

Kommentoitava  
luonnos  
(Exposure Draft)  
Heinäkuu 2021

*Kansainvälinen tilintarkastusstandardi*

---

# Ehdotettu kansainvälinen standardi yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastukseen (LCE-ISA)

IAASB

International Auditing  
and Assurance  
Standards Board

## **IAASB:n esittely**

Tämän luonnoksen on laatinut ja hyväksynyt International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).

IAASB:n tavoitteena on palvella yleistä etua antamalla korkealaatuisia tilintarkastus- ja varmennusstandardeja ja muita niihin liittyviä standardeja sekä edistämällä kansainvälisten ja kansallisten tilintarkastus- ja varmennusstandardien yhdenmukaistamista ja näin parantamalla toiminnan laatua ja yhdenmukaisuutta eri puolella maailmaa ja vahvistamalla yleistä luottamusta tilintarkastusta ja varmennusta suorittavaan ammattikuntaan

IAASB laatii tilintarkastus- ja varmennusstandardeja ja -ohjeistusta kaikille tilintarkastusammattilaisille käyttämällä yhteistä standardientamisprosessia, johon osallistuvat myös IAASB:n toimintaa valvova Public Interest Oversight Board sekä standardien ja ohjeistuksen kehittämiseen yleisen edun näkökulmaa tuova IAASB Consultative Advisory Group. IFAC tarjoaa IAASB:n toimintaa tukevat rakenteet ja prosessit.

HUOM!

Suomenkielinen julkaisu ei sisällä Explanatory Memorandum -osuutta, jossa on mm. ohjeita standardiluonnoksen kommentoimista varten. Julkaisu kokonaisuudessaan ja muuta siihen liittyvää aineistoa löytyy englanninkielisenä osoitteesta <https://www.iaasb.org/publications/exposure-draft-proposed-international-standard-auditing-financial-statements-less-complex-entities>.

# EHDOTETTU KANSAINVÄLINEN STANDARDI YKSINKERTAISTEN YHTEISÖJEN TILINTARKASTUKSIIN

## Sisällysluettelo

|                                                                                                                                    | Sivu |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|
| Esipuhe–LCE-ISA [luonnos] .....                                                                                                    | 59   |
| A. Oikeus soveltaa standardia [luonnos] .....                                                                                      | 65   |
| 1. Peruskäsitteet, yleiset periaatteet ja yleisvaatimukset .....                                                                   | 68   |
| 1.1. Voimaantulo .....                                                                                                             | 68   |
| 1.2. Relevantit eettiset vaatimukset ja laadunhallinta tilintarkastusyhteisön tasolla.....                                         | 68   |
| 1.3. Tilintarkastajan yleiset tavoitteet .....                                                                                     | 69   |
| 1.4. Peruskäsitteet ja yleiset periaatteet tilintarkastuksessa .....                                                               | 70   |
| 1.5. Väärinkäytökset .....                                                                                                         | 71   |
| 1.6. Säädökset tai määräykset.....                                                                                                 | 72   |
| 1.7. Lähipiiri.....                                                                                                                | 73   |
| 1.8. Yleinen kommunikointi johdon ja hallintoelinten kanssa.....                                                                   | 74   |
| 2. Tilintarkastusevidenssi ja dokumentointi .....                                                                                  | 76   |
| 2.1. Tavoitteet .....                                                                                                              | 76   |
| 2.2. Tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.....                                                     | 76   |
| 2.3. Tilintarkastusevidenssinä käytettävä informaatio .....                                                                        | 77   |
| 2.4. Toimenpiteet tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi .....                                                                     | 78   |
| 2.5 Yleiset dokumentointivaatimukset .....                                                                                         | 78   |
| 3. Toimeksiannon laadunhallinta .....                                                                                              | 81   |
| 3.1 Tavoite .....                                                                                                                  | 81   |
| 3.2. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön velvollisuudet .....                                                                    | 81   |
| 3.3 Erityiset dokumentointivaatimukset .....                                                                                       | 85   |
| 4. Tilintarkastustoimeksiannon hyväksyminen tai jatkaminen ja ensimmäistä kertaa suoritettavat<br>tilintarkastustoimeksiannot..... | 86   |
| 4.1. Tavoitteet .....                                                                                                              | 86   |
| 4.2. Varmistuminen LCE-ISA-standardin [luonnos] soveltumisesta tilintarkastustoimeksiantoon                                        | 87   |
| 4.3. Tilintarkastuksen edellytykset .....                                                                                          | 87   |
| 4.4. Muita huomioon otettavia seikkoja toimeksiantoa hyväksyttäessä .....                                                          | 88   |
| 4.5. Tilintarkastustoimeksiannon ehdot .....                                                                                       | 88   |

|                                                                                                                         |     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 4.6. Ensimmäistä kertaa suoritettavat tilintarkastustoimeksiannot .....                                                 | 89  |
| 4.7. Erityiset kommunikointivaatimukset .....                                                                           | 90  |
| 4.8. Erityiset dokumentointivaatimukset .....                                                                           | 90  |
| 5. Suunnittelu .....                                                                                                    | 92  |
| 5.1. Tavoitteet .....                                                                                                   | 92  |
| 5.2. Suunnittelutoiminnot .....                                                                                         | 92  |
| 5.3. Olennaisuus .....                                                                                                  | 95  |
| 5.4. Erityiset kommunikointivaatimukset .....                                                                           | 96  |
| 5.5. Erityiset dokumentointivaatimukset .....                                                                           | 97  |
| 6. Riskien tunnistaminen ja arvioiminen .....                                                                           | 98  |
| 6.1 Tavoitteet .....                                                                                                    | 98  |
| 6.2. Riskien tunnistamis- ja arvioimistoimenpiteet ja niihin liittyvät toiminnot.....                                   | 98  |
| 6.3. Yhteisöön liittyvien relevanttien näkökohtien ymmärtäminen .....                                                   | 100 |
| 6.4. Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen .....                                                             | 107 |
| 6.5. Riskien arvioiminen .....                                                                                          | 108 |
| 6.6. Erityiset tiedustelut johdolle ja hallintoelimille .....                                                           | 111 |
| 6.7. Erityiset kommunikointivaatimukset .....                                                                           | 111 |
| 6.8. Erityiset dokumentointivaatimukset .....                                                                           | 111 |
| 7. Vastaaminen arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin .....                                                  | 113 |
| 7.1. Tavoitteet .....                                                                                                   | 113 |
| 7.2. Arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin tilinpäätöstasolla vastaavat<br>tilintarkastustoimenpiteet ..... | 113 |
| 7.3. Arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin kannanottotasolla vastaavat<br>tilintarkastustoimenpiteet.....   | 114 |
| 7.4. Erityiset painopistealueet .....                                                                                   | 119 |
| 7.5. Virheellisyyksien kokoaminen.....                                                                                  | 126 |
| 7.6. Erityiset kommunikointivaatimukset .....                                                                           | 127 |
| 7.7. Erityiset dokumentointivaatimukset.....                                                                            | 127 |
| 8. Johtopäätösten tekeminen .....                                                                                       | 129 |
| 8.1. Tavoitteet .....                                                                                                   | 129 |
| 8.2. Tilintarkastuksen aikana tunnistettujen virheellisyyksien arvioiminen.....                                         | 129 |
| 8.3. Yleisen johtopäätöksen tekemisessä auttavat analyttiset toimenpiteet .....                                         | 130 |
| 8.4. Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat.....                                                                        | 130 |
| 8.5. Tilintarkastajan johtopäätöstä tukevat arvioinnit ja muut toiminnot.....                                           | 131 |

|                                                                                       |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 8.6. Johdon ja hallintoelinten kirjalliset vahvistusilmoitukset.....                  | 133 |
| 8.7. Kokonaisvastuun ottaminen laadun hallinnasta ja saavuttamisesta .....            | 135 |
| 8.8. Erityiset kommunikointivaatimukset.....                                          | 135 |
| 8.9. Erityiset dokumentointivaatimukset .....                                         | 136 |
| 9. Lausunnon laatiminen ja raportointi .....                                          | 138 |
| 9.1. Tavoitteet .....                                                                 | 138 |
| 9.2. Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen .....                                | 138 |
| 9.3. Lausunnon muoto .....                                                            | 140 |
| 9.4. Tilintarkastuskertomus .....                                                     | 140 |
| 9.5. Lausunnon mukauttaminen .....                                                    | 143 |
| 9.6. Tilintarkastuskertomukseen sisältyvät muut kappaleet .....                       | 149 |
| 9.7. Vertailutiedot – vertailuluvut ja vertailutilinpäätös.....                       | 151 |
| 9.8. Muu informaatio.....                                                             | 152 |
| Liitteet .....                                                                        | 155 |
| Liite 1–Termistö.....                                                                 | 155 |
| Liite 2–Olellaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen (osa 6) ..... | 156 |
| Liite 3–Väärinkäytöksen riskitekijät.....                                             | 157 |
| Liite 4–Kannanotot .....                                                              | 159 |
| Liite 5–Esimerkki toimeksiantokirjeestä.....                                          | 161 |
| Liite 6–Esimerkki vahvistusilmoituksesta.....                                         | 164 |

## Esipuhe–LCE-ISA-standardi [luonnos]

- .....
- P.1. Tämän standardin [luonnos] (ts. LCE-ISA-standardi) tarkoituksena on saavuttaa yksityisen ja julkisen sektorin yksinkertaisten yhteisöjen (LCE) tilintarkastuksessa kohtuullinen varmuus siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä. Standardi [luonnos] on laadittu niin, että se kuvastaa LCE:n tilintarkastuksen luonnetta ja olosuhteita ja johtaa laadukkaiden tilintarkastusten yhdenmukaiseen suorittamiseen. Laadukas tilintarkastustoimeksianto saavutetaan, kun toimeksianto suunnitellaan ja suoritetaan ja siitä raportoidaan ammatillisten standardien ja sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti. Tämän standardin [luonnos] tavoitteen saavuttaminen edellyttää ammatillisen harkinnan käyttämistä ja ammatillisen skeptisyyden noudattamista.
- P.2. Osassa A käsitellään standardin [luonnos] soveltamisalaa. Selkeä kuvaus siitä, minkä tyyppisille yhteisöille tämän standardin mukainen tilintarkastus on tarkoitettu - kuten osassa A esitetään - on olennaisen tärkeä, jotta:
- IAASB voi päättää LCE-ISA-standardiin sisällytettävistä tavoitteista ja vaatimuksista, jotka ovat asianmukaisia LCE:n tilintarkastuksessa; ja
  - standardin [luonnos] aiotusta soveltamisalasta tiedotetaan lainsäädännöstä tai valvonnasta vastaaville viranomaistahoille tai relevanteille paikallisille tahoille, joilla on valtuudet standardien antamiseen (kuten kansalliset standardien antajat tai tilintarkastajien ammatilliset organisaatiot).
- P.3. Lainsäädännöstä tai valvonnasta vastaavien viranomaisten tai relevanttien paikallisten tahojen tehtävänä on määrittää, minkä tyyppisten yhteisöjen tilintarkastus on sallittua suorittaa tämän standardin [luonnos] mukaisesti. Tällaiset määritykset voivat olla osassa A esitettyjen käyttörajoitusten mukaisia tai poiketa niistä. Standardin [luonnos] tarkoitettu soveltamisala vastaa osassa A esitettyjä LCE:n tilintarkastusta kuvaavia seikkoja, eikä siinä ajatella maakohtaisia kuvauksia.
- P.4. Standardi [luonnos] ei syrjäytä paikallisia säädöksiä tai määräyksiä, jotka ohjaavat tilintarkastusta tietyllä oikeudenkäyttöalueella.
- P.5. Jos standardia [luonnos] käytetään muissa kuin osassa A tarkoitetuissa tilintarkastuksissa, tilintarkastaja ei saa esittää tilintarkastuskertomuksessa noudattaneensa LCE-ISA-standardia.

### Sovellettava tilinpäätösnormisto

- P.6. Tilintarkastuksen kohteena olevan tilinpäätöksen on laatinut yhteisön johto hallintoelinten valvomana. Taloudelliseen raportointiin liittyvistä johdon ja hallintoelinten velvollisuuksista voidaan määrätä säädöksessä tai määräyksessä. Tässä standardissa [luonnos] ei määrätä velvollisuuksia johdolle ja hallintoelimille, eikä standardi syrjäytä näiden velvollisuuksia koskevia säädöksiä ja määräyksiä. Standardin [luonnos] mukainen tilintarkastus suoritetaan kuitenkin siitä lähtökohdasta, että johto ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimet ovat ilmoittaneet hyväksyvänsä tietyt tilintarkastuksen suorittamisen kannalta perustavanlaatuiset velvollisuudet. Tilintarkastus ei vähennä johdon eikä hallintoelinten velvollisuuksia.

*Tilinpäätöksen laatimista koskevat hallintoelinten ja johdon velvollisuudet*

*Johdon velvollisuudet tai se miten niitä kuvataan, voivat olla erilaiset eri oikeudenkäyttöalueilla. Vaikka voi olla eroja siinä, miten laajoja kyseiset velvollisuudet ovat tai miten niitä kuvataan, standardin [luonnos] mukainen tilintarkastus suoritetaan siitä lähtökohdasta, että johto ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimet ovat hyväksyneet ja ymmärtäneet että heillä on:*

- vastuu tilinpäätöksen laatimisesta sovellettavan tilipääötösnormiston mukaisesti, mihin relevanteissa tapauksessa kuuluu, että se antaa oikean ja riittävän kuvan;*
- vastuu sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka johto ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimet katsovat tarpeelliseksi, jotta heidän olisi mahdollista laatia tilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä; ja*
- velvollisuus antaa tilintarkastajalle pääsy kaikkeen tiedossaan olevaan informaatioon, joka on relevanttia tilinpäätöksen laatimisen kannalta, ja muuhun informaatioon, jota tilintarkastaja mahdollisesti pyytää, sekä rajoittamaton mahdollisuus kommunikoida niiden yhteisössä toimivien henkilöiden kanssa, joilta tilintarkastaja katsoo tarpeelliseksi hankkia tilintarkastusevidenssiä.*

- P.7. Sovellettavaan tilinpäätösnormistoon sisältyy usein toimivaltaisen tai tunnustetun standardeja antavan tahon asettamia tilinpäätösstandardeja, tai siihen voi sisältyä myös säädökseen tai määräykseen perustuvia vaatimuksia. Joissakin tapauksissa sovellettava tilinpäätösnormisto voi sisältää sekä toimivaltaisen tai tunnustetun standardeja antavan tahon asettamia tilinpäätösstandardeja että säädökseen tai määräykseen perustuvia vaatimuksia.
- P.8. Sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset määräävät tilinpäätöksen muodon ja sisällön. Vaikka normistossa ei ehkä määrätä kaikkien liiketoimien tai tapahtumien kirjanpitokäsittelystä tai niistä esitettävistä tiedoista, se sisältää yleensä riittävästi laajoja periaatteita, jotka voivat toimia perustana vaatimusten pohjana olevien normiston käsitteiden mukaisten tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden kehittämiseksi ja soveltamiseksi.
- P.9. Jotkin tilinpäätösnormistot perustuvat oikean ja riittävän kuvan antamiseen ja toiset säädösten ja määräysten noudattamiseen. Tämä standardi [luonnos] kattaa molemmat normistot. Termiä "oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto" käytetään tarkoittamaan tilinpäätösnormistoa, joka edellyttää normiston vaatimusten noudattamista ja
- (i) jossa suoraan tai epäsuorasti myönnetään, että johdon saattaa olla tarpeellista esittää tilinpäätöksessä myös muita tietoja kuin ne, joita normiston mukaan nimenomaisesti vaaditaan, jotta tilinpäätös antaisi oikean ja riittävän kuvan; tai
  - (ii) jossa suoraan myönnetään, että johdon saattaa olla tarpeellista poiketa jostakin normiston vaatimuksesta, jotta tilinpäätös antaisi oikean ja riittävän kuvan. Tällaisten poikkeamisten odotetaan olevan tarpeellisia vain äärimmäisen harvinaisissa tapauksissa.

Termiä "säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto" käytetään tarkoittamaan tilinpäätösnormistoa, joka edellyttää normiston vaatimusten noudattamista mutta jossa ei myönnetä kohdissa (i) ja (ii) tarkoitettuja seikkoja.

## Tilintarkastus

- P.10. Tilintarkastuksen tarkoituksena on lisätä aiottujen käyttäjien luottamusta tilinpäätökseen. Tämä toteutuu siten, että tilintarkastaja antaa lausunnon siitä, onko tilinpäätös kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. Tämän standardin [luonnos] mukaan tilintarkastajan on hankittava lausuntonsa perustaksi kohtuullinen varmuus siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä.
- P.11. Kohtuullinen varmuus on korkea varmuustaso. Se saadaan, kun tilintarkastaja on hankkinut tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä alentaakseen tilintarkastusriskin (ts. riskin siitä, että tilintarkastaja antaa epäasianmukaisen lausunnon, kun tilinpäätös on olennaisesti virheellinen) hyväksyttävän alhaiselle tasolle. Kohtuullinen varmuus ei kuitenkaan ole ehdoton varmuustaso, koska tilintarkastukseen liittyy luontaisia rajoitteita, ja niiden vuoksi suurin osa tilintarkastusevidenssistä, josta tilintarkastaja tekee johtopäätöksensä ja johon hän perustaa lausuntonsa, on ennemminkin vakuuttavaa kuin täyden varmuuden antavaa.

*Tilintarkastuksen luontaiset rajoitteet*

*Tilintarkastusriski koostuu olennaisen virheellisuuden riskistä ja havaitsemisriskistä. Olennaisen virheellisuuden riskien arvioiminen perustuu tilintarkastustoimenpiteisiin, joilla hankitaan tähän tarkoitukseen tarvittavaa informaatiota, ja koko tilintarkastuksen aikana hankittavaan evidenssiin. Olennaisen virheellisuuden riskien arvioiminen on ennemminkin ammatilliseen harkintaan perustuva kuin täsmällisesti määritettävissä oleva asia.*

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

**ISA-LCE-standardin [luonnos] muoto**

P.12. LCE-ISA-standardi [luonnos] sisältää seuraavaa:

- oikeus soveltaa standardia (osa A), jossa esitetään, missä olosuhteissa LCE-ISA-standardin [luonnos] soveltaminen on kiellettyä tai ei ole asianmukaista.
- osa 1, jossa esitetään koko tilintarkastuksessa sovellettavat peruskäsitteet ja yleiset periaatteet.
- osa 2, jossa esitetään tilintarkastusevidenssiä ja dokumentointia koskevat yleiset vaatimukset sekä tilintarkastuksen yleinen tavoite.
- osa 3, jossa esitetään tilintarkastajan ja toimeksiannosta vastuullisen henkilön velvoitteet ja vastuut laadun hallinnasta LCE:n tilintarkastuksessa.
- osat 4–9, jotka seuraavat tilintarkastustoimeksiannon kulkua ja joissa esitetään tilintarkastusta koskevat yksityiskohtaiset vaatimukset. Kukin näistä osista sisältää tarpeen mukaan myös erityisiä kommunikointi- ja dokumentointivaatimuksia.
- liitteet, joihin sisältyy tässä standardissa [luonnos] käytettävä termistö, kannanotot, esimerkit toimeksiantokirjeestä ja vahvistusilmoituskirjeestä sekä muuta relevanttia tukiaineistoa standardin [luonnos] vaatimusten implementointia varten.

P.13. Kuhunkin osaan sisältyy:

- erillisessä laatikossa esitettävää johdantoaineistoa, jossa kuvataan kyseisen osan sisältö ja soveltamisala (mutta ei aseteta tilintarkastajalle mitään lisävelvoitteita).
- tavoite (tai tavoitteet), joka yhdistää (tai jotka yhdistävät) kyseisen osan vaatimukset tilintarkastuksen yleiseen tavoitteeseen.
- vaatimukset, jotka tulee täyttää, paitsi jos vaatimus on ehdollinen eikä ehto täyty. Kaikki vaatimukset on numeroitu relevantin osan mukaisesti, esimerkiksi A.1., A.2., tai 1.1.1., 1.1.2., jne. Vaatimukset ilmaistaan käyttäen sanamuotoa "on tehtävä".

- tärkeää selittävää aineistoa, jonka tarkoituksena on antaa osion tai tietyn vaatimuksen kannalta relevanttia lisäselvitystä. Kaikki selittävä aineisto esitetään kursivoituna erillisissä harmaapohjaisissa laatikoissa. Selittävää aineistoa on kahdentyyppistä: yleistä johdantoaineistoa, jossa selitetään osan sisältöä, sekä vaatimuksia koskevaa aineistoa välittömästi kyseisen vaatimuksen jälkeen.

P.14. Määritelmät, joissa kuvataan tietyille termeille tässä standardissa [luonnos] annettu merkitys, löytyvät liitteestä 1.<sup>41</sup> Määritelmät auttavat vaatimusten yhdenmukaisessa soveltamisessa ja tulkinnassa, eikä niiden ole tarkoitus syrjäyttää määritelmiä, jotka on mahdollisesti luotu muita tarkoituksia varten säädöksessä tai määräyksessä. Ellei muuta mainita, määritelmillä on sama merkitys kaikkialla standardissa [luonnos].

#### *Ei-sitova tukiaineisto*

P.15. IAASB voi julkaista henkilöstönsä tekemiä julkaisuja tai muuta ei-sitovaa aineistoa LCE-ISA-standardin [luonnos] käyttöönoton tueksi.

#### **Julkisen sektorin yhteisöt**

P.16. Tämä standardi [luonnos] on relevantti julkisella sektorilla suoritettavissa toimeksiantoissa, jos osassa A ”Oikeus soveltaa standardia” esitetyt kriteerit täyttyvät. Tilintarkastustehtävä taikka julkisen sektorin yhteisöjä koskevat säädökseen, määräykseen tai muuhun velvoittavaan normiin (kuten ministeriöiden ohjeisiin, hallituksen politiikan vaatimuksiin tai lainsäädäntöelimen päätöksiin) perustuvat velvoitteet, jotka saattavat kattaa laajemman alueen kuin tämän standardin mukainen tilintarkastus, voivat kuitenkin vaikuttaa julkisen sektorin tilintarkastajan velvollisuuksiin. Näitä lisävelvollisuuksia ei käsitellä tässä standardissa [luonnos]. Niitä saatetaan käsitellä International Organization of Supreme Audit Institutions -järjestön tai kansallisia standardeja antavien tahojen ohjeissa taikka julkisen sektorin tilintarkastusta hoitavien tahojen antamassa ohjeistuksessa.

P.17. Julkisen sektorin yhteisössä sovellettava tilinpäätösnormisto määräytyy kullakin oikeudenkäyttöalueella tai maantieteellisellä alueella relevantin oikeus- ja sääntelynormiston perusteella. Mahdollisiin huomioon otettaviin seikkoihin yhteisöön sovellettavien taloudellista raportointia koskevien vaatimusten soveltamisessa ja siinä, kuinka niitä sovelletaan yhteisön ja sen toimintaympäristön luonne ja olosuhteet huomioon ottaen, kuuluu mm. se, soveltaako yhteisö IPSAS-standardien mukaista puhtaasti suoriteperusteista laskentaa tai kassaperusteista laskentaa vaiko niiden yhdistelmää.

P.18. Julkisen sektorin yhteisön omistus ei välttämättä ole yhtä relevantti asia kuin omistus yksityisellä sektorilla, koska yhteisöön liittyviä päätöksiä voidaan tehdä yhteisön ulkopuolella poliittisten prosessien seurauksena. Sen vuoksi johdolla ei ehkä ole määräysvaltaa tiettyihin tehtäviin päätöksiin. Seikkoihin, jotka saattavat olla relevantteja, kuuluu käsityksen muodostaminen yhteisön kyvystä tehdä yksipuolisia päätöksiä ja muiden julkisen sektorin yhteisöjen kyvystä käyttää määräysvaltaa tai vaikuttaa yhteisön mandaattiin ja strategiseen ohjaukseen.

<sup>41</sup> Tässä standardissa [luonnos] esiintyvät määritelmät ovat yhdenmukaisia ISA-standardeissa käytettävien määritelmien (ts. IAASB:n Handbookin osaan 1 - ja vastaavaan suomenkieliseen teokseen Kansainväliset tilintarkastusalan standardit) -sisältyvien termien kanssa. Liitteessä 1 esitetty Termistö sisältää myös muita IAASB:n Handbookin termistöön kuuluvia termejä, joita ei ole määritelty mutta joita käytetään ISA-standardeissa.

P.19. Selittävään aineistoon sisältyy relevanteissa tapauksissa erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja.

**LCE-ISA standardin [luonnos] ylläpito**

P.20. IAASB odottaa ehdottavansa muutoksia standardiin säännöllisesti. Osana ISA-standardien uudistamista tai uuden ISA-standardin kehittämistä IAASB aikoo arvioida vaikutuksia LCE-ISA-standardiin [luonnos] ja päättää, miten kiireellisesti tätä standardia [luonnos] on tarpeellista muuttaa. IAASB ottaa sen tietoon tuodut LCE-ISA-standardin [luonnos] soveltamista koskevat erityiset kysymykset huomioon laatiessaan kommentoitavaa luonnosta tämän standardin [luonnos] muutoksista. IAASB odottaa, että tähän standardiin tehtävien muutosten julkisemisen ja voimaantulon välinen aika on vähintään 18 kuukautta.

## A. Oikeus soveltaa LCE-ISA-standardia [luonnos]

- A.1. Osassa A käsitellään oikeutta soveltaa LCE-ISA-standardia [luonnos] kuvaamalla erityiset soveltamiskiellot sekä sellaiset laadulliset ominaispiirteet, joiden vuoksi standardin [luonnos] käyttäminen yksinkertaisen yhteisön tilintarkastuksessa ei ole asianmukaista. Tämän LCE-ISA-standardin [luonnos] vaatimukset on suhteutettu yksinkertaisen yhteisön (LCE) tilintarkastuksen tyypilliseen luonteeseen ja tyypillisiin ominaispiirteisiin (ts. niissä ei käsitellä monimutkaisia seikkoja tai olosuhteita).
- A.2. Tätä LCE-ISA-standardia [luonnos] ei ole sallittua käyttää tarkastuksissa, jotka eivät ole yksinkertaisten yhteisöjen tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia. Jos LCE-ISA-standardia [luonnos] käytetään sen tarkoitetun soveltamisalan ulkopuolelle jäävässä tarkastuksessa, standardin [luonnos] vaatimusten noudattaminen ei riitä siihen, että tilintarkastaja olisi hankkinut tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaan evidenssiä kohtuullisen varmuuden antavan lausunnon tueksi.

### ISA-LCE-standardin [luonnos] käyttöä koskevat rajoitukset

- A.3. LCE-ISA-standardin [luonnos] käyttöä koskevat rajoitukset jakautuvat kahteen ryhmään:
- tietyt yritysluokat, joiden osalta LCE-ISA-standardin [luonnos] käyttö on kielletty (ts. nimenomaiset kiellot); ja
  - laadulliset ominaisuudet, jotka estävät LCE-ISA-standardin [luonnos] käyttämisen tilintarkastuksessa, jos niitä esiintyy yhteisöllä.
- A.4. Tässä osiossa selitetään näitä LCE-ISA-standardin [luonnos] käyttöä koskevia rajoituksia. Seikkoja, jotka voivat olla relevantteja määritettäessä LCE-ISA-standardin [luonnos] käyttöä, selitetään laajemmin tekstissä *Supplemental Guidance for the Authority of the Standard* (the Authority Supplemental Guide), johon pääsee seuraavasta linkistä: [ISA for LCE Exposure Draft webpage](#).

#### Nimenomaiset kiellot

- A.5. Yhteisöihin, joilla on yleiseen etuun liittyviä ominaispiirteitä, voi kuulua jonkin tasoista tosiasiallista tai näkyvää monimutkaisuutta, ja niissä LCE-ISA-standardin [luonnos] soveltaminen on nimenomaisesti kielletty.
- A.6. Kappaleessa A.7. esitetään yhteisöluokat, joiden osalta tämän standardin [luonnos] käyttäminen on nimenomaisesti kielletty. Kohdissa A.7.(a), (b) ja (d) esitetyt luokat tarkoittavat ehdottomia kieltoja, eikä niihin voi tehdä muutoksia. Lainsäädännöstä tai valvonnasta vastaavat viranomaistahot tai relevantit paikalliset tahot, joilla on valtuudet standardien antamiseen, voivat tehdä muutoksia kappaleessa A.7.(c) kuvattuihin luokkiin, mutta mitään luokkaa ei saa poistaa. Muutoksia voi tehdä lisäämällä uusi luokka kiellettyjen yhteisöjen luetteloon, sallimalla luokan tiettyjen alaryhmien käyttää standardia [luonnos] tai asettamalla määrällisiä kynnysarvoja, joilla estetään standardin [luonnos] käyttäminen. Lainsäädännöstä tai valvonnasta vastaavat viranomaistahot tai relevantit paikalliset tahot, joilla on valtuudet standardien antamiseen, voivat myöhemmin poistaa tai muuttaa tekemiään muutoksia.
- A.7. LCE-ISA-standardia [luonnos] ei saa käyttää, jos:
- (a) säädöksessä tai määräyksessä:
- (i) nimenomaisesti kielletään LCE-ISA-standardin [luonnos] käyttäminen (ts. standardia [luonnos] ei ole hyväksytty käytettäväksi tietyllä oikeudenkäyttöalueella); tai

- (ii) määrätään, että kyseisellä oikeudenkäyttöalueella käytetään tilintarkastuksessa muita standardeja kuin LCE-ISA-standardia.
- (b) kyseessä on listattu yhteisö.
- (c) yhteisö täyttää jonkin seuraavista kriteereistä:<sup>42</sup>
  - (i) sen päätoimintoihin kuuluu talletusten vastaanottaminen yleisöltä;
  - (ii) sen päätoimintoihin kuuluu vakuutusten antaminen yleisölle;
  - (iii) sen toiminta on työsuhteen päättymisen jälkeisten etuuksien tuottamista;
  - (iv) se toimii yhteissijoitusvälineenä ja laskee liikkeeseen lunastettavia rahoitusinstrumentteja yleisölle; tai
  - (v) yhteisöluokka, jonka osalta lainsäädännöstä tai valvonnasta vastaavat viranomaistahot tai relevantit paikalliset tahot, joilla on valtuudet standardien antamiseen, ovat kieltäneet standardin [luonnos] käyttämisen.
- (d) kyseessä on konsernitilinpäätöksen tilintarkastus.<sup>43</sup>

#### *Laadulliset ominaispiirteet*

A.8. Jos LCE-ISA-standardin [luonnos] käyttäminen tilintarkastuksessa ei ole kiellettyä kappaleessa A.7. esitetyn mukaisesti, yhteisön tilintarkastusta ei olisi asianmukaista suorittaa LCE-ISA-standardin [luonnos] mukaisesti, jos yhteisössä esiintyy:

- liiketoimintaa, toimintoja ja niihin liittyviä tilinpäätöksen laatimisen kannalta relevantteja liiketoimia ja tapahtumia, jotka ovat luonteeltaan ja laajuudeltaan sellaisia, että niihin liittyy monimutkaisia seikkoja tai olosuhteita.
- monimutkaisuutta lisääviä tai siihen viittaavia aihealueita, teemoja ja seikkoja, jotka liittyvät esimerkiksi omistukseen, hallinto- ja ohjausjärjestelmään, toimintaperiaatteisiin, menettelytapoihin tai prosesseihin, jotka yhteisö on luonut.

Nämä ovat viitteitä seikoista tai olosuhteista tai edustavat seikkoja tai olosuhteita, joita LCE-ISA-standardia [luonnos] ei ole tarkoitettu kattamaan.

A.9. Kappaleen A.8. mukaisesti LCE-ISA-standardi [luonnos] ei sovellu tilintarkastukseen, jos yhteisöllä on yksi tai useammista seuraavista ominaispiirteistä:

- yhteisön liiketoiminnoista, liiketoimintamallista tai toimialasta aiheutuu laajalle ulottuvia riskejä, jotka monimutkaistavat tilintarkastusta, esimerkiksi kun yhteisö toimii uusilla tai kehittyvillä markkinoilla tai on kehitysvaiheessa.

<sup>42</sup> Ks. Explanatory Memorandum, sivut 51–63.

<sup>43</sup> Ehdotetun ISA 600:n (uudistettu) *Erityisiä näkökohtia – konsernitilinpäätösten tilintarkastukset (konsernin osien tilintarkastajien suorittama työ mukaan lukien)* mukaisesti konsernitilinpäätöksellä tarkoitetaan tilinpäätöstä, joka sisältää yhden tai useamman yhteisön tai liiketoimintayksikön taloudellista informaatiota konsolidointiprosessin tuloksena. Termillä konsolidointiprosessi ei viitata pelkästään konsernitilinpäätöksen laatimiseen sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti vaan myös yhdistetyn tilinpäätöksen esittämiseen sekä yhteisöjen tai liiketoimintayksiköiden kuten sivutoimipisteiden tai divisioonien taloudellisen informaation yhdistämiseen. Tämä määritelmä voi muuttua, kun ISA 600 (uudistettu) valmistuu. Ks. Explanatory Memorandum, kappaleet 62–63 ja luku 5, joissa on lisää konsernien tilintarkastukseen liittyvää asiaa.

- organisaatorakenne ei ole suhteellisen suoraviivainen tai yksinkertainen, esimerkiksi:
  - siinä on useita tasoja ja raportointilinjoja ja useita taloudelliseen raportointiin osallistuvia henkilöitä yhteisön liiketoiminnoissa; tai
  - siihen sisältyy epätavanomaisia yhteisöjä tai järjestelyjä, kuten erityistä tarkoitusta varten perustettuja yhteisöjä, monimutkaisia yhteisyrityksiä, taseen ulkopuolisia rahoitusjärjestelyjä tai muita monimutkaisia rahoitusjärjestelyjä.
- omistus- tai valvontarakenteet ovat monimutkaisia.
- yhteisön toimintoihin kohdistuu paljon sääntelyä tai merkittävää viranomaisvalvontaa, esimerkiksi vakavaraisuussääntelyä.
- liiketapahtumat ovat monimutkaisia tai yhteisön tilinpäätöksen kannalta relevantti tietojärjestelmä ja siihen liittyvät prosessit ovat monimutkaisia, esimerkiksi tiedon keräämiseen ja käsittelyyn liittyy monimutkaisia kirjanpitokäsittelyjä tai laskelmia.
- yhteisön IT-ympäristö tai IT-järjestelmät ovat monimutkaisia, esimerkiksi kun IT-ympäristöön ja prosesseihin kuuluu pitkälti räätälöityjä tai integroituja IT-sovelluksia sekä sisäisiä resursseja tai ulkoisia palveluntuottajia, joilla on ohjelmistokehityksen ja IT-ympäristön ylläpidon osaamista IT-ympäristön ja prosessien tukemiseksi.
- yhteisössä tehtäviin kirjanpidollisiin arvioihin liittyy paljon arviointiepävarmuutta tai arvostusperuste edellyttää monimutkaisia menetelmiä, joihin voi liittyä useita mennyttä aikaa koskevan ja tulevaisuuteen suuntautuvan tiedon lähteitä tai oletuksia, joiden välillä on paljon keskinäisiä suhteita.

Luettelo ei ole tyhjentävä, ja myös muita relevantteja seikkoja voi olla tarpeellista ottaa huomioon. Mikään laadullista ominaisuuksista ei välttämättä yksin ratkaise, onko LCE-ISA-standardin [luonnos] soveltaminen asianmukaista kyseisissä olosuhteissa, ja sen vuoksi luettelossa kuvatut seikat on tarkoitettu tarkasteltaviksi sekä yksittäin että yhdessä. Se, että yhteisöllä on yksi näistä ominaispiirteistä, ei välttämättä sulje pois LCE-ISA-standardin [luonnos] soveltamista kyseisen yhteisön osalta. Huolimatta siitä, että käytetään ammatillista harkintaa ratkaistaessa, onko LCE-ISA-standardin [luonnos] soveltaminen asianmukaista, niin LCE-ISA-standardin [luonnos] soveltaminen ei ole asianmukaista, jos on epävarmuutta siitä, onko kyseessä yksinkertaisen yhteisön tilintarkastus.

#### **Lainsäädännöstä tai valvonnasta vastaavien viranomaistahojen tai relevanttien paikallisten tahojen velvollisuudet**

- A10. IAASB:n kansainvälisten standardien vaaditusta tai sallitusta käyttämisestä yksittäisillä oikeudenkäyttöalueilla päättävät lainsäädännöstä tai valvonnasta vastaavat viranomaistahot tai relevantit paikalliset tahot, joilla on valtuudet standardien antamiseen (kuten sääntely- tai valvontaviranomaiset, kansalliset standardien antajat, tilintarkastusammattilaisten organisaatiot tai muut tahot sen mukaan kuin on asianmukaista). Tämä koskee ISA-standardeja ja LCE-ISA-standardia [luonnos].
- A.11. Lainsäädännöstä tai valvonnasta vastaavat viranomaistahot tai relevantit paikalliset tahot, joilla on valtuudet standardien antamiseen, voivat osana paikallista hyväksymis- ja käyttöönottoprosessia:
- (a) tehdä muutoksia kappaleissa A.7.(c)(i)–(iv) mainittuihin yhteisöluokkiin esimerkiksi soveltamalla johonkin luokkaan määrällisiä kriteerejä tai tekemällä muita muutoksia kappaleessa A.6. määrättyllä tavalla, mutta eivät saa poistaa luokkia; tai
  - (b) rajoittaa standardin [luonnos] käyttämistä edelleen kappaleen A.7.(c)(v) mukaisesti lisäämällä

yhteisöluokkia tai asettamalla erityisiä kokokriteerejä (kuten liikevaihtoon, varoihin tai työntekijöiden lukumäärään perustuvia rajoja).

Tällöin tulee ottaa huomioon nimenomaiset kiellot sekä laadulliset ominaispiirteet samoin kuin muut erityistarpeet, jotka voivat olla relevantteja kyseisellä oikeudenkäyttöalueella. Supplemental Guide voi olla avuksi päätettäessä standardin [luonnos] sallitusta käytämisestä jollakin oikeudenkäyttöalueella.

### Tilintarkastusyhteisöt ja tilintarkastajat

A.12. Tilintarkastusyhteisöjen velvollisuutena on luoda toimintaperiaatteet tai menettelytavat liittyen siihen, milloin toimeksiantotiimien on sallittua käyttää LCE-ISA-standardia [luonnos].<sup>44</sup> Tällöin tilintarkastusyhteisö ottaa huomioon kappaleessa A esitetyt ehdottomat kiellot sekä mahdolliset kyseistä oikeudenkäyttöaluetta koskevat lisämuutokset tai -rajoitukset samoin kuin kappaleissa A.8.–A.9 kuvatut laadulliset ominaispiirteet. Tilintarkastusyhteisö voi myös edelleen rajoittaa yhteisöluokkia, joihin sen toimeksiantotiimit voivat soveltaa LCE-ISA-standardia [luonnos].

A.13. Yksittäisissä toimeksiannoissa toimeksiannosta vastuullisen henkilön täytyy osana tilintarkastusyhteisön hyväksymis- tai jatkamismenettelyä ja siihen liittyviä omia velvollisuuksiaan varmistua siitä, että toimeksianto on yksinkertaisen yhteisön tilintarkastus tämän osan (ts. osan A) mukaisesti, jotta voidaan soveltaa LCE-ISA-standardia [luonnos] (ks. osa 4, kappale 4.2.1.). Tässä toimeksiannosta vastuullinen henkilö ottaa huomioon:

- luettelon yhteisöstä, joiden osalta standardin [luonnos] käyttäminen on nimenomaisesti kielletty paikallisella oikeudenkäyttöalueella määrättyllä tavalla.
- laadulliset ominaispiirteet (ks. kappaleet A.8.–A.9.).
- tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteet tai menettelytavat.

A.14. Myös Supplemental Guide voi olla apuna tilintarkastusyhteisöille LCE-ISA-standardin [luonnos] käyttämistä koskevien toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen kehittämisessä. Toimeksiannosta vastuullinen henkilö voi myös todeta ohjeistuksesta olevan apua toimeksiannon tasolla sen ymmärtämisessä, milloin standardin [luonnos] käyttäminen olisi asianmukaista tietyssä tilintarkastustoimeksiannossa.

<sup>44</sup> Kansainvälinen laadunhallintastandardi (ISQM) 1 *Laadunhallinta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia tai yleisluonteisia tarkastuksia taikka muita varmennus- tai liitännäispalvelutoimeksiantoja*, kappaleet 4–27 ja 30

## **1. Peruskäsitteet, yleiset periaatteet ja yleisvaatimukset**

### *Osan sisältö*

Osassa 1 esitetään:

- standardin [luonnos] voimaantulo.
- relevantit eettiset vaatimukset ja tilintarkastusyhteisötason laadunhallintavelvoitteet.
- tilintarkastajan yleiset tavoitteet. Kussakin osassa esitetään tilintarkastuksen suunnittelua ja suorittamista koskeva tavoite sekä osan vaatimusten ja tilintarkastajien yleisten tavoitteiden välinen yhteys. Kuhunkin osaan sisältyvät tavoitteet auttavat tilintarkastajaa ymmärtämään osaan sisältyvien toimenpiteiden tarkoitetut lopputulemat.
- toimeksiantoon sovellettavat peruskäsitteet, yleiset periaatteet ja yleisvaatimukset, mukaan lukien ammatillinen skeptisyys ja ammatillinen harkinta.
- yleiset vaatimukset, jotka koskevat väärinkäytöksiä, säädöksiä tai määräyksiä, lähipiiriä sekä kommunikointia johdon ja soveltuissa tapauksissa hallintoelinten kanssa.
- kaikkia osia koskevat yleiset kommunikointivaatimukset. Yksittäisiin osiin voi sisältyä kommunikointia koskevia erityisiä lisävaatimuksia.

### *Osan soveltamisala*

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

### **1.1. Voimaantulo**

- 1.1.1. Tätä standardia [luonnos] sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat [XXX] tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

*Tilintarkastaja saa soveltaa tätä standardia [luonnos] ennen sille määrättyä voimaantulopäivää, ellei säädös tai määräys estä sitä.*

### **1.2. Relevantit eettiset vaatimukset ja laadunhallinta tilintarkastusyhteisön tasolla**

*Tilintarkastusta koskevat relevantit eettiset vaatimukset*

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

*Laadunhallinta tilintarkastusyhteisön tasolla*

*Laadunhallintajärjestelmät, toimintaperiaatteet tai menettelytavat mukaan luettuina, ovat tilintarkastusyhteisön vastuulla. ISQM 1<sup>45</sup> koskee kaikkia tilintarkastusyhteisöjä, jotka suorittavat tilintarkastuksia. Tämä standardi [luonnos] perustuu siihen lähtökohtaan, että tilintarkastusyhteisön on noudatettava ISQM 1:tä tai vähintään samantasoisia kansallisia vaatimuksia.*

<sup>45</sup> Kansainvälinen laadunhallintastandardi (ISQM) 1 Laadunhallinta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia tai yleisluonteisia tarkastuksia taikka muita varmennus- tai liitännäispalvelutoimeksiantoja

*Jos ISQM 1:n mukaisesti luodut tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteet tai menettelytavat edellyttävät toimeksiantokohtaista laadun läpikäyntiä, sovelletaan ISQM 2:ta.<sup>46</sup> ISQM 2:ssa käsitellään toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan nimittämistä ja kelpoisuutta sekä toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittamista ja dokumentointia.*

### 1.3. Tilintarkastajan yleiset tavoitteet

1.3.1. Tilintarkastajan yleiset tavoitteet LCE-ISA-standardin [luonnos] mukaisessa tilintarkastuksessa ovat:

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

1.3.2. LCE-ISA-standardin [luonnos] koko teksti on relevantti standardin [luonnos] tavoitteiden ymmärtämisen ja vaatimusten asianmukaisen soveltamisen kannalta.

1.3.3. Jotta tilintarkastaja saavuttaisi yleiset tavoitteet, hänen on tilintarkastusta suunnitellessaan ja suorittaessaan hyödynnettävä relevanteissa osissa mainittuja tavoitteita:

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

*Tilintarkastajan täytyy hyödyntää tavoitteita arvioidakseen, onko hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tilintarkastajan yleiset tavoitteet huomioon ottaen. Jos tilintarkastaja tämän tuloksena toteaa, ettei tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ole hankittu tarpeellista määrää, hän voi käyttää yhtä tai useampaa seuraavista lähestymistavoista:*

- *arvioida, onko hankittu tai tullaanko hankkimaan muuta relevanttia tilintarkastusevidenssiä.*
- *laajentaa yhtä tai useampaa vaatimusta sovellettaessa suoritettavaa työtä; tai*
- *suorittaa muita kyseisissä olosuhteissa tarpeellisiksi katsomiaan toimenpiteitä.*

1.3.4. Jos jonkin osan jotakin tavoitetta ei pystytä saavuttamaan, tilintarkastajan on arvioitava, estääkö tämä häntä saavuttamasta yleiset tavoitteensa ja edellytetäänkö siksi, että hän:

- (a) muuttaa toimeksiannon ehtoja ja suorittaa tilintarkastuksen ja raportoi siitä ISA-standardien mukaisesti; tai
- (b) antaa mukautetun tilintarkastuslausunnon tai luopuu toimeksiannosta (silloin kun luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista).

Tavoitteen saavuttamatta jääminen on merkittävä seikka, joka on dokumentoitava.

<sup>46</sup> ISQM 2 Toimeksiantokohtaiset laadun läpikäynnit

#### 1.4. Peruskäsitteet ja yleiset periaatteet tilintarkastuksessa

- 1.4.1. Tilintarkastajan on noudatettava kaikkia relevantteja vaatimuksia, paitsi jos kappale 1.4.3. tulee sovellettavaksi. Vaatimus on relevantti, jos tilintarkastuksen olosuhteet, joita vaatimus koskee, toteutuvat.
- 1.4.2. Tilintarkastaja ei saa tilintarkastuskertomuksessa todeta noudattaneensa LCE-ISA-standardia [luonnos], ellei kaikkia tämän standardin [luonnos] relevantteja vaatimuksia ole täytetty tai elleivät kappaleessa 1.4.3 tarkoitetut olosuhteet toteudu.
- 1.4.3. Tilintarkastaja voi poikkeuksellisissa olosuhteissa voi harkita tarpeelliseksi poiketa jostakin relevantista vaatimuksesta. Tällaisissa olosuhteissa hänen on suoritettava vaihtoehtoisia toimenpiteitä kyseisen vaatimuksen mukaisen tavoitteen saavuttamiseksi. Relevantista vaatimuksesta poikkeamisen odotetaan olevan tilintarkastajalle tarpeellista vain silloin, kun vaatimus koskee tietyn toimenpiteen suorittamista ja kyseinen toimenpide ei kyseisen tilintarkastuksen erityisissä olosuhteissa olisi tehokas vaatimuksen mukaisen tavoitteen saavuttamiseksi.

##### *Ammatillinen harkinta*

- 1.4.4. Tilintarkastajan on käytettävä ammatillista harkintaa tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa.

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

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

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

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

##### *Ammatillinen skeptisyys*

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

*Ammatilliseen skeptisyyteen kuuluu tarkkaavaisuus esimerkiksi seuraavien seikkojen varalta:*

- *tilintarkastusevidenssi, joka on ristiriidassa muun hankitun tilintarkastusevidenssin kanssa.*
- *tieto, joka antaa aihetta epäillä tilintarkastusevidenssinä käytettyjen asiakirjojen ja tiedusteluihin saatujen vastausten luotettavuutta.*
- *mahdolliseen väärinkäyttöön viittaavat seikat.*
- *olosuhteet, jotka viittaavat tarpeeseen suorittaa tässä standardissa [luonnos] vaadittavien tilintarkastustoimenpiteiden lisäksi myös muita toimenpiteitä.*

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

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

## 1.5. Väärinkäytökset

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

*Suorittaessaan tilintarkastuksen tämän standardin [luonnos] mukaisesti tilintarkastaja on velvollinen hankkimaan kohtuullisen varmuuden siitä, ettei tilinpäätöksessä kokonaisuutena ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä. Riski, että väärinkäytöksestä johtuva olennainen virheellisyys jää havaitsematta, on suurempi kuin riski, että virheestä johtuva olennainen virheellisyys jää havaitsematta, vaikka tilintarkastus on asianmukaisesti suunniteltu ja suoritettu tämän standardin [luonnos] mukaisesti. Tämä johtuu siitä, että väärinkäytökseen saattaa liittyä pitkälle kehittyneitä ja huolellisesti suunniteltuja peittämisjärjestelyjä, kuten väärennöksiä, liiketapahtumien tahallista kirjaamista jättämistä tai väärien tietojen antamista tilintarkastajalle tahallisesti.*

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

*Kohtuullista varmuutta hankkiessaan tilintarkastaja on velvollinen säilyttämään ammatillisen skeptisyyden koko tilintarkastuksen ajan, ottamaan huomioon mahdollisuuden, että johto sivuuttaa kontrollit, ja tiedostamaan, että tilintarkastustoimenpiteet, jotka ovat tehokkaita virheen havaitsemisessa, eivät välttämättä ole tehokkaita väärinkäytöksen havaitsemisessa. Tämän standardin [luonnos] sisältämien vaatimusten tarkoituksena on auttaa tilintarkastajaa väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamisessa ja arvioimisessa sekä tällaisen virheellisuuden havaitsemiseksi suoritettavien toimenpiteiden suunnittelussa.*

### 1.5.1. Tilintarkastajan on vastattava väärinkäytösriskiin:

- (a) tunnistaa ja arvioidessaan väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskejä. Tällöin tilintarkastajan on arvioitava, viittaako riskien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi suoritettujen toimenpiteiden ja niihin liittyvien toimintojen avulla hankittu informaatio yhden tai useamman väärinkäytöksen riskitekijän olemassaoloon;<sup>47</sup>
- (b) hankkiessaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaan tilintarkastusevidenssiä suunnitteleamalla ja suorittamalla asianmukaisia toimenpiteitä vastatakseen arvioituihin olennaisen virheellisuuden riskeihin, väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskit mukaan luettuina; ja
- (c) vastatessaan tilintarkastuksen aikana tunnistettuun todelliseen tai epäiltyyn tai tunnistettuun väärinkäytökseen asianmukaisella tavalla.

<sup>47</sup> Liitteessä 3 esitetään yksinkertaisten yhteisöjen kannalta relevantteja väärinkäytöksen riskitekijöitä.

*Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja*

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

*Tilintarkastaja ei pysty jatkamaan toimeksiannon suorittamista*

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

*Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja*

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

## 1.6. Säädökset tai määräykset

*Johto on hallintoelinten valvomana velvollinen varmistumaan siitä, että yhteisön toimintaa harjoitetaan säädösten ja määräysten mukaisesti – mukaan lukien säädökset tai määräykset, jotka koskevat yhteisön tilinpäätökseen sisältyvien lukujen ja siinä esitettävien tietojen määrittämistä.*

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

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

- 1.6.1. Tilintarkastajan on oltava tilintarkastuksen aikana tarkkaavainen sen mahdollisuuden varalta, että suoritettavat tilintarkastustoimenpiteet saattavat tuoda hänen tietoonsa tapauksia, joissa säädöksiä tai määräyksiä ei ole noudatettu tai tällaista on syytä epäillä.
- 1.6.2. Jos ei ole tullut esiin tunnistettua eikä epäiltyä säädösten tai määräysten noudattamatta jättämistä, tilintarkastajan ei edellytetä kohdistavan säädösten tai määräysten noudattamiseen muita tilintarkastustoimenpiteitä kuin tässä standardissa [luonnos] vaadittavat.

*Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja*

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

*Raportoiminen asiaankuuluvalla viranomaiselle yhteisön ulkopuolelle*

- 1.6.3. Jos tilintarkastaja on tunnistanut säädösten tai määräysten noudattamatta jättämisen tai epäilee sitä, hänen on ratkaistava, onko sellaista säädöstä, määräystä tai relevanttia eettistä vaatimusta, jonka perusteella:
- (a) hän on velvollinen raportoimaan yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalla viranomaiselle.
  - (b) hänellä on velvollisuuksia, joiden mukaan raportointi yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalla viranomaiselle voi olla kyseisissä olosuhteissa asianmukaista.

*Tunnistetusta tai epäilystä säädösten tai määräysten noudattamatta jättämisestä tai väärinkäytöksestä raportointi yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalla viranomaiselle voidaan vaatia tai se voi olla kyseisissä olosuhteissa asianmukaista, koska:*

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

## 1.7. Lähipiiri

1.7.1. Tilintarkastajan on pysyttävä tilintarkastuksen aikana tarkkaavaisena seuraavien varalta:

- (a) yhteisön lähipiiriä koskeva informaatio, mukaan lukien informaatio lähipiiriin kuuluvasta osapuolesta, jolla on määräävä vaikutusvalta; ja
- (b) järjestelyt tai muu informaatio, joka voi viitata sellaisten lähipiirisuhteiden tai -liiketoimien olemassaoloon, joita johto ei ole aiemmin tunnistanut tai ilmoittanut tilintarkastajalle, sekä merkittävät yhteisön tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomat liiketoimet.

*Monet lähipiiriliiketoimet toteutuvat osana tavanomaista liiketoimintaa. Tällöin niihin ei välttämättä liity suurempaa tilinpäätöksen olennaisen virheellisuuden riskiä kuin lähipiiriin kuulumattomien osapuolten kanssa toteutuneisiin samankaltaisiin liiketoimiin. Lähipiirisuhteet ja -liiketoimet ovat kuitenkin luonteeltaan sellaisia, että niistä voi joissakin olosuhteissa aiheutua suurempia tilinpäätöksen olennaisen virheellisuuden riskejä kuin lähipiiriin kuulumattomien osapuolten kanssa toteutuneista liiketoimista. Lähipiiriin kuuluvat osapuolet voivat pystyä määräysvaltansa tai huomattavan vaikutusvaltansa nojalla käyttämään määräävää vaikutusvaltaa yhteisöön tai sen johtoon nähden. Tällaisen käyttäytymisen huomioon ottaminen on relevanttia väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskejä tunnistettaessa ja arvioitaessa.*

*Monet tilinpäätösnormistot sisältävät nimenomaisia vaatimuksia lähipiirisuhteiden, -liiketoimien ja -saldojen kirjanpitoikäsitteistä ja niistä tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista, jotta tilinpäätöksen käyttäjien on mahdollista ymmärtää niiden luonnetta ja todellisia tai mahdollisia vaikutuksia tilinpäätökseen. Silloin kun tilinpäätösnormisto sisältää tällaisia vaatimuksia, tilintarkastaja on velvollinen suorittamaan tilintarkastustoimenpiteitä sellaisten olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi ja niihin vastaamiseksi, jotka aiheutuvat siitä, ettei yhteisö käsittele lähipiirisuhteita, -liiketoimia tai -saldoja tai esitä niitä koskevia tietoja normiston vaatimusten mukaisesti. Vaikka tilinpäätösnormistossa ei olisi tällaisia vaatimuksia, tilintarkastajan on kuitenkin tarpeellista muodostaa käsitys yhteisön lähipiirisuhteista ja -liiketoimista pystyäkseen tekemään johtopäätöksen siitä, antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan ja ettei se ole harhaanjohtava.*

## **1.8. Yleinen kommunikointi johdon ja hallintoelinten kanssa**

- 1.8.1. Tilintarkastajan on ratkaistava, kuka yhteisön hallintorakenteessa on asianmukainen henkilö (tai ketkä ovat asianmukaiset henkilöt), jonka (tai joiden) kanssa hänen tulisi kommunikoida.
- 1.8.2. Tilintarkastajan on kommunikoitava oikea-aikaisesti johdon kanssa sekä hallintoelinten kanssa, jos ne ovat johdosta erillisiä.

*Hallintorakenteet vaihtelevat oikeudenkäyttöalueesta toiseen ja yhteisöstä toiseen kuvastaen esimerkiksi erilaisten kulttuuristen ja oikeudellisten taustojen sekä koon ja omistustyyppin vaikutuksia. Hallinnosta vastaa kollektiivisesti jokin hallintoelin, kuten hallitus, hallituneuvosto, yhtiömiehet, omistajat, johtoryhmä, johtokunta, valtuutetut tai näitä vastaavat henkilöt.*

*Jos hallintoelimet ovat johdosta erillään, hallintoelinten kanssa kommunikointia koskevia vaatimuksia sovelletaan myös johdon kanssa kommunikointiin, ja näin ollen olisi asianmukaista kommunikoida molempien kanssa.*

*Voi olla tapauksia, joissa ei ole selvää, kenen kanssa tulisi kommunikoida, esimerkiksi joissakin perheyriyksissä, joissakin voittoa tavoittelemattomissa organisaatioissa ja joissakin julkisen vallan yhteisössä (esim. hallintorakennetta ei ehkä ole määritelty). Tällaisissa tapauksissa tilintarkastajan pitää mahdollisesti keskustella ja sopia johdon tai toimeksiantajan kanssa siitä, kenen kanssa kommunikoinnin pitäisi tapahtua.*

- 1.8.3. Tässä standardissa [luonnos] on useita vaatimuksia erityisistä kommunikoitavista seikoista. Tilintarkastajan on käytettävä ammatillista harkintaa päättäessään, mikä on johdon ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten kanssa tapahtuvan kommunikoinnin asianmukainen muoto, ajoitus ja yleinen sisältö. Kommunikoinnin muotoa määrittäessään tilintarkastajan on otettava huomioon:

- (a) lakisääteiset kommunikointivaatimukset; ja

(b) kommunikoitavien seikkojen merkittävyys.

*Kommunikoinnin asianmukainen ajankohta vaihtelee tilintarkastuksen olosuhteiden mukaan, ja siihen voivat vaikuttaa seikan merkittävyys ja luonne, sekä se, mihin toimiin hallintoelinten odotetaan ryhtyvän.*

- 1.8.4. Joissakin tapauksissa kaikki hallintoelimen jäsenet osallistuvat yhteisön johtamiseen, esimerkiksi yksinkertaisessa yhteisössä, jossa yksi ainoa omistaja johtaa yhteisöä, eikä kenelläkään muulla ole hallintoelimelle kuuluvaa roolia. Jos näissä tapauksissa tässä standardissa [luonnos] vaadittavista seikoista kommunikoidaan sellaisen henkilön (tai sellaisten henkilöiden) kanssa, jo(i)lla on johdon velvollisuuksia, ja tämä henkilö kuuluu (tai nämä henkilöt kuuluvat) myös hallintoelimiin, kyseisistä seikoista ei tarvitse kommunikoida uudelleen saman henkilön (tai samojen henkilöiden) kanssa uudelleen tämän (tai näiden) toimiessa hallintoelimessä. Tilintarkastajan on tästä huolimatta varmistuttava siitä, että kommunikoidaessa niiden henkilöiden kanssa, joilla on johdon velvollisuuksia, annetaan riittävästi tietoa kaikille niille, joiden kanssa tilintarkastaja muutoin kommunikoi siksi, että nämä ovat hallintoelimen jäseniä.
- 1.8.5 Silloin kun johdolle ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimille osoitettuihin tiettyä seikkaa koskeviin tiedusteluihin saadut vastaukset ovat epäyhdenmukaisia, tilintarkastajan on selvitettävä epäjohdonmukaisuus.
- 1.8.6. Jos tilintarkastaja on tunnistanut väärinkäytöksen tai saanut väärinkäytöksen mahdollisen olemassaoloon viittaavaa informaatiota, hänen on - ellei säädös tai määräys estä sitä - kommunikoidava näistä seikoista oikea-aikaisesti johdon asianmukaiselle tasolle, jotta ne, joilla on ensisijainen vastuu väärinkäytösten estämisestä ja havaitsemisesta, saavat tiedon velvollisuuksiensa kannalta relevanteista seikoista.

*Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja*

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

*Väärinkäytöksiin liittyvä erityinen kommunikointi hallintoelinten kanssa*

- 1.8.7 Ellei säädös tai määräys estä sitä, tilintarkastajan on viestittävä oikea-aikaisesti hallintoelimille, jos hän on tunnistanut väärinkäytöksen tai epäilee väärinkäytöstä, jossa on osallisena:
- (a) johtoon kuuluvia, elleivät kaikki hallintoelinten jäsenet osallistu yhteisön toiminnan johtamiseen;
  - (b) työntekijöitä, joilla on merkittäviä rooleja yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmässä; tai
  - (c) muita henkilöitä, kun väärinkäytöksestä aiheutuu olennainen virheellisyys tilinpäätökseen.
- 1.8.8. Jos tilintarkastaja epäilee väärinkäytöstä, jossa johto on osallisena, hänen on keskusteltava hallintoelinten kanssa tilintarkastuksen loppuun saattamiseksi välttämättömien tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta.

## **2. Tilintarkastusevidenssi ja dokumentointi**

### *Osan sisältö*

Osassa 2 esitetään koko tilintarkastuksessa sovellettavia vaatimuksia, jotka koskevat:

- tilintarkastusevidenssiä.
- dokumentointia. Myös yksittäisiin osiin voi sisältyä dokumentointia koskevia erityisiä lisävaatimuksia.

### *Osan soveltamisala*

Tähän osaan sisältyviä vaatimuksia sovelletaan koko tilintarkastustoimeksiannossa.

### **2.1. Tavoitteet**

2.1.1. Tilintarkastajan tavoitteina on:

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

### **2.2. Tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä**

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

*Tarpeellinen määrä on tilintarkastusevidenssin määrän mitta, ja siihen vaikuttaa tilintarkastajan arvio olennaisen virheellisyyden riskeistä (mitä suuremmiksi riskit on arvioitu, sitä enemmän tilintarkastusevidenssiä todennäköisesti tarvitaan), sekä myös tällaisen tilintarkastusevidenssin laatu (mitä korkeampi laatu, sitä vähemmän mahdollisesti tarvitaan). Tilintarkastusevidenssin määrän lisääminen ei kuitenkaan voi korvata sen heikkoa laatua.*

*Tarkoitukseen soveltuvuus on tilintarkastusevidenssin laadun mitta, toisin sanoen kuinka relevanttia ja luotettavaa tukea evidenssi antaa tilintarkastajan lausunnon perustana oleville johtopäätöksille. Tilintarkastusevidenssin luotettavuuteen vaikuttavat sen lähde ja luonne, ja luotettavuus riippuu hankkimishetkellä vallitsevista yksittäisistä olosuhteista.*

*Suurin osa työstä, jonka tilintarkastaja tekee lausuntoa muodostaessaan, koostuu tilintarkastusevidenssin hankkimisesta ja arvioimisesta. Se, onko hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tilintarkastusriskin alentamiseksi hyväksyttävän alhaiselle tasolle, jotta tilintarkastajan on mahdollista tehdä lausuntonsa perustaksi kohtuullisia johtopäätöksiä, on ammatilliseen harkintaan perustuva asia.*

### 2.3. Tilintarkastusevidenssinä käytettävä informaatio

*Tilintarkastusevidenssi on luonteeltaan kumuloituvaa ja hankitaan ensisijaisesti tilintarkastuksen aikana suoritettavien tilintarkastustoimenpiteiden avulla, mutta se voi sisältää myös informaatiota muista lähteistä, kuten*

- aiemmista tilintarkastuksista (edellyttäen, että tilintarkastaja on selvittänyt, ettei ole tapahtunut muutoksia);*
- asiakkaalle suoritetuista muista toimeksiannoista; ja*
- tilintarkastusyhteisössä noudatettavista asiakassuhteen hyväksymistä ja jatkamista koskevista laadunhallintamenettelyistä.*

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

*Automatisoidut työkalut ja menetelmät*

*Automatisoiduilla työkaluilla ja menetelmillä tarkoitetaan tässä standardissa [luonnos] IT-pohjaisia prosesseja, joihin kuuluu menetelmien ja menettelyjen automatisointia, esimerkkinä tiedon analysointi mallinnusta ja visualisointia käyttäen tai drooniteknologian käyttäminen omaisuuserien havainnointiin tai tarkastamiseen.*

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

- 2.3.1. Tilintarkastustoimenpiteitä suunnitellessaan ja suorittaessaan tilintarkastajan on otettava huomioon tilintarkastusevidenssinä käytettävän informaation relevanssi ja luotettavuus, ulkoisista lähteistä saatava informaatio mukaan lukien.

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

*Tilintarkastusevidenssinä käytettävän tiedon luotettavuuteen vaikuttavat tiedon lähde ja luonne sekä olosuhteet, joissa se on hankittu, mukaan lukien relevanteissa tapauksissa sen tuottamista ja ylläpitoa koskevat kontrollit. Yleensä informaation luotettavuus lisääntyy, kun se hankitaan yhteisön ulkopuolisista riippumattomista lähteistä, tilintarkastaja hankkii sen itse, se on ennemmin alkuperäinen asiakirja kuin kopio ja se on ennemmin kirjallista kuin suullista. Voi kuitenkin olla näihin yleistyksiin vaikuttavia seikkoja.*

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

- (a) tiedon oikeellisuutta ja täydellisyyttä koskevan tilintarkastusevidenssin hankkiminen; ja
- (b) sen arvioiminen, onko tieto riittävän tarkkaa ja yksityiskohtaista tilintarkastajan tarkoituksiin.

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

2.3.3. Tilintarkastaja voi pitää asiakirjoja ja muuta aineistoa aitona, ellei hänellä ole syytä uskoa päinvastaista. Jos tilintarkastuksen aikana tunnistettavat olosuhteet saavat tilintarkastajan epäilemään, ettei jokin asiakirja mahdollisesti ole aito tai että asiakirjan ehtoja on muutettu mutta tilintarkastaja ei ole ollut tästä tietoinen, hänen on jatkettava asian tutkimista ja päätettävä sen vaikutus muuhun hankittuun tilintarkastusevidenssiin.

2.3.4 Tilintarkastajan on ratkaistava, mitä muutoksia tai lisäyksiä toimenpiteisiin tarvitaan, jos:

- (a) yhdestä lähteestä hankittu tilintarkastusevidenssi on ristiriidassa toisesta lähteestä hankitun evidenssin kanssa; tai
- (b) tilintarkastajalla on epäilyjä evidenssinä käytettävän tiedon luotettavuudesta.

## 2.4. Toimenpiteet tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi

*Tilintarkastusevidenssi kohtuullisten johtopäätöksen tekemiseksi tilintarkastuslausunnon perustaksi hankitaan suunnittelemalla ja suorittamalla toimenpiteitä olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi (ks. osa 6) sekä riskeihin vastaamiseksi (ks. osa 7).*

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

### *Automatisoidut työkalut ja menetelmät*

*Automatisoitujen työkalujen ja menetelmien käyttö voi täydentää manuaalisia tai toistuvia toimenpiteitä tai korvata ne. Tietyissä olosuhteissa tiintarkastaja voi todeta, että käyttämällä automatisoituja työkaluja ja menetelmiä tilintarkastustoimenpiteiden suorittamiseen voidaan saada vakuuttavampaa tilintarkastusevidenssiä suhteessa tarkastettavaan kannanottoon. Joissakin toisissa olosuhteissa voi olla tehokkaampaa suorittaa tilintarkastustoimenpiteitä ilman automatisoituja työkaluja ja menetelmiä.*

*Automatisoitujen työkalujen ja menetelmien käytöstä voi aiheutua vinoumia tai yleinen riski liiallisesta luottamisesta informaatioon tai suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden tulokseen. Vaikka nämä työkalut voivat olla tehokkaita, ne eivät korvaa tilintarkastajan tietämystä ja ammatillista harkintaa. Lisäksi vaikka tilintarkastajalla voi olla pääsy suureen määrään erilaista tietoa, myös eri lähteistä (ts. suurempi määrä), ammatillisen skeptisyyden noudattaminen on edelleen välttämätöntä, jotta arvioitaisiin kriittisesti tilintarkastusevidenssiä, joka saadaan hyödyntämällä tietoa ja automatisoituja työkaluja ja menetelmiä käyttämällä saatuja tuloksia.*

## 2.5 Yleiset dokumentointivaatimukset

*Tilintarkastusdokumentaation muoto, sisältö ja laajuus riippuvat yhteisön luonteesta ja olosuhteista sekä suoritettavista toimenpiteistä. Tilintarkastusdokumentaatio voi olla paperilla tai elektronisessa muodossa. Siihen ei tarvitse sisällyttää työpapereiden tai tilinpäätöksen luonnoksia, jotka on korvattu uudemmalla aineistolla.*

*Tilintarkastajan antamat suulliset selostukset eivät sellaisenaan tue riittävästi tilintarkastajan suorittamaa työtä tai hänen tekemiään johtopäätöksiä.*

### *Automatisoidut työkalut ja menetelmät*

*Tässä standardissa [luonnos] ei tehdä eroa niiden eri työkalujen ja menetelmien välille, joita tilintarkastaja voi käyttää tilintarkastustoimenpiteiden suunnitteluun ja suorittamiseen, esimerkiksi siinä, mitä pitää dokumentoida käytettäessä manuaalisia tai automatisoituja toimenpiteitä. Käytetyistä työkaluista ja menetelmistä riippumatta tilintarkastajan täytyy noudattaa relevantteja dokumentointivaatimuksia.*

2.5.1. Tämän standardin [luonnos] eri osissa mainitaan yksittäisiä dokumentoitavia seikkoja. Tilintarkastajan on oikea-aikaisesti laadittava riittävä tilintarkastusdokumentaatio niin, että kokenut tilintarkastaja, joka ei ole aikaisemmin ollut tekemisissä kyseisen tilintarkastuksen kanssa, pystyy saamaan käsityksen:

- (a) tämän standardin [luonnos] sekä sovellettaviin säädöksiin tai määräyksiin perustuvien vaatimusten noudattamiseksi suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta, mukaan lukien että merkitään näkyviin:
  - (i) ominaispiirteet, jotka yksilöivät tarkastetut yksiköt tai seikat;
  - (ii) kuka on suorittanut työn ja milloin tämä työ on valmistunut;
  - (iii) kuka on läpikäynyt suoritettua tilintarkastustyötä, ja milloin ja miten laajasti se on käyty läpi, mukaan lukien mitä on käyty läpi.

*Kun on kyse sellaisesta tilintarkastuksesta, jossa toimeksiannosta vastuullinen henkilö suorittaa koko tilintarkastustyön, dokumentaatio ei sisällä asioita, jotka mahdollisesti pitäisi dokumentoida yksinomaan toimeksiantotiimin muiden jäsenten informoimiseksi tai ohjeistamiseksi (ei esimerkiksi ole dokumentoitavia seikkoja, jotka koskevat tiimissä käytyjä keskusteluja tai valvontaa). Toimeksiannosta vastuullinen henkilö noudattaa kuitenkin ensisijaista vaatimusta kokeneen tilintarkastajan ymmärrettävissä olevan tilintarkastusdokumentaation laatimisesta, koska tilintarkastusdokumentaatio voi olla ulkoisten osapuolten tarkastelun kohteena sääntelyn perusteella tai muissa tarkoituksissa.*

- (b) suoritettujen toimenpiteiden tuloksista ja hankitusta tilintarkastusevidenssistä; ja
- (c) tilintarkastuksen aikana esiin tulleista merkittävistä seikoista, niitä koskevista johtopäätöksistä sekä näitä johtopäätöksiä muodostettaessa tehdyistä merkittävistä ammatilliseen harkintaan perustuvista ratkaisuista.

*Seikan merkittävyyden arvioiminen edellyttää ammatillista harkintaa sekä tosiseikkojen ja olosuhteiden objektiivista analysointia. Merkittäviä seikkoja ovat esimerkiksi seikat, joista aiheutuu merkittäviä riskejä; alueet, joilla tilinpäätöksessä voisi olla olennaisia virheellisyyksiä; olosuhteet, joissa tilintarkastajan on vaikeaa toteuttaa tarvittavia tilintarkastustoimenpiteitä; tai havainnot, joiden seurauksena tilintarkastuslausunnosta voisi tulla mukautettu.*

2.5.2. Tilintarkastajan on dokumentoitava tunnistetut tai epäillyt säädösten ja määräysten noudattamatta jättämiset sekä tulokset johdon ja soveltuviin tapauksissa hallintoelinten ja muiden yhteisön ulkopuolisten tahojen kanssa käydyistä keskusteluista.

2.5.3. Jos tilintarkastaja on havainnut informaatiota, joka on ristiriidassa hänen merkittävää seikkaa koskevan johtopäätöksensä kanssa, hänen on dokumentoitava, kuinka hän on toiminut tämän ristiriitaisuuden suhteen.

2.5.4. Jos tilintarkastaja poikkeuksellisissa olosuhteissa harkitsee tarpeelliseksi poiketa tämän standardin [luonnos] jostakin relevantista vaatimuksesta, hänen on dokumentoitava, millä tavoin kyseisen vaatimuksen mukainen tarkoitus on saavutettu suoritettujen vaihtoehtoisten tilintarkastustoimenpiteiden avulla, sekä syyt poikkeamiseen.

#### *Kommunikoinnin dokumentoiminen*

2.5.5. Tilintarkastajan on sisällytettävä tilintarkastusdokumentaatioon:

- (a) väärinkäytöksiä koskeva kommunikointi johdolle, hallintoelimille, sääntely- tai valvontatahoille

ja muille osapuolille; ja

- (b) johdon, hallintoelinten ja muiden tahojen kanssa käydyt keskustelut säädösten tai määräysten noudattamatta jättämiseen liittyvistä merkittävistä seikoista, mukaan lukien kuinka asian suhteen on toimitettu.

- 2.5.6. Tilintarkastajan on dokumentoitava merkittäviä seikkoja koskevat keskustelut, jotka hän on käynyt johdon, hallintoelinten ja muiden tahojen kanssa, mukaan lukien se, millaisista merkittävistä seikoista keskusteltiin ja milloin ja keiden kanssa keskustelut käytiin.
- 2.5.7. Kun kommunikoidaan suullisesti seikoista, joista tämän standardin [luonnos] mukaan on kommunikoitava, tilintarkastajan on sisällytettävä tilintarkastusdokumentaatioon nämä seikat sekä se, milloin ja kenelle niistä on kommunikoitu.
- 2.5.8. Kun asioista on kommunikoitu kirjallisesti, tilintarkastajan on säilytettävä jäljennös kommunikaatiosta osana tilintarkastusdokumentaatiota. Kirjallisen kommunikaation ei tarvitse sisältää kaikkia tilintarkastusta suoritettaessa esiin tulleita seikkoja.

### **3. Toimeksiannon laadunhallinta**

#### *Osan sisältö*

Osassa 3 esitetään tilintarkastustoimeksiannon laadun hallintaa ja saavuttamista koskevat velvollisuudet.

#### *Osan soveltamisala*

ISQM 1:n mukaan tilintarkastusyhteisö on velvollinen suunnittelemaan, ottamaan käyttöön ja pitämään toiminnassa tilintarkastuksia varten laadunhallintajärjestelmän, joka antaa sille kohtuullisen varmuuden siitä, että tilintarkastusyhteisö ja sen henkilöstö täyttävät velvollisuutensa ja suorittavat toimeksiannot ammatillisten standardien sekä sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti ja että toimeksiannoista annettavat raportit ovat olosuhteisiin nähden asianmukaisia. Toimeksiantotiimi on toimeksiannosta vastuullisen henkilön johtamana velvollinen tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmä huomioon ottaen:

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

Tähän osaan sisältyviä vaatimuksia sovelletaan koko tilintarkastustoimeksiannossa.

#### **3.1 Tavoite**

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

- (a) tilintarkastaja on täyttänyt velvollisuutensa tämän LCE-ISA-standardin [luonnos], relevanttien eettisten standardien sekä sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti; ja
- (b) annettava tilintarkastuskertomus on olosuhteisiin nähden asianmukainen.

#### **3.2. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön velvollisuudet**

*Johtamiseen liittyvät velvollisuudet tilintarkastusten laadun hallinnassa ja saavuttamisessa*

*Toimeksiantotiimin muiden jäsenten tekemän työn ohjausta, valvontaa ja läpikäyntiä koskevat vaatimukset ovat relevantteja vain, jos toimeksiantotiimissä on muitakin jäseniä kuin toimeksiannosta vastuullinen henkilö.*

3.2.1. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on otettava kokonaisvastuu tilintarkastustoimeksiannon laadun hallinnasta ja saavuttamisesta. Näin tehdessään toimeksiannosta vastuullisen henkilön on osallistuttava riittävästi ja asianmukaisella tavalla koko tilintarkastustoimeksiannon ajan siten, että hänellä on peruste sen ratkaisemiselle, ovatko merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut ja tehdyt johtopäätökset olosuhteisiin nähden asianmukaisia.

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

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

3.2.2. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on otettava vastuu siitä, että ryhdytään selkeisiin, johdonmukaisiin ja tehokkaisiin toimiin, jotka kuvastavat tilintarkastusyhteisön sitoutumista laatuun ja joilla saadaan aikaan ja viestitään toimeksiantotiimin jäseniltä odotettavaa käyttäytymistä, mukaan lukien, että painotetaan:

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

*Laatuun sitoutumista osoittava tilintarkastusyhteisön kulttuuri tukee toimeksiannosta vastuullisen henkilön vastuuta laadun hallinnasta ja saavuttamisesta. Kappaleisiin 3.2.1 ja 3.2.2 sisältyviin vaatimuksiin vastatessaan toimeksiannosta vastuullinen henkilö voi viestiä suoraan toimeksiantotiimin muille jäsenille ja vahvistaa tätä viestintää henkilökohtaisella käyttäytymisellä ja toimilla (esim. johtaminen esimerkin avulla). Niiden toimien luonne ja laajuus, joilla toimeksiannosta vastuullinen henkilö osoittaa tilintarkastusyhteisön sitoutumista laatuun, voi riippua useista tekijöistä kuten tilintarkastusyhteisön ja toimeksiantotiimin koosta, rakenteesta, maantieteellisestä hajaantumisesta ja monimutkaisuudesta sekä tilintarkastustoimeksiannon luonteesta ja olosuhteista. Kun kyseessä on pieni toimeksiantotiimi, jossa on vain vähän jäseniä, voi riittää, että haluttuun kulttuuriin vaikutetaan suoran vuorovaikutuksen ja käyttäytymisen avulla.*

3.2.3. Jos toimeksiannosta vastuullinen henkilö osoittaa toimenpiteiden, tehtävien tai toimien suunnittelun tai suorittamisen toimeksiantotiimin muille jäsenille, hänen on kuitenkin otettava kokonaisvastuu laadun hallinnasta ja saavuttamisesta ohjaamalla ja valvomalla kyseisiä toimeksiantotiimin jäseniä ja käymällä läpi heidän työtään.

3.2.4. Ottaessaan kokonaisvastuun laadun hallinnasta ja saavuttamisesta ohjaamalla, valvomalla ja läpikäymällä työtä toimeksiannosta vastuullisen henkilön on varmistuttava siitä, että ohjaus, valvonta ja läpikäynti ovat luonteeltaan, ajoitukseltaan ja laajuudeltaan sellaisia, että ne vastaavat toimeksiannon luonnetta ja olosuhteita ja siihen osoitettuja resursseja, tilintarkastusyhteisön asiaa koskevien toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen, tämän standardin [luonnos], relevanttien eettisten vaatimusten ja sääntely- tai valvontatahojen vaatimusten mukaisesti.

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

- *toimeksiantotiimin jäsenen aiempi kokemus tarkastettavasta yhteisöstä ja alueesta.*
- *arvioitujen olennaisen virheellisyyden riskit. Esimerkiksi suuremmaksi arvioitu olennaisen virheellisyyden riski voi vaatia vastaavaa lisäystä toimeksiantotiimin jäsenten ohjauksen ja valvonnan laajuuteen ja toistuvuuteen ja heidän työnsä yksityiskohtaisempaa läpikäyntiä.*
- *tilintarkastustyötä suorittavien yksittäisten toimeksiantotiimin jäsenten pätevyys ja kyvykkyys. Esimerkiksi toimeksiantotiimin vähemmän kokeneet jäsenet voivat tarvita yksityiskohtaisempia ohjeita ja tiheämpää tai henkilökohtaista vuorovaikutusta työtä suoritettaessa.*
- *tapa, jolla tehdyn työn läpikäyntien odotetaan tapahtuvan.*

#### *Relevantit eettiset vaatimukset*

3.2.5. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on koko tilintarkastustoimeksiannon ajan:

- (a) otettava vastuu siitä, että toimeksiantotiimin muiden jäsenten tietoon on saatettu relevantit eettiset vaatimukset, joita sovelletaan tilintarkastustoimeksiannon luonne ja olosuhteet huomioon ottaen, sekä tilintarkastusyhteisön niihin liittyvät toimintaperiaatteet tai menettelytavat, jotka koskevat relevanttien eettisten vaatimusten noudattamista vaarantavien uhkien tunnistamista ja arvioimista sekä niihin vastaamista.
- (b) tarpeen mukaan havainnoimalla ja tiedusteluja tekemällä pysyttävä tarkkaavaisena sellaisen evidenssin varalta, joka osoittaisi toimeksiantotiimin jäsenten jättäneen noudattamatta relevantteja eettisiä vaatimuksia.

3.2.6. Jos toimeksiannosta vastuullisen henkilön tietoon tulee seikkoja, jotka antavat viitteitä relevanttien eettisten vaatimusten noudattamista vaarantavan uhan olemassaolosta tai siitä, ettei relevantteja eettisiä vaatimuksia ole täytetty, hänen on ryhdyttävä kyseisissä olosuhteissa asianmukaisiin toimiin, kuten:

- (a) uhan arvioiminen tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen mukaisesti; ja
- (b) muiden tilintarkastusyhteisöissä toimivien henkilöiden konsultoiminen.

#### *Toimeksiannosta vastuullisen henkilön muut velvollisuudet*

3.2.7. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on tilintarkastuksen luonne ja laajuus ja tilintarkastusyhteisön siihen liittyvät toimintaperiaatteet tai menettelytavat huomioon ottaen varmistuttava siitä, että:

- (a) toimeksiantotiimille osoitetaan tai sen käyttöön annetaan oikea-aikaisesti tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvia resursseja; ja
- (b) toimeksiantotiimin jäsenillä ja mahdollisilla tilintarkastajan käyttämillä ulkoisilla erityisasiantuntijoilla yhdessä on asianmukainen pätevyys ja kyvykkyys, mukaan lukien riittävästi aikaa, tilintarkastustoimeksiannon suorittamiseksi.

3.2.8. Jos kappaleessa 3.2.7. esitetyt ehdot eivät täyty toimeksiannosta vastuullisen henkilön on ryhdyttävä asianmukaisiin toimiin, joihin relevanteissa tapauksissa kuuluu kommunikoida asiaankuuluvien henkilöiden kanssa tarpeesta osoittaa toimeksiantoon tai antaa siinä käytettäväksi lisää tai vaihtoehtoisia resursseja.

3.2.9. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on otettava vastuu toimeksiantotiimille osoitettujen tai sen käyttöön annettujen resurssien asianmukaisesta käytämisestä.

3.2.10. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on:

- (a) ymmärrettävä tilintarkastusyhteisön seuranta- ja korjaamisprosessista kommunikoitu informaatio ja soveltuvin tapauksissa toisten ketjuun kuuluvien tilintarkastusyhteisöjen seuranta- ja korjaamisprosessista kommunikoitu informaatio ja määritettävä kyseisen informaation relevanssi ja vaikutus tilintarkastustoimeksiantoon, sekä ryhdyttävä asianmukaisiin toimiin; ja
- (b) pysyttävä tarkkaavaisena sellaisen seikkojen varalta, jotka voivat olla relevantteja tilintarkastusyhteisön seuranta- ja korjaamisprosessin kannalta, ja kommunikoitava kyseinen informaatio sen mukaan kuin on asianmukaista.

3.2.11. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on asianmukaisina ajankohtina tilintarkastuksen aikana läpikäyttävä tilintarkastusdokumentaatio, mukaan lukien dokumentaatio merkittävistä seikoista, merkittävistä harkintaan perustuvista ratkaisuista (mukaan lukien vaikeita tai kiistanalaisia seikkoja koskevat), ja tehdyistä johtopäätöksistä sekä muista seikoista, jotka hänen ammatillisen harkintansa perusteella ovat relevantteja hänen velvollisuuksiensa kannalta.

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

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

3.2.12. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on:

- (a) otettava vastuu siitä, että mielipide-erot käsitellään ja ratkaistaan tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen mukaisesti;
- (b) otettava vastuu siitä, että toimeksiantotiimi konsultoi vaikeista tai kiistanalaisista asioista tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen mukaisesti tai kun se katsotaan tarpeelliseksi;
- (c) varmistuttava siitä, että mielipide-eroista ja vaikeista tai kiistanalaisista asioista tehdyt päätökset dokumentoidaan, niistä sovitaan konsultoitavan osapuolen kanssa ja ne pannaan täytäntöön; ja
- (d) oltava päiväämättä tilintarkastuskertomusta aiemmalle päivälle kuin jona kaikki mielipide-erot on ratkaistu.

*Objektiivisen näkemyksen muodostaminen tilintarkastuksen aikana tehtyjen harkintaan perustuvien ratkaisujen asianmukaisuudesta voi olla käytännössä vaikeaa silloin, kun yksi henkilö suorittaa koko tilintarkastuksen. Jos asiaan liittyy epätavanomaisia seikkoja, voi olla suositeltavaa konsultoida muita asianmukaisen kokemuksen omaavia tilintarkastajia tai ammatillista tahoa.*

*Konsultoiminen voi olla asianmukaista tai tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen mukaan vaadittavaa silloin, kun esiintyy monimutkaisia tai vieraita asioita, merkittäviä riskejä, merkittäviä tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomia tai muutoin epätavallisilta vaikuttavia liiketapahtumia, johdon tai hallintoelinten asettamia rajoituksia taikka säädösten tai määräysten noudattamatta jättämistä.*

*Mielipide-eroja voi syntyä toimeksiantotiimin sisällä taikka toimeksiantotiimin ja toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan tai jopa toimeksiantotiimin ja tilintarkastusyhteisön laadunhallintajärjestelmän toimintoja suorittavien henkilöiden, kuten konsultaatiota antavien henkilöiden välillä.*

*Mielipide-eroihin liittyviä asioita tai vaikeita tai kiistanalaisia seikkoja arvioidessaan toimeksiannosta vastuullinen henkilö voi myös harkita, onko LCE-ISA-standardin [luonnos] soveltaminen edelleen asianmukaista.*

- 3.2.13. Tilintarkastustoimeksiannoissa, joissa vaaditaan toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti, toimeksiannosta vastuullisen henkilön on varmistuttava siitä, että toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittaja on nimitetty; ja
- (a) tehtävä yhteistyötä tämän kanssa;
  - (b) keskusteltava tämän kanssa tilintarkastuksen aikana esiin tulevista merkittävistä seikoista ja merkittävistä harkintaan perustuvista ratkaisuista; ja
  - (c) oltava päiväämättä tilintarkastuskertomusta aikaisemmalle päivälle kuin jona toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti on valmis.

#### *Kommunikoinnin läpikäynti*

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

### **3.3 Erityiset dokumentointivaatimukset**

- 3.3.1. Tilintarkastustoimeksiantoa koskevien yleisten dokumentointivaatimusten (osa 2.5.) lisäksi tilintarkastajan on sisällytettävä tilintarkastusdokumentaatioon relevanttien eettisten vaatimusten, mukaan lukien sovellettavat riippumattomuusvaatimukset, täyttämiseen liittyvät tunnistetut seikat, relevantit keskustelut ja tehdyt johtopäätökset.

#### **4. Tilintarkastustoimeksiannon hyväksyminen tai jatkaminen ja ensimmäistä kertaa suoritettavat tilintarkastustoimeksiannot**

##### *Osan sisältö*

Osassa 4 esitetään tilintarkastajan velvollisuudet, jotka koskevat:

- sopimista tilintarkastustoimeksiannon ehdoista johdon ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten kanssa. Tähän kuuluu sen toteaminen, että tilintarkastuksen tietyt edellytykset toteutuvat.
- varmistumista siitä, että tilintarkastustoimeksiannossa on asianmukaista käyttää LCE-ISA-standardia. Osassa 4 käsitellään myös ensimmäistä kertaa suoritettaviin tilintarkastustoimeksiantoihin liittyviä toimia.

##### *Osan soveltamisala*

Tämä standardin [luonnos] osassa A esitetään tämän standardin [luonnos] asianmukaista käyttöä koskevat valtuudet. Tässä osassa asetetaan toimeksiannosta vastuulliselle henkilölle standardin [luonnos] käyttämiseen liittyviä velvollisuuksia osana tilintarkastusyhteisön hyväksymis- tai jatkamisprosessia, kun on kyse yksinkertaisemman yhteisön tilintarkastuksesta.

Asiakassuhteen hyväksymis- ja jatkamistoimenpiteiden aikana koottua informaatiota ja tilintarkastusevidenssiä hyödynnetään tehtäessä ratkaisua siitä, että LCE-ISA-standardi [luonnos] on sovellettavissa kyseisessä toimeksiannossa, ja siitä saatavaa tietoa hyödynnetään myös tilintarkastuksen suunnittelussa ja riskien tunnistamisessa ja arvioinnissa.

Osassa 1.2 todetaan tämän standardin [luonnos] perustuvan siihen lähtökohtaan, että tilintarkastusyhteisön on noudatettava ISQM 1:tä tai vähintään samantasoisia kansallisia vaatimuksia. ISQM 1:n mukaan tilintarkastusyhteisön on asetettava laatutavoitteet, jotka koskevat asiakassuhteiden ja yksittäisten toimeksiantojen hyväksymistä ja jatkamista. Lisäksi ISQM 1:n noudattaminen voi edellyttää, että tilintarkastusyhteisöllä on muita tämän osan kannalta relevantteja seikkoja koskevia toimintaperiaatteita ja menettelytapoja.

Tilintarkastustoimeksiannot voidaan hyväksyä vain, kun tilintarkastaja katsoo relevanttien eettisten vaatimusten kuten riippumattomuuden ja ammatillisen pätevyyden ja huolellisuuden täyttyvän ja tilintarkastuksen edellytysten toteutuvan. Lisäksi tilintarkastaja arvioi muiden kuin varmennustoimeksiantojen suorittamista tilintarkastusasiakkaalle ja näiden palvelujen hyväksyttävyyttä.

Jos kyseessä on ensimmäistä kertaa suoritettava tilintarkastustoimeksianto, tässä osassa asetetaan tilintarkastajalle myös alkusaldoja koskevia velvollisuuksia.

#### **4.1. Tavoitteet**

##### **4.1.1. Tilintarkastajan tavoitteina on**

- (a) hyväksyä tilintarkastustoimeksianto tai jatkaa sitä vain silloin, kun toimeksiannon suorittamisen perustasta on sovittu:
  - (i) selvittämällä, toteutuvatko tilintarkastuksen edellytykset; ja
  - (ii) hankkimalla vahvistus sille, että tilintarkastaja ja johto sekä soveltuviissa tapauksissa hallintoelimet ymmärtävät tilintarkastustoimeksiannon ehdot samalla tavalla.
- (b) ensimmäistä kertaa suoritettavissa tilintarkastustoimeksiannoissa hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä:

- (i) sisältyykö alkusaldoihin virheellisyyksiä, jotka olennaisesti vaikuttavat tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätökseen; ja
- (ii) onko alkusaldoissa kuvastuvia asianmukaisia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita sovellettu johdonmukaisesti tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella tai onko niiden muutokset käsitelty ja esitetty asianmukaisesti ja onko niistä annettu riittävästi tietoja sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.

#### 4.2. Varmistuminen LCE-ISA-standardin [luonnos] soveltumisesta tilintarkastustoimeksiantoon

4.2.1. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on tämän standardin [luonnos] osan A mukaan varmistuttava siitä, että tilintarkastustoimeksianto voidaan suorittaa LCE-ISA-standardin [luonnos] mukaisesti.

*Osassa A esitetään relevantit seikat toimeksiannosta vastuullisen henkilön päättäessä LCE-ISA-standardin käyttämisestä, erityisesti standardin [luonnos] käyttämistä koskevien rajoitusten osalta. Tämä päätös tehdään, kun toimeksiannosta vastuullinen henkilö on varmistumassa siitä, että on noudatettu hyväksymistä ja jatkamista koskevia tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteita tai menettelytapoja (ks. kappale 4.4.1.).*

*Asiakassuhteen hyväksymis- ja jatkamismenettelyjen aikana koottua informaatiota ja tilintarkastusevidenssiä voidaan käyttää tehtäessä päätöstä LCE-ISA-standardin [luonnos] käyttämisestä. Riskien tunnistamis- ja arviointitoimenpiteitä suoritettaessa voidaan myös saada lisäinformaatiota, joka voi muuttaa toimeksiannosta vastuullisen henkilön alkuperäistä päätöstä LCE-ISA-standardin [luonnos] käyttämisestä. Osan 6 (ks. kappale 6.5.10) mukaan toimeksiannosta vastuullisen henkilön on riskien arviointi- ja tunnistamisprosessin aikana ratkaistava, onko LCE-ISA-standardi [luonnos] edelleen asianmukainen yhteisön luonne ja olosuhteet huomioon ottaen. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön päätös LCE-ISA-standardin [luonnos] soveltamisen asianmukaisuudesta voi muuttua tilintarkastuksen aikana, kun hän arvioi lisäinformaatiota.*

#### 4.3 Tilintarkastuksen edellytykset

4.3.1. Selvittääkseen, toteutuvatko tilintarkastuksen edellytykset, tilintarkastajan on:

- (a) ratkaistava, onko tilinpäätöksen laatimisessa sovellettava tilinpäätösnormisto hyväksyttävä;
- (b) hankittava johdolta ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimiltä vahvistus siitä, että nämä hyväksyvät ja ymmärtävät:
  - (i) vastaavansa tilinpäätöksen laatimisesta sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, mihin relevanteissa tapauksissa kuuluu, että se antaa oikean ja riittävän kuvan;
  - (ii) vastaavansa sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka johto katsoo tarpeelliseksi, jotta sen on mahdollista laatia tilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä; ja
  - (iii) olevansa velvollisia antamaan tilintarkastajalle:
    - a. pääsyn kaikkeen johdon tiedossa olevaan informaatioon, joka on relevanttia tilinpäätöksen laatimisen kannalta, kuten asiakirjoihin ja muuhun aineistoon sekä muihin seikkoihin;
    - b. muun informaation, jota tilintarkastaja saattaa pyytää johdolta tilintarkastusta varten; ja

- c. rajoittamattoman mahdollisuuden kommunikoida niiden yhteisössä toimivien henkilöiden kanssa, joilta tilintarkastaja katsoo tarpeelliseksi hankkia tilintarkastusevidenssiä.

4.3.2. Jos tilintarkastuksen edellytykset eivät toteudu, tilintarkastajan on keskusteltava asiasta johdon kanssa. Ellei säädös tai määräys sitä edellytä, tilintarkastaja ei saa hyväksyä ehdotettua tilintarkastustoimeksiantoa:

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

4.3.3. Jos johto tai hallintoelimet asettavat ehdotetun tilintarkastustoimeksiannon ehdoissa tilintarkastajan työn laajuutta koskevan rajoituksen siten, että tilintarkastaja katsoo rajoituksen johtavan tilinpäätöstä koskevan lausunnon antamatta jättämiseen, tilintarkastaja ei saa hyväksyä tällaista rajoitettua toimeksiantoa tilintarkastustoimeksiantona, paitsi milloin säädös tai määräys edellyttää tätä.

#### 4.4. Muita huomioon otettavia seikkoja toimeksiantoa hyväksyttäessä

4.4.1. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on varmistuttava siitä, että on noudatettu tilintarkastustoimeksiannon hyväksymistä ja jatkamista koskevia tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteita ja menettelytapoja<sup>48</sup> ja että tämän osalta tehdyt johtopäätökset ovat asianmukaisia, mukaan lukien LCE-ISA-standardin [luonnos] käyttämisen asianmukaisuus.

4.4.2. Joissakin tapauksissa tilintarkastuskertomuksen esittämistavasta tai sanamuodoista määrätään asianomaisen oikeudenkäyttöalueen säädöksessä tai määräyksessä tavalla, joka poikkeaa merkittävästi tämän standardin [luonnos] vaatimuksista. Näissä olosuhteissa tilintarkastajan on arvioitava:

- (a) voisivatko käyttäjät ymmärtää tilintarkastuksesta saatavan varmuuden väärin, ja jos voisivat, niin
- (b) voidaanko tilintarkastuskertomukseen sisällytettävällä lisäselvityksellä vähentää väärinkäsityksen syntymismahdollisuutta.

4.4.3. Jos tilintarkastaja toteaa, ettei tilintarkastuskertomukseen sisällytettävällä lisäselvityksellä voida vähentää väärinkäsityksen syntymismahdollisuutta, hän ei saa hyväksyä tilintarkastustoimeksiantoa, paitsi milloin säädös tai määräys edellyttää tätä. Tällaisen säädöksen tai määräyksen mukaisesti suoritettu tilintarkastus ei ole LCE-ISA-standardin [luonnos] mukainen. Näin ollen tilintarkastaja ei saa sisällyttää tilintarkastuskertomukseen mitään mainintaa siitä, että tilintarkastus olisi suoritettu tämä LCE-ISA-standardin [luonnos] mukaisesti.

<sup>48</sup> Kansainvälisen laadunhallintastandardin (ISQM) 1 *Laadunhallinta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia tai yleisluonteisia tarkastuksia taikka muita varmennus- tai liitännäispalvelutoimeksiantoja* kappaleessa 30 määrätään tilintarkastusyhteisölle velvollisuus asettaa laatutavoitteita yksittäisten toimeksiantojen hyväksymistä varten, mukaan lukien tilintarkastusyhteisön taloudellisiin ja toimintaa koskeviin prioriteetteihin liittyvät harkintaan perustuvat ratkaisut päätettäessä yksittäisten toimeksiantojen hyväksymisestä tai jatkamisesta.

#### 4.5. Tilintarkastustoimeksiannon ehdot

*Hyväksymis- ja jatkamistoimenpiteiden suorittaminen ennen suunnittelun aloittamista auttaa tilintarkastajaa sellaisten tapahtumien tai olosuhteiden tunnistamisessa ja arvioimisessa, joilla voi olla kielteinen vaikutus tilintarkastajan kykyyn suunnitella ja suorittaa toimeksianto.*

*Tämän standardin [luonnos] mukaan tilintarkastajan täytyy ennen tilintarkastustoimeksiannon hyväksymistä varmistua tietyistä asiakasyhteisön määräysvallassa olevista asioista, joista hänen ja johdon tai soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten on tarpeellista sopia.*

- 4.5.1. Tilintarkastajan on sovittava tilintarkastustoimeksiannon ehdoista johdon ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten kanssa.

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

- 4.5.2. Jatkuviissa tilintarkastuksissa tilintarkastajan on arvioitava, edellyttävätkö olosuhteet tilintarkastustoimeksiannon ehtojen tarkistamista ja onko yhteisöä tarpeellista muistuttaa toimeksiannon voimassaolevista ehdoista.
- 4.5.3. Tilintarkastaja ei saa suostua tilintarkastustoimeksiannon ehtojen muutokseen, jos tälle ei ole asianmukaista perustetta.
- 4.5.4. Jos tilintarkastajaa pyydetään ennen tilintarkastustoimeksiannon loppuun saattamista muuttamaan tilintarkastustoimeksianto alemman varmuustason antavaksi toimeksiannoksi, hänen on ratkaistava, onko tälle asianmukainen peruste.
- 4.5.5. Jos tilintarkastustoimeksiannon ehtoja muutetaan, tilintarkastajan ja johdon on sovittava toimeksiannon uusista ehdoista ja dokumentoitava ne toimeksiantokirjeeseen tai muuhun sopivan muotoiseen kirjalliseen sopimukseen.
- 4.5.6. Jos tilintarkastaja ei voi suostua tilintarkastustoimeksiannon ehtojen muuttamiseen eikä johto salli hänen jatkaa alkuperäistä tilintarkastustoimeksiantoa, tilintarkastajan on:
- (a) luovuttava toimeksiannosta silloin, kun se on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista; ja
  - (b) ratkaistava, onko hänellä sopimukseen perustuvaa tai muuta velvollisuutta raportoida kyseisistä olosuhteista muille osapuolille, kuten hallintoelimille, omistajille tai sääntely- tai valvontatahoille.

#### 4.6. Ensimmäistä kertaa suoritettavat tilintarkastustoimeksiannot

- 4.6.1. Jos kyseessä on ensimmäistä kertaa suoritettava tilintarkastus ja tilintarkastaja on vaihtunut, tilintarkastajan on kommunikoitava edellisen tilintarkastajan kanssa noudattaen relevantteja eettisiä vaatimuksia.
- 4.6.2. Saadakseen alkusaldojen, kaikki tilinpäätöksessä esitettävät tiedot mukaan lukien, kannalta relevanttia tietoa tilintarkastajan on luettava viimeisin tilinpäätös, jos sellainen on laadittu, ja sitä koskeva tilintarkastuskertomus, jos sellainen on annettu.
- 4.6.3. Jos edellinen tilintarkastaja on tarkastanut edellisen tilikauden tilinpäätöksen ja hänen lausuntonsa on ollut mukautettu, tilintarkastajan on arvioitava mukauttamiseen johtaneen seikan vaikutus

arvioidessaan tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätökseen sisältyvän olennaisen virheellisyyden riskejä.<sup>49</sup>

4.6.4. Tilintarkastajan on hankittava tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä<sup>50</sup> siitä, sisältyykö alkusaldoihin virheellisyyksiä, jotka olennaisesti vaikuttavat tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätökseen:

- (a) ratkaisemalla, onko edellisen tilikauden loppusaldot siirretty tarkastuksen kohteena olevalle tilikaudelle oikein tai soveltuvissa tapauksissa oikaistu oikein;
- (b) ratkaisemalla, kuvastuuko alkusaldoissa asianmukaisten tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden soveltaminen; ja
- (c) suorittamalla yhden tai useampia seuraavista:
  - (i) edellisen tilintarkastajan työpapereiden läpikäynti alkusaldoja koskevan evidenssin hankkimiseksi silloin, kun edellisen vuoden tilinpäätös on tilintarkastettu;
  - (ii) sen arvioiminen, tuottavatko tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella suoritettut tilintarkastustoimenpiteet alkusaldojen kannalta relevanttia evidenssiä; tai
  - (iii) erityisten tilintarkastustoimenpiteiden suorittaminen alkusaldoja koskevan evidenssin hankkimiseksi.

4.6.5. Jos tilintarkastaja saa tilintarkastusevidenssiä siitä, että alkusaldoihin sisältyy virheellisyyksiä, jotka voisivat olennaisesti vaikuttaa tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätökseen, hänen on suoritettava lisää kyseisissä olosuhteissa asianmukaisia tilintarkastustoimenpiteitä määrittääkseen virheellisyyksien vaikutuksen tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätökseen.<sup>51</sup>

4.6.6. Tilintarkastajan on hankittava tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, onko alkusaldoissa kuvastuvia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita sovellettu johdonmukaisesti tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätöksessä ja onko tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset käsitelty ja esitetty asianmukaisesti ja onko niistä annettu riittävästi tietoja sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.<sup>52</sup>

#### 4.7. Erityiset kommunikointivaatimukset.

##### *Kommunikointi hallintoelinten kanssa*

4.7.1. Tilintarkastajan on kommunikoitava hallintoelinten kanssa tilintarkastajan velvollisuudesta laatia ja esittää lausunto tilinpäätöksestä, jonka johto on laatinut hallintoelinten valvomana, ja siitä, ettei tilintarkastus vähennä johdon tai hallintoelinten vastuuta tilinpäätöksen laatimisen valvonnasta.

<sup>49</sup> Vaikutuksesta tilintarkastuskertomukseen ks. osa 9, kappale 9.5.1.I.

<sup>50</sup> Vaikutuksesta tilintarkastuskertomukseen ks. osa 9, kappale 9.5.1.F.

<sup>51</sup> Vaikutuksesta tilintarkastuskertomukseen ks. osa 9, kappale 9.5.1.G.

<sup>52</sup> Vaikutuksesta tilintarkastuskertomukseen ks. osa 9, kappale 9.5.1.H.

#### **4.8. Erityiset dokumentointivaatimukset**

- 4.8.1. Yleisten dokumentointivaatimusten (osa 2.5.) lisäksi tilintarkastajan on sisällytettävä tilintarkastusdokumentaatioon asiakassuhteen ja tilintarkastustoimeksiannon hyväksymiseen ja jatkamiseen liittyvät tunnustetut seikat, relevantit keskustelut ja tehdyt johtopäätökset.
- 4.8.2. Tilintarkastajan on dokumentoitava päätöksensä LCE-ISA-standardin [luonnos] käyttämisestä.
- 4.8.3. Tilintarkastajan on dokumentoitava mahdolliset muutokset LCE-ISA-standardin [luonnos] käyttämistä koskevaan päätökseensä, jos hänen tietoonsa tulee tilintarkastuksen aikana informaatiota, joka voi muuttaa tästä tehtyä ammatilliseen harkintaan perustuvaa ratkaisua.
- 4.8.4. Tilintarkastajan on kirjattava tilintarkastuksen toimeksiantokirjeeseen tai muuhun sopivan muotoiseen kirjalliseen sopimukseen:
- (a) että tilintarkastus suoritetaan LCE-ISA-standardin [luonnos] mukaisesti;
  - (b) tilintarkastuksen tavoite ja laajuus;
  - (c) tilintarkastajan ja johdon velvollisuudet;
  - (d) tilinpäätöksen laatimisessa sovellettavan tilinpäätösnormiston yksilöiminen;
  - (e) maininta tilintarkastajan antamien raporttien odotettavissa olevasta muodosta ja sisällöstä; ja
  - (f) toteamus, että raportin muoto tai sisältö voi joissakin olosuhteissa poiketa odotetusta.
- 4.8.5. Jos tässä standardissa [luonnos] tarkoitetun tilintarkastustoimeksiannon ehdoista määrätään säädöksessä tai määräyksessä riittävän yksityiskohtaisesti, tilintarkastajan ei tarvitse sisällyttää niitä kirjalliseen sopimukseen muutoin kuin mainitsemalla, että noudatetaan tällaista säädöstä tai määräystä ja että johto hyväksyy ja ymmärtää velvollisuutensa.

## 5. Suunnittelu

### *Osan sisältö*

Osassa 5 käsitellään tilintarkastajan velvollisuuksia, jotka koskevat tilintarkastuksen suunnittelua (mukaan lukien toimeksiantotiimin keskustelu), sekä olennaisuuden käsitettä tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa.

### *Osan soveltamisala*

Suunnittelu on jatkuvaa, eikä se ole tilintarkastuksen erillinen vaihe vaan sitä tehdään tarpeen mukaan iteratiivisesti koko tilintarkastuksen ajan. Tämän osan kannalta relevantteja ovat myös olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamista ja arviointia koskeva osa 6 ja arvioituihin olennaisen virheellisuuden riskeihin vastaamista koskeva osa 7.

Jotkin tähän osaan sisältyvistä vaatimuksista ovat yhteydessä toisissa osissa esitettyihin toimenpiteisiin, ja tilintarkastajan täytyy mahdollisesti suorittaa kyseisiä toimenpiteitä tähän osaan sisältyvien vaatimusten täyttämiseksi.

### 5.1. Tavoitteet

5.1.1. Tilintarkastajan tavoitteina on:

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

### 5.2. Suunnittelutoimenpiteet

*Suunnittelutoimenpiteiden luonne ja laajuus vaihtelevat sen mukaan, millaiset ovat yhteisön luonne ja olosuhteet, miten suuri ja minkä luonteinen toimeksiantotiimi on, millaista aikaisempaa kokemusta toimeksiantotiimin jäsenillä on asiakasyhteisöstä ja miten olosuhteet muuttuvat tilintarkastustoimeksiannon aikana. Kun yksi henkilö suorittaa toimeksiannon, jotkin vaatimuksista eivät ehkä ole relevantteja (esim. toimeksiantotiimin keskustelu), mutta relevanteissa kappaleissa mainitut seikat voidaan kuitenkin ottaa huomioon, sillä niistä voi olla apua tilintarkastajalle.*

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

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

5.2.2. Tilintarkastajan on päätettävä tilintarkastuksen laajuudesta, ajoituksesta ja suuntaamisesta ja:

- (a) yksilöitävä toimeksiannon laajuuden määrittelevät piirteet;
- (b) varmistuttava toimeksiannon raportointitavoitteista pystyäkseen suunnittelemaan, miten tilintarkastus ajoitetaan ja minkä tyyppistä kommunikointia vaaditaan;

- (c) harkittava tekijöitä, jotka tilintarkastajan ammatillisen harkinnan perusteella ovat merkittäviä toimeksiantotiimin työn suuntaamisen kannalta;
- (d) harkittava toimeksiannon alustavien toimenpiteiden tuloksia ja soveltuviissa tapauksissa sitä, onko toimeksiannosta vastuullisen henkilön kyseiselle yhteisölle suorittamissa muissa toimeksiannoissa hankittu tietämys relevanttia;
- (e) varmistuttava suoritettavien toimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta ja toimeksiannon suorittamiseksi tarvittavista resursseista, mukaan lukien tarvitaanko erityisasiantuntijoita; ja
- (f) suunniteltava toimeksiantotiimin jäsenten ohjauksen ja valvonnan ja heidän työnsä läpikäynnin luonne, ajoitus ja laajuus.

*LCE:n tilintarkastuksessa laajuuden, ajoituksen ja suuntaamisen määrittämisen ei tarvitse olla monimutkaista eikä viedä paljon aikaa. Esimerkiksi edellistä tilintarkastusta loppuun saatettaessa laadittu lyhyt muistio, joka perustuu työpapereiden tutkimiseen ja jossa tähdennetään juuri loppuun saatetussa tilintarkastuksessa esiin tulleita seikkoja ja jota tarkastuksen kohteena olevalla kaudella päivitetään omistajajohtajan kanssa käytävien keskustelujen perusteella, voi toimia laajuuden, ajoituksena ja suuntaamisen dokumentointina meneillään olevassa toimeksiannossa. On mahdollista hyödyntää vakiosisältöisiä tarkastusohjelmia tai tarkistuslistoja, jotka on laadittu olettaen, että relevantteja kontroleja on vain vähän, mikä on todennäköistä yksinkertaisen yhteisön tapauksessa, edellyttäen että ohjelmat ja tarkistuslistat räätälöidään toimeksiannon olosuhteita vastaaviksi ja tilintarkastajan tekemät riskienarvioinnit otetaan huomioon.*

- 5.2.3. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on otettava hyväksymis- ja jatkamisprosessissa hankittu informaatio huomioon tilintarkastustoimeksiannon suunnittelussa ja suorittamisessa.
- 5.2.4. Silloin kun tilintarkastuksen suunnittelussa ja suorittamisessa käytettävä informaatio perustuu aiempaan kokemukseen asiakasyhteisöstä tai aiempiin tilintarkastuksiin, tilintarkastajan on arvioitava, onko tällainen informaatio edelleen relevanttia ja luotettavaa tilintarkastusevidenssinä tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella.
- 5.2.5. Tilintarkastuksen aikana tilintarkastajan on tarpeen mukaan päivitettävä ja muutettava tilintarkastuksen laajuutta, ajoitusta ja suuntaamista.

#### *Toimeksiantotiimin keskustelu*

- 5.2.6. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön ja toimeksiantotiimin muiden avainhenkilöiden on keskusteltava yhteisön tilinpäätöksen alttiudesta olennaiselle virheellisyydelle, mukaan lukien:
  - (a) sovellettavan tilinpäätösnormiston soveltamisesta yhteisössä vallitseviin tosiasioihin ja olosuhteisiin.
  - (b) siitä, miten ja missä kohdin yhteisön tilinpäätös voi olla altis väärinkäytöksestä johtuvalle olennaiselle virheellisyydelle, mukaan lukien miten väärinkäytös voisi tapahtua ja kuinka lähipiirisuhteista tai -liiketoimista voisi aiheutua väärinkäytös tai virhe.

Toimeksiantotiimin keskusteluissa ei pidä ottaa huomioon toimeksiantotiimin käsityksiä johdon ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten jäsenten rehellisyydestä ja vilpittömyydestä.

*Toimeksiantotiimin keskusteluissa voidaan käsitellä myös muita tilintarkastukseen liittyviä seikkoja kuten logistiikkaa taikka toiminnallisia ja muita seikkoja (esimerkiksi tilannetta, jossa kun olennaisen virheellisuuden riskit ovat mahdollisesti muuttuneet aiempiin vuosiin verrattuna, tai relevantteja eettisiä vaatimuksia, mukaan lukien riippumattomuus) sekä tilintarkastuksen ajoitusta ja vaadittavaa kommunikointia.*

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

*Johdon käyttämän erityisasiantuntijan työn hyödyntäminen*

5.2.8. Jos tilintarkastusevidenssinä käytettävä informaatio on tuotettu hyödyntäen johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemää työtä, tilintarkastajan on, ottaen huomioon kyseisen erityisasiantuntijan tekemän työn merkittävyys tilintarkastajan tarkoituksiin:

- (a) arvioitava kyseisen erityisasiantuntijan pätevyys, kyvykkyys ja objektiivisuus;
- (b) muodostettava käsitys erityisasiantuntijan tekemästä työstä; ja
- (c) arvioitava erityisasiantuntijan tekemän työn soveltuvuus relevanttia kannanottoa koskevaksi tilintarkastusevidenssiksi.

*Päätäminen tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn hyödyntämisestä*

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

*Jos tilinpäätöksen laatimiseen kuuluu muun alueen kuin laskentatoimen erityisasiantuntemuksen käyttöä, tilintarkastajalla, jolla on laskentatoimeen ja tilintarkastukseen liittyvät taidot, ei välttämättä ole tarvittavaa erityisasiantuntemusta tilintarkastaakseen kyseisen tilinpäätöksen. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on varmistuttava siitä, että toimeksiantotiimillä ja mahdollisilla toimeksiantotiimiin kuulumattomilla tilintarkastajan käyttämällä erityisasiantuntijoilla yhdessä on asianmukainen pätevyys ja kyvykkyys tilintarkastustoimeksiannon suorittamiseksi. Tilintarkastajan täytyy lisäksi varmistua siitä, minkä tyyppisiä resursseja tilintarkastustoimeksiannon suorittamiseen tarvitaan, milloin niitä tarvitaan ja miten paljon niitä tarvitaan. Tilintarkastajan päätös siitä, hyödynnetäänkö hänen käyttämänsä erityisasiantuntijan tekemää työtä, ja jos niin milloin ja kuinka laajasti sitä hyödynnetään, auttaa tilintarkastajaa näiden vaatimusten täyttämiseksi. Tilintarkastuksen edetessä tai olosuhteiden muuttuessa tilintarkastajan voi olla tarpeellista tarkistaa aiempia päätöksiään käyttämänsä erityisasiantuntijan tekemän työn hyödyntämisestä.*

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

5.2.10. Tilintarkastajan on otettava huomioon seuraavia asioita päättäessään käyttämänsä erityisasiantuntijaan liittyvien toimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta

- (a) se, minkä luonteista seikkaa kyseisen erityisasiantuntijan tekemä työ koskee;

- (b) olennaisen virheellisyyden riskit seikassa, jota kyseisen erityisasiantuntijan työ koskee;
- (c) kyseisen erityisasiantuntijan tekemän työn merkittävyys tilintarkastuksessa;
- (d) tilintarkastajan tietämys ja kokemus kyseisen erityisasiantuntijan aiemmin suorittamasta työstä; ja
- (e) se, koskevatko tilintarkastajan edustaman tilintarkastusyhteisön laadunhallinnan periaatteet ja menettelytavat kyseistä erityisasiantuntijaa.

5.2.11. Jos tilintarkastaja hyödyntää erityisasiantuntijan tekemää työtä, hänen on:

- (a) arvioitava, onko erityisasiantuntijalla tilintarkastajan tarkoituksiin tarvittava pätevyys, kyvykkyys ja objektiivisuus; arviointiin tulee kuulua tiedusteluja intresseistä ja suhteista, joista voi aiheutua objektiivisuutta vaarantava uhka;
- (b) muodostettava riittävä käsitys erityisasiantuntijan erityisosaamisalueesta, jotta hänen olisi mahdollista päättää kyseisen erityisasiantuntijan tilintarkastajan tarkoituksiin tekemän työn luonteesta, laajuudesta ja tavoitteista ja arvioida tämän työn soveltuvuus tilintarkastajan tarkoituksiin; ja
- (c) sovittava erityisasiantuntijan kanssa kirjallisesti tämän tekemän työn luonteesta, laajuudesta ja tavoitteista, erityisasiantuntijan ja tilintarkastajan rooleista ja velvollisuuksista kyseisen työn suhteen, kommunikoinnin luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta sekä erityisasiantuntijan tarpeesta noudattaa salassapitovaatimuksia.

#### Toiminnan jatkuvuus

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

5.2.12. Tilintarkastajan on selvitettävä, onko johto jo tehnyt alustavan arvion yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa; ja:

- (a) jos tällainen arviointi on tehty, keskusteltava arviosta johdon kanssa ja selvitettävä, onko johto tunnistanut tapahtumia tai olosuhteita, jotka yksin tai yhdessä saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa, ja jos on, keskustella johdon suunnitelmista niiden suhteen; tai
- (b) jos tällaista arviointia ei vielä ole tehty, keskusteltava johdon kanssa siitä, millä perusteella toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta aiotaan käyttää, ja tiedusteltava johdolta, onko sellaisia tapahtumia tai olosuhteita, jotka yksin tai yhdessä saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa.

*Tilintarkastaja on velvollinen hankkimaan tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ja tekemään johtopäätöksen siitä, onko johdon ollut asianmukaista käyttää toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta tilinpäätöksen laatimisessa, sekä tekemään hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella johtopäätöksen siitä, liittyykö yhteisön kykyyn jatkaa toimintaansa olennaista epävarmuutta. Nämä velvollisuudet ovat olemassa, vaikka tilinpäätöksen laatimisessa sovellettava tilinpäätösnormisto ei sisältäisi nimenomaista vaatimusta siitä, että johto tekee erityisen arvion yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa.*

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

### 5.3. Olennaisuus

- 5.3.1. Tilintarkastajan on määritettävä olennaisuus tilinpäätökselle kokonaisuutena.

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

*Olennaisuus määritetään ammatilliseen harkintaan perustuen, ja siihen vaikuttaa tilintarkastajan näkemys tilinpäätöksen käyttäjien taloudellisen informaation tarpeesta. Tilintarkastajan ammatillinen harkinta siitä, mitkä virheellisyydet katsotaan olennaisiksi, antaa perustan:*

- olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi suoritettavien toimenpiteiden luonteen, ajoituksen ja laajuuden määrittämiselle;*
- olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiselle ja arvioimiselle; ja*
- tilintarkastustoimenpiteiden luonteen, ajoituksen ja laajuuden määrittämiselle*

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

- 5.3.2. Tilintarkastajan on myös määritettävä olennaisuustaso tai -tasot, joita sovelletaan tiettyihin liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihiin tai tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin, jos yhteisön erityisissä olosuhteissa on yksi tai useampi liiketapahtumien laji, tilin saldo tai tilinpäätöksessä esitettävä tieto, joiden osalta tilinpäätökselle kokonaisuutena määritettyä olennaisuutta pienempien virheellisyyksien voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan käyttäjien tilinpäätöksen perusteella tekemiin taloudellisiin päätöksiin.

*Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja*

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

- 5.3.3. Tilintarkastajan on määritettävä tarkastustyössä käytettävä olennaisuus olennaisen virheellisuuden riskien arvioimista ja muiden tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta päättämistä varten.

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

- 5.3.4. Tilintarkastajan on tarkistettava tilinpäätökselle kokonaisuutena määritettyä olennaisuutta (ja, jos tämä on sovellettavissa, tietyille liiketapahtumien lajeille, tilien saldoille tai tilinpäätöksessä esitettävillä tiedoilla määritettyä olennaisuustasoa tai -tasoja) siinä tapauksessa, että hänen tietoonsa tulee tilintarkastuksen aikana informaatiota, jonka johdosta hän olisi alun perin määrittänyt erilaisen luvun (tai erilaiset luvut).
- 5.3.5. Jos tilintarkastaja tekee sen johtopäätöksen, että tilinpäätökselle kokonaisuutena olisi asianmukaista asettaa aiemmin määritettyä alempi olennaisuus (tai, jos tämä on sovellettavissa, tietyille liiketapahtumien lajeille, tilien saldoille tai tilinpäätöksessä esitettävillä tiedoilla aiemmin määritettyä alempi olennaisuustaso tai -tasot), tilintarkastajan on ratkaistava, onko tarkastustyössä käytettävää olennaisuutta tarpeellista tarkistaa ja onko muiden tilintarkastustoimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus edelleen asianmukainen.

#### **5.4. Erityiset kommunikointivaatimukset.**

- 5.4.1. Tilintarkastajan on viestittävä johdolle ja soveltuvin tapauksissa hallintoelimelle tiintarkastuksen suunnitellusta laajuudesta, ajoituksesta ja suuntaamisesta.

#### **5.5. Erityiset dokumentointivaatimukset**

- 5.5.1. Tilintarkastustoimeksianto koskevien yleisten dokumentointivaatimusten (osa 2.5.) lisäksi tilintarkastajan on sisällytettävä tilintarkastusdokumentaatioon kuvaus tilintarkastuksen laajuudesta, ajoituksesta ja suuntaamisesta sekä niihin tilintarkastuksen aikana mahdollisesti tehdyistä merkittävistä muutoksista ja muutoksiin johtaneista syistä.

- 5.5.2. Tilintarkastajan on sisällytettävä tilintarkastusdokumentaatioon kuvaus:

(a) suunniteltujen riskientunnistamis- ja riskienarviointitoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja

laajuudesta.

- (b) suunniteltujen riskeihin vastaavien tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta tilinpäätösten tasolla ja kannanottotasolla.
- (c) muista suunnitelluista tilintarkastustoimenpiteistä, joiden suorittamista edellytetään, jotta toimeksianto olisi tämän standardin [luonnos] vaatimusten mukainen.

5.5.3. Tilintarkastajan on dokumentoitava toimeksiantotiimissä käytävä keskustelu ja tehdyt merkittävät päätökset, mukaan lukien päätökset, jotka koskevat yhteisön tilinpäätöksen alttiutta väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvalle olennaiselle virheellisyydelle.

5.5.4. Tilintarkastusdokumentaatioon on sisällytettävä seuraavat rahamäärät ja olennaisuutta määritettäessä huomioon otetut tekijät (mukaan lukien mahdolliset muutokset, jos niitä on):

- (a) tilinpäätökselle kokonaisuutena määritetty olennaisuus;
- (b) tietyille liiketapahtumien lajeille, tilien saldoille tai tilinpäätöksessä esitettävillä tiedoilla määritetty olennaisuustaso tai -tasot, jos tämä on sovellettavissa; ja
- (c) tarkastustyössä käytettävä olennaisuus.

## 6. Riskien tunnistaminen ja arvioiminen

### Osan sisältö

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

- käsityksen muodostamiseksi yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta ja yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä;
- väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamiseksi tilinpäätöstasolla ja kannanottotasolla; ja
- luontaisriskin ja kontrolliriskin arvioimiseksi.

Liitteessä 2 havainnollistetaan riskien tunnistamisen ja arvioimisen iteratiivista luonnetta.

### Osan soveltamisala

Tässä osassa käsitellään tilintarkastajan velvollisuutta tunnistaa ja arvioida tilinpäätöksen olennaisen virheellisuuden riskit, mikä antaa perustan arvioituihin riskeihin vastaamiseksi suoritettaville tilintarkastustoimenpiteille, joita käsitellään osassa 7. Osassa 5 asetetaan tilintarkastajan velvollisuudet, jotka koskevat suunnittelutoimenpiteitä, mukaan lukien toimeksiantotiimissä käytävä keskustelu.

### 6.1 Tavoitteet

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

*Käsitys yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta ja yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä mahdollistaa tilintarkastajalle olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamisen ja arvioimisen. Tilintarkastajan riskientunnistamis- ja arviointiprosessi on iteratiivinen ja dynaaminen. Tilintarkastajan muodostama käsitys yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta ja yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä ja toisaalta olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamista ja arvioimista koskevilla vaatimuksilla esiintyvät käsitteet riippuvat toisistaan.*

### 6.2 Riskien tunnistamis- ja arvioimistoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet

- 6.2.1. Tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava toimenpiteitä hankkiakseen tilintarkastusevidenssiä, joka antaa asianmukaisen perustan:
- väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamiselle ja arvioimiselle tilinpäätöstasolla ja kannanottotasolla; ja
  - (muiden) tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelulle.

*Tilintarkastaja käyttää ammatillista harkintaa päättäessään suoritettavien toimenpiteiden luonteesta ja laajuudesta, ja ne voivat vaihdella sen mukaan, miten formaaleja yhteisön toimintaperiaatteet tai menettelytavat ovat.*

*Joissakin yksinkertaisissa yhteisöissä ja erityisesti omistajajohtoisissa yhteisöissä ei ehkä ole luotu jäsennettyjä prosesseja ja järjestelmiä (esimerkiksi riskienarviointiprosessia tai yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessia) tai ne ovat saattaneet luoda prosesseja ja järjestelmiä, joiden dokumentointi on vähäistä tai joiden toteuttaminen ei ole johdonmukaista. Vaikka tällaiset järjestelmät ja prosessit eivät olisi formaaleja, tämän mukaisia menettelyjä on kuitenkin noudatettava. Tilintarkastajan voi esimerkiksi olla mahdollista suorittaa riskienarviointitoimenpiteitä havainnoimalla ja tiedustelemalla.*

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

6.2.2. Olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi suoritettaviin toimenpiteisiin tulee kuulua:

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

*Tilintarkastajan ei tarvitse suorittaa kaikkia näitä toimenpiteitä jokaisen vaadittavaan käsitykseen liittyvän näkökohdan osalta.*

*Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja*

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

*Automatisoidut työkalut ja menetelmät*

*Jos tilintarkastaja käyttää automatisoituja työkaluja ja menetelmiä, hän voi suunnitella ja suorittaa olennaisen virheellisuuden riskien arvioimiseksi ja tunnistamiseksi suhteellisen suuriin tietovolyymeihin (pääkirjanpidosta, osakirjanpidoista tai muusta toimintaan liittyvästä tiedosta), kohdistuvia toimenpiteitä, mukaan lukien tiedon analysointi, havainnointi tai tutkiminen.*

6.2.3. Suunnitellessaan ja suorittaessaan toimenpiteitä olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi tilintarkastajan on otettava huomioon mahdolliset riskit olennaisesta virheellisyydestä, joka johtuu:

- (a) väärinkäytöksestä tai virheestä;

- (b) lähipiiristä; ja
- (c) tapahtumista tai olosuhteista, jotka voivat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa.

#### *Väärinkäytökset*

*Vilpillinen taloudellinen raportointi käsittää tahalliset virheellisyudet, mukaan lukien lukujen tai muiden tilinpäätöksessä esitettävien tietojen poisjättäminen, tilinpäätöksen käyttäjien erehdyttämiseksi Vilpilliseen taloudelliseen raportointiin kuuluu usein, että johto sivuuttaa kontroleja, jotka voivat muuten vaikuttaa toimivan tehokkaasti, esimerkiksi kirjaamalla tekaistuja vientejä pääkirjanpitoon lähellä tilikauden loppua.*

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

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

#### *Toiminnan jatkuvuus*

*LCE:n kannalta erityisen relevantteihin tapahtumiin tai olosuhteisiin, jotka voivat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa, kuuluu riski siitä, että pankit ja muut luotonantajat voivat lakata tukemasta yhteisöä sekä pääasiallisen tavaran- tai palveluntoimittajan, keskeisen asiakkaan tai avainhenkilön mahdollinen menettäminen taikka lisenssin, franchising-sopimuksen tai muun oikeudellisen sopimuksen mukaisen toimintaoikeuden menettäminen.*

- 6.2.4. Tunnistaessaan olennaisen virheellisuuden riskejä, väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskit mukaan lukien, tilintarkastajan on otettava huomioon kaikista riskien tunnistamiseksi suunnitelluista ja suoritetuista toimenpiteistä saatava informaatio ratkaistakseen, esiintyykö väärinkäytöksen riskitekijöitä, mukaan lukien informaatio, joka saadaan:
- (a) hyväksymis- tai jatkamismenettelyistä; ja
  - (b) soveltuviissa tapauksissa muista toimeksiannoista, jotka toimeksiannosta vastuullinen henkilö on suorittanut asiakasyhteisölle.
- 6.2.5. Tilintarkastajan on arvioitava, voivatko analyttisiä toimenpiteitä, mukaan lukien myyntitileihin liittyvät toimenpiteet, suoritettaessa tunnistetut epätavanomaiset tai odottamattomat yhteydet antaa viitteitä väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskeistä.
- 6.2.6. Jos edellisen tilikauden tilinpäätöksestä annettu tilintarkastuslausunto oli mukautettu, tilintarkastajan on olennaisen virheellisuuden riskiä arvioidessaan arvioitava vaikutus tarkastuksen kohteena olevan vuoden tilinpäätökseen.

### 6.3. Käsityksen muodostaminen yhteisöön liittyvistä relevanteista näkökohdista

*Tilintarkastajan muodostama käsitys yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sovellettavasta tilinpäätösnormistosta luo viitekehyksen, jossa tilintarkastaja tunnistaa ja arvioi olennaisen virheellisuuden riskejä. Siitä saadaan myös tietoa muiden tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelua ja suorittamista varten.*

#### *Käsityksen muodostaminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä*

##### 6.3.1. Tilintarkastajan on muodostettava käsitys:

- (a) yhteisön organisaatorakenteesta, omistuksesta ja ohjaus- ja hallintojärjestelmästä sekä liiketoimintamallista (mukaan lukien IT:n käyttäminen liiketoimintamallissa).
- (b) toimialaan liittyvistä ja muista ulkoisista tekijöistä.
- (c) siitä, miten yhteisön taloudellista tulosta mitataan sisäisesti ja ulkoisesti;
- (d) yhteisöön sovellettavasta säädöksiin ja määräyksiin perustuvasta normistosta ja siitä, miten yhteisö noudattaa kyseistä normistoa.
- (e) yhteisön liiketoimista, muista tapahtumista ja olosuhteista, joista voi aiheutua tarve merkitä tilinpäätökseen kirjanpidollisia arvioita tai esittää niitä koskevia tietoja taikka tehdä niihin muutoksia.
- (f) sopimuksista tai suhteista, joista voi aiheutua taseeseen sisällyttämättömiä velkoja, vastaisia sitoumuksia tai lyhytaikaisten varojen arvojen muutoksia, tutkimalla kokouspöytäkirjoja ja oikeudellisen neuvonantajan kanssa käytyä kirjeenvaihtoa ja käymällä läpi oikeudellisten kulujen tilejä.

*Käsitys yhteisön tavoitteista, strategiasta ja liiketoimintamallista auttaa tilintarkastajaa ymmärtämään yhteisöä strategisella tasolla sekä ymmärtämään liiketoimintariskejä, joita yhteisö ottaa ja kohtaa. Käsitys tilinpäätökseen vaikuttavista liiketoimintariskeistä auttaa tilintarkastajaa olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamisessa, koska useimmilla liiketoimintariskeillä on lopulta taloudellisia seurauksia ja näin ollen vaikutusta tilinpäätökseen.*

*Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja*

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

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

6.3.2. Tilintarkastajan on muodostettava käsitys siitä, miten hallintoelimet valvovat prosesseja, joiden avulla johto tunnistaa väärinkäytöksen tai virheen riskit yhteisössä ja vastaa niihin, sekä miten ne valvovat kontrolloita, jotka johto on järjestänyt pienentääkseen näitä riskejä.

*Käsityksen muodostaminen sovellettavasta tilinpäätösnormistosta*

6.3.3. Tilintarkastajan on muodostettava käsitys:

- (a) sovellettavasta tilinpäätösnormistosta, kuten kirjanpidollisia arvioita, kirjaamiskriteerejä ja arvostusperusteita koskevista normeista ja niihin liittyvistä esittämistapaa ja esitettäviä tietoja koskevista vaatimuksista sekä niiden soveltamisesta yhteisön ja sen toimintaympäristön yhteydessä.
- (b) yhteisön soveltamista laskentaperiaatteista ja syistä niissä tapahtuneisiin muutoksiin.

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

*Ominaisriskitekijät*

6.3.5. Muodostaessaan tämän osan mukaisesti käsitystä yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sovellettavasta tilinpäätösnormistosta tilintarkastajan on muodostettava käsitys siitä, miten ja missä määrin ominaisriskitekijät vaikuttavat siihen, kuinka alttiita kannanotot ovat virheellisyydelle.

*Ominaisriskitekijät voivat olla laadullisia tai määrällisiä, ja ne voivat vaikuttaa siihen, kuinka alttiita kannanotot ovat virheellisyydelle. Laadullisia ominaisriskitekijöitä, jotka liittyvät sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan vaadittavan informaation tuottamiseen, ovat:*

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

*Jos esiintyy kirjanpidollisiin arvioihin liittyviä ominaisriskitekijöitä, joista aiheutuu suurempi ominaisriski, ne voivat olla viitteitä siitä, ettei LCE-ISA-standardin [luonnos] soveltaminen kyseisessä tilintarkastuksessa ole asianmukaista.*

*Käsityksen muodostaminen yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä*

*Tilintarkastajan muodostama käsitys yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä vaikuttaa olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamiseen ja arvioimiseen, ja se myös auttaa tilintarkastajaa tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelussa. Yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmä koostuu sisäisen valvonnan viidestä komponentista, joista kaikista on muodostettava käsitys:*

- *valvontaympäristö.*
- *yhteisön riskienarviointiprosessi.*
- *yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessi.*
- *tietojärjestelmä ja kommunikaatio.*
- *kontrollitoiminnot.*

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

*Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja*

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

6.3.6. Tilintarkastajan on arvioitava, onko johto (soveltuville tapauksissa hallintoelinten valvomana) luonut ja ylläpitänyt valvontaympäristön, joka antaa asianmukaisen perustan yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän muille komponenteille, sekä määritettävä, onko valvontaympäristössä puutteellisuksia, jotka heikentävät yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän muita komponentteja. Tätä tarkoitusta varten tilintarkastajan on muodostettava käsitys:

- (a) siitä, miten johto ja soveltuville tapauksissa hallintoelimet valvovat yhteisöä ja osoittavat sitoutumista rehellisyyteen ja eettisiin arvoihin;
- (b) siitä, miten valtuudet ja velvollisuudet osoitetaan yhteisössä;
- (c) yhteisön kulttuurista, mukaan lukein se, miten kulttuuri tukee rehellisyyttä ja eettistä käyttäytymistä; ja
- (d) soveltuville tapauksissa siitä, millä tavoin omistajajohtajien osallistuminen on aktiivista ja miten tämä vaikuttaa riskeihin, jotka liittyvät työtehtävien eriyttämisen puuttumisesta aiheutuvaan kontrollien sivuuttamiseen.

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

*Koska valvontaympäristö on yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän kannalta perustavanlaatuinen, sen toiminnassa mahdollisesti esiintyvillä puutteellisuuksilla voisi olla laaja-alaisia vaikutuksia tilinpäätöksen laatimiseen. Siksi tilintarkastajan käsitys ja arvioinnit tästä komponentista vaikuttavat hänen tekemäänsä olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiseen ja arvioimiseen tilinpäätöstasolla, ja ne voivat myös vaikuttaa olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiseen ja arvioimiseen kannanottotasolla samoin kuin tunnistettuihin riskeihin vastaamiseksi tehtäviin toimenpiteisiin.*

*Kun on kyse LCE:stä, jotkin tai kaikki valvontaympäristön liittyvistä näkökohdista eivät ehkä ole sovellettavissa tai eivät ole kovin relevantteja. LCE:ssä ei esimerkiksi ehkä ole kirjallista menettelytapaohjeistusta, vaan sen sijaan ne ovat ehkä luoneet rehellisyyden ja eettisen käyttäytymisen tärkeyttä painottavaa kulttuuria suullisen kommunikaation ja johdon esimerkin avulla. Yhden henkilön ylivalta LCE:n johtamisessa ei yleensä sinänsä tarkoita, että johto ei kykenisi osoittamaan tai viestimään asianmukaista asennetta sisäistä valvontaa ja taloudellisen raportoinnin prosessia kohtaan. Joissakin yhteisöissä se, että vaaditaan johdon hyväksyminen, voi kompensoida muutoin puutteellisia kontroleja ja vähentää työntekijöiden tekemän väärinkäytöksen riskiä. Yhden henkilön ylivalta johtamisessa voi kuitenkin muodostaa mahdollisen sisäisen valvonnan puutteellisuuden, sillä johdolla on tilaisuus sivuuttaa kontroleja.*

- 6.3.7. Tilintarkastajan on arvioitava, onko yhteisön riskienarviointiprosessi yhteisön olosuhteissa asianmukainen yhteisön luonne ja monimutkaisuus huomioon ottaen. Tätä tarkoitusta varten hänellä on oltava käsitys yhteisön tilinpäätöksen laatimisen kannalta relevantista riskienarviointiprosessista (ts. siitä, miten riskit tunnistetaan ja arvioidaan ja miten niihin vastataan), mukaan lukien se, miten tässä prosessissa tunnistetaan kirjanpidollisiin arvioihin liittyvät riskit ja vastataan niihin.

*Käsitys siitä, miten yhteisö arvioi liiketoimintariskinsä ja muut riskinsä voi auttaa tilintarkastajaa saamaan käsityksen siitä, missä tunnistettuja riskejä esiintyy ja onko yhteisö vastannut kyseisiin riskeihin. Tilintarkastaja voi hyödyntää tätä tietoa muodostaessaan käsitystä siitä, onko yhteisön kohtaamat riskit tunnistettu ja arvioitu ja onko niihin vastattu asianmukaisella tavalla yhteisön luonne ja monimutkaisuus huomioon ottaen, ja se voi myös auttaa tilintarkastajaa olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisessa ja arvioimisessa ja niihin vastaamisessa.*

- 6.3.8. Tilintarkastajan on arvioitava, onko yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessi yhteisön olosuhteissa asianmukainen yhteisön luonne ja monimutkaisuus huomioon ottaen. Tätä tarkoitusta varten tilintarkastajan on muodostettava käsitys yhteisön sisäisen valvonnan seurantaprosessista – mukaan lukien informaation lähteet ja se, millä perusteella johto katsoo informaation olevan riittävän luotettavaa – sekä siitä, miten puutteellisuudet korjataan.

*Käsitys yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurannasta auttaa tilintarkastajaa saamaan käsityksen siitä, onko yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmä olemassa ja toiminnassa. Yksinkertaisissa yhteisöissä ja erityisesti omistajajohtoisissa yhteisöissä tilintarkastajan käsitys yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessista keskittyy usein siihen, kuinka johtaja tai omistajajohtaja osallistuu toimintaan suoraan, sillä mitään muita formaaleja seurantatoimintoja ei ehkä ole.*

6.3.9. Tilintarkastajan on muodostettava käsitys tilinpäätöksen laatimisen kannalta relevantista tietojärjestelmästä, mukaan lukien:

- (a) merkittävien liiketapahtumien lajien, tilien saldojen ja tilinpäätöksessä esitettävien tietojen osalta käsitys siitä, kuinka kyseiset tapahtumat saatetaan alkuun, kirjataan, käsitellään, tarvittaessa korjataan, siirretään pääkirjaan sekä esitetään tilinpäätöksessä, sekä
  - (i) miten tietojärjestelmässä otetaan talteen, käsitellään ja esitetään tapahtumat ja olosuhteet, jotka eivät ole liiketapahtumia;
  - (ii) kirjanpitoaineisto, yksittäiset tilinpäätökseen sisältyvät tilit ja muut tukiaineistot, jotka liittyvät informaation kulkuun;
  - (iii) yhteisön taloudellisen raportoinnin prosessissa käytettävät resurssit;
  - (iv) yhteisön tilinpäätöksen, kaikki esitettävät tiedot mukaan lukien, laatimiseen käytettävä taloudellisen raportoinnin prosessi, ja
- (b) kohtien (a)(i) – (iv) kannalta relevantti IT-ympäristö.

6.3.10. Tilintarkastajan on muodostettava käsitys siitä, kuinka yhteisössä kommunikoidaan tilinpäätöksen laatimisen ja siihen liittyvien raportointivelvoitteiden kannalta merkittävistä seikoista yhteisössä toimivien henkilöiden välillä, johdon ja hallintoelinten välillä (jos sovellettavissa) sekä ulkopuolisten osapuolten (kuten sääntely- tai valvontaviranomaisten tai muut tahojen kanssa sen mukaan mitä vaaditaan) kanssa.

6.3.11. Tilintarkastajan on arvioitava, tukevatko yhteisön tietojärjestelmä ja kommunikaatio asianmukaisella tavalla yhteisön tilinpäätöksen laatimista sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.

*Tilintarkastaja voi muodostaa käsityksen tietojärjestelmästä eri tavoilla, joihin voi kuulua:*

- *tiedusteluja, jotka osoitetaan relevanteille henkilöille ja koskevat liiketapahtumien alkuun saattamisessa, kirjaamisessa, käsittelyssä ja raportoimisessa käytettäviä menettelytapoja tai yhteisön taloudellisen raportoinnin prosessia;*
- *yksityiskohtaista tarkastusta, joka kohdistuu toimintaperiaatteita tai prosesseja koskeviin käsikirjoihin tai muun yhteisön tietojärjestelmää koskevaan dokumentaatioon;*
- *havainnointia, joka kohdistuu siihen, kuinka yhteisön henkilöstö toteuttaa toimintaperiaatteita tai menettelytapoja; tai*
- *liiketapahtumien valitsemista ja jäljittämistä sovellettavan prosessin läpi tietojärjestelmässä (ts. läpikulku).*

*Yksinkertaisessa yhteisössä tietojärjestelmään ja siihen liittyviin liiketoimintaprosesseihin liittyvä IT-ympäristö on todennäköisesti yksinkertaisempi, mutta tietojärjestelmän rooli on aivan yhtä tärkeä olennaisen virheellisuuden riskejä tunnistettaessa ja arvioitaessa. Yksinkertaisissa yhteisöissä, joissa johto osallistuu toimintaan suoraan, ei ehkä tarvita laajoja kuvauksia laskentamenettelyistä, pitkälle kehittyntä kirjanpitoa tai kirjallisia toimintaperiaatteita.*

*Automatisoidut työkalut ja menetelmät*

*Tilintarkastaja voi käyttää myös automatisoituja menetelmiä saadakseen suoran pääsyn tai digitaalisen lataamisoikeuden yhteisön tietojärjestelmän tietokantoihin, joissa säilytetään liiketapahtumista muodostuvaa kirjanpitoaineistoa. Käyttämällä tämän informaation käsittelyyn automatisoituja työkaluja tai menetelmiä tilintarkastaja voi saada vahvistuksen muodostamalleen käsitykselle siitä, kuinka liiketapahtumat kulkevat tietojärjestelmän läpi, jäljittämällä tiettyyn liiketapahtumaan tai liiketapahtumien joukkoon liittyviä pääkirjanpitoventejä tai muita digitaalisia tapahtumia alkaen siitä, kun tapahtumat saavat alkunsa kirjanpitoaineistossa, siihen saakka, että ne kirjataan pääkirjaan Kokonaisten tai suurten liiketapahtumajoukkojen analysoinnin seurauksena voidaan myös tunnistaa poikkeamia tavanomaisesta tai odotetusta käsittelytavasta, mikä voi johtaa olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamiseen.*

6.3.12. Merkittäviä liiketapahtumia, tilien saldoja tai tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevien kirjanpidollisten arvioiden ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen osalta tilintarkastajan muodostamaan käsitykseen tilinpäätöksen laatimisen kannalta relevantista tietojärjestelmästä ja informaation kulusta on sisällyttävä:

- (a) se, miten johto tunnistaa ja valitsee relevantit menetelmät, oletukset ja tiedon, jotka ovat asianmukaisia sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen ja miten se soveltaa niitä, mukaan lukien merkittävien oletusten tunnistaminen;
- (b) se, miten johto tunnistaa arviointiepävarmuuden asteen ja vastaa tällaiseen epävarmuuteen, mukaan lukien tilinpäätökseen sisällytettävän lukuarvion ja siitä esitettävien tietojen valitseminen;
- (c) se, millaiset kontrollit koskevat prosessia, jota johto käyttää kirjanpidollisia arvioita tehdessään; ja
- (d) se, kuinka johto käy läpi aiemmin tehtyjen kirjanpidollisten arvioiden toteumia ja toimii tämän

läpikäynnin tulosten suhteen.

6.3.13. Perustuen tekemäänsä arvioon siitä, ovatko yhteisön valvontaympäristö, sisäisen valvonnan järjestelmän seuranta ja tietojärjestelmä asianmukaisia yhteisön luonne ja olosuhteet huomioon ottaen, tilintarkastajan on määritettävä, onko tunnistettu yksi tai useampi kontrollin puutteellisuus.

6.3.14. Tilintarkastajan on tunnistettava kontrollit, joilla vastataan olennaisen virheellisuuden riskeihin kannanottotasolla, seuraavasti:

- (a) kontrollit, joilla vastataan merkittäviksi riskeiksi määritettyihin riskeihin;
- (b) kontrollit, jotka kohdistuvat pääkirjanpitovienteihin, mukaan lukien kertaluonteisten, epätavallisten liiketapahtumien tai oikaisujen kirjaamiseen käytettävät pääkirjanpitoviennit;
- (c) kontrollit, joiden toiminnan tehokkuuden tilintarkastaja suunnittelee testaavansa määrittäessään aineistotarkastuksen luonnetta, ajoitusta ja laajuutta – mukaan lukien sellaisiin riskeihin vastaavat kontrollit, joiden osalta aineistotarkastustoimenpiteet eivät yksin tuota tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä;
- (d) muita kontroleja tilintarkastajan ammatillisen harkinnan perustella, silloin kun tilintarkastaja katsoo sen asianmukaiseksi niiden tavoitteiden saavuttamiseksi, jotka koskevat olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamista kannanottotasolla.
- (e) kontrollit, jotka liittyvät palveluorganisaation tekemään informaation käsittelyyn, jos tämä on sovellettavissa; ja
- (f) kontrollit, jos niitä on, jotka koskevat lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien tunnistamista ja kirjanpitokäsittelyä sekä niitä koskevien tietojen esittämistä sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, merkittävien lähipiiriliiketoimien ja -suhteiden hyväksymistä ja niitä koskevien valtuuksien antamista sekä tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomien merkittävien liiketoimien ja järjestelyjen hyväksymistä ja niitä koskevien valtuuksien antamista.

Tilintarkastajan on arvioitava kunkin kohdissa (a)–(f) tunnistetun kontrollin osalta, onko kontrolli suunniteltu tehokkaasti vastaamaan olennaisen virheellisuuden riskeihin kannanottotasolla tai suunniteltu tehokkaasti tukemaan toisten kontrollien toimintaa ja selvitettävä, onko kontrolli otettu käyttöön, suorittamalla tiedustelujen lisäksi muita toimenpiteitä.

*Tilintarkastajan on tunnistettava yksittäiset kontrollit, arvioitava niiden rakennetta ja todettava, onko kontrollit otettu käyttöön. Tämä auttaa häntä saamaan käsityksen johdon lähestymistavasta tiettyihin riskeihin vastaamisessa ja näin ollen antaa perustan näihin riskeihin vastaavien tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelulle ja suorittamiselle, vaikka tilintarkastaja ei suunnittelisi testaavansa tunnistettujen kontrollien toiminnan tehokkuutta.*

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

6.3.15. Kappaleessa 6.3.14 mainittujen kontrollien osalta tiintarkastajan on tunnistettava ne IT-sovellukset ja muut yhteisön IT-ympäristöön liittyvät seikat, joihin kohdistuu IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä.

6.3.16. Kappaleessa 6.3.15 mainittujen IT-sovellusten ja muiden yhteisön IT-ympäristöön liittyvien seikkojen osalta tilintarkastajan on tunnistettava niihin liittyvät IT:n käytöstä aiheutuvat riskit sekä näihin riskeihin vastaavat yhteisön yleiset IT-kontrollit sekä arvioitava, onko yleiset IT-kontrollit suunniteltu tehokkaasti vastaamaan olennaisen virheellisyysriskiin kannanottotasolla tai onko ne suunniteltu tehokkaasti tukemaan muiden kontrollien toimintaa, sekä todettava, onko kontrolli otettu käyttöön, suorittamalla tiedustelujen lisäksi muita toimenpiteitä.

*Tietojärjestelmää koskevaan tilintarkastajan käsitykseen (joka voidaan muodostaa suorittamalla läpikulkutoimenpiteitä) sisältyy yhteisön tietojärjestelmässä tapahtuvan liiketapahtumien kulun ja informaation käsittelyn kannalta relevantti IT-ympäristö. Tämä johtuu siitä, että IT-sovellusten tai muiden IT-ympäristöön liittyvien seikkojen käyttämisestä saattaa aiheutua IT:stä johtuvia riskejä (ts. informaation käsittelyä koskevien kontrollien alttius tehottomalle suunnittelulle tai toiminnalle tai tiedon eheyteen liittyvät riskit).*

*Tilintarkastajan IT-prosesseista muodostaman käsityksen laajuus, mukaan lukien se, missä määrin yhteisöllä on käytössään yleisiä IT-kontrolleja, vaihtelee yhteisön ja sen IT-ympäristön luonteen ja olosuhteiden mukaan sekä tilintarkastajan tunnistamien kontrollien luonteeseen ja laajuuteen perustuen. Myös niiden IT-sovellusten lukumäärä, joihin kohdistuu IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä, vaihtelee näihin tekijöihin perustuen.*

6.3.17. Jos yhteisö käyttää palveluorganisaation palveluja, tilintarkastajan käsityksen tietojärjestelmästä tulee sisältää seuraavaa:

- (a) palveluorganisaation tuottamien palvelujen luonne ja näiden palvelujen merkittävyys yhteisön kannalta;
- (b) palveluorganisaation käsittelemien liiketapahtumien tai sen vaikutuksen kohteena olevien tilien tai taloudellisen raportoinnin prosessien luonne ja olennaisuus;
- (c) palveluorganisaation hoitamia toimintoja koskevat relevantit sopimusehdot;

- (d) yhteisön liiketapahtumien kannalta relevantit kontrollit palveluorganisaatiossa; ja
- (e) kontrollit, joita sovelletaan palveluorganisaation käsittelemiin liiketapahtumiin.

*Tilintarkastajan käsitys palveluorganisaation palveluista antaa tietoa palveluorganisaation kontrollien merkittävyydestä suhteessa yhteisön kontrolleihin, mitä voi osoittaa myös palveluorganisaation ja käyttäjäyhteisön toimintojen välisen vuorovaikutuksen määrä. Palveluorganisaatio voi esimerkiksi käsitellä liiketapahtumat ja hoitaa niitä koskevan kirjanpidon, mutta yhteisön on silti hyväksyttävä liiketapahtumat; vaihtoehtoisesti yhteisö voi luottaa palveluorganisaatiossa hoidettaviin kontrolleihin.*

*Sen työn luonne ja laajuus, jonka tilintarkastaja kohdistaa palveluorganisaation tuottamiin palveluihin riippuvat kyseisten palvelujen luonteesta ja niiden merkityksestä yhteisön kannalta sekä siitä, miten relevantteja kyseiset palvelut ovat tilintarkastuksen kannalta.*

*Yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän puutteellisuudet*

6.3.18. Tilintarkastajan on ratkaistava, muodostavatko yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmässä havaitut puutteellisuudet yksin tai yhdessä merkittäviä puutteellisuuksia.

#### 6.4. Olennaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen

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

6.4.1. Tilintarkastajan on tunnistettava väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskit:

- (a) tilinpäätöstasolla; ja
- (b) kannanottotasolla liiketapahtumien lajien, tilien saldojen ja tilinpäätöksessä esitettävien tietojen osalta.

*Olennaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen suoritetaan ennen niihin liittyvien mahdollisten kontrollien huomioon ottamista (ts. ominaisriski), ja tunnistaminen perustuu tilintarkastajan harkintaan virheellisyksistä, joiden osalta sekä niiden toteutuminen että niiden toteutuessa niiden olennaisuus on kohtuullisen mahdollista.*

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

*Kun tilintarkastaja tunnistaa ja arvioi olennaisen virheellisuuden riskejä, hän käyttää kannanottoja ottaakseen huomioon mahdollisesti esiintyvät erityyppiset virheellisuudet. Liitteessä 4 esitetään kannanotot, joita tilintarkastaja voi käyttää arvioidessaan erityyppisiä virheellisyyksiä kannanottotasolla.*

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

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

- 6.4.3. Tilintarkastajan on määritettävä relevantit kannanotot ja niihin liittyvät merkittävät liiketapahtumien lajit, tilien saldot ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot.

*Relevanttien kannanottojen ja merkittävien liiketapahtumien lajien, tilien saldojen ja tilinpäätöksessä esitettävien tietojen määrittäminen muodostaa perustan sen käsityksen laajuudelle, joka tilintarkastajan on muodostettava yhteisön tietojärjestelmästä, sekä olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamiselle ja arvioimiselle.*

## 6.5. Riskien arvioiminen

### *Ominaisriskin arvioiminen*

- 6.5.1. Tunnistettujen olennaisen virheellisuuden riskien osalta tilintarkastajan on arvioitava:

- (a) olennaisen virheellisuuden riskit tilinpäätösten osalta. Näin tehdessään tilintarkastajan on määritettävä, vaikuttavatko tällaiset riskit kannanottojen riskeihin ja arvioitava sen laaja-alaisen vaikutuksen luonne ja laajuus, joka niillä on tilinpäätökseen; ja
- (b) kannanottojen osalta tunnistettujen olennaisen virheellisuuden riskien ominaisriski arvioimalla virheellisuuden todennäköisyys ja suuruus. Näin tehdessään tilintarkastajan on otettava huomioon, kuinka ja missä määrin ominaisriskitekijät vaikuttavat siihen, kuinka alttiita relevantit kannanotot ovat virheellisyydelle.

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

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

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

*Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja*

*Käyttäessään ammatillista harkintaa olennaisen virheellisuuden riskejä arvioidessaan julkisen sektorin tilintarkastajat voivat ottaa huomioon määräysten ja direktiivien monimutkaisuuden sekä riskit sitovan ohjeistuksen noudattamatta jättämisestä.*

- 6.5.2. Tunnistaessaan ja arvioidessaan kirjanpidolliseen arvioon ja siitä tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin liittyviä olennaisen virheellisuuden riskejä tilintarkastajan on otettava huomioon se, missä määrin kirjanpidolliseen arvioon liittyy arviointiepävarmuutta, ja se, missä määrin monimutkaisuus,

subjektiivisuus tai muut ominaisriskitekijät vaikuttavat:

- (a) käytetyn menetelmän, oletusten ja tiedon valintaan ja soveltamiseen; ja
- (b) johdon lukuarvion ja siitä esitettävien tietojen valintaan.

6.5.3. Tilintarkastajan on määritettävä, pystyvätkö aineistotarkastustoimenpiteet yksin tuottamaan tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä jonkin olennaisen virheellisyyden riskin osalta kannanottotasolla.

*Silloin kun rutiininomaisten liiketapahtumien käsittely on pitkälti automatisoitu eikä siihen liity juurikaan tai lainkaan manuaalista väliintuloa, ei kyseiseen riskiin liittyen ehkä ole mahdollista suorittaa pelkästään aineistotarkastustoimenpiteitä. Näin voi olla olosuhteissa, joissa merkittävä määrä yhteisön informaatiosta*

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

#### *Merkittävät riskit*

6.5.4. Tilintarkastajan on määritettävä, ovatko mitkään arvioituista olennaisen virheellisyyden riskeistä hänen ammatillisen harkintansa mukaan merkittäviä riskejä.

*Sen määrittäminen, mitkä arvioituista olennaisen virheellisyyden riskeistä ovat lähellä ominaisriskiasteikon yläpäättä ja ovat sen vuoksi merkittäviä riskejä, perustuu ammatilliseen harkintaan, paitsi jos riski on sen tyyppinen, että sitä on käsiteltävä merkittävänä riskinä kappaleissa 6.5.4.–6.5.5. esitetyllä tavalla. Se, miten riski sijoittuu lähelle ominaisriskiasteikon yläpäättä, vaihtelee yhteisöjen välillä eikä välttämättä ole yhteisön osalta sama eri tilikausilla. Se voi riippua yhteisön, jonka riskiä ollaan arvioimassa, luonteesta ja olosuhteista.*

6.5.5. Käyttäessään ammatillista harkintaa sen suhteen, mitkä arvioituista riskeistä ovat merkittäviä riskejä, tilintarkastajan on määritettävä, ovatko arvioitut lähipiirisuhteisiin ja -liiketoimiin liittyvät riskit merkittäviä riskejä.

6.5.6. Tilintarkastajan on määritettävä, ovatko kirjanpidollisiin arvioihin liittyvät arvioitut olennaisen virheellisyyden riskit merkittäviä riskejä.

6.5.7. Tilintarkastajan on käsiteltävä seuraavia riskejä merkittävänä riskeinä:

- (a) tunnistetut väärinkäytösriskit, mukaan lukien:
  - (i) riski siitä, että johto sivuuttaa kontrolleja. Vaikka riski, että johto sivuuttaa kontrolleja, vaihtelee tasoltaan yhteisöittäin, kyseinen riski esiintyy kuitenkin kaikissa yhteisöissä. Koska ei ole mahdollista ennustaa, millä tavoin tällainen sivuuttaminen voisi tapahtua, kyseessä on väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riski ja näin ollen merkittävä riski.
  - (ii) tulouttamiseen liittyvä väärinkäytösriski. Perustuen olettamukseen, että tulouttamiseen liittyy väärinkäytösriskkejä, tilintarkastajan on arvioitava, minkä tyyppiset tuotot, tuottoja koskevat liiketapahtumat tai kannanotot aiheuttavat tällaisia riskejä; ja
- (b) tunnistetut yhteisön tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomat lähipiiriliiketoimet.

*Kontrolliriskin arvioiminen*

- 6.5.8. Jos tilintarkastaja suunnittelee testaavansa kontrollien toiminnan tehokkuutta, hänen on arvioitava kontrolliriski; muutoin olennaisen virheellisuuden riskiä koskeva arvio on sama kuin ominaisriskiä koskeva arvio.

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

*Alkuperäinen odotus kontrollien toiminnan tehokkuudesta perustuu tilintarkastajan tekemään arviointiin kappaleiden 6.3.14. ja 6.3.16. mukaisesti tunnistettujen kontrollien rakenteesta ja siihen, että hän toteaa, että ne on otettu käyttöön. Kun tilintarkastaja on testannut kontrollien toiminnan tehokkuuden osan 7 mukaisesti, hän pystyy vahvistamaan alkuperäisen odotuksensa kontrollien toiminnan tehokkuudesta. Jos kontrollit eivät toimi tehokkaasti niin kuin on odotettu, tilintarkastajan pitää tarkistaa kontrolliriskiä koskeva arvionsa.*

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

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

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

- 6.5.10. Tilintarkastajan tekemä arvio olennaisen virheellisuuden riskeistä kannanottotasolla saattaa muuttua tilintarkastuksen aikana tilintarkastusevidenssin karttuessa. Silloin kun tilintarkastaja hankkii riskeihin vastaamiseksi suoritettavilla tilintarkastustoimenpiteillä sellaista tilintarkastusevidenssiä tai jos saadaan sellaista uutta tietoa, joka on ristiriidassa alkuperäisen arvion perustana olleen tilintarkastusevidenssin kanssa, hänen on tarkistettava arviotaan ja muutettava suunniteltuja tilintarkastustoimenpiteitä vastaavasti.

*LCE-ISA-standardin [luonnos] soveltamisen asianmukaisuuden arvioiminen*

- 6.5.11. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on arvioitava olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi suoritettavien toimenpiteiden perusteella, onko LCE-ISA-standardin soveltaminen edelleen asianmukaista tarkastettavan yhteisön luonne ja olosuhteet huomioon ottaen.

*Tilintarkastajan alkuperäinen päätös LCE-ISA-standardin [luonnos] soveltamisesta saattaa muuttua, kun olennaisen virheellisuuden riskeihin vastaamiseksi suoritettavilla toimenpiteillä saadaan uutta informaatiota tai lisää tilintarkastusevidenssiä. Silloin kun saadaan tilintarkastusevidenssiä tai muuta informaatiota, joka on ristiriidassa tilintarkastajan alun perin tekemän LCE-ISA-standardin [luonnos] soveltamista koskevan päätöksen kanssa, tilintarkastajan pitää mahdollisesti muuttaa alkuperäistä päätöstään LCE-ISA-standardin [luonnos] soveltamisesta.*

## 6.6. Erityiset tiedustelut johdolle ja hallintoelimille

6.6.1. Suunnitellessaan ja suorittaessaan toimenpiteitä väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisuuden tunnistamiseksi ja arvioimiseksi tilintarkastajan on osoitettava johdolle seuraavia asioita koskevia tiedusteluja:

- (a) johdon arvio riskistä, että tilinpäätös voi olla väärinkäytöksen johdosta olennaisesti virheellinen, mukaan lukien tällaisten arvioiden luonne, laajuus ja tekemistiheys;
- (b) prosessi, jonka avulla johto tunnistaa väärinkäytösriskit yhteisössä ja vastaa niihin, mukaan lukien mahdolliset yksittäiset väärinkäytösriskit, jotka johto on tunnistanut tai jotka on saatettu sen tietoon, tai tunnistaa liiketapahtumien lajit, tilien saldot tai tilinpäätöksessä esitettävät tiedot, joissa todennäköisesti esiintyy väärinkäytösriskien;
- (c) mitä johto on kommunikoinut hallintoelimille prosesseista, joiden avulla väärinkäytösriskit tunnistetaan ja niihin vastataan yhteisössä, jos tällaista kommunikointia on tapahtunut;
- (d) mitä johto on kommunikoinut työntekijöille liiketoimintakäytäntöjä ja eettistä käyttäytymistä koskevista näkemyksistään, jos tällaista kommunikointia on tapahtunut;
- (e) yhteisön lähipiiriin kuuluvat osapuolet, mukaan lukien muutokset edelliseen tilikauteen verrattuna; yhteisön ja kyseisten osapuolten välisen suhteen luonne; ja se, onko yhteisö ryhtynyt tilikauden aikana liiketoimiin näiden lähipiiriin kuuluvien osapuolten kanssa, ja jos on, minkä tyyppisiä liiketoimet ovat ja missä tarkoituksessa ne on toteutettu;
- (f) säädösten tai määräysten noudattamatta jättäminen, jolla voi olla olennainen vaikutus tilinpäätökseen – sekä käytävä läpi relevantin lupa- tai valvontaviranomaisten kanssa käytyä kirjeenvaihtoa; ja
- (g) tapahtumat tai vallitsevat olosuhteet, jotka yksin tai yhdessä saattavat vaikuttaa yhteisön kykyyn jatkaa toimintaansa.

6.6.2. Tilintarkastajan on osoitettava johdolle ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimille ja tarpeen mukaan muille yhteisössä toimiville tiedusteluja sen selvittämiseksi, onko heidän tiedossaan yhteisöön vaikuttavaa todellista, epäiltyä tai väitettyä väärinkäytöstä.

## 6.7. Erityiset kommunikointivaatimukset.

6.7.1. Tilintarkastajan on viestittävä tunnistamistaan merkittävistä riskeistä johdolle ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimille.

## 6.8. Erityiset dokumentointivaatimukset

*Olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamista ja arvioimista koskeva dokumentaatio voi olla luonteeltaan ja laajuudeltaan yksinkertaista ja suhteellisen suppeaa, ja siihen vaikuttavat:*

- *yhteisön ja sen sisäisen valvonnan järjestelmän luonne, koko ja monimutkaisuus.*
- *informaation saatavuus yhteisöstä.*
- *tilintarkastusmetodologia ja tilintarkastuksessa käytetty teknologia.*

*Ei ole tarpeellista dokumentoida tilintarkastajan muodostamaa käsitystä yhteisöstä ja siihen liittyviä seikkoja kokonaisuudessaan, vaan ennemminkin sovelletaan osaan 2.5 sisältyviä periaatteita ja otetaan huomioon jäljempänä mainittuja seikkoja.*

6.8.1. LCE:n tilintarkastusta koskevien yleisten dokumentaatiovaatimusten (osa 2.5) lisäksi tilintarkastusdokumentaatioon on sisällytettävä seuraavaa:

- (a) kustakin yhteisöön ja sen toimintaympäristöön liittyvästä näkökohdasta, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta ja yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä muodostetun käsityksen keskeiset elementit;

*Tilintarkastajan käsityksestä dokumentoitaviin keskeisiin elementteihin kuuluvat ne, joihin tilintarkastaja on perustanut arvionsa olennaisen virheellisuuden riskeistä.*

- (b) tunnistettujen lähipiiriin kuuluvien osapuolten nimet (mukaan lukien muutokset edelliseen tilikauteen verrattuna) ja lähipiirisuhteiden luonne;
- (c) tunnistetut ja arvioidut olennaisen virheellisuuden riskit – väärinkäytöksestä johtuvat riskit mukaan luettuina – tilinpäätöstasolla ja kannanottotasolla, mukaan lukien merkittävät riskit ja sellaiset riskit, joiden osalta aineistotarkastustoimenpiteet eivät yksin pysty tuottamaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, sekä merkittävien harkintaan perustuvien ratkaisujen perustelut;

*Olennaisen virheellisuuden riskejä tunnistaessaan ja arvioidessaan tilintarkastajan täytyy ottaa huomioon ominaisriskitekijät. Tilintarkastajan ei kuitenkaan tarvitse dokumentoida jokaisesta ominaisriskitekijästä, kuinka se on otettu huomioon kunkin liiketapahtumien lajin, tilin saldon tai tilinpäätöksessä esitettävän tiedon osalta.*

- (d) syyt johtopäätökseen, että tulouttamiseen ei liity väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskiä, jos tämä on sovellettavissa;
- (e) kappaleissa 6.3.14 ja 6.3.16 mainitut kontrollit ja arvio siitä, onko kontrolli suunniteltu tehokkaasti, ja sen toteaminen, onko kontrolli otettu käyttöön; ja
- (f) kirjanpidollisten arvioiden osalta keskeiset elementit käsityksestä, jonka tilintarkastaja on muodostanut kirjanpidollisista arvioista, mukaan lukien kontroleista sen mukaan kuin on asianmukaista, arvioitujen olennaisen virheellisuuden riskien yhteys tilintarkastajan jatkotoimenpiteisiin sekä mahdolliset viitteet johdon tarkoitushakuisuudesta ja miten niihin on vastattu.

6.8.2. Tilintarkastajan on dokumentoitava arvio siitä, onko LCE-ISA-standardin [luonnos] soveltaminen edelleen asianmukaista tarkastettavan yhteisön luonne ja olosuhteet huomioon ottaen.

## **7. Vastaaminen arvioituihin olennaisen virheellisyysriskien**

### *Osan sisältö*

Osan 7 sisältämä aineisto liittyy:

- arvioituihin olennaisen virheellisyysriskien tilinpäätöstopotilalla vastaavien kokonaisnäkemykseen perustuvien toimenpiteiden suunnitteluun ja toteuttamiseen;
- arvioituihin olennaisen virheellisyysriskien kannanottoasolla vastaavien toimenpiteiden (ts. tilintarkastustoimenpiteiden) suunnitteluun ja toteuttamiseen. Tilintarkastustoimenpiteisiin kuuluvat aineistotarkastustoimenpiteet (yksittäisten tapahtumien tarkastaminen ja analyttiset aineistotarkastustoimenpiteet) sekä kontrollien testaaminen (soveltuvissa tapauksissa), ja niitä käsitellään laajemmin tässä osassa; ja
- yksittäisiä aihealueita koskeviin toimenpiteisiin olennaisen virheellisyysriskien vastattaessa.

### *Osan soveltamisala*

Tässä osassa esitetään nimenomaiset vaatimukset, jotka koskevat tilintarkastusevidenssin hankkimista vastaamalla arvioituihin olennaisen virheellisyysriskien. Myös osassa 2 esitetään tilintarkastusevidenssiä koskevia yleisiä vaatimuksia. Tähän osaan sisältyviä vaatimuksia noudattaessaan tilintarkastaja voi todeta seuraavat relevantteja seikkoja käsittelevät kohdat hyödylliseksi:

- väärinkäytökset – ks. osa 1.5.
- säädökset tai määräykset – ks. osa 1.6.
- lähipiiri – ks. osa 1.7.
- tilintarkastusevidenssinä käytettävä informaatio – ks. osa 2.3.
- tilintarkastusevidenssin hankkimistoimenpiteet – ks. osa 2.4.

### **7.1. Tavoitteet**

7.1.2. Tilintarkastajan tavoitteina on:

- (a) hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä arvioituista olennaisen virheellisyysriskien (arvioidut riskit) suunnittelemalla ja toteuttamalla toimenpiteitä kyseisiin riskeihin vastaamiseksi.
- (b) vastata asianmukaisella tavalla väärinkäytöksestä tai epäilyistä väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyysriskien;
- (c) hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä johdon käyttämästä toiminnan jatkuvuutta koskevasta oletuksesta ja siihen liittyvistä tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista; ja
- (d) vastata asianmukaisella tavalla tunnistettuun tai epäiltyyn säädösten tai määräysten noudattamatta jättämiseen, joka on havaittu tilintarkastuksen aikana.

### **7.2. Arvioituihin olennaisen virheellisyysriskien tilinpäätöstopotilalla vastaavat tilintarkastustoimenpiteet**

7.2.1. Tilintarkastajan on suunniteltava ja toteutettava kokonaisnäkemykseen perustuvia toimenpiteitä,

joilla vastataan väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskeihin tilinpäätösten tasolla.

*Tilintarkastajan kokonaisnäkemys perustuvat toimenpiteet tilinpäätösten tasolla, esimerkiksi yleisten muutosten tekeminen tilintarkastustoimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen tai laajuuteen tai osoitettuihin resursseihin taikka erityisasiantuntijoiden käyttäminen, perustuvat riskeihin, jotka liittyvät laaja-alaisesti tilinpäätökseen kokonaisuutena. Näihin voi kuulua esimerkiksi toimialasta tai sääntelyyn liittyvistä ja muista ulkoisista tekijöistä tai yhteisön laskentaperusteeseen tai tilinpäätöksen laatimisperiaatteisiin yleisesti liittyvistä seikoista johtuvia riskejä.*

*Tilintarkastajan kokonaisnäkemys perustuu toimenpiteisiin vaikuttaa erityisesti tilintarkastajan käsitys valvontaympäristöstä. Valvontaympäristö luo perustan yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän muiden komponenttien toiminnalle. Valvontaympäristö ei suoraan ehkäise tai havaitse ja korjaa virheellisyyksiä. Se voi kuitenkin vaikuttaa yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän muissa komponenteissa olevien kontrollien tehokkuuteen. Siksi tehokas valvontaympäristö voi mahdollistaa sen, että tilintarkastajalla on parempi luottamus sisäiseen valvontaan ja yhteisössä sisäisesti tuotetun tilintarkastusevidenssin luotettavuuteen.*

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

7.2.2. Päättyessään kokonaisnäkemys perustuvista toimenpiteistä väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskeihin vastaamiseksi tilinpäätösten tasolla tilintarkastajan on:

- (a) osoitettava henkilöitä eri tehtäviin ja valvottava heitä ottamalla huomioon toimeksiannossa merkittäviä tehtäviä saavien henkilöiden tietämys, taidot ja kyvykyys sekä tilintarkastajan arvio väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskeistä toimeksiannossa;
- (b) arvioitava, voiko tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valinta ja soveltaminen yhteisössä – erityisesti kuin on kyse subjektiivisiin arvostuksiin liittyvistä laatimisperiaatteista – antaa viitteitä virheistä tai vilpillisestä taloudellisesta raportoinnista, joka johtuu johdon pyrkimyksestä manipuloida tulosta; ja
- (c) sisällytettävä tilintarkastustoimenpiteiden luonteen, ajoituksen ja laajuuden valintaan ennalta arvaamattomuutta.

### **7.3. Arvioituihin olennaisen virheellisuuden riskeihin kannanottotasolla vastaavat tilintarkastustoimenpiteet**

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

*Tilintarkastustoimenpiteet koostuvat kontrollien testauksesta ja aineistotarkastustoimenpiteistä. Tilintarkastaja voi päättää suorittaa kontrollien testausta tai se voi olla tietyissä olosuhteissa vaatimuksena (ks. kappale 7.3.2.(d)). Aineistotarkastustoimenpiteisiin kuuluvat yksittäisten tapahtumien tarkastaminen ja analyttiset aineistotarkastustoimenpiteet.*

*Tilintarkastustoimenpiteillä vastataan arvioituihin olennaisen virheellisuuden riskeihin kannanottotasolla, ja nämä toimenpiteet muodostavat selkeän yhteyden tilintarkastajan toimenpiteiden ja riskienarvioinnin välille. Jos arvioidut olennaisen virheellisuuden riskit johtuvat väärinkäytösriskeistä kannanottotasolla, tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta pitää mahdollisesti muuttaa, jotta hankittaisiin relevantimpaa ja luotettavampaa tilintarkastusevidenssiä tai lisää vahvistavaa informaatiota.*

7.3.2. Tilintarkastustoimenpiteitä suunnitellessaan tilintarkastajan on:

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

*LCE:n tilintarkastuksessa tilintarkastajan ei ehkä ole mahdollista tunnistaa montaakaan kontrollia, tai niiden olemassaolo tai toiminta voi olla yhteisössä suppeasti dokumentoitua. Tällöin tilintarkastajan voi olla tehokkaampaa suorittaa tilintarkastustoimenpiteitä, jotka ovat ensisijaisesti aineistotarkastustoimenpiteitä.*

*Kun tilintarkastaja hankkii vakuuttavampaa evidenssiä suuremmaksi arvioitun riskin johdosta, hän voi lisätä evidenssin määrää tai hankkia relevantimpaa tai luotettavampaa evidenssiä esimerkiksi painottamalla enemmän kolmannelta osapuolelta saatavaa evidenssiä tai hankkimalla vahvistavaa evidenssiä useista riippumattomista lähteistä.*

*Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja*

*Tilintarkastustehtävä ja mahdolliset muut tilintarkastusta koskevat vaatimukset voivat julkisen sektorin yhteisöjen tilintarkastuksessa vaikuttaa tilintarkastajan harkintaan tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta.*

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

#### *Analyttiset aineistotarkastustoimenpiteet*

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

- (a) määritettävä, soveltuvatko analyttiset aineistotarkastustoimenpiteet tarkastuksen tarkoitukseen ja asianomaisiin kannanottoihin;
- (b) arvioitava sen tiedon luotettavuus, josta tilintarkastaja muodostaa kirjattuja määriä tai suhdelukuja koskevan odotusarvon, ottaen huomioon käytettävissä olevan informaation lähteen, vertailukelpoisuuden sekä luonteen ja relevanssin samoin kuin tiedon tuottamista koskevat kontrollit.
- (c) muodostettava odotusarvot kirjatusta määrästä ja suhdeluista ja arvioitava, onko odotusarvo riittävän tarkka virheellisyyksien tunnistamiseksi;
- (d) määritettävä kirjattujen ja odotettujen arvojen välinen ero, joka on hyväksyttävä ilman lisätutkintaa; ja
- (e) tutkittava vaihteluja tai yhteyksiä, jotka ovat ristiriidassa muun relevantin informaation kanssa tai jotka merkittävästi poikkeavat odotetuista arvoista, osoittamalla tiedusteluja johdolle ja hankkimalla johdolta saatavien vastausten kannalta relevanttia tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä sekä suorittamalla lisää tilintarkastustoimenpiteitä sen mukaan kuin kyseisissä olosuhteissa on tarpeellista.

### *Automatisoidut työkalut ja menetelmät*

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

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

### *Otanta tilintarkastuksessa*

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

- (a) otettava huomioon tilintarkastustoimenpiteen tarkoitus ja sen perusjoukon ominaispiirteet, josta otos valitaan.
- (b) määritettävä riittävä otoskoko otantariskin alentamiseksi hyväksyttävän alhaiselle tasolle.
- (c) valittava yksiköt siten, että jokaisella perusjoukon otantayksiköllä on mahdollisuus tulla valituksi.
- (d) kohdistettava tarkoitukseen nähden asianmukaiset tilintarkastustoimenpiteet jokaiseen valittuun yksikköön, paitsi jos tilintarkastustoimenpide ei ole sovellettavissa valittuun yksikköön, jolloin tilintarkastajan on kohdistettava toimenpide korvaavaan yksikköön tai suoritettava sopiva vaihtoehtoinen toimenpide. Jos tilintarkastaja ei pysty käyttämään suunniteltuja tilintarkastustoimenpiteitä tai sopivia vaihtoehtoisia toimenpiteitä, hänen on käsiteltävä kyseistä yksikköä poikkeamana (kontrollien testauksessa) tai virheellisyytenä (yksittäisten tapahtumien tarkastuksessa).
- (e) selvitettävä otoksessa tunnistettujen poikkeamien tai virheellisyyksien luonne ja syyt sekä arvioida niiden mahdollinen vaikutus tilintarkastustoimenpiteen tarkoitukseen ja tilintarkastuksen muihin osa-alueisiin.

7.3.6. Kun kyseessä on yksittäisten tapahtumien tarkastaminen, tilintarkastajan on projisoitava otoksesta löydetty virheellisyys perusjoukkoon. Niissä erittäin harvinaisissa tapauksissa, joissa otoksessa havaitun virheellisuuden tai poikkeaman on todettu olevan poikkeuksellinen, tilintarkastajan on hankittava korkea-asteinen varmuus siitä, ettei tällainen virheellisyys tai poikkeama edusta perusjoukkoa. Tilintarkastajan on hankittava tämä varmuuden aste suorittamalla lisää tilintarkastustoimenpiteitä hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, ettei virheellisyys tai poikkeama vaikuta muuhun perusjoukkoon.

*Poikkeukselliseksi todettua virheellisyyttä ei tarvitse projisoida muuhun perusjoukkoon.*

7.3.7. Tilintarkastajan on arvioitava:

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

#### *Kontrollien testaaminen*

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

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

7.3.9. Tilintarkastajan on selvitettävä, ovatko testattavat kontrollit riippuvaisia muista kontrolleista (epäsuorista kontrolleista), ja mikäli ovat, onko tarpeellista hankkia evidenssiä näiden epäsuorien kontrollien toiminnan tehokkuudesta.

7.3.10. Tilintarkastajan on testattava kontrolleja sinä nimenomaisena ajankohtana tai koko siltä ajanjaksolta, jolta hän aikoo luottaa kyseisiin kontrolleihin, hankkiakseen luottamiselleen asianmukaisen perustan.

7.3.11. Jos tilintarkastaja hankkii tilintarkastusevidenssiä kontrollien toiminnan tehokkuudesta tilikauden aikana, hänen on hankittava lisää tilintarkastusevidenssiä näiden kontrollien mahdollisista myöhemmistä merkittävistä muutoksista ja päätettävä, mitä muuta tilintarkastusevidenssiä hankitaan jäljellä olevalta tilikaudelta.

7.3.12. Jos tilintarkastaja aikoo käyttää aiemmilla tilikausilla hankittua tilintarkastusevidenssiä kontrollien toiminnan tehokkuudesta, hänen on:

- (a) otettava huomioon sisäisen valvonnan järjestelmän komponenttien tehokkuus; kontrollin ominaispiirteistä (esim. manuaalinen vai automatisoitu) johtuvat riskit; yleisten IT-kontrollien tehokkuus; se, kuinka tehokas kontrolli on ja miten tehokkaasti sitä sovelletaan yhteisössä; se, aiheutuuko yksittäisen kontrollin muuttumattomuudesta riskiä olosuhteiden muuttuessa; sekä olennaisen virheellisyyden riski ja se, miten laajasti kontrolliin luotetaan; ja
- (b) varmistettava, että tämä evidenssi on edelleen relevanttia, hankkimalla tilintarkastusevidenssiä siitä, onko kyseisissä kontrolleissa tapahtunut edellisen tilintarkastuksen jälkeen merkittäviä muutoksia. Jos on tapahtunut merkittäviä muutoksia, tilintarkastajan on testattava kyseiset kontrollit meneillään olevassa tilintarkastuksessa, ja jollei ole, vähintään joka kolmannessa tilintarkastuksessa.

7.3.13. Jos tilintarkastaja aikoo luottaa kontrolliin, joka koskee merkittävää riskiä, hänen on testattava kyseinen kontrolli tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella.

7.3.14. Arvioidessaan niiden kontrollien toiminnan tehokkuutta, joihin hän aikoo luottaa, tilintarkastajan on arvioitava, antavatko aineistotarkastustoimenpiteitä suoritettaessa havaitut virheellisyydet viitteitä siitä, että kontrollit eivät toimi tehokkaasti. Se ettei aineistotarkastustoimenpiteitä suoritettaessa ole havaittu virheellisyyksiä, ei kuitenkaan anna tilintarkastusevidenssiä siitä, että testattavaan kannanottoon liittyvät kontrollit olisivat tehokkaita.

7.3.15. Jos havaitaan poikkeamia kontrolleista, joihin tilintarkastaja aikoo luottaa, tilintarkastajan on tehtävä erityisiä tiedusteluja ymmärtääkseen poikkeamat ja niiden mahdolliset vaikutukset, kuten:

- (a) antavatko kontrollien testaukset asianmukaisen perustan kontrolleihin luottamiselle;
- (b) tarvitaanko lisää kontrollien testausta; tai
- (c) onko olennaisen virheellisuuden riskeihin tarpeellista vastata suorittamalla aineistotarkastustoimenpiteitä.

#### *Aineistotarkastustoimenpiteet*

- 7.3.16. Arvioiduista riskeistä riippumatta on suoritettava jokaiseen olennaiseen liiketapahtumien lajiin, tilin saldoon ja tilinpäätöksessä esitettävään tietoon kohdistuvia aineistotarkastustoimenpiteitä.
- 7.3.17. Tilintarkastajan suorittamien aineistotarkastustoimenpiteiden on sisällettävä tilinpäätöksen laatimisprosessiin liittyviä tilintarkastustoimenpiteitä, mukaan lukien:
- (a) tilinpäätöslaskelmiin sisältyvän informaation täsmäyttäminen sen perustana olevaan kirjanpitoaineistoon sekä tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin sisältyvän informaation täsmäyttäminen riippumatta siitä, onko kyseinen informaatio saatu pääkirjanpidosta ja osakirjanpidoista vai niiden ulkopuolelta; ja
  - (b) tilinpäätöksen laatimisen yhteydessä tehtyjen olennaisten pääkirjanpitoventien ja muiden oikaisujen tutkiminen.
- 7.3.18. Tilintarkastajan suorittamien aineistotarkastustoimenpiteiden on sisällettävä erityisesti merkittäviin riskeihin vastaavia aineistotarkastustoimenpiteitä. Kun merkittävään riskiin vastataan yksinomaan aineistotarkastustoimenpiteillä, näihin toimenpiteisiin on kuuluttava yksittäisten tapahtumien tarkastamista.
- 7.3.19. Jos aineistotarkastustoimenpiteitä suoritetaan tilikauden aikana, tilintarkastajan on katettava tilikauden jäljellä oleva osa suorittamalla:
- (a) jäljellä olevalta ajanjaksolta aineistotarkastustoimenpiteitä yhdistettynä kontrollien testaamiseen, tai
  - (b) jos tilintarkastaja toteaa sen riittäväksi, pelkästään aineistotarkastustoimenpiteitä, jotka antavat kohtuullisen perustan tilintarkastuksessa tehtävien johtopäätösten ulottamiselle tilikauden kyseisen osan lopusta koko tilikauden loppuun.

#### *Ulkopuoliset vahvistukset*

- 7.3.20. Tilintarkastajan on harkittava, sisällytetäänkö aineistotarkastustoimenpiteisiin ulkopuolisia vahvistuksia koskevia toimenpiteitä.

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

- 7.3.21. Ulkopuolisia vahvistuksia koskevia toimenpiteitä käyttäessään tilintarkastajan on pidettävä määräysvallassaan:

- (a) päättäminen siitä, mitä informaatiota vahvistetaan tai pyydetään, ja asianmukaisen vahvistuksen antavan osapuolen valitseminen;

- (b) vahvistuspyyntöjen suunnittelu, johon kuuluu määrittäminen siitä, että pyynnöt osoitetaan oikeille vastaanottajille ja niihin sisältyy palautustieto, jonka mukaan vastaukset lähetetään suoraan tilintarkastajalle; ja
- (c) pyyntöjen, tarvittaessa muistutukset mukaan lukien, lähettäminen vahvistuksen antavalle osapuolelle.

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

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

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

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

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

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

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

## **7.4. Erityiset painopistealueet**

### *Toiminnan jatkuvuus*

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

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

- 7.4.2. Kun tilintarkastaja arvioi johdon tekemää arviota yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa, hänen arvionsa tulee kattaa sama ajanjakso kuin mitä johto on käyttänyt sovellettavan tilinpäätösnormiston edellyttämällä tavalla. Jos tämä ajanjakso ulottuu alle 12 kuukauden päähän tilinpäätöspäivästä, tilintarkastajan on pyydettävä johtoa pidentämään arvion kattamaa ajanjaksoa. Jos johto ei tee arviota tai pidennä sen kattamaa ajanjaksoa, tilintarkastajan on harkittava tämän vaikutuksia tilintarkastuskertomukseen. <sup>53</sup>

*Tilintarkastaja pysyy myös tarkkaavaisena sen mahdollisuuden varalta, että on tiedossa olevia ajoitettuja tai ajoittamattomia tapahtumia tai olosuhteita, jotka toteutuvat johdon käyttämän arvion kattaman ajanjakson päättymisen jälkeen ja voivat kyseenalaistaa johdon tilinpäätöstä laatiessaan käyttämän toiminnan jatkuvuuteen perustuvan laskentaperusteen. Mitä kauempana tulevaisuudessa tapahtumat tai olosuhteet ovat, sitä merkittävämpiä toiminnan jatkuvuuteen liittyvien ongelmien pitää olla ennen kuin tilintarkastaja ryhtyy lisätoimiin. Jos tilintarkastajan tekemän riskien arvioinnin jälkeen tunnistetaan tapahtumia tai olosuhteita, jotka saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintansa, tilintarkastajan voi olla tarpeellista tarkistaa arvionsa olennaisen virheellisuuden riskeistä.*

- 7.4.3. Arvioidessaan johdon tekemää arviota tilintarkastajan on harkittava, sisältyykö johdon tekemään arvioon kaikki se relevantti informaatio, josta tilintarkastaja on tietoinen tilintarkastuksen tuloksena.
- 7.4.4. Tilintarkastajan on tiedusteltava johdolta, onko sen tiedossa johdon tekemän arvion kattaman ajanjakson jälkeisiä tapahtumia tai olosuhteita, jotka saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa.
- 7.4.5. Jos on tunnistettu tapahtumia tai olosuhteita, jotka saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa, tilintarkastajan on hankittava tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä sen ratkaisemiseksi, esiintyykö olennaista epävarmuutta, suorittamalla lisätoimenpiteitä, joihin kuuluu lieventävien tekijöiden huomioon ottaminen ("olennainen epävarmuus" liittyy tapahtumiin tai olosuhteisiin, jotka voivat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa). Näiden toimenpiteiden on sisällettävä seuraavaa:
- (a) Silloin kun johto ei ole vielä tehnyt arviota yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa, pyydetään johtoa tekemään arvionsa.
  - (b) Arvioidaan johdon suunnitelmat tulevista toimenpiteistä, jotka liittyvät sen tekemään arvioon toiminnan jatkuvuudesta, sekä arvioidaan, parantaako näiden suunnitelmien toteutunut lopputulos todennäköisesti tilannetta ja ovatko johdon suunnitelmat kyseisissä olosuhteissa toteuttamiskelpoisia.

<sup>53</sup> Vaikutuksesta tilintarkastuskertomukseen ks. osa 9, kappale 9.5.1.S.

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

*Olennainen epävarmuus on olemassa, kun sen mahdollisen vaikutuksen suuruus ja toteutumisen todennäköisyys ovat sellaisia, että tilintarkastajan harkinnan mukaan on tarpeellista esittää tilinpäätöksessä asianmukaisia tietoja epävarmuuden luonteesta ja vaikutuksista, jotta tilinpäätös antaisi oikean ja riittävän kuvan, jos kyseessä on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto, tai jotta tilinpäätös ei olisi harhaanjohtava, jos kyseessä on säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto.*

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

#### *Johto sivuuttaa kontrolleja*

7.4.7. Vaikka riski, että johto sivuuttaa kontrolleja, vaihtelee tasoltaan yhteisöjen välillä, kyseinen riski esiintyy kuitenkin kaikissa yhteisöissä. Koska ei ole mahdollista ennustaa, millä tavoin tällainen sivuuttaminen voisi tapahtua, kyseessä on väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riski ja näin ollen merkittävä riski.

7.4.8. Tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava tilintarkastustoimenpiteitä:

- (a) tarkastaakseen pääkirjaan tehtyjen manuaalisten ja automatisoitujen vientien ja muiden tilinpäätöstä laadittaessa tehtyjen oikaisujen asianmukaisuutta, mukaan lukien
  - (i) tiedusteltava taloudellisen raportoinnin prosessiin osallistuvilta henkilöiltä pääkirjanpitovientien ja muiden oikaisujen käsittelyyn liittyvästä epäasianmukaisesta tai epätavallisesta toiminnasta;
  - (ii) valittava tilikauden lopussa tehtyjä pääkirjanpitovientejä ja muita oikaisuja; ja
  - (iii) harkittava, onko tarpeellista tarkastaa pääkirjanpitovientejä ja muita oikaisuja koko tilikauden ajalta.
- (b) tarkastellakseen kirjanpidollisia arvioita mahdollisen tarkoitushakuisuuden varalta ja arvioidakseen, liittyykö vinoutuman – jos sellainen esiintyy – aiheuttaneisiin olosuhteisiin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskiä, mukaan lukien
  - (i) arvioitava, viittaavatko johdon ratkaisut ja päätökset tilinpäätökseen sisältyviä kirjanpidollisia arvioita tehtäessä – vaikka ne yksitellen tarkasteltuna olisivat kohtuullisia

- siihen, että yhteisön johto on mahdollisesti saanut aikaan vinoutuman, johon voi liittyä väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riski. Jos näin on, tilintarkastajan on arvioitava tehdyt kirjanpidolliset arviot kokonaisuutena uudelleen; ja
- (ii) tarkastettava jälkikäteen johdon tekemiä harkintaan perustuvia ratkaisuja ja oletuksia, jotka liittyvät merkittäviin kirjanpidollisiin arvioihin edellisen vuoden tilinpäätöksessä.
- (c) arvioidakseen sellaisten merkittävien liiketapahtumien osalta, jotka eivät kuulu yhteisön tavanomaiseen liiketoimintaan tai jotka muutoin vaikuttavat epätavalliselta, viittaako liiketapahtumien liiketoiminnallinen peruste (tai sen puuttuminen) siihen, että liiketapahtumien toteuttamisen tarkoituksena voi olla vilpillinen taloudellinen raportointi tai varojen väärinkäytön salaaminen.
- (d) vastatakseen tunnistettuihin riskeihin siitä, että johto sivuuttaa kontrolleja, siltä osin kuin niihin ei ole vastattu kohdissa (a) -(c).

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

#### *Automatisoidut työkalut ja menetelmät*

*Manuaalisissa pääkirjajärjestelmissä muut kuin vakionuotoiset pääkirjanpitoventiennit voidaan tunnistaa tutkimalla kirjanpitokirjoja, vientien luetteloja ja niitä tukevaa dokumentaatiota. Kun pääkirjan ylläpitämiseen ja tilinpäätöksen laatimiseen käytetään automatisoituja menettelyjä, tällaiset ventiennit ovat ehkä olemassa vain sähköisessä muodossa ja voivat näin ollen olla helposti tunnistettavissa automatisoituja menetelmiä käyttämällä.*

#### *Lähipiiri*

- 7.4.9. Tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava tilintarkastustoimenpiteitä hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä arvioituista lähipiirisuhteisiin ja -liiketoimiin liittyvän olennaisen virheellisuuden riskeistä, mukaan lukien, seuraavien asiakirjojen yksityiskohtainen tarkastaminen:
- (a) osana tilintarkastajan toimenpiteitä saadut vahvistukset pankeilta ja juridiset vahvistukset;
  - (b) yhtiökokousten ja hallintoelinten kokousten pöytäkirjat; ja
  - (c) muut asiakirjat tai aineistot sen mukaan kuin tilintarkastaja katsoo yhteisön olosuhteissa tarpeelliseksi.
- 7.4.10. Tilintarkastajan on jaettava hankkimansa yhteisön lähipiiriä koskeva relevantti informaatio toimeksiantotiimin muiden jäsenten kanssa.
- 7.4.11. Kun on kyse järjestelystä tai informaatiosta, joka viittaa sellaisten lähipiirisuhteiden tai -liiketoimien olemassaoloon, joita johto ei ole aiemmin tunnistanut tai ilmoittanut tilintarkastajalle, tilintarkastajan on:
- (a) ratkaistava, saadaanko taustalla olevien olosuhteiden perusteella vahvistus tällaisten suhteiden tai liiketoimien olemassaololle;
  - (b) kommunikoida relevantit tiedot viipymättä toimeksiantotiimin muille jäsenille;

- (c) jos sovellettavaan tilinpäätösnormistoon sisältyy lähipiiritietoja koskevia vaatimuksia:
  - (i) pyydettyä johtoa yksilöimään kaikki näiden juuri tunnistettujen lähipiiriin kuuluvien osapuolten kanssa toteutuneet liiketoimet tilintarkastajan tarkemmin arvioitaviksi;
  - (ii) tiedusteltava, miksi yhteisön lähipiirisuhteita ja -liiketoimia koskevat kontrollit eivät onnistuneet siinä, että lähipiirisuhteet tai -liiketoimet olisi tunnistettu tai niistä olisi annettu tietoja;
- (d) suoritettava tarkoitukseen soveltuvia aineistotarkastustoimenpiteitä, jotka koskevat tällaisia juuri tunnistettuja lähipiiriin kuuluvia osapuolia tai merkittäviä lähipiiriliiketoimia;
- (e) otettava uudelleen arvioitavaksi riski siitä, että voi olla olemassa muitakin lähipiiriin kuuluvia osapuolia tai merkittäviä lähipiiriliiketoimia, joita johto ei ole aiemmin tunnistanut tai ilmoittanut tilintarkastajalle, ja suoritettava lisää tilintarkastustoimenpiteitä tarpeen mukaan; ja
- (f) jos näyttää siltä, että johto on jättänyt tiedot esittämättä tahallisesti (mikä antaa viitteitä väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskistä), arvioitava vaikutuksia tilintarkastukseen.

7.4.12. Kun kyseessä ovat tunnistetut yhteisön tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomat merkittävät lähipiiriliiketoimet, tilintarkastajan on tarkastettava yksityiskohtaisesti niiden taustalla olevat mahdolliset sopimukset ja arvioitava:

- (a) viittaako liiketoimien liiketaloudellinen perusta (tai sen puuttuminen) siihen, että niiden toteuttamisen tarkoituksena saattaa olla vilpillinen taloudellinen raportointi tai varojen väärinkäytön salaaminen;
- (b) ovatko liiketoimien ehdot yhdenmukaisia johdon antamien selitysten kanssa; ja
- (c) onko liiketoimet käsitelty asianmukaisesti kirjanpidossa ja onko niistä esitetty asianmukaiset tiedot sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.

7.4.13. Tilintarkastajan on hankittava tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, että tunnistettuihin yhteisön tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomiin merkittäviin lähipiiriliiketoimiin on ollut asianmukainen valtuutus ja ne ovat asianmukaisesti hyväksytyjä.

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

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

#### *Kirjanpidolliset arviot*

7.4.16. Tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava kirjanpidollisiin arvioihin liittyviä tilintarkastustoimenpiteitä hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä arvioiduista olennaisen virheellisuuden riskeistä kannanottotasolla, ja tämä koskee myös tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja.

7.4.17. Tilintarkastajan toimenpiteiden tulee kohdistua siihen, onko johto ryhtynyt sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen asianmukaisiin toimenpiteisiin arviointiepävarmuuden ymmärtämiseksi ja arviointiepävarmuuteen vastaamiseksi valitsemalla asianmukaiset lukuarviot. Jos

johto ei ole ryhtynyt tällaisiin toimenpiteisiin, tilintarkastajan on pyydettävä johtoa suorittamaan lisätoimenpiteitä arviointiepävarmuuteen vastaamiseksi ottamalla valitsemansa lukuarviot uudelleen harkittaviksi tai esittämällä arviointiepävarmuuteen liittyviä lisätietoja.

7.4.18. Toimenpiteisiin, jotka tilintarkastaja suorittaa vastatakseen kirjanpidolliseen arvioon liittyviin arviointuihin olennaisen virheellisuuden riskeihin kannanottotasolla, tulee kuulua yksi tai useampia seuraavista lähestymistavoista:

- (a) tilintarkastusevidenssin hankkiminen tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä toteutuvista tapahtumista. Näin tehdessään tilintarkastajan on arvioitava tapahtuman ja arvonmäärittämisajankohdan väliset olosuhteiden ja muiden relevanttien seikkojen muutokset, jotka saattavat vaikuttaa tällaisen evidenssin relevanssiin;
- (b) sen tarkastaminen, kuinka johto on tehnyt kirjanpidollisen arvion ja laatinut siihen liittyvät arviointiepävarmuutta koskevat tilinpäätöksessä esitettävät tiedot. Näin toimittaessa tilintarkastajan toimenpiteiden tulee koskea sitä:
  - (i) onko valittu menetelmä asianmukainen ja ovatko mahdolliset muutokset edelliseen tilikauteen verrattuna asianmukaisia;
  - (ii) ovatko merkittävät oletukset ja tieto yhdenmukaisia keskenään ja onko niiden eheys säilynyt mallia sovellettaessa;
  - (iii) aikooko johto toimia tietyllä tavalla;
  - (iv) antavatko johdon näitä valittaessa tekemät harkintaan perustuvat ratkaisut viitteitä mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta, ja jos tunnistetaan mahdollisia viitteitä tarkoitushakuisuudesta, tilintarkastajan on arvioitava tämän vaikutuksia tilintarkastukseen sekä määritettävä, onko tarkoituksena sellainen harhaanjohtaminen, joka on luonteeltaan vilpillistä.
  - (v) ovatko muutokset edelliseen tilikauteen verrattuna asianmukaisia;
  - (vi) onko tieto kyseisissä olosuhteissa relevanttia ja luotettavaa; ja
  - (vii) ovatko laskelmat matemaattisesti oikein ja onko harkintaan perustuvia ratkaisuja sovellettu johdonmukaisesti; tai
- (c) tilintarkastajan lukuarvion tai vaihteluvälin muodostaminen Näin toimiessaan tilintarkastajan on:
  - (i) arvioitava, ovatko käytetyt menetelmät, oletukset tai tieto asianmukaisia sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen; ja
  - (ii) todettava, että vaihteluväli sisältää vain sellaisia määriä, joiden tukena on tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

#### *Vaihto-omaisuus*

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

- (a) olemalla läsnä fyysisessä inventoinnissa, paitsi jos se ei ole käytännössä mahdollista:
  - (i) arvioidakseen johdon antamia ohjeita ja sen luomia menettelytapoja yhteisön vaihto-omaisuuden fyysisen inventoinnin tulosten kirjaamisessa ja valvonnassa;

- (ii) havainnoidakseen johdon luomien laskentamenettelyjen suorittamista;
  - (iii) suorittaakseen vaihto-omaisuuden yksityiskohtaista tarkastusta; ja
  - (iv) tehdäkseen tarkistuslaskentoja;
- (b) kohdistamalla tilintarkastustoimenpiteitä yhteisön lopulliseen vaihto- omaisuusluetteloon todetakseen, vastaako se tarkasti inventoinnin todellisia tuloksia; ja
- (c) suorittamalla tilintarkastustoimenpiteitä hankkiakseen tilintarkastusevidenssiä siitä, onko inventointipäivän ja tilinpäätöspäivän välillä tapahtuneet vaihto-omaisuuden muutokset otettu asianmukaisesti huomioon, jos fyysinen inventointi tehdään muulloin kuin tilinpäätöspäivänä.

7.4.20. Jos tilintarkastaja ei ennalta arvaamattomien olosuhteiden vuoksi ole ollut läsnä fyysisessä inventoinnissa, hänen on tehtävä jonakin muuna ajankohtana joitakin fyysisiä laskentoja tai havainnoitava tällaisen laskennan suorittamista sekä kohdistettava tilintarkastustoimenpiteitä inventointipäivän ja tilinpäätöspäivän välillä toteutuneisiin liiketapahtumiin. Jos tilintarkastajan ei ole käytännössä mahdollista olla läsnä fyysisessä inventoinnissa, hänen on suoritettava vaihtoehtoisia tilintarkastustoimenpiteitä hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä vaihto-omaisuuden olemassaolosta ja tilasta tai, jos tämä ei ole mahdollista, määritettävä vaikutus tilintarkastuskertomukseen.<sup>54</sup>

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

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

<sup>54</sup> Vaikutuksesta tilintarkastuskertomukseen ks. osa 9, kappale 9.5.1.O.

*Oikeudenkäynnit ja vaateet*

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

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

7.4.23. Jos tilintarkastaja tunnistaa olennaisen virheellisuuden riskin, joka koskee tunnistettuja oikeudenkäyntejä tai vaateita, tai kun suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden antavat viitteet muiden olennaisten oikeudenkäyntien tai vaateiden mahdollisesta olemassaolosta, tilintarkastajan on tämän standardin [luonnos] edellyttämien toimenpiteiden lisäksi pyrittävä kommunikoimaan suoraan yhteisön käyttämän ulkopuolisen lakimiehen kanssa. Tämä on tehtävä käyttäen tiedustelukirjettä, joka on johdon laatima ja tilintarkastajan lähettämä ja jossa yhteisön käyttämää ulkopuolista lakimiestä pyydetään kommunikoimaan suoraan tilintarkastajan kanssa. <sup>55</sup>

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

7.4.24. Tilintarkastajan on hankittava tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä niiden säädösten ja määräysten noudattamisesta, joiden yleisesti tiedetään välittömästi vaikuttavan olennaisten tilinpäätöksen sisältyvien lukujen ja siinä esitettävien tietojen määrittämiseen.<sup>56</sup>

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

- (a) muodostettava käsitys teon luonteesta ja olosuhteista, joissa se on tapahtunut, ja hankittava lisää informaatiota pystyäkseen arvioimaan mahdollisen vaikutuksen tilinpäätökseen;
- (b) keskusteltava asiasta johdon asianmukaisen tason ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten kanssa, ellei säädös tai määräys kiellä sitä;
- (c) jos säädösten ja määräysten epäilystä noudattamatta jättämisestä ei pystytä hankkimaan riittävästi informaatiota, arvioitava, minkälainen vaikutus tilintarkastajan lausuntoon on sillä, että ei ole saatu tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä; ja
- (d) arvioitava vaikutuksia tilintarkastuksen muihin osa-alueisiin, kuten tilintarkastajan tekemään riskienarviointiin ja kirjallisten vahvistusilmoitusten luotettavuuteen, ja ryhdyttävä asianmukaisiin toimiin.<sup>57</sup>

<sup>55</sup> Vaikutuksesta tilintarkastuskertomukseen ks. osa 9, kappale 9.5.1.N

<sup>56</sup> Vaikutuksesta tilintarkastuskertomukseen ks. osa 9, kappale 9.5.1.J.

<sup>57</sup> Vaikutuksesta tilintarkastuskertomukseen ks. osa 9, kappaleet 9.5.1.K., 9.5.1.L. ja 9.5.1.M

## *Palveluorganisaation palvelujen käyttäminen*

7.4.26. Jos yhteisö käyttää palveluorganisaation palveluja, tilintarkastajan on:

- (a) ratkaistava, onko relevanttien tilinpäätöskannanottojen osalta saatavissa tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä yhteisön hallussa olevasta aineistosta; ja jos ei ole,
- (b) suoritettava muita tilintarkastustoimenpiteitä hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tai käytettävä toista tilintarkastajaa suorittamaan kyseiset toimenpiteet palveluorganisaatiossa hänen puolestaan.

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

## *Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn hyödyntäminen*

7.4.27. Kun tilintarkastaja on päättänyt käyttää erityisasiantuntijan työtä, hänen on arvioitava kyseisen erityisasiantuntijan tekemän työn asianmukaisuus, mukaan lukien:

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

7.4.28. Jos tilintarkastaja toteaa, ettei hänen käyttämänsä erityisasiantuntijan tekemä työ sovellu tilintarkastajan tarkoituksiin, hänen on sovittava erityisasiantuntijan kanssa aiemman työn lisäksi suoritettavasta työstä tai suoritettava lisää olosuhteisiin nähden asianmukaisia tilintarkastustoimenpiteitä.

## **7.5. Virheellisyyskokoaminen**

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

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

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

7.5.3. Jos tilintarkastaja toteaa tilintarkastuksen aikana virheellisyyden, hänen on arvioitava, antaako

virheellisyys viitteitä väärinkäytöksestä. Jos esiintyy tällaisia viitteitä, tilintarkastajan on määritettävä vaikutukset tilintarkastuksen muihin osa-alueisiin, mukaan lukien tunnistetut ja arvioidut olennaisen virheellisyyden riskit ja johdon vahvistusilmoitusten luotettavuus.

7.5.4. Jos tilintarkastaja tunnistaa virheellisyyden, joka saattaa johtua väärinkäytöksestä, ja epäilee että osallisena on johtoon kuuluvia, hänen on:

- (a) arvioitava uudelleen väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskit ja omat toimenpiteensä niihin vastaamiseksi; tai
- (b) harkittava aiemmin hankitun evidenssin luotettavuutta uudelleen arvioidessaan, antavatko olosuhteet tai muut seikat viitteitä mahdollisesta epärehellisestä yhteistoiminnasta, johon on osallisena työntekijöitä, johtoa tai kolmansia osapuolia.

*Tunnistetun tai epäillyn väärinkäytöksen vaikutukset riippuvat olosuhteista. Esimerkiksi muutoin vähämerkityksinen väärinkäytös voi olla merkittävä, jos siinä on osallisena ylempää johtoa. Tällöin aiemmin hankitun evidenssin luotettavuus voi käydä kyseenalaiseksi, koska voi syntyä epäilyjä annettujen vahvistusilmoitusten täydellisyydestä ja totuudenmukaisuudesta sekä kirjanpitoaineiston ja dokumentaation aitoudesta. On myös mahdollista, että esiintyy epärehellistä yhteistoimintaa, jossa on osallisena työntekijöitä, johtoon kuuluvia tai kolmansia osapuolia.*

7.5.5. Tilintarkastajan on ratkaistava, onko tilintarkastussuunnitelmaa tarpeellista muuttaa, jos:

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

## 7.6. Erityiset kommunikointivaatimukset

7.6.1. Tilintarkastajan on kommunikoitava:

- (a) sisäisen valvonnan järjestelmässä tilintarkastuksen aikana tunnistetuista puutteellisuuksista hallintoelimille kirjallisesti ja oikea-aikaisesti.
- (b) johdon kanssa kirjallisesti ja oikea-aikaisesti seikoista, jotka on viestitty hallintoelimille (paitsi jos kyseisissä olosuhteissa ei olisi asianmukaista kommunikoida suoraan johdon kanssa) sekä muista tunnistetuista sisäisen valvonnan puutteellisuuksista, joista ei ole kommunikoitu mutta jotka ovat riittävän tärkeitä saatettavaksi johdon tietoon.

*Kommunikoinnin muista sisäisen valvonnan puutteellisuuksista, jotka on syytä saattaa johdon tietoon, ei tarvitse olla kirjallista, vaan se voi olla myös suullista.*

7.6.2. Tilintarkastajan on sisällytettävä sisäisen valvonnan merkittäviä puutteellisuuksia koskevaan kommunikointiin kuvaus puutteellisuuksista ja selostus niiden mahdollisista vaikutuksista sekä riittävästi tietoa, jotta hallintoelinten ja johdon on mahdollista ymmärtää, mihin kommunikoitava asia liittyy.

7.6.3. Kommunikoidessaan johdon ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten kanssa tilintarkastajan on harkittava, onko sellaisia kirjanpidollisiin arvioihin liittyviä seikkoja, joista tulisi kommunikoida, ottaen huomioon, liittyvätkö olennaisen virheellisyyden riskeihin johtaneet syyt arviointiepävarmuuteen vaiko monimutkaisuuden, subjektiivisuuden tai muiden luontaisriskitekijöiden vaikutukseen kirjanpidollisia arvioita ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja tuotettaessa.

## **7.7. Erityiset dokumentointivaatimukset**

7.7.1. Tilintarkastustoimeksiantoa koskevien yleisten dokumentaatiovaatimusten (osa 2.5) lisäksi tilintarkastusdokumentaatioon on sisällytettävä seuraavaa:

- (a) kokonaisnäkemykseen perustuvat toimenpiteet, joilla vastataan arvioituihin olennaisen virheellisuuden riskeihin tilinpäätöstasolla;
- (b) suoritettujen toimenpiteiden ja arvioitujen riskien välinen yhteys kannanottotasolla;
- (c) tilintarkastustoimenpiteiden tulokset, mukaan lukien johtopäätökset elleivät ne ole muutoin selviä;
- (d) johdon tekemää kontrollien sivuuttamista koskevaan riskiin vastaamiseksi suunniteltujen tilintarkastustoimenpiteiden tulokset;
- (e) rahamäärä, jota pienempien virheellisyyksien katsottaisiin olevan selvästi vähäpätöisiä; ja
- (f) kaikki tilintarkastuksen aikana kootut virheellisyydet ja tieto siitä, onko ne korjattu.

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

7.7.3. Silloin kuin tilintarkastaja on tunnistanut säädöksen tai määräyksen noudattamatta jättämisen tai epäilee sitä, hänen on dokumentoitava suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden, merkittävät ammatilliseen harkintaan perustuvat ratkaisut sekä niiden perusteella tehdyt johtopäätökset.

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

## **8. Johtopäätösten tekeminen**

### *Osan sisältö*

Osassa 8 esitetään vaatimukset, jotka koskevat:

- tilintarkastuksen aikana tunnistettujen korjattujen ja korjaamattomien virheellisyyksien arvioimista.
- tilinpäätöspäivän jälkeisiä tapahtumia.
- loppuunsaattamistoimenpiteitä, mukaan lukien niihin liittyvät arvioinnit.
- toiminnan jatkuvuutta ja siitä esitettyjä tietoja koskevia johtopäätöksiä.
- kirjallisia vahvistusilmoituksia ja loppuunsaattamisvaiheen analyyttisiä toimenpiteitä.

### *Osan soveltamisala*

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

### **8.1. Tavoitteet**

8.1.1. Tilintarkastajan tavoitteina on:

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

### **8.2. Tilintarkastuksen aikana tunnistettujen virheellisyyksien arvioiminen**

8.2.1. Jos johto kieltäytyy korjaamasta joitakin tilintarkastajan kommunikoimista virheellisyyksistä tai mitään niistä, tilintarkastajan on muodostettava käsitys syistä, joiden vuoksi johto ei tee korjauksia, ja hänen on otettava tämä käsitys huomioon arvioidessaan, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena olennaista virheellisyyttä.

8.2.2. Ennen korjaamattomien virheellisyyksien vaikutuksen arvioimista tilintarkastajan on arvioitava olennaisuus uudelleen varmistuakseen siitä, onko se yhteisön todellinen taloudellinen tulos huomioon ottaen edelleen asianmukainen.

8.2.3. Tilintarkastajan on ratkaistava, ovatko korjaamattomat virheellisyydet yksin tai yhdessä olennaisia, ottamalla huomioon:

- (a) virheellisyyksien suuruus ja luonne sekä suhteessa tiettyihin liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihiin tai tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin että tilinpäätökseen kokonaisuutena, samoin kuin virheellisyyksien erityiset esiintymisolosuhteet; ja
- (b) aikaisempia kausia koskevien korjaamattomien virheellisyyksien vaikutus asianomaisiin liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihiin tai tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin sekä tilinpäätökseen kokonaisuutena.

### 8.3. Yleisen johtopäätöksen tekemisessä auttavat analyttiset toimenpiteet

- 8.3.1. Tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava tilintarkastuksen loppuvaiheessa analyttisiä toimenpiteitä, joista on apua hänen tehdessään yleistä johtopäätöstä siitä, onko tilinpäätös yhdenmukainen hänen yhteisöstä muodostamansa käsityksen kanssa, sekä tunnistaakseen mahdolliset viitteet väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskistä, jota ei ole tunnistettu aiemmin.
- 8.3.2. Tilintarkastajan on tutkittava vaihtelut tai yhteydet, jotka ovat ristiriidassa muun relevantin informaation kanssa, tekemällä tiedusteluja johdolle ja suorittamalla muita tilintarkastustoimenpiteitä sen mukaan kuin kyseisissä olosuhteissa on tarpeellista.

### 8.4. Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat

*Tietyillä tilinpäätöspäivän jälkeen toteutuvilla tapahtumilla voi olla vaikutusta tilinpäätökseen. Tällaisiin tapahtumiin viitataan erikseen monissa tilinpäätösnormistoissa. Tällaisissa normistoissa mainitaan yleensä kahdentyyppisiä tapahtumia:*

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

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

#### *Tilinpäätöspäivän ja tilintarkastuskertomuksen antamispäivän väliset tapahtumat*

- 8.4.1. Tilintarkastajan on suoritettava tilintarkastustoimenpiteitä, joiden tarkoituksena on hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, että kaikki tilinpäätöspäivän ja tilintarkastuskertomuksen antamispäivän välillä toteutuvat tapahtumat, jotka edellyttävät tilinpäätöksen muuttamista tai tietojen esittämistä, on tunnistettu.
- 8.4.2. Tilintarkastajan on suoritettava kappaleen 8.4.1 mukaiset toimenpiteet siten, että ne kattavat ajanjakson, joka ulottuu tilinpäätöspäivästä tilintarkastuskertomuksen antamispäivään tai niin lähelle sitä kuin käytännössä on mahdollista, ja niihin kuuluu:
- (a) käsityksen muodostaminen mahdollisista menettelytavoista, joita johto on ottanut käyttöön varmistuakseen tilinpäätöspäivän jälkeisten tapahtumien tunnistamisesta.
  - (b) johdolle ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimille osoitettavat tiedustelut siitä, onko tilinpäätöspäivän jälkeen toteutunut tapahtumia, jotka saattavat vaikuttaa tilinpäätökseen.
  - (c) yhteisön omistajien, hallintoelinten ja johdon tilinpäätöspäivän jälkeen pitämien kokousten pöytäkirjojen lukeminen sekä tiedustelut seikoista, joista on keskusteltu kaikissa sellaisissa kokouksissa, joiden pöytäkirjat eivät vielä ole käytettävissä.
  - (d) yhteisön kuukausi- tai neljännesvuosi-informaation lukeminen, jos sellaista on saatavissa.
- 8.4.3. Jos tilintarkastaja on kappaleissa 8.4.1. ja 8.4.2. kuvattuja toimenpiteitä suorittaessaan tunnistanut tapahtumia, jotka yhteisön soveltaman tilinpäätösnormiston mukaan edellyttävät tilinpäätöksen oikaisemista tai lisätietojen esittämistä, hänen on ratkaistava, onko kaikki tällaiset tapahtumat otettu asianmukaisesti huomioon tilinpäätöksessä.

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

8.4.4. Tilintarkastaja ei ole velvollinen suorittamaan tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen mitään tilinpäätökseen kohdistuvia tilintarkastustoimenpiteitä. Jos hänen tietoonsa kuitenkin tulee tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen mutta ennen tilinpäätöksen julkistamispäivää tosiseikkoja tai olosuhteita, jotka olisivat mahdollisesti johtaneet tilintarkastuskertomuksen muuttamiseen, hänen on keskusteltava asiasta johdon ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten kanssa ja ratkaistava, onko tilinpäätöstä tarpeellista muuttaa, ja mikäli on, tiedusteltava, kuinka johto aikoo käsitellä asiaa.

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

*Seikat, jotka tulevat tilintarkastajan tietoon tilinpäätöksen julkistamisen jälkeen*

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

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

## **8.5. Tilintarkastajan johtopäätöstä tukevat arvioinnit ja muut toimet**

*Vaadittavat arvioinnit*

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

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

*Tilintarkastaja voi myös harkita, muuttaako tällainen informaatio hänen päätöstään siitä, onko LCE-ISA-standardin [luonnos] soveltaminen asianmukaista kyseisessä tilintarkastuksessa, mistä voi aiheutua tarve muuttaa toimeksiannon ehtoja.*

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

- (a) ovatko arviot olennaisen virheellisuuden riskeistä kannanottotasolla edelleen asianmukaisia, mukaan lukien tilanne, jossa on tunnistettu viitteitä mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta;
- (b) ovatko johdon päätökset, jotka koskevat tilinpäätökseen sisältyvien kirjanpidollisten arvioiden kirjaamista, arvostamista ja esittämistapaa sekä niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja, sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen kohtuullisia; ja
- (c) onko hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

8.5.3. Tilintarkastajan on arvioitava, onko tilintarkastajan ja hallintoelinten välinen kaksisuuntainen kommunikointi ollut riittävää tilintarkastuksen tarkoitusta varten. Jos kommunikointi ei ole ollut riittävää, tilintarkastajan on ryhdyttävä asianmukaisiin toimiin.

*Voi esimerkiksi olla tarpeellista tarkistaa alkuperäistä riskienarviointia, mukauttaa tilintarkastajan lausuntoa laajuutta koskevan rajoituksen perusteella tai ryhtyä muihin toimiin sen mukaan kuin on asianmukaista.*

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

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

#### *Johtopäätösten tekeminen*

8.5.5. Tilintarkastajan on tehtävä johtopäätös siitä, onko hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Lausuntoa laatiessaan tilintarkastajan on otettava huomioon kaikki relevantti tilintarkastusevidenssi riippumatta siitä, näyttääkö se vahvistavan kannanottoja vai olevan ristiriidassa niiden kanssa.

8.5.6. Jos tilintarkastaja ei ole hankkinut tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä jostakin olennaisesta kannanotosta, hänen on pyrittävä hankkimaan lisää tilintarkastusevidenssiä. Jos hän ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, hänen on annettava tilinpäätöksestä varauman sisältävä lausunto tai jätettävä lausunto antamatta.<sup>58</sup>

8.5.7. Tilintarkastajan on arvioitava, onko hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, onko johdon ollut asianmukaista käyttää tilinpäätöksen laatimisessa toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta, ja tehtävä tästä johtopäätös.<sup>59</sup>

8.5.8. Tilintarkastajan on tehtävä hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella johtopäätös siitä, esiintyykö hänen ammatillisen harkintansa mukaan olennaista epävarmuutta liittyen tapahtumiin tai olosuhteisiin, jotka yksin tai yhdessä voivat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa.<sup>60</sup>

<sup>58</sup> Vaikutuksesta tilintarkastuskertomukseen ks. osa 9, kappale 9.5.1.W.

<sup>59</sup> Vaikutuksesta tilintarkastuskertomukseen ks. osa 9, kappale 9.5.1.P.

<sup>60</sup> Vaikutuksesta tilintarkastuskertomukseen ks. osa 9, kappale 9.5.1.q.

8.5.9. Jos tilintarkastaja tekee hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella johtopäätöksen, että johdon on ollut kyseisissä olosuhteissa asianmukaista käyttää toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta, mutta esiintyy olennaista epävarmuutta, tilintarkastajan on ratkaistava, onko tilinpäätöksessä esitetty riittävästi tietoja toiminnan jatkuvuuteen liittyvästä olennaisesta epävarmuudesta, kuten:

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

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

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

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

## 8.6. Johdon ja hallintoelinten kirjalliset vahvistusilmoitukset

*Kirjalliset vahvistusilmoitukset ovat tarpeellista informaatiota, jota tilintarkastaja pyytää tilintarkastuksen yhteydessä. Näin ollen kirjalliset vahvistusilmoitukset ovat tilintarkastusevidenssiä samalla tavoin kuin tiedusteluihin saadut vastaukset. Vaikka kirjalliset vahvistusilmoitukset toimivat tarpeellisena evidenssinä, ne eivät kuitenkaan yksin tuota tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaan tilintarkastusevidenssiä mistään niissä käsiteltävästä seikasta. Myöskään se, että johto on antanut luotettavia kirjallisia vahvistusilmoituksia, ei vaikuta siihen, minkä luonteista tai miten laajaa muuta tilintarkastusevidenssiä tilintarkastaja hankkii johdon velvollisuuksien täyttämistä tai yksittäisistä kannanotoista.*

8.6.1. Tilintarkastajan on hankittava kaikkia tilintarkastuslausunnossa mainittuja tilikausia koskevat kirjalliset vahvistusilmoitukset johdolta, jolla on asianmukaiset tiedot kyseisistä seikoista ja vastuu tilinpäätöksestä – sekä soveltuvisissa tapauksissa hallintoelimiltä – seuraavista seikoista:

- (a) että he ovat täyttäneet velvollisuutensa, jotka koskevat tilinpäätöksen laatimista sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, mihin relevanteissa tapauksissa kuuluu, että se antaa oikean ja riittävän kuvan;
- (b) että he ovat antaneet tilintarkastajalle kaiken relevantin informaation ja pääsyn aineistoihin tilintarkastustoimeksiannon ehdoissa sovitulla tavalla;<sup>61</sup>

<sup>61</sup> Johdon vahvistusilmoitus on esitettävä samalla tavalla kuin sitä kuvataan toimeksiannon ehdoissa.

- (c) että kaikki liiketapahtumat on kirjattu ja sisältyvät tilinpäätökseen;
- (d) että he hyväksyvät velvollisuutensa, jotka koskevat kontrollien suunnittelua, käyttöönottoa ja ylläpitoa väärinkäytösten ehkäisemiseksi ja havaitsemiseksi;
- (e) että he ovat antaneet tilintarkastajalle tulokset riskiarvioinnistaan, joka koskee sitä, että tilinpäätös saattaa olla väärinkäytöksen seurauksena olennaisesti virheellinen;
- (f) että tilintarkastajalle on ilmoitettu kaikista tiedossa olevista tai epäilyistä väärinkäytöksistä tai näitä koskevista väitteistä;
- (g) että tilintarkastajalle on annettu tieto yhteisön lähipiiriin kuuluvista osapuolista sekä kaikista tiedossa olevista lähipiirisuhteista ja -liiketoimista;
- (h) että lähipiirisuhteet ja -liiketoimet on käsitelty kirjanpidossa asianmukaisesti ja niistä on esitetty tilinpäätöksessä asianmukaiset tiedot tilinpäätösnormiston vaatimusten mukaisesti;
- (i) että tilintarkastajalle on kerrottu kaikista tiedossa olevista säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisistä tai epäilyistä noudattamatta jättämisistä, joiden vaikutukset tulisi ottaa huomioon tilinpäätöstä laadittaessa;
- (j) että kaikista tiedossa olevista todellisista tai mahdollisista oikeudenkäynneistä ja vaateista, joiden vaikutukset pitäisi ottaa huomioon tilinpäätöstä laadittaessa, on kerrottu tilintarkastajalle ja ne on käsitelty kirjanpidossa ja niistä on esitetty tiedot tilinpäätöksessä sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti;
- (k) ovatko kirjanpidollisia arvioita tehtäessä käytetyt menetelmät, merkittävät oletukset ja tieto sekä niihin liittyvät tilinpäätöksessä esitettävät tiedot asianmukaisia, siten että kirjaaminen, arvostaminen ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ovat sovellettavan kirjanpitoonormiston mukaiset;
- (l) että kaikkien sellaisten tilinpäätöspäivän jälkeisten tapahtumien, jotka sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan edellyttävät tilinpäätöksen muuttamista tai lisätietojen esittämistä, aiheuttamat oikaisut on tehty tai vaadittavat tiedot esitetty;
- (m) jos esiintyy toiminnan jatkuvuuteen liittyvää olennaista epävarmuutta, informaatiota tulevaisuutta koskevista suunnitelmista ja niiden toteutuskelpoisuudesta;
- (n) mahdolliset aiemmalla tilikaudella tapahtuneen olennaisen virheellisyyden korjaamiseksi tehdyt oikaisut, jotka vaikuttavat vertailutietoihin; ja
- (o) muut vahvistusilmoitukset, jotka tilintarkastaja katsoo tarpeellisiksi tilinpäätöksen kannalta relevantin muun tilintarkastusevidenssin tai yhden tai useamman yksittäisen tilinpäätöskannanoton tueksi, mukaan lukien tarvittaessa suullisten vahvistusilmoitusten tueksi.

8.6.2. Tilintarkastajan on harkittava, onko tarpeellista hankkia vahvistusilmoituksia yksittäisistä kirjanpidollisista arvioista.

8.6.3. Kirjallisen vahvistusilmoituksen on oltava tilintarkastajalle osoitetun kirjeen muodossa. Liitteessä 6 esitetään esimerkki johdon vahvistusilmoituskirjeestä.

*Jos säädös tai määräys edellyttää, että johto antaa kirjallisia julkisia lausuntoja velvollisuuksistaan, ja jos tilintarkastaja toteaa tällaisten lausuntojen sisältävän osan tämän standardin [luonnos] mukaan vaadittavista tiedoista tai ne kaikki, tällaisten lausuntojen kattamia relevantteja seikkoja ei tarvitse sisällyttää vahvistusilmoituskirjeeseen.*

- 8.6.4. Tilintarkastajan on pyydettävä johdolta ja soveltuvin tapauksissa hallintoelimiltä kirjallinen vahvistusilmoitus siitä, katsovatko nämä, että korjaamattomien virheellisyyksien vaikutukset tilinpäätökseen kokonaisuutena ovat yksin tai yhdessä epäolennaisia. Yhteenvedo tällaisista eristä on sisällytettävä tai liitettävä kirjalliseen vahvistusilmoitukseen.
- 8.6.5. Jos tilintarkastajalla on epäilyjä johdon pätevydestä, rehellisyydestä, eettisistä arvoista tai huolellisuudesta taikka sen sitoutumisesta näihin tai näiden noudattamisen valvonnasta tai jos saadut vahvistusilmoitukset ovat ristiriidassa muun tilintarkastusevidenssin kanssa, tilintarkastajan on määritettävä vaikutus tilintarkastusevidenssin luotettavuuteen yleisemmin ja ryhdyttävä asianmukaisiin toimiin, mukaan lukien sen arvioiminen, millainen vaikutus tällä on tilintarkastuskertomukseen sisältyvään lausuntoon.<sup>62</sup>
- 8.6.6. Jos johto ei anna yhtä tai useampaa pyydettyä kirjallisista vahvistusilmoituksista, tilintarkastajan on:
- (a) keskusteltava asiasta johdon kanssa;
  - (b) arvioitava johdon rehellisyys uudelleen ja arvioitava vaikutus, joka tällä saattaa olla suullisten tai kirjallisten vahvistusilmoitusten ja yleensä tilintarkastusevidenssin luotettavuuteen; ja
  - (c) ryhdyttävä asianmukaisiin toimiin, joihin kuuluu tilinpäätöstä koskevan lausunnon antamatta jättäminen, kun johto kieltäytyy antamasta yhtä tai useampaa pyydettyä kirjallista vahvistusilmoitusta tai on riittävästi epäilyjä siitä, ettei johto ole rehellinen.<sup>63</sup>
- 8.6.7. Kirjallisten vahvistusilmoitusten antamisajankohdan tulee olla niin lähellä tilintarkastuskertomuksen antamispäivää kuin käytännössä on mahdollista, mutta ei kyseisen päivän jälkeen. Kirjallisten vahvistusilmoitusten tulee koskea tilintarkastuskertomuksessa mainittua tilinpäätöstä ja tilikautta (tai -kausia).

## **8.7. Kokonaisvastuun ottaminen laadun hallinnasta ja saavuttamisesta**

- 8.7.1. Ennen tilintarkastuskertomuksen päiväämistä toimeksiannosta vastuullisen henkilön on varmistuttava siitä, että hän on ottanut kokonaisvastuun tilintarkastustoimeksiannon laadun hallinnasta ja saavuttamisesta. Sitä tehdessään toimeksiannosta vastuullisen henkilön on varmistuttava siitä, että:
- (a) hänen osallistumisensa on ollut riittävää ja asianmukaista koko tilintarkastustoimeksiannon ajan siten, että hänellä on peruste sen toteamiselle, että merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut ja tehdyt johtopäätökset ovat asianmukaisia toimeksiannon luonne ja olosuhteet huomioon ottaen; ja
  - (b) tilintarkastustoimeksiannon luonne ja olosuhteet ja niissä tapahtuneet muutokset sekä tilintarkastusyhteisön niihin liittyvät toimintaperiaatteet tai menettelytavat on otettu huomioon.
- 8.7.2. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on varmistuttava tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä siitä, että tehtyjen johtopäätösten ja annettavan tilintarkastuskertomuksen tueksi on hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

<sup>62</sup> Vaikutuksesta tilintarkastuskertomukseen ks. osa 9, kappale 9.5.1.T.

<sup>63</sup> Vaikutuksesta tilintarkastuskertomukseen ks. osa 9, kappale 9.5.1.U.

8.7.3. Ennen tilintarkastuskertomuksen päiväämistä toimeksiannosta vastuullisen henkilön on käytävä läpi tilinpäätös ja tilintarkastuskertomus varmistuakseen siitä, että annettava tilintarkastuskertomus on olosuhteisiin nähden asianmukainen.

## 8.8. Erityiset kommunikointivaatimukset

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

8.8.2. Tilintarkastajan on kommunikoitava hallintoelinten kanssa:

- (a) tilintarkastajan näkemyksistä, jotka koskevat yhteisön tilinpäätösmenettelyihin liittyviä merkittäviä laadullisia näkökohtia, kuten tilinpäätöksen laatimisperiaatteita, kirjanpidollisia arvioita ja tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja.
- (b) mahdollisista merkittävistä vaikeuksista, joita tilintarkastuksen aikana on kohdattu.
- (c) tilintarkastuksen aikana esiin tulleista merkittävistä seikoista, josta on keskusteltu tai käyty kirjeenvaihtoa johdon kanssa.
- (d) merkittävistä tilintarkastushavainnoista. Tilintarkastajan on kommunikoitava hallintoelinten kanssa kirjallisesti, jos suullinen kommunikointi ei tilintarkastajan ammatillisen harkinnan mukaan riittäisi.
- (e) muista väärinkäytöksiin liittyvistä seikoista, joista ei vielä ole raportoitu ja jotka saattavat olla relevantteja hallintoelinten velvollisuuksien kannalta, ellei säädös tai määräys estä sitä.
- (f) mahdollisista tilintarkastuskertomuksen muotoon tai sisältöön vaikuttavista olosuhteista.
- (g) tilintarkastajan pyytämistä kirjallisista vahvistusilmoituksista.
- (h) mahdollisista muista tilintarkastuksessa esiin tulleista merkittävistä seikoista, jotka tilintarkastajan ammatillisen harkinnan mukaan ovat relevantteja taloudellisen raportoinnin prosessin valvonnan kannalta.
- (i) siitä, jos tilintarkastaja odottaa sisällyttävänsä tilintarkastuskertomukseen tiettyä seikkaa koskevan kappaleen tai muuta seikkaa koskevan kappaleen, sekä kappaleen sanamuodoista.

8.8.3. Tilintarkastajan on kommunikoitava hallintoelinten kanssa tilintarkastuksen aikana esiin tulevista yhteisön lähipiiriin liittyvistä merkittävistä seikoista.

8.8.4. Korjaamattomien virheellisyyksien osalta tilintarkastajan on kommunikoitava hallintoelimille:

- (a) olennaisista korjaamattomista virheellisyyksistä (erikseen yksilöityinä) sekä vaikutuksesta, joka niillä yksin tai yhdessä voi olla tilintarkastajan lausuntoon, ellei säädös tai määräys estä sitä; ja
- (b) aikaisempia tilikausia koskevien korjaamattomien virheellisyyksien vaikutuksesta tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätökseen.

8.8.5. Elleivät kaikki hallintoelinten jäsenet osallistu yhteisön toiminnan johtamiseen, tilintarkastajan on kommunikoitava hallintoelinten kanssa tunnistetuista tapahtumista tai olosuhteista, jotka saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa; mukaan lukien:

- (a) aiheuttavatko tapahtumat tai olosuhteet olennaista epävarmuutta;

- (b) onko johdon ollut asianmukaista käyttää tilinpäätöksen laatimisessa toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta;
- (c) onko asiasta esitetty tilinpäätöksessä riittävästi tietoja; ja
- (d) soveltuviissa tapauksissa vaikutukset tilintarkastuskertomukseen.

## **8.9. Erityiset dokumentointivaatimukset**

8.9.1. Tilintarkastustoimeksiantoa koskevien yleisten dokumentaatiovaatimusten (osa 2.5) lisäksi tilintarkastusdokumentaatioon on sisällytettävä seuraavaa:

- (a) rahamäärä, jota pienempien virheellisyyksien katsottaisiin olevan selvästi vähäpätöisiä, kaikki tilintarkastuksen aikana kootut virheellisyydet ja tieto siitä, onko ne korjattu, ja tilintarkastajan johtopäätös siitä, ovatko korjaamattomat virheellisyydet yksin tai yhdessä olennaisia, sekä peruste tälle johtopäätökselle.
- (b) tilintarkastuksen aikaisten konsultointien luonne ja laajuus ja niiden tuloksena tehdyt päätökset sekä se, miten päätökset on pantu täytäntöön.

8.9.2. Tilintarkastajan dokumentaation tulee osoittaa, että tilinpäätöslaskelmiin sisältyvä informaatio täsmää tai on täsmäytettävissä sen perustana olevaan kirjanpitoaineistoon, mukaan lukien tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin sisältyvän informaation täsmäyttäminen riippumatta siitä, onko kyseinen informaatio saatu pääkirjanpidosta ja osakirjanpidoista vai niiden ulkopuolelta.

8.9.3. Tilintarkastusdokumentaatio on koottava tilintarkastuskansioon ja lopullisen kansion kokoamista koskevat hallinnolliset toimenpiteet on saatettava päätökseen oikea-aikaisesti tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen.

8.9.4. Sen jälkeen, kun lopullisen tilintarkastuskansion kokoaminen on saatettu päätökseen, tilintarkastaja ei saa tuhota eikä poistaa minkäänlaista dokumentaatiota, ennen kuin sen säilyttämisaika on päättynyt.

8.9.5. Tilintarkastajan on soveltuviissa tapauksissa dokumentoitava, jos LCE-ISA-standardin [luonnos] jonkin osan jokin tavoite jää täyttymättä, sekä tästä seuraavat toimet (kuten vaikutus tilintarkastajan lausuntoon tai luopuminen toimeksiannosta, jos tilintarkastajan yleistä tavoitetta ei pystytä saavuttamaan).

8.9.6. Jos tilintarkastaja katsoo tarpeelliseksi muuttaa olemassa olevaa tilintarkastusdokumentaatiota tai lisätä uutta dokumentaatiota sen jälkeen, kun lopullisen tilintarkastuskansion kokoaminen on saatettu loppuun, hänen on muutosten tai lisäysten luonteesta riippumatta dokumentoitava:

- (a) erityiset syyt niiden tekemiseen; ja
- (b) milloin ne on tehty, kuka ne on tehnyt, ja kuka ne on käynyt läpi.

## 9. Lausunnon laatiminen ja raportointi

### *Osan sisältö*

Osassa 9 esitetään vaatimukset, jotka koskevat:

- lausunnon laatimista;
- tilintarkastuslausuntotyyppejä; ja
- tilintarkastuskertomuksen sisältöä
- muuta informaatiota ja vertailutietoja.

### *Osan soveltamisala*

Tässä osassa selostetaan tilintarkastuskertomuksen sisältöä ja kuvataan, miten tilintarkastaja päättää mukautuksista ja milloin tilintarkastuskertomukseen tarvitaan muita muutoksia. Siinä myös kuvataan tilintarkastajalta vaadittavia toimenpiteitä vertailulukujen ja vertailutilinpäätöksen sekä muun informaation suhteen (jos sovellettavissa).

Esimerkkejä mukautetuista lausunnoista, toiminnan jatkuvuuteen liittyvästä olennaisesta epävarmuudesta, tiettyä seikkaa painottavasta kappaleesta ja muuta seikkaa koskevasta kappaleesta löytyy julkaisusta *Auditor Reporting Supplemental Guide* (joka löytyy osoitteesta [ISA for LCE Exposure Draft webpage](#)).

### 9.1 Tavoitteet

9.1.1. Tilintarkastajan tavoitteina on:

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

### 9.2 Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen

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

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

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

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

9.2.4. Kappaleen 9.2.3 mukaista arviointia tehdessään tilintarkastajan on sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen arvioitava:

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

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

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

*Tilintarkastajan arviointi siitä, antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan – sekä esittämistavan että tarvittavien tietojen osalta – perustuu ammatilliseen harkintaan.*

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

### 9.3. Lausunnon muoto

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

*Silloin kun tilinpäätösnormisto on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto – niin kuin tavallisesti on, kun on kyse yleiseen käyttöön tarkoitetusta tilinpäätöksestä – vaadittava lausunto koskee sitä, antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan tai onko se kaikilta olennaisilta osiltaan oikein esitetty. Silloin kun tilinpäätösnormisto on säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto, vaadittava lausunto koskee sitä, onko tilinpäätös kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu normiston mukaisesti.*

- 9.3.2. Jos oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston vaatimusten mukaisesti laadittu tilinpäätös ei anna oikeaa ja riittävää kuvaa, tilintarkastajan on keskusteltava asiasta johdon kanssa, ja riippuen sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimuksista ja siitä, kuinka asia on ratkaistu, hänen tulee päättää, onko hänen tarpeellista mukauttaa lausuntonsa.<sup>64</sup>
- 9.3.3. Kun tilinpäätös on laadittu säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuvan normiston mukaisesti, tilintarkastajan ei tarvitse arvioida, antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan. Jos tilintarkastaja kuitenkin äärimmäisen harvinaisissa olosuhteissa toteaa hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella, että tällainen tilinpäätös on harhaanjohtava, hänen on keskusteltava asiasta johdon kanssa, ja riippuen siitä, kuinka asia ratkaistaan, hänen on päätettävä, viestiikö hän siitä tilintarkastuskertomuksessa, ja jos viestii, niin kuinka.<sup>65</sup>

### 9.4. Tilintarkastuskertomus

- 9.4.1. Tilintarkastajan raportoinnin on noudatettava seuraavassa esitettyä muotoa ja sisältöä, paitsi jos:

- (a) tilintarkastuskertomusta on muutettava säädöksen tai määräyksen noudattamiseksi, mukaan lukien tapaukset, jossa säädös tai määräys vaatii tilintarkastajaa käyttämään tilintarkastuskertomuksessa tiettyä esittämistapaa tai sanamuotoa. Kun tilintarkastuskertomuksen esittämistavasta on määrätty näin, siinä saadaan viitata tähän standardiin [luonnos] vain, jos se sisältää kaikki tässä esitetyn mukaiset merkittävät elementit; tai
- (b) tilintarkastuskertomus sisältää mukautetun lausunnon, tiettyä seikkaa painottavan kappaleen, muuta seikkaa koskevan kappaleen, toiminnan jatkuvuuteen liittyvää olennaista epävarmuutta koskevan kappaleen, muihin raportointivelvoitteisiin liittyvän osan tai muuta informaatiota koskevan erillisen osan, jolloin tilintarkastajan on mukautettava lausuntonsa (osan 9.5. mukaisesti) tai muutettava tilintarkastuskertomusta (osan 9.8. mukaisesti).

<sup>64</sup> Vaikutuksesta tilintarkastuskertomukseen ks. osa 9, kappale 9.5.1.X.

<sup>65</sup> Vaikutuksesta tilintarkastuskertomukseen ks. osa 9, kappale 9.5.1.Y.

**RIIPPUMATTOMAN TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUSKERTOMUS**

[ABC-yhtiön osakkeenomistajille [tai muu asianmukainen vastaanottaja]<sup>66</sup>

**Lausunto**

Olemme tilintarkastaneet <sup>67</sup> [ABC-yhtiön [Yhtiö] tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien yhteenveto merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista (nämä korvataan asianmukaisilla nimillä)].<sup>68</sup>

Lausuntonamme esitämme, että tilinpäätös [”antaa oikean ja riittävän kuvan”]<sup>69</sup> Yhtiön taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta [tai ne ”on esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein”][sovellettavan tilinpäätösnormiston] mukaisesti].<sup>70</sup>

**Lausunnon perustelut**

Tilintarkastus on suoritettu [Kansainvälisen standardin yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastusta varten (LCE-ISA-standardi) mukaisesti]. LCE-ISA-standardin mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa*.<sup>71</sup> Olemme riippumattomia Yhtiöstä [maassa] noudatettavien tilintarkastuksen kannalta relevanttien eettisten vaatimusten mukaisesti, ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsityksemme mukaan olemme hankkineet lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.<sup>72</sup>

**Tilinpäätöstä koskevat [johton] velvollisuudet<sup>73</sup>**

[Johto] vastaa tilinpäätöksen laatimisesta [siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan] [sovellettavan tilinpäätösnormiston] mukaisesti,<sup>74</sup> and sekä sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka [se] katsoo tarpeelliseksi, jotta sen on mahdollista laatia tilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyttä.

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

**Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa<sup>75</sup>**

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

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

- tunnistamme ja arvioimme väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvat tilinpäätöksen olennaisen virheellisuuden riskit, suunnittelemme ja suoritamme näihin riskeihin vastaavia tilintarkastustoimenpiteitä ja hankimme lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Riski siitä, että väärinkäytöksestä johtuva olennainen virheellisyys jää havaitsematta, on suurempi kuin jos virheellisyys johtuu virheestä, sillä väärinkäytökseen voi liittyä yhteistoimintaa, väärentämistä, tietojen tahallista esittämättä jättämistä tai virheellisten tietojen esittämistä taikka sisäisen valvonnan sivuuttamista.
- muodostamme käsityksen tilintarkastuksen kannalta relevantista sisäisestä valvonnasta pystyäksemme suunnittelemaan olosuhteisiin nähden asianmukaiset tilintarkastustoimenpiteet mutta emme siinä tarkoituksessa, että pystyisimme antamaan lausunnon Yhtiön sisäisen valvonnan tehokkuudesta.
- arvioimme sovellettujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden asianmukaisuutta sekä johdon tekemien kirjanpidollisten arvioiden ja niistä esitettävien tietojen kohtuullisuutta.
- teemme johtopäätöksen siitä, onko johdon ollut asianmukaista käyttää toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta, ja teemme hankkimamme tilintarkastusevidenssin perusteella johtopäätöksen siitä, esiintyykö sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka voi antaa merkittävää aihetta epäillä Yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa. Jos johtopäätöksemme on, että olennaista epävarmuutta esiintyy, meidän täytyy kiinnittää tilintarkastuskertomuksessamme lukijan huomiota epävarmuutta koskeviin tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin tai, jos epävarmuutta koskevat tiedot eivät ole riittäviä, mukauttaa lausuntomme. Johtopäätöksemme perustuvat tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä hankittuun tilintarkastusevidenssiin. Vastaiset tapahtumat tai olosuhteet voivat kuitenkin johtaa siihen, ettei Yhtiö pysty jatkamaan toimintaansa.
- [arvioimme tilinpäätöksen, kaikki tilinpäätöksessä esitettävät tiedot mukaan lukien, yleistä esittämistapaa, rakennetta ja sisältöä ja sitä, kuvastaako tilinpäätös sen perustana olevia liiketoimia ja tapahtumia siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan.]<sup>76</sup>

Kommunikoidemme hallintoelinten kanssa muun muassa tilintarkastuksen suunnitellusta laajuudesta ja ajoituksesta sekä merkittävistä tilintarkastushavainnoista, mukaan lukien mahdolliset sisäisen valvonnan merkittävät puutteellisuudet, jotka tunnistamme tilintarkastuksen aikana.

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

[Tilintarkastajan osoite: mainitaan kyseisellä oikeudenkäyttöalueella sijaitseva paikkakunta, jossa tilintarkastaja toimii.]

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

- <sup>66</sup> Hakasulkuihin ([ ]) merkityt kohdat mallin mukaisessa tilintarkastuskertomuksessa räätälöidään asiaankuuluvalla tavalla.
- <sup>67</sup> Kun lausunto jätetään antamatta, toteamusta, jonka mukaan tilinpäätös on tilintarkastettu, muutetaan siten, että siinä todetaan, että tilintarkastaja on saanut tehtäväksi tilintarkastaa tilinpäätöksen.
- <sup>68</sup> Yksilöidään yhteisö, jonka tilinpäätös on tarkastettu, yksilöidään tilinpäätöslaskelmat, viitataan liitetietoihin ja merkittäviin tilinpäätöksen laatimisperiaatteisiin sekä mainitaan kunkin tilinpäätöslaskelman kattama ajankohta tai ajanjakso.
- <sup>69</sup> Ks. Myös 9.4.2 jäljempänä. Kun tilinpäätös on laadittu säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuvan normiston mukaisesti, lausunnossa ja tilintarkastajan velvollisuuksia koskevassa kuvauksessa viitataan siihen, onko tilinpäätös kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu [sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti].
- <sup>70</sup> Yksilöidään oikeudenkäyttöalue, josta tilinpäätösnormistosta on kyse, ellei normisto ole IFRS tai IPSAS.
- <sup>71</sup> Kun tilintarkastaja jättää lausunnon antamatta, tätä mainintaa ei sisällytetä tilintarkastuskertomukseen.
- <sup>72</sup> Kun tilintarkastaja antaa varauman sisältävän tai kielteisen lausunnon, hänen on muutettava mainintaa siitä, onko lausunnon perustaksi hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä, siten, että siihen sisällytetään sana "varauman sisältävä" tai "kielteinen" sen mukaan kumpi näistä on asianmukainen. Kun tilintarkastaja jättää lausunnon antamatta, tätä mainintaa ei sisällytetä tilintarkastuskertomukseen.
- <sup>73</sup> Tai jotkin muut termit, jotka ovat kyseisen oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukaisia.
- <sup>74</sup> Silloin kun johdon velvollisuutena on laatia tilinpäätös, joka on oikein esitetty, tämä voidaan ilmaista seuraavasti: "Johto vastaa tilinpäätöksen laatimisesta ja siitä, että se on oikein esitetty [sovellettavan tilinpäätösnormiston] mukaisesti, sekä sellaisesta ..."
- <sup>75</sup> Kun tilintarkastaja jättää lausunnon antamatta, tilintarkastajan velvollisuuksia koskeva kuvaus sisältää vain kappaleessa 9.5.4 vaadittavat seikat.
- <sup>76</sup> Relevanti, kun tilinpäätös on laadittu oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti.

9.4.2. Kun tilinpäätös laaditaan oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti, tilintarkastajan on viitattava tilintarkastuskertomukseen sisältyvässä tilinpäätöstä koskevien velvollisuuksien kuvauksessa "tilinpäätöksen laatimiseen siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan" tai "tilinpäätöksen laatimiseen ja siihen että se on oikein esitetty" sen mukaan kuin kyseisissä olosuhteissa on asianmukaista.

9.4.3. Tilintarkastaja ei saa viitata käyttämänsä erityisasiantuntijan tekemään työhön vakimuotoisen lausunnon sisältävässä tilintarkastuskertomuksessa, paitsi jos säädös tai määräys tätä edellyttää. Jos säädös tai määräys sisältää vaatimuksen tällaisesta viittauksesta, tilintarkastajan on mainittava tilintarkastuskertomuksessa, ettei viittaus vähennä tilintarkastajan vastuuta lausunnosta.

## 9.5 Lausunnon mukauttaminen

*Taulukoissa A - C esitetään vaatimukset eri tilanteissa käytettävistä mukautetuista lausunnoista sekä mukautetun lausunnon muodosta ja sisällöstä.*

9.5.1.A. Tilintarkastajan on mukautettava tilintarkastuskertomukseen sisältyvä lausunto taulukoiden A-C mukaisesti, kun:

- (a) tilintarkastaja tekee hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella johtopäätöksen, että tilinpäätöksessä kokonaisuutena on olennainen virheellisyys; tai
- (b) tilintarkastaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tehdäkseen johtopäätöksen, ettei tilinpäätöksessä kokonaisuutena ole olennaista virheellisyyttä.

9.5.1.B. Kun tilintarkastaja mukauttaa lausuntonsa, hänen on:

- (a) muutettava otsikko "Lausunnon perustelut" otsikoksi "Varauman sisältävän lausunnon

perustelut", "Kielteisen lausunnon perustelut" tai "Perustelut lausunnon antamatta jättämiselle" taulukkojen A-C mukaisesti; ja

(b) esitettävä lausunnon perustelut -osiossa kuvaus mukautukseen johtaneesta seikasta.

*Taulukossa A esitetään, kuinka tilintarkastajan harkintaan perustuva ratkaisu mukauttamiseen johtavan seikan luonteesta ja siitä, kuinka laajalle ulottuvat vaikutukset tai mahdolliset vaikutukset tällä seikalla on tilinpäätökseen, vaikuttaa annettavan lausunnon tyyppiin:*

| <b>TAULUKKO A</b>                                                                           | <i>Tilintarkastajan harkintaan perustuva ratkaisu tilinpäätökseen kohdistuvien vaikutusten tai mahdollisten vaikutusten laajuudesta</i> |                                        |
|---------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------|
| <i>Mukauttamiseen johtavan seikan luonne</i>                                                | <i>Olennainen mutta ei laajalle ulottuva</i>                                                                                            | <i>Olennainen ja laajalle ulottuva</i> |
| Tilinpäätös on olennaisesti virheellinen                                                    | Varauman sisältävä lausunto                                                                                                             | Kielteinen lausunto                    |
| Ei pystytä hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä | Varauman sisältävä lausunto                                                                                                             | Jätetään lausunto antamatta            |

*Taulukossa B täsmennetään, miten lausunto mukautetaan kunkin taulukossa A esitetyn mukautustyyppin osalta.*

| <b>TAULUKKO B</b><br><b>Lausunnon muoto</b>                                                                                                                                                                                                                               | <b>Oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | <b>Säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto</b>                                                                                                                                                                                   |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p><b><u>9.5.1.C. Varauman sisältävä lausunto</u></b></p> <p>Tilintarkastuskertomus – lausunnon otsikko:</p> <p>”Varauman sisältävä lausunto”</p> <p>Tilintarkastuskertomus – lausunnon perustelukappaleen otsikko:</p> <p>”Varauman sisältävän lausunnon perustelut”</p> | <p>”Lausuntonamme esitämme, että Varauman sisältävän lausunnon perustelut -osiossa kuvatus seikan [vaikutuksia tai mahdollisia vaikutuksia] lukuun ottamatta<sup>77</sup> tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan [...] (tai ne on esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein) [sovellettavan tilinpäätös-normiston] mukaisesti.”</p> | <p>”... Varauman sisältävän lausunnon perustelut -osiossa kuvatus seikan [vaikutuksia tai mahdollisia vaikutuksia] lukuun ottamatta] tilinpäätös on kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu [sovellettavan tilinpäätös-normiston] mukaisesti.”</p> |

|                                                                                                                                                                                                                                                               |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                           |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p><b>9.5.1.D. Kielteinen lausunto</b></p> <p>Tilintarkastuskertomus – lausunnon otsikko: ”Kielteinen lausunto”</p> <p>Tilintarkastuskertomus– lausunnon perustelukappaleen otsikko: ”Kielteisen lausunnon perustelut”</p>                                    | <p>” ... tilinpäätös ei anna oikeaa ja riittävää kuvaa [...] (tai niitä ei ole esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein) [sovellettavan tilinpäätösnormiston] mukaisesti”</p>                                                                                                                               | <p>”...tilinpäätöstä ei ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu [sovellettavan tilinpäätösnormiston] mukaisesti.”</p> |
| <p><b>9.5.1.E. Lausunnon antamatta jättäminen</b></p> <p>Tilintarkastuskertomus – lausunnon otsikko: ”Lausunnon antamatta jättäminen”</p> <p>Tilintarkastuskertomus – lausunnon perustelukappaleen otsikko: ”Perustelut lausunnon antamatta jättämiselle”</p> | <p>”[Tilintarkastaja ei esitä] lausuntoa tilinpäätöksestä.</p> <p>Perustelut lausunnon antamatta jättämiselle -osiossa kuvatun seikan merkittävyydestä johtuen [tilintarkastaja ei ole] pystynyt hankkimaan tilinpäätöstä koskevan lausunnon perustaksi tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä”</p> |                                                                                                                           |

<sup>77</sup> Hakasuluissa (esim. [ ]) esitetyt kohdat räätälöidään asianmukaisesti.

*Taulukossa C esitetään, millaisissa erityisissä olosuhteissa tilintarkastajan lausunto mukautetaan ja minkä tyyppinen lausunto kyseisissä olosuhteissa annetaan mukautukseen johtaneen seikan luonteen perusteella (ks. taulukko A). Taulukko C ei ole tyhjentävä luettelo kaikista olosuhteista, joissa tilintarkastajan lausunto mukautetaan.*

| <b>Taulukko C</b><br><b>Erityisiä olosuhteita, jossa tilintarkastajan lausunto mukautetaan</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | <b>viit-<br/>taus</b> | <b>Varauman<br/>sisältävä</b> | <b>Kielteinen</b> | <b>Jätetään<br/>antamatta</b> |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|-------------------------------|-------------------|-------------------------------|
| <i>Alkusaldot</i>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |                       |                               |                   |                               |
| 9.5.1.F. Tilintarkastaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä alkusaldoista. <sup>78</sup>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | 4.6.4                 | ✓                             |                   | ✓                             |
| 9.5.1.G. Tilintarkastaja tekee hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella sen johtopäätöksen, että alkusaldoihin sisältyy virheellisyys, joka olennaisesti vaikuttaa tarkastettavana olevan kauden tilinpäätökseen, ja virheellisyyden vaikutusta ei ole käsitelty tai esitetty asianmukaisesti tai siitä ei ole annettu riittävästi tietoja.                                                                                                                                       | 4.6.5.                | ✓                             | ✓                 |                               |
| 9.5.1.H. Tilintarkastaja tekee hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella sen johtopäätöksen, että tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätöksen laatimisperiaatteita ei ole johdonmukaisesti noudatettu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti suhteessa alkusaldoihin tai tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutosta ei ole käsitelty tai esitetty asianmukaisesti tai siitä ei ole annettu riittävästi tietoja sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. | 4.6.6.                | ✓                             | ✓                 |                               |
| 9.5.1.I. Edellisen tilikauden tilinpäätökseen liittyi mukautus, joka on edelleen relevantti ja olennainen tarkastuksen kohteena olevan tilinpäätöksen kannalta.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | 4.3.6.                | ✓                             | ✓                 | ✓                             |

| <b>Taulukko C</b><br><b>Erityisiä olosuhteita, jossa tilintarkastajan lausunto mukautetaan</b>                                                                                                                                                                                                                                  | <b>viit-<br/>taus</b> | <b>Varauman<br/>sisältävä</b> | <b>Kielteinen</b> | <b>Jätetään<br/>antamatta</b> |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|-------------------------------|-------------------|-------------------------------|
| <i>Säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen</i>                                                                                                                                                                                                                                                                         |                       |                               |                   |                               |
| 9.5.1.J. Ei pystytä hankkimaan riittävästi informaatiota epäilyistä noudattamatta jättämisestä.                                                                                                                                                                                                                                 | 7.4.24.               | ✓                             |                   | ✓                             |
| 9.5.1.K. Tiintarkastaja toteaa, että säädösten ja määräysten tunnistetulla tai epäilyllä noudattamatta jättämisellä on olennainen vaikutus tilinpäätökseen, eikä sitä ole otettu asianmukaisesti huomioon tilinpäätöksessä.                                                                                                     | 7.4.25                | ✓                             | ✓                 |                               |
| 9.5.1.L. Johto tai hallintoelimet estävät tilintarkastajaa hankkimasta tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, jotta tämä pystyisi arvioimaan, onko tapahtunut tai todennäköisesti tapahtunut tilinpäätöksen kannalta mahdollisesti olennainen säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen. | 7.4.25                | ✓                             |                   | ✓                             |
| 9.5.1.M. Tilintarkastaja ei pysty ratkaisemaan, onko säädöksiä tai määräyksiä jätetty noudattamatta, ja tämä johtuu ennemminkin olosuhteista johtuvista kuin johdon tai hallintoelinten asettamista rajoituksista.                                                                                                              | 7.4.25                | ✓                             |                   | ✓                             |
| <i>Ulkopuoliset vahvistukset</i>                                                                                                                                                                                                                                                                                                |                       |                               |                   |                               |
| 9.5.1.N. Tilintarkastajan mielestä on kohtuutonta, ettei johto salli hänen lähettää vahvistuspyyntöä, tai tilintarkastaja ei pysty hankkimaan relevanttia ja luotettavaa tilintarkastusevidenssiä vaihtoehtoisilla tilintarkastustoimenpiteillä.                                                                                | 7.3.23.               | ✓                             |                   | ✓                             |
| 9.5.1.O. Jos ei ole mahdollista hankkia tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä vaihtoomaisuuden olemassaolosta ja tilasta suorittamalla vaihtoehtoisia tilintarkastustoimenpiteitä.                                                                                                              | 7.4.20.               | ✓                             |                   | ✓                             |
| <i>Toiminnan jatkuvuus</i>                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |                       |                               |                   |                               |
| 9.5.1.P. Tilinpäätöstä laadittaessa on käytetty toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta, mutta tilintarkastajan harkinnan mukaan johdon ei olisi ollut asianmukaista käyttää tilinpäätöstä laatiessaan toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta.                                                       | 7.4.1.<br>8.5.7.      |                               | ✓                 |                               |

| <b>Taulukko C</b><br><b>Erityisiä olosuhteita, jossa tilintarkastajan lausunto mukautetaan</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | <b>viit-<br/>taus</b> | <b>Varauman<br/>sisältävä</b> | <b>Kielteinen</b> | <b>Jätetään<br/>antamatta</b> |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|-------------------------------|-------------------|-------------------------------|
| <p>9.5.1.Q. Tilinpäätöksessä ei esitetä riittävästi tietoja olennaisesta epävarmuudesta.</p> <p>9.5.1.R. Tällöin varauman sisältävän (tai kielteisen) lausunnon perustelut -osiossa on mainittava, että ”on sellaista olennaista epävarmuutta, joka saattaa antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa, ja tästä seikasta esitetä riittävästi tietoja tilinpäätöksessä.”</p> | 7.4.5.<br>8.5.8.      | ✓                             | ✓                 |                               |
| <p>9.5.1.S. Kun arvioidaan johdon tekemää arviota yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa ja arvion kattama ajanjakso on alle 12 kuukautta tilinpäätöspäivästä eikä johto tee arviota tai pidennä sen kattamaa aika ja tämän vuoksi tilintarkastajan ei ole mahdollista hankkia tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.</p>                                                | 7.4.2.                | ✓                             |                   | ✓                             |
| <i>Kirjalliset vahvistusilmoitukset</i>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |                       |                               |                   |                               |
| <p>9.5.1.T. Tilintarkastaja tekee johtopäätöksen, että on riittävä syy epäillä johdon pätevyyttä, rehellisyyttä, eettisiä arvoja tai huolellisuutta, niin että tämän standardin [luonnos] mukaan vaadittavat kirjalliset vahvistusilmoitukset eivät ole luotettavia.</p>                                                                                                                               | 8.6.5.                | ✓                             |                   | ✓                             |
| <p>9.5.1.U. Tilintarkastaja tekee johtopäätöksen, että johdon rehellisyydestä on riittävästi epäilyjä niin, että tämän standardin [luonnos] mukaan vaadittavat kirjalliset vahvistusilmoitukset eivät ole luotettavia tai johto ei toimita kappaleiden 8.6.1(a)–(c) mukaan vaadittavia kirjallisia vahvistusilmoituksia.</p>                                                                           | 8.6.6.                |                               |                   | ✓                             |
| <i>Vertailuluvut</i>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |                       |                               |                   |                               |
| <p>9.5.1.V. Tilinpäätöksessä esitetään vertailuluvut ja edelliseltä tilikaudelta aiemmin annetussa tilintarkastuskertomuksessa on ollut varauman sisältävä lausunto, lausunto on jätetty antamatta tai lausunto on ollut kielteinen ja mukauttamiseen johtanutta seikkaa ei ole vielä ratkaistu.</p>                                                                                                   | 9.7.4                 | ✓                             | ✓                 | ✓                             |

| <b>Taulukko C</b><br><b>Erityisiä olosuhteita, jossa tilintarkastajan lausunto mukautetaan</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | <b>viit-<br/>taus</b> | <b>Varauman<br/>sisältävä</b> | <b>Kielteinen</b> | <b>Jätetään<br/>antamatta</b> |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|-------------------------------|-------------------|-------------------------------|
| Mukautetun lausunnon perustelukappaleessa on joko: (a) viitattava mukauttamiseen johtanutta seikkaa koskevassa kuvauksessa sekä tarkastuksen kohteena olevan tilikauden lukuihin että vertailulukuihin, kun seikan vaikutukset tai mahdolliset vaikutukset tarkastuksen kohteena olevan tilikauden lukuihin ovat olennaisia; tai (b) muissa tapauksissa selitettävä, että tilintarkastuslausunto on mukautettu niiden vaikutusten tai mahdollisten vaikutusten vuoksi, joita ratkaisemattomalla seikalla on tarkastuksen kohteena olevan tilikauden lukujen ja vertailulukujen vertailukelpoisuuteen. |                       |                               |                   |                               |
| <i>Muut asiat</i>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                       |                               |                   |                               |
| 9.5.1.W Jos tilintarkastaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | 8.5.6.                | ✓                             |                   | ✓                             |
| 9.5.1.X. Oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti. laadittu tilinpäätös ei anna oikeaa ja riittävää kuvaa.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | 9.3.2.                | ✓                             | ✓                 |                               |
| 9.5.1.Y. Tilinpäätös on laadittu säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuvan normiston mukaisesti ja tilintarkastaja tekee hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella äärimmäisen harvinaisissa olosuhteissa sen johtopäätöksen, että tilinpäätös on harhaanjohtava.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 9.3.3.                | ✓                             | ✓                 | ✓                             |

*Muut mukauttamiseen liittyvät seikat*

9.5.2 Jos tilintarkastaja viittaa käyttämänsä erityisasiantuntijan tekemään työhön tilintarkastuskertomuksessa siksi, että tällainen viittaus on relevantti käsityksen saamiseksi tilintarkastajan lausuntoon tehdystä mukautuksesta, tilintarkastajan on mainittava tilintarkastuskertomuksessa, ettei tällainen viittaus vähennä tilintarkastajan vastuuta kyseisestä lausunnosta.

9.5.3. Jos tilinpäätöksessä on olennainen virheellisyys, joka koskee:

- (a) tilinpäätöksen yksittäisiä rahamääriä (määrälliset tilinpäätöksessä esitettävät tiedot mukaan lukien), tilintarkastajan on sisällytettävä Lausunnon perustelut -osioon kuvaus virheellisyydestä ja sen rahamääräinen vaikutus, paitsi jos tämä ei ole käytännössä mahdollista. Jos rahamääräisiä vaikutuksia ei ole käytännössä mahdollista määrittää, tämä on mainittava.
- (b) laadullisia tietoja, tilintarkastajan on sisällytettävä Lausunnon perustelut -osioon selitys siitä, miten kyseiset tiedot ovat virheellisiä.

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

9.5.4. Kun tilintarkastaja jättää tilinpäätöstä koskevan lausunnon antamatta sen vuoksi, että hän ei ole pystynyt hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, hänen on muutettava kappaleen 9.4.1 mallin mukaista kuvausta tilintarkastajan velvollisuuksista siten, että se sisältää vain seuraavaa:

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

## 9.6. Tilintarkastuskertomukseen sisältyvät muut kappaleet

*Tilintarkastuskertomuksessa käytetään tiettyä seikkaa painottavaa kappaletta ja muuta seikkaa koskevaa kappaletta, kun tilintarkastaja katsoo tarpeelliseksi:*

- (a) *kiinnittää käyttäjien huomiota tilinpäätöksessä esitettyyn seikkaan tai seikkoihin, jotka ovat niin tärkeitä, että ne ovat perustavanlaatuisia käyttäjien tilinpäätöksestä muodostaman käsityksen kannalta; tai*
- (b) *kiinnittää käyttäjien huomiota mihin tahansa seikkaan tai seikkoihin, joita ei ole esitetty tilinpäätöksessä ja jotka ovat relevantteja käyttäjien tilintarkastuksesta, tilintarkastajan velvollisuuksista tai tilintarkastuskertomuksesta muodostaman käsityksen kannalta.*

*Tiettyjä seikkoja painottavat kappaleet*

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

*Esimerkkejä tilanteista, joissa tiettyä seikkaa painottava kappale voi olla tarpeellinen:*

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

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

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

*Muita seikkoja koskevat kappaleet*

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

- 9.6.2. Jos tilintarkastaja katsoo tarpeelliseksi viestiä jostakin muusta kuin tilinpäätöksessä esitetystä seikasta, joka hänen ammatillisen harkintansa mukaan on relevantti käyttäjien tilintarkastuksesta, tilintarkastajan velvollisuuksista tai tilintarkastuskertomuksesta muodostaman käsityksen kannalta, hänen on sisällytettävä tilintarkastuskertomukseen muuta seikkaa koskeva kappale edellyttäen, ettei säädös tai määräys estä sitä.
- 9.6.3. Jos edellisen tilikauden tilinpäätöksen on tilintarkastanut edellinen tilintarkastaja, tilintarkastajan on, sen lisäksi että hän antaa lausunnon tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätöksestä, mainittava muuta seikkaa koskevassa kappaleessa:
- (a) että edellisen tilikauden tilinpäätöksen on tilintarkastanut edellinen tilintarkastaja;
  - (b) minkä tyyppisen lausunnon edellinen tilintarkastaja on antanut, ja jos lausunto on mukautettu, syyt tähän; ja
  - (c) kyseisen kertomuksen antamispäivä, paitsi jos edellisen tilikauden tilinpäätöstä koskeva edellisen tilintarkastajan tilintarkastuskertomus julkaistaan uudelleen tilinpäätöksen yhteydessä.
- 9.6.4. Kun tilintarkastaja sisällyttää tilintarkastuskertomukseen tiettyä seikkaa koskevan kappaleen, muuta seikkaa koskeva kappaleen, maininnan toiminnan jatkuvuuteen liittyvästä olennaisesta epävarmuudesta tai muuta informaatiota koskevan osion, kyseinen kappale tai osio on esitettävä taulukon D mukaisesti:

| Taulukko D:<br>Kappale tai osio                                        | Paikka                                   | Otsikon sisällettävä                                                | Sisältöön kuuluttava                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 9.6.5. Tiettyä seikkaa painottava kappale                              | Tilintarkastus kertomuksen erillinen osa | Asianmukainen otsikko, johon sisältyy "Tietyn seikan painottaminen" | Selkeä viittaus seikkaan, jota halutaan painottaa, ja maininta siitä, missä relevantit kyseistä seikkaa täydellisesti kuvaavat tiedot ovat tilinpäätöksessä.<br><br>Viittaaminen vain tilinpäätöksessä esitettyyn tietoon.<br><br>Maininta siitä, ettei tilintarkastajan lausuntoa ole mukautettu painotettavan seikan osalta.                                                                     |
| 9.6.6. Muuta seikkaa koskeva kappale                                   | Tilintarkastus kertomuksen erillinen osa | Asianmukainen otsikko, johon sisältyy "Muu seikka"                  | Niin kuin kyseisissä olosuhteissa on asianmukaista.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| 9.6.7. Toiminnan jatkuvuuteen liittyvä olennainen epävarmuus - kappale | Tilintarkastus kertomuksen erillinen osa | "Toiminnan jatkuvuuteen liittyvä olennainen epävarmuus"             | Kiinnitetään lukijoiden huomiota tilinpäätöksen liitetietoon, jossa esitetään olennaiseen epävarmuuteen liittyvät seikat.<br><br>Tuodaan esiin, että kyseiset tapahtumat ja olosuhteet osoittavat sellaista olennaista epävarmuutta, joka saattaa antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa, ja ettei tilintarkastajan lausuntoa ole mukautettu kyseisen seikan osalta. |

## 9.7. Vertailutiedot – vertailuluvut ja vertailutilinpäätös

- 9.7.1. Tilintarkastajan on ratkaistava, sisältääkö tilinpäätös sovellettavan tilinpäätösnormiston edellyttämät vertailutiedot ja onko tällaiset tiedot luokiteltu asianmukaisesti. Tällöin tilintarkastajan on arvioitava:
- (a) täsmäävätkö vertailutiedot edellisellä tilikaudella esitettyjen lukujen ja muiden tietojen kanssa tai onko niitä oikaistu silloin, kun se on asianmukaista; ja
  - (b) ovatko vertailutiedoissa noudatetut tilinpäätöksen laatimisperiaatteet yhdenmukaiset tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella noudatettujen laatimisperiaatteiden kanssa, tai jos on tapahtunut muutoksia, onko nämä muutokset käsitelty asianmukaisesti kirjanpidossa, onko ne esitetty asianmukaisesti ja onko niistä annettu riittävästi tietoa.
- 9.7.2. Jos tilintarkastajan tietoon tulee tarkastettavana olevan tilikauden tilintarkastusta suoritettaessa vertailutiedoissa mahdollisesti oleva olennainen virheellisyys, hänen on suoritettava aiemmin suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden lisäksi sellaisia tilintarkastustoimenpiteitä, joita kyseisissä olosuhteissa tarvitaan, hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä sen ratkaisemiseksi, onko vertailutiedoissa olennaista virheellisyyttä.
- 9.7.3. Jos edellisen tilikauden tilinpäätöstä on muutettu, tilintarkastajan on todettava, että vertailutiedot täsmäävät muutettuun tilinpäätökseen.
- 9.7.4. Jos edellisen tilikauden tilinpäätöstä ei ole tilintarkastettu, tilintarkastajan on mainittava tilintarkastuskertomukseen sisältyvässä muuta seikkaa koskevassa kappaleessa, että vertailuluvut tai vertailutilinpäätös ovat tilintarkastamattomia. Tällainen maininta ei kuitenkaan vapauta tilintarkastajaa vaatimuksesta hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, ettei alkusaldoihin sisälly virheellisyyksiä, jotka olennaisesti vaikuttavat tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätökseen.

### *Vertailuluvut*

- 9.7.5. Silloin kun esitetään vertailuluvut, tilintarkastajan lausunnossa ei saa viitata vertailulukuihin muutoin kuin kappaleen 9.7.3 mukaisissa tapauksissa tai seuraavissa olosuhteissa:
- (a) Jos edelliseltä tilikaudelta aiemmin annetussa tilintarkastuskertomuksessa on ollut varauman sisältävä lausunto, jos lausunto on jätetty antamatta tai jos lausunto on ollut kielteinen ja mukauttamiseen johtanutta seikkaa ei ole vielä ratkaistu, tilintarkastajan on mukautettava tarkastettavana olevan tilikauden tilinpäätöstä koskeva lausuntonsa.<sup>79</sup>
  - (b) Jos tilintarkastaja saa tilintarkastusevidenssiä siitä, että edellisen tilikauden tilinpäätöksessä, josta on aiemmin annettu vakiomuotoinen lausunto, on olennainen virheellisyys eikä vertailulukuja ole oikaistu asianmukaisesti tai tilinpäätöksessä ei ole esitetty asianmukaisia tietoja, tilintarkastajan on esitettävä tarkastettavana olevan tilikauden tilinpäätöstä koskevassa tilintarkastuskertomuksessa varauman sisältävä lausunto tai kielteinen lausunto, joka on mukautettu tilinpäätökseen sisältyvien vertailulukujen osalta.

### *Vertailutilinpäätös*

- 9.7.6. Silloin kun esitetään vertailutilinpäätös, tilintarkastajan lausunnossa on viitattava jokaiseen kauteen, jolta tilinpäätös esitetään ja josta annetaan tilintarkastuslausunto.
- 9.7.7. Silloin kun tarkastettavana olevan tilikauden tilinpäätöstä koskevan raportoinnin yhteydessä raportoidaan edellisen tilikauden tilinpäätöksestä ja tilintarkastajan lausunto tällaisesta edellisen tilikauden tilinpäätöksestä poikkeaa hänen aiemmin esittämästään lausunnosta, tilintarkastajan on ilmoitettava tärkeimmät syyt erilaiseen lausuntoon muita seikkoja koskevassa kappaleessa.

## **9.8. Muu informaatio**

*“Muu informaatio” on yhteisön vuosikertomukseen sisältyvä taloudellinen tai muu kuin taloudellinen informaatio (muu kuin tilinpäätös ja sitä koskeva tilintarkastuskertomus).*

- 9.8.1. Tilintarkastajan on ratkaistava johdon kanssa keskustelemalla, mikä asiakirja muodostaa (tai mitkä asiakirjat muodostavat) vuosikertomuksen, ja selvitettävä, millä tavoin ja milloin yhteisö suunnittelee julkistavansa tällaisen asiakirjan (tai tällaiset asiakirjat).
- 9.8.2. Tilintarkastajan on luettava muu informaatio ja:
- (a) arvioitava, onko muun informaation ja tilinpäätöksen välillä olennaista ristiriitaisuutta;
  - (b) arvioitava, onko muun informaation ja hänen tilintarkastuksen aikana hankkimansa tietämyksen välillä olennaista ristiriitaisuutta.
- 9.8.3. Kappaleessa 9.8.2 (a) tarkoitetun arvioinnin perustaksi tilintarkastajan on yhdenmukaisuuden arvioimiseksi verrattava joitakin muuhun informaatioon sisältyviä lukuja tai muita tietoja (joiden on tarkoitus olla samoja kuin tilinpäätökseen sisältyvät luvut tai muut tiedot tai olla näiden yhteenvetoja tai tarkempia erittelyjä) tilinpäätöksessä esitettyihin lukuihin tai muihin tietoihin.

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

<sup>79</sup> Vaikutuksesta tilintarkastuskertomukseen ks. osa 9, kappale 9.5.1.V.

- 9.8.4. Lukiessaan muuta informaatiota kappaleen tilintarkastajan on pysyttävä tarkkaavaisena sellaisten viitteiden varalta, joiden mukaan tilinpäätökseen tai hänen tilintarkastusta suorittaessaan hankkimaansa tietämykseen liittymätön muu informaatio vaikuttaa olevan olennaisesti virheellistä.
- 9.8.5. Jos tilintarkastaja toteaa, että olennaista ristiriitaisuutta vaikuttaa esiintyvän (tai hänen tietoonsa tulee, että muu informaatio vaikuttaa olevan olennaisesti virheellistä), hänen on keskusteltava asiasta johdon kanssa ja tarvittaessa suoritettava muita toimenpiteitä tehdäkseen johtopäätöksen siitä,
- (a) onko muussa informaatiossa olennaista virheellisyyttä;
  - (b) onko tilinpäätöksessä olennaista virheellisyyttä; tai

- (c) onko tarpeellista päivittää hänen muodostamaansa käsitystä yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä.

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

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

9.8.7. Jos tilintarkastaja on saanut muun informaation käyttöönsä osaksi tai kokonaan tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä, hänen on sisällytettävä tilintarkastuskertomukseen muut seikkaa koskeva kappale taulukon E mukaisesti.

9.8.8. Kun tilintarkastaja jättää tilinpäätöstä koskevan lausunnon antamatta, tilintarkastuskertomus ei saa sisältää muuta informaatiota koskevaa osiota, ellei säädös tai määräys sitä vaadi.

9.8.9. Tilintarkastajan on dokumentoitava muuhun informaatioon kohdistamaansa toimenpiteet sekä lopullinen versio muusta informaatiosta.

| Taulukko E:<br>Kappale tai osio | Paikka                                  | Otsikon sisällettävä                            | Sisältöön kuuluttava                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|---------------------------------|-----------------------------------------|-------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 9.8.10. Muu informaatio -osio   | Tilintarkastuskertomuksen erillinen osa | "Muu informaatio" tai muu asianmukainen otsikko | <p>(a) maininta siitä, että johto vastaa muusta informaatiosta;</p> <p>(b) muun informaation, jonka tilintarkastaja on saanut käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää, yksilöinti;</p> <p>(c) maininta siitä, ettei tilintarkastajan lausunto kata muuta informaatiota eikä tilintarkastaja näin ollen anna siitä lausuntoa eikä esitä minkäänlaista varmennusjohtopäätöstä;</p> <p>(d) kuvaus tilintarkastajan velvollisuuksista, jotka koskevat muun informaation lukemista ja tarkastelua sekä siitä raportoimista tämän LCE-ISA-standardin [luonnos] vaatimalla tavalla.</p> <p>(e) kun muu informaatio on saatu käyttöön ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää, joko</p> <p style="padding-left: 20px;">(i) maininta siitä, ettei tilintarkastajalla ole mitään raportoitavaa; tai</p> <p style="padding-left: 20px;">(ii) jos tilintarkastaja on tehnyt johtopäätöksen, että muussa informaatiossa on olennainen virheellisyys, maininta, jossa kuvataan kyseinen muussa informaatiossa oleva olennainen virheellisyys.</p> |

## **LIITE 1**

### **Termistö**

Tämä termistö sisältää ne termit, jotka on määritelty [ehdotettua] LCE-ISA-standardia varten. Nämä määritelmät auttavat standardin yhdenmukaisessa soveltamisessa ja tulkitsemisessa, eikä niiden ole tarkoitus syrjäyttää määritelmiä, jotka on mahdollisesti luotu muihin tarkoituksiin säädöksessä, määräyksessä tai muutoin. Ellei muuta mainita, määritelmillä on sama merkitys kaikkialla standardissa. Lisäksi termistöön sisältyy kuvauksia muista [ehdotetussa] LCE-ISA-standardissa esiintyvistä termeistä yhteisen ja yhdenmukaisen tulkitsemisen ja kääntämisen avuksi (nämä muut termit on merkitty tähdellä “\*”).

***Kirjanpidollinen arvio*** (Accounting estimate) – Rahamäärä, jonka määrittämiseen sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimusten mukaisesti liittyy arviointiepävarmuutta.

***Kirjanpitoaineisto*** (Accounting records) – Kirjanpitoviennit ja niitä tukeva aineisto, kuten sekut ja sähköisten tilisiirtojen todenteet; laskut; sopimukset; pääkirjanpito ja osakirjanpidot, pääkirjanpitoviennit ja muut tilinpäätökseen vaikuttavat oikaisut, joita ei ole tehty pääkirjanpitoviennillä; sekä muut aineistot, kuten kulujen kohdistamista, laskelmia, täsmäytyksiä ja tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja tukevat taulukkolaskelmat.

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

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

***Poikkeuksellinen virheellisyys tai poikkeama*** (Anomaly) – Virheellisyys tai poikkeama, joka todistettavasti ei edusta perusjoukon virheellisyyksiä tai poikkeamia

***Sovellettava tilinpäätösnormisto*** (Applicable financial reporting framework) – Tilinpäätösnormisto, jota johto ja soveltuvin tapauksissa hallintoelimet noudattavat tilinpäätöksen laatimisessa ja joka on yhteisön luonne ja tilinpäätöksen tavoite huomioon ottaen hyväksyttävä tai jota säädös tai määräys edellyttää.

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

- (a) jossa suoraan tai epäsuorasti myönnetään, että johdon saattaa olla tarpeellista esittää tilinpäätöksessä myös muita tietoja kuin ne, joita normiston mukaan nimenomaisesti vaaditaan, jotta tilinpäätös antaisi oikean ja riittävän kuvan; tai
- (b) jossa suoraan myönnetään, että johdon saattaa olla tarpeellista poiketa jostakin normiston vaatimuksesta, jotta tilinpäätös antaisi oikean ja riittävän kuvan. Tällaisten poikkeamisten odotetaan olevan tarpeellisia vain äärimmäisen harvinaisissa tapauksissa.

Termiä "säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto" käytetään tarkoittamaan tilinpäätösnormistoa, joka edellyttää normiston vaatimusten noudattamista mutta jossa ei myönnetä kohdissa (i) ja (ii) tarkoitettuja seikkoja.

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

**Toisistaan riippumattomien osapuolten välinen liiketoimi** (Arm's length transaction) – Liiketoimi, joka toteutuu ehdoilla, joita liiketoimeen halukkaat, toistensa lähipiiriin kuulumattomat, toisistaan riippumatta ja omaksi edukseen toimivat ostaja ja myyjä noudattaisivat.

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

**Kannanotot** (Assertions) – Kirjaamista, arvostamista, esittämistapaa ja tilinpäätöksessä esitettävää informaatiota koskevia nimenomaisia tai muita väittämiä, jotka luontaisesti sisältyvät johdon ilmoitukseen, että tilinpäätös on laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. Kun tilintarkastaja tunnistaa ja arvioi olennaisen virheellisyyden riskejä ja vastaa niihin, hän käyttää kannanottoja ottaakseen huomioon mahdollisesti esiintyvät erityyppiset virheellisyydet.

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

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

**Tilintarkastusevidenssi** (Audit evidence) – Informaatio, jota tilintarkastaja käyttää lausuntonsa perustana olevien johtopäätösten tekemiseen. Tilintarkastusevidenssi sisältää sekä tilinpäätöksen perustana olevaan kirjanpitoaineistoon sisältyvää informaatiota että muuta informaatiota. (Ks. *Tilintarkastusevidenssin riittävyys* ja *Tilintarkastusevidenssin tarkoitukseen soveltuvuus*.)

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

**Tilintarkastuslausunto** (Audit Opinion) – (ks. *Mukautettu lausunto ja vakiomuotoinen lausunto*)

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

**Otanta tilintarkastuksessa (otanta)** (Audit sampling (sampling)) – Tilintarkastustoimenpiteiden kohdistaminen vähempään kuin 100 %:iin tilintarkastuksen kannalta relevanttiin perusjoukkoon kuuluvista yksiköistä siten, että kaikilla otantayksiköillä on mahdollisuus tulla valituiksi, jotta tilintarkastaja saa kohtuullisen perustan koko perusjoukkoa koskevien johtopäätösten tekemiselle.

**Tilintarkastaja** (Auditor) – Termiä ”tilintarkastaja” käytetään henkilöstä tai henkilöistä, jotka suorittavat tilintarkastuksen, tavallisesti toimeksiannosta vastuullinen henkilö tai muut toimeksiantotiimin jäsenet tai soveltuvissa tapauksissa tilintarkastusyhteisö. Silloin kun LCE-ISA-standardissa nimenomaan tarkoitetaan, että jokin vaatimus tai velvollisuus koskee toimeksiannosta vastuullista henkilöä, käytetään termiä ”toimeksiannosta vastuullinen henkilö” eikä termiä ”tilintarkastaja”. ”Toimeksiannosta vastuullisella henkilöllä” ja ”tilintarkastusyhteisöllä” tarkoitetaan relevanteissa tapauksissa vastaavia julkisen sektorin tahoja.

**Tilintarkastajan käyttämä erityisasiantuntija** (Auditor’s expert) – Henkilö tai organisaatio, jolla on erityisasiantuntemusta muulla kuin laskentatoimen tai tilintarkastuksen alueella ja jonka kyseisellä alueella tekemää työtä tilintarkastaja käyttää apuna hankkiessaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä. Tilintarkastajan käyttämä erityisasiantuntija voi olla joko sisäinen erityisasiantuntija, (joka on tilintarkastajan edustaman tilintarkastusyhteisön tai sen kanssa samaan ketjuun kuuluvan tilintarkastusyhteisön partneri<sup>1</sup> tai ammattihenkilö, määräaikaisten ammattihenkilöt mukaan luettuina) tai ulkopuolinen erityisasiantuntija.

**Tilintarkastajan muodostama lukuarvio tai vaihteluväli** (Auditor’s point estimate or auditor’s range) – Rahamäärä tai rahamäärien vaihteluväli, jonka tilintarkastaja muodostaa arvioidessaan johdon lukuarviota.

**Tilintarkastajan muodostama vaihteluväli** – (ks. Tilintarkastajan muodostama lukuarvio)

**Liiketoimintariski** (Business risk) – Riski joka aiheutuu merkittävistä olosuhteista, tapahtumista, seikoista, toimista tai toimimatta jättämisistä, jotka voisivat vaikuttaa kielteisesti yhteisön kykyyn saavuttaa tavoitteensa ja toteuttaa strategioitaan, tai riski, joka aiheutuu soveltumattomien tavoitteiden ja strategioiden asettamisesta.

**Vertailutilinpäätös** (Comparative financial statements) – Vertailutiedot, joissa edellisen tilikauden luvut ja muut tiedot sisällytetään tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätökseen vertailutarkoituksessa, mutta jos ne ovat tilintarkastettuja, niihin viitataan tilintarkastajan lausunnossa. Tähän vertailutilinpäätökseen sisällytettävä informaatio on tasoltaan vertailukelpoinen tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilinpäätökseen sisältyvän informaation kanssa.

**Vertailutiedot** (Comparative information) – Tilinpäätökseen sisältyvät yhtä tai useampaa aikaisempaa tilikautta koskevat luvut ja muut tiedot sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.

**Säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto** (Compliance framework) – (ks. *Sovellettava tilinpäätösnormisto* ja *Yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto*)

\* **Kontrollitoiminnot** (Control activities) – Toimintaperiaatteet ja menettelytavat, jotka auttavat varmistamaan johdon antamien toimintaohjeiden toteuttamisen. Kontrollitoiminnot ovat osa sisäistä valvontaa.

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

**Kontrolliriski** (Control risk) – (ks. Olennaisen virheellisuuden riski)

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

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

tarkastuksen kohteena olevan tilikauden lukujen kannalta.

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

- (a) Toimintaperiaatteet ovat valvonnan toteuttamiseksi annettuja linjauksia siitä, mitä yhteisössä tulisi tai ei tulisi tehdä. Tällaiset linjaukset voidaan dokumentoida, mainita eksplisiittisesti viestinnässä tai tuoda esiin toimien ja päätösten kautta.
- (b) Menettelytavat ovat toimia, joilla toimintaperiaatteet toteutetaan.

**Tilintarkastuskertomuksen antamispäivä** (Date of the auditor's report) – Päivä, jolle tilintarkastaja päivää tilinpäätöstä koskevan kertomuksen.

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

**Tilinpäätöksen julkistamispäivä** (Date the financial statements are issued) – Päivä, jona tilintarkastuskertomus ja tilintarkastettu tilinpäätös ovat kolmansien osapuolten saatavissa.

**Sisäisen valvonnan puutteellisuus** (Deficiency in internal control) – Tämä esiintyy silloin, kun:

- (a) kontrolli on suunniteltu, otettu käyttöön tai toimii niin, ettei se pysty oikea-aikaisesti estämään tai havaitsemaan ja korjaamaan tilinpäätöksessä olevia virheellisyyksiä; tai
- (b) ei ole kontrollia, joka olisi tarpeellinen tilinpäätöksessä olevien virheellisyyksien oikea-aikaiseksi estämiseksi tai havaitsemiseksi ja korjaamiseksi.

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

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

\* **Toimeksiantokirje** (Engagement letter) – Toimeksiannon ehdot kirjeen muodossa.

**Toimeksiannosta vastuullinen henkilö** (Engagement partner)<sup>2</sup>—Tilintarkastusyhteisön nimeämä partneri tai muu henkilö, joka vastaa tilintarkastustoimeksiannosta ja sen suorittamisesta sekä tilintarkastusyhteisön nimissä annettavasta tilintarkastuskertomuksesta ja joka on, milloin tätä vaaditaan, ammatillisen tai oikeudellisen tahon tai sääntelyelimen asianmukaisesti hyväksymä.

**Toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti** (Engagement quality review) – Toimeksiantotiimin tekemien merkittävien harkintaan perustuvien ratkaisujen ja niiden pohjalta tehtyjen johtopäätösten objektiivinen arviointi, jonka tekee toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittaja ja joka valmistuu toimeksiannosta annettavan raportin antamispäivään mennessä.

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

**Toimeksiantotiimi** (Engagement team) – Kaikki tilintarkastustoimeksiantoa suorittavat partnerit ja muu ammattihenkilöstö sekä muut henkilöt, jotka suorittavat tilintarkastustoimenpiteitä toimeksiannossa, lukuun ottamatta tilintarkastajan käyttämää ulkopuolista erityisasiantuntijaa sekä toimeksiannossa suoraa apua antavia sisäisiä tarkastajia.

\* **Yhteisön riskienarviointiprosessi** (Entity's risk assessment process) – Sisäisen valvonnan komponentti, jolla

tarkoitetaan yhteisön prosessia taloudellisen raportoinnin tavoitteiden kannalta relevanttien liiketoimintariskien tunnistamista ja niihin vastaamiseksi suoritettavista toimista päättämistä varten sekä prosessin tuloksia.

\* **Virhe** (Error) – Tahaton virheellisyys tilinpäätöksessä, luvun tai muun esitettävän tiedon pois jättäminen mukaan lukien.

**Arviointiepävarmuus** (Estimation uncertainty) – Alttius arvostukseen luontaisesti liittyvälle epätarkkuudelle.

\* **Arvioida** (Evaluate) – Yksilöidä ja analysoida relevantteja asioita sekä suorittaa tarvittavia toimenpiteitä johtopäätöksen tekemiseksi jostakin asiasta. Englanninkielisissä standardeissa sanaa "evaluation" käytetään viittaamaan tietynlaisten asioiden, kuten evidenssin, erilaisten toimenpiteiden tulosten sekä riskeihin vastaamisen tehokkuuden arvioimiseen. (ks. myös *Arvioida* (Assess))

**Poikkeama** (Exception) – Vastaus, joka osoittaa vahvistettavaksi pyydetyn tai yhteisön aineistoon sisältyvän tiedon eroavan vahvistuksen antavalta osapuolelta saadusta tiedosta.

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

- (a) tilintarkastusprosesseista;
- (b) LCE-ISA-standardista sekä sovellettavista säädöksiin ja määräyksiin perustuvista vaatimuksista;
- (c) liiketoimintaympäristöstä, jossa yhteisö toimii; ja
- (d) yhteisön toimialan kannalta relevanteista tilintarkastukseen ja taloudelliseen raportointiin liittyvistä seikoista.

**Erityisasiantuntija** (Expert) – (ks. *Tilintarkastajan käyttämä erityisasiantuntija* ja *Johdon käyttämä erityisasiantuntija*)

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

**Ulkopuolinen vahvistus** (External confirmation) – Tilintarkastusevidenssi, jonka tilintarkastaja saa kolmannelta osapuolelta (vahvistuksen antava osapuoli) suorana kirjallisena vastauksena paperilla, sähköisenä tai muulla tietovälineellä.

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

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

**Tilintarkastusyhteisö** (Firm) – Yksin vastuullisena toimiva toimeksiantojen suorittaja tai tilintarkastusammattilaisten muodostama henkilöyhtiö tai osakeyhtiö taikka muu tilintarkastusammattilaisten yhteenliittymä tai vastaava julkisen sektorin toimija.

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

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

\* **Vilpillinen taloudellinen raportointi** (Fraudulent financial reporting) – Käsittää tahalliset virheellisyysdet, myös lukujen tai muiden tilinpäätöksessä esitettävien tietojen poisjättämisen, tilinpäätöksen käyttäjien erehdyttämiseksi.

\* **[Muut] toimenpiteet (Further procedures)** – Toimenpiteet arvioituihin olennaisen virheellisuuden riskeihin vastaamiseksi, mukaan lukien (mahdollinen) kontrollien testaus, yksittäisten tapahtumien tarkastaminen ja analyttiset toimenpiteet.

**Yleiset tietotekniikkakontrollit (yleiset IT-kontrollit)** (General IT controls) – Yhteisön IT-prosesseja koskevat kontrollit, jotka tukevat IT-ympäristön jatkuvaa asianmukaista toimintaa, mukaan lukien informaation käsittelyä koskevien kontrollien jatkuva tehokas toiminta ja informaation eheys (ts. informaation täydellisyys, oikeellisuus ja validius) yhteisön tietojärjestelmässä. Ks. myös *IT-ympäristön* määritelmä.

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

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

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

- (a) jossa suoraan tai epäsuorasti myönnetään, että johdon saattaa olla tarpeellista esittää tilinpäätöksessä myös muita tietoja kuin ne, joita normiston mukaan nimenomaisesti vaaditaan, jotta tilinpäätös antaisi oikean ja riittävän kuvan; tai
- (b) jossa suoraan myönnetään, että johdon saattaa olla tarpeellista poiketa jostakin normiston vaatimuksesta, jotta tilinpäätös antaisi oikean ja riittävän kuvan. Tällaisten poikkeamisten odotetaan olevan tarpeellisia vain äärimmäisen harvinaisissa tapauksissa.

Termiä "säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto" käytetään tarkoittamaan tilinpäätösnormistoa, joka edellyttää normiston vaatimusten noudattamista mutta jossa ei myönnetä kohdissa (a) ja (b) tarkoitettuja seikkoja.

\* **Hallinto** (Governance) – Kuvaa niiden henkilöiden tai organisaatioiden roolia, jotka vastaavat yhteisön strategisen ohjaamisen valvonnasta ja joilla on yhteisön tilivelvollisuuteen liittyviä velvoitteita.

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

\* **Riippumattomuus<sub>3</sub>** – Siihen kuuluvat:

- (a) mielen riippumattomuus – asennoituminen, joka mahdollistaa lausunnon antamisen ilman ammatillista harkintaa vaarantavia vaikutuksia, jolloin henkilö pystyy toimimaan rehellisesti sekä säilyttämään objektiivisuuden ja ammatillisen skeptisyyden.
- (b) näkyvä riippumattomuus – sellaisten seikkojen ja olosuhteiden välttäminen, jotka ovat niin merkittäviä, että järkevä ja asiaan perehtynyt kolmas osapuoli, joka tuntee kaiken relevantin tiedon, käytetyt varotoimet mukaan lukien, kohtuudella päättelisi tilintarkastusyhteisön tai varmennustiimin jäsenen rehellisyyden, objektiivisuuden tai ammatillisen skeptisyyden vaarantuneen.

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

\* **Taloudellisen raportoinnin (tai tilinpäätöksen laatimisen) kannalta relevantti tietojärjestelmä (Information system relevant to financial reporting (or relevant to the preparation of financial statements))** – Sisäisen valvonnan komponentti, joka sisältää taloudellisen raportoinnin järjestelmän ja käsittää toimenpiteet ja rekisterit, jotka on luotu yhteisön liiketapahtumien (sekä muiden tapahtumien ja olosuhteiden) alkuun saattamista, kirjaamista, käsittelyä ja raportoimista varten sekä varoja, velkoja ja omaa pääomaa koskevan tilivelvollisuuden säilyttämistä varten.

**Ominaisriski** (Inherent risk) – (ks. Olennaisen virheellisuuden riski)

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

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

- (a) edellisen tilikauden tilinpäätöstä ei ole tilintarkastettu; tai
- (b) edellisen tilikauden tilinpäätöksen on tilintarkastanut edellinen tilintarkastaja.

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

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

**Sisäinen tarkastus** (Internal audit function) – Yhteisön toiminto, jossa suoritetaan varmennus- ja konsultointitoimenpiteitä, joiden tarkoituksena on arvioida ja parantaa yhteisön hallinnon, riskienhallinnan ja sisäisen valvonnan prosessien tehokkuutta.

\* **Sisäinen valvonta** (Internal control) – Hallintoelinten, johdon ja muun henkilöstön suunnittelema, käyttöönotettava ja ylläpitämä prosessi, jonka tarkoituksena on tuottaa kohtuullinen varmuus taloudellisen raportoinnin luotettavuutta, toiminnan tehokkuutta ja taloudellisuutta sekä sovellettavien säädösten ja määräysten noudattamista koskevien tavoitteiden saavuttamisesta. Sana "kontrollit" viittaa sisäisen valvonnan yhden tai useamman osa-alueen mihin tahansa osiin.

**Sisäisen valvonnan järjestelmä** (Internal control system (tai System of internal control)) – Hallintoelinten, johdon ja muun henkilöstön suunnittelema, käyttöönotettava ja ylläpitämä järjestelmä, jonka tarkoituksena on tuottaa kohtuullinen varmuus siitä, että yhteisön taloudellisen raportoinnin luotettavuutta, toiminnan tehokkuutta ja taloudellisuutta sekä sovellettavien säädösten ja määräysten noudattamista koskevat tavoitteet saavutetaan. LCE-ISA-standardissa sisäisen valvonnan järjestelmä koostuu viidestä toisiinsa liittyvästä komponentista:

- (a) valvontaympäristö;
- (b) yhteisön riskienarviointiprosessi;
- (c) yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessi;
- (d) tietojärjestelmä ja kommunikaatio; sekä

- (e) kontrollitoiminnot.

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

**IT-ympäristö** (IT environment) – Yhteisön liiketoimintojen tukemiseen ja liiketoimintastrategioiden toteuttamiseen käytettävät IT-sovellukset ja niitä tukeva IT-infrastruktura sekä IT-prosessit ja kyseisiin prosesseihin osallistuvat henkilöt. LCE-ISA-standardissa:

- (a) IT-sovellus on ohjelmisto tai ohjelmistokokonaisuus, jota käytetään liiketapahtumien tai informaation alkuun saattamiseen, käsittelyyn, kirjaamiseen ja raportointiin. IT-sovelluksiin kuuluvat myös tietovarastot ja raportointityökalut.
- (b) IT-infrastruktura sisältää verkon, käyttöjärjestelmät ja tietokannat sekä niihin liittyvät laitteistot ja ohjelmistot.
- (c) IT-prosessit ovat yhteisön prosesseja, joiden avulla hallinnoidaan pääsyä IT-ympäristöön, ohjelmistojen ja IT-ympäristön muutoksia sekä IT-toimintoja.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**Muun informaation virheellisyys** (Misstatement of the other information) – Muussa informaatiossa on virheellisyys, kun se on esitetty väärin tai on muutoin harhaanjohtavaa (kattaa myös tapaukset, joissa jätetään esittämättä tai

esitetään epäselvästi informaatiota, joka on välttämätöntä muussa informaatiossa esitetyn seikan ymmärtämiseksi oikein).

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

\* **Kontrollien seuranta (tai sisäisen valvonnan järjestelmän seuranta)** (Monitoring of controls (or Monitoring of the system of internal control)) — Prosessi, jossa arvioidaan sisäisen valvonnan toiminnan tehokkuutta ajan kuluessa. Siihen kuuluu kontrollien rakenteen ja toiminnan oikea-aikainen arvioiminen sekä ryhtyminen tarvittaviin korjaaviin toimenpiteisiin olosuhteiden muutokset huomioon ottaen. Kontrollien seuranta on osa sisäistä valvontaa.

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

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

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

**Noudattamatta jättäminen (säädösten ja määräysten)** (Non-compliance (in the context of laws and regulations)) – Yhteisön tahallinen tai tahaton laiminlyönti tai teko, joka on voimassa olevien säädösten tai määräysten vastainen. Tällaisiin tekoihin luetaan liiketoimet, joihin hallintoelimet, johto tai työntekijät ovat ryhtyneet yhteisön nimissä tai sen puolesta. Yhteisön hallintoelinten jäsenten, johdon tai työntekijöiden henkilökohtaiset (yhteisön liiketoimintaan liittymättömät) rikkomukset eivät sisälly tässä tarkoitettuun noudattamatta jättämiseen.

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

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

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

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

**Muuta seikkaa koskeva kappale** (Other matter paragraph) – Tilintarkastuskertomukseen sisältyvä kappale, jossa viitataan seikkaan, jota ei ole esitetty tilinpäätöksessä ja joka tilintarkastajan harkinnan mukaan on relevantti käyttäjien tilintarkastuksesta, tilintarkastajan velvollisuuksista tai tilintarkastuskertomuksesta muodostaman käsityksen kannalta.

**Kirjanpidollisen arvion toteuma** (Outcome of an accounting estimate) – Todellinen rahamäärä, joka syntyy kirjanpidollisen arvion kohteena olevien liiketoimien, tapahtumien tai olosuhteiden toteutuessa.

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

**Tarkastustyössä käytettävä olennaisuus** (Performance materiality) – Yksi tai useampi tilintarkastajan määrittämä

rahamäärä, joka on tilinpäätökselle kokonaisuutena määritettyä olennaisuutta pienempi, jotta saataisiin alennetuksi asianmukaisen alhaiselle tasolle todennäköisyys sille, että yhteenlasketut korjaamattomat ja havaitsemattomat virheellisyys ylittävät tilinpäätökselle kokonaisuutena määritetyn olennaisuuden. Jos tämä on sovellettavissa, tarkastustyössä käytettävä olennaisuus tarkoittaa myös yhtä tai useampaa tilintarkastajan määrittämää rahamäärää, joka on pienempi kuin tiettyjä liiketapahtumien lajeja, tilien saldoja tai tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja varten määritetty olennaisuustaso tai -tasot.

**Henkilöstö** (Personnel) – Tilintarkastusyhteisön partnerit ja muu ammattihenkilöstö.

**Laajalle ulottuva** (Pervasive) – Termi, jota virheellisyyksien yhteydessä käytetään kuvaamaan virheellisyyksien vaikutuksia tilinpäätökseen tai sellaisten mahdollisten virheellisyyksien, mikäli niitä olisi, mahdollisia vaikutuksia tilinpäätökseen, joita ei havaita sen vuoksi, ettei pystytäkään hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Laajalle ulottuvia vaikutuksia tilinpäätökseen ovat ne vaikutukset, jotka tilintarkastajan harkinnan perusteella:

- (a) eivät rajoitu tilinpäätöksen tiettyihin osiin, tileihin tai eriin
- (b) jos ne rajoittuvat tällä tavoin, ne edustavat tai voisivat edustaa huomattavaa osuutta tilinpäätöksestä; tai
- (c) jos kyseessä ovat tilinpäätöksessä esitettävät tiedot, ovat perustavanlaatuisia käyttäjien tilinpäätöksestä muodostaman käsityksen kannalta.

**Perusjoukko** (Population) – Koko se tietojoukko, josta otos valitaan ja josta tilintarkastaja haluaa tehdä johtopäätöksiä.

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

\* **Toimeksiannon suorittaja** (Practitioner) – Ammatissa toimiva tilintarkastusammattilainen.

**Tilintarkastuksen edellytykset** – Johto soveltaa tilinpäätöstä laatiessaan hyväksyttävää tilinpäätösnormistoa, ja johto ja soveltuissa tapauksissa hallintoelimet hyväksyvät lähtökohdan tilintarkastuksen suorittamiselle.

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

**Johdon ja soveltuissa tapauksissa hallintoelinten velvollisuuksiin liittyvä lähtökohta tilintarkastuksen suorittamiselle** (Premise, relating to the responsibilities of management and, where appropriate, those charged with governance, on which an audit is conducted) – Se, että johto ja soveltuissa tapauksissa hallintoelimet ovat ilmoittaneet hyväksyvänsä ja ymmärtävänsä, että heillä on seuraavat velvollisuudet, jotka ovat perustavanlaatuisia ISA-standardien mukaisen tilintarkastuksen suorittamisen kannalta. Toisin sanoen:

- (a) vastuu tilinpäätöksen laatimisesta sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, mihin relevanteissa tapauksissa kuuluu, että se antaa oikean ja riittävän kuvan;
- (b) vastuu sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka johto ja soveltuissa tapauksissa hallintoelimet katsovat tarpeelliseksi, jotta heidän olisi mahdollista laatia tilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä; ja
- (c) velvollisuus antaa tilintarkastajalle:
  - (i) pääsy kaikkeen johdon ja soveltuissa tapauksissa hallintoelinten tiedossa olevaan informaatioon, joka on relevanttia tilinpäätöksen laatimisen kannalta, kuten asiakirjoihin, muuhun aineistoon sekä muihin seikkoihin;

- (ii) muu tieto, jota tilintarkastaja saattaa pyytää johdolta ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimiltä tilintarkastusta varten; ja
- (iii) rajoittamaton mahdollisuus kommunikoida niiden yhteisössä toimivien henkilöiden kanssa, joilta tilintarkastaja katsoo tarpeelliseksi hankkia tilintarkastusevidenssiä.

Jos kyseessä on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto, kohta (a) voidaan myös ilmaista muodossa ”vastuu tilinpäätöksen laatimisesta siten, että se antaa sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti oikean ja riittävän kuvan” tai ”vastuu tilinpäätöksen laatimisesta ja siitä, että se on esitetty sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti oikein”.

”Johdon ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten velvollisuuksiin liittyvä lähtökohta tilintarkastuksen suorittamiselle” voidaan myös ilmaista sanalla ”lähtökohta”.

\* **Tilintarkastusammattilainen** (Professional accountant)<sup>4</sup>—Henkilö, joka on IFACin jäsenjärjestön jäsen.

\* **Ammatissa toimiva tilintarkastusammattilainen** (Professional accountant in public practice)<sup>5</sup> – Tilintarkastusammattilainen, joka toimii ammatillisia palveluja tarjoavassa tilintarkastusyhteisössä, riippumatta toiminnosta (esimerkiksi tilintarkastus, veroasiat tai konsultointi). Tätä termiä käytetään myös tarkoittamaan ammatissa toimivien tilintarkastusammattilaisten muodostamaa tilintarkastusyhteisöä.

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

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

**Ammatilliset standardit** (Professional standards) – Kansainvälinen tilintarkastusstandardi yksikertaisten yhteisöjen tilintarkastuksiin (LCE-ISA) ja relevantit eettiset vaatimukset.

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

**Kohtuullinen varmuus (tilintarkastustoimeksiantojen yhteydessä)** (Reasonable assurance (in the context of audit engagements)) – Korkea varmuustaso mutta ei ehdoton varmuus.

\* **Uudelleenlaskenta** (Recalculation) – Asiakirjojen tai muun aineiston matemaattisen oikeellisuuden tarkistamista.

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

- (a) sovellettavassa tilinpäätösnormistossa määritelty lähipiiriin kuuluvaksi; tai
- (b) jos sovellettavaan tilinpäätösnormistoon sisältyy hyvin vähän tai ei lainkaan lähipiiritietoja koskevia vaatimuksia:
  - (i) henkilö tai toinen yhteisö, joka käyttää raportoivassa yhteisössä määräysvaltaa tai huomattavaa vaikutusvaltaa joko välittömästi tai yhden tai useamman välikäden kautta välillisesti;
  - (ii) toinen yhteisö, jossa raportoiva yhteisö käyttää määräysvaltaa tai huomattavaa vaikutusvaltaa joko välittömästi tai yhden tai useamman välikäden kautta välillisesti; tai
  - (iii) toinen yhteisö, joka on raportoivan yhteisön kanssa saman määräysvallan alaisena, koska
    - niillä on samat määräysvaltaiset omistajat;
    - niiden omistajat ovat toistensa läheisiä perheenjäseniä; tai

- niiden johdon avainhenkilöt ovat samoja.

- (c) Yhteisöjen, jotka ovat julkisen vallan (ts. kansallisen, alueellisen tai paikallisen hallituksen) määräysvallassa, ei kuitenkaan katsota kuuluvan toistensa lähipiiriin, paitsi jos niillä on merkittäviä liiketoimia toistensa kanssa tai ne käyttävät merkittävässä määrin yhteisiä resursseja.

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

**Relevantit eettiset vaatimukset** (Relevant ethical requirements) – Ammattieettiset periaatteet ja eettiset vaatimukset, joita sovelletaan tilintarkastusammattilaisiin tilintarkastustoimeksiantoja suoritettaessa. Relevantteihin eettisiin vaatimuksiin kuuluvat yleensä IESBAn (International Ethics Standards Board for Accountants) julkaisuun *Kansainväliset eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille (sisältäen Kansainväliset riippumattomuusstandardit)* (IESBAn eettiset säännöt) sisältyvät tilintarkastusta koskevat vaatimukset sekä niitä tiukemmat kansalliset vaatimukset.

\* **Uudelleen suorittaminen** (Reperformance) – Tilintarkastaja suorittaa itsenäisesti toimenpiteitä tai kontroleja, jotka on alun perin suoritettu osana yhteisön sisäistä valvontaa.

**IT:n käytöstä aiheutuvat riskit** (Risks arising from the use of IT) – Informaation käsittelyä koskevien kontrollien alttius rakenteen tai toiminnan tehottomuudelle taikka yhteisön IT-prosesseissa olevien kontrollien tehottomasta rakenteesta tai toiminnasta johtuvat informaation eheyttä (ts. liiketapahtumien ja muun informaation täydellisyyttä, oikeellisuutta ja validiutta) koskevat riskit yhteisön tietojärjestelmässä (ks. IT-ympäristö).

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

- Ominaisriski – Liiketapahtumien lajia, tilin saldoa tai tilinpäätöksessä esitettävää tietoa koskevan kannanoton alttius virheellisyydelle, joka voisi olla olennainen yksin tai muihin virheellisyyksiin yhdistettynä, ennen asiaa koskevien kontrollien huomioon ottamista.
- Kontrolliriski - Riski siitä, että yhteisön sisäinen valvonta ei estä tai havaitse ja korjaa ajoissa jotakin liiketapahtumien lajia, tilin saldoa tai tilinpäätöksessä esitettävää tietoa koskevassa kannanotossa mahdollisesti olevaa virheellisyyttä, joka voisi olla olennainen joko yksin tai yhdessä muiden virheellisyyksien kanssa.

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

**Otantariski** (Sampling risk) – Riski siitä, että johtopäätös, jonka tilintarkastaja tekee otoksen perusteella, poikkeaa johtopäätöksestä, joka tehtäisiin, jos sama tilintarkastustoimenpide kohdistettaisiin koko perusjoukkoon. Otantariski voi johtaa kahdentyyppisiin virheellisiin johtopäätöksiin:

- kontrollien testauksessa johtopäätökseen, että kontrollit ovat tehokkaampia kuin ne todellisuudessa ovat, tai yksittäisten tapahtumien tarkastuksessa johtopäätökseen, ettei olennaista virheellisyyttä ole, kun sellainen tosiasiallisesti esiintyy. Tilintarkastaja on ensisijaisesti huolestunut tämän tyyppisistä virheellisistä johtopäätöksistä, koska ne vaikuttavat tilintarkastuksen tehokkuuteen ja johtavat todennäköisemmin epäasianmukaiseen tilintarkastuslausuntoon.
- kontrollien testauksessa johtopäätökseen, että kontrollit ovat vähemmän tehokkaita kuin ne todellisuudessa ovat, tai yksittäisten tapahtumien tarkastuksessa johtopäätökseen, esiintyy olennainen virheellisyys, kun sellaista ei tosiasiallisesti ole. Tämän tyyppinen virheellinen johtopäätös vaikuttaa tilintarkastuksen taloudellisuuteen, koska siitä yleensä aiheutuisi lisätyötä alkuperäisten johtopäätösten virheellisuuden toteamiseksi.

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

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

\* **Merkittävyys** (Significance) – Seikan suhteellinen tärkeys kulloisessakin asiayhteydessä tarkasteltuna. Toimeksiannon suorittaja harkitsee seikan merkittävyyttä siinä asiayhteydessä, jossa sitä ollaan tarkastelemassa. Tähän voi kuulua esimerkiksi se, voiko asian kohtuudella odottaa muuttavan niitä päätöksiä tai vaikuttavan niihin päätöksiin, joita toimeksiannon suorittajan raportin aiotut käyttäjät tekevät, tai – toisena esimerkkinä – harkittaessa, pitäisikö asiasta raportoida hallintoelimille ja pitäisivätkö nämä asiaa tärkeänä omien tehtäviensä kannalta. Merkittävyyttä voidaan tarkastella määrällisten ja laadullisten tekijöiden kannalta, joita tekijöitä ovat esimerkiksi suhteellinen suuruus, luonne ja kohteeseen kohdistuva vaikutus sekä aiottujen käyttäjien tai vastaanottajien ilmaisema mielenkiinto.

**Merkittävä liiketapahtumien laji, tilin saldo tai tilinpäätöksessä esitettävä tieto** (Significant class of transactions, account balance or disclosure) – Liiketapahtumien laji, tilin saldo tai tilinpäätöksessä esitettävä tieto, jota koskee yksi tai useampi relevantti kannanotto.

**Sisäisen valvonnan merkittävä puutteellisuus** (Significant deficiency in internal control) – Sisäisen valvonnan puutteellisuus tai usean puutteellisuuden yhdistelmä, joka tilintarkastajan ammatillisen harkinnan perusteella on riittävän tärkeä saatettavaksi hallintoelinten tietoon.

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

- (a) jonka osalta arvioitu ominaisriski on lähellä ominaisriskiasteikon yläpäästä perustuen siihen, kuinka paljon ominaisriskitekijät vaikuttavat yhdistelmään, joka muodostuu virheellisyyden toteutumisen todennäköisyydestä ja siitä, kuinka suuri mahdollinen virheellisyys olisi toteutuessaan; tai
- (b) jota tulee käsitellä merkittävänä riskinä LCE-ISA-standardin vaatimusten mukaisesti.

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

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

- (a) yksittäisten tapahtumien tarkastaminen (joka kohdistuu liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihiin ja tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin) ja
- (b) analyyttiset aineistotarkastustoimenpiteet.

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

\* **Tarkastus/testi** (Test) – Toimenpiteiden soveltaminen perusjoukon joihinkin tai kaikkiin yksikköihin.

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

**Hallintoelimet** (Those charged with governance) – Henkilö(t) tai organisaatio(t) (esimerkiksi edunvalvontapalveluja tarjoava yritys), jo(t)ka vastaa(vat) yhteisön strategisen ohjaamisen valvonnasta ja jo(i)lla on yhteisön tilivelvollisuuteen liittyviä velvoitteita. Tähän kuuluu taloudellisen raportoinnin prosessin valvonta. Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla voi joidenkin yhteisöjen hallintoelinten jäsenenä olla toimivaan johtoon kuuluvia

henkilöitä, esimerkiksi yksityisen tai julkisen sektorin yhteisön toimivaan johtoon kuuluvia hallituksen jäseniä tai omistajajohtaja.

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

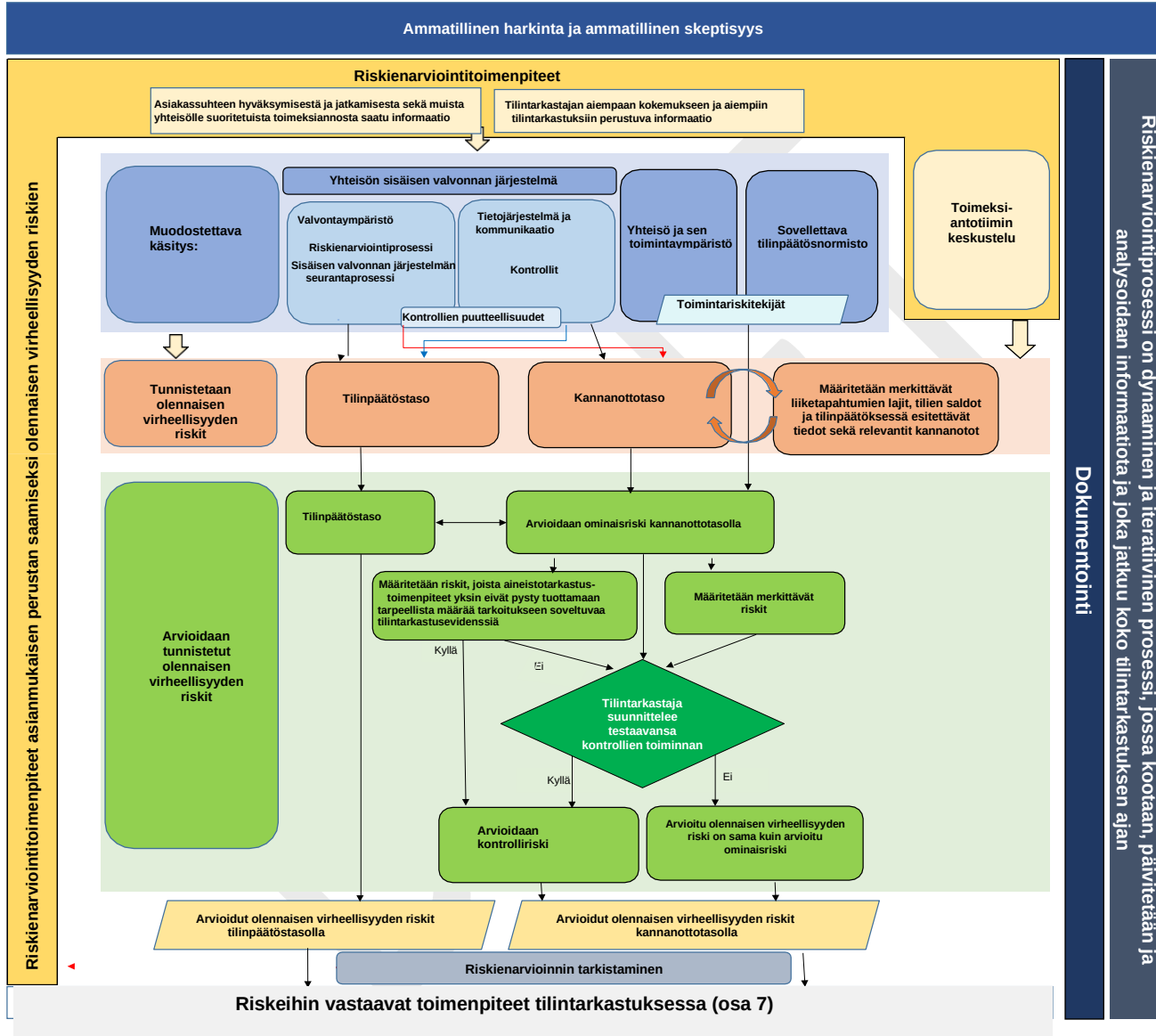
**Vakiomuotoinen lausunto** (Unmodified opinion) – Lausunto, jonka tilintarkastaja antaa, kun hän tekee johtopäätöksen, että tilinpäätös on kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.

**Läpikulkutesti** (Walk-through test (or Walk-through)) – Muutamien liiketapahtumien seuraaminen läpi koko taloudellisen raportoinnin järjestelmän.

**Kirjallinen vahvistusilmoitus** (Written representation) – Kirjallinen lausunto, jonka toimiva johto antaa tilintarkastajalle tiettyjen seikkojen vahvistamiseksi tai muun tilintarkastusevidenssin tueksi. Tässä yhteydessä kirjallisiin vahvistusilmoituksiin ei lueta tilinpäätöstä, siihen sisältyviä kannanottoja eikä sitä tukevia kirjanpitokirjoja ja -aineistoa.

Liite 2–Olennessen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen (osa 6)

Olennessen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen (osa 6)



**LIITE 3****Väärinkäytöksen riskitekijät**

Tässä mainitut väärinkäytöksen riskitekijät ovat esimerkkejä tekijöistä, joita tilintarkastajat saattavat kohdata yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksessa. Esimerkkejä esitetään erikseen kahden tyyppisestä väärinkäytöksestä – vilpillinen taloudellinen raportointi ja varojen väärinkäyttö

Riskitekijät on edelleen luokiteltu niiden kolmen tekijän perusteella, joita yleisesti esiintyy väärinkäytöksestä johtuvien olennaisten virheellisyyksien tapahtuessa: (a) yllykkeet/paineet, (b) tilaisuudet, ja (c) asenteet/kyky perustella teko itselleen. Vaikka riskitekijät kattavat erilaisia tilanteita, ne ovat kuitenkin ainoastaan esimerkkejä, ja näin ollen tilintarkastaja saattaa tunnistaa myös muita tai erilaisia riskitekijöitä. Kaikki esimerkit eivät ole relevantteja kaikissa tilanteissa, ja jotkin niistä voivat olla merkittävämpiä tai vähemmän merkittäviä erikokoisissa tai omistukseltaan tai olosuhteiltaan erilaisissa yhteisöissä. Riskitekijöitä koskevien esimerkkien järjestyksen ei myöskään ole tarkoitus kuvastaa niiden suhteellista tärkeyttä tai esiintymistiheyttä.

**Vilpillisestä taloudellisesta raportoinnista johtuviin virheellisyyksiin liittyvät riskitekijät**

Seuraavassa on esimerkkejä riskitekijöistä, jotka liittyvät vilpillisestä taloudellisesta raportoinnista johtuviin virheellisyyksiin.

*Yllykkeet/paineet*

Taloutta tai toimialaa koskevat tai yhteisön toimintaan liittyvät olosuhteet, jotka uhkaavat taloudellista vakautta tai kannattavuutta, kuten esimerkiksi seuraavat (tai seuraavien osoittamat):

- kysynnän merkittävä vähentyminen ja liiketoiminnan epäonnistumisten yleistyminen joko toimialalla tai taloudessa yleensä.
- kova kilpailu tai markkinoiden kylläntyminen yhdessä pienenevien katteiden kanssa.
- liiketoiminnan tappioiden aiheuttama konkurssin tai pantin ulosmittauksen uhka.
- toistuvat negatiiviset liiketoiminnan rahavirrat tai kyvyttömyys tuottaa liiketoiminnan rahavirtaa.

Johdolla on kohtuuton paine täyttää kolmansien osapuolten vaatimukset tai odotukset seuraavista syistä:

- paine rahoituksen uudistamiseen tai lisärahoituksen hankkimiseen taikka velkojen takaisinmaksuun tai kovenantteihin liittyvien vaatimusten täyttämiseen ja näin ollen tuloksen tai taloudellisen aseman esittämiseen todellista parempana, jotta annettaisiin kuva kannattavuudesta ja pitkän aikavälin elinkelpoisuudesta.
- paine esittää tuotot todellista pienempinä verovelvoitteiden vähentämiseksi.

*Tilaisuudet*

Tilaisuus vilpilliseen taloudelliseen raportointiin, mikä voi aiheutua seuraavista tekijöistä:

- lähipiiriliiketoimet, jotka eivät kuulu tavanomaiseen liiketoimintaan tai jotka on tehty sellaisten lähipiiriin kuuluvien yhteisöjen kanssa, jotka eivät ole lainkaan tilintarkastuksen kohteena tai joita tarkastaa toinen tilintarkastusyhteisö.
- johdon seuranta on tehotonta, koska johtamisessa dominoi yksi henkilö tai pieni ryhmä (muussa kuin omistajajohtoisessa liiketoiminnassa) ilman kompensoivia kontroleja.
- sisäisen valvonnan osa-alueet ovat puutteellisia seuraavista syistä:
  - työtehtävien eriyttäminen tai väärinkäytöksiä estävät kontrollit (esim. ilmoituspuhelin, sisäinen tarkastus) ovat vähäisiä
  - kontrollien seuranta on riittämätöntä.
  - tehottomat laskenta- ja tietojärjestelmät, mukaan lukien tilanteet, joihin liittyy merkittäviä puutteellisuksia sisäisessä valvonnassa.

### *Asenteet/kyky perustella teko itselleen*

- yhteisön arvojen tai eettisten standardien tehoton viestittäminen, käyttöönotto, tuki tai täytäntöönpano johdon taholta taikka epäasianmukaisten arvojen tai eettisten standardien viestittäminen.
- omistajajohtaja ei erottele liiketoimintaan kuuluvia liiketapahtumia omistaan.
- osakkeenomistajien väliset kiistat suppeamisteisessä yhtiössä.
- johdon toistuvat yritykset perustella vain vähimmäisvaatimukset täyttävää tai epäasianmukaista kirjanpitoa olennaisuuteen vedoten tai tarkoituksena auttaa yhtiötä selviytymään.
- johdon ja nykyisen tai edellisen tilintarkastajan välit ovat jännittyneet, mikä johtuu kiistoista, tilintarkastajaan kohdistuvista kohtuuttomista vaatimuksista, informaatioon pääsyn tai henkilöiden kanssa keskustelemisen rajoittamisesta tai johdon dominoivasta käyttäytymisestä.

### **Varojen väärinkäytöstä johtuviin virheellisyyksiin liittyvät riskitekijät**

Joitakin niistä riskitekijöistä, jotka liittyvät vilpillisestä taloudellisesta raportoinnista johtuviin virheellisyyksiin, saattaa esiintyä myös silloin, kun virheellisyyksiä aiheutuu varojen väärinkäytöstä, joka on usein tavanomainen väärinkäytös yksinkertaisissa yhteisöissä. Esimerkiksi tehotonta johdon seurantaa ja muita puutteellisuuksia sisäisessä valvonnassa saattaa esiintyä silloin, kun esiintyy joko vilpillisestä taloudellisesta raportoinnista johtuvia tai varojen väärinkäytöstä johtuvia virheellisyyksiä. Seuraavassa on esimerkkejä riskitekijöistä, jotka liittyvät varojen väärinkäytöstä johtuviin virheellisyyksiin.

#### *Yllykkeet/paineet*

- Henkilökohtaiset taloudelliset veloitteet saattavat luoda rahavaroihin tai muihin varkauksille alttiina oleviin varoihin käsiksi pääseväille johdolle tai työntekijöille paineita tällaisten varojen väärinkäyttöön.
- Huonot suhteet yhteisön ja kassavaroihin ja muihin varkauksille alttiina oleviin varoihin käsiksi pääsevien työntekijöiden välillä saattavat motivoida näitä työntekijöitä kyseisten varojen väärinkäyttöön. Esimerkiksi:
  - tiedossa olevat tai ennakoitut irtisanomiset.
  - viimeaikaiset tai odotettavissa olevat muutokset työntekijöiden palkitsemisessa tai etuusjärjestelyissä.
  - ylennykset, kompensaatiot tai muu palkitseminen, joka ei vastaa odotuksia.

#### *Tilaisuudet*

Tietyt ominaispiirteet tai olosuhteet saattavat lisätä varojen alttiutta väärinkäytökselle:

- Käytössä tai käsiteltävänä on suuria määriä käteisvaroja.
- Vaihto-omaisuuteen sisältyvät tavarat ovat pienikokoisia tai arvokkaita tai niillä on suuri kysyntä.
- Käyttöomaisuushyödykkeet ovat pienikokoisia tai myytävissä olevia tai niistä puuttuu havaittavissa oleva omistustunniste.

Varojen riittämätön sisäinen valvonta saattaa lisätä näiden varojen alttiutta väärinkäytölle. Varojen väärinkäyttöä saattaa esiintyä esimerkiksi seuraavista syistä:

- Työtehtäviä ei ole eriytetty riittävästi tai riippumattomat tarkistukset ovat riittämättömiä.
- Liiketapahtumia koskeva valtuuttamis- ja hyväksymisjärjestelmä on riittämätön (esimerkiksi ostoissa).
- Rahavaroja, sijoituksia, vaihto-omaisuutta tai käyttöomaisuutta koskeva kirjanpito tai fyysiset turvatoimet eivät ole riittäviä.
- Keskeisiä kontrollitoimintoja hoitavia työntekijöitä ei veloiteta pitämään lomiaan.
- Johdolla on riittämätön käsitys tietotekniikasta

*Asenteet/kyky perustella teko itselleen*

- Ei ole välitetty tarpeesta seurata tai pienentää varojen väärinkäyttöön liittyviä riskejä.
- Ei ole välitetty varojen väärinkäyttöön liittyvästä sisäisestä valvonnasta vaan on sivuutettu olemassa olevat kontrollit tai ei ole ryhdytty asianmukaisiin korjaaviin toimenpiteisiin tiedossa olevien väärinkäyttötapausten kuten näpistysten suhteen.
- Esiintyy käyttäytymistä, joka osoittaa suuttumusta tai tyytymättömyyttä yhteisöön tai tapaan, jolla se kohtelee henkilöstöään.

## Kannanotot

**Kannanotot** ovat kirjaamista, arvostamista, esittämistapaa ja tilinpäätöksessä esitettävää informaatiota koskevia nimenomaisia tai muita väittämiä, jotka luontaisesti sisältyvät johdon ilmoitukseen, että tilinpäätös on laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. Kun tilintarkastaja tunnistaa ja arvioi olennaisen virheellisuuden riskejä ja vastaa niihin, hän käyttää kannanottoja ottaakseen huomioon mahdollisesti esiintyvät erityyppiset virheellisyysdet.

Olennaisen virheellisuuden riskejä tunnistaessaan ja arvioidessaan yksinkertaisen yhteisön (LCE) tilintarkastaja voi käyttää jäljempänä kuvattuja kannanottoryhmiä, tai hän voi ilmaista ne eri tavalla, kunhan kaikki jäljempänä kuvatut näkökohdat on käsitelty. Tilintarkastaja voi päättää yhdistää liiketapahtumien ja muiden tapahtumien lajeja ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevat kannanotot tilien saldoja ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskeviin kannanottoihin.

LCE:n tilintarkastaja voi käyttää seuraavia kannanottoja harkitessaan mahdollisesti esiintyviä erityyppisiä virheellisyyksiä. Kannanotot voivat sijoittua seuraaviin ryhmiin:

*Kannanotot, jotka koskevat tilintarkastuksen kohteena olevan tilikauden aikana toteutuneita erilaisia liiketapahtumia ja muita tapahtumia ja niistä esitettäviä tietoja:*

- tapahtuminen – kirjatut tai esitetyt liiketapahtumat ja muut tapahtumat ovat toteutuneet ja tällaiset liiketapahtumat ja muut tapahtumat kuuluvat yhteisölle.
- täydellisyys – kaikki liiketapahtumat ja muut tapahtumat, jotka olisi pitänyt kirjata, on kirjattu, ja kaikki niihin liittyvät tiedot, jotka olisi pitänyt esittää tilinpäätöksessä, on esitetty siinä.
- oikeellisuus – kirjattuihin liiketapahtumiin ja muihin tapahtumiin liittyvät rahamäärät ja muu tieto on kirjattu asianmukaisesti, ja niihin liittyvät tilinpäätöksessä esitettävät tiedot on määritetty ja kuvattu asianmukaisesti.
- katko – liiketapahtumat ja muut tapahtumat on kirjattu oikealle tilikaudelle.
- luokittelu – liiketapahtumat ja muut tapahtumat on kirjattu oikeille tileille.
- esittämistapa – liiketapahtumat ja muut tapahtumat on yhdistelty tai jaoteltu asianmukaisesti ja kuvattu selvästi, ja niihin liittyvät tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ovat relevantteja ja ymmärrettäviä sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset huomioon ottaen.

*Kannanotot, jotka koskevat tilien saldoja tilikauden lopussa ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja:*

- olemassaolo – varat, velat ja oma pääoma ovat olemassa.
- oikeudet ja velvoitteet – yhteisö hallitsee varoja tai sillä on määräysvalta niitä koskeviin oikeuksiin, ja velat ovat yhteisön velvoitteita.
- täydellisyys – kaikki varat, velat ja oma pääoma, jotka olisi pitänyt kirjata, on kirjattu, ja kaikki niihin liittyvät tiedot, jotka olisi pitänyt esittää tilinpäätöksessä, on esitetty siinä.
- oikeellisuus, arvostaminen ja kohdistaminen – varat, velat ja oma pääoma sisältyvät tilinpäätökseen asianmukaisina rahamäärinä ja arvostamisesta tai kohdistamisesta johtuvat oikaisut on kirjattu asianmukaisesti, ja kyseisiä eriä koskevat tilinpäätöksessä esitettävät tiedot on määritetty ja kuvattu asianmukaisesti.

- luokittelu – varat, velat ja oma pääoma on kirjattu oikeille tileille.
- esittämistapa – varat, velat ja oma pääoma on yhdistelty tai jaoteltu asianmukaisesti ja kuvattu selvästi, ja niihin liittyvät tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ovat relevantteja ja ymmärrettäviä sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset huomioon ottaen.

Tilintarkastaja voi käyttää edellä kuvattuja kannanottoja tarpeen mukaan muokattuina myös harkitessaan, mitä erityyppisiä virheellisyyksiä voi esiintyä sellaisissa tilinpäätöksessä esitettävissä tiedoissa, jotka eivät suoraan liity kirjattuihin liiketapahtumien lajeihin, muihin tapahtumiin tai tilien saldoihin.

## LIITE 5

**Esimerkki toimeksiantokirjeestä**

Seuraavassa on esimerkki tilintarkastuksen toimeksiantokirjeestä, joka koskee [sovellettavan tilinpäätösnormiston] mukaisesti laaditun yleiseen käyttöön tarkoitetun tilinpäätöksen tilintarkastusta. Tämä kirje ei ole sitova malli, vaan se on tarkoitettu pelkästään ohjeeksi, jota voidaan käyttää tässä standardissa [luonnos] mainitut seikat huomioon ottaen. Kirjettä pitää muuttaa tapauskohtaisten vaatimusten ja olosuhteiden mukaisesti. Kirje on laadittu siten, että siinä viitataan yhden tilikauden tilinpäätöksen tilintarkastukseen, ja sitä olisi muutettava, jos sen olisi tarkoitus koskea tai jos sen odotettaisiin koskevan jatkuvia tilintarkastuksia.

\*\*\*

ABC-yhtiön johdon tai hallintoelimen asianmukaiselle edustajalle:<sup>80</sup>

[*Tilintarkastuksen tavoite ja laajuus*]

Olette<sup>81</sup> pyytäneet meitä tilintarkastamaan ABC-yhtiön tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä liitetiedot, mukaan lukien yhteenveto merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista. Tällä kirjeellä vahvistamme, että hyväksymme tämän tilintarkastustoimeksiannon, ja vahvistamme käsityksemme toimeksiannosta.

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

[*Tilintarkastajan velvollisuudet*]

Suoritamme tilintarkastuksen LCE-ISA-standardin mukaisesti. Kyseinen standardi edellyttää, että noudatamme eettisiä vaatimuksia. LCE-ISA-standardin mukaiseen tilintarkastukseen kuuluu, että käytämme ammatillista harkintaa ja säilytämme ammatillisen skeptisyyden koko tilintarkastuksen ajan. Lisäksi:

- tunnistamme ja arvioimme väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvat tilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskit, suunnittelemme ja suoritamme näihin riskeihin vastaavia tilintarkastustoimenpiteitä ja hankimme lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Riski siitä, että väärinkäytöksestä johtuva olennainen virheellisyys jää havaitsematta, on suurempi kuin jos virheellisyys johtuu virheestä, sillä väärinkäyttöön voi liittyä yhteistoimintaa, väärentämistä, tietojen tahallista esittämättä jättämistä tai virheellisten tietojen esittämistä taikka sisäisen valvonnan sivuuttamista.
- muodostamme käsityksen tilintarkastuksen kannalta relevantista sisäisestä valvonnasta pystyäksemme suunnittelemaan olosuhteisiin nähden asianmukaiset tilintarkastustoimenpiteet mutta emme siinä tarkoituksessa, että pystyisimme antamaan lausunnon Yhtiön sisäisen valvonnan tehokkuudesta. Ilmoitamme teille kuitenkin kirjallisesti mahdollisista tilintarkastuksen aikana havaitsemistamme sisäisen valvonnan merkittävistä puutteellisuuksista, jotka ovat relevantteja tilintarkastuksen kannalta.

<sup>80</sup> Kirjeen vastaanottajat ja kirjeeseen sisältyvät viittaukset määräytyvät sen mukaan, mikä on asianmukaista kyseisen toimeksiannon olosuhteissa, asianomainen oikeudenkäyttöalue mukaan lukien.

<sup>81</sup> Tässä kirjeessä viittauksia "teihin", "meihin", "johtoon", "hallintoelimiin" ja "tilintarkastajaan" käytetään tai muutetaan kyseisissä olosuhteissa asianmukaisella tavalla.

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

Tilintarkastukseen ja sisäiseen valvontaan liittyvien luontaisten rajoitteiden vuoksi ei voida kokonaan välttää riskiä siitä, että joitakin olennaisia virheellisyyksiä voi jäädä havaitsematta, vaikka tilintarkastus on asianmukaisesti suunniteltu ja suoritettu LCE-ISA-standardia noudattaen.

Suoritamme tilintarkastuksen sillä perusteella, että [johto ja soveltuvisissa tapauksissa hallintoelimet]<sup>82</sup> ilmoittavat hyväksyvänsä ja ymmärtävänsä, että he

- vastaavat tilinpäätöksen laatimisesta ja siitä, että se antaa oikean ja riittävän kuvan [sovellettavan tilinpäätösnormiston] mukaisesti;<sup>83</sup>
- vastaavat sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka [johto] katsoo tarpeelliseksi, jotta sen olisi mahdollista laatia tilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä; ja
- ovat velvollisia antamaan meille
  - pääsyn kaikkeen [johdon] tiedossa olevaan informaatioon, joka on relevanttia tilinpäätöksen laatimisen kannalta, kuten asiakirjoihin ja muuhun aineistoon sekä muihin seikkoihin;
  - muun tiedon, jota saatamme pyytää [johdolta] tilintarkastusta varten; ja
  - rajoittamattoman mahdollisuuden kommunikoida niiden yhteisössä toimivien henkilöiden kanssa, joilta katsomme tarpeelliseksi hankkia tilintarkastusevidenssiä.

Osana tilintarkastusprosessia pyydämme [johdolta ja soveltuvisissa tapauksissa hallintoelimiltä] kirjallisen vahvistuksen meille tilintarkastuksen yhteydessä annetuista tiedoista.

Odotamme henkilöstönne toimivan tilintarkastuksen aikana yhteistyössä kanssamme.

<sup>82</sup> Käytetään kyseisissä olosuhteissa asianmukaista terminologiaa.

<sup>83</sup> Tai, jos se on asianmukaista, vastaavat tilinpäätöksen laatimisesta siten, että se on oikein esitetty [sovellettavan tilinpäätösnormiston] mukaisesti”

[Muut relevantit tiedot]

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

[Raportointi]

[Lisätään asianmukainen maininta tilintarkastuskertomuksen odotettavissa olevasta muodosta ja sisällöstä soveltuvissa tapauksissa mukaan lukien muuta informaatiota koskeva raportointi.]

Kertomuksemme muotoa ja sisältöä voi olla tarpeellista muuttaa tilintarkastushavaintojemme johdosta.

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

XYZ & Co.

Hyväksytty ja sovittu ABC-yhtiön puolesta (allekirjoitus):

.....

Nimi ja asema

### Esimerkki vahvistusilmoituskirjeestä

Seuraava esimerkinomainen kirje sisältää kirjalliset vahvistusilmoitukset, joita edellytetään LCE-ISA-standardin [luonnos] osan 8.6 perusteella. Esimerkissä oletetaan, että vaatimus toiminnan jatkuvuutta koskevasta kirjallisesta vahvistusilmoituksesta ei ole relevantti ja ettei pyydettävistä vahvistusilmoituksista ole poikkeuksia. Jos tällaisia poikkeuksia olisi, kirjallisia vahvistusilmoituksia pitäisi muuttaa poikkeuksien huomioon ottamiseksi.

(Yhteisön kirjelomake)

(Tilintarkastajalle)

(Päiväys)

Tämä vahvistusilmoituskirje on annettu liittyen suorittamaan tilintarkastukseen, jonka kohteena on ABC-yhtiön tilinpäätös 31.12.20XX päättyneeltä tilikaudelta ja jonka tarkoituksena on antaa lausunto siitä, antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan *(tai onko se esitetty kaikilta olennaisilta osiltaan oikein)* [sovellettavan tilinpäätösnormiston] mukaisesti.

Vahvistamme seuraavaa:

#### Tilinpäätös

- Olemme täyttäneet tilintarkastustoimeksiannon ehdoissa [päivämäärä] tarkoitetut velvollisuutemme, jotka koskevat tilinpäätöksen laatimista [sovellettavan tilinpäätösnormiston] mukaisesti, erityisesti siten, että tilinpäätös antaa oikean kuvan (tai on oikein esitetty) kyseisen normiston mukaisesti.
- Menetelmät, tieto ja merkittävät oletukset, joita olemme käyttäneet kirjanpidollisia arvioita tehdessämme ja niitä koskevia tietoja esittäessämme, ovat asianmukaisia, niin että kirjaaminen, arvostaminen ja esitettävät tiedot ovat kohtuullisia sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen.
- Lähipiirisuhteet ja -liiketoimet on käsitelty kirjanpidossa asianmukaisesti ja esitetty [sovellettavan tilinpäätösnormiston] vaatimusten mukaisesti.
- Kaikkien sellaisten tilinpäätöspäivän jälkeisten tapahtumien, jotka [sovellettavan tilinpäätösnormiston] mukaan edellyttävät tilinpäätöksen oikaisemista tai lisätietojen esittämistä, mukaiset oikaisut on tehty tai vaadittavat tiedot esitetty.
- Korjaamattomien virheellisyyksien vaikutukset ovat sekä erikseen että yhdessä epäolennaisia koko tilinpäätöksen kannalta. Luettelo korjaamattomista virheellisyyksistä on tämän vahvistusilmoituskirjeen liitteenä.
- Kaikki tiedossa olevat todelliset tai mahdolliset oikeudenkäynnit ja vaateet, joiden vaikutukset pitäisi ottaa huomioon tilinpäätöstä laadittaessa, on käsitelty kirjanpidossa ja niistä on esitetty tiedot tilinpäätöksessä sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.
- [Muut seikat, jotka tilintarkastaja saattaa katsoa tarkoituksenmukaisiksi.]

#### Annetut tiedot

- Olemme antaneet teille:
  - pääsyn kaikkeen tiedossamme olevaan informaatioon, joka on relevanttia tilinpäätöksen laatimisen kannalta, kuten asiakirjoihin, muuhun aineistoon ja muihin seikkoihin;

- muun tiedon, jota olette pyytäneet meiltä tilintarkastusta varten; ja
- rajoittamattoman mahdollisuuden kommunikoida niiden yhteisössä toimivien henkilöiden kanssa, joilta olette katsooneet tarpeelliseksi hankkia tilintarkastusevidenssiä.
- Kaikki tapahtumat on kirjattu kirjanpitoon ja sisältyvät tilinpäätökseen.
- Olemme antaneet teille tulokset riskiarviostamme, joka koskee sitä, että tilinpäätös saattaa olla väärinkäytöksen seurauksena olennaisesti virheellinen.
- Olemme antaneet teille kaiken tiedossamme olevan informaation yhteisöä koskevasta väärinkäytöksestä tai epäilyistä väärinkäytöksestä, johon on osallisena:
  - johtoon kuuluvia;
  - työntekijöitä, joilla on merkittävä rooli sisäisessä valvonnassa; tai
  - muita, silloin kun väärinkäytöksellä saattaisi olla olennainen vaikutus tilinpäätökseen.
- Olemme antaneet teille kaiken tiedon yhteisön tilinpäätökseen vaikuttavista väitetyistä tai epäilyistä väärinkäytöksistä, joista on saatu tieto nykyisiltä tai entisiltä työntekijöiltä, analyytikoilta, viranomaisilta tai muilta tahoilta.
- Olemme kertoneet teille tiedossamme olevista säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisistä tai epäilyistä noudattamatta jättämisistä, joiden vaikutukset tulisi ottaa huomioon tilinpäätöstä laadittaessa
- Olemme ilmoittaneet teille kaikki tiedossa olevat todelliset tai mahdolliset oikeudenkäynnit ja vaateet, joiden vaikutukset pitäisi ottaa huomioon tilinpäätöstä laadittaessa.
- Olemme antaneet teille tiedot yhteisön lähipiiriin kuuluvista tahoista sekä kaikista tiedossamme olevista lähipiirisuhteista ja -liiketoimista.
- [Muut seikat, jotka tilintarkastaja saattaa katsoa tarpeellisiksi.]

# MUKAUTTAVAT MUUTOKSET TEKSTIIN KANSAINVÄLISTEN LAADUNHALLINTAA, TILINTARKASTUSTA, YLEISLUONTEISTA TARKASTUSTA, MUITA VARMENNUSPALVELUJA JA LIITÄNNÄISPALVELUJA KOSKEVIEN OHJEIDEN ESIPUHE

Seuraavassa esitetään ehdotetut mukauttavat muutokset tekstiin Kansainvälisten laadunhallintaa,<sup>84</sup> tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevien ohjeiden esipuhe, jotta otettaisiin huomioon uusi tilintarkastusstandardien ryhmä, ehdotettu Kansainvälinen standardi yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksiin (LCE-ISA-standardi).

## Johdanto

1. Tämä kansainvälisten laadunhallintaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevien ohjeiden esipuhe on julkaistu tarkoituksena edistää IAASB:n (the International Auditing and Assurance Standards Board) sääntöjensä mukaisesti antaman ohjeistuksen soveltamisalan ja velvoittavuuden ymmärtämistä.
2. IAASB on sitoutunut tavoitteeseen, joka on maailmanlaajuisesti yleisesti hyväksyttyjen kansainvälisten standardien laatiminen. IAASB:n jäsenet toimivat suuren yleisön ja tilintarkastajien maailmanlaajuisen ammattikunnan yhteisen edun edistämiseksi. Tämä voi johtaa siihen, että jäsenet ottavat jossakin asiassa kannan, joka ei ole heidän maassaan tai tilintarkastusyhteisössään sillä hetkellä noudatettavan käytännön mukainen tai ei vastaa niiden henkilöiden kantaa, jotka ovat esittäneet heitä IAASB:n jäseniksi.

## IAASB:n antamat ohjeet

### IAASB:n sitovat ohjeet

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

## IAASB:n antamien kansainvälisten standardien soveltaminen

5. Kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja (ISA) sovelletaan mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastuksessa.
6. Kansainvälistä standardia yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksiin (LCE-ISA) saadaan soveltaa yksinkertaisen yhteisön tilintarkastuksessa sen mukaan kuin sen soveltamiseen on oikeus.
67. Kansainvälisiä yleisluonteista tarkastusta koskevia standardeja (ISRE) sovelletaan mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation yleisluonteisessa tarkastuksessa.
78. Kansainvälisiä varmennustoimeksiantostandardeja (ISAE) sovelletaan muissa varmennustoimeksiannoissa kuin mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastuksessa tai yleisluonteisessa tarkastuksessa

<sup>84</sup> Esipuhe on päivitetty niin että otetaan huomioon laadunhallintaa koskevasta IAASB:n projektista johtuvat mukauttavat muutokset

~~89.~~ Kansainvälisiä liitännäispalvelustandardeja (ISRS) sovelletaan kokoamistoimeksiannoissa, toimeksiannoissa taloudelliseen informaatioon kohdistuvien erikseen sovittujen toimenpiteiden suorittamisesta ja muissa IAASB:n määrittelemissä liitännäispalvelutoimeksiannoissa.

~~910.~~ ISAs, the ISA for LCE, ISREs, ISAEs, and ISRSs are collectively referred to as the IAASB's Engagement Standards. ISA-, LCE-ISA-, ISRE-, ISAE- ja ISRS-standardien muodostamaa kokonaisuutta nimitetään IAASB:n toimeksiantostandardeiksi.

~~1011.~~ Kansainvälisiä laadunhallintastandardeja (ISQM) sovelletaan kaikkiin IAASB:n toimeksiantostandardien soveltamisalaan kuuluviin palveluihin.

### **Kansainväliset tilintarkastusstandardit**

~~1112.~~ ISA-standardit laaditaan riippumattoman tilintarkastajan suorittamaa, tilinpäätökseen<sup>85</sup> kohdistuvaa tilintarkastusta ajatellen. Niitä tulee mukauttaa olosuhteiden vaatimalla tavalla, kun niitä sovelletaan muuhun mennyttä aikaa koskevaan taloudelliseen informaatioon kohdistuviin tilintarkastuksiin. ISA-standardien soveltamisalaa selostetaan ISA 200:ssa.<sup>86</sup>

### **Kansainvälinen standardi yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksiin**

~~13.~~ LCE-ISA-standardi on laadittu riippumattoman tilintarkastajan suorittamaa yksinkertaisen yhteisön tilinpäätöksen tilintarkastusta ajatellen. Standardien soveltamisalaa käsitellään esipuheessa ja osassa A.

### **Kansainväliset laadunhallintastandardit**

~~1214.~~ ISQM-standardit on laadittu koskemaan kaikkia tilintarkastusyhteisöjen tarjoamia palveluja, jotka kuuluvat IAASB:n toimeksiantostandardien soveltamisalaan. ISQM-standardien soveltamisala käy ilmi kyseisten standardien johdanto-osasta.

### **Muut kansainväliset standardit**

~~1315.~~ Jotkin kappaleissa ~~76–98~~ tarkoitetut kansainväliset standardit sisältävät tavoitteet, vaatimukset, soveltamista koskevaa ja muuta selittävää ohjeistusta, johdantoaineistoa sekä määritelmiä. Näitä termejä tulee tulkita suoraan analogisella tavalla verrattuna siihen, kuinka ne selitetään ISA-standardien ja tilintarkastuksen yhteydessä ISA 200:ssa.

~~1416.~~ Toiset kappaleissa ~~76–98~~ tarkoitetut kansainväliset standardit sisältävät perusperiaatteet ja keskeiset toimenpiteet (tunnistetaan lihavoidusta kirjaintyyppistä ja sanasta "tulis" ("should")) sekä niihin liittyvää ohjeistusta selitysten ja muun aineiston muodossa, myös liitteinä. Perusperiaatteet ja keskeiset toimenpiteet on tarkoitettu ymmärrettäviksi ja sovellettaviksi selittävän ja muun niiden soveltamista ohjeistavan aineiston yhteydessä. Sen vuoksi on välttämätöntä ottaa huomioon standardin koko teksti perusperiaatteiden ja keskeisten toimenpiteiden ymmärtämiseksi ja soveltamiseksi.

~~1517.~~ Tietyn standardin perusperiaatteita ja keskeisiä toimenpiteitä tulee soveltaa aina, kun ne ovat toimeksiannon olosuhteissa relevantteja. Poikkeuksellisissa olosuhteissa tilintarkastusammattilainen voi kuitenkin harkita tarpeelliseksi poiketa jostakin relevantista keskeisestä toimenpiteestä kyseisen toimenpiteen tarkoituksen saavuttamiseksi. Tällaisessa tilanteessa tilintarkastusammattilaisen on dokumentoitava, miten kyseisen toimenpiteen tarkoitus on saavutettu vaihtoehtoisten toimenpiteiden avulla, sekä poikkeamiseen johtaneet syyt, elleivät ne ole muutoin selviä. Tilintarkastajalle odotetaan syntyvän tarvetta poiketa relevantista keskeisestä toimenpiteestä vain silloin, kun kyseinen toimenpide ei olisi toimeksiannon erityisissä olosuhteissa tehokas.

<sup>85</sup> Ellei muuta mainita, "tilinpäätös" tarkoittaa mennyttä aikaa koskevaa taloudellista informaatiota koskevaa tilinpäätöstä.

<sup>86</sup> ISA 200 Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti.

~~16~~18. Liitteet, jotka ovat soveltamista koskevan aineiston osa, ovat kiinteä osa standardia. Liitteen tarkoitusta ja aiottua käyttöä selitetään asianomaisen standardin tekstissä taikka kyseisen liitteen otsikossa ja johdannossa.

### **Ammatillinen harkinta**

~~17~~19. Kansainvälisten standardien luonteeseen kuuluu, että tilintarkastusammattilaisen edellytetään käyttävän ammatillista harkintaa niitä sovellettaessa.

### **Kansainvälisten standardien sovellettavuus**

~~18~~20. Kunkin kansainvälisen standardin soveltamisala, voimaantuloaika ja soveltamista koskevat mahdolliset erityisrajoitukset selvitetään kyseisessä standardissa. Jollei kyseisessä kansainvälisessä standardissa toisin todeta, tilintarkastaja saa soveltaa sitä jo ennen siinä mainittua voimaantulopäivää.

~~19~~21. Kansainväliset standardit ovat relevantteja myös julkisella sektorilla suoritettavissa toimeksiannoissa. Erityisesti julkisen sektorin yhteisöjä koskevia lisänäkökohtia sisältyy tarpeen mukaan:

- (a) itse standardin tekstiin ISA-, LCE-ISA- ja ISQC-standardeissa; tai
- (b) julkisen sektorin näkökulma -osioon muiden kansainvälisten standardien lopussa.

### **Ei-sitova aineisto**

~~20~~22. Ei-sitovaa aineistoa ovat IAASB:n julkaisemat soveltamisohjeet (IAPN) sekä muut IAASB:n julkaisut. Ei-sitova aineisto ei ole osa IAASB:n kansainvälisiä standardeja.

### **Kansainväliset tilintarkastusta koskevat soveltamisohjeet**

~~21~~23. Kansainväliset tilintarkastusta koskevat soveltamisohjeet (IAPN) eivät aseta tilintarkastajille lisävaatimuksia, jotka ylittäisivät ISA-standardeihin tai LCE-ISA-standardiin sisältyvät vaatimukset, eivätkä ne muuta tilintarkastajan velvollisuutta noudattaa kaikkia kyseisessä tilintarkastuksessa relevantteja ISA-standardeja tai LCE-ISA-standardia. IAPN-ohjeet tarjoavat tilintarkastajille käytännön apua. Ne on tarkoitettu kansallisten standardien antamisesta vastaavien tahojen levitettäväksi tai hyödynnettäväksi vastaavaa kansallista aineistoa kehitettäessä. Ohjeisiin sisältyy myös aineistoa, jota tilintarkastusyhteisöt voivat käyttää koulutusohjelmiensa ja sisäisen ohjeistuksensa kehittämiseen.

~~22~~24. Aiheesta riippuen IAPN-ohjeista voi olla tilintarkastajalle apua:

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

### **Muita kansainvälisiä standardeja koskevat soveltamisohjeet**

~~23~~25. IAASB voi antaa myös yleisluonteista tarkastusta koskevia kansainvälisiä soveltamisohjeita (IREPN), varmennustoimeksiantoja koskevia kansainvälisiä soveltamisohjeita (IAEPN) ja liitännäispalveluja koskevia kansainvälisiä soveltamisohjeita (IRSPN) samassa tarkoituksessa ISRE-, ISAE- ja ISRS-standardien soveltamista ajatellen.

### **IAASB:n henkilökunnan tuottamat julkaisut (Staff Publications)**

~~24~~26. Henkilökunnan tuottamien julkaisujen tarkoituksena on lisätä tilintarkastajien tietoisuutta merkittävistä uusista tai esiin tulevista seikoista viittaamalla olemassa oleviin vaatimuksiin ja soveltamista koskevaan aineistoon taikka

kiinnittämällä tilintarkastajien huomiota IAASB:n antaman ohjeistuksen relevantteihin kohtiin.

## **Kieli**

2527. IAASB:n kansainvälisen standardin, soveltamisohjeen, luonnoksen tai muun IAASB:n julkaiseman asiakirjan ainoa virallinen teksti on IAASB:n englanninkielisenä julkaisema.

## COPYRIGHT, TRADEMARK, AND PERMISSIONS INFORMATION

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 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® heinäkuussa 2021 IFAC. Kaikki oikeudet pidätetään. Lupa tämän julkaisun levittämiseen mahdollisimman suuren kattavuuden saavuttamiseksi ja palautteen saamiseksi on annettu ehdolla, että jokaisessa kappaleessa on seuraava teksti: *“Copyright © heinäkuussa 2021 International Federation of Accountants® tai IFAC®. Kaikki oikeudet pidätetään. Käytetään IFACin luvalla. Lupa julkaisun levittämiseen on annettu mahdollisimman suuren kattavuuden saavuttamiseksi ja palautteen saamiseksi”*.

‘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 Auditing Practice Notes’, ‘IAASB’, ‘ISA’, ‘ISAE’, ‘ISRE’, ‘ISRS’, ‘ISQC’, ‘IAPN’, ja IAASB 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/about-ifac/translations-permissions> tai ota yhteyttä osoitteeseen [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

Tämän julkaisun on kääntänyt englannin kielestä suomen kielelle Suomen Tilintarkastajat ry. Kaikkien IFACin julkaisujen hyväksytty teksti on IFACin englanninkielisenä julkaisema. IFAC ei ota mitään vastuuta käännöksen oikeellisuudesta ja täydellisyydestä eikä siitä mahdollisesti seuraavista toimenpiteistä. Tämän asiakirjan monistamista, säilyttämistä, luovuttamista tai muuta käyttöä koskevissa kysymyksissä ota yhteyttä osoitteeseen [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org)



**International Auditing  
and Assurance  
Standards Board**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017  
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570  
[www.iasb.org](http://www.iasb.org)