillista kehittymistä pätevyysalueilla, joita edellytetään tilinpäätösten tilintarkastuksista vastuussa olevilta henkilöiltä.

49. Kohtuullisten harkintaan perustuvien ratkaisujen tekemiseen voi kuulua, että partnerit ja muut ammattihenkilöt:
- tunnistavat asian;
 - hyödyntävät liiketoiminnan, kirjanpidon ja taloudellisen raportoinnin sekä tietotekniikan tuntemustaan;
 - tutkivat aihetta ja harkitsevat erilaisia näkökulmia;
 - arvioivat vaihtoehtoja relevanttien tosiseikkojen ja olosuhteiden valossa;
 - harkitsevat, onko johtopäätöstä tehtäessä noudatettu sopivaa prosessia ja onko sen tueksi olemassa tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä;
 - konsultoivat, kun se on asianmukaista; ja
 - dokumentoivat johtopäätöksen ja sen perustelut.
- 1.4.4 *Tilintarkastustoimeksiannosta vastuullinen henkilö osallistuu aktiivisesti riskienarviointiin, suunnitteluun, valvontaan ja tehdyn työn läpikäyntiin*
50. Koska toimeksiannosta vastuulliset henkilöt vastaavat tehtäväksi otetuista tilintarkastuksista, on tärkeää, että he suoraan osallistuvat tilintarkastuksen suunnitteluun, hankitun evidenssin arvioimiseen ja lopullisten johtopäätösten tekemiseen.
51. Vaikka paljon yksityiskohtaista tilintarkastustyötä voidaan delegoida vähemmän kokeneelle henkilöstölle, tilintarkastustoimeksiannoista vastuullisten henkilöiden tavoitettavuus mahdollistaa oikea-aikaisen panoksen antamisen sitä mukaa kuin tilintarkastus etenee.
52. Jotkut uskovat, että toimeksiannosta vastuullisen henkilön nimi pitäisi vaatia esitettäväksi tilintarkastuskertomuksessa kaikkien yhteisöjen osalta, koska se antaisi toimeksiannosta vastuulliselle henkilölle enemmän henkilökohtaista vastuuntunnetta, sillä tämä henkilö lopulta vastaa tilintarkastuksen toteuttamisesta. Monissa maissa ja monilla oikeudenkäyttöalueilla tätä jo vaaditaan, tavallisesti edellyttämällä henkilökohtaista allekirjoitusta. Toiset uskovat, ettei tällaisella vaatimuksella olisi vaikutusta toimeksiannosta vastuullisen henkilön kokemaan tilivelvollisuuteen. Tällaisesta vaatimuksesta mahdollisesti aiheutuviin vaikeuksiin kuuluvat, että tilintarkastusyhteisön vastuun mielletään vähentyvän ja toimeksiannosta vastuullisen henkilön juridinen vastuu mahdollisesti kasvaa tietyissä maissa ja tietyillä oikeudenkäyttöalueilla.
- 1.4.5 *Yksityiskohtaista ”paikan päällä” tehtävää tarkastustyötä suorittavalla henkilöstöllä on riittävästi kokemusta, sen työtä ohjataan, valvotaan ja käydään läpi asianmukaisesti ja henkilöstössä on kohtuullisesti jatkuvuutta*
53. Monien, erityisesti suurten, tilintarkastusyhteisöjen rakenne on hierarkkinen – usein sitä kuvataan ”pyramidirakenteeksi” – ja monissa yksittäisissä toimeksiannoissa toimeksiantotiimien koostumus kuvastaa tätä rakennetta. Tämän seurauksena suuren osan yksityiskohtaisesta ”paikan päällä” tehtävästä tarkastustyöstä

- suorittavat todennäköisesti suhteellisen kokemattomat henkilöstön jäsenet, ja itse asiassa tilintarkastusalalle pätevytyminen voi monilla olla vielä kesken. Yleensä kuitenkin tarvitaan kokemusta, jotta henkilöstö pystyy tekemään kohtuullisia ammatilliseen harkintaan perustuvia ratkaisuja.
54. Lisäksi se, että samat henkilöstön jäsenet osallistuvat tilintarkastukseen vuodesta toiseen, todennäköisesti auttaa heitä ymmärtämään yhteisön liiketoimintaa ja järjestelmiä, ja usein johto ja hallintoelimet suhtautuvat tähän myönteisesti. Jotkut uskovat, että tämä todennäköisesti johtaa siihen, että tilinpäätöksen olennaisen virheellisuuden riskeihin vastataan tehokkaasti ja tilintarkastus suoritetaan toimivalla tavalla. Pitkäaikaisesta osallistumisesta voi kuitenkin seurata ammatillisen skeptisyyden puuttumista ja tilintarkastajan riippumattomuutta vaarantavia uhkia.
55. Julkisen sektorin tilintarkastusta suorittavien tahojen on monissa maissa pysyttävä tietyissä rajoissa henkilöresursseihin käytettävän rahan suhteen. Voi myös olla määräyksiä, jotka vaikuttavat henkilöstön rekrytointiin ja palkkoihin, jotka voidaan maksaa. Tämä voi tarkoittaa, että joillekin tilintarkastusta suorittaville tahoille on haasteellista rekrytoida ja pitää palveluksessaan riittävä määrä korkealaatuista henkilökuntaa tilintarkastuksen laadun jatkuvaksi saavuttamiseksi.
- 1.4.6 *Partnereilla ja henkilöstöllä on riittävästi aikaa suorittaakseen tilintarkastuksen tehokkaasti*
56. Partnereilla ja henkilöstöllä on usein muitakin tehtäviä kuin yhden yhteisön tilintarkastus, ja tilintarkastuksia saatetaan ottaa tehtäväksi haasteellisilla aikatauluilla. Suunnittelu on tärkeää sekä yksittäisen toimeksiannon että tilintarkastusyhteisön tasolla sen varmistamiseksi, että on käytettävissä riittävästi resursseja tarkoitukseen soveltuvan tilintarkastusevidenssin tarpeellisen määrän kokoamiseen ja asianmukaiseen yhteydenpitoon johdon ja hallintoelinten kanssa.
57. Tilintarkastusyhteisöt ovat yleensä voittoa tavoittelevia, ja tilintarkastusyhteisön kannattavuuteen vaikuttaa perittävien tilintarkastuspalkkioiden suhde tarkoitukseen soveltuvan tilintarkastusevidenssin tarpeellisen määrän kokoamisesta aiheutuviin kuluihin. Tilintarkastustoimeksiannoista vastuulliset henkilöt ovat tavallisesti tilintarkastusyhteisössään tilivelvollisia suorittamiensa tilintarkastusten taloudellisesta tuotosta, jos johto asettaa rajoituksia tilintarkastuspalkkioille, toimeksiantotiimillä voi olla paineita muuttaa tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta ja ajoitusta tai vähentää testaamista. Tämä saattaa puolestaan vaarantaa tilintarkastuksen laadun.⁷
- 1.4.7 *Tilintarkastustoimeksiannosta vastuullinen henkilö ja muut toimeksiantotiimin kokeneet henkilöt ovat johdon ja hallintoelinten tavoitettavissa*
58. On tärkeää, että tilintarkastustoimeksiannosta vastuullinen henkilö on ylimmän johdon ja hallintoelinten tavoitettavissa. Säännölliset kontaktit mahdollistavat sen, että toimeksiannosta vastuullinen henkilö on hyvin tietoinen yhteisön liike-

⁷ Tätä uhkaa kuvataan usein eettisissä vaatimuksissa (esimerkiksi IESBAn eettisten sääntöjen kappaleessa 240.2) ja vaaditaan sen arvioimista ja soveltuvissa tapauksissa varoittoimien käyttämistä.

toiminnan kehittymisestä ja pystyy ottamaan tilintarkastukseen liittyviä asioita esiin oikea-aikaisesti.

1.5 Tiedot, taidot, kokemus ja aika – tilintarkastusyhteisön taso

59. Keskeisiä ominaisuuksia ovat, että:

- että partnereilla ja henkilöstöllä on riittävästi aikaa vaikeiden asioiden käsittelemiseen, kun niitä tulee esiin.
- että toimeksiantotiimien rakenne on asianmukainen.
- että partnerit ja kokeneempi henkilöstö tekevät oikea-aikaisesti vähemmän kokeneen henkilöstön arviointoja ja antavat asiaankuuluvaa valmennusta tai työskentelyn yhteydessä tapahtuvaa koulutusta.
- että tilintarkastuspartnerit ja henkilöstö saavat riittävästi koulutusta tilintarkastuksesta, laskentatoimesta ja soveltuviissa tapauksissa toimialojen erityiskysymyksistä.

1.5.1 *Partnereilla ja henkilöstöllä on riittävästi aikaa vaikeiden asioiden käsittelemiseen, kun niitä tulee esiin*

60. Partnerit ja henkilöstö työskentelevät yleensä samanaikaisesti useassa tilintarkastuksessa, joiden raportointiaikataulu on sama. Tämä voi johtaa siihen, että toiminta keskittyy joihinkin ajanjaksoihin. Lisäksi partnerit ja kokeneempi henkilöstö tuottavat asiakkaille usein muitakin palveluja kuin tilintarkastuspalveluja tai hoitavat muita tehtäviä tilintarkastusyhteisössä. On tärkeää, että tilintarkastusyhteisöt tehtäviä jakaessaan ennakoivat ja hallitsevat mahdollisia ajankäyttöristiriitoja mahdollisimman hyvin. Tilintarkastusyhteisön johto seuraa työmäärää proaktiivisesti vähentääkseen riskiä siitä, että yksittäisille partnereille tai henkilöstön jäsenille koituu kohtuuton työtaakka.

1.5.2 *Toimeksiantotiimien rakenne on asianmukainen*

61. Riski otetaan huomioon henkilöresursseja kohdistettaessa. On olemassa vaara, että pätevimmat partnerit ja henkilöstö kohdistetaan tilintarkastusyhteisön arvokkaimmille asiakkaille eivätkä he tämän vuoksi ole käytettävissä muiden asiakkaiden tilintarkastuksiin, joissa tilinpäätöksen olennaisen virheellisuuden riskit saattavat olla suuremmat.

62. Resurssien asianmukainen kohdistaminen helpottaa sitä, että toimeksiantotiimeillä on määrättyjen tilintarkastusten suorittamiseksi tarvittava erityisasiantuntemus ja aika. Tähän kuuluu, että tehtäviin osoitetaan partnerit ja kokenut henkilöstö, jolla on sekä asianmukainen tuntemus asiakkaan toimialasta ja sovellettavasta tilinpäätösnormistosta että riittävästi aikaa laadukkaiden tilintarkastusten suorittamiseen.

63. Resurssien kohdistamiseen kuuluu, että tilintarkastusyhteisö kerää tietoa:

- tiedoista, taidoista ja kokemuksesta;
- arvioidusta käytettävissä olevasta ajasta; ja

- siitä, kuinka monella kaudella henkilö on ollut mukana – jotta helpotetaan eettisten vaatimusten, kuten tilintarkastuspartnereiden rotaatioon liittyvien vaatimusten, noudattamista.
64. Joissakin maissa ei vaadita pienten yhteisöjen tilintarkastusta. Tämä voi tarkoittaa, että pienten tilintarkastustoimistojen, joilla on vain vähän tilintarkastusasiakkaita, on haasteellista saada pidetyksi partnereita ja henkilöstöä, jolla on relevanttia tilintarkastusosaamista ja -kokemusta.
- 1.5.3 *Partnerit ja kokeneempi henkilöstö tekevät oikea-aikaisesti vähemmän kokeneen henkilöstön arviointeja ja antavat asiaankuuluvaa valmennusta tai työskentelyn yhteydessä tapahtuvaa koulutusta*
65. Tilintarkastusyhteisön arviointiprosessi on tärkeä henkilön kykyjen kehittämiseen liittyvä osa-alue. Vaikka sitä on vaikeaa mitata, tilintarkastuksen laatu todennäköisesti paranee, jos siihen kiinnitetään nimenomaista huomiota sekä partnereiden että henkilöstön arvioinnissa. Näin voidaan edistää hyvän harkinnan käyttöä tilintarkastuksessa, mukaan lukien konsultointi vaikeissa asioissa.
66. Voi olla hyödyllistä erottaa toisistaan henkilöstön säännöllinen suoriutumisarviointi ja toisaalta valmennus ja työskentelyn yhteydessä tapahtuva kouluttaminen. Arviointien avulla voidaan tunnistaa tärkeä taito tai pätevyys, joka kaipaa parantamista, kun taas valmennuksen tai työn yhteydessä tapahtuvan kouluttamisen avulla voidaan auttaa henkilöä kehittämään kyseistä taitoa tai pätevyyttä. Valmennus ja työskentelyn yhteydessä tapahtuva kouluttaminen ovat todennäköisesti erityisen tärkeitä kehitettäessä henkilökohtaisia ominaisuuksia, kuten rehellisyyttä, objektiivisuutta, tinkimättömyyttä, ammatillista skeptisyyttä ja sinnikkyyttä, sekä avustettaessa vähemmän kokenutta henkilöstöä heille tuntemattomilla tilintarkastuksen alueilla.
67. Tehokas valmentaminen edellyttää laajempia taitoja, tietoja ja kokemusta, ja asianmukaisen pätevyyden omaavia henkilöitä on tilintarkastusyhteisöissä rajallinen määrä. Tällaisten henkilöiden aikapanosta voidaan tarvita muualla. On tärkeää, että tilintarkastusyhteisöt tarjoavat kokeneemmalle henkilöstölle kannustimia, jotta nämä käyttävät riittävästi ja tehokkaasti aikaan tärkeään rooliinsa henkilöstön kehittämisessä, ja osana arviointiprosessia arvioidaan, onko näin tapahtunut.
- 1.5.4 *Tilintarkastuspartnerit ja -henkilöstö saavat riittävästi koulutusta tilintarkastuksesta, laskentatoimesta ja soveltuvissa tapauksissa toimialojen erityiskysymyksistä*
68. Ammattikunta pyrkii siihen, että tilintarkastajilla on tarvittava pätevyys, ja keinoja tässä ovat ammattiin valmentautuminen (IPD), joka koostuu teknisistä ja ammatillisista taidoista ja arvoista, etiikasta ja asennoitumisesta ja käytännön kokemuksesta, sekä jatkuvaa ammatillista kehittymistä (CPD) koskevat vaatimukset.
69. Tilintarkastusyhteisöt järjestävät yleensä koulutusta tilintarkastuksen teknisestä puolesta ja tilintarkastusmetodologiansa vaatimuksista. Tilintarkastusyhteisöt tarjoavat myös tärkeää käytännön kokemusta ottamalla harjoittelijoita mukaan tilintarkastus-

työtä suorittaviin toimeksiantotiimeihin.⁸ On tärkeää yhdistää tilintarkastuksen teknisen puolen oppiminen käytännön kokemukseen, koska muodollinen koulutus on vain osa prosessia, jonka avulla tilintarkastaja kehittää taitojaan ja kokemustaan.

70. Tilintarkastajien ammatillisilla organisaatioilla, jotka ovat IFACin jäseniä, on jatkuvaa ammatillista kehittymistä koskevia vaatimuksia, ja tilintarkastusyhteisöjen käyttämät kehittämisohjelmat on suunniteltu tilintarkastuksen ammattilaisten pätevyyden rakentamiseksi. Tällaisissa ohjelmissa käsitellään yleensä useita eri alueita, jotka ovat relevantteja tilintarkastusyhteisön liiketoiminnalle kokonaisuutena, kuten projektinhallintaa, tietotekniikkaa ja kommunikointitaitoja. On tärkeää, että tilintarkastusyhteisöt varaavat riittävästi aikaa, resursseja ja painoarvoa tilintarkastuksen ja laskentatoimen koulutukselle, mukaan lukien soveltuviin tapauksiin toimialakohtaiset erityiskysymykset, jotta saavutetaan tilintarkastuksen laatua tukevat tekniset taidot.

1.6 Tiedot taidot, kokemus ja aika – kansallisen toimintaympäristön taso

71. Keskeisiä ominaisuuksia ovat, että:

- tilintarkastusyhteisöjen/yksittäisten tilintarkastajien hyväksymistä varten on olemassa toimivat järjestelyt.
- koulutusvaatimukset on määritelty selvästi ja koulutus on asianmukaisesti resurssoitua ja tehokasta.
- on olemassa järjestelyt tilintarkastajien pitämiseksi ajan tasalla ajankohtaisista asioista sekä koulutuksen tarjoamiseksi uusista laskentatointa tai tilintarkastusta koskevista tai sääntelyyn perustuvista vaatimuksista.
- tilintarkastajien ammattikunta on sellaisessa asemassa, että se pystyy houkuttelemaan ja pitämään joukossaan henkilöitä, joilla on asiaankuuluvat ominaisuudet.

1.6.1 *Tilintarkastusyhteisöjen/yksittäisten tilintarkastajien hyväksymistä varten on olemassa toimivat järjestelyt*

72. Tilintarkastus on yleisen edun mukaista toimintaa, ja sen suorittamiseen tarvitaan sopivan pätevyyden omaavia henkilöitä, jotka työskentelevät asianmukaisessa ympäristössä. Tätä varten on yleensä tehty kansalliset järjestelyt, joiden mukaan tilintarkastusyhteisöt tai yksittäiset henkilöt hyväksytään suorittamaan tilintarkastuksia. Rekisteriä hyväksytyistä tilintarkastusyhteisöistä ja henkilöistä pitää usein toimivaltainen viranomaisella. Viranomaisilla on usein oikeus peruuttaa hyväksyminen määrättyissä olosuhteissa.

1.6.2 *Koulutusvaatimukset on määritelty selvästi ja koulutus on asianmukaisesti resurssoitua ja tehokasta*

73. Hyväksynnän saamisen kriteereihin kuuluu yleensä sekä ammattiin valmentautumista että jatkuvaa ammatillista kehittymistä koskevia vaatimuksia. Tilintarkas-

⁸ IES 8:n kappaleissa 54 ja 59 asetetaan tilintarkastuksen ammattilaisten käytännön kokemusta koskevat vaatimukset.

tuksen laatua edistää se, että koulutusvaatimukset on määritelty selvästi ja resurssija käytetään riittävästi koulutuksen tehokkuuden varmistamiseksi.

74. Tilintarkastuksen laadun tueksi tarvittavan pätevyyden taustalla ovat IES-standardissa kuvatut ammatilliset taidot. Tätä pätevyyttä kehitetään teoreettisen koulutuksen ja tilintarkastusyhteisöissä saatavan käytännön kokemuksen ja valmennuksen yhdistelmänä. IES-standardit koskevat IFACin jäsenjärjestöjä (jotka saattavat olla vastuussa teoreettisesta koulutuksesta), mutta niitä ei sovelleta suoraan tilintarkastusyhteisöihin (jotka tarjoavat käytännön kokemusta ja valmennusta). Tilintarkastuksen laadulle voi olla hyötyä siitä, että sekä koulutusta järjestävät organisaatiot että tilintarkastusyhteisöt käyttävät samaa pätevyysviitekehystä.
- 1.6.3 *On olemassa järjestelyt tilintarkastajien pitämiseksi ajan tasalla ajankohtaisista asioista sekä koulutuksen tarjoamiseksi uusista laskentatointa tai tilintarkastusta koskevista tai sääntelyyn perustuvista vaatimuksista*
75. Tilintarkastajan ammattiin valmentautumiseen liittyvän koulutuksen lisäksi kansallisesti sovellettavat jatkuvaa ammatillista kehittämistä koskevat järjestelyt ovat tärkeä tilintarkastuksen laatuun vaikuttava tekijä. Jatkovaa ammatillista kehittämistä tarvitaan, jotta kokeneemmat tilintarkastajat kehittäisivät jatkuvasti tilintarkastukseen liittyviä taitojaan ja tietojään ja pysyisivät ajan tasalla laskentatoimessa ja sääntelyssä tapahtuvista muutoksista.
76. Jatkuva ammatillinen kehittäminen on erityisen tärkeää silloin, kun taloudellista raportointia ja tilintarkastusta koskeviin vaatimuksiin on tullut huomattavia muutoksia. Silloin on tilaisuus antaa tilintarkastajille tietoa uusista teknisistä vaatimuksista, selittää kyseisten vaatimusten tavoitteita ja auttaa ymmärtämään niitä, niin että ne pystytään panemaan täytäntöön kustannustehokkaalla tavalla.
- 1.6.4 *Tilintarkastajien ammattikunta on sellaisessa asemassa, että se pystyy houkuttelemaan ja pitämään joukossaan asiaankuuluvat ominaisuudet omaavia henkilöitä*
77. Tilintarkastuspartnereiden ja -henkilöstön pätevyys on tilintarkastuksen laadun perustana oleva kriittinen tekijä. Koulutus on tärkeää, joskin osa ominaisuuksista on jossakin määrin luontaisia henkilöille. Sen vuoksi on tärkeää, että ominaisuuksiltaan oikeanlaiset henkilöt ovat kiinnostuneita luomaan uran tilintarkastusammattissa.
78. Todennäköisesti useat eri tekijät vaikuttavat henkilöiden kiinnostukseen luoda uraa tilintarkastusammattissa, mukaan lukien:
 - tilintarkastusammattin asema kansallisessa ympäristössä;
 - odotukset uramahdollisuuksista ja palkitsemiseen liittyvistä kannustimista;
 - työn luonne, mukaan lukien sen rooli suhteessa yleiseen etuun; ja
 - järjestettävän koulutuksen laatu.
79. Samat tekijät vaikuttavat todennäköisesti henkilöiden päätökseen pysyä tilintarkastusammattissa ja luoda pitkä ura tilintarkastajana. Joissakin maissa suuntaukseen on, että suuri määrä tilintarkastusammattilaisia lähtee tilintarkastusyhteisöistä

ja siirtyy työskentelemään liike-elämässä. Vaikka tämä voi hyödyttää taloudellista raportointia, se voi vähentää tilintarkastusyhteisöjen käytettävissä olevan kokeneen henkilöstön määrää ja näin vaarantaa tilintarkastuksen laatua.

80. Myös tilintarkastusammatin asema kansallisessa ympäristössä voi vaikuttaa tilintarkastajien arvostukseen ja näin ollen tilintarkastustoiminnan vaikuttavuuteen. Ympäristöissä, joissa tilintarkastusammattia ei arvosteta tai sille ei anneta asianmukaista auktoriteettia, tilintarkastajat ovat johtoon nähden heikommassa asemassa. Tällaisissa olosuhteissa voi olla vähemmän todennäköistä, että tilintarkastajat haastavat johtoa merkittävässä asioissa tai pysyvät lujana merkittävässä tilintarkastukseen liittyvissä kysymyksissä. Toisaalta jos ammattia arvostetaan paljon tai sille annetaan asianmukainen auktoriteetti relevanttien mekanismien kautta, tilintarkastajien on helpompaa osoittaa ammatillista skeptisyyttä ja suorittaa tinkimättömiä tilintarkastuksia.

Prosessitekijät

1.7 Tilintarkastusprosessi ja laadunvalvontamenettelyt – toimeksiannon taso

81. Keskeisiä ominaisuuksia ovat, että:

- toimeksiantotiimi noudattaa tilintarkastusstandardeja, relevantteja säädöksiä ja määräyksiä sekä tilintarkastusyhteisön laadunvalvontamenettelyjä.
- toimeksiantotiimi hyödyntää asianmukaisesti tietotekniikkaa.
- ollaan tehokkaasti vuorovaikutuksessa muiden tilintarkastukseen osallistuvien kanssa.
- johdon kanssa on sovittu asianmukaisista järjestelyistä tehokkaan ja toimivan tilintarkastusprosessin mahdollistamiseksi.

1.7.1 *Toimeksiantotiimi noudattaa tilintarkastusstandardeja, relevantteja säädöksiä ja määräyksiä sekä tilintarkastusyhteisön laadunvalvontamenettelyjä.*

82. Tilintarkastusstandardeilla on erittäin tärkeä rooli tilintarkastuksen laadun ja sen luottamuksen tukemisessa, joka käyttäjillä on tilintarkastusta kohtaan. ISA-standardit on tarkoitettu tukemaan tilintarkastajaa kohtuullisen varmuuden hankkimisessa, ja niiden mukaan tilintarkastajan on käytettävä ammatillista harkintaa ja säilytettävä ammatillinen skeptisyys läpi koko tilintarkastuksen suunnittelun ja suorittamisen sekä muun muassa:

- tunnistettava ja arvioitava väärinkäytöksestä tai virheestä aiheutuvan olennaisen virheellisyyden riskit yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sen sisäisestä valvonnasta muodostamansa käsityksen avulla;
- hankittava tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, esiintyykö olennaista virheellisyyttä, suunnittelemalla ja toteuttamalla asianmukaisia toimenpiteitä kyseisiin riskeihin vastaamiseksi; ja
- laadittava hankkimansa tilintarkastusevidenssin pohjalta tekemiensä johtopäätösten perusteella lausunto tilinpäätöksestä.

83. ISA-standardien mukaan on laadittava riittävä dokumentaatio, jotta kokenut tilintarkastaja, joka ei ole ollut aiemmin tekemisissä kyseisen tilintarkastuksen kanssa, saa käsityksen suoritettujen toimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta, näiden toimenpiteiden tuloksista, esiin tulleista merkittävistä seikoista sekä tehdyistä johtopäätöksistä. Tämä dokumentaatio tukee laadunvalvontatoimenpiteitä sekä toimeksiantotiimin sisällä ennen tilintarkastuksen loppuunsaattamista että tiimin ulkopuolisten suorittamassa tehdyn työn laaduntarkastuksessa.
84. Usein kansallisessa säädöksessä tai määräyksessä edellytetään, että tilintarkastajat noudattavat tilintarkastusstandardeja. Tilintarkastusstandardeissa ei kuitenkaan määritellä kaikkia tilintarkastusprosessiin liittyviä seikkoja, ja tilintarkastusyhteisöillä on yleensä omia metodologioita, jotka sisältävät tarkempia ohjeita. Tilintarkastusstandardien ja tilintarkastusyhteisöjen metodologioiden muodostama kehikko sallii toimeksiantotiimeille joustoa siinä, mitä tilintarkastustyötä suoritetaan, miten se toteutetaan käytännössä ja miten ja milloin kommunikoidaan johdon kanssa. Tapa, jolla työ suoritetaan käytännössä, voi olla merkittävä tekijä sekä tehokkuuden että toimivuuden suhteen.

1.7.2 Toimeksiantotiimi hyödyntää tietotekniikkaa asianmukaisesti

85. Tietojärjestelmien lisääntyvä käyttö ja monimutkaisuus antaa tilintarkastajille mahdollisuuksia koota tilintarkastusevidenssiä sekä tehokkaammin että toimivammalla tavalla; esimerkiksi hyödyntämällä IT-avusteisia tarkastusmenetelmiä, kuten tiedostokyselyitä ja testidatan käyttöä. Näiden menetelmien etuna on, että pystytään kattamaan useampi tapahtumia ja kontroleja. Joskus tällaisten menetelmien käyttäminen vaatii kuitenkin spesialistien mukanaoloa, mikä voi viedä paljon aikaa, erityisesti ensimmäisenä vuonna, jona heitä käytetään.
86. Tilintarkastusyhteisöjen tietotekniset alustat vaikuttavat tapaan, jolla tilintarkastajat suorittavat tilintarkastuksen ja dokumentoivat tehdyn työn. Toimeksiantotiimien käytettävissä on yhä useammin tilintarkastusohjelmistoja, jotka auttavat tilintarkastusyhteisön tilintarkastusmetodologian soveltamisessa. Vaikka tämä voi johtaa toiminnan tehostumiseen ja parempiin laadunvalvonnan prosesseihin, niiden käyttöön liittyy tilintarkastuksen laatua vaarantavia riskejä, kuten:
- että korostetaan liikaa tilintarkastusyhteisön tilintarkastusohjelmiston mukaan toimimista sen sijaan, että kannustettaisiin pohtimaan tilintarkastettavan yhteisön ainutlaatuisia ominaispiirteitä; ja
 - että uusi henkilöstö käyttää liian paljon aikaa tilintarkastusyhteisön ohjelmistojen käytön opetteluun tilintarkastuksen käsitteiden ymmärtämisen sijaan.
87. Vaikka se, että partnerit ja kokenut henkilöstö läpikäyvät tilintarkastustyötä muualta käsin, voi vähentää mahdollisuuksia mentorointiin ja työskentelyn yhteydessä tapahtuvaan kouluttamiseen, sillä on mahdollisia etuja:
- se mahdollistaa tilintarkastustyön tehokkaamman läpikäynnin silloin, kun toimeksiantotiimin jäsenet työskentelevät eri paikoissa tai eri aikavyöhykkeillä; ja

- se on tehokkaampi keino tilintarkastustyön täydentävään läpikäyntiin sen jälkeen, kun ensimmäiset läpikäynnit on tehty.
88. Tietotekniikka vaikuttaa myös siihen, miten tilintarkastajat kommunikoivat sekä toimeksiantotiimin sisällä että johdon ja hallintoelinten kanssa. Esimerkiksi sähköpostia ja muita ammatillisen palvelun automatisointityökaluja käytetään yhä enemmän. Vaikka sähköposti yleensä parantaa tavoitettavuutta erityisesti kansainvälisesti, sillä voi olla rajoituksia. Erityisesti sähköpostien vaihdosta voi olla vaikeampaa saada hyödyllistä tilintarkastusevidenssiä kuin kattavammasta vuorovaikutuksesta, jonka yksityiskohtainen avoin keskustelu johdon kanssa mahdollistaa. Olosuhteista riippuen johdon voi myös olla helpompaa antaa sähköpostilla virheellisiä tai epätäydellisiä vastauksia tilintarkastajan kysymyksiin tai olla informaatiota antaessaan vähemmän suora, jos johdolla on motivaatiota tällaiseen.
- 1.7.3 *Ollaan tehokkaasti vuorovaikutuksessa muiden tilintarkastukseen osallistuvien kanssa*
89. Useimmilla suurilla yhteisöillä on divisioonaa, tytäryrityksiä, yhteisyrityksiä tai pääomaosuusmenetelmällä käsiteltäviä sijoituskohteita (konsernin osia), ja yhden tai useamman osan tilintarkastuksen suorittavat usein muut toimeksiantotiimit kuin konsernin toimeksiantotiimi. Jos konsernin toimeksiantotiimin ja konsernin osien tilintarkastajien välillä ei ole tehokasta vuorovaikutusta, on olemassa riski, ettei konsernin toimeksiantotiimi saa tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä konsernia koskevan tilintarkastuslausunnon perustaksi. Konsernin toimeksiantotiimin vaatimusten selkeä ja oikea-aikainen kommunikointi muodostaa perustan konsernin toimeksiantotiimin ja konsernin osan tilintarkastajan väliselle tehokkaalle kaksisuuntaiselle kommunikoinnille.⁹
90. Tilintarkastukseen voi osallistua myös spesialisteja ja erityisasiantuntijoita (esimerkiksi IT-spezialisteja) tai, jos kyseessä on konserni, konsernin osien tilintarkastajia. Jos tilintarkastuksessa on mukana muita, on tärkeää, että:
- toimeksiantotiimi kommunikoi suoritettavasta työstä heille selkeästi;
 - muut mukana olijat kommunikoivat työtä suoritettaessa tekemistään havainnoista selkeästi, ja
 - toimeksiantotiimi toteaa, että suoritettu työ soveltuu sen tarkoituksiin, ja reagoi havaintoihin asianmukaisella tavalla.
91. Monilla suurilla yhteisöillä on sisäinen tarkastus. Tilintarkastuksen tehokkuuden ja toimivuuden kannalta saattaa olla tärkeää, että vuorovaikutus tilintarkastajien ja sisäisten tarkastajien välillä on tehokasta. Sisäinen tarkastus on todennäköisesti muodostanut yhteisön toiminnoista ja liiketoimintariskeistä näkemyksen, josta tilintarkastaja saa arvokasta tietoa muodostaessaan käsitystä yhteisöstä ja arvioi-
dessaan riskejä sekä muita tilintarkastukseen liittyviä näkökohtia ajatellen.

⁹ Ks. ISA 600 *Erityisiä näkökohtia—konsernitilinpäätösten tilintarkastukset (konsernin osien tilintarkastajien suorittama työ mukaan lukien)*, kappale A57.

92. Konsernin johto odottaa yleensä, että konsernin tilintarkastaja koordinoi konsernin osiin kohdistuvaa työtä toimivalla tavalla. Jotkut uskovat, että se on helpompaa, jos konsernin osien tilintarkastuksen suorittaa sama tilintarkastusyhteisö tai samaan ketjuun tai yhteenliittymään kuuluvat tilintarkastusyhteisöt. Sen vuoksi tilintarkastusyhteisön maantieteellinen kattavuus ja sen myötä sen kyky järjestää tytäryritysten tai konsernin muiden osien tilintarkastus voi olla tärkeä. Toiset uskovat, että jos konsernin tilintarkastukseen osallistuu useita eri tilintarkastusyhteisöjä, erilaiset näkemykset yhteisön riskeistä ja asianmukaisista tilintarkastustoimenpiteistä niihin vastaamiseksi tulevat otetuiksi huomioon.

1.7.4 *Johdon kanssa on tehty asianmukaiset järjestelyt tehokkaan ja toimivan tilintarkastusprosessin mahdollistamiseksi*

93. Johdon intressissä voi olla varmistaa, että tilintarkastus suoritetaan mahdollisimman nopeasti ja siitä yhteisön toiminnalle koitua haitta minimoidaan. Tilintarkastusprosessin tehokkuutta ja toimivuutta voidaan parantaa:

- tarkalla suunnittelulla, johon soveltuvissa tapauksissa sisältyy tilintarkastajan informaatiotarpeista ja aikataulusta sopiminen johdon kanssa;
- ottamalla johto oikea-aikaisesti mukaan tilintarkastuksen aikana havaittujen ongelmien ratkaisemiseksi;
- pyrkimällä pitämään sovitut aikataulut ja raportoinnin määräajat; ja
- välttämällä mahdollisuuksien mukaan sitä, että toimeksiantotiimin eri jäsenet esittävät johdolle tiedusteluja samasta asiasta.

1.8 **Tilintarkastusprosessi ja laadunvalvontamenettelyt – tilintarkastusyhteisön taso**

94. Keskeisiä ominaisuuksia ovat, että:

- tilintarkastusmetodologiaa mukautetaan ammatillisten standardien kehittymisen sekä sisäisissä laadunvalvontatarkastuksissa ja ulkoisissa laadunvalvontatarkastuksissa tehtyjen havaintojen perusteella.
- tilintarkastusmetodologia kannustaa tiimin yksittäisiä jäseniä noudattamaan ammatillista skeptisyyttä ja käyttämään asianmukaista ammatillista harkintaa.
- metodologia vaatii tehokasta valvontaa ja tilintarkastustyön läpikäyntiä.
- metodologia vaatii asianmukaista tilintarkastusdokumentaatiota.
- luodaan tinkimättömät laadunvalvontamenettelyt ja tilintarkastuksen laatua seurataan ja ryhdytään asianmukaisiin seuraamustoimenpiteisiin.
- suoritetaan tehokkaat toimeksiantokohtaiset laadunvalvontatarkastukset, kun niitä edellytetään.

- 1.8.1 *Tilintarkastusmetodologiaa mukautetaan ammatillisten standardien kehittymisen sekä sisäisissä laadunvalvontatarkastuksissa ja ulkoisissa laaduntarkastuksissa tehtyjen havaintojen perusteella*
95. On tärkeää, ettei tilintarkastusyhteisön tilintarkastusmetodologia pysy muuttumattomana vaan kehittyä ammatillisten standardien ja liiketoimintaympäristön muuttuessa ja että tilintarkastusyhteisön tilintarkastusmetodologiaa ja -työkaluja parannetaan jatkuvasti ja oikea-aikaisesti sisäisissä läpikäynneissä ja valvontatahojen suorittamissa laaduntarkastuksissa tehtyjen havaintojen perusteella.
96. Osoittaessaan sitoutumista jatkuvaan parantamiseen tilintarkastusyhteisöt voivat tehdä juurisyyanalyyskejä sisäisissä ja ulkoisissa laaduntarkastuksissa tehtyjen havaintojen perusteella tunnistaa mahdolliset systeemiset ongelmat ja vastata niihin asianmukaisesti ryhtymällä toimenpiteisiin metodologioidensa ja prosessiensa parantamiseksi.
- 1.8.2 *Tilintarkastusmetodologia kannustaa tiimin yksittäisiä jäseniä noudattamaan ammatillista skeptisyyttä ja käyttämään asianmukaista ammatillista harkintaa*
97. Useimmat tilintarkastusyhteisöt käyttävät metodologioita auttaakseen henkilöstöä suorittamaan tilintarkastuksen toimivalla tavalla ja tehokkaasti sekä laadunvalvontaprosesseja varten. Joskus näihin metodologioihin kuuluu, että käytetään tilintarkastusohjelmistoa, joka tukee päätöksentekoa ja luo sähköiset työpaperit, joita voidaan käydä läpi muualta käsin.
98. Tällaiset metodologiat voivat olla tehokas tapa päästä siihen, että tilintarkastusstandardeja noudatetaan johdonmukaisesti, ja tarkistaa, onko tilintarkastusprosessin kaikki tarvittavat vaiheet suoritettu. Metodologiat auttavat myös dokumentoinnissa, ja jos ne ovat sähköisessä muodossa, ne auttavat myös tiedon nopeassa jakamisessa, myös muualla toimivien spesialistien kanssa.
99. On kuitenkin olemassa riski, että tilintarkastusmetodologioihin sisältyvällä liiallisella ohjailulla on negatiivisia vaikutuksia tilintarkastuksen laadun muihin osatekijöihin. Erittäin ohjaileviin metodologioihin on voinut johtaa oikeudenkäynnin uhka tai tilintarkastusta koskevassa sääntelyssä ja laaduntarkastuksissa käytetyt liiaksi vaatimusten noudattamiseen perustuvat lähestymistavat. Esimerkkejä tilintarkastuksen laatua koskevasta riskistä ovat:
- jos erittäin ohjailevan metodologian noudattamista korostetaan liikaa, on olemassa riski, että painotetaan liian vähän sitä, että kokenut henkilöstö räätälöi yksittäiset tilintarkastustoimenpiteet olosuhteiden mukaisesti ja arvioi, tarvitaanko lisätoimenpiteitä.
 - tilintarkastuksen suorittamisprosessin liiallinen korostaminen voi haitata sitä, että kokeneet tilintarkastuspartnerit ja henkilöstö tekevät tärkeitä harkintaan perustuvia ratkaisuja.
 - henkilöstön toimintavapauden liiallinen rajoittaminen voi vähentää näiden henkilöiden motivaatiota ja johtaa siihen, etteivät he luo uraa tilintarkastuksessa.

- sekä partnerit että henkilöstö saattavat etäännyä tarkastettavasta yhtiöstä.

1.8.3 *Metodologia vaatii tehokasta valvontaa ja tilintarkastustyön läpikäyntiä*

100. Suuren osan yksityiskohtaisesta tilintarkastustyöstä saattaa suorittaa henkilöstö, jolla on suhteellisen vähän kokemusta. Tällöin on elintärkeää, että kokenut henkilöstö, managerit ja partnerit valvovat ja läpikäyvät tällaista työtä – tehdäänpä se paikan päällä tai muualla, mukaan lukien ulkomaille siirretyt toiminnot (offshoring).
101. Jotkin modernit metodologiat mahdollistavat työpapereiden läpikäynnin sähköisesti muualta käsin, mikä voi antaa tilaisuuden tilintarkastukseen liittyvien kysymysten jakamisen ja toimivan arvioimisen erityisesti, kun on kyse eri maista ja aikavyöhykkeistä. Muualta käsin tehtävä läpikäynti ei kuitenkaan ehkä aina ole tehokas keino arvioida, onko henkilöstö tehnyt tilintarkastuksen perusteellisesti ja osoittanut asianmukaista ammatillista skeptisyyttä, eikä tehokas keino kehittää vähemmän kokeneen henkilöstön taitoja ja pätevyyttä.

1.8.4 *Metodologia vaatii asianmukaista tilintarkastusdokumentaatiota*

102. Tilintarkastusdokumentaatiolla on useista eri rooleja, kuten:
 - toimeksiantotiimin auttaminen tilintarkastuksen suunnittelussa ja suorittamisessa.
 - tilintarkastustyön ohjaamisesta ja valvonnasta vastaavien toimeksiantotiimin jäsenten auttaminen.
 - sen mahdollistaminen, että toimeksiantotiimi on tilivelvollinen työstään.
 - sellaisten seikkojen dokumentoiminen, joilla on edelleen merkitystä seuraavissa tilintarkastuksissa.
 - tilintarkastusyhteisön sisäisten laadunvalvontatarkastusten ja laaduntarkastusten sekä ulkopuolisten laaduntarkastusten mahdollistaminen sovellettavien säädösten, määräysten tai muiden vaatimusten mukaisesti.
103. Tilintarkastuksessa tehtävien merkittävien harkintaan perustuvien ratkaisujen perustelujen dokumentoiminen todennäköisesti lisää kyseisen ratkaisun perusteellisuutta ja näin ollen sen laatua. Prosessi, jonka mukaan dokumentoidaan asiat ja se, kuinka ne on ratkaistu, todennäköisesti parantaa tilintarkastajan ajatteluprosessin perusteellisuutta ja tehtyjen johtopäätösten validiutta.
- 1.8.5 *Luodaan tinkimättömät laadunvalvontamenettelyt ja tilintarkastuksen laatua seurataan ja ryhdytään asianmukaisiin seuraamustoimenpiteisiin*
104. Laadunvalvontamenettelyjä tarvitaan, jotta tilintarkastusyhteisö pystyy varmistumaan siitä, että:
 - tilintarkastusyhteisö noudattaa ammatillisia standardeja sekä sovellettavia säädöksiin ja määräyksiin perustuvia vaatimuksia; ja

- tilintarkastusyhteisön ja toimeksiannosta vastuullisten henkilöiden antamat raportit ovat olosuhteisiin nähden asianmukaisia.¹⁰
105. Laadunvalvonnan menettelytapoihin kuuluu seurantaa ja tarvittaessa korjaavia toimenpiteitä. Tilintarkastukseen liittyy standardien sekä tilintarkastusyhteisön sisäisten toimintaperiaatteiden ja menettelytapojen noudattaminen. Siihen kuuluu myös vaikeita päätöksiä ja harkintaan perustuvia ratkaisuja, joita tehdään henkilöstön eri tasoilla ja joskus aikapaineen alaisena.
 106. Tilintarkastusyhteisössä tapahtuva tilintarkastuksen laadun seuranta on tärkeä puoli esiin tulevien riskien ja mahdollisuuksien tunnistamisessa ja sen varmistamisessa, että noudatetaan standardeja ja partnerit ja henkilöstö toimivat asianmukaisesti.
 107. Jotkin tilintarkastusyhteisöt toimivat kansainvälisesti ketjun kautta. Ketjuun kuuluvilla yhteisöillä on usein yhteiset metodologiat sekä laadunvalvonnan periaatteet ja menettelytavat. Joillakin ketjuilla on myös arvoihin, etiikkaan ja asenteisiin liittyvää yhteistä ohjeistusta sekä ohjelmia partnereiden ja henkilöstön tietämyksen ja kokemuksen parantamiseksi.
 108. Tilintarkastuksen laadun seurantaan käytettävien sisäisten prosessien lisäksi tilintarkastukset saattavat olla ulkoisen laadunvalvonnan kohteena. Tämän valvonnan (mukaan lukien riippumattomien tilintarkastusvalvojien suorittamat laadun tarkastukset) tuloksista saadaan tärkeää palautetta, joka johtaa tilintarkastuksen laadun parantamista edistäviin toimenpiteisiin.
 109. Yksittäisissä tilintarkastuksissa mahdollisesti havaittujen puutteiden käsittelyn lisäksi on tärkeää, että tilintarkastusyhteisöt ryhtyvät asianmukaisiin toimenpiteisiin vastatakseen sekä sisäisissä että ulkoisissa seurantatoimissa paljastuviin systemisiin ongelmiin ja toteuttavat tarvittavat toimenpiteet.
- 1.8.6 *Suoritetaan tehokkaat toimeksiantokohtaiset laadunvalvontatarkastukset, kun niitä edellytetään*
110. Toimeksiantokohtaiset laadunvalvontatarkastukset mahdollistavat toimeksiantotiimin tekemien merkittävien harkintaan perustuvien ratkaisujen ja tilintarkastuskertomusta laadittaessa tehtyjen johtopäätösten objektiivisen arvioinnin. Ne vaaditaan tehtäväksi listattujen yhteisöjen tilintarkastuksissa sekä niissä muissa tilintarkastustoimeksiannoissa, joissa tilintarkastusyhteisö katsoo ne asianmukaisiksi, kuten yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastuksissa.
 111. Jotta toimeksiantokohtaiset laadunvalvontatarkastukset olisivat tehokkaita, niihin sisältyy keskustelua merkittävistä seikoista ja johtopäätöksistä, toimeksiannon valittujen dokumenttien läpikäyntiä sekä tilinpäätöksen läpikäyntiä. Niiden suorittajilla tulee olla tarvittava kokemus ja valtuudet sekä riittävästi aikaa. Toimeksiantokohtaiset laadunvalvontatarkastukset edellyttävät asianmukaista yhteyttä laadunvalvontatarkastusta suorittavan partnerin ja toimeksiannosta vastuullisen

¹⁰ IAASB on julkaissut ISQC 1:n, jossa määrätään toimenpiteistä, joiden mukaan tilintarkastusyhteisöjen on kehitettävä toimintaperiaatteita ja menettelytapoja ja niiden avulla saavutettava tämä tavoite.

henkilön välillä, jotta ne pystytään suorittamaan oikea-aikaisesti ja toimeksiantotiimin on mahdollista reagoida havaintoihin asianmukaisesti.

1.9 Tilintarkastusprosessi ja laadunvalvontamenettelyt – kansallisen toimintaympäristön taso

112. Keskeisiä ominaisuuksia ovat, että:

- laaditaan sellaisia tilintarkastus- ja muita standardeja, joissa tehdään selväksi taustalla olevat tavoitteet sekä sovellettavat erityiset vaatimukset.
- ulkoisista laaduntarkastuksista vastuussa olevat tahot tarkastelevat tilintarkastuksen laadun relevantteja ominaisuuksia sekä tilintarkastusyhteisöjen että yksittäisten tilintarkastustoimeksiantojen osalta.
- että on olemassa tehokkaita järjestelmät tilintarkastuksen epäonnistumista (audit failure) koskevien väitteiden tutkimista ja tarvittaessa kurinpitotoimenpiteitä varten.

119.1 *Laaditaan sellaisia tilintarkastus- ja muita standardeja, joissa tehdään selväksi taustalla olevat tavoitteet sekä sovellettavat erityiset vaatimukset*

113. Tilintarkastusta koskevia ja muita vaatimuksia voidaan asettaa säädöksellä tai määräyksellä tai tilintarkastajien ammatillisten organisaatioiden kautta. On tärkeää, että tällaiset vaatimukset ovat korkealaatuisia ja niiden perustana olevat tavoitteet tehdään selväksi. IAASB:n antamat ISA-standardit sisältävät tavoitteita, vaatimuksia sekä soveltamista koskevaa ja muuta selittävää ohjeistusta.

114. IESBA asettaa tilintarkastusammattilaisille korkealaatuiset eettiset standardit laa-
timalla vaativia, kansainvälisesti päteviä Eettisiä sääntöjä tilintarkastusammattilaisille. IAESB kehittää ja edistää tilintarkastusammattilaisten koulutusta – joka kattaa sekä teknisen pätevyyden että ammatilliset taidot, arvot, etiikan ja asenteet – laa-
timalla kansainvälisiä koulutusstandardeja (IES-standardit). Nämä standardit on otettu laajasti käyttöön kansallisella tasolla.

115. On tärkeää, että standardeja uudistetaan niiden soveltamisesta ja käyttöönotosta saadun palautteen perusteella. On kuitenkin tärkeää, että standardien asettajat tiedostavat, mikä vaikutus standardien usein tapahtuvalla uudistamisella voi olla tilintarkastajien koulutustarpeisiin, ja ovat tietoisia implementointiin liittyvistä tarpeista standardeja käytettäessä. IFAC vaatii jäsenjärjestöiltään toimenpiteitä ISA-standardien, IESBAn eettisten sääntöjen ja IES-standardien ottamiseksi käyttöön ja niiden implementoimiseksi omissa maissaan tai omilla oikeudenkäyttöalueillaan taikka auttamista niiden implementoimisessa riippuen jäsenjärjestöjen roolista kansallisissa ympäristöissä. Joissakin maissa ISA-standardeja mukautetaan tai niihin tehdään lisäyksiä kansallisten vaatimusten huomioon ottamiseksi.

- 1.9.2 *Ulkoisista laaduntarkastuksista vastuussa olevat tahot tarkastelevat tilintarkastuksen laadun relevantteja ominaisuuksia sekä tilintarkastusyhteisöjen että yksittäisten tilintarkastustoimeksiantojen osalta*
116. Tilintarkastuksen ulkoiset laaduntarkastukset antavat mahdollisuuden tilintarkastusstandardien noudattamisen sekä mandaatista riippuen muiden tilintarkastuksen laatuun liittyvien näkökohtien arvioimiseen. Toimenpiteet, joita tilintarkastusyhteisöissä suoritetaan laaduntarkastajien havaintojen johdosta, voivat johtaa tilintarkastuksen tehokkuuden parantumiseen, ja silloin kun laaduntarkastusten tulokset julkistetaan, ne voivat johtaa sidosryhmien parempaan tietoisuuteen tilintarkastuksen laatuun liittyvistä kysymyksistä. Ulkoisissa laaduntarkastuksissa tiettyinä ajanjaksona tehdyt relevantit havainnot pitää kerätä ja saattaa standardinantajien tietoon.
- 1.9.3 *On olemassa tehokkaat järjestelmät tilintarkastuksen epäonnistumista (audit failure) koskevien väitteiden tutkimista ja tarvittaessa kurinpitotoimenpiteitä varten*
117. Tutinnan ja kurinpitotoimenpiteiden toteuttajana voivat toimia tilintarkastajien ammatilliset organisaatiot. Samoin kuin tilintarkastuksen laadunvalvonnassa, niitä tekevät listattujen ja muiden yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen kyseessä ollessa enenevässä määrin riippumattomat tilintarkastusvalvojat.
118. Tilintarkastuksen epäonnistuminen (audit failure) voi olla vaikeaa määritellä, erityisesti koska tilintarkastukseen sisältyy niin paljon harkintaa ja säädöksiin ja määräyksiin sisältyvät kriteerit ovat joskus epäselviä ja vaikeita panna täytännöön. Kurinpitotoimien tehokkuus kasvaa, kun on asetettu selkeät kriteerit sille, milloin on kyse tilintarkastuksen epäonnistumisesta.
119. Viranomaisten käytössä pitää myös olla erilaisia sanktioita, mukaan lukien oikeus peruuttaa tilintarkastusyhteisöjen tai yksittäisten tilintarkastajien toimilupa määritellyissä olosuhteissa. Vaikka tällaiset toimenpiteet saattavat olla asianmukaisia ääritapauksissa, valvontaprosessi paranee, kun vähäisempiä ongelmia varten on käytettävissä myös niiden vähäisempään kokoon suhteutettuja sanktioita. Niihin voi kuulua sakkoja ja pakollista uudelleenkoulutusta.

KANSAINVÄLINEN VARMENNUSTOIMEKSIANTOJEN VIITEKEHYS

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	1–4
Eettiset periaatteet ja laadunvalvontastandardit	5–9
Varmennustoimeksiannon kuvaus	10–11
Varmentamistoimeksiannot ja suorat toimeksiannot	12–13
Kohtuullisen varmuuden antavat ja rajoitetun varmuuden antavat varmennustoimeksiannot	14–16
Viitekehyksen soveltamisala	17–19
Raportit muista kuin varmennustoimeksiannoista	20–21
Varmennustoimeksiannon edellytykset	22–25
Varmennustoimeksiannon osatekijät	26
Kolme osapuolta	27–38
Kohde	39–41
Kriteerit	42–49
Evidenssi	50–82
Varmennusraportti	83–92
Muut seikat	93–95
Toimeksiannon suorittajan nimen epäasianmukainen käyttäminen	96
Liite 1: IAASB:n antamat ohjeet ja niiden suhde toisiinsa ja IESBAn eettisiin sääntöihin	
Liite 2: Tiedon varmentamistoimeksiannot ja suorat toimeksiannot	
Liite 3: Varmennustoimeksiannon osapuolet	
Liite 4: Kohteiden ryhmittely	

Johdanto

1. Tämän viitekehysten julkaisemisen yksinomaisena tarkoituksena on edistää niiden osatekijöiden ja tavoitteiden ymmärtämistä, jotka liittyvät varmennustoimeksiantoon sekä ISA-, ISRE- ja ISAE-standardien (jäljempänä varmennusstandardit) soveltamisalaan kuuluviin toimeksiantoihin.
2. Tämä viitekehys ei ole standardi, eikä siinä näin ollen aseteta vaatimuksia (eikä määrätä perusperiaatteita tai keskeisiä menettelytapoja) tilintarkastusten, yleisluonteisten tarkastusten tai muiden varmennustoimeksiantojen suorittamista varten.¹ Tämän vuoksi varmennusraportissa ei voida sanoa, että toimeksianto on suoritettu tämän viitekehysten mukaisesti, vaan siinä tulee viitata relevantteihin varmennusstandardeihin. Varmennusstandardit sisältävät tavoitteita, vaatimuksia, soveltamista koskevaa ja muuta selittävää ohjeistusta, johdantoaineistoa sekä määritelmiä, jotka ovat tämän viitekehysten kanssa yhdenmukaisia ja joita sovelletaan tilintarkastuksessa, yleisluonteisissa tarkastuksissa ja muissa varmennustoimeksiannoissa. Liitteessä 1 havainnollistetaan IAASB:n (International Auditing and Assurance Standards Board) antaman ohjeistuksen kattamaa aluetta sekä eri ohjeiden suhdetta toisiinsa ja IESBAn (International Ethics Standards Board for Accountants) *Kansainvälisiin eettisiin sääntöihin tilintarkastusammattilaisille (sisältyen Kansainväliset riippumattomuusstandardit)* (IESBA:n eettiset säännöt).
3. Tämä viitekehys antaa taustaa:
 - (a) varmennustoimeksiantojen suorittajille;
 - (b) muille, jotka ovat tekemisissä varmennustoimeksiantojen kanssa, kuten varmennusraportin aiotuille käyttäjille ja osapuolille, jotka antavat varmennustoimeksiannon suorittajalle toimeksiannon (”toimeksiantaja”); sekä
 - (c) IAASB:lle sen laatiessa varmennusstandardeja, soveltamisohjeita ja muita asiakirjoja.
4. Seuraavassa esitetään yleiskatsaus viitekehyksestä:
 - *Johdanto:* Tämä viitekehys koskee toimeksiantojen suorittajien suorittamia varmennustoimeksiantoja.
 - *Varmennustoimeksiantojen kuvaus:* Tässä osiossa kuvataan varmennustoimeksianto ja erotetaan toisistaan suorat toimeksiannot ja tiedon varmentamistoimeksiannot ja toisaalta kohtuullisen varmuuden antavat ja rajoitetun varmuuden antavat toimeksiannot.
 - *Viitekehysten soveltamisala:* Tässä osiossa varmennustoimeksiannot erotetaan muista toimeksiannoista, kuten konsultointitoimeksiannoista.
 - *Varmennustoimeksiannon edellytykset:* Tässä osiossa asetetaan edellytykset sille, että toimeksiannon suorittaja voi hyväksyä varmennustoimeksiannon.

¹ Ks. Kansainvälisten laadunvalvontaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevien ohjeiden esipuhe.

- *Varmennustoimeksiannon osatekijät:* Tässä osiossa määritellään varmennustoimeksiannon viisi osatekijää: kolme osapuolta, kohde, kriteerit, evidenssi ja varmennusraportti. Lisäksi siinä selostetaan kohtuullisen varmuuden antavien ja rajoitetun varmuuden antavien toimeksiantojen välisiä tärkeitä eroja. Tässä osiossa käsitellään myös esimerkiksi kohteiden merkittävää vaihtelua eri toimeksiannoissa, soveltuvilta kriteereiltä vaadittavia ominaispiirteitä, riskin ja olennaisuuden roolia varmennustoimeksiannoissa sekä johtopäätöksen esittämistapaa kohtuullisen varmuuden antavissa ja rajoitetun varmuuden antavissa varmennustoimeksiannoissa.
- *Muut seikat:* Tässä osiossa käsitellään toimeksiannon suorittajan kommunikaatiovelvoitteita varmennusraportin lisäksi sekä dokumentointia ja sitä, mitä vaikutuksia on toimeksiannon suorittajan yhdistämisellä kohteeseen tai kohdetta koskevaan tietoon.

Eettiset periaatteet ja laadunvalvontastandardit

5. Laajasti tunnustetaan, että varmennustoimeksiantoja suorittavissa tilintarkastusyhteisöissä toteutettava laadunvalvonta ja eettisten vaatimusten, riippumattomuusvaatimukset mukaan lukien, noudattaminen ovat yleisen edun mukaista ja kuuluvat kiinteänä osana korkealaatuisiin varmennustoimeksiantoihin. Tällaiset toimeksiannot suoritetaan varmennusstandardien mukaisesti, ja nämä standardit perustuvat siihen lähtökohtaan, että:
 - (a) toimeksiantotiimin jäsenet ja toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen suorittaja (toimeksiannoissa, joissa tällainen on valittu) noudattavat IESBAn eettisten sääntöjen varmennustoimeksiantoihin liittyviä vaatimuksia taikka muita ammatillisia vaatimuksia taikka säädökseen tai määräykseen sisältyviä vaatimuksia, jotka ovat vähintään samantasoisia; ja
 - (b) toimeksiannon suorittaja toimii tilintarkastusyhteisössä, joka noudattaa ISQC 1:tä² tai muita ammatillisia vaatimuksia taikka säädökseen tai määräykseen sisältyviä vaatimuksia, jotka koskevat yhteisön laadunvalvontajärjestelmään liittyviä velvollisuuksia ja ovat vähintään samantasoisia kuin ISQC 1.

IESBA:n eettiset säännöt

6. IESBAn eettisissä säännöissä asetetaan eettiset peruseriaatteet, jotka ovat:
 - (a) rehellisyys;
 - (b) objektiivisuus;
 - (c) ammatillinen pätevyys ja huolellisuus;
 - (d) salassapitovelvollisuus; ja

² ISQC 1 Laadunvalvonta tilintarkastusyhteisöissä jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia ja yleisluonteisia tarkastuksia sekä muita varmennus- ja liitännäispalvelutoimeksiantoja

- (e) ammatillinen käyttäytyminen.

Eettiset perusperiaatteet muodostavat standardin tilintarkastusammattilaiselta odotettavalle käyttäytymiselle.

7. IESBAn eettiset säännöt muodostavat käsitteellisen viitekehysten, jota tilintarkastusammattilaisen täytyy soveltaa tunnistaakseen ja arvioidakseen perusperiaatteiden noudattamista vaarantavia uhkia ja vastataakseen niihin.
8. IESBAn eettisissä säännöissä esitetään vaatimuksia ja annetaan soveltamisohjeistusta eri aiheista. IESBAn eettisissä säännöissä määritelty riippumattomuus käsittää sekä mielen riippumattomuuden että näkyvän riippumattomuuden. Riippumattomuus turvaa kyvyn tehdä varmennusjohtopäätös ilman vaikutuksia, jotka muutoin voisivat vaarantaa tämän johtopäätöksen. Riippumattomuus parantaa mahdollisuutta toimia rehellisesti, olla objektiivinen ja säilyttää ammatillinen skeptisyys.

ISQC 1

9. ISQC 1:ssä käsitellään tilintarkastusyhteisön velvollisuutta luoda ja ylläpitää laadunvalvontajärjestelmää varmennustoimeksiantoja varten. ISQC 1:n noudattaminen edellyttää muun muassa, että tilintarkastusyhteisö luo ja ylläpitää laadunvalvontajärjestelmää, johon kuuluu kaikkia seuraavia osa-alueita koskevia toimintaperiaatteita ja menettelytapoja, ja että se dokumentoi toimintaperiaatteensa ja menettelytapansa ja viestittää niistä henkilökunnalleen:
 - (a) laatua koskevat johdon velvoitteet tilintarkastusyhteisössä;
 - (b) relevantit eettiset vaatimukset;
 - (c) asiakassuhteiden ja yksittäisten toimeksiantojen hyväksyminen ja jatkuaminen;
 - (d) henkilöresurssit;
 - (e) toimeksiannon suorittaminen; ja
 - (f) seuranta.

Varmennustoimeksiantojen kuvaus

10. Varmennustoimeksianto on toimeksianto, jossa toimeksiannon suorittaja pyrkii hankkimaan tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä esittääkseen johtopäätöksen, jonka tarkoituksena on lisätä aiottujen käyttäjien – muiden kuin vastuussa olevan osapuolen – luottamusta lopputulokseen, joka on saatu mittamalla kohde kriteerejä käyttäen tai arvioimalla sitä kriteerien perusteella.
11. Kohteen mittaamisen tai arvioimisen lopputuloksella tarkoitetaan tietoa, joka saadaan sovellettaessa kriteerejä kohteeseen. Esimerkiksi:

- Tilinpäätös (lopputulos) perustuu siihen, että yhteisön taloudellista asemaa, taloudellista tulosta ja rahavirtoja (kohde) mitataan (määritetään³) soveltamalla tilinpäätösnormistoa (kriteerit).
- Sisäisen valvonnan tehokkuutta koskeva kannanotto (lopputulos) perustuu siihen, että yhteisön sisäisen valvonnan prosessien tehokkuutta (kohde) arvioidaan relevantteja kriteerejä käyttäen.
- Yhteisökohtaiset tulosmittarit (lopputulos) perustuvat siihen, että erilaisia tuloksellisuuden osa-alueita (kohde) mitataan relevantteja menetelmiä (kriteerit) käyttäen.
- Kasvihuonekaasuraportti (lopputulos) perustuu siihen, että yhteisön kasvihuonekaasupäästöjä mitataan soveltamalla kirjaamista, arvostamista ja esittämistapaa koskevia vakiintuneita menettelytapoja (kriteerit).
- Noudattamista (compliance) koskeva kannanotto (lopputulos) perustuu siihen, että arvioidaan, kuinka yhteisö on noudattanut (lopputulos) esimerkiksi säädöksiä ja määräyksiä (kriteerit).

Termiä ”kohdetta koskeva tieto” käytetään tarkoittamaan lopputulosta, joka saadaan mittaamalla kohde kriteerejä käyttäen tai arvioimalla sitä kriteerien perusteella. Toimeksiannon suorittaja hankkii johtopäätöksensä perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä nimenomaan kohdetta koskevasta tiedosta.

Tiedon varmentamistoimeksiannot ja suorat toimeksiannot

12. Tiedon varmentamistoimeksiannossa muu osapuoli kuin toimeksiannon suorittaja mittaa kohteen kriteerejä käyttäen tai arvioi sitä kriteerien perusteella. Muu osapuoli kuin toimeksiannon suorittaja myös usein esittää tämän tuloksena syntyvän kohdetta koskevan tiedon raportissa tai kannanotossa. Joissakin tapauksissa kohdetta koskevan tiedon saattaa kuitenkin esittää toimeksiannon suorittaja varmennusraportissa. Toimeksiannon suorittajan johtopäätös koskee sitä, onko kohdetta koskevassa tiedossa olennaista virheellisyyttä (ks. myös kappale 85).
13. Suorassa toimeksiannossa toimeksiannon suorittaja mittaa kohteen kriteerejä käyttäen tai arvioi sitä kriteerien perusteella. Lisäksi hän käyttää varmennustaitoja ja -tekniikkoja hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä lopputuloksesta, joka on saatu mittaamalla kohde kriteerejä käyttäen tai arvioimalla sitä kriteerien perusteella. Toimeksiannon suorittaja voi hankkia tämän evidenssin samanaikaisesti kuin hän mittaa kohteen tai arvioi sitä, mutta evidenssi voidaan hankkia myös ennen tällaista mittaamista tai arviointia tai sen jälkeen. Suorassa toimeksiannossa toimeksiannon suorittajan johtopäätös koskee raportoitua lopputulosta, joka on saatu mittaamalla kohde kriteerejä käyttäen tai arvioimalla sitä kriteerien perusteella, ja se ilmaistaa kohdetta ja kriteerejä koskien. Joissakin suorissa toimeksiannoissa toimeksiannon suorittajan johtopäätös on samalla kohdetta koskeva tieto tai osa sitä (ks. myös liite 2).

³ [Taloudellisen informaation yhteydessä puhutaan yleensä määrittämisestä.]

Kohtuullisen varmuuden antavat ja rajoitetun varmuuden antavat varmennustoimeksiannot

14. Kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa toimeksiannon suorittaja pienentää toimeksiantoriskin toimeksiannon olosuhteissa hyväksyttävän alhaiselle tasolle johtopäätöksensä perustaksi. Toimeksiannon suorittajan johtopäätös esitetään muodossa, joka ilmaisee hänen näkemyksensä lopputuloksesta, joka on saatua mittaamalla kohde kriteerejä käyttäen tai arvioimalla sitä kriteerien perusteella.
15. Rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa toimeksiannon suorittaja pienentää toimeksiantoriskin toimeksiannon olosuhteissa hyväksyttävälle tasolle – mutta tämä riski on suurempi kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa – perustaksi sellaisen johtopäätöksen esittämiseksi, jossa ilmaistaan, onko suoritettujen toimenpiteiden ja hankitun evidenssin perusteella toimeksiannon suorittajan tietoon tullut seikkaa (tai seikkoja), joka antaa (tai jotka antavat) hänelle syyn uskoa, että kohdetta koskeva tieto on olennaisesti virheellinen. Rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa suoritettavat toimenpiteet ovat luonteeltaan, ajoitukseltaan ja laajuudeltaan rajoitettuja verrattuna kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa suoritettaviin toimenpiteisiin, mutta ne on suunniteltu tuottamaan varmuustaso, joka on toimeksiannon suorittajan ammatillisen harkinnan mukaan mielekäs. Jotta toimeksiannon suorittajan hankkima varmuustaso olisi mielekäs, se todennäköisesti lisää aiottujen käyttäjien luottamusta kohdetta koskevaan tietoon siten, että lisäys on selvästi merkityksetöntä suurempi.
16. Se, mikä on mielekäs varmuus rajoitetun varmuuden antavien toimeksiantojen kirjossa, voi vaihdella lähtien varmuudesta, joka juuri ja juuri ylittää sen varmuuden, joka todennäköisesti lisää aiottujen käyttäjien luottamusta kohdetta koskevaan tietoon siten, että lisäys on selvästi merkityksetöntä suurempi, päättynyt varmuuteen, joka juuri ja juuri alittaa kohtuullisen varmuuden. Se, mikä on mielekästä tietyssä toimeksiannossa, perustuu kyseisen vaihtelualan sisällä tapahtuvaan harkintaan, joka riippuu toimeksiannon olosuhteista, mukaan lukien aiottujen käyttäjien informaatiotarpeet ryhmänä tarkasteltuna, kriteerit ja toimeksiannon kohde. Joissakin tapauksissa seuraukset, joita aiotuille käyttäjille aiheutuisi epäasianmukaisesta johtopäätöksestä, ovat niin suuria, että toimeksiannon suorittajan pitää suorittaa kohtuullisen varmuuden antava toimeksianto hankkiakseen kyseisissä olosuhteissa mielekkään varmuuden.

Viitekehksen soveltamisala

17. Kaikki toimeksiannot eivät ole varmennustoimeksiantoja. Muita usein suoritettavia toimeksiantoja, jotka eivät ole edellä kappaleessa 10 esitetyn kuvauksen mukaisia (ja joita tämä viitekehys näin ollen ei koske), ovat muun muassa:
 - kansainvälisten liitännäispalvelustandardien (ISRS) kattamat toimeksiannot, kuten toimeksiannot erikseen sovittujen toimenpiteiden suorittamisesta ja kokoamistoimeksiannot;⁴

⁴ ISRS 4400 Toimeksiannot taloudelliseen informaatioon kohdistuvien erikseen sovittujen toimenpiteiden suorittamisesta ja ISRS 4410 Kokoamistoimeksiannot

- veroilmoitusten laatiminen, kun ei esitetä varmennusjohtopäätöstä; ja
 - konsultointi- (tai neuvonta-)toimeksiannot),⁵ kuten liikkeenjohdon konsultointi ja verokonsultointi.
18. Varmennustoimeksianto voi olla osa laajempaa toimeksiantoa, esimerkiksi kun liiketoiminnan hankintaa koskevaan konsultointitoimeksiantoon sisältyy vaatimus mennyttä aikaa tai tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation varmentamisesta. Tällöin tämä viitekehys on relevantti vain toimeksiannon varmennusosuuden kannalta.
19. Seuraavia toimeksiantoja, jotka saattavat olla kappaleessa 10 esitettävän kuvauksen mukaisia, ei katsota tämän viitekehysten mukaisiksi varmennustoimeksiannoiksi:
- (a) toimeksiannot, joissa toimitaan todistajana oikeudenkäynnissä kirjanpitoon, tilintarkastukseen, verotukseen tai muihin seikkoihin liittyen; ja
 - (b) toimeksiannot, joihin sisältyy ammatillisia lausuntoja, näkemyksiä tai sanamuotoja, joista käyttäjä saattaa saada jonkinlaista varmuutta, jos kaikki seuraavat ehdot täyttyvät:
 - (i) nämä mielipiteet, näkemykset tai sanamuodot ovat koko toimeksiannon kannalta merkitykseltään vähäisiä;
 - (ii) mahdollisen kirjallisen raportin käyttö on nimenomaisesti rajoitettu vain raportissa nimetyille aiotuille käyttäjille;
 - (iii) nimettyjen aiottujen käyttäjien kanssa tehdyn kirjallisen sopimuksen mukaan toimeksiantoa ei ole tarkoitettu varmennustoimeksiannoksi; ja
 - (iv) toimeksiantoa ei nimitetä varmennustoimeksiannoksi toimeksiannon suorittajan raportissa.

Raportit muista kuin varmennustoimeksiannoista

20. Kun toimeksiannon suorittaja antaa raportin toimeksiannosta, joka ei ole tämän viitekehysten soveltamisalaan kuuluva varmennustoimeksianto, hän erottaa tällaisen raportin selvästi varmennusraportista. Käyttäjille aiheutuvien sekaannusten välttämiseksi raportissa, joka ei ole varmennusraportti, vältetään esimerkiksi:

⁵ Konsultointitoimeksiannossa toimeksiannon suorittaja soveltaa teknisiä taitoja, koulutusta, havaintoja, kokemusta ja konsultointiprosessin asiantuntemusta. Konsultointitoimeksiannot ovat analyttisiä prosesseja, joihin tavallisesti kuuluu jonkinlaisena yhdistelmänä toimintoja, jotka liittyvät tavoitteiden asettamiseen, tietojen hankkimiseen, ongelmien tai mahdollisuuksien määrittelyyn, vaihtoehtojen arviointiin, toimenpiteitä sisältävien suositusten kehittämiseen, tulosten kommunikointiin sekä joskus myös toimeenpanoon ja seurantaan. Raportit (jos niitä annetaan), kirjoitetaan yleensä selostavaa (tai ”pidempää”) esittämistapaa käyttäen. Suoritettava työ on yleensä tarkoitettu vain asiakkaan käyttöön ja tämän hyödyksi. Työn luonne ja laajuus määrätään toimeksiannon suorittajan ja asiakkaan välisellä sopimuksella. Mikään sellainen palvelu, joka on varmennustoimeksiannon määritelmän mukainen, ei ole konsultointitoimeksianto, vaan se on varmennustoimeksianto.

- antamasta mielikuvaa tämän viitekehysten tai varmennusstandardien noudattamisesta.
 - käyttämästä epäasianmukaisesti sanoja ”varmennus”, ”tilintarkastus” tai ”yleisluonteinen tarkastus”.
 - sisällyttämästä raporttiin mainintaa, jota voitaisiin kohtuudella erehtyä luulemaan johtopäätökseksi, joka perustuu tarpeelliseen määrään tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä ja jonka tarkoituksena on lisätä aiottujen käyttäjien luottamusta lopputulokseen, joka on saatu mittaamalla kohde kriteerejä käyttäen tai arvioimalla sitä kriteerien perusteella.
21. Toimeksiannon suorittaja ja vastuussa oleva osapuoli voivat sopia tämän viitekehysten mukaisten periaatteiden soveltamisesta sellaisessa toimeksiannossa, jossa ei ole muita aiottuja käyttäjiä kuin vastuussa oleva osapuoli mutta kaikki muut relevanttien varmennusstandardien mukaiset vaatimukset täyttyvät. Tällöin toimeksiannon suorittajan raporttiin sisällytetään maininta, jolla raportin käyttö rajoitetaan vastuussa olevaan osapuoleen.

Varmennustoimeksiannon edellytykset

22. Seuraavat varmennustoimeksiannon edellytykset ovat relevantteja harkittaessa varmennustoimeksiannon hyväksymistä tai jatkamista:
- (a) asiaankuuluvien osapuolten (ts. vastuussa olevan osapuolen, mittajaan tai arvioijan sekä toimeksiantajan, sen mukaan kuin on asianmukaista) roolit ja velvollisuudet ovat soveltuvia kyseisissä olosuhteissa; ja
 - (b) toimeksiannolla on kaikki seuraavat ominaispiirteet:
 - (i) kohde on asianmukainen;
 - (ii) kriteerit, joita toimeksiannon suorittaja odottaa käytettävän kohdetta koskevaa tietoa tuottaessa, ovat soveltuvia toimeksiannon olosuhteissa, mukaan lukien, että niillä on kappaleessa 44 kuvatut ominaispiirteet;
 - (iii) kriteerit, joita toimeksiannon suorittaja odottaa käytettävän kohdetta koskevaa tietoa tuottaessa, ovat aiottujen käyttäjien saatavilla;
 - (iv) toimeksiannon suorittaja odottaa pystyvänsä hankkimaan tarvittavan evidenssin johtopäätöksensä tueksi;
 - (v) toimeksiannon suorittajan johtopäätös, joka esitetään joko kohtuullisen varmuuden antavaan toimeksiantoon tai rajoitetun varmuuden antavaan toimeksiantoon soveltuvassa muodossa, sisältyy kirjalliseen raporttiin; ja
 - (vi) perusteltu tarkoitusta, rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa myös, että toimeksiannon suorittaja pystyy hankkimaan mielekkään varmuustason.

23. Eri varmennustoimeksiantojen kohteet voivat vaihdella merkittävästi. Jotkin kohteet saattavat edellyttää erityistaitoja ja -osaamista, joita yksittäisellä toimeksianton suorittajalla ei yleensä ole. Toimeksianton suorittajan on kuitenkin tärkeää varmistua siitä, että toimeksiantoa suorittavilla henkilöillä yhdessä on asianmukainen pätevyys ja kyvykyys (ks. myös kappale 31).
24. Silloin kun mahdollista toimeksiantoa ei voida hyväksyä varmennustoimeksiantona, toimeksiantaja pystyy mahdollisesti yksilöimään toisenlaisen toimeksianton, joka täyttää aiottujen käyttäjien tarpeet. Esimerkiksi:
 - (a) Jos kriteerit, joita toimeksianton suorittaja odottaa käytettävän, eivät ole soveltuvia, voidaan silti suorittaa varmennustoimeksianto, joka täyttää muut kappaleessa 22 mainitut kriteerit, jos:
 - (i) toimeksianton suorittaja pystyy yksilöimään kohteen yhden tai useamman osa-alueen, johon nämä kriteerit soveltuvat. Tällöin toimeksianton suorittaja voi kohdistaa varmennustoimeksianton vain kohteen kyseiseen osa-alueeseen sellaisenaan. Tällaisissa tapauksissa varmennusraportissa voi olla tarpeellista selvittää, ettei raportti koske koko alkuperäistä kohdetta;
 - (ii) pystytään valitsemaan tai kehittämään vaihtoehtoisia kriteerejä, jotka soveltuvat kohteeseen;
 - (b) toimeksiantaja voi pyytää suorittamaan toimeksianton, joka ei ole varmennustoimeksianto, esimerkiksi konsultointitoimeksianton tai toimeksianton erikseen sovittavien toimenpiteiden suorittamisesta.
25. Kun varmennustoimeksianto on hyväksytty, ei ole asianmukaista muuttaa varmennustoimeksiantoa muuksi toimeksiannoksi eikä kohtuullisen varmuuden antavaa toimeksiantoa rajoitetun varmuuden antavaksi toimeksiannoksi, ellei tälle ole kohtuullista perustetta. Jos olosuhteissa tapahtuu muutos, joka vaikuttaa aiottujen käyttäjien vaatimuksiin, tai jos on syntynyt väärinkäsitys toimeksianton luonteesta, saattaa olla perusteltua pyytää toimeksianton muuttamista. Jos tällainen muutos tehdään, ei jätetä huomioimatta ennen muutosta hankittua evidenssiä. Se, ettei ole mahdollista hankkia tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä kohtuullista varmuutta ilmaisevan johtopäätöksen tekemiseksi, ei ole hyväksyttävä syy muuttaa kohtuullisen varmuuden antavaa toimeksiantoa rajoitetun varmuuden antavaksi.

Varmennustoimeksianton osatekijät

26. Tässä osiossa käsitellään seuraavia varmennustoimeksianton osatekijöitä:
 - (a) kolme osapuolta, jotka ovat toimeksianton suorittaja, vastuussa oleva osapuoli ja aiottu käyttäjä;
 - (b) asianmukainen kohde;
 - (c) soveltuvat kriteerit;
 - (d) tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä; ja

- (e) kirjallinen varmennusraportti, joka on joko kohtuullisen varmuuden antavaan toimeksiantoon tai rajoitetun varmuuden antavaan toimeksiantoon soveltuvassa muodossa.

Kolme osapuolta

27. Kaikissa varmennustoimeksiannoissa on vähintään kolme erillistä osapuolta: toimeksiannon suorittaja, vastuussa oleva osapuoli ja aiottu käyttäjä. Toimeksiannon olosuhteista riippuen siinä voi olla myös erillinen mittajaan tai arvioijan taikka toimeksiantajan rooli (ks. myös liite 3).
28. Vastuussa oleva osapuoli ja aiottu käyttäjä voivat olla eri yhteisöistä tai samasta yhteisöstä. Esimerkkinä jälkimmäisestä on kaksikerroksinen hallintorakenne, jossa valvonnasta vastaava elin saattaa pyrkiä varmennuttamaan yhteisön johtamisesta vastaavan elimen tuottamaa informaatiota. Vastuussa olevan osapuolen ja aiottujen käyttäjien välistä suhdetta on tarkasteltava kyseisen toimeksiannon yhteydessä, ja se saattaa poiketa perinteisemmin määritellystä vastuunjaosta. Esimerkiksi yhteisön ylempi johto (aiottu käyttäjä) saattaa antaa suoritettavaksi toimeksiannon, joka koskee yhteisön toiminnan tiettyä osa-aluetta, josta alemman tason johto (vastuussa oleva osapuoli) on välittömästi vastuussa mutta josta ylempi johto viime kädessä vastaa.

Toimeksiannon suorittaja

29. ”Toimeksiannon suorittajalla” (engl. practitioner) tarkoitetaan tässä henkilöä, joka suorittaa (tai henkilöitä jotka suorittavat) toimeksiannon (tavallisesti toimeksiannosta vastuullinen henkilö tai muut toimeksiantotiimin jäsenet tai soveltuvisissa tapauksissa tilintarkastusyhteisö) soveltamalla varmennustaitoja ja -tekniikkoja hankkiakseen kohtuullisen tai rajoitetun varmuuden, sen mukaan kuin on asianmukaista, siitä, onko kohdetta koskevassa tiedossa olennaista virheellisyttä.⁶ Suorassa toimeksiannossa toimeksiannon suorittaja sekä mittaa kohteen kriteerejä käyttäen tai arvioi sitä kriteerien perusteella että soveltaa varmennustaitoja ja -tekniikkoja hankkiakseen kohtuullisen tai rajoitetun varmuuden, sen mukaan kuin on asianmukaista, siitä, onko tämän mittauksen tai arvioinnin lopputuloksessa olennaista virheellisyttä.
30. Jos muu pätevä toimeksiannon suorittaja kuin ammatissa toimiva tilintarkastusammattilainen päättää ilmoittaa noudattavansa jotakin varmennusstandardia, on tärkeää ottaa huomioon, että kyseisiin standardeihin sisältyvät vaatimukset kuvastavat kappaleen 5 mukaista lähtökohtaa, joka liittyy IESBAN eettisiin sääntöihin ja ISQC 1:een tai muihin ammatillisiin vaatimuksiin tai säädökseen tai määräykseen sisältyviin vaatimuksiin, jotka ovat vähintään samantasoisia.
31. Toimeksiantoa ei hyväksytä, jos alustava tietämys toimeksiannon olosuhteista viittaa siihen, etteivät pätevyyttä koskevat eettiset vaatimukset täyty. Joissakin tapauksissa toimeksiannon suorittaja pystyy täyttämään tämän vaatimuksen hyödyntämällä erityisasiantuntijan tekemää työtä.

⁶ ”Toimeksiannosta vastuullisella henkilöllä” ja ”tilintarkastusyhteisöllä” tarkoitetaan relevanteissa tapauksissa vastaavia julkisen sektorin tahoja.

32. Lisäksi toimeksiannon suorittajan pitää pystyä osallistumaan käyttämänsä erityisasiantuntijan ja muiden varmennusta suorittavien henkilöiden työhön riittävässä määrin pystyäkseen ottamaan vastuun kohdetta koskevasta tiedosta tehtävästä varmennusjohtopäätöksestä ja hankkiakseen tarvittavan evidenssin sen toteamiseksi, soveltuuko erityisasiantuntijan tai toisen varmennusta suorittavan henkilön tekemä työ hänen tarkoituksiinsa.
33. Toimeksiannon suorittaja vastaa esitettävästä varmennusjohtopäätöksestä yksin, eikä tätä vastuuta vähennä se, että hän käyttää erityisasiantuntijan tai muiden varmennusta suorittavien henkilöiden tekemää työtä. Jos erityisasiantuntijan tekemää työtä käyttävä toimeksiannon suorittaja kuitenkin toteaa relevantteja varmennusstandardeja noudatettuaan, että kyseisen erityisasiantuntijan tekemä työ soveltuu hänen tarkoituksiinsa, hän voi hyväksyä erityisasiantuntijan osaamisalueellaan tekemät havainnot tai johtopäätökset tarkoitukseen soveltuvaan evidenssiksi.

Vastuussa oleva osapuoli

34. Vastuussa olevalla osapuolella tarkoitetaan osapuolta, joka vastaa kohteesta. Tiedon varmentamistoimeksiannossa vastuussa oleva osapuoli on usein myös mittaa- ja tai arvioija. Vastuussa oleva osapuoli saattaa olla – mutta ei välttämättä ole – se osapuoli, joka antaa toimeksiannon suorittajan tehtäväksi varmennustoimeksiannon suorittamisen (toimeksiantaja).

Aiotut käyttäjät

35. Aiotut käyttäjät ovat henkilöitä tai organisaatioita tai niistä koostuvia ryhmiä, joiden toimeksiannon suorittaja odottaa käyttävän varmennusraporttia. Vastuussa oleva osapuoli voi olla yksi aiotuista käyttäjistä, mutta se ei voi olla ainoa aiottu käyttäjä.
36. Joissakin tapauksissa voi olla myös muita aiottuja käyttäjiä kuin ne, joille varmennusraportti osoitetaan. Toimeksiannon suorittajan ei ehkä ole mahdollista yksilöidä kaikkia, jotka lukevat varmennusraportin, erityisesti silloin, kun raportti on hyvin monen henkilön saatavilla. Tällöin aiottut käyttäjät voidaan rajata keskeisiin sidosryhmiin, joilla on merkittäviä ja yhteisiä intressejä, erityisesti, jos mahdollisilla käyttäjillä on todennäköisesti hyvin erilaisia intressejä kohteen suhteen. Aiotut käyttäjät voidaan yksilöidä eri tavoin, esimerkiksi toimeksiannon suorittajan ja vastuussa olevan osapuolen tai toimeksiantajan välisellä sopimuksella taikka säädöksen tai määräyksen perusteella.
37. Aiotut käyttäjät tai näiden edustajat voivat osallistua toimeksiannon vaatimusten määrittämiseen suoraan toimeksiannon suorittajan ja vastuussa olevan osapuolen (ja toimeksiantajan, jos se ei ole sama) kanssa. Kuitenkin toisten osallistumisesta riippumatta ja toisin kuin erikseen sovittavien toimenpiteiden suorittamista koskevassa toimeksiannossa (jossa johtopäätöksen sijaan raportoidaan toimeksiantajan ja mahdollisten asiaankuuluvien kolmansien osapuolten kanssa sovittuihin toimenpiteisiin perustuvat tosiasialliset havainnot):

- (a) toimeksiannon suorittaja vastaa toimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta koskevista päätöksistä; ja
 - (b) toimeksiannon suorittajan voi olla tarpeen suorittaa lisätoimenpiteitä, jos hänen tietoonsa tulee informaatiota, joka poikkeaa merkittävästi informaatiosta, jonka perusteella on päätetty suunnitelluista toimenpiteistä.
38. Joissakin tapauksissa aiottu käyttäjät (esimerkiksi pankit ja sääntelytahot) vaativat tai pyytävät asiaankuuluvaa osapuolta (tai asiaankuuluvia osapuolia) järjestämään varmennustoimeksiannon tiettyä tarkoitusta varten. Kun toimeksiannoissa käytetään kriteerejä, jotka on suunniteltu tiettyyn tarkoitukseen, varmennusraporttiin sisällytetään maininta, jossa lukijoille huomautetaan tästä. Lisäksi toimeksiannon suorittaja voi katsoa tarpeelliseksi mainita, että varmennusraportti on tarkoitettu yksinomaan tietyille käyttäjille. Toimeksiannon olosuhteista riippuen tämä voidaan toteuttaa rajoittamalla varmennusraportin jakelua tai käyttöä. Vaikka varmennusraporttiin voidaan liittää rajoituksia aina, kun se on tarkoitettu vain tietyille aiotuille käyttäjille tai vain tiettyyn tarkoitukseen, yksittäistä lukijaa tai yksittäistä tarkoitusta koskevan rajoituksen puuttuminen ei sinänsä tarkoita, että toimeksiannon suorittajalla olisi lakiin perustuva vastuu suhteessa kyseiseen käyttäjään tai tarkoitukseen. Se, onko hänellä lakiin perustuvaa vastuuta, riippuu kuhunkin tapaukseen ja maahan tai oikeudenkäyttöalueeseen liittyvistä olosuhteista.

Kohde

39. Varmennustoimeksiannon kohde voi olla useassa erilaisessa muodossa, kuten:
- mennyttä aikaa koskeva taloudellinen tulos tai tilanne (esimerkiksi mennyttä aikaa koskeva taloudellinen asema, taloudellinen tulos ja rahavirrat), jolloin kohdetta koskevaa tietoa voivat olla tilinpäätöksen sisällytettävät erät, määrä johon ne sisällytetään tilinpäätöksen, sekä esittämistapa ja esitettävät tiedot tilinpäätöksessä.
 - tuleva taloudellinen tulos tai tilanne (esimerkiksi tulevaisuutta koskeva taloudellinen asema, taloudellinen tulos ja rahavirrat), jolloin kohdetta koskevaa tietoa voivat olla taloudelliseen ennusteeseen tai skenaarioon sisällytettävät erät, määrä johon ne sisällytetään siihen, sekä esittämistapa ja esitettävät tiedot.
 - muu kuin taloudellinen tulos tai tilanne (esimerkiksi yhteisön suorituskyky), jolloin kohdetta koskevana tietona voivat olla keskeiset tehokkuuden ja taloudellisuuden mittarit.
 - fyysiset ominaisuudet (esimerkiksi tuotantolaitoksen kapasiteetti), jolloin kohdetta koskeva tieto voi olla teknisiä tietoja sisältävä seloste.
 - järjestelmät ja prosessit (esimerkiksi yhteisön sisäinen valvonta tai tietojärjestelmä), jolloin kohdetta koskeva tieto voi olla tehokkuutta koskeva kannanotto.

- käyttäytyminen (esimerkiksi ohjaus- ja hallintojärjestelmä, määräysten noudattaminen, henkilöstöhallinnon käytännöt), jolloin kohdetta koskeva tieto voi olla noudattamista tai tehokkuutta koskeva kannanotto.

Liitteessä 4 esitetään mahdollisten kohteiden luokittelu ja joitakin esimerkkejä niistä.

40. Eri kohteilla on erilaisia ominaispiirteitä, kuten se, missä määrin niitä koskeva tieto on laadullista tai määrällistä, objektiivista tai subjektiivista, mennyttä aikaa koskevaa tai tulevaisuuteen suuntautuvaa ja koskeeko se tiettyä ajankohtaa vai kattaako se tietyn ajanjakson. Tällaiset ominaispiirteet vaikuttavat:

- tarkkuuteen, jolla kohdetta on mahdollista mitata kriteerejä käyttäen tai arvioida kriteerien perusteella; ja
- käytettävissä olevan evidenssin vakuuttavuuteen.

Varmennusraportissa voidaan mainita ominaispiirteitä, jotka ovat erityisen relevantteja aiotuille käyttäjille.

41. Varmuuden taso ei vaikuta kohteen asianmukaisuuteen, ts. jos kohde ei sovellu kohtuullisen varmuuden antavaan toimeksiantoon, se ei sovellu myöskään rajoitetun varmuuden antavaan toimeksiantoon ja päinvastoin. Asianmukainen kohde on sellainen, joka on yksilöitävissä ja yhdenmukaisesti mitattavissa sovellettavia kriteerejä käyttäen tai arvioitavissa sovellettavien kriteerien perusteella siten, että tämän tuloksena syntyvään kohdetta koskevaan tietoon voidaan kohdistaa toimenpiteitä, joilla hankitaan tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä joko kohtuullista varmuutta tai rajoitettua varmuutta ilmaisevan johtopäätöksen tueksi, sen mukaan kuin on asianmukaista.

Kriteerit

42. Kriteerit ovat kohteen arvioimiseen tai mittaamisen käytettäviä vertailuperusteita. Kriteerit voivat olla muodollisia, esimerkiksi tilinpäätöksen laatimista tarkasteltaessa kriteereinä voivat olla IFRS-standardit tai IPSAS-standardit; sisäisten kontrollien toiminnan tehokkuudesta raportoidessa kriteerit voivat perustua yleiseen sisäisen valvonnan viitekehykseen tai kyseistä tarkoitusta varten erityisesti määriteltyihin yksittäisiin valvontatavoitteisiin, ja noudattamisesta raportoidessa kriteereinä voi olla sovellettava laki, määräys tai sopimus. Esimerkkejä vähemmän muodollisista kriteereistä ovat sisäisesti kehitetyt menettelytapaohjeet tai sovittu suoritustaso (esim. kuinka monta kertaa tietyn toimikunnan odotetaan kokoontuvan vuoden aikana).
43. Soveltuvia kriteerejä edellytetään, jotta kohteen arvioiminen tai mittaaminen tahtuisi kohtuullisen johdonmukaisesti ammatillista harkintaa käyttäen. Ilman sovellettavien kriteerien antamaa taustaa johtopäätökset ovat alttiita yksilölliselle tulkinnalle ja väärinkäsityksille. Soveltuvat kriteerit riippuvat asiayhteydestä, toisin sanoen ne ovat relevantteja toimeksiannon olosuhteissa. Myös samalle kohteelle voi olla erilaisia kriteerejä, jotka tuottavat erilaisen mittaus- tai arviointituloksen. Jos kohteena on esimerkiksi asiakastytyväisyys, yksi mittaaaja tai arvioija

saattaa valita yhdeksi kriteeriksi sellaisten asiakasvalitusten määrän, jotka tiedetään ratkaistun asiakasta tyydyttävällä tavalla; toinen mittaaja tai arvioija saattaa valita kriteeriksi uusintaostojen määrän alkuperäistä ostoa seuraavien kolmen kuukauden ajalta. Lisäksi kriteerit voivat soveltua tietynlaisiin toimeksiannon olosuhteisiin mutta eivät ehkä sovellu toisenlaisiin toimeksiannon olosuhteisiin. Esimerkiksi viranomais- tai sääntelytahoille raportoitaaessa voidaan edellyttää tietynlaisten kriteerien käyttöä, mutta kyseiset kriteerit eivät ehkä sovellu laajemmalle käyttäjäryhmälle.

44. Soveltuvilla kriteereillä on seuraavat ominaispiirteet:

- (a) Relevanssi: relevanttien kriteerien seurauksena syntyy kohdetta koskevaa tietoa, josta on aiotuille käyttäjille apua päätöksenteossa.
- (b) Täydellisyys: kriteerit ovat täydelliset, kun niiden mukaisesti tuotettavasta kohdetta koskevasta tiedosta ei jää pois relevanteja tekijöitä, joiden voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan päätöksiin, joita aiotut käyttäjät tekevät kohdetta koskevan tiedon perusteella. Täydellisiin kriteereihin kuuluvat relevanteissa tapauksissa esittämistäpa ja esitettäviä tietoja koskevat vertailuperusteet.
- (c) Luotettavuus: luotettavat kriteerit mahdollistavat kohteen kohtuullisen yhdenmukaisen mittaamisen tai arvioimisen – joka relevanteissa tapauksissa kattaa myös esittämistavan ja esitettävät tiedot – kun eri toimeksiantojen suorittajat käyttävät niitä samankaltaisissa olosuhteissa.
- (d) Puolueettomuus: puolueettomien kriteerien mukaisesti tuotettava kohdetta koskeva tieto on vinoutumatonta siten kuin toimeksiannon olosuhteissa on asianmukaista.
- (e) Ymmärrettävyys: ymmärrettävien kriteerien mukaisesti tuotettu kohdetta koskeva tieto on aiottujen käyttäjien ymmärrettävissä.

45. Epämääräiset kuvaukset jonkun henkilön kokemuksiä koskevista odotuksista tai harkintaan perustuvista ratkaisuista eivät ole soveltuvia kriteerejä.

46. Kunkin edellä mainitun ominaispiirteen suhteellinen tärkeys arvioitaessa kriteerien soveltuvuutta tiettyyn toimeksiantoon on ammatilliseen harkintaan kuuluva asia. Varmuuden taso ei vaikuta kriteerien soveltuvuuteen, toisin sanoen jos kriteerit eivät sovellu kohtuullisen varmuuden antavaan toimeksiantoon, ne eivät sovellu myöskään rajoitetun varmuuden antavaan toimeksiantoon ja päinvastoin. Kriteerit voidaan määrätä säädöksellä tai määräyksellä tai ne voivat olla avointa toimintaprosessia soveltavien toimivaltaisten tai tunnustettujen asiantuntijaelinten antamia (yleiset kriteerit). Toiset kriteerit voivat olla erityisesti suunniteltuja kohdetta koskevan tiedon tuottamista varten toimeksiannon nimenomaisissa olosuhteissa. Se, ovatko kriteerit yleisiä vai tiettyä tarkoitusta varten kehitettyjä, vaikuttaa työhön, joka tarvitaan arvioitaessa niiden soveltuvuutta tiettyyn toimeksiantoon; esimerkiksi, ellei muusta ole viitteitä, yleisten kriteerien katsotaan olevan soveltuvia, jos ne ovat relevantteja aiottujen käyttäjien informaatiotarpeiden kannalta.

47. Kriteerien pitää olla aiottujen käyttäjien saatavilla, jotta näiden olisi mahdollista ymmärtää, kuinka kohde on mitattu tai arvioitu. Kriteerit tuodaan aiottujen käyttäjien saataville yhdellä tai useammalla seuraavista tavoista:
- (a) julkaisemalla ne.
 - (b) sisällyttämällä ne esitettävään kohdetta koskevaan tietoon selkeällä tavalla.
 - (c) sisällyttämällä ne varmennusraporttiin selkeällä tavalla.
 - (d) yleisen käsityksen kautta; esimerkiksi ajan mittaamisen kriteereinä ovat tunnit ja minuutit.
48. Kriteerit voivat myös olla pelkästään tiettyjen aiottujen käyttäjien saatavilla; tästä esimerkkinä sopimuksen ehdot tai toimialajärjestön antamat kriteerit, jotka ovat vain kyseisellä alalla toimivien saatavilla, koska ne ovat relevantteja vain tietyn tarkoituksen kannalta (ks. myös kappale 38).
49. Toimeksiannon suorittaja ratkaisee kriteerien soveltuvuuden osana toimeksiantoa.

Evidenssi

50. Varmennustoimeksiannot suunnitellaan ja suoritetaan ammatillista skeptisyyttä noudattaen tarkoituksena hankkia toimeksiannon asiayhteys huomioon ottaen tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä lopputuloksesta, joka on saatua mittaamalla kohde kriteerejä käyttäen tai arvioimalla sitä kriteerien perusteella. Ammatillista harkintaa tarvitaan arvioitaessa olennaisuutta, toimeksiantoriskiä sekä saatavilla olevan evidenssin määrää ja laatua toimeksiantoa suunniteltaessa ja suoritettaessa, erityisesti päätettäessä toimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta.

Ammatillinen skeptisyys

51. Ammatillinen skeptisyys on asennoituminen, johon kuuluu tarkkaavaisuus esimerkiksi seuraavien seikkojen varalta:
- (a) aineisto, joka on ristiriidassa muun hankitun evidenssin kanssa;
 - (b) tieto, joka antaa aiheita epäillä evidenssinä käytettyjen asiakirjojen ja tiedusteluihin saatujen vastausten luotettavuutta;
 - (c) olosuhteet, jotka viittaavat tarpeeseen suorittaa relevanteissa varmennusstandardeissa vaadittavien toimenpiteiden lisäksi myös muita toimenpiteitä;
 - (d) seikat, jotka saattavat viitata mahdolliseen virheellisyyteen.
52. Ammatillisen skeptisyyden säilyttäminen koko toimeksiannon ajan on välttämätöntä esimerkiksi seuraavien riskien pienentämiseksi:
- epätavalliset olosuhteet jäävät huomaamatta;
 - yleistetään liikaa tehtäessä johtopäätöksiä havaintojen perusteella; ja

- käytetään epäasianmukaisia oletuksia päätettäessä toimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta sekä arvioitaessa niiden tuloksia.
53. Ammatillinen skeptisyys on tarpeellista evidenssin kriittisen arvioimisen kannalta. Siihen kuuluu ristiriitaisen evidenssin sekä tiedusteluihin saatujen vastausten luotettavuuden kyseenalaistaminen. Siihen kuuluu myös hankitun evidenssin tarpeellista määrää ja tarkoitukseen soveltuvuutta koskeva harkinta olosuhteet huomioon ottaen.
54. Ellei toimeksiantoon kuulu asiakirjojen aitouden varmentamista, asiakirjoja ja muita aineistoja saadaan pitää aitoina, paitsi jos toimeksiannon suorittajalla on syytä uskoa päinvastaista. Toimeksiannon suorittaja ottaa kuitenkin huomioon evidenssinä käytettävän informaation luotettavuuden.
55. Toimeksiannon suorittajan ei voida odottaa jättävän ottamatta huomioon aikaisempaa kokemustaan evidenssiä tuottavien henkilöiden rehellisyydestä ja vilpittömyydestä. Kuitenkaan se, että evidenssiä tuottavien henkilöiden uskotaan olevan rehellisiä ja vilpittömiä, ei poista toimeksiannon suorittajalta tarvetta säilyttää ammatillinen skeptisyys.

Ammatillinen harkinta

56. Ammatillinen harkinta on välttämätöntä varmennustoimeksiannon asianmukaisen suorittamisen kannalta. Tämä johtuu siitä, että relevantteja eettisiä vaatimuksia ja relevantteja varmennusstandardeja ei ole mahdollista tulkita eikä toimeksiannon aikana tarvittavia asiantuntemukseen perustuvia päätöksiä tehdä muutoin kuin soveltamalla tosiseikkoihin ja olosuhteisiin relevanttia koulutusta, tietämystä ja kokemusta. Ammatillista harkintaa tarvitaan erityisesti päätöksissä, jotka koskevat:
- olennaisuutta ja toimeksiantoriskiä.
 - relevanttien varmennusstandardien vaatimusten täyttämiseksi ja evidenssin hankkimiseksi suoritettavien toimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta.
 - sen arvioimista, onko hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä ja onko relevanttien varmennusstandardien mukaisten tavoitteiden saavuttamiseksi tarpeellista tehdä enemmän työtä. Erityisesti rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa tarvitaan ammatillista harkintaa arvioitaessa, onko hankittu mielekäs varmuustaso.
 - suorassa toimeksiannossa kriteerien soveltamista kohteeseen ja, jos toimeksiannon suorittaja valitsee tai kehittää kriteerit, niiden valitsemista tai kehittämistä.
 - tiedon varmentamistoimeksiannossa tällaisten muiden tekemien harkintaan perustuvien ratkaisujen arvioimista.
 - asianmukaisten johtopäätösten tekemistä hankitun evidenssin perusteella.
57. Toimeksiannon suorittajalta odotettavan ammatillisen harkinnan erityinen piirre on, että harkintaa käyttää henkilö, jonka hankkima koulutus, tietämys ja kokemus

ovat auttaneet häntä kehittämään kohtuullisten harkintaan perustuvien ratkaisujen tekemiseksi tarvittavan pätevyyden.

58. Ammatillisen harkinnan käyttäminen missä tahansa yksittäisessä tapauksessa perustuu toimeksiannon suorittajan tiedossa oleviin tosiseikkoihin ja olosuhteisiin. Vaikeita tai kiistanalaisia kysymyksiä koskeva konsultointi toimeksiannon aikana sekä toimeksiantotiimin sisällä että toimeksiantotiimin jäsenten ja muiden tilin-tarkastusyhteisössä tai sen ulkopuolella asianmukaisella tasolla olevien henkilöiden kesken auttaa toimeksiannon suorittajaa asiantuntemukseen pohjautuvien ja kohtuullisten harkintaan perustuvien ratkaisujen tekemisessä.
59. Ammatillista harkintaa voidaan arvioida sillä perusteella, kuvastaako tehty harkintaan perustuva ratkaisu varmennusta ja mittaamista tai arviointia koskevien periaatteiden pätevää soveltamista ja onko se asianmukainen niiden tosiseikkojen ja olosuhteiden valossa ja yhdenmukainen niiden tosiseikkojen ja olosuhteiden kanssa, jotka ovat olleet toimeksiannon suorittajan tiedossa varmennusraportin antamispäivään mennessä.
60. Ammatillista harkintaa on tarpeellista käyttää koko toimeksiannon ajan. Ammatillista harkintaa ei pidä käyttää perusteena päätöksille, joita toimeksiantoon liittyvät tosiseikat ja olosuhteet eivät muutoin tue tai joiden tukena ei ole tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä.

Evidenssin tarpeellinen määrä ja tarkoitukseen soveltuvuus

61. Evidenssin tarpeellinen määrä ja tarkoitukseen soveltuvuus liittyvät toisiinsa. Tarpeellinen määrä on evidenssin paljouden mitta. Tarvittavan evidenssin määrään vaikuttaa riski siitä, että kohdetta koskeva tieto on olennaisesti virheellinen (mitä suuremmat riskit, sitä enemmän evidenssiä todennäköisesti tarvitaan), samoin kuin tällaisen evidenssin laatu (mitä korkeampi laatu, sitä vähemmän mahdollisesti tarvitaan). Evidenssin määrän lisääminen ei kuitenkaan voi korvata sen heikkoa laatua (ks. myös kappaleet 81–82).
62. Tarkoitukseen soveltuvuus on evidenssin laadun mitta, toisin sanoen kuinka relevanttia ja luotettavaa tukea evidenssi antaa toimeksiannon suorittajan johtopäätökselle.
63. Evidenssin luotettavuuteen vaikuttavat sen lähde ja luonne, ja luotettavuus riippuu evidenssiä hankittaessa vallitsevista yksittäisistä olosuhteista. Erityyppisen evidenssin luotettavuudesta voidaan tehdä yleistyksiä, joskin tällaisiin yleistykseen liittyy merkittäviä poikkeuksia. Vaikka evidenssi hankittaisiin ulkopuolisista lähteistä, voi olla olemassa seikkoja, jotka saattaisivat vaikuttavat sen luotettavuuteen. Esimerkiksi ulkopuolisesta lähteestä hankittu evidenssi ei välttämättä ole luotettavaa, jos lähde ei ole asiaan perehtynyt. Vaikka myönnetään, että poikkeuksia saattaa esiintyä, seuraavat yleistykset evidenssin luotettavuudesta voivat olla hyödyllisiä:
 - Evidenssi on luotettavampaa, kun se on hankittu asiaankuuluvan osapuolen (tai asiaankuuluvien osapuolten) ulkopuolisista riippumattomista lähteistä.

- Sisäisesti tuotettu evidenssi on luotettavampaa silloin, kun siihen liittyvät kontrollit ovat tehokkait.
 - Toimeksiannon suorittajan itsensä hankkima evidenssi (esimerkiksi kontrollin suorittamisen havainnointi) on luotettavampaa kuin epäsuorasti tai pääättelemällä hankittu evidenssi (esimerkiksi tiedustelut kontrollin suorittamisesta).
 - Evidenssi on luotettavampaa, kun se on dokumentoidussa muodossa, olipa se sitten paperilla, sähköisenä tai muussa muodossa (esimerkiksi samanaikaisesti kirjoitettu kokouspöytäkirja on luotettavampi kuin jälkeenpäin annettu suullinen selvitys keskustelluista asioista).
64. Tavallisesti saadaan enemmän varmuutta yhdenmukaisesta eri lähteistä hankitusta tai eriluonteisesta evidenssistä kuin yksittäin tarkastelluista evidenssin osista. Evidenssin hankkiminen eri lähteistä tai eriluonteisen evidenssin hankkiminen voi joko vahvistaa muuta evidenssiä tai osoittaa, että evidenssin yksittäinen osa ei ole luotettava. Jos yhdestä lähteestä hankittu evidenssi on ristiriidassa toisesta lähteestä hankitun evidenssin kanssa, on päätettävä, mitkä lisätoimenpiteet ovat tarpeellisia ristiriidan ratkaisemiseksi.
65. Kun on kyse siitä, että hankitaan tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä, on yleensä vaikeampaa hankkia varmuutta sellaisesta kohdasta koskevasta tiedosta, joka koskee ajanjaksoa, kuin sellaisesta kohdasta koskevasta tiedosta, joka koskee tiettyä ajankohtaa. Lisäksi prosesseja koskevat johtopäätökset rajoittuvat tavallisesti toimeksiannon kattamaan ajanjaksoon, eikä toimeksiannon suorittaja esitä johtopäätöstä siitä, toimiiko prosessi määritellyllä tavalla myös tulevaisuudessa.
66. Se, onko toimeksiannon suorittajan johtopäätöksen perustaksi hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä, on ammatilliseen harkintaan kuuluva asia, ja tähän liittyy, että otetaan huomioon evidenssin hankkimisesta aiheutuvien kustannusten ja saadun informaation hyödyllisyyden välinen suhde. Toimeksiannon suorittaja käyttää ammatillista harkintaa ja noudattaa ammatillista skeptisyyttä arvioidessaan varmennusraportin tueksi tarkoitettun evidenssin määrää ja laatua ja näin ollen evidenssin tarpeellista määrää ja tarkoitukseen soveltuvuutta.

Olennaisuus

67. Olennaisuudella on merkitystä suunniteltaessa ja suoritettaessa varmennustoimeksiantoa, myös päätettäessä toimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta sekä arvioitaessa, onko kohdetta koskevassa tiedossa olennaista virheelisyyttä. Olennaisuutta koskevat ammatilliseen harkintaan perustuvat ratkaisut tehdään vallitsevat olosuhteet huomioon ottaen, mutta varmuuden taso ei vaikuta niihin, toisin sanoen kun kyseessä ovat samat aiottu käyttäjät ja sama tarkoitus, olennaisuus on kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa saman suuruisen kuin rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa, koska olennaisuus perustuu aiottujen käyttäjien informaatiotarpeisiin.

68. Virheellisyyskysien, tietojen esittämättä jättäminen mukaan lukien, katsotaan olevan olennaisia, jos niiden yksin tai yhdessä voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan relevantteihin päätöksiin, joita aiotut käyttäjät tekevät kohdetta koskevan tiedon perusteella. Toimeksiannon suorittajan arvio olennaisuudesta perustuu ammatilliseen harkintaan, ja siihen vaikuttaa hänen näkemyksensä aiottujen käyttäjien yhteisistä informaatiotarpeista ryhmänä tarkasteltuina. Ellei toimeksiannon tarkoituksena ole tiettyjen käyttäjien erityisten informaatiotarpeiden täyttäminen, ei tavallisesti oteta huomioon virheellisyyskysien mahdollista vaikutusta yksittäisiin käyttäjiin, joiden informaatiotarpeet voivat vaihdella laajasti.
69. Olennaisuutta koskevassa harkinnassa otetaan huomioon laadullisia tekijöitä ja, milloin tämä on sovellettavissa, määrällisiä tekijöitä. Laadullisten ja määrällisten tekijöiden suhteellinen tärkeys tarkasteltaessa olennaisuutta yksittäisessä toimeksiannossa on ammatilliseen harkintaan perustuva asia.
70. Olennaisuus liittyy toimeksiannon suorittajan varmennusraportin kattamaan informaatioon. Näin ollen, kun toimeksianto kattaa kohdetta koskevan tiedon joitakin osa-alueita mutta ei niitä kaikkia, olennaisuutta tarkastellaan vain sen informaation osalta, jonka toimeksianto kattaa.

Toimeksiantoriski

71. On mahdollista, ettei kohdetta koskevaa tietoa ole ilmaistu kohteeseen ja kriteereihin nähden asianmukaisesti, ja näin ollen se saattaa olla – ehkä olennaisestikin – virheellistä. Näin tapahtuu silloin, kun kohdetta koskeva tieto ei asianmukaisella tavalla kuvasta kriteerien soveltamista kohteen mittaamiseen tai arvioimiseen.
72. Toimeksiantoriski on riski siitä, että toimeksiannon suorittaja esittää epäasianmukaisen johtopäätöksen, kun kohdetta koskeva tieto on olennaisesti virheellinen. Toimeksiantoriski ei viittaa toimeksiannon suorittajan liiketoimintariskisiin eikä sisällä hänen liiketoimintariskiään, kuten riskiä oikeudenkäyntitappiosta, kielteisestä julkisuudesta tai muista tapahtumista, jotka toteutuvat tietyn kohdetta koskevan tiedon yhteydessä.
73. Toimeksiantoriskin vähentäminen nollan suuruiseksi on hyvin harvoin mahdollista tai kustannustehokasta, ja sen vuoksi ”kohtuullinen varmuus” on vähemmän kuin ehdoton varmuus esimerkiksi seuraavista tekijöistä johtuen:
 - otannon käyttäminen.
 - sisäisen valvonnan luontaiset rajoitteet.
 - se, että suuri osa toimeksiannon suorittajan käytettävissä olevasta evidenssistä on ennemminkin vakuuttavaa kuin täyden varmuuden antavaa.
 - evidenssin kokoamiseen ja arviointiin sekä kyseisen evidenssin perusteella tehtäviin johtopäätöksiin liittyvä ammatillisen harkinnan käyttö.
 - joissakin tapauksissa kohteen ominaispiirteet, kun kohdetta arvioidaan kriteerien perusteella tai mitataan kriteerejä käyttäen.

74. Toimeksiantoriskiä voidaan yleensä kuvata seuraavien osatekijöiden avulla, joihin kaikki nämä osatekijät eivät välttämättä esiinny tai ole merkittäviä kaikissa varmennustoimeksiannoissa:
- (a) riskit, joihin toimeksiannon suorittaja ei pysty suoraan vaikuttamaan, jotka puolestaan koostuvat seuraavista:
 - (i) kohdetta koskevan tiedon alttius olennaiselle virheellisyydelle ennen kuin otetaan huomioon siihen liittyviä, asiaankuuluvan osapuolen (tai asiaankuuluvien osapuolten) soveltamia kontrolleja (ominaisriski); ja
 - (ii) riski siitä, ettei asiaankuuluvan osapuolen (tai asiaankuuluvien osapuolten) soveltama sisäinen valvonta estä tai havaitse ja korjaa kohdetta koskevassa tiedossa esiintyvää olennaista virheellisyyttä ajoissa (kontrolliriski); ja
 - (b) riskit, joihin toimeksiannon suorittaja pystyy suoraan vaikuttamaan, jotka puolestaan koostuvat seuraavista:
 - (i) riski siitä, ettei toimeksiannon suorittajan suorittamien toimenpiteiden avulla havaita olennaista virheellisyyttä (havaitsemisriski); ja
 - (ii) suorassa toimeksiannossa riskit, jotka liittyvät siihen, että toimeksiannon suorittaja mittaa kohteen kriteereitä käyttäen tai arvioi sitä kriteerien perusteella (mittaus- tai arviointiriski).
75. Toimeksiannon olosuhteet vaikuttavat siihen, missä määrin kukin näistä osatekijöistä on toimeksiannon kannalta relevantti, erityisesti:
- kohteen ja kohdetta koskevan tiedon luonne. Esimerkiksi kontrolliriskin käsitteestä voi olla enemmän hyötyä silloin, kun kohde liittyy yrityksen tuloksellisuutta koskevan tiedon tuottamiseen, kuin silloin, kun se liittyy kontrollin tehokkuutta tai jonkin fyysisen tilan olemassaoloa koskevaan tietoon.
 - ollaanko suorittamassa kohtuullisen varmuuden antavaa vai rajoitetun varmuuden antavaa toimeksiantoa. Esimerkiksi rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa toimeksiannon suorittaja mahdollisesti usein päättää hankkia evidenssiä muulla tavoin kuin testaamalla kontrolleja, jolloin kontrolliriskiä koskeva harkinta voi olla vähemmän relevanttia kuin samaan kohdetta koskevaan tietoon kohdistuvassa kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa.
 - onko kyseessä suora toimeksianto vai tiedon varmentamistoimeksianto. Kontrolliriskin käsite on relevantti varmentamistoimeksiannoissa, mutta sitä laajempi mittaus- tai arviointiriskin käsite on relevantimpi suorissa toimeksiannoissa.

Riskien tarkastelu on ammatilliseen harkintaan kuuluva asia, eikä niitä voida täsmällisesti määrittää.

Toimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus

76. Tyypillisesti käytetään eri toimenpiteitä yhdistelmänä joko kohtuullisen tai rajoitetun varmuuden hankkimiseksi. Toimenpiteisiin voi kuulua seuraavaa:
- yksityiskohtainen tarkastus;
 - havainnointi;
 - vahvistukset;
 - uudelleenlaskenta;
 - uudelleen suorittaminen;
 - analyttiset toimenpiteet; ja
 - tiedustelut.

Toimenpiteiden täsmällinen luonne, ajoitus ja laajuus vaihtelevat toimeksiannosta toiseen. Monissa varmennustoimeksiannoissa toimenpiteet voivat teoriassa vaihdella rajattomasti. Käytännössä näistä on kuitenkin vaikeaa viestittää selkeästi ja yksiselitteisesti.

77. Sekä kohtuullisen varmuuden antavissa että rajoitetun varmuuden antavissa toimeksiannoissa tarvitaan varmennustaitoja ja -tekniikkoja ja on kerättävä tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä osana iteratiivista, järjestelmällistä toimeksiantoprosessia, johon kuuluu käsityksen muodostaminen kohteesta ja muista toimeksiannon olosuhteista.
78. Kohtuullisen varmuuden antavaan toimeksiantoon kuuluu seuraavaa:
- (a) tunnistetaan ja arvioidaan kohdetta koskevan tiedon olennaisen virheellisyiden riskit kohteesta ja muista toimeksiannon olosuhteista muodostetun käsityksen perusteella;
 - (b) suunnitellaan ja suoritetaan toimenpiteitä arvioituihin riskeihin vastaamiseksi ja kohtuullisen varmuuden hankkimiseksi toimeksiannon suorittajan johtopäätöksen tueksi; ja
 - (c) arvioidaan hankitun evidenssin tarpeellinen määrä ja tarkoitukseen soveltuvuus kyseinen toimeksianto huomioon ottaen ja, jos se on kyseisissä olosuhteissa tarpeellista, pyritään hankkimaan lisäevidenssiä.
79. Toimenpiteet, joilla kootaan tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa, ovat luonteeltaan, ajoitukseltaan ja laajuudeltaan rajoitettuja verrattuna kohtuullisen varmuuden antavaan toimeksiantoon. Tietynlaisia kohteita koskevassa varmennusstandardissa voidaan esimerkiksi määrätä, että tietyn tyyppisessä rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa evidenssiä hankitaan pääasiassa analyttisten toimenpiteiden ja tiedustelujen avulla. Toisentyypisissä rajoitetun varmuuden antavissa toimeksiannoissa suoritettavat toimenpiteet, joilla kootaan tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä, voivat asianomaista kohdetta koskevien varmennusstan-

dardien puuttuessa olla ensisijaisesti analyttisiä toimenpiteitä ja tiedusteluja tai joitakin muita toimenpiteitä, ja ne vaihtelevat toimeksiannon olosuhteiden mukaan; näihin olosuhteisiin kuuluvat erityisesti toimeksiannon kohde sekä aiottujen käyttäjien ja toimeksiantajan informaatiotarpeet, relevantit aika- ja kustannusrajoitteet mukaan luettuina. Toimenpiteiden täsmällisestä luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta päättäminen perustuu ammatilliseen harkintaan ja vaihtelee toimeksiannosta toiseen.

80. Rajoitetun varmuuden antavaan toimeksiantoon kuuluu seuraavaa:

- (a) kohteesta ja muista toimeksiannon olosuhteista muodostetun käsityksen perusteella tunnistetaan alueet, joilla kohdetta koskevan tiedon olennainen virheellisyys on todennäköinen;
- (b) suunnitellaan ja suoritetaan kyseisiin alueisiin kohdistuva toimenpiteitä rajoitetun varmuuden hankkimiseksi toimeksiannon suorittajan johtopäätöksen tueksi; ja
- (c) jos toimeksiannon suorittajan tietoon tulee seikkoja, joiden johdosta hän uskoo, että kohdetta koskeva tieto saattaa olla olennaisesti virheellinen, suunnitellaan ja suoritetaan lisätoimenpiteitä lisäevidenssin hankkimiseksi.

Saatavilla olevan evidenssin määrä ja laatu

81. Saatavilla olevan evidenssin määrään ja laatuun vaikuttavat:

- (a) kohteen ja kohdetta koskevan tiedon ominaispiirteet. Evidenssin saatetaan esimerkiksi olettaa olevan vähemmän objektiivista, kun kohdetta koskeva tieto on tulevaisuuteen suuntautuvaa eikä mennyttä aikaa koskevaa (ks. kappale 40); ja
- (b) muut olosuhteet, esimerkiksi kun evidenssi, jonka kohtuudella voitaisiin olettaa olevan olemassa, ei ole saatavilla esimerkiksi toimeksiannon suorittajan valitsemisajankohdan, yhteisössä noudatettavien asiakirjojen säilyttämisperiaatteiden, puutteellisten informaatiojärjestelmien tai vastuussa olevan osapuolen asettaman rajoituksen vuoksi.

Käytettävissä oleva evidenssi on yleensä ennemminkin vakuuttavaa kuin täydellisen varmuuden antavaa.

82. Vakiomuotoinen johtopäätös ei ole asianmukainen kohtuullisen varmuuden antavassa eikä rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa, kun:

- (a) olosuhteet estävät toimeksiannon suorittajaa hankkimasta evidenssiä, joka tarvitaan toimeksiantoriskin alentamiseksi asianmukaiselle tasolle; tai
- (b) jokin toimeksiannon osapuolista asettaa rajoituksen, joka estää toimeksiannon suorittajaa hankkimasta evidenssiä, joka tarvitaan toimeksiantoriskin alentamiseksi asianmukaiselle tasolle.

Varmennusraportti

83. Toimeksiannon suorittaja tekee hankitun evidenssin perusteella johtopäätöksen ja antaa kirjallisen raportin, joka sisältää selkeästi ilmaistun varmennusjohtopäätöksen kohdetta koskevasta tiedosta. Varmennusstandardeissa määrätään varmennusraporttien perusosista.
84. Kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa toimeksiannon suorittajan johtopäätös esitetään positiivisessa muodossa, ja se ilmaisee hänen näkemyksensä lopputuloksesta, joka on saatu mittaamalla kohde kriteerejä käyttäen tai arvioimalla sitä kriteerien perusteella.
85. Esimerkkejä johtopäätöksistä, jotka on esitetty kohtuullisen varmuuden antavaan toimeksiantoon soveltuvassa muodossa:
- Kohdetta ja sovellettavia kriteerejä koskien: ”Lausuntonamme esitämme, että yhteisö on noudattanut lakia XYZ kaikilta olennaisilta osin”;
 - Kohdetta koskevaa tietoa ja sovellettavia kriteerejä koskien: ”Lausuntonamme esitämme, että yhteisön taloudellinen asema [päivämäärä] ja sen taloudellinen tulos ja rahavirrat mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta, on esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein XYZ-normiston mukaisesti; ” tai
 - Asiaankuuluvan osapuolen kannanottoa koskien: ”Lausuntonamme esitämme, että [asiaankuuluvan osapuolen] kannanotto, jonka mukaan yhteisö on noudattanut lakia XYZ, on kaikilta olennaisilta osiltaan oikein esitetty; ” tai ”Lausuntonamme esitämme, että [asiaankuuluvan osapuolen] kannanotto, jonka mukaan keskeiset tulosindikaattorit on esitetty XYZ-kriteerien mukaisesti, on kaikilta olennaisilta osiltaan oikein esitetty”.

Suorassa toimeksiannossa toimeksiannon suorittajan johtopäätös ilmaistaan kohdetta ja kriteerejä koskien.

86. Rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa toimeksiannon suorittajan johtopäätös ilmaistaan muodossa, jossa kerrotaan, onko suoritettua toimeksiannon perusteella hänen tietoonsa tullut sellaista seikkaa (tai sellaisia seikkoja), joka antaisi hänelle syyn uskoa, että kohdetta koskeva tieto on olennaisesti virheellinen, esimerkiksi ”Suorittamiemme toimenpiteiden ja hankkimamme evidenssin perusteella tietoomme ei ole tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei yhteisö ole noudattanut lakia XYZ kaikilta olennaisilta osin. ”
87. Toimeksiannon suorittaja voi valita ”lyhemmän” tai ”pidemmän” raportointitavan sen mukaan, kumpi edistää tehokasta kommunikointia aiotuille käyttäjille. ”Lyhempää” raportointitapaa noudattava raportti sisältää yleensä vain perusosat. ”Pidempää” raportointitapaa noudattaviin raportteihin sisältyy muuta informaatiota ja selityksiä, joiden ei ole tarkoitus vaikuttaa toimeksiannon suorittajan johtopäätökseen. Perusosien lisäksi pidempää raportointitapaa noudattavissa raporteissa voidaan kuvata yksityiskohtaisesti toimeksiannon ehdot, sovellettavat kriteerit, toimeksiannon tiettyihin osa-alueisiin liittyvät havainnot, toimeksiannon suorit-

tajan ja muiden toimeksiantoon osallistuvien henkilöiden pätevyys sekä olennaisuustasot ja joissakin tapauksissa antaa suosituksia. Se, sisällytetäänkö raporttiin tällaista informaatiosta, riippuu siitä, kuinka merkittävää se on aiottujen käyttäjien informaatiotarpeiden kannalta.

88. Toimeksiannon suorittajan johtopäätös erotetaan selkeästi sellaisesta informaatiosta tai selostuksista, joiden ei ole tarkoitus vaikuttaa johtopäätökseen, mukaan lukien mahdolliset varmennusraporttiin sisältyvät tiettyjä seikkoja painottavat tai muita seikkoja koskevat kohdat, toimeksiannon tiettyihin osa-alueisiin liittyvät havainnot, suositukset tai lisäinformaatio. Käytettävien sanamuotojen tulee tehdä selväksi, ettei tiettyjä seikkoja painottavia tai muita seikkoja koskevia kohtia, havaintoja, suosituksia tai lisäinformaatiota ole tarkoitettu vähentämään toimeksiannon suorittajan johtopäätöksen merkitystä.
89. Toimeksiannon suorittaja esittää mukautetun johtopäätöksen seuraavissa olosuhteissa:
 - (a) kun hänen ammatillisen harkintansa mukaan työn laajuutta on rajoitettu ja tällä voisi olla olennainen vaikutus. Tällaisissa tapauksissa toimeksiannon suorittaja esittää varauman sisältävän johtopäätöksen tai jättää johtopäätöksen esittämättä. Joissakin tapauksissa hän harkitsee toimeksiannosta luopumista.
 - (b) kun hänen ammatillisen harkintansa mukaan kohdetta koskeva tieto on olennaisesti virheellinen. Tällaisissa tapauksissa toimeksiannon suorittaja esittää varauman sisältävän tai kielteisen johtopäätöksen. Niissä suorissa toimeksiannoissa, joissa kohdetta koskeva tieto on toimeksiannon suorittajan johtopäätös ja toimeksiannon suorittaja tekee johtopäätöksen, ettei kohde osittain tai kokonaan ole kriteerien mukainen, myös tällaisen johtopäätöksen katsottaisiin sisältävän varauman (tai olevan kielteinen sen mukaan kuin on asianmukaista).
90. Varauman sisältävä johtopäätös esitetään, kun jonkin seikan vaikutukset tai mahdolliset vaikutukset eivät ole niin olennaisia ja laajalle ulottuvia, että olisi esitettävä kielteinen johtopäätös tai jätettävä johtopäätös esittämättä.
91. Jos toimeksiannon hyväksymisen jälkeen todetaan, että yksi tai useampi varmennustoimeksiannon edellytyksistä ei toteudu, toimeksiannon suorittaja keskustelelee asiasta asiaankuuluvan osapuolen (tai asiaankuuluvien osapuolten) kanssa ja ratkaisee
 - (a) onko asia mahdollista ratkaista toimeksiannon suorittajaa tyydyttävällä tavalla;
 - (b) onko toimeksiannon jatkaminen asianmukaista; ja
 - (c) kommunikoidaanko kyseisestä seikasta toimeksiannon suorittajan raportissa ja jos kommunikoidaan, niin miten se tehdään.

92. Jos toimeksiannon hyväksymisen jälkeen todetaan, että jotkin tai kaikki sovellettavat kriteerit ovat soveltumattomia tai että kohde kokonaisuudessaan tai osittain ei ole asianmukainen varmennustoimeksiantoa ajatellen, toimeksiannon suorittaja harkitsee luopumista toimeksiannosta, jos luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista. Jos toimeksiannon suorittaja jatkaa toimeksiantoa, hän esittää:
- (a) varauman sisältävän tai kielteisen johtopäätöksen riippuen siitä, kuinka olennaisesta ja laajalle ulottuvasta seikasta on kysymys, kun soveltumattomat kriteerit tai epäasianmukainen kohde hänen ammatillisen harkintansa mukaan todennäköisesti johtaa aiottuja käyttäjiä harhaan; tai
 - (b) joissakin muissa tapauksissa esittää varauman sisältävän johtopäätöksen tai jättää johtopäätöksen esittämättä riippuen siitä, kuinka olennaisesta ja laajalle ulottuvasta seikasta on kysymys hänen ammatillisen harkintansa perusteella.

Muut seikat

Muut kommunikointivollisuudet

93. Toimeksiannon suorittaja harkitsee, onko toimeksiannon ehtojen ja toimeksiannon muiden olosuhteiden mukaan hänen tietoonsa tullut mitään seikkaa, josta pitäisi kommunikoida vastuussa olevan osapuolen, mittaajan tai arvioijan, toimeksiantajan, hallintoelinten tai muiden tahojen kanssa.

Dokumentointi

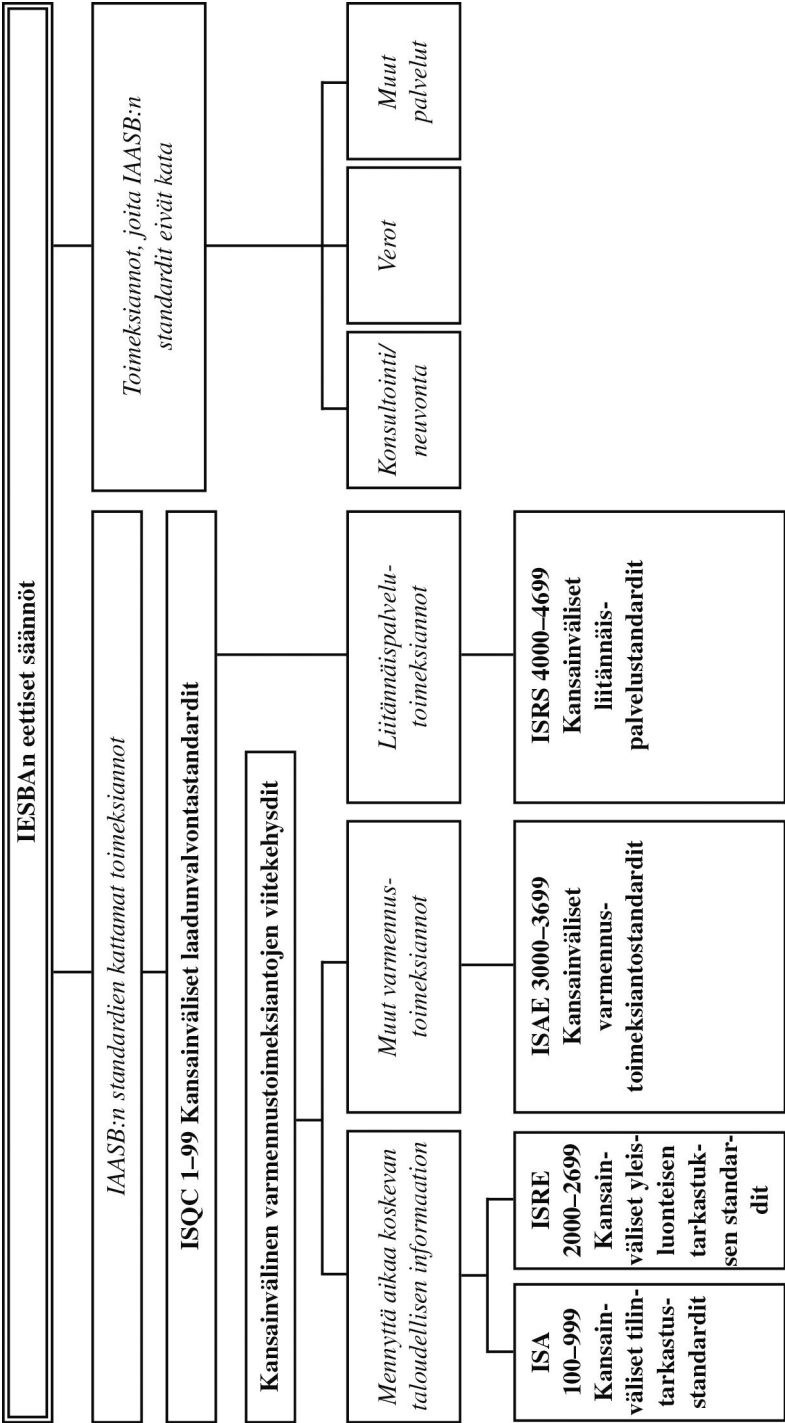
94. Toimeksiantoa koskeva dokumentaatio sisältää tiedot varmennusraportin perustasta, kun se laaditaan oikea-aikaisesti ja sitä on tarpeellinen määrä ja se on tarkoitukseen soveltuvaa siten, että kokenut toimeksiannon suorittaja, joka ei ole aiemmin ollut tekemisissä toimeksiannon kanssa, pystyy saamaan käsityksen:
- (a) relevanttien varmennusstandardien sekä sovellettaviin säädöksiin tai määräyksiin perustuvien vaatimusten noudattamiseksi suoritettujen toimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta;
 - (b) suoritettujen toimenpiteiden tuloksista ja hankitusta evidenssistä; ja
 - (c) toimeksiannon aikana esiin tulleista merkittävistä seikoista, niitä koskevista johtopäätöksistä sekä näitä johtopäätöksiä muodostettaessa tehdyistä merkittävistä ammatilliseen harkintaan perustuvista ratkaisuista.
95. Toimeksiantoa koskeva dokumentaatio sisältää tiedot siitä, kuinka toimeksiannon suorittaja on käsitellyt mahdolliset ristiriitaisuudet, joita on esiintynyt hänen havaitsemansa informaation ja merkittävää seikkaa koskevan lopullisen johtopäätöksen välillä.

Toimeksiannon suorittajan nimen epäasianmukainen käyttäminen

96. Toimeksiannon suorittaja yhdistetään kohteeseen tai kohdetta koskevaan tietoon silloin, kun hän raportoi kyseistä kohdetta koskevasta tiedosta tai suostuu siihen, että hänen nimeään käytetään ammatillisessa yhteydessä yhdessä kyseisen kohteen tai siihen liittyvän kohdetta koskevan tiedon kanssa. Jos toimeksiannon suorittaja ei yhdistetä kohteeseen tällä tavalla, kolmannet osapuolet eivät voi olettaa toimeksiannon suorittajan olevan millään tavalla vastuussa. Jos toimeksiannon suorittaja saa tietoonsa, että jokin osapuoli käyttää epäasianmukaisesti hänen nimeään kohteeseen tai siihen liittyvään kohdetta koskevaan tietoon yhdistettynä, hän vaatii kyseistä osapuolta lopettamaan nimen käyttämisen. Toimeksiannon suorittaja harmitsee myös, mitä muita toimenpiteitä, kuten tiedottamista toimeksiannon suorittajan nimen epäasianmukaisesta käytöstä tiedossa oleville ulkopuolisille käyttäjä-osapuolille tai juridisen neuvonnan hankkimista, mahdollisesti tarvitaan.

IAASB:n antamat ohjeet ja niiden suhde toisiinsa ja IESBAn eettisiin sääntöihin

Tässä liitteessä havainnollistetaan IAASB:n antamien ohjeiden kattamaa aluetta sekä ohjeiden suhdetta toisiinsa ja IESBAn eettisiin sääntöihin.



Tiedon varmentamistoimeksiannot ja suorat toimeksiannot

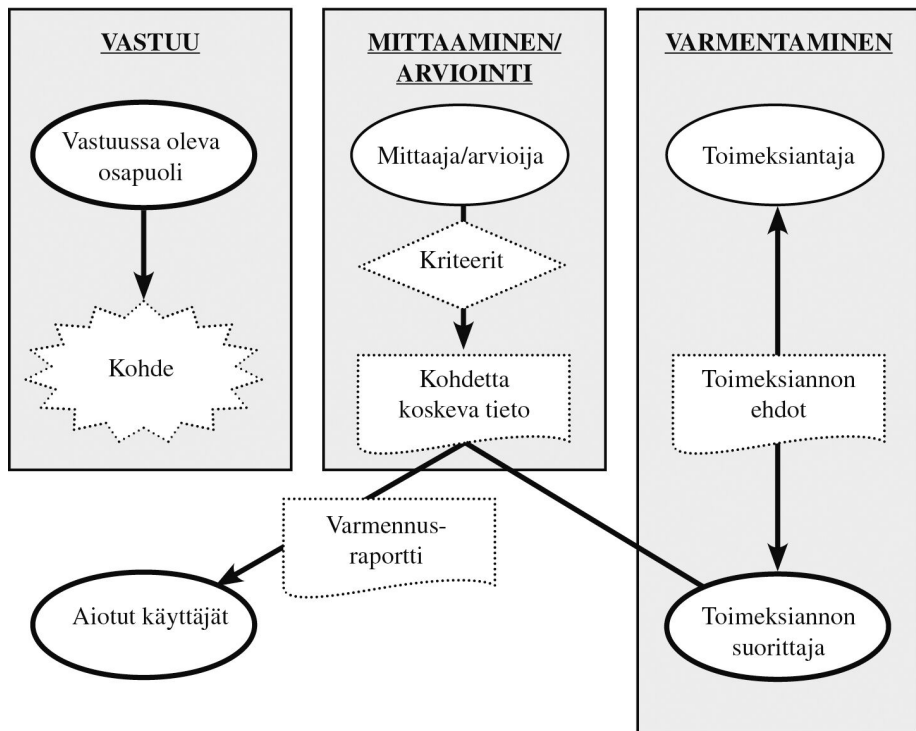
Tässä liitteessä esitetään yhteenveto tiedon varmentamistoimeksiannon ja suoran toimeksiannon välisistä eroista.

1. Tiedon varmentamistoimeksiannossa mittaaaja tai arvioija, joka ei ole toimeksiannon suorittaja, mittaa kohteen kriteerejä käyttäen tai arvioi sitä kriteerien perusteella, minkä lopputuloksena on kohdetta koskeva tieto. On mahdollista, ettei kohdetta koskevaa tietoa ole ilmaistu kohteeseen ja kriteereihin nähden asianmukaisesti, ja näin ollen se saattaa olla – ehkä olennaisestikin – virheellistä. Toimeksiannon suorittajan tehtävänä tiedon varmentamistoimeksiannossa on hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä esittääkseen johtopäätöksen siitä, onko mittaaajan tai arvioijan tuottamassa kohdetta koskevassa tiedossa olennaisia virheellisyyttä.
2. Suorassa toimeksiannossa toimeksiannon suorittaja mittaa kohteen sovellettavia kriteerejä käyttäen tai arvioi sitä sovellettavien kriteerien perusteella ja esittää näin syntyvän kohdetta koskevan tiedon osana varmennusraporttia tai sen yhteydessä. Suorassa toimeksiannossa toimeksiannon suorittajan johtopäätös koskee raportoitua lopputulosta, joka on saatu mittaamalla kohde kriteerejä käyttäen tai arvioimalla sitä kriteerien perusteella. Joissakin suorissa toimeksiannoissa toimeksiannon suorittajan johtopäätös on samalla kohdetta koskeva tieto tai osa sitä. Kohteesta riippuen:
 - (a) mittaamisen tai arvioinnin lopputulos suorassa toimeksiannossa voi olla samankaltainen kuin mittaaajan tai arvioijan laatima raportti tai kannanotto tiedon varmentamistoimeksiannossa. Joissakin muissa olosuhteissa lopputulos, ts. kohdetta koskeva tieto, voidaan tuoda esiin pidempää raportointitapaa noudattavassa varmennusraportissa havaintoja koskevassa kuvauksessa ja toimeksiannon suorittajan johtopäätöksen perusteluissa; ja
 - (b) toimeksiannon suorittaja saattaa käyttää muiden keräämää tai kokoamaa tietoa. Tieto voi olla lähtöisin esimerkiksi vastuussa olevan osapuolen ylläpitämästä tietojärjestelmästä.
3. Kohteen mittaamisen tai arvioimisen lisäksi toimeksiannon suorittaja soveltaa suorassa toimeksiannossa varmennustaitoja ja -tekniikkoja hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä tarkoituksenaan esittää johtopäätös siitä, onko kohdetta koskeva tieto olennaisesti virheellinen. Toimeksiannon suorittaja voi hankkia tämän evidenssin samanaikaisesti kuin hän mittaa kohteen tai arvioi sitä, mutta evidenssi voidaan hankkia myös ennen tällaista mittaamista tai arviointia tai sen jälkeen.

4. Suoran toimeksiannon arvo perustuu siihen, että siinä yhdistyvät:

- (a) toimeksiannon suorittajan riippumattomuus kohteesta, toimeksiantajasta, aiottuista käyttäjistä ja vastuussa olevasta osapuolesta, joskaan hän ei ole riippumaton kohdetta koskevasta tiedosta, koska hän on tuottanut sen; ja
- (b) kohdetta mitattaessa tai arvioitaessa sovellettavat varmennustaidot ja -tekniikat ja tämän tuloksena kertyvä evidenssi, joka on määrältään ja laadultaan samankaltaista kuin tiedon varmentamistoimeksiannossa. Juuri se, että hankitaan tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä, erottaa suoran toimeksiannon pelkästä informaation kokoamisesta. Tämän havainnollistamiseksi: jos toimeksiannon suorittaja vain kokoaisi yhteisön kasvihuonekaasuraportin, hän ei esimerkiksi tarkastaisi seurantalaitteiden kalibrointia. Suorassa toimeksiannossa toimeksiannon suorittaja relevantissa tapauksissa joko kalibroisi seurantalaitteet osana mittausprosessia tai tarkastaisi muiden tekemän kalibroinnin samassa laajuudessa kuin jos kyseessä olisi tiedon varmentamistoimeksianto.

Varmennustoimeksiannon osapuolet



1. Kaikissa varmennustoimeksiannoissa on vähintään kolme osapuolta: vastuussa oleva osapuoli, toimeksiannon suorittaja ja aiotut käyttäjät. Toimeksiannon olosuhteista riippuen siinä voi olla myös erillinen mittaajan tai arvioijan taikka toimeksiantajan rooli.
2. Edellä olevassa kuviossa havainnollistetaan, kuinka seuraavat roolit liittyvät varmennustoimeksiantoon:
 - (a) Vastuussa oleva osapuoli vastaa kohteesta.
 - (b) Mittaaja tai arvioija käyttää kriteerejä kohteen mittaamiseen tai arviointiin, ja tuloksena syntyy kohdetta koskeva tieto.
 - (c) Toimeksiantaja sopii toimeksiannon suorittajan kanssa toimeksiannon ehdoista.
 - (d) Toimeksiannon suorittaja hankkii tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä esittääkseen johtopäätöksen, jonka tarkoituksena on

lisätä aiottujen käyttäjien – muiden kuin vastuussa olevan osapuolen – luottamusta kohdetta koskevaan tietoon.

- (e) Aiotut käyttäjät tekevät päätöksiä kohdetta koskevan tiedon perusteella. Aiotut käyttäjät ovat henkilöitä tai organisaatioita tai niistä koostuvia ryhmiä, joiden toimeksiannon suorittaja odottaa käyttävän varmennusraporttia. Joissakin tapauksissa voi olla myös muita aiottuja käyttäjiä kuin ne, joille varmennusraportti osoitetaan

3. Näistä rooleista voidaan tehdä seuraavat havainnot:

- Jokaisessa varmennustoimeksiannossa on toimeksiannon suorittajan lisäksi vähintään vastuussa oleva osapuoli ja aiotut käyttäjät.
- Toimeksiannon suorittaja ei voi olla vastuussa oleva osapuoli, toimeksiannotaja eikä aiottu käyttäjä.
- Suorassa toimeksiannossa toimeksiannon suorittaja on myös mittaaaja tai arvioija.
- Tiedon varmentamistoimeksiannossa mittaajana tai arvioijana voi olla vastuussa oleva osapuoli tai joku muu mutta ei toimeksiannon suorittaja.
- Silloin kun toimeksiannon suorittaja on mitannut kohteen kriteerejä käyttäen tai arvioinut sitä kriteerien perusteella, kyseessä on suora toimeksianto. Tätä toimeksiantoa ei voida muuttaa tiedon varmentamistoimeksiannoksi sillä, että jokin toinen osapuoli ottaa vastuun mitaamisesta tai arvioimisesta, esimerkiksi siten että vastuussa oleva osapuoli liittyy kohdetta koskevaan tietoon ilmoituksen, että se hyväksyy vastuunsa siitä.
- Vastuussa oleva osapuoli voi olla toimeksiantajana.
- Monissa tiedon varmentamistoimeksiannoissa vastuussa oleva osapuoli voi samalla olla myös mittaaaja tai arvioija sekä toimeksiantaja. Esimerkkinä tästä on tilanne, jossa yhteisö antaa toimeksiannon suorittajalle toimeksiannon sellaisen raportin varmentamisesta, jonka se on laatinut omista yritysvastuukäytännöistään. Esimerkki siitä, milloin vastuussa oleva osapuoli ei ole sama kuin mittaaaja tai arvioija, on tilanne, jossa toimeksiannon suorittajalle annetaan toimeksianto sellaisen raportin varmentamisesta, jonka julkisen vallan organisaatio on laatinut yksityisen yhtiön yritysvastuukäytännöistä.
- Tiedon varmentamistoimeksiannossa mittaaaja tai arvioija antaa yleensä toimeksiannon suorittajalle kirjallisen ilmoituksen kohdetta koskevasta tiedosta. Joissakin tapauksissa toimeksiannon suorittajan ei ehkä ole mahdollista saada tällaista ilmoitusta, esimerkiksi kun toimeksiantaja ei ole mittaaaja tai arvioija.
- Vastuussa oleva osapuoli voi olla yksi aiotuista käyttäjistä, mutta se ei voi olla ainoa aiottu käyttäjä.

- Vastuussa oleva osapuoli, mittaaja tai arvioija ja aiottut käyttäjät voivat olla eri yhteisöistä tai samasta yhteisöstä. Esimerkkinä jälkimmäisestä on kaksoeroksinen hallintorakenne, jossa valvonnasta vastaava elin saattaa pyrkiä varmennuttamaan yhteisön johtamisesta vastaavan elimen tuottamaa informaatiota. Vastuussa olevan osapuolen ja aiottujen käyttäjien välistä suhdetta on tarkasteltava kyseisen toimeksiannon yhteydessä, ja se saattaa poiketa perinteisemmin määritellystä vastuunjaosta. Esimerkiksi yhteisön ylempi johto (aiottu käyttäjä) saattaa antaa toimeksiannon suorittajan ONKO suoritettavaksi toimeksiannon, joka koskee yhteisön toiminnan tiettyä osa-aluetta, josta alemman tason johto (vastuussa oleva osapuoli) on välittömästi vastuussa mutta josta ylempi johto viime kädessä vastaa.
 - Toimeksiantaja, joka ei samalla ole vastuussa oleva osapuoli, voi olla aiottu käyttäjä.
4. Toimeksiannon suorittajan johtopäätös voidaan muotoilla niin, että se koskee:
- kohdetta ja sovellettavia kriteerejä;
 - kohdetta koskevaa tietoa ja sovellettavia kriteerejä; tai
 - asiaankuuluvan osapuolen kannanottoa.
5. Toimeksiannon suorittaja ja vastuussa oleva osapuoli voivat sopia tämän varmennusstandardien mukaisten periaatteiden soveltamisesta sellaisessa toimeksiannossa, jossa ei ole muita aiottuja käyttäjiä kuin vastuussa oleva osapuoli mutta kaikki muut relevanttien varmennusstandardien mukaiset vaatimukset täyttyvät. Tällöin toimeksiannon suorittajan raporttiin sisällytetään maininta, jolla raportin käyttö rajoitetaan vastuussa olevaan osapuoleen.

Liite 4**Kohteiden ryhmittely**

Seuraavassa taulukossa esitetään ryhmittely erilaisista mahdollisista kohteista ja joitakin esimerkkejä niistä. Joistakin ryhmistä ei ole annettu esimerkkejä, koska ei ole todennäköistä, että näihin ryhmiin kuuluvaan informaatioon kohdistettaisiin varmennustoimeksiantoja. Ryhmittely ei välttämättä ole kattava, ryhmät eivät välttämättä ole toisensa pois sulkevia ja joihinkin kohteisiin tai kohdetta koskeviin tietoihin voi sisältyä useaan eri ryhmään kuuluvia osa, esimerkiksi integroituun raportointiin ja sosiaalisen vastuun raportointiin sisältyy todennäköisesti sekä mennyttä aikaa koskevaa että tulevaisuuteen suuntautuvaa informaatiota ja sekä taloudellista että muuta kuin taloudellista informaatiota. Joissakin tapauksissa esimerkkinä on kohdetta koskeva tieto, joissakin kohde tai pelkkä viittaus siihen, minkä tyyppisissä kysymyksissä kyseisestä informaatiosta voisi olla apua, sen mukaan mikä kulloinkin on mielekkäämpää.

Informaatio, joka koskee:		Mennyttyä aikaa koskeva informaatio	Tulevaisuuteen suunnattu informaatio
Taloudellinen	Taloudellinen tulos	Hyväksyttävän tilinpäätösnormiston mukainen tilinpäätös	Rahavirtaennusteet/ -skenaariot
	Taloudellinen asema		Taloudellista asemaa koskeva ennuste/skenaario
Muu kuin taloudellinen	Tuloksellisuus / voimavarojen käyttö/ Value for Money	- Kasvihuonekaasuraportti - Kestävän kehityksen raportti - Keskeiset tulostulokset - Selvitys voimavarojen tehokkuudesta käytöstä - Value for Money -raportti - Sosiaalisen vastuun raportti	- Uudesta teknologiasta aiheutuvat odotetut päästövähennykset tai istutettujen puiden sitomat kasvihuonekaasut - Kannanotto, jonka mukaan ehdotettu toimenpide tuottaa vastinetta rahalle
	Tilanne	- Kuvaus tietynä ajankohtana käytössä olevasta järjestelmästä/prosessista - Fyysiset ominaisuudet, esim. vuokratun kiinteistön koko	

Informaatio, joka koskee:		Mennyt aika koskeva informaatio	Tulevaisuuteen suuntautuva informaatio
Järjestelmä/prosessi	Kuvaus	Kuvaus sisäisen valvonnan järjestelmästä	
	Rakenne	Palveluorganisaatiossa olevien kontrollien rakenne	Tulevaan tuotantoprosessiin ehdotettavien kontrollien rakenne
	Toiminta/tuloksellisuus	Henkilöstön rekrytointi- ja koulutusmenetelyjen tehokkuus	
Käyttäytymiseen liittyvät näkökohdat	Noudattaminen	Kuinka yhteisössä noudatetaan esimerkiksi lainakovenanteja tai tiettyjä säädöksiin tai määräyksiin perustuvia vaatimuksia.	
	Henkilöiden käyttäytyminen	Tarkastusvaliokunnan tehokkuuden arvioiminen	
	Muut seikat	Ohjelmistopakettien soveltuvuus tarkoitukseen	

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
ISBN: 978-952-218-384-2