

Lopullinen standardi
Joulukuu 2019

*Kansainvälinen tilintarkastusstandardi (ISA) 315
(uudistettu 2019)*

ISA 315 (uudistettu 2019)

sekä

Mukauttavat muutokset ja ISA
315:n (uudistettu 2019)
seurauksena tehtävät muutokset
muihin standardeihin

IAASB:n esittely

Tämän asiakirjan on julkaissut ja hyväksynyt the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).

IAASB:n tavoitteena on palvella yleistä etua antamalla tilintarkastus- ja varmennustandardeja 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 standardienantamisprosessia, 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.

Tietoa tekijänoikeuksista, tavaramerkeistä ja lupamenettelyistä ks. sivu 186.

ISA.



SISÄLLYSLUETTELO

	Page
ISA 315 (uudistettu 2019) Olennaisen virheellisyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen.....	4
Mukauttavat muutokset ja ISA 315:n (uudistettu 2019) seurauksena tehtävät muutokset muihin standardeihin	111

KANSAINVÄLINEN TILINTARKASTUSSTANDARDI ISA 315 (UUDISTETTU 2019)

OLENNAISEN VIRHEELLISYYDEN RISKIEN TUNNISTAMINEN JA ARVIOIMINEN

(Sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2021 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin)

SISÄLLYSLUETTELO

Johdanto	
Standardin soveltamisala	1
Keskeiset käsitteet	2
Skaalautuvuus	9
Voimaantulo.....	10
Tavoite	11
Määritelmät	12
Vaatimukset	
Riskienarviointitoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet	13–18
Käsityksen muodostaminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta sekä yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä	19–27
Olennaisten virheellisyysriskien tunnistaminen ja arvioiminen	28–37
Dokumentointi	38
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Määritelmät	A1–A10
Riskienarviointitoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet	A11–A47
Käsityksen muodostaminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta sekä yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä	A48–A183
Olennaisten virheellisyysriskien tunnistaminen ja arvioiminen	A184–A236
Dokumentointi	A237–A241
Liite 1: Huomioon otettavia seikkoja muodostettaessa käsitystä yhteisöstä ja sen liiketoimintamallista	
Liite 2: Käsityksen muodostaminen ominaisriskitekijöistä	

ISA 315 (uudistettu 2019)

Liite 3: Käsitteiden muodostaminen yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä

Liite 4: Huomioon otettavia seikkoja muodostettaessa käsitystä yhteisön sisäisestä tarkastuksesta

Liite 5: Huomioon otettavia seikkoja muodostettaessa käsitystä tietotekniikasta (IT)

Liite 6: Huomioon otettavia seikkoja muodostettaessa käsitystä yleisistä IT-kontrolleista

Kansainvälistä tilintarkastusstandardia ISA 315 (uudistettu 2019) *Olellaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen* tulisi lukea yhdessä ISA 200:n *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti* kanssa.

ISA 315 (uudistettu 2019) on saanut hyväksynnän Public Interest Oversight Boardilta (PIOB), joka on todennut, että standardia laadittaessa on noudatettu asianmukaista menettelytapaa ja yleinen etu on otettu huomioon asianmukaisella tavalla.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään tilintarkastajan velvollisuutta tunnistaa ja arvioida tilinpäätöksessä olevan olennaisen virheellisyyden riskit.

Tämän ISA-standardin keskeiset käsitteet

2. ISA 200:ssa käsitellään tilintarkastajan yleisiä tavoitteita tilinpäätöksen tilintarkastusta suoritettaessa,¹ mukaan lukien tavoite hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tilintarkastusriskin alentamiseksi hyväksyttävän alhaiselle tasolle.² Tilintarkastusriski koostuu olennaisen virheellisyyden riskistä ja havaitsemisriskistä. ISA 200:ssa selitetään, että olennaisen virheellisyyden riskejä voi esiintyä kahdella tasolla:³ koko tilinpäätöksen tasolla; ja kannanottotasolla liiketapahtumien lajien, tilien saldojen ja tilinpäätöksessä esitettävien tietojen osalta.
3. ISA 200:n mukaan tilintarkastajan täytyy käyttää tilintarkastusta suunnitellessaan ja suorittaessaan ammatillista harkintaa sekä suunnitella ja suorittaa tilintarkastus ammatillisella skeptisyydellä tiedostaen, että voi olla olemassa seikkoja, joiden vuoksi tilinpäätös on olennaisesti virheellinen.⁴
4. Tilinpäätöstasolla riskit liittyvät laaja-alaisesti tilinpäätökseen kokonaisuutena ja vaikuttavat mahdollisesti useampaan kannanottoon. Kannanottotasolla olennaisen virheellisyyden riskit koostuvat kahdesta komponentista: ominaisriskistä ja kontrolliriskistä:
 - Ominaisriski kuvataan liiketapahtumien lajia, tilin saldoa tai tilinpäätöksessä esitettävää tietoa koskevan kannanoton alttiudeksi virheellisyydelle, joka voisi olla olennainen yksin tai muihin virheellisyyksiin yhdistettynä, ennen asiaa koskevien kontrollien huomioon ottamista.
 - Kontrolliriski kuvataan riskiksi siitä, että yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmä ei estä tai ei havaitse ja korjaa ajoissa jotakin liiketapahtumien lajia, tilin saldoa tai tilinpäätöksessä esitettävää tietoa koskevassa kannanotossa mahdollisesti esiintyvää virheellisyyttä, joka voisi olla olennainen joko yksin tai yhdessä muiden virheellisyyksien kanssa.
5. ISA 200:ssa selitetään, että olennaisen virheellisyyden riskejä arvioidaan kannanottotasolla niiden tilintarkastustoimenpiteiden luonteen, ajoituksen ja laajuuden määrittämiseksi, jotka tarvitaan, jotta saadaan hankituksi tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.⁵ Tässä ISA-standardissa edellytetään, että kannanottotasolla tunnistetuista olennaisen virheellisyyden riskeistä arvioidaan erikseen ominaisriski ja kontrolliriski. Kuten ISA 200:ssa selitetään, joihinkin kannanottoihin ja niihin liittyviin liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihin ja tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin liittyy muita suurempi ominaisriski. Ominaisriskin vaihtelun määrää nimitetään tässä ISA-standardissa ”ominaisriskiasteikoksi”.
6. Tilintarkastajan tunnistamat ja arvioimat olennaisen virheellisyyden riskit sisältävät sekä virheestä että väärinkäytöksestä johtuvat riskit. Vaikka niitä molempia käsitellään tässä ISA-standardissa, väärinkäytöksen merkitys on niin suuri, että ISA 240:een⁶ sisältyy lisävaatimuksia ja -ohjeistusta riskienarviointitoimenpiteistä ja niihin liittyvistä toimenpiteistä sellaisen informaation hankkimiseksi, jota

¹ ISA 200 *Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti*

² ISA 200, kappale 17

³ ISA 200, kappale A36

⁴ ISA 200, kappaleet 15–16

⁵ ISA 200, kappale A43a ja ISA 330 *Tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi*, kappale 6

⁶ ISA 240 *Väärinkäytöksiin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa*

käytetään väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi ja niihin vastaamiseksi.

7. 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 koskevissa vaatimuksissa esiintyvät käsitteet riippuvat toisistaan. Tässä ISA-standardissa edellytettävää käsitystä hankittaessa voidaan riskeistä muodostaa alustavia odotuksia, joita voidaan tarkentaa sitä mukaa kuin tilintarkastaja etenee riskien tunnistamis- ja arviointiprosessissa. Lisäksi tässä ISA-standardissa ja ISA 330:ssä vaaditaan, että tilintarkastaja tarkistaa riskiarvioitaan ja muuttaa kokonaisnäkemykseen perustuvia toimenpiteitä ja muita tilintarkastustoimenpiteitä ISA 330:n mukaisesti suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden avulla hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella tai jos saadaan uutta informaatiota.
8. ISA 330:n mukaan tilintarkastajan täytyy suunnitella ja toteuttaa kokonaisnäkemykseen perustuvia toimenpiteitä, joilla vastataan olennaisen virheellisuuden riskeihin tilinpäätösasolla.⁷ ISA 330:ssa selitetään myös, että tilintarkastajan käsitys valvontaympäristöstä vaikuttaa hänen arvioonsa olennaisen virheellisuuden riskeistä tilinpäätösasolla sekä hänen kokonaisnäkemykseen perustuviin toimenpiteisiinsä. ISA 330:n mukaan tilintarkastajan täytyy myös suunnitella ja suorittaa muita tilintarkastustoimenpiteitä, jotka ovat luonteeltaan, ajoitukseltaan ja laajuudeltaan sellaisia, että ne perustuvat ja niillä vastataan arvioituihin olennaisen virheellisuuden riskeihin kannanottotasolla.⁸

Skaalautuvuus

9. ISA 200:ssa todetaan, että joihinkin ISA-standardeihin sisältyy skaalautuvuuteen liittyviä huomioon otettavia seikkoja, jotka havainnollistavat vaatimusten soveltamista kaikkiin yhteisöihin riippumatta siitä, ovatko niiden luonne ja olosuhteet yksinkertaisempia vai monimutkaisempia.⁹ Tämä ISA-standardi on tarkoitettu kaikkien yhteisöjen tilintarkastuksiin koosta tai monimutkaisuudesta riippumatta, ja sen vuoksi soveltamista koskevaan aineistoon sisältyy erityisiä soveltuviissa tapauksissa huomioon otettavia seikkoja sekä vähemmän että enemmän monimutkaisille yhteisöille. Vaikka yhteisön koko saattaa olla viite sen monimutkaisuudesta, jotkin pienehköt yhteisöt saattavat olla monimutkaisia ja jotkin suurehkot yhteisöt saattavat olla yksinkertaisempia.

Voimaantulo

10. Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2021 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

Tavoite

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

Määritelmät

12. Seuraavia termejä käytetään ISA-standardeissa seuraavassa merkityksessä:

(a) *Kannanotot* – Kirjaamista, arvostamista, esittämistapaa ja tilinpäätöksessä esitettävää informaatiota koskevia nimenomaisia tai muita väittämiä, jotka luontaisesti sisältyvät johdon

⁷ ISA 330, kappale 5

⁸ ISA 330, kappale 6

⁹ ISA 200, kappale A65a

ilmoitukseen, että tilinpäätös on laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. Kun tilintarkastaja tunnistaa ja arvioi olennaisen virheellisyyden riskejä ja vastaa niihin, hän käyttää kannanottoja ottaakseen huomioon mahdollisesti esiintyvät erityyppiset virheellisyydet. (Viittaus: kappale A1)

- (b) *Liiketoimintariski* – Riski, joka aiheutuu merkittävistä olosuhteista, tapahtumista, seikoista, toimenpiteistä tai toimimatta jättämisistä, jotka voisivat vaikuttaa kielteisesti yhteisön kykyyn saavuttaa tavoitteensa ja toteuttaa strategioitaan, tai riski, joka aiheutuu soveltumattomien tavoitteiden ja strategioiden asettamisesta.
- (c) *Kontrollit* – Toimintaperiaatteet tai menettelytavat, jotka yhteisö luo johdon tai hallintoelinten valvontatavoitteiden saavuttamiseksi. Tässä yhteydessä: (viittaus: kappaleet A2–A5)
 - (i) Toimintaperiaatteet ovat valvonnan toteuttamiseksi annettuja linjauksia siitä, mitä yhteisössä tulisi tai ei tulisi tehdä. Tällaiset linjaukset voidaan dokumentoida, mainita eksplisiittisesti viestinnässä tai tuoda esiin toimenpiteiden ja päätösten kautta.
 - (ii) Menettelytavat ovat toimenpiteitä, joilla toimintaperiaatteet toteutetaan.
- (d) *Yleiset tietotekniikkakontrollit (yleiset IT-kontrollit)* – Yhteisön IT-prosesseja koskevat kontrollit, jotka tukevat IT-ympäristön jatkuvaa asianmukaista toimintaa, mukaan lukien informaation käsittelyä koskevien kontrollien jatkuva tehokas toiminta ja informaation eheys (ts. informaation täydellisyys, oikeellisuus ja validius) yhteisön tietojärjestelmässä. Ks. myös *IT-ympäristön määrittelmä*.
- (e) *Informaation käsittelyä koskevat kontrollit* – IT-sovelluksissa tapahtuvaan tai manuaaliseen informaation käsittelyyn liittyvät yhteisön tietojärjestelmässä olevat kontrollit, jotka suoraan vastaavat informaation eheyteen (ts. liiketapahtumien ja muun informaation täydellisyyteen, oikeellisuuteen ja validiuteen) liittyviin riskeihin. (Viittaus: kappale A6)
- (f) *Ominaisriskitekijät* – Tapahtumien tai olosuhteiden ominaispiirteet, jotka vaikuttavat liiketapahtumien lajia, tilin saldoa tai tilinpäätöksessä esitettävää tietoa koskevan kannanoton alttiuteen väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvalle virheellisyydelle ennen kontrollien huomioon ottamista. Tällaiset tekijät voivat olla laadullisia tai määrällisiä, ja niihin voivat kuulua monimutkaisuus, subjektiivisuus, muutokset, epävarmuus tai johdon tarkoitushakuisuudesta tai muista väärinkäytöksen riskitekijöistä johtuva alttius virheellisyydelle¹⁰ siltä osin kuin ne vaikuttavat ominaisriskiin. (Viittaus: kappaleet A7–A8)
- (g) *IT-ympäristö* – yhteisön liiketoimintojen tukemiseen ja liiketoimintastrategioiden toteuttamiseen käytettävät IT-sovellukset ja niitä tukeva IT-infrastrukturi sekä IT-prosessit ja kyseisiin prosesseihin osallistuvat henkilöt. Tässä standardissa:
 - (i) IT-sovellus on ohjelmisto tai ohjelmistokokonaisuus, jota käytetään liiketapahtumien tai informaation alkuun saattamiseen, käsittelyyn, kirjaamiseen ja raportointiin. IT-sovelluksiin kuuluvat myös tietovarastot ja raportointityökalut.
 - (ii) IT-infrastrukturi sisältää verkon, käyttöjärjestelmät ja tietokannat sekä niihin liittyvät laitteistot ja ohjelmistot.
 - (iii) IT-prosessit ovat yhteisön prosesseja, joiden avulla hallinnoidaan pääsyä IT-ympäristöön, ohjelmistojen ja IT-ympäristön muutoksia sekä IT-toimintoja.
- (h) *Relevantit kannanotot* – Liiketapahtumien lajia, tilin saldoa tai tilinpäätöksessä esitettävää tietoa koskeva kannanotto on relevantti, kun siihen liittyy tunnistettu olennaisen virheellisyyden riski. Se,

¹⁰ ISA 240, kappaleet A24–A27

onko kannanotto relevantti, määritetään ennen mahdollisten siihen liittyvien kontrollien huomioon ottamista (ts. ominaisriski). (Viittaus: kappale A9)

- (i) *IT:n käytöstä aiheutuvat riskit* – Informaation käsittelyä koskevien kontrollien alttius rakenteen tai toiminnan tehottomuudelle taikka yhteisön IT-prosesseissa olevien kontrollien tehottomasta rakenteesta tai toiminnasta johtuvat informaation eheyttä (ts. liiketapahtumien ja muun informaation täydellisyyttä, oikeellisuutta ja validiutta) koskevat riskit yhteisön tietojärjestelmässä (ks. IT-ympäristö).
- (j) *Riskienarviointitoimenpiteet* – Tilintarkastustoimenpiteet, jotka suunnitellaan ja suoritetaan väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi tilinpäätöstasolla ja kannanottotasolla.
- (k) *Merkittävä liiketapahtumien laji, tilin saldo tai tilinpäätöksessä esitettävä tieto* – Liiketapahtumien laji, tilin saldo tai tilinpäätöksessä esitettävä tieto, jota koskee yksi tai useampi relevantti kannanotto.
- (l) *Merkittävä riski* – Tunnistettu olennaisen virheellisyyden riski: (viittaus: kappale A10)
 - (i) jonka osalta arvioitu ominaisriski on lähellä ominaisriskiasteikon yläpäättä perustuen siihen, kuinka paljon ominaisriskitekijät vaikuttavat yhdistelmään, joka muodostuu virheellisyyden toteutumisen todennäköisyydestä ja siitä, kuinka suuri mahdollinen virheellisyys olisi toteutuessaan; tai
 - (ii) jota tulee käsitellä merkittävänä riskinä muiden ISA-standardien vaatimusten mukaisesti.¹¹
- (m) *Sisäisen valvonnan järjestelmä* – 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. ISA-standardeissa sisäisen valvonnan järjestelmä koostuu viidestä toisiinsa liittyvästä komponentista:
 - (i) valvontaympäristö;
 - (ii) yhteisön riskienarviointiprosessi;
 - (iii) yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessi;
 - (iv) tietojärjestelmä ja kommunikaatio; sekä
 - (v) kontrollitoiminnot.

Vaatimukset

Riskienarviointitoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet

13. Tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava riskienarviointitoimenpiteitä hankkiakseen tilintarkastusevidenssiä, joka antaa asianmukaisen perustan: (viittaus: kappaleet A11–A18)
- (a) väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiselle ja arvioimiselle tilinpäätöstasolla ja kannanottotasolla; ja
 - (b) muiden tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelemiselle ISA 330:n mukaisesti.

Tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava riskienarviointitoimenpiteet tavalla, joka ei ole vinoutunut sillä tavoin, että hankitaan mahdollisesti vahvistavaa tilintarkastusevidenssiä tai että jätetään huomioimatta mahdollisesti ristiriidassa olevaa tilintarkastusevidenssiä. (Viittaus: kappale A14)

¹¹ ISA 240, kappale 27 ja ISA 550 *Lähipiiri*, kappale 18

14. Riskienarviointitoimenpiteisiin tulee kuulua seuraavaa: (viittaus: kappaleet A19–A21)
- (a) tiedusteluja, jotka osoitetaan johdolle ja muille asiaankuuluville henkilöille yhteisössä, mukaan lukien sisäisessä tarkastuksessa toimivat henkilöt (jos yhteisöllä on sisäinen tarkastus). (Viittaus: kappaleet A22–A26)
 - (b) analyyttisiä toimenpiteitä. (Viittaus: kappaleet A27–A31)
 - (c) havainnointia ja tutkimista. (Viittaus: kappaleet A32–A36)

Muista lähteistä saatava informaatio

15. Hankkiessaan tilintarkastusevidenssiä kappaleen 13 mukaisesti tilintarkastajan on otettava huomioon informaatio, joka saadaan: (viittaus: kappaleet A37–A38)
- (a) tilintarkastajan toimenpiteistä, jotka koskevat asiakassuhteen tai tilintarkastustoimeksiannon hyväksymistä tai jatkamista; ja
 - (b) soveltuviissa tapauksissa muista toimeksiannoista, jotka toimeksiannosta vastuullinen henkilö on suorittanut yhteisölle.
16. Kun tilintarkastaja aikoo käyttää informaatiota, joka perustuu hänen aiempaan kokemukseensa yhteisöstä ja aiemmissa tilintarkastuksissa suoritettuihin tilintarkastustoimenpiteisiin, hänen on arvioitava, onko tällainen informaatio edelleen relevanttia ja luotettavaa tilintarkastusevidenssinä meneillään olevassa tilintarkastuksessa. (Viittaus: kappaleet A39–A41)

Toimeksiantotiimin keskustelu

17. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön ja toimeksiantotiimin muiden avainhenkilöiden on keskusteltava sovellettavan tilinpäätösnormiston soveltamisesta ja yhteisön tilinpäätöksen alttiudesta olennaiselle virheellisyydelle. (Viittaus: kappaleet A42–A47)
18. Silloin kun jotkut toimeksiantotiimin jäsenet eivät osallistu toimeksiantotiimin keskusteluun, toimeksiannosta vastuullisen henkilön on päätettävä, mistä asioista kyseisille henkilöille pitää viestiä.

Käsityksen muodostaminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta sekä yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä (viittaus kappaleet A46–A49)

Käsityksen muodostaminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sovellettavasta tilinpäätösnormistosta (viittaus: kappaleet A50–A54)

19. Tilintarkastajan on suoritettava riskienarviointitoimenpiteitä käsityksen muodostamiseksi:
- (a) seuraavista yhteisöön ja sen toimintaympäristöön liittyvistä näkökohdista:
 - (i) yhteisön organisaatorakenne, omistus ja ohjaus- ja hallintojärjestelmä sekä sen liiketoimintamalli, mukaan lukien se, missä laajuudessa IT:n käyttö on integroitu liiketoimintamalliin; (viittaus: kappaleet A56–A67)
 - (ii) toimialaan ja sääntelyyn liittyvät ja muut ulkoiset tekijät; (viittaus: kappaleet A68–A73) ja
 - (iii) yhteisön taloudellisen tuloksen arvioimiseen sisäisesti ja ulkoisesti käytettävät mittarit; (viittaus: kappaleet A74–A81)
 - (b) sovellettavasta tilinpäätösnormistosta ja yhteisön tilinpäätöksen laatimisperiaatteista sekä niissä mahdollisesti tapahtuneiden muutosten syistä; (viittaus: kappaleet A82–A84) ja
 - (c) siitä, kuinka ja missä määrin ominaisriskitekijät kohdissa (a) ja (b) hankitun käsityksen perusteella vaikuttavat kannanottojen alttiuteen virheellisyydelle laadittaessa tilinpäätöstä sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. (Viittaus: kappaleet A85–A89)

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

Käsityksen muodostaminen yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän komponenteista (viittaus: kappaleet A90 – A95)

Valvontaympäristö, yhteisön riskienarviointiprosessi ja yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessi (viittaus: kappaleet A96–A98)

Valvontaympäristö

21. Tilintarkastajan on riskienarviointitoimenpiteitä suorittamalla muodostettava käsitys tilinpäätöksen laatimisen kannalta relevantista sisäisestä valvonnasta: (viittaus: kappaleet A98–A100)	
<p>(a) muodostamalla käsitys niiden kontrollien, prosessien ja rakenteiden kokonaisuudesta, jotka kohdistuvat: (viittaus: kappaleet A101–A102)</p> <p>(i) tapaan, jolla johdon valvontavelvollisuudet toteutetaan, kuten yhteisön kulttuuri ja johdon sitoutuminen rehellisyyteen ja eettisiin arvoihin;</p> <p>(ii) hallintoelinten riippumattomuuteen ja hallintoelinten toteuttamaan yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän valvontaan, kun hallintoelimet ovat erillisiä johdosta;</p> <p>(iii) valtuuksien ja velvollisuuksien osoittamiseen yhteisössä;</p> <p>(iv) siihen, kuinka yhteisö houkuttelee, kehittää ja pitää palveluksessaan päteviä henkilöitä: ja</p> <p>(v) siihen, kuinka yhteisö pitää henkilöitä tilivelvollisina heidän velvollisuuksistaan pyrittäessä sisäisen valvonnan järjestelmän tavoitteisiin;</p>	<p>ja</p> <p>(b) arvioimalla: (viittaus: kappaleet A103–A108)</p> <p>(i) onko johto hallintoelinten valvomana luonut ja ylläpitänyt rehellisyyttä ja eettistä käyttäytymistä edistävää kulttuuria;</p> <p>(ii) antaako valvontaympäristö asianmukaisen perustan yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän muille komponenteille yhteisön luonne ja monimutkaisuus huomioon ottaen; ja</p> <p>(iii) heikentävätkö yhteisön valvontaympäristössä tunnistetut kontrollien puutteellisuudet yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän muita komponentteja.</p>

Yhteisön riskienarviointiprosessi

22. Tilintarkastajan on riskienarviointitoimenpiteitä suorittamalla muodostettava käsitys yhteisön tilinpäätöksen laatimisen kannalta relevantista riskienarviointiprosessista:	
<p>(a) muodostamalla käsitys prosessista, jonka avulla yhteisö: (viittaus: kappaleet A109–A110)</p> <p>(i) tunnistaa taloudellisen raportoinnin tavoitteiden kannalta relevantit liiketoimintariskit; (viittaus: kappale A62)</p> <p>(ii) arvioi kyseisten riskien merkittävyyttä, mukaan lukien niiden toteutumisen todennäköisyys; ja</p> <p>(iii) vastaa kyseisiin riskeihin;</p>	<p>sekä</p> <p>(b) arvioimalla, onko yhteisön riskienarviointiprosessi yhteisön olosuhteissa asianmukainen yhteisön luonne ja monimutkaisuus huomioon ottaen. (Viittaus: kappaleet A111–A113)</p>

23. Jos tilintarkastaja tunnistaa olennaisen virheellisuuden riskejä, joita johto ei ole tunnistanut, hänen on:

- (a) ratkaistava, ovatko mitkään näistä riskeistä sellaisia, jotka tilintarkastaja olisi odottanut yhteisön riskienarviointiprosessin tunnistaneen, ja jos ovat, muodostettava käsitys siitä, miksi yhteisön riskienarviointiprosessi ei tunnistanut tällaisia olennaisen virheellisyyden riskejä; ja
- (b) harkittava vaikutuksia tilintarkastajan suorittamaan arviointiin kappaleessa 22(b).

Yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessi

<p>24. Tilintarkastajan on riskienarviointitoimenpiteitä suorittamalla muodostettava käsitys yhteisön tilinpäätöksen laatimisen kannalta relevantin sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessista: (viittaus: kappale A114–A115)</p>	
<p>(a) muodostamalla käsitys niistä yhteisön prosessiin liittyvistä näkökohdista, jotka koskevat:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) jatkuvaa arviointia ja erillisiä arviointeja kontrollien tehokkuuden seuraamiseksi sekä kontrolleissa esiintyvien puutteellisuuksien tunnistamista ja korjaamista; (viittaus: kappaleet A116–A117) ja (ii) yhteisön sisäistä tarkastusta, jos sellainen on, mukaan lukien sen luonne, tehtävät ja toiminta; (viittaus: kappale A118) <p>(b) muodostamalla käsitys yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessissa käytettävän informaation lähteistä sekä siitä, millä perusteella johto katsoo informaation olevan riittävän luotettavaa kyseiseen tarkoitukseen; (viittaus: kappaleet A119–A120)</p>	<p>ja</p> <p>(c) arvioimalla, onko yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessi yhteisön olosuhteissa asianmukainen yhteisön luonne ja monimutkaisuus huomioon ottaen. (viittaus: kappaleet A121–A122)</p>

Tietojärjestelmä ja kommunikaatio sekä kontrollitoiminnot (viittaus: kappaleet A123–A130)

Tietojärjestelmä ja kommunikaatio

<p>25. Tilintarkastajan on riskienarviointitoimenpiteitä suorittamalla muodostettava käsitys yhteisön tilinpäätöksen laatimisen kannalta relevantista tietojärjestelmästä ja kommunikaatiosta: (viittaus: kappale A131)</p>	
<p>(a) muodostamalla käsitys yhteisön informaation käsittelyyn liittyvistä toiminnoista, mukaan lukien yhteisön data ja informaatio, tällaisissa toiminnoissa käytettävät resurssit sekä periaatteet, joissa merkittävien liiketapahtumien lajien, tilien saldojen ja tilinpäätöksessä esitettävien tietojen osalta määritellään: (viittaus: kappaleet A132–A143)</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) se, kuinka informaatio kulkee yhteisön tietojärjestelmässä, mukaan lukien, kuinka: <ul style="list-style-type: none"> a. liiketapahtumat saatetaan alkuun ja miten niitä koskeva informaatio kirjataan, käsitellään, tarvittaessa korjataan, sisällytetään pääkirjaan ja raportoidaan tilinpäätöksessä; ja b. muita tapahtumia ja olosuhteita kuin liiketapahtumia koskeva informaatio 	<p>ja</p> <p>(c) arvioimalla, tukevatko yhteisön tietojärjestelmä ja kommunikaatio asianmukaisella tavalla yhteisön tilinpäätöksen laatimista sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. (Viittaus: kappale A146)</p>

<p>tallennetaan, käsitellään ja esitetään tilinpäätöksessä;</p> <p>(ii) kirjanpitoaineisto, yksittäiset tilinpäätökseen sisältyvät tilit ja muu tukiaineisto, jotka liittyvät tietojärjestelmässä tapahtuvaan informaation kulkuun;</p> <p>(iii) taloudellisen raportoinnin prosessi, jota käytetään yhteisön tilinpäätöksen, kaikki esitettävät tiedot mukaan lukien, laatimiseen, ja</p> <p>(iv) edellä mainittujen kohtien (a)(i)–(a)(iii) kannalta relevantit yhteisön resurssit, mukaan lukien IT-ympäristö;</p> <p>(b) muodostamalla käsitys siitä, kuinka yhteisö kommunikoi tietojärjestelmässä ja muissa sisäisen valvonnan järjestelmän komponenteissa tilinpäätöksen laatimista ja siihen liittyviä raportointivelvoitteita tukevista merkittävistä seikoista: (viittaus: kappaleet A144–A145)</p> <p>(i) henkilöiden välillä yhteisön sisällä, mukaan lukien kuinka kommunikoidaan taloudelliseen raportointiin liittyvistä rooleista ja velvollisuuksista;</p> <p>(ii) johdon ja hallintoelinten välillä; ja</p> <p>(iii) ulkopuolisten osapuolten kuten sääntelyviranomaisten kanssa;</p>	
---	--

Kontrollitoiminnot

<p>26. Tilintarkastajan on riskienarviointitoimenpiteitä suorittamalla muodostettava käsitys kontrollitoiminnot-komponentista: (viittaus: kappaleet A147–A157)</p>	
<p>(a) tunnistamalla seuraavat kontrollitoiminnot-komponenttiin sisältyvät kontrollit, jotka vastaavat olennaisen virheellisuuden riskeihin kannanottotasolla:</p> <p>(i) kontrollit, jotka vastaavat merkittäväksi riskiksi määritettyyn riskiin; (viittaus: kappaleet A158–A159)</p> <p>(ii) kontrollit, jotka kohdistuvat pääkirjanpitovienteihin, mukaan lukien kertaluonteisten, epätavallisten liiketapahtumien tai oikaisujen kirjaamiseen käytettävät muut kuin vakiotyyppiset pääkirjanpitoviennit; (viittaus: kappaleet A160–A161)</p> <p>(iii) kontrollit, joiden toiminnan tehokkuuden tilintarkastaja suunnittelee testaavansa määrittäessään aineistotarkastuksen luonnetta, ajoitusta ja laajuutta – näihin tulee kuulua sellaisiin riskeihin vastaavia kontrolleja, joiden osalta aineistotarkastustoimenpiteet eivät yksin tuota tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa</p>	<p>ja</p> <p>(d) kunkin kohdassa (a) tai (c)(ii) tunnistetun kontrollin osalta: (viittaus: kappaleet A175–A181)</p> <p>(i) arvioimalla, onko kontrolli suunniteltu vastaamaan tehokkaasti olennaisen virheellisuuden riskiin kannanottotasolla tai suunniteltu tehokkaasti tukemaan muiden kontrollien toimintaa; ja</p> <p>(ii) selvittämällä, onko kontrolli otettu käyttöön, suorittamalla toimenpiteitä yhteisön henkilöstölle kohdistettavien tiedustelujen lisäksi.</p>

<p>tilintarkastusevidenssiä; ja (viittaus: kappaleet A162–A164)</p> <p>(iv) muut kontrollit, jotka tilintarkastaja katsoo ammatillisen harkintansa perusteella asianmukaisiksi, jotta hänen on mahdollista saavuttaa kappaleessa 13 mainitut tavoitteet kannanottotason riskien osalta; (viittaus: kappale A165)</p> <p>(b) tunnistamalla kohdassa (a) tunnistettujen kontrollien perusteella ne IT-sovellukset ja muut yhteisön IT-ympäristöön liittyvät seikat, joihin kohdistuu IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä; (viittaus: kappaleet A166–A172)</p> <p>(c) tunnistamalla kohdassa (b) tunnistetuista IT-sovelluksista ja muista IT-ympäristöön liittyvistä seikoista: (viittaus: kappaleet A173–A174)</p> <p>(i) niihin liittyvät IT:n käytöstä aiheutuvat riskit; ja</p> <p>(ii) tällaisiin riskeihin vastaavat yhteisön yleiset IT-kontrollit;</p>	
---	--

Yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmässä esiintyvät kontrollien puutteellisuudet

27. Tilintarkastajan on kutakin yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän komponenttia koskevan arviointinsa perusteella ratkaistava, onko kontroleissa tunnistettu yksi tai useampia puutteellisuksia. (viittaus: kappaleet A182–A183)

Olellaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen (viittaus: kappaleet A184–A185)

Olellaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen

28. Tilintarkastajan on tunnistettava olellaisen virheellisuuden riskit ja määritettävä, esiintyykö niitä: (viittaus: kappaleet A186–A192)
- (a) tilinpäätöstasolla; (viittaus: kappaleet A193–A200) tai
- (b) kannanottotasolla liiketapahtumien lajien, tilien saldojen ja tilinpäätöksessä esitettävien tietojen osalta. (Viittaus: kappale A201)
29. Tilintarkastajan on määritettävä relevantit kannanotot ja niihin liittyvät merkittävät liiketapahtumien lajit, tilien saldot ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot. (Viittaus: kappaleet A202–A204)

Olellaisen virheellisuuden riskien arvioiminen tilinpäätöstasolla

30. Tilinpäätöstasolla tunnistettujen olellaisen virheellisuuden riskien osalta tilintarkastajan on arvioitava riskit ja: (viittaus: kappaleet A193–A200)
- (a) määritettävä, onko tällaisilla riskeillä vaikutusta riskien arvioimiseen kannanottotasolla; ja
- (b) arvioitava sen laaja-alaisen vaikutuksen luonne ja laajuus, joka niillä on tilinpäätökseen.

Olennaisen virheellisuuden riskien arvioiminen kannanottotasolla

Ominaisriskin arvioiminen (viittaus: kappaleet A205–A217)

31. Tilintarkastajan on arvioitava kannanottotasolla tunnistettujen olennaisen virheellisuuden riskien ominaisriski arvioimalla virheellisuuden todennäköisyys ja suuruus. Näin tehdessään tilintarkastajan on otettava huomioon, kuinka ja missä määrin:
 - (a) ominaisriskitekijät vaikuttavat siihen, kuinka alttiita relevantit kannanotot ovat virheellisyydelle; ja
 - (b) olennaisen virheellisuuden riskit tilinpäätöskäytöksellä vaikuttavat olennaisen virheellisuuden riskien ominaisriskin arviointiin kannanottotasolla. (Viittaus: kappaleet A215–A216)
32. Tilintarkastajan on määritettävä, ovatko mitkään arvioiduista olennaisen virheellisuuden riskeistä merkittäviä riskejä. (viittaus: kappaleet A218–A221)
33. Tilintarkastajan on määritettävä, pystyvätkö aineistotarkastustoimenpiteet yksin tuottamaan tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä jonkin olennaisen virheellisuuden riskin osalta kannanottotasolla. (Viittaus: kappaleet A222–A225)

Kontrolliriskin arvioiminen

34. Jos tilintarkastaja suunnittelee testaavansa kontrollien toiminnan tehokkuutta, hänen on arvioitava kontrolliriski. Jos tilintarkastaja ei suunnittele testaavansa kontrollien toiminnan tehokkuutta, hänen kontrolliriskiä koskevan arvionsa on oltava sellainen, että olennaisen virheellisuuden riskiä koskeva arvio on sama kuin ominaisriskiä koskeva arvio. (Viittaus: kappaleet A226–A229)

Riskienarviointitoimenpiteillä hankitun tilintarkastusevidenssin arvioiminen

35. Tilintarkastajan on arvioitava, antaako riskienarviointitoimenpiteillä hankittu tilintarkastusevidenssi asianmukaisen perustan olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamiselle ja arvioimiselle. Jos ei anna, tilintarkastajan on suoritettava lisää riskienarviointitoimenpiteitä, kunnes tällaisen perustan antava tilintarkastusevidenssi on saatu. Olennaisen virheellisuuden riskejä tunnistaessaan ja arvioidessaan tilintarkastajan on otettava huomioon kaikki riskienarviointitoimenpiteillä hankittu tilintarkastusevidenssi riippumatta siitä, vahvistaako se johdon kannanottoja vai onko se ristiriidassa niiden kanssa. (Viittaus: kappaleet A230–A232)

Liiketapahtumien lajit, tilien saldot ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot, jotka eivät ole merkittäviä mutta ovat olennaisia

36. Kun on kyse olennaisista liiketapahtumien lajeista, tilien saldoista ja tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista, joita ei ole määritetty merkittäviksi liiketapahtumien lajeiksi, tilien saldoiksi tai tilinpäätöksessä esitettäviksi tiedoiksi, tilintarkastajan on arvioitava, onko hänen tekemänsä määräys edelleen asianmukainen. (Viittaus: kappaleet A233–A235)

Riskienarvioinnin tarkistaminen

37. Jos tilintarkastaja saa uutta informaatiota, joka ei ole yhdenmukaista sen tilintarkastusevidenssin kanssa, johon tilintarkastaja on alun perin perustanut olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamisen tai arvioimisen, hänen on päivitettävä tekemänsä tunnistaminen tai arviointi. (Viittaus: kappaleet A236)

Dokumentointi

38. Tilintarkastajan on sisällytettävä tilintarkastusdokumentaatioon:¹² (viittaus: kappaleet A237–A241)

¹² ISA 230 *Tilintarkastusdokumentaatio*, kappaleet 8–11 ja A6–A7

- (a) toimeksiantotiimissä käyty keskustelu ja tehdyt merkittävät päätökset;
- (b) kappaleiden 19, 21, 22, 24 ja 25 mukaisesti muodostamansa käsityksen keskeiset elementit; informaatiolähteet, joiden pohjalta tilintarkastajan käsitys on muodostettu; sekä suoritettujen riskienarviointitoimenpiteet;
- (c) kappaleen 26 vaatimusten mukainen tunnistettujen kontrollien rakennetta koskeva arviointi ja sen toteaminen, onko tällaiset kontrollit otettu käyttöön; sekä
- (d) tunnistetut ja arvioidut olennaisen virheellisuuden riskit tilinpäätöstopasella ja kannanottopasella, mukaan lukien merkittävät riskit ja sellaiset riskit, joiden osalta aineistotarkastustoimenpiteet eivät yksin pysty tuottamaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, sekä merkittävien harkintaan perustuvien ratkaisujen perustelut.

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Määritelmät (viittaus: kappale 12)

Kannanotot (viittaus: kappale 12(a))

- A1. Kun tilintarkastajat tunnistavat ja arvioivat olennaisen virheellisuuden riskejä ja vastaavat niihin, he käyttävät kannanottoluokkia ottaakseen huomioon mahdollisesti esiintyvät erityyppiset virheellisuudet. Esimerkkejä näistä kannanottoluokista kuvataan kappaleessa A190. Kannanotot eroavat ISA 580:n¹³ edellyttämistä kirjallisista vahvistusilmoituksista, joilla vahvistetaan tiettyjä seikkoja tai saadaan tukea muulle tilintarkastusevidenssille.

Kontrollit (viittaus: kappale 12(c))

- A2. Kontrollit on sisäänrakennettu yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän komponentteihin.
- A3. Toimintaperiaatteita toteutetaan yhteisössä henkilöstön toimenpiteiden avulla tai rajoittamalla henkilöstön ryhtymistä toimenpiteisiin, jotka olisivat ristiriidassa tällaisten toimintaperiaatteiden kanssa.
- A4. Johto tai hallintoelimet voivat antaa määräyksiä menettelytavoista formaalin dokumentaation tai muun kommunikaation kautta, tai ne voivat syntyä käyttäytymisestä, josta ei ole annettu määräyksiä vaan joka pikemminkin muodostuu yhteisön kulttuurin perusteella. Menettelytavat voidaan panna täytäntöön siten, että yhteisön käyttämät IT-sovellukset tai muut yhteisön IT-ympäristöön liittyvät seikat sallivat tiettyjä toimenpiteitä.
- A5. Kontrollit voivat olla suoria tai epäsuoria. Suorat kontrollit ovat kontrolleja, jotka ovat riittävän täsmällisiä vastatakseen olennaisen virheellisuuden riskeihin kannanottopasella. Epäsuorat kontrollit ovat suoria kontrolleja tukevia kontrolleja.

Informaation käsittelyä koskevat kontrollit (viittaus: kappale 12(e))

- A6. Informaation eheyttä koskevat riskit aiheutuvat alttiudesta yhteisön informaatiota koskevien toimintaperiaatteiden tehottomalle toteuttamiselle – kyseisissä toimintaperiaateissa määritellään informaatiovirrat, aineistot ja raportointiprosessit yhteisön tietojärjestelmässä. Informaation käsittelyä koskevat kontrollit ovat menettelytapoja, jotka tukevat yhteisön informaatiota koskevien

¹³ISA 580 *Kirjalliset vahvistusilmoitukset*

toimintaperiaatteiden tehokasta toteuttamista. Informaation käsittelyä koskevat kontrollit voivat olla automatisoituja (esimerkiksi IT-sovelluksiin rakennettuja) tai manuaalisia (esim. input- ja output-kontrollit) ja ne voivat tukeutua muihin kontrolleihin, mukaan lukien muut informaation käsittelyä koskevat kontrollit tai yleiset IT-kontrollit.

Ominaisriskitekijät (viittaus: kappale 12(f))

Liitteessä 2 esitetään huomioon otettavia lisäseikkoja, jotka liittyvät käsityksen muodostamiseen ominaisriskitekijöistä.

A7. Ominaisriskitekijät voivat olla laadullisia tai määrällisiä, ja ne voivat vaikuttaa siihen, kuinka alttiita kannanotot ovat virheellisyydelle. Laadullisia ominaisriskitekijöitä, jotka liittyvät sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan vaadittavan informaation tuottamiseen, ovat:

- monimutkaisuus;
- subjektiivisuus;
- muutokset;
- epävarmuus; tai
- alttius virheellisyydelle, joka johtuu johdon tarkoitushakuisuudesta tai muista väärinkäytöksen riskitekijöistä siltä osin kuin niillä on vaikutusta ominaisriskiin.

A8. Muita ominaisriskitekijöitä, jotka vaikuttavat jotakin liiketapahtumien lajia, tilin saldoa tai tilinpäätöksessä esitettävää tietoa koskevan kannanoton alttiuteen virheellisyydelle, voivat olla:

- liiketapahtumien lajin, tilin saldon tai tilinpäätöksessä esitettävän tiedon määrällinen tai laadullinen merkittävyys; tai
- liiketapahtumien lajin tai tilin saldon kautta käsiteltävien tai tilinpäätöksessä esitettävässä tiedossa kuvastuvien erien määrä tai niiden epäyhtenäisyys.

Relevantit kannanotot (viittaus: kappale 12(h))

A9. Olennaisen virheellisyyden riski voi liittyä useampaan kuin yhteen kannanottoon, jolloin kaikki ne kannanotot, joihin tällainen riski liittyy, ovat relevantteja kannanottoja. Jos johonkin kannanottoon ei liity tunnistettua olennaisen virheellisyyden riskiä, se ei ole relevantti kannanotto.

Merkittävä riski (viittaus: kappale 12(l))

A10. Merkittävyys voidaan kuvata seikan suhteelliseksi tärkeydeksi, ja tilintarkastaja tekee siitä ratkaisun siinä asiayhteydessä, jossa seikkaa ollaan tarkastelemassa. Ominaisriskin osalta merkittävyyttä voidaan arvioida siinä yhteydessä, miten ja missä määrin ominaisriskitekijöillä on vaikutusta virheellisyyden toteutumisen todennäköisyyden ja sen toteutuessa syntyvän mahdollisen virheellisyyden suuruuden yhteisvaikutukseen.

Riskienarviointitoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet (viittaus kappaleet 13–18)

A11. Tunnistettaviin ja arvioitaviin olennaisen virheellisyyden riskeihin kuuluvat sekä väärinkäytöksestä että virheestä johtuvat riskit, ja tämä ISA-standardi kattaa ne molemmat. Väärinkäytöksen merkitys on kuitenkin niin suuri, että ISA 240:een sisältyy lisävaatimuksia ja -ohjeistusta, jotka koskevat riskienarviointitoimenpiteitä ja niihin liittyviä toimenpiteitä sellaisen informaation hankkimiseksi, jota käytetään väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiseen ja

arvioimiseen.¹⁴ Lisäksi seuraaviin ISA-standardeihin sisältyy erityisiä seikkoja tai olosuhteita koskevia lisävaatimuksia ja -ohjeistusta olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamisesta ja arvioimisesta:

- ISA 540 (uudistettu)¹⁵ kirjanpidollisista arvioista;
- ISA 550²² lähipiirisuhteista ja -liiketoimista;
- ISA 570 (uudistettu)¹⁶ toiminnan jatkuvuudesta; ja
- ISA 600¹⁷ konsernitilinpäätöksestä.

A12. Ammatillinen skeptisyys on välttämätöntä, jotta riskienarviointitoimenpiteitä suoritettaessa koottua tilintarkastusevidenssiä pystytään arvioimaan kriittisesti, ja se auttaa tilintarkastajaa pysymään tarkkaavaisena sillä tavoin vinoutuneen tilintarkastusevidenssin varalta, että se tukee riskien olemassaoloa, tai joka voisi kyseenalaistaa riskien olemassaolon. Ammatillinen skeptisyys on tilintarkastajan ammatilliseen harkintaan perustuvia ratkaisuja tehdessään soveltama asennoituminen, joka sitten antaa perustan hänen toimilleen. Tilintarkastaja käyttää ammatillista harkintaa päättäessään, milloin hänellä on riskienarvioinnille asianmukaisen perustan antava tilintarkastusevidenssi.

A13. Tilintarkastajan ammatillisen skeptisyyden noudattamiseen voi kuulua:

- ristiriitaisen informaation ja asiakirjojen luotettavuuden kyseenalaistaminen;
- johdolle ja hallintoelimille osoitettuihin tiedusteluihin saatujen vastausten ja muun näiltä saadun informaation arvioiminen;
- pysyminen tarkkaavaisena sellaisten olosuhteiden varalta, jotka saattavat viitata väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaan mahdolliseen virheellisyyteen; ja
- sen harkitseminen, tukeeko hankittu tilintarkastusevidenssi tilintarkastajan tunnistamia ja arvioimia olennaisen virheellisuuden riskejä yhteisön luonne ja olosuhteet huomioon ottaen.

Miksi on tärkeää hankkia tilintarkastusevidenssiä vinoutumattomalla tavalla (viittaus: kappale 13)

A14. Se että olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamista ja arvioimista tukevan tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi tehtävät riskienarviointitoimenpiteet suunnitellaan ja suoritetaan vinoutumattomalla tavalla, voi auttaa tilintarkastajaa mahdollisesti ristiriitaisen informaation tunnistamisessa, mikä puolestaan voi auttaa häntä noudattamaan ammatillista skeptisyyttä hänen tunnistessaan ja arvioidessaan olennaisen virheellisuuden riskejä.

Tilintarkastusevidenssin lähteet (viittaus: kappale 13)

A15. Tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi suoritettavien riskienarviointitoimenpiteiden suunnittelemiseen ja suorittamiseen vinoutumattomalla tavalla voi kuulua evidenssin hankkimista useista lähteistä yhteisön sisä- ja ulkopuolelta. Tilintarkastajan ei kuitenkaan tarvitse tehdä tyhjentävää selvitystä tilintarkastusevidenssin kaikkien mahdollisten lähteiden tunnistamiseksi. Riskienarviointitoimenpiteissä käytettävän informaation lähteisiin voivat kuulua muista lähteistä saatavan informaation¹⁸ lisäksi:

- vuorovaikutus johdon, hallintoelinten ja muiden yhteisön avainhenkilöiden, kuten sisäisten tarkastajien, kanssa.

¹⁴ ISA 240, kappaleet 12–27

¹⁵ ISA 540 (uudistettu) *Kirjanpidollisten arvioiden ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tarkastaminen*

¹⁶ ISA 570 (uudistettu) *Toiminnan jatkuvuus*

¹⁷ ISA 600 *Erytyisiä näkökohtia – konsernitilinpäätösten tilintarkastukset (konsernin osien tilintarkastajien suorittama työ mukaan luettuna)*

¹⁸ Ks. kappaleet A37 ja A38.

- tietyt ulkopuoliset osapuolet, kuten sääntelytahot, joilta informaatiota saadaan suoraan tai epäsuorasti.
- julkisesti saatavilla oleva yhteisöä koskeva informaatio, esimerkiksi yhteisön julkaisemat lehdistötiedotteet, analyytikkojen tai sijoittajaryhmien kokouksia varten tehty aineisto, analyytikkojen raportit tai kaupankäyntitoimintaa koskeva informaatio.

Informaation lähteestä riippumatta tilintarkastaja arvioi tilintarkastusevidenssinä käytettävän informaation relevanssia ja luotettavuutta ISA 500:n mukaisesti.¹⁹

Skaalautuvuus (viittaus: kappale 13)

- A16. Riskienarviointitoimenpiteiden luonne ja laajuus vaihtelevat yhteisön luonteen ja olosuhteiden mukaan (esim. kuinka formaaleja yhteisön toimintaperiaatteet ja menettelytavat sekä prosessit ja järjestelmät ovat). Tilintarkastaja käyttää ammatillista harkintaa tämän ISA-standardin vaatimusten täyttämiseksi suoritettavien riskienarviointitoimenpiteiden luonteen ja laajuuden määrittämisessä.
- A17. Vaikka se, kuinka formaaleja yhteisön toimintaperiaatteet ja menettelytavat sekä prosessit ja järjestelmät ovat, saattaa vaihdella, tilintarkastajan täytyy kuitenkin muodostaa vaadittava käsitys kappaleiden 19, 21, 22, 24, 25 ja 26 mukaisesti.

Esimerkkejä:

Jotkin yhteisöt, mukaan lukien yksinkertaisemmat ja erityisesti omistajaohjoiset yhteisöt, eivät ehkä ole luoneet jäsenettyjä prosesseja ja järjestelmiä (esim. riskienarviointiprosessia tai sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessia), tai ne ovat saattaneet luoda prosesseja tai järjestelmiä, joiden dokumentointi on vähäistä tai joiden toteuttaminen ei ole johdonmukaista. Kun tällaiset järjestelmät ja prosessit eivät ole formaaleja, tilintarkastajan voi kuitenkin olla mahdollista suorittaa riskienarviointitoimenpiteitä havainnoimalla ja tiedustelemalla.

Muilla, tyyppillisesti monimutkaisilla yhteisöillä, odotetaan olevan formaalimmat ja dokumentoidummat toimintaperiaatteet ja menettelytavat. Tilintarkastaja voi käyttää tällaista dokumentaatiota riskienarviointitoimenpiteitä suorittaessaan.

- A18. Ensimmäistä kertaa suoritettavassa toimeksiannossa riskienarviointitoimenpiteet voivat olla luonteeltaan ja laajuudeltaan kattavampia kuin jatkuvissa toimeksiannoissa suoritettavat toimenpiteet. Myöhemmillä tilikausilla tilintarkastaja voi keskittyä edellisen tilikauden jälkeen tapahtuneisiin muutoksiin.

Riskienarviointitoimenpiteiden tyypit (viittaus: kappale 14)

- A19. ISA 500:ssa²⁰ selitetään, minkä tyyppisiä tilintarkastustoimenpiteitä voidaan suorittaa hankittaessa tilintarkastusevidenssiä riskienarviointitoimenpiteiden ja muiden tilintarkastustoimenpiteiden avulla. Tilintarkastustoimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen saattaa vaikuttaa se, että osa kirjanpitoa ja muusta evidenssistä voi olla saatavissa vain sähköisessä muodossa tai vain tiettyinä ajankohtina.²¹ Tilintarkastaja voi suorittaa ISA 330:n mukaisia aineistotarkastustoimenpiteitä tai kontrollien testausta samanaikaisesti riskienarviointitoimenpiteiden kanssa, silloin kun näin on tehokasta toimia. Hankittu tilintarkastusevidenssi, joka tukee olennaisen virheellisyysriskien tunnistamista ja arviointia, voi myös tukea virheellisyyksien havaitsemista kannanottotasolla tai kontrollien toiminnan tehokkuuden arviointia.

¹⁹ ISA 500 *Tilintarkastusevidenssi*, kappale 7

²⁰ ISA 500, kappaleet A14–A17 ja A21–A25

²¹ ISA 500, kappale A12

A20. Vaikka tilintarkastajan edellytetään suorittavan kaikki kappaleessa 14 kuvatut riskienarviointitoimenpiteet muodostaessaan vaadittavaa käsitystä yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta ja yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä (ks. kappaleet 19–26), hänen ei tarvitse suorittaa niitä kaikkia jokaisen kyseiseen käsitykseen liittyvän näkökohdan osalta. Muita toimenpiteitä voidaan suorittaa, kun hankittavasta informaatiosta voi olla apua olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisessa. Tällaisia toimenpiteitä voivat olla esimerkiksi yhteisön ulkopuoliselle juridiselle neuvonantajalle tai ulkopuolisille valvojille taikka yhteisön käyttämille arvonmäärityksen erityisasiantuntijoille osoitettavat tiedustelut.

Automatisoidut työkalut ja menetelmät (viittaus: kappale 14)

A21 Automatisoituja työkaluja ja menetelmiä käyttämällä tilintarkastaja voi kohdistaa riskienarviointitoimenpiteitä suuriin tietomääriin (pääkirjasta, osakirjanpidoista saatuun tietoon tai muuhun toimintaa koskevaan tietoon), mukaan lukien analyysit, uudelleenlaskennat, uudelleen suorittamiset tai täsmäytykset.

Johdolle ja muille yhteisössä toimiville osoitettavat tiedustelut (viittaus: kappale 14(a))

Miksi osoitetaan tiedusteluja johdolle ja muille yhteisössä toimiville

A22. Tilintarkastajan hankkima informaatio, joka tukee asianmukaista perustaa riskien tunnistamiselle ja arvioimiselle sekä muiden tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelulle, voidaan saada osoittamalla tiedusteluja johdolle ja taloudellisesta raportoinnista vastaaville henkilöille.

A23. Johdolle ja taloudellisesta raportoinnista vastaaville henkilöille ja muille yhteisössä toimiville henkilöille sekä muille eri auktoriteettitasolla oleville työntekijöille osoitettavat tiedustelut voivat antaa tilintarkastajalle erilaisia näkökulmia olennaisen virheellisyyden riskejä tunnistettaessa ja arvioitaessa.

Esimerkkejä:

- Hallintoelimille osoitettavat tiedustelut voivat auttaa tilintarkastajaa ymmärtämään, miten laajasti hallintoelimet valvovat sitä, kuinka johto laatii tilinpäätöksen. ISA 260:ssa (uudistettu)²² tunnistetaan, että tehokas kaksisuuntainen kommunikaatio on tärkeää ja auttaa tilintarkastajaa hankkimaan hallintoelimiltä tähän liittyvää informaatiota.
- Monimutkaisten tai epätavanomaisten liiketapahtumien alkuun saattamisesta, käsittelystä tai kirjaamisesta vastaaville työntekijöille osoitettavat tiedustelut voivat auttaa tilintarkastajaa arvioimaan tiettyjen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valinnan ja soveltamisen asianmukaisuutta.
- Yhteisön lakimiehelle osoitettavat tiedustelut voivat tuottaa informaatiota sellaisista seikoista kuin oikeudenkäynnit, säädösten ja määräysten noudattaminen, tiedossa olevat yhteisöön vaikuttavat väärinkäytökset tai epäillyt väärinkäytökset, takuut, myynnin jälkeiset velvoitteet, liikekumppaneiden kanssa tehdyt järjestelyt (kuten yhteisyritykset) sekä sopimusehtojen tarkoitus.
- Markkinointi- tai myyntihenkilöstölle osoitettavat tiedustelut voivat tuottaa informaatiota muutoksista, joita on tapahtunut yhteisön markkinointistrategioissa, myynnin kehityssuunnissa tai asiakkaiden kanssa tehdyissä sopimusjärjestelyissä.
- Riskienhallintatoiminnolle (tai kyseisissä rooleissa toimiville henkilöille) osoitettavat tiedustelut voivat tuottaa informaatiota toimintaan tai sääntelyyn liittyvistä riskeistä, jotka saattavat vaikuttaa taloudelliseen raportointiin.
- IT-henkilöstölle osoitettavat tiedustelut voivat tuottaa informaatiota järjestelmämuutoksista, järjestelmien tai kontrollien peittämisestä tai muista IT-toimintoihin liittyvistä riskeistä.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A24. 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.

Sisäiselle tarkastukselle osoitettavat tiedustelut

Liitteessä 4 mainitaan huomioon otettavia seikkoja muodostettaessa käsitystä yhteisön sisäisestä tarkastuksesta.

Miksi osoitetaan tiedusteluja sisäiselle tarkastukselle (jos yhteisöllä on sisäinen tarkastus)

A25. Jos yhteisöllä on sisäinen tarkastus, siinä toimiville asiaankuuluville henkilöille osoitettavat tiedustelut voivat auttaa tilintarkastajaa saamaan käsityksen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä riskejä tunnistettaessa ja arvioitaessa.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A26. Julkisen sektorin yhteisöjen tilintarkastajilla on usein sisäiseen valvontaan sekä sovellettavien säädösten ja määräysten noudattamiseen liittyviä lisävelvollisuuksia. Sisäisessä tarkastuksessa toimiville asiaankuuluville henkilöille osoitettavat tiedustelut voivat auttaa tilintarkastajaa tunnistamaan

²² ISA 260 (uudistettu) *Kommunikointi hallintoelinten kanssa*, kappale 4(b)

riskit, jotka liittyvät sovellettavien säädösten ja määräysten olennaiseen noudattamatta jättämiseen sekä taloudellista raportointia koskevien kontrollien puutteellisuuteen.

Analyttiset toimenpiteet (kappale 14(b))

Miksi analyttisiä toimenpiteitä suoritetaan riskienarviointitoimenpiteinä

A27. Analyttiset toimenpiteet auttavat tunnistamaan epäjohton mukaisuuksia, epätavanomaisia liiketoimia tai tapahtumia sekä rahamääriä, suhdelukuja ja kehityssuuntia, jotka viittaavat mahdollisesti tilintarkastukseen vaikuttaviin seikkoihin. Tunnistetut epätavanomaiset tai odottamattomat suhteet saattavat auttaa tilintarkastajaa tunnistamaan olennaisen virheellisuuden riskejä, erityisesti väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskejä.

A28. Sen vuoksi riskienarviointitoimenpiteinä suoritettavat analyttiset toimenpiteet voivat auttaa olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamisessa ja arvioimisessa tuomalla esiin yhteisöön liittyviä seikkoja, joista tilintarkastaja ei ole ollut tietoinen, tai auttamalla käsityksen muodostamisessa ominaisriskitekijöiden kuten muutosten vaikutuksesta kannanottojen alttiuteen virheellisyydelle.

Analyttisten toimenpiteiden tyypit

A29. Riskienarviointitoimenpiteinä suoritettavissa analyttisissä toimenpiteissä:

- voi olla mukana sekä taloudellista että muuta kuin taloudellista informaatiota, esimerkiksi myynnin ja myyntipinta-alan tai myytyjen tavaroiden volyymin välinen suhde (muu kuin taloudellinen).
- voidaan käyttää korkealle tasolle yhdisteltyä tietoa. Näin ollen näiden analyttisten toimenpiteiden tulokset voivat antaa yleisen alustavan viitteen olennaisen virheellisuuden todennäköisyydestä.

Esimerkki:

Monien yhteisöjen, mukaan lukien liiketoimintamalleiltaan ja prosesseiltaan sekä tietojärjestelmältään yksinkertaisemmat yhteisöt, tilintarkastuksessa tilintarkastaja voi tehdä yksinkertaisia informaatiovertailuja, kuten tilien osavuosisijakson tai kuukauden saldojen muutos edellisten tilikausien saldoihin verrattuna, saadakseen viitteen siitä, millä alueilla riski mahdollisesti on suurempi.

A30. Tässä ISA-standardissa käsitellään analyttisten toimenpiteiden käyttämistä riskienarviointitoimenpiteinä. ISA 520:ssä²³ käsitellään analyttisten toimenpiteiden käyttämistä aineistotarkastustoimenpiteinä ("analyttiset aineistotarkastustoimenpiteet") sekä tilintarkastajan velvollisuutta suorittaa analyttisiä toimenpiteitä tilintarkastuksen loppuvaiheessa. Näin ollen riskienarviointitoimenpiteinä suoritettavia analyttisiä toimenpiteitä ei vaadita suoritettaviksi ISA 520:n vaatimusten mukaisesti. ISA 520:een sisältyvät vaatimukset ja soveltamisohjeistus voivat kuitenkin olla tilintarkastajalle hyödyllistä ohjeistusta tämän suorittaessa analyttisiä toimenpiteitä osana riskienarviointitoimenpiteitä.

Automatisoidut työkalut ja menetelmät

A31. Analyttisiä toimenpiteitä voidaan suorittaa käyttämällä useita eri työkaluja tai menetelmiä, jotka voivat olla automatisoituja. Automatisoitujen analyttisten toimenpiteiden soveltamista tietoon voidaan nimittää data-analytiikaksi.

²³ ISA 520 *Analyttiset toimenpiteet*

Esimerkki:

Tilintarkastaja voi käyttää taulukkolaskentaa toteutuneiden kirjattujen rahamäärien vertaamiseen budjetoituihin rahamääriin, tai hän voi käyttää kehittyneempää menettelyä poimimalla tietoa yhteisön tietojärjestelmästä ja edelleen analysoimalla tätä tietoa visualisointimenetelmien avulla sellaisten liiketapahtumien lajien, tilien saldojen ja tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tunnistamiseksi, joihin voi olla perusteltua kohdistaa erityisiä riskienarviointitoimenpiteitä.

Havainnointi ja yksityiskohtainen tarkastus (viittaus: kappale 14(c))

Miksi havainnointia ja yksityiskohtaista tarkastusta suoritetaan riskienarviointitoimenpiteinä

A32. Havainnointi ja yksityiskohtainen tarkastus voivat tukea tai vahvistaa johdolle ja muille osoitettuja tiedusteluja tai antaa niiden kanssa ristiriitaisia tuloksia, ja ne voivat myös tuottaa informaatiota yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä.

Skaalautuvuus

A33. Silloin kun toimintaperiaatteita ja menettelytapoja ei ole dokumentoitu tai kun yhteisön kontrollit eivät ole kovin formaaleja, tilintarkastaja voi kuitenkin pystyä hankkimaan olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisen ja arvioimisen tueksi jonkin verran tilintarkastusevidenssiä havainnoimalla tai tarkastamalla yksityiskohtaisesti kontrollin toteuttamista.

Esimerkkejä:

- Tilintarkastaja voi muodostaa käsityksen inventointia koskevista kontrolleista suoraan havainnoimalla, vaikkei yhteisö olisi dokumentoinut niitä.
- Tilintarkastajan voi olla mahdollista havainnoida työtehtävien eriyttämistä.
- Tilintarkastajan voi olla mahdollista havainnoida salasanoilla kirjautumista.

Havainnointi ja yksityiskohtainen tarkastus riskienarviointitoimenpiteinä

A34. Riskienarviointitoimenpiteisiin voi sisältyä seuraaviin seikkoihin kohdistuvaa havainnointia tai yksityiskohtaista tarkastusta:

- yhteisön toiminnot.
- sisäiset asiakirjat (kuten liiketoimintasuunnitelmat ja -strategiat), aineistot, ja sisäisen valvonnan käsikirjat.
- johdon laatimat raportit (kuten johdon neljännesvuosiraportit tai osavuositilinpäätökset) ja hallintoelinten laatimat raportit (kuten hallituksen kokouspöytäkirjat).
- yhteisön toimitilat ja tuotantolaitokset.
- yhteisön taloudellista suoriutumista koskeva informaatio, joka on saatu ulkopuolisista lähteistä, kuten talousalan aikakauslehdistä, analytikkojen, pankkien tai luottoluokittajien raporteista, sääntelytahojen julkaisuista tai talousjulkaisuista taikka muista ulkopuolisista asiakirjoista (kuten kappaleessa A79 mainituista lähteistä).
- johdon ja hallintoelinten käyttäytyminen ja toimenpiteet (kuten tarkastusvaliokunnan kokouksen havainnointi).

Automatisoidut työkalut ja menetelmät

A35. Myös automatisoituja työkaluja tai menetelmiä voidaan käyttää erityisesti omaisuuserien havainnointiin tai yksityiskohtaiseen tarkastukseen esimerkiksi käyttämällä etähavainnointivälineitä (esim. droonia).

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A36. Julkisen sektorin yhteisöjen tilintarkastajien suorittamiin riskienarviointitoimenpiteisiin voi kuulua myös sellaisten asiakirjojen havainnointia ja tutkimista, jotka johto on laatinut lainsäädäntöelintä varten, esimerkiksi pakolliseen tuloksellisuusraportointiin liittyvät asiakirjat.

Muista lähteistä saatava informaatio (viittaus: kappale 15)

Miksi tilintarkastaja ottaa huomioon muista lähteistä saatavaa informaatiota

A37. Muista lähteistä saatava informaatio voi olla relevanttia olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamisen ja arvioimisen kannalta antamalla informaatiota ja näkemyksiä:

- yhteisön ja sen liiketoimintariskien luonteesta ja siitä, mikä on mahdollisesti muuttunut edellisiin tilikausiin verrattuna.
- johdon ja hallintoelinten rehellisyydestä ja eettisistä arvoista, mikä voi olla myös relevanttia tilintarkastajan valvontaympäristöstä muodostaman käsityksen kannalta.
- sovellettavasta tilinpäätösnormistosta ja sen soveltamisesta yhteisön luonne ja olosuhteet huomioon ottaen.

Muut relevantit lähteet

A38. Muihin relevantteihin informaatiolähteisiin kuuluvat:

- ISA 220:n mukaiset asiakassuhteen tai tilintarkastustoimeksiannon hyväksymistä tai jatkamista koskevat tilintarkastajan toimenpiteet, mukaan lukien niistä tehdyt johtopäätökset.²⁴
- muut toimeksiannot, jotka toimeksiannosta vastuullinen henkilö on suorittanut yhteisölle. Toimeksiannosta vastuullinen henkilö on saattanut saada muita toimeksiantoja yhteisölle suorittaessaan tilintarkastuksen kannalta relevanttia tietoa, mukaan lukien yhteisöä ja sen toimintaympäristöä koskeva tieto. Tällaisiin toimeksiantoihin voi kuulua toimeksiantoja erikseen sovittujen toimenpiteiden suorittamisesta tai muita tilintarkastus- tai varmennustoimeksiantoja, mukaan lukien toimeksiannot lisäraportointia koskeviin vaatimuksiin vastaamiseksi kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella.

Informaatio, joka perustuu tilintarkastajan aiempaan kokemukseen yhteisöstä ja aiempiin tilintarkastuksiin (viittaus kappale 16)

Miksi aiemmissa tilintarkastuksissa saatu informaatio on tärkeää meneillään olevassa tilintarkastuksessa

A39. Tilintarkastajan aiempi kokemus yhteisöstä ja aiemmissa tilintarkastuksissa suoritetuista tilintarkastustoimenpiteistä voi antaa tilintarkastajalle informaatiota, joka on relevanttia riskienarviointitoimenpiteiden luonteen ja laajuuden määrittämisen sekä olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamisen ja arvioimisen kannalta.

Aiemmissa tilintarkastuksissa saadun informaation luonne

A40. Tilintarkastajan aiempi kokemus yhteisöstä ja aiemmissa tilintarkastuksissa suoritettujen toimenpiteiden saattavat antaa tilintarkastajalle informaatiota sellaisista seikoista kuin:

²⁴ISA 220 *Laadunvalvonta tilintarkastuksessa*, kappale 12

- aiemmat virheellisyydet ja se, korjattiinko ne oikea-aikaisesti.
- yhteisön ja sen toimintaympäristön luonne sekä sen sisäisen valvonnan järjestelmä (mukaan lukien kontroleissa olevat puutteellisuudet).
- merkittävät muutokset, joita yhteisössä tai sen toiminnoissa on saattanut tapahtua edellisen tilikauden jälkeen.
- ne erityiset liiketapahtumien ja muiden tapahtumien tai tilien saldojen (ja niihin liittyvien tilinpäätöksessä esitettävien tietojen) tyypit, joiden osalta tilintarkastajalla on ollut tarpeellisia tilintarkastustoimenpiteitä suorittaessaan vaikeuksia esimerkiksi niiden monimutkaisuudesta johtuen.

A41. Jos tilintarkastaja aikoo käyttää meneillään olevassa tilintarkastuksessa informaatiota, joka perustuu hänen aiempaan kokemukseensa yhteisöstä tai on saatu aiemmissa tilintarkastuksissa suoritetuilla tilintarkastustoimenpiteillä, hänen täytyy ratkaista, onko informaatio edelleen relevanttia ja luotettavaa. Jos yhteisön luonne tai olosuhteet ovat muuttuneet tai jos on saatu uutta informaatiota, aiemmillä tilikausilla saatu informaatio ei ehkä ole enää relevanttia tai luotettavaa meneillään olevan tilintarkastuksen tarkoituksiin. Sen määrittämiseksi, onko tapahtunut tällaisen informaation relevanssiin tai luotettavuuteen mahdollisesti vaikuttavia muutoksia, tilintarkastaja voi tehdä tiedusteluja ja suorittaa muita asianmukaisia tilintarkastustoimenpiteitä, kuten relevanttien järjestelmien läpikulkua (walk-through). Jos informaatio ei ole luotettavaa, tilintarkastaja voi harkita suorittavansa olosuhteisiin nähden asianmukaisia lisätoimenpiteitä.

Toimeksiantotiimin keskustelu (viittaus: kappaleet 17–18)

Miksi toimeksiantotiimin täytyy keskustella sovellettavan tilinpäätösnormiston soveltamisesta ja yhteisön tilinpäätöksen alttiudesta olennaiselle virheellisyydelle

A42. Toimeksiantotiimissä käytävä keskustelu sovellettavan tilinpäätösnormiston soveltamisesta ja yhteisön tilinpäätöksen alttiudesta olennaiselle virheellisyydelle:

- antaa toimeksiantotiimin kokoneemmille jäsenille, toimeksiannosta vastuullinen henkilö mukaan lukien, mahdollisuuden jakaa näkemyksiään yhteisöä koskevan tietämyksensä perusteella. Informaation jakaminen edistää toimeksiantotiimin kaikkien jäsenten parempaa ymmärrystä.
- mahdollistaa sen, että toimeksiantotiimin jäsenet vaihtavat informaatiota yhteisöä koskevista liiketoimintariskeistä, siitä miten ominaisriskitekijät voivat vaikuttaa liiketapahtumien lajien, tilien saldojen ja tilinpäätöksessä esitettävien tietojen alttiuteen virheellisyydelle, sekä siitä, kuinka ja missä kohdin tilinpäätös saattaa olla altis väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvalle olennaiselle virheellisyydelle.
- auttaa toimeksiantotiimin jäseniä saamaan paremman käsityksen tilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden mahdollisuudesta heille osoitetuilla erityisillä alueilla sekä ymmärtämään, kuinka heidän suorittamiensa tilintarkastustoimenpiteiden tulokset saattavat vaikuttaa tilintarkastuksen muihin osa-alueisiin, mukaan lukien päätökset muiden tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta. Erityisesti keskustelu auttaa toimeksiantotiimin jäseniä edelleen arvioimaan ristiriitaista informaatiota perustuen kunkin jäsenen omaan käsitykseen yhteisön luonteesta ja olosuhteista.
- antaa perustan, jonka avulla toimeksiantotiimin jäsenet kommunikoivat ja jakavat tilintarkastuksessa hankittua uutta informaatiota, joka voi vaikuttaa olennaisen virheellisyyden riskejä koskevaan arvioon tai näihin riskeihin vastaamiseksi suoritettaviin tilintarkastustoimenpiteisiin.

ISA 240:n mukaan toimeksiantotiimin keskustelussa on painotettava erityisesti sitä, miten ja missä kohdin yhteisön tilinpäätös voi olla altis väärinkäytöksestä johtuvalle olennaiselle virheellisyydelle sekä miten väärinkäytös voisi tapahtua.²⁵

A43. Ammatillinen skeptisyys on välttämätöntä tilintarkastusevidenssin kriittisen arvioinnin kannalta, ja tilintarkastustiimin suora ja avoin keskustelu voi myös esimerkiksi jatkuviissa toimeksiannoissa johtaa olennaisen virheellisyyden riskien parempaan tunnistamiseen ja arvioimiseen. Toinen tulema keskustelusta voi olla, että tilintarkastaja tunnistaa erityisiä tilintarkastuksen alueita, joilla ammatillisen skeptisyyden käyttö voi olla erityisen tärkeää, mikä voi johtaa siihen, että otetaan mukaan toimeksiantotiimin kokeneempia jäseniä, joilla on asianmukaiset taidot osallistuakseen kyseisiin alueisiin liittyvien tilintarkastustoimenpiteiden suorittamiseen.

Skaalautuvuus

A44. Kun toimeksiannon suorittaa yksi henkilö, kuten yksin vastuullisena toimiva tilintarkastaja (ts. kun toimeksiantotiimin keskustelu ei olisi mahdollista), kappaleissa A42 ja A46 mainittujen seikkojen huomioon ottaminen voi kuitenkin auttaa tilintarkastajaa tunnistamaan, missä olennaisen virheellisyyden riskejä voi esiintyä.

A45. Kun toimeksiannon suorittaa suuri toimeksiantotiimi, kuten konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksessa, ei ole aina tarpeellista tai käytännössä mahdollista ottaa kaikkia jäseniä mukaan yhteen keskusteluun (esimerkiksi kun kyseessä on useassa paikassa tapahtuva tilintarkastus), eikä kaikille toimeksiantotiimin jäsenille ole tarpeellista tiedottaa kaikista keskustelussa tehdyistä päätöksistä. Toimeksiannosta vastuullinen henkilö voi keskustella toimeksiantotiimin avainhenkilöiden kanssa, mukaan lukien, jos se katsotaan asianmukaiseksi, erityistaitoja tai -tietoja omaavat henkilöt ja konsernin osien tilintarkastuksista vastaavat henkilöt, ja muiden kanssa käytävät keskustelut delegoidaan ottamalla huomioon koko toimeksiantotiimissä tarpeelliseksi katsottavan kommunikoinnin määrä. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön hyväksymä kommunikointisuunnitelma saattaa olla hyödyllinen.

Keskustelu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista

A46. Sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisten tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevien vaatimusten käsittely osana toimeksiantotiimissä käytävää keskustelua auttaa tunnistamaan tilintarkastuksen varhaisessa vaiheessa, missä saattaa esiintyä tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin liittyvän olennaisen virheellisyyden riskejä, myös olosuhteissa, joissa sovellettava tilinpäätösnormisto edellyttää vain yksinkertaistettujen tietojen esittämistä. Toimeksiantotiimissä keskusteltaviin seikkoihin voivat kuulua:

- taloudellista raportointia koskevissa vaatimuksissa tapahtuneet muutokset, joista voi aiheutua merkittäviä uusia tai muuttuneita tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja;
- yhteisön toimintaympäristössä, taloudellisessa tilanteessa tai toiminnoissa tapahtuneet muutokset, joiden seurauksena tilinpäätöksessä voidaan joutua esittämään merkittäviä uusia tai muuttuneita tietoja, esimerkiksi tilintarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella tapahtunut merkittävä liiketoimintojen yhdistäminen;
- tilinpäätöksessä esitettävät tiedot, joiden osalta on aiemmin ollut vaikeaa hankkia tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä; ja
- tilinpäätöksessä esitettävät tiedot monimutkaisista seikoista, mukaan lukien seikat, joihin liittyy merkittävää johdon harkintaa siitä, mitä informaatiota esitetään.

²⁵ ISA 240, kappale 16

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A47. Osana julkisen sektorin yhteisöjen tilintarkastajien toimeksiantotiimissä käytävää keskustelua voidaan myös ottaa huomioon julkisen sektorin yhteisöjen tilintarkastusta koskevasta mandaatista tai velvoitteista mahdollisesti aiheutuvia laajempia tavoitteita ja niihin liittyviä riskejä.

Käsityksen muodostaminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta sekä yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä (viittaus: kappaleet 19–27)

Liitteissä 1–6 esitetään lisää huomioon otettavia seikkoja, jotka liittyvät käsityksen muodostamiseen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta sekä yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä.

Vaadittavan käsityksen muodostaminen (viittaus: kappaleet 19–27)

A48. Yhteisöä ja sen toimintaympäristöä, sovellettavaa tilinpäätösnormistoa sekä yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmää koskevan käsityksen muodostaminen on dynaaminen ja iteratiivinen koko tilintarkastuksen ajan jatkuva prosessi, jossa kerätään, päivitetään ja analysoidaan informaatiota. Sen vuoksi tilintarkastajan odotukset voivat muuttua, kun saadaan uutta informaatiota.

A49. Tilintarkastajan käsitys yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sovellettavasta tilinpäätösnormistosta voi myös auttaa tilintarkastajaa muodostamaan alustavia odotuksia liiketapahtumien lajeista, tilien saldoista ja tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista, jotka saattavat olla merkittäviä. Nämä odotukset siitä, mitä ovat merkittävät liiketapahtumien lajit, tilien saldot ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot, muodostavat perustan sille, mitä tilintarkastajan käsitys yhteisön tietojärjestelmästä kattaa.

Miksi vaaditaan käsityksen muodostamista yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sovellettavasta tilinpäätösnormistosta (viittaus: kappaleet 19–20)

A50. Tilintarkastajan käsitys yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sovellettavasta tilinpäätösnormistosta auttaa tilintarkastajaa ymmärtämään, mitkä tapahtumat ja olosuhteet ovat yhteisön kannalta relevantteja, sekä tunnistamaan, kuinka ja missä määrin ominaisriskitekijät vaikuttavat kannanottojen alttiuteen virheellisyydelle laadittaessa tilinpäätöstä sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. Tällainen informaatio muodostaa viitekehysten, jossa tilintarkastaja tunnistaa ja arvioi olennaisen virheellisyyden riskejä. Tämä viitekehys myös auttaa tilintarkastajaa tilintarkastuksen suunnittelussa ja ammatillisen harkinnan ja ammatillisen skeptisyyden noudattamisessa koko tilintarkastuksen ajan, esimerkiksi:

- tunnistettaessa ja arvioitaessa tilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskejä ISA 315:n (uudistettu 2019) tai muiden relevanttien standardien mukaisesti (esim. väärinkäytösriskien osalta ISA 240:n mukaisesti tai kirjanpidollisiin arvioihin liittyviä riskejä tunnistettaessa tai arvioitaessa ISA 540:n (uudistettu) mukaisesti);
- suoritettaessa ISA 250:n mukaisia toimenpiteitä, jotka auttavat tunnistamaan säädösten ja määräysten noudattamatta jättämistapauksia, joilla voi olla olennainen vaikutus tilinpäätökseen;²⁶
- arvioitaessa ISA 700:n (uudistettu) mukaisesti, onko tilinpäätöksessä esitetty riittävästi tietoja;²⁷

²⁶ ISA 250 (uudistettu) *Säädösten ja määräysten huomioon ottaminen tilintarkastuksessa*, kappale 14

²⁷ ISA 700 (uudistettu) *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen*, kappale 13(e)

- määritettäessä olennaisuutta tai tarkastustyössä käytettävää olennaisuutta ISA 320:n mukaisesti;²⁸ tai
- harkittaessa tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valinnan ja soveltamisen asianmukaisuutta ja tilinpäätöksessä esitettävien tietojen riittävyyttä.

A51. Tilintarkastajan käsitys yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sovellettavasta tilinpäätösnormistosta evästää myös siihen, kuinka tilintarkastaja suunnittelee ja suorittaa muita tilintarkastustoimenpiteitä, esimerkiksi:

- muodostaessaan analyyttisiä toimenpiteitä suoritettaessa käytettäviä odotusarvoja ISA 520:n mukaisesti;²⁹
- suunnitellessaan ja suorittaessaan muita tilintarkastustoimenpiteitä hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ISA 330:n mukaisesti; ja
- arvioidessaan, onko hankittua tilintarkastusevidenssiä tarpeellinen määrä ja soveltuuko se tarkoitukseen (esim. oletuksiin tai johdon suullisiin ja kirjallisiin vahvistusilmoituksiin liittyen).

Skaalautuvuus

A52. Vaadittavan käsityksen luonne ja laajuus perustuu tilintarkastajan ammatilliseen harkintaan ja vaihtelee yhteisöstä toiseen riippuen yhteisön luonteesta ja olosuhteista, mukaan lukien:

- yhteisön koko ja monimutkaisuus, mukaan lukien sen IT-ympäristön koko ja monimutkaisuus;
- tilintarkastajan aiempi kokemus yhteisöstä;
- yhteisön järjestelmien ja prosessien luonne, mukaan lukien se, ovatko ne vai eivätkö ne ole formaaleja; sekä
- yhteisön dokumentaation luonne ja muoto.

A53. Vaadittavan käsityksen muodostamiseksi suoritettavat tilintarkastajan riskienarviointitoimenpiteet voivat olla suppeampia yksinkertaisemmissa yhteisöissä ja laajempia monimutkaisemmissa yhteisöissä. Tilintarkastajalta vaadittavan käsityksen ei odoteta olevan niin syvällinen kuin johdolla oleva käsitys sen johtaessa yhteisöä.

A54. Jotkin tilinpäätösnormistot antavat pienille yhteisöille mahdollisuuden esittää tilinpäätöksessään yksinkertaisempia ja vähemmän yksityiskohtaisia tietoja. Tämä ei kuitenkaan poista tilintarkastajalta velvollisuutta muodostaa käsitys yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sovellettavasta tilinpäätösnormistosta siten kuin se koskee yhteisöä.

A55. IT:n käyttö yhteisössä sekä IT-ympäristössä tapahtuneiden muutosten luonne ja laajuus voivat myös vaikuttaa siihen, mitä erityistaitoja tarvitaan apuna vaadittavan käsityksen muodostamisessa.

Yhteisö ja sen toimintaympäristö (viittaus: kappale 19(a))

Yhteisön organisaatorakenne, omistus ja hallinto- ja ohjausjärjestelmä sekä liiketoimintamalli (viittaus: kappale 19(a)(i))

Yhteisön organisaatorakenne ja omistus

A56. Käsitys yhteisön organisaatorakenteesta ja omistuksesta voi antaa tilintarkastajalle mahdollisuuden ymmärtää sellaisia seikkoja kuin:

²⁸ ISA 320 *Olennaisuus tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa*, kappaleet 10–11

²⁹ ISA 520, kappale 5

- yhteisön rakenteen monimutkaisuus.

Esimerkki:

Yhteisö voi olla yksittäinen yhteisö tai sen rakenteeseen voi kuulua tytäryrityksiä, divisioonia tai muita osia, jotka sijaitsevat useassa eri paikassa. Lisäksi juridinen rakenne voi poiketa toiminnallisesta rakenteesta. Monimutkaiset rakenteet tuovat usein mukanaan tekijöitä, jotka voivat lisätä alttiutta olennaisen virheellisuuden riskeille. Tällaisia seikkoja voivat olla esimerkiksi, onko liikearvo, yhteisyrietykset, sijoitukset tai erityistä tarkoitusta varten perustetut yksiköt käsitelty asianmukaisesti kirjanpidossa ja onko tilinpäätöksessä esitetty tällaisista asioista riittävät tiedot.

- omistus sekä omistajien ja muiden henkilöiden tai yhteisöjen, lähipiiri mukaan lukien, väliset suhteet. Tämä käsitys voi auttaa ratkaistaessa, onko lähipiiriliiketoimet tunnistettu, ja käsitelty kirjanpidossa asianmukaisesti ja onko niistä annettu riittävät tiedot tilinpäätöksessä.³⁰
- Omistajien, hallintoelinten ja johdon eriytyminen

Esimerkki:

Yksinkertaisemmissa yhteisöissä omistajat saattavat osallistua yhteisön johtamiseen, ja näin ollen eriytymistä on vain vähän tai ei lainkaan. Sitä vastoin esimerkiksi joissakin listatuissa yhteisöissä johto, yhteisön omistajat ja hallintoelimet voivat olla selkeästi eriytyneet.³¹

- yhteisön IT-ympäristön rakenne ja monimutkaisuus

Esimerkkejä:

Yhteisöllä voi:

- olla eri liiketoiminnoissa useita aiemman sukupolven IT-järjestelmiä, jotka eivät ole hyvin integroituja, ja niistä aiheutuu monimutkainen IT-ympäristö.
- olla IT-ympäristöön liittyvien seikkojen osalta käytössään ulkoisia tai sisäisiä palveluntuottajia (esim. IT-ympäristön ylläpidon ulkoistaminen kolmannelle osapuolelle tai yhteisen palvelukeskuksen käyttäminen konsernin IT-prosessien keskitettyyn hallinnointiin).

Automatisoidut työkalut ja menetelmät

A57. Tilintarkastaja saattaa käyttää automatisoituja työkaluja ja menetelmiä muodostaakseen käsityksen liiketapahtumien kulusta ja käsittelystä osana toimenpiteitä, jotka hän suorittaa tietojärjestelmää koskevan käsityksen muodostamiseksi. Näiden toimenpiteiden tuloksena tilintarkastaja saattaa saada informaatiota yhteisön organisaatorakenteesta tai siitä, kenen kanssa yhteisö harjoittaa liiketoimintaa (esim. tavarantoimitus- tai palveluntoimitus, asiakkaat, lähipiiri).

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

³⁰ ISA 550:ssa esitetään vaatimukset ja annetaan ohjeistusta siitä, kuinka tilintarkastaja ottaa huomioon lähipiirin kannalta relevantit seikat.

³¹ ISA 260:n (uudistettu) kappaleissa A1 ja A2 annetaan ohjeistusta hallintoelinten tunnistamisesta ja selitetään, että joissakin tapauksissa jotkut tai kaikki hallintoelinten jäsenet saattavat osallistua yhteisön johtamiseen.

A58. Julkisen sektorin yhteisön omistus ei välttämättä ole yhtä relevantti asia kuin omistus yksityisellä sektorilla, koska yhteisöön liittyviä päätöksiä voidaan tehdä yhteisön ulkopuolella poliittisten prosessien seurauksena. Sen vuoksi johdolla ei ehkä ole määräysvaltaa tiettyihin tehtäviin päätöksiin. Seikkoihin, jotka saattavat olla relevantteja, kuuluu käsityksen muodostaminen yhteisön kyvystä tehdä yksipuolisia päätöksiä ja muiden julkisen sektorin yhteisöjen kyvystä käyttää määräysvaltaa tai vaikuttaa yhteisön mandaattiin ja strategiseen ohjaukseen.

Esimerkki:

Julkisen sektorin yhteisöä voivat koskea sellaiset lait tai muut sitovat viranomaisohjeet, joiden mukaan sen on saatava strategialleen ja tavoitteilleen hyväksyntä yhteisön ulkopuolisilta osapuolilta ennen kuin se panee ne täytäntöön. Sen vuoksi yhteisön oikeudellista rakennetta koskevaan käsitykseen liittyviin seikkoihin voivat kuulua sovellettavat säädökset tai määräykset sekä yhteisön luokittelu (ts. onko kyseessä ministeriö, osasto, virasto vai muun tyyppinen yhteisö).

Hallinto- ja ohjausjärjestelmä

Miksi tilintarkastaja muodostaa käsityksen hallinto- ja ohjausjärjestelmästä

A59. Käsitys yhteisön hallinto- ja ohjausjärjestelmästä voi auttaa tilintarkastajaa muodostamaan käsityksen yhteisön kyvystä toteuttaa sisäisen valvonnan järjestelmän asianmukaista seurantaa. Tämä käsitys voi kuitenkin myös tuottaa evidenssiä puutteellisuuksista, jotka voivat viitata yhteisön tilinpäätöksen suurempaan alttiuteen olennaisen virheellisyyden riskeille.

Käsitys yhteisön hallinto- ja ohjausjärjestelmästä

A60. Seikkoja, joita tilintarkastajan voi olla relevanttia ottaa huomioon muodostaessaan käsitystä yhteisön ohjaus- ja hallintojärjestelmästä, ovat esimerkiksi:

- osallistuvatko jotkut tai kaikki hallintoelinten jäsenistä yhteisön johtamiseen.
- mahdollisen toimivaan johtoon kuulumattoman hallituksen olemassaolo (ja eriyttäminen johdosta).
- ovatko hallintoelinten jäsenet asemassa, joka on kiinteä osa yhteisön oikeudellista rakennetta, esimerkiksi lakisääteisenä yhteisön johtajana.
- hallintoelinten alaryhmien kuten tarkastusvaliokunnan olemassaolo ja tällaisen ryhmän velvollisuudet.
- hallintoelinten velvollisuudet, jotka koskevat taloudellisen raportoinnin valvontaa, mukaan lukien tilinpäätöksen hyväksyminen.

Yhteisön liiketoimintamalli

Liitteessä 1 esitetään lisää seikkoja, jotka voidaan ottaa huomioon muodostettaessa käsitystä yhteisöstä ja sen liiketoimintamallista sekä tarkastettaessa erityistä tarkoitusta varten perustettuja yhteisöjä.

Miksi tilintarkastaja muodostaa käsityksen yhteisön liiketoimintamallista

A61. Käsitys yhteisön tavoitteista, strategiasta ja liiketoimintamallista auttaa tilintarkastajaa ymmärtämään yhteisöä strategisella tasolla sekä ymmärtämään liiketoimintariskejä, joita yhteisö ottaa ja kohtaa. Käsitys tilinpäätökseen vaikuttavista liiketoimintariskeistä auttaa tilintarkastajaa olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisessa, koska useimmilla liiketoimintariskeillä on lopulta taloudellisia seurauksia ja näin ollen vaikutusta tilinpäätökseen.

Esimerkkejä:

Yhteisön liiketoimintamalli voi tukeutua IT:n käyttämiseen eri tavoin:

- yhteisö myy jalkineita fyysisestä myymälästä ja käyttää myynnin kirjaamiseen edistynyttä varasto- ja kassajärjestelmää; tai
- yhteisö myy jalkineita verkkokaupassa siten, että kaikki myyntitapahtumat käsitellään IT-ympäristössä, mukaan lukien liiketapahtumien alkuun saattaminen verkkosivuston kautta.

Näiden yhteisöjen merkittävästi erilaisista liiketoimintamalleista aiheutuvat liiketoimintariskit olisivat huomattavan erilaiset huolimatta siitä, että molemmat yhteisöt myyvät jalkineita.

Käsitys yhteisön liiketoimintamallista

A62. Kaikki liiketoimintamalliin liittyvät näkökohdat eivät ole relevantteja tilintarkastajan muodostaman käsityksen kannalta. Liiketoimintariskit ovat laajempia kuin tilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskit, joskin jälkimmäinen sisältyy edelliseen. Tilintarkastajalla ei ole velvollisuutta ymmärtää tai tunnistaa kaikkia liiketoimintariskejä, koska kaikista liiketoimintariskeistä ei aiheudu olennaisen virheellisyyden riskejä.

A63. Liiketoimintariskejä, jotka kasvattavat alttiutta olennaisen virheellisyyden riskeille, voi aiheutua:

- epäasianmukaisista tavoitteista tai strategioista, strategioiden tehottomasta täytäntöönpanosta taikka muutoksista tai monimutkaisuudesta.
- myös siitä, ettei havaita tarvetta muutokseen, voi aiheutua liiketoimintariskiä esimerkiksi johtuen:
 - siitä, että kehitetään uusia tuotteita tai palveluja, jotka voivat epäonnistua;
 - siitä, että markkinat eivät riitä tukemaan tuotetta tai palvelua, vaikka niitä on kehitetty menestyksellisesti; tai
 - siitä, että tuotteessa tai palvelussa on virheitä, joista voi aiheutua juridista vastuuta ja maineriskiä.
- johtoon kohdistuvista yllykkeistä ja paineista, jotka voivat johtaa johdon tahattomaan tai tahalliseen tarkoitushakuisuuteen ja näin vaikuttaa johdon tekemien merkittävien oletusten kohtuullisuuteen ja johdon tai hallintoelinten odotuksiin.

A64. Seikkoja, joita tilintarkastaja voi ottaa huomioon muodostaessaan käsitystä yhteisön liiketoimintamallista, tavoitteista, strategioista ja niihin liittyvistä liiketoimintariskeistä, joista voi aiheutua tilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riski, ovat esimerkiksi:

- toimialan kehitys, kuten toimialalla tapahtuvien muutosten käsittelemiseksi tarvittavan henkilöstön tai erityisosaamisen puute;
- uudet tuotteet ja palvelut, jotka voivat johtaa lisääntyneeseen tuotevastuuseen;
- yhteisön liiketoiminnan laajentuminen, kun kysyntää ei ole arvioitu oikein;
- uudet kirjanpitovaatimukset, joiden toteuttaminen on jäänyt kesken tai on epäasianmukaista;
- sääntelyyn perustuvat vaatimukset, jotka lisäävät oikeudellista riskiä;
- senhetkistä ja tulevaa rahoitusta koskevat vaatimukset, kuten rahoituksen menettäminen johtuen yhteisön kyvyttömyydestä täyttää vaatimukset;

- IT:n käyttö, kuten sekä toimintoihin että taloudelliseen raportointiin vaikuttavan uuden IT-järjestelmän käyttöönotto; tai
- strategian toteuttamisesta aiheutuvat vaikutukset, erityisesti vaikutukset, jotka mahdollisesti johtavat uusiin kirjanpitovaatimuksiin.

A65. Yleensä johto tunnistaa liiketoimintariskit ja kehittää lähestymistapoja niihin vastaamiseksi. Tällainen riskienarviointiprosessi on osa yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmää, ja sitä käsitellään kappaleessa 22 ja kappaleissa A109–A113.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A66. Julkisella sektorilla toimivat yhteisöt voivat luoda ja jakaa arvoa eri tavalla kuin omistajille varallisuutta tuottavat yhteisöt, mutta niillä on kuitenkin ”liiketoimintamalli”, jolla on tietty tavoite. Yhteisön liiketoimintamallin kannalta relevantteihin seikkoihin, joista julkisen sektorin tilintarkastajat voivat muodostaa käsityksen, kuuluvat:

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

A67. Julkisen sektorin tilintarkastuksissa ”johdon tavoitteisiin” voivat vaikuttaa vaatimukset julkisen tilivelvollisuuden osoittamisesta, ja niihin voi kuulua tavoitteita, joiden lähde on säädöksessä, määräyksessä tai muussa sitovassa normissa.

Toimialaan ja sääntelyyn liittyvät ja muut ulkoiset tekijät (viittaus: kappale 19(a)(ii))

Toimialatekijät

A68. Relevantteihin toimialatekijöihin kuuluvat toimialan olosuhteet kuten kilpailuympäristö, toimittaja- ja asiakassuhteet sekä teknologinen kehitys. Tilintarkastajan huomioon ottamia seikkoja voivat olla:

- markkinat ja kilpailu, mukaan lukien kysyntä, kapasiteetti ja hintakilpailu.
- syklinen tai kausiluonteinen toiminta.
- yhteisön tuotteisiin liittyvä tuotantoteknologia.
- energian saatavuus ja kustannukset.

A69. Yhteisön toimialasta voi aiheutua liiketoiminnan luonteesta tai sääntelyn asteesta johtuvia erityisiä olennaisen virheellisyyden riskejä.

Esimerkki:

Rakennustoimialalla pitkäaikaisiin sopimuksiin voi liittyä myyntituottoja ja kuluja koskevia merkittäviä arvioita, joista aiheutuu olennaisen virheellisyyden riskejä. Tällaisissa tapauksissa on tärkeää, että toimeksiantotiimiin kuuluu jäseniä, joilla on riittävästi relevanttia tietämystä ja kokemusta.³²

³² ISA 220, kappale 14

Sääntelyyn liittyvät tekijät

A70. Sääntelyyn liittyviin relevantteihin tekijöihin kuuluu sääntely-ympäristö. Sääntely-ympäristö sisältää muun muassa sovellettavan tilinpäätösnormiston sekä oikeudellisen ja poliittisen ympäristön sekä mahdolliset muutokset niissä. Tilintarkastajan huomioon ottamia seikkoja voivat olla:

- sääntelynormisto säännellyllä toimialalla, esimerkiksi vakavaraisuusvaatimukset, mukaan lukien niihin liittyvät tilinpäätöksessä esitettävät tiedot.
- yhteisön toimintoihin merkittävästi vaikuttava lainsäädäntö ja määräykset, esimerkiksi työläinsäädäntö ja siihen liittyvät määräykset.
- verotusta koskevat säädökset ja määräykset.
- yhteisön liiketoiminnan harjoittamiseen tarkasteluhetkellä vaikuttava hallituksen politiikka, kuten rahapolitiikka valuuttasääntely mukaan lukien, veropolitiikka, taloudelliset kannustimet (esimerkiksi julkiset tukiohjelmat) sekä tariffeja tai kaupan rajoitteita koskeva politiikka.
- toimialaan ja yhteisön liiketoimintaan vaikuttavat ympäristövaatimukset.

A71. ISA 250 (uudistettu) sisältää joitakin erityisvaatimuksia, jotka liittyvät yhteisöä koskevaan oikeus- ja sääntelynormistoon ja sen toimialaan tai sektoriin.³³

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A72. Kun on kyse julkisen sektorin yhteisöjen tilintarkastuksesta, voi olla tiettyjä yhteisön toimintoihin vaikuttavia säädöksiä tai määräyksiä. Tällaiset elementit voivat olla oleellinen huomioon otettava seikka muodostettaessa käsitystä yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä.

Muut ulkoiset tekijät

A73. Muihin yhteisöön vaikuttaviin ulkoisiin tekijöihin, jotka tilintarkastaja voi ottaa huomioon, kuluvat yleiset taloudelliset olosuhteet, korot ja rahoituksen saatavuus sekä inflaatio tai valuutan revalvaatio.

Mittarit, joita johto käyttää yhteisön taloudellisen tuloksen arvioimiseen (viittaus: kappale 19(a)(iii))

Miksi tilintarkastaja muodostaa käsityksen johdon käyttämistä mittareista

A74. Yhteisön käyttämiä mittareita koskeva käsitys auttaa tilintarkastajaa hänen harkitessaan, luovatko tällaiset mittarit ulkoisesti tai sisäisesti käytettyinä yhteisölle paineita tulostavoitteiden saavuttamiseen. Nämä paineet saattavat motivoida johtoa ryhtymään toimiin, jotka lisäävät alttiutta johdon tarkoitushakuisuudesta tai väärinkäytöksestä johtuvalle virheellisyydelle (esim. liiketoiminnan tuloksen parantamiseksi tai tilinpäätöksen laatimiseksi tarkoituksellisesti virheellisenä) (ks. ISA 240 väärinkäytösriskeihin liittyvistä vaatimuksista ja ohjeistuksesta).

A75. Mittarit voivat antaa tilintarkastajalle viitteitä asiaan liittyvän tilinpäätösinformaation olennaisen virheellisyyden riskien todennäköisyydestä. Tulosta kuvaavat mittarit voivat esimerkiksi osoittaa, että yhteisön kasvuvauhti tai kannattavuus on epätavallinen verrattuna muihin saman toimialan yhteisöihin.

Johdon käyttämät mittarit

A76. Johto ja muut tahot mittaavat ja tarkastelevat yleensä tärkeinä pitämiään seikkoja. Johdolle osoitettavat tiedustelut saattavat paljastaa, että se nojautuu taloudellisen tuloksen arvioimisessa ja toimenpiteisiin ryhtymisessä tiettyihin keskeisiin indikaattoreihin, joko julkisesti saatavilla oleviin tai muihin. Tällaisissa tapauksissa tilintarkastaja saattaa tunnistaa relevantteja sisäisiä tai ulkoisia tulosmittareita

³³ ISA 250 (uudistettu), kappale 13

tarkastelemalla sitä informaatiota, jota yhteisö käyttää liiketoimintansa johtamiseen. Jos tällainen tiedustelu antaa viitteitä siitä, ettei tulosta mitata tai tarkastella, riski siitä, ettei virheellisyyksiä havaita ja korjata, saattaa lisääntyä.

A77. Keskeisiin taloudellisen tuloksen arvioimisessa käytettäviin indikaattoreihin voivat kuulua:

- keskeiset tulosta kuvaavat indikaattorit (taloudelliset ja muut kuin taloudelliset) sekä keskeiset tunnusluvut, kehityssuunnat ja toimintaa kuvaavat tilastot.
- taloudellisen tuloksen analysointi eri tilikausien välillä.
- budjetit, ennusteet, poikkeama-analyysit, segmentti-informaatio sekä divisioona- tai osastotason tai muiden tasojen tulosraportit.
- henkilöstön suoriutumista koskevat mittarit ja kannustimia koskeva palkitsemisperiaatteet.
- yhteisön suoriutumisen vertaaminen kilpailijoiden suoriutumiseen.

Skaalautuvuus (viittaus: kappale 19(a)(iii))

A78. Yhteisön käyttämiä mittareita koskevan käsityksen muodostamiseksi suoritettavat toimenpiteet voivat vaihdella riippuen yhteisön koosta tai monimutkaisuudesta sekä omistajien tai hallintoelinten osallistumisesta yhteisön johtamiseen.

Esimerkkejä:

- Joissakin yksinkertaisemmissa yhteisöissä pankkilainojen ehdot (ts. kovenantit) voivat olla sidottu tiettyihin yhteisön tulokseen tai taloudelliseen asemaan liittyviin suoriutumismittareihin (esim. käyttöpääoman enimmäismäärään). Tilintarkastajan käsitys pankin käyttämistä tulosmittareista voi auttaa tunnistamaan alueita, joilla alttius olennaisen virheellisyyden riskille on suurempi.
- Joissakin yhteisöissä, joiden luonne ja olosuhteet ovat monimutkaisempia, kuten vakuutus- tai pankkialalla toimivissa yhteisöissä, tulosta tai taloudellista asemaa voidaan mitata sääntelyyn perustuvia vaatimuksia vasten (esim. sääntelyyn perustuvat tunnuslukuvaatimukset, kuten pääoman riittävyteen ja maksuvalmiusasteeseen liittyvät toimintarajoitteet). Tilintarkastajan käsitys kyseisistä tulosmittareista voi auttaa tunnistamaan alueita, joilla alttius olennaisen virheellisyyden riskille on suurempi.

Muita huomioon otettavia seikkoja

A79. Myös ulkopuoliset osapuolet saattavat tarkastella ja analysoida yhteisön taloudellista tulosta, erityisesti kun yhteisöä koskeva taloudellinen informaatio on julkisesti saatavilla. Tilintarkastaja voi myös ottaa huomioon julkisesti saatavilla olevaa informaatiota, joka auttaa häntä saamaan paremman käsityksen liiketoiminnasta tai tunnistamaan ristiriitaisen informaation, esimerkiksi informaatiota, joka saadaan:

- analyytikoilta tai luottotietopalveluista.
- uutisista ja muusta mediasta, sosiaalinen media mukaan lukien.
- veroviranomaisilta.
- sääntelytahoilta.
- ammattiliitoilta.
- rahoituksen antajilta.

Tällainen taloudellinen informaatio voidaan usein saada tilintarkastuksen kohteena olevalta yhteisöltä.

A80. Taloudellisen tuloksen mittaaminen ja läpikäynti ei ole sama asia kuin sisäisen valvonnan järjestelmän seuranta (jota käsitellään sisäisen valvonnan järjestelmän komponenttina kappaleissa A114–A122), vaikka niiden tarkoitukset voivat olla osittain päällekkäisiä:

- tuloksen mittaaminen ja tarkastelu kohdistuu siihen, täyttääkö liiketoiminnan tuloksellisuus johdon (tai kolmansien osapuolten) sille asettamat tavoitteet.
- toisaalta sisäisen valvonnan järjestelmän seurannassa on kyse kontrollien tehokkuuden seurannasta, mukaan lukien kontrollit, jotka liittyvät johdon suorittamaan taloudellisen tuloksen mittaamiseen ja tarkasteluun.

Joissakin tapauksissa tulosindikaattorit voivat kuitenkin myös tuottaa informaatiota, joka mahdollistaa sen, että johto havaitsee kontrolleissa olevat puutteellisuudet.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A81. Sen lisäksi, että julkisen sektorin yhteisöjen tilintarkastajat ottavat huomioon relevantit mittarit, joita julkisen sektorin yhteisö käyttää yhteisön taloudellisen tuloksen arvioimiseen, he voivat myös ottaa huomioon muuta kuin taloudellista informaatiota, kuten yleiseen etuun liittyvien lopputulemien saavuttamisen (esim. tietyn ohjelman avulla autettujen henkilöiden lukumäärä).

Sovellettava tilinpäätösnormisto (viittaus: kappale 19(b))

Käsityksen muodostaminen sovellettavasta tilinpäätösnormistosta ja yhteisön tilinpäätöksen laatimisperiaatteista

A82. Seikkoihin, jotka tilintarkastaja voi ottaa huomioon muodostaessaan käsitystä yhteisön soveltamasta tilinpäätösnormistosta ja siitä, kuinka sitä sovelletaan yhteisön ja sen ympäristön luonne ja olosuhteet huomioon ottaen, kuuluvat:

- yhteisön taloudellisen raportoinnin käytännöt sovellettavan tilinpäätösnormiston suhteen, kuten:
 - laskentaperiaatteet ja toimialakohtaiset käytännöt, kuten toimialakohtaiset merkittävät liiketapahtumien lajit, tilien saldot ja niihin liittyvät esitettävät tiedot tilinpäätöksessä (esim. pankkitoimialalla lainat ja sijoitukset tai lääketeollisuudessa tutkimus ja kehittäminen).
 - tulouttaminen.
 - rahoitusinstrumenttien kirjanpitokäsittely, mukaan lukien niihin liittyvien luottotappioiden kirjanpitokäsittely.
 - valuuttamääräiset varat, velat ja liiketapahtumat.
 - epätavanomaisten tai monimutkaisten liiketapahtumien kirjanpitokäsittely, mukaan lukien tapahtumat kiistanalaisilla tai kehittyvillä alueilla (esimerkiksi kryptovaluutan kirjanpitokäsittely).
- käsitys yhteisön tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valinnasta ja soveltamisesta, mukaan lukien niissä mahdollisesti tapahtuneet muutokset ja syyt muutoksiin, voi sisältää sellaisia seikkoja kuin:
 - menetelmät, joita yhteisö käyttää merkittävien ja epätavanomaisten liiketapahtumien kirjaamiseen, arvostamiseen ja esittämiseen sekä niitä koskevien tietojen tuottamiseen.
 - merkittävien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden vaikutus kiistanalaisilla tai kehittyvillä alueilla, joilla ei ole sitovaa ohjeistusta tai yksimielisyyttä käsittelytavasta.
 - toimintaympäristössä tapahtuneet muutokset, kuten muutokset sovellettavassa tilinpäätösnormistossa tai verouudistukset, joiden seurauksena yhteisön tilinpäätöksen laatimisperiaatteita voi olla tarpeellista muuttaa.

- o taloudellista raportointia koskevat standardit sekä säädökset ja määräykset, jotka ovat uusia yhteisölle, sekä se, milloin ja miten yhteisö ottaa tällaiset vaatimukset käyttöön tai noudattaa niitä.

A83. Yhteisöä ja sen toimintaympäristöä koskevan käsityksen muodostaminen voi auttaa tilintarkastajaa arvioimaan, missä kohdin yhteisön taloudellisessa raportoinnissa voidaan odottaa tapahtuvan muutoksia (esim. edellisiin tilikausiin verrattuna).

Esimerkki:

Jos yhteisö on toteuttanut kauden aikana merkittävän liiketoimintojen yhdistämisen, tilintarkastaja todennäköisesti odottaisi liiketapahtumien lajeissa, tilien saldoissa ja tilinpäätöksessä esitettävissä tiedoissa tapahtuvan muutoksia, jotka liittyvät kyseiseen liiketoimintojen yhdistämiseen. Toisaalta jos tilinpäätösnormistossa ei ole tapahtunut merkittäviä muutoksia kauden aikana, tilintarkastajan muodostama käsitys voi auttaa varmistumaan siitä, soveltuuko edellisellä tilikaudella hankittu käsitys edelleen.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A84. Julkisen sektorin yhteisössä sovellettava tilinpäätösnormisto määräytyy kussakin maassa tai kullakin oikeudenkäyttöalueella tai maantieteellisellä alueella relevantin oikeus- ja sääntelynormiston perusteella. Mahdollisiin huomioon otettaviin seikkoihin yhteisöön sovellettavien taloudellista raportointia koskevien vaatimusten soveltamisessa ja siinä, kuinka niitä sovelletaan yhteisön ja sen toimintaympäristön luonne ja olosuhteet huomioon ottaen, kuuluu mm. se, soveltaako yhteisö IPSAS-standardien mukaista puhtaasti suoriteperusteista laskentaa tai kassaperusteista laskentaa vaiko niiden yhdistelmää.

Miten ominaisriskitekijät vaikuttavat kannanottojen alttiuteen virheellisyydelle (viittaus: kappale 19(c))

Liitteessä 2 on esimerkkejä olennaisen virheellisyyden riskejä mahdollisesti aiheuttavista tapahtumista ja olosuhteista ominaisriskitekijöittäin jaoteltuina.

Miksi tilintarkastaja muodostaa käsityksen ominaisriskitekijöistä, kun hän muodostaa käsitystä yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sovellettavasta tilinpäätösnormistosta

A85. Käsitys yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sovellettavasta tilinpäätösnormistosta auttaa tilintarkastajaa tunnistamaan tapahtumia tai olosuhteita, joiden ominaispiirteet voivat vaikuttaa siihen, miten alttiita liiketapahtumien lajeja, tilien saldoja ja tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevat kannanotot ovat virheellisyydelle. Nämä ominaispiirteet ovat ominaisriskitekijöitä. Ominaisriskitekijät voivat vaikuttaa kannanottojen alttiuteen virheellisyydelle vaikuttamalla virheellisyyden toteutumisen todennäköisyyteen tai sen toteutuessa syntyvän virheellisyyden suuruuteen. Käsitys siitä, miten ominaisriskitekijät vaikuttavat kannanottojen alttiuteen virheellisyydelle, voi auttaa tilintarkastajaa saamaan alustavan käsityksen virheellisyyksien todennäköisyydestä tai suuruudesta, mikä auttaa häntä olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisessa kannanottotasolla kappaleen 28(b) mukaisesti. Käsitys siitä, missä määrin ominaisriskitekijät vaikuttavat kannanottojen alttiuteen virheellisyydelle, auttaa tilintarkastajaa myös mahdollisen virheellisyyden todennäköisyyden ja suuruuden arvioimisessa, kun hän arvioi ominaisriskiä kappaleen 31(a) mukaisesti. Näin ollen käsitys ominaisriskitekijöistä voi myös auttaa tilintarkastajaa ISA 330:n mukaisten muiden tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelussa ja suorittamisessa.

A86. Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiseen kannanottotasolla ja ominaisriskin arvioimiseen voi vaikuttaa myös tilintarkastusevidenssi, jonka tilintarkastaja hankkii suorittaessaan muita

riskienarviointitoimenpiteitä tai muita tilintarkastustoimenpiteitä tai täyttäessään muita ISA-standardien vaatimuksia (ks. kappaleet A95, A103, A111, A121, A124 ja A151).

Ominaisriskitekijöiden vaikutus liiketapahtumien lajiin, tilin saldoon tai tilinpäätöksessä esitettävään tietoon

A87. Siihen, missä määrin liiketapahtumien laji, tilin saldo tai tilinpäätöksessä esitettävä tieto on altis monimutkaisuudesta tai subjektiivisuudesta johtuvalle virheellisyydelle, liittyy usein läheisesti se, missä määrin siihen kohdistuu muutoksia tai epävarmuutta.

Esimerkki:

Jos yhteisöllä on kirjanpidollinen arvio, joka perustuu oletuksiin, joiden valintaan liittyy merkittävää harkintaa, todennäköisesti sekä subjektiivisuus että epävarmuus vaikuttavat kirjanpidollisen arvion määrittämiseen.

A88. Mitä suuremmissa määrin liiketapahtumien laji, tilin saldo tai tilinpäätöksessä esitettävä tieto on altis virheellisyydelle monimutkaisuuden tai subjektiivisuuden johdosta, sitä tarpeellisempaa tilintarkastajan on soveltaa ammatillista skeptisyyttä. Lisäksi kun liiketapahtumien laji, tilin saldo tai tilinpäätöksessä esitettävä tieto on monimutkaisuuden, subjektiivisuuden, muutosten tai epävarmuuden johdosta altis virheellisyydelle, nämä ominaisriskitekijät voivat luoda tilaisuuden johdon tahalliseen tai tahattomaan tarkoitushakuisuuteen ja vaikuttaa alttiuteen johdon tarkoitushakuisuudesta johtuvalle virheellisyydelle. Myös ominaisriskitekijöiden keskinäiset suhteet vaikuttavat tilintarkastajan tekemään olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiseen ja ominaisriskin arvioimiseen kannanottotasolla.

A89. Tapahtumat tai olosuhteet, jotka voivat vaikuttaa alttiuteen johdon tarkoitushakuisuudesta johtuvalle virheellisyydelle, voivat vaikuttaa myös alttiuteen muista väärinkäytöksen riskitekijöistä johtuvalle virheellisyydelle. Näin ollen tämä voi olla relevanttia informaatiota käytettäväksi ISA 240:n kappaleen 24 mukaisesti, jossa vaaditaan tilintarkastajaa arvioimaan, antaako muista riskienarviointitoimenpiteistä ja niihin liittyvistä toimenpiteistä saatu informaatio viitteitä yhden tai useamman väärinkäytöksen riskitekijän esiintymisestä.

Käsityksen muodostaminen yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä (viittaus: kappaleet 21–27)

Liitteessä 3 kuvataan lähemmin yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän luonnetta ja sisäisen valvonnan luontaisia rajoitteita. Liitteessä 3 myös selitetään tarkemmin sisäisen valvonnan järjestelmän komponentteja ISA-standardien tarkoituksia varten.

A90. Tilintarkastajan käsitys yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä muodostetaan riskienarviointitoimenpiteillä, jotka suoritetaan sisäisen valvonnan järjestelmän kunkin kappaleissa 21–27 esitetyn komponentin ymmärtämiseksi ja arvioimiseksi.

A91. Tässä standardissa käytettävät yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän komponentit eivät välttämättä kuvasta sitä, kuinka yhteisö suunnittelee, ottaa käyttöön ja ylläpitää sisäisen valvonnan järjestelmäänsä, tai sitä, kuinka se mahdollisesti luokittelee jonkin tietyn komponentin. Yhteisöt voivat käyttää sisäisen valvonnan järjestelmän eri osa-alueiden kuvaamiseen erilaista terminologiaa tai erilaisia viitekehyksiä. Tilintarkastajat voivat myös käyttää tilintarkastuksessa erilaista terminologiaa tai erilaisia viitekehyksiä, kunhan käsitellään kaikki tässä ISA-standardissa kuvatut komponentit.

Skaalautuvuus

A92. Tapa, jolla yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmä on suunniteltu, otettu käyttöön ja ylläpidetään, vaihtelee yhteisön koon ja monimutkaisuuden mukaan. Esimerkiksi yksinkertaisemmat yhteisöt

saattavat käyttää tavoitteidensa saavuttamiseksi vähemmän strukturoituja tai yksinkertaisempia kontrolleja (ts. toimintaperiaatteita ja menettelytapoja).

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A93. Julkisen sektorin yhteisöjen tilintarkastajilla on usein sisäistä valvontaa koskevia lisävelvollisuuksia, esimerkiksi velvollisuus raportoida vakiintuneiden menettelytapojen noudattamisesta tai raportoida menojen raportoinnista budjettiin verrattuna. Julkisen sektorin yhteisöjen tilintarkastajat voivat myös olla velvollisia raportoimaan säädöksen, määräyksen tai muun sitovan normin noudattamisesta. Tämän vuoksi heidän sisäisen valvonnan järjestelmää koskeva arviointinsa voi olla laajempaa ja yksityiskohtaisempaa.

IT yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän komponenteissa

Liitteessä 5 annetaan lisää ohjeistusta käsityksen muodostamiseksi IT:n käytöstä yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän komponenteissa.

A94. Tilintarkastuksen yleinen tavoite ja laajuus eivät poikkea sen perusteella, toimiiko yhteisö pääosin manuaalisessa ympäristössä, täysin automatisoidussa ympäristössä vai ympäristössä, jossa on jonkinlainen manuaalisten ja automatisoitujen osien yhdistelmä (ts. yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmässä käytetään manuaalisia ja automatisoituja kontrolleja ja muita resursseja).

Käsitys yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän komponenttien luonteesta

A95. Arvioitaessa kontrollien rakenteen tehokkuutta ja sitä, onko ne otettu käyttöön (ks. kappaleet A175–A181), tilintarkastajan käsitys yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän kustakin komponentista antaa alustavan käsityksen siitä, kuinka yhteisö tunnistaa liiketoimintariskit ja kuinka se vastaa niihin. Se voi myös vaikuttaa tilintarkastajan tekemään olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamiseen ja arviointiin eri tavoin (ks. kappale A86). Tämä auttaa tilintarkastajaa muiden tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelussa ja suorittamisessa, mukaan lukien mahdolliset suunnitelmat testata kontrollien toiminnan tehokkuus. Esimerkiksi:

- Tilintarkastajan käsitys yhteisön valvontaympäristö-, riskienarviointiprosessi- ja kontrollien seurantaprosessi -komponenteista vaikuttaa todennäköisemmin olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamiseen ja arviointiin tilinpäätöstasolla.
- Tilintarkastajan käsitys yhteisön tietojärjestelmä ja kommunikaatio -komponentista ja kontrollitoiminnot-komponentista vaikuttaa todennäköisemmin olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamiseen ja arviointiin kannanottotasolla.

Valvontaympäristö, yhteisön riskienarviointiprosessi ja yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessi (viittaus: kappaleet 21–24)

A96. Valvontaympäristössä, yhteisön riskienarviointiprosessissa ja yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessissa olevat kontrollit ovat pääasiassa epäsuoria kontrolleja (ts. kontrolleja, jotka eivät ole riittävän täsmällisiä ehkäistäkseen, havaitakseen tai korjatakseen virheellisyyksiä kannanottotasolla mutta jotka tukevat toisia kontrolleja ja joilla voi sen vuoksi olla epäsuora vaikutus siihen, kuinka

todennäköisesti virheellisyys havaitaan tai estetään oikea-aikaisesti). Jotkin näihin komponentteihin sisältyvät kontrollit voivat kuitenkin olla myös suoria kontrolleja.

Miksi tilintarkastajalta vaaditaan käsitystä valvontaympäristöstä, yhteisön riskienarviointiprosessista ja yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessista

A97. Valvontaympäristö antaa yleisen perustan sisäisen valvonnan järjestelmän muiden komponenttien toiminnalle. Valvontaympäristö ei suoraan ehkäise tai ei havaitse ja korjaa virheellisyyksiä. Se voi kuitenkin vaikuttaa sisäisen valvonnan järjestelmän muissa komponenteissa olevien kontrollien tehokkuuteen. Vastaavasti yhteisön riskienarviointiprosessi ja sen sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessi on suunniteltu toimimaan tavalla, joka myös tukee koko sisäisen valvonnan järjestelmää.

A98. Koska nämä komponentit ovat yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän kannalta perustavanlaatuisia, niiden toiminnassa mahdollisesti esiintyvillä puutteellisuuksilla voisi olla laaja-alaisia vaikutuksia tilinpäätöksen laatimiseen. Siksi tilintarkastajan käsitys ja arvioinnit näistä komponenteista vaikuttavat hänen tekemäänsä olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamiseen ja arvioimiseen tilinpäätösten tasolla, ja ne voivat myös vaikuttaa olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamiseen ja arvioimiseen kannanottotasolla. Olennaisen virheellisuuden riskit tilinpäätösten tasolla vaikuttavat tilintarkastajan suunnitelmaan kokonaisnäkemykseen perustuvista toimenpiteistä, mukaan lukien, kuten ISA 330:ssä selitetään, vaikutus tilintarkastajan muiden toimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen.³⁴

Käsityksen muodostaminen valvontaympäristöstä (viittaus: kappale 21)

Skaalautuvuus

A99. Yksinkertaisemman yhteisön valvontaympäristö on todennäköisesti luonteeltaan erilainen kuin monimutkaisemman yhteisön valvontaympäristö. Yksinkertaisempien yhteisöjen hallintoelimiin ei esimerkiksi ehkä kuulu riippumatonta tai ulkopuolista jäsentä, ja omistajajohtaja on voinut ottaa hallinto- ja ohjausjärjestelmän suoraan hoitaakseen silloin, kun muita omistajia ei ole. Näin ollen jotkin yhteisön valvontaympäristöä koskevat seikat voivat olla vähemmän relevantteja tai eivät ehkä ole sovellettavissa.

A100. Lisäksi yksinkertaisemmissa yhteisöissä ei ehkä ole valvontaympäristön elementtejä koskevaa tilintarkastusevidenssiä saatavissa dokumentoidussa muodossa, erityisesti silloin kun johdon ja muun henkilöstön välinen kommunikointi on epämuodollista, mutta evidenssi voi silti olla asianmukaisen relevanttia ja luotettavaa olosuhteet huomioon ottaen.

Esimerkkejä:

- Yksinkertaisemman yhteisön organisaatorakenne on todennäköisesti yksinkertaisempi, ja taloudelliseen raportointiin liittyvissä rooleissa toimivia henkilöitä voi olla vähän.
- Jos omistajajohtaja on ottanut hallinto- ja ohjausjärjestelmää koskevan roolin suoraan, tilintarkastaja voi todeta, ettei hallintoelinten jäsenten riippumattomuus ole relevantti asia.
- Yksinkertaisemmissa yhteisöissä ei ehkä ole kirjallista menettelytapaohjeistusta, vaan sen sijaan ne luovat rehellisyyden ja eettisen käyttäytymisen tärkeyttä painottavaa kulttuuria suullisen kommunikaation ja johdon esimerkin avulla. Sen vuoksi johdon tai omistajajohtajan asenteet, tietoisuus ja toimenpiteet ovat erityisen tärkeitä tilintarkastajan yksinkertaisemman yhteisön valvontajärjestelmästä muodostaman käsityksen kannalta.

Käsitys valvontaympäristöstä (viittaus: kappale 21(a))

³⁴ ISA 330, kappaleet A1–A3

A101. Tilintarkastajan valvontaympäristöstä muodostamaa käsitystä koskevaa tilintarkastusevidenssiä voidaan hankkia yhdistämällä tiedusteluja ja muita riskienarviointitoimenpiteitä (ts. tiedustelujen vahvistaminen havainnoimalla tai tarkastamalla yksityiskohtaisesti asiakirjoja).

A102. Arvioidessaan, missä määrin johto osoittaa sitoutumista rehellisyyteen ja eettisiin arvoihin, tilintarkastaja voi osoittamalla tiedusteluja johdolle ja työntekijöille sekä ottamalla huomioon ulkoisista lähteistä saatavaa informaatiota muodostaa käsityksen:

- siitä, kuinka johto viestii työntekijöille liiketoimintakäytäntöjä ja eettistä käyttäytymistä koskevista näkemyksistään; ja
- tutkimalla johdon kirjallista menettelytapaohjeistusta ja havainnoimalla, toimiiko johto kyseistä ohjeistusta tukevalla tavalla.

Valvontaympäristön arvioiminen (viittaus: kappale 21(b))

Miksi tilintarkastaja arvioi valvontaympäristöä

A103. Tilintarkastajan arviointi siitä, kuinka yhteisö osoittaa rehellisyyteen ja eettisiin arvoihin sitoutumisensa mukaista käyttäytymistä; antaako valvontaympäristö asianmukaisen perustan yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän muille komponenteille; ja heikentävätkö jotkin kontrolleissa tunnistetut puutteellisuudet sisäisen valvonnan järjestelmän muita komponentteja, auttaa tilintarkastajaa tunnistamaan sisäisen valvonnan järjestelmän muissa komponenteissa mahdollisesti esiintyviä ongelmia. Tämä johtuu siitä, että valvontaympäristö on perustana yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän muille komponenteille. Tämä arviointi voi myös auttaa tilintarkastajaa saamaan käsityksen yhteisön kohtaamista riskeistä ja näin tunnistamaan ja arvioimaan olennaisen virheellisuuden riskejä tilinpäätösten ja kannanottotasolla (ks. kappale A86).

Tilintarkastajan tekemä valvontaympäristön arviointi

A104. Tilintarkastajan tekemä valvontaympäristön arviointi perustuu kappaleen 21(a) mukaisesti muodostettuun käsitykseen.

A105. Joitakin yhteisöjä voi dominoida yksittäinen henkilö, jolla voi olla paljon harkintavaltaa. Kyseisen henkilön toiminnalla ja asenteilla voi olla laaja-alainen vaikutus yhteisön kulttuuriin, jolla puolestaan voi olla laaja-alainen vaikutus valvontaympäristöön. Tällainen vaikutus voi olla positiivinen tai negatiivinen.

Esimerkki:

Yksittäisen henkilön suora osallistuminen voi olla avain siihen, että yhteisö pystyy saavuttamaan kasvutavoitteensa ja muut tavoitteensa, ja se voi myös merkittävästi myötävaikuttaa tehokkaaseen sisäisen valvonnan järjestelmään. Toisaalta tällainen tiedon ja auktoriteetin keskittyminen voi myös kasvattaa alttiutta johdon tekemästä kontrollien sivuuttamisesta aiheutuvalle virheellisyydelle.

A106. Tilintarkastaja voi arvioida, kuinka ylimmän johdon ajattelu- ja toimintatapa voi vaikuttaa valvontaympäristön eri elementteihin, kun otetaan huomioon hallintoelinten riippumattomien jäsenten osallistuminen.

A107. Vaikka valvontaympäristö voi antaa asianmukaisen perustan sisäisen valvonnan järjestelmälle ja voi auttaa pienentämään väärinkäytösriskiä, asianmukainen valvontaympäristö ei välttämättä ole tehokas pelote väärinkäytösten estämiseksi.

Esimerkki:

Henkilöresursseihin liittyvät toimintaperiaatteet ja menettelytavat, jotka tähtäävät pätevän talous-, laskenta- ja IT-henkilöstön rekrytoimiseen, voivat vähentää virheriskiä taloudellisen informaation käsittelyssä ja tallentamisessa. Tällaiset toimintaperiaatteet ja menettelytavat eivät ehkä kuitenkaan vähennä sitä, että ylempi johto sivuuttaa kontroleja (esimerkiksi tuloksen esittämiseksi todellista parempana).

A108. Tilintarkastajan tekemä valvontaympäristön arviointi, siltä osin kuin se liittyy IT:n käyttöön yhteisössä, voi kattaa sellaisia asioita kuin:

- onko IT:n ohjaus ja hallinto yhteismitallista yhteisön luonteen ja monimutkaisuuden ja yhteisön IT:n mahdollistamien liiketoimintojen luonteen ja monimutkaisuuden kanssa, mukaan lukien yhteisön teknologia-alustan tai -arkkitehtuurin monimutkaisuus tai kypsyyt ja se, missä määrin yhteisö nojautuu IT-sovelluksiin taloudellisen raportointinsa tukena.
- IT:n ja sille kohdistettujen resurssien hallinnon organisointi (esimerkiksi onko yhteisö investoinut asianmukaiseen IT-ympäristöön ja tarvittaviin parannuksiin tai onko palkattu riittävä määrä asianmukaiset taidot omaavia henkilöitä, myös silloin, kun yhteisö käyttää pakettiohjelmistoja (joihin on tehty vähän tai ei lainkaan muutoksia)).

Käsityksen muodostaminen yhteisön riskienarviointiprosessista (viittaus: kappaleet 22–23)

Käsitys yhteisön riskienarviointiprosessista (viittaus: kappale 22(a))

A109. Kuten kappaleessa A62 selitetään, kaikista liiketoimintariskeistä ei aiheudu olennaisen virheellisuuden riskejä. Muodostaessaan käsitystä siitä, kuinka johto ja hallintoelimet ovat tunnistaneet tilinpäätöksen laatimisen kannalta relevantteja liiketoimintariskejä ja päättäneet toimenpiteistä kyseisiin riskeihin vastaamiseksi, tilintarkastaja voi tarkastella esimerkiksi sitä, kuinka johto ja soveltuviin tapauksissa hallintoelimet ovat:

- yksilöineet yhteisön tavoitteet riittävän täsmällisesti ja selkeästi, jotta on mahdollista tunnistaa ja arvioida tavoitteisiin liittyvät riskit;
- tunnistaneet yhteisön tavoitteiden saavuttamiseen kohdistuvat riskit ja analysoineet kyseiset riskit perustaksi sen määrittämiselle, kuinka riskejä tulisi hallita; ja
- ottaneet huomioon väärinkäytöksen mahdollisuuden tarkastellessaan yhteisön tavoitteiden saavuttamiseen kohdistuvia riskejä.³⁵

A110. Tilintarkastaja voi tarkastella tällaisten liiketoimintariskien vaikutuksia yhteisön tilinpäätöksen laatimiseen ja muihin sen sisäisen valvonnan järjestelmään liittyviin seikkoihin.

Yhteisön riskienarviointiprosessin arvioiminen (viittaus: kappale 22(b))

Miksi tilintarkastaja arvioi, onko yhteisön riskienarviointiprosessi asianmukainen

A111. Tilintarkastajan tekemä yhteisön riskienarviointiprosessin arviointi voi auttaa häntä ymmärtämään, missä kohdin yhteisö on tunnistanut mahdollisesti esiintyviä riskejä ja kuinka se on vastannut kyseisiin riskeihin. Tilintarkastajan tekemä arviointi siitä, kuinka yhteisö tunnistaa liiketoimintariskinsä ja kuinka se arvioi kyseiset riskit ja vastaa niihin, auttaa tilintarkastajaa saamaan käsityksen siitä, onko yhteisön kohtaamat riskit tunnistettu ja arvioitu ja onko niihin vastattu asianmukaisella tavalla yhteisön luonne ja

³⁵ISA 240, kappale 19

monimutkaisuus huomioon ottaen. Tämä arviointi voi myös auttaa tilintarkastajaa tilinpäätöstason ja kannanottotason olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisessa ja arvioimisessa (ks. kappale A86).

Sen arvioiminen, onko yhteisön riskienarviointiprosessi asianmukainen (viittaus: kappale 22(b))

A112. Tilintarkastajan tekemä yhteisön riskienarviointiprosessin arviointi perustuu kappaleen 22(a) mukaisesti muodostettuun käsitykseen.

Skaalautuvuus

A113. Se onko yhteisön riskienarviointiprosessi yhteisön olosuhteissa asianmukainen yhteisön luonne ja monimutkaisuus huomioon ottaen, on tilintarkastajan ammatilliseen harkintaan perustuva asia.

Esimerkki:

Joissakin yksinkertaisemmissa yhteisöissä ja erityisesti omistajajohtoisissa yhteisöissä asianmukainen riskienarviointi voi tapahtua siten, että johto tai omistajajohtaja osallistuu siihen suoraan (johtaja tai omistajajohtaja voi esimerkiksi käyttää rutiininomaisesti aikaa kilpailijoiden toimintojen ja muun markkinoilla tapahtuvan kehityksen seuraamiseen tunnistaa esiin tulevia liiketoimintariskejä). Tällaisesta tämän tyyppisissä yhteisöissä tapahtuvasta riskienarvioinnista ei useinkaan dokumentoida evidenssiä formaalisti, mutta tilintarkastajan johdon kanssa käymien keskustelujen perusteella voi olla ilmeistä, että johto tosiasiallisesti suorittaa riskienarviointitoimenpiteitä.

Käsityksen muodostaminen yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessista (viittaus: kappale 24)

Skaalautuvuus

A114. Yksinkertaisemmissa yhteisöissä ja erityisesti omistajajohtoisissa yhteisöissä tilintarkastajan käsitys yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessista keskittyy usein siihen, kuinka johtaja tai omistajajohtaja osallistuu toimintaan suoraan, sillä mitään muita seurantatoimintoja ei ehkä ole.

Esimerkki:

Johto voi saada asiakkailta kuukausittaisessa saldoilmoituksessa esiintyviä virheitä koskevia valituksia, ja tämä varoittaa omistajajohtajaa siitä, että asiakkaiden suorittamien maksujen viemisessä kirjanpitojärjestelmään on ajoitusongelmia.

A115. Yhteisöissä, joissa ei ole formaalia prosessia sisäisen valvonnan järjestelmän seuranta varten, sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessia koskevaan käsitykseen voi kuulua käsitys sisäisen laskentatoimen tuottaman informaation säännöllisestä läpikäynnistä, jonka on tarkoitus tukea tapaa, jolla yhteisö ehkäisee tai havaitsee virheellisyyksiä.

Käsitys yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessista (viittaus: kappale 24(a))

A116. Seikkoihin, jotka tilintarkastajan voi olla relevanttia ottaa huomioon muodostaessaan käsitystä siitä, kuinka yhteisö seuraa sisäisen valvonnan järjestelmäänsä, kuuluvat:

- seurantatoimintojen rakenne, esimerkiksi onko seuranta jaksottaista vai jatkuvaa;
- seurantatoimintojen suorittaminen ja tiheys;
- seurantatoimintojen tulosten oikea-aikainen arvioiminen sen toteamiseksi, ovatko kontrollit olleet tehokkaita; ja

- se, kuinka tunnistettuihin puutteellisuuksiin on vastattu asianmukaisilla korjaavilla toimenpiteillä, mukaan lukien tällaisten puutteellisuuksien oikea-aikainen viestiminen korjaavista toimenpiteistä vastaaville henkilöille.

A117. Tilintarkastaja voi myös tarkastella sitä, kuinka yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessissa otetaan huomioon sellaisten informaation käsittelyä koskevien kontrollien seuranta, joihin kuuluu IT:n käyttöä. Tähän voivat kuulua esimerkiksi:

- monimutkaisten IT-ympäristöjen seurantakontrollit, jotka:
 - arvioivat informaation käsittelyä koskevien kontrollien rakenteen jatkuvaa tehokkuutta ja muuttavat niitä tarvittaessa olosuhteiden muutoksia vastaavasti; tai
 - arvioivat informaation käsittelyä koskevien kontrollien toiminnan tehokkuutta.
- kontrollit, joilla seurataan informaation käsittelyä koskevissa automatisoiduissa kontrolleissa käytettäviä käyttöoikeuksia, joiden avulla toteutetaan työtehtävien eriyttäminen.
- kontrollit, joilla seurataan sitä, kuinka taloudellisen raportoinnin automatisointiin liittyvät virheet tai kontrollien puutteellisuudet tunnistetaan ja niihin vastataan.

Käsitys yhteisön sisäisestä tarkastuksesta (viittaus: kappale 24(a)(ii))

Liitteessä 4 esitetään muita huomioon otettavia seikkoja muodostettaessa käsitystä yhteisön sisäisestä tarkastuksesta.

A118. Tilintarkastajan osoittamat tiedustelut sisäisessä tarkastuksessa toimiville asiaankuuluville henkilöille auttavat häntä saamaan käsityksen sisäisen tarkastuksen tehtävien luonteesta. Jos tilintarkastaja toteaa, että sisäisen tarkastuksen tehtävät liittyvät yhteisön taloudelliseen raportointiin, hän voi muodostaa perusteellisemman käsityksen toimenpiteistä, joita sisäinen tarkastus suorittaa tai sen on määrä suorittaa, käymällä läpi sisäisen tarkastuksen tilikauden tarkastussuunnitelman, jos sellaista on, ja keskustelemalla kyseisestä suunnitelmasta asiaankuuluvien sisäisen tarkastuksen henkilöiden kanssa. Tämä käsitys yhdessä tilintarkastajan tekemistä tiedusteluista saadun informaation kanssa voi myös tuottaa informaatiota, joka on suoraan relevanttia olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisen ja arvioimisen kannalta. Jos tilintarkastaja odottaa sisäisestä tarkastuksesta saamansa alustavan käsityksensä perusteella käyttävänsä sisäisen tarkastuksen tekemään työtä muuttaakseen suoritettavien tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta tai ajoitusta tai vähentääkseen niiden laajuutta, sovelletaan ISA 610:tä (uudistettu 2013)³⁶.

Muut yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessissa käytettävän informaation lähteet

Käsitys informaation lähteistä (viittaus: kappale 24(b))

A119. Johdon seurantatoiminnossa voidaan käyttää ulkopuolisten osapuolten viestintään sisältyvää informaatiota, kuten asiakasvalituksia tai sääntelytahon kommentteja, jotka saattavat viitata ongelmiin tai tuoda esiin parannuksia vaativia alueita.

Miksi tilintarkastajalla täytyy olla käsitys yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurannassa käytettävän informaation lähteistä

A120. Tilintarkastajan käsitys sen informaation lähteistä, jota yhteisö käyttää sisäisen valvonnan järjestelmänsä seurannassa, mukaan lukien käytettävän informaation relevanssi ja luotettavuus, auttaa häntä sen arvioimisessa, onko yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessi

³⁶ ISA 610 (uudistettu 2013) *Sisäisten tarkastajien tekemän työn käyttäminen*

asianmukainen. Jos johto olettaa seurannassa käytettävän informaation olevan relevanttia ja luotettavaa ilman, että tälle oletukselle on perustetta, informaatioissa mahdollisesti olevat virheet voisivat mahdollisesti johtaa siihen, että johto tekee seurantatoiminnostaan vääriä johtopäätöksiä.

Yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessin arvioiminen (viittaus: kappale 24(c))

Miksi tilintarkastaja arvioi, onko yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessi asianmukainen

A121. Tilintarkastajan arvio siitä, kuinka yhteisö toteuttaa jatkuvia ja erillisiä arviointeja kontrollien tehokkuuden seuraamiseksi, auttaa tilintarkastajaa saamaan käsityksen siitä, ovatko yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän muut komponentit olemassa ja toiminnassa, ja näin ollen auttaa saamaan käsityksen yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän muista komponenteista. Tämä arviointi voi myös auttaa tilintarkastajaa tilinpäätöstason ja kannanottotason olennaisen virheellisyuden riskien tunnistamisessa ja arvioimisessa (ks. kappale A86).

Sen arvioiminen, onko yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessi asianmukainen (viittaus: kappale 24(c))

A122. Tilintarkastajan arvio yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessin asianmukaisuudesta perustuu tilintarkastajan käsitykseen yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessista.

Tietojärjestelmä ja kommunikaatio sekä kontrollitoiminnot (viittaus: kappaleet 25–26)

A123. Tietojärjestelmä ja kommunikaatio -komponenttiin ja kontrollitoiminnot-komponenttiin sisältyvät kontrollit ovat pääasiassa suoria kontroleja (ts. kontroleja, jotka ovat riittävän täsmällisiä ehkäisemään, havaitsemaan tai korjaamaan virheellisyyksiä kannanottotasolla).

Miksi tilintarkastajalla täytyy olla käsitys tietojärjestelmästä ja kommunikaatiosta sekä kontrollitoiminnot-komponenttiin sisältyvistä kontroleista

A124. Tilintarkastajalla täytyy olla käsitys yhteisön tietojärjestelmästä ja kommunikaatiosta, koska käsitys yhteisön periaatteista, jotka määrittelevät tilinpäätöksen laatimisen kannalta relevantit liiketapahtumien virrat, sekä muista yhteisön informaation käsittelytoimintoihin liittyvistä asioista, sekä sen arvioiminen, tukeeko komponentti asianmukaisesti yhteisön tilinpäätöksen laatimista, tukevat tilintarkastajan tekemää olennaisen virheellisyuden riskien tunnistamista ja arvioimista kannanottotasolla. Tämä käsitys ja arviointi voivat myös johtaa olennaisen virheellisyuden riskien tunnistamiseen tilinpäätöstasolla, kun tilintarkastajan toimenpiteiden tulokset ovat ristiriidassa niihin yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmää koskeviin oletuksiin nähden, jotka voi olla muodostettu toimeksiannon hyväksymis- tai jatkamisprosessin aikana saadun informaation perusteella (ks. kappale A86).

A125. Tilintarkastajan täytyy tunnistaa kontrollitoiminnot-komponenttiin sisältyvät yksittäiset kontrollit ja arvioida niiden rakennetta ja todeta, onko kontrollit otettu käyttöön, sillä se auttaa häntä saamaan käsityksen johdon lähestymistavasta tiettyihin riskeihin vastaamisessa ja näin ollen antaa perustan näihin riskeihin vastaavien ISA 330:n mukaan vaadittavien tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelulle ja suorittamiselle. Mitä korkeammalle riski arvioidaan ominaisriskiasteikolla, sitä vakuuttavampaa tilintarkastusevidenssin pitää olla. Vaikka tilintarkastaja ei suunnittelisi testaavansa tunnistettujen kontrollien toiminnan tehokkuutta, hänen käsityksensä kontroleista voi kuitenkin vaikuttaa niiden aineistotarkastustoimenpiteiden luonteeseen, ajoituksen ja laajuuden suunnitteluun, jotka vastaavat niihin olennaisen virheellisyuden riskeihin, joita kontrollit koskevat.

Tietojärjestelmää ja kommunikointia sekä kontrollitoimintoja koskevan käsityksen ja arvioinnin iteratiivinen luonne

- A126. Kuten kappaleessa A49 selitetään, tilintarkastajan käsitys yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sovellettavasta tilinpäätösnormistosta voi auttaa häntä muodostamaan alustavia odotuksia siitä, mitkä liiketapahtumien lajit, tilien saldot ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot saattavat olla merkittäviä liiketapahtumien lajeja, tilien saldoja ja tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja. Muodostaessaan kappaleen 25(a) mukaisesti käsitystä tietojärjestelmä ja kommunikointi -komponentista tilintarkastaja voi käyttää näitä alustavia odotuksia määrittääkseen sen käsityksen laajuuden, jonka hän muodostaa yhteisön informaation käsittelytoiminnoista.
- A127. Tilintarkastajan käsitys tietojärjestelmästä sisältää käsityksen periaatteista, jotka määrittelevät yhteisön merkittäviin liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihin ja tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin liittyvät informaatiovirrat sekä muut niitä koskevat yhteisön informaation käsittelytoimintoihin liittyvät seikat. Tämä informaatio ja tietojärjestelmän arvioinnista saatu informaatio voivat vahvistaa tilintarkastajan odotuksia alun perin tunnistetuista merkittävistä liiketapahtumien lajeista, tilien saldoista ja tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista tai vaikuttaa näihin odotuksiin (ks. kappale A126).
- A128. Muodostaessaan käsitystä siitä, kuinka merkittäviin liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihin ja tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin liittyvä informaatio kulkee yhteisön tietojärjestelmään, sen läpi ja siitä ulos, tilintarkastaja voi myös tunnistaa kontrollitoiminnot-komponenttiin sisältyviä kontroleja, joiden tunnistamista vaaditaan kappaleen 26(a) mukaisesti. Tilintarkastajan tekemässä kontrollitoiminnot-komponenttiin sisältyvien kontrollien tunnistamisessa ja arvioinnissa voidaan aluksi keskittyä pääkirjanpitoventeitä koskeviin kontroleihin sekä kontroleihin, joiden toiminnan tehokkuuden tilintarkastaja suunnittelee testaavansa suunnitellessaan aineistotarkastustoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta.
- A129. Tilintarkastajan arvio ominaisriskistä voi myös vaikuttaa kontrollitoiminnot-komponenttiin sisältyvien kontrollien tunnistamiseen. Esimerkiksi tilintarkastajan tunnistamat merkittäviin riskeihin liittyvät kontrollit voivat olla tunnistettavissa vasta, kun tilintarkastaja on arvioinut ominaisriskin kannanottotasolla kappaleen 31 mukaisesti. Lisäksi sellaisiin riskeihin vastaavat kontrollit, joista tilintarkastaja on todennut, etteivät aineistotarkastustoimenpiteet pysty yksin tuottamaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä (kappaleen 33 mukaisesti), voivat myös olla tunnistettavissa vasta, kun tilintarkastaja on arvioinut ominaisriskit.
- A130. Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiseen ja arviointiin kannanottotasolla vaikuttavat sekä:
- tilintarkastajan käsitys yhteisön informaation käsittelytoimintoja koskevista toimintaperiaatteista tietojärjestelmä ja kommunikaatio -komponentissa; että
 - tilintarkastajan tekemä kontrollitoiminnot-komponenttiin sisältyvien kontrollien tunnistaminen ja arvioiminen.

Käsityksen muodostaminen tietojärjestelmästä ja kommunikaatiosta (viittaus: kappale 25)

Liitteen 3 kappaleissa 15–19 esitetään lisää tietojärjestelmään ja kommunikaatioon liittyviä huomioita otettavia seikkoja.

Skaalautuvuus

- A131. Tietojärjestelmä ja siihen liittyvät liiketoimintaprosessit ovat yksinkertaisemmissa yhteisöissä todennäköisesti vähemmän kehittyneitä kuin suuremmissa yhteisöissä, ja niissä on todennäköisesti yksinkertaisempi IT-ympäristö; tietojärjestelmän rooli on kuitenkin aivan yhtä tärkeä. Yksinkertaisemmissa yhteisöissä, joissa johto osallistuu toimintaan suoraan, ei ehkä tarvita laajoja kuvauksia laskentamenettelyistä, pitkälle kehittyneitä kirjanpitoa tai kirjallisia toimintaperiaatteita. Käsityksen muodostaminen yhteisön tietojärjestelmän relevanteista osa-alueista voi sen vuoksi vaatia yksinkertaisemman yhteisön tilintarkastuksessa vähemmän ponnisteluja ja siihen voi kuulua enemmän

tiedusteluja kuin havainnointia tai asiakirjojen yksityiskohtaista tarkastamista. Käsityksen muodostaminen on kuitenkin silti tärkeää, jotta saadaan perusta muiden tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelulle ISA 330:n mukaisesti, ja se voi edelleen auttaa tilintarkastajaa olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisessa tai arvioimisessa (ks. kappale A86).

Käsityksen muodostaminen tietojärjestelmästä (viittaus: kappale 25(a))

A132. Yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmään sisältyy näkökohtia, jotka liittyvät yhteisön raportoinnin tavoitteisiin, mukaan lukien sen taloudellisen raportoinnin tavoitteet, mutta siihen voi kuulua myös näkökohtia, jotka liittyvät sen toimintaa tai säädösten ja määräysten noudattamista koskeviin tavoitteisiin silloin, kun tällaiset näkökohdat ovat relevantteja taloudellisen raportoinnin kannalta. Osana tietojärjestelmää koskevaa käsitystä muodostettava käsitys siitä, miten yhteisö saattaa liiketapahtumat alulle ja tallentaa informaatiota, voi sisältää informaatiota yhteisön järjestelmistä (sen toimintaperiaatteista), joiden tarkoituksena on vastata säädösten ja määräysten noudattamista sekä toimintaa koskeviin tavoitteisiin, koska tällainen informaatio on relevanttia tilinpäätöksen laatimisen kannalta. Lisäksi joillakin yhteisöillä voi olla tietojärjestelmiä, jotka ovat niin pitkälle integroitua, että kontrollit on mahdollista suunnitella tavalla, jolla samanaikaisesti saavutetaan taloudellista raportointia koskevat tavoitteet, säädösten ja määräysten noudattamista koskevat tavoitteet ja toiminnalliset tavoitteet sekä niiden yhdistelmät.

A133. Yhteisön tietojärjestelmää koskeva käsitys sisältää myös käsityksen resursseista, joita on määrä käyttää yhteisön informaation käsittelytoiminnoissa. Niihin osallistuvia henkilöresursseja koskevaa informaatiota, joka voi olla relevanttia tietojärjestelmän eheyteen kohdistuvia riskejä koskevan käsityksen kannalta, on esimerkiksi:

- työtä suorittavien henkilöiden pätevyys;
- se, onko resursseja riittävästi; ja
- se, onko työtehtävät eriytetty asianmukaisesti.

A134. Seikkoihin, joita tilintarkastaja voi ottaa huomioon muodostaessaan käsitystä tietojärjestelmä ja kommunikaatio -komponenttiin sisältyvistä toimintaperiaatteista, jotka määrittelevät yhteisön merkittäviin liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihin ja tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin liittyvät informaatiovirrat, kuuluu seuraavien seikkojen luonne:

- (a) käsiteltäviin liiketapahtumiin, muihin tapahtumiin ja olosuhteisiin liittyvä tieto tai informaatio;
- (b) kyseisen tiedon tai informaation eheyden säilyttämiseksi tapahtuva informaation käsittely; ja
- (c) informaation käsittelyprosessissa käytettävät informaatioprosessit, henkilöstö ja muut resurssit.

A135. Käsityksen muodostaminen yhteisön liiketoimintaprosesseista, jotka sisältävät sen, kuinka liiketapahtumat syntyvät, auttaa tilintarkastajaa muodostamaan käsitystä yhteisön tietojärjestelmästä yhteisön olosuhteisiin nähden asianmukaisella tavalla.

A136. Tilintarkastaja voi muodostaa käsityksen tietojärjestelmästä eri tavoilla, joihin voi kuulua:

- tiedusteluja, jotka osoitetaan relevanteille henkilöille ja koskevat liiketapahtumien alkuun saattamisessa, kirjaamisessa, käsittelyssä ja raportoimisessa käytettäviä menettelytapoja tai yhteisön taloudellisen raportoinnin prosessia;
- yksityiskohtaista tarkastusta, joka kohdistuu toimintaperiaatteita tai prosesseja koskeviin käsikirjoihin tai muuhun yhteisön tietojärjestelmää koskevaan dokumentaatioon;
- havainnointia, joka kohdistuu siihen, kuinka yhteisön henkilöstö toteuttaa toimintaperiaatteita tai menettelytapoja; tai

- liiketapahtumien valitsemista ja jäljittämistä sovellettavan prosessin läpi tietojärjestelmässä (ts. läpikulku).

Automatisoidut työkalut ja menetelmät

A137. Tilintarkastaja voi käyttää myös automatisoituja menetelmiä saadakseen suoran pääsyn tai digitaalisen lataamisoikeuden yhteisön tietojärjestelmän tietokantoihin, joissa säilytetään liiketapahtumista muodostuvaa kirjanpitoaineistoa. Käyttämällä tämän informaation käsittelyyn automatisoituja työkaluja tai menetelmiä tilintarkastaja voi saada vahvistuksen muodostamalleen käsitykselle siitä, kuinka liiketapahtumat kulkevat tietojärjestelmän läpi, jäljittämällä tiettyyn liiketapahtumaan tai liiketapahtumien joukkoon liittyviä pääkirjanpitovientejä tai muita digitaalisia tapahtumia alkaen siitä, kun tapahtumat saavat alkunsa kirjanpitoaineistossa, siihen saakka, että ne kirjataan pääkirjaan. Kokonaisten tai suurten liiketapahtumajoukkojen analysoinnin seurauksena voidaan myös tunnistaa poikkeamia tavanomaisesta tai odotetusta käsittelytavasta, mikä voi johtaa olennaisen virheellisyysriskien tunnistamiseen.

Pääkirjanpidon ja osakirjanpitojen ulkopuolelta saatu informaatio

A138. Tilinpäätös voi sisältää informaatiota, joka on saatu pääkirjanpidon ja osakirjanpitojen ulkopuolelta. Esimerkkejä tällaisesta informaatiosta, jota tilintarkastaja voi ottaa huomioon, ovat:

- vuokrasopimuksista saatu informaatio, joka on relevanttia tilinpäätöksessä esitettävien tietojen kannalta.
- tilinpäätöksessä esitettävä informaatio, joka on tuotettu yhteisön riskienhallintajärjestelmässä.
- tilinpäätöksessä esitettävä käypiä arvoja koskeva informaatio, joka on johdon käyttämien erityisasiantuntijoiden tuottamaa.
- tilinpäätöksessä esitettävä informaatio, joka on saatu malleista tai muista tilinpäätökseen merkittävistä tai siinä esitettyistä arvioista muodostettaessa käytetyistä laskelmista, mukaan lukien kyseisissä malleissa käytetty pohjatieto ja käytetyt oletukset, kuten:
 - sisäisesti muodostetut oletukset, jotka voivat vaikuttaa omaisuuserän taloudelliseen vaikutusaikaan; tai
 - sellainen tieto kuin korkokannat, joihin vaikuttavat tekijät ovat yhteisön määräysvallan ulkopuolella.
- tilinpäätöksessä esitettävä taloudellisista malleista johdettuja herkkyysoanalyseja koskeva informaatio, joka osoittaa johdon harkinnan vaihtoehtoisia oletuksia.
- tilinpäätökseen merkittävä tai siinä esitettävä informaatio, joka on saatu yhteisön veroilmoituksista ja -aineistoista.
- tilinpäätöksessä esitettävä informaatio analyyseista, jotka on laadittu tukemaan johdon tekemää arviota yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa, kuten mahdolliset tilinpäätöksessä esitettävät tiedot tunnistetuista tapahtumista tai olosuhteista, jotka saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa.³⁷

A139. Tietyt yhteisön tilinpäätökseen sisältyvät luvut tai tiedot (kuten luottoriskiä, maksuvalmiusriskiä ja markkinariskiä koskevat tiedot) saattavat perustua yhteisön riskienhallintajärjestelmästä saatavaan informaatioon. Tilintarkastajan ei kuitenkaan tarvitse ymmärtää kaikkia riskienhallintajärjestelmään liittyviä näkökohtia, ja hän käyttää ammatillista harkintaa päättäessään tarvittavasta käsityksestä.

³⁷ISA 570 (uudistettu), kappaleet 19–20

IT:n käyttö yhteisön tietojärjestelmässä

Miksi tilintarkastaja muodostaa käsityksen tietojärjestelmän kannalta relevantista IT-ympäristöstä

A140. Tilintarkastajan käsitys tietojärjestelmästä sisältää yhteisön tietojärjestelmässä toteutuvien liiketapahtumavirtojen ja informaation käsittelyn kannalta relevantin IT-ympäristön, koska IT-sovellusten käyttö tai muut seikat IT-ympäristössä saattavat aiheuttaa IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä.

A141. Käsitys yhteisön liiketoimintamallista ja siitä, kuinka IT:n käyttö integroituu siihen, voi myös antaa hyödyllistä taustaa sille, millä tavoin ja miten laajasti tietojärjestelmään odotetaan sisältyvän IT:n käyttöä.

Käsitys IT:n käytöstä yhteisössä

A142. Tilintarkastajan käsitys IT-ympäristöstä voi keskittyä siihen, että hän tunnistaa tietojärjestelmässä tapahtuvien liiketapahtumavirtojen ja informaation käsittelyn kannalta relevantit yksittäiset IT-sovellukset ja muut IT-ympäristöön liittyvät seikat ja muodostaa käsityksen niiden luonteesta ja lukumäärästä. Muutokset liiketapahtumien virrassa tai tietojärjestelmään sisältyvässä informaatiossa voivat johtua IT-sovelluksiin tehdystä ohjelmistomuutoksista tai kyseisten liiketapahtumien tai informaation käsittelyyn tai säilyttämiseen liittyviin tietokantoihin sisältyvään tietoon tehdyistä suorista muutoksista.

A143. Tilintarkastaja voi tunnistaa IT-sovellukset ja niitä tukevan IT-infrastruktuurin samalla kun hän muodostaa käsitystä siitä, miten merkittäviin liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihiin ja tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin liittyvä informaatio kulkee yhteisön tietojärjestelmään, sen läpi ja ulos siitä.

Käsityksen muodostaminen yhteisön kommunikaatiosta (viittaus: kappale 25(b))

Skaalautuvuus

A144. Informaatio, jota tilintarkastaja voi ottaa huomioon muodostaessaan käsitystä yhteisön kommunikaatiosta, voidaan suuremmissa ja monimutkaisemmissa yhteisöissä saada toimintaperiaatteita koskevista käsikirjoista ja taloudellisen raportoinnin käsikirjoista.

A145. Yksinkertaisemmissa yhteisöissä kommunikaatio voi olla vähemmän jäsentynyttä (ei esimerkiksi ehkä käytetä formaaleja käsikirjoja), koska vastuutasoja on vähemmän ja johto on näkyvämpi ja paremmin tavoitettavissa. Yhteisön koosta riippumatta avoimet kommunikaatiokanavat edesauttavat poikkeamien raportointia ja toimimista niiden suhteen.

Sen arvioiminen, tukevatko tietojärjestelmän relevantit osa-alueet yhteisön tilinpäätöksen laatimista (viittaus: kappale 25(c))

A146. Tilintarkastajan arvio siitä, tukevatko yhteisön tietojärjestelmä ja kommunikaatio tilinpäätöksen laatimista asianmukaisella tavalla, perustuu kappaleiden 25(a)–(b) mukaisesti muodostettavaan käsitykseen.

Kontrollitoiminnot (viittaus: kappale 26)

Kontrollitoiminnot-komponenttiin sisältyvät kontrollit

Liitteen 3 kappaleissa 20 ja 21 esitetään muita kontrollitoimintoihin liittyviä huomioon otettavia seikkoja.

A147. Kontrollitoiminnot-komponentti sisältää kontrolleja, joiden tarkoituksena on varmistaa toimintaperiaatteiden (jotka myös ovat kontrolleja) asianmukainen soveltaminen yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän kaikissa muissa komponenteissa, ja niihin kuuluu sekä suoria että epäsuoria kontrolleja.

Esimerkki:

Kontrollit, jotka yhteisö on luonut sen varmistamiseksi, että sen henkilöstö hoitaa vuosittaisessa fyysisessä inventoinnissa laskennan ja kirjaamisen asianmukaisesti, liittyvät suoraan olennaisen virheellisuuden riskeihin, jotka ovat relevantteja vaihto-omaisuustilin saldon olemassaoloa ja täydellisyyttä koskevien kannanottojen kannalta.

A148. Kontrollitoiminnot-komponenttiin sisältyvien kontrollien tunnistaminen ja arviointi keskittyy informaation käsittelyä koskeviin kontrolleihin, jotka ovat yhteisön tietojärjestelmässä tapahtuvan informaation käsittelyn aikana sovellettavia kontrolleja, jotka vastaavat suoraan informaation eheyttä (ts. liiketapahtumien ja muun informaation täydellisyyttä, oikeellisuutta ja validiutta) koskeviin riskeihin. Tilintarkastajan ei kuitenkaan tarvitse tunnistaa ja arvioida kaikkia informaation käsittelyä koskevia kontrolleja liittyen toimintaperiaatteisiin, jotka määrittelevät liiketapahtumien virrat ja muut yhteisön informaation käsittelytoimintoihin liittyvät näkökohdat merkittävien liiketapahtumien lajien, tilien saldojen ja tilinpäätöksessä esitettävien tietojen osalta.

A149. Valvontaympäristössä, yhteisön riskienarviointiprosessissa tai yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessissa voi myös olla suoria kontrolleja, jotka voidaan tunnistaa kappaleen 26 mukaisesti. Kuitenkin mitä epäsuorempi suhde toisia kontrolleja tukevien kontrollien ja tarkasteltavana olevan kontrollin välillä on, sitä vähemmän tehokas kyseinen kontrolli voi olla siihen liittyvien virheellisyyksien estämisessä tai havaitsemisessa ja korjaamisessa.

Esimerkki:

Myyntipäällikön tekemä yksittäisten myymälöiden myynnistä alueittain kertovan yhteenvedon läpikäynti liittyy yleensä vain epäsuorasti olennaisen virheellisuuden riskeihin, jotka ovat relevantteja myyntituottojen täydellisyyttä koskevan kannanoton kannalta. Näin ollen yhteenvedon läpikäynti voi olla kyseisiin riskeihin vastaamisessa vähemmän tehokas kuin niihin suuremmin liittyvät kontrollit, kuten toimitusasiakirjojen täsmäyttäminen laskutusasiakirjoihin.

A150. Kappaleessa 26 vaaditaan myös, että tilintarkastaja tunnistaa ja arvioi yleiset IT-kontrollit sellaisten IT-sovellusten ja muiden IT-ympäristöön liittyvien seikkojen osalta, joihin tilintarkastaja on todennut kohdistuvan IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä, koska yleiset IT-kontrollit tukevat informaation käsittelyä koskevien kontrollien jatkuvaa tehokasta toimintaa. Yleinen IT-kontrolli ei tyypillisesti yksin riitä vastaamaan olennaisen virheellisuuden riskiin kannanottotasolla.

A151. Kontrolleja, jotka tilintarkastajan täytyy tunnistaa, joiden rakennetta hänen täytyy arvioida ja joiden käyttöönotto hänen täytyy todeta kappaleen 26 mukaisesti, ovat:

- kontrollit, joiden toiminnan tehokkuutta tilintarkastaja suunnittelee testaavansa määrittäessään aineistotarkastustoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta. Tällaisten kontrollien arvioiminen antaa perustan tilintarkastajan ISA 330:n mukaisesti tekemän kontrollitoimenpiteiden testauksen suunnittelulle. Näihin kontrolleihin kuuluvat myös sellaisiin riskeihin vastaavat kontrollit, joiden osalta aineistotarkastustoimenpiteet eivät yksin tuota tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.
- kontrollit, jotka vastaavat merkittäviin riskeihin, ja kontrollit, jotka koskevat pääkirjanpitovientejä. Tällaisten kontrollien tunnistaminen ja arvioiminen voi myös vaikuttaa tilintarkastajan käsitykseen olennaisen virheellisuuden riskeistä, mukaan lukien uusien olennaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen (ks. kappale A95). Tämä käsitys antaa tilintarkastajalle myös perustan niihin liittyviin arvioituihin olennaisen virheellisuuden riskeihin vastaavien aineistotarkastustoimenpiteiden luonteen, ajoituksen ja laajuuden suunnittelulle.

- muut kontrollit, jotka tilintarkastaja katsoo ammatillisen harkintansa perusteella asiaankuuluviksi, jotta hänen on mahdollista saavuttaa kappaleessa 13 mainitut tavoitteet kannanottotason riskien osalta.

A152. Kontrollitoiminnot-komponenttiin sisältyvät kontrollit täytyy tunnistaa silloin, kun tällaiset kontrollit täyttävät yhden tai useamman kappaleeseen 26(a) sisältyvistä kriteereistä. Kuitenkin silloin, kun sama tavoite saavutetaan usean eri kontrollin avulla, ei ole tarpeen tunnistaa kaikkia tällaiseen tavoitteeseen liittyviä kontrolleja.

Kontrollitoiminnot-komponenttiin sisältyvät kontrollityypit (viittaus: kappale 26)

A153. Esimerkkejä kontrollitoiminnot-komponenttiin sisältyvistä kontrolleista ovat valtuutukset ja hyväksymiset, täsmäytykset, verifiointit (kuten oikeellisuustarkistukset ja validointitarkistukset tai automatisoidut laskennat), työtehtävien eriyttäminen sekä fyysiset tai loogiset kontrollit, mukaan lukien omaisuserien turvaamista koskevat kontrollit.

A154. Kontrollitoiminnot-komponenttiin voi myös sisältyä johdon luomia sellaisiin olennaisen virheellisuuden riskeihin vastaavia kontrolleja, jotka liittyvät siihen, ettei tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja laadita sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. Tällaiset kontrollit voivat liittyä tilinpäätökseen sisältyvään informaatioon, joka on saatu pääkirjanpidon ja osakirjanpitojen ulkopuolelta.

A155. Riippumatta siitä, ovatko kontrollit IT-ympäristössä vai manuaalisissa järjestelmissä, kontrolleilla voi olla erilaisia tavoitteita ja niitä voidaan käyttää eri organisaatio- ja toimintotasoilla.

Skaalautuvuus (viittaus: kappale 26)

A156. Kontrollitoiminnot-komponenttiin kuuluvat kontrollit ovat yksinkertaisemmissa yhteisöissä todennäköisesti samankaltaisia kuin suuremmissa yhteisöissä, mutta niiden toiminnan formaaludessa voi olla eroja. Lisäksi johto voi yksinkertaisemmissa yhteisöissä olla useampien kontrollien suorittajana.

Esimerkki:

Se, että vain johdolla on oikeus myöntää luottoa asiakkaille ja hyväksyä merkittävät ostot, voi toimia vahvana kontrollina tärkeille tilien saldoille ja liiketapahtumille.

A157. Yksinkertaisemmissa yhteisöissä, joissa on vähemmän työntekijöitä, ei ehkä ole käytännössä mahdollista toteuttaa työtehtävien eriyttämistä. Omistajajohtoisessa yhteisössä omistajajohtaja voi kuitenkin pystyä suoran osallistumisensa kautta toteuttamaan tehokkaampaa valvontaa kuin suuremmissa yhteisöissä, mikä voi kompensoida yleisesti vähäisempiä mahdollisuuksia työtehtävien eriyttämiseen. Vaikka – kuten myös ISA 240:ssä selitetään – yhden henkilön dominoiva asema johdossa voi olla mahdollinen puutteellisuus valvonnassa, koska johdon on mahdollista sivuuttaa kontrolleja.³⁸

Kontrollit, joilla vastataan olennaisen virheellisuuden riskeihin kannanottotasolla (viittaus: kappale 26(a))

Kontrollit, joilla vastataan merkittäväksi riskiksi määritettyihin riskeihin (viittaus: kappale 26(a)(i))

A158. Riippumatta siitä, suunnittelee tilintarkastaja testaavansa merkittäviin riskeihin vastaavien kontrollien toiminnan tehokkuutta, muodostettu käsitys johdon lähestymistavasta kyseisiin riskeihin vastaaviksi voi antaa perustan ISA 330:n mukaisesti vaadittavien merkittäviin riskeihin vastaavien aineistotarkastustoimenpiteiden suunnittelulle ja suorittamiselle.³⁹ Vaikka on vähemmän todennäköistä, että merkittäviin muihin kuin rutiininomaisiin asioihin tai merkittäviin harkinnanvaraisiin asioihin liittyviin riskeihin kohdistuu rutiininomaisia kontrolleja, johdolla voi olla muita menettelytapoja, joilla on tarkoitus

³⁸ ISA 240, kappale A28

³⁹ ISA 330, kappale 21

käsitellä tällaisia riskejä. Näin ollen tilintarkastajan käsitys siitä, onko yhteisö suunnitellut ja ottanut käyttöön muista kuin rutiininomaisista asioista tai harkinnanvaraisista asioista johtuviin merkittäviin riskeihin kohdistuvia kontroleja, voi sisältää sen, vastaako johto riskeihin ja kuinka se vastaa niihin. Tällaisia riskeihin vastaavia toimenpiteitä voivat olla:

- kontrollit, kuten ylimmän johdon tai erityisasiantuntijoiden tekemä oletusten läpikäynti.
- dokumentoidut prosessit kirjanpidollisten arvioiden tekemiseen.
- hallintoelinten antama hyväksyntä.

Esimerkki:

Kun esiintyy kertaluonteisia tapahtumia, kuten merkittävää oikeudenkäyntiä koskevan ilmoituksen vastaanottaminen, yhteisön toimenpiteiden tarkasteluun voi kuulua sellaisia seikkoja kuin onko asia ohjattu asiaankuuluville erityisasiantuntijoille (kuten sisäiselle tai ulkoiselle juridiselle neuvonantajalle), onko tehty arvio mahdollisesta vaikutuksesta ja mitä tietoja olosuhteista ehdotetaan annettavan tilinpäätöksessä.

A159. ISA 240:ssä⁴⁰ vaaditaan, että tilintarkastajalla on käsitys kontroleista, jotka liittyvät arvioituihin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskeihin (joita käsitellään merkittävinä riskeinä), ja selitetään edelleen, että tilintarkastajan on tärkeää muodostaa käsitys kontroleista, jotka johto on suunnitellut ja ottanut käyttöön ja joita se pitää yllä väärinkäytösten ehkäisemiseksi ja havaitsemiseksi.

Pääkirjanpitovientejä koskevat kontrollit (viittaus: kappale 26(a)(ii))

A160. Pääkirjanpitovientejä koskevat kontrollit ovat olennaisen virheellisuuden riskeihin kannanottotasolla vastaavia kontroleja, joita odotetaan tunnistettavan kaikissa tilintarkastuksissa, koska tapa, jolla yhteisö tuo liiketapahtumien käsittelystä syntyvää informaatiota pääkirjaan, sisältää yleensä pääkirjanpitovientien – joko vakiotyypisten tai muiden kuin vakiotyypisten taikka automatisoitujen tai manuaalisten – käyttöä. Se, missä määrin tunnistetaan muita kontroleja, voi vaihdella sen mukaan, millainen yhteisö on luonteeltaan ja mikä on tilintarkastajan suunniteltu lähestymistapa muiden tilintarkastustoimenpiteiden suhteen.

Esimerkki:

Yksinkertaisemman yhteisön tilintarkastuksessa yhteisön tietojärjestelmä ei välttämättä ole monimutkainen eikä tilintarkastaja ehkä suunnittele luottavansa kontrollien toiminnan tehokkuuteen. Lisäksi tilintarkastaja ei ehkä ole tunnistanut mitään merkittäviä riskejä tai muita olennaisen virheellisuuden riskejä, joiden osalta hänen olisi tarpeellista arvioida kontrollien rakennetta ja todeta, että ne on otettu käyttöön. Tällaisessa tilintarkastuksessa tilintarkastaja saattaa todeta, ettei ole muita tunnistettuja kontroleja kuin yhteisön pääkirjanpitovientejä koskevat kontrollit.

Automatisoidut työkalut ja menetelmät

A161. Manuaalisissa pääkirjajärjestelmissä muut kuin vakiomuotoiset pääkirjanpitoviennit voidaan tunnistaa tutkimalla kirjanpitokirjoja, vientien luetteloja ja niitä tukevaa dokumentaatiota. Kun pääkirjan ylläpitämiseen ja tilinpäätöksen laatimiseen käytetään automatisoituja menettelyjä, tällaiset viennit ovat ehkä olemassa vain sähköisessä muodossa ja voivat näin ollen olla helposti tunnistettavissa automatisoituja menetelmiä käyttämällä.

⁴⁰ ISA 240, kappaleet 28 ja A33

Esimerkki:

Yksinkertaisemman yhteisön tilintarkastuksessa tilintarkastaja saattaa pystyä poimimaan yksinkertaiseen laskentataulukkoon kattavan luettelon kaikista pääkirjanpitovienneistä. Sen jälkeen hänen voi olla mahdollista lajitella pääkirjanpitoviennit käyttämällä erilaisia suodattimia, kuten valuuttamäärä, laatijan tai läpikävijän nimi, tai pelkästään tase- tai tuloslaskelmatilien väliset viennit, taikka tarkastella luetteloa sen päivämäärän mukaan, jona vienti on kirjattu pääkirjaan, mistä hänelle on apua pääkirjanpitovienteihin liittyviin tunnistettuihin riskeihin vastaamiseksi suoritettavien toimenpiteiden suunnittelussa.

Kontrollit, joiden toiminnan tehokkuutta tilintarkastaja suunnittelee testaavansa (viittaus: kappale 26(a)(iii))

A162. Tilintarkastaja määrittää, onko mitään sellaisia kannanottotason olennaisen virheellisuuden riskejä, joiden osalta ei ole mahdollista hankkia tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä yksin aineistotarkastustoimenpiteillä. Tilintarkastajan täytyy ISA 330:n⁴¹ mukaan suunnitella ja suorittaa tällaisiin olennaisen virheellisuuden riskeihin vastaavien kontrollien testausta, kun aineistotarkastustoimenpiteet eivät yksin tuota tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä kannanottotasolla. Tästä seuraa, että kun tällaisiin riskeihin vastaavia kontroleja on olemassa, ne täytyy tunnistaa ja arvioida.

A163. Toisissa tapauksissa, kun tilintarkastaja suunnittelee ottavansa kontrollien toiminnan tehokkuuden huomioon määrittäessään aineistotarkastustoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta ISA 330:n mukaisesti, on myös tunnistettava tällaiset kontrollit, koska ISA 330:n⁴² mukaan tilintarkastajan täytyy suunnitella ja suorittaa kyseisten kontrollien testausta.

Esimerkkejä:

Tilintarkastaja voi suunnitella testaavansa sellaisten kontrollien toiminnan tehokkuuden, jotka:

- koskevat rutiinomaisia liiketapahtumien lajeja, koska tällainen testaus voi olla tehokkaampaa tai toimivampaa, kun on kyse suurista määristä homogeenisia liiketapahtumia.
- koskevat yhteisön tuottaman informaation täydellisyyttä ja oikeellisuutta (esim. järjestelmässä syntyvien raporttien tuottamista koskevat kontrollit) kyseisen informaation luotettavuuden määrittämistä varten, silloin kun tilintarkastaja aikoo ottaa kyseisten kontrollien toiminnan tehokkuuden huomioon suunnitellessaan ja suorittaessaan muita tilintarkastustoimenpiteitä.
- liittyvät toimintaa sekä säädösten ja määräysten noudattamista koskeviin tavoitteisiin, silloin kun kontrollit liittyvät tietoon, jota tilintarkastaja arvioi tai käyttää tilintarkastustoimenpiteitä suorittaessaan.

A164. Myös tilinpäätösten tasolla tunnistetut olennaisen virheellisuuden riskit voivat vaikuttaa tilintarkastajan suunnitelmiin testata kontrollien toiminnan tehokkuutta. Esimerkiksi jos tunnistetaan valvontaympäristöön liittyviä puutteellisuuksia, tämä voi vaikuttaa tilintarkastajan yleisiin odotuksiin suorien kontrollien toiminnan tehokkuudesta.

Muut kontrollit, jotka tilintarkastaja katsoo asianmukaisiksi (viittaus: kappale 26(a)(iv))

A165. Muihin kontroleihin, joiden tunnistamisen, rakenteen arvioimisen ja käyttöönoton toteamisen tilintarkastaja voi katsoa asianmukaiseksi, voivat kuulua:

⁴¹ ISA 330, kappale 8(b)

⁴² ISA 330, kappale 8(a)

- kontrollit, jotka vastaavat sellaisiin riskeihin, jotka on arvioitu korkeammiksi ominaisriskiasteikolla mutta joiden ei ole todettu olevan merkittäviä riskejä;
- kontrollit, jotka liittyvät yksityiskohtaisten aineistojen ja pääkirjan täsmäyttämiseen; tai
- käyttäjäyhteisön täydentävät kontrollit, jos käytetään palveluorganisaatiota.⁴³

IT-sovellusten ja muiden IT-ympäristöön liittyvien seikkojen, IT:n käytöstä johtuvien riskien sekä yleisten IT-kontrollien tunnistaminen (viittaus: kappale 26(b)–(c))

Liitteessä 5 esitetään esimerkki IT-sovellusten ja muiden IT-ympäristöön liittyvien seikkojen ominaispiirteistä sekä annetaan kyseisiin ominaispiirteisiin liittyvää ohjeistusta, joka voi olla relevanttia tunnistettaessa IT:n käytöstä johtuvien riskien kohteena olevia IT-sovelluksia ja muita IT-ympäristöön liittyviä seikkoja.

IT-sovellusten ja muiden IT-ympäristöön liittyvien seikkojen tunnistaminen (viittaus: kappale 26(b))

Miksi tilintarkastaja tunnistaa IT:n käytöstä aiheutuvat riskit sekä tunnistettuihin IT-sovelluksiin ja muihin IT-ympäristöön liittyviin seikkoihin liittyvät yleiset IT-kontrollit

A166. Käsitys IT:n käytöstä johtuvista riskeistä ja yleisistä IT-kontrolleista, jotka yhteisö on ottanut käyttöön kyseisiin riskeihin vastaamiseksi, voi vaikuttaa:

- tilintarkastajan päätökseen siitä, testataanko sellaisten kontrollien toiminnan tehokkuutta, jotka vastaavat olennaisen virheellisyyden riskeihin kannanottotasolla;

Esimerkki:

Silloin kun yleiset IT-kontrollit eivät ole tehokkaasti suunniteltuja tai niitä ei ole otettu asianmukaisesti käyttöön, jotta ne vastaisivat IT:n käytöstä aiheutuviin riskeihin (esim. kontrollit eivät estä tai havaitse oikeudettomia ohjelmiston muutoksia tai oikeudetonta pääsyä IT-sovelluksiin), tämä voi vaikuttaa tilintarkastajan päätökseen luottaa automatisoituihin kontrolleihin niissä IT-sovelluksissa, joihin niillä on vaikutusta.

- tilintarkastajan arvion kontrolliriskistä kannanottotasolla;

Esimerkki:

Informaation käsittelyä koskevan kontrollin toiminnan jatkuva tehokkuus voi riippua tietyistä yleisistä IT-kontrolleista, jotka estävät tai havaitsevat informaation IT-käsittelyä koskevaan kontrolliin tehtäviä oikeudettomia ohjelmistonmuutoksia (ts. siihen liittyvää IT-sovellusta koskevat ohjelmistonmuutoskontrollit). Tällaisissa olosuhteissa yleisen IT-kontrollin toiminnan odotettu tehokkuus (tai sen puuttuminen) voi vaikuttaa tilintarkastajan arvion kontrolliriskistä (kontrolliriski voi esimerkiksi olla suurempi, kun tällaisten yleisten IT-kontrollien odotetaan olevan tehottomia tai jos tilintarkastaja ei suunnittele testaavansa yleisiä IT-kontrolleja).

- tilintarkastajan strategiaan yhteisön tuottaman sellaisen informaation testaamisesta, joka on tuotettu yhteisön IT-sovelluksissa tai johon liittyy yhteisön IT-sovelluksista tulevaa informaatiota;

⁴³ ISA 402 *Palveluorganisaatiota käyttävän yhteisön tilintarkastuksessa huomioon otettavia seikkoja*

Esimerkki:

Kun yhteisön tuottama tilintarkastusevidenssinä käytettävä informaatio tuotetaan IT-sovelluksissa, tilintarkastaja voi päättää testata järjestelmässä syntyviä raportteja koskevia kontroleja, mukaan lukien niiden yleisten IT-kontrollien tunnistaminen ja testaaminen, jotka vastaavat riskeihin siitä, että ohjelmistoihin tehdään epäasianmukaisia tai oikeudettomia muutoksia tai raportteihin sisältyvään tietoon tehdään suoria muutoksia.

- tilintarkastajan arvioon ominaisriskistä kannanottotasolla; tai

Esimerkki:

Kun johonkin IT-sovellukseen on tehty merkittäviä tai laajoja ohjelmointimuutoksia sovellettavan tilinpäätösnormiston uusiin tai muuttuneisiin raportointivaatimuksiin vastaamiseksi, tämä voi olla viite uusien vaatimusten ja niistä yhteisön tilinpäätökseen aiheutuvien muutosten monimutkaisuudesta. Kun tehdään tällaisia laajoja ohjelmointi- tai tietomuutoksia, myös IT-sovellukseen todennäköisesti kohdistuu IT:n käytöstä johtuvia riskejä.

- muiden tilintarkastustoimenpiteiden suunnitteluun.

Esimerkki:

Jos informaation käsittelyä koskevat kontrollit riippuvat yleisistä IT-kontroleista, tilintarkastaja saattaa päättää testata yleisten IT-kontrollien toiminnan tehokkuuden, mikä puolestaan edellyttää tällaisten yleisten IT-kontrollien testauksen suunnittelua. Jos tilintarkastaja samoissa olosuhteissa päättää olla testaamatta yleisten IT-kontrollien toiminnan tehokkuutta tai jos yleisten IT-kontrollien odotetaan olevan tehottomia, niihin liittyviin IT:n käytöstä aiheutuviin riskeihin voi olla tarpeellista vastata suunnittelemalla aineistotarkastustoimenpiteitä. Saattaa kuitenkin olla, että IT:n käytöstä johtuviin riskeihin ei ole mahdollista vastata silloin, kun tällaiset riskit liittyvät sellaisiin riskeihin, joiden osalta aineistotarkastustoimenpiteet eivät yksin pysty tuottamaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Tällaisissa olosuhteissa tilintarkastajan voi olla tarpeellista harkita vaikutuksia tilintarkastuslausuntoon.

Sellaisten IT-sovellusten tunnistaminen, joihin kohdistuu IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä

A167. Tietojärjestelmän kannalta relevanttien IT-sovellusten osalta käsitys yksittäisten IT-prosessien luonteesta ja monimutkaisuudesta ja yhteisössä käytössä olevista yleisistä IT-kontroleista voi auttaa tilintarkastajaa määrittämään, mihin IT-sovelluksiin yhteisö tukeutuu informaation oikean käsittelyn toteuttamiseksi ja informaation eheyden säilyttämiseksi yhteisön tietojärjestelmässä. Tällaisiin IT-sovelluksiin saattaa kohdistua IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä.

A168. Niiden IT-sovellusten tunnistamiseen, joihin kohdistuu IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä, kuuluu tilintarkastajan tunnistamien kontrollien huomioon ottaminen, koska tällaisiin kontroleihin voi liittyä IT:n käyttöä tai ne voivat tukeutua IT:hen. Tilintarkastaja voi keskittyä siihen, sisältyykö IT-sovellukseen automatisoituja kontroleja, joihin johto tukeutuu ja jotka tilintarkastaja on tunnistanut, mukaan lukien sellaisiin riskeihin vastaavat kontrollit, joiden osalta aineistotarkastustoimenpiteet eivät yksin tuota tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Tilintarkastaja voi myös ottaa huomioon sen, kuinka informaatiota säilytetään ja käsitellään tietojärjestelmässä merkittävien liiketapahtumien lajien, tilien saldojen ja tilinpäätöksessä esitettävien tietojen osalta ja tukeutuuko johto yleisiin IT-kontroleihin kyseisen informaation eheyden säilyttämiseksi.

A169. Tilintarkastajan tunnistamat kontrollit voivat riippua järjestelmässä syntyvistä raporteista, jolloin kyseiset raportit tuottaviin IT-sovelluksiin voi kohdistua IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä. Toisissa tapauksissa tilintarkastaja ei ehkä suunnittele luottavansa järjestelmässä syntyviä raportteja koskeviin kontrolleihin ja suunnittelee testaavansa tällaisten raporttien input- ja output-tiedot suoraan, jolloin tilintarkastaja ei ehkä tunnista niihin liittyviin IT-sovelluksiin kohdistuvan IT:n käytöstä johtuvia riskejä.

Skaalautuvuus

A170. Tilintarkastajan IT-prosesseista muodostaman käsityksen laajuus, mukaan lukien se, missä määrin yhteisöllä on käytössään yleisiä IT-kontrolleja, vaihtelee yhteisön ja sen IT-ympäristön luonteen ja olosuhteiden mukaan sekä tilintarkastajan tunnistamien kontrollien luonteeseen ja laajuuteen perustuen. Myös niiden IT-sovellusten lukumäärä, joihin kohdistuu IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä, vaihtelee näihin tekijöihin perustuen.

Esimerkkejä:

- Yhteisöllä, joka käyttää ohjelmistopaketteja ja jolla ei ole pääsyä lähdekoodiin ohjelmistomuutosten tekemistä varten, ei todennäköisesti ole ohjelmistomuutoksiin liittyvää prosessia, mutta sillä voi olla prosessi tai menettelyjä ohjelmiston konfigurointia varten (esim. tilikartta, raportointiparametrit tai kynnyksarvot). Lisäksi yhteisöllä voi olla prosessi tai menettelyjä, joilla hallinnoidaan pääsyä sovellukseen (esim. nimetty henkilö, jolla on hallinnolliset oikeudet ohjelmistopakettiin). Tällaisissa olosuhteissa yhteisöllä todennäköisesti ei ole tai se ei tarvitse formaaleja yleisiä IT-kontrolleja.
- Toisaalta suuremmassa yhteisössä IT:hen voidaan tukeutua laajasti ja IT-ympäristöön voi kuulua useita IT-sovelluksia, ja IT-ympäristön hallinnoimiseen käytettävät IT-prosessit voivat olla monimutkaisia (esim. on näille asioille omistautuva IT-osasto, joka kehittää ja toteuttaa ohjelmistomuutoksia ja hallinnoi pääsyoikeuksia), mukaan lukien yhteisön IT-prosesseja koskevien formaalien yleisten IT-kontrollien käyttöönotto.
- Silloin kun johto ei tukeudu automatisoituihin kontrolleihin tai yleisiin IT-kontrolleihin liiketapahtumien käsittelyssä tai tiedon ylläpitämisessä eikä tilintarkastaja ole tunnistanut mitään automatisoituja kontrolleja tai muita informaation käsittelyä koskevia kontrolleja (tai yleisistä IT-kontrolleista riippuvia kontrolleja), tilintarkastaja voi suunnitella testaavansa suoraan mitä tahansa yhteisön IT:n avulla tuottamaa informaatiota, eikä hän ehkä tunnista mitään IT-sovelluksia, joihin kohdistuisi IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä.
- Kun johto tukeutuu IT-sovellukseen tiedon käsittelyssä tai ylläpidossa ja tiedon määrä on merkittävä, ja kun johto tukeutuu IT-sovelluksen suorittamiin automatisoituihin kontrolleihin, jotka myös tilintarkastaja on tunnistanut, IT-sovellukseen todennäköisesti kohdistuu IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä.

A171. Kun yhteisön IT-ympäristö on monimutkaisempi, IT-sovellusten ja muiden IT-ympäristöön liittyvien seikkojen tunnistaminen, niihin liittyvien IT:n käytöstä aiheutuvien riskien määrittäminen sekä yleisten IT-kontrollien tunnistaminen edellyttää todennäköisesti erityisiä IT-taitoja omaavien tiimin jäsenten osallistumista. Tällainen osallistuminen on monimutkaisissa IT-ympäristöissä todennäköisesti oleellista ja sen pitää mahdollisesti olla laaja-alaista.

Sellaisten muiden IT-ympäristöön liittyvien seikkojen tunnistaminen, joihin kohdistuu IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä

A172. Muita IT-ympäristöön liittyviä seikkoja, joihin voi kohdistua IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä, ovat verkko, käyttöjärjestelmä ja tietokannat sekä tietyissä olosuhteissa IT-sovellusten väliset liittymät. Kun

tilintarkastaja ei tunnista IT-sovelluksia, joihin kohdistuisi IT:n käytöstä johtuvia riskejä, muita IT-ympäristöön liittyviä seikkoja ei yleensä tunnisteta. Kun tilintarkastaja on tunnistanut IT-sovelluksia, joihin kohdistuu IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä, tunnistetaan todennäköisesti muita IT-ympäristöön liittyviä seikkoja (esim. tietokanta, käyttöjärjestelmä, verkko), koska tällaiset seikat tukevat tunnistettuja IT-sovelluksia ja ovat niiden kanssa vuorovaikutuksessa.

IT:n käytöstä aiheutuvien riskien ja yleisten IT-kontrollien tunnistaminen (viittaus: kappale 26(c))

Liitteessä 6 esitetään huomioon otettavia seikkoja muodostettaessa käsitystä yleisistä IT-kontrolleista.

A173. IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä tunnistaessaan tilintarkastaja voi ottaa huomioon tunnistetun IT-sovelluksen tai muun IT-ympäristöön liittyvän seikan luonteen sekä syyt siihen, miksi siihen kohdistuu IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä. Joidenkin tunnistettujen IT-sovellusten tai muiden IT-ympäristöön liittyvien seikkojen osalta tilintarkastaja voi tunnistaa IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä, jotka liittyvät pääasiassa oikeudettomaan pääsyyn tai oikeudettomiin ohjelmistomuutoksiin, sekä kontrolleihin jotka vastaavat tietoon tehtäviin epäasianmukaisiin muutoksiin liittyviin riskeihin (esim. riskit siitä, että suora pääsy tietokantaan mahdollistaa epäasianmukaisten muutosten tekemisen tietoon, tai riski siitä, että pystytään manipuloidaan informaatiota suoraan).

A174. IT:n käytöstä aiheutuvien riskien laajuus ja luonne vaihtelevat riippuen tunnistettujen IT-sovellusten ja muiden IT-ympäristöön liittyvien seikkojen luonteesta ja ominaispiirteistä. IT-riiskejä voi syntyä, kun yhteisöllä on IT-ympäristöön liittyvien tunnistettujen seikkojen osalta käytössään ulkoisia tai sisäisiä palveluntuottajia (esim. IT-ympäristön ylläpidon ulkoistaminen kolmannelle osapuolelle tai yhteisen palvelukeskuksen käyttäminen konsernin IT-prosessien keskitettyyn hallintaan). IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä voidaan tunnistaa myös kyberturvallisuuteen liittyen. IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä on todennäköisemmin enemmän, kun automatisoitujen sovelluskontrollien määrä on suurempi tai ne ovat monimutkaisempia ja johto tukeutuu kyseisiin kontrolleihin enemmän liiketapahtumien tehokkaan käsittelyn tai perustana olevan informaation eheyden tehokkaan säilyttämisen toteuttamiseksi.

Kontrollitoiminnot-komponenttiin sisältyvien tunnistettujen kontrollien rakenteen arvioiminen ja käyttöönoton toteaminen (viittaus: kappale 26(d))

A175. Tunnistetun kontrollin rakenteen arvioimiseen kuuluu tilintarkastajan harkinta siitä, pystyykö kontrolli yksin tai yhdessä muiden kontrollien kanssa tehokkaasti estämään tai havaitsemaan ja korjaamaan olennaisia virheellisyyksiä (ts. valvontatavoite).

A176. Tilintarkastaja toteaa tunnistetun kontrollin käyttöönoton varmistumalla siitä, että kontrolli on olemassa ja yhteisö käyttää sitä. Tilintarkastajan ei kannata arvioida sellaisen kontrollin käyttöönottoa, jonka rakenne ei ole tehokas. Sen vuoksi tilintarkastaja arvioi ensiksi kontrollin rakenteen. Epäasianmukaisesti rakennettu kontrolli voi tarkoittaa puutteellisuutta kontrolleissa.

A177. Riskienarviointitoimenpiteisiin, joilla hankitaan tilintarkastusevidenssiä kontrollitoiminnot-komponenttiin sisältyvien tunnistettujen kontrollien rakenteesta ja käyttöönotosta, voi kuulua:

- yhteisön henkilöstölle osoitettavia tiedusteluja.
- tiettyjen kontrollien toteuttamisen havainnointia.
- asiakirjojen ja raporttien yksityiskohtaista tarkastusta.

Tiedustelut eivät kuitenkaan ole yksin riittäviä tällaisiin tarkoituksiin.

A178. Tilintarkastaja voi odottaa aiemmasta tilintarkastuksesta saamansa kokemuksen tai meneillään olevassa tilintarkastuksessa suoritettujen riskienarviointitoimenpiteiden perusteella, ettei johdolla ole

tehokkaasti suunniteltuja tai käyttöönotettuja kontrolleja merkittävään riskiin vastaamiseksi. Tällaisissa tapauksissa kappaleen 26(d) vaatimuksen täyttämiseksi suoritettavat toimenpiteet voivat koostua sen toteamisesta, ettei tällaisia kontrolleja ole tehokkaasti suunniteltu tai otettu käyttöön. Jos toimenpiteiden tulokset viittaavat siihen, että kontrolleja on suunniteltu tai otettu käyttöön äskettäin, tilintarkastajan täytyy kohdistaa äskettäin suunniteltuihin tai käyttöönotettuihin kontrolleihin kappaleessa 26(b)–(d) mainitut toimenpiteet.

- A179. Tilintarkastaja voi tehdä johtopäätöksen, että tehokkaasti suunniteltu ja käyttöönotettu kontrolli voi olla asianmukaista testata tarkoituksena ottaa sen toiminnan tehokkuus huomioon aineistotarkastustoimenpiteitä suunniteltaessa. Kontrollin testaamisesta ei kuitenkaan ole mitään hyötyä silloin, kun kontrollia ei ole suunniteltu tai otettu käyttöön tehokkaasti. Kun tilintarkastaja suunnittelee testaavansa jonkin kontrollin, hankittu informaatio siitä, missä määrin kontrolli vastaa olennaisen virheellisuuden riskiin (tai riskeihin), on syöttötietona tilintarkastajan tekemässä kontrollirisikin arvioinnissa kannanottotasolla.
- A180. Kontrollitoiminnot-komponenttiin sisältyvien tunnistettujen kontrollien rakenteen arvioiminen ja käyttöönoton toteaminen ei riitä niiden toiminnan tehokkuuden testaamiseksi. Kun on kyse automatisoiduista kontrolleista, tilintarkastaja voi kuitenkin suunnitella testaavansa niiden toiminnan tehokkuuden tunnistamalla ja testaamalla automatisoidun kontrollin johdonmukaisen toiminnan mahdollistavia yleisiä IT-kontrolleja sen sijaan, että hän testaisi automatisoitujen kontrollien toiminnan tehokkuuden suoraan. Se, että hankitaan tilintarkastusevidenssiä siitä, että manuaalinen kontrolli on käytössä yhtenä ajankohtana, ei tuota tilintarkastusevidenssiä kontrollin toiminnan tehokkuudesta muina aikoina tarkastuksen kohteena olevalla kaudella. Kontrollien toiminnan tehokkuuden testaamista, mukaan lukien epäsuorien kontrollien testaaminen, kuvataan lähemmin ISA 330:ssä.⁴⁴
- A181. Silloin kun tilintarkastaja ei suunnittele testaavansa tunnistettujen kontrollien toiminnan tehokkuutta, hänen käsityksensä voi kuitenkin auttaa sellaisten aineistotarkastustoimenpiteiden luonteen, ajoituksen ja laajuuden suunnittelussa, jotka vastaavat niihin liittyviin olennaisen virheellisuuden riskeihin.

Esimerkki:

Näiden riskienarviointitoimenpiteiden tulokset voivat antaa perustan tilintarkastajan harkinnalle, joka koskee perusjoukossa esiintyviä mahdollisia poikkeamia otantaa suunniteltaessa.

Yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmässä esiintyvät kontrollien puutteellisuudet (viittaus: kappale 27)

- A182. Yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän kunkin komponentin arviointeja suorittaessaan⁴⁵ tilintarkastaja voi todeta, että tietyt yhteisön toimintaperiaatteet eivät ole jossakin komponentissa asianmukaisia yhteisön luonne ja olosuhteet huomioon ottaen. Tällainen toteamus voi olla viite, joka auttaa tilintarkastajaa tunnistamaan kontrolleissa olevia puutteellisuuksia. Jos tilintarkastaja on tunnistanut yhden tai useamman puutteellisuuden kontrolleissa, hän voi harkita kyseisten puutteellisuuksien vaikutusta ISA 330:n mukaisten muiden tilintarkastustoimenpiteiden suunnitteluun.
- A183. Jos tilintarkastaja on tunnistanut kontrolleissa yhden tai useamman puutteellisuuden, hänen on ISA 265:n⁴⁶ mukaan ratkaistava, muodostavatko ne yksin tai yhdessä merkittävän puutteellisuuden.

⁴⁴ ISA 330, kappaleet 8–11

⁴⁵ Kappaleet 21(b), 22(b), 24(c), 25(c) ja 26(d)

⁴⁶ ISA 265 *Kommunikointi sisäisen valvonnan puutteellisuuksista hallintoelimille ja johdolle*, kappale 8

Tilintarkastaja käyttää ammatillista harkintaa ratkaistessaan, muodostaako puutteellisuus merkittävän puutteellisuuden kontrolleissa.⁴⁷

Esimerkkejä:

Olosuhteisiin, jotka voivat olla viite kontrollien merkittävästä puutteellisuudesta, kuuluvat sellaiset seikat kuin:

- sellaisen väärinkäytöksen tunnistaminen, jossa on osallisena ylintä johtoa, väärinkäytöksen suuruudesta riippumatta;
- riittämättömiksi tunnistetut sisäiset prosessit, jotka liittyvät sisäisen tarkastuksen havaitsemien puutteellisuuden raportointiin ja kommunikointiin;
- aiemmin kommunikoidut puutteellisuudet, joita johto ei ole korjannut oikea-aikaisesti;
- se, ettei johto ole vastannut merkittäviin riskeihin, esimerkiksi ettei se ole ottanut käyttöön merkittäviin riskeihin kohdistuvia kontrolleja; ja
- aiemmin julkaistun tilinpäätöksen muuttaminen.

Olennessen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen (viittaus: kappaleet 28–37)

Miksi tilintarkastaja tunnistaa ja arvioi olennaisen virheellisuuden riskit

A184. 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 hyväksyttävän alhaisella tilintarkastusriskin tasolla.

A185. Riskienarviointitoimenpiteitä suorittamalla kerättyä informaatiota käytetään tilintarkastusevidenssinä, joka antaa perustan olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamiselle ja arvioimiselle. Esimerkiksi tilintarkastusevidenssiä, joka on hankittu arvioitaessa tunnistettujen kontrollien rakennetta ja määritettäessä, onko kyseiset kontrollit otettu käyttöön kontrollitoiminnot-komponentissa, käytetään riskienarviointia tukevana tilintarkastusevidenssinä. Tällainen evidenssi antaa tilintarkastajalle myös perusteen sellaisten kokonaisnäkemukseen perustuvien toimenpiteiden suunnittelulle, jotka vastaavat olennaisen virheellisuuden riskeihin tilinpäätöstasolla, samoin kuin sellaisten muiden tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelulle ja suorittamiselle, jotka ovat luonteeltaan, ajoitukseltaan ja laajuudeltaan sellaisia, että ne vastaavat olennaisen virheellisuuden riskeihin kannanottotasolla ISA 330:n mukaisesti.

Olennessen virheellisuuden riskien tunnistaminen (viittaus: kappaleet 28)

A186. Olennessen virheellisuuden riskien tunnistaminen suoritetaan ennen niihin liittyvien mahdollisten kontrollien huomioon ottamista (ts. ominaisriski), ja tunnistaminen perustuu tilintarkastajan alustavaan harkintaan virheellisyyksistä, joiden osalta sekä niiden toteutuminen että niiden toteutuessa niiden olennaisuus on kohtuullisen mahdollista.⁴⁸

A187. Olennessen virheellisuuden riskien tunnistaminen antaa tilintarkastajalle myös perustan relevanttien kannanottojen määrittämiseksi, mikä auttaa häntä määrittämään merkittävät liiketapahtumien lajit, tilien saldot ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot.

⁴⁷ ISA 265:n kappaleissa A6–A7 esitetään viitteitä merkittävistä puutteellisuuksista sekä huomioon otettavia seikkoja ratkaistaessa, muodostaako puutteellisuus tai puutteellisuuden yhdistelmä merkittävän puutteellisuuden.

⁴⁸ ISA 200, kappale A15a

Kannanotot

Miksi tilintarkastaja käyttää kannanottoja

A188. Tilintarkastaja käyttää kannanottoja olennaisen virheellisuuden riskejä tunnistaessaan ja arvioidessaan ottaakseen huomioon mahdollisesti esiintyvät erityyppiset virheellisuudet. Kannanotot, joiden osalta tilintarkastaja on tunnistanut olennaisen virheellisuuden riskejä, ovat relevantteja kannanottoja.

Kannanottojen käyttäminen

A189. Olennaisen virheellisuuden riskejä tunnistaessaan ja arvioidessaan tilintarkastaja voi käyttää jäljempänä kappaleissa A190(a)–(b) kuvattuja kannanottoryhmiä, tai hän voi ilmaista ne eri tavalla, kunhan kaikki jäljempänä kuvatut näkökohdat on käsitelty. Tilintarkastaja voi päättää yhdistää liiketapahtumien ja muiden tapahtumien lajeja ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevat kannanotot tilien saldoja ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskeviin kannanottoihin.

A190. Kannanotot, joita tilintarkastaja käyttää arvioidessaan mahdollisesti esiintyviä erityyppisiä virheellisyyksiä, voidaan jakaa seuraaviin ryhmiin:

- (a) kannanotot, jotka koskevat tilintarkastuksen kohteena olevan tilikauden aikana toteutuneita erilaisia liiketapahtumia ja muita tapahtumia ja niistä esitettäviä tietoja:
 - (i) tapahtuminen – kirjatut tai esitetyt liiketapahtumat ja muut tapahtumat ovat toteutuneet ja tällaiset liiketapahtumat ja muut tapahtumat kuuluvat yhteisölle.
 - (ii) täydellisyys – kaikki liiketapahtumat ja muut tapahtumat, jotka olisi pitänyt kirjata, on kirjattu, ja kaikki niihin liittyvät tiedot, jotka olisi pitänyt esittää tilinpäätöksessä, on esitetty siinä.
 - (iii) oikeellisuus – kirjattuihin liiketapahtumiin ja muihin tapahtumiin liittyvät rahamäärät ja muu tieto on kirjattu asianmukaisesti, ja niihin liittyvät tilinpäätöksessä esitettävät tiedot on määritetty ja kuvattu asianmukaisesti.
 - (iv) katko – liiketapahtumat ja muut tapahtumat on kirjattu oikealle tilikaudelle.
 - (v) luokittelu — liiketapahtumat ja muut tapahtumat on kirjattu oikeille tileille.
 - (vi) esittämistapa—liiketapahtumat ja muut tapahtumat on yhdistelty tai jaoteltu asianmukaisesti ja kuvattu selvästi, ja niihin liittyvät tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ovat relevantteja ja ymmärrettäviä sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset huomioon ottaen.
- (b) kannanotot, jotka koskevat tilien saldoja tilikauden lopussa ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja:
 - (i) olemassaolo — varat, velat ja oma pääoma ovat olemassa.
 - (ii) oikeudet ja velvoitteet — yhteisö hallitsee varoja tai sillä on määräysvalta niitä koskeviin oikeuksiin, ja velat ovat yhteisön veloitteita.
 - (iii) täydellisyys – kaikki varat, velat ja oma pääoma, jotka olisi pitänyt kirjata, on kirjattu, ja kaikki niihin liittyvät tiedot, jotka olisi pitänyt esittää tilinpäätöksessä, on esitetty siinä.
 - (iv) oikeellisuus, arvostaminen ja kohdistaminen – varat, velat ja oma pääoma sisältyvät tilinpäätökseen asianmukaisina rahamäärinä ja arvostamisesta tai kohdistamisesta johtuvat oikaisut on kirjattu asianmukaisesti, ja kyseisiä eriä koskevat tilinpäätöksessä esitettävät tiedot on määritetty ja kuvattu asianmukaisesti.
 - (v) luokittelu – varat, velat ja oma pääoma on kirjattu oikeille tileille.

- (vi) esittämistapa – varat, velat ja oma pääoma on yhdistelty tai jaoteltu asianmukaisesti ja kuvattu selvästi, ja niihin liittyvät tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ovat relevantteja ja ymmärrettäviä sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset huomioon ottaen.

A191. Tilintarkastaja voi käyttää edellä kappaleissa A190(a)-(b) kuvattuja kannanottoja tarpeen mukaan muokattuina myös harkitessaan, mitä erityyppisiä virheellisyyksiä voi esiintyä sellaisissa tilinpäätöksessä esitettävissä tiedoissa, jotka eivät suoraan liity kirjattuihin liiketapahtumien lajeihin, muihin tapahtumiin tai tilien saldoihin.

Esimerkki:

Esimerkki tällaisesta tilinpäätöksessä esitettävästä tiedosta on, että yhteisöä voidaan sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan vaatia kuvaamaan altistumistaan rahoitusinstrumenteista aiheutuville riskeille, mukaan lukien riskien syntymistapa, riskien hallinnan tavoitteet, periaatteet ja prosessit sekä riskien mittaamiseen käytettävät menetelmät.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A192. Julkisen sektorin yhteisöjen tilinpäätöstä koskevissa kannanotoissaan johto voi kappaleessa A190(a)-(b) kuvattujen kannanottojen lisäksi usein esittää kannanottonaan, että liiketapahtumat ja muut tapahtumat on toteutettu säädöksen, määräyksen tai muun sitovan normin mukaisesti. Tällaiset kannanotot saattavat kuulua tilintarkastuksen piiriin.

Olennaisen virheellisuuden riskit tilinpäätöstasolla (viittaus: kappaleet 28(a) ja 30)

Miksi tilintarkastaja tunnistaa ja arvioi olennaisen virheellisuuden riskit tilinpäätöstasolla

A193. Tilintarkastaja tunnistaa olennaisen virheellisuuden riskejä tilinpäätöstasolla sen määrittämiseksi, onko riskeillä laaja-alainen vaikutus tilinpäätökseen ja vaadittaisiinko sen vuoksi ISA 330:n mukaisia kokonaisnäkemukseen perustuvia toimenpiteitä.⁴⁹

A194. Lisäksi tilinpäätöstasolla olevat olennaisen virheellisuuden riskit voivat vaikuttaa myös yksittäisiin kannanottoihin, ja näiden riskien tunnistaminen voi auttaa tilintarkastajaa arvioimaan olennaisen virheellisuuden riskejä kannanottotasolla ja suunnittelemaan tunnistettuihin riskeihin vastaavia tilintarkastustoimenpiteitä.

Olennaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen tilinpäätöstasolla

A195. 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). Ne edustavat ennemminkin olosuhteita, jotka voivat laaja-alaisesti kasvattaa olennaisen virheellisuuden riskejä kannanottotasolla. Tilintarkastajan arviointi siitä, liittyvätkö tunnistetut riskit laaja-alaisesti tilinpäätökseen, tukee hänen arviotaan olennaisen virheellisuuden riskeistä tilinpäätöstasolla. Toisissa tapauksissa voidaan tunnistaa myös useiden kannanottojen olevan alttiita riskeille, ja tämä voi näin ollen vaikuttaa tilintarkastajan tekemään riskien tunnistamiseen ja olennaisen virheellisuuden riskien arvioimiseen kannanottotasolla.

⁴⁹ISA 330, kappale 5

Esimerkki:

Yhteisön liiketoiminta on ollut tappiollista ja sillä on maksuvalmiusongelmia, ja se on riippuvainen rahoituksesta, joka ei vielä ole varmistunut. Tällaisissa olosuhteissa tilintarkastaja saattaa todeta, että toiminnan jatkuvuuteen perustuvasta laskentaperusteesta aiheutuu olennaisen virheellisuuden riski tilinpäätöstarjoilla. Tässä tilanteessa tilinpäätösnormistoa voi olla tarpeellista soveltaa likvidaatioarvoihin perustuen, mikä todennäköisesti vaikuttaisi laaja-alaisesti kaikkiin kannanottoihin.

A196. Olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamiseen ja arvioimiseen tilinpäätöstarjoilla vaikuttaa tilintarkastajan käsitys yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä, erityisesti hänen käsityksensä valvontaympäristöstä, yhteisön riskienarviointiprosessista ja yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessista; sekä:

- siihen liittyvien, kappaleiden 21(b), 22(b), 24(c) ja 25(c) mukaan vaadittavien arviointien tulokset; ja
- mahdolliset kappaleen 27 mukaisesti tunnistetut kontrollien puutteellisuudet.

Tilinpäätöstarjoilla riskejä voi aiheutua erityisesti valvontaympäristössä olevista puutteellisuuksista taikka ulkoisista tapahtumista tai olosuhteista kuten heikentyvästä taloudellisesta tilanteesta.

A197. Väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskit voivat olla tilintarkastajalle erityisen relevantteja hänen arvioidessaan olennaisen virheellisuuden riskejä tilinpäätöstarjoilla.

Esimerkki:

Tilintarkastaja saa johdolle osoittamiensa tiedustelujen perusteella sen käsityksen, että yhteisön tilinpäätöstä on määrä käyttää lainanantajien kanssa käytävissä keskusteluissa, joiden tarkoituksena on turvata jatkorahoitus käyttöpääoman säilyttämiseksi. Sen vuoksi tilintarkastaja voi todeta, että alttius ominaisriskiin vaikuttavista väärinkäytöksen riskitekijöistä johtuvalle virheellisyydelle on lisääntynyt (ts. tilinpäätöksen alttius olennaiselle virheellisyydelle, joka johtuu vilpillisestä taloudellisesta raportoinnista kuten varojen ja tuottojen esittäminen todellista suurempina tai velkojen ja kulujen esittäminen todellista pienempinä tarkoituksena varmistaa rahoituksen saaminen).

A198. Tilintarkastajalla olevan käsityksen valvontaympäristöstä ja muista sisäisen valvonnan järjestelmän komponenteista, niihin liittyvät arvioinnit mukaan lukien, perusteella voi herätä epäily, ettei hän pysty hankkimaan tilintarkastusevidenssiä tilintarkastuslausunnon perustaksi, tai se voi johtaa toimeksiannosta luopumiseen silloin, kun luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista.

Esimerkkejä:

- Tilintarkastajalla on yhteisön valvontaympäristön arvioinnin tuloksena yhteisön johdon rehellisyyteen liittyviä huolenaiheita, jotka voivat olla niin vakavia, että niiden vuoksi hänen johtopäätöksensä on, että riski tilinpäätöksen esittämisestä tahallisesti virheellisenä on niin suuri, ettei tilintarkastusta voida suorittaa.
- Tilintarkastaja toteaa yhteisön tietojärjestelmän ja kommunikaation arvioimisen perusteella, että IT-ympäristöön tehtyjä merkittäviä muutoksia on johdettu kehnosti niin, etteivät johto ja hallintoelimet juurikaan ole valvoneet niitä. Tilintarkastaja tekee johtopäätöksen, että yhteisön kirjanpitoaineiston kuntoon ja luotettavuuteen liittyy merkittäviä huolenaiheita. Tällaisissa olosuhteissa tilintarkastaja voi todeta olevan epätodennäköistä, että tilinpäätöstä koskevan vakiomuotoisen lausunnon tueksi olisi saatavissa tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

A199. ISA 705:ssä (uudistettu)⁵⁰ esitetään vaatimukset ja annetaan ohjeistusta sen ratkaisemisesta, onko tilintarkastajan tarpeellista esittää varauman sisältävä lausunto tai jättää lausunto antamatta tai – niin kuin joissakin tapauksissa voi olla tarpeen – luopua toimeksiannosta silloin, kun luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A200. Riskien tunnistamiseen tilinpäätösten osalla voi julkisen sektorin yhteisöissä kuulua poliittiseen ilmastoon, yleiseen etuun ja julkisen ohjelman vaikuttavuuteen liittyvien seikkojen huomioon ottamista.

Olennaisen virheellisuuden riskit kannanottotasolla (viittaus: kappale 28(b))

Liitteessä 2 on esimerkkejä tapahtumista tai olosuhteista, jotka ominaisriskitekijöiden yhteydessä voivat olla viite alttiudesta virheellisyydelle, joka saattaa olla olennainen.

A201. Olennaisen virheellisuuden riskit, jotka eivät liity laaja-alaisesti tilinpäätökseen, ovat kannanottotason olennaisen virheellisuuden riskejä.

Relevantit kannanotot ja merkittävät liiketapahtumien lajit, tilien saldot ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot (viittaus: kappale 29)

Miksi relevantit kannanotot ja merkittävät liiketapahtumien lajit, tilien saldot ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot määritetään

A202. Relevanttien kannanottojen ja merkittävien liiketapahtumien lajien, tilien saldojen ja tilinpäätöksessä esitettävien tietojen määrittäminen muodostaa perustan kappaleen 25(a) mukaan vaadittavalle tilintarkastajan yhteisön tietojärjestelmästä muodostaman käsityksen laajuudelle. Tämä käsitys voi lisäksi auttaa tilintarkastajaa olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamisessa ja arvioimisessa (ks. A86).

Automatisoidut työkalut ja menetelmät

A203. Tilintarkastaja voi käyttää automatisoituja menetelmiä apuna merkittävien liiketapahtumien lajien, tilien saldojen ja tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tunnistamisessa.

Esimerkkejä:

⁵⁰ ISA 705 (uudistettu) *Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen*

- Koko liiketapahtumista koostuva perusjoukko voidaan analysoida automatisoituja työkaluja ja menetelmiä käyttäen käsityksen saamiseksi liiketapahtumien luonteesta, lähteestä, koosta ja volyymistä. Automatisoituja menetelmiä käyttämällä tilintarkastaja voi esimerkiksi havaita, että tili, jonka saldo on nolla tilikauden lopussa, on sisältänyt useita tilikauden aikaisia toisensa kumoavia liiketapahtumia ja pääkirjanpitovientejä, mikä saattaa olla viite siitä, että kyseinen tilin saldo tai liiketapahtumien laji saattaa olla merkittävä (esim. palkkojen selvittelytili). Tällä samalla palkkojen selvittelytilillä saatetaan myös havaita johdolle (ja muulle henkilöstölle) maksettuja kulukorvauksia, jotka voisivat olla merkittävä tilinpäätöksessä esitettävä tieto, koska kyseiset maksut suoritetaan lähipiiriin kuuluville osapuolille.
- Myyntituottoihin sisältyvien tapahtumien koko perusjoukkoa analysoimalla tilintarkastaja voi tunnistaa helpommin sellaisen merkittävän liiketapahtumien lajin, jota ei ole aiemmin tunnistettu.

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot, jotka saattavat olla merkittäviä

A204. Merkittäviin tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin kuuluu sekä määrällisiä että laadullisia tietoja, joita koskee yksi tai useampi relevantti kannanotto. Esimerkkejä tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista, joihin liittyy laadullisia näkökohtia ja joihin voi liittyä relevantteja kannanottoja ja joita tilintarkastaja voi sen vuoksi pitää merkittävänä, ovat seuraavia seikkoja koskevat tiedot:

- taloudellisissa vaikeuksissa olevan yrityksen maksuvalmius ja velkojen kovenantit.
- arvon alentumistappion kirjaamiseen johtaneet tapahtumat tai olosuhteet.
- keskeiset arviointiepävarmuuden lähteet, mukaan lukien tulevaisuutta koskevat oletukset.
- tilinpäätöksen laatimisperiaatteessa tapahtuneen muutoksen luonne ja muut sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan vaadittavat relevantit tiedot, esimerkiksi kun uusilla taloudellista raportointia koskevilla vaatimuksilla odotetaan olevan merkittävä vaikutus yhteisön taloudelliseen asemaan ja taloudelliseen tulokseen.
- osakeperusteisia maksuja koskevat järjestelyt, mukaan lukien informaatio kirjattujen lukujen määrittämistävästä sekä muut relevantit tiedot.
- lähipiiriin kuuluvat osapuolet ja lähipiiriliiketoimet.
- herkkyysoanalyysi, mukaan lukien yhteisön arvonmääritysmenetelmissä käytettyjen oletusten muutosten vaikutukset, jotta käyttäjien on mahdollista ymmärtää tilinpäätökseen merkityn tai siinä esitetyn luvun määrittämiseen liittyvä epävarmuus.

Olennaisen virheellisuuden riskien arvioiminen kannanottotasolla

Ominaisriskin arvioiminen (viittaus: kappaleet 31–33)

Virheellisuuden todennäköisyyden ja suuruuden arvioiminen (viittaus: kappale 31)

Miksi tilintarkastaja arvioi virheellisuuden todennäköisyyden ja suuruuden

A205. Tilintarkastaja arvioi tunnistettujen olennaisen virheellisuuden riskien osalta virheellisuuden todennäköisyyden ja suuruuden, koska virheellisuuden toteutumisen todennäköisyyden ja mahdollisen virheellisuuden suuruuden yhteisvaikutuksen merkittävyys määrää sen, mihin tunnistetun riskin arvioidaan sijoittuvan ominaisriskiasteikolla, mikä antaa tilintarkastajalle tietoa riskiin vastaavien tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelua varten.

- A206. Tunnistettujen olennaisen virheellisuuden riskien ominaisriskin arvioiminen auttaa tilintarkastajaa myös merkittävien riskien määrittämisessä. Tilintarkastaja määrittää merkittävät riskit, koska ISA 330:n ja muiden ISA-standardien mukaan merkittäviin riskeihin vastaamiseksi vaaditaan erityisiä toimenpiteitä.
- A207. Ominaisriskitekijät vaikuttavat tilintarkastajan arvioon virheellisuuden todennäköisyydestä ja suuruudesta kannanottotasolla tunnistettujen olennaisen virheellisuuden riskien osalta. Mitä alttiimpi liiketapahtumien laji, tilin saldo tai tilinpäätöksessä esitettävä tieto on olennaiselle virheellisyydelle, sitä korkeammaksi ominaisriski todennäköisesti arvioidaan. Sen huomioon ottaminen, missä määrin ominaisriskitekijät vaikuttavat kannanoton alttiuteen virheellisyydelle, auttaa tilintarkastajaa arvioimaan asianmukaisesti olennaisen virheellisuuden riskien ominaisriskin kannanottotasolla ja suunnittelemaan täsmällisemmät toimenpiteet tällaiseen riskiin vastaamiseksi.

Ominaisriskiasteikko

- A208. Ominaisriskiä arvioidessaan tilintarkastaja käyttää ammatillista harkintaa määrittäessään virheellisuuden todennäköisyyden ja suuruuden yhteisvaikutuksen merkittävyyttä.
- A209. Tiettyyn olennaisen virheellisuuden riskiin kannanottotasolla liittyvä arvioitu ominaisriski kuvastaa harkintaan perustuvaa ratkaisua riskin sijainnista ominaisriskiasteikolla vaihteluvälillä alemmasta ylempään. Harkintaan perustuva ratkaisu siitä, mihin vaihteluvälin kohtaan ominaisriskin arvioidaan sijoittuvan, voi vaihdella yhteisön luonteeseen, koon ja monimutkaisuuden perusteella, ja siinä otetaan huomioon virheellisuuden arvioitu todennäköisyys ja suuruus sekä ominaisriskitekijät.
- A210. Arvioidessaan virheellisuuden todennäköisyyttä tilintarkastaja arvioi virheellisuuden toteutumisen mahdollisuutta ominaisriskitekijöiden perusteella.
- A211. Arvioidessaan virheellisuuden suuruutta tilintarkastaja arvioi mahdolliseen virheellisyyteen liittyviä laadullisia ja määrällisiä näkökohtia (ts. liiketapahtumien lajeja, tilien saldoja tai tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevista kannanotoista olevien virheellisyyksien saatetaan todeta olevan olennaisia kokonsa, luonteensa tai olosuhteiden ansiosta).
- A212. Tilintarkastaja käyttää mahdollisen virheellisuuden todennäköisyyden ja suuruuden yhteisvaikutuksen merkittävyyttä sen määrittämiseen, mihin kohtaan ominaisriskin arvioidaan sijoittuvan ominaisriskiasteikolla (ts. vaihteluvälillä). Mitä suurempi on todennäköisyyden ja suuruuden yhteisvaikutus, sitä korkeammaksi ominaisriski arvioidaan; mitä pienempi on todennäköisyyden ja suuruuden yhteisvaikutus, sitä pienemmäksi ominaisriski arvioidaan.
- A213. Se, että riski voitaisiin arvioida korkeammalle tasolle ominaisriskiasteikolla, ei tarkoita, että sekä suuruus että todennäköisyys pitäisi arvioida suureksi. Pikemminkin olennaisen virheellisuuden suuruuden ja todennäköisyyden leikkauspiste ominaisriskiasteikolla määrää, onko arvioitu ominaisriski ominaisriskiasteikon korkeammalla vai matalammalla kohdalla. Suuremmaksi arvioitu ominaisriski voi syntyä myös todennäköisyyden ja suuruuden erilaisista kombinaatioista, esimerkiksi pienemmästä todennäköisyydestä mutta erittäin suuresta koosta.
- A214. Kehittääkseen asianmukaisia strategioita olennaisen virheellisuuden riskeihin vastaamiseksi tilintarkastaja voi jaotella olennaisen virheellisuuden riskit ominaisriskiä koskevien arvioiden perusteella ryhmiin ominaisriskiasteikolla. Näille ryhmille voidaan antaa erilaisia nimityksiä. Siitä riippumatta, miten riskit on ryhmitelty, tilintarkastajan arvio ominaisriskistä on asianmukainen silloin, kun olennaisen virheellisuuden riskeihin kannanottotasolla vastaavat tilintarkastustoimenpiteet ovat rakenteeltaan ja toteutukseltaan sellaisia, että niillä vastataan arvioituun ominaisriskiin ja kyseiseen arvioon johtaneisiin syihin asianmukaisella tavalla.

Laaja-alaiset olennaisen virheellisuuden riskit kannanottotasolla (viittaus: kappale 31(b))

A215. Arvioidessaan tunnistettuja olennaisen virheellisuuden riskejä kannanottotasolla tilintarkastaja voi päätyä siihen, että jotkin olennaisen virheellisuuden riskit liittyvät laaja-alaisemmin tilinpäätökseen kokonaisuutena ja mahdollisesti vaikuttavat useaan kannanottoon, jolloin hän voi päivittää tilinpäätöstasolla tehdyn olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamisen.

A216. Olosuhteissa, joissa olennaisen virheellisuuden riskit tunnistetaan tilinpäätöstason riskeiksi, koska niillä on laaja-alainen vaikutus useaan kannanottoon, ja ne pystytään yhdistämään tiettyihin kannanottoihin, tilintarkastajan täytyy ottaa kyseiset riskit huomioon arvioidessaan olennaisen virheellisuuden riskien ominaisriskiä kannanottotasolla.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A217. Käyttäessään ammatillista harkintaa olennaisen virheellisuuden riskejä arvioidessaan julkisen sektorin tilintarkastajat voivat ottaa huomioon määräysten ja direktiivien monimutkaisuuden sekä riskit sitovan ohjeistuksen noudattamatta jättämisestä.

Merkittävät riskit (viittaus: kappale 32)

Miksi merkittävät riskit määritetään ja miten ne vaikuttavat tilintarkastukseen

A218. Merkittävien riskien määrittäminen mahdollistaa sen, että tilintarkastaja kiinnittää enemmän huomiota ominaisriskiasteikon yläpäässä oleviin riskeihin suorittamalla tiettyjä vaadittavia toimenpiteitä, kuten:

- merkittäviin riskeihin vastaavat kontrollit on tunnistettava kappaleen 26(a)(i) mukaisesti, ja on arvioitava kappaleen 26(d) mukaisesti, onko kontrolli suunniteltu tehokkaasti ja otettu käyttöön.
- ISA 330:n mukaan merkittäviin riskeihin vastaavat kontrollit on testattava tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella (kun tilintarkastaja aikoo luottaa kyseisten kontrollien toiminnan tehokkuuteen) ja on suunniteltava ja suoritettava aineistotarkastustoimenpiteitä, joilla nimenomaisesti vastataan tunnistettuun merkittävään riskiin.⁵¹
- ISA 330:n mukaan tilintarkastajan on hankittava sitä vakuuttavampaa tilintarkastusevidenssiä mitä suuremmaksi hän on arvioinut riskin.⁵²
- ISA 260:n (uudistettu) mukaan tilintarkastajan on kommunikoitava tunnistamistaan merkittävistä riskeistä hallintoelinten kanssa.⁵³
- ISA 701:n mukaan tilintarkastajan on otettava merkittävät riskit huomioon määrittäessään, mitkä olivat tilintarkastajalta merkittävää huomiota vaatineet seikat, jotka mahdollisesti ovat tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja.⁵⁴
- Toimeksiannosta vastuullisen henkilön tekemä oikea-aikainen tilintarkastusdokumentaation läpikäynti sopivissa vaiheissa tilintarkastusta mahdollistaa sen, että merkittävät seikat, mukaan lukien merkittävät riskit, ratkaistaan oikea-aikaisesti toimeksiannosta vastuullista henkilöä tyydyttävällä tavalla tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä.⁵⁵

⁵¹ ISA 330, kappaleet 15 ja 21

⁵² 330, kappale 7(b)

⁵³ ISA 260 (uudistettu), kappale 15

⁵⁴ ISA 701 *Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksessa*, kappale 9

⁵⁵ ISA 220, kappaleet 17(b) ja A19

- ISA 600:n mukaan konsernitoimeksiannosta vastuulliselta henkilöltä vaaditaan enemmän osallistumista, jos merkittävä riski liittyy konsernin tilintarkastuksen kohteena olevaan osaan, ja konsernin toimeksiantotiimin on ohjattava konsernin osan tilintarkastajan konsernin osaan kohdistamaa työtä.⁵⁶

Merkittävien riskien määrittäminen

A219. Merkittäviä riskejä määrittäessään tilintarkastaja voi ensiksi tunnistaa ne arvioidut olennaisen virheellisuuden riskit, jotka on arvioitu korkealle ominaisriskiasteikolla, saadakseen perustan sen harkitsemiselle, mitkä riskit saattavat sijoittua lähelle asteikon yläpäättä. 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.

A220. Sen määrittäminen, mitkä arvioiduista olennaisen virheellisuuden riskeistä ovat lähellä ominaisriskiasteikon yläpäättä ja ovat sen vuoksi merkittäviä riskejä, perustuu ammatilliseen harkintaan, paitsi jos riski on sen tyyppinen, että sitä on käsiteltävä merkittävänä riskinä jonkin muun ISA-standardin vaatimusten mukaisesti. ISA 240 sisältää lisää vaatimuksia ja ohjeistusta, jotka liittyvät väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamiseen.⁵⁷

Esimerkki:

- Supermarketin käteisvaroihin katsottaisiin yleensä liittyvän suuri mahdollisen virheellisuuden todennäköisyys (käteisvarojen väärinkäytön riskistä johtuen), mutta virheellisyys olisi tyyppillisesti kooltaan hyvin pieni (myymälöissä käsiteltävien käteisvarojen vähäisestä määrästä johtuen). Näiden kahden tekijän yhdistelmän sijainti ominaisriskiasteikolla ei todennäköisesti johtaisi käteisvarojen olemassaolon määrittämiseen merkittäviksi riskiksi.
- Yhteisöllä on käynnissä neuvottelut liiketoimintasegmentin myynnistä. Tilintarkastaja harkitsee tämän vaikutusta liikearvon arvonalentumiseen ja saattaa todeta, että mahdollisen virheellisuuden todennäköisyys ja suuruus kasvavat johtuen ominaisriskitekijöistä subjektiivisuus, epävarmuus taikka alttius johdon tarkoitushakuisuudelle tai muille väärinkäytöksen riskitekijöille. Tämä saattaa johtaa liikearvon arvonalentumisen määrittämiseen merkittäväksi riskiksi.

A221. Tilintarkastaja ottaa ominaisriskiä arvioidessaan huomioon myös ominaisriskitekijöiden suhteelliset vaikutukset. Mitä pienempi on ominaisriskitekijöiden vaikutus, sitä pienempi arvioitu riski todennäköisesti on. Olennaisen virheellisuuden riskejä, joiden ominaisriski voidaan arvioida suurehkoksi ja jotka saatetaan näin ollen määrittää merkittäviksi riskeiksi, voi aiheutua esimerkiksi sellaisista seikoista kuin:

- liiketapahtumat, joille on useita hyväksyttäviä kirjanpitoikäsitteilytapoja ja valintaan niiden välillä liittyy subjektiivisuutta.
- kirjanpidolliset arviot, joihin liittyy paljon arviointiepävarmuutta tai monimutkaisia malleja.
- sen tiedon keruun ja käsittelyn monimutkaisuus, josta tilin saldon koostuu.
- tilien saldot tai esitettävät määrälliset tiedot, joihin liittyy monimutkaisia laskelmia.
- tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, johon voi liittyä erilaisia tulkintoja.
- yhteisön liiketoiminnassa tapahtuneet muutokset, joihin liittyy kirjanpitoa koskevia muutoksia, esimerkiksi sulautumiset ja yritysostot.

⁵⁶ ISA 600, kappaleet 30 ja 31

⁵⁷ ISA 240, kappaleet 26–28

Riskit, joiden osalta aineistotarkastustoimenpiteet eivät yksin tuota tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä (viittaus: kappale 33)

Miksi on tunnistettava riskit, joiden osalta aineistotarkastustoimenpiteet eivät yksin tuota tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä

A222. Olennaisen virheellisyyden riskin luonteesta ja kyseiseen riskiin vastaavista kontrollitoiminnoista johtuen joissakin olosuhteissa ainoa tapa hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä on testata kontrollien toiminnan tehokkuutta. Näin ollen tilintarkastajalta edellytetään tällaisten riskien tunnistamista, koska tällä on vaikutusta olennaisen virheellisyyden riskeihin kannanottotasolla vastaavien ISA 330:n mukaisten tilintarkastustoimenpiteiden suunnitteluun ja suorittamiseen.

A223. Kappaleessa 26(a)(iii) vaaditaan myös sellaisiin riskeihin vastaavien kontrollien tunnistamista, joiden osalta aineistotarkastustoimenpiteet eivät yksin tuota tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, koska tilintarkastajan täytyy ISA 330:n⁵⁸ mukaan suunnitella ja suorittaa tällaisten kontrollien testausta.

Niiden riskien määrittäminen, joiden osalta aineistotarkastustoimenpiteet eivät yksin tuota tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

A224. Silloin kun rutiininomaisten liiketapahtumien käsittely on pitkälle automatisoitu eikä siihen liity juurikaan tai lainkaan manuaalista väliintuloa, ei kyseiseen riskiin liittyen ehkä ole mahdollista suorittaa pelkästään aineistotarkastustoimenpiteitä. Näin voi olla olosuhteissa, joissa merkittävä määrä yhteisön informaatiosta saatetaan alkuun, kirjataan, käsitellään tai raportoidaan vain sähköisessä muodossa kuten tietojärjestelmässä, johon kuuluvat IT-sovellukset ovat pitkälle integroituja. Tällaisissa tapauksissa:

- tilintarkastusevidenssiä saattaa olla saatavissa vain sähköisessä muodossa ja sen riittävyys ja asianmukaisuus riippuvat yleensä sen oikeellisuutta ja täydellisyyttä koskevista kontrolleista.
- mahdollisuus siihen, että informaatiota saatetaan alkuun tai muutetaan epäasianmukaisesti ja ettei tätä havaita, on suurempi, jos asianmukaiset kontrollit eivät toimi tehokkaasti.

Esimerkki:

Tietoliikennealalla toimivan yhteisön myyntituotoista ei tyypillisesti ole mahdollista hankkia yksin aineistotarkastustoimenpiteiden perusteella tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Tämä johtuu siitä, että evidenssi puhelu- tai tiedonsiirtotoiminnasta ei ole havainnottavissa olevassa muodossa. Sen sijaan suoritetaan tyypillisesti huomattava määrä kontrollien testausta sen toteamiseksi, että puhelujen aloitus ja lopetus sekä tiedonsiirtotoiminta rekisteröidään oikein (esim. puhelun kesto tai latausmäärät) ja kirjataan oikein yhteisön laskutusjärjestelmään.

A225. ISA 540:ssä (uudistettu) on lisää kirjanpidollisiin arvioihin liittyvää ohjeistusta riskeistä, joiden osalta aineistotarkastustoimenpiteet eivät yksin tuota tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.⁵⁹ Kirjanpidollisten arvioiden osalta tämä ei ehkä liity pelkästään automatisoituun käsittelyyn vaan voi olla sovellettavissa myös monimutkaisiin malleihin.

⁵⁸ ISA 330, kappale 8

⁵⁹ ISA 540 (uudistettu), kappaleet A87–A89

Kontrolliriskin arvioiminen (viittaus: kappale 34)

A226. Tilintarkastajan suunnitelmat testata kontrollien toiminnan tehokkuutta perustuvat siihen, että kontrollien odotetaan toimivan tehokkaasti, ja tämä antaa perustan tilintarkastajan arviolle kontrolliriskistä. Alkuperäinen odotus kontrollien toiminnan tehokkuudesta perustuu tilintarkastajan tekemään arviointiin kontrollitoiminnot-komponenttiin sisältyvien tunnistettujen kontrollien rakenteesta ja siihen, että hän toteaa, että ne on otettu käyttöön. Kun tilintarkastaja on testannut kontrollien toiminnan tehokkuuden ISA 330:n mukaisesti, hän pystyy vahvistamaan alkuperäisen odotuksensa kontrollien toiminnan tehokkuudesta. Jos kontrollit eivät toimi tehokkaasti niin kuin on odotettu, tilintarkastajan pitää tarkistaa kontrolliriskiä koskeva arvionsa kappaleen 37 mukaisesti.

A227. Tilintarkastaja voi arvioida kontrolliriskin eri tavoilla riippuen siitä, mitä tilintarkastusmenetelmiä tai -metodologioita hän pitää parhaina, ja arvio voidaan ilmaista eri tavoin.

A228. Jos tilintarkastaja suunnittelee testaavansa kontrollien toiminnan tehokkuutta, hänen voi olla tarpeellista testata eri kontrolleja yhdessä saadakseen vahvistuksen odotukselleen kontrollien tehokkaasta toiminnasta. Tilintarkastaja voi suunnitella testaavansa sekä suoria että epäsuoria kontrolleja, yleiset IT-kontrollit mukaan luettuina, ja voi näin toimiessaan ottaa huomioon kontrollien odotetun yhteisvaikutuksen kontrolliriskiä arvioidessaan. Siltä osin kuin testattava kontrolli ei täysin vastaa arvioituun ominaisriskiin, tilintarkastaja määrittää, miten tämä vaikuttaa tilintarkastustoimenpiteiden suunnitteluun tilintarkastusriskin vähentämiseksi hyväksyttävän alhaiselle tasolle.

A229. Kun tilintarkastaja suunnittelee testaavansa automatisoidun kontrollin toiminnan tehokkuutta, hän voi myös suunnitella testaavansa kyseisen kontrollin jatkuvaa toimintaa tukevien relevanttien yleisten IT-kontrollien toiminnan tehokkuutta vastatakseen IT:n käytöstä aiheutuviin riskeihin ja saadakseen perustan odotukselleen, että automatisoitu kontrolli on toiminut tehokkaasti koko tilikauden ajan. Kun tilintarkastaja odottaa tähän liittyvien yleisten IT-kontrollien olevan tehottomia, tämä voi vaikuttaa hänen arvioonsa kontrolliriskistä kannanottotasolla, ja tilintarkastustoimenpiteisiin voi olla tarpeellista sisällyttää aineistotarkastustoimenpiteitä, joilla vastataan IT:n käytöstä aiheutuviin riskeihin. ISA 330:ssä on lisäohjeistusta toimenpiteistä, joita tilintarkastaja voi suorittaa näissä olosuhteissa.⁶⁰

Riskienarviointitoimenpiteillä hankitun tilintarkastusevidenssin arvioiminen (viittaus: kappale 35)

Miksi tilintarkastaja arvioi riskienarviointitoimenpiteillä hankittua tilintarkastusevidenssiä

A230. Riskienarviointitoimenpiteitä suorittamalla hankittu tilintarkastusevidenssi antaa perustan olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiselle ja arvioimiselle. Tämä antaa perustan arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin kannanottotasolla vastaavien tilintarkastustoimenpiteiden luonteen, ajoituksen ja laajuuden suunnittelulle ISA 330:n mukaisesti. Näin ollen riskienarviointitoimenpiteillä hankittu tilintarkastusevidenssi antaa perustan väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiselle ja arvioimiselle tilinpäätös- ja kannanottotasolla.

Tilintarkastusevidenssin arvioiminen

A231. Riskienarviointitoimenpiteillä saatu tilintarkastusevidenssi käsittää sekä johdon kannanottoja tukevaa ja vahvistavaa informaatiota että tällaisten kannanottojen kanssa mahdollisesti ristiriidassa olevaa informaatiota.⁶¹

⁶⁰ ISA 330, kappaleet A29–A30

⁶¹ ISA 500, kappale A1

Ammatillinen skeptisyys

A232. Riskienarviointitoimenpiteillä saatua tilintarkastusevidenssiä arvioidessaan tilintarkastaja harkitsee sitä, onko muodostettu riittävä käsitys yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta ja yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamiseksi, ja sitä, onko mitään ristiriitaista evidenssiä, joka voi olla viite olennaisen virheellisuuden riskistä.

Liiketahtumien lajit, tilien saldot ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot, jotka eivät ole merkittäviä mutta ovat olennaisia (viite: kappale 36)

A233. Kuten ISA 320:ssa⁶² selitetään, liiketahtumien lajeissa, tilien saldoissa ja tilinpäätöksessä esitettävissä tiedoissa olevan olennaisen virheellisuuden riskejä tunnistettaessa ja arvioitaessa otetaan huomioon olennaisuus. Olennaisuus määritetään tilintarkastajan ammatilliseen harkintaan perustuen, ja siihen vaikuttaa tilintarkastajan näkemys tilinpäätöksen käyttäjien taloudellisen informaation tarpeista.⁶³ Tätä ISA-standardia ja ISA 330:n kappaletta 18 sovellettaessa liiketahtumien lajit, tilien saldot tai tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ovat olennaisia, jos niiden pois jättämisen, virheellisen esittämisen tai hämärtämisen voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät perustuen tilinpäätökseen kokonaisuutena.

A234. Voi olla sellaisia liiketahtumien lajeja, tilien saldoja tai tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja, jotka ovat olennaisia mutta joita ei ole määritetty merkittäviksi liiketahtumien lajeiksi, tilien saldoiksi tai tilinpäätöksessä esitettäviksi tiedoiksi (ts. tunnistettuja relevantteja kannanottoja ei ole).

Esimerkki:

Yhteisö on mahdollisesti esittänyt johdon saamaa kompensatiota koskevan tiedon, jonka osalta tilintarkastaja ei ole tunnistanut olennaisen virheellisuuden riskiä. Tilintarkastaja voi kuitenkin todeta tämän tiedon olevan olennainen kappaleessa A233 mainittujen seikkojen perusteella.

A235. Olennaisiin mutta ei merkittäviksi määritettyihin liiketahtumien lajeihin, tilien saldoihin tai tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin kohdistettavia tilintarkastustoimenpiteitä käsitellään ISA 330:ssä.⁶⁴ Kun liiketahtumien laji, tilin saldo tai tilinpäätöksessä esitettävä tieto määritetään merkittäväksi kappaleessa 29 vaadittavalla tavalla, se on myös olennainen liiketahtumien laji, tilin saldo tai tilinpäätöksessä esitettävä tieto ISA 330:n kappaletta 18 sovellettaessa.

Riskienarvioinnin tarkistaminen (viittaus: kappale 37)

A236 Tilintarkastajan tietoon voi tulla tilintarkastuksen aikana uutta tai toisenlaista informaatiota, joka poikkeaa merkittävästi riskienarvioinnin perustana olleesta informaatiosta.

Esimerkki:

Yhteisön riskienarviointi voi perustua odotukseen tiettyjen kontrollien tehokkaasta toiminnasta. Tilintarkastaja voi saada kyseisiä kontroleja testatessaan tilintarkastusevidenssiä siitä, etteivät kontrollit ole toimineet tehokkaasti relevantteina aikoina tilintarkastuksen aikana. Vastaavasti tilintarkastaja voi aineistotarkastustoimenpiteitä suorittaessaan havaita virheellisyyksiä, jotka ovat rahamäärältään suurempia tai esiintyvät tiheämmin kuin mikä olisi tilintarkastajan riskiarvioiden mukaista. Tällaisissa olosuhteissa riskiarviot eivät ehkä kuvasta asianmukaisesti yhteisön

⁶²ISA 320, kappale A1

⁶³ISA 320, kappale 4

⁶⁴ISA 330, kappale 18

todellisia olosuhteita, eikä suunniteltujen tilintarkastustoimenpiteiden avulla välttämättä havaita olennaisia virheellisyyksiä tehokkaasti. ISA 330:n kappaleissa 16 ja 17 on lisäohjeistusta kontrollien toiminnan tehokkuuden arvioimisesta.

Dokumentointi (viittaus: kappale 38)

A237. Jatkuviissa tilintarkastuksissa tietty dokumentaatio voidaan siirtää kaudelta toiselle tarpeen mukaan päivitettyinä yhteisön liiketoiminnassa tai prosesseissa tapahtuneita muutoksia vastaavasti.

A238. ISA 230:ssa todetaan muiden huomioon otettavien seikkojen lisäksi, että vaikei ehkä olekaan olemassa vain yhtä tapaa dokumentoida tilintarkastajan noudattamaa ammatillista skeptisyyttä, tilintarkastusdokumentaatio voi siitä huolimatta antaa evidenssiä siitä, että tilintarkastaja on noudattanut ammatillista skeptisyyttä.⁶⁵ Esimerkiksi kun riskienarviointitoimenpiteillä hankittu tilintarkastusevidenssi sisältää sekä johdon kannanottoja vahvistavaa että niiden kanssa ristiriidassa olevaa evidenssiä, dokumentaatiosta voi käydä ilmi, kuinka tilintarkastaja on arvioinut kyseisen evidenssin, mukaan lukien ammatilliseen hankintaan perustuvat ratkaisut, jotka on tehty arvioitaessa, antaako tilintarkastusevidenssi tilintarkastajalle asianmukaisen perustan olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiselle ja arvioimiselle. Esimerkkejä muista tämän ISA-standardin vaatimuksista, joiden osalta dokumentaatio voi antaa evidenssiä/näyttöä tilintarkastajan ammatillisen skeptisyyden noudattamisesta, ovat:

- kappale 12, jonka mukaan tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava riskienarviointitoimenpiteet tavalla, joka ei ole vinoutunut siten, että hankitaan mahdollisesti vahvistavaa tilintarkastusevidenssiä tai että jätetään huomioimatta mahdollisesti ristiriidassa olevaa tilintarkastusevidenssiä;
- kappale 17, jonka mukaan toimeksiantotiimin avainhenkilöiden on käytävä keskustelua sovellettavan tilinpäätösnormiston soveltamisesta ja yhteisön tilinpäätöksen alttiudesta olennaiselle virheellisyydelle;
- kappaleet 19(b) ja 20, joiden mukaan tilintarkastajan on muodostettava käsitys syistä muutoksiin yhteisön tilinpäätöksen laatimisperiaatteissa ja arvioitava, ovatko yhteisön soveltamat tilinpäätöksen laatimisperiaatteet asianmukaisia ja sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisia;
- kappaleet 21(b), 22(b), 23(b), 24(c), 25(c), 26(d) ja 27, joiden mukaan tilintarkastajan on muodostamansa vaadittavan käsityksen perusteella arvioitava, ovatko yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän komponentit yhteisön olosuhteissa asianmukaisia, kun otetaan huomioon yhteisön luonne ja monimutkaisuus, ja todettava, onko kontrolleissa tunnistettu yksi tai useampia puutteellisuuksia;
- kappale 35, jonka mukaan tilintarkastajan on otettava huomioon kaikki riskienarviointitoimenpiteillä hankittu tilintarkastusevidenssi riippumatta siitä, onko se johdon kannanottoja vahvistavaa vai ristiriidassa niiden kanssa, sekä arvioitava, antaako riskienarviointitoimenpiteillä hankittu tilintarkastusevidenssi asianmukaisen perustan olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiselle ja arvioimiselle; ja
- kappale 36, jonka mukaan tilintarkastajan on soveltuviissa tapauksissa arvioitava, onko hänen toteamuksensa siitä, ettei olennaiseen liiketapahtumien lajiin, tilin saldoon tai tilinpäätöksessä esitettävään tietoon liity mitään olennaisen virheellisyyden riskejä, edelleen asianmukainen.

⁶⁵ISA 230, kappale A7

Skaalautuvuus

- A239. Tilintarkastaja määrittää ammatillista harkintaa käyttäen, kuinka hän dokumentoi kappaleessa 38 vaadittavat asiat.
- A240. Vaikeiden harkintaan perustuvien ratkaisujen perustelujen tueksi saatetaan tarvita yksityiskohtaisempaa dokumentaatiota, joka riittää siihen, että kokenut tilintarkastaja, jolla ei ole aikaisempaa kokemusta kyseisestä tilintarkastuksesta, pystyy saamaan käsityksen suoritettujen toimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta.
- A241. Yksinkertaisempien yhteisöjen tilintarkastuksessa dokumentaatio voi olla muodoltaan ja laajuudeltaan yksinkertaista ja suhteellisen suppeaa. Tilintarkastajan dokumentaation muotoon ja laajuuteen vaikuttavat yhteisön ja sen sisäisen valvonnan järjestelmän luonne, koko ja monimutkaisuus, informaation saatavuus yhteisöltä sekä tilintarkastusta suoritettaessa käytetty tilintarkastusmetodologia ja -menetelmät. Tilintarkastajan käsitystä yhteisöstä ja siihen liittyviä seikkoja ei ole tarpeellista dokumentoida kokonaisuudessaan. Tilintarkastajan käsityksestä dokumentoitavia keskeisiä elementtejä⁶⁶ voivat olla ne, joihin tilintarkastaja on perustanut arvionsa olennaisen virheellisyyden riskeistä. Tilintarkastajan ei kuitenkaan tarvitse dokumentoida jokaista ominaisriskitekijää, joka on otettu huomioon tunnistettaessa ja arvioitaessa olennaisen virheellisyyden riskejä kannanottotasolla.

Esimerkki:

Yksinkertaisempien yhteisöjen tilintarkastuksissa tilintarkastusdokumentaatio voidaan sisällyttää kokonaisstrategiaa ja tilintarkastussuunnitelmaa koskevaan dokumentaatioon.⁶⁷ Vastaavasti riskienarviointitoimenpiteiden tulokset voidaan dokumentoida erikseen, tai ne voidaan dokumentoida osana muita tilintarkastustoimenpiteitä koskevaa dokumentaatiota.⁶⁸

⁶⁶ ISA 230, kappale 8

⁶⁷ ISA 300 *Tilintarkastuksen suunnittelu*, kappaleet 7, 9 ja A11

⁶⁸ ISA 330, kappale 28

Liite 1

(Viittaus: kappaleet A61–A67)

Huomioon otettavia seikkoja muodostettaessa käsitystä yhteisöstä ja sen liiketoimintamallista

Tässä liitteessä selitetään yhteisön liiketoimintamallin tavoitteita ja sen kattamaa aluetta sekä annetaan esimerkkejä seikoista, joita tilintarkastaja voi ottaa huomioon muodostaessaan käsitystä niistä yhteisön toiminnoista, joita liiketoimintamalliin saattaa sisältyä. Tilintarkastajan käsitys yhteisön liiketoimintamallista ja siitä, miten yhteisön liiketoimintastrategia ja liiketoiminnan tavoitteet vaikuttavat liiketoimintamalliin, voi auttaa tilintarkastajaa tunnistamaan liiketoimintariskejä, joilla voi olla vaikutusta tilinpäätökseen. Lisäksi tämä saattaa auttaa tilintarkastajaa olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamisessa.

Yhteisön liiketoimintamallin tavoitteet ja sen kattama alue

1. Yhteisön liiketoimintamalli kuvaa sitä, millaisina yhteisö näkee esimerkiksi organisaatorakenteensa, toimintansa tai toimintojen kattaman alueen, liiketoiminta-alueet (mukaan lukien niiden kilpailijat ja asiakkaat), prosessit, kasvumahdollisuudet, globalisaation, sääntelyyn perustuvat vaatimukset ja teknologiat. Yhteisön liiketoimintamalli kuvaa sitä, kuinka yhteisö luo, säilyttää ja kerryttää taloudellista tai laajempaa arvoa sidosryhmilleen.
2. Strategiat ovat lähestymistapoja, joilla johto suunnittelee saavuttavansa yhteisön tavoitteet, mukaan lukien kuinka yhteisö suunnittelee vastaavansa kohtaamiinsa riskeihin ja mahdollisuuksiin. Johto muuttaa yhteisön strategioita ajan kuluessa ottaakseen huomioon muutokset yhteisön tavoitteissa sekä niissä sisäisissä ja ulkoisissa olosuhteissa, joissa yhteisö toimii.
3. Liiketoimintamallin kuvaus sisältää tyypillisesti seuraavaa:
 - yhteisön toimintojen kattama alue ja syy niiden toteuttamiseen.
 - yhteisön rakenne ja sen toimintojen mittakaava.
 - markkinat tai maantieteelliset tai väestötieteelliset alueet sekä arvoketjun osat, joilla se operoi, se kuinka se toimii kyseisillä markkinoilla tai alueilla (päätuotteet, asiakassegmentit ja jakelumenetelmät), sekä kilpailukyvyn perusta.
 - yhteisön liiketoiminnan tai toimintojen prosessit (esim. investointien, rahoituksen ja liiketoiminnan prosessit), joita se käyttää toimintoja toteuttaessaan, painottaen liiketoimintaprosessien niitä osia, jotka ovat tärkeitä arvon luomisessa, säilyttämisessä ja kerryttämisessä.
 - resurssit (esim. taloudelliset, henkilöstöön liittyvät, henkiset sekä ympäristöön ja teknologiaan liittyvät) sekä muut tekijät ja suhteet (esim. asiakkaat, kilpailijat, tavarantoimittajat ja työntekijät), jotka ovat menestymisen kannalta välttämättömiä tai tärkeitä.
 - se, kuinka IT:n käyttö on integroitu yhteisön liiketoimintamallissa yhteisön vuorovaikutukseen asiakkaiden, toimittajien, luotonantajien ja muiden sidosryhmien kanssa IT-rajapintojen ja muiden teknologioiden avulla.
4. Liiketoimintariskillä voi olla välitön vaikutus olennaisen virheellisuuden riskiin liiketapahtumien lajien, tilien saldojen ja tilinpäätöksessä esitettävien tietojen osalta kannanotto- tai tilinpäätöstasolla. Esimerkiksi kiinteistöjen markkina-arvojen merkittävästä alentumisesta aiheutuva liiketoimintariski voi kasvattaa olennaisen virheellisuuden riskiä, joka liittyy keskipitkiä kiinteistövuokauslainsäädännön myöntävän lainanantajan arvostusta koskevaan kannanottoon. Samalla riskillä voi kuitenkin olla pitkäaikaisempi vaikutus, erityisesti yhdessä sellaisen vakavan taloudellisen laskusuhdanteen kanssa, joka samanaikaisesti kasvattaa sen lainojen koko voimassaoloajan luottotappioriskiä. Tästä johtuva nettomääräinen altistuminen luottotappioille voi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa

toimintaansa. Jos näin on, tällä voisi olla vaikutuksia johdon ja tilintarkastajan johtopäätökseen siitä, onko toiminnan jatkuvuuteen perustuvan laskentaperusteen käyttäminen asianmukaista, ja sen määrittämiseen, esiintyykö olennaista epävarmuutta. Sitä, voiko liiketoimintariskistä aiheutua olennaisen virheellisuuden riski, arvioidaan näin ollen yhteisön olosuhteet huomioon ottaen. Esimerkkejä olennaisen virheellisuuden riskejä mahdollisesti aiheuttavista tapahtumista ja olosuhteista on **liitteessä 2**.

Yhteisön toiminnot

5. Esimerkkejä seikoista, jotka tilintarkastaja voi ottaa huomioon muodostaessaan käsitystä yhteisön (liiketoimintamalliin sisältyvistä) toiminnoista, ovat:

(a) Liiketoiminnot, kuten:

- tulonlähteiden, tuotteiden tai palvelujen sekä markkinoiden luonne, mukaan lukien osallistuminen sähköiseen kaupankäyntiin kuten myyntiin ja markkinointiin internetissä.
- toimintojen hoitaminen (esimerkiksi tuotantovaiheet ja -menetelmät tai ympäristöriskeille alttiit toiminnot).
- liittoutumat, yhteisyritykset ja ulkoistamistoimet.
- maantieteellinen hajaantuminen ja toimialoitainen jakautuminen;
- tuotantolaitosten, varastojen ja toimistotilojen sijainti sekä vaihto-omaisuuden sijainti ja määrät.
- keskeiset asiakkaat ja tärkeät tavarantoimittajat ja palveluntuottajat sekä työsuhtejärjestelyt (mukaan lukien ammattiyhdistyssopimukset, eläkkeet ja muut työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet, osakeoptio- tai kannustinjärjestelyt sekä työsuhteita koskeva sääntely).
- tutkimus- ja kehittämistoiminnot ja -menot.
- liiketoimet lähipiirin kanssa.

(b) Investoinnit ja sijoitustoiminta – kuten:

- suunnitellut tai hiljattain toteutetut liiketoimintojen hankinnat tai luovutukset.
- arvopapereihin ja lainoihin tehdyt sijoitukset ja niiden luovutukset.
- investointitoiminta.
- sijoitukset konsernitilinpäätökseen yhdistelemättömiin yhteisöihin, mukaan lukien henkilöyhtiöt, yhteisyritykset ja erityistä tarkoitusta varten perustetut yksiköt, joissa ei ole määräysvaltaa.

(c) rahoitus ja rahoitustoiminnot – kuten:

- merkittävimpien tytär- ja osakkuusyritysten omistusrakenne, mukaan lukien sekä konsernitilinpäätökseen yhdistellyt että ne, joita ei ole yhdistelty.
- velkarakenne ja velkoja koskevat ehdot, mukaan lukien taseen ulkopuoliset rahoitusjärjestelyt ja vuokrausjärjestelyt.
- tosiasialliset edunsaajat (esim. paikalliset tai ulkomaalaiset sekä näiden liiketoiminnallinen maine ja kokemus) sekä lähipiiri
- johdannaissovimusten käyttö.

Erityistä tarkoitusta varten perustettujen yksikköjen luonne

6. Erityistä tarkoitusta varten perustettu yksikkö on yksikkö, joka on yleensä perustettu kapeaa ja tarkasti määriteltyä tarkoitusta varten, esimerkiksi toteuttamaan vuokrausjärjestely, rahoitusvarojen arvopaperistaminen tai tutkimus- ja kehittämistoimintoja. Se voi olla oikeudelliselta muodoltaan osakeyhtiö, säätiö, henkilöyhtiö tai muunlainen yksikkö. Yhteisö, jonka puolesta edellä tarkoitettu yksikkö on perustettu toimimaan, saattaa usein siirtää jälkimmäiselle varoja (esimerkiksi osana tapahtumaa, jossa rahoitusomaisuutta kirjataan pois taseesta), saada oikeuden käyttää jälkimmäisen varoja tai suorittaa sille palveluja samalla, kun toiset osapuolet voivat rahoittaa jälkimmäistä. Kuten ISA 550:ssä todetaan, erityistä tarkoitusta varten perustettu yksikkö voi joissakin olosuhteissa kuulua yhteisön lähipiiriin.⁶⁹
7. Tilinpäätösnormistoissa määritellään usein yksityiskohtaisia ehtoja, joiden täyttymisen katsotaan tarkoittavan määräysvaltaa, tai olosuhteita, joissa tulisi harkita erityistä tarkoitusta varten perustetun yksikön yhdistelemistä konsernitilinpäätökseen. Tällaisten normistojen sisältämien vaatimusten tulkinta edellyttää usein niiden relevanttien sopimusten yksityiskohtaista tuntemista, jotka koskevat erityistä tarkoitusta varten perustettua yksikköä.

⁶⁹ ISA 550, kappale A7

(Viittaus: kappaleet 12(f), 19(c), A7–A8, A85–A89)

Käsitys ominaisriskitekijöistä

Tässä liitteessä selitetään tarkemmin ominaisriskitekijöitä sekä seikkoja, jotka tilintarkastaja voi ottaa huomioon muodostaessaan käsitystä ominaisriskitekijöistä ja käyttäessään niitä olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisessa ja arvioimisessa kannanottotasolla.

Ominaisriskitekijät

1. Ominaisriskitekijät ovat tapahtumien tai olosuhteiden ominaispiirteitä, jotka vaikuttavat siihen, miten altis liiketapahtumien lajia, tilin saldoa tai tilinpäätöksessä esitettävää tietoa koskeva kannanotto on väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvalle virheellisyydelle ennen kontrollien huomioon ottamista. Tällaiset tekijät voivat olla laadullisia tai määrällisiä, ja niihin voivat kuulua monimutkaisuus, subjektiivisuus, muutokset, epävarmuus tai johdon tarkoitushakuisuudesta tai muista väärinkäytöksen riskitekijöistä aiheutuva alttius virheellisyydelle⁷⁰ siltä osin kuin ne vaikuttavat ominaisriskiin. Kun tilintarkastaja muodostaa kappaleiden 19(a)–(b) mukaisesti käsitystä yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sovellettavasta tilinpäätösnormistosta ja yhteisön tilinpäätöksen laatimisperiaatteista, hän muodostaa käsityksen myös siitä, miten ominaisriskitekijät vaikuttavat kannanottojen alttiuteen virheellisyydelle tilinpäätöstä laadittaessa.
2. Ominaisriskitekijöitä, jotka liittyvät sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan vaadittavan informaation (josta tässä kappaleessa käytetään nimitystä ”vaadittava informaatio”) tuottamiseen, ovat:
 - *Monimutkaisuus*—aiheutuu joko informaation luonteesta tai vaadittavan informaation tuottamistavasta, mukaan lukien tilanne, jossa vaadittavan informaation tuottamisprosessit ovat luontaisesti hankalammin toteutettavia. Monimutkaisuutta voi syntyä esimerkiksi:
 - laskettaessa jaksotettavaa alennusta tavarantoimittajalta, koska siinä voidaan joutua ottamaan huomioon usean eri toimittajan kanssa tehtyjen erilaisten liiketaloudellisten sopimusten ehtoja tai monia toisiinsa liittyviä sopimusehtoja, jotka kaikki ovat relevantteja laskettaessa alennussaatavia; tai
 - kun mahdollisia tietolähteitä on useita ja kirjanpidollista arviota tehtäessä käytetään niiden erilaisia ominaispiirteitä, kyseisen tiedon käsittelyyn sisältyy useita toisiinsa yhteydessä olevia vaiheita ja näin ollen tiedon tunnistaminen, tallettaminen, siihen pääsyn saaminen, sen ymmärtäminen tai käsitteleminen on luontaisesti vaikeampaa.
 - *Subjektiivisuus*—aiheutuu luontaisista rajoitteista kyvyille tuottaa vaadittava informaatio objektiivisella tavalla johtuen tietämyksen tai informaation saatavuutta koskevista rajoituksista, niin että johto voi joutua tekemään valinnan tai subjektiivisen harkintaan perustuvan ratkaisun asianmukaisesta lähestymistavasta ja sen tuloksena syntyvästä tilinpäätökseen sisällytettävästä informaatiosta. Vaadittavan informaation tuottamisessa käytettävistä erilaisista lähestymistavoista johtuen voidaan päätyä erilaisiin tulemiin, vaikka sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimuksia sovelletaan asianmukaisesti. Sitä mukaa kuin tietämystä tai tietoa koskevat rajoitteet lisääntyvät, lisääntyy myös kohtuullisesti asiasta perillä olevien ja riippumattomien henkilöiden tekemien harkintaan perustuvien ratkaisujen subjektiivisuus ja mahdollisten tulemien vaihtelu.
 - *Muutokset*—johtuvat tapahtumista tai olosuhteista, jotka ajan kuluessa vaikuttavat yhteisön liiketoimintaan taikka vaikuttavat talouteen, laskentaan, sääntelyyn tai toimialaan liittyviin tai muihin näkökohtiin yhteisön toimintaympäristössä, kun kyseisten tapahtumien tai olosuhteiden

⁷⁰ ISA 240, kappaleet A24–A27

vaikutukset näkyvät vaadittavassa informaatioissa. Tällaiset tapahtumat tai olosuhteet voivat toteutua tilikausien aikana tai tilikausien välillä. Muutos voi johtua esimerkiksi sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimusten muutoksista taikka yhteisössä ja sen liiketoimintamallissa tai toimintaympäristössä tapahtuvista muutoksista. Tällainen muutos voi vaikuttaa johdon oletuksiin ja harkintaan perustuviin ratkaisuihin, mukaan lukien oletukset ja ratkaisut, jotka liittyvät tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valintaan tai siihen, miten kirjanpidolliset arviot tehdään tai niistä tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista päätetään.

- *Epävarmuus*—syntyy, kun vaadittavaa informaatiota ei pystytä tuottamaan pelkästään sellaisen riittävän täsmällisen ja kattavan tiedon perusteella, joka on todennettavissa suoraan havainnoimalla. Näissä olosuhteissa voi olla tarpeellista valita lähestymistapa, jossa informaation tuottamiseen hyödynnetään saatavilla olevaa tietämystä käyttämällä riittävän täsmällistä ja kattavaa havainnoitavissa olevaa tietoa siinä määrin kuin sitä on saatavissa ja asianmukaisimman saatavissa olevan tiedon tukemia kohtuullisia oletuksia silloin kun ei ole saatavissa riittävän täsmällistä ja kattavaa havainnoitavissa olevaa tietoa. Tietämyksen tai tiedon saatavuutta koskevat rajoitteet, jotka eivät ole johdon määräysvallassa (ottaen huomioon kustannusrajoitteet soveltuviissa tapauksissa), ovat epävarmuuden lähteitä, eikä niiden vaikutusta vaadittavan informaation tuottamiseen ole mahdollista poistaa. Arvioihin liittyvää epävarmuutta syntyy esimerkiksi, kun vaadittavaa rahamäärää ei pystytä määrittämään tarkasti eikä arvion toteuma ole tiedossa ennen tilinpäätöksen valmistumispäivää.
 - *Alttius virheellisyydelle, joka johtuu johdon tarkoitushakuisuudesta tai muista väärinkäytöksen riskitekijöistä siltä osin kuin nämä vaikuttavat ominaisriskiin*—alttius johdon tarkoitushakuisuudelle aiheutuu olosuhteista, jotka altistavat sille, että johto tarkoituksellisesti tai tahtomattaan ei pysy neutraalina informaatiota tuottaessaan. Johdon tarkoitushakuisuus liittyy usein tiettyihin olosuhteisiin, joiden vuoksi johto ei mahdollisesti pysy harkintaa käyttäessään neutraalina (viitteet mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta), mikä taas voisi johtaa sellaiseen informaation olennaiseen virheellisyyteen, joka tahallaan tehtynä olisi vilpillistä. Tällaisia viitteitä ovat esimerkiksi yllykkeet tai paineet siltä osin kuin ne vaikuttavat ominaisriskiin (esimerkiksi koska ollaan motivoituneita saavuttamaan toivottu tulos kuten toivottu voittotavoite tai pääomaa koskeva tunnusluku) sekä tilaisuus olla pysymättä neutraalina. Relevantteja tekijöitä sen kannalta, mikä on alttius virheellisyydelle, joka aiheutuu vilpillisen taloudellisen raportoinnin tai varojen väärinkäytön muodossa tapahtuvasta väärinkäytöksestä, kuvataan ISA 240:n kappaleissa A1–A5.
3. Kun monimutkaisuus on ominaisriskitekijänä, voi olla luontainen tarve monimutkaisempiin informaation tuottamisprosesseihin, ja tällaiset prosessit voivat olla luontaisesti vaikeampia toteuttaa. Tästä seuraa, että niiden toteuttaminen voi vaatia erityistaitoja tai -tietoja ja voi edellyttää johdon käyttämän erityisasiantuntijan hyödyntämistä.
 4. Kun johdon harkinta on subjektiivisempaa, myös alttius johdon tahattomasta tai tahalliseen tarkoitushakuisuudesta johtuvalle virheellisyydelle voi lisääntyä. Merkittävää johdon harkintaa voi liittyä esimerkiksi sellaisten kirjanpidollisten arvioiden tekemiseen, joihin on tunnistettu sisältyvän paljon arviointiepävarmuutta, ja menetelmiä, tietoa ja oletuksia koskevat johtopäätökset saattavat kuvastaa johdon tahatonta tai tahallista tarkoitushakuisuutta.

Esimerkkejä olennaisen virheellisyyden riskejä mahdollisesti aiheuttavista tapahtumista tai olosuhteista

5. Seuraavat ovat esimerkkejä tapahtumista (mukaan lukien liiketapahtumat) ja olosuhteista, jotka voivat viitata tilinpäätöksessä olevan olennaisen virheellisyyden riskien olemassaoloon tilinpäätöstasolla tai kannanottotasolla. Ominaisriskitekijöittäin esitettävät esimerkit kattavat laajan kirjon tapahtumia ja olosuhteita; kaikki tapahtumat ja olosuhteet eivät kuitenkaan ole relevantteja jokaisessa tilintarkastustoimeksiannossa eikä esimerkkiluettelo ole välttämättä täydellinen. Tapahtumat ja

olosuhteet on ryhmitelty sen ominaisriskitekijän mukaan, jolla voi olla suurin vaikutus kyseisissä olosuhteissa. On tärkeää huomata, että ominaisriskitekijöiden keskinäisistä suhteista johtuen esimerkkitapauksiin todennäköisesti kohdistuu tai on vaikuttamassa vaihtelevassa määrin muita ominaisriskitekijöitä.

Relevantti ominaisriskitekijä:	Esimerkkejä tapahtumista tai olosuhteista, jotka voivat viitata olennaisen virheellisyyden riskien esiintymiseen kannanottotasolla:
Monimutkaisuus	<p>Sääntely:</p> <ul style="list-style-type: none"> toiminnot, joita koskeva sääntely on runsasta ja monimutkaista. <p>Liiketoimintamalli:</p> <ul style="list-style-type: none"> monimutkaisten liittoutumien ja yhteisyritysten olemassaolo. <p>Sovellettava tilinpäätösnormisto:</p> <ul style="list-style-type: none"> kirjanpidon luvut, joihin liittyy monimutkaisia prosesseja. <p>Liiketapahtumat:</p> <ul style="list-style-type: none"> taseen ulkopuolisen rahoituksen, erityistä tarkoitusta varten perustettavien yksikköjen ja muiden monimutkaisten rahoitusjärjestelyjen käyttäminen.
Subjektiiivisuus	<p>Sovellettava tilinpäätösnormisto:</p> <ul style="list-style-type: none"> paljon erilaisia mahdollisia arvostuskriteerejä kirjanpidolliselle arviolle. Esimerkiksi poistojen tai rakennustoiminnan tuottojen ja kulujen kirjaaminen. arvostusmenetelmän tai -mallin valitseminen pitkäaikaiselle omaisuuserälle kuten sijoituskiinteistöille.
Muutokset:	<p>Taloudelliset olosuhteet:</p> <ul style="list-style-type: none"> toiminnot taloudellisesti epävakailta alueilla, esimerkiksi maissa, joiden valuutan arvo on vähentynyt merkittävästi tai joissa on korkea inflaatio. <p>Markkinat:</p> <ul style="list-style-type: none"> volatiileille markkinoille alttiit toiminnot, esimerkiksi futuurikauppa. <p>Asiakkaiden menettäminen:</p> <ul style="list-style-type: none"> toiminnan jatkuvuuteen ja maksuvalmiuteen liittyvät asiat, mukaan lukien merkittävien asiakkaiden menettäminen. <p>Toimialan malli:</p> <ul style="list-style-type: none"> muutokset yhteisön toimialalla. <p>Liiketoimintamalli:</p> <ul style="list-style-type: none"> muutokset toimitusketjussa. uusien tuotteiden tai palvelujen kehittäminen tai tarjoaminen tai siirtyminen uusille liiketoiminta-alueille. <p>Maantiede:</p>

Relevantti ominaisriskitekijä:	Esimerkkejä tapahtumista tai olosuhteista, jotka voivat viitata olennaisen virheellisyyden riskien esiintymiseen kannanottotasolla:
	<ul style="list-style-type: none"> • laajentuminen uusille alueille. <p>Yhteisön rakenne:</p> <ul style="list-style-type: none"> • muutokset yhteisössä, kuten suuret yrityshankinnat tai uudelleenjärjestelyt taikka muut epätavanomaiset tapahtumat. • yhteisöt tai liiketoimintayksiköt, jotka todennäköisesti myydään. <p>Henkilöresurssien kompetenssi:</p> <ul style="list-style-type: none"> • muutokset avainhenkilöstössä, mukaan lukien tärkeiden johtajien lähtö. <p>IT:</p> <ul style="list-style-type: none"> • muutokset IT-ympäristössä. • taloudelliseen raportointiin liittyvien merkittävien uusien IT-järjestelmien käyttöönotto. <p>Sovellettava tilinpäätösnormisto:</p> <ul style="list-style-type: none"> • uusien kirjanpitoa koskevien määräysten soveltaminen. <p>Pääoma:</p> <ul style="list-style-type: none"> • pääoman ja luoton saatavuutta koskevat uudet rajoitukset. <p>Sääntely:</p> <ul style="list-style-type: none"> • sääntely- tai viranomaistahojen aloittama yhteisön toimintoihin tai taloudellisiin tuloksiin kohdistuva tutkinta. • ympäristönsuojeluun liittyvän uuden lainsäädännön vaikutus.
Epävarmuus	<p>Raportointi:</p> <ul style="list-style-type: none"> • tapahtumat tai liiketoimet, joihin liittyy merkittävää arvostusepävarmuutta, mukaan lukien kirjanpidolliset arviot, sekä niistä tilinpäätöksessä esitettävät tiedot. • vireillä olevat oikeudenkäynnit ja ehdolliset velat, esimerkiksi myyntitakuut, takaukset ja ympäristön palauttaminen ennalleen.
Alttius virheellisyydelle johtuen johdon tarkoitushakuisuudesta tai muista väärinkäytöksen riskitekijöistä siltä osin kuin ne vaikuttavat ominaisriskiin	<p>Raportointi:</p> <ul style="list-style-type: none"> • johdon ja työntekijöiden mahdollisuudet vilpilliseen taloudelliseen raportointiin, mukaan lukien merkittävän liitetietoinformaation esittämättä jättäminen tai esittäminen vaikeasti ymmärrettävällä tavalla. <p>Liiketapahtumat:</p> <ul style="list-style-type: none"> • merkittävät lähipiiriiliiketoimet. • merkittävä määrä ei-rutiininomaisia tai epäsystemaattisia liiketapahtumia, mukaan lukien konsernin sisäiset liiketapahtumat ja suuret myyntitapahtumat kauden lopussa.

Relevantti ominaisriskitekijä:	Esimerkkejä tapahtumista tai olosuhteista, jotka voivat viitata olennaisen virheellisuuden riskien esiintymiseen kannanottotasolla:
	<ul style="list-style-type: none"> • liiketapahtumat, jotka kirjataan johdon aikomusten perusteella, esimerkiksi velan uudelleenrahoittaminen, myytäväksi tarkoitetut omaisuuserät ja markkinakelpoisten arvopapereiden luokittelu.

Muut tapahtumat tai olosuhteet, jotka voivat viitata olennaisen virheellisuuden riskeihin tilinpäätöstasolla:

- puute henkilöstöstä, jolla on asianmukainen kirjanpidon ja taloudellisen raportoinnin osaaminen.
- puutteet kontroleissa – erityisesti valvontaympäristössä, riskienarviointiprosessissa ja seurantaprosessissa sekä erityisesti puutteet, joihin johto ei ole reagoinut.
- aiemmat virheellisydet, virhehistoria tai merkittävä määrä oikaisuja kauden lopussa.

Käsitys yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä

1. Yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmää toteuttavat ihmiset, ja järjestelmä voi kuvastua periaate- ja menettelytapakäsikirjoissa, järjestelmissä ja lomakkeissa sekä niihin sisältyvässä informaatiossa. Yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän panevat täytäntöön johto, hallintoelimet ja muu henkilöstö sen mukaan, millainen yhteisön rakenne on. Yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmä voidaan johdon, hallintoelinten tai muun henkilöstön päätösten perusteella ja säädöksiin tai määräyksiin perustuvat vaatimukset huomioon ottaen sopeuttaa yhteisön toimintamalliin, sen juridiseen rakenteeseen tai niiden yhdistelmään.
2. Tässä liitteessä selitetään tarkemmin kappaleissa 12(m), 21–26 ja A90–A181 kuvattuja yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän komponentteja sekä järjestelmää koskevia rajoitteita siltä osin kuin ne liittyvät tilinpäätöksen tilintarkastukseen.
3. Yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmään sisältyy näkökohtia, jotka liittyvät yhteisön raportoinnin tavoitteisiin, mukaan lukien sen taloudellisen raportoinnin tavoitteet, mutta siihen voi kuulua myös näkökohtia, jotka liittyvät yhteisön toimintaa tai säädösten ja määräysten noudattamista koskeviin tavoitteisiin silloin, kun tällaiset seikat ovat relevantteja taloudellisen raportoinnin kannalta.

Esimerkki:

Säädösten ja määräysten noudattamista koskevat kontrollit voivat olla relevantteja taloudellisen raportoinnin kannalta silloin, kun tällaiset kontrollit ovat relevantteja yhteisön laatiessa tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja ehdollisista sitoumuksista.

Yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän komponentit

Valvontaympäristö

4. Valvontaympäristö koostuu hallinto- ja johtamistoiminnoista sekä hallintoelinten ja johdon asennoitumisesta, tietoisuudesta ja toimenpiteistä, jotka koskevat yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmää ja sen tärkeyttä yhteisössä. Valvontaympäristö vaikuttaa organisaation ilmapiiriin vaikuttamalla henkilöiden kontrollitietoisuuteen ja muodostaa yleisen perustan yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän muiden komponenttien toiminnalle.
5. Hallintoelimet vaikuttavat yhteisön kontrollitietoisuuteen, koska yksi hallintoelinten tehtävistä on tasapainottaa johdolle aiheutuvia taloudellista raportointia koskevia paineita, joita voi syntyä markkinoiden vaatimuksista tai palkitsemisjärjestelmistä. Siihen, miten tehokas valvontaympäristö on rakenteeltaan hallintoelinten osallistumisen osalta, vaikuttavat näin ollen esimerkiksi sellaiset seikat kuin:
 - hallintoelinten riippumattomuus johdosta ja kyky arvioida johdon toimia.
 - se, ymmärtävätkö hallintoelimet yhteisön liiketoimia.
 - se, missä määrin hallintoelimet arvioivat, onko tilinpäätös laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, mukaan lukien, onko siinä esitetty riittävästi tietoja.
6. Valvontaympäristö sisältää seuraavat elementit:

- (a) *Miten toteutetaan johdon velvollisuudet, kuten yhteisön kulttuurin luominen ja ylläpitäminen sekä sen osoittaminen, että johto sitoutuu rehellisyyteen ja eettisiin arvoihin.* Kontrollien tehokkuus ei voi olla korkeammalla kuin kontrollit luovien ja niitä hallinnoivien ja seuraavien ihmisten rehellisyys ja eettiset arvot. Rehellisyys ja eettinen käyttäytyminen lähtevät yhteisön eettisistä ja käyttäytymistä koskevista normeista tai toimintaohjeista, siitä miten niistä kommunikoidaan (esim. toimintaperiaatteita koskevien kannanottojen välityksellä) ja kuinka niitä vahvistetaan käytännössä (esim. johdon toimenpiteillä sellaisten ylläkköiden tai houkutusten poistamiseksi tai vähentämiseksi, jotka saattavat kannustaa henkilöstöä epärehellisiin, laittomiin tai epäeettisiin tekoihin). Yhteisön rehellisyyttä ja eettisiä arvoja koskevien toimintaperiaatteiden kommunikoimiseen voi kuulua käyttäytymisnormien kommunikointia henkilöstölle toimintaperiaatteita koskevien kannanottojen, toimintaohjeiden ja esimerkin välityksellä.
- (b) *Kun hallintoelimet ovat johdosta erillisiä, miten hallintoelinten riippumattomuus johdosta ilmenee ja miten ne valvovat yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmää.* Hallintoelimet vaikuttavat yhteisön kontrollitietoisuuteen. Huomioon otettaviin seikkoihin voi kuulua, onko riittävästi sellaisia henkilöitä, jotka ovat riippumattomia johdosta ja objektiivisia arvioinneissaan ja päätöksenteossaan; kuinka hallintoelimet tunnustavat ja hyväksyvät valvontavelvollisuutensa ja pitävätkö hallintoelimet itsellään valvontavastuun siitä, miten johto suunnittelee, ottaa käyttöön ja toteuttaa yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän. Hallintoelinten velvollisuuksien tärkeys tunnustetaan menettelyohjeistuksissa sekä muissa hallintoelinten avuksi tarkoitetuissa sääädöksissä ja määräyksissä tai ohjeistuksissa. Hallintoelinten muihin velvollisuuksiin kuuluu ilmiäntoita koskevien menettelytapojen (whistle blower procedures) suunnittelun ja tehokkaan toiminnan valvonta.
- (c) *Miten yhteisö osoittaa valtuudet ja vastuut tavoitteisiin pyrittäessä.* Tähän voi kuulua seuraavia asioita koskevia huomioon otettavia seikkoja:
- keskeiset valta- ja vastuualueet ja asianmukaiset raportointiketjut;
 - toimintaperiaatteet, jotka liittyvät asianmukaisiin liiketoimintakäytäntöihin, avainhenkilöstön tietämykseen ja kokemukseen sekä tehtävien hoitamista varten annettaviin resursseihin; ja
 - toimintaperiaatteet ja kommunikointi, jotka on tarkoitettu varmistamaan, että kaikki henkilöstöön kuuluvat ymmärtävät yhteisön tavoitteet ja tietävät, kuinka heidän yksittäiset toimensa liittyvät toisiinsa ja edesauttavat näiden tavoitteiden saavuttamista, sekä tiedostavat, miten ja mistä heitä pidetään tilivelvollisina.
- (d) *Miten yhteisö houkuttelee, kehittää ja pitää palveluksessaan päteviä henkilöitä tavoitteidensa mukaisesti.* Tähän kuuluu se, miten yhteisö varmistaa, että henkilöillä on tarvittavat tiedot ja taidot niiden tehtävien suorittamiseksi, jotka määrittelevät heidän toimenkuvansa, kuten:
- periaatteet, joiden mukaan rekrytoidaan pätevimmat henkilöt - painottaen koulutustaustaa, aiempaa työkokemusta, toteutuneita saavutuksia ja näyttöä rehellisyydestä ja eettisestä käyttäytymisestä.
 - koulutusperiaatteet, joiden avulla kommunikoidaan tulevista rooleista ja vastuista ja joihin sisältyy esimerkiksi sellaisia menettelytapoja kuin koulutusohjelmia ja seminaareja, jotka havainnollistavat odotettua suoritusastoa ja käyttäytymistä; ja
 - säännölliset suoriutumisarvioinnit ja niiden perusteella tehtävät ylennykset, jotka osoittavat yhteisön sitoutumista pätevien henkilöiden etenemiseen ylemmille vastuutasoille.
- (e) *Miten yhteisö pitää henkilöitä tilivelvollisina heidän velvollisuuksistaan pyrittäessä yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän tavoitteisiin.* Tämä voidaan toteuttaa esimerkiksi:

- mekanismeilla, joiden avulla kommunikoidaan ja pidetään henkilöitä tilivelvollisina kontrollien toteuttamista koskevista velvollisuuksista ja ryhdytään tarvittaessa korjaaviin toimenpiteisiin;
- luomalla yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä vastaaville henkilöille suoriutumismittareita, kannustimia ja palkitsemistapoja, mukaan lukien miten mittareita arvioidaan ja ylläpidetään niiden relevanssia;
- sen avulla, miten valvontatavoitteiden saavuttamiseen liittyvät paineet vaikuttavat henkilön velvollisuuksiin ja suoriutumismittareihin; ja
- sen avulla, kuinka henkilöihin kohdistetaan tarvittavia kurinpitotoimenpiteitä.

Se, mitkä edellä mainitut kohdat ovat asianmukaisia, on erilaista riippuen yhteisön koosta, rakenteen monimutkaisuudesta ja toimintojen luonteesta.

Yhteisön riskienarviointiprosessi

7. Yhteisön riskienarviointiprosessi on iteratiivinen prosessi, jonka avulla tunnistetaan ja analysoidaan yhteisön tavoitteiden saavuttamiseen kohdistuvat riskit, ja riskienarviointiprosessi muodostaa perustan sille, miten johto tai hallintoelimet määrittävät riskit, joita hallitaan.
8. Taloudellisen raportoinnin näkökulmasta tarkasteltuna yhteisön riskienarviointiprosessi käsittää sen, miten johto tunnistaa ne liiketoimintariskit, jotka ovat relevantteja yhteisön soveltaman tilinpäätösnormiston mukaisen tilinpäätöksen laatimisen kannalta, miten se arvioi näiden riskien merkittävyyden ja arvioi niiden toteutumisen todennäköisyyden ja miten se päättää toimenpiteistä riskien ja niiden seurausten hallitsemiseksi. Yhteisön riskienarviointiprosessi voi koskea esimerkiksi sitä, miten yhteisössä otetaan huomioon mahdollisuus, että liiketapahtumia jää kirjaamatta, tai tunnistetaan ja analysoidaan tilinpäätökseen kirjatut merkittävät arviot.
9. Luotettavan taloudellisen raportoinnin kannalta relevantteja riskejä voi aiheutua ulkoisista ja sisäisistä liiketapahtumista, muista tapahtumista tai seikoista, jotka voivat toteutua ja vaikuttaa epäedullisesti yhteisön kykyyn saattaa alkuun, kirjata, käsitellä ja raportoida taloudellista informaatiota, joka on yhdenmukaista johdon tilinpäätöksessä esittämien kannanottojen kanssa. Johto saattaa tehdä suunnitelmia taikka laatia ohjelmia tai ryhtyä toimenpiteisiin vastatakseen tiettyihin riskeihin, tai se voi päättää hyväksyä jonkin riskin kustannussyistä tai muiden seikkojen vuoksi. Riskejä voi syntyä tai ne voivat muuttua esimerkiksi seuraavien olosuhteiden johdosta:
 - *Muutokset toimintaympäristössä.* Muutokset sääntely- tai toimintaympäristössä tai taloudellisessa ympäristössä voivat johtaa muutoksiin kilpailusta johtuvissa paineissa ja merkittävästi erilaisiin riskeihin.
 - *Uusi henkilöstö.* Uusi henkilöstö voi painottaa yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmää eri tavalla tai sillä voi olla siitä erilainen käsitys.
 - *Uusi tai paranneltu tietojärjestelmä.* Merkittävät ja nopeat muutokset tietojärjestelmässä voivat muuttaa yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmään liittyvää riskiä.
 - *Nopea kasvu.* Toiminnan merkittävä ja nopea laajentuminen voi kuormittaa kontrolleja ja lisätä riskiä kontrollien pettämisestä.
 - *Uusi teknologia.* Uuden teknologian soveltaminen tuotantoprosesseihin tai tietojärjestelmään voi muuttaa yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmään liittyvää riskiä.
 - *Uudet liiketoimintamallit, tuotteet tai toiminnot.* Siirtyminen liiketoiminta-alueille tai liiketoimiin, joista yhteisöllä on vähän kokemusta, voi synnyttää uusia yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmään liittyviä riskejä.

- *Yrityksen uudelleenjärjestelyt.* Uudelleenjärjestelyihin voi liittyä henkilöstövähennyksiä ja valvonnassa ja työtehtävien eriyttämisessä tapahtuvia muutoksia, jotka voivat muuttaa yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmään liittyvää riskiä.
- *Ulkomaantoimintojen laajentuminen.* Ulkomaantoimintojen laajentaminen tai hankkiminen tuo mukanaan uusia ja usein uniikkeja sisäiseen valvontaan mahdollisesti vaikuttavia riskejä, esimerkiksi valuuttamääräisistä liiketoimista johtuvia uusia tai muuttuneita riskejä.
- *Uudet kirjanpitoa koskevat määräykset.* Uusien laskentaperiaatteiden käyttöönotto tai laskentaperiaatteiden muuttuminen voi vaikuttaa tilipäätöksen laatimiseen liittyviin riskeihin.
- *IT:n käyttö.* Riskit, jotka liittyvät:
 - tiedon eheyden ja informaation käsittelyn eheyden säilyttämiseen;
 - yhteisön liiketoimintastrategiaan liittyviin riskeihin, joita syntyy, jos yhteisön IT-strategia ei tue tehokkaasti yhteisön liiketoimintastrategiaa; tai
 - muutoksiin tai keskeytyksiin yhteisön IT-ympäristössä, IT-henkilöstön vaihtumiseen tai siihen, että yhteisö ei tee IT-ympäristöön tarvittavia päivityksiä tai päivitykset eivät ole oikea-aikaisia.

Yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessi

10. Yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessi on jatkuva prosessi, jonka avulla arvioidaan yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän tehokkuutta ja ryhdytään tarvittaviin korjaustoimenpiteisiin oikea-aikaisesti. Yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessi voi koostua jatkuvista toiminnoista, erillisistä (säännöllisin väliajoin toistuvista) arvioinneista tai jonkinlaisesta näiden kahden yhdistelmästä. Jatkuvat seurantatoiminnot on usein rakennettu yhteisön tavanomaisiin toistuviin toimintoihin, ja niihin voi kuulua säännöllisiä hallinnollisia ja työnjohdollisia toimintoja. Yhteisön seurantaprosessi todennäköisesti vaihtelee laajuudeltaan ja toistumistiheydeltään yhteisön tekemästä riskienarvioinnista riippuen.
11. Sisäisen tarkastuksen tavoitteet ja laajuus sisältävät yleensä toimenpiteitä, joiden tarkoituksena on arvioida tai seurata yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän tehokkuutta.⁷¹ Yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessiin voi kuulua sellaisia toimenpiteitä kuin että johto käy läpi, tehdäänkö pankkitäsmäytykset oikea-aikaisesti, että sisäiset tarkastajat arvioivat, onko myyntihenkilöstö noudattanut yhteisön myyntisopimusten ehtoja koskevia periaatteita, ja että lakiosasto valvoo yhteisön eettisten tai liiketoimintakäytäntöjä koskevien periaatteiden noudattamista. Seurantaa tehdään myös sen varmistamiseksi, että kontrollien toiminta jatkuu tehokkaana ajan kuluessa. Esimerkiksi jos pankkitäsmäytysten oikea-aikaisuutta ja oikeellisuutta ei seurata, henkilöstö todennäköisesti lopettaa niiden tekemisen.
12. Yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessiin liittyvät kontrollit, myös automatisoitujen kontrollien seurannassa käytettävät kontrollit, voivat olla automatisoituja tai manuaalisia tai näiden yhdistelmiä. Yhteisö voi esimerkiksi käyttää automatisoituja seurantakontrolleja valvomaan pääsyoikeuksia tiettyyn teknologiaan siten, että epätavanomaisesta toiminnasta syntyy automatisoituja raportteja johdolle, joka tutkii tunnistetut poikkeukselliset poikkeamat manuaalisesti.
13. Kun halutaan erottaa toisistaan seurantatoiminto ja tietojärjestelmään liittyvä kontrolli, otetaan huomioon toiminnon perustana olevat yksityiskohdat, erityisesti silloin kun toimintoon kuuluu jonkin tasoinen työnjohdollinen läpikäynti. Työnjohdollisia läpikäyntejä ei automaattisesti luokitella seurantatoiminnoiksi, ja voi olla harkinnanvaraista, luokitellaanko läpikäynti tietojärjestelmään liittyväksi kontrolliksi vai

⁷¹ ISA 610 (uudistettu 2013) ja tämän standardin liite 4 sisältävät sisäiseen tarkastukseen liittyvää lisäohjeistusta.

seurantatoiminnoksi. Esimerkiksi kuukausittaisen täydellisyyskontrollin tarkoituksena olisi virheiden havaitseminen ja korjaaminen, kun taas seurantatoiminto kysyisi, miksi virheitä esiintyy, ja velvoittaisi johdon korjaamaan prosessin vastaisten virheiden estämiseksi. Yksinkertaisesti sanottuna tietojärjestelmään liittyvä kontrolli vastaa yksittäiseen riskiin, kun taas seurantatoiminto arvioi, toimivatko yhteisön sisäisen valvonnan kuhunkin viiteen komponenttiin sisältyvät kontrollit tarkoitetulla tavalla.

14. Seurantatoimintoihin voi kuulua ulkoisten osapuolten kommunikaatiosta saatua informaatiota, joka voi viitata ongelmiin tai tuoda esiin parantamista kaipaavia alueita. Asiakkaat vahvistavat laskutustietoja implisiittisesti maksamalla laskunsa tai valittamalla veloituksista. Lisäksi sääntelytahot voivat kommunikoida yhteisön kanssa seikoista, joilla on vaikutusta yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän toimivuuteen, esimerkkinä pankkivalvontaviranomaisten suorittamiin tutkimuksiin liittyvä kommunikointi. Johto voi ottaa seurantatoimintoja suorittaessaan huomioon myös ulkoisilta tilintarkastajilta saadun kommunikaation, joka koskee yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmää.

Tietojärjestelmä ja kommunikaatio

15. Tilinpäätöksen laatimisen kannalta relevantti tietojärjestelmä käsittää toiminnot ja toimintaperiaatteet sekä kirjanpitoaineiston ja sitä tukevan aineiston, jotka on suunniteltu ja muodostettu seuraavia tarkoituksia varten:
 - yhteisön liiketapahtumien alkuun saattaminen, kirjaaminen ja käsittely (samoin kuin muita tapahtumia ja olosuhteita kuin liiketapahtumia koskevan informaation kerääminen, käsittely ja esittäminen) sekä varoja, velkoja ja omaa pääomaa koskevan tilivelvollisuuden säilyttäminen;
 - liiketapahtumien virheellisen käsittelyn korjaaminen, esimerkiksi automaattiset selvittelytilitiedostot ja menettelytavat, joiden mukaan selvittelytilin erät käsitellään oikea-aikaisesti;
 - järjestelmien sivuuttamisen tai kontrollien kiertämisen käsittely ja seuranta;
 - liiketapahtumien käsittelyssä syntyvän informaation vieminen pääkirjaan (esim. kertyneiden liiketapahtumien siirtäminen osakirjanpidosta);
 - tilinpäätöksen laatimisen kannalta relevantin muita tapahtumia ja olosuhteita kuin liiketapahtumia koskevan informaation kerääminen ja käsittely, kuten omaisuuserien poistot ja muutokset omaisuuseristä kerryttävissä olevissa rahamäärissä; ja
 - sen varmistaminen, että sovellettavan tilinpäätösnormiston edellyttämä esitettävä informaatio kootaan, kirjataan, käsitellään, lasketaan yhteen ja esitetään tilinpäätöksessä asianmukaisesti.
16. Yhteisön liiketoimintaprosesseihin sisältyy sellaisia toimintoja, jotka on suunniteltu seuraaviin tarkoituksiin:
 - yhteisön tuotteiden ja palvelujen kehittäminen, hankkiminen, tuottaminen, myynti ja jakelu;
 - säädösten ja määräysten noudattamisen varmistaminen;
 - informaation kirjaaminen, mukaan lukien kirjanpidon ja taloudellisen raportoinnin informaatio.Liiketoimintaprosessien tuloksena syntyy liiketapahtumia, jotka kirjataan, käsitellään ja raportoidaan tietojärjestelmässä.
17. Informaation laatu vaikuttaa johdon kykyyn tehdä asianmukaisia päätöksiä johtaessaan ja valvoessaan yhteisön toimintoja sekä kykyyn laatia luotettavia taloudellisia raportteja.
18. Kommunikointi, johon kuuluu käsityksen antaminen yksittäisten henkilöiden rooleista ja vastuista yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmässä, voi tapahtua esimerkiksi toimintaperiaatteita, kirjanpitoa ja

taloudellista raportointia koskevien käsikirjojen ja muistioiden avulla. Kommunikointi voi tapahtua myös sähköisesti, suullisesti ja johdon toimenpiteiden välityksellä.

19. Yhteisössä tapahtuvaan kommunikointiin, joka koskee rooleja ja vastuuta taloudellisessa raportoinnissa sekä taloudelliseen raportointiin liittyviä merkittäviä seikkoja, kuuluu käsityksen antaminen yksittäisten henkilöiden rooleista ja vastuista, jotka koskevat yhteisön taloudellisen raportoinnin kannalta relevanttia sisäisen valvonnan järjestelmää. Se voi sisältää sellaisia seikkoja kuin missä määrin henkilöstöön kuuluvat käsittävät, miten heidän toimintansa tietojärjestelmässä liittyy toisten tekemään työhön ja millä tavoin poikkeamista raportoidaan asiaankuuluvalla ylemmälle taholle yhteisössä.

Kontrollitoiminnot

20. Kontrollitoiminnot-komponenttiin sisältyvät kontrollit tunnistetaan kappaleen 26 mukaisesti. Tällaisiin kontroleihin voi kuulua informaation käsittelyä koskevia kontroleja ja yleisiä IT-kontroleja, joista molemmat voivat olla luonteeltaan manuaalisia tai automatisoituja. Mitä enemmän on automatisoituja kontroleja tai kontroleihin sisältyviä automatisoituja osa-alueita, joita johto käyttää ja joihin se tukeutuu taloudellisessa raportoinnissaan, sitä tärkeämmäksi yhteisölle voi muodostua sellaisten yleisten IT-kontrollien käyttöönotto, jotka kohdistuvat informaation käsittelyä koskevien kontrollien automatisoitujen osa-alueiden jatkuvaan toimintaan. Kontrollitoiminnot-komponenttiin sisältyviin kontroleihin voi kuulua seuraavia kontroleja:

- *Valtuuttaminen ja hyväksynnät.* Valtuuttamisella varmistetaan, että liiketapahtuma on validi (ts. se edustaa todellista taloudellista tapahtumaa tai on yhteisön toimintaperiaatteiden mukainen). Valtuuttamisen muotona on tyypillisesti johdon korkeamman tason antama hyväksyntä taikka varmistus sekä sen määrittäminen, onko liiketapahtuma validi. Esimerkiksi esimies hyväksyy kuluraportin tarkistettuaan, vaikuttavatko kulut kohtuullisilta ja toimintaperiaatteiden mukaisilta. Esimerkki automatisoidusta hyväksynnästä on laskun yksikköhinnan automaattinen vertaaminen vastaavan ostotilauksen yksikköhintaan siten, että toleranssiraja on määritetty etukäteen. Toleranssirajan sisällä olevat laskut hyväksytään maksettaviksi automaattisesti. Toleranssirajan ulkopuolelle jäävät laskut merkitään jatkoselvittelyä varten.
- *Täsmäytykset* – Täsmäytyksissä verrataan toisiinsa kahta tai useampaa tietoelementtiä. Jos havaitaan eroja, ryhdytään toimenpiteisiin, jotta tiedot saadaan täsmäämään. Täsmäytykset kohdistuvat yleensä liiketapahtumien käsittelyn täydellisyyteen tai oikeellisuuteen.
- *Verifioinnit* – Verifioinnissa kahta tai useampaa erää verrataan toisiinsa tai erää verrataan toimintaperiaatteeseen, ja todennäköisesti siihen liittyy seurantatoimenpide silloin kun erät eivät vastaa toisiaan tai kun erä ei ole toimintaperiaatteen mukainen. Verifioinnit kohdistuvat yleensä liiketapahtumien käsittelyn täydellisyyteen, oikeellisuuteen tai validiuteen.
- *Fyysiset tai loogiset kontrollit, mukaan lukien kontrollit, jotka koskevat omaisuuserien turvaamista oikeudetonta pääsyä, hankintaa, käyttöä tai luovutusta vastaan.* Kontrollit, joihin kuuluvat:
 - omaisuuserien fyysinen turvaaminen, mukaan lukien riittävät varotoimet kuten suojatut tilat, joissa pääsy omaisuuseriin ja aineistoihin on rajoitettu.
 - pääsyoikeudet tietokoneohjelmistoihin ja tiedostoihin (ts. looginen pääsy).
 - säännöllinen laskenta ja vertaaminen kontrolliaineiston osoittamiin määriin (esimerkiksi käteisvarojen laskennan, arvopapereiden laskennan ja inventoinnin tulosten vertaaminen kirjanpitoaineistoon).

Se, missä määrin omaisuuserien varkauksien estämiseen tarkoitettut fyysiset kontrollit ovat relevantteja tilinpäätöksen laatimisen luotettavuuden kannalta, riippuu olosuhteista, esimerkiksi kun omaisuuserät ovat erityisen alttiita väärinkäytölle.

- *Työtehtävien eriyttäminen.* Liiketapahtumien hyväksyminen, liiketapahtumien kirjaaminen ja varojen hallussapito osoitetaan eri henkilöiden tehtäväksi. Työtehtävien eriyttämisen tarkoituksena on vähentää mahdollisuuksia siihen, että kukaan henkilö pystyisi sekä tekemään että peittämään virheitä ja väärinkäytöksiä hoitaessaan tavanomaisia tehtäviään.

Esimerkiksi luotolla myynnin hyväksyvä päällikkö ei vastaa myyntireskontran ylläpidosta tai saatujen suoritusten käsittelystä. Jos yksittäinen henkilö pystyy suorittamaan kaikki nämä toimenpiteet, hän pystyisi esimerkiksi luomaan tekaistun myyntitapahtuman, joka voisi jäädä havaitsematta. Vastaavasti myyjillä ei pitäisi olla mahdollisuutta tehdä muutoksia tuotteiden hintatiedostoihin tai provisioihin.

Joskus eriyttäminen ei ole käytännöllistä, kustannustehokasta tai toteuttamiskelpoista. Esimerkiksi pienehköissä ja yksinkertaisemmissa yhteisöissä ei ehkä ole tarpeeksi resursseja ihanteellisen eriyttämisen toteuttamiseksi ja kustannukset voivat olla esteenä lisähenkilöstön palkkaamiselle. Näissä tilanteissa johto voi asettaa korvaavia kontrolleja. Jos edellä olevassa esimerkissä myyjä voi tehdä muutoksia tuotteiden hintatiedostoihin, voidaan ottaa käyttöön havaitseva kontrollitoiminto siten, että myyntitoimintaan liittymätön henkilöstö käy säännöllisesti läpi, onko myyjä tehnyt muutoksia hintoihin ja missä olosuhteissa näin on tapahtunut.

21. Tietty kontrollit voivat riippua johdon tai hallintoelinten asettamien asianmukaisten valvontakontrollien olemassaolosta. Esimerkiksi hyväksymiskontrolleja voidaan delegoida vakiintuneiden ohjeiden kuten hallintoelinten määrittämien investointikriteerien perusteella; vaihtoehtoisesti muut kuin rutiinimaiset liiketapahtumat kuten suuret yrityshankinnat tai luovutukset voivat edellyttää erityistä korkean tason hyväksyntää, joissakin tapauksissa myös osakkeenomistajilta.

Sisäisen valvonnan rajoitteet

22. Yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmä, oli se miten tehokas tahansa, voi tuottaa yhteisölle vain kohtuullisen varmuuden yhteisön taloudellisen raportoinnin tavoitteiden saavuttamisesta. Sisäisen valvonnan luontaiset rajoitteet vaikuttavat näiden tavoitteiden saavuttamisen todennäköisyyteen. Näihin rajoitteisiin kuuluvat ne realiteetit, että päätöksenteossa käytettävä inhimillinen harkinta voi olla puutteellista ja että yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmä voi pettää inhimillisestä virheestä johtuen. Esimerkiksi kontrollin rakenteessa tai kontrolliin tehtävässä muutoksessa voi olla virhe. On myös mahdollista, että jokin kontrolli ei toimi tehokkaasti, esimerkiksi kun yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmää varten tuotettavaa informaatiota (esimerkiksi poikkeamaraporttia) ei käytetä tehokkaasti, koska informaation läpikäynnistä vastaava henkilö ei ymmärrä sen tarkoitusta tai ei ryhdy asianmukaisiin toimenpiteisiin.
23. Kontrolleja voidaan lisäksi kiertää siten, että kaksi tai useampi henkilö toimii epärehellisesti yhteistyössä tai johto sivuuttaa kontrollit epäasianmukaisesti. Johto voi esimerkiksi toteuttaa asiakkaiden kanssa sopimuksiin liittyviä "sivuvälipuheita" (side agreements), joilla muutetaan yhteisön standardimyyntisopimusten ehtoja, mikä saattaa johtaa epäasianmukaiseen myynnin tulouttamiseen. Myös IT-sovellukseen rakennetut syöttökenttien tarkistukset, joiden avulla on tarkoitus tunnistaa ja raportoida tietyt luottorajat ylittävät liiketapahtumat, saatetaan sivuuttaa tai poistaa toiminnasta.
24. Suunnitellessaan ja ottaessaan käyttöön kontrolleja johto voi harkita, millaisia ja miten laajoja kontrolleja se päättää ottaa käyttöön sekä millaisia ja miten suuria riskejä se päättää ottaa.

(Viittaus: kappaleet 14(a), 24(a)(ii), A25–A28, A118)

Huomioon otettavia seikkoja muodostettaessa käsitystä yhteisön sisäisestä tarkastuksesta

Tässä liitteessä esitetään lisää huomioon otettavia seikkoja, jotka liittyvät käsityksen muodostamiseen yhteisön sisäisestä tarkastuksesta, silloin kun yhteisöllä on sisäinen tarkastus.

Sisäisen tarkastuksen tavoitteet ja sen toiminnan kattama alue

1. Sisäisen tarkastuksen tavoitteet ja sen toiminnan kattama alue, sen tehtävien luonne ja asema organisaatiossa, mukaan lukien sen valtuudet ja tilivelvollisuus, vaihtelevat laajasti ja riippuvat yhteisön koosta, monimutkaisuudesta ja rakenteesta sekä johdon ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten vaatimuksista. Näistä seikoista saatetaan määrätä sisäisen tarkastuksen säännöissä tai toimintaohjeissa.
2. Sisäisen tarkastuksen tehtäviin voi kuulua toimenpiteiden suorittamista ja niiden tulosten arvioimista tarkoituksena antaa johdolle ja hallintoelimille varmuutta riskien hallinnan, yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän sekä hallinto- ja ohjausjärjestelmän prosessien rakenteesta ja tehokkuudesta. Jos näin on, sisäisellä tarkastuksella voi olla tärkeä rooli yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessissa. Sisäisen tarkastuksen tehtävät saattavat kuitenkin keskittyä toiminnan taloudellisuuden, tehokkuuden ja vaikuttavuuden arvioimiseen, ja tällöin sisäisen tarkastuksen työ ei ehkä liity suoraan yhteisön taloudelliseen raportointiin.

Sisäiselle tarkastukselle osoitettavat tiedustelut

3. Jos yhteisöllä on sisäinen tarkastus, siinä toimiville asiaankuuluville henkilöille osoitettavat tiedustelut saattavat tuottaa informaatiota, joka on hyödyllistä tilintarkastajalle hänen muodostaessaan käsitystä yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta ja yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä sekä tunnistaessaan ja arvioidessaan olennaisen virheellisyyden riskejä tilinpäätös- ja kannanottotasolla ja kannanottotasolla. Sisäinen tarkastus on todennäköisesti muodostanut työtään tehdessään näkemyksen yhteisön toiminnoista ja liiketoimintariskeistä, ja se on saattanut tehdä työnsä perusteella havaintoja, esimerkiksi tunnistaa kontrollien puutteellisuuksia tai riskejä, ja nämä havainnot voivat olla tilintarkastajalle arvokasta tietoa, jota tämä voi hyödyntää muodostaessaan käsitystä yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta ja yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä sekä tehdessään riskiarvioita tai hyödyntää muilla tilintarkastuksen osa-alueilla. Tämän vuoksi tilintarkastaja tekee tiedusteluja riippumatta siitä, odottaako hän käyttävänsä sisäisen tarkastuksen tekemää työtä muuttaakseen suoritettavien tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta tai ajoitusta tai vähentääkseen niiden laajuutta.⁷² Erityisen relevanteja saattavat olla tiedustelut, jotka koskevat sisäisen tarkastuksen hallintoelinten kanssa esiin ottamia seikkoja sekä sisäisen tarkastuksen oman riskienarviointiprosessin tuottamia tuloksia.
4. Jos tilintarkastajan tiedusteluihin saatujen vastausten perusteella vaikuttaa siltä, että on tehty havaintoja, jotka saattavat olla relevanteja yhteisön taloudellisen raportoinnin ja tilintarkastuksen kannalta, tilintarkastaja voi katsoa asianmukaiseksi lukea sisäisen tarkastuksen tähän liittyvät raportit. Esimerkkejä mahdollisesti relevanteista sisäisen tarkastuksen raporteista ovat toiminnon strategia- ja suunnitteluasiakirjat sekä johtoa tai hallintoelimiä varten laaditut raportit, joissa kuvataan sisäisen tarkastuksen tekemien selvitysten tuloksena tehtyjä havaintoja.

⁷² Relevantit vaatimukset sisältyvät ISA 610:een (uudistettu 2013).

5. Lisäksi, kuten ISA 240:ssä⁷³ todetaan, jos tilintarkastaja saa sisäiseltä tarkastukselta informaatiota todellisesta, epäilystä tai väitetystä väärinkäytöksestä, hän ottaa tämän huomioon tunnistaessaan väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskiä.
6. Sisäisessä tarkastuksessa toimivia asiaankuuluvia henkilöitä, joille tiedusteluja osoitetaan, ovat henkilöt, joilla tilintarkastajan harkinnan mukaan on asianmukaiset tiedot, kokemus ja valtuudet, kuten sisäisen tarkastuksen johtaja tai olosuhteista riippuen toiminnon muu henkilöstö. Tilintarkastaja voi myös katsoa asianmukaiseksi pitää säännöllisiä kokouksia näiden henkilöiden kanssa.

Sisäisen tarkastuksen huomioon ottaminen muodostettaessa käsitystä valvontaympäristöstä

7. Muodostaessaan käsitystä valvontaympäristöstä tilintarkastaja voi myös arvioida, kuinka johto on vastannut sisäisen tarkastuksen tekemisiin havaintoihin ja sen antamiin suosituksiin, jotka koskevat tilinpäätöksen laatimisen kannalta relevantteja sisäisessä valvonnassa tunnistettuja puutteellisuuksia, mukaan lukien onko tällainen vastaaminen toteutettu, miten se on toteutettu ja onko sisäinen tarkastus arvioinut sitä myöhemmin.

Käsityksen muodostaminen sisäisen tarkastuksen roolista yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessissa

8. Jos sisäisen tarkastuksen tehtävät ja sen suorittamat varmennustoimenpiteet ovat luonteeltaan sellaisia, että ne liittyvät yhteisön taloudelliseen raportointiin, tilintarkastaja pystyy mahdollisesti myös käyttämään sisäisen tarkastuksen tekemää työtä muuttaakseen itse suorittamiensa tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta tai ajoitusta tai vähentääkseen niiden laajuutta tilintarkastusevidenssiä hankittaessa. Tilintarkastajat pystyvät todennäköisemmin käyttämään yhteisön sisäisen tarkastuksen tekemää työtä, kun esimerkiksi aiemmista tilintarkastuksista saadun kokemuksen tai tilintarkastajan riskienarviointitoimenpiteiden perusteella vaikuttaa siltä, että yhteisöllä on sellainen sisäinen tarkastus, jolla on riittävät ja asianmukaiset resurssit suhteessa yhteisön monimutkaisuuteen ja sen toimintojen luonteeseen ja suora raportointisuhde hallintoelimiin.
9. Jos tilintarkastaja odottaa sisäistä tarkastusta koskevan alustavan käsityksensä perusteella käyttävänsä sisäisen tarkastuksen tekemää työtä muuttaakseen suoritettavien tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta tai ajoitusta tai vähentääkseen niiden laajuutta, sovelletaan ISA 610:tä (uudistettu 2013).
10. Kuten ISA 610:ssä (uudistettu 2013) tarkemmin todetaan, sisäisen tarkastuksen toiminta on erillistä muista mahdollisesti taloudellisen raportoinnin kannalta relevanteista seurantakontroleista, kuten johdon tekemästä kirjanpitolietojen läpikäynnistä, joiden tarkoituksena on edesauttaa virheellisyyksien estämistä ja havaitsemista yhteisössä.
11. Se, että yhteisön sisäisessä tarkastuksessa toimivien asiaankuuluvien henkilöiden kanssa ryhdytään kommunikoimaan toimeksiannon varhaisessa vaiheessa ja kommunikointia jatketaan koko toimeksiannon ajan, voi edistää informaation tehokasta jakamista. Näin luodaan ympäristö, jossa tilintarkastajaa voidaan informoida sisäisen tarkastuksen tietoon mahdollisesti tulevista merkittävistä seikoista, kun tällaiset seikat saattavat vaikuttaa tilintarkastajan työhön. ISA 200:ssa käsitellään sitä, kuinka tärkeää on, että tilintarkastaja suunnittelee ja suorittaa tilintarkastuksen noudattaen ammatillista skeptisyyttä,⁷⁴ mihin kuuluu tarkkaavaisuus sellaisen informaation varalta, joka antaa aiheutta epäillä tilintarkastusevidenssinä käytettyjen asiakirjojen ja tiedusteluihin saatujen vastausten luotettavuutta. Näin ollen sisäisen tarkastuksen kanssa koko toimeksiannon aikana tapahtuva kommunikointi voi tarjota mahdollisuuden siihen, että sisäiset tarkastajat saattavat tällaisen informaation tilintarkastajan tietoon.

⁷³ISA 240, kappale 19

⁷⁴ISA 200, kappale 7

Tilintarkastaja pystyy sitten ottamaan tällaisen informaation huomioon tunnistaessaan ja arvioidessaan olennaisen virheellisyyden riskejä.

(Viittaus: kappaleet 25(a), 26(b)–(c), A94, A166–A172)

Huomioon otettavia seikkoja muodostettaessa käsitystä tietotekniikasta (IT)

Tässä liitteessä esitetään lisää seikkoja, joita tilintarkastaja voi ottaa huomioon muodostaessaan käsitystä yhteisön IT:n käytöstä sisäisen valvonnan järjestelmässä.

Käsitys yhteisön IT:n käytöstä yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän komponenteissa

1. Yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmä sisältää manuaalisia ja automatisoituja elementtejä (ts. manuaalisia ja automatisoituja kontroleja ja muita yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmässä käytettäviä resursseja). Yhteisön manuaalisten ja automatisoitujen elementtien yhdistelmä vaihtelee sen mukaan, minkä luonteista ja miten monimutkaista yhteisön IT:n käyttö on. Yhteisön IT:n käyttö vaikuttaa tapaan, jolla sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisen tilinpäätöksen laatimisen kannalta relevantti informaatio käsitellään, varastoidaan ja kommunikoidaan, ja vaikuttaa näin ollen siihen, miten yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmä on suunniteltu ja otettu käyttöön. Yhteisön sisäisen valvonnan kussakin komponentissa saatetaan käyttää jossakin määrin IT:tä.

Yleisesti ottaen IT:stä on hyötyä yhteisön sisäisessä valvonnassa, koska sen avulla yhteisössä voidaan:

- soveltaa yhdenmukaisesti ennalta määriteltyjä liiketoimintasääntöjä ja suorittaa yhdenmukaisesti monimutkaisia laskelmia suuria liiketapahtuma- tai tietomääriä käsiteltäessä;
- parantaa informaation oikea-aikaisuutta, saatavuutta ja oikeellisuutta;
- helpottaa informaation lisäanalysointia;
- parantaa mahdollisuutta seurata yhteisön toimintojen suorittamista sekä yhteisön toimintaperiaatteita ja menettelytapoja;
- pienentää kontrollien kiertämisen riskiä; ja
- parantaa mahdollisuuksia työtehtävien tehokkaaseen eriyttämiseen ottamalla käyttöön IT-sovellusten, tietokantojen ja käyttöjärjestelmien turvallisuutta koskevia kontroleja.

2. Manuaaliset tai automatisoidut elementit ovat relevantteja tilintarkastajan tekemän olennaisen virheellisyysriskien tunnistamisen ja arvioimisen ja siihen perustuvien tilintarkastustoimenpiteiden kannalta. Automatisoidut kontrollit saattavat olla luotettavampia kuin manuaaliset, koska niitä ei voi yhtä helposti kiertää, jättää huomiotta tai sivuuttaa, ja ne ovat myös vähemmän alttiita yksinkertaisille virheille ja erehdyksille. Automatisoidut kontrollit saattavat olla tehokkaampia kuin manuaaliset kontrollit seuraavissa olosuhteissa:

- Toistuvia liiketapahtumia on suuri määrä tai on kyse tilanteista, joissa ennakoitavissa tai ennustettavissa olevat virheet voidaan estää tai havaita ja korjata automatisoinnin avulla.
- Kyseessä ovat kontrollit, joissa kontrollin nimenomaiset suorittamistavat on mahdollista suunnitella ja automatisoida riittävän hyvin.

Käsityksen muodostaminen IT:n käytöstä yhteisön tietojärjestelmässä (viittaus: kappale 25(a))

3. Yhteisön tietojärjestelmään voi sisältyä manuaalisten ja automatisoitujen elementtien käyttöä, mikä vaikuttaa myös siihen, kuinka liiketapahtumat saatetaan alkuun, kirjataan, käsitellään ja raportoidaan. Erityisesti toimenpiteet, joilla liiketapahtumat saatetaan alkuun, kirjataan, käsitellään ja raportoidaan, voidaan toteuttaa yhteisön käyttämien IT-sovellusten ja yhteisön niihin tekemän konfiguroinnin kautta. Lisäksi digitaalisen informaation muodossa oleva aineisto voi korvata paperimuotoiset dokumentit tai täydentää niitä.

4. Muodostaessaan käsitystä IT-ympäristöstä, joka on relevantti tietojärjestelmässä toteutuvan liiketapahtumavirran ja informaation käsittelyn kannalta, tilintarkastaja kokoaa informaatiota käytettävien IT-sovellusten luonteesta ja ominaispiirteistä sekä niitä tukevasta IT-infrastruktuurista ja IT:stä. Seuraava taulukko sisältää esimerkkejä seikoista, joita tilintarkastaja voi ottaa huomioon muodostaessaan käsitystä IT-ympäristöstä, ja siinä on esimerkkejä IT-ympäristöjen tyypillisistä ominaispiirteistä perustuen yhteisön tietojärjestelmässä käytettävien IT-sovellusten monimutkaisuuteen. Tällaiset ominaispiirteet ovat kuitenkin suuntaa-antavia ja voivat olla erilaisia riippuen yhteisössä käytössä olevien yksittäisten IT-sovellusten luonteesta.

	Esimerkkejä tyypillisistä ominaispiirteistä:		
	Yksinkertaiset ohjelmistopaketit	Keskikokoiset ja kohtalaisen monimutkaiset ohjelmistopaketit tai IT-sovellukset	Suuret tai monimutkaiset IT-sovellukset (esim. toiminnanohjausjärjestelmät)
Automaation laajuuteen ja tiedon käyttöön liittyvät seikat:			
<ul style="list-style-type: none"> Missä määrin käsittelyssä on automatisoituja menettelyjä ja miten monimutkaisia ne ovat, mukaan lukien tapahtuuko pitkälle automatisoitua, paperitonta käsittelyä. 	N/A	N/A	Laajat ja usein monimutkaiset automatisoidut menettelyt
<ul style="list-style-type: none"> Missä määrin yhteisö tukeutuu järjestelmän tuottamiin raporteihin informaation käsittelyssä. 	Yksinkertainen automatisoitu raporttilogiikka	Yksinkertainen relevantti automatisoitu raporttilogiikka	Monimutkainen automatisoitu raporttilogiikka: raportointityökaluohjelmisto
<ul style="list-style-type: none"> Miten tieto tulee järjestelmään (ts. syötetään manuaalisesti, asiakas tai toimittaja syöttää taikka ladataan tiedosto). 	Manuaalinen tiedon syöttö	Pieni määrä tiedon syöttöjä tai yksinkertaiset liittymät	Suuri määrä tiedon syöttöjä tai monimutkaiset liittymät
<ul style="list-style-type: none"> Miten IT helpottaa sovellusten, tietokantojen tai muiden IT-ympäristöön 	Ei automatisoituja liittymiä (vain manuaalinen syöttö)	Pieni määrä tiedon syöttöjä tai yksinkertaiset liittymät	Suuri määrä tiedon syöttöjä tai monimutkaiset liittymät

	Esimerkkejä tyypillisistä ominaispiirteistä:		
	Yksinkertaiset ohjelmistopakettit	Keskikokoiset ja kohtalaisen monimutkaiset ohjelmistopakettit tai IT-sovellukset	Suuret tai monimutkaiset IT-sovellukset (esim. toiminnanohjausjärjestelmät)
liittyvien seikkojen välistä kommunikaatiota järjestelmien välisten liittymien kautta sisäisesti ja ulkoisesti sen mukaan kuin on asianmukaista.			
<ul style="list-style-type: none"> Mikä on tietojärjestelmässä käsiteltävän tiedon määrä ja miten monimutkaista se on, mukaan lukien säilytetäänkö kirjanpitoaineisto tai muu informaatio digitaalisessa muodossa ja mikä on säilytettävän tiedon sijaintipaikka. 	Pieni määrä tietoa tai yksinkertaista tietoa, joka pystytään verifioimaan manuaalisesti; tieto saatavissa paikallisesti.	Pieni määrä tietoa tai yksinkertaista tietoa	Suuri määrä tietoa tai monimutkaista tietoa; tietovarastot; ⁷⁵ sisäisten tai ulkoisten IT-palveluntarjoajien käyttäminen (esim. kolmannen osapuolen tekemä tiedon säilyttäminen tai hallinnointi).
IT-sovelluksiin ja IT-infrastruktuuriin liittyvät seikat:			
<ul style="list-style-type: none"> Sovelluksen tyyppi (esim. vähän tai ei lainkaan räätälöity ohjelmistopaketti tai pitkälle räätälöity tai integroitu sovellus, joka voi olla ostettu ja räätälöity tai itse kehitetty). 	Ostettu sovellus, joka on vain vähän tai ei lainkaan räätälöity	Ostettu sovellus tai yksinkertaiset edellisen sukupolven tai edulliset toiminnanohjaussovellukset, jotka ovat vain vähän tai ei lainkaan räätälöityjä	Räätälöidyt sovellukset tai monimutkaisemmat toiminnanohjausjärjestelmät, jotka ovat merkittävästi räätälöityjä

⁷⁵ Tietovarastoa kuvataan yleisesti niin, että se on yhdestä tai useammasta erillisestä lähteestä (kuten useasta tietokannasta) tulevan integroidun tiedon keskitetty säilytyspaikka, josta voidaan muodostaa raportteja tai jota yhteisö voi käyttää muissa tiedon analysointitoiminnoissaan. Raportointityökalu on IT-sovellus, jota käytetään tiedon hakemiseen yhdestä tai useammasta lähteestä (kuten tietovarastosta, tietokannasta tai IT-sovelluksesta) ja tiedon esittämiseen määrättyssä muodossa.

	Esimerkkejä tyypillisistä ominaispiirteistä:		
	Yksinkertaiset ohjelmistopakettit	Keskikokoiset ja kohtalaisen monimutkaiset ohjelmistopakettit tai IT-sovellukset	Suuret tai monimutkaiset IT-sovellukset (esim. toiminnanohjausjärjestelmät)
<ul style="list-style-type: none"> IT-sovellusten ja taustalla olevan IT-infrastruktuurin luonteen monimutkaisuus. 	Pieni, yksinkertainen kannettaviin tietokoneisiin tai asiakas-palvelin-järjestelyyn perustuva ratkaisu	Täysin kehittynyt ja stabiili keskusyksikkö, pieni tai yksinkertainen asiakas-palvelin-järjestely, ohjelmisto pilvipalveluna	Monimutkainen keskusyksikkö, suuri tai monimutkainen asiakas-palvelin-järjestely, verkkopohjaisuus, infrastruktuuri pilvipalveluna
<ul style="list-style-type: none"> Onko kolmannen osapuolen toteuttamaa IT:n ylläpitoa tai IT:n ulkoistusta. 	Jos ulkoistettu, toimittaja on pätevä, kehittynyt, hyväksi osoittautunut (esim. pilvipalvelun tuottaja)	Jos ulkoistettu, toimittaja on pätevä, kehittynyt, hyväksi osoittautunut (esim. pilvipalvelun toimittaja)	Pätevä kehittynyt, hyväksi osoittautunut toimittaja tietyille sovelluksille ja uusi tai start-up-perusteinen toimittaja muille sovelluksille
<ul style="list-style-type: none"> Käyttääkö yhteisö taloudelliseen raportointiin vaikuttavia kehittyviä teknologioita. 	Ei käytetä kehittyviä teknologioita	Kehittyviä teknologioita käytetään rajoitetusti joissakin sovelluksissa	Kehittyviä teknologioita käytetään vaihtelevasti eri alustoilla
IT-prosesseihin liittyvät seikat:			
<ul style="list-style-type: none"> IT-ympäristön ylläpitoon osallistuva henkilöstö (turvallisuutta ja IT-ympäristöön tehtäviä muutoksia hallinnoivan IT-tuen henkilömäärä ja taitotaso). 	Toimittajien tekemien päivitysten prosessointiin ja pääsyn hallinnointiin osallistuu vain muutamia henkilöitä, joiden IT-osaamisen taso on rajallinen	Vähän henkilöstöä, jolla on IT-taitoja / joka omistautuu IT-asioihin.	Asiaan omistautuvat IT-osastot, joilla on taitavaa, myös ohjelmointitaitoista, henkilöstöä
<ul style="list-style-type: none"> Pääsyoikeuksien hallinnointiprosessin monimutkaisuus. 	Yksittäinen henkilö, jolla on hallinnointioikeudet, hallinnoi pääsyoikeuksia	Muutamit henkilöt, joilla on hallinnointioikeudet, hallinnoivat pääsyoikeuksia	IT-osaston hallinnoimat monimutkaiset prosessit pääsyoikeuksia varten
<ul style="list-style-type: none"> IT-ympäristöä koskevien 	Yksinkertainen pääsy paikan	Joitakin verkkopohjaisia sovelluksia, joihin liittyy	Useita alustoja, joihin pääsy on verkkopohjainen

	Esimerkkejä tyypillisistä ominaispiirteistä:		
	Yksinkertaiset ohjelmistopakettit	Keskikokoiset ja kohtalaisen monimutkaiset ohjelmistopakettit tai IT-sovellukset	Suuret tai monimutkaiset IT-sovellukset (esim. toiminnanohjausjärjestelmät)
turvatoimien monimutkaisuus, mukaan lukien IT-sovellusten, tietokantojen ja muiden IT-ympäristöön liittyvien seikkojen alttius kyberriskeille, erityisesti kun esiintyy verkkopohjaisia liiketapahtumia tai liiketapahtumia, joissa käytetään ulkoisia liittymiä.	päällä ilman ulkopuolisia verkkopohjaisia elementtejä	pääosin yksinkertainen rooliperusteinen turvallisuus	ja joiden turvamallit ovat monimutkaisia.
<ul style="list-style-type: none"> Onko tehty informaation käsittelytapaa koskevia ohjelmistomuutoksia ja missä määrin tällaisia muutoksia on tehty kauden aikana. 	Ohjelmistopaketti, johon ei ole asennettu lähdekoodia	Joitakin ohjelmistopaketteja, joissa ei ole lähdekoodia, ja muita kehittyneitä sovelluksia, joihin on tehty harvoja tai yksinkertaisia muutoksia; perinteinen järjestelmäkehityksen elinkaari	Uusia muutoksia, suuri määrä muutoksia tai monimutkaisia muutoksia, useita kehityssyklejä joka vuosi
<ul style="list-style-type: none"> Missä määrin IT-ympäristössä tapahtuu muutoksia (esim. uusia IT-ympäristöön liittyviä seikkoja taikka merkittäviä muutoksia IT-sovelluksissa tai taustalla olevassa IT-infrastruktuurissa). 	Muutokset rajoittuvat ohjelmistopakettien versiopäivityksiin	Muutokset koostuvat ohjelmistopakettien päivityksistä, toiminnanohjausjärjestelmien versiopäivityksistä tai aiemman sukupolven järjestelmien parannuksista	Uusia muutoksia, suuri määrä muutoksia tai monimutkaisia muutoksia, useita kehityssyklejä joka vuosi, toiminnanohjausjärjestelmän tuntuva räätälöinti
<ul style="list-style-type: none"> Onko kauden aikana tapahtunut merkittävää tiedon konversiota ja jos 	Toimittajalta saadut ohjelmistopäivitykset; ei tiedon	Ohjelmistopakettisovellusten vähäisiä versiopäivityksiä, joihin	Tärkeä versiopäivitys, uusi julkaisu, alustan vaihtuminen

	Esimerkkejä tyypillisistä ominaispiirteistä:		
	Yksinkertaiset ohjelmistopakettit	Keskikokoiset ja kohtalaisen monimutkaiset ohjelmistopakettit tai IT-sovellukset	Suuret tai monimutkaiset IT-sovellukset (esim. toiminnanohjausjärjestelmät)
on, tehtyjen muutosten luonne ja merkittävyys ja konversion toteuttamistapa.	konversiota päivityksessä	liittyy vähän tiedon konvertointia	

Kehittyvät teknologiat

5. Yhteisöt saattavat käyttää kehittyviä teknologioita (esim. lohkoketjut, robotiikka tai tekoäly), koska tällaiset teknologiat voivat antaa erityisiä mahdollisuuksia toiminnan tehokkuuden lisäämiseen tai taloudellisen raportoinnin parantamiseen. Kun kehittyviä teknologioita käytetään yhteisön tilinpäätöksen laatimisen kannalta relevantissa tietojärjestelmässä, tilintarkastaja voi ottaa tällaiset teknologiat mukaan tunnistessaan IT-sovelluksia ja muita IT-ympäristöön liittyviä seikkoja, joihin kohdistuu IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä. Vaikka kehittyvien teknologioiden voidaan katsoa olevan nykyisiin teknologioihin verrattuna pidemmälle kehittyneitä tai monimutkaisempia, tilintarkastajan velvollisuudet, jotka liittyvät IT-sovelluksiin ja tunnistettuihin yleisiin IT-kontrolleihin kappaleiden 26(b)–(c) mukaisesti, pysyvät muuttumattomina.

Skaalautuvuus

6. Käsityksen muodostaminen yhteisön IT-ympäristöstä voi olla helpompaa yksinkertaisemmassa yhteisössä, joka käyttää ohjelmistopakettia, ja kun yhteisöllä ei ole pääsyä lähdekoodiin ohjelmistomuutosten tekemistä varten. Tällaisilla yhteisöillä ei ehkä ole asiaan omistautuvia IT-resursseja, mutta niillä voi olla henkilö, jolle on osoitettu hallinnointirooli työntekijöiden pääsyoikeuksien antamista tai toimittajalta saatavien IT-sovelluspäivitysten asentamista varten. Erityisiä seikkoja, joita tilintarkastaja voi ottaa huomioon muodostaessaan käsitystä sellaisen kirjanpito-ohjelmistopakettin luonteesta, joka voi olla yksinkertaisemman yhteisön tietojärjestelmässään käyttämä ainoa IT-sovellus, ovat:
- missä määrin ohjelmisto on vakiintunut ja saanut mainetta luotettavuudesta;
 - missä määrin yhteisön on mahdollista muuttaa ohjelmiston lähdekoodia lisämoduulien (ts. lisäysten (add-on)) sisällyttämiseksi perusohjelmistoon tai tehdä suoria muutoksia tietoon;
 - ohjelmistoon tehtyjen muutosten luonne ja laajuus. Vaikkei yhteisö ehkä pysty muuttamaan ohjelmiston lähdekoodia, monet ohjelmistopakettit sallivat konfiguraation (esim. raportointiparametrien asettamisen tai muuttamisen). Näihin ei yleensä kuulu lähdekoodin muuttamista; tilintarkastaja voi kuitenkin ottaa huomioon sen, missä määrin yhteisö pystyy konfiguroimaan ohjelmistoa, kun hän arvioi ohjelmiston tuottaman, tilintarkastusevidenssinä käytettävän informaation täydellisyyttä ja oikeellisuutta; ja
 - missä määrin tilinpäätöksen laatimiseen liittyvään tietoon on suora pääsy (ts. suora pääsy tietokantaan käyttämättä IT-sovellusta) sekä käsiteltävän tiedon määrä. Mitä suurempi on tiedon määrä, sitä todennäköisemmin yhteisö saattaa tarvita tiedon eheyden säilyttämistä koskevia kontrolleja, joihin voi kuulua oikeudettomaan pääsyyn ja tietoon tehtäviin muutoksiin kohdistuvia yleisiä IT-kontrolleja.

7. Monimutkaisiin IT-ympäristöihin voi sisältyä pitkälle räätälöityjä tai integroituja IT-sovelluksia, ja niiden ymmärtäminen voi sen vuoksi vaatia enemmän ponnisteluja. Taloudellisen raportoinnin prosessit tai IT-sovellukset voivat olla integroituja muihin IT-sovelluksiin. Tällainen integrointi voi koskea IT-sovelluksia, joita käytetään yhteisön liiketoiminnoissa ja jotka tuottavat informaatiota sellaisiin IT-sovelluksiin, jotka ovat relevantteja yhteisön tietojärjestelmässä toteutuvien liiketapahtumavirtojen ja informaation käsittelyn kannalta. Tällaisissa olosuhteissa tietyt yhteisön liiketoiminnoissa käytettävät IT-sovellukset voivat olla relevantteja myös tilinpäätöksen laatimisen kannalta. Monimutkaiset IT-ympäristöt saattavat myös edellyttää asiaan omistautuvia IT-osastoja, joilla on strukturoidut IT-prosessit tukena henkilöstöä, jolla on ohjelmistojen kehittämisessä ja IT-ympäristön ylläpidossa tarvittavia taitoja. Toisissa tapauksissa yhteisö voi käyttää sisäisiä tai ulkoisia palveluntuottajia tiettyjen IT-ympäristönsä liittyvien seikkojen tai siihen sisältyvien IT-prosessien hallinnointiin (esim. kolmannen osapuolen toteuttama ylläpito (hosting)).

Sellaisten IT-sovellusten tunnistaminen, joihin kohdistuu IT:n käytöstä johtuvia riskejä

8. Muodostamalla käsityksen yhteisön IT-ympäristön luonteesta ja monimutkaisuudesta, informaation käsittelyä koskevien kontrollien luonne ja laajuus mukaan luettuina, tilintarkastaja voi määrittää, mihin IT-sovelluksiin yhteisö tukeutuu taloudellisen informaation oikean käsittelyn toteuttamiseksi ja informaation eheyden säilyttämiseksi. Niiden IT-sovellusten tunnistaminen, joihin yhteisö tukeutuu, voi vaikuttaa tilintarkastajan päätökseen testata tällaisiin IT-sovelluksiin sisältyvät automatisoidut kontrollit olettaen, että tällaiset automatisoidut kontrollit vastaavat tunnistettuihin olennaisen virheellisuuden riskeihin. Sitä vastoin, jos yhteisö ei tukeudu IT-sovellukseen, tällaiseen IT-sovellukseen sisältyvät automatisoidut kontrollit eivät todennäköisesti ole asianmukaisia tai riittävän täsmällisiä toiminnan tehokkuuden testaamista ajatellen. Automatisoituihin kontrolleihin, jotka voidaan tunnistaa kappaleen 26(b) mukaisesti, voivat kuulua esimerkiksi automatisoidut laskelmat tai input-, käsittely- ja output-kontrollit kuten ostotilauksen, myyjäosapuolen lähetysasiakirjan ja ostolaskun kolmisuuntainen täsmäytys. Kun tilintarkastaja tunnistaa automatisoituja kontrolleja ja IT-ympäristöstä muodostamansa käsityksen perusteella toteaa, että yhteisö tukeutuu kyseisiä automatisoituja kontrolleja sisältävään IT-sovellukseen, on todennäköisempää, että tilintarkastaja tunnistaa IT-sovelluksen sellaiseksi sovellukseksi, johon kohdistuu IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä.
9. Tilintarkastajan arvioidessa, kohdistuuko IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä niihin IT-sovelluksiin, joiden osalta hän on tunnistanut automatisoituja kontrolleja, hän todennäköisesti arvioi onko ja missä määrin yhteisöllä mahdollisesti pääsyä lähdekoodiin, joka mahdollistaa johdolle ohjelmistomuutosten tekemiseen tällaisiin kontrolleihin tai IT-sovelluksiin. Se, missä määrin yhteisö tekee muutoksia ohjelmistoihin ja konfigurointeihin ja se, kuinka formaaleja tällaisia muutoksia koskevat IT-prosessit ovat, voivat myös olla relevantteja huomioon otettavia seikkoja. Tilintarkastaja ottaa todennäköisesti huomioon myös riskin epäasianmukaisesta pääsystä tai tiedon muuttamisesta.
10. Järjestelmän luomia raportteja, joita tilintarkastaja mahdollisesti aikoo käyttää tilintarkastusevidenssinä, voivat olla esimerkiksi myyntisaamisten ikäjakaumaraportti tai vaihto-omaisuuden arvostusraportti. Tällaisten raporttien täydellisyydestä ja oikeellisuudesta tilintarkastaja voi hankkia tilintarkastusevidenssiä kohdistamalla aineistotarkastusta raportin syöttötietoihin ja valmiin raportin tietoihin. Toisissa tapauksissa tilintarkastaja voi suunnitella testaavansa raportin laatimista ja ylläpitoa koskevien kontrollien toiminnan tehokkuuden, jolloin IT-sovellukseen, josta raportti on tuotettu, todennäköisesti kohdistuu IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä. Raportin täydellisyyden ja oikeellisuuden testaamisen lisäksi tilintarkastaja voi suunnitella testaavansa sellaisten yleisten IT-kontrollien toiminnan tehokkuuden, jotka vastaavat raporttiin tehtäviin epäasianmukaisiin muutoksiin tai oikeudettomiin ohjelmistomuutoksiin taikka tiedon muuttamiseen liittyviin riskeihin.
11. Joihinkin IT-sovelluksiin voi sisältyä raporttien tuottamista koskeva toiminnallisuus, kun taas jotkin yhteisöt voivat myös käyttää erillisiä raportointisovelluksia (esim. raportointityökaluja). Tällaisissa

tapauksissa tilintarkastajan voi olla tarpeellista määrittää järjestelmän luomien raporttien lähteet (ts. raportin tuottava sovellus ja raportin käyttämät tiedon lähteet) määrittääkseen IT-sovellukset, joihin kohdistuu IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä.

12. IT-sovellusten käyttämät tiedon lähteet voivat olla tietokantoja, joihin esimerkiksi on pääsy vain IT-sovelluksen kautta tai henkilöillä, joilla on tietokannan hallinnointioikeudet. Toisissa tapauksissa tiedon lähde voi olla tietovarasto, jonka voidaan itsensä katsoa olevan IT:n käytöstä aiheutuvien riskien kohteena oleva IT-sovellus.
13. Tilintarkastaja on saattanut tunnistaa riskin, jonka osalta aineistotarkastustoimenpiteet eivät yksin ole riittäviä, koska yhteisö käyttää pitkälle automatisoitua ja paperitonta liiketapahtumien käsittelyä, joka voi käsittää useita integroituja IT-sovelluksia. Tällaisissa olosuhteissa tilintarkastajan tunnistamiin kontroleihin kuuluu todennäköisesti automatisoituja kontroleja. Lisäksi yhteisö saattaa tukeutua yleisiin IT-kontroleihin käsiteltävien liiketapahtumien ja muun käsittelyssä käytettävän informaation eheyden säilyttämiseksi. Tällöin informaation käsittelyyn ja säilyttämiseen osallistuviin IT-sovelluksiin kohdistuu todennäköisesti IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä.

Loppukäyttäjän tekemä tietojenkäsittely

14. Vaikka tilintarkastusevidenssi voi olla muodoltaan myös järjestelmän luoma tuloste, jota käytetään loppukäyttäjän laskentatyökalussa (esim. taulukkolaskennassa tai yksinkertaisissa tietokannoissa) suoritettavassa laskennassa, tällaisia työkaluja ei tyypillisesti tunnisteta IT-sovelluksiksi kappaleen 26(b) mukaisessa asiayhteydessä. Loppukäyttäjän tietojenkäsittelytyökaluihin pääsyä ja niihin tehtäviä muutoksia koskevien kontrollien suunnittelu ja käyttöönotto voi olla haasteellista, ja tällaiset kontrollit vastaavat vain harvoin yleisiä IT-kontroleja tai ovat yhtä tehokkaita kuin ne. Tilintarkastaja voi ennemminkin arvioida informaation käsittelyä koskevia kontroleja yhdistelmänä ottamalla huomioon loppukäyttäjän suorittaman tietojenkäsittelyn tarkoituksen ja monimutkaisuuden, kuten:
 - informaation käsittelyä koskevat kontrollit, jotka kohdistuvat lähdetiedon alkuun saattamiseen ja käsittelyyn, mukaan lukien relevantit automatisoidut kontrollit tai liittymäkontrollit siihen pisteeseen saakka, josta tieto poimitaan (ts. tietovarasto);
 - kontrollit sen tarkistamiseksi, että logiikka toimii tarkoitetulla tavalla, esimerkiksi tiedon poiminnan "todentavat" kontrollit, kuten raportin täsmäyttäminen tietoon, josta se on johdettu, raportin yksittäisen tiedon vertaaminen lähteeseen ja päin vastoin, sekä kontrollit, jotka tarkistavat kaavat tai makrot; tai
 - sellaisten validointityökaluohjelmistojen käyttö, jotka tarkistavat kaavat tai makrot systemaattisesti, kuten laskentataulukon eheyttä koskevat työkalut.

Skaalautuvuus

15. Yhteisön kyky säilyttää tietojärjestelmässä varastoitavan ja käsiteltävän informaation eheys voi vaihdella liiketapahtumien ja muun informaation monimutkaisuuteen ja määrään perustuen. Mitä monimutkaisempaa ja runsaampaa on merkittävää liiketapahtumien lajia, tilin saldoa tai tilinpäätöksessä esitettävää tietoa tukeva tieto, sitä vähemmän todennäköistä on, että yhteisö pystyy säilyttämään kyseisen informaation eheyden pelkästään informaation käsittelyä koskevien kontrollien avulla (esim. input- ja output-kontrollit tai läpikäyntikontrollit). On myös vähemmän todennäköistä, että tilintarkastaja pystyy hankkimaan tilintarkastusevidenssiä tällaisen informaation täydellisyydestä ja oikeellisuudesta pelkästään aineistotarkastustoimenpiteillä, kun tällaista informaatiota käytetään tilintarkastusevidenssinä. Joissakin olosuhteissa, kun liiketapahtumien määrä on vähäisempi ja ne ovat vähemmän monimutkaisia, johdolla voi olla informaation käsittelyä koskeva kontrolli, jonka riittää varmistamaan tiedon oikeellisuuden ja täydellisyyden (esim. käsiteltävät ja laskutettavat yksittäiset myyntitilaukset voidaan täsmäyttää paperidokumenttiin, joka on alun perin viety IT-sovellukseen). Kun

yhteisö tukeutuu yleisiin IT-kontrolleihin tietyn IT-sovellusten käyttämän informaation eheyden säilyttämiseksi, tilintarkastaja voi todeta, että kyseistä informaatiota ylläpitäviin IT-sovelluksiin kohdistuu IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä.

Esimerkkejä sellaisen IT-sovelluksen ominaispiirteistä, johon ei todennäköisesti kohdistu IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä	Esimerkkejä sellaisen IT-sovelluksen ominaispiirteistä, johon todennäköisesti kohdistuu IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä
<ul style="list-style-type: none"> • itsenäiset sovellukset. • tiedon (liiketapahtumien) määrä ei ole merkittävä. • sovelluksen toiminta ei ole monimutkaista. • kutakin liiketapahtumaa tukee alkuperäinen paperitulostedokumentaatio. 	<ul style="list-style-type: none"> • sovelluksilla on keskinäisiä liittymiä. • tiedon (liiketapahtumien) määrä on merkittävä. • sovelluksen toiminta on monimutkaista, koska: <ul style="list-style-type: none"> – sovellus saattaa liiketapahtumia alkuun automaattisesti; ja – automaattisten vientien takana on erilaisia monimutkaisia laskelmia.
<p>IT-sovellukseen ei todennäköisesti kohdistu IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä, koska:</p> <ul style="list-style-type: none"> • tiedon määrä ei ole merkittävä, ja sen vuoksi johto ei tukeudu yleisiin IT-kontrolleihin tiedon käsittelyssä tai ylläpidossa. • johto ei tukeudu automatisoituihin kontrolleihin tai muuhun automatisoituun toiminnallisuuteen. Tilintarkastaja ei ole tunnistanut automatisoituja kontrolleja kappaleen 26(a) mukaisesti. • vaikka johto käyttää järjestelmän synnyttämiä raportteja kontrolleissaan, se ei tukeudu kyseisiin raportteihin. Sen sijaan se täsmäyttää raportit paperimuodossa olevaan dokumentaatioon ja tarkistaa raportteihin sisältyvät laskelmat. • tilintarkastaja tarkastaa yhteisön tuottaman, tilintarkastusevidenssinä käytettävän informaation itse. 	<p>IT-sovellukseen todennäköisesti kohdistuu IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä, koska:</p> <ul style="list-style-type: none"> • johto tukeutuu tiedon käsittelyssä tai ylläpidossa sovellusjärjestelmään, koska tiedon määrä on merkittävä. • johto tukeutuu sovellusjärjestelmään tiettyjen sellaisten automatisoitujen kontrollien suorittamisessa, jotka myös tilintarkastaja on tunnistanut.

Muut IT-ympäristöön liittyvät seikat, joihin kohdistuu IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä

16. Kun tilintarkastaja tunnistaa IT-sovelluksia, joihin kohdistuu IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä, tyypillisesti myös muihin IT-ympäristöön liittyviin seikkoihin kohdistuu IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä. IT-infrastruktuuri sisältää tietokannat, käyttöjärjestelmän ja tietoverkon. Tietokantoihin varastoidaan IT-sovellusten käyttämä tieto, ja ne voivat koostua useista toisiinsa liittyvistä tietotaulukoista. Tietokannoissa olevaan tietoon voi myös olla tietokannan hallintajärjestelmien kautta suora pääsy IT- tai muulla henkilöstöllä, jolla on tietokannan hallinnointioikeudet. Käyttöjärjestelmä vastaa laitteiston, IT-sovellusten ja muiden tietoverkossa käytettävien ohjelmistojen välisen kommunikaation hallinnoimisesta. Niinpä IT-sovelluksiin ja tietokantoihin voi olla suora pääsy käyttöjärjestelmän kautta. Tietoverkkoa käytetään IT-infrastruktuurissa tiedon siirtämiseen ja informaation, resurssien ja palvelujen

jakamiseen yhteisen tiedonsiirtoyhteyden kautta. Tietoverkko myös tyypillisesti luo loogista turvallisuutta koskevan tason (käyttöjärjestelmän kautta mahdollistettavan) resursseihin pääsyä ajatellen.

17. Kun tilintarkastaja tunnistaa IT-sovelluksia, joihin kohdistuu IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä, niin tyypillisesti tunnistetaan myös tietokanta, johon (tai tietokannat, joihin) tunnistetun sovelluksen käsittelemä tieto varastoidaan. Vastaavasti, koska IT-sovelluksen toimintakyky riippuu usein käyttöjärjestelmästä ja IT-sovelluksiin ja tietokantoihin voi olla käyttöjärjestelmästä suora pääsy, käyttöjärjestelmään kohdistuu tyypillisesti IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä. Tietoverkko voidaan tunnistaa, kun se on keskeinen pääsykohta tunnistettuihin IT-sovelluksiin ja niihin liittyviin tietokantoihin tai kun IT-sovellus on yhteydessä toimittajiin tai ulkopuolisiin osapuoliin internetin kautta tai kun tilintarkastaja tunnistaa verkkopohjaisia IT-sovelluksia.

IT:n käytöstä aiheutuvien riskien ja yleisten IT-kontrollien tunnistaminen

18. Esimerkkejä IT:n käytöstä aiheutuvista riskeistä ovat mm. riskit siitä, että luotetaan epäasianmukaisesti IT-sovelluksiin, jotka käsittelevät tietoa virheellisesti, käsittelevät virheellistä tietoa tai tekevät näitä molempia, kuten:
 - oikeudeton pääsy tietoon, mikä voi johtaa tiedon tuhoutumiseen tai tiedon epäasianmukaisiin muutoksiin, mukaan lukien valtuudettomien tai olemattomien liiketapahtumien kirjaaminen tai liiketapahtumien virheellinen kirjaaminen. Tiettyjä riskejä voi syntyä, kun useilla käyttäjillä on pääsy yhteiseen tietokantaan.
 - mahdollisuus, että IT-henkilöstö saa enemmän pääsyoikeuksia kuin tarvitaan heille osoitettujen tehtävien hoitamiseksi, jolloin työtehtävien eriyttäminen kariutuu.
 - oikeudettomat muutokset kantatiedostojen sisältämään tietoon.
 - oikeudettomat muutokset IT-sovelluksiin tai muihin IT-ympäristöön liittyviin seikkoihin.
 - se, ettei pystytä tekemään tarvittavia muutoksia IT-sovelluksiin tai muihin IT-ympäristöön liittyviin seikkoihin.
 - epäasianmukainen manuaalinen väliintulo.
 - tiedon mahdollinen menettäminen tai kyvyttömyys päästä tietoon tarvittaessa.
19. Tilintarkastajan tekemä arviointi, joka koskee oikeudetonta pääsyä, voi kattaa sisäisten tai ulkoisten osapuolten oikeudettomaan pääsyyn liittyvät riskit (usein käytetään nimitystä kyberturvallisuusriskit). Tällaiset riskit eivät välttämättä vaikuta taloudelliseen raportointiin, sillä yhteisön IT-ympäristö voi sisältää myös IT-sovelluksia ja niihin liittyvää tietoa, joka koskee toiminnallisia ja säädösten ja määräysten noudattamista koskevia tavoitteita. On tärkeää huomata, että kybertapahtumat toteutuvat yleensä ensin tietoverkon ulkokehän tai sisäisen tietoverkon tasojen kautta, ja nämä tasot yleensä myöhemmin poistetaan IT-sovelluksesta, tietokannasta ja käyttöjärjestelmästä, jotka vaikuttavat tilinpäätöksen laatimiseen. Näin ollen, jos tietoturvaloukkausta koskevaa informaatiota on tunnistettu, tilintarkastaja yleensä arvioi, miten laajasti tällainen loukkaus on mahdollisesti pystynyt vaikuttamaan taloudelliseen raportointiin. Jos taloudelliseen raportointiin on mahdollisesti ollut vaikutusta, tilintarkastaja voi päättää muodostaa käsityksen siihen liittyvistä kontrolleista ja testata ne määrittääkseen mahdollisen vaikutuksen tai mahdollisten tilinpäätöksessä olevien virheellisyyksien laajuuden, tai hän voi todeta, että yhteisö on esittänyt riittävästi tietoja tällaisesta tietoturvaloukkauksesta.
20. Lisäksi säädöksiin ja määräyksiin, jolla voi olla suora tai epäsuora vaikutus yhteisön tilinpäätökseen, voi sisältyä tietosuojalainsäädäntö. Sen arvioimiseen, noudattaako yhteisö tällaisia säädöksiä tai

määräyksiä, ISA 250:n (uudistettu)⁷⁶ mukaisesti, voi kuulua käsityksen muodostaminen yhteisön IT-prosesseista ja yleisistä IT-kontrolleista, jotka yhteisö on ottanut käyttöön relevanttien säädösten tai määräysten vaatimuksiin vastaamiseksi.

21. Yleisiä IT-kontrolleja otetaan käyttöön IT:n käytöstä johtuviin riskeihin vastaamiseksi. Näin ollen tilintarkastaja hyödyntää muodostamaansa käsitystä tunnistetuista IT-sovelluksista ja muista IT-ympäristöön liittyvistä seikoista sekä asiaankuuluvista IT:n käytöstä aiheutuvista riskeistä päättäessään, mitä yleisiä IT-kontrolleja hänen tulee tunnistaa. Joissakin tapauksissa yhteisö voi käyttää yhteisiä IT-prosesseja kaikkialla IT-ympäristössään tai kaikissa tietyissä IT-sovelluksissa, jolloin voidaan tunnistaa yhteisiä IT:n käytöstä aiheutuvia riskejä ja yhteisiä yleisiä IT-kontrolleja.
22. Yleisesti ottaen tunnistetaan todennäköisesti suurempi määrä IT-sovelluksiin ja tietokantoihin liittyviä yleisiä IT-kontrolleja kuin muihin IT-ympäristöön liittyviin seikkoihin liittyviä yleisiä IT-kontrolleja. Tämä johtuu siitä, että näillä seikoilla on eniten tekemistä yhteisön tietojärjestelmässä tapahtuvan informaation käsittelyn ja varastoinnin kanssa. Yleisiä IT-kontrolleja tunnistessaan tilintarkastaja voi ottaa huomioon sekä loppukäyttäjien että yhteisön IT-henkilöstön tai IT-palveluntuottajien toimintaa koskevat kontrollit.
23. **Liitteessä 6** esitetään lisäselvitystä niiden yleisten IT-kontrollien luonteesta, joita tyypillisesti otetaan käyttöön erilaisten IT-ympäristöön liittyvien seikkojen osalta. Lisäksi esitetään esimerkkejä erilaisia IT-prosesseja koskevista yleisistä IT-kontrolleista.

⁷⁶ ISA 250 (uudistettu)

(Viittaus: kappaleet 25(c)(ii), A173–A174)

Huomioon otettavia seikkoja muodostettaessa käsitystä yleisistä IT-kontrolleista

Tässä liitteessä esitetään lisää seikkoja, joita tilintarkastaja voi ottaa huomioon muodostaessaan käsitystä yleisistä IT-kontrolleista.

1. Niiden yleisten IT-kontrollien luonne, joita tyypillisesti otetaan käyttöön kunkin IT-ympäristöön liittyvän seikan osalta:
 - (a) Sovellukset

IT-sovellustason yleiset IT-kontrollit korreloivat sovelluksen toiminnallisuuksien luonteen ja laajuuden sekä teknologian mahdollistamien pääsyreittien kanssa. Esimerkiksi pitkälle integroituihin, monimutkaisia turvallisuusasetuksia sisältäviin IT-sovelluksiin liittyy yleensä enemmän kontrolleja kuin sellaiseen aiemman sukupolven IT-sovellukseen, joka tukee pientä määrää tilien saldoja ja johon pääsy tapahtuu vain liiketapahtumien kautta.
 - (b) Tietokanta

Tietokantatason yleiset IT-kontrollit vastaavat tyypillisesti IT:n käytöstä aiheutuviin riskeihin, jotka liittyvät taloudellista raportointia koskevan informaation luvattomiin päivityksiin tietokannassa käyttämällä suoraa pääsyä tietokantaan tai suorittamalla komentosarja tai ohjelma.
 - (c) Käyttöjärjestelmä

Käyttöjärjestelmätason yleiset IT-kontrollit vastaavat tyypillisesti IT:n käytöstä aiheutuviin riskeihin, jotka liittyvät muiden kontrollien sivuuttamista helpottaviin hallinnollisiin pääsyoikeuksiin. Tähän sisältyy mm. toisen käyttäjän tunnisteen käyttäminen, uusien luvottomien käyttäjien lisääminen, haittaohjelmiston lataaminen taikka komentosarjan tai muiden luvottomien ohjelmistojen suorittaminen.
 - (d) Tietoverkko

Tietoverkkotason yleiset IT-kontrollit vastaavat yleensä IT:n käytöstä aiheutuviin riskeihin, jotka liittyvät tietoverkon segmentointiin, etäkäyttöön ja oikeuksien tarkistamiseen. Tietoverkon kontrollit voivat olla relevantteja, kun yhteisöllä on taloudellisessa raportoinnissa käytettäviä verkkosovelluksia. Tietoverkon kontrollit voivat olla relevantteja myös, kun yhteisöllä on merkittäviä liikekumppanuussuhteita tai ulkoistuksia kolmannelle osapuolelle, mikä saattaa lisätä tiedonsiirtoa ja etäkäytön tarvetta.
2. Esimerkkejä mahdollisesti esiintyvistä yleisistä IT-kontrolleista IT-prosesseittain ryhmiteltyinä ovat:
 - (a) Pääsyn hallinnointiprosessi:
 - o *Oikeuksien tarkistaminen*

Kontrollit, jotka varmistavat, että käyttäjä, joka tulee IT-sovellukseen tai muuhun IT-ympäristöön liittyvään seikkaan, käyttää omia tunnisteitaan (ts. ei käytä toisen käyttäjän tunnisteita).
 - o *Valtuuttaminen*

Kontrollit, jotka sallivat käyttäjille pääsyn ainoastaan heidän työtehtäviensä kannalta tarpeelliseen informaatioon, mikä edesauttaa työtehtävien asianmukaista eriyttämistä.
 - o *Valtuuksien luominen (provisioning)*

Kontrollit, joilla annetaan oikeuksia uusille käyttäjille ja muutetaan olemassa olevien käyttäjien pääsyoikeuksia.

- *Valtuuksien poistaminen (deprovisioning)*

Kontrollit, joilla poistetaan käyttäjien pääsyoikeudet työsuhteen päättyessä tai siirron tapahtuessa.

- *Laajat valtuudet*

Kontrollit, jotka koskevat hallinnollisia tai laajoja valtuuksia.

- *Käyttäjien pääsyoikeuksien läpikäynnit*

Kontrollit, joilla ajoittain varmistetaan tai arvioidaan uudelleen käyttäjien pääsyoikeuksia jatkuvien valtuuksien osalta.

- *Turvallisuusasetuksia koskevat kontrollit*

Kuhunkin teknologiaan sisältyy yleensä keskeiset konfiguraatioasetukset, jotka auttavat rajoittamaan pääsyä ympäristöön.

- *Fyysinen pääsy*

Kontrollit, jotka koskevat fyysistä pääsyä datakeskukseen ja laitteistoon, koska tällaista pääsyä voidaan käyttää muiden kontrollien sivuuttamiseen.

(b) Ohjelmistomuutosten ja muiden IT-ympäristön muutosten hallintaprosessi:

- *Muutostenhallintaprosessi*

Kontrollit, jotka koskevat tuotantoympäristöön (ts. loppukäyttäjäympäristöön) tehtävien muutosten suunnittelua, ohjelmointia, testausta ja tuotantoon siirtoa (migration).

- *Muutosten tuotantoon siirtoa koskevien työtehtävien eriyttäminen*

Kontrollit, joilla eriytetään toisistaan oikeus tehdä muutoksia tuotantoympäristöön ja oikeus siirtää ne tuotantoon.

- *Järjestelmien kehittäminen, hankkiminen tai käyttöönotto*

Kontrollit, jotka koskevat IT-sovellusten alkuperäistä kehittämistä tai käyttöönottoa (tai ovat suhteessa muihin IT-ympäristöön liittyviin seikkoihin).

- *Tiedon konversio*

Kontrollit, jotka koskevat tiedon konversiota IT-ympäristön kehittämisen, käyttöönoton tai tason parantamisen aikana.

(c) IT-toimintojen hallinnointiprosessi

- *Ajojen aikatauluttaminen*

Kontrollit, jotka koskevat oikeuksia aikatauluttaa sellaisia ajoja tai ohjelmistoja, jotka voivat vaikuttaa taloudelliseen raportointiin.

- *Ajojen seuranta*

Kontrollit, joilla seurataan taloudelliseen raportointiin liittyvien ajojen tai ohjelmistojen onnistunutta toteuttamista.

- o *Varmuuskopiointi ja palauttaminen*

Kontrollit, joilla varmistetaan, että taloudelliseen raportointiin liittyvästä tiedosta otetaan varmuuskopiot suunnitellulla tavalla ja tieto on käytettävissä ja siihen on pääsy oikea-aikaista palauttamista varten katkoksen tai hyökkäyksen tapahtuessa.

- o *Tunkeutumisten havaitseminen*

Kontrollit, joilla seurataan IT-ympäristön haavoittuvuuksia ja siihen tapahtuvia tunkeutumisia.

Seuraavassa taulukossa havainnollistetaan esimerkein yleisiä IT-kontrolleja, joilla vastataan esimerkinomaisiin IT:n käytöstä aiheutuviin riskeihin, myös luonteensa perusteella erilaisten IT-sovellusten ollessa kyseessä.

Prosessi	Riskit	Kontrollit	IT-sovellukset		
			Yksinkertaiset ohjelmistopakettit – soveltuuko (kyllä / ei)	Keskikokoiset ja kohtalaisen monimutkaiset ohjelmistopakettit tai IT-sovellukset – soveltuuko (kyllä / ei)	Suuret tai monimutkaiset IT-sovellukset (esim. Toiminnanohjausjärjestelmät) soveltuuko (kyllä / ei)
Pääsyn hallinnointi	Laajat käyttövaltuudet: Käyttäjillä on laajemmat pääsyoikeudet kuin mitä heidän tehtäviensä hoitamiseen tarvitaan, mikä voi johtaa epäasianmukaiseen työtehtävien eriyttämiseen.	Johto hyväksyy laajojen käyttövaltuuksien luonteen ja laajuuden, kun on kyse käyttäjien uusista ja muuttuneista pääsyoikeuksista, mukaan lukien standardoidut käyttöoikeusprofiilit/roolit, kriittiset taloudelliseen raportointiin liittyvät liiketapahtumat ja työtehtävien eriyttäminen.	Kyllä – jäljempänä mainittujen käyttäjien pääsyoikeuksien läpikäyntien sijaan	Kyllä	Kyllä
		Työsuhteensa päättäneiden tai muualle siirtyneiden käyttäjien pääsyoikeudet	Kyllä – jäljempänä mainittujen käyttäjien pääsyoikeuks	Kyllä	Kyllä

Prosessi	Riskit	Kontrollit	IT-sovellukset		
IT-prosessi	Esimerkkejä IT:n käytöstä aiheutuvista riskeistä	Esimerkkejä yleisistä IT-kontrolleista	Yksinkertaiset ohjelmistopakettit – soveltuuko (kyllä / ei)	Keskikokoiset ja kohtalaisen monimutkaiset ohjelmistopakettit tai IT-sovellukset – soveltuuko (kyllä / ei)	Suuret tai monimutkaiset IT-sovellukset (esim. Toiminnanohjausjärjestelmät) soveltuuko (kyllä / ei)
		poistetaan tai muutetaan oikea-aikaisesti	ien läpikäynnin sijaan		
		Käyttäjien pääsyoikeudet käydään läpi säännöllisesti	Kyllä – edellä mainittujen käyttöoikeuksien luontia/ poistamista koskevien kontrollien sijaan	Kyllä – tietyille sovelluksille	Kyllä
		Työtehtävien eriyttämistä seurataan ja ristiriidassa oleva pääsyoikeus joko poistetaan tai siihen kohdistetaan riskiä vähentäviä kontroleja, jotka dokumentoidaan ja testataan	N/A – ei järjestelmän mahdollistama eriyttämistä	Kyllä – tietyille sovelluksille	Kyllä
		Laajemman tason käyttövaltuudet (esim. konfiguroinnin, tiedon ja tietoturvan hallinnoijat) hyväksytään ja niitä rajoitetaan asianmukaisesti	Kyllä – todennäköisesti vain IT-sovellustasolla	Kyllä – IT-sovellustasolla ja sovellusalustan IT-ympäristön tietyillä tasoilla	Kyllä – sovellusalustan IT-ympäristön kaikilla tasoilla
Pääsyn hallinnointi	Suora pääsy tietoon: Epäasianmukaisia	Pääsy sovelluksen tiedostoihin tai tietokannan	N/A	Kyllä – tietyille sovelluksille ja tietokannoille	Kyllä

Prosessi	Riskit	Kontrollit	IT-sovellukset		
IT-prosessi	Esimerkkejä IT:n käytöstä aiheutuvista riskeistä	Esimerkkejä yleisistä IT-kontrolleista	Yksinkertaiset ohjelmistopakettit – soveltuuko (kyllä / ei)	Keskikokoiset ja kohtalaisen monimutkaiset ohjelmistopakettit tai IT-sovellukset – soveltuuko (kyllä / ei)	Suuret tai monimutkaiset IT-sovellukset (esim. Toiminnanohjausjärjestelmät) soveltuuko (kyllä / ei)
	muutoksia tehdään suoraan taloudelliseen tietoon/dataan muulla tavoin kuin sovelluksen liiketapahtumien kautta.	objekteihin/taulukoihin/tietoon on rajoitettu henkilöille, joilla on oikeudet siihen työtehtäviensä ja heille osoitetun roolin perusteella, ja johto hyväksyy tällaiset pääsyoikeudet.			
Pääsyn hallinnointi	Järjestelmäasetukset: Järjestelmiä ei ole konfiguroitu tai päivitetty asianmukaisesti pääsyn rajoittamiseksi asiallisen valtuutuksen saaneisiin ja asianmukaisiin käyttäjiin.	Pääsyoikeus todennetaan uniikeilla käyttäjätunnuksilla ja salasanoilla tai muilla menetelmillä, jotka toimivat validointimekanisminä sille, että käyttäjillä on oikeus saada pääsy järjestelmään. Salasanaparametrit täyttävät yhtiön tai toimialan standardit (esim. salasanan vähimmäispituus ja monimutkaisuus, voimassaolon päättyminen, tilin lukitseminen)	Kyllä – pelkästään salasanaan perustuva todentaminen	Kyllä – yhdistelmä salasanaan perustuvaa ja monivaiheista tunnistautumista	Kyllä
		Turvallisuuskonfiguraation keskeiset ominaisuudet on	N/A – teknisiä turvallisuusko	Kyllä – tietyille sovelluksille ja tietokannoille	Kyllä

Prosessi	Riskit	Kontrollit	IT-sovellukset		
IT-prosessi	Esimerkkejä IT:n käytöstä aiheutuvista riskeistä	Esimerkkejä yleisistä IT-kontrolleista	Yksinkertaiset ohjelmistopakettit – soveltuuko (kyllä / ei)	Keskikokoiset ja kohtalaisen monimutkaiset ohjelmistopakettit tai IT-sovellukset – soveltuuko (kyllä / ei)	Suuret tai monimutkaiset IT-sovellukset (esim. Toiminnanohjausjärjestelmät) soveltuuko (kyllä / ei)
		otettu käyttöön asianmukaisesti	nfiguraatioita ei ole		
Muutosten hallinnointi	Sovellusten muutokset: Tehdään epäasianmukaisia muutoksia sovellusjärjestelmiin tai ohjelmistoihin, joihin sisältyy relevantteja automatisoituja kontroleja (ts. konfiguroitavissa olevia asetuksia, automatisoituja algoritmeja, automatisoituja laskelmia ja automaattista tiedon poimintaa) tai raporttilogiikkaa.	Sovellusten muutokset testataan ja hyväksytään asianmukaisesti ennen kuin ne siirretään tuotantoympäristöön	N/A – ei todentaisi mitään asennettua lähdekoodia	Kyllä – muille kuin ohjelmistopaketeille	Kyllä
		Pääsy, joka oikeuttaa tekemään muutoksia sovellusten tuotantoympäristöön, on asianmukaisesti rajoitettu ja erotettu kehittämissympäristöstä	N/A	Kyllä – muille kuin ohjelmistopaketeille	Kyllä
Muutosten hallinnointi	Tietokannan muutokset: Tehdään epäasianmukaisia muutoksia tietokannan rakenteeseen ja tietojen välisiin suhteisiin.	Tietokannan muutokset testataan ja hyväksytään asianmukaisesti ennen kuin ne siirretään tuotantoympäristöön	N/A – yhteisössä ei tehdä tietokantamuutoksia	Kyllä – muille kuin ohjelmistopaketeille	Kyllä
Muutosten hallinnointi	Järjestelmäohjelmistojen muutokset: Tehdään epäasianmukaisia	Järjestelmäohjelmistojen muutokset testataan ja hyväksytään	N/A – yhteisössä ei tehdä järjestelmäohj	Kyllä	Kyllä

Prosessi	Riskit	Kontrollit	IT-sovellukset		
			Yksinkertaiset ohjelmistopakettit – soveltuuko (kyllä / ei)	Keskikokoiset ja kohtalaisen monimutkaiset ohjelmistopakettit tai IT-sovellukset – soveltuuko (kyllä / ei)	Suuret tai monimutkaiset IT-sovellukset (esim. Toiminnanohjausjärjestelmät) soveltuuko (kyllä / ei)
	muutoksia järjestelmäohjelmistoihin (esim. käyttöjärjestelmään, verkkoon, muutostenhallintoihin, pääsynvalvontaohjelmiin).	asianmukaisesti ennen kuin ne siirretään tuotantoon	ohjelmistojen muutoksia		
Muutosten hallinnointi	Tiedon konversio: Aiemman sukupolven järjestelmistä tai aiemmista versioista konvertoitavaan tietoon voi syntyä virheitä, jos konversiossa siirretään epätäydellistä, tarpeetonta, vanhentunutta tai virheellistä tietoa.	Johto hyväksyy tulokset, jotka saadaan, kun tieto konvertoidaan vanhasta sovellusjärjestelmästä tai tietorakenteesta uuteen sovellusjärjestelmään tai tietorakenteeseen (esim. täsmäytystoimenpiteet), ja seuraa, että konversio tapahtuu asetettujen konversioperiaatteiden ja -menettelytapojen mukaisesti.	N/A – vastataan manuaalisilla kontroleilla	Kyllä	Kyllä
IT-käyttötoiminnot	Tietoverkko: Tietoverkko ei asianmukaisella tavalla estä oikeudettomien	Pääsyoikeus todennetaan uniikeilla käyttäjätunnuksilla ja salasanoilla tai	N/A – tietoverkossa ei ole erillistä todentamismenetelmää	Kyllä	Kyllä

Prosessi	Riskit	Kontrollit	IT-sovellukset		
IT-prosessi	Esimerkkejä IT:n käytöstä aiheutuvista riskeistä	Esimerkkejä yleisistä IT-kontrolleista	Yksinkertaiset ohjelmistopakettit – soveltuuko (kyllä / ei)	Keskikokoiset ja kohtalaisen monimutkaiset ohjelmistopakettit tai IT-sovellukset – soveltuuko (kyllä / ei)	Suuret tai monimutkaiset IT-sovellukset (esim. Toiminnanohjausjärjestelmät) soveltuuko (kyllä / ei)
	käyttäjien epäasianmukaista pääsyä tietojärjestelmiin.	muilla menetelmillä, jotka toimivat validointimekanismina sille, että käyttäjillä on oikeus saada pääsy järjestelmään. Salasanaparametrit täyttävät yhtiön asettamat tai ammatilliset periaatteet ja standardit (esim. salasanan vähimmäispituus ja monimutkaisuus, voimassaolon päättyminen, tilin lukitseminen)			
		Tietoverkko on rakennettu niin, että verkkosovellukset on erotettu sisäisestä tietoverkosta, josta on pääsy taloudellista raportointia koskevan sisäisen valvonnan (ICFR) kannalta relevantteihin sovelluksiin.	N/A – ei verkon segmentointia	Kyllä – harkinnan mukaan	Kyllä – harkinnan mukaan

Prosessi	Riskit	Kontrollit	IT-sovellukset		
IT-prosessi	Esimerkkejä IT:n käytöstä aiheutuvista riskeistä	Esimerkkejä yleisistä IT-kontrolleista	Yksinkertaiset ohjelmistopakettit – soveltuuko (kyllä / ei)	Keskikokoiset ja kohtalaisen monimutkaiset ohjelmistopakettit tai IT-sovellukset – soveltuuko (kyllä / ei)	Suuret tai monimutkaiset IT-sovellukset (esim. Toiminnanohjausjärjestelmät) soveltuuko (kyllä / ei)
		Verkon hallintatiimi tekee säännöllisesti verkon ulkokehän haavoittuvuustarkistuksia; tiimi myös selvittää mahdollisia haavoittuvuuksia	N/A	Kyllä – harkinnan mukaan	Kyllä – harkinnan mukaan
		Luodaan säännöllisesti hälytyksiä, jotka huomauttavat tunkeutumisia havaitsevien järjestelmien tunnistamista uhista. Verkon hallinnointitiimi tutkii nämä uhat.	N/A	Kyllä – harkinnan mukaan	Kyllä – harkinnan mukaan
		Otetaan käyttöön kontrolleja, jolla pääsy virtuaaliseen erillisverkkoon (VPN) rajoitetaan siihen oikeutetuille ja asiaankuuluville käyttäjille	N/A – ei VPN-verkkoa	Kyllä – harkinnan mukaan	Kyllä – harkinnan mukaan
IT-käyttötoiminnot	Tiedon varmuuskopioinnit ja palauttaminen: Taloudellista tietoa ei pystytä palauttamaan tai siihen ei saada pääsyä oikea-	Taloudellisesta tiedosta otetaan säännöllisesti varmuuskopiot määrätyn aikataulun ja toteuttamistiheyden mukaisesti.	N/A – tukeudutaan taloustiimin tekemiin manuaalisiin varmuuskopiointeihin	Kyllä	Kyllä

Prosessi	Riskit	Kontrollit	IT-sovellukset		
			Yksinkertaiset ohjelmistopakettit – soveltuuko (kyllä / ei)	Keskikokoiset ja kohtalaisen monimutkaiset ohjelmistopakettit tai IT-sovellukset – soveltuuko (kyllä / ei)	Suuret tai monimutkaiset IT-sovellukset (esim. Toiminnanohjausjärjestelmät) soveltuuko (kyllä / ei)
IT-prosessi	Esimerkkejä IT:n käytöstä aiheutuvista riskeistä	Esimerkkejä yleisistä IT-kontrolleista			
	aikaisesti, kun tietoa/dataa menetetään.				
IT-käyttötoiminnot	Ajojen aikatauluttaminen Tuotannossa olevat järjestelmät, ohjelmistot tai ajot johtavat tiedon virheelliseen, epätäydelliseen tai oikeudettomaan käsittelyyn.	Vain siihen oikeutetuilla käyttäjillä on pääsy päivittämään eräajoja (mukaan lukien liittymäajot) ajojen aikataulusohjelmistossa.	N/A – ei eräajoja	Kyllä – tietyille sovelluksille	Kyllä
		Kriittisiä järjestelmiä, ohjelmistoja tai ajoja seurataan ja käsittelyvirheet korjataan onnistuneen toteutumisen turvaamiseksi.	N/A – ei ajojen seurantaa	Kyllä – tietyille sovelluksille	Kyllä

MUKAUTTAVAT MUUTOKSET JA ISA 315:N (UUDISTETTU 2019) SEURAUKSENA TEHTÄVÄT MUUTOKSET MUIHIN STANDARDEIHIN

Huom: Seuraavat ovat ISA 315:n (uudistettu 2019) hyväksymisen seurauksena tehtäviä muutoksia muihin standardeihin. Nämä muutokset tulevat voimaan samaan aikaan kuin ISA 315 (uudistettu 2019), ja ne esitetään merkittynä muutettavien standardien viimeksi hyväksytyyn versioon. Muutoksiin sisältyvien alaviitteiden numerointi ei täsmää asianomaisiin standardeihin ja pitää tarkistaa asianomaisista standardeista. Muutokset ovat saaneet hyväksynnän PIOB:ltä, joka on todennut, että niitä laadittaessa on noudatettu asiaankuuluvaa prosessia ja yleinen etu on otettu asianmukaisesti huomioon.

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

Standardin soveltamisala

...

Tilintarkastus

...

7. ISA-standardit sisältävät tavoitteita ja vaatimuksia sekä soveltamista koskevaa ja muuta selittävää ohjeistusta, joiden tarkoituksena on tukea tilintarkastajaa kohtuullisen varmuuden hankkimisessa. ISA-standardit edellyttävät, että tilintarkastaja käyttää ammatillista harkintaa ja säilyttää ammatillisen skeptisyyden koko tilintarkastuksen suunnittelun ja suorittamisen ajan ja että hän muun muassa:

- tunnistaa ja arvioi väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskejä yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta sekä sen sisäisestä valvonnasta sisäisen valvonnan järjestelmästä muodostamansa käsityksen perusteella.
- suunnittelemalla ja toteuttamalla asianmukaisia toimenpiteitä arvioituihin riskeihin vastaamiseksi hankkii tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, esiintyykö olennaisia virheellisyyksiä.
- laatii hankkimastaan tilintarkastusevidenssistä tekemiensä johtopäätösten perusteella lausunnon tilinpäätöksestä.

...

Voimaantulo

...

Tilintarkastajan yleiset tavoitteet

...

Määritelmät

13. Seuraavia termejä käytetään ISA-standardeissa seuraavassa merkityksessä:

...

- (n) Olennaisen virheellisyyden riski – Riski siitä, että tilinpäätös on olennaisesti virheellinen ennen tilintarkastusta. Tämä riski koostuu kahdesta osasta, joita kuvataan kannanottotasolla seuraavasti: (viittaus: kappale A15a)

- (i) Ominaisriski – Liiketapahtumien lajia, tilin saldoa tai tilinpäätöksessä esitettävää tietoa koskevan kannanoton alttius virheellisyydelle, joka voisi olla olennainen yksin tai muihin virheellisyyksiin yhdistettynä, ottamatta huomioon asiaa koskevia kontrolleja.
- (ii) Kontrolliriski – Riski siitä, että yhteisön ~~sisäinen valvonta ei~~ kontrollit eivät estä tai eivät havaitse ja korjaa ajoissa jotakin liiketapahtumien lajia, tilin saldoa tai tilinpäätöksessä esitettävää tietoa koskevassa kannanotossa mahdollisesti olevaa virheellisyyttä, joka voisi olla olennainen joko yksin tai yhdessä muiden virheellisyyksien kanssa.

...

Vaatimukset

Tilintarkastusta koskevat eettiset vaatimukset

...

Ammatillinen skeptisyys

...

Ammatillinen harkinta

...

Tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ja tilintarkastusriski

17. Saadakseen kohtuullisen varmuuden tilintarkastajan on hankittava tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tilintarkastusriskin alentamiseksi hyväksyttävän alhaiselle tasolle, jotta hänen on mahdollista tehdä lausuntonsa perustaksi kohtuullisia johtopäätöksiä. (Viittaus: kappaleet A30–A54)

Tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti

Tilintarkastuksen kannalta relevanttien ISA-standardien noudattaminen

...

19. Tilintarkastajalla on oltava käsitys ISA-standardin koko tekstistä, mukaan lukien soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus, jotta hän ymmärtäisi standardin tavoitteet ja soveltaisi sen vaatimuksia asianmukaisella tavalla. (Viittaus: kappaleet A60–A68)

...

Yksittäisissä ISA-standardeissa mainitut tavoitteet

...

Relevanttien vaatimusten noudattaminen

...

Tavoitteen saavuttamatta jääminen

...

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Tilintarkastus

Tilintarkastuksen laajuus (viittaus: kappale 3)

...

Tilinpäätöksen laatiminen (viittaus: kappale 4)

...

Erityisesti julkisen sektorin tilintarkastuksissa huomioon otettavia seikkoja

...

Tilintarkastajan lausunnon muoto (viittaus: kappale 8)

...

Määritelmät

Tilinpäätös (viittaus: kappale 13(f))

...

Olennaisen virheellisyyden riski (viittaus: kappale 13(n))

A15a. ISA-standardeissa on kyse olennaisen virheellisyyden riskistä silloin, kun on kohtuullisen mahdollista, että:

- (a) virheellisyys toteutuu (ts. sen todennäköisyys); ja
- (b) se on toteutuessaan olennainen (ts. sen suuruus).

Tilintarkastusta koskevat eettiset vaatimukset (viittaus: kappale 14)

...

Ammatillinen skeptisyys (viittaus: kappale 15)

...

Ammatillinen harkinta (viittaus: kappale 16)

...

Tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ja tilintarkastusriski (viittaus: kappaleet 5 ja 17)

Tilintarkastusevidenssin tarpeellinen määrä ja tarkoitukseen soveltuvuus

A30. Tilintarkastusevidenssiä tarvitaan tilintarkastajan lausunnon ja tilintarkastuskertomuksen tueksi. Se on luonteeltaan kumuloituvaa ja hankitaan ensisijaisesti tilintarkastuksen aikana suoritettavien tilintarkastustoimenpiteiden avulla. Siihen voi kuitenkin sisältyä myös tietoa, joka on hankittu muista lähteistä, kuten aiemmista tilintarkastuksista (edellyttäen, että tilintarkastaja on selvittänyt, onko edellisen tilintarkastuksen jälkeen tapahtunut muutoksia, jotka voivat vaikuttaa siihen, miten relevanttia tieto on meneillään olevassa tilintarkastuksessa¹⁸) taikka tilintarkastusyhteisössä noudatettavista asiakassuhteen hyväksymistä ja jatkamista koskevista laadunvalvontamenettelyistä. Yhteisön kirjanpitoaineisto on muiden yhteisön sisäisten ja ulkoisten lähteiden ohella tärkeä tilintarkastusevidenssin lähde. Tieto, jota mahdollisesti käytetään tilintarkastusevidenssinä, saattaa myös olla yhteisön kanssa työ- tai toimeksiantosuhteessa olevan erityisasiantuntijan tuottamaa. Tilintarkastusevidenssi sisältää sekä johdon kannanottoja tukevaa ja vahvistavaa tietoa että tällaisten kannanottojen kanssa ristiriidassa olevaa tietoa. Lisäksi joissakin tapauksissa tilintarkastaja hyödyntää myös sitä, ettei jotakin tietoa ole (esimerkiksi kun johto kieltäytyy antamasta pyydettyä vahvistusilmoitusta), jolloin myös tämä on tilintarkastusevidenssiä. Suurin osa tilintarkastajan lausuntoaan laatiessaan tekemästä työstä koostuu tilintarkastusevidenssin hankkimisesta ja arvioimisesta.

...

Tilintarkastusriski

...

Olennaisen virheellisuuden riskit

...

A40. ~~Toimintariski on muita suurempi joissakin kannanotoissa ja niihin liittyvissä liiketapahtumien lajeissa, tilien saldoissa ja tilinpäätöksessä esitettävissä tiedoissa. Ominaisriskitekijät vaikuttavat ominaisriskiin. Riippuen siitä, missä määrin ominaisriskitekijät vaikuttavat kannanoton alttiuteen virheellisyydelle, ominaisriskin taso vaihtelee asteikolla, jota nimitetään ominaisriskiasteikoksi. Tilintarkastaja määrittää merkittävät liiketapahtumien lajit, tilien saldot ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot sekä niitä koskevat relevantit kannanotot osana olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamis- ja arviointiprosessia. Toimintariski voi olla tavanomaista suurempi esimerkiksi silloin, kun kyseessä ovat monimutkaiset laskelmat tai sellaiset tilit, joille kirjatut luvut~~ Esimerkiksi sellaiset tilien saldot, joihin sisältyvät luvut on johdettu merkittävää arviointiepävarmuutta sisältävistä kirjanpidollista arvioista, voidaan tunnistaa merkittäviksi tilien saldoiksi, ja tilintarkastajan arvioima niihin liittyvien riskien ominaisriski osalta kannanottotasolla voi olla suurempi johtuen suuresta arviointiepävarmuudesta.

A40a. Ominaisriskiin voivat vaikuttaa myös liiketoimintariskejä aiheuttavat ulkoiset olosuhteet. Esimerkiksi tekninen kehitys voi aiheuttaa tietyn tuotteen vanhentumisen ja siten lisätä vaihto-omaisuuden alttiutta yliarvostukselle. Tiettyyn kannanottoon liittyvään ominaisriskiin voivat vaikuttaa myös yhteisössä ja sen toimintaympäristössä olevat tekijät, jotka liittyvät useihin tai kaikkiin liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihin tai tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin. Näitä tekijöitä voivat olla esimerkiksi toimintojen jatkamiseksi tarvittavan käyttöpääoman puute tai taantuva toimiala, jolle on ominaista konkurssien suuri määrä.

A41. Kontrolliriskin suuruus riippuu siitä, kuinka tehokkaasti johto suunnittelee, ottaa käyttöön ja ylläpitää ~~sisäistä valvontaa~~ kontrolleja vastatakseen tunnistettuihin riskeihin, jotka vaarantavat yhteisön tilinpäätöksen laatimisen kannalta relevanttien tavoitteiden saavuttamisen. ~~Sisäisen valvonnan~~ Kontrollien luontaisten rajoitteiden vuoksi hyvinkin suunniteltu ja toimiva sisäinen valvonta pystyy kuitenkin vain pienentämään tilinpäätöksen olennaisen virheellisuuden riskejä, ei poistamaan niitä kokonaan. Näihin rajoitteisiin kuuluvat esimerkiksi mahdollisuus inhimillisiin virheisiin tai erehdyksiin tai siihen, että kontrolleja kierretään toimimalla epärehellisesti yhteistyössä tai siten, että johto sivuuttaa kontrolleja epäasianmukaisesti. Näin ollen kontrolliriskiä esiintyy aina jonkin verran. ISA-standardeissa mainitaan ne olosuhteet, joissa tilintarkastajan täytyy tai hän voi testata kontrollien toiminnan tehokkuutta päättäessään suoritettavien aineistotarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta.⁷⁷

A42.⁷⁸ Olennaisen virheellisuuden riskejä koskeva arvio voidaan ilmaista määrällisenä, esimerkiksi prosentteina, tai muuten kuin määrällisenä. Joka tapauksessa se, että tilintarkastajan on tarpeellista tehdä asianmukaiset riskiarviot, on tärkeämpää kuin ne erilaiset tavat, joilla arviot voidaan tehdä. ISA-standardeissa ~~ei yleensä viitata toimintariskiin ja kontrolliriskiin erikseen vaan sen sijaan viitataan yleensä "olennaisen virheellisuuden riskeihin riskien" kokonaisarviointiin sen sijaan että viitattaisiin erikseen ominaisriskiin ja kontrolliriskiin. ISA 540:315:n (uudistettu 2019)¹ mukaan ominaisriski on kuitenkin arvioitava erillään kontrolliriskistä ja kontrolliriski täytyy kuitenkin arvioida erikseen perustaksi kirjanpidollisiin arvioihin liittyviin arviointeihin olennaisen virheellisuuden riskeihin, merkittävät riskit~~

⁷⁷ ISA 330, *Tilintarkastajan toimenpiteet arviointeihin riskeihin vastaamiseksi*, kappaleet 7–17

⁷⁸ Huomaa, että ISA 200:n kappaleen A42 merkinnät on tehty mukauttavina muutoksina päivitettyyn kappaleeseen, joka on esitetty erikseen ISA 540:een (uudistettu) liittyvänä mukauttavana muutoksena.

~~mukaan lukien, kannanottotasolla vastaavien tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelulle ja suorittamiselle ISA 330:n² mukaisesti. Arvioidessaan olennaisen virheellisuuden riskejä sellaisten merkittävien liiketapahtumien lajien, tilien saldojen ja tilinpäätöksessä esitettävien tietojen osalta, jotka eivät ole kirjainpidollisia arvioita, tilintarkastaja voi kuitenkin arvioida toimintariskin ja kontrolliriskin erikseen tai yhdessä riippuen hänen valitsemistaan tilintarkastustekniikoista tai metodologioista ja käytännön näkökohdista.~~

A43a. Olennaisen virheellisuuden riskit arvioidaan kannanottotasolla niiden tilintarkastustoimenpiteiden luonteen, ajoituksen ja laajuuden määrittämiseksi, jotka tarvitaan, jotta saadaan hankituksi tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.⁷⁹

Havaitsemisriski

...

Tilintarkastuksen luontaiset rajoitteet

...

Taloudellisen raportoinnin luonne

...

Tilintarkastustoimenpiteiden luonne

...

Taloudellisen raportoinnin oikea-aikaisuus sekä hyödyn ja kustannusten välinen tasapaino

...

A52. Kappaleessa A51 kuvatut lähestymistavat huomioon ottaen ISA-standardit sisältävät tilintarkastuksen suunnittelua ja suorittamista koskevia vaatimuksia, ja ne edellyttävät, että tilintarkastaja muun muassa:

- hankkii perustan olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamiselle ja arvioimiselle tilinpäätöstasolla ja kannanottotasolla suorittamalla riskienarviointitoimenpiteitä ja niihin liittyviä toimenpiteitä;⁸⁰ ja
- käyttää testausta ja muita perusjoukkojen tutkimismenetelmiä siten, että hän saa kohtuullisen perustan perusjoukkoa koskevien johtopäätösten tekemiselle.⁸¹

Muita tilintarkastuksen luontaisiin rajoitteisiin vaikuttavia seikkoja

...

Tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti

ISA-standardien luonne (viittaus: kappale 18)

...

Erityisesti julkisen sektorin tilintarkastuksissa huomioon otettavia seikkoja

...

ISA-standardien sisältö (viittaus: kappale 19)

⁷⁹ ISA 330, kappale 6

⁸⁰ ISA 315 (uudistettu 2019), kappaleet 175–2240

⁸¹ ISA 330; ISA 500; ISA 520 *Analyttiset toimenpiteet* ja ISA 530 *Otanta tilintarkastuksessa*

A60. Tavoitteiden ja vaatimusten (vaatimukset ilmaistaan ISA-standardeissa käyttäen sanamuotoa ”on tehtävä”) lisäksi ISA-standardiin sisältyy soveltamista koskevaa ja muuta selittävää ohjeistusta. Siihen voi sisältyä myös johdanto, jossa on kyseisen standardin asianmukaisen ymmärtämisen kannalta välttämättömiä taustatietoja, ja lisäksi siihen voi sisältyä määritelmiä. Tämän vuoksi ISA-standardin koko teksti on relevantti standardissa asetettuja tavoitteiden ymmärtämisen ja standardin vaatimusten asianmukaisen soveltamisen kannalta.

A61. Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus sisältää tarvittaessa lisäselvitystä ISA-standardin vaatimuksista ja ohjeistusta niiden toteuttamisesta. Erityisesti siinä voidaan:

- selittää tarkemmin, mitä jokin vaatimus tarkoittaa tai mitä sen on tarkoitus kattaa, mukaan lukien joissakin ISA-standardeissa kuten ISA 315:ssa (uudistettu 2019), miksi jotakin toimenpidettä vaaditaan.
- antaa esimerkkejä toimenpiteistä, jotka saattavat olla kyseisissä olosuhteissa asianmukaisia. Jossakin ISA-standardeissa kuten ISA 315:ssa (uudistettu 2019) esimerkit esitetään laatikoituina.

Vaikka tällainen ohjeistus ei sinänsä sisällä vaatimuksia, se on relevantti ISA-standardin vaatimusten asianmukaisen soveltamisen kannalta. Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus voi myös sisältää taustatietoja ISA-standardissa käsiteltävistä asioista.

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja Skaalautuvuuteen liittyviä seikkoja

A65a Joihinkin ISA-standardeihin (esim. ISA 315:een (uudistettu 2019)) on sisällytetty skaalautuvuuteen liittyviä seikkoja, jotka havainnollistavat vaatimusten soveltamista kaikkiin yhteisöihin riippumatta siitä, ovatko ne luonteeltaan ja olosuhteiltaan yksinkertaisempia vai monimutkaisempia. Yksinkertaisemmat yhteisöt ovat yhteisöjä, joihin kappaleessa A66 mainitut ominaispiirteet saattavat soveltua.

A65b Joihinkin ISA-standardeihin sisältyvät ”erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavat seikat” on koottu ensisijaisesti listaamattomia yhteisöjä ajatellen. Joistakin huomioon otettavista seikoista voi kuitenkin olla apua pienten listattujen yhteisöjen tilintarkastuksissa

A66. Pienten yhteisöjen tilintarkastuksessa huomioon otettavia lisäseikkoja määritettäessä ”pienellä yhteisöllä” tarkoitetaan yhteisöä, jolla on tyypillisesti sellaisia laadullisia ominaispiirteitä kuin:

- (a) omistuksen ja johdon keskittyminen muutamille henkilöille (usein yhdelle henkilölle – joko luonnolliselle henkilölle tai toiselle yritykselle, joka omistaa kyseisen yhteisön, edellyttäen että omistajalla on kyseiset relevantit laadulliset ominaispiirteet); ja
- (b) yksi tai useampia seuraavista:
 - (i) liiketapahtumat ovat suoraviivaisia tai yksinkertaisia;
 - (ii) kirjanpito on selkeää;
 - (iii) liiketoiminta-alueita on vähän ja yrityksellä on harvoja tuotteita;
 - (iv) ~~sisäisiä kontrolloja on vähän~~ yksinkertaiset sisäisen valvonnan järjestelmät;
 - (v) johdon tasoja on vähän, ja näillä tasoilla vastataan laajasta joukosta kontrolloja; tai
 - (vi) henkilöstöä on vähän, ja useilla henkilöillä on paljon erilaisia tehtäviä.

Näitä laadullisia ominaispiirteitä voi olla muitakin, ne eivät koske ainoastaan pieniä yhteisöjä, eikä pienillä yhteisöillä välttämättä ole kaikkia näitä ominaispiirteitä.

A67 [Siirretty – nyt A65b]

Erityisesti automatisoituihin työkaluihin ja menetelmiin liittyviä huomioon otettavia seikkoja

A67a. Joihinkin ISA-standardeihin (esimerkiksi ISA 315:een (uudistettu 2019) sisällytetyt erityisesti "automatoituihin työkaluihin ja menetelmiin" liittyvät huomioon otettavat seikat on tarkoitettu selittämään, miten tilintarkastaja voi soveltaa tiettyjä vaatimuksia, kun hän käyttää automatoituja työkaluja ja menetelmiä tilintarkastustoimenpiteitä suorittaessaan.

Yksittäisissä ISA-standardeissa mainitut tavoitteet (viittaus: kappale. 21)

...

Tavoitteiden käyttäminen apuna ratkaistaessa, tarvitaanko lisää tilintarkastustoimenpiteitä (viittaus: kappale. 21(a))

...

Tavoitteiden käyttäminen apuna arvioitaessa, onko hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä (viittaus: kappale 21(b))

...

Relevanttien vaatimusten noudattaminen

Relevantit vaatimukset (viittaus: kappale 22)

...

Vaatimuksesta poikkeaminen (viittaus: kappale 23)

...

Tavoitteen saavuttamatta jääminen (viittaus: kappale 24)...

ISA 210 Tilintarkastustoimeksiantojen ehdoista sopiminen

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

...

Tilintarkastuksen edellytykset

...

Sopiminen johdon velvollisuuksista

...

Sisäinen valvonta

...

A18. Johdon tehtävänä on määrittää, mitä sisäistä valvontaa tarvitaan, jotta tilinpäätös on mahdollista laatia. Termi "sisäinen valvonta" käsittää useita erilaisia toimintoja sisäisen valvonnan järjestelmän eri komponenteissa eri-osa-alueilla, joista voidaan käyttää nimityksiä valvontaympäristö, yhteisön riskienarviointiprosessi, yhteisön sisäisen valvonnan seurantaprosessi, taloudellisen raportoinnin kannalta relevantti tietojärjestelmä ja kommunikaatio siihen liittyvät taloudellisen raportoinnin kannalta relevantit liiketoimintaprosessit mukaan luettuina sekä kommunikaatio sekä kontrollitoiminnot ja kontrollien seuranta. Tämä jako ei kuitenkaan välttämättä kuvasta sitä, kuinka yksittäinen yhteisö voi suunnitella ja ottaa käyttöön sisäisen

valvontansa ja pitää sitä yllä tai luokitella jonkin tietyn osa-alueen.⁸² Yhteisön sisäinen valvonta (erityisesti sen kirjanpitokirjat ja -aineistot tai kirjanpitojärjestelmät) kuvastaa johdon tarpeita, liiketoiminnan monimutkaisuutta, yhteisöä koskevien riskien luonnetta sekä relevantteja säädöksiä tai määräyksiä.

ISA 230 Tilintarkastusdokumentaatio

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

...

Suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden ja hankitun tilintarkastusevidenssin dokumentoiminen

...

Tarkastettavien yksikköjen tai seikkojen sekä laatijan ja läpikäynnin suorittajan yksilöiminen (viittaus: kappale 9)

...

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja (viittaus: kappale 8)

...

A17. Pienen yhteisön tilintarkastaja voi myös todeta tilintarkastusdokumentaatiota laatiessaan, että on hyödyllistä ja tehokasta dokumentoida tilintarkastuksen useita osa-alueita yhteen asiakirjaan, johon tarvittaessa tehdään ristikkäisviittaukset sitä tukeviin työpapereihin. Esimerkkejä seikoista, jotka voidaan pienen yhteisön tilintarkastuksessa dokumentoida yhdessä, ovat käsityksen muodostaminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta ja yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä sisäisestä valvonnasta, tilintarkastuksen kokonaisstrategia ja tilintarkastussuunnitelma, ISA 320:n⁸³ mukaisesti määritetty olennaisuus, arvioidut riskit, tilintarkastuksen aikana todetut merkittävät seikat sekä tehdyt johtopäätökset.

...

ISA 250 (uudistettu) Säädösten ja määräysten huomioon ottaminen tilintarkastuksessa

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

...

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

...

Säädösten ja määräysten tunnistetun tai epäillyn noudattamatta jättämisen vaikutusten arviointi (viittaus: kappale. 22)

A23. Kuten kappaleessa 22 edellytetään, tilintarkastaja arvioi säädösten ja määräysten tunnistetun tai epäillyn noudattamatta jättämisen vaikutuksia suhteessa tilintarkastuksen muihin osa-alueisiin, kuten tilintarkastajan tekemään riskienarviointiin ja kirjallisten vahvistusilmoitusten luotettavuuteen. Se, millaisia vaikutuksia on tilintarkastajan tunnistamalla tai epäilemillä yksittäisillä säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisillä, riippuu teon ja sen mahdollisen peittelyn suhteesta yksittäisiin

⁸² ISA 315 (uudistettu 2019), kappale A9159 ja liite 31

⁸³ ISA 320 Olennaisuus tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa

~~kontrollitoimintoihin~~ ~~kontrolleihin~~ sekä siitä, minkä tasoista johtoa tai muuta yhteisön palveluksessa tai ohjauksessa työskentelevää henkilöstöä siinä on osallisena, erityisesti kun kyseessä ovat yhteisössä korkeinta valtaa käyttävän tahon osallistumisen vaikutukset. Kuten kappaleessa 9 todetaan, tilintarkastaja voi säädöksiä, määräyksiä tai relevantteja eettisiä vaatimuksia noudattaessaan saada kappaleen 22 mukaisten velvollisuuksiensa kannalta relevanttia lisäinformaatiota.

...

ISA 260 (uudistettu) *Kommunikointi hallintoelinten kanssa*

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

...

Kommunikoitavat seikat

...

Tilintarkastuksen suunniteltu laajuus ja ajoitus (viittaus: kappale 15)

...

A12. Kommunikoimalla tilintarkastajan tunnistamista merkittävistä riskeistä autetaan hallintoelimiä ymmärtämään kyseisiä seikkoja ja sitä, miksi ne on määritetty merkittäviksi riskeiksi ~~ne vaativat erityistä huomiota tilintarkastuksessa~~. Merkittäviä riskejä koskeva kommunikointi auttaa hallintoelimiä näiden täyttäessä taloudellisen raportoinnin prosessin valvontaa koskevia velvollisuuksiaan.

A13. Kommunikoitaviin seikkoihin voi kuulua: ...

- miten tilintarkastaja suunnittelee vastaavansa merkittäviin väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisyysriskeihin.
- kuinka tilintarkastaja suunnittelee käsittelevänsä alueita, joilla olennaisen virheellisyysriskejä on arvioitu tavallista suuremmiksi.
- tilintarkastajan lähestymistapa yhteisön ~~tilintarkastuksen kannalta relevantin~~ sisäisen valvonnan järjestelmän suhteen.
- olennaisuuden käsitteen soveltaminen tilintarkastuksen yhteydessä.
- ...

Liite 2 (viittaus: kappaleet 16(a), A19–A20)

Tilinpäätösmentettelyihin liittyviä laadullisia näkökohtia

Kommunikointiin, jota koskevat vaatimukset esitetään kappaleessa 16(a) ja jota käsitellään kappaleissa A19–A20, voi kuulua esimerkiksi seuraavia asioita:

...

Kirjanpidolliset arviot

- Eristä, joihin liittyy merkittäviä arvioita, ISA 540:ssä¹ käsiteltävät seikat, esimerkiksi:
 - miten johto tunnistaa liiketoimet, tapahtumat ~~ja~~ tai olosuhteet, joista voi syntyä tarve kirjanpidolliseen arvioon perustuvan kirjauksen tekemiseen tai sitä koskevien tietojen esittämiseen tilinpäätöksessä

...

ISA 265 *Kommunikointi sisäisen valvonnan puutteellisuuksista hallintoelimille ja johdolle*

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään tilintarkastajan velvollisuutta kommunikoida tilintarkastuksessa toteamistaan sisäisen valvonnan puutteellisuuksista asianmukaisella tavalla hallintoelimille ja johdolle. Tässä standardissa ei aseteta tilintarkastajalle ISA 315:n (uudistettu 2019) ja ISA 330:n sisältämien vaatimusten lisäksi muita velvollisuuksia ~~sisäistä valvontaa yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmää~~ koskevan käsityksen muodostamisesta eikä kontrollien testauksen suunnittelusta ja suorittamisesta. ISA 260 (uudistettu) sisältää lisävaatimuksia ja -ohjeistusta tilintarkastajan velvollisuudesta kommunikoida hallintoelinten kanssa tilintarkastuksen yhteydessä.
2. Tilintarkastajan täytyy muodostaa käsitys ~~tilintarkastuksen kannalta relevantista sisäisestä valvonnasta yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä~~ tunnistessaan ja arvioidessaan olennaisen virheellisyysriskkejä. Näitä riskejä arvioidessaan tilintarkastaja tarkastelee ~~sisäistä valvontaa yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmää~~ pystyäkseen suunnittelemaan olosuhteisiin nähden asianmukaiset tilintarkastustoimenpiteet mutta ei siinä tarkoituksessa, että hän antaisi lausunnon sisäisen valvonnan tehokkuudesta. Sen lisäksi, että tilintarkastaja voi todeta ~~sisäisessä valvonnassa sisäisen valvonnan kontrollien~~ puutteellisuuksia riskienarviointiprosessin aikana, hän voi todeta niitä myös tilintarkastuksen muissa vaiheissa. Tässä standardissa yksilöidään, mitkä todetuista puutteellisuuksista tilintarkastajan täytyy kommunikoida hallintoelimille ja johdolle.

...

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Sen ratkaiseminen, onko sisäisessä valvonnasta todettu puutteellisuuksia (viittaus. kappale 7)

...

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

- A3. Vaikka ~~kontrollitoiminnot~~ kontrollitoiminnot-komponenttiin sisältyvät kontrollit ovat perusteiltaan pienissä yhteisöissä todennäköisesti samanlaisia kuin suuremmissa yhteisöissä, kontrollien toiminnan ~~määrämuotoisuudessa~~ formaaliudessa voi olla eroja. Pienissä yhteisöissä saatetaan lisäksi todeta, että tietyn tyyppiset ~~kontrollitoiminnot~~ kontrollit eivät ole johdon soveltamien kontrollien vuoksi tarpeellisia. Esimerkiksi se, että vain johdolla on oikeus myöntää luottoa asiakkaille ja hyväksyä merkittäviä ostoja, voi toimia tehokkaana kontrollina tärkeille tilien saldoille ja liiketapahtumille ja näin vähentää yksityiskohtaisempien ~~kontrollitoimintojen~~ kontrollien tarvetta tai poistaa sen kokonaan.

...

Sisäisen valvonnan merkittävät puutteellisuudet (viittaus: kappaleet 6(b), 8)

- A8. Kontrollit voidaan suunnitella toimimaan erikseen tai yhdessä niin, että virheellisyys estetään tai havaitaan ja korjataan tehokkaasti. Esimerkiksi myyntisaamia koskevat kontrollit voivat koostua sekä automatisoiduista että manuaalisista kontroleista, jotka on suunniteltu toimimaan yhdessä kyseisessä tilin saldossa olevien virheellisyyksien estämiseksi tai havaitsemiseksi ja korjaamiseksi. Yksi sisäisen valvonnan puutteellisuus ei ehkä itsessään ole niin tärkeä, että se muodostaisi merkittävän

puutteellisuuden. Samaan tilin saldoon tai tilinpäätöksessä esitettävään tietoon, ~~relevantiin~~ kannanottoon tai ~~sisäisen valvonnan osatekijään~~ yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän komponenttiin vaikuttavat puutteellisuudet voivat kuitenkin yhdessä kasvattaa virheellisuuden riskejä niin paljon, että kyseessä on merkittävä puutteellisuus.

ISA 240 Väärinkäyttöihin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa

Johdanto

Standardin soveltamisala

...

Väärinkäytösten ominaispiirteet

...

Vastuu väärinkäytösten estämisestä ja havaitsemisesta

...

Tilintarkastajan velvollisuudet

...

7. Lisäksi riski siitä, että tilintarkastaja ei havaitse johdon väärinkäytöksestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä on suurempi kuin riski siitä, että hän ei havaitse työntekijän väärinkäytöksestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä, koska johto pystyy usein suoraan tai epäsuorasti manipuloimaan kirjanpitoaineistoa, esittämään vilpillistä taloudellista informaatiota tai sivuuttamaan kontrollitoimenpiteet kontrollit, jotka on suunniteltu estämään muuta henkilöstöä tekemästä vastaavanlaisia väärinkäytöksiä.

...

Voimaantulo

...

Tavoitteet

...

Määritelmät

...

Vaatimukset

Ammatillinen skeptisyys

12. ISA 200:n⁸⁴ mukaan tilintarkastajan on säilytettävä ammatillinen skeptisyys koko tilintarkastuksen ajan ja tiedostettava väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden mahdollisuus huolimatta tilintarkastajan aikaisemmasta kokemuksesta yhteisön johdon ja hallintoelinten rehellisyydestä ja vilpittömyydestä. (Viittaus: kappaleet A7–A8)
13. Jollei tilintarkastajalla ole syytä uskoa päinvastaista, hän voi pitää aineistoja ja asiakirjoja aitoina. Jos tilintarkastuksen aikana tunnistetut olosuhteet saavat tilintarkastajan epäilemään, että asiakirja ei mahdollisesti ole aito tai että asiakirjan ehtoja on muutettu mutta tilintarkastaja ei ole tästä tietoinen, hänen tulee jatkaa asian tutkimista. (Viittaus: kappale A9)

⁸⁴ ISA 200, kappale 15

14. Silloin kun johdolle tai hallintoelimille osoitettuihin tiedusteluihin saadaan epäjohdonmukaisia vastauksia, tilintarkastajan on tutkittava nämä epäjohdonmukaisuudet.

Keskustelu toimeksiantotiimissä

15. ISA 315 (uudistettu 2019) edellyttää, että toimeksiantotiimin jäsenten välillä käydään keskustelua ja että toimeksiannosta vastuullinen henkilö päättää, mistä asioista kommunikoidaan niille tiimin jäsenille, jotka eivät osallistu keskusteluun.⁸⁵ Tässä keskustelussa on painotettava erityisesti sitä, kuinka ja missä kohdin yhteisön tilinpäätös voi olla altis väärinkäytöksestä johtuvalle olennaiselle virheellisyydelle sekä miten väärinkäytös voisi tapahtua. Keskustelua käytäessä ei pidä ottaa huomioon toimeksiantotiimin jäsenten mahdollisia käsityksiä siitä, että johto ja hallintoelimet ovat rehellisiä ja vilpittömiä. (Viittaus: kappaleet A10–A11)

Riskienarviointitoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet

16. Suorittaessaan ISA 315:n (uudistettu 2019)⁸⁶ edellyttämiä riskienarviointitoimenpiteitä ja niihin liittyviä toimenpiteitä käsityksen muodostamiseksi yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta sekä yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä ~~sisäisestä valvonnasta~~ tilintarkastajan on tehtävä kappaleissa ~~48–25~~ 23-43 tarkoitetut toimenpiteet hankkiakseen tietoa väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisessa käytettäväksi.

Johto ja muut yhteisössä toimivat

...

Hallintoelimet

20. Elleivät kaikki hallintoelinten jäsenet osallistu yhteisön toiminnan johtamiseen,⁸⁷ tilintarkastajan on muodostettava käsitys siitä, miten hallintoelimet valvovat prosesseja, joiden avulla johto tunnistaa väärinkäytösriskit yhteisössä ja vastaa niihin, sekä miten ne valvovat ~~sisäistä valvontaa, jonka~~ kontrolleja, jotka johto on järjestänyt pienentääkseen näitä riskejä. (Viittaus: kappaleet A19–A21)

...

Tunnistetut epätavalliset tai odottamattomat yhteydet

...

~~Muut tiedot~~ Muu informaatio

23. Tilintarkastajan on harkittava, viittaako muu hänen saamansa informaatio~~tieto~~ väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskeihin. (Viittaus: kappale A22)

Väärinkäytöksen riskitekijöiden arvioiminen

24. Tilintarkastajan on arvioitava, viittaako muiden riskienarviointitoimenpiteiden ja niihin liittyvien toimenpiteiden tuloksena saatu tieto yhden tai useamman väärinkäytöksen riskitekijän olemassaoloon. Vaikka väärinkäytöksen riskitekijät eivät välttämättä viittaa väärinkäytöksen esiintymiseen, niitä on kuitenkin usein esiintynyt olosuhteissa, joissa väärinkäytöksiä on tapahtunut, ja sen vuoksi ne voivat viitata väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskeihin. (Viittaus: kappaleet A23–A27)

⁸⁵ ISA 315 (uudistettu 2019), kappaleet 17–18 ⁴⁰

⁸⁶ ISA 315 (uudistettu), kappaleet 5–24

⁸⁷ ISA 260 (uudistettu) *Kommunikointi hallintoelinten kanssa*, kappale 13

Väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen

25. ISA 315:n (uudistettu 2019) mukaan tilintarkastajan on tunnistettava väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskit ja arvioitava niitä tilinpäätösten ja kannanottotasolla liiketapahtumien lajien, tilien saldojen ja tilinpäätöksessä esitettävien tietojen osalta.⁸⁸
26. Väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskejä tunnistaessaan ja arvioidessaan tilintarkastajan on – perustuen olettamukseen, että tulouttamiseen liittyy väärinkäytösriskkejä – arvioitava, minkä tyyppiset tuotot, tuottoja koskevat liiketapahtumat tai kannanotot aiheuttavat tällaisia riskejä. Kappaleessa 47 täsmennetään, millaista dokumentaatiota vaaditaan, kun tilintarkastaja toteaa, ettei kyseinen oletttamus ole sovellettavissa toimeksiannon olosuhteissa, eikä hän näin ollen ole todennut tulouttamiseen liittyvän väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskiä. (Viittaus: kappaleet A28–A30)
27. Tilintarkastajan on käsiteltävä näitä arvioituja väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskejä merkittävänä riskinä, ja näin ollen hänen on, siltä osin kuin hän ei jo ole näin tehnyt, ~~muodostettava käsitys kyseisten riskien kannalta relevanteista kontrolloista yhteisössä, kontrollitoiminnot mukaan lukien. tunnistettava kyseisiin riskeihin vastaavat yhteisön kontrollit, arvioitava niiden rakennetta ja todettava, onko ne otettu käyttöön.~~⁸⁹ (Viittaus: kappaleet A31–A32)

Toimenpiteet arvioituihin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskeihin vastaamiseksi

Kokonaisnäemykseen perustuvat toimenpiteet

...

Tilintarkastustoimenpiteet, joilla vastataan arvioituihin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskeihin kannanottotasolla

...

Tilintarkastustoimenpiteet, joilla vastataan riskeihin, että johto sivuuttaa kontroleja

...

32. Riippumatta siitä, millaisiksi tilintarkastaja on arvioinut riskit siitä, että johto sivuuttaa kontroleja, hänen on suunniteltava ja suoritettava tilintarkastustoimenpiteitä:
- (a) tarkastaakseen suoraan pääkirjaan tehtyjen vientien ja muiden tilinpäätöstä laadittaessa tehtyjen oikaisujen asianmukaisuutta. Tällaisessa tarkastuksessa käytettäviä tilintarkastustoimenpiteitä suunnitellessaan ja suorittaessaan tilintarkastajan on
- (i) tiedusteltava taloudellisen raportoinnin prosessiin osallistuvilta henkilöiltä pääkirjanpitovientien ja muiden oikaisujen käsittelyyn liittyvästä epäasianmukaisesta tai epätavallisesta toiminnasta;
 - (ii) valittava tilikauden lopussa tehtyjä pääkirjanpitovientejä ja muita oikaisuja; ja
 - (iii) harkittava, onko tarpeellista tarkastaa pääkirjanpitovientejä ja muita oikaisuja koko tilikauden ajalta; (viittaus: kappaleet A41–A44)

...

Tilintarkastusevidenssin arviointi (viittaus: kappale A49)

...

⁸⁸ ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 282

⁸⁹ ISA 315 (uudistettu 2019), kappaleet 26(a)(i) ja 26(d)

Tilintarkastaja ei pysty jatkamaan toimeksiannon suorittamista

...

Kirjalliset vahvistusilmoitukset

...

Kommunikointi johdolle ja hallintoelinten kanssa

...

Raportoiminen väärinkäytöksestä yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalla viranomaiselle [MUUTTUNUT OTSIKKO, tässä oikea!]

...

Dokumentointi

44. Tilintarkastajan on sisällytettävä seuraavat seikat tilintarkastusdokumentaatioon⁹⁰, joka koskee ISA 315:n (uudistettu 2019)⁹¹ edellyttämää ~~tilintarkastajan käsitystä yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä arviota olennaisen virheellisuuden riskeistä~~ olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamista ja arviointia:

- (a) merkittävät päätökset, jotka on tehty keskusteltaessa toimeksiantotiimin jäsenten kesken yhteisön tilinpäätöksen alttiudesta väärinkäytöksestä johtuvalle olennaiselle virheellisyydelle; ja
- (b) tunnistetut ja arvioidut väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskit tilinpäätösten tasolla ja kannanottotasolla; ja
- (c) kontrollitoiminnot-komponenttiin sisältyvät tunnistetut kontrollit, jotka vastaavat väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskeihin.

...

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Väärinkäytösten ominaispiirteet (viittaus: kappale 3)

...

Ammatillinen skeptisyys (viittaus: kappaleet 12–14)

A7. Ammatillisen skeptisyyden säilyttäminen edellyttää, että pidetään jatkuvasti esillä kysymystä siitä, viittaako hankittu tieto ja tilintarkastusevidenssi väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden mahdolliseen olemassaoloon. Siihen kuuluu tilintarkastusevidenssinä käytettävän tiedon luotettavuuden ja ~~— milloin tämä on relevanttia —~~ tiedon tuottamista ja säilyttämistä koskevien kontrollitoiminnot-komponenttiin sisältyvien kontrollien, jos niitä on, arvioiminen. Väärinkäytösten ominaispiirteiden vuoksi ammatillinen skeptisyys on tilintarkastajalle erityisen tärkeä tarkasteltaessa väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskejä.

...

Keskustelu toimeksiantotiimissä (viittaus: kappale 15)

...

⁹⁰ ISA 230 *Tilintarkastusdokumentaatio*, kappaleet 8–11, ja kappale A6

⁹¹ ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 3832

Riskienarviointitoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet

Johdolle tehtävät tiedustelut

Johdon tekemä arvio väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskistä (viittaus: kappale 17(a))

...

Sisäiselle tarkastukselle osoitettavat tiedustelut (viittaus: kappale 19)

A18. ISA 315 (uudistettu 2019) ja ISA 610 (uudistettu 2013) sisältävät vaatimuksia ja ohjeistusta, jotka ovat relevantteja sellaisten yhteisöjen tilintarkastuksessa, joilla on sisäinen tarkastus.⁹² Kun tilintarkastaja täyttää kyseisten ISA-standardien mukaisia vaatimuksia väärinkäytösten osalta, hän voi tiedustella sisäisen tarkastuksen nimenomaisista toimenpiteistä, esimerkiksi:

- mitä toimenpiteitä sisäinen tarkastus on vuoden aikana suorittanut väärinkäytösten havaitsemiseksi.
- onko johto vastannut näiden toimenpiteiden tuloksena tehtyihin havaintoihin asianmukaisella tavalla.

Käsityksen muodostaminen hallintoelinten suorittamasta valvonnasta (viittaus: kappale 20)

A19. Yhteisön hallintoelimet valvovat järjestelmiä, jotka yhteisössä on luotu riskien seurantaan, talouden valvontaa ja lakien noudattamista varten. Hallinto- ja ohjausjärjestelmään liittyvät käytännöt ovat useissa maissa pitkälle kehittyneitä, ja hallintoelimillä on aktiivinen rooli valvonnassa, joka kohdistuu väärinkäytösriskien arviointiin ja ~~niihin liittyvään sisäiseen valvontaan~~ tällaisiin riskeihin vastaaviin kontroleihin yhteisössä. Koska hallintoelinten ja johdon velvollisuudet voivat poiketa toisistaan eri yhteisöissä ja eri maissa, on tärkeää, että tilintarkastajalla on käsitys molempien velvollisuuksista, jotta hän pystyy muodostamaan käsityksen asianomaisten henkilöiden toteuttamasta valvonnasta⁹³

A20. Käsityksen muodostaminen hallintoelinten suorittamasta valvonnasta voi antaa näkemyksiä yhteisön alttiudesta johdon väärinkäytöksille, väärinkäytösriskeihin ~~kohdistuvan sisäisen valvonnan~~ vastaavien kontrollien riittävydestä sekä johdon pätevydestä ja rehellisyydestä. Tilintarkastaja voi muodostaa tämän käsityksen monella eri tavalla, esimerkiksi osallistumalla kokouksiin, joissa tällaisista asioista keskustellaan, lukemalla kyseisten kokousten pöytäkirjoja tai osoittamalla tiedusteluja hallintoelimille

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja ...

Muun tiedon huomioon ottaminen (viittaus: kappale 23)

A22. Analyttisten toimenpiteiden avulla hankitun tiedon lisäksi myös muu yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta sekä yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä hankittu tieto saattaa olla avuksi väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamisessa. Tiimin jäsenten kesken käytävä keskustelu saattaa tuottaa tietoa, josta on apua tällaisten riskien tunnistamisessa. Lisäksi tieto, joka on saatu asiakassuhteen hyväksymis- tai jatkamisprosessin yhteydessä, sekä kokemus, joka on saatu yhteisölle suoritetuissa muissa toimeksiannoissa, esimerkiksi osavuosi-informaation yleisluonteisissa tarkastuksissa, voi olla relevanttia väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamisen kannalta.

⁹² ISA 315 (uudistettu 2019), kappaleet 14(a) ja 24(a)(ii)6 ja 23, sekä ISA 610 (uudistettu 2013) *Sisäisten tarkastajien tekemän työn käyttäminen*

⁹³ ISA 260:n (uudistettu) kappaleissa A1–A8 käsitellään sitä, minkä tahon kanssa tilintarkastaja kommunikoi silloin, kun yhteisön hallinto- ja ohjausjärjestelmän rakenne ei ole selkeästi määritelty.

Väärinkäytöksen riskitekijöiden arvioiminen (viittaus: kappale 24)

...

A25. Liitteessä 1 on esimerkkejä vilpilliseen taloudelliseen raportointiin ja varojen väärinkäyttöön liittyvistä väärinkäytöksen riskitekijöistä. Nämä esimerkinomaiset riskitekijät on luokiteltu niiden kolmen tekijän perusteella, joita yleensä esiintyy väärinkäytösten yhteydessä:

- yllyke tai paine väärinkäytöksen tekemiseen;
- havaittu tilaisuus väärinkäytöksen tekemiseen; ja
- kyky perustella vilpillinen teko itselleen.

Väärinkäytöksen riskitekijät voivat liittyä sellaisista olosuhteista johtuviin yllykkeisiin, paineisiin tai tilaisuuksiin, joista syntyy alttius virheellisyydelle ennen kontrollien huomioon ottamista. Väärinkäytöksen riskitekijät, joihin kuuluu johdon tahallinen tarkoitushakuisuus, ovat ominaisriskitekijöitä⁹⁴ siltä osin kuin ne vaikuttavat ominaisriskiin. Väärinkäytöksen riskitekijät voivat myös liittyä yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmässä vallitseviin olosuhteisiin, jotka antavat tilaisuuksia väärinkäytöksen tekemiseen tai voivat vaikuttaa johdon asenteeseen tai kykyyn perustella vilpilliset teot itselleen. Väärinkäytöksen Riskitekijät, jotka kuvastavat vilpillisen teon perustelemisen mahdollistavaa asennetta, eivät välttämättä kiinnitä tilintarkastajan huomiota. Tällaisen informaation olemassaolo saattaa kuitenkin tulla tilintarkastajan tietoon esimerkiksi hänen muodostaessaan vaadittavaa käsitystä yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä.⁹⁵ Vaikka liitteessä 1 kuvatut väärinkäytöksen riskitekijät kattavat useita tilintarkastajan tavallisesti kohtaamia tilanteita, ne ovat ainoastaan esimerkkejä, ja myös muita riskitekijöitä saattaa olla olemassa.

...

Väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen

Tulouttamista koskevat väärinkäytösriskit (viittaus: kappale 26)

...

Väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen sekä käsityksen muodostaminen niihin liittyvistä kontrolleista yhteisössä (viittaus: kappale 27)

A31. Johto voi harkintansa mukaan päättää, millaisia ja miten laajoja kontrolleja se ottaa käyttöön sekä millaisia ja miten laajoja riskejä se ottaa. Päättäessään siitä, mitkä kontrollit otetaan käyttöön väärinkäytösten ehkäisemiseksi ja havaitsemiseksi, johto arvioi riskejä siitä, että tilinpäätöksestä saattaa tulla väärinkäytöksen johdosta olennaisesti virheellinen. Tätä arviointia suorittaessaan johto saattaa todeta, ettei tietyn kontrollin käyttöönotto ja ylläpitäminen ole kustannustehokasta suhteutettuna siihen väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskien pienemiseen, joka näin saavutettaisiin.

A32. Sen vuoksi tilintarkastajan on tärkeää muodostaa käsitys kontrolleista, jotka johto on suunnitellut, ottanut käyttöön ja pitänyt yllä väärinkäytösten ehkäisemiseksi ja havaitsemiseksi. Tällöin Väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaavia kontrolleja tunnistaessaan tilintarkastaja saattaa esimerkiksi saada tietoonsa, että johto on tietoisesti päättänyt hyväksyä riskit, jotka liittyvät työtehtävien puutteelliseen eriyttämiseen. Tätä käsitystä muodostettaessa saatu tieto Informaatio, joka on saatu tunnistettaessa näitä kontrolleja sekä arvioitaessa niiden rakennetta ja todettaessa, onko ne otettu

⁹⁴ ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 12(f)

⁹⁵ ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 21

käyttöön, saattaa olla hyödyllistä myös sellaisten väärinkäytöksen riskitekijöiden tunnistamisessa, jotka saattavat vaikuttaa tilintarkastajan arvioon riskeistä, että tilinpäätöksessä saattaa olla väärinkäytöksestä johtuva olennainen virheellisyys.

Toimenpiteet arvioituihin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi

Kokonaisnäkemukseen perustuvat toimenpiteet (viittaus: kappale 28)

...

Henkilöstön työtehtävät ja valvonta (viittaus: kappale 29(a))

...

Ennalta arvaamattomuus tilintarkastustoimenpiteiden valinnassa (viittaus: kappale 29(c))

...

Tilintarkastustoimenpiteet, joilla vastataan arvioituihin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskeihin kannanottotasolla (viittaus: kappale 30)

...

Tilintarkastustoimenpiteet, joilla vastataan riskeihin, että johto sivuuttaa kontrolleja

Pääkirjanpitiöviennit ja muut oikaisut (viittaus: kappale 32(a))

...

A42. Lisäksi tilintarkastajan on tärkeää ottaa huomioon sellaiset olennaisen virheellisyyden riskit, jotka liittyvät pääkirjanpitiövientien ja koskevien kontrollien⁹⁶ sivuuttamiseen, koska automatisoidut prosessit ja kontrollit voivat pienentää tahattoman virheen riskiä mutta ne eivät poista riskiä siitä, että jotkut henkilöt voivat kiertää tällaiset automatisoidut prosessit epäasianmukaisella tavalla, esimerkiksi muuttamalla lukuja, jotka siirretään automaattisesti pääkirjaan tai taloudellisen raportoinnin järjestelmään. On myös huomattava, että tällaisesta tietojärjestelmään puuttumisesta on ehkä vain vähän tai ei lainkaan näkyvää evidenssiä, kun käytetään tietotekniikkaa tiedon automaattiseen siirtämiseen.

A43. Seuraavat seikat ovat relevantteja, kun pääkirjanpitiövientien ja muita oikaisuja tunnistetaan ja valitaan tarkastettaviksi sekä päätetään menettelytavasta, joka soveltuu valittujen erien perusteiden tarkastelemiseen:

- *Väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arviointi – väärinkäytöksen riskitekijöiden esiintyminen ja muu tieto, jonka tilintarkastaja on saanut tunnistaessaan ja arvioidessaan väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskejä, saattaa auttaa tilintarkastajaa tunnistamaan tiettyjä pääkirjanpitiövientien ja muiden oikaisujen ryhmiä tarkastusta varten.*
- *Pääkirjanpitiövientien ja muita oikaisuja varten käyttöön otetut kontrollit – tehokkaat kontrollit, jotka koskevat pääkirjanpitiövientien ja muiden oikaisujen valmistelemista ja kirjaamista, saattavat vähentää tarvittavan aineistotarkastuksen laajuutta, edellyttäen että tilintarkastaja on testannut kontrollien toiminnan tehokkuutta.*
- *Yhteisön taloudellisen raportoinnin prosessi ja saatavissa olevan evidenssin luonne – useissa yhteisöissä liiketapahtumien rutiininomaiseen käsittelyyn kuuluu sekä manuaalisia että automatisoituja ~~vaiheita ja toimenpiteitä~~ kontrolleja. Vastaavasti pääkirjanpitiövientien ja muiden*

⁹⁶ ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 26(a)(ii)

oikaisujen käsittelyyn saattaa kuulua sekä manuaalisia että automatisoituja ~~toimenpiteitä~~ ja kontroleja. Kun taloudellisen raportoinnin prosessissa käytetään tietotekniikkaa, pääkirjanpitoviennit ja muut oikaisut saattavat olla pelkästään sähköisessä muodossa

- *Vilpillisten pääkirjanpitovientien ja muiden oikaisujen ominaispiirteet* – epäasianmukaisilla pääkirjanpitoviennillä tai muilla oikaisuilla on usein vain niille tyyppisiä ominaispiirteitä. Tällaisia ominaispiirteitä saattavat olla, että kirjaukset (a) on viety asiaan liittymättömille, epätavallisille tai harvoin käytetyille tileille, (b) ovat sellaisten henkilöiden tekemiä, jotka eivät yleensä tee pääkirjanpitovientejä, (c) on tehty tilikauden lopussa tai tilikauden sulkemisen jälkeen ja niissä on vain lyhyt selitys tai kuvaus tai ei minkäänlaista selitystä tai kuvausta, (d) on tehty joko juuri ennen tilinpäätöksen laatimista tai tilinpäätöksen laatimisen aikana eikä niissä ole tilinumeroita tai (e) sisältävät tasalukuja tai yhdenmukaisia loppunumeroita.
- *Tilien luonne ja monimutkaisuus* – epäasianmukaisia pääkirjanpitovientejä tai oikaisuja saatetaan tehdä tileille, (a) jotka sisältävät luonteeltaan monimutkaisia tai epätavallisia liiketapahtumia, (b) jotka sisältävät merkittäviä arvioita ja tilikauden lopussa tehtäviä oikaisuja, (c) jotka ovat aiemmin olleet alltiita virheellisyyksille, (d) joita ei ole täsmäytetty oikea-aikaisesti tai jotka sisältävät selvittämättömiä eroja, (e) jotka sisältävät yrityksen sisäisiä liiketapahtumia tai (f) joihin muuten liittyy tunnistettu väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riski. Sellaisten yhteisöjen tilintarkastuksessa, joilla on useita toimipisteitä tai osia, arvioidaan tarvetta valita tarkastettavaksi pääkirjanpitovientejä useista toimipaikoista.
- *Pääkirjanpitoviennit tai muut oikaisut, jotka on tehty tavanomaisen liiketoiminnan hoitamisen ulkopuolella* – muihin kuin vakiotyyppiisiin pääkirjanpitovienteihin ei ehkä kohdistu ~~samantasoista sisäistä~~ sisäistä valvontaa saman luonteisia ja yhtä laajoja kontroleja kuin toistuviin pääkirjanpitovienteihin, jolla kirjataan esimerkiksi kuukausittaiset myynnit, ostot ja käteismaksut.

...

Kirjanpidolliset arviot (viittaus: kappale 32(b))

...

Merkittävien liiketapahtumien liiketoiminnallinen peruste (viittaus: kappale 32(c))

...

Tilintarkastusevidenssin arvioiminen (viittaus: kappaleet 34–37)

...

Analyttiset toimenpiteet, jotka suoritetaan tilintarkastuksen loppuvaiheessa yleistä johtopäätöstä tehtäessä (viittaus: kappale 34)

...

Todettujen virheellisyyksien arvioiminen (viittaus: kappaleet 35–37)

...

Tilintarkastaja ei pysty jatkamaan toimeksiannon suorittamista (viittaus: kappale 38)

...

Kirjalliset vahvistusilmoitukset (viittaus: kappale 39)

...

Kommunikointi johdolle ja hallintoelinten kanssa

Kommunikointi johdolle (viittaus: kappale 40)

...

Kommunikointi hallintoelinten kanssa (viittaus: kappale 41)

...

Muut väärinkäyttöksiin liittyvät asiat (viittaus: kappale 42)

...

Raportoiminen väärinkäytöksestä yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalla viranomaisella (viittaus: kappale 43)

...

Liite 1

(viittaus: kappale A25)

Esimerkkejä väärinkäytöksen riskitekijöistä

Tässä liitteessä mainitut väärinkäytöksen riskitekijät ovat esimerkkejä tällaisista tekijöistä, joita tilintarkastajat saattavat kohdata varsin erilaisissa tilanteissa. Erikseen esitetään esimerkkejä, jotka liittyvät kahteen tilintarkastajan harkinnan kannalta relevanttiin väärinkäytöstyyppiin – vilpilliseen taloudelliseen raportointiin ja varojen väärinkäyttöön. Kummankin väärinkäytöstyyppiin riskitekijät on edelleen luokiteltu niiden kolmen tekijän perusteella, joita yleisesti esiintyy väärinkäytöksestä johtuvien olennaisten virheellisyyksien tapahtuessa: (a) yllykkeet/paineet, (b) tilaisuudet, ja (c) asenteet/kyky perustella teko itselleen. Vaikka riskitekijät kattavat erilaisia tilanteita, ne ovat kuitenkin ainoastaan esimerkkejä, ja näin ollen tilintarkastaja saattaa tunnistaa myös muita tai erilaisia riskitekijöitä. Kaikki esimerkit eivät ole relevantteja kaikissa tilanteissa, ja jotkin niistä voivat olla merkittävämpiä tai vähemmän merkittäviä erikokoisissa tai omistukseltaan tai olosuhteiltaan erilaisissa yhteisöissä. Riskitekijöitä koskevien esimerkkien järjestyksen ei myöskään ole tarkoitus kuvastaa niiden suhteellista tärkeyttä tai esiintymistiheyttä.

Väärinkäytöksen riskitekijät saattavat liittyä sellaisista olosuhteista aiheutuviin yllykkeisiin tai paineisiin taikka tilaisuuksiin, jotka luovat alttiuden virheellisyydelle ennen kontrollien huomioon ottamista (ts. ominaisriski). Tällaiset tekijät ovat ominaisriskitekijöitä siltä osin kuin ne vaikuttavat ominaisriskiin ja voivat johtua johdon tarkoitushakuisuudesta. Tilaisuuksiin liittyviä väärinkäytöksen riskitekijöitä voi aiheutua myös muista tunnistetuista ominaisriskitekijöistä (esimerkiksi monimutkaisuus tai epävarmuus voi luoda tilaisuuksia, joista seuraa alttius väärinkäytöksestä johtuvalle virheellisyydelle). Tilaisuuksiin liittyvät väärinkäytöksen riskitekijät voivat myös liittyä olosuhteisiin yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän sisällä, kuten yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän rajoitteisiin tai puutteellisiin, jotka luovat tällaisia tilaisuuksia. Väärinkäytöksen riskitekijöitä, jotka liittyvät asenteisiin tai kykyyn perustella teko itselleen, voi aiheutua erityisesti yhteisön valvontaympäristön rajoitteista tai puutteellisuuksista.

Vilpillisestä taloudellisesta raportoinnista johtuviin virheellisyyksiin liittyvät riskitekijät

Seuraavassa on esimerkkejä riskitekijöistä, jotka liittyvät vilpillisestä taloudellisesta raportoinnista johtuviin virheellisyyksiin.

Yllykkeet/paineet

Taloudellista vakautta tai kannattavuutta uhkaavat taloutta tai toimialaa koskevat tai yhteisön toimintaan liittyvät olosuhteet, kuten esimerkiksi seuraavat (tai seuraavien osoittamat):

...

Johdolla on kohtuuton paine täyttää kolmansien osapuolten vaatimukset tai odotukset seuraavista syistä:

...

Käytettävissä oleva tieto viittaa siihen, että johdon tai hallintoelinten jäsenten henkilökohtainen taloudellinen tilanne on uhattuna yhteisön taloudellisen tuloksen vuoksi seuraavista syistä:

...

Tilaisuudet

Toimialan tai yhteisön toiminnan luonne tarjoaa tilaisuuksia vilpilliseen taloudelliseen raportointiin, mikä voi aiheutua seuraavista tekijöistä:

...

Johdon seuranta on tehotonta seuraavista syistä:

...

Organisaatorakenne on monimutkainen tai epävakaa, mitä osoittavat seuraavat seikat:

...

~~Sisäisen valvonnan osa-alueet ovat puutteellisia~~ Sisäisessä valvonnassa on puutteellisuuksia seuraavista syistä

- ~~kontrollien yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän, kuten mukaan lukien~~ automatisoitujen kontrollien ja osavuositilinpöytäraportointiin liittyvien kontrollien (silloin kun ulkoista raportointia vaaditaan), riittämätön seurantaprosessi.
- henkilöstön suuri vaihtuvuus tai tehtävistä huonosti suoriutuvien henkilöiden palkkaaminen kirjanpidon tai tietotekniikan tehtäviin taikka sisäiseen tarkastukseen.
- tehottomat laskenta- ja tietojärjestelmät, mukaan lukien tilanteet, joihin liittyy merkittäviä puutteellisuuksia sisäisessä valvonnassa.

Asenteet / kyky perustella teko itselleen

...

Varojen väärinkäytöstä johtuviin virheellisyyksiin liittyvät riskitekijät

Myös varojen väärinkäytöstä johtuviin virheellisyyksiin liittyvät riskitekijät on ryhmitelty kolmen sellaisen tekijän mukaisesti, joita yleisesti esiintyy silloin, kun tapahtuu väärinkäytöksiä: yllykkeet/paineet, tilaisuudet ja asenteet / kyky perustella teko itselleen. Joitakin niistä riskitekijöistä, jotka liittyvät vilpillisestä taloudellisesta raportoinnista johtuviin virheellisyyksiin, saattaa esiintyä myös silloin, kun virheellisyyksiä aiheutuu varojen väärinkäytöstä. Esimerkiksi tehotonta johdon seuranta 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

...

Tilaisuudet

Tietyt ominaispiirteet tai olosuhteet saattavat lisätä varojen alttiutta väärinkäytökselle. Tilaisuudet varojen väärinkäyttöön lisääntyvät esimerkiksi silloin, kun esiintyy seuraavia:

...

~~Varojen riittämätön sisäinen valvonta saattaa~~ Varoja koskevat riittämättömät kontrollit saattavat lisätä näiden varojen alttiutta väärinkäytölle. Varojen väärinkäyttöä saattaa esiintyä esimerkiksi seuraavista syistä:

- Työtehtäviä ei ole eriytetty riittävästi tai riippumattomat tarkistukset ovat riittämättömiä.
- Ylemmän johdon kulujen, esimerkiksi matka- ja muiden korvausten, valvonta on riittämätöntä.
- Johto ei valvo varoista vastuussa olevia työntekijöitä riittävästi, esimerkiksi kaukaisia toimipisteitä ei valvota tai seurata riittävästi.
- Työnhakijoiden seulonta tehtäviin, joissa pääsee käsiksi varoihin, ei ole riittävä.
- Varoja koskeva kirjanpito ei ole riittävä.
- Liiketapahtumia koskeva valtuuttamis- ja hyväksymisjärjestelmä on riittämätön (esimerkiksi ostoissa).
- Rahavaroja, sijoituksia, vaihto-omaisuutta tai käyttöomaisuutta koskevat fyysiset turvatoimet eivät ole riittäviä.
- Varoja ei täsmäytetä täydellisesti ja oikea-aikaisesti.
- Joitakin liiketapahtumia, esimerkiksi tuotepalautuksia koskevia hyvityksiä, ei dokumentoida oikea-aikaisesti ja asianmukaisesti.
- Keskeisiä kontrollitoimintoja hoitavia työntekijöitä ei veloiteta pitämään lomiaan.
- Johdolla on riittämätön käsitys tietotekniikasta, mikä antaa tietotekniselle henkilöstölle mahdollisuuden varojen väärinkäyttöön.
- Automatisoitujen tiedostojen riittämättömät käyttöoikeuskontrollit, esimerkiksi tietojärjestelmien tapahtumalokien turvaamiseen liittyvät kontrollit ja tapahtumalokien läpikäynti.

Asenteet / kyky perustella teko itselleen

- Ei ole välitetty tarpeesta seurata tai pienentää varojen väärinkäyttöön liittyvää riskiä.
- Ei ole välitetty varojen väärinkäyttöön ~~liittyvästä sisäisestä valvonnasta~~ liittyvistä kontroleista vaan on sivuutettu olemassa olevat kontrollit tai ei ole ryhdytty asianmukaisiin korjaaviin toimenpiteisiin tiedossa olevien sisäisen valvonnan puutteellisuuden suhteen.
- Esiintyy käyttäytymistä, joka osoittaa suuttumusta tai tyytymättömyyttä yhteisöön tai tapaan, jolla se kohtelee henkilöstöään.
- Käyttäytyminen tai elämäntapa on muuttunut tavalla, joka saattaa viitata varojen väärinkäyttöön.
- Siedetään pientä näpistelyä.

Liite 2

(viittaus: kappale A40)

Esimerkkejä mahdollisista tilintarkastustoimenpiteistä, joilla vastataan arvioituihin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskeihin

Seuraavassa on esimerkkejä mahdollisista tilintarkastustoimenpiteistä, joilla vastataan vilpillisestä taloudellisesta raportoinnista ja varojen väärinkäytöstä johtuvan olennaisen virheellisuuden arvioituihin riskeihin. Vaikka nämä toimenpiteet kattavat erilaisia tilanteita, ne ovat ainoastaan esimerkkejä, eivätkä ne näin ollen ole kaikissa

olosuhteissa tarkoitukseen parhaiten soveltuvia tai välttämättömiä. Myöskään esitettyjen toimenpiteiden järjestyksen ei ole tarkoitus kuvastaa niiden suhteellista tärkeyttä.

Tarkastelu kannanottotasolla

Ne nimenomaiset toimenpiteet, joilla tilintarkastaja vastaa arvioimiinsa väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskeihin, vaihtelevat sen mukaan, minkä tyyppisistä tunnistetuista väärinkäytöksen riskitekijöistä tai olosuhteista tai näiden yhdistelmästä on kysymys, sekä sen mukaan, mihin tilien saldoihin, liiketapahtumien lajeihin ja kannanottoihin ne voivat vaikuttaa.

Seuraavassa on esimerkkejä erilaisista toimenpiteistä:

...

- Jos erityisasiantuntijan työ muodostuu erityisen merkittäväksi sellaisen tilinpäätöserän kohdalla, johon liittyvä arvioitu väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riski on suuri, suoritetaan lisätoimenpiteitä, jotka kohdistuvat joihinkin tai kaikkiin erityisasiantuntijan oletuksiin, metodeihin tai havaintoihin, sen toteamiseksi, etteivät havainnot ole kohtuuttomia, tai otetaan toimeksiantoon tätä tarkoitusta varten toinen erityisasiantuntija.

...

Yksittäiset toimenpiteet – vilpillisestä taloudellisesta raportoinnista johtuva virheellisyys

Seuraavassa on esimerkkejä toimenpiteistä, joilla tilintarkastaja vastaa arvioimiinsa vilpillisestä taloudellisesta raportoinnista johtuvan olennaisen virheellisuuden riskeihin.

...

Liite 3

(viittaus: kappale A49)

Esimerkkejä väärinkäytöksen mahdollisuuden viittaavista seikoista

Seuraavassa on esimerkkejä seikoista, jotka saattavat viitata mahdollisuuteen, että tilinpäätöksessä on väärinkäytöksestä johtuva olennainen virheellisyys.

...

ISA 300 Tilintarkastuksen suunnittelu

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

...

Dokumentointi (viittaus: kappale 12)

...

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A21. Kuten kappaleessa A11 todetaan, tarkoitukseen sopiva, lyhyt muistio voi pienen yhteisön tilintarkastuksessa toimia dokumentoituna strategiana. Tilintarkastussuunnitelmassa voidaan hyödyntää vakiosisältöisiä tarkastusohjelmia tai tarkistuslistoja (katso kappale A19), jotka on laadittu olettaen, että kontrolleja⁹⁷ relevantteja kontrolloimintoja on vain vähän, mikä on todennäköistä pienen yhteisön tapauksessa, edellyttäen että ohjelmat ja tarkistuslistat räätälöidään toimeksiannon olosuhteita vastaaviksi ja tilintarkastajan tekemät riskienarvioinnit otetaan huomioon.

...

ISA 402 Palveluorganisaatiota käyttävän yhteisön tilintarkastuksessa huomioon otettavia seikkoja

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään käyttäjäyhteisön tilintarkastajan velvollisuutta hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä silloin, kun käyttäjäyhteisö käyttää yhden tai useamman palveluorganisaation palveluja. Erityisesti standardissa selitetään tarkemmin, kuinka käyttäjäyhteisön tilintarkastaja soveltaa ISA 315:tä (uudistettu 2019) ja ISA 330:tä muodostaessaan tarvittavaa käsitystä käyttäjäyhteisöstä sekä sen tilinpäätöksen laatimisen kannalta relevantista sisäisen valvonnan järjestelmästä tilintarkastuksen kannalta relevantista sisäisestä valvonnasta olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi sekä suunnitellessaan ja suorittaessaan muita tilintarkastustoimenpiteitä näihin riskeihin vastaamiseksi.

...

3. Palveluorganisaation tuottamat palvelut ovat relevantteja käyttäjäyhteisön tilintarkastuksen kannalta silloin, kun nämä palvelut ja niitä koskevat kontrollit ovat osa käyttäjäyhteisön ~~taloudellisen raportoinnin tilinpäätöksen laatimisen~~ kannalta relevanttia tietojärjestelmää ~~sekä siihen liittyviä liiketoimintaprosesseja~~. Vaikka useimmat palveluorganisaatioissa olevista kontrolleista ovat todennäköisesti osa käyttäjäyhteisön tilinpäätöksen laatimisen kannalta relevanttia tietojärjestelmää tai siihen liittyviä kontrolleja liittyvät taloudelliseen raportointiin, voi olla myös muita tilintarkastuksen kannalta mahdollisesti relevantteja kontrolleja, kuten omaisuuden turvaamista koskevat kontrollit. Palveluorganisaation tuottamat palvelut ovat osa käyttäjäyhteisön taloudellisen raportoinnin kannalta relevanttia tietojärjestelmää sekä siihen liittyviä liiketoimintaprosesseja, jos nämä palvelut vaikuttavat johonkin seuraavista:

- (a) se, kuinka merkittäviä liiketapahtumien lajeja, tilien saldoja tai tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskeva informaatio kulkee yhteisön tietojärjestelmässä, tapahtuipa se manuaalisesti tai IT:n avulla ja saadaanpa se pääkirjanpidosta ja osakirjanpidoista tai niiden ulkopuolelta. tilinpäätöksen kannalta merkittävät liiketapahtumien lajit käyttäjäyhteisön toiminnoissa; Tämä koskee myös tilanteita, joissa palveluorganisaation palvelut vaikuttavat siihen, miten:
 - (i) ~~(b) sekä tietoteknisissä että manuaalisissa järjestelmissä noudatettavat menettelytavat, joiden mukaisesti käyttäjäyhteisön liiketapahtumat saatetaan alkuun, kirjataan, käsitellään, tarvittaessa korjataan, siirretään pääkirjaan sekä esitetään tilinpäätöksessä; käyttäjäyhteisön liiketapahtumat saatetaan alkuun ja miten niitä koskevat tiedot kirjataan, käsitellään, tarvittaessa korjataan, tuodaan pääkirjaan ja esitetään tilinpäätöksessä; ja~~
 - (ii) informaatio sellaisista tapahtumista tai olosuhteista, jotka eivät ole liiketapahtumia, otetaan talteen, käsitellään ja esitetään yhteisön tilinpäätöksessä.

⁹⁷ ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 26(a)

(iii)

- (b) ~~(c) niihin liittyvä joko sähköisessä muodossa tai paperilla oleva kirjanpitoaineisto, sitä tukeva informaatio sekä yksittäiset käyttäjäyhteisön tilinpäätökseen sisältyvät tilit ja muu tukiaineisto, joka liittyy kappaleessa 3(a) tarkoitettuihin informaatiovirtoihin; joita käytetään käyttäjäyhteisön liiketapahtumien alkuun saattamiseen, kirjaamiseen, käsittelyyn ja raportoimiseen; tähän kuuluu myös virheellisen tiedon korjaaminen sekä se, miten tieto siirretään pääkirjaan;~~
- ~~(d) miten tilinpäätöksen kannalta merkittävät muut tapahtumat ja tilanteet kuin liiketoimet tallentuvat käyttäjäyhteisön tietojärjestelmään;~~
- ~~(ce) taloudellisen raportoinnin prosessi, jota käytetään käyttäjäyhteisön tilinpäätöksen laatimisessa kappaleessa 3(b) kuvattuja aineistoja käyttäen, mukaan lukien prosessi, joka liittyy tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin sekä kirjanpidollisiin arvioihin, jotka koskevat merkittäviä liiketapahtumien lajeja, tilien saldoja ja tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja merkittävien kirjanpidollisten arvioiden ja tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tuottaminen; sekä~~
- ~~(d) yhteisön IT-ympäristö, joka on relevantti edellä esitettyjen kohtien (a) ja (b) kannalta.~~
- ~~(f) kontrollit, jotka koskevat pääkirjanpitoviointeja, mukaan lukien kertaluonteisten epätavanomaisten liiketapahtumien tai oikaisujen kirjaamiseen käytettävät muut kuin vakimuotoiset pääkirjanpitoviennit.~~

...

Tavoitteet

7. Kun käyttäjäyhteisö käyttää palveluorganisaation palveluja, käyttäjäyhteisön tilintarkastajan tavoitteena on:
 - (a) muodostaa tarvittava käsitys palveluorganisaation tuottamien palvelujen luonteesta ja merkittävyydestä sekä niiden vaikutuksesta käyttäjäyhteisön sisäisen valvonnan järjestelmään saadakseen asianmukaisen perustan olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiselle ja arvioimiselle tilintarkastuksen kannalta relevanttiin sisäiseen valvontaan tunnistakseen olennaisen virheellisyyden riskit ja arvioidakseen niitä; ja
 - (b) suunnitella ja suorittaa tilintarkastustoimenpiteitä näihin riskeihin vastaamiseksi.

...

Vaatimukset

Käsityksen muodostaminen palveluorganisaation tuottamista palveluista sekä sisäisestä valvonnasta

...

10. Muodostaessaan käsitystä tilintarkastuksen kannalta relevantista sisäisestä valvonnasta yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä ISA 315:n (uudistettu 2019)⁹⁸ mukaisesti käyttäjäyhteisön tilintarkastajan on tunnistettava kontrollitoiminnot-komponenttiin käyttäjäyhteisössä sisältyvät kontrollit⁹⁹ erillään kontrolleista, jotka liittyvät palveluorganisaation tuottamiin palveluihin sekä arvioitava palveluorganisaation tuottamiin palveluihin liittyvien käyttäjäyhteisössä olevien relevanttien kontrollien

⁹⁸ ISA 315 (uudistettu), kappale 12

⁹⁹ ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 26(a)

niiden rakennetta ja todettava sitä, onko ne otettu käyttöön¹⁰⁰, mukaan lukien kontrollit, joita sovelletaan palveluorganisaation käsittelemiin liiketapahtumiin. (Viittaus: kappaleet A12–A14)

11. Käyttäjyhteisön tilintarkastajan on ratkaistava, onko palveluorganisaation tuottamien palvelujen luonteesta ja merkittävydestä tuottamista palveluista ja niiden vaikutuksesta käyttäjyhteisön sisäisen valvonnan järjestelmään tilintarkastuksen kannalta relevanttiin sisäiseen valvontaan muodostettu tarvittava käsitys asianmukaisen perustan saamiseksi olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamiselle ja arvioimiselle tunnistamisen ja arvioimisen perustaksi.
12. Jos käyttäjyhteisön tilintarkastaja ei pysty muodostamaan tarvittavaa käsitystä käyttäjyhteisöstä saatavan tiedon perusteella, hänen on muodostettava tämä käsitys suorittamalla yksi tai useampia seuraavista toimenpiteistä:

...

- (c) vieraileminen palveluorganisaatiossa ja sellaisten toimenpiteiden suorittaminen, joiden avulla saadaan tarvittavat tiedot palveluorganisaatiossa olevista relevanteista kontrolleista; tai
- (d) toisen tilintarkastajan käyttäminen suorittamaan toimenpiteitä, joiden avulla saadaan tarvittavat tiedot palveluorganisaatiossa olevista ~~relevanteista~~ kontrolleista. (Viittaus: kappaleet A15–A20)

1-tyyppin tai 2-tyyppin raportin käyttäminen sen käsityksen tukena, jonka käyttäjyhteisön tilintarkastaja muodostaa palveluorganisaatiosta

...

14. Jos käyttäjyhteisön tilintarkastaja suunnittelee käyttävänsä 1-tyyppin tai 2-tyyppin raporttia tilintarkastusevidenssinä, joka tukee hänen käsitystään palveluorganisaatiossa olevien kontrollien rakenteesta ja siitä, että ne ovat käytössä, käyttäjyhteisön tilintarkastajan on:

...

- (b) arvioitava, saadaanko raportista tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä palveluorganisaatiossa olevia kontrolleja käyttäjyhteisön tilintarkastuksen kannalta relevanttia sisäistä valvontaa koskevaa käsitystä varten; ja

...

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Käsityksen muodostaminen palveluorganisaation tuottamista palveluista sekä sisäisestä valvonnasta

...

Muut toimenpiteet, kun tarvittavaa käsitystä ei pystytä muodostamaan käyttäjyhteisöstä saatavan tiedon perusteella (viittaus: kappale 12)

...

- A19. Toista tilintarkastajaa voidaan käyttää suorittamaan toimenpiteitä, joilla saadaan tarvittavat tiedot käyttäjyhteisölle suoritettaviin palveluihin liittyvistä palveluorganisaatiossa olevista relevanteista kontrolleista. Jos on annettu 1-tyyppin tai 2-tyyppin raportti, käyttäjyhteisön tilintarkastaja voi käyttää palveluorganisaation tilintarkastajaa suorittamaan nämä toimenpiteet, koska palveluorganisaation tilintarkastajalla on olemassa oleva suhde palveluorganisaation kanssa. Toisen tilintarkastajan työtä käyttävä käyttäjyhteisön tilintarkastaja voi todeta ISA 600:aan sisältyvän ohjeistuksen hyödylliseksi,

¹⁰⁰ ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 26(d)

koska ohjeistus koskee käsityksen muodostamista toisesta tilintarkastajasta (mukaan lukien kyseisen tilintarkastajan riippumattomuus ja ammatillinen pätevyys), osallistumista toisen tilintarkastajan työhön suunnittelemalla tällaisen työn luonnetta, ajoitusta ja laajuutta sekä arvioimalla hankitun tilintarkastusevidenssin tarpeellista määrää ja tarkoitukseen soveltuvuutta.

...

1- tai 2-tyyppin raportin käyttäminen sen käsityksen tukena, jonka käyttäjäyhteisön tilintarkastaja muodostaa palveluorganisaatiosta (viittaus: kappaleet 13–14)

...

A22. 1-tyyppin tai 2-tyyppin raportista yhdessä käyttäjäyhteisöä koskevan tiedon kanssa saattaa olla käyttäjäyhteisön tilintarkastajalle apua tämän muodostaessa käsitystä:

- (a) palveluorganisaation kontrolleihin liittyvistä näkökohdista, jotka saattavat vaikuttaa käyttäjäyhteisön liiketapahtumien käsittelyyn, mukaan lukien palveluorganisaation alihankkijoiden käyttäminen;
- (b) siitä, kuinka merkittävät liiketapahtumat kulkevat palveluorganisaatiossa, selvittääkseen ne kohdat liiketapahtumien kulussa, joissa käyttäjäyhteisön tilinpäätökseen voi syntyä olennaisia virheellisyyksiä;
- (c) palveluorganisaation valvontatavoitteista, jotka ovat relevantteja käyttäjäyhteisön tilinpäätöskannanottojen kannalta; ja
- (d) siitä, onko palveluorganisaatiossa olevat kontrollit suunniteltu ja otettu käyttöön sopivalla tavalla niin, että ne estävät tai havaitsevat käsittelyvirheitä, joiden seurauksena käyttäjäyhteisön tilinpäätökseen voisi syntyä olennaisia virheellisyyksiä

1-tyyppin tai 2-tyyppin raportti voi auttaa käyttäjäyhteisön tilintarkastajaa tämän muodostaessa riittävää käsitystä olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamista ja arvioimista varten. 1-tyyppin raportti ei kuitenkaan anna evidenssiä ~~relevanttien~~ kontrollien toiminnan tehokkuudesta.

Vastaaminen arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin

...

Kontrollien testaus

A29. ISA 330 edellyttää, että tietyissä olosuhteissa käyttäjäyhteisön tilintarkastaja suunnittelee ja suorittaa kontrollien testausta hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ~~relevanttien~~ kontrollien toiminnan tehokkuudesta. Kun kyseessä on palveluorganisaatio, tätä vaatimusta sovelletaan, kun

...

A30. Jos ei ole käytettävissä 2-tyyppin raporttia, käyttäjäyhteisön tilintarkastaja voi ottaa käyttäjäyhteisön kautta yhteyttä palveluorganisaatioon pyytääkseen, että palveluorganisaation tilintarkastajalle annetaan toimeksianto siitä, että tämä antaa 2-tyyppin raportin, joka sisältää ~~relevanttien~~ kontrollien toiminnan tehokkuuden testausta, tai käyttäjäyhteisön tilintarkastaja voi käyttää toista tilintarkastajaa suorittamaan palveluorganisaatiossa toimenpiteitä, joilla testataan näiden kontrollien tehokkuutta. Käyttäjäyhteisön tilintarkastaja voi myös vieraila palveluorganisaatiossa ja testata ~~relevantteja~~ kontrolleja, jos palveluorganisaatio suostuu siihen. Käyttäjäyhteisön tilintarkastajan riskienarvioinnit perustuvat yhdistettyyn evidenssiin, jota saadaan toisen tilintarkastajan työstä ja käyttäjäyhteisön tilintarkastajan omista toimenpiteistä.

2-tyyppin raportin käyttäminen tilintarkastusevidenssinä palveluorganisaatiossa olevien kontrollien toiminnan tehokkuudesta

...

A33. Käyttäjyhteisön tilintarkastajan voi myös olla tarpeellista hankkia lisää evidenssiä palveluorganisaatiossa olevien ~~relevanttien~~-kontrollien merkittävistä muutoksista, jotka ovat tapahtuneet 2-tyyppin raportin kattaman ajanjakson ulkopuolella, tai päättää vielä suoritettavista tilintarkastustoimenpiteistä. Päätettäessä siitä, mitä tilintarkastusevidenssiä vielä hankitaan palveluorganisaatiossa olevista kontrolleista, jotka ovat toimineet palveluorganisaation tilintarkastajan raportin kattaman ajanjakson ulkopuolella, relevantteihin tekijöihin voivat kuulua seuraavat:

...

- valvontaympäristön ja käyttäjyhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessin kontrollien seurannan tehokkuus käyttäjyhteisössä.

A34. Lisää tilintarkastusevidenssiä voidaan hankkia esimerkiksi laajentamalla kontrollien testausta niin, että se kattaa jäljellä olevan tilikauden, tai testaamalla käyttäjyhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessia käyttäjyhteisössä tapahtuvaa kontrollien seuranta.

...

A39. Käyttäjyhteisön tilintarkastajan täytyy oikea-aikaisesti kommunikoida tilintarkastuksen aikana todetuista merkittävistä puutteellisuuksista kirjallisesti sekä johdolle että hallintoelimille¹¹. Käyttäjyhteisön tilintarkastajan täytyy myös oikea-aikaisesti kommunikoida johdolle asianmukaisella vastuutasolla muista tilintarkastuksen aikana todetuista sisäisen valvonnan puutteellisuuksista, jotka käyttäjyhteisön tilintarkastajan ammatillisen harkinnan mukaan ovat riittävän tärkeitä tullakseen saatetuiksi johdon huomioon.¹² Seikkoihin, joita käyttäjyhteisön tilintarkastaja saattaa tunnistaa tilintarkastuksen aikana ja joista hän saattaa kommunikoida käyttäjyhteisön johdolle ja hallintoelimille, kuuluvat:

- yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessiin sisältyvät kontrollit, jotka kontrollien seuranta, jonka käyttäjyhteisö voisi ottaa käyttöön, mukaan lukien 1-tyyppin ja 2-tyyppin raportin saamisen tuloksena tunnistetut kontrollit;

...

ISA 330 Tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään tilintarkastajan velvollisuutta suunnitella ja toteuttaa toimenpiteitä vastatakseen ISA 315:n (uudistettu 2019)¹⁰¹ mukaisesti tunnistettuihin ja arvioituihin olennaisen virheellisuuden riskeihin tilintarkastuksessa.

Voimaantulo

2. Tätä tilintarkastusstandardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

¹⁰¹ ISA 315 (uudistettu 2019) *Olennaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä muodostetun käsityksen avulla*

Tavoite

3. Tilintarkastajan tavoitteena on hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä arvioiduista olennaisen virheellisyyden riskeistä suunnittelemalla ja toteuttamalla asianmukaiset toimenpiteet kyseisiin riskeihin vastaamiseksi.

Määritelmät

4. Seuraavia termejä käytetään ISA-standardeissa seuraavassa merkityksessä:
- (a) Aineistotarkastustoimenpide – Tilintarkastustoimenpide, joka on suunniteltu olennaisten virheellisyyksien havaitsemiseksi kannanottotasolla. Aineistotarkastustoimenpiteisiin kuuluvat:
 - (i) yksittäisten tapahtumien tarkastaminen (joka kohdistuu liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihin ja tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin); ja
 - (ii) analyyttiset aineistotarkastustoimenpiteet
 - (b) Kontrollien testaaminen – Tilintarkastustoimenpide, jonka tarkoituksena on arvioida kontrollien toiminnan tehokkuutta olennaisten virheellisyyksien estämisessä tai havaitsemisessa ja korjaamisessa kannanottotasolla.

Vaatimukset

Kokonaisnäkömykseen perustuvat toimenpiteet

5. Tilintarkastajan on suunniteltava ja toteutettava kokonaisnäkömykseen perustuvia toimenpiteitä vastatakseen olennaisen virheellisyyden riskeihin tilinpäätöstasolla. (Viittaus: kappaleet A1–A3)

Arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin kannanottotasolla vastaavat tilintarkastustoimenpiteet

6. Tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava tilintarkastustoimenpiteitä, jotka ovat luonteeltaan, ajoitukseltaan ja laajuudeltaan sellaisia, että ne perustuvat ja niillä vastataan arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin kannanottotasolla. (Viittaus: kappaleet A4–A8; A42-A52)
7. Suoritettavia tilintarkastustoimenpiteitä suunnitellessaan tilintarkastajan on:
- (a) otettava huomioon se, mihin hän on perustanut tekemänsä arviot olennaisen virheellisyyden riskistä kannanottotasolla kunkin merkittävän liiketapahtumien lajin, tilin saldon ja tilinpäätöksessä esitettävän tiedon osalta, mukaan lukien:
 - (i) ~~kyseisen~~ merkittävän liiketapahtumien lajin, tilin saldon tai tilinpäätöksessä esitettävän tiedon erityisistä ominaispiirteistä aiheutuvan ~~olennaisen~~ virheellisyyden todennäköisyys ja suuruus (ts. ominaisriski); ja
 - (ii) se, onko riskienarvioinnissa otettu huomioon olennaisen virheellisyyden riskiin vastaavat ~~relevantit~~ kontrollit (ts. kontrolliriski), jolloin tilintarkastajalta edellytetään tilintarkastusevidenssin hankkimista sen toteamiseksi, toimivatko kyseiset kontrollit tehokkaasti (ts. tilintarkastaja suunnittelee testaavansa kontrollien toiminnan tehokkuuden aikoo luottaa kontrollien toiminnan tehokkuuteen aineistotarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta päättäessään); ja (viittaus: kappaleet A9–A18)
 - (b) hankittava sitä vakuuttavampaa tilintarkastusevidenssiä, mitä suuremmaksi hän on arvioinut riskin. (Viittaus: kappale A19)

Kontrollien testaaminen

8. Tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava kontrollien testausta hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä kontrollien toiminnan tehokkuudesta, jos:
- (a) tilintarkastajan arvio olennaisen virheellisyyden riskeistä kannanottotasolla perustuu oletukseen siitä, että kontrollit toimivat tehokkaasti (ts. tilintarkastaja suunnittelee testaavansa kontrollien toiminnan tehokkuuden aikoo luottaa kontrollien toiminnan tehokkuuteen päättäessään aineistotarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta); tai
 - (b) yksin aineistotarkastustoimenpiteillä ei pystytä hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä kannanottotasolla. (Viittaus: kappale A20–A24)
9. Kontrollien testausta suunnitellessaan ja suorittaessaan tilintarkastajan on hankittava sitä vakuuttavampaa tilintarkastusevidenssiä, mitä enemmän hän luottaa kontrollin tehokkuuteen. (Viittaus: kappale A25)

Kontrollien testauksen luonne ja laajuus

10. Kontrollien testausta suunnitellessaan ja suorittaessaan tilintarkastajan on:
- (a) suoritettava muita tilintarkastustoimenpiteitä yhdessä tiedustelujen kanssa hankkiakseen tilintarkastusevidenssiä kontrollien toiminnan tehokkuudesta, esimerkiksi:
 - (i) miten kontrolleja on sovellettu relevantteina ajankohtina tilintarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella;
 - (ii) miten johdonmukaisesti niitä on sovellettu; ja
 - (iii) kuka niitä on soveltanut tai miten niitä on sovellettu; (viittaus: kappaleet A26–A29a)
 - (b) siltä osin kuin sitä ei vielä ole tehty, selvitettävä, ovatko testattavat kontrollit riippuvaisia muista kontrolleista (epäsuorista kontrolleista), ja mikäli ovat, onko tarpeellista hankkia näiden epäsuorien kontrollien toiminnan tehokkuutta tukevaa tilintarkastusevidenssiä. (Viittaus: kappaleet A30–A31)

Kontrollien testauksen ajoitus

11. Jollei kappaleista 12 ja 15 muuta johdu, tilintarkastajan on testattava kontrolleja sinä nimenomaisena ajankohtana tai koko siltä ajanjaksolta, jolta hän aikoo luottaa kyseisiin kontrolleihin, hankkiakseen aiotulle luottamiselleen asianmukaisen perustan. (Viittaus: kappale A32)

Tilikauden aikana hankitun tilintarkastusevidenssin käyttäminen

12. Jos tilintarkastaja hankkii tilintarkastusevidenssiä kontrollien toiminnan tehokkuudesta tilikauden aikana, tilintarkastajan on:
- (a) hankittava tilintarkastusevidenssiä näiden kontrollien merkittävistä muutoksista, jotka ovat tapahtuneet tilikauden kyseisen osan päättymisen jälkeen; ja
 - (b) päätettävä, mitä muuta tilintarkastusevidenssiä hankitaan jäljellä olevalta tilikaudelta. (Viittaus: kappaleet A33–A34)

Aiemmissä tilintarkastuksissa hankitun tilintarkastusevidenssin käyttäminen

13. Ratkaistessaan, onko hänen asianmukaista käyttää aiemmissä tilintarkastuksissa hankittua tilintarkastusevidenssiä kontrollien toiminnan tehokkuudesta ja – jos näin on – kuinka kauan aikaa saa kulua ennen kuin kontrolli testataan uudelleen, tilintarkastajan on otettava huomioon seuraavat seikat:

- (a) yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän muiden komponenttien elementtien, kuten valvontaympäristön, yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessin yhteisössä tapahtuvan kontrollien seurannan ja yhteisön riskienarviointiprosessin, tehokkuus;
 - (b) riskit, jotka johtuvat kontrollin ominaispiirteistä, kuten siitä, onko kontrolli manuaalinen vai automatisoitu;
 - (c) yleisten IT-kontrollien tietotekniikkakontrollien tehokkuus;
 - (d) kuinka tehokas kontrolli on ja miten tehokkaasti sitä sovelletaan yhteisössä, mukaan lukien se, minkä luonteisia ja laajuisia poikkeamia kontrollin soveltamisessa on todettu aiemmissa tilintarkastuksissa, sekä se, onko tapahtunut henkilövaihdoksia, jotka vaikuttavat merkittävästi kontrollin soveltamiseen;
 - (e) aiheutuuko yksittäisen kontrollin muuttumattomuudesta riskiä olosuhteiden muuttuessa; ja
 - (f) olennaisen virheellisuuden riskit ja se, miten laajasti kontrolliin luotetaan. (Viittaus: kappale A35)
14. Jos tilintarkastaja suunnittelee käyttävänsä aiemmassa tilintarkastuksessa hankkimaansa tilintarkastusevidenssiä tiettyjen kontrollien toiminnan tehokkuudesta, hänen on varmistettava, että tämä evidenssi on edelleen relevanttia ja luotettavaa, hankkimalla tilintarkastusevidenssiä siitä, onko kyseisissä kontrolleissa tapahtunut edellisen tilintarkastuksen jälkeen merkittäviä muutoksia. Tilintarkastajan on hankittava tämä evidenssi suorittamalla tiedusteluja yhdistettynä havainnointiin tai yksityiskohtaiseen tarkastukseen vahvistaakseen käsityksensä kyseisistä kontrolleista, ja:
- (a) jos on tapahtunut muutoksia, jotka vaikuttavat siihen, onko aiemmassa tilintarkastuksessa hankittu evidenssi edelleen relevanttia, tilintarkastajan on testattava kyseiset kontrollit meneillään olevassa tilintarkastuksessa. (Viittaus: kappale A36)
 - (b) jollei tällaisia muutoksia ole tapahtunut, tilintarkastajan on testattava kontrollit vähintään joka kolmannessa tilintarkastuksessa, ja hänen on testattava jokaisessa tilintarkastuksessa joitakin kontrolleja, jotta välttyttäisiin tilanteelta, jossa kaikki ne kontrollit, joihin tilintarkastaja aikoo luottaa, testataan samassa tilintarkastuksessa, eikä kahdessa seuraavassa tilintarkastuksessa testata kontrolleja lainkaan. (Viittaus: kappaleet A37–A39)

Merkittäviä riskejä koskevat kontrollit

15. Jos tilintarkastaja suunnittelee luottavansa aikoo luottaa kontrolleihin, jotka koskevat tilintarkastajan merkittäväksi riskiksi arvioimaa riskiä, hänen on testattava kyseiset kontrollit tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella.

Kontrollien toiminnan tehokkuuden arvioiminen

16. Relevanttien kontrollien toiminnan tehokkuutta arvioidessaan Arvioidessaan niiden kontrollien toiminnan tehokkuutta, joihin hän aikoo luottaa, tilintarkastajan on arvioitava, antavatko aineistotarkastustoimenpiteitä suoritettaessa havaitut virheellisyydet viitteitä siitä, että kontrollit eivät toimi tehokkaasti. Se ettei aineistotarkastustoimenpiteitä suoritettaessa ole havaittu virheellisyyksiä, ei kuitenkaan anna tilintarkastusevidenssiä siitä, että testattavaan kannanottoon liittyvät kontrollit olisivat tehokkaita. (Viittaus: kappale A40)
17. Kun havaitaan poikkeamia kontrolleista, joihin tilintarkastaja aikoo luottaa, tilintarkastajan on tehtävä tähän liittyviä tiedusteluja käsittääkseen nämä seikat ja niiden mahdolliset vaikutukset sekä hänen on selvitettävä: (viittaus: kappale A41)
- (a) antavatko suoritettujen kontrollien testaukset asianmukaisen perustan kontrolleihin luottamiselle;
 - (b) tarvitaanko lisää kontrollien testausta; tai

- (c) onko mahdollisiin olennaisen virheellisuuden riskeihin tarpeellista vastata suorittamalla aineistotarkastustoimenpiteitä.

Aineistotarkastustoimenpiteet

18. Arvioiduista olennaisen virheellisuuden riskeistä riippumatta tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava jokaiseen olennaiseen liiketapahtumien lajiin, tilin saldoon ja tilinpäätöksessä esitettävään tietoon kohdistuvia aineistotarkastustoimenpiteitä. (Viittaus: kappaleet A42–A47)
19. Tilintarkastajan on harkittava, sisällyttääkö hän aineistotarkastustoimenpiteisiin ulkopuolisia vahvistuksia koskevia toimenpiteitä. (Viittaus: kappaleet A48–A51)

Tilinpäätöksen laatimisprosessiin liittyvät aineistotarkastustoimenpiteet

20. Tilintarkastajan suorittamien aineistotarkastustoimenpiteiden on sisällettävä seuraavat tilinpäätöksen laatimisprosessiin liittyvät tilintarkastustoimenpiteet:
- (a) tilinpäätöslaskelmiin sisältyvän informaation täsmäyttäminen sen perustana olevaan kirjanpitoaineistoon sekä tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin sisältyvän informaation täsmäyttäminen riippumatta siitä, onko kyseinen informaatio saatu pääkirjanpidosta ja osakirjanpidoista vai niiden ulkopuolelta; ja
 - (b) tilinpäätöksen laatimisen yhteydessä tehtyjen olennaisten pääkirjanpitovientien ja muiden oikaisujen tutkiminen. (Viittaus: kappaleet A52)

Merkittäviin riskeihin vastaavat aineistotarkastustoimenpiteet

21. Jos tilintarkastaja on todennut, että kannanottotasolla arvioitu olennaisen virheellisuuden riski on merkittävä riski, hänen on suoritettava kyseiseen riskiin erityisesti vastaavia aineistotarkastustoimenpiteitä. Kun merkittävään riskiin vastataan yksinomaan aineistotarkastustoimenpiteillä, näihin toimenpiteisiin on kuuluttava yksittäisten tapahtumien tarkastamista. (Viittaus: kappale A53)

Aineistotarkastustoimenpiteiden ajoitus

22. Jos aineistotarkastustoimenpiteitä suoritetaan tilikauden aikana, tilintarkastajan on katettava tilikauden jäljellä oleva osa suorittamalla:
- (a) jäljellä olevalta ajanjaksolta aineistotarkastustoimenpiteitä yhdistettynä kontrollien testaamiseen, tai
 - (b) jos tilintarkastaja toteaa sen riittäväksi, pelkästään aineistotarkastustoimenpiteitä,
- jotka antavat kohtuullisen perustan tilintarkastuksessa tehtävien johtopäätösten ulottamiselle tilikauden kyseisen osan lopusta koko tilikauden loppuun. (Viittaus: kappaleet A54–A57)
23. Jos tilikauden aikana havaitaan virheellisyksiä, joita tilintarkastaja ei ollut odottanut olennaisen virheellisuuden riskejä arvioidessaan, tilintarkastajan on arvioitava, onko tähän liittyvää riskienarviointia ja jäljellä olevan tilikauden kattavien aineistotarkastustoimenpiteiden suunniteltua luonnetta, ajoitusta tai laajuutta tarpeen muuttaa. (Viittaus: kappale A58)

Tilinpäätöksen esittämistavan asianmukaisuus

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

- taloudellinen informaatio ja sen perustana olevat liiketapahtumat, muut tapahtumat ja olosuhteet on luokiteltu ja kuvattu asianmukaisesti; ja
- tilinpäätöksen esittämistapa, rakenne ja sisältö ovat asianmukaiset. (viittaus: kappale A59)

Tilintarkastusevidenssin tarpeellisen määrän ja tarkoitukseen soveltuvuuden arvioiminen

25. Tilintarkastajan on ennen tilintarkastuksen päättämistä arvioitava suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden ja hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella, ovatko arviot olennaisen virheellisyyden riskeistä kannanottotasolla edelleen asianmukaisia. (Viittaus: kappaleet A60–61)
26. Tilintarkastajan on tehtävä johtopäätös siitä, onko tilintarkastusevidenssiä hankittu tarpeellinen määrä ja soveltuuko se tarkoitukseen. Lausuntoa laatiessaan tilintarkastajan on otettava huomioon kaikki relevantti tilintarkastusevidenssi riippumatta siitä, näyttääkö se vahvistavan tilinpäätökseen sisältyviä kannanottoja vai olevan ristiriidassa niiden kanssa. (Viittaus: kappale A62)
27. Jos tilintarkastaja ei ole saanut tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä jostakin liiketapahtumien lajia, tilin saldoa tai tilinpäätöksessä esitettävää tietoa koskevasta relevantista kannanotosta olennaisesta tilinpäätöskannanotosta, hänen on pyrittävä hankkimaan lisää tilintarkastusevidenssiä. Jos tilintarkastaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, hänen on annettava tilinpäätöksestä varauman sisältävä lausunto tai jätettävä lausunto antamatta.

Dokumentointi

28. Tilintarkastajan on sisällytettävä tilintarkastusdokumentaatioon:¹⁰²
- (a) kokonaisnäkemukseen perustuvat toimenpiteet arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi tilinpäätöstasolla sekä suoritettujen muiden tilintarkastustoimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus;
 - (b) kyseisten toimenpiteiden yhteys arvioituihin riskeihin kannanottotasolla; ja
 - (c) tilintarkastustoimenpiteiden tulokset, mukaan lukien johtopäätökset, elleivät ne ole muutoin selviä. (Viittaus: kappale A63)
29. Jos tilintarkastaja suunnittelee käyttävänsä aiemmissa tilintarkastuksissa hankittua, kontrollien toiminnan tehokkuutta koskevaa tilintarkastusevidenssiä, hänen on sisällytettävä tilintarkastusdokumentaatioon johtopäätökset, jotka hän on tehnyt luottamisesta tällaisiin aiemmassa tilintarkastuksessa testattuihin kontrolleihin.
30. Tilintarkastajan dokumentaation on osoitettava, että tilinpäätöslaskelmiin sisältyvä informaatio täsmää tai on täsmäytetty siihen kirjanpitoaineistoon, jonka pohjalta se on laadittu, sekä täsmäytettävä tilinpäätöksessä esitettävät tiedot riippumatta siitä, onko kyseinen informaatio saatu pääkirjanpidosta ja osakirjanpidoista vai niiden ulkopuolelta.

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Kokonaisnäkemukseen perustuvat toimenpiteet (viittaus: kappale 5)

- A1. Kokonaisnäkemukseen perustuviin toimenpiteisiin, joilla vastataan arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin tilinpäätöstasolla, voi kuulua, että:
- toimeksiantotiimille korostetaan tarvetta säilyttää ammatillinen skeptisyys.

¹⁰² ISA 230 *Tilintarkastusdokumentaatio*, kappaleet 8–11 ja A6

- tiimiin nimetään henkilöstöä, joka on kokeneempaa tai jolla on erityistaitoja, tai käytetään erityisasiantuntijoita.
- lisätään valvontaa tehdään muutoksia toimeksiantotiimin jäseniin kohdistettavan ohjauksen ja valvonnan luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen sekä tehdyn työn läpikäyntiin.
- valittaviin tilintarkastustoimenpiteisiin lisätään ennalta arvaamattomuutta.
- tehdään muutoksia ISA 300:n mukaan vaadittavaan tilintarkastuksen kokonaisstrategiaan tai suunniteltuihin tilintarkastustoimenpiteisiin, ja siihen voi kuulua muutoksia:
 - tarkastustyössä käytettävään olennaisuuteen, jonka tilintarkastaja määrittää ISA 320:n mukaisesti.
 - tilintarkastajan suunnitelmiin testata kontrollien toiminnan tehokkuus sekä sen tilintarkastusevidenssin vakuuttavuuteen, joka tarvitaan tukemaan suunniteltua luottamista kontrollien toiminnan tehokkuuteen, erityisesti silloin, kun tunnistetaan puutteellisuuksia valvontaympäristössä tai yhteisön seurantatoiminnoissa.
 - aineistotarkastustoimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen. Voi esimerkiksi olla asianmukaista suorittaa aineistotarkastustoimenpiteitä tilinpäätöspäivänä tai lähellä sitä silloin, kun olennaisen virheellisyden riski arvioidaan suuremmaksi.

~~tehdään yleisiä muutoksia tilintarkastustoimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen tai laajuuteen, esimerkiksi suoritetaan aineistotarkastustoimenpiteitä tilikauden lopussa sen sijaan että niitä suoritettaisiin tilikauden aikana tai muutetaan tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta, jotta saataisiin vakuuttavampaa tilintarkastusevidenssiä.~~

A2. Tilintarkastajan käsitys valvontaympäristöstä vaikuttaa olennaisen virheellisyden riskien arviointiin tilinpäätöstasolla ja täten tilintarkastajan kokonaisnäkemukseen perustuviin toimenpiteisiin. Tehokkaan valvontaympäristön ansiosta tilintarkastaja voi kyetä paremmin luottamaan sisäiseen valvontaan ja uskomaan yhteisössä sisäisesti syntyneen tilintarkastusevidenssin luotettavuuteen, ja niinpä tilintarkastaja voi esimerkiksi pystyä suorittamaan joitakin tilintarkastustoimenpiteitä tilikauden lopun sijaan jo tilikauden aikana. Valvontaympäristön puutteellisuuksilla on kuitenkin päinvastainen vaikutus, ja tilintarkastaja voi reagoida tehottomaan valvontaympäristöön:

- suorittamalla tilikauden aikana suoritettavien tilintarkastustoimenpiteiden sijaan enemmän tilintarkastustoimenpiteitä tilikauden lopussa.
- hankkimalla enemmän tilintarkastusevidenssiä aineistotarkastustoimenpiteiden avulla.
- lisäämällä tilintarkastuksen kohteena olevien toimipaikkojen määrää.

A3. Tällaisilla seikoilla on siten merkittävä vaikutus tilintarkastajan yleiseen lähestymistapaan, joka voi olla esimerkiksi aineistotarkastustoimenpiteitä painottava (aineistolähtöinen lähestymistapa) tai lähestymistapa, jossa käytetään sekä kontrollien testausta että aineistotarkastustoimenpiteitä (yhdistetty lähestymistapa).

Arvioituihin olennaisen virheellisyden riskeihin kannanottotasolla vastaavat tilintarkastustoimenpiteet

Tilintarkastustoimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus (viittaus: kappale 6)

A4. Tilintarkastajan arvio tunnistetuista olennaisen virheellisyden riskeistä kannanottotasolla antaa perustan harkinnalle, joka koskee asianmukaista lähestymistapaa tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelemisessa ja suorittamisessa. Tilintarkastaja voi esimerkiksi todeta, että:

- (a) hän pystyy vastaamaan arvioituun olennaisen virheellisyyden riskiin tietyn kannanoton suhteen tehokkaasti ainoastaan testaamalla kontrolleja;
- (b) tiettyjen kannanottojen suhteen on tarkoituksenmukaista suorittaa vain aineistotarkastustoimenpiteitä, ja tämän vuoksi tilintarkastaja ei ota kontrollien vaikutusta huomioon olennaisen virheellisyyden riskiä koskevassa arviossaan tähän liittyvässä riskienarvioinnissa. Tämä voi johtua siitä, ettei tilintarkastaja ole riskienarviointitoimenpiteitä suorittaessaan tunnistanut aineatakaan kyseistä kannanottoa koskevaa tehokasta kontrollia, tai siitä, ettei tilintarkastaja ole tunnistanut mitään sellaista riskiä, jonka osalta aineistotarkastustoimenpiteet eivät yksin pysty tuottamaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, ja sen vuoksi hänen ei tarvitse testata kontrollien toiminnan tehokkuutta. kontrollien testaaminen olisi tehokasta eikä Siksi tilintarkastaja siksi ei ehkä suunnittele testaavansa kontrollien toiminnan tehokkuutta aio luottaa kontrollien toiminnan tehokkuuteen päättäessään aineistotarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta; tai
- (c) tehokas lähestymistapa on sekä kontrollien testaamista että aineistotarkastustoimenpiteitä sisältävä yhdistetty lähestymistapa.

Tilintarkastajan ei tarvitse suunnitella ja suorittaa tilintarkastustoimenpiteitä silloin, kun olennaisen virheellisyyden riskiä koskeva arvio on hyväksyttävän alhaisen tason alapuolella. Kuten kappaleessa 18 vaaditaan, valitsemastaan lähestymistavasta ja arvioidusta olennaisen virheellisyyden riskistä riippumatta tilintarkastaja kuitenkin suunnittelee ja suorittaa jokaiseen olennaiseen liiketapahtumien lajiin, tilin saldoon ja tilinpäätöksessä esiintyvään tietoon kohdistuvia aineistotarkastustoimenpiteitä.

- A5. Tilintarkastustoimenpiteen luonne viittaa sen tarkoitukseen (toisin sanoen onko kyse kontrollien testauksesta vai aineistotarkastustoimenpiteestä) sekä sen tyyppiin (toisin sanoen onko kyseessä yksityiskohtainen tarkastus, havainnointi, tiedustelu, vahvistus, uudelleenlaskenta, uudelleen suorittaminen vai analyttinen toimenpide). Tilintarkastustoimenpiteiden luonteella on suurin merkitys vastattaessa arvioituihin riskeihin.
- A6. Tilintarkastustoimenpiteen ajoitus viittaa siihen, milloin se suoritetaan, taikka siihen ajanjaksoon tai ajankohtaan, jota tilintarkastusevidenssi koskee.
- A7. Tilintarkastustoimenpiteen laajuus viittaa suoritettavaan määrään, esimerkiksi otoskokoon tai kontrollitoiminnan havainnointien lukumäärään.
- A8. Se, että suunnitellaan ja suoritetaan tilintarkastustoimenpiteitä, jotka ovat luonteeltaan, ajoitukseltaan ja laajuudeltaan sellaisia, että ne perustuvat ja niillä vastataan arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin kannanottotasolla, muodostaa selvän yhteyden tilintarkastajan suorittamien tilintarkastustoimenpiteiden ja riskienarvioinnin välille.

Arvioituihin riskeihin vastaaminen kannanottotasolla (viittaus: kappale. 7(a))

Luonne

- A9. ISA 315:n (uudistettu 2019) mukaan tilintarkastajan täytyy suorittaa olennaisen virheellisyyden riskien arviointi kannanottotasolla arvioimalla ominaisriski ja kontrolliriski. Tilintarkastaja arvioi ominaisriskin arvioimalla virheellisyyden todennäköisyyden ja suuruuden ottaen huomioon, miten ja missä määrin ominaisriskitekijät vaikuttavat relevanttien kannanottojen alttiuteen virheellisyydelle.¹⁰³ Tilintarkastajan arvioimat riskit, mukaan lukien perusteet kyseisille arvioiduille riskeille, voivat vaikuttaa sekä siihen, minkä tyyppisiä tilintarkastustoimenpiteitä suoritetaan, että siihen, miten niitä yhdistellään. Esimerkiksi kun arvioitu riski on suuri, tilintarkastaja saattaa pyytää vastapuolelta vahvistuksen sopimuksen ehtojen täydellisyydestä sen lisäksi, että hän tarkastaa asiakirjan yksityiskohtaisesti. Lisäksi tietyt tilintarkastustoimenpiteet voivat soveltua joihinkin kannanottoihin paremmin kuin toisiin. Esimerkiksi

¹⁰³ ISA 315 (uudistettu 2019), kappaleet 31 ja 34

tuottojen yhteydessä kontrollien testaaminen saattaa vastata parhaiten täydellisyyttä koskevaan kannanottoon liittyvään arvioituun olennaisen virheellisuuden riskiin, kun taas aineistotarkastustoimenpiteet voivat vastata parhaiten tapahtumista koskevaan kannanottoon liittyvään arvioituun olennaisen virheellisuuden riskiin.

A10. Riskiä koskevan arvion perusteet ovat relevantteja päätettäessä tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta. Esimerkiksi jos arvioitu riski on pienempi jonkin liiketapahtumien lajin erityisten ominaispiirteiden johdosta, ilman että otetaan huomioon siihen liittyviä kontrolleja, tilintarkastaja voi todeta, että analytyttiset aineistotarkastustoimenpiteet yksin tuottavat tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Toisaalta jos arvioitu riski on pienempi, koska tilintarkastaja suunnittelee testaavansa kontrollien toiminnan tehokkuuden sisäisten kontrollien ansiosta ja tilintarkastaja aikoo perustaa aineistotarkastustoimenpiteet tähän arvioon, hän testaa kyseiset kontrollit, kuten kappaleessa 8(a) edellytetään. Tämä saattaa päteä esimerkiksi sellaisista liiketapahtumista koostuvaan lajiin, jotka ovat ominaispiirteiltään kohtuullisen samanlaisia ja yksinkertaisia ja joita käsitellään ja kontrolloidaan rutiinomaisesti yhteisön tietojärjestelmässä.

Ajoitus

A11. Tilintarkastaja saattaa testata kontrolleja tai suorittaa aineistotarkastustoimenpiteitä tilikauden aikana tai tilikauden lopussa. Mitä suurempi on olennaisen virheellisuuden riski, sitä todennäköisemmin tilintarkastaja saattaa päättää, että on tehokkaampaa suorittaa aineistotarkastustoimenpiteitä lähempänä tilikauden loppua tai tilikauden lopussa kuin aikaisempaan ajankohtana tai suorittaa tilintarkastustoimenpiteitä etukäteen ilmoittamatta tai ennalta arvaamattomina ajankohtina (esimerkiksi suorittamalla tilintarkastustoimenpiteitä valituissa toimipaikoissa ennalta ilmoittamatta). Tämä on erityisen relevanttia, kun harkitaan vastaamista väärinkäytösriskeihin. Tilintarkastaja saattaa esimerkiksi todeta, että kun tahallisen virheellisuuden taikka manipuloinnin riskit on tunnistettu, tilintarkastustoimenpiteet, joilla tilintarkastuksen johtopäätökset voitaisiin ulottaa tilikauden osan lopusta koko tilikauden loppuun, eivät olisi tehokkaita.

A12. Toisaalta tilintarkastustoimenpiteiden suorittaminen ennen tilikauden loppua saattaa auttaa tilintarkastajaa tunnistamaan merkittäviä seikkoja tilintarkastuksen alkuvaiheessa ja näin ratkaisemaan ne johdon avustuksella tai kehittämään tilintarkastukseen tehokkaan lähestymistavan, jolla vastataan tällaisiin seikkoihin.

A13. Lisäksi tietyt tilintarkastustoimenpiteet voidaan suorittaa vain tilikauden lopussa tai sen jälkeen, esimerkiksi:

- tilinpäätöslaskelmiin sisältyvän informaation täsmäyttäminen sen perustana olevaan kirjanpitoaineistoon, sekä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen täsmäyttäminen riippumatta siitä, onko kyseinen informaatio saatu pääkirjanpidosta ja osakirjanpidoista vai niiden ulkopuolelta;
- tilinpäätöstä laadittaessa tehtyjen oikaisujen tutkiminen; ja
- toimenpiteet, joilla vastataan riskiin, että yhteisö on mahdollisesti tehnyt epäasianmukaisia myyntisopimuksia tilikauden lopussa tai että liiketoimia ei mahdollisesti ole saatettu päätökseen tilikauden loppuun mennessä.

A14. Muita relevantteja tekijöitä, jotka vaikuttavat tilintarkastajan harkintaan siitä, milloin tilintarkastustoimenpiteitä suoritetaan, ovat esimerkiksi seuraavat:

- valvontaympäristö.
- milloin relevantti tieto on saatavilla (esimerkiksi sähköisten tiedostojen päälle saatetaan myöhemmin kirjoittaa tai havainnoitavia toimenpiteitä saatetaan toteuttaa vain tiettyinä ajankohtina).

- riskin luonne (esimerkiksi jos on olemassa riski, että tuottoja paisutellaan tulosodotusten täyttämiseksi laatimalla väärä myyntisopimuksia jälkikäteen, tilintarkastaja haluaa ehkä tutkia tilikauden lopussa saatavilla olevia sopimuksia).
- ajanjakso tai ajankohta, johon tilintarkastusevidenssi liittyy.
- tilinpäätöksen laatimisajankohta, erityisesti niiden tilinpäätöksessä esitettävien tietojen osalta, jotka sisältävät lisäselvitystä taseeseen, laajaan tuloslaskelmaan, oman pääoman muutoksia osoittavaan laskelmaan tai rahavirtalaskelmaan merkityistä luvuista.

Laajuus

- A15. Tilintarkastustoimenpiteen tarpeelliseksi katsottavasta laajuudesta päätetään sen jälkeen, kun on ensin harkittu olennaisuutta ja arvioitua riskiä sekä sen varmuuden astetta, jonka tilintarkastaja suunnittelee hankkivansa. Silloin kun yksi tarkoitus saavutetaan suorittamalla useampia eri toimenpiteitä, kunkin toimenpiteen laajuutta harkitaan erikseen. Yleensä tilintarkastustoimenpiteitä laajennetaan sitä mukaa kuin olennaisen virheellisyyden riski kasvaa. Esimerkiksi väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden arvioituun riskiin vastaamiseksi voi olla asianmukaista kasvattaa otoskokoja tai suorittaa analyyttisiä aineistotarkastustoimenpiteitä yksityiskohtaisemmalla tasolla. Tilintarkastustoimenpiteen laajentaminen on kuitenkin tehokasta vain, jos tilintarkastustoimenpide itsessään on relevantti kyseisen riskin kannalta.
- A16. Atk-avusteisten tilintarkastusmenetelmien käyttäminen saattaa mahdollistaa sähköisten liiketapahtumien ja tilitiedostojen laajemman testaamisen, joka saattaa olla hyödyllistä silloin, kun tilintarkastaja päättää muuttaa testauksen laajuutta esimerkiksi väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskeihin vastattaessa. Tällaisia menetelmiä voidaan käyttää otokseen kuuluvien liiketapahtumien valitsemiseen keskeisistä sähköisistä tiedostoista, liiketapahtumien lajittelemiseen tiettyjen ominaispiirteiden mukaan tai koko perusjoukon testaamiseen otoksen sijaan.

Erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

- A17. Julkisen sektorin tilintarkastuksissa tilintarkastustehtävän sisältö ja muut mahdolliset tilintarkastusta koskevat erityisvaatimukset voivat vaikuttaa tilintarkastajan harkintaan, joka koskee tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta.

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

- A18. Erittäin pienissä yhteisöissä ei välttämättä ole montakaan kontrollia kontrollitoimintoa, jotka tilintarkastaja voisi tunnistaa, tai niiden olemassaolo tai toiminta voi olla yhteisössä suppeasti dokumentoitua. Tällöin tilintarkastajan voi olla tehokkaampaa suorittaa tilintarkastustoimenpiteitä, jotka ovat ensisijaisesti aineistotarkastustoimenpiteitä. Joissakin harvinaisissa tapauksissa voi kuitenkin kontrollitoimintojen kontrollien tai muiden valvonnan osa-alueiden sisäisen valvonnan järjestelmän komponenttien puuttumisen vuoksi olla mahdotonta hankkia tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Suuremmiksi arvioidut riskit (viittaus: kappale 7(b))

- A19. Hankkiessaan vakuuttavampaa tilintarkastusevidenssiä suuremmaksi arvioidun riskin vuoksi tilintarkastaja voi lisätä evidenssin määrää taikka hankkia relevantimpaa tai luotettavampaa evidenssiä esimerkiksi painottamalla enemmän kolmansilta osapuolilta saatavaa evidenssiä tai hankkimalla tueksi evidenssiä useista riippumattomista lähteistä.

Kontrollien testaus

Kontrollien testauksen suunnittelu ja toteuttaminen (viittaus: kappale 8)

- A20. Vain niitä kontrolleja testataan, jotka tilintarkastaja on todennut asianmukaisesti suunnitelluiksi siihen tarkoitukseen, että ne estävät – tai havaitsevat ja korjaavat – olennaisen virheellisyyden relevantissa kannanotossa, ja tilintarkastaja suunnittelee testaavansa kyseiset kontrollit. Jos tilintarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella on käytetty huomattavasti toisistaan poikkeavia kontrolleja eri ajankohtina, kutakin niistä arvioidaan erikseen.
- A21. Kontrollien toiminnan tehokkuuden testaaminen on eri asia kuin käsityksen muodostaminen kontrolleista ja niiden suunnittelun ja käyttöönoton arvioiminen. Käytettävät tilintarkastustoimenpiteet ovat kuitenkin samantyyppisiä. Sen vuoksi tilintarkastaja voi päätyä sellaiseen ratkaisuun, että on tehokasta testata kontrollien toiminnan tehokkuutta samalla kun arvioidaan niiden suunnittelua ja todetaan, että ne on otettu käyttöön.
- A22. Lisäksi vaikka joitakin riskienarviointitoimenpiteitä ei ehkä ole suunniteltu erityisesti kontrollien testaukseksi, ne saattavat tästä huolimatta tuottaa tilintarkastusevidenssiä kontrollien toiminnan tehokkuudesta ja näin ollen toimia kontrollien testauksena. Tilintarkastajan riskienarviointitoimenpiteisiin on voinut sisältyä esimerkiksi:
- tiedusteluja siitä, miten johto hyödyntää budjetteja.
 - havainnointia, joka koskee johdon suorittamaa kuukausikohtaisten budjetoitujen ja toteutuneiden kulujen vertailua.
 - yksityiskohtaista tarkastusta, joka kohdistuu budjetoitujen ja toteutuneiden määrien välisten poikkeamien selvittämistä koskeviin raporteihin.

Nämä tilintarkastustoimenpiteet antavat tietoa yhteisön budjetoitiohjeistuksen suunnittelusta ja käyttöönotosta, mutta ne voivat myös tuottaa tilintarkastusevidenssiä siitä, miten tehokas budjetoitiohjeistus on kulujen luokittelussa tapahtuvien olennaisten virheellisyyksien estämisessä tai havaitsemisessa.

- A23. Lisäksi tilintarkastaja saattaa suunnitella kontrollien testauksen suoritettavaksi samalla kun tarkastetaan saman liiketapahtuman yksityiskohtia. Vaikka kontrollien testaamisella on erilainen tarkoitus kuin yksittäisten tapahtumien tarkastamisella, näitä molempia voidaan suorittaa samanaikaisesti testaamalla samaa tapahtumaa koskevia kontrolleja ja yksityiskohtia; tätä voidaan kutsua myös yhdistelmätestiksi. Tilintarkastaja saattaa esimerkiksi suunnitella testin, jossa tutkitaan laskua sen selvittämiseksi, onko lasku hyväksytty, ja aineistotarkastukseen perustuvan tilintarkastusevidenssin saamiseksi liiketapahtumasta, sekä arvioida testin tulosta. Yhdistelmätesti suunnitellaan ja sitä arvioidaan harkitsemalla testin kutakin tarkoitusta erikseen.
- A24. Tilintarkastaja voi joissakin tapauksissa todeta, että on mahdotonta suunnitella sellaisia tehokkaita aineistotarkastustoimenpiteitä, jotka yksin tuottaisivat tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä kannanottotasolla.¹⁰⁴ Näin voi käydä, kun yhteisön liiketoiminnassa käytetään tietotekniikkaa eikä liiketapahtumista tuoteta tai säilytetä muuta kuin tietojärjestelmässä olevaa dokumentaatiota. Tällöin kappaleessa 8(b) edellytetään, että tilintarkastaja testaa relevantit sellaiseen riskiin vastaavat kontrollit, jonka osalta aineistotarkastustoimenpiteet eivät yksin pysty tuottamaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Tilintarkastusevidenssi ja aiottu luottaminen kontrolleihin (viittaus: kappale 9)

- A25. Kontrollien toiminnan tehokkuudesta voidaan pyrkiä hankkimaan korkeamman tasoista varmuutta silloin, kun valittuun lähestymistapaan kuuluu ensisijaisesti kontrollien testaamista, erityisesti jos ei ole käytännössä tai ylipäätään mahdollista hankkia tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä yksin aineistotarkastustoimenpiteiden avulla.

¹⁰⁴ ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 3339

Kontrollien testauksen luonne ja laajuus

Muiden tilintarkastustoimenpiteiden yhdistäminen tiedusteluihin (viittaus kappale 10(a))

- A26. Tiedustelut yksin eivät riitä kontrollien toiminnan tehokkuuden testaamiseksi. Näin ollen tiedusteluihin yhdistetään muita tilintarkastustoimenpiteitä. Tällöin tiedustelut yhdistettyinä yksityiskohtaiseen tarkastukseen tai uudelleen suorittamiseen voivat tuottaa enemmän varmuutta kuin tiedustelut ja havainnointi, koska havainnointi koskee vain sitä ajankohtaa, jona se tehdään.
- A27. Tietyn kontrollin luonne vaikuttaa siihen, minkä tyyppinen toimenpide vaaditaan tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi siitä, toimiko kontrolli tehokkaasti. Esimerkiksi jos toiminnan tehokkuutta koskeva evidenssi käy ilmi dokumentaatiosta, tilintarkastaja voi päättää tarkastaa sen yksityiskohtaisesti hankkiakseen tilintarkastusevidenssiä siitä, että toiminta on tehokasta. Toisten kontrollien osalta dokumentaatiota ei ehkä kuitenkaan ole saatavilla tai se ei ole relevanttia. Toimintaa koskevaa dokumentaatiota ei välttämättä ole olemassa esimerkiksi joistakin valvontaympäristön osatekijöistä, kuten valtuuksien ja vastuiden osoittamisesta, tai jonkin tyyppisistä ~~kontrolleista~~~~kontrollitoiminnoista~~, kuten ~~tietokoneen suorittamista~~ automatisoiduista ~~kontrolleista~~~~kontrollitoiminnoista~~. Tilintarkastusevidenssiä toiminnan tehokkuudesta voidaan tällöin hankkia tekemällä tiedusteluja yhdessä muiden tilintarkastustoimenpiteiden, kuten havainnoinnin, tai atk-avusteisten tilintarkastusmenetelmien kanssa.

Kontrollien testauksen laajuus

- A28. Kun jonkin kontrollin toiminnan tehokkuudesta tarvitaan vakuuttavampaa tilintarkastusevidenssiä, kyseisen kontrollin testausta voi olla asianmukaista laajentaa. Sen lisäksi, missä määrin kontrolleihin luotetaan, tilintarkastaja voi ottaa huomioon myös esimerkiksi seuraavia seikkoja päättäessään kontrollien testauksen laajuudesta:
- kuinka usein kontrolli suoritetaan yhteisössä tilikauden aikana.
 - sen ajanjakson pituus tilintarkastuksen kohteena olevalla kaudella, jolta tilintarkastaja luottaa kontrollin toiminnan tehokkuuteen.
 - kontrollista poikkeamisten odotettu määrä.
 - miten relevanttia ja luotettavaa tilintarkastusevidenssiä hankitaan kontrollin toiminnan tehokkuudesta kannanottotasolla.
 - missä määrin tilintarkastusevidenssiä saadaan testaamalla kyseiseen kannanottoon liittyviä muita kontrolleja.

ISA 530¹⁰⁵ sisältää lisäohjeistusta testauksen laajuudesta.

- A29. ~~Tietotekniselle IT-käsittelylle ominaisen johdonmukaisuuden vuoksi ei ehkä ole välttämätöntä laajentaa automatisoidun kontrollin testausta. Automatisoidun kontrollin voidaan odottaa toimivan johdonmukaisesti, ellei IT-sovellusta ohjelmaa (mukaan lukien taulukot, tiedostot tai muu IT-sovelluksen ohjelman käyttämä pysyvä data) muuteta. Kun tilintarkastaja toteaa, että automatisoitu kontrolli toimii tarkoitetulla tavalla (mikä voidaan todeta, kun kontrolli alun perin otetaan käyttöön, tai jonakin muuna ajankohtana), tilintarkastaja voi harkita suorittavansa testejä sen toteamiseksi, että kontrolli edelleen toimii tehokkaasti. Tällaisiin testeihin voi kuulua kyseiseen IT-sovellukseen liittyvien yleisten IT-kontrollien testausta seuraavien seikkojen toteaminen~~
- ~~ohjelmaan ei tehdä muutoksia ilman asianmukaisia ohjelman muutoksiin liittyviä kontrolleja;~~
 - ~~liiketoimintojen käsittelyyn käytetään ohjelman hyväksyttyä versiota; ja~~

¹⁰⁵ ISA 530 *Otanta tilintarkastuksessa*

- muut relevantit yleiset kontrollit ovat tehokkaita

Tällaisiin testeihin voi kuulua myös sen selvittäminen, että ohjelmiin ei ole tehty muutoksia, esimerkiksi silloin, kun yhteisössä käytetään valmiita sovellusohjelmistoja, ilman että niitä räätälöidään tai ylläpidetään. Tilintarkastaja saattaa esimerkiksi tarkastaa tietoturvallisuuden hallinnointia koskevan aineiston yksityiskohtaisesti hankkiakseen tilintarkastusevidenssiä siitä, ettei järjestelmään tai tietoihin ole päästy luvattomasti kauden aikana.

A29a. Vastaavasti tilintarkastaja voi testata kontroleja, jotka vastaavat yhteisön tiedon eheyteen tai yhteisön järjestelmässä syntyvien raporttien täydellisyyteen tai oikeellisuuteen liittyvän olennaisen virheellisyyden riskeihin, tai hän voi suorittaa testausta vastataksaan olennaisen virheellisyyden riskeihin, joiden osalta aineistotarkastustoimenpiteet eivät yksin pysty tuottamaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Tähän kontrollien testaukseen voi kuulua kappaleessa 10(a) mainittuihin seikkoihin vastaavien yleisten IT-kontrollien testausta. Tällöin tilintarkastajan ei ehkä tarvitse suorittaa lisätestausta hankkiakseen tilintarkastusevidenssiä kappaleessa 10(a) mainituista seikoista.

A29b. Silloin kun tilintarkastaja toteaa yleisen IT-kontrollin olevan puutteellinen, hän voi arvioida asiaan liittyvän, ISA 315:n (uudistettu 2019)¹⁰⁶ mukaisesti tunnistetun, IT:n käytöstä aiheutuvan riskin (tai riskien) luonnetta saadakseen perusteen lisätoimenpiteilleen arvioituun olennaisen virheellisyyden riskiin vastaamiseksi. Tällaiset toimenpiteet voivat koskea sen selvittämistä,

- ovatko IT:stä aiheutuneet asiaan liittyvät riskit toteutuneet. Esimerkiksi jos käyttäjillä on oikeudeton pääsy IT-sovellukseen (mutta heillä ei ole pääsyä tai oikeutta tehdä muutoksia järjestelmäkokeihin, joilla pääsyä jäljitetään), tilintarkastaja voi tutkia järjestelmäkojeja saadakseen tilintarkastusevidenssiä siitä, etteivät kyseiset käyttäjät ole päässeet IT-sovellukseen tilikauden aikana.
- onko mitään vaihtoehtoisia tai ylimääräisiä yleisiä IT-kontroleja tai mitään muita kontroleja, jotka vastaavat IT:n käytöstä aiheutuviin asiaan liittyviin riskeihin. Jos niitä on, tilintarkastaja voi tunnistaa tällaiset kontrollit (jos niitä ei vielä ole tunnistettu) ja näin ollen arvioida niiden rakennetta, todeta, että ne on otettu käyttöön, sekä testata niiden toiminnan tehokkuutta. Esimerkiksi jos käyttäjien pääsyoikeuksiin liittyvä yleinen IT-kontrolli on puutteellinen, yhteisöllä saattaa olla vaihtoehtoinen kontrolli, jossa IT-johto läpikäy loppukäyttäjien pääsyraportit oikea-aikaisesti. Olosuhteita, joissa sovelluskontrolli voi vastata IT:n käytöstä aiheutuvaan riskiin, voivat olla esimerkiksi se, että informaatio, johon yleisen IT-kontrollin puutteellisuus voi vaikuttaa, pystytään täsmäyttämään ulkopuoliseen lähteeseen (esim. pankin tiliote) tai sellaiseen sisäiseen lähteeseen, johon yleisen IT-kontrollin puutteellisuus ei vaikuta (esim. IT-sovellus tai tiedon lähde).

Epäsuorien kontrollien testaaminen (viittaus. kappale 10(b))

A30. Joskus voi olla tarpeellista hankkia epäsuorien kontrollien (esim. yleisten IT-kontrollien) toiminnan tehokkuutta tukevaa tilintarkastusevidenssiä. Kuten kappaleissa A29-A29b selitetään, on mahdollisesti tunnistettu ISA 315:n (uudistettu 2019) mukaisesti yleisiä IT-kontroleja sen vuoksi, että ne tukevat automatisoitujen kontrollien toiminnan tehokkuutta, tai yhteisön taloudellisessa raportoinnissa käytettävän informaation eheyden säilyttämistä, mukaan lukien järjestelmän tuottamat raportit. Kappaleen 10(b) vaatimuksessa otetaan huomioon, että tilintarkastaja on mahdollisesti jo testannut epäsuoria kontroleja käsitellessään kappaleessa 10(a) mainittuja asioita. Esimerkiksi kun tilintarkastaja päättää testata, miten tehokasta on käyttäjän suorittama, hyväksytyt luottorajat ylittäviä myyntejä erittelevien poikkeamaraporttien läpikäynti, on käyttäjän suorittama läpikäynti ja siihen liittyvä seuranta tilintarkastajan kannalta suoraan relevantti kontrolli. Raportteihin sisältyvän tiedon oikeellisuutta koskevia kontroleja (esimerkiksi yleisiä tietotekniikkakontroleja) sanotaan "epäsuoriksi" kontroleiksi.

¹⁰⁶ ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 26(c)(i)

~~A31. Tietotekniselle käsittelylle ominaisesta johdonmukaisuudesta seuraa, että automatisoidun sovelluskontrollin käyttöönottoa koskeva tilintarkastusevidenssi saattaa yhdessä yhteisön yleisten kontrollien (erityisesti muutoskontrollien) tehokkuutta koskevan tilintarkastusevidenssin kanssa arvioituna olla merkittävää tilintarkastusevidenssiä myös kontrollin toiminnan tehokkuudesta.~~

Kontrollien testauksen ajoitus

Ajanjakso, jolta kontrolleihin aiotaan luottaa (viittaus: kappale 11)

A32. Vain yhteen ajankohtaan liittyvä tilintarkastusevidenssi saattaa olla riittävää tilintarkastajan tarkoituksiin esimerkiksi testattaessa kontrolleja, jotka koskevat yhteisössä tilikauden lopussa tapahtuvaa inventointia. Toisaalta jos tilintarkastaja aikoo luottaa kontrolliin joltakin ajanjaksolta, on asianmukaista käyttää testejä, jotka pystyvät tuottamaan tilintarkastusevidenssiä siitä, että kyseinen kontrolli on toiminut tehokkaasti relevantteina ajankohtina ajanjakson kuluessa. Tällaisiin testeihin voi kuulua yhteisössä tapahtuvaa kontrollien seuranta koskevia testejä yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessiin sisältyviä kontrolleja koskevia testejä.

Tilikauden aikana hankitun tilintarkastusevidenssin käyttäminen (viittaus: kappale 12(b))

A33. Määritettäessä, mitä tilintarkastusevidenssiä vielä hankitaan tilikauden osan päättymisen jälkeisenä ajanjaksona toimineista kontrolleista, relevantteihin tekijöihin kuuluvat:

- arvioitujen olennaisen virheellisyuden riskien merkittävyys kannanottotasolla.
- mitkä kontrollit on testattu tilikauden aikana, ja mitä merkittäviä muutoksia niissä on tapahtunut testauksen jälkeen, mukaan lukien muutokset tietojärjestelmissä, prosesseissa ja henkilöstössä.
- missä määrin kyseisten kontrollien toiminnan tehokkuudesta on saatu tilintarkastusevidenssiä
- jäljellä olevan ajanjakson pituus
- missä määrin tilintarkastaja aikoo vähentää aineistotarkastustoimenpiteitä kontrolleihin luottamisen perusteella.
- valvontaympäristö.

A34. Lisää tilintarkastusevidenssiä voidaan hankkia esimerkiksi laajentamalla kontrollien testausta niin, että se kattaa jäljellä olevan tilikauden, tai testaamalla yhteisössä tapahtuvaa kontrollien seuranta.

Aiemmissa tilintarkastuksissa hankitun tilintarkastusevidenssin käyttäminen (viittaus: kappale 13)

A35. Aiemmista tilintarkastuksista saatu tilintarkastusevidenssi saattaa tietyissä olosuhteissa toimia tilintarkastusevidenssinä, kun tilintarkastaja suorittaa tilintarkastustoimenpiteitä varmistaakseen siitä, että evidenssi on edelleen relevanttia ja luotettavaa. Aiempaa tilintarkastusta suorittaessaan tilintarkastaja on esimerkiksi saattanut todeta, että automatisoitu kontrolli on toiminut tarkoitetulla tavalla. Tilintarkastaja voi hankkia tilintarkastusevidenssiä todetakseen, onko automatisoituun kontrolliin tehty muutoksia, jotka vaikuttavat siihen, toimiiko kontrolli edelleen tehokkaasti, esimerkiksi tiedustelemalla tätä johdolta sekä tarkastamalla yksityiskohtaisesti lokeja osoittaakseen, mitä kontrolleja on muutettu. Näitä muutoksia koskevaa tilintarkastusevidenssiä arvioimalla saatetaan saada tukea sen tilintarkastusevidenssin lisäämiselle tai vähentämiselle, joka tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella odotetaan hankittavan kontrollien toiminnan tehokkuudesta.

Aiempien tilintarkastusten jälkeen muuttuneet kontrollit (viittaus: kappale 14(a))

A36. Muutokset voivat vaikuttaa aiemmissa tilintarkastuksissa hankitun tilintarkastusevidenssin relevanssiin ja luotettavuuteen siten, että luottamiselle ei ehkä enää ole perustetta. Esimerkiksi järjestelmämuutokset, joiden seurauksena yhteisön järjestelmästä on mahdollista ottaa uusi raportti,

eivät todennäköisesti vaikuta aiemmassa tilintarkastuksessa saadun tilintarkastusevidenssin relevanssiin; siihen vaikuttaa kuitenkin muutos, jonka seurauksena tietoa kootaan tai sitä koskevia laskutoimituksia tehdään eri tavalla.

Kontrollit, jotka eivät ole muuttuneet aiempien tilintarkastusten jälkeen (viittaus: kappale 14(b))

A37. Tilintarkastajan päätös siitä, luottaako hän aiemmissa tilintarkastuksissa hankittuun tilintarkastusevidenssiin kontroleista, jotka:

- (a) eivät ole muuttuneet sen jälkeen, kun ne on viimeksi testattu ja
- (b) eivät ole merkittävää riskiä alentavia kontroleja,

perustuu ammatilliseen harkintaan. Myös se, miten usein tällaisten kontrollien testaus toistetaan, perustuu ammatilliseen harkintaan, mutta kappaleessa 14(b) sen edellytetään tapahtuvan vähintään kerran kolmessa vuodessa.

A38. Yleensä mitä suurempi on olennaisen virheellisuuden riski tai mitä enemmän kontroleihin luotetaan, sitä lyhyempi tämä aikaväli todennäköisesti voi olla. Tekijöitä, jotka saattavat lyhentää aikaa, jonka kuluttua kontrolli testataan uudelleen, tai johtaa siihen, että aiemmissa tilintarkastuksissa hankittuun tilintarkastusevidenssiin ei luoteta lainkaan, voivat olla:

- puutteellinen valvontaympäristö.
- ~~puutteellinen kontrollien seuranta~~ puutteellisuus yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessissa.
- merkittävä manuaalinen elementti ~~relevanteissa~~ kontroleissa.
- kontrollin soveltamiseen merkittävästi vaikuttavat henkilöstövaihdokset.
- muuttuvat olosuhteet, jotka antavat viitteitä siitä, että kontrolliin tarvitaan muutoksia.
- puutteelliset yleiset IT-kontrollit tietotekniikkakontrollit.

A39. Silloin kun tilintarkastaja aikoo luottaa aiemmissa tilintarkastuksissa hankittuun tilintarkastusevidenssiin useamman kontrollin osalta, näistä kontroleista muutaman testaaminen kussakin tilintarkastuksessa antaa tietoa sen tueksi, että valvontaympäristö on edelleen tehokas. Tämä vaikuttaa osaltaan tilintarkastajan päätökseen siitä, onko asianmukaista luottaa aiemmissa tilintarkastuksissa hankittuun tilintarkastusevidenssiin.

Kontrollien toiminnan tehokkuuden arvioiminen (viittaus: kappaleet 16–17)

A40. Tilintarkastajan suorittamien toimenpiteiden avulla havaittu olennainen virheellisyys on vahva viite siitä, että sisäisessä valvonnassa on merkittävä puutteellisuus.

A41. Kontrollien toiminnan tehokkuuden käsitteessä otetaan huomioon se, että yhteisön tavassa soveltaa kontroleja saattaa esiintyä joitakin poikkeamia. Poikkeaminen kontroleista, jotka on määrätty suoritettaviksi, saattaa johtua esimerkiksi avainhenkilöstön vaihdoksista, liiketapahtumien volyymin huomattavista kausittaisista vaihteluista ja inhimillisistä virheistä. Poikkeamien havaittu määrä, erityisesti verrattuna niiden odotettuun määrään, voi antaa viitteitä siitä, ettei kontrollin voida luottaa alentavan riskiä kannanottotasolla tilintarkastajan arvioimalle tasolle.

Aineistotarkastustoimenpiteet (viittaus: kappaleet 6, 18)

A42. Kappaleessa 18 edellytetään, että ~~arvioidusta olennaisen virheellisuuden riskistä riippumatta~~ tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava jokaiseen olennaiseen liiketapahtumien lajiin, tilin saldoon ja tilinpäätöksessä esitettävään tietoon kohdistuvia aineistotarkastustoimenpiteitä. Merkittäviin liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihin ja tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin on mahdollisesti jo

kohdistettu aineistotarkastustoimenpiteitä, koska kappaleen 6 mukaan tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava tilintarkastustoimenpiteitä, joilla vastataan arvioituihin olennaisen virheellisuuden riskeihin kannanottotasolla. Siispä aineistotarkastustoimenpiteitä on suunniteltava ja suoritettava kappaleen 18 mukaisesti:

- silloin kun merkittäviin liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihin ja tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin kohdistuviin, kappaleen 6 mukaisesti suunniteltuihin ja suoritettuihin tilintarkastustoimenpiteisiin ei sisällynyt aineistotarkastustoimenpiteitä; tai
- kunkin sellaisen liiketapahtumien lajin, tilin saldon tai tilinpäätöksessä esitettävän tiedon osalta, joka ei ole merkittävä liiketapahtumien laji, tilin saldo tai tilinpäätöksessä esitettävä tieto mutta joka on tunnistettu olennaiseksi ISA 315:n (uudistettu 2019).¹⁰⁷ mukaisesti

Tämä vaatimus kuvastaa sitä tosiseikkaa, että: (a) tilintarkastajan tekemä riskienarviointi on harkintaan perustuva eikä sitä tehtäessä näin ollen välttämättä tunnisteta kaikkia olennaisen virheellisuuden riskejä; ja (b) kontrolleihin liittyvä luontaisia rajoitteita, kuten se että johto sivuuttaa kontrollit.

A42a. Kaikkia olennaiseen liiketapahtumien lajiin, tilin saldoon tai tilinpäätöksessä esitettävään tietoon sisältyviä kannanottoja ei tarvitse testata. Enemminkin suoritettavia aineistotarkastustoimenpiteitä suunniteltaessa tilintarkastajan harkinta siitä, minkä kannanoton (tai kannanottojen) osalta on kohtuullisen mahdollista, että virheellisyys olisi toteutuessaan olennainen, voi auttaa suoritettavien toimenpiteiden asianmukaisen luonteen, ajoituksen ja laajuuden tunnistamisessa.

Aineistotarkastustoimenpiteiden luonne ja laajuus

A43. Olosuhteista riippuen tilintarkastaja voi todeta, että:

- pelkkien analyttisten aineistotarkastustoimenpiteiden suorittaminen riittää alentamaan tilintarkastusriskin hyväksyttävän alhaiselle tasolle. Esimerkiksi jos tilintarkastajan tekemän riskiarvion tukena on kontrollien testauksesta saatua tilintarkastusevidenssiä.
- vain yksittäisten tapahtumien tarkastaminen on asianmukaista.
- arvioituihin riskeihin vastataan parhaiten yhdistämällä analyttisiä aineistotarkastustoimenpiteitä ja yksittäisten tapahtumien tarkastamista.

A44. Analyttiset aineistotarkastustoimenpiteet soveltuvat yleensä paremmin suuriin määriin liiketapahtumia, jotka käyttäytyvät siten, että niitä voidaan ajan kuluessa ennustaa. ISA 520¹⁰⁸ sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta analyttisten toimenpiteiden käyttämisestä tilintarkastuksen aikana.

A45. Kannanottoon liittyvän riskin tai kannanoton luonteen arvioiminen on relevanttia yksittäisten tapahtumien tarkastamista suunniteltaessa. Esimerkiksi yksittäisten tapahtumien tarkastamiseen, jonka kohteena on olemassaoloa tai tapahtumista koskeva kannanotto, voi kuulua tilinpäätöksessä esiintyvään lukuun sisältyvien erien valitsemista ja relevantin tilintarkastusevidenssin hankkimista. Toisaalta täydellisyyttä koskevaan kannanottoon liittyvään yksittäisten tapahtumien tarkastamiseen voi kuulua, että valitaan erä, joiden odotetaan sisältyvän relevanttiin tilinpäätöserään, ja tutkitaan, sisältyvätkö ne siihen.

A46. Koska olennaisen virheellisuuden riskiä arvioitaessa otetaan huomioon kontrollit, jotka tilintarkastaja suunnittelee testaavansa sisäisen valvonta, aineistotarkastustoimenpiteitä voi olla tarpeellista laajentaa, kun kontrollien testauksen tulokset ovat epätydyttäviä. Tilintarkastustoimenpiteen laajentaminen on kuitenkin asianmukaista ainoastaan, jos tilintarkastustoimenpide itsessään on relevantti kyseisen riskin kannalta.

¹⁰⁷ ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 36

¹⁰⁸ ISA 520 *Analyttiset toimenpiteet*

A47. Yksittäisten tapahtumien tarkastamista suunniteltaessa tarkastuksen laajuus ajatellaan yleensä otoskokona. Myös muut seikat ovat kuitenkin relevantteja, esimerkiksi se, onko tehokkaampaa käyttää muita valikoivia tarkastusmenetelmiä. Katso ISA 500.¹⁰⁹

Harkinta siitä, suoritetaanko ulkopuolisia vahvistuksia koskevia toimenpiteitä (viittaus: kappale 19)

A48. Ulkopuolisia vahvistuksia koskevat toimenpiteet ovat usein relevantteja, kun on kysymys tilien saldoihin ja niiden osiin liittyvistä kannanoitoista, 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. Pyyntöissä voidaan esimerkiksi nimenomaisesti hakea vahvistusta siihen, ettei ole olemassa ”sivuvälipuhetta”, joka saattaa olla relevantti myynnin katkoa koskevan kannanoton kannalta. Muita tilanteita, joissa ulkopuolisia vahvistuksia koskevat toimenpiteet voivat tuottaa relevanttia tilintarkastusevidenssiä arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi, ovat:

- pankkitilien saldot ja muut pankkisuhteiden kannalta relevantit tiedot.
- myyntisaamisten saldot ja ehdot.
- kolmansien osapuolten hallussa oleva käsiteltäväksi tai edelleen lähetettäväksi tarkoitettu vaihtomaisuus tullivarastoissa.
- lakimiesten tai rahoittajien hallussa säilytettävänä tai vakuutena olevat kiinteistöjen saantokirjat.
- sijoitukset, jotka ovat kolmansien osapuolten säilytettävänä tai jotka on ostettu arvopaperivälittäjältä mutta joita ei tilinpäätöspäivään mennessä ole toimitettu.
- lainat, mukaan lukien relevantit takaisinmaksua ja rajoittavia kovenanteja koskevat ehdot.
- ostovelkojen saldot ja ehdot.

A49. Vaikka ulkopuoliset vahvistukset voivat tuottaa relevanttia tilintarkastusevidenssiä tietyistä kannanoitoista, on joitakin kannanottoja, joista ulkopuoliset vahvistukset tuottavat vähemmän relevanttia tilintarkastusevidenssiä. Ulkopuoliset vahvistukset tuottavat vähemmän relevanttia tilintarkastusevidenssiä esimerkiksi myyntisaamisten perittävydestä kuin niiden olemassaolosta.

A50. Tilintarkastaja voi todeta, että yhtä tarkoitusta varten suoritettavat ulkopuolisia vahvistuksia koskevat toimenpiteet tarjoavat tilaisuuden saada tilintarkastusevidenssiä myös muista seikoista. Esimerkiksi pankkitilien saldoja koskevat vahvistuspyynnöt sisältävät usein myös muiden tilinpäätöskannanottojen kannalta relevanttia tietoa koskevia pyyntöjä. Tällaisten seikkojen huomioon ottaminen voi vaikuttaa tilintarkastajan päätökseen siitä, suorittaako hän ulkopuolisia vahvistuksia koskevia toimenpiteitä.

A51. Tekijöitä, jotka voivat auttaa tilintarkastajaa tämän ratkaistessa, sisällytetäänkö aineistotarkastustoimenpiteisiin ulkopuolisia vahvistuksia koskevia toimenpiteitä, ovat:

- vahvistuksen antavan osapuolen tietämys kohteesta – vastaukset voivat olla luotettavampia, jos ne antaa vahvistuksen antavan osapuolen henkilö, joka tuntee vahvistettavaa tietoa riittävästi
- aiotun vahvistuksen antavan osapuolen kyky tai halukkuus vastaamiseen – vahvistuksen antava osapuoli esimerkiksi:
 - ei ehkä hyväksy velvollisuuttaan vastata vahvistuspyyntöön;
 - voi pitää vastaamista liian kalliina tai aikaavievänä;
 - voi olla huolestunut vastaamisesta mahdollisesti seuraavasta juridisesta vastuusta;

¹⁰⁹ ISA 500 *Tilintarkastusevidenssi*, kappale 10

- o voi käsitellä liiketapahtumat kirjanpidossaan muissa valuutoissa; tai
- o voi toimia sellaisessa ympäristössä, jossa vahvistuspyyntöihin vastaaminen ei ole merkittävä osa päivittäistä toimintaa.

Tällaisissa tilanteissa vahvistuksen antavat osapuolet eivät ehkä vastaa, saattavat vastata epävirallisesti tai saattavat pyrkiä rajoittamaan vastauksen käyttämistä.

- aiotun vahvistuksen antavan osapuolen objektiivisuus – jos vahvistuksen antava osapuoli kuuluu yhteisön lähipiiriin, vahvistuspyyntöihin saatavat vastaukset saattavat olla vähemmän luotettavia.

Tilinpäätöksen laatimisprosessiin liittyvät aineistotarkastustoimenpiteet (viittaus: kappale 20(b))

A52. Se, millä tavalla, samoin kuin se, miten laajasti tilintarkastaja suorittaa tilinpäätöksen laatimisprosessiin liittyviä aineistotarkastustoimenpiteitä, riippuu yhteisön taloudellisen raportoinnin prosessin luonteesta ja monimutkaisuudesta sekä siihen liittyvistä olennaisen virheellisyyden riskeistä.

Merkittäviin riskeihin vastaavat aineistotarkastustoimenpiteet (viittaus: kappale 21)

A53. Tämän standardin kappaleessa 21 tilintarkastajan edellytetään suorittavan nimenomaisesti niihin riskeihin vastaavia aineistotarkastustoimenpiteitä, joiden hän on todennut olevan merkittäviä riskejä. Tilintarkastajan suoraan vahvistuksen antavilta osapuolilta saamien ulkopuolisten vahvistusten muodossa oleva tilintarkastusevidenssi saattaa auttaa tilintarkastajaa hankkimaan sellaista korkealla luotettavuustasolla olevaa tilintarkastusevidenssiä, jota hän tarvitsee väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisyyden merkittäviin riskeihin vastaamiseksi. Jos tilintarkastaja esimerkiksi havaitsee, että johdolla on paineita tulosodotusten täyttämiseen, saattaa olla olemassa riski, että johto paisuttelee myyntiä kirjaamalla epäasianmukaisesti sellaisiin myyntisopimuksiin perustuvia tuottoja, joiden ehdot estävät tulouttamisen, tai laskuttamalla myynnin ennen tavarantoimitusta. Tällaisissa olosuhteissa tilintarkastaja saattaa esimerkiksi suunnitella ulkoisia vahvistuksia koskevia toimenpiteitä, ei ainoastaan saadaksesen vahvistuksen saatavien määrästä vaan saadaksesen vahvistuksen myös myyntisopimusten yksityiskohdista, kuten päivämääristä, mahdollisista palautusoikeuksista ja toimitusehdoista. Tilintarkastaja saattaa lisäksi todeta, että tällaisia ulkoisia vahvistuksia koskevia toimenpiteitä on tehokasta täydentää yhteisön muulle kuin laskentahenkilöstölle tehtävillä tiedusteluilla myyntisopimusten ja toimitusehtojen muutoksista.

Aineistotarkastustoimenpiteiden ajoitus (viittaus: kappaleet 22–23)

A54. Aiemmassa tilintarkastuksessa suoritettujen aineistotarkastustoimenpiteiden avulla hankittu tilintarkastusevidenssi antaa useimmissa tapauksissa vain vähän tai ei lainkaan tilintarkastusevidenssiä tarkastuksen kohteena olevaa tilikautta varten. Tästä on kuitenkin poikkeuksia, esimerkiksi aiemmassa tilintarkastuksessa saatu oikeudellinen lausunto arvopaperistamisen rakenteesta, jossa ei ole tapahtunut muutoksia, voi olla relevantti tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella. Tällöin voi olla asianmukaista käyttää aiemmassa tilintarkastuksessa aineistotarkastustoimenpiteiden avulla hankittua tilintarkastusevidenssiä, jos tämä evidenssi ja siihen liittyvä kohde eivät ole muuttuneet ratkaisevasti ja jos tarkastuksen kohteena olevan tilikauden aikana on suoritettu tilintarkastustoimenpiteitä sen toteamiseksi, että evidenssi on edelleen relevanttia.

Tilikauden aikana hankitun tilintarkastusevidenssin käyttäminen (viittaus: kappale 22)

A55. Joissakin olosuhteissa tilintarkastaja voi todeta, että hänen on tehokasta suorittaa aineistotarkastustoimenpiteitä tilikauden aikana ja verrata ja täsmäyttää tilikauden lopun saldotietoa vertailukelpoiseen tilikauden aikaiseen tietoon nähden, pystyäkseen:

- (a) tunnistamaan epätavallisilta vaikuttavat määrät;
- (b) tutkimaan tällaiset määrät; ja

- (c) suorittamaan analyttisiä aineistotarkastustoimenpiteitä tai yksittäisten tapahtumien tarkastustan näiden ajankohtien välisen ajan tarkastamiseksi.

A56. Aineistotarkastustoimenpiteiden suorittaminen tilikauden aikana ilman että myöhemmin suoritetaan lisätoimenpiteitä, kasvattaa riskiä, että tilintarkastaja ei havaitse tilikauden lopussa mahdollisesti esiintyviä virheellisyyksiä. Tämä riski on sitä suurempi, mitä pidempi jäljellä oleva ajanjakso on. Esimerkiksi seuraavat tekijät voivat vaikuttaa siihen, suoritetaanko aineistotarkastustoimenpiteitä tilikauden aikana:

- valvontaympäristö ja muut relevantit-kontrollit.
- tilintarkastajan toimenpiteitä varten tarvittavan tiedon saatavuus myöhempänä ajankohtana.
- kyseisen aineistotarkastustoimenpiteen tavoite.
- arvioitu olennaisen virheellisyyden riski
- kyseisen liiketapahtumien lajin tai tilin saldon ja niihin liittyvien kannanottojen luonne.
- pystyykö tilintarkastaja suorittamaan jäljellä olevan ajanjakson kattamista varten asianmukaisia aineistotarkastustoimenpiteitä taikka aineistotarkastustoimenpiteitä yhdistettynä kontrollien testaukseen pienentääkseen riskiä, että tilikauden lopussa mahdollisesti esiintyviä virheellisyyksiä ei havaita.

A57. Esimerkiksi seuraavat tekijät voivat vaikuttaa siihen, suoritetaanko tilikaudelle sijoittuvan ajankohdan ja tilikauden lopun välistä ajanjaksoa koskevia analyttisiä aineistotarkastustoimenpiteitä:

- ovatko kyseisten liiketapahtumien lajien tai tilien kauden lopun saldot kohtuudella ennustettavissa määränsä, suhteellisen merkittävyytensä ja koostumuksensa suhteen.
- ovatko menettelytavat, joita yhteisössä käytetään tällaisten liiketapahtumien lajien tai tilien saldojen analysoimiseen ja oikaisemiseen tilikauden aikana ja oikeiden kirjanpidollisten katkojen luomiseen, asianmukaisia.
- tuottaako taloudellisen raportoinnin kannalta relevantti tietojärjestelmä riittävästi tietoa tilikauden lopun saldoista ja jäljellä olevalla ajanjaksolla toteutuvista liiketapahtumista, jotta on mahdollista tutkia:
 - (a) merkittäviä epätavallisia liiketapahtumia tai kirjanpitovirheitä (lähellä tilikauden loppua tai tilikauden lopussa toteutuvat mukaan lukien);
 - (b) muita syitä merkittäviin vaihteluihin tai siihen, että odotettuja vaihteluja ei tapahtunut; ja
 - (c) liiketapahtumien lajien tai tilien saldojen koostumuksessa tapahtuneita muutoksia.

Tilikauden aikana havaitut virheellisyydet (viittaus: kappale 23)

A58. Silloin kun tilintarkastaja toteaa, että tilikauden aikana havaittujen virheellisyyksien seurauksena on tarpeellista muuttaa jäljellä olevan ajanjakson kattamiseen tarkoitettujen aineistotarkastustoimenpiteiden suunniteltua luonnetta, ajoitusta tai laajuutta, tällaiseen muutokseen voi kuulua, että tilikauden aikana suoritettuja toimenpiteitä laajennetaan tai ne toistetaan tilikauden lopussa.

Tilinpäätöksen esittämistävän asianmukaisuus (viittaus: kappale 24)

A59. Tilinpäätöksen esittämistävän, järjestyksen ja sisällön asianmukaisuutta koskevaan arviointiin kuuluu esimerkiksi, että tarkastellaan sovellettavan tilinpäätösnormiston edellyttämän terminologian käyttöä, esitettävien tietojen yksityiskohtaisuuden tasoa, lukujen yhdistämistä ja jaottelua sekä esitettävien lukujen perustaa.

Tilintarkastusevidenssin tarpeellisen määrän ja tarkoitukseen soveltuvuuden arvioiminen (viittaus: kappaleet 25–27)

A60. Tilintarkastus on kumulatiivinen ja iteratiivinen prosessi. Sitä mukaa kuin tilintarkastaja suorittaa suunniteltuja tilintarkastustoimenpiteitä, hän saattaa hankitun tilintarkastusevidenssin johdosta muuttaa muiden suunniteltujen tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta tai laajuutta. Tilintarkastajan tietoon voi tulla informaatiota, joka eroaa merkittävästi riskienarvioinnin perustana olleesta informaatiosta. Esimerkiksi:

- tilintarkastajan aineistotarkastustoimenpiteiden avulla havaitsemien virheellisyyksien laajuus saattaa muuttaa tilintarkastajan riskiarvioiteja ja viitata sisäisen valvonnan olennaiseen puutteellisuuteen.
- tilintarkastajan tietoon saattaa tulla poikkeavuuksia kirjanpitoaineistossa taikka ristiriitaista tai puuttuvaa evidenssiä.
- tilintarkastuksen yhteenvetovaiheessa suoritettujen analyttiset toimenpiteet saattavat antaa viitteitä olennaisen virheellisyyden riskistä, jota ei ole aiemmin havaittu.

Tällaisissa olosuhteissa tilintarkastajan saattaa olla tarpeellista arvioida suunniteltuja tilintarkastustoimenpiteitä uudelleen perustuen tarkistettuun arviointiin arvioituista olennaisen virheellisyyden riskeistä ja vaikutuksista merkittäviin liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihin ja tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin ja niiden kannalta relevantteihin kannanottoihin. ~~tarkistetun riskienarvioinnin perusteella uudelleen kaikkien tai joidenkin liiketapahtumien lajien, tilien saldojen tai tilinpäätöksessä esitettävien tietojen sekä niihin liittyvien kannanottojen osalta.~~ ISA 315 (uudistettu 2019) sisältää lisäohjeistusta tilintarkastajan tekemän riskienarvioinnin tarkistamisesta.¹¹⁰

A61. Tilintarkastaja ei voi olettaa väärinkäytöksen tai virheen esiintymisen olevan irrallinen tapahtuma. Määritettäessä, onko arvio edelleen asianmukainen, on sen vuoksi tärkeää arvioida sitä, miten virheellisyyden havaitseminen vaikuttaa arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin.

A62. Seuraavat tekijät vaikuttavat tilintarkastajan harkintaan siitä, mikä muodostaa tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä:

- miten merkittävä kannanottoon sisältyvä mahdollinen virheellisyys on, ja miten todennäköisesti sillä on olennainen vaikutus tilinpäätökseen joko yksin tai yhdessä muiden mahdollisten virheellisyyksien kanssa
- miten tehokkaasti johdon toimenpiteet ja kontrollit vastaavat riskeihin.
- aiemmissa tilintarkastuksissa saatu kokemus vastaavista mahdollisista virheellisyyksistä.
- suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden tulokset sekä se, onko tällaisten tilintarkastustoimenpiteiden avulla havaittu väärinkäytöksiä tai virheitä.
- saatavilla olevan tiedon lähde ja luotettavuus.
- tilintarkastusevidenssin vakuuttavuus.
- yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta sekä yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä ~~sisäisestä valvonnasta~~ muodostettu käsitys.

Dokumentointi (viittaus: kappale 28)

A63. Tilintarkastusdokumentaation muoto ja laajuus perustuvat ammatilliseen harkintaan ja siihen vaikuttavat yhteisön ja sen sisäisen valvonnan järjestelmän luonne, koko ja monimutkaisuus sekä ~~tiedon~~

¹¹⁰ ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 5334

informaation saatavuus yhteisöltä samoin kuin tilintarkastuksessa käytettävä tilintarkastusmetodologia ja -menetelmät teknologia.

ISA 500 Tilintarkastusevidenssi

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Tilintarkastusevidenssin tarpeellinen määrä ja tarkoitukseen soveltuvuus (viittaus: kappale 6)

A1. Tilintarkastusevidenssiä tarvitaan tilintarkastajan lausunnon ja tilintarkastuskertomuksen tueksi. Se on luonteeltaan kumuloituvaa ja hankitaan ensisijaisesti tilintarkastuksen aikana suoritettavien tilintarkastustoimenpiteiden avulla. Siihen voi kuitenkin sisältyä myös informaatiota tietoa, joka on hankittu muista lähteistä, kuten aiemmista tilintarkastuksista (edellyttäen, että tilintarkastaja on arvioinut, onko tällainen informaatio edelleen relevanttia ja luotettavaa tilintarkastusevidenssinä meneillään olevassa tilintarkastuksessa selvittänyt, onko edellisen tilintarkastuksen jälkeen tapahtunut muutoksia, jotka voivat vaikuttaa siihen, miten relevanttia tieto on meneillään olevassa tilintarkastuksessa) taikka tilintarkastusyhteisössä noudatettavista asiakassuhteen hyväksymistä ja jatkamista koskevista laadunvalvontamenettelyistä. Yhteisön kirjanpitoaineisto on muiden yhteisön sisäisten ja ulkoisten lähteiden lisäksi tärkeä tilintarkastusevidenssin lähde. InformaatioTieto, jota mahdollisesti käytetään tilintarkastusevidenssinä, on myös saatettu tuottaa hyödyntäen johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemää työtä. Tilintarkastusevidenssi käsittää sekä johdon kannanottoja tukevaa ja vahvistavaa informaatiotietoa että tällaisten kannanottojen kanssa ristiriidassa olevaa informaatiotietoa. Lisäksi joissakin tapauksissa tilintarkastaja hyödyntää myös sitä, ettei jotakin informaatiotietoa ole (esimerkiksi kun johto kieltäytyy antamasta pyydettyä vahvistusilmoitusta), jolloin myös tämä on tilintarkastusevidenssiä.

...

Tilintarkastustoimenpiteet tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi

...

Havainnointi

A17. Havainnointi sisältää toisten suorittaman prosessin tai toimenpiteen seuraamista, mistä esimerkki on, että tilintarkastaja havainnoi yhteisön henkilöstön tekemää fyysistä inventointia tai kontrollien kontrolloimintojen suorittamista. Havainnointi tuottaa tilintarkastusevidenssiä prosessin tai toimenpiteen suorittamisesta, mutta se rajoittuu havainnointihetkeen, ja lisäksi havainnointia rajoittaa se, että havainnoinnin kohteena oleminen saattaa vaikuttaa siihen, miten prosessi tai toimenpide suoritetaan. Katso ISA 501:stä lisäohjeistusta fyysisen inventoinnin havainnoimisesta.

...

ISA 501 Tilintarkastusevidenssi – erityisesti huomioon otettavia seikkoja tiettyjä eriä tarkastettaessa

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Vaihto-omaisuus

Läsnäolo fyysisessä inventoinnissa (viittaus: kappale 4(a))

...

Johdon antamien ohjeiden ja sen luomien menettelytapojen arvioiminen (viittaus: kappale 4(a)(i))

A4. Arvioitaessa ohjeita, joita johto on antanut, ja menettelytapoja, jotka se on luonut fyysisen inventoinnin kirjaamista ja valvontaa varten, relevanttia on esimerkiksi, koskevatko ne:

- asianmukaisten kontrollien ~~kontrollitoimintojen~~ suorittamista, esimerkiksi käytettyjen inventointialustojen kokoamista, käyttämättömien inventointialustojen seuraamista sekä laskenta- ja tarkistuslaskentamenettelyjä.

...

ISA 530 Otanta tilintarkastuksessa

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

...

Otoksen suunnittelu ja koko sekä tarkastettavien yksikköjen valinta

Otoksen suunnittelu (viittaus: kappale 6)

...

A7. Harkitessaan perusjoukon ominaispiirteitä kontrolleja testatessaan tilintarkastaja arvioi oletetun poikkeamien osuuden sen käsityksen perusteella, jonka hän on muodostanut ~~relevanteista~~ kontrolleista, tai perusjoukon muutamien yksikköjen tutkimisen perusteella. Tämä arviointi tehdään otoksen suunnittelua ja otoskoon määrittämistä varten

...

Liite 2 (viittaus: kappale A11)

Esimerkkejä otoskokoon vaikuttavista tekijöistä kontrolleja testattaessa

Seuraavat ovat tekijöitä, joita tilintarkastaja voi ottaa huomioon määrittäessään otoskokoa kontrolleja testattaessa. Käytettäessä näitä tekijöitä, jotka pitää ottaa huomioon yhdessä, oletetaan, ettei tilintarkastaja muuta kontrollien testauksen luonnetta tai ajoitusta tai muutoin muuta lähestymistapaansa arvioituihin riskeihin vastaaviin aineistotarkastustoimenpiteisiin nähden

Tekijä 1 ~~Relevantit kontrollit~~ Suunnitelmat kontrollien toiminnan tehokkuuden testaamisesta otetaan tilintarkastajan riskienarvioinnissa huomioon aiempaa laajemmin

...

ISA 550 Lähipiiri

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

...

Riskienarviointitoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet

...

Käsityksen muodostaminen yhteisön lähipiirisuhteista ja -liiketoimista

Keskustelu toimeksiantotiimissä (viittaus: kappale 12)

A9. Toimeksiantotiimissä käytävässä keskustelussa voidaan käsitellä esimerkiksi seuraavia asioita:

- ...
- se, miten tärkeänä johto ja hallintoelimet pitävät lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien tunnistamista ja asianmukaista käsittelyä kirjanpidossa sekä niitä koskevien tietojen asianmukaista esittämistä (jos sovellettava tilinpäätösnormisto sisältää lähipiiritietoja koskevia vaatimuksia), ja tähän liittyvä riski siitä, että johto sivuuttaa ~~relevanteja~~ kontrolleja.

...

Yhteisön lähipiiriin kuuluvat osapuolet (viittaus: kappale 13(a))

...

A12. Jos kuitenkin normisto ei sisällä lähipiiritietoja koskevia vaatimuksia, yhteisöllä ei välttämättä ole tällaisia tietojärjestelmiä. Tällaisissa olosuhteissa on mahdollista, että johto ei ole tietoinen kaikkien lähipiiriin kuuluvien osapuolten olemassaolosta. Vaatimus kappaleessa 13 mainittujen tiedustelujen tekemisestä kuitenkin pätee, koska johdon tiedossa saattaa olla tämän standardin mukaista lähipiirin määritelmää vastaavia osapuolia. Tällöin tilintarkastajan tekemät tiedustelut siitä, keitä yhteisön lähipiiriin kuuluu, ovat todennäköisesti osa tilintarkastajan riskienarviointitoimenpiteitä ja niihin liittyviä toimenpiteitä, jotka suoritetaan ISA 315:n (uudistettu 2019) mukaisesti informaation tiedon hankkimiseksi yhteisön organisaatorakenteesta, omistuksesta, hallinto- ja ohjausjärjestelmästä sekä liiketoimintamallista.

- ~~yhteisön omistus- ja hallintorakenteesta;~~
- ~~siitä, minkä tyyppisiä investointoja yhteisö tekee ja suunnittelee tekevänsä; ja~~
- ~~siitä, miten yhteisö on organisoitu ja rahoitettu.~~

Siinä erityisessä tapauksessa, että kyseessä on saman määräysvallan alaisten osapuolten välinen suhde, johto on todennäköisemmin tietoinen tällaisista suhteista, jos niillä on taloudellista merkitystä yhteisölle, ja tällöin tilintarkastajan tekemät tiedustelut ovat todennäköisesti tehokkaampia, jos niissä keskitytään selvittämään, kuuluvatko osapuolet, joiden kanssa yhteisöllä on merkittäviä liiketoimia tai merkittäviä yhteisiä resursseja, lähipiiriin.

...

Erityisesti pienissä yhteisöissä huomioon otettavia seikkoja

A20. ~~Kontrollitoiminnot~~ eivät pienissä yhteisöissä todennäköisesti ole kovin ~~formaaleja määrämukoisia~~, eikä pienissä yhteisöissä ehkä ole dokumentoituja prosesseja lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien käsittelyä varten. Omistajajohtaja voi pienentää joitakin lähipiiriliiketoimista aiheutuvia riskejä, tai mahdollisesti kasvattaa näitä riskejä, puuttumalla aktiivisesti liiketoimiin liittyviin kaikkiin keskeisiin näkökohtiin. Kun kyseessä ovat tällaiset yhteisöt, tilintarkastaja voi muodostaa käsityksen lähipiirisuhteista ja -liiketoimista sekä mahdollisista niistä koskevista kontrolleista johdolle osoitettavilla tiedusteluilla yhdistettyinä muihin

toimenpiteisiin, kuten johdon valvonta- ja läpikäyntitoimintojen havainnointiin ja käytettävissä olevan relevantin dokumentaation yksityiskohtaiseen tarkastukseen.

...

Lähipiiriä koskevien tietojen jakaminen toimeksiantotiimin kanssa (viittaus: kappale 17)

A28. Toimeksiantotiimin jäsenten kesken jaettavaan lähipiiriä koskevaan tietoon voi kuulua esimerkiksi:

- keitä yhteisön lähipiiriin kuuluu.
- lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien luonne.
- merkittävät tai monimutkaiset lähipiirisuhteet tai -liiketoimet, joihin voidaan määrittää liittyvän merkittäviä riskejä jotka voivat vaatia erityistä huomiota tilintarkastuksessa, erityisesti liiketoimet, joissa johdolla tai hallintoelinten jäsenillä on taloudellisia intressejä.

...

Toimenpiteet lähipiirisuhteisiin ja -liiketoimiin liittyvän olennaisen virheellisuuden riskeihin vastaamiseksi (viittaus: kappale 20)

...

A34. Riskienarviointitoimenpiteidensä tuloksista riippuen tilintarkastaja voi katsoa asianmukaiseksi hankkia tilintarkastusevidenssiä ilman, että hän testaa yhteisön lähipiirisuhteita ja -liiketoimia koskevia kontrolleja. Joissakin olosuhteissa ei ehkä kuitenkaan ole mahdollista hankkia lähipiirisuhteisiin ja -liiketoimiin liittyvän olennaisen virheellisuuden riskien osalta tarpeellista määrää tarkoituksen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä yksin aineistotarkastustoimenpiteiden avulla. Esimerkiksi kun yhteisön ja konsernin muiden osien välillä toteutuu lukuisia konsernin sisäisiä liiketoimia ja merkittävä määrä näitä liiketoimia koskevaa informaatiota saatetaan alulle, kirjataan, käsitellään tai raportoidaan integroidussa järjestelmässä sähköisesti, tilintarkastaja voi todeta, ettei ole mahdollista suunnitella tehokkaita aineistotarkastustoimenpiteitä, jotka yksin alentaisivat näihin liiketoimiin liittyvän olennaisen virheellisuuden riskin hyväksyttävän alhaiselle tasolle. Täyttääkseen ISA 330:n mukaisen vaatimuksen siitä, että hankitaan tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ~~relevanttien~~ kontrollien toiminnan tehokkuudesta,¹¹¹ tilintarkastajan täytyy tällaisessa tapauksessa testata yhteisön lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien kirjaamisen täydellisyyttä ja oikeellisuutta koskevia kontrolleja.

...

ISA 540 (uudistettu) Kirjanpidollisten arvioiden ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tarkastaminen

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA) käsitellään velvollisuuksia, joita tilintarkastajalla on tilintarkastuksessa koskien kirjanpidollisia arvioita ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja. Erityisesti standardi sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta, joissa viitataan siihen, kuinka standardeja ISA

¹¹¹ ISA 330, kappale 8(b)

315 (uudistettu 2019),¹¹² ISA 330,¹¹³ ISA 450,¹¹⁴ ISA 500¹¹⁵ ja muita relevantteja ISA-standardeja on sovellettava, kun on kyse kirjanpidollisista arvioista ja niistä tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista, ja annetaan niitä koskevaa lisäohjeistusta. Standardi sisältää myös vaatimuksia ja ohjeistusta, jotka koskevat yksittäisten kirjanpidollisten arvioiden ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen virheellisyyden arvioimista sekä viitteitä mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta.

Kirjanpidollisten arvioiden luonne

2. Kirjanpidollisten arvioiden luonne vaihtelee laajasti, ja johdolta vaaditaan niiden tekemistä silloin, kun rahamäärät eivät ole suoraan havainnoitavissa. Näiden rahamäärien määrittämiseen liittyy arviointiepävarmuutta, joka kuvastaa tietämyksen tai tiedon luontaisia rajoitteita. Näistä rajoitteista aiheutuu arvostustulemiin luontaista subjektiivisuutta ja vaihtelua. Kirjanpidollisten arvioiden muodostamisprosessiin kuuluu oletuksia ja tietoa hyödyntävän menetelmän valinta ja soveltaminen, mikä edellyttää johdolta harkintaa ja voi aiheuttaa monimutkaisuutta arvostamiseen. Vaikutukset, joita monimutkaisuudella, subjektiivisuudella tai muilla ominaisriskitekijöillä toiminotariskitekijöillä on näiden rahamäärien määrittämiseen, vaikuttavat siihen, kuinka alttiita ne ovat virheellisyydelle. (Viittaus: kappaleet A1–A6, liite 1)
3. Vaikka tätä ISA-standardia sovelletaan kaikkiin kirjanpidollisiin arvioihin, se missä määrin kirjanpidolliseen arvioon liittyy arviointiepävarmuutta, vaihtelee huomattavasti. Tämän ISA-standardin mukaan vaadittavien riskienarviointitoimenpiteiden ja muiden tilintarkastustoimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus vaihtelevat suhteessa arviointiepävarmuuteen ja siihen liittyviä olennaisen virheellisyyden riskejä koskevaan arvioon. Joissakin kirjanpidollisissa arvioissa saattaa olla niiden luonteen perusteella varsin vähän arviointiepävarmuutta, ja myös niiden tekemiseen liittyvä monimutkaisuus ja subjektiivisuus voivat olla hyvin vähäisiä. Kun on kyse tällaisista kirjanpidollisista arvioista, tämän ISA-standardin mukaan vaadittavien riskienarviointitoimenpiteiden ja muiden tilintarkastustoimenpiteiden ei odoteta olevan laajoja. Kun arviointiepävarmuutta, monimutkaisuutta ja subjektiivisuutta on erittäin paljon, tällaisten toimenpiteiden odotetaan olevan paljon laajempia. Tämä ISA-standardi sisältää ohjeistusta siitä, miten tämän standardin vaatimuksia voidaan skaalata. (Viittaus: kappale A7)

Tämän ISA-standardin keskeiset käsitteet

4. Tämän ISA-standardin ISA 315:n (uudistettu 2019) mukaan tunnistettujen olennaisen virheellisyyden riskien ominaisriski on arvioitava erikseen kannanottotasolla. kirjanpidollisiin arvioihin liittyvän olennaisen virheellisyyden riskin arvioimiseksi kannanottotasolla. ISA 540:n (uudistettu) yhteydessä ja yksittäisen kirjanpidollisen arvion luonteesta riippuen kannanoton alttiuteen virheellisyydelle, joka saattaa olla olennainen, saattaa yksittäisen kirjanpidollisen arvion luonteesta riippuen liittyä arviointiepävarmuutta, monimutkaisuutta, subjektiivisuutta tai muita ominaisriskitekijöitä ja niiden välisiä suhteita, tai nämä tekijät ja niiden väliset suhteet voivat vaikuttaa kyseiseen alttiuteen. Kuten ISA 200:ssa¹¹⁶ selitetään, joihinkin kannanottoihin ja niihin liittyviin liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihin ja tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin liittyy muita suurempi ominaisriski. Näin ollen ominaisriskiä koskeva arvio riippuu siitä, missä määrin ominaisriskitekijät vaikuttavat virheellisyyden todennäköisyyteen tai

¹¹² ISA 315 (uudistettu 2019) Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä muodostetun käsityksen avulla

¹¹³ ISA 330 Tilintarkastajan toimenpiteet arviotuihin riskeihin vastaamiseksi

¹¹⁴ ISA 450 Tilintarkastuksen aikana todettujen virheellisyyksien arvioiminen

¹¹⁵ ISA 500 Tilintarkastusevidenssi

¹¹⁶ Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti, kappale A40

suuruuteen, ja se vaihtelee asteikolla, jota tässä ISA-standardissa nimitetään ominaisriskiasteikoksi. (Viittaus: kappaleet A8–A9, A65–A66, liite1)

5. Tässä ISA-standardissa viitataan ISA 315:een (uudistettu 2019) ja ISA 330:een sisältyviin relevantteihin vaatimuksiin ja annetaan niihin liittyvää ohjeistusta ja näin painotetaan niiden tilintarkastajan päätösten tärkeyttä, jotka koskevat kirjanpidollisiin arvioihin liittyviä kontrolleja, mukaan lukien päätökset, jotka koskevat sitä
 - onko olemassa ISA 315:n (uudistettu) vaatimusten mukaan tunnistettavia tilintarkastuksen kannalta relevantteja kontrolleja, joiden rakenne tilintarkastajan on arvioitava ja joista hänen on selvitettävä, onko ne otettu käyttöön.
 - testataanko ~~relevanttien~~ kontrollien toiminnan tehokkuus.
6. ~~Tässä ISA-standardissa~~ ISA 315:ssä (uudistettu 2019) vaaditaan myös kontrolliriskin erillistä arvioimista, kun arvioidaan ~~kirjanpidollisiin arvioihin liittyvää~~ olennaisen virheellisuuden riskiä kannanottotasolla. Kontrolliriskiä arvioidessaan tilintarkastaja ottaa huomioon sen, onko tilintarkastajan tilintarkastustoimenpiteet suunniteltu niin, että kontrollien toiminnan tehokkuuteen aiotaan luottaa. Jos tilintarkastaja ei suunnittele testaavansa kontrollien toiminnan tehokkuutta tai ei aio luottaa kontrollien toiminnan tehokkuuteen ~~ei testaa kontrolleja~~, hänen kontrolliriskiä koskevan arvionsa on oltava sellainen, että olennaisen virheellisuuden riskiä koskeva arvio on sama kuin ominaisriskiä koskeva arvio. ~~arvioimaansa kannanottotason olennaisen virheellisuuden riskiä ei ole mahdollista pienentää sillä perusteella, että kontrollit toimivat tehokkaasti kyseisen kannanoton suhteen.~~⁴⁴⁷ (Viittaus: kappale A10)
7. Tässä ISA-standardissa painotetaan, että tilintarkastajan tilintarkastustoimenpiteiden (joihin soveltuviissa tapauksissa kuuluu kontrollien testausta) pitää vastata arvioitujen olennaisen virheellisuuden riskien syihin kannanottotasolla ottamalla huomioon yhden tai useamman ominaisriskitekijän vaikutuksen sekä tilintarkastajan arvioiman kontrolliriskin.
8. Tilintarkastajan ominaisriskitekijöitä koskeva harkinta vaikuttaa kirjanpidollisiin arvioihin liittyvään ammatilliseen skeptisyyteen, jonka tärkeys kasvaa, kun kirjanpidollisiin arvioihin liittyy enemmän arviointiepävarmuutta tai kun monimutkaisuudella, subjektiivisuudella tai muilla ominaisriskitekijöillä ~~toimintariskitekijöillä~~ on näihin arvioihin suurempi vaikutus. Samoin ammatillinen skeptisyys on tärkeää, kun alttius virheellisyydelle, joka johtuu johdon tarkoitushakuisuudesta tai muista väärinkäytöksen riskitekijöistä siltä osin kuin ne vaikuttavat ominaisriskiin, väärinkäytöksestä johtuvalle virheellisyydelle on lisääntynyt. (Viittaus: kappale A11)

...

Tavoite

...

Määritelmät

...

Vaatimukset

Riskienarviointitoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet

13. Muodostaessaan käsitystä yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta sekä yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä ~~sen sisäisestä valvonnasta~~ ISA

⁴⁴⁷—ISA 530 *Otanta tilintarkastuksessa*, Liite 3

315:ssa (uudistettu 2019)¹¹⁸ vaadittavalla tavalla tilintarkastajan on muodostettava käsitys seuraavista yhteisön kirjanpidollisiin arvioihin liittyvistä seikoista. Tämän käsityksen muodostamiseksi tilintarkastajan on suoritettava toimenpiteitä tarvittavassa laajuudessa hankkiakseen tilintarkastusevidenssiä, joka antaa, jotta hän saa asianmukaisen perustan olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamiselle ja arvioimiselle tilinpäätös- ja kannanottotasolla. (Viittaus: kappaleet A19–A22)

Yhteisö ja sen toimintaympäristö Käsityksen muodostaminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sovellettavasta tilinpäätösnormistosta

- (a) yhteisön liiketoimet, muut tapahtumat tai olosuhteet, joista voi aiheutua tarve merkitä tilinpäätökseen kirjanpidollisia arvioita tai esittää niitä koskevia tietoja taikka tehdä niihin muutoksia. (Viittaus: kappale A23)
- (b) kirjanpidollisia arvioita koskevat sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset (mukaan lukien kirjaamiskriteerit, arvostusperusteet sekä niihin liittyvät esittämistapaa ja esitettäviä tietoja koskevat vaatimukset); ja se, kuinka näitä vaatimuksia sovelletaan ottaen huomioon yhteisön ja sen toimintaympäristön luonne ja olosuhteet, mukaan lukien se, millä tavoin liiketoimiin ja muihin tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyy toimintariskitekijöitä tai miten ominaisriskitekijät vaikuttavat kannanottojen alttiuteen virheellisyydelle niihin. (Viittaus: kappaleet A24–A25)
- (c) yhteisön kirjanpidollisten arvioiden kannalta relevantit sääntelyyn liittyvät tekijät, mukaan lukien vakavaraisuusvalvontaan liittyvät sääntelyviitekehykset soveltuviissa tapauksissa. (Viittaus: kappale A26)
- (d) se, minkä luonteisia kirjanpidollisia arvioita ja niistä esitettäviä tietoja tilintarkastaja odottaa yhteisön tilinpäätöksen sisältävän edellä kohdissa 13(a)–(c) mainituista seikoista muodostamansa käsityksen perusteella. (Viittaus: kappale A27)

Yhteisön sisäinen valvonta Käsityksen muodostaminen yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä

- (e) kirjanpidollisten arvioiden kannalta relevanttia johdon taloudellisen raportoinnin prosessia koskevan valvonnan sekä ohjaus- ja hallintojärjestelmän luonne ja laajuus. (Viittaus: kappaleet A28–A30).
- (f) se, kuinka johto tunnistaa kirjanpidollisiin arvioihin liittyvien erityistaitojen tai -tietojen tarpeen ja käyttää niitä, mukaan lukien johdon käyttämän erityisasiantuntijan hyödyntäminen. (Viittaus: kappale A31)
- (g) se, kuinka yhteisön riskienarviointiprosessissa tunnistetaan kirjanpidollisiin arvioihin liittyvät riskit ja käsitellään niitä. (Viittaus: kappaleet A32– A33)
- (h) yhteisön tietojärjestelmä siltä osin kuin se liittyy kirjanpidollisiin arvioihin, mukaan lukien:
 - (i) liiketapahtumien lajit, tapahtumat ja olosuhteet, jotka ovat tilinpäätöksen kannalta merkittäviä ja joista aiheutuu tarvetta tai muutoksia kirjanpidollisiin arvioihin ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin miten kirjanpidollisiin arvioihin ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin liittyvä informaatio, joka koskee merkittäviä liiketapahtumien lajeja, tilien saldoja tai tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja, kulkee yhteisön tietojärjestelmässä; ja (viittaus. A34–A35)
 - (ii) tällaisten kirjanpidollisten arvioiden ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen osalta, kuinka johto:

¹¹⁸ ISA 315 (uudistettu 2019), kappaleet 3, 5–6, 9, 11–12, 15–17 ja 20–21–19–27

- a. tunnistaa relevantit menetelmät, oletukset tai tiedon lähteet – ja niitä koskevat muutostarpeet – jotka ovat asianmukaisia sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen, mukaan lukien, kuinka johto: (viittaus: kappaleet A36–A37)
 - i. valitsee tai suunnittelee käyttämänsä menetelmät ja soveltaa niitä, mukaan lukien mallien käyttö; (viittaus: kappaleet A38–A39)
 - ii. valitsee käytettävät oletukset, mukaan lukien vaihtoehtojen tarkasteleminen, ja tunnistaa merkittävät oletukset; ja (viittaus: kappaleet A40–A43)
 - iii. valitsee käytettävän tiedon; (viittaus: kappale A44)
 - b. ymmärtää arviointiepävarmuuden asteen, mm. ottamalla huomioon mahdollisten arvostustulemien vaihteluvälin; ja (viittaus: kappale A45)
 - c. vastaa arviointiepävarmuuteen, mukaan lukien tilinpäätökseen sisällytettävän lukuarvion ja siitä esitettävien tietojen valitseminen. (viittaus: kappaleet A46–A49)
- (i) ~~tilintarkastuksen kannalta relevantit kontrollitoiminnot, kontrollitoiminnot-komponenttiin sisältyvät tunnistetut kontrollit~~, jotka koskevat kappaleessa 13(h)(ii) kuvattua johdon kirjanpidollisia arvioita tehdessään käyttämää prosessia. (Viittaus: kappaleet A50–A54)
- (j) se, kuinka johto käy läpi aiemmin tehtyjen kirjanpidollisten arvioiden toteumaa (tai toteumia) ja toimii tämän läpikäynnin tulosten suhteen.
14. Tilintarkastajan on käytävä läpi aiemmin tehtyjen kirjanpidollisten arvioiden toteuma tai soveltuviissa tapauksissa niiden myöhemmin tapahtunut uudelleenarviointi, joka auttaa olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamisessa ja arvioimisessa tarkastuksen kohteena olevalla kaudella. Tämän läpikäynnin luonnetta ja laajuutta määrittäessään tilintarkastajan on otettava huomioon kirjanpidollisten arvioiden ominaispiirteet. Läpikäynnin tarkoituksena ei ole kyseenalaistaa aiemmilla kausilla tehtyjä kirjanpidollisia arvioita koskevia harkintaan perustuvia ratkaisuja, jotka olivat niiden tekemisaikana saatavilla olleen informaation perusteella asianmukaisia. (Viittaus: kappaleet A55–A60)

...

Olellaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen

16. Tunnistaessaan ja arvioidessaan kirjanpidolliseen arvioon ja siitä tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin liittyviä olennaisen virheellisuuden riskejä kannanottotasolla, mukaan lukien ominaisriskin ja kontrolliriskin erillinen arviointi kannanottotasolla, ISA 315:n (uudistettu 2019)¹¹⁹ vaatimalla tavalla tilintarkastajan on ~~arvioitava toimintariski ja kontrolliriski erikseen~~. ~~O~~olellaisen virheellisuuden riskejä tunnistajaessaan ja ominaisriskiä arvioidessaan ~~tilintarkastajan on~~ otettava huomioon seuraavat seikat: (viittaus: kappaleet A64–A71)
- (a) se, missä määrin kirjanpidolliseen arvioon liittyy arviointiepävarmuutta; ja (viittaus: kappaleet A72–A75)
 - (b) se, missä määrin monimutkaisuus, subjektiivisuus tai muut ominaisriskitekijät vaikuttavat seuraaviin seikkoihin: (viittaus: kappaleet A76–A79)
 - (i) menetelmän, oletusten ja tiedon valinta ja soveltaminen kirjanpidollista arviota tehtäessä; tai
 - (ii) tilinpäätökseen sisällytettävän johdon lukuarvion ja siitä esitettävien tietojen valitseminen.

¹¹⁹ ISA 315 (uudistettu 2019), kappaleet 25 ja 2631 ja 34

17. Tilintarkastajan on ratkaistava, onko mikään kappaleen 16 mukaisesti tunnistetuista ja arvioituista olennaisen virheellisuuden riskeistä hänen harkintansa mukaan merkittävä riski.¹²⁰ Jos tilintarkastaja on todennut, että on olemassa merkittävä riski, hänen on ~~muodostettava käsitys kyseisen riskin kannalta relevanteista kontrolloista yhteisössä, kontrollitoiminnot mukaan lukien. tunnistettava kyseiseen riskiin vastaavat kontrollit.~~¹²¹ sekä arvioitava, ovatko tällaiset kontrollit tehokkaasti suunniteltuja, ja todettava, onko ne otettu käyttöön.¹²² (Viittaus: kappale A80)

...

19. Tilintarkastajan on ISA 330:n¹²³ vaatimalla tavalla suunniteltava ja suoritettava kontrollien testausta hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ~~relevanttien~~ kontrollien toiminnan tehokkuudesta, jos:
- (a) tilintarkastajan arvio olennaisen virheellisuuden riskeistä kannanottotasolla perustuu odotukseen siitä, että kontrollit toimivat tehokkaasti; tai
 - (b) aineistotarkastustoimenpiteet eivät yksin pysty tuottamaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä kannanottotasolla.

Kun on kyse kirjanpidollisista arvioista, tällaisten kontrollien testaamisella on vastattava niihin syihin, jotka ovat johtaneet olennaisen virheellisuuden riskeistä tehtyihin arvioihin. Kontrollien testausta suunnitellessaan ja suorittaessaan tilintarkastajan on hankittava sitä vakuuttavampaa tilintarkastusevidenssiä mitä enemmän hän luottaa kontrollin tehokkuuteen ¹²⁴ (Viittaus: kappaleet. A85–A89)

...

Muita tilintarkastusevidenssiin liittyviä huomioon otettavia seikkoja

30. Hankkiessaan tilintarkastusevidenssiä kirjanpidollisiin arvioihin liittyvistä olennaisen virheellisuuden riskeistä tilintarkastajan on tilintarkastusevidenssinä käytettävän informaation lähteistä riippumatta noudatettava ISA 500:n relevantteja vaatimuksia.

Kun hyödynnetään johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemää työtä, tämän ISA-standardin kappaleista 21–29 saattaa olla tilintarkastajalle apua arvioitaessa erityisasiantuntijan tekemän työn soveltuvuutta relevanttia kannanottoa koskevaksi tilintarkastusevidenssiksi ISA 500:n kappaleen 8(c) mukaisesti. Johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemää työtä arvioitaessa tilintarkastustoimenpiteiden luonteeseen ajoitukseen ja laajuuteen vaikuttavat tilintarkastajan arvio erityisasiantuntijan pätevyydestä, kyvykkyydestä ja objektiivisuudesta, tilintarkastajan käsitys erityisasiantuntijan tekemän työn luonteesta sekä se, kuinka hyvin tilintarkastaja tuntee erityisasiantuntijan erityisasiantuntemuksen kattaman alueen. (Viittaus: kappaleet A126–A132)

...

Dokumentointi

39. Tilintarkastajan on sisällytettävä tilintarkastusdokumentaatioonsa:¹²⁵ (viittaus kappaleet A149–A152)
- (a) yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sen kirjanpidollisia arvioita koskevasta sisäisestä

¹²⁰ ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 3227

¹²¹ ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 26(a)(i)29

¹²² ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 26(a)

¹²³ ISA 330, kappale 8

¹²⁴ ISA 330, kappale 9

¹²⁵ ISA 230 *Tilintarkastusdokumentaatio*, kappaleet 8–11, A6, A7 ja A10

valvonnasta muodostamansa käsityksen keskeiset elementit;

- (b) tilintarkastajan tilintarkastustoimenpiteiden yhteys arvioituihin olennaisen virheellisuuden riskeihin kannanottotasolla ¹²⁶ ottaen huomioon syyt, jotka ovat johtaneet kyseisistä riskeistä (ominaisriski tai kontrollirisiki) tehtyihin arvioihin;
- (c) tilintarkastajan toimenpide (tai toimenpiteet), kun johto ei ole ryhtynyt asianmukaisiin toimenpiteisiin arviointiepävarmuuden ymmärtämiseksi ja siihen vastaamiseksi;
- (d) viitteet, jos sellaisia on, kirjanpidollisiin arvioihin liittyvästä mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta ja tilintarkastajan arvio vaikutuksista tilintarkastukseen kappaleessa 32 vaadittavalla tavalla; ja
- (e) merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut, jotka liittyvät tilintarkastajan päätelmään sen suhteen, ovatko kirjanpidolliset arviot ja niistä tilinpäätöksessä esitettävät tiedot sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen kohtuullisia vai ovatko ne virheellisiä.

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Kirjanpidollisten arvioiden luonne (viittaus: kappale 2)

Esimerkkejä kirjanpidollisista arvioista

...

Menetelmät

A2. Menetelmä on arvostustekniikka, jota johto käyttää vaaditun arvostusperusteen mukaisen kirjanpidollisen arvion tekemiseen. Esimerkiksi yksi tunnustettu menetelmä, jota käytetään osakeperusteisesti maksettavia liiketoimia koskevien kirjanpidollisten arvioiden tekemiseen, on option teoreettisen toteutushinnan määrittäminen käyttämällä Black-Scholes -optionhinnoittelumallia. Menetelmää sovelletaan käyttämällä laskentatyökalua tai -prosessia, jota joskus nimitetään malliksi, ja siihen kuuluu oletusten ja tiedon soveltamista sekä niiden välisten suhteiden huomioon ottamista.

Oletukset ja tieto

A3. Oletuksiin kuuluu käytettävissä olevaan informaatioon pohjautuvia harkintaan perustuvia ratkaisuja, jotka koskevat sellaisia seikkoja kuin koron tai diskonttauskoron valintaa, taikka tulevaisuuden olosuhteita tai tapahtumia koskevia harkintaan perustuvia ratkaisuja. Johto voi valita oletuksen asianmukaisten vaihtoehtojen muodostamalta vaihteluväliltä. Johdon käyttämän erityisasiantuntijan tekemistä tai tunnistamista oletuksista tulee johdon oletuksia, kun johto käyttää niitä kirjanpidollisen arvion tekemiseen.

A4. Tässä ISA-standardissa tieto tarkoittaa informaatiota, joka on saatavissa suoraan havainnoimalla tai yhteisön ulkopuoliselta osapuolelta. Informaatiosta, joka hankitaan soveltamalla tietoon analyttisiä tai tulkitsevia tekniikkoja, käytetään nimitystä johdettu tieto, kun tällaisilla tekniikoilla on yleisesti hyväksytty teoreettinen perusta ja sen vuoksi johdon harkintaa tarvitaan vähemmän. Muussa tapauksessa tällainen informaatio on oletus.

A5. Esimerkkejä tiedosta ovat:

- markkinatransaktioissa sovitut hinnat;
- tuotantokoneen toiminta-ajat tai tuotosmäärät

¹²⁶ ISA 330, kappale 28(b)

- toteutuneet hinnat tai muut sopimukseen sisältyvät ehdot, kuten sovittu korko, maksuaikataulu ja laina-aika lainasopimuksessa
- tulevaisuuteen suuntautuva informaatio, kuten ulkopuolisesta informaatiolähteestä saadut talous- tai tulosenusteet; tai
- tuleva korko, joka on määritetty termiinikoroista interpolointitekniikkoja käyttämällä (johdettu tieto)

A6. Tieto voi tulla monenlaisista lähteistä. Tietovoit esimerkiksi olla:

- tuotettu organisaatiossa tai sen ulkopuolella
- saatu järjestelmästä, joka on joko pääkirjanpidon tai osakirjanpitojen sisällä tai niiden ulkopuolella
- havainnoitavissa sopimuksissa; tai
- havainnoitavissa säädöksellä tai määräyksellä annetuissa julkilausumissa

Skaalautuvuus (viittaus: kappale 3)

A7. Esimerkiksi kappaleissa A20–A22, A63, A67 ja A84 on ohjeistusta siitä, kuinka tämän ISA-standardin vaatimuksia voidaan skaalata.

Tämän ISA-standardin keskeiset käsitteet

Ominaisriskitekijät (viittaus: kappale 4)

A8. Ominaisriskitekijät ovat tapahtumien tai olosuhteiden ja tapahtumien ominaispiirteitä, jotka vaikuttavat saattavat vaikuttaa siihen, miten alitis kannanotto on liiketapahtumien lajia, tilin saldoa tai tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskeva kannanotto on väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvalle virheellisyydelle ennen kontrollien huomioon ottamista ¹²⁷. Liitteessä 1 selostetaan tarkemmin näiden ominaisriskitekijöiden luonnetta ja niiden keskinäisiä suhteita kirjanpidollisten arvioiden tekemisen ja tilinpäätöksessä esittämisen yhteydessä.

A9. Muihin toimintariskitekijöihin, joita tilintarkastaja voi ottaa huomioon tunnistessaan ja arvioidessaan Tilintarkastajan arvioidessa olennaisen virheellisyyden riskejä kannanottotasolla, hän ottaa huomioon kuuluu arviointiepävarmuutta, monimutkaisuutta tai subjektiivisuutta koskevien ominaisriskitekijöiden lisäksi myös sen se, missä määrin ISA 315:een (uudistettu 2019) sisältyvät ominaisriskitekijät (muut kuin arviointiepävarmuus, monimutkaisuus ja subjektiivisuus) vaikuttavat kannanottojen alttiuteen kirjanpidollista arviota koskevalle virheellisyydelle, kirjanpidolliseen arvioon liittyy seuraavia seikkoja tai missä määrin seuraavat seikat vaikuttavat arvioon: Tällaisia muita ominaisriskitekijöitä ovat esimerkiksi:

- muutos relevanttien tilinpäätöserien luonteessa tai niihin liittyvissä olosuhteissa tai sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimuksissa, mistä voi aiheutua tarve muuttaa kirjanpidollista arviota tehtäessä käytettävää menetelmää, oletuksia tai tietoa.
- alttius virheellisyydelle, joka johtuu johdon tarkoitushakuisuudesta tai muista väärinkäytöksen riskitekijöistä siltä osin kuin ne vaikuttavat ominaisriskiin väärinkäytöksestä kirjanpidollista arviota tehtäessä.
- muu epävarmuus kuin arviointiepävarmuus.

Kontrolliriski (viittaus: kappale 6)

A10. Tärkeä huomioon otettava seikka †Tilintarkastajan arvioidessa kontrolliriskiä kannanottotasolla ISA 315:n (uudistettu 2019) mukaisesti hän ottaa huomioon sen, suunnittelee hän testaavansa kontrollien toiminnan tehokkuutta, on niiden kontrollien rakenteen tehokkuus, joihin tilintarkastaja aikoo luottaa, ja

¹²⁷ ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 12(f)

~~se, missä määrin kontrollit vastaavat arvioituihin toimintariskeihin kannanottotasolla. Kun tilintarkastaja harkitsee kontrollien toiminnan tehokkuuden testaamista, hänen arvionsa Tilintarkastajan arvio, jonka mukaan kontrollit ovat rakenteeltaan tehokkaita ja ne on otettu käyttöön, tukee tilintarkastajan odotusta kontrollien tehokkaasta toiminnasta hänen tehdessään suunnitelmaa niiden testaamisesta päätettäessä, testataanko niitä.~~

Ammatillinen skeptisyys (viittaus: kappale 8)

....

"Kohtuullisen" käsite (viittaus: kappaleet 9, 35)

...

Riskienarviointitoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet

Käsityksen muodostaminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta sekä yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä (viittaus: kappale 13)

A19. ISA 315:n (uudistettu 2019) kappaleiden ~~44–24~~ 19–27 mukaan tilintarkastajan on muodostettava käsitys tietyistä yhteisöä ja sen toimintaympäristöä, sovellettavaa tilinpäätösnormistoa sekä ~~sen sisäistä valvontaa~~ yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmää koskevista seikoista. Tämän ISA-standardin kappaleen 13 vaatimukset liittyvät erityisesti kirjanpidollisiin arvioihin ja rakentuvat ISA 315:n (uudistettu 2019) mukaisille laajemmille vaatimuksille.

Skaalautuvuus

A20. Niiden tilintarkastajan suorittamien toimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus, jotka suoritetaan yhteisön kirjanpidollisiin arvioihin liittyvän käsityksen muodostamiseksi yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta sekä yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä ~~sen sisäisestä valvonnasta~~, voi riippua enemmän tai vähemmän siitä, missä määrin yksittäiset seikat vallitsevat kyseisissä olosuhteissa. Yhteisöllä voi esimerkiksi olla vain vähän liiketoimia tai muita tapahtumia ~~jatai~~ olosuhteita, joista aiheutuu tarvetta tehdä kirjanpidollisia arvioita, sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset voivat olla yksinkertaisia soveltaa, eikä relevantteja sääntelyyn liittyviä tekijöitä ehkä ole. Kirjanpidolliset arviot eivät ehkä myöskään edellytä merkittäviä harkintaan perustuvia ratkaisuja, ja arvioiden tekemiseen käytettävä prosessi voi olla yksinkertaisempi. Näissä olosuhteissa kirjanpidollisiin arvioihin voi liittyä vähemmän arviointiepävarmuutta, monimutkaisuutta, subjektiivisuutta tai muita ominaisriskitekijöitä ~~toimintariskitekijöitä~~ tai nämä tekijät voivat vaikuttaa arvioihin vähemmässä määrin, ja ~~tilintarkastuksen kannalta relevantteja~~ kontrollitoiminnot-komponenttiin sisältyviä tunnistettuja kontroleja voi olla vähemmän. Jos näin on, tilintarkastajan riskien tunnistamis- ja arviointitoimenpiteet ovat todennäköisesti suppeampia ja voidaan toteuttaa pääosin osoittamalla tiedusteluja johdolle, jolla on tilinpäätöstä koskevat asiaankuuluvat velvollisuudet, ~~sekä~~ esimerkiksi suorittamalla johdon kirjanpidollista arvioita tehdessään noudattaman prosessin yksinkertainen läpikulku ("walkthrough") (näin voidaan toimia myös kun arvioidaan, ovatko prosessiin sisältyvät tunnistetut kontrollit tehokkaasti suunniteltuja, ja kun selvitetään, onko kontrolli otettu käyttöön).

A21. Toisaalta kirjanpidolliset arviot saattavat edellyttää johdolta merkittäviä harkintaan perustuvia ratkaisuja, ja kirjanpidollisten arvioiden tekemiseen käytettävä prosessi voi olla monimutkainen ja siihen voi kuulua monimutkaisten mallien käyttämistä. Yhteisöllä voi lisäksi olla kehittyneempi tietojärjestelmä ja laajemat kirjanpidollisia arvioita koskevat kontrollit. Näissä olosuhteissa kirjanpidollisiin arvioihin voi liittyä suuremmissa määrin arviointiepävarmuutta, subjektiivisuutta, monimutkaisuutta tai muita ominaisriskitekijöitä tai nämä tekijät voivat vaikuttaa arvioihin enemmän. Jos näin on, tilintarkastajan riskienarviointitoimenpiteet ovat todennäköisesti erilaisia tai laajempia kuin kappaleen A20 mukaisissa olosuhteissa.

A22. Seuraavat huomioon otettavat seikat saattavat olla relevantteja vain yksinkertaista liiketoimintaa harjoittaville yhteisöille, joihin useat pienet yhteisöt voivat kuulua:

- kirjanpidollisten arvioiden kannalta relevantit prosessit saattavat olla mutkattomia, koska toiminnot ovat yksinkertaisia ja tarvittaviin arvioihin voi liittyä vähemmän arviointiepävarmuutta
- kirjanpidolliset arviot saatetaan muodostaa pääkirjanpidon ja osakirjanpitojen ulkopuolella, niiden tekemistä koskevat kontrollit voivat olla rajallisia ja omistajajohtajalla voi olla huomattava vaikutusvalta niiden määrittämiseen. Tilintarkastajan voi olla tarpeellista ottaa huomioon omistajajohtajan rooli kirjanpidollisten arvioiden tekemisessä sekä olennaisen virheellisyyden riskejä tunnistaessaan että johdon tarkoitushakuisuuden riskiä tarkastellessaan.

Yhteisö ja sen toimintaympäristö

Yhteisön liiketoimet sekä muut tapahtumat jatai olosuhteet (viittaus: kappale 13(a))

A23. Olosuhteiden muutoksia, joista saattaa aiheutua tarve tehdä tai muuttaa kirjanpidollisia arvioita, saattavat olla esimerkiksi:

- se, että yhteisö on ryhtynyt toteuttamaan uudentyyppisiä liiketoimia;
- se, että liiketoimien ehdot ovat muuttuneet; tai
- se, että on toteutunut uusia tapahtumia tai olosuhteita.

Sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset (viittaus: kappale 13(b))

A24. Muodostamalla käsityksen sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimuksista tilintarkastaja saa perustan johdon ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten kanssa käytävälle keskustelulle, joka koskee sitä, kuinka johto on soveltanut kirjanpidollisten arvioiden kannalta relevantteja sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimuksia, sekä keskustelulle, joka koskee tilintarkastajan päätelmää siitä, onko vaatimuksia sovellettu asianmukaisesti. Tämä käsitys voi myös auttaa tilintarkastajaa kommunikoinnissa hallintoelinten kanssa, kun jokin merkittävä tilinpäätösmenettely, joka on sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan hyväksyttävä, ei tilintarkastajan mielestä ole yhteisön olosuhteissa asianmukaisin vaihtoehto¹²⁸

A25. Tätä käsitystä muodostaessaan tilintarkastaja voi pyrkiä ymmärtämään:

- onko sovellettavassa tilinpäätösnormistossa:
 - määrätty tiettyjä kriteerejä kirjanpidollisten arvioiden merkitsemiselle tilinpäätökseen tai tiettyjä menetelmiä niiden määrittämistä varten;
 - määritetty tiettyjä kriteerejä, joiden täytyessä käypään arvoon arvostaminen sallitaan tai sitä vaaditaan, esimerkiksi viittaamalla johdon aikomuksiin toimia tietyllä tavalla jonkin omaisuuserän tai velan suhteen; tai
 - määritetty vaadittavat tai ehdotetut tilinpäätöksessä esitettävät tiedot, mukaan lukien tiedot, jotka koskevat harkintaan perustuvia ratkaisuja, oletuksia tai muita kirjanpidollisiin arvioihin liittyviä arviointiepävarmuuden lähteitä; ja
- edellyttävätkö sovellettavan tilinpäätösnormiston muutokset muutoksia yhteisön soveltamiin tilinpäätöksen laatimisperiaatteisiin, jotka koskevat kirjanpidollisia arvioita.

¹²⁸ ISA 260 (uudistettu), kappale 16(a)

Sääntelyä koskevat tekijät (viittaus: kappale 13(c))

...

Niiden kirjanpidollisten arvioiden ja niihin liittyvien tilinpäätöksessä esitettävien tietojen luonne, joita tilintarkastaja odottaa tilinpäätöksen sisältävän (viittaus: kappale 13(d))

...

~~Tilintarkastuksen kannalta relevantti yhteisön sisäinen valvonta-Yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmä~~

Valvonnan ja hallinto- ja ohjausjärjestelmän luonne ja laajuus (viittaus: kappale 13(e))

A28. Kun sovelletaan ISA 315:tä (uudistettu 2019)¹²⁹, tilintarkastajan muodostama käsitys sen valvonnan ja hallinto- ja ohjausjärjestelmän luonteesta ja laajuudesta, joka yhteisössä kohdistuu johdon kirjanpidollisia arvioita tehdessään käyttämään prosessiin, voi olla tärkeä tilintarkastajalta vaadittavan arvioinnin kannalta, joka koskee tämän arvioinnin keskiössä:

- sitä, onko johto hallintoelinten valvomana aikaansaanut ja ylläpitänyt rehellisyyttä ja eettistä käyttäytymistä edistävää kulttuuria; ja
- ~~sitä, antaako valvontaympäristö antavatko valvontaympäristön eri elementeissä esiintyvät vahvuudet yhdessä tarkasteltuna~~ asianmukaisen perustan sisäisen valvonnan järjestelmän muille komponenteille ~~osa-alueille~~ yhteisön koko ja luonne huomioon ottaen; ja
- ~~heikentävätkö valvontaympäristön puutteellisuudet sitä, heikentävätkö valvontaympäristössä tunnistetut kontrollien puutteellisuudet sisäisen valvonnan järjestelmän muita komponentteja~~ näitä toisia osa-alueita.

...

A30. Käsitteksen muodostaminen hallintoelinten toteuttamasta valvonnasta voi olla tärkeää, silloin kun esiintyy sellaisia kirjanpidollisia arvioita:

- jotka edellyttävät johdolta merkittävää harkintaa subjektiivisuuden käsittelemiseksi;
- joihin liittyy paljon arviointiepävarmuutta;
- jotka ovat monimutkaisia tehdä, esimerkiksi koska käytetään laajasti tietotekniikkaa, suuria tietomääriä taikka useita tietolähteitä tai oletuksia, joilla on monimutkaisia keskinäisiä suhteita;
- joita koskevissa menetelmissä, oletuksissa tai tiedossa on tapahtunut tai olisi pitänyt tapahtua muutos aiempiin tilikausiin verrattuna; tai
- joihin liittyy merkittäviä oletuksia.

Miten johto käyttää erityistaitoja tai -tietoja, mukaan lukien johdon käyttämien erityisasiantuntijoiden hyödyntäminen (viittaus: kappale 13(f))

...

Yhteisön riskienarviointiprosessi (viittaus: kappale 13(g))

¹²⁹ ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 21(a)-44

A32. Käsityksen muodostaminen siitä, kuinka yhteisön riskienarviointiprosessissa tunnistetaan kirjanpidollisiin arvioihin liittyvät riskit ja vastataan niihin, voi auttaa tilintarkastajaa tämän arvioidessa muutoksia, jotka ovat tapahtuneet:

- sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimuksissa, jotka koskevat kirjanpidollisia arvioita;
- sellaisten tietolähteiden saatavuudessa tai luonteessa, jotka ovat relevantteja kirjanpidollisten arvioiden tekemisen kannalta tai jotka saattavat vaikuttaa käytettävän tiedon luotettavuuteen;
- yhteisön ~~tietojärjestelmässä~~ tietojärjestelmissä tai IT-ympäristössä; ja
- avainhenkilöstössä.

A33. Seikkoja, joita tilintarkastaja voi tarkastella muodostaessaan käsitystä siitä, kuinka johto on tunnistanut alttiuden johdon tarkoitushakuisuudesta tai väärinkäytöksestä johtuvalle virheellisyydelle kirjanpidollisia arvioita tehtäessä ja kuinka johto käsittelee tätä alttiutta, ovat esimerkiksi:

- se, kiinnittääkö johto erityistä huomiota kirjanpidollisia arvioita tehtäessä käytettävien menetelmien, oletusten ja tiedon valitsemiseen tai soveltamiseen, ja jos kiinnittää, niin millä tavoin.
- se, seuraako johto keskeisiä suorituskykykymittareita, jotka saattavat viitata odottamattomaan tai epä johdonmukaiseen suoriutumiseen verrattuna aiemmin toteutuneeseen tai budjetoituun suorituskykyyn tai muihin tiedossa oleviin tekijöihin, ja jos seuraa, niin millä tavoin.
- se, tunnistaako johto taloudellisia tai muita kannustimia, jotka voivat motivoida tarkoitushakuisuuteen, ja jos tunnistaa, niin millä tavoin.
- se, seuraako johto tarvetta tehdä muutoksia kirjanpidollisia arvioita tehtäessä käytettäviin menetelmiin, merkittäviin oletuksiin tai käytettävään tietoon, ja jos seuraa, niin millä tavoin.
- se, järjestääkö johto kirjanpidollisia arvioita tehtäessä käytettävien mallien asianmukaista valvontaa ja läpikäyntiä, ja jos järjestää, niin millä tavoin.
- se, vaatiiko johto kirjanpidollisia arvioita muodostettaessa tehtävien merkittävien harkintaan perustuvien ratkaisujen perustelujen dokumentointia tai riippumatonta läpikäyntiä, ja jos vaatii, niin millä tavoin.

Kirjanpidollisiin arvioihin liittyvä yhteisön tietojärjestelmä (viittaus: kappale 13(h)(i))

A34. Kappaleen 13(h) soveltamisalaan kuuluvat merkittävät liiketapahtumien lajit, muut tapahtumat ja olosuhteet ovat samat kuin ne kirjanpidollisiin arvioihin ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin liittyvät merkittävät liiketapahtumien lajit, muut tapahtumat ja olosuhteet, joita ISA 315:n (uudistettu 2019) kappale 25(a) koskee ~~kappaleet 18(a) ja (d) koskevat~~. Muodostaessaan käsitystä yhteisön tietojärjestelmästä siltä osin kuin se liittyy kirjanpidollisiin arvioihin, tilintarkastaja voi harkita:

- syntyvätkö kirjanpidolliset arviot rutiinomaisten ja toistuvien liiketapahtumien kirjaamisesta vai syntyvätkö ne kertaluonteisista tai epätavanomaisista liiketapahtumista
- kuinka tietojärjestelmä varmistaa kirjanpidollisten arvioiden ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen täydellisyden, erityisesti kun on kyse velkoihin liittyvistä kirjanpidollisista arvioista.

A35. Tilintarkastaja saattaa tilintarkastusta suorittaessaan tunnistaa liiketapahtumien lajeja, tapahtumia ~~ja~~ olosuhteita, joista aiheutuu tarve tehdä kirjanpidollisia arvioita ja esittää niistä tietoja tilinpäätöksessä mutta joita johto ei ole tunnistanut. ISA 315:ssä (uudistettu 2019) käsitellään olosuhteita, joissa tilintarkastaja tunnistaa olennaisen virheellisyyden riskejä, joita johto ei ole tunnistanut, mihin kuuluu niiden vaikutusten arviointi, joita tällä on tilintarkastajan tekemään yhteisön riskienarviointiprosessin

~~arviointiin, sen määrittäminen, onko sisäisessä valvonnassa yhteisön riskienarviointiprosessia koskeva merkittävä puutteellisuus¹³⁰~~

Miten johto tunnistaa relevantit menetelmät, oletukset ja tiedon lähteet (viittaus: kappale 13(h)(ii)(a))

...

Menetelmät (viittaus: kappale 13(h)(ii)(a)(i))

...

Mallit

A39. Johto voi suunnitella ja ottaa käyttöön erityisiä kontrolleja, jotka koskevat kirjanpidollisia arvioita tehtäessä käytettäviä malleja, joko johdon omaa tai ulkoista mallia. Kun itse malliin liittyy tavallista enemmän monimutkaisuutta tai subjektiivisuutta, kuten odotettavissa olevia luottotappioita koskevassa mallissa tai tason 3 syöttötietoja käyttävässä käyvän arvon mallissa, tällaiseen monimutkaisuuteen tai subjektiivisuuteen vastaavat kontrollit ovat todennäköisemmin ISA 315:n (uudistettu 2019) mukaisesti tunnistettavia kontrolleja tunnistetaan todennäköisemmin tilintarkastuksen kannalta relevanteiksi. Kun malleihin liittyy monimutkaisuutta, myös tiedon eheyttä koskevat kontrollit ovat todennäköisemmin ISA 315:n mukaisesti tunnistettavia kontrolleja. ~~relevantteja tilintarkastuksen kannalta~~. Tekijöitä, joita tilintarkastajan saattaa olla asianmukaista tarkastella muodostaessaan käsitystä mallista ja siihen liittyvistä tunnistetuista kontrolleista tilintarkastuksen kannalta relevanteista kontrollitoiminnoista, ovat seuraavat:

- se, kuinka johto määrittää mallin relevanssin ja oikeellisuuden;
- mallin validointi ja toteumatestaus, mukaan lukien se, validoidaanko malli ennen käyttöä ja uudelleen säännöllisin väliajoin sen toteamiseksi, soveltuuko se edelleen sille aiottuun käyttötarkoitukseen. Mallin validointiin voi kuulua esimerkiksi seuraavien seikkojen arviointia:
 - mallin teoreettinen perusteltavuus;
 - mallin matemaattinen oikeellisuus; ja
 - tiedon oikeellisuus ja täydellisyys sekä mallissa käytettävän tiedon ja käytettävien oletusten asianmukaisuus.
- se, kuinka mallia muutetaan tai säädetään oikea-aikaisesti ja asianmukaisella tavalla markkinaolosuhteiden tai muiden olosuhteiden muutosten huomioon ottamiseksi, ja onko mallia koskien olemassa asianmukaiset muutoskollit ja koskevat periaatteet;
- se, tehdäänkö mallin tuottamaan tulokseen oikaisuja, joista joillakin toimialoilla käytetään nimitystä "overlay", ja ovatko tällaiset oikaisut sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimusten mukaan asianmukaisia kyseisissä olosuhteissa. Silloin kun oikaisut eivät ole asianmukaisia, ne voivat olla viitteitä mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta; ja
- se, onko malli dokumentoitu asianmukaisesti, mukaan lukien sen tarkoitettu soveltaminen, rajoitteet, keskeiset parametrit, vaadittava tieto ja vaadittavat oletukset, sen mahdollisen validoinnin tulokset sekä sen tuottamiin tuloksiin mahdollisesti tehtyjen oikaisujen luonne ja peruste.

¹²⁹ ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 22(b)43

Oletukset (viittaus: kappale 13(h)(ii)(a)(ii))

...

Tieto (viittaus: kappale. 13(h)(ii)(a)(iii))

A44. Seikkoja, joita tilintarkastaja voi tarkastella muodostaessaan käsitystä siitä, kuinka johto valitsee kirjanpidollisten arvioiden perustana olevan tiedon, ovat esimerkiksi seuraavat:

- tiedon luonne ja lähde, mukaan lukien ulkoisesta informaatiolähteestä saatu informaatio
- se, kuinka johto arvioi, onko tieto asianmukaista
- tiedon oikeellisuus ja täydellisyys
- käytetyn tiedon yhdenmukaisuus aiemmilla tilikausilla käytettyyn tietoon nähden
- tiedon hankkimiseen ja käsittelyyn käytettävien IT-järjestelmien IT-sovellusten ja muiden yhteisön IT-ympäristöön liittyvien seikkojen monimutkaisuus, mukaan lukien tilanteet, joissa käsitellään suuria tietomääriä.
- se, kuinka tieto hankitaan, siirretään ja käsitellään, ja kuinka sen eheys säilytetään

Miten johto ymmärtää arviointipävarmuuden ja vastaa siihen (viittaus: kappaleet 13(h) (ii)(b)–13(h)(ii)(c))

...

~~Tilintarkastuksen kannalta relevantit kontrollitoiminnot~~ Tunnistetut kontrollit, jotka koskevat johdon kirjanpidollisia arvioita tehdessään käyttämää prosessia (viittaus: kappale 13(i))

A50. Tilintarkastajan käyttämä harkinta hänen tunnistessaan ~~tilintarkastuksen kannalta relevantteja kontroleja~~ kontrollitoiminnot-komponenttiin sisältyviä kontroleja ja näin ollen tarve arvioida kyseisten kontrollien rakennetta ja todeta, onko ne otettu käyttöön, liittyy kappaleessa 13(h)(ii) kuvattuun johdon käyttämään prosessiin. ~~Kirjanpidolliseen arvioon liittyvästä monimutkaisuudesta riippuen tilintarkastaja ei ehkä tunnista k~~ Kaikkiin kappaleessa 13(h)(ii) mainittuihin elementteihin näkökohtiin liittyen ei ehkä tunnisteta kontroleja relevantteja kontrollitoimintoja.

A51. Osana kontrollien tunnistamista sekä niiden rakenteen arvioimista ja sen selvittämistä, onko ne otettu käyttöön ~~tilintarkastuksen kannalta relevantteja kontroleja koskevan käsityksen muodostamista~~ tilintarkastaja voi tarkastella:

- sitä, kuinka johto määrittää kirjanpidollisten arvioiden tekemiseen käytettävän tiedon asianmukaisuuden, mukaan lukien kuinka johto käyttää ulkoista informaatiolähdettä tai pääkirjanpidon ja osakirjanpitojen ulkopuolelta tulevaa tietoa.
- kirjanpidollisten arvioiden sekä niitä tehtäessä käytettyjen oletusten ja käytetyn tiedon läpikäyntiä ja hyväksymistä johdon asianmukaisella tasolla ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimissä
- työtehtävien eriyttämistä kirjanpidollisten arvioiden tekemisestä vastuussa olevien henkilöiden ja niiden henkilöiden välillä, jotka sitouttavat yhteisön niihin liittyviin liiketoimiin, mukaan lukien se, otetaanko tehtäviä osoitettaessa asianmukaisesti huomioon yhteisön ja sen tuotteiden tai palvelujen luonne. Esimerkiksi jos kyseessä on suuri rahoituslaitos, relevantti työtehtävien eriyttäminen voi tarkoittaa itsenäistä toimintoa, joka vastaa yhteisön rahoitustuotteiden käypiin arvoihin perustuvan hinnoittelun arvioimisesta ja validoinnista ja jossa työskentelevien henkilöiden palkitseminen ei ole sidottu kyseisiin tuotteisiin.
- ~~kontrollitoimintojen~~ kontrollien rakenteen tehokkuutta. Johdon voi olla yleisesti vaikeampaa suunnitella subjektiivisuuteen ja arviointipävarmuuteen kohdistuvia kontroleja tavalla, joka estää tai havaitsee ja korjaa olennaiset virheellisyudet tehokkaasti, kuin suunnitella monimutkaisuuteen

kohdistuvia kontrolleja. Subjektiiivisuuteen ja arviointiepävarmuuteen kohdistuviin kontrolleihin on ehkä tarpeellista sisällyttää enemmän manuaalisia elementtejä, jotka johdon on helpompi ohittaa, jättää huomioimatta tai sivuuttaa ja jotka siksi saattavat olla vähemmän luotettavia kuin automatisoidut kontrollit. Monimutkaisuuteen kohdistuvien kontrollien rakenteen tehokkuus voi vaihdella monimutkaisuuden syystä ja luonteesta riippuen. Voi olla esimerkiksi helpompaa suunnitella tehokkaampia kontrolleja, jotka kohdistuvat rutiininomaisesti käytettävään menetelmään tai tiedon eheyteen.

A52. Kun johto hyödyntää laajasti tietotekniikkaa kirjanpidollisen arvion tekemiseen, yleiset IT-kontrollit ja informaation käsittelyä koskevat kontrollit ~~sovelluskontrollit~~ kuuluvat todennäköisesti kontrollitoimintokomponenttiin sisältyviin tunnistettaviin kontrolleihin. ~~tilintarkastuksen kannalta relevantteihin kontrolleihin~~. Tällaiset kontrollit saattavat kohdistua riskeihin, jotka liittyvät:

- siihen, onko IT-sovelluksilla tai muilla IT-ympäristöön liittyvillä seikolla pystyvä IT-järjestelmä kapasiteettia käsitellä suuria tietomääriä ja ovatko ne ~~onko se~~ asianmukaisesti konfiguroitua tätä tarkoitusta varten;
- menetelmää sovellettaessa tehtäviin monimutkaisiin laskelmiin. Kun monimutkaisten liiketapahtumien käsittelyyn tarvitaan useita erilaisia IT-sovelluksia ~~järjestelmiä~~, niiden väliset täsmätykset tehdään säännöllisesti, erityisesti jos IT-sovellusten ~~järjestelmien~~ välillä ei ole automatisoituja liittymiä tai niihin on mahdollista päästä puuttumaan manuaalisesti
- siihen, arvioidaanko mallien rakennetta ja kalibrointia säännöllisesti;
- kirjanpidollisia arvioita koskevan tiedon täydelliseen ja oikein tapahtuvaan poimimiseen, olipa sitten kyse yhteisön aineistosta tai ulkoisista informaatiolähteistä;
- tietoon, mukaan lukien tiedon täydellinen ja oikein tapahtuva kulku yhteisön tietojärjestelmässä, kirjanpidollisten arvioiden tekemiseen käytettävään tietoon tehtävien mukautusten asianmukaisuus, eheyden säilyttäminen ja tietoturva;
- ulkoisia informaatiolähteitä käytettäessä tiedon käsittelyyn tai tallentamiseen liittyviin riskeihin;
- siihen, onko johdolla yksittäisiin malleihin pääsyä, malleihin tehtäviä muutoksia ja mallien ylläpitoa koskevia kontrolleja, joilla säilytetään vahva jäljitettävyyys mallien hyväksytyjen versioiden välillä ja estetään oikeudeton pääsy kyseisiin malleihin tai niiden oikeudeton muuttaminen; ja
- siihen, onko olemassa asianmukaiset kontrollit, jotka koskevat kirjanpidollisiin arvioihin liittyvän informaation siirtymistä pääkirjanpitoon, mukaan lukien pääkirjanpitoventejä koskevat asianmukaiset kontrollit.

A53. Termiä hallinto- ja ohjausjärjestelmä (governance) voidaan joillakin toimialoilla, kuten pankki- ja vakuutuslalla, käyttää kuvaamaan valvontaympäristöön, yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessiin ~~kontrollien seurantaan~~ ja muihin ISA 315:ssä (uudistettu 2019) kuvattuihin sisäisen valvonnan järjestelmän komponentteihin ~~osa-alueisiin~~ kuuluvia toimintoja¹³¹

A54. Yhteisöissä, joilla on sisäinen tarkastus, sen tekemästä työstä voi olla tilintarkastajalle erityisen paljon apua muodostettaessa käsitystä:

- siitä, millä tavoin ja miten laajasti johto käyttää kirjanpidollisia arvioita;
- kirjanpidollisia arvioita tehtäessä käytettävään tietoon ja käytettäviin oletuksiin ja malleihin liittyviä riskejä koskevien ~~kontrollitoimintojen~~ kontrollien rakenteesta ja käyttönotosta;

¹³¹ ISA 315 (uudistettu 2019), liite 3 kappale A77

- kirjanpidollisten arvioiden perustana olevaa tietoa tuottavaan yhteisön tietojärjestelmään liittyvistä seikoista ~~näkökohdista~~; ja
- siitä, kuinka kirjanpidollisiin arvioihin liittyvät uudet riskit tunnistetaan ja arvioidaan ja kuinka niitä hallitaan.

Aiemmin tehtyjen kirjanpidollisten arvioiden toteumien tai uudelleenarvioinnin läpikäynti (viittaus: kappale 14)

...

- A58. Tilintarkastaja voi olennaisen virheellisuuden riskiä koskevan aiemman arvionsa perusteella päätyä siihen, että tarvitaan yksityiskohtaisempi jälkikäteen tapahtuva läpikäynti, esimerkiksi jos ominaisriski ~~toimintariski~~ arvioidaan korkeammaksi yhden tai useamman olennaisen virheellisuuden riskin osalta. Silloin kun se on käytännössä mahdollista, tilintarkastaja voi kiinnittää erityistä huomiota aiempia kirjanpidollisia arvioita tehtäessä käytetyn tiedon ja käytettyjen merkittävien oletusten vaikutukseen osana yksityiskohtaista jälkikäteen tapahtuvaa läpikäyntiä. Toisaalta tilintarkastaja voi todeta, että kun kyseessä ovat esimerkiksi rutiininomaisten ja toistuvien liiketapahtumien kirjaamisesta syntyvät kirjanpidolliset arviot, läpikäynniksi riittävät riskienarviointitoimenpiteinä suoritettavat analyttiset toimenpiteet.
- A59. Käypää arvoa koskeviin kirjanpidollisiin arvioihin ja muihin kirjanpidollisiin arvioihin liittyvä arvostustavoite perustuu määrittämisaikakohdan olosuhteisiin ja liittyy yhtenä ajankohtana vallitseviin arvoa koskeviin käsityksiin, jotka voivat muuttua merkittävästi ja nopeasti yhteisön toimintaympäristön muuttuessa. Sen vuoksi tilintarkastaja voi keskittyä läpikäynnissään sellaisen informaation hankkimiseen, joka voi olla relevanttia olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamisen ja arvioimisen kannalta. Joissakin tapauksissa esimerkiksi käsityksen muodostaminen markkinaosapuolten oletusten muutoksista, jotka ovat vaikuttaneet edellisellä tilikaudella tehtyjen käypää arvoa koskevien kirjanpidollisten arvioiden toteumaan, ei todennäköisesti anna relevanttia tilintarkastusevidenssiä. Tässä tapauksessa tilintarkastusevidenssiä voidaan hankkia muodostamalla käsitys oletusten (kuten rahavirtaennusteiden) toteumista ja johdon aiemman arviointiprosessin tehokkuudesta olennaisen virheellisuuden riskien ~~riskin~~ arvioinnin tueksi tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella.
- A60. Ero kirjanpidollisen arvion toteuman ja edellisen tilikauden tilinpäätökseen merkityn määrän välillä ei välttämättä tarkoita, että edellisen tilikauden tilinpäätös olisi virheellinen. Tällainen ero voi kuitenkin tarkoittaa virheellisyyttä esimerkiksi, jos ero johtuu informaatiosta, joka on ollut johdon käytettävissä edellisen tilikauden tilinpäätöksen valmistuessa tai joka sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan olisi voitu kohtuudella odottaa hankitun ja otetun huomioon.¹³² Tällainen ero voi saattaa kyseenalaiseksi prosessin, jota käyttäen johto ottaa informaatiota huomioon kirjanpidollista arviota tehdessään. Tämän seurauksena tilintarkastaja voi arvioida uudelleen mahdollisen suunnitelmansa testata asiaan liittyviä kontrolleja ja arvioida asiaan liittyvän kontrolliriskin uudelleen tajaa todeta, että kyseisestä seikasta pitää hankkia vakuuttavampaa tilintarkastusevidenssiä. Monet tilinpäätösnormistot sisältävät ohjeistusta siitä, miten erotetaan toisistaan ne kirjanpidollisten arvioiden muutokset, jotka ovat virheellisyyksiä, ja muutokset, jotka eivät ole virheellisyyksiä, sekä kussakin tapauksessa vaadittavasta kirjanpitokäsittelystä.

Erityistaidot tai -tiedot (viittaus: kappale 15)

...

¹³² ISA 560 *Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat*, kappale 14

Olellaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen (viittaus: kappaleet 4, 16)

A64. Olellaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen kannanottotasolla kaikkien kirjanpidollisten arvioiden, ei pelkästään tilinpäätökseen merkittyjen vaan myös tilinpäätöksen liitetietoihin sisältyvien arvioiden, osalta on tärkeää.

A65. ISA 200:n kappaleessa A42 todetaan, että ISA-standardeissa viitataan yleensä "olellaisen virheellisuuden riskeihin" sen sijaan että viitattaisiin erikseen ominaisriskiin ja kontrolliriskiin ~~ettei ISA-standardeissa yleensä viitata erikseen toimintariskiin ja kontrolliriskiin.~~ ISA 315:ssä (uudistettu 2019) Tässä ISA-standardissa vaaditaan kirjanpidollisiin arvioihin liittyvän ominaisriskin ja kontrolliriskin erillistä arvioimista, jotta saadaan perusta olellaisen virheellisuuden riskeihin, merkittävät riskit mukaan lukien, kannanottotasolla vastaavien tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelulle ja suorittamiselle ISA 330:n mukaisesti¹³³

A66. Tunnistaessaan kirjanpidollisiin arvioihin liittyvän olellaisen virheellisuuden riskejä ja arvioidessaan niihin liittyvää ominaisriskiä ISA 315:n (uudistettu 2019) mukaisesti ¹³⁴ Olellaisen virheellisuuden riskejä tunnistessaan ja toimintariskiä arvioidessaan tilintarkastajan täytyy ottaa huomioon ominaisriskitekijät, jotka vaikuttavat kannanottojen alttiuteen virheellisyydelle, ja se, millä tavoin ne siihen vaikuttavat. se, missä määrin kirjanpidolliseen arvioon liittyy arviointipävarmuutta, monimutkaisuutta, subjektiivisuutta tai muita toimintariskitekijöitä tai kuinka paljon nämä tekijät vaikuttavat arvioon. Ominaisriskitekijöiden tarkastelusta tilintarkastaja voi myös saada informaatiota, jota voidaan käyttää määrittäessä:

- arvioitaessa virheellisuuden todennäköisyyttä ja suuruutta (ts. sitä, mihin ominaisriskin arvioidaan sijoittuvan ominaisriskiasteikolla); ja

määrittäessä olellaisen virheellisuuden riskeistä kannanottotasolla tehtyihin arvioihin johtaneita syitä ja sitä, että tilintarkastajan kappaleen 18 mukaisilla tilintarkastustoimenpiteillä vastataan näihin syihin.

Ominaisriskitekijöiden keskinäisiä suhteita selostetaan tarkemmin liitteessä 1.

A67. Syyt, jotka ovat johtaneet tilintarkastajan tekemiin arvioihin ominaisriskistä kannanottotasolla, voivat johtua yhdestä tai useammasta arviointipävarmuutta, monimutkaisuutta tai subjektiivisuutta koskevasta ominaisriskitekijästä taikka muista ominaisriskitekijöistä. Esimerkiksi:

- (a) Odotettavissa olevia luottotappioita koskevat kirjanpidolliset arviot ovat todennäköisesti monimutkaisia, koska odotettavissa olevat luottotappiot eivät ole suoraan havainnoitavissa ja voivat edellyttää monimutkaisen mallin käyttämistä. Mallissa saatetaan käyttää monimutkaista yhdistelmää historiatietoa ja tulevaisuuden kehityssuuntia koskevia oletuksia menneestä ajasta koskevan tiedon ja tulevaisuuden kehityssuuntia koskevien oletusten yhdistelmää erilaisissa yhteisökohtaisissa skenaarioissa, jotka voivat olla vaikeasti ennustettavia. Odotettavissa olevia luottotappioita koskeviin kirjanpidollisiin arvioihin liittyy todennäköisesti myös paljon arviointipävarmuutta ja merkittävästi subjektiivisuutta, kun tehdään vastaisia tapahtumia tai olosuhteita koskevia harkintaan perustuvia ratkaisuja. Vastaavanlaiset seikat koskevat vakuutus sopimuksiin perustuvia velkoja.
- (b) Vaihto-omaisuuden epäkuranttiusvähennystä koskeva kirjanpidollinen arvio yhteisössä, jolla on usean tyyppistä vaihto-omaisuutta, voi edellyttää monimutkaisia järjestelmiä ja prosesseja, mutta siihen saattaa vaihto-omaisuuden luonteesta riippuen liittyä vain vähän subjektiivisuutta, ja arviointipävarmuuden aste voi olla alhainen.
- (c) Muut kirjanpidolliset arviot eivät ehkä ole monimutkaisia tehdä, mutta niihin voi liittyä paljon arviointipävarmuutta ja ne voivat vaatia merkittävää harkintaa, esimerkkinä kirjanpidollinen arvio,

¹³³ ISA 330, kappale 7(b)

¹³⁴ ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 31(a)

joka edellyttää yhtä keskeistä harkintaan perustuvaa ratkaisua koskien velkaa, jonka määrä riippuu oikeudenkäynnin lopputuloksesta.

- A68. Ominaisriskitekijöiden relevanssi ja merkittävyys voivat vaihdella arvioiden välillä. Näin ollen ominaisriskitekijöillä joko yksin tai yhdessä tarkasteltuina voi olla vähemmän vaikutusta yksinkertaisiin kirjanpidollisiin arvioihin, ja tilintarkastaja saattaa tunnistaa pienemmän määrän riskejä tai arvioida ominaisriskin sijoittuvan ~~toimintariskiasteikon matalampaan päähän. lähelle ominaisriskiasteikon alapäätä.~~
- A69. Toisaalta ominaisriskitekijöillä joko yksin tai yhdessä tarkasteltuina voi olla suurempi vaikutus monimutkaisiin kirjanpidollisiin arvioihin, mikä voi johtaa siihen, että tilintarkastaja arvioi ominaisriskin sijoittuvan ominaisriskiasteikon korkeampaan päähän. Näissä kirjanpidollisissa arvioissa tilintarkastajan harkinnalla, joka koskee ominaisriskitekijöiden vaikutuksia, on todennäköisesti suoraa vaikutusta tunnistettavien olennaisen virheellisuuden riskien määrään ja luonteeseen, tällaisia riskejä koskeviin arvioihin ja lopulta arvioituihin riskeihin vastaamiseksi tarvittavan tilintarkastusevidenssin vakuuttavuuteen. Näiden kirjanpidollisten arvioiden suhteen tilintarkastajan voi myös olla erityisen tärkeää noudattaa ammatillista skeptisyyttä.
- A70. Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat saattavat tuottaa lisäinformaatiota, joka on relevanttia tilintarkastajan arvioidessa olennaisen virheellisuuden riskejä kannanottotasolla. Esimerkiksi kirjanpidollisen arvion toteuma voi tulla tietoon tilintarkastuksen aikana. Tällaisissa tapauksissa tilintarkastaja voi arvioida olennaisen virheellisuuden riskit kannanottotasolla tai muuttaa niitä koskevaa arviotaan¹³⁵ riippumatta siitä, miten ominaisriskitekijät vaikuttavat kannanottojen alttiuteen kirjanpidolliseen arvioon liittyvälle virheellisyydelle missä määrin kirjanpidolliseen arvioon on liittynyt arviointiepävarmuutta, monimutkaisuutta, subjektiivisuutta tai muita toimintariskitekijöitä tai missä määrin nämä tekijät ovat vaikuttaneet arvioon. Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat saattavat myös vaikuttaa lähestymistapaan, jonka tilintarkastaja valitsee kirjanpidollisen arvion tarkastamista varten kappaleen 18 mukaisesti. Esimerkiksi jos on kyse yksinkertaisesta bonusta koskevasta siirtovelasta, joka perustuu suoraviivaiseen prosenttiosuuteen tiettyjen henkilöiden palkasta, tilintarkastaja voi tehdä johtopäätöksen, että kirjanpidollisen arvion tekemiseen liittyy suhteellisen vähän monimutkaisuutta tai subjektiivisuutta, ja näin ollen hän voi arvioida kannanottotason ominaisriskin toimintariskin sijoittuvan lähelle ominaisriskiasteikon alapäätä toimintariskiasteikon alemman päähän. Tilikauden päättymisen jälkeen tapahtuva bonusten maksaminen voi tuottaa tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä arvioiduista olennaisen virheellisuuden riskeistä kannanottotasolla.
- A71. Tilintarkastaja voi arvioida kontrolliriskin eri tavoilla riippuen siitä, mitä tilintarkastustekniikkoja tai -metodologioita hän pitää parhaina. Kontrolliriskiä koskeva arvio voidaan ilmaista käyttämällä laadullisia ryhmiä (esim. korkeimmalle tasolle, kohtalaiseksi tai alimmalle tasolle arvioitu kontrolliriski) tai perustuen siihen, miten tehokkaasti tilintarkastaja odottaa kontrollin (tai kontrollien) vastaavan tunnistettuihin riskeihin, ts. siihen, miten tilintarkastaja suunnittelee luottavansa kontrollien toiminnan tehokkuuteen. Esimerkiksi jos kontrolliriski arvioidaan korkeimmalle tasolle, tilintarkastaja ei suunnittele luottavansa kontrollien toiminnan tehokkuuteen. Jos kontrolliriski arvioidaan korkeinta tasoa alemmaksi, tilintarkastaja suunnittelee luottavansa kontrollien toiminnan tehokkuuteen.

Arviointiepävarmuus (viittaus kappale 16(a))

- A72. Ottaessaan huomioon, missä määrin kirjanpidolliseen arvioon liittyy arviointiepävarmuutta, tilintarkastaja voi tarkastella:
- sitä, onko sovellettavassa tilinpäätösnormistossa vaatimuksia

¹³⁵ ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 3734

- menetelmästä, jota käytetään tehtäessä luontaisesti paljon arviointiepävarmuutta sisältävää kirjanpidollista arviota. Tilinpäätösnormistossa voidaan esimerkiksi vaatia muiden kuin havainnoitavissa olevien syöttötietojen käyttämistä
- luontaisesti paljon arviointiepävarmuutta sisältävien oletusten käyttämisestä, kuten oletusten, joihin sisältyy pitkä ennuste aika, oletusten, jotka perustuvat muuhun kuin havainnoitavissa olevaan tietoon ja joiden muodostaminen on johdolle vaikeaa, tai useiden toisiinsa liittyvien oletusten käyttäminen.
- arviointiepävarmuutta koskevista tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista
- liiketoimintaympäristöä. Yhteisö voi toimia markkinoilla, joilla esiintyy sekasortoa tai mahdollisia häiriöitä (esimerkiksi valuuttakurssien merkittävät muutokset tai toimimattomat markkinat), ja tämän vuoksi kirjanpidollinen arvio voi riippua tiedosta, joka ei ole suoraan havainnoitavissa.
- sitä, onko johdon mahdollista (tai käytännössä mahdollista siltä osin kuin sovellettava tilinpäätösnormisto sallii):
 - tehdä tarkka ja luotettava ennuste aiemman liiketapahtuman tulevaisuudessa tapahtuvasta realisoitumisesta (esimerkiksi määrä, joka maksetaan ehdollisen sopimuskohdan mukaisesti), tai tulevien tapahtumien toteutumisesta ja vaikutuksesta (esimerkiksi tulevan luottotappion määrä tai haetun vakuutuskorvauksen maksettava määrä ja maksun toteutumisaika); tai
 - saada tarkkaa ja täydellistä informaatiota senhetkisestä tilanteesta (esimerkiksi informaatiota arvonmäärityksen attribuuteista, jotka kuvastavat markkinaosapuolten näkemystä tilinpäätöspäivänä käypää arvoa koskevan arvion muodostamista varten).

A73. Kirjanpidollisesta arviosta tilinpäätökseen merkittävän tai siinä esitettävän rahamäärän suuruus ei itsessään ole viite sen alttiudesta virheellisyydelle, koska kirjanpidollinen arvio voi olla esimerkiksi liian pieni.

A74. Joissakin olosuhteissa arviointiepävarmuus voi olla niin suuri, ettei kohtuullista kirjanpidollista arviota ole mahdollista tehdä. Sovellettava tilinpäätösnormisto saattaa estää erän merkitsemisen tilinpäätökseen tai sen arvostamisen käypään arvoon. Tällöin voi esiintyä olennaisen virheellisyyden riskejä, jotka eivät liity vain siihen, pitäisikö kirjanpidollinen arvio kirjata tai pitäisikö se arvostaa käypään arvoon, vaan myös tilinpäätöksessä esitettävien tietojen kohtuullisuuteen. Kun on kyse tällaisista kirjanpidollisista arvioista, sovellettavassa tilinpäätösnormistossa saatetaan vaatia, että tilinpäätöksessä esitetään tietoja kyseisistä kirjanpidollisista arvioista sekä niihin liittyvästä arviointiepävarmuudesta (ks. kappaleet A112–A113, A143–A144).

A75. Joskus kirjanpidolliseen arvioon liittyvä arviointiepävarmuus voi antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa. ISA 570 (uudistettu)¹³⁶ sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta tällaisia olosuhteita varten.

Monimutkaisuus tai subjektiivisuus (viittaus: kappale 16(b))

Missä määrin monimutkaisuus vaikuttaa menetelmän valintaan ja soveltamiseen

A76. Ottaessaan huomioon, missä määrin monimutkaisuus vaikuttaa kirjanpidollista arviota tehtäessä käytettävän menetelmän valintaan ja soveltamiseen, tilintarkastaja voi tarkastella:

- johdon erityistaitojen tai -tietojen tarvetta, mikä voi viitata siihen, että kirjanpidollisen arvion tekemiseen käytettävä menetelmä on luontaisesti monimutkainen ja näin ollen kirjanpidollinen

¹³⁶ ISA 570 (uudistettu) *Toiminnan jatkuvuus*

arvio voi olla alttiimpi olennaiselle virheellisyydelle. Alttius olennaiselle virheellisyydelle voi olla suurempi silloin, kun johto on kehittänyt mallin sisäisesti ja sillä on suhteellisen vähän kokemusta tällaisesta tai kun johdon käyttämässä mallissa sovelletaan sellaista menetelmää, joka ei ole vakiintunut tai yleisesti käytössä asianomaisella toimialalla tai kyseisessä ympäristössä.

- sovellettavan tilinpäätösnormiston edellyttämän arvostusperusteen luonnetta, josta saattaa seurata tarve käyttää monimutkaista menetelmää, jossa tarvitaan useita historiatiedon mennyttä aikaa ja tulevaisuutta koskevan tiedon lähteitä tai kk oletuksia, joiden välillä on paljon erilaisia yhteyksiä. Esimerkiksi odotettavissa olevia luottotappioita koskevan vähennyserän määrittäminen voi edellyttää luottojen tulevaa takaisinmaksua ja muita rahavirtoja koskevia harkintaan perustuvia ratkaisuja, jotka perustuvat historiallisen toteutumattoman mennyttä aikaa koskevan toteutumattoman tarkasteluun ja tulevaisuutta koskevien oletusten käyttöön. Vastaavasti vakuutus sopimukseen perustuvan velan määrittäminen voi edellyttää harkintaan perustuvia ratkaisuja vakuutus sopimusten perusteella tulevaisuudessa suoritettavista maksuista, jotka projisoidaan toteutuneen kokemuksen sekä senhetkisten ja oletettujen tulevien trendien perusteella.

Missä määrin monimutkaisuus vaikuttaa tiedon valintaan ja soveltamiseen

A77. Ottaessaan huomioon, missä määrin monimutkaisuus vaikuttaa kirjanpidollista arviota tehtäessä käytettävän tiedon valintaan ja soveltamiseen, tilintarkastaja voi tarkastella:

- tiedon johtamiseen käytettävän prosessin monimutkaisuutta tiedon lähteen relevanssi ja luotettavuus huomioon ottaen. Tietyistä lähteistä saatava tieto voi olla luotettavampaa kuin toisista lähteistä saatava tieto. Jotkin ulkoiset informaatiolähteet eivät luottamuksellisuuteen tai yksinoikeuteen perustuvista syistä myöskään anna tietoja (tai eivät anna kaikkia tietoja), jotka voivat olla relevantteja niiden tuottaman tiedon luotettavuuden tarkastelun kannalta, kuten niiden käyttämän pohjatiedon/ lähteitä ja tapaa, jolla pohjatieto on kerätty ja käsitelty.
- tiedon eheyden säilymiseen luontaisesti liittyvää monimutkaisuutta. Kun tietoa on paljon ja tiedon lähteitä/ useita, kirjanpidollisen arvion tekemiseen käytettävän tiedon eheyden säilymiseen voi luontaisesti liittyä monimutkaisuutta
- tarvetta tulkita monimutkaisia sopimusehtoja. Esimerkiksi kaupallisesta tavarantoimittajasta johtuvien tulevien tai lähtevien rahavirtojen tai asiakkaalle myönnettävien alennusten määrittäminen voi riippua hyvin monimutkaisista sopimusehdoista, joiden ymmärtäminen tai tulkitseminen edellyttää erityistä kokemusta tai pätevyyttä.

Missä määrin subjektiivisuus vaikuttaa menetelmän, oletusten tai tiedon valintaan ja soveltamiseen

A78. Ottaessaan huomioon, missä määrin subjektiivisuus vaikuttaa menetelmän, oletusten tai tiedon valintaan ja soveltamiseen, tilintarkastaja voi tarkastella:

- sitä, missä määrin arviointimenetelmässä sovellettavaa arvon määrittämiseen käytettävää lähestymistapaa, käsitteitä, tekniikkoja ja tekijöitä ei määritetä sovellettavassa tilinpäätösnormistossa
- rahamäärää tai ajoitusta koskevaa epävarmuutta, mukaan lukien ennustejakson pituus. Rahamäärä ja ajoitus ovat luontaisen arviointiepävarmuuden lähteitä, ja niistä johtuen tarvitaan johdon harkintaa johdon lukuarviota valittaessa, mikä puolestaan mahdollistaa johdon tarkoitushakuisuuden. Esimerkiksi tulevaisuuteen suuntautuvia oletuksia sisältävään kirjanpidolliseen arviointiin voi liittyä paljon subjektiivisuutta, joka voi olla alttiina johdon tarkoitushakuisuudelle.

Muut ominaisriskitekijät (viittaus: kappale 16(b))

A79. Kirjanpidolliseen arvioon liittyvän subjektiivisuuden aste vaikuttaa siihen, kuinka altis kirjanpidollinen arvio on virheellisyydelle, joka johtuu johdon tarkoitushakuisuudesta tai muista väärinkäytöksen riskitekijöistä siltä osin kuin ne vaikuttavat ominaisriskiin ~~johdon tarkoitushakuisuudesta tai väärinkäytöksestä johtuvalle virheellisyydelle~~. Esimerkiksi kun kirjanpidolliseen arvioon liittyy paljon subjektiivisuutta, kirjanpidollinen arvio on todennäköisesti alttiimpi johdon tarkoitushakuisuudesta tai väärinkäytöksestä johtuvalle virheellisyydelle, ja tämä voi johtaa mahdollisten arvostustulemien laajaan vaihteluväliin. Johto voi valita tältä vaihteluväliltä lukuarvion, joka on kyseisissä olosuhteissa epäasianmukainen tai johon johdon tarkoitukseton tai tarkoituksellinen tarkoitushakuisuus vaikuttaa epäasianmukaisella tavalla ja joka on tämän vuoksi virheellinen. Jatkuviissa tilintarkastuksissa aiempien kausien tilintarkastuksissa havaitut viitteet mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta voivat vaikuttaa suunnittelu- ja riskienarviointitoimenpiteisiin tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella.

Merkittävät riskit (viittaus: kappale 17)

A80. Ominaisriskiä koskeva tilintarkastajan arvio, jossa otetaan huomioon, missä määrin kirjanpidolliseen arvioon liittyy arviointiepävarmuutta, monimutkaisuutta, subjektiivisuutta tai muita ominaisriskitekijöitä ~~toimintariskitekijöitä~~ tai missä määrin nämä tekijät vaikuttavat kirjanpidolliseen arvioon, auttaa tilintarkastajaa määrittämään, onko mikään tunnistetuista ja arvioiduista olennaisen virheellisyyden riskeistä merkittävä riski.

...

Kun tilintarkastaja aikoo luottaa ~~relevanttien~~ kontrollien toiminnan tehokkuuteen (viittaus: kappale 19)

A85. ~~Relevanttien k~~ Kontrollien toiminnan tehokkuuden testaaminen voi olla asianmukaista, kun ominaisriskin on arvioitu sijoittuvan ominaisriskiasteikon korkeampaan päähän, ja tämä koskee myös merkittäviä riskejä. Näin voi olla, kun kirjanpidolliseen arvioon liittyvän tai siihen vaikuttavan monimutkaisuuden aste on korkea. Kun kirjanpidolliseen arvioon liittyvän subjektiivisuuden aste on korkea ja arvio edellyttää sen vuoksi johdolta merkittävää harkintaa, kontrollien rakenteen tehokkuutta koskevat luontaiset rajoitteet voivat johtaa siihen, että tilintarkastaja keskittyy enemmän aineistotarkastustoimenpiteisiin kuin kontrollien toiminnan tehokkuuden testaamiseen

...

Suoritettuihin tilintarkastustoimenpiteisiin perustuva kokonaisarviointi (viittaus: kappale 33)

...

Kirjanpidollisten arvioiden kohtuullisuuden tai virheellisyyden määrittäminen (viittaus: kappaleet 9, 35)

...

ISA 600 Erityisiä näkökohtia – konsernitilinpäätösten tilintarkastukset (konsernin osien tilintarkastajien suorittama työ mukaan lukien)

Vaatimukset

Käsityksen muodostaminen konsernista, sen osista ja niiden toimintaympäristöistä

17. Tilintarkastajan on tunnistettava olennaisen virheellisyyden riskit ja arvioitava niitä yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta sekä sisäisen valvonnan järjestelmästä muodostamansa käsityksen avulla.⁷ Konsernin toimeksiantotiimin on:

(a) ...

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

...

Määritelmät

...

Konsernin merkittävä osa (viittaus: kappale 9(m))

...

A6. Konsernin toimeksiantotiimi voi myös tunnistaa konsernin osan, johon sen erityisestä luonteesta tai olosuhteista johtuen todennäköisesti sisältyy merkittäviä riskejä konsernitilinpäätöksen olennaisesta virheellisyydestä (ts. riskejä, jotka edellyttävät erityistä harkintaa tilintarkastuksessa.⁴³⁷) Konsernin osa voi esimerkiksi vastata valuuttakaupasta ja täten altistaa konsernin merkittävälle olennaisen virheellisyyden riskille, vaikkei kyseinen osa olisi muutoin yksittäin tarkasteltuna taloudellisesti merkittävä konsernille.

...

Käsityksen muodostaminen konsernista, sen osista ja niiden toimintaympäristöistä

Seikat, joista konsernin toimeksiantotiimi muodostaa käsityksen (viittaus: kappale 17)

A23. ISA 315 (uudistettu 2019) sisältää ohjeistusta seikoista, joita tilintarkastaja voi ottaa huomioon muodostaessaan käsitystä yhteisöön vaikuttavista toimialakohtaisista, sääntelyä koskevista ja muista ulkoisista tekijöistä (kuten sovellettavasta tilinpäätösnormistosta), yhteisön luonteesta, tavoitteista ja strategioista sekä niihin liittyvistä liiketoimintariskeistä sekä yhteisön taloudellisen tuloksen mittaamisesta ja tarkastelusta.¹⁷ Tämän standardin liite 2 sisältää ohjeistusta nimenomaan konsernia koskevista seikoista, konsernitilinpäätöksen laatimisprosessi mukaan luettuna.

Liite 2

Esimerkkejä seikoista, joista konsernin toimeksiantotiimi muodostaa käsityksen

...

Koko konsernia koskevat kontrollit

1. Koko konsernia koskeviin kontrolleihin voi kuulua yhdistelmä seuraavista
 - konsernin ja sen osien johdon säännölliset kokoukset, joissa keskustellaan liiketoiminnan kehittämisestä ja tarkastellaan tulosta
 - ...
 - konsernin kaikille tai joillekin osille yhteisessä tietojärjestelmässä olevat kontrollit kontrollitoiminnot.

⁴³⁷—ISA 315 (uudistettu), kappaleet 27–29

- ~~kontrollien seuranta~~ konsernin sisäisen valvonnan järjestelmän seurantaprosessiin sisältyvät kontrollit, mukaan lukien sisäisen tarkastuksen toimenpiteet ja itsearviointiohjelmat.
- ...

Liite 5

Konsernin toimeksiantotiimin ohjekirjeseen sisällytettävät vaadittavat ja muut seikat

Konsernin osan tilintarkastajan työn suunnittelun kannalta relevantit seikat:

- ...
- ...

Konsernin osan tilintarkastajan työn suorittamisen kannalta relevantit seikat:

- konsernin toimeksiantotiimin havainnot konsernin kaikille tai joillekin osille yhteisen käsittelyjärjestelmän ~~kontrollien~~ kontrollitoimintojen testauksesta sekä konsernin osan tilintarkastajan suoritettavaksi tuleva kontrollien testaus.
- ...

ISA 610 (uudistettu 2013) *Sisäisten tarkastajien tekemän työn käyttäminen*

Johdanto

...

ISA 315:n (uudistettu 2019) ja ISA 610:n (uudistettu 2013) suhde toisiinsa

...

7. ISA 315:ssä (uudistettu 2019) käsitellään sitä, kuinka ulkoinen tilintarkastaja voi hyötyä sisäisen tarkastuksen tietämyksestä ja kokemuksesta muodostaessaan käsitystä yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta ja yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä sekä tunnistaessaan ja arvioidessaan olennaisen virheellisyyden riskejä. Lisäksi ISA 315:ssä (uudistettu 2019)³ selitetään, kuinka sisäisten tarkastajien ja ulkoisten tilintarkastajien välisen tehokkaan kommunikaation avulla myös luodaan sellainen ympäristö, jossa ulkoinen tilintarkastaja voi saada tietoja työhönsä mahdollisesti vaikuttavista merkittävistä seikoista.

...

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Sisäisen tarkastuksen määritelmä (viittaus: kappaleet 2, 14(a))

...

- A3. Lisäksi sellaisten yhteisössä toimivien henkilöiden, joilla on toimintaan ja johtamiseen liittyviä tehtäviä ja velvollisuuksia sisäisen tarkastuksen ulkopuolella, objektiivisuus yleensä vaarantuu tavalla, joka estäisi pitämästä heitä osana sisäistä tarkastusta tätä standardia sovellettaessa, vaikka he saattavat suorittaa kontrolleja ~~kontrollitoimintoja~~, joita voidaan testata ISA 330:n mukaisesti.¹² Tämän vuoksi omistajaohjajan toteuttamien ~~valvojen~~ kontrollien seurantakontrollien ei katsottaisi vastaavan sisäistä tarkastusta.

...

Sisäisen tarkastuksen arvioiminen

...

Järjestelmällisen ja kurinalaisen toimintatavan soveltaminen (viittaus: kappale 15(c))

A10. Järjestelmällinen ja kurinalainen toimintatapa toimenpiteiden suunnittelussa, suorittamisessa, valvonnassa, läpikäynnissä ja dokumentoinnissa erottaa sisäisen tarkastuksen toimenpiteet muista yhteisössä mahdollisesti suoritettavista seurantakontrolleista ~~valvovista kontrollitoiminnoista~~.

...

A21. Kuten ISA 315:ssä (uudistettu 2019),¹³⁸ selitetään, merkittävät riskit ovat riskejä, joiden arvioidaan sijoittuvan lähelle ominaisriskiasteikon yläpäästä edellyttävät erityistä huomiota tilintarkastuksessa, ja sen vuoksi ulkoisen tilintarkastajan mahdollisuus käyttää sisäisen tarkastuksen tekemää työtä merkittävien riskien osalta rajoittuu toimenpiteisiin, joihin liittyy rajoitetusti harkintaa. Lisäksi silloin, kun olennaisen virheellisuuden riskit eivät ole pieniä, on epätodennäköistä, että pelkästään sisäisen tarkastuksen tekemää työtä käyttämällä alennettaisiin tilintarkastusriski hyväksyttävän alhaiselle tasolle ja poistettaisiin ulkoiselta tilintarkastajalta tarve suorittaa joitakin tarkastustoimenpiteitä itse.

...

ISA 620 Tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tekemän työn hyödyntäminen

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

...

Päätäminen tilintarkastajan käyttämän erityisasiantuntijan tarpeellisuudesta (viittaus: kappale 7)

A4. Tilintarkastajan käyttämää erityisasiantuntijaa saatetaan tarvita tilintarkastajan avuksi yhdessä tai useammassa seuraavista:

- käsityksen muodostaminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta sekä yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä. ~~sekä sen sisäisestä valvonnasta~~

...

ISA 701 Viestiminen tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksessa

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

...

Tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen määrittäminen (viittaus: kappaleet 9–10)

...

Huomioon otettavia seikkoja ratkaistessa, mitkä ovat tilintarkastajalta merkittävää huomiota vaatineita seikkoja (viittaus: kappale 9)

¹³⁸ ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 124(l)(e)

...

Alueet, jolla olennaisen virheellisuuden riski on arvioitu suuremmaksi tai joilla on tunnistettu merkittäviä riskejä ISA 315:n (uudistettu 2019) mukaisesti (viittaus: kappale 9(a))

...

A20. Merkittävä riski määritellään ISA 315:ssä (uudistettu 2019) tunnistetuksi ja arvioituksi olennaisen virheellisuuden riskiksi, jonka arvioitu ominaisriski on lähellä ominaisriskiasteikon yläpäästä perustuen siihen, kuinka paljon ominaisriskitekijät vaikuttavat yhdistelmään, joka muodostuu virheellisuuden toteutumisen todennäköisyydestä ja siitä, kuinka suuri mahdollinen virheellisyys olisi toteutuessaan.¹³⁹ joka tilintarkastajan mielestä edellyttää erityistä harkintaa tilintarkastuksessa. Alueet, joihin liittyy johdon merkittävää harkintaa ja merkittäviä epätavallisia liiketapahtumia, voidaan usein tunnistaa merkittäviksi riskeiksi. Merkittävät riskit ovat näin ollen usein alueita, jotka edellyttävät tilintarkastajalta merkittävää huomiota.

...

ISA 720 (uudistettu) Tilintarkastajan velvollisuudet muun informaation suhteen

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

...

Muun informaation lukeminen ja tarkastelu (viittaus: kappaleet 14–15)

...

Sen arvioiminen, onko muun informaation ja tilintarkastajan tilintarkastusta suorittaessaan hankkiman tietämyksen välillä olennaista ristiriitaisuutta (viittaus: kappale 14(b))

...

A31. Tilintarkastajan tilintarkastusta suorittaessaan hankkimaan tietämykseen kuuluu hänen ISA 315:n (uudistettu 2019) mukaisesti muodostamansa käsitys yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta sekä yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä sekä sen sisäisestä valvonnasta.¹⁴⁰ ISA 315:ssä (uudistettu 2019) vaaditaan tilintarkastajaa muodostamaan käsitys esimerkiksi sellaisista seikoista kuin:

- (a) yhteisön organisaatorakenne, omistus ja ohjaus- ja hallintojärjestelmä sekä sen liiketoimintamalli, mukaan lukien se, missä laajuudessa IT:n käyttö on integroitu liiketoimintamalliin;
- (b) relevantit toimialaan ja sääntelyyn liittyvät ja muut ulkoiset tekijät; ~~relevanteista toimialaan ja sääntelyyn liittyvistä ja muista ulkoisista tekijöistä;~~
- (c) yhteisön taloudellisen tuloksen arvioimiseen sisäisesti ja ulkoisesti käytettävät relevantit mittarit; siitä, miten yhteisössä mitataan ja tarkastellaan taloudellista tulosta; ja
- (b) yhteisön luonteesta;
- (c) yhteisön tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valinnasta ja soveltamisesta;

¹³⁹ ISA 315 (uudistettu 2019), kappale 12(l)

¹⁴⁰ ISA 315 (uudistettu 2019) *Olennaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä muodostetun käsityksen avulla*, kappaleet 1941–2742

(d) yhteisön tavoitteista ja strategioista;

...

Toimenpiteet, kun tilinpäätöksessä on olennainen virheellisyys tai tilintarkastajan käsitystä yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä on tarpeellista päivittää (viittaus: kappale 20)

A51. Tilintarkastajan lukiessa muuta informaatiota hänen tietoonsa voi tulla uutta informaatiota, jolla on vaikutusta:

- käsitykseen, jonka hän on muodostanut yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta sekä yhteisön sisäisen valvonnan järjestelmästä, ja näin ollen se voi olla osoitus siitä, että hänen tekemäänsä riskiarviota on tarpeellista tarkistaa
- ...

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® joulukuussa 2019 IFAC. Kaikki oikeudet pidätetään. Tämä julkaisu on ladattavissa englanninkielisenä henkilökohtaiseen ja ei-kaupallista käyttöön (ts. ammatillista käyttöä tai tutkimusta varten). Kääntämiseen, monistamiseen, tallentamiseen, siirtämiseen tai muuhun vastaavaan käyttöön vaaditaan kirjallinen lupa.

'International Auditing and Assurance Standards Board', 'International Standards on Auditing', 'International Standards on Assurance Engagements', 'International Standards on Review Engagements', 'International Standards on 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.

ISA 315 (uudistettu 2019) *Olellaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen*, jonka on antanut International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ja julkaissut the International Federation of Accountants (IFAC) englanninkielisenä joulukuussa 2019, on käännetty suomen kielelle Suomen Tilintarkastajat ry elokuussa 2021, ja se julkaistaan IFACin luvalla. IFAC on arvioinut kansainvälisten tilintarkastusalan standardien kääntämisessä käytettävän prosessin, ja kaikkien kansainvälisten tilintarkastusalan standardien käännöstä tehtäessä on noudatettu IFACin julkaisemaa ohjetta "Policy Statement—Policy for Translating and Reproducing Standards." Kaikkien kansainvälisten tilintarkastusalan standardien hyväksytty teksti on IFACin englanninkielisenä julkaisema. IFAC ei ota mitään vastuuta käännöksen oikeellisuudesta ja täydellisyydestä eikä siitä mahdollisesti seuraavista toimenpiteistä.

Englanninkielinen julkaisu: International Standard on Auditing (ISA) 315 (Revised 2019), *Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement* © 2019 IFAC. Kaikki oikeudet pidätetään.

Suomenkielinen julkaisu: ISA 315 (uudistettu 2019) *Olellaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen* © 2019 IFAC. Kaikki oikeudet pidätetään

Julkaisun alkuperäinen nimi: International Standard on Auditing (ISA) 315 (Revised 2019), *Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement*.

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