



Tilintarkastusohje

Sisällys

1	Tunne tämä ohje ja tehtäväsi.....	3
1.1	Ohjeistuksen kuvaus.....	3
1.2	Tilintarkastuksen tehtävä.....	3
2	Pysy selvillä tarkastuskohteen toiminnasta.....	4
3	Suunnittele toimeksianto kokonaisuutena.....	6
3.1	Tarkastuksen suunnittelu.....	6
3.2	Varmista lähtökohdat toimeksiannon moitteettomalle suoritukselle.....	7
3.3	Määrittele olennaisuus.....	9
3.4	Tunnista olennaiset riskialueet ja riskit.....	10
3.5	Arvioi olennaiset riskit.....	12
3.6	Arvioi sisäisen valvonnan järjestämistä ja olennaisten riskien kontrollointia.....	13
3.7	Päätä alustavista tarkastustoimenpiteistä.....	14
3.8	Kuvaa tarkastus projektikohtaisessa tarkastussuunnitelmassa ja riskianalysissä.....	16
4	Hanki tarkastuksen sisältötavoitteita koskevaa evidenssiä.....	17
4.1	Tarkasta keskeisiä kontrolleja.....	17
4.2	Päätä, missä määrin luotat kontrolleihin.....	19
4.3	Suorita aineistotarkastustoimenpiteitä.....	20
4.4	Dokumentoi evidenssi tilintarkastusdokumentaatioon.....	21
5	Varmista, että evidenssi riittää ja tee johtopäätökset ja suositukset.....	23
5.1	Varmista evidenssin riittävyys.....	23
5.2	Tee johtopäätökset ja varmista niiden riittävyys.....	25
5.3	Täydennä tai muuta tarkastusta tarvittaessa.....	26
5.4	Pyydä tarkastuskohteen kommentit, ml. suositusten toimeenpanoaiheet.....	27
5.5	Käsittele tarkastuskohteen vastaus ja kirjoita tarkastusraportti.....	27
6	Suunnittele tilinpäätöstarkastus ja suorita se.....	29
6.1	Tarkasta tilinpäätösprosessin sisäistä valvontaa.....	29
6.2	Varmista, että tilinpäätöstarkastus kattaa kaikki tarkastettavat asiat.....	29
6.3	Varmista, että evidenssi riittää ja tee johtopäätökset ja suositukset.....	31
7	Raportoi tarkastuksen keskeiset tulokset.....	31
7.1	Tarkastele tarkastuksen keskeisiä tuloksia.....	31
7.2	Kirjoita loppuasiakirjaluonnokset.....	33
7.3	Pyydä tilintarkastuskertomuksesta tarkastuskohteen kommentit.....	34
7.4	Valmistele tarkastuksen loppuasiakirjat.....	35
7.5	Sulje tarkastus.....	35
8	Käytä näitä käsitteitä.....	37

1 Tunne tämä ohje ja tehtäväsi

1.1 Ohjeistuksen kuvaus

1.1.1 Tämä ohje ohjaa valtiontalouden tarkastusviraston (tarkastusviraston) suorittamaa tilintarkastusta. Tilintarkastusohje on tarkastusta koskevaa normistoa, josta on säädetty tarkastusvirastoa koskevassa laissa. Ohje on osa laajempaa ohjekokonaisuutta. Siihen kuuluvat

- tarkastusviraston yleiset ohjeet, jotka koskevat tarkastusviraston tarkastus- ja asiantuntijatoimintaa kokonaisuutena
- tämä ohje, jossa kuvataan ensisijaisesti tilintarkastuksen prosessi, tarkastustekniikka, yleistasoiset tarkastustoimenpiteet ja tarkastustoimenpiteille asetettavat vaatimukset
- tätä ohjetta tarkentavat liitteet sekä tarkastuskierrosta koskevat suunnitelmat ja tilintarkastusta suorittavan tarkastusviraston yksikön linjaukset.

1.1.2 Tilintarkastusohje antaa kokonaiskuvan siitä, mitä tarkastusviraston tilintarkastuksessa on tärkeää ymmärtää ja tehdä. Tilintarkastusohjeen liitteet ovat määrättyjen osa-alueiden tarkastuksessa sovellettavaksi tarkoitettuja tarkempia ohjeita. Lisäksi on olemassa eri tarkastusalueita käsitteleviä työohjeita.

1.1.3 Ohjeen kehittäminen ja ylläpito on kaikkien tilintarkastukseen osallistuvien yhteinen asia. Tilintarkastajan tulee antaa tiedoksi havaitsemansa tilintarkastusohjeistuksen puutteet ja epäkohdat tarkastusta ohjaavalle ja valvovalle henkilölle tai henkilölle, joka vastaa tilintarkastusohjeen ylläpidosta ja kehittämisestä.

1.2 Tilintarkastuksen tehtävä

Tavoite

1.2.1 Tilintarkastuksen tarkoituksena on lisätä tilinpäätöksen käyttäjien luottamusta tilinpäätökseen. Tämä saavutetaan siten, että tilintarkastuskertomuksessa annetaan lausunto siitä, onko tilinpäätös kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu säädösten mukaisesti. Tarkastusviraston tilintarkastuksen tarkoituksena on lisäksi lisätä luottamusta talousarvion noudattamiseen ja hyvään hallintoon. Tarkastuskertomuksessa annetaan lausunto siitä, onko talousarviota noudatettu. Talousarvion noudattamisen tarkastus suoritetaan tilintarkastuksen yhteydessä toteutettavalla laillisuustarkastuksella.

Vaatimukset

1.2.2 Tilintarkastajan tulee soveltaa tilintarkastuksessa tätä ohjetta. Jos olosuhteista johtuen ohjeen jokin vaatimus on epärelevantti, tilintarkastajan on suoritettava vaihtoehtoisia tarkastustoimenpiteitä, jotta hän saavuttaisi tarkastukselle asetetut vaatimukset.

Tarkastustoimenpiteet

1.2.3 Tarkastuksessa sovelletaan tarkastusriskin perusteella jatkuvasti tarkentuvia tarkastustoimenpiteitä evidenssin hankkimiseksi. Tarkastustoimenpiteitä ovat aineistotarkastustoimenpiteet (yksittäisten tapahtumien tarkastaminen ja analyyttiset aineistotarkastustoimenpiteet) ja kontrollien testaaminen. Tarkastuksessa tulee hankkia

tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä ja siitä tulee olla jäljitettävissä se, mitä tarkastusraporteissa esitetään lausumina, johtopäätösinä ja niiden perusteluina.

- 1.2.4 Tilintarkastajan tulee hankkia kohtuullinen varmuus siitä, ettei tilinpäätöksessä ole olennaista virheellisyttä. Tilintarkastajalta edellytetään ammatillisen harkinnan käyttämistä ja ammatillista skeptisyyttä. Tilintarkastaja arvioi tilinpäätöksessä olevan olennaisen virheellisyyden riskin, suunnittelee ja suorittaa asianmukaiset tarkastustoimenpiteet ja antaa tilintarkastuskertomuksen, joka perustuu tehtyihin tarkastustoimenpiteisiin ja niiden yhteydessä esiin tulleisiin havaintoihin.
- 1.2.5 Tarkastusvirasto tekee tarkastukset riippumattomasti, ammattimaisesti ja valvotusti. Tarkastusta ohjaavan ja valvovan henkilön tulee käydä läpi tehty tarkastustyö ja sen dokumentointi. Valvontaa tulee suorittaa tilintarkastajien pätevyydestä riippumatta. Valvonnan tulee kattaa niin asiakysymykset kuin tarkastusmenetelmien käyttö ja muut tarkastustoimenpiteet, jotta edellytykset johtopäätösten, lausumien ja niiden perustelujen esittämiselle tarkastusraporteissa ovat riittävät. Tilintarkastuksen laadunvalvontaa käsitellään erillisessä ohjeessa.
- 1.2.6 Tilintarkastajan tulee noudattaa tilintarkastustoimeksiantoja koskevia eettisiä vaatimuksia, riippumattomuus mukaan lukien. Tilintarkastajan tulee suunnitella ja suorittaa tilintarkastus tiedostaen, että voi olla olemassa seikkoja, joiden seurauksena tilinpäätös on olennaisesti virheellinen.
- 1.2.7 Tarkastuksen luontaisten rajoitteiden vuoksi ei voida kokonaan välttää riskiä siitä, että joitakin olennaisia virheellisyyksiä ei havaita, vaikka tarkastus olisi tämän ohjeen mukaan asianmukaisesti suunniteltu ja suoritettu.
- 1.2.8 Tarkastusviraston tilintarkastuksen tehtävänä on lisäksi edistää hyvän hallinnon toteutumista. Tehtävää toteutetaan tarkastamisen lisäksi tarkastukseen liittyvällä vuorovaikutuksella tarkastuskohteen kanssa ja tilintarkastukseen soveltuvalla asiantuntijatyöllä.

2 Pysy selvillä tarkastuskohteen toiminnasta

Tavoite

- 2.1.1 Tilintarkastaja pysyy selvillä tarkastuskohteen toiminnasta ja pitää tarkastuskohteen selvillä meneillään olevasta tarkastuksesta.

Vaatimukset

- 2.1.2 Tilintarkastajan tulee jatkuvasti pysyä selvillä tarkastuskohteen siitä toiminnasta, jolla on merkitystä tehtäessä tarkastuksen suunnitteluun kuuluvaa riskien tunnistamista ja arviointia. Tarkastuskohteen riskien tunnistamisen ja arvioinnin on jatkuttava tarkastuksen koko keston ajan, koska tarkastuskohteen toiminnassa voi tapahtua tarkastuksen kannalta merkittäviä asioita tarkastuksen suunnitteluvaiheen jälkeen.
- 2.1.3 Tilintarkastajan tulee tuntea tarkastuskohteensa ja sen toimintaympäristö, ml. tarkastuksen kannalta relevantit palveluorganisaation palvelut. Tilintarkastajan tulee seurata, onko tarkastuskohde toteuttanut tarkastusviraston tilintarkastuksessa antamia suosituksia. Tilintarkastajan tulee pyrkiä luomaan edellytyksiä mm. sille, että tarkastuskohde voi toteuttaa tarkastusta tukevia tai hyödyntäviä järjestelyjä ja että tarkastuskohteen sisäinen tarkastus voi välttää tarpeetonta päällekkäistä tarkastusta.

Tarkastustoimenpiteet

- 2.1.4 Tilintarkastajan tulee tuntea tarkastuskohteensa voidakseen suunnitella ja toteuttaa tarkastuksen vaikuttavasti. Tilintarkastajan tulee säännöllisesti seurata tarkastuskohteen toimintaa. Tilintarkastajan tulee hankkia tietoja seuraavista tarkastuskohdista ja sen olosuhteista koskevista seikoista:
- toimiala, säädöskehys ja muut relevantit ulkoiset tekijät ml. talousarvio
 - toiminnot, hallintorakenteet, investointien tyypit, organisaatio ja rahoitus
 - tarkastuskohteen valinnat, jotka koskevat tilinpäätöksen laatimisperiaatteita ja niiden muutoksia
 - tarkastuskohteen tavoitteet ja strategiat ja niistä ne, joihin liittyy olennaiseen tilinpäätösvirheellisyteen johtava toimintariski
 - kirjanpitoyksikkötehtävät ja niihin liittyvät kirjanpito- ja muut talous- ja henkilöstöhallinnon järjestelmät, ml. niihin tietoja tuottavat järjestelmät, sekä taloussääntö ja siihen liittyvät ohjeet, määräykset ja palvelu- yms. sopimukset
 - edellistä kohtaa vastaavasti järjestelmät, joiden avulla tarkastuskohde hoitaa raportointia, joka toteuttaa tilivelvollisuutta
 - päätöksentekoon vaikuttavat poliittiset prosessit, säädökset, hallituksen ohjelmien tuntemus, julkinen etu, valtion omistuksen luonne ja se, miten hallinnon rakenteet määräytyvät
 - palvelukeskuksen hoitamat tehtävät
- 2.1.5 Tilintarkastajan tulee hankkia tilintarkastuksen kannalta relevanttia tietoa tarkastuskohteesta tarkastuskohteelta itseltään ja tarkastusviraston sisältä sekä mahdollisuuksien mukaan tunnistaa relevanttia tietoa muualtakin. Jos tarkastuskohde on tilintarkastajalle entuudestaan tuntematon, tilintarkastajan tulee selvittää tarkastusta ohjaavan ja valvovan henkilön ja tarkastuskohdetta aiemmin tarkastaneen tilintarkastajan käsitykset siitä, mikä tarkastuksen kannalta tarkastuskohteessa on olennaista ja riskejä sisältävää. Keskustelu voidaan käydä esim. viimeisimmän tarkastuksen työpapereiden pohjalta.
- 2.1.6 Tilintarkastajalla tulee olla perusteltu yleiskäsitys siitä, ovatko kirjanpidon ja maksuliikkeen sisäisen valvonnan menettelyt vaikuttavia.
- 2.1.7 Tilintarkastajan tulee tietää, mitä tarkastuskohdetta koskevia tarkastuksia on meneillään. Näihin kuuluvat mm. tarkastusviraston muut tarkastukset sekä Euroopan yhteisöjen toimielinten suorittamat tarkastukset.
- 2.1.8 Tilintarkastajan tulee seurata tarkastusviraston tilintarkastuksessa annettujen ja tarvittaessa tarkastuksen kannalta relevanttien muidenkin suositusten toteutusta. Jos suosituksia ei ole toteutettu, tilintarkastajan tulee selvittää syy ja arvioida syyn hyväksyttävyys. T
- 2.1.9 Tilintarkastajan tulee antaa tarkastuskohteelle riittävästi informaatiota suorittamastaan tarkastuksesta. Tilintarkastajan tulee antaa tarkastuskohteelle tietoja, jotka auttavat tarkastuskohdetta ymmärtämään tarkastusviraston tekemän tarkastuksen laajuutta, tarkastusraporteissa olevien lausumien perusteita ja sisäiselle valvonnalle asetettuja vaatimuksia. Tilintarkastajan tulee projektikohtaisen tarkastuksen suunnitteluvaiheessa keskustella tarkastuskohteen johdon kanssa tarkastuksen tavoitteista ja kriteereistä. Asiaa on käsitelty tarkastusviraston yleisissä tarkastusohjeissa. Tarvittaessa tilintarkastajan tulee ohjata tarkastuskohde tarkastusvirastossa tarkastusta ohjaavan ja valvovan henkilön tai muun henkilön puoleen, jolla on riittävät edellytykset vastata tarkastuskohteen kysymyksiin.

- 2.1.10 Tilintarkastajan tulee pitää yllä tietoja, joissa on meneillään olevassa ja tulevissa tilintarkastuksissa hyödynnettävissä olevia tietoja tarkastuskohteesta. Tiedot tulee järjestää niin, että niitä voidaan käyttää tarkastusvirastossa tehtävissä riskien tunnistamisissa ja arvioinneissa.
- 2.1.11 Tilintarkastajan tulee keskustella johdon kanssa sisäisen valvonnan tilasta. Tilintarkastajan tulee kommunikoida johdolle sisäisen valvonnan olennaiset puutteet ja tarkastuksen edellytyksiä heikentävät asiat sekä asiat, jotka voivat parantaa tarkastusedellytyksiä. Kommunikoitavia asioita voivat olla esimerkiksi:
- Sisäistä tarkastusta ei tehdä riittävän riippumattomasti, kattavasti tai ammattitaitoisesti tilanteessa, jossa sisäistä valvontaa ei voida pitää riittävänä ilman sisäisen tarkastuksen ammattistandardien mukaisesti toimivaa sisäistä tarkastusta.
 - Tilintarkastaja ei saa tietoja sisäisen tarkastuksen työstä ja sen tuloksista tarkastuksen suunnittelua varten.
 - Tarkastusviraston tietotarpeiden huomioon ottaminen, kun tarkastuskohde rakentaa tai muuttaa tarkastuksen kohteena suoraan tai välillisesti olevia olennaisia tietojärjestelmiä.

3 Suunnittele toimeksianto kokonaisuutena

3.1 Tarkastuksen suunnittelu

Tavoite

- 3.1.1 Tilintarkastajan tavoitteena on suunnitella tilintarkastus siten, että se tulee suoritetuksi tehokkaasti asetettuun määräaikaan mennessä.

Vaatimukset

- 3.1.2 Tarkastus tulee olla toteutettavissa tämän ohjeen mukaisena. Suunnittelun lähtökohtana tarkastusvirastossa on tilintarkastustoimeksiannon jatkuminen. Tilintarkastajan tulee laatia projektikohtainen tilintarkastussuunnitelma vakiomuotoiselle suunnitelmapohjalle. Siihen tulee sisältyä kuvaus suunniteltujen tarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta. Tilintarkastajan tulee päivittää ja muuttaa tilintarkastussuunnitelmaa tarpeen mukaan tilintarkastuksen aikana. Olennaisista muutoksista laaditaan erillinen tarkastussuunnitelman muutos -asiakirja.

Tarkastustoimenpiteet

- 3.1.3 Projektikohtaisten tilintarkastussuunnitelmien laatiminen perustuu tarkastusviraston suunnitelma-asiakirjoihin ja yksikön projektisuunnitelmaan. Nämä asiakirjat muodostavat suunnitelmakokonaisuuden. Yksikön projektisuunnitelmassa päätetään tarkastukseen osallistuvista tilintarkastajista ja heidän käytössään olevista resursseista olennaisilta osin. Tästä johtuen tarkastusviraston tilintarkastuksista ei laadita erillistä ISSAI-standardeissa kuvattua kokonaisstrategiaa erillisenä asiakirjana, vaan siihen liittyvät asiat on soveltuvin osin otettu huomioon edellä mainituissa suunnitelma-asiakirjoissa ja riskianalyyseissa.
- 3.1.4 Tarkastusviraston tilintarkastusten suunnittelusta laaditaan vuosittain projektikohtainen tilintarkastussuunnitelma ja sen liitteenä oleva riskianalyysi. Projektikohtaisen tarkastussuunnitelman resursoinnin lähtökohtana on tilintarkastuksen ja laillisuustarkastuksen yksikössä vuosittain laadittava yksikön projektisuunnitelma. Yksikön projektisuunnitelman

lähtökohtana ovat valtiontalouden ja valtiokonsernin konserniriskeistä laadittava valtion- ja kansantalouden riskianalyysi sekä tämän pohjalta laadittu tarkastusviraston tarkastussuunnitelma.

3.1.5 Suunnittelutoimenpiteiden luonne ja laajuus vaihtelevat sen mukaan, miten suuri ja monimutkainen tarkastuskohde on, millaista aikaisempaa kokemusta tilintarkastajilla on tarkastuskohteesta ja miten olosuhteet muuttuvat tilintarkastustoimeksiannon aikana. Suunnittelu ei ole tilintarkastuksen erillinen vaihe vaan jatkuva ja iteratiivinen prosessi, joka yleensä alkaa edellisen tilintarkastuksen loppuun saattamisen jälkeen tai sen valmistumisen yhteydessä ja jatkuu tarkastustoimeksiannon loppuun saattamiseen saakka. Suunnitelmaa laadittaessa harkitaan kuitenkin sellaisten menettelyjen ja tarkastustoimenpiteiden ajoittamista, jotka pitää saattaa loppuun ennen muiden tarkastustoimenpiteiden suorittamista.

3.1.6 Tarkastussuunnitelman ja riskianalyysin tavoitteena on

- kytkeä tilintarkastustoimeksiannon suunnitelma osaksi viraston ja yksikön kokonaissuunnitelmaa
- dokumentoida tarkastukseen käytettävä aika, resurssit, suoritustapa ja tarkemmat tarkastusalueet
- dokumentoida tarkemmin tarkastuskohteen erityispiirteitä ja vaikutuksia toimeksiantoon sekä arvioida ja analysoida tilintarkastustoimeksiannon riskejä lausumalähtöisesti.

3.1.7 Päästäkseen riittävään varmuuteen tilintarkastajan tulee säilyttää ammatillinen skeptisyys koko tarkastuksen ajan. Hänen tulee ymmärtää, että kaikki tavanomaiset tarkastustoimenpiteet eivät välttämättä ole tehokkaita väärinkäytöksen paljastamisessa. Hänen ei pidä luottaa liikaa aikaisempiin myönteisiin kokemuksiinsa johdon ja ylimmän johdon rehellisyydestä. Kuitenkin tilintarkastaja voi luottaa kirjanpidon ja asiakirjojen vääristelemättömyyteen, ellei hänellä ole erityistä syytä uskoa muuta. Jos tilintarkastaja ei katso voivansa luottaa kirjanpitoon ja asiakirjojen aitouteen, tilintarkastajan tulee suorittaa lisätarkastustoimenpiteitä. Näin on tehtävä myös silloin, kun johdon tai ylimmän johdon vastaukset eivät ole johdonmukaisia.

3.1.8 Riittävä suunnittelu hyödyttää tilintarkastusta usealla eri tavalla, esimerkiksi siten, että se

- auttaa kohdistamaan asianmukaista huomiota tilintarkastuksen kannalta tärkeisiin alueisiin
- auttaa tunnistamaan ja ratkaisemaan mahdolliset ongelmat ajoissa
- auttaa organisoimaan ja johtamaan tilintarkastustoimeksiantoa asianmukaisesti, niin että se tulee suoritetuksi tehokkaasti ja taloudellisesti
- helpottaa tarkastuksen ohjausta ja valvontaa
- soveltuvissa tapauksissa auttaa tarkastuskohteen tilintarkastajien ja erityisasiantuntijoiden tekemän työn koordinoimisessa.

3.2 Varmista lähtökohdat toimeksiannon moitteettomalle suoritukselle

Tavoite

3.2.1 Tarkastuksen alussa varmistetaan tarkastuksen lähtökohdista, kuten tarkastajien riippumattomuudesta ja siitä, että tarkastajien ja tarkastuskohteen vastuut ja tehtävät ovat selvät tarkastuksen osapuolille.

Vaatimukset

3.2.2 Tarkastukseen osallistuvien tilintarkastajien ja tarkastusta ohjaavien ja valvovien henkilöiden tulee osallistua tarkastuksen suunnitteluun.

Tarkastustoimenpiteet

- 3.2.3 Tarkastuksen suunnitteluvaiheessa on pyrittävä tunnistamaan ja hyödyntämään kaikki kohtuullisesti saatavilla oleva relevantti tieto. Tarkastustiimin avainhenkilöiden tulee osallistua tarkastuksen suunnitteluun, ml. keskustelut tarkastustiimin sisällä. Näin suunnittelussa saadaan hyödynnettyä kaikkien tiimin jäsenien kokemus ja näkemykset.
- 3.2.4 Yksittäisissä tarkastusprojekteissa kohteen kanssa käytävillä keskusteluilla varmistetaan, että kohteen johdolla on tiedossa tilintarkastuksessa käytettävät tarkastuskriteerit. Ennen tarkastuksen aloittamisesta päättämistä keskustellaan tarkastuskohteen kanssa tarkastusaiheesta ja tarkastuskriteereistä. Tässä menettelyssä varataan tarkastuskohteelle tilaisuus tulla kuulluksi tarkastuskriteereistä. Keskustelun käyminen osallistujineen sekä johtopäätökset dokumentoidaan työpapereihin. Vuorovaikutusta tarkastuskohteen kanssa on laajemmin käsitelty tarkastusviraston yleisessä tarkastusohjeessa.
- 3.2.5 Kun tarkastuskohteessa on tilintarkastuksen kannalta relevantti sisäinen tarkastus, tilintarkastajan tulee päättää, käyttääkö hän hyväkseen sisäisen tarkastuksen työtä. Päättäessään käyttää määrättyä työtä hyväksi tilintarkastajan tulee päättää edelleen, soveltuuko työ hyödynnettäväksi ja missä laajuudessa ja mikä vaikutus sillä on tarkastustoimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen.
- 3.2.6 Tarkastusta suunniteltaessa on pyrittävä käyttämään hyödyksi tarkastuksen kannalta olennainen tietämys, joka on tarkastusviraston tarkastajilla. Tarkastusta suunniteltaessa tilintarkastajan voi olla aiheita olla yhteydessä muihinkin tahoihin – kuten tarkastuskohdetta ohjaavaan ministeriöön ja valtiovarainministeriöön.
- 3.2.7 Tilintarkastajan tulee tarkastella tarkastuksen alussa eettisten vaatimusten täyttymistä ja pyrkiä lisäksi tunnistamaan muita mahdollisia tapahtumia ja olosuhteita, jotka voivat haitata tarkastuksen suunnittelua ja toteutusta. Olosuhteiden arvioinnin tulee jatkua tarkastuksen koko keston ajan.
- 3.2.8 Jos tilintarkastaja saa tietää tarkastuksen toimeksiannon jälkeen, että tarkastuskohteen johto on asettanut tarkastuksen laajuudelle rajoituksen, joka todennäköisesti johtaa varauman sisältävään tai kielteiseen lausumaan, tilintarkastajan tulee pyytää johtoa poistamaan rajoitus. Jos johto ei poista rajoitusta, tilintarkastajan tulee kommunikoida asia johdolle ja tarvittaessa tarkastuskohdetta ohjaavalle ministeriölle sekä määritellä, onko mahdollista soveltaa vaihtoehtoisia tarkastustoimenpiteitä riittävän pätevän evidenssin hankkimiseksi.
- 3.2.9 Tilintarkastajan on pyrittävä keskustelemalla johdon ja ylimmän johdon kanssa poistamaan rajoitteet, joiden takia tilintarkastaja ei voi suorittaa tarkastustoimenpiteitä ja siksi tarkastusvirasto ei voi antaa tilintarkastuskertomuksessa lausumaa tarkoitetulla tavalla. Tarkastusvirastolla on lakiin perustuva tietojensaantioikeus tarkastusta varten, ja virasto voi tarvittaessa asettaa uhkasakon tietojen saamiseksi.
- 3.2.10 Tilintarkastajan tulee dokumentoida perusteet, mikäli on epävarmuutta toimeksiannon moitteettomalle suoritukselle.

3.3 Määrittele olennaisuus

Tavoite

- 3.3.1 Tilintarkastajan tavoitteena on soveltaa olennaisuuden käsitettä asianmukaisesti tilintarkastusta suunnitellessaan ja suorittaessaan.

Vaatimukset

- 3.3.2 Tilintarkastaja soveltaa olennaisuuden käsitettä sekä suunnitellessaan ja suorittaessaan tilintarkastusta että arvioidessaan todettujen virheellisyyksien vaikutusta tilintarkastukseen ja mahdollisten korjaamattomien virheellisyyksien vaikutusta tilinpäätökseen sekä laatiessaan tilintarkastuskertomukseen sisältyviä lausumia. Tilintarkastusta suunnitellessaan tilintarkastaja tekee harkintaan perustuvia ratkaisuja olennaisina pidettävien virheellisyyksien suuruudesta. Tilintarkastajan tulee tarvittaessa tarkistaa määrittelemäänsä olennaisuutta tarkastuksen aikana.

Tarkastustoimenpiteet

- 3.3.3 Olennaisuus on määriteltävä niin, että se on omiaan nostamaan esille asioita, joilla on vaikutusta lausumiin tilintarkastuskertomuksessa. Tarkastusviraston tilintarkastuksissa olennaisuuden määrittely lähtee virastotasolta ja päättyy yksittäiseen tarkastukseen ja sen eri lausuma-alueisiin. Yleisperiaatteena tarkastusviraston tarkastuksissa on arvioida olennaisuutta valtion tilinpäätöksestä käsin. Tilintarkastuksessa valtiontaloudellinen näkökulma tarkoittaa tarkastuksen kohdentamista suurimpiin ja valtion tilinpäätöksen kannalta merkittävimpiin eriin ja merkittävimpiin virastoihin ja laitoksiin.
- 3.3.4 Olennaisuuden määrittely perustuu aina johonkin vertailukohtaan. Olennaisuuden määrittelyssä otetaan huomioon tarkastusviraston tilintarkastuksen eri lausuma-alueiden edellyttämät tarpeet erilaisiin olennaisuuksien määrittelyihin. Julkisen sektorin yhteisön tilintarkastuksessa voivat asianmukaisia vertailukohteita olla kokonaismenot tai varat.
- 3.3.5 Tilinpäätösnormistoissa olennaisuudella tarkoitetaan yleensä, että virheellisyydet tai puutteet todennäköisesti vaikuttaisivat tilinpäätöksen käyttäjien tilinpäätöksen perusteella tekemiin päätöksiin. Olennaisuuskäsitteen käyttö tilintarkastuksessa korostaa, että tilinpäätösinformaatio on tärkeä tilinpäätöksen käyttäjälle. Olennaisuus ei ole absoluuttisen tarkka luku. Pikemminkin olennaisuuden yhteydessä liikutaan sellaisella alueella, joka sijaitsee erittäin todennäköisesti epäolennaisen ja erittäin todennäköisesti olennaisen välissä. Siksi olennaisuuden arviointi edellyttää aina ammatillista harkintaa. Joissakin tilanteissa asia, joka alittaa huomattavasti määrällisen olennaisuusrajan, saattaakin olla olennainen erän luonteesta tai olosuhteista johtuen.
- 3.3.6 Olennaisuus määritellään usein määrällisenä, mutta asia voi tulla olennaiseksi myös luonteensa tai piirteittensä takia. Näitä ovat esimerkiksi näkyvyys, sensitiivisyys, yleinen kiinnostus, vakavuus, tuhlailu ja varojen puute. Esimerkkejä asioista, joita voidaan pitää olennaisina vähäisestä taloudellisesta arvostaan huolimatta, ovat mm. väärinkäytös, säädösten ja määräysten tahallinen noudattamatta jättäminen, väriä tai puutteellisten tietojen antaminen, ja teot, joilta puuttuu laillinen peruste. Arvioitaessa mitä tahansa säädösten noudattamatta jättämistä tarkasteltavia asioita ovat myös tarkastuskriteerit, olosuhteet, syy ja vaikutukset.

3.4 Tunnista olennaiset riskialueet ja riskit

Tavoite

3.4.1 Tarkastus kattaa asiat, joiden virheellisyys johtaisi mukautettuun lausumaan tarkastuskertomuksessa.

Vaatimukset

3.4.2 Tarkastusviraston suorittama tilintarkastus perustuu riskianalyysiin. Siihen kuuluu riskien tunnistaminen, riskien arviointi ja riskien varalta olevien kontrollien arviointi. Riskianalyysi tehdään kaikista lausuma-alueista. Riskianalyysi tehdään tarkastuksen alussa, sitä päivitetään tarvittaessa ja sen pätevyyttä tarkastellaan tilinpäätöksen tarkastusvaiheessa.

3.4.3 Tilintarkastajan tulee keskittyä tarkastuksen kannalta olennaisiin riskeihin. Tilintarkastajan tulee tunnistaa ja arvioida olennaisen virheellisuuden riskit lausuma-alueissa ja kohdistaa tarkastus näihin riskeihin. Tilintarkastajan on käsiteltävä tarkastuksen suunnittelun yhteydessä riskit, jotka tarkastusviraston suunnittelujärjestelmän mukaan on otettava huomioon tarkastusta suunniteltaessa.

3.4.4 Lisäksi tilintarkastajan tulee suunnitella tarkastustoimenpiteet vastatakseen tietotarpeisiin, joita muiden tarkastusten tekijät, kuten valtion tilinpäätöksen tilintarkastaja esittävät tilintarkastajalle. Tämä edellyttää, että tilintarkastaja

- tuntee riittävästi muita tarkastuksia koskevat tavoitteet, aikataulun ja keskeiset ohjeet
- antaa viivästysten välttämiseksi etusijan tarkastustoimenpiteille, jotka ovat kriittisiä muiden tarkastusten valmistumiselle
- kommunikoi muiden tarkastusten suorittajille, jos heidän tarkastuksiinsa liittyvät tilintarkastajalle kuuluvat tarkastustoimenpiteet uhkaavat viivästyä tai jäädä kokonaan suorittamatta.

Tarkastustoimenpiteet

3.4.5 Olennaisten virheellisyyksien tunnistamisprosessi alkaa siitä, kun tilintarkastaja muodostaa käsitystään yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä. Prosessi päättyy siihen, kun tarkastusvirasto antaa tilintarkastuskertomuksen tarkastuksen kohteena olevalta tilikaudelta. Riskien tunnistamisen tarkoituksena on hankkia tietoja, jotta tilintarkastaja pystyy suunnittelemaan tarkastustoimenpiteitä sen varmistamiseksi, ettei tilinpäätökseen sisälly olennaista virheellisyyttä ja että talousarviota on noudatettu.

3.4.6 Tarkastusviraston tilintarkastuksissa tarkastuskohteet määritellään yleisesti matalariskisiksi, eikä kohdetason erillistä kokonaisriskiluokitusta laadita. Yksittäiset tarkastuskohteet poikkeavat kuitenkin olennaisesti toisistaan, ja eri tarkastuskohteissa yksittäisiin lausuma-alueisiin liittyy olennaisesti erilaisia ja erisuuruisia riskejä.

3.4.7 Esittäessään, että tilinpäätös on säädösten mukainen, tarkastuskohteen johto ottaa joko suoraan tai epäsuorasti kantaa tilinpäätöksen ja siihen liittyvien tietojen eri elementtien kirjaamiseen, arvostamiseen, esittämistapaan ja siihen, mitä tietoja esitetään.

3.4.8 Riskejä tulee tunnistaa jatkuvaluonteisesti ja arvioida järjestelmällisesti. Tilintarkastajan tulee

- tunnistaa riskejä muodostaessaan käsitystä tarkastuskohteesta ja sen ympäristöstä sekä tarkastellessaan lausuma-aluetta
- arvioida tunnistetuista riskeistä, vaikuttavatko ne yksin tai yhdessä lausuma-alueeseen laajasti
- yhdistää mielessään tunnistettuihin riskeihin, mikä virhe voi tapahtua, kun otetaan huomioon ne kontrollit, joiden vaikuttavuutta tilintarkastaja aikoo testata
- pohtia virheellisyyden todennäköisyyttä ja olennaisuutta.

3.4.9 Riskianalyyssissä hyödynnetään tilintarkastusohjeistuksen mukaisia assertioita (olettamia), jotka ovat täydellisyys, olemassaolo, oikeellisuus ja katko sekä arvostaminen. Näiden assertioiden soveltamisella tarkoitetaan:

- täydellisyys: kaikki tilinpäätöksessä esitettävät tiedot, jotka tulisi kirjata ja esittää, sisältyvät tilinpäätökseen. Kirjanpitoyksiköllä ei ole varoja, velkoja, liiketapahtumia tai muita tapahtumia, joita ei ole kirjattu tai jotka eivät sisälly tilinpäätökseen; tilinpäätöksen liitetietoja ei puutu, eivätkä ne ole epätäydellisiä.
- olemassaolo: kaikki kirjattuja tai tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja vastaavat erät ovat olemassa kyseisenä ajankohtana ja ne tulisi esittää tilinpäätöksessä.
- oikeellisuus ja katko: kaikki velat, tulot, menot ja oikeudet varoihin (hallinta- tai määräysvalta) sekä tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ovat kirjanpitoyksikön omaisuutta tai veloitteita, ja ne on kirjattu oikeina määrinä ja kohdistettu oikealle tilikaudelle. Tähän kuuluu myös määrien oikea luokittelu tilinpäätöksessä.
- arvostaminen: varat, velat ja oma pääoma on kirjattu tilinpäätökseen oikeanmääräisinä. Kaikki arvostus- tai jaksotusoikaisut, jotka johtuvat joko erien luonteesta tai sovellettavista laskentaperiaatteista, on kirjattu asianmukaisesti.
- Talousarvion noudattamista käsitellään riskianalyyssissä omana assertiona (talousarvion noudattaminen).

3.4.10 Tilintarkastajan tulee tarkastaa, miten ylin johto tuntee sisäisen valvonnan järjestämistä koskevat velvollisuutensa ja miten ylin johto vaikuttaa sisäiseen valvontaan. Tarkastusta tulee kohdistaa tapahtumiin, jotka ovat omiaan antamaan käsityksen perustaksi tarkastuskohteen valvontailmapiiristä. Näitä ovat esimerkiksi taksin, luottokortin, virka-autojen, edustusvarojen käyttö sekä kantelut, ilmiannot ja valitukset. Päätettäessä tarkastuksen laajuudesta ja siitä, miten usein se suoritetaan, tilintarkastaja ottaa huomioon tarkastuksessa muualla tehdyt relevantit havainnot, edellisen tarkastuksen havainnot ja henkilöstömuutokset johdossa. Tarkastusta suoritetaan vuosittain ja ensisijaisesti sitä varten, että riskien arvioinnin avuksi saadaan käsitys valvontailmapiirin tilasta.

3.4.11 Riskien tunnistamisen tulee kattaa palveluorganisaatioiden toiminta. Tarkastusviraston tilintarkastuksessa talous- ja henkilöstöhallinnon ulkoistettujen tehtävien tarkastus suoritetaan erillisen suunnitelman pohjalta keskitetysti. Tarkastuksella katetaan kaikkien palvelukeskuksen asiakkaana olevien kirjanpitoyksiköiden ja rahastojen tilintarkastusta. Kirjanpitoyksikön tilintarkastajan on tärkeää ymmärtää esijärjestelmien rajapinnat pääkirjanpitojärjestelmään. Kirjanpitoyksikön tarkastus voi painottua kirjanpitokokonaisuuden ja taloussääntökokonaisuuden muutoksiin.

3.4.12 Riskien tunnistamisen ja arvioinnin tulee kattaa talousarvion ja sitä koskevien keskeisten säädösten noudattaminen.

3.4.13 Riskien tunnistamisen ja arvioinnin tulee koskea lähipiirisuhteita ja -tapahtumia. Kun tilintarkastaja tarkastaa yksityiskohtaisesti aineistoa tai asiakirjoja, hänen tulee pysyä tarkkaavaisena sellaisten järjestelyjen tai muun informaation varalta, joka voi viitata tarkastuksen kannalta olennaisten lähipiirisuhteiden olemassaoloon.

3.4.14 Tilintarkastajan tulee keskittyä riskien tunnistamista koskevassa dokumentoinnissa asioihin, joita hän aikoo tarkastaa sekä ratkaisujensa perustelemiseen. Olennaisten virheellisyyksien tunnistamisesta dokumentoidaan tarkoituksenmukaisella tavalla keskustelut tiimin sisällä, olennaisen virheellisyyden riskit, johon aiotaan kohdistaa tarkastusta sekä kontrollit, joista tilintarkastaja on hankkinut käsityksen.

3.4.15 Käsityksensä tueksi tarkastuskohteesta ja sen ympäristöstä tilintarkastajan tulee sisällyttää tilintarkastusdokumentaatioon:

- merkittävät päätökset, jotka on saavutettu tarkastustiimin sisäisissä keskusteluissa lausuma-alueen alttiudesta sille, että siinä on väärinkäytöksestä johtuva olennainen virheellisyys
- tunnistetut ja arvioidut väärinkäytöksestä johtuvat olennaisen virheellisyyden riskit lausuma-alueen tasolla.

3.5 Arvioi olennaiset riskit

Tavoite

3.5.1 Tilintarkastaja arvioi tilintarkastuksen kannalta olennaiset riskit.

Vaatimukset

3.5.2 Tilintarkastajan tulee arvioida olennaisen virheellisyyden riskejä lausuma-alueittain. Saadaksesen tietoperustan tarpeellisen evidenssin tuottavien tarkastustoimenpiteiden ja niiden laajuuden ja ajoituksen määrittelyyn tilintarkastaja arvioi lausuma-alueen olennaisen virheellisyyden riskejä.

3.5.3 Osana riskien arviointia tilintarkastajan tulee ratkaista, onko jokin tunnistetuista riskeistä hänen harkintansa mukaan merkittävä riski. Tätä harkintaa tehdessään tilintarkastajan ei pidä vielä ottaa huomioon kyseiseen riskiin liittyvien kontrollien vaikutusta. Tarkastusviraston tilintarkastuksissa merkittävää riskiä tarkastellaan erityisesti valtion tilinpäätöksen näkökulmasta. Lisäksi yksittäistapauksissa jokin asia voi olla merkittävä riski myös kirjanpitoyksikön tilinpäätöksen näkökulmasta.

Tarkastustoimenpiteet

3.5.4 Riskien arviointia tulee tehdä eri menettelyillä ja ottamatta huomioon kontrollien vaikutusta. Riskien arviointitoimiin kuuluvat

- tiedustelut johdolle ja muulle henkilöstölle, joilla tilintarkastajan arvion mukaan todennäköisesti on hyödyllisiä tietoja tunnistettaessa virheistä ja väärinkäytöksistä johtuvaa olennaista virheellisyyttä lausuma-alueessa
- analyttisten menetelmien käyttö; menetelmillä voidaan tunnistaa esimerkiksi epätavallisia tapahtumia, määriä, suhdelukuja ja trendejä sekä poikkeamia
- tarkastuskohteen toiminnan ja toimi- ja tuotantotilojen havainnointi sekä asiakirjojen, johdon raporttien ja pöytäkirjojen tarkastus ja tutkiminen; tätä kautta voidaan saada esimerkiksi vahvistusta haastatteluissa saaduille tiedoille.

3.5.5 Tilintarkastaja käyttää ammatillista harkintaa päättäessään vaadittavan käsityksen laajuudesta.

- 3.5.6 Harkitessaan sitä, mitkä riskeistä ovat merkittäviä riskejä, tilintarkastajan tulee ottaa huomioon vähintään seuraavat seikat:
- onko kysymyksessä väärinkäytösriski
 - kytkeytykö riski viimeaikaiseen merkittävään talouden, laskennan tai muun asian kehitykseen
 - onko tapahtuma monimutkainen
 - kuuluuko tapahtuman yksi osapuoli toisen lähipiiriin
 - miten subjektiivisesti on mitattu taloudellisia tietoja, jotka liittyvät riskiin, erityisesti kun mittauksessa on paljon epävarmuutta
 - liittykö riskiin merkittäviä toimia, jotka eivät kuulu normaaliin toimintaan tai jotka muutoin ovat epätavallisia
 - onko johto sivuuttanut kontrollit.
- 3.5.7 Tarkastustiimin sisällä keskusteluissa väärinkäytösriskeistä on vallittava ammatillinen skeptisyys. Tilintarkastajan tulee arvioida väärinkäytösriskejä ja keskustella niistä tarkastustiimissä. Arviossa on aina tarpeen ottaa huomioon, että johdolla voi olla mahdollisuus kontrollien sivuuttamiseen. Lisäksi tarkastustiimiltä edellytetään erityistä keskustelua siitä, liittykö lähipiirisuhteisiin ja -tapahtumiin epäilyjä väärinkäytöksistä tai virheistä, jotka voisivat johtaa olennaiseen virheellisyteen lausuma-alueessa. Tulojen väärinkäytösriskejä on arvioitava riittävästi. Olettaen että väärinkäytösriskejä liittyy aina tuloihin, tilintarkastaja arvioi, mihin tulojen lajeihin, liiketapahtumiin ja assertioihin riskit liittyvät. Tulojen kokonaisriskiä vähentää se, että niihin ei yleensä liity tiedon manipulaatioon liittyvää riskiä.

3.6 Arvioi sisäisen valvonnan järjestämistä ja olennaisten riskien kontrollointia

Tavoite

- 3.6.1 Tilintarkastaja muodostaa yleiskäsityksen sisäisestä valvonnasta ja arvioi olennaisten riskien kontrollirisikin.

Vaatimukset

- 3.6.2 Tilintarkastajan tulee muodostaa käsitys tilintarkastuksen kannalta relevantista sisäisestä valvonnasta. Jos tilintarkastaja on todennut merkittävän riskin olemassaolon, hänen tulee muodostaa käsitys kyseistä riskiä koskevista kirjanpitoyksikön kontroleista.

Tarkastustoimenpiteet

- 3.6.3 Sisäistä valvontaa koskevasta käsityksestä on tilintarkastajalle apua mahdollisten erityyppisten virheellisyyksien ja olennaisiin riskeihin vaikuttavien tekijöiden tunnistamisessa sekä tarkastustoimenpiteiden luonteen, ajoituksen ja laajuuden suunnittelussa. Sisäinen valvonta sisältää seuraavat osa-alueet: valvontaympäristö, riskien arviointiprosessi, tietojärjestelmät ja niihin liittyvät toimintaprosessit, kontrollitoiminnot sekä kontrollien seuranta. Nämä on tarkemmin määritelty tämän ohjeen käsitteissä.
- 3.6.4 Tilintarkastajan tulee tunnistaa olennaisten virheellisyyksien riskien varalta olevat lausuma-alueita koskevat kontrollit ja päättää, ovatko ne vaikuttavia. Tilintarkastajan tulee
- tunnistaa riskien varalta olevia kontrolleja muodostaessaan käsitystä tarkastuskohteesta ja sen ympäristöstä sekä tarkastellessaan lausuma-alueen osatekijöitä ja niitä koskevia kontrolleja, mielellään asianomaisten prosessien tai järjestelmien yhteydessä

- yhdistää mielessään tunnistettuihin riskeihin, mikä voi mennä pieleen, kun otetaan huomioon ne kontrollit, joiden vaikuttavuutta tilintarkastaja aikoo testata
 - pohtia virheellisuuden todennäköisyyttä ja olennaisuutta.
- 3.6.5 Kontrollin toimivuutta arvioitaessa harkitaan, pystyykö kontrolli yksin tai yhdessä muiden kontrollien kanssa tehokkaasti estämään tai havaitsemaan ja korjaamaan olennaisen virheellisuuden.
- 3.6.6 Kontrollien tunnistamisen sekä vaikuttavuuden arvioinnin tulee kattaa tarkastuksen kannalta relevantti palveluorganisaation toiminta. Tarkastusviraston tilintarkastuksessa talous- ja henkilöstöhallinnon ulkoistettujen tehtävien tarkastus suoritetaan keskitetysti.
- 3.6.7 Tilintarkastaja voi käyttää riskienarvioinnin yhteydessä toteutettuja tarkastustoimenpiteitä suorittamalla hankittua tietoa tilintarkastusevidenssinä.

3.7 Päättä alustavista tarkastustoimenpiteistä

Tavoite

- 3.7.1 Tilintarkastajan tavoitteena on hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä arvioiduista olennaisen virheellisuuden riskeistä suunnittelemalla ja toteuttamalla asianmukaiset tarkastustoimenpiteet kyseisiin riskeihin vastaamiseksi.

Vaatimukset

- 3.7.2 Tilintarkastajan tulee suunnitella ja toteuttaa kokonaisnäköyksen perustuvia tarkastustoimenpiteitä vastatakseen olennaisen virheellisuuden riskeihin tilinpäätösten tasolla.
- 3.7.3 Tilintarkastajan tulee suunnitella ja suorittaa tarkastustoimenpiteitä, jotka ovat luonteeltaan, ajoitukseltaan ja laajuudeltaan sellaisia, että ne perustuvat ja niillä vastataan arvioituihin olennaisen virheellisuuden riskeihin lausuma-alueittain.
- 3.7.4 Suoritettavia tarkastustoimenpiteitä suunnitellessaan tilintarkastajan tulee ottaa huomioon se, mihin hän on perustanut tekemänsä arviot olennaisen virheellisuuden riskistä lausuma-alueittain, mukaan lukien lausuma-alueen erityisistä ominaispiirteistä aiheutuvan olennaisen virheellisuuden todennäköisyys ja hankkia tilintarkastusevidenssiä sen toteuttamiseksi, toimivatko keskeiset kontrollit tehokkaasti, mikäli tilintarkastaja aikoo luottaa niihin. Tilintarkastajan tulee hankkia sitä vakuuttavampaa tilintarkastusevidenssiä, mitä suuremmaksi hän on arvioinut riskin.
- 3.7.5 Tarkastustoimenpiteitä suunniteltaessa tulee ottaa huomioon varojen väärinkäytön ja vilpillisen tilinpäätösraportoinnin olennaiset riskit. Tilintarkastaja päättää, mitä tarkastustoimenpiteitä yleisellä tasolla hän kohdistaa väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskeihin lausuma-alueen tasolla.
- 3.7.6 Jos tilintarkastaja on todennut, että kyseessä on merkittävä riski, hänen tulee suorittaa kyseiseen riskiin erityisesti vastaavia aineistotarkastustoimenpiteitä.

Tarkastustoimenpiteet

- 3.7.7 Kokonaisnäkemykseen perustuviin tarkastustoimenpiteisiin voi kuulua, että tarkastustiimille korostetaan tarvetta säilyttää ammatillinen skeptisyys, lisätään valvontaa, valittaviin tarkastustoimenpiteisiin lisätään ennalta arvaamattomuutta tai tehdään yleisiä muutoksia tarkastustoimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen tai laajuuteen.
- 3.7.8 Tilintarkastajan käsitys valvontaympäristöstä vaikuttaa olennaisen virheellisuuden riskien arviointiin tilinpäätöstasolla ja kokonaisnäkemykseen perustuviin toimenpiteisiin.
- 3.7.9 Tilintarkastajan arvio tunnistetuista riskeistä lausuma-alueittain antaa perustan harkinnalle, joka koskee asianmukaista lähestymistapaa tarkastustoimenpiteiden suunnittelemisessa ja suorittamisessa. Tilintarkastaja voi esimerkiksi todeta, että hän pystyy vastaamaan arvioituun riskiin tehokkaasti ainoastaan testaamalla kontrolleja, tietyissä asioissa on tarkoituksenmukaista suorittaa vain aineistotarkastustoimenpiteitä tai tehokas lähestymistapa on sekä kontrollien testaamista että aineistotarkastustoimenpiteitä sisältävä yhdistetty lähestymistapa.
- 3.7.10 Tarkastustoimenpiteen luonne viittaa sen tarkoitukseen ja tyyppiin (esimerkiksi yksityiskohtainen tarkastus, havainnointi tai tiedustelu). Ajoitus viittaa siihen, milloin toimenpide suoritetaan tai siihen ajanjaksoon, jota tilintarkastusevidenssi koskee. Laajuus viittaa suoritettavaan määrään, esimerkiksi otoskoko.
- 3.7.11 Tilintarkastajan arvioimat riskit voivat vaikuttaa sekä siihen, minkä tyypisiä tarkastustoimenpiteitä suoritetaan, että siihen, miten niitä yhdistellään. Tietyt tarkastustoimenpiteet voivat soveltua joihinkin lausuma-alueisiin ja assertioihin paremmin kuin toisiin.
- 3.7.12 Riskiä koskevan arvion perusteet ovat relevantteja päätettäessä tarkastustoimenpiteiden luonteesta. Esimerkiksi jos arvioitu riski on pienempi erityisten ominaispiirteiden johdosta ilman, että otetaan huomioon siihen liittyviä kontrolleja, tilintarkastaja voi todeta, että analyttiset aineistotarkastustoimenpiteet yksin tuottavat tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.
- 3.7.13 Tilintarkastaja saattaa testata kontrolleja tai suorittaa aineistotarkastustoimenpiteitä tilikauden aikana tai tilikauden lopussa. Mitä suurempi on riski, sitä todennäköisemmin tilintarkastaja saattaa päättää, että on tehokkaampaa suorittaa aineistotarkastustoimenpiteitä lähempänä tilikauden loppua tai tilikauden lopussa. Erityisesti, kun harkitaan vastaamista väärinkäytösriskeihin tilintarkastaja saattaa päättää suorittaa tarkastustoimenpiteitä etukäteen ilmoittamatta tai ennalta arvaamattomina ajankohtina.
- 3.7.14 Tietyt tarkastustoimenpiteet voidaan suorittaa vain tilikauden lopussa tai sen jälkeen, esimerkiksi tilinpäätöksen täsmäyttäminen kirjanpitoaineistoon ja tilinpäätöstä laadittaessa tehtyjen oikaisujen tutkiminen.
- 3.7.15 Tarkastustoimenpiteen tarpeelliseksi katsottavasta laajuudesta päätetään sen jälkeen, kun on ensin harkittu olennaisuutta ja arvioitu riskiä. Yleensä tarkastustoimenpiteitä laajennetaan sitä mukaa kuin olennaisen virheellisuuden riski kasvaa. Tarkastustoimenpiteen laajentaminen on kuitenkin tehokasta vain, jos tarkastustoimenpide itsessään on relevantti kyseisen riskin kannalta.
- 3.7.16 Tarkastusviraston tilintarkastuksella on laajan testaamisen mahdollisuus tietokoneavusteisia tilintarkastusmenetelmiä käyttämällä.. Kirjanpitojärjestelmästä saatavien tietojen ohella on hyvä

pyrkii hankkimaan tietoa myös erilaisista esijärjestelmistä. Eri järjestelmistä saatuja tietoja yhdistämällä voidaan lisätä tilintarkastuksen tehokkuutta ja vaikuttavuutta.

- 3.7.17 Tilintarkastajan tulee arvioida ja päättää, ovatko hänen käyttämänsä tiedot relevantit, luotettavat ja riittävät. Suunnitellessaan ja toteuttaessaan tarkastustoimenpiteitä tilintarkastajan tulee tarkastella niiden tietojen relevanttiutta ja luotettavuutta, joita hän aikoo käyttää tarkastuksen evidenssinä.
- 3.7.18 Pyrkiessään tunnistamaan olennaisia virheellisyyksiä tilintarkastajan tulee tarkastella mahdollisia aiemmin hankkimiaan relevantteja tietoja. Käyttäessään tarkastuskohteen tuottamia tietoja tilintarkastajan tulee arvioida, ovatko tiedot tarkoitukseensa riittävän luotettavia vallitseissa olosuhteissa.
- 3.7.19 Sisäisestä valvonnasta on tarvetta hankkia riittävä käsitys aina silloin, kun aineistotarkastustoimenpiteillä yksistään ei pystytä hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä, kuten tapahtumakäsittelyn ja sitä koskevien tapahtumien kontrollien ollessa pitkälle automatisoituja.
- 3.7.20 Jos tarkastusvirasto ei suorittanut tarkastusta edellisenä tilikautena, tilintarkastajan tulee hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä siitä, sisältykö avaavaan taseeseen virheellisyyksiä, jotka vaikuttavat olennaisesti tilinpäätökseen.
- 3.7.21 Tilintarkastaja voi hyödyntää työssään sisäisen tarkastuksen ja ulkopuolisen asiantuntijan tekemää työtä. Sisäisen tarkastuksen työn hyödynnettävyyttä ja hyödynnettävän työn vaikutuksia omaan tarkastukseensa on yksityiskohtaisemmin käsitelty tämän ohjeen liitteessä. Jos tilintarkastaja käyttää sisäisen tarkastuksen määrättyä työtä, hänen tulee sisällyttää tarkastuksen dokumentaatioon tekemänsä johtopäätökset, jotka koskevat sisäisen tarkastuksen työn riittävyyttä ja kuvaus tarkastustoimenpiteistä, joilla tilintarkastaja on arvioinut sisäisen tarkastajan erityisen työn soveltuvaksi tarkastuksen käyttöön. Jos tilintarkastaja harkitsee asiantuntijan käyttöä tarkastuksessa, hänen on suositeltavaa kirjallisesti sopia asiasta asiantuntijan kanssa.

3.8 Kuvaa tarkastus projektikohtaisessa tarkastussuunnitelmassa ja riskianalyyssissä

Tavoite

- 3.8.1 Kirjallinen projektikohtainen tarkastussuunnitelma (ml. riskianalyysi) kuvaa tarkastustoimenpiteet ja niiden perusteet.

Vaatimukset

- 3.8.2 Tilintarkastaja laatii projektikohtaisen tarkastussuunnitelman (tarkastusviraston yleisessä tarkastusohjeessa projektisuunnitelma) tämän ohjeen mukaisesti. Erikseen laadittava projektikohtainen riskianalyysi on tarkastussuunnitelman liitteenä.

Tarkastustoimenpiteet

- 3.8.3 Tarkastussuunnitelmaa luodessaan päävastuullinen tilintarkastaja
- tunnistaa toimeksiannosta piirteet, joka määräävät toimeksiannon laajuuden

- varmistuu tarkastuksen raportoinnin tavoitteista suunnitellakseen tarkastuksen ajoituksen ja kommunikoinnin luonteen
 - tarkastelee, onko tarkastustiimin käytössä muista tarkastuskohdetta koskevista toimeksiannoista syntynyttä relevanttia tietämystä
- 3.8.4 Tarkastussuunnitelmassa tulee kuvata yleiset tarkastustoimenpiteet ja muut olennaiset asiat, joihin tarkastussuunnitelman toteutus perustuu. Tarkastussuunnitelman tulee sisältää
- sovellettavien tarkastusmenettelyjen luonne, ajoitus ja laajuus ja
 - muut tarkastustoimenpiteet, joiden suunnittelua tämä ohje edellyttää.
- 3.8.5 Tarkastussuunnitelma tulee dokumentoida. Tilintarkastajan tulee käyttää dokumentoinnissa harkintaa. Hänen tulee ottaa huomioon mm. tarkastuskohteen ja sen sisäisen valvonnan luonne, koko ja monimutkaisuus; tietojen saatavuus tarkastuskohteelta; tarkastusmenetelmät sekä mahdolliset väärinkäytösriskit.
- 3.8.6 Päävastuullisen tilintarkastajan tulee yhdessä tarkastusta ohjaavan ja valvovan henkilön kanssa keskustella tarkastukseen osallistuvien muiden tarkastajien kanssa siitä, että jokainen ymmärtää tarkastussuunnitelman asettamat vaatimukset omalta osaltaan sekä siitä, mitä tarkastussuunnitelmaan kirjoitetut riskienarvioinnin menettelyt ja sovellettavat tarkastustoimenpiteet tarkoittavat konkreettisesti tehtävänä työnä.
- 3.8.7 Jokaista tarkastukseen osallistuvaa suositellaan laatimaan hänelle osoitetuista työkokonaisuuksista yksi tai useampi työsuunnitelma, jossa kuvataan tarkastustoimenpiteet, käytettäväksi suunnitellut aineistot ja muut toimeenpanon kannalta keskeiset asiat.

4 Hanki tarkastuksen sisältötavoitteita koskevaa evidenssiä

4.1 Tarkasta keskeisiä kontrolleja

Tavoite

- 4.1.1 Silloin kun tilintarkastaja päättää suorittaa kontrollien testaamista, tilintarkastaja toteuttaa kontrollien tarkastuksen tämän ohjeen mukaisesti.

Vaatimukset

- 4.1.2 Tilintarkastajan tulee suunnitella ja suorittaa kontrollien testausta, jos tilintarkastajan arvio olennaisen virheellisuuden riskistä perustuu oletukseen siitä, että kontrollit toimivat tehokkaasti tai yksin aineistotarkastustoimenpiteillä ei pystytä hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.
- 4.1.3 Jos tilintarkastaja suunnittelee luottavansa kontrolleihin, jotka koskevat tilintarkastajan merkittäväksi riskiksi arvioimaa riskiä, hänen tulee testata kyseiset kontrollit tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella.
- 4.1.4 Kontrollien testausta ja yksittäisten tapahtumien tarkastamista suunnitellessaan tilintarkastajan tulee päättää tarkastettavien yksikköjen valintamenetelmistä, joiden avulla tarkastustoimenpiteen päämäärä saavutetaan tehokkaasti.

Tarkastustoimenpiteet

- 4.1.5 Kun tilintarkastaja on arvioinut kontrollien olevan tehokkaasti suunnitellut ja käyttöön otetut, hän määrittää alustavan arvion kontrolliriskin tasosta. Tämän arvion vahvistukseksi ja lopullisen kontrolliriskin määrittämiseksi tilintarkastajan on hankittava tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, joten tilintarkastajan tulee suorittaa kyseisten kontrollien testaaminen. Kontrollien testauksen perusteella tilintarkastaja päättää, luottaako hän kyseisiin kontrolleihin ja tarvittaessa arvioi uudelleen, onko suoritettava lisää aineistotarkastustoimenpiteitä.
- 4.1.6 Tilintarkastajan tulee päättää, mikä on oikea ajankohta kontrollien testaukselle. Kontrollien testaaminen suoritetaan joltakin ajankohdalta tai koko sen tilikauden ajalta, jona tilintarkastaja aikoo luottaa asianomaisiin kontrolleihin.
- 4.1.7 Kontrollien testausta varten tilintarkastajan tulee tietää, miten kontrolleja on toteutettu, miten kontrolleja riippuvat muista kontrolleista ja ovatko kontrolleja pysyneet muuttumattomina. Kontrollien testaamista suunnitellessaan ja toteuttaessaan, evidenssiä saadakseen, tilintarkastajan tulee
- kysyä ja varmistaa, miten kontrolleja sovellettiin tarkastettavan kauden aikana tarkastuksen kannalta relevantteina ajankohtina; miten johdonmukaisesti niitä sovellettiin ja kuka niitä sovelsi tai minkä avulla niitä sovellettiin
 - selvittää, riippuvatko testattavat kontrolleja muista kontrolleista (epäsuorat kontrolleja) ja jos riippuvat, onko tarpeen hankkia evidenssiä siitä, ovatko nuo epäsuorat kontrolleja toimineet vaikuttavasti
 - ottaa huomioon, että julkisella sektorilla saattaa olla tarvetta laajempaan ja yksityiskohtaisempaan kontrollien testaukseen kuin yksityisellä sektorilla. Testaukseen voi olla tarvetta myös olosuhteissa, joissa niitä ei suoritettaisi yksityisellä sektorilla - esimerkiksi tarkastuskohteen ulkopuolella, kun tarkastuskohde kuuluu hallinnollisesti laajempaan valvontaympäristöön.
- 4.1.8 Hankkiessaan evidenssiä kontrollien toiminnasta testausajankohtien väliltä tilintarkastajan tulee hankkia evidenssiä siitä, ovatko kontrolleja muuttuneet merkittävästi edellisen testauksen jälkeen ja määritellä, mitä lisäevidenssiä on hankittava testausajankohtien väliltä.
- 4.1.9 Tilintarkastajan tulee tehdä perusteltu päätös, voiko hän luottaa edellisissä tarkastuksissa testattuihin kontrolleihin. Harkitessaan edellisissä tarkastuksissa kontrollien testauksesta hankittua evidenssin käyttöä ja sitä, minkä ajan kuluttua kontrolleja on testattava uudelleen, tilintarkastajan tulee tarkastella seuraavia seikkoja:
- sisäisen valvonnan muiden komponenttien kuin kontrollien vaikuttavuus, ml. valvontaympäristö, kontrollien tarkkailu ja riskienarviointiprosessi
 - kontrollin luonteesta johtuvat riskit - kuten se, onko kontrolleja manuaalinen vai automatisoitu
 - yleisten IT-kontrollien vaikuttavuus
 - kontrollin vaikuttavuus ja soveltaminen, ml. kontrollien soveltamisessa havaittujen poikkeamien luonne ja laajuus, ja se, onko tapahtunut henkilöstömuutoksia, jotka vaikuttavat merkittävästi kontrollien soveltamiseen
 - riski kontrollin muuttumattomuudesta muuttuvissa olosuhteissa
 - olennaisen virheellisyyden riski ja se, miten paljon tilintarkastaja luottaa kontrolliin.
- 4.1.10 Päättäessään käyttää edellisessä tarkastuksessa hankittua evidenssiä erityisten kontrollien vaikuttavuudesta tilintarkastajan tulee voida vakuuttua siitä, että evidenssi on edelleen relevanttia hankkimalla evidenssiä siitä, onko asianomaisissa kontrolleissa tapahtunut muutoksia edellisen tarkastuksen jälkeen.

- 4.1.11 Tyypillisesti tilintarkastuksessa pyritään luottamaan tietojärjestelmien automatisoituihin kontrolleihin, joita on tarkastettu aikaisempina tilikausina ja joiden on tällöin todettu toimivan tarkoitettulla tavalla. Myöhempien tilikausien tarkastuksessa tilintarkastajan tulee hankkia tilintarkastusevidenssiä todetakseen, onko automatisoituihin kontrolleihin tehty niiden toiminnan tehokkuuteen vaikuttavia muutoksia. Tällöin asiaa voidaan esimerkiksi tiedustella toimivalta johdolta sekä tarkastaa yksityiskohtaisesti kontrollien muutoksiin liittyvää tietojärjestelmien dokumentointia.
- 4.1.12 Tilintarkastajan työpapereista tulee ilmetä, mitkä kontrollit on testattu, millä perusteella ne on valittu, miten ne on testattu, miten laajaan aineistoon kunkin kontrollin testaus perustuu, milloin kukin testaus on suoritettu ja mitkä ovat kunkin testauksen tulokset.

4.2 Päätä, missä määrin luotat kontrolleihin

Tavoite

- 4.2.1 Tilintarkastaja tietää, missä määrin hän voi luottaa testaamiinsa kontrolleihin.

Vaatimukset

- 4.2.2 Kontrollien testausta suunnitellessaan ja suorittaessaan tilintarkastajan tulee hankkia sitä vakuuttavampaa tilintarkastusevidenssiä, mitä enemmän hän luottaa kontrollien tehokkuuteen.

Tarkastustoimenpiteet

- 4.2.3 Kontrollien testaustulokset on analysoitava ja tehtävä analyysistä johtopäätös. Tilintarkastajan tulee tutkia kaikkien kontrolleja testatessa tunnistettujen virheellisyyksien ja poikkeamien luonne ja syy sekä niiden mahdollinen vaikutus muiden lausuma-alueiden tarkastukseen. Yleisenä periaatteena tarkastusviraston tilintarkastuksissa on, että kontrollien testauksessa otoskoot ovat lähtökohtaisesti melko pieniä, jolloin yksittäiselläkin poikkeamalla voi olla olennainen merkitys siinä, voidaanko tarkastuksessa luottaa kontrollin toimivuuteen.
- 4.2.4 Kontrollien toiminnan tehokkuutta arvioidessaan tilintarkastajan tulee arvioida, 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 kontrollit olisivat tehokkaita.
- 4.2.5 Kontrollien testauksen johtopäätösten tulee heijastua jatkotarkastustoimenpiteisiin. Jos paljastuu poikkeamia kontrolleissa, joihin tilintarkastaja aikoo luottaa, tilintarkastajan tulee kysyä asiasta ymmärtääkseen asian ja sen mahdolliset seuraukset sekä päättää, antaako kontrollien testaaminen riittävästi perustetta luottaa kontrolleihin, tuleeko suorittaa lisää kontrollien testaamista vai sen sijasta mahdolliseen virheellisyysriskiin kohdistuvia aineistotarkastustoimenpiteitä.
- 4.2.6 Tilintarkastajan työpapereista tulee ilmetä, mikä on perusteltu johtopäätös kontrollien testauksen tuloksesta ja mitä johtopäätös vaikuttaa meneillään olevaan tarkastukseen.

4.3 Suorita aineistotarkastustoimenpiteitä

Tavoite

4.3.1 Tilintarkastaja suorittaa riittävän määrän aineistotarkastustoimenpiteitä harkintansa perusteella.

Vaatimukset

4.3.2 Arvioiduista olennaisen virheellisyyden riskeistä riippumatta tilintarkastajan tulee suunnitella ja suorittaa jokaiseen lausuma-alueeseen kohdistuvia aineistotarkastustoimenpiteitä.

4.3.3 Jos tilintarkastaja on todennut, että kyseessä on merkittävä riski, hänen tulee suorittaa kyseiseen riskiin erityisesti vastaavia aineistotarkastustoimenpiteitä. Kun merkittävään riskiin vastataan yksinomaan aineistotarkastustoimenpiteillä, näihin toimenpiteisiin tulee kuulua yksittäisten tapahtumien tarkastamista.

Tarkastustoimenpiteet

4.3.4 Olosuhteista riippuen tilintarkastaja voi todeta, että pelkkien analyttisten aineistotarkastustoimenpiteiden suorittaminen riittää alentamaan tilintarkastusriskin hyväksyttävän alhaiselle tasolle tai vain yksittäisten tapahtumien tarkastaminen on asianmukaista tai riskeihin vastataan parhaiten yhdistämällä molempia tarkastustoimenpiteitä.

4.3.5 Aineistotarkastustoimenpiteitä voi olla tarpeen laajentaa, kun tarkastus osoittaa, että kontrolleissa on puutteita. Tarkastusta voi myös olla tarpeen laajentaa, jos tilintarkastaja havaitsee seikkoja, jotka viittaavat olennaisiin virheellisyyksiin talousarvion ja sitä koskevien keskeisten säädösten noudattamisessa.

4.3.6 Yksittäisten tapahtumien tarkastamista suunniteltaessa tarkastuksen laajuus ajatellaan yleensä otoskokona.

4.3.7 Tilintarkastajan tulee arvioida käytössään olevan tiedon luotettavuutta. Seuraavat seikat ovat relevantteja ratkaistaessa, onko tieto luotettavaa analyttisten toimenpiteiden suunnittelua varten: saatavissa olevan tiedon lähde, vertailukelpoisuus, luonne ja relevanssi sekä tiedon tuottamista koskevat kontrollit. Analyttisten menetelmien käyttö voi olla hyödyllistä ja tarkoituksenmukaista, vaikka sen perustana olevia tietoja ei arvioitaisi täysin luotettaviksi.

4.3.8 Tarkastusviraston tilintarkastuksissa käytetään systemaattisesti määrämuotoista sähköisessä muodossa olevaa kirjanpitoaineistoa. Tämä aineisto on tiedon luotettavuuden näkökulmasta yleensä hyvin luotettavaa, ja se mahdollistaa yhdessä sähköisen tosineiston kanssa tehokkaan tavan suorittaa tarkastusta aineistotarkastustoimenpiteillä. Tietokoneavusteisessa tarkastuksessa on tällöin käytännössä kyse todentavasta tarkastuksesta.

4.3.9 Tilintarkastajan tulee harkita, onko tarvetta pyytää ulkopuolisia vahvistuksia. Ulkopuolisia vahvistuksia koskevia toimenpiteitä käyttäessään tilintarkastajan tavoitteena on suunnitella ja suorittaa niitä relevantin ja luotettavan tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi. Ulkopuolisia vahvistuksia koskevia toimenpiteitä suoritetaan tilien saldojen tai niiden osien vahvistamiseksi tai niitä koskevien tietojen pyytämiseksi. Tarkastusviraston tilintarkastuksissa ulkopuolisia vahvistuksia käytetään, mikäli ne arvioidaan olennaisuuden ja riskin perusteella yksittäisissä tilanteissa tehokkaaksi tarkastustoimenpiteeksi. Tarkastuksessa käytetään aina ns. positiivista

vahvistusta koskevaa pyyntöä, jolloin vahvistuksen antava osapuoli vastaa suoraan tilintarkastajalle ja ilmoittaa, onko se pyyntöön sisältyvistä tiedoista samaa vai eri mieltä, tai antaa pyydyt tiedot. Positiivista vahvistusta koskevaan pyyntöön saadun vastauksen odotetaan yleensä tuottavan luotettavaa tilintarkastusevidenssiä.

4.3.10 Aiemmassa tilintarkastuksessa suoritettujen aineistotarkastustoimenpiteiden avulla hankittu tilintarkastusevidenssi antaa useimmissa tapauksissa vain vähän tai ei lainkaan tilintarkastusevidenssiä tarkastuksen kohteena olevaa tilikautta varten.

4.3.11 Aineistotarkastustoimenpiteiden suorittaminen tilikauden aikana ilman, että myöhemmin suoritetaan lisätoimenpiteitä, kasvattaa riskiä, että tilintarkastaja ei havaitse tilikauden lopussa mahdollisesti esiintyviä virheellisyyksiä.

4.3.12 Kun tilintarkastaja suunnittelee analyttisten menetelmien käyttöä ja käyttää niitä riskien arvioinnissa tai aineistotarkastustoimenpiteissä tai muutoin, hänen tulee

- harkita ja päättää, miten aineistotarkastustoimenpiteissä käytettäväksi aiottu menetelmä soveltuu testattavaan assertioon, ottaen huomioon arvioidut olennaisen virheellisyyden riskit sekä assertioon sovellettavat yksityiskohtia koskevat tarkastustoimenpiteet.
- arvioida niiden tietojen luotettavuutta, joita tilintarkastaja käyttää määritellessään tietoja tai suhdelukuja, joihin hän vertaa analyttisten menetelmien käytöstä saamia tuloksia.

4.3.13 Tunnistaessaan merkittäviä tapahtumia tai lähipiiritapahtumia, jotka eivät kuulu tarkastuskohteen normaalin toiminnan piiriin, tilintarkastajan tulee tiedostaa, että tapahtumiin liittyy tavanomaista suurempi väärinkäytösriski ja suorittaa tarvittava määrä tarkastustoimenpiteitä riittävän evidenssin hankkimiseksi.

4.3.14 Tilintarkastajan työpapereista tulee ilmetä, mihin aineistoon tarkastus on kohdistunut, mitkä tapahtumat ja miltä ajalta on valittu tarkastettavaksi, millä perusteella valinta on tapahtunut, mitä tapahtumista on tarkastettu, milloin tarkastus on suoritettu ja mitkä ovat tarkastuksen tulokset.

4.4 Dokumentoi evidenssi tilintarkastusdokumentaatioon

Tavoite

4.4.1 Kaikissa tarkastuksen vaiheissa laaditaan tämän ohjeen mukainen tilintarkastusdokumentaatio.

Vaatimukset

4.4.2 Tilintarkastaja laatii dokumentaation, joka sisältää

- tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tietoa, johon tilintarkastuskertomus perustuu
- evidenssin, joka osoittaa, että tilintarkastus on suunniteltu tarkastusviraston tilintarkastusohjeen ja projektikohtaisen tarkastussuunnitelman mukaisesti.

4.4.3 Tilintarkastajan tulee laatia riittävä tilintarkastusdokumentaatio niin, että kokenut tilintarkastaja, joka ei ole aikaisemmin ollut tekemisissä kyseisen tilintarkastuksen kanssa, pystyy saamaan käsityksen

- tarkastusviraston vaatimusten noudattamiseksi suoritettujen tarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta
- suoritettujen tarkastustoimenpiteiden tuloksista ja hankitusta tilintarkastusevidenssistä
- tilintarkastuksen aikana esiin tulleista merkittävistä seikoista, niitä koskevista johtopäätöksistä sekä näitä johtopäätöksiä muodostettaessa tehdyistä merkittävistä ammatilliseen harkintaan perustuvista ratkaisusta.

Tarkastustoimenpiteet

- 4.4.4 Tilintarkastusdokumentaatio sisältää evidenssin tilintarkastajan kokonaistavoitteen saavuttamista koskevan johtopäätöksen perusteista; ja evidenssin, joka osoittaa, että tilintarkastus on suunniteltu ja suoritettu tarkastusviraston tilintarkastusohjeen mukaisesti. Tarkastusvirastossa tilintarkastusdokumentaatio muodostuu pysyväistiedoista ja vuosikohtaisista tiedoista.
- 4.4.5 Tarkastusviraston yleisessä tarkastusohjeessa on esitetty yleiset evidenssin riittävyyden periaatteet ja tarkastusdokumentaation yleiset periaatteet.
- 4.4.6 Tilintarkastusdokumentaatio palvelee lisäksi useita muita tarkoituksia, se esimerkiksi:
- auttaa tilintarkastajia tilintarkastuksen suunnittelussa ja toteuttamisessa
 - auttaa valvonnasta vastaavia ohjaamaan ja valvomaan tilintarkastustyötä sekä täyttämään työn läpikäyntiä koskevat velvollisuutensa
 - mahdollistaa sen, että tilintarkastajat pystyvät vastaamaan suorittamastaan työstä
 - pitää tallessa asioita, joilla on merkitystä myös tulevissa tilintarkastuksissa
 - mahdollistaa laadunvalvontatarkastukset ja laaduntarkastukset
 - mahdollistaa sovellettavien säädöksiin tai määräyksiin perustuvien tai muiden vaatimusten mukaisen ulkoisten laaduntarkastusten suorittamisen.
- 4.4.7 Tilintarkastusdokumentaation muoto, sisältö ja laajuus riippuvat esimerkiksi seuraavista tekijöistä: yhteisön koko ja monimutkaisuus; suoritettavien tarkastustoimenpiteiden luonne; tunnistetut olennaisen virheellisuuden riskit; hankitun tilintarkastusevidenssin merkittävyys; havaittujen poikkeamien luonne ja laajuus; tarve dokumentoida johtopäätös tai sen perustelut, jotka eivät käy helposti selville suoritettua työtä tai hankittua tilintarkastusevidenssiä koskevasta dokumentaatiosta sekä käytetty tilintarkastusmetodologia ja työkalut.
- 4.4.8 Tilintarkastusdokumentaatio voidaan laatia selväkielisenä paperilla taikka sähköiselle tai muulle tietovälineelle. Esimerkkejä dokumentaatiosta ovat: työsuunnitelmat, analyysit, huomiota vaativia seikkoja koskevat muistiot, yhteenvedot merkittävistä asioista, vahvistuskirjeet ja vahvistusilmoituskirjeet, tarkistuslistat sekä merkittäviä asioita koskeva kirjeenvaihto (sähköpostiviestit mukaan lukien).
- 4.4.9 Tilintarkastajan antamat suulliset selostukset eivät sellaisenaan tue riittävästi tilintarkastajan suorittamaa työtä tai hänen tekemiään johtopäätöksiä, mutta niitä voidaan käyttää selittämään tai selventämään tilintarkastusdokumentaatioon sisältyvää tietoa.
- 4.4.10 Tilintarkastusdokumentaatioon sisältyy evidenssi siitä, että tilintarkastus on tarkastusviraston ohjeistuksen mukainen. Tilintarkastajan ei kuitenkaan ole tarpeellista eikä käytännössä mahdollista dokumentoida kaikkia tilintarkastuksessa huomioon ottamiaan seikkoja tai kaikkia tilintarkastuksessa tekemiään harkintaan perustuvia ratkaisuja. Tilintarkastajan ei myöskään tarvitse dokumentoida erikseen sellaisten seikkojen noudattamista, joiden noudattaminen tulee osoitetuksi tilintarkastuskansioon sisältyvien dokumenttien avulla.

4.4.11 Asian merkittävyyttä koskeva harkinta edellyttää tosiseikkojen ja olosuhteiden objektiivista analysointia. Merkittäviä asioita ovat esimerkiksi:

- asiat, joista aiheutuu olennaisia riskejä
- tarkastustoimenpiteiden tulokset, jotka osoittavat, että tilinpäätös voisi olla olennaisesti virheellinen tai että on tarpeellista muuttaa tilintarkastajan aiempaa arviota olennaisen virheellisyyden riskeistä ja tilintarkastajan toimenpiteitä näihin riskeihin vastaamiseksi
- olosuhteet, jotka merkittävästi vaikeuttavat tarpeellisten tarkastustoimenpiteiden suorittamista
- havainnot, joiden seurauksena voitaisiin antaa huomautus tilintarkastuskertomuksessa.

4.4.12 Tilintarkastaja voi todeta hyödylliseksi laatia ja säilyttää osana tilintarkastusdokumentaatiota yhteenvedon, jossa kuvataan tilintarkastusta suoritettaessa esiin tulleet merkittävät asiat ja se, miten niiden suhteen on toimittu, tai jossa viitataan muuhun relevanttiin tilintarkastusta tukevaan dokumentaatioon, johon tällainen tieto sisältyy. Tällainen yhteenvedo voi helpottaa tilintarkastusdokumentaation tehokkaita ja taloudellisia laadunvalvontatarkastuksia ja laaduntarkastuksia, erityisesti suurissa ja monimutkaisissa tilintarkastuksissa. Lisäksi tällaisen yhteenvedon laatimisesta voi olla tilintarkastajalle apua merkittäviä asioita arvioitaessa. Se voi myös auttaa tilintarkastajaa arvioimaan, onko suoritettujen tarkastustoimenpiteiden ja tehdyt johtopäätökset huomioon ottaen tilintarkastajalta jäänyt saavuttamatta jokin yksittäinen relevantti tavoite, tai onko niin, ettei hän pysty saavuttamaan jotakin yksittäistä tavoitetta, niin että tämä estäisi tilintarkastajaa saavuttamasta kokonaistavoitettaan.

5 Varmista, että evidenssi riittää ja tee johtopäätökset ja suositukset

5.1 Varmista evidenssin riittävyys

Tavoite

5.1.1 Tilintarkastajan tavoitteena on suunnitella ja suorittaa tarkastustoimenpiteitä siten, että hänen on mahdollista hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä voidakseen tehdä kohtuullisia johtopäätöksiä lausumansa perustaksi.

Vaatimukset

5.1.2 Tilintarkastajan tulee suunnitella ja suorittaa tarkastustoimenpiteitä, jotka ovat olosuhteisiin nähden asianmukaisia, hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Tarkastustoimenpiteitä suunnitellessaan ja suorittaessaan tilintarkastajan tulee arvioida, kuinka relevanttia ja luotettavaa evidenssinä käytettävä tieto on. Tilintarkastajan tulee tehdä johtopäätös siitä, onko evidenssiä hankittu tarpeellinen määrä ja soveltuuko se tarkoitukseen.

Tarkastustoimenpiteet

5.1.3 Suurin osa tilintarkastajan lausumansa laatimiseksi tekemästä työstä koostuu tilintarkastusevidenssin hankkimisesta ja arvioimisesta. Kohtuullinen varmuus saavutetaan, kun tilintarkastaja on hankkinut tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä tilintarkastusriskin alentamiseksi hyväksyttävän alhaiselle tasolle. Evidenssin tarpeellinen määrä ja tarkoitukseen soveltuvuus liittyvät toisiinsa. Määrän lisääminen ei voi korvata evidenssin heikkoa laatua.

- 5.1.4 Seuraavat tekijät vaikuttavat tilintarkastajan harkintaan siitä, mikä muodostaa tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä: virheellisyyden mahdollinen merkittävyys, kontrollien tehokkuus, aiemmissa tilintarkastuksissa saatu kokemus vastaavista virheellisyyksistä, suoritettujen tarkastustoimenpiteiden tulokset, saatavilla olevan tiedon lähde ja luotettavuus, evidenssin vakuuttavuus sekä tarkastuskohteesta ja sen toimintaympäristöstä ja sisäisestä valvonnasta muodostettu käsitys.
- 5.1.5 Kaiken tilintarkastusevidenssin laatuun vaikuttaa se, kuinka relevanttia ja luotettavaa sen perustana oleva tieto on. Relevanssissa on kysymys siitä, että evidenssillä on looginen yhteys tarkastustoimenpiteen tarkoitukseen. Evidenssin luotettavuuteen vaikuttavat tiedon lähde ja luonne sekä olosuhteet, joissa se on hankittu.
- 5.1.6 Silloin kun tarkastuksessa käytetään otantaa, tilintarkastajan tulee arvioida otoksesta saadut tulokset ja se, antaako otos riittävän perustan johtopäätösten tekemiseen testatusta populaatiosta.
- 5.1.7 Silloin kun tarkastuksessa käytetään ulkopuolisia vahvistuksia, tilintarkastajan tulee arvioida, antavatko ne tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä vai tarvitaanko lisäevidenssiä. Jos tilintarkastaja on käyttänyt asiantuntijan työtä tarkastuksessa, hänen tulee arvioida asiantuntijan tekemän työn soveltuvuus tarkastuksen tarkoituksiin. Käyttäessään kirjanpitoyksikön tuottamaa tietoa tilintarkastusevidenssinä, tilintarkastajan tulee arvioida, onko tieto hänen tarkoituksiinsa riittävän luotettavaa.
- 5.1.8 Evidenssin epäjohtonmukaisuudet tulee selvittää. Jos eri lähteistä saatu evidenssi ei ole keskenään johdonmukaista tai tilintarkastaja epäilee evidenssinä käytettävien tietojen luotettavuutta, hänen tulee päättää asian ratkaisemiseksi tarpeelliset muutokset tai lisäykset tarkastustoimenpiteisiin ja arvioida niiden vaikutus tarkastukseen. Jos tilintarkastaja havaitsee vaihteluja tai yhteyksiä, jotka ovat epäjohtonmukaisia tarkastuksessa hankittujen muiden tietojen kanssa tai toteutumattomat eroavat olennaisesti odotetuista määristä, tilintarkastajan tulee
- kysyä asiasta johdolta ja hankkia evidenssiä johdon vastausten pätevydestä ja
 - suorittaa olosuhteisiin nähden tarpeellisia muita tarkastustoimenpiteitä, jos johdolta ei saada riittävän selityksen sisältävää vastausta.
- 5.1.9 Hyvin harvinaisissa tapauksissa, joissa tilintarkastaja pitää otoksesta löytynyttä virheellisyyttä poikkeuksellisenä, hänen tulee hankkia korkean tason varmuus siitä, että virheellisyyttä tai poikkeamaa ei voida pitää edustavana populaatiossa. Tilintarkastaja hankkii varmuuden suorittamalla lisätarkastustoimenpiteitä saadakseen riittävän evidenssin siitä, että virheellisyys tai poikkeama ei vaikuta muuhun populaatioon.
- 5.1.10 Tuntiessaan epäluottamusta johtoon tilintarkastajan tulee päättää, mitä se vaikuttaa evidenssin riittävyteen ja pätevyteen. Jos tilintarkastajaa huolestuttaa johdon pätevyys, rehellisyys, eettiset arvot tai huolellisuus tai johdon sitoutuneisuus edellä mainittuihin tai niiden täytäntöönpanoon, tilintarkastajan tulee päättää, mikä vaikutus tällä on evidenssiin.
- 5.1.11 Tilintarkastajan tulee selvittää säädösten ja määräysten noudattamatta jättämistapaukset. Jos tilintarkastajan tietoon tulee säädösten tai määräysten noudattamatta jättämistapaus tai epäilytapaus, tilintarkastajan tulee ottaa selvää tapauksen luonteesta ja olosuhteista ja hankkia lisätietoja voidakseen arvioida tapauksen mahdollista vaikutusta tilinpäätökseen.
- 5.1.12 Tarkastusdokumentaatiosta tulee ilmetä

- määrä, jonka alittavia virheellisyyksiä pidetään selvästi vähäpätöisinä
- kaikki tarkastuksen aikana kertyneet olennaiset virheellisydet ja se, ovatko ne korjattu.

5.2 Tee johtopäätökset ja varmista niiden riittävyys

Tavoite

5.2.1 Tilintarkastaja tekee oikeat johtopäätökset evidenssin perusteella.

Vaatimukset

5.2.2 Tilintarkastajan tulee päättää tekemänsä tarkastuksen perusteella, onko hän tunnistanut sisäisen valvonnan puutteita ja jos on, niin ovatko puutteet erikseen tai yhdessä olennaisia johdon tai ylimmän johdon huomioon otettaviksi.

5.2.3 Tilintarkastajan tulee koota tilintarkastuksen aikana todetut virheellisydet lukuun ottamatta niitä, jotka ovat selvästi vähäisiä.

Tarkastustoimenpiteet

5.2.4 Tilintarkastajan tavoitteena on arvioida todettujen virheellisyksien vaikutus tilintarkastukseen ja mahdollisten korjaamattomien virheellisyksien vaikutus tilinpäätökseen.

5.2.5 Tilintarkastajan tulee tehdä johtopäätökset suorittamiensa tarkastustoimenpiteiden tuloksista ja niiden vaikutuksesta meneillään olevaan tarkastukseen. Johtopäätösten tulee perustua analyysiin.

5.2.6 Tilintarkastajan tulee arvioida, ovatko analyttisten menetelmien käytöstä saadut tulokset luotettavia johtopäätöksen perustaksi.

5.2.7 Evidenssin analyysissa on otettava huomioon määrällisten seikkojen ohella laadullisia seikkoja ja olosuhdetekijöitä. Näin on erityisesti talousarvion ja sitä koskevien keskeisten säädösten noudattamiseen liittyvässä tarkastuksessa. Evidenssiä arvioidaessa otetaan huomioon johtopäätökselle myönteiset ja kielteiset havainnot. Evidenssiä arvioidaan olennaisuuden suhteen ja asettaen havainnot oikeaan näkökulmaan (mm. euromääräinen arvo ja tapausten määrä). On ammatillisen harkinnan varassa, mikä on olennainen laillisuuspoikkeama. Joka tapauksessa sitä määriteltäessä otetaan huomioon poikkeamaa kuvaavien määrien merkittävyys; olosuhteet; poikkeaman luonne; poikkeaman syy; poikkeaman seuraukset; sen ohjelman näkyvyys ja sensitiivisyys, jota tarkastus koskee; raportin lukijoiden odotukset; niiden määräysten luonne, joita vastoin on toimittu ja seurausten laajuus tai rahalliset vaikutukset.

5.2.8 Tunnistaessaan virheellisyden tilintarkastajan tulee arvioida, viittaako se väärinkäyttöön. Jos virheellisyys siihen viittaa, tilintarkastajan tulee arvioida virheellisyden vaikutukset tarkastukseen. Tilintarkastajan tulee ottaa huomioon, että väärinkäyttö ei todennäköisesti ole yksittäistapaus. Jos tilintarkastajalla on syytä uskoa, että kysymyksessä on väärinkäyttö, jossa johto on mukana, tilintarkastajan tulee tarkastella uudelleen arvioidaan väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyden riskistä ja sitä, mitä riskiin vastaaminen vaikuttaa tarkastustoimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen. Tarkastelussaan tilintarkastajan tulee ottaa huomioon mahdollinen useamman henkilön yhteistyö väärinkäytöksen toteuttamisessa. Jos tilintarkastaja toteaa väärinkäytöksen, tai asia jää epäselväksi, hänen tulee arvioida asian vaikutukset tarkastukseen.

5.2.9 Johtopäätökset tulee dokumentoida. Tilintarkastajan tulee sisällyttää tilintarkastusdokumentaatioonsa:

- johtopäätökset, jolleivät ne ole muutoin selviä
- edellisessä tarkastuksessa testattuihin kontrolleihin liittyvät johtopäätökset, jos tilintarkastaja aikoo käyttää kontrollien vaikuttavuuden evidenssinä edellisessä tarkastuksessa hankkimaansa evidenssiä.

5.2.10 Tilintarkastusdokumentaatiosta tulee ilmetä tilintarkastajan johtopäätös siitä, ovatko korjaamattomat virheellisuudet olennaisia yksittäin tai yhdessä tarkasteltuna ja perustelut johtopäätökselle. Tilintarkastajan raportoinnissa tulee ottaa huomioon myös se, mitä johto on tehnyt tapauksen käsittelyssä ja toimet, joilla johto pyrkii estämään kielteisiä tapauksia vastaisuudessa.

5.3 Täydennä tai muuta tarkastusta tarvittaessa

Tavoite

5.3.1 Tarkastuksen perustana olevia asioita tarkistetaan, jos niiden vaikutuksesta tarkastusriski kasvaa korkeammaksi kuin voidaan hyväksyä.

Vaatimukset

5.3.2 Jos tilintarkastaja ei ole saanut tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, hänen tulee pyrkiä hankkimaan sitä lisää.

5.3.3 Tilintarkastajan tulee arvioida tietoonsa tulleen merkittävän tiedon vaikutusta tarkastuksen toteutukseen. Tilintarkastajan tulee tarkistaa olennaisuuden määrittelyä tullessaan tarkastuksen aikana tietoiseksi olosuhteiden muutoksista ja uusista seikoista, jotka olisivat saaneet hänet alun perinkin asettamaan olennaisuuden erilaiseksi.

5.3.4 Tilintarkastajan tulee tarkistaa käsitystään olennaisen virheellisuuden riskistä, jos tarkastuksen kuluessa hankittu uusi tieto osoittaa alun perin tehdyn riskien arvioinnin vääräksi esimerkiksi niin, että kontrollien vaikuttavuus on arvioitua huonompi tai aineistotarkastustoimenpiteissä paljastuu oletettua enemmän virheellisyyksiä.

Tarkastustoimenpiteet

5.3.5 Tarvittaessa tilintarkastajan tulee päivittää ja muuttaa tarkastussuunnitelmaa. Tilintarkastajan tulee harkita tarkastussuunnitelman tarkistamista, jos

- tunnistettujen virheellisyyksien luonne ja olosuhteet viittaavat muiden virheellisyyksien olemassa-oloon, jotka voivat olla olennaisia yhdessä tarkastuksen aikana kerääntyneiden virheellisyyksien kanssa tarkasteltuina
- tarkastuksen aikainen virheellisyyksien keräytymä lähestyy arvioitua raportointikynnyksen ylittävää olennaisuutta.

5.4 Pyydä tarkastuskohteen kommentit, ml. suositusten toimeenpanoaikheet

Tavoite

- 5.4.1 Raportoitavat tarkastushavainnot ja johtopäätökset ovat paikkansa pitäviä ja olennaisia ja ne tulevat oikeiden tahojen tietoon.

Vaatimukset

- 5.4.2 Tilintarkastajan kuuluu keskustella tarkastuskohteen vastuuhenkilön tai vastuuhenkilöiden kanssa vähäpätöistä suuremman virheellisuuden syistä ja vaikutuksista. Todetessaan virheellisuuden tilintarkastaja arvioi, onko se sellaisenaan tai yhdessä muiden virheellisyyskies kanssa olennainen.

Tarkastustoimenpiteet

- 5.4.3 Tilintarkastajan on pyrittävä siihen, että tarkastuskohde korjaa virheellisydet. Tilintarkastajan tulee pyytää johtoa korjaamaan tarkastuksen aikana havaitut vähäpätöistä suuremmat virheellisydet. Tätä varten tilintarkastajan tulee kommunikoida oikea-aikaisesti kaikki virheellisydet sopivalle johtajatasolle, yleensä sille, jolla on toimivalta teettää korjaavat toimet. Tilintarkastajan tulee kommunikoida ylimmälle johdolle olennaiset korjaamattomat virheellisydet ja se, mikä vaikutus niillä on tai voi olla tilintarkastajan lausumaan tilintarkastuskertomuksessa. Tilintarkastajan työpapereista tulee ilmetä, että virheellisydet ja niiden korjaustarve on kommunikoitu tarkastuskohteelle ja mitä tarkastuskohde on vastannut.
- 5.4.4 Tilintarkastajan tulee kommunikoida ajoissa ylimmälle johdolle ja johdolle sellaiset olennaiset sisäisen valvonnan puutteet, jotka hänen ammatillisen harkintansa perusteella ovat riittävän tärkeitä saatettavaksi kyseisten tahojen tietoon. Ne on kommunikoitava uudelleen, vaikka ne olisi kommunikoitu edellisessä tarkastuksessa, jos puutteiden johdosta ei ole ryhdytty tarpeellisiin korjaaviin toimiin. Tilintarkastaja kommunikoi johdolle myös muut sisäisen valvonnan puutteet, jotka hänen mielestään johdon ja ylimmän johdon tulee tietää. Kommunikointi olennaisista sisäisen valvonnan puutteista on tehtävä kirjallisesti. Kommunikointi sisältää seuraavaa:
- kuvaus puutteista ja selitys niiden mahdollisista vaikutuksista
 - tiedot, joiden perusteella johto ja ylin johto voivat ymmärtää kommunikoinnin yhteyden.

5.5 Käsittele tarkastuskohteen vastaus ja kirjoita tarkastusraportti

Tavoite

- 5.5.1 Tarkastuksen havainnot, johtopäätökset ja suositukset esitetään tarkastusraportissa oikein ja tarkastusvirastossa noudatettavalla yhtenäisellä tavalla.

Vaatimukset

- 5.5.2 Tarkastuksen keskeiset tulokset ja muut seikat tulee raportoida ilman aiheetonta viivytystä. Kirjallisessa raportoinnissa käytetään yksikön vakiomuotoisia raportointipohjia.

Tarkastustoimenpiteet

- 5.5.3 Ennen tarkastuksen loppuraportointivaihetta tarkastuksesta ja sen tuloksista raportoidaan suullisesti, väliraportilla tai tarkastusmuistiolla. Ennen tarkastusraportin antamista tarkastuskohteelta tulee pyytää tarkastuskohteen käsitys asioista, joista raportoidaan kirjallisesti. Tällä varmistetaan tarkastukseen luontaisesti kuuluvan varmistamisen jälkeen muun muassa sitä, että havainnot ja johtopäätökset ovat oikein ja mahdolliset suositukset ovat toteuttamiskelpoisia. Tarkastuskohteen käsityksen pyytäminen on erityisen tärkeää silloin, kun kirjalliseen tarkastusraporttiin on tarkoitus sisällyttää asioita, joita tarkastuskohteen saattaa olla vaikea hyväksyä.
- 5.5.4 Tilintarkastaja käyttää suullista raportointia esimerkiksi, kun on tarvetta selittää tarkastusraporttia tai muuta tarkastusdokumentaatiota, raportoida asioista, jotka koskevat vähäpätöisiä virheellisyyksiä ja raportoida virheellisyys tai muu asia viivytyksettä. Suullisesta raportoinnista tulee olla maininta työpapereissa.
- 5.5.5 Tarkastuksesta laaditaan väliraportteja tarkastussuunnitelman mukaisesti. Tilintarkastajan tulee keskustella tarkastusta ohjaavan ja valvovan henkilön kanssa ennen lopullisen tarkastusraportin laatimista siitä, mitä tarkastusraporttiin kirjoitetaan. Keskustelussa käsitellään tarkastustoimenpiteiden vastaavuus tarkastussuunnitelman kanssa, hankitun evidenssin riittävyys ja pätevyys, tarkastuskohteen vastaus, tarkastuksen johtopäätösten perusteltavuus ja se, mitä suosituksia tarkastuksessa on tehtävä.
- 5.5.6 Väliraportin laatimisessa noudatetaan seuraavia periaatteita:
- Väliraportit kirjoitetaan ensisijaisesti johdolle ja ylimmälle johdolle.
 - Väliraportit sisältävät kuvauksen tarkastuksesta ja sen tuloksista. Viimeksi mainituilla tarkoitetaan tilintarkastajan tekemiä johtopäätöksiä, niiden perusteluja mm. olennaisilla havainnoilla ja mahdollisia suosituksia.
 - Väliraportit ovat selkeitä, ytimekkäitä, rakentavia. Niihin sisältyy yhteenveto, joka voidaan [mahdollisuuksien mukaan sellaisenaan] sisällyttää tilintarkastajan vuosiyhteenvetoon.
 - Väliraportin jokaisen johtopäätöksen taustana ovat työpaperit, joista ilmenevät johtopäätösten perustana olevat havainnot kokonaisuudessaan, havaintojen analyysit ja tarkastuskohteen kommentit ja muut mahdolliset kommentit, jotka on saatu edellä mainituista havainnoista ja niiden analyysien perusteella tehdyistä johtopäätöksistä.
 - Tarkastuskohteen vastaus väliraporttiluonnokseen on dokumentoitava.
- 5.5.7 Päätös tarkastusmuistion käyttämisestä tehdään tarkastusviraston työjärjestyksen mukaisesti sen jälkeen, kun tarkastusmuistion käytöstä on keskusteltu tilintarkastajan ja tarkastusta ohjaavan ja valvovan henkilön kesken. Tarkastusmuistion laatimisesta on soveltuvin osin voimassa, mitä edellä on kirjoitettu väliraportin laatimisesta.
- 5.5.8 Väliraportin sisällöstä tehdään tiivistelmä vuosiyhteenvettoa varten. Tiivistelmän laatimisella tässä vaiheessa varmistetaan sitä, että olennaisimmat asiat saadaan esille havainnoista ja johtopäätöksistä. Tiivistelmä voidaan ottaa myös väliraporttiin yhteenvedoksi. Väliraportti tulee lähettää tarkastuskohteelle ilman aiheetonta viivytystä siinä muodossa, mitä tarkastusvirasto on erikseen päättänyt.

6 Suunnittele tilinpäätöstarkastus ja suorita se

6.1 Tarkasta tilinpäätösprosessin sisäistä valvontaa

Tavoite

- 6.1.1 Tilintarkastaja tarkistaa tarkastussuunnitelman vastaamaan ajantasaista tietoa lausuma-alueita koskevista olennaisen virheellisuuden riskeistä. Tilintarkastuksen tarkoituksena on lisätä aiottujen käyttäjien luottamusta tilinpäätökseen. Tämä tarkoitus saavutetaan, kun tilintarkastaja antaa lausuman siitä, onko tilinpäätös kaikilta olennaisilta osin laadittu säädösten mukaisesti.

Vaatimukset

- 6.1.2 Tilintarkastaja suorittaa riskianalyysin, jossa hän tarkastelee ennen tilinpäätöstarkastuksen aloittamista kertyneen evidenssin vaikutusta tilinpäätöksen ja sen laatimisprosessin tarkastukseen.
- 6.1.3 Tilintarkastajan tulee käyttää ammatillista harkintaa tunnistaessaan, mitkä kontrollit ovat tarkastuksen kannalta relevantteja.

Tarkastustoimenpiteet

- 6.1.4 Tilinpäätöksen laadintaprosessin sisäinen valvonta käsittää yleensä varmistumista seuraavista asioista:
- tiedot perustuvat vääristelemättömästi kirjanpitoon tai muuhun seurantaan
 - tiedot on valmisteltu kaikilta olennaisilta osiltaan säädösten mukaisesti
 - mahdolliset olennaiset arvionvaraiset tiedot on tuotettu prosessissa, jonka sisäinen valvonta tietojen luotettavuuden varmistamiseksi on riittävän vaikuttavaa
 - väärinkäytöksistä sekä säädösten ja määräysten vastaisuuksista ei aiheudu olennaisia virheellisyyksiä
 - mikä vaikutus on niillä olennaisen virheellisuuden riskeillä, jotka on tunnistettu aiemmissä tarkastuksissa, mutta joita tarkastuskohde ei ole saanut riittävästi hallintaan.
- 6.1.5 Tilintarkastajan tulee tarkastaa sisäistä valvontaa asioissa, joissa jo toteutetussa tarkastuksessa on tunnistettu riittämättömästi hallittuja olennaisen virheellisuuden riskejä.
- 6.1.6 Tilintarkastajan tulee dokumentoida suorittamansa riskianalyysi ja sen perusteella tekemänsä johtopäätökset tarkastussuunnitelman tarkistustarpeesta.
- 6.1.7 Tarkastajan tulee tarvittaessa päivittää tarkastussuunnitelmaa sen varmistamiseksi, että tarkastus kohdistuu tilinpäätöksen olennaisiin virheellisuuden riskeihin.

6.2 Varmista, että tilinpäätöstarkastus kattaa kaikki tarkastettavat asiat

Tavoite

- 6.2.1 Tilinpäätös tulee tarkastetuksi kaikilta olennaisilta osiltaan tarkastusviraston tilintarkastuksen lausuma-alueilla.

Vaatimukset

- 6.2.2 Arvioiduista olennaisen virheellisuuden riskeistä riippumatta tilintarkastajan tulee suunnitella ja suorittaa jokaiseen olennaiseen erään kohdistuvia aineistotarkastustoimenpiteitä. Tilintarkastajan tulee harkita käyttääkö hän ulkopuolisia vahvistuksia. Aineistotarkastustoimenpiteiden tulee sisältää tilinpäätöksen täsmäyttäminen sen perustana olevaan kirjanpitoaineistoon ja tilinpäätöksen laatimisen yhteydessä tehtyjen olennaisten pääkirjanpitovientien ja muiden oikaisujen tutkiminen.
- 6.2.3 Tilintarkastajan tulee suorittaa tarkastustoimenpiteitä sen arvioimiseksi, onko tilinpäätöksen yleinen esittämistapa säädösten mukainen.

Tarkastustoimenpiteet

- 6.2.4 Tilintarkastajan tulee varmistua tiedossaan olevien virheellisyyksien korjaamisesta. Jos johto on tilintarkastajan pyynnöstä tutkinut ja korjannut tarkastajan havaitsemia virheellisyyksiä lausuma-alueen osatekijöissä, esimerkiksi tilinpäätöslaskelmassa tai sen perustana olevissa liiketapahtumissa, tase-erissä tai muissa tiedoissa, tilintarkastajan tulee varmistua tarkastustoimenpiteillä, onko olennaisia virheellisyyksiä jäänyt korjaamatta. Tilintarkastajan tulee ratkaista, ovatko korjaamattomat virheet yksin tai yhdessä olennaisia.
- 6.2.5 Tilintarkastajan tulee lukea tilinpäätösasiakirjojen muu informaatio tunnistaa mahdolliset ristiriitaisuudet tilintarkastettuun tilinpäätökseen nähden. Jos tilintarkastaja tunnistaa olennaisen ristiriitaisuuden, hänen tulee ratkaista, onko tilintarkastettua tilinpäätöstä tai muuta informaatiota tarpeellista muuttaa.
- 6.2.6 Tilintarkastajan tulee määritellä, sisältyykö tilinpäätökseen säädösten edellyttämät vertailutiedot riittävästi luokiteltuina. Tätä varten tilintarkastaja arvioi,
- täsmäävätkö tilinpäätöksen vertailutiedot vastaaviin edellisen vuoden tietoihin tai niiden korjattuihin tietoihin ja
 - ovatko tilinpäätöksen laatimisperiaatteet yhdenmukaiset kuluvan kauden laatimisperiaatteiden kanssa tai jos niissä on tapahtunut muutoksia, onko periaatteet otettu oikein huomioon tilinpäätöksessä.
- 6.2.7 Tilintarkastajan tulee tarkastaa mahdolliset täydentävät tiedot, joita säädökset eivät edellytä esitettäväksi, mutta jotka silti ovat erottamaton osa tilinpäätöstä ja joita ei siksi voida erottaa tilinpäätöksestä luonteensa tai esitystapansa takia.
- 6.2.8 Tarkastuksen tavoitteena on hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, onko tilinpäätöksessä otettu asianmukaisesti huomioon sellaiset tilinpäätöspäivän ja tilintarkastuskertomuksen allekirjoituspäivän väliset tapahtumat, jotka edellyttävät tilinpäätöksen oikaisemista tai lisätietojen antamista. Lisäksi tilintarkastajan tulee reagoida asianmukaisesti seikkoihin, jotka hän on saanut tietoonsa tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen ja jotka luultavasti olisivat vaikuttaneet tilintarkastuskertomukseen, mikäli nämä seikat olisivat olleet tilintarkastajan tiedossa tilintarkastuskertomuksen antamispäivänä.

6.3 Varmista, että evidenssi riittää ja tee johtopäätökset ja suositukset

Tavoite

- 6.3.1 Evidenssi on riittävää ja pätevää johtopäätösten, suositusten ja lausuma-aluetta koskevan tilintarkastuskertomuksessa esitettävien lausumien perustaksi.

Vaatimukset

- 6.3.2 Evidenssiä tulee olla siitä, onko tilintarkastaja tunnistanut lausuma-aluetta koskevat olennaisen virheellisuuden pääriskit ja onko niitä toteutunut. Suorittamansa tarkastuksen ja hankkimansa evidenssin perusteella tilintarkastajan tulee arvioida ennen tarkastuksen päättymistä, ovatko olennaista virheellisuuden riskiä koskevat arviot säilyneet pätevänä.

Tarkastustoimenpiteet

- 6.3.3 Tilintarkastajan tulee suunnitella tarkastuksen loppuvaiheessa analyttisten menetelmien käyttöä, joka auttaa häntä tekemään johtopäätöksen siitä, ovatko lausuma-aluetta koskevat tiedot johdonmukaisia sen käsityksen kanssa, joka tilintarkastajalla on tarkastuskohteesta.
- 6.3.4 Jos tilintarkastaja ei ole saanut tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä jostakin olennaisesta lausuma-alueesta, hänen tulee pyrkiä hankkimaan lisää evidenssiä.
- 6.3.5 Tilintarkastajan tulee tehdä evidenssin perusteella johtopäätökset siitä, ovatko lausuma-aluetta koskevat arvionvaraiset tiedot järkeviä, onko tarkastuskohteen toiminnalla jatkuvuutta ja mitä korjaamattomat virheellisuudet vaikuttavat lausuma-alueeseen.
- 6.3.6 Tilintarkastajan tulee arvioida evidenssin perusteella, ovatko tilinpäätöksen laatimisperiaatteet ja arvionvaraiset tiedot asianmukaisia sovellettavien säädösten yhteydessä. Jos johto kieltäytyy korjaamasta virheellisyyttä, tilintarkastajan tulee ottaa selvää korjaamatta jättämisen syistä ja ottaa ne huomioon arvioidessaan, sisältykö lausuma-alueen tietoihin kokonaisuutena olennainen virheellisyys vai ei. Tilintarkastajan tulee dokumentoida
- perusta johtopäätöksille sellaisten tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden järkevyydestä ja julkistamisesta, jotka aiheuttavat merkittävää riskiä
 - viitteet mahdollisista johdon päätösten vääristymistä.

7 Raportoi tarkastuksen keskeiset tulokset

7.1 Tarkastele tarkastuksen keskeisiä tuloksia

Tavoite

- 7.1.1 Tarkastuksen loppuraportointi perustuu kriittisesti tarkasteltuun evidenssiin.

Vaatimukset

- 7.1.2 Tilintarkastajan tulee arvioida evidenssiä kokonaisuutena. Arviointiin kuuluu muun ohella evidenssin arviointi soveltuvin osin tämän ohjeen luvun 5.1 mukaisesti.
- 7.1.3 Tilintarkastajan tulee laatia tilintarkastuslausumat tarkastusviraston yleisessä tarkastusohjeessa määrittämien lausuma-alueiden mukaisesti. Tarkastusviraston tarkastuskertomuksen laatimista varten tilintarkastajan tulee tehdä johtopäätös siitä, onko hän hankkinut kohtuullisen varmuuden siitä, onko tilinpäätöksessä väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyttä ja onko talousarviota noudatettu. Tässä johtopäätöksessä tulee ottaa huomioon tilintarkastajan tekemä johtopäätös siitä, onko hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ja johtopäätös siitä, ovatko korjaamattomat virheellisydet yksin tai yhdessä olennaisia.

Tarkastustoimenpiteet

- 7.1.4 Virheellisyksiä tulee tarkastella kokonaisuutena ja suhteessa evidenssiin. Tilintarkastajan tulee kerätä yhteen tarkastuksessa tunnistetut virheellisydet lukuun ottamatta selvästi vähäpätöisiä virheellisyksiä. Tilintarkastaja arvioi, onko virheellisyys olennainen sellaisenaan tai yhdessä muiden virheellisyyksien kanssa.
- 7.1.5 Jos tilintarkastaja ei ole saanut hankittua tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä, tilintarkastajan tulee pidättäytyä esittämästä lausumaa. Jos riittävää varmuutta ei saada hankituksi ja tilintarkastuskertomuksen mukauttaminen ei olosuhteet huomioon ottaen ole riittävää tilinpäätöksen ensisijaisten käyttäjien näkökulmasta, tilintarkastajan tulee jättää tarkastusta ohjaavan ja valvovan henkilön harkittavaksi, mitä tarkastuksessa tehdään.
- 7.1.6 Se ettei tilintarkastaja ole pystynyt hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä voi aiheutua
- olosuhteista, joihin tarkastuskohteen valvontamahdollisuudet eivät ulotu, esimerkiksi tilitietojen tuhoutuminen tai ottaminen valtion viranomaisten käyttöön
 - olosuhteista, jotka liittyvät tilintarkastajan työn luonteeseen ja ajoitukseen
 - rajoituksista, joita johto on asettanut.
- 7.1.7 Tilintarkastajan tulee varmistua olennaisuuden määrittelyn oikeellisuudesta ja virheellisyyksien olennaisuudesta. Ennen kuin tilintarkastaja arvioi korjaamattomien virheellisyyksien olennaisuutta, hänen tulee arvioida uudelleen olennaisuutta. Näin hän varmistuu, että olennaisuuden määrittely on asianmukainen tarkasteltaessa todellisia tuloksia. Arvioidessaan, onko virheellisyys olennainen sellaisenaan tai yhdessä muiden virheellisyyksien kanssa tilintarkastaja tarkastelee
- virheellisyyden suuruutta ja luonnetta suhteessa lausuma-alueen osatekijöihin ja lausuma-alueeseen kokonaisuutena ja olosuhteita, joissa virheellisyys esiintyy
 - aikaisempien tilikausien korjaamatonta virheellisyttä suhteessa lausuma-alueen osatekijöihin ja lausuma-alueeseen kokonaisuutena.
- 7.1.8 Tilintarkastajan tulee arvioida, voiko lausuma-alue sisältää väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden. Tilintarkastajan tulee arvioida, viittaavatko tilikauden lopulla, tarkastuksen lausumaa muodostettaessa, suoritettujen analyttisten menetelmien antamat tulokset väärinkäytöksestä johtuvaan olennaiseen virheellisyyteen lausuma-alueessa.

- 7.1.9 Tilintarkastajan tulee tarvittaessa mukauttaa lausuma asian luonteen ja asian vaikutuksen laaja-alaisuuden mukaan. Jos edellisen tilikauden tarkastuksesta on annettu mukautettu lausuma, tilintarkastajan tulee olennaisen virheellisyyden riskiä arvioidessaan arvioida sen asian vaikutusta, joka sai aikaan lausuman mukautuksen. Tarkastusviraston tilintarkastuksessa lausuman mukauttaminen tarkoittaa tilintarkastuskertomuksessa annettavaa yksittäistäkin huomautusta millä tahansa lausuma-alueella. Vakavimmista huomautuksista annetaan lisäksi ns. kielteinen laillisuuskannanotto. Mikäli tarkastuksessa ei ole kyetty hankkimaan riittävää evidenssiä, keskustellaan mahdollisista vaihtoehdoista, joita ovat varauman sisältämä lausuma tai lausuman antamatta jättäminen. Tilintarkastuskertomuksessa voidaan tarvittaessa esittää myös lisätietoa ilman, että tilintarkastuskertomusta mukautetaan.

Mukautustarpeen aiheutaneen asian luonne	Tilintarkastajan harkintaan perustuva ratkaisu lausuma-alueeseen kohdistuvien vaikutusten tai mahdollisten vaikutusten laajuudesta	
	Olennainen mutta ei laaja-alainen	Olennainen ja laaja-alainen
Lausuma-alueen tiedot ovat olennaisesti virheelliset	Varauman sisältävä lausuma	Kielteinen lausuma
Riittävää evidenssiä ei kyetä hankkimaan	Varauman sisältävä lausuma	Lausumasta pidättäytyminen

7.2 Kirjoita loppuasiakirjaluonnokset

Tavoite

- 7.2.1 Tilintarkastuskertomus sisältää tiivistetyt tiedot, joilla on olennaista merkitystä sidosryhmän päätöksenteossa.

Vaatimukset

- 7.2.2 Tilintarkastuskertomuksen tulee olla kirjallinen ja vakiomuotoinen ja siinä tulee olla liitteessä tarkoitettut otsikot ja asiat Tilintarkastuskertomus kirjoitetaan siitä olevalle asiakirjapohjalle. Tilintarkastuskertomuksen yhteydessä päävastuullinen tilintarkastaja viimeistelee tilintarkastajan vuosiyhteenvedon ja antaa tilintarkastuksen ja laillisuustarkastuksen yksikölle sen pyytämät tiedot.

Tarkastustoimenpiteet

- 7.2.3 Tilintarkastuskertomuksessa olevaa lausumaa ei saa tehdä epäselväksi. Tarkastuskertomuksessa ei saa tehdä muiden tilintarkastajien tai asiantuntijoiden työhön viittauksia, joiden tarkoituksena on vähentää tarkastusviraston vastuulle kuuluvaa tarkastusriskiä. Kun tarkastuskertomuksessa katsotaan tarpeelliseksi ilmaista kielteisen lausuman lausuma-alueesta kokonaisuudessaan, kertomukseen ei tule sisällyttää varauman sisältävää lausumaa lausuma-alueen mistään kohdasta. Varauman sisältävä lausuma olisi ristiriidassa lausuma-aluetta kokonaisuutena koskevan kielteisen lausuman tai lausumasta pidättäytymisen kanssa.
- 7.2.4 Tilintarkastuskertomuksen tulee olla selkeä ja kieliassultaan moitteeton. Tarkastuskertomusta laadittaessa on hyvä pitää mielessä, että tilintarkastuskertomus saattaa olla ainoa lähde, josta tarkastuskohteen ulkopuolinen lukija saa tietoja tilintarkastuskertomuksessa käsiteltävistä asioista.

Tilintarkastuskertomukseen otettavat asiat päätetään samassa prosessissa, jossa vuosiyhteenveto valmistuu.

7.2.5 Tarkastuksen päävastuullinen tilintarkastaja laatii ehdotuksensa tarkastuskertomukseksi, jonka tarkastusta ohjaava ja valvova henkilö käsittelee. Kun tarkastuskertomukseen on tarkoitus sisällyttää voimakkaiksi katsottavia lausumia, niistä voi olla aiheellista keskustella viraston tai laitoksen ohjauksesta ja valvonnasta vastaavien organisaatioiden kanssa. Myös yhteydenpito valtiovarainministeriöön saattaa olla perusteltua.

7.2.6 Tilintarkastajan vuosiyhteenvedon laatimisessa noudatetaan seuraavia periaatteita

- Se kirjoitetaan ensisijaisesti kirjanpitoyksikön johdolle.
- Sen rakenne noudattaa tilintarkastuskertomuksen rakennetta.
- Siitä ilmenee, onko asia, jonka korjaamista on suositeltu tai edellytetty, korjattu hyväksyttävästi, jätetty korjaamatta tai korjaustilanteeltaan epäselvä sekä tarvittaessa se, mihin toimiin tarkastettavan toivotaan tai edellytetään ryhtyvän.
- Se on selkeä, ytimekäs ja rakentava.
- Vuosiyhteenvedon jokainen kohta perustuu riittävään pätevään evidenssiin, joka on dokumentoitu ja josta tarkastuskohde on voinut lausua käsityksensä.

7.3 Pyydä tilintarkastuskertomuksesta tarkastuskohteen kommentit

Tavoite

7.3.1 Tarkastuskohde tulee asianmukaisesti kuulluksi ennen tilintarkastuskertomuksen antamista.

Vaatimukset

7.3.2 Tarkastuskohdetta on kuultava tarkastuskertomukseen otettavista asioista puolueettomasti säädösten ja määräysten mukaisesti. Tarkastuskohteelle varataan aina tilaisuus tulla kuulluksi ennen kertomuksen antamista. Kuulemista toteuttaa myös tarkastuksenaikainen hyvä vuorovaikutus.

Tarkastustoimenpiteet

7.3.3 Ennen tilintarkastuskertomuksen antamista tarkastusvirasto lähettää siitä olevan luonnoksen tarkastuskohteen kommentoitavaksi. Tilintarkastajan tulee ottaa tarkastuskohteen kommentit huolellisesti huomioon lopullisessa tilintarkastuskertomuksessa. Jos kommenteissa on epäselvyyttä, ne tulee selvittää ennen tilintarkastuskertomuksen antamista. Tilintarkastajan tulee säilyttää tarkastuskohteen antamat kommentit tilintarkastuskertomusluonnokseen ja asiaan liittyvä kirjeenvaihto työpapereihin.

7.3.4 Tarkastuksen loppuraportoinnissa tärkeitä ovat tietojen riittävyyden, objektiivisuuden ja ajankohtaisuuden periaatteet. Raportissa ei saa olla asiavirheitä. Asiat tulee esittää oikeassa näkökulmassa ja tasapainoisella tavalla. Näiden tavoitteiden varmistamiseksi tarvitaan käsittely tarkastuskohteen kanssa, jossa tosiasiat tarkastetaan ja tarkastuskohteen vastaukset otetaan huomioon lopullisessa tarkastusraportissa.

- 7.3.5 Mikäli tilintarkastuskertomuksessa on esitetty mukautettu lausuma, tarkastuskohdetta kuullaan Perustuslain 21 § edellyttämällä tavalla. Kuulemismenettelyä on yksityiskohtaisemmin ohjeistettu tarkastusviraston yleisessä tarkastusohjeessa.

7.4 Valmistele tarkastuksen loppuasiakirjat

Tavoite

- 7.4.1 Tilintarkastuskertomus on sisällöllisesti ja muodollisesti oikein ja on valmistunut tarkastussuunnitelmassa asetettuun määräaikaan mennessä.

Vaatimukset

Päävastuullisen tilintarkastajan tulee valmistella tarkastuksesta tilintarkastuskertomus ja lisäksi muut loppuasiakirjat, joita tilintarkastuksesta vastaava yksikkö edellyttää laadittavaksi sekä keskustella tarkastusta ohjaavan ja valvovan henkilön kanssa seuraavista asioista ja päättää, mihin asiat antavat aihetta

- kommentit, jotka tarkastuskohde on antanut tilintarkastuskertomusluonnoksesta ja mahdollisesta muusta tarkastuskohteen loppuraportointiasiakirjoja koskevasta kommunikaatiosta
- evidenssin riittävydestä ja tarkastusriskistä
- loppuraporttien jakelusta silloin, kun siinä on harkinnan varaa.

Tarkastustoimenpiteet

- 7.4.2 Tarkastuksen päättövaiheessa tilintarkastajan tulee järjestää työpaperit tarkastuksen loppuasiakirjojen käsittelyä helpottavalla tavalla.
- 7.4.3 Tilintarkastuskertomukseen otettavat asiat päätetään rinnakkain tilintarkastajan vuosiyhteenvedon loppuvalmistelun kanssa.
- 7.4.4 Päävastuullisen tilintarkastajan tulee antaa tilintarkastuksesta vastaavalle yksikölle sen yksilöimät tiedot eduskunnalle tehtävää raportointia varten. Päävastuullisen tilintarkastajan tulee antaa tiedot eduskuntakertomuslomakkeella samalla kerralla, kun hän antaa yksikölle vuosiyhteenvedon ja ehdotuksen tilintarkastuskertomukseksi.

7.5 Sulje tarkastus

Tavoite

- 7.5.1 Tarkastuksen olennaiset havainnot, analyysit ja muu evidenssi sekä johtopäätökset ovat vaikeuksista käytettävissä seuraavissa tarkastuksissa.

Vaatimukset

- 7.5.2 Tilintarkastusevidenssin ja johtopäätökset todentavat työpaperit tulee järjestää ohjeistuksessa määrättyllä tavalla ja tallentaa verkkolevylle. Salassa pidettävien asiakirjojen säilyttämisestä tulee huolehtia tarkastusviraston ohjeistuksen mukaisesti.

Tarkastustoimenpiteet

- 7.5.3 Tilintarkastajan tulee listata tarkastuksessa rästiin jääneet työt, jotka hän katsoo tarpeelliseksi saattaa loppuun myöhemmin tehtävässä tarkastuksessa. Tilintarkastajan tulee järjestää työpaperit niiden pysyvää säilytystä ja mahdollista läpikäyntiä varten.

8 Käytä näitä käsitteitä

Aineistotarkastustoimenpide [Substantive procedure: Tarkastustoimenpide, joka on suunniteltu olennaisien virheellisyyksien havaitsemiseksi. Näihin kuuluvat yksittäisten tapahtumien tarkastaminen ja analyttiset aineistotarkastustoimenpiteet.

Analyttiset toimenpiteet: [Analytical procedures]: Analyttiset toimenpiteet, analyttinen tarkastus] taloudellisten tietojen arviointia taloudellisten ja ei-taloudellisten tietojen uskottavien syysuhteiden avulla. Analyttisiin menetelmiin kuuluu myös tarkastus sellaisten tunnistettujen vaihtelujen ja yhteyksien välillä, joita on pidettävä epäjohtonmukaisina muiden tietojen perusteella tai jotka eroavat merkittävässä määrin odotetuista arvoista. Taloudellisia tietoja voidaan verrata tai analysoida muuten käyttämällä vertailupohjana aikaisempien tilikausien toteutumia, odotettuja tuloksia, saman toimialan vastaavia tietoja ja eirahamääräisiä tietoja (esimerkiksi työntekijämäärä). Lisäksi voidaan verrata taloudellisten tietojen sisäisiä elementtejä keskenään.

Asiakas [Client]: Ks. tarkastuskohde.

Assertiot [Assertions; oletamat]: Lausuma-alueeseen sisältyviä enemmän tai vähemmän selkeitä johdon assertioita, joita tilintarkastaja käyttää hyväkseen tarkastellessaan, mitä potentiaalisia virheellisyyksiä voi ilmetä. Tilintarkastajalle assertiot ovat eräänlaisia lausuma-alueen oikeellisuustekijöitä. Tilinpäätöslaskelmien tapauksessa yleisesti käytetyt assertiot koskevat tilinpäätöksen sisältöryhmiä eli liiketapahtumia; tase-eriä ja tietojen esittämistä tilinpäätöksessä.

Eduskuntakertomuslomake: Tarkastusviraston sisäinen asiakirja, jolla kerätään tietoja tarkastusviraston eduskunnalle raportointia varten.

Evidenssi [Audit evidence; tilintarkastusevidenssi]: Aineistoa, joka todentaa tilintarkastajan johtopäätökset. Evidenssiä saadaan tarkastuksen aikana erilaisilla menetelmillä riskien arvioinnissa sekä sen jälkeen suoritettavilla jatkotarkastustoimenpiteillä (kontrollien testaaminen, aineistotarkastustoimenpiteet). Evidenssiä saadaan myös edellisistä tarkastuksista, jos tilintarkastaja voi vahvistaa, että evidenssi on edelleen relevanttia. Evidenssiin saadaan lisää varmuutta käytettäessä useampia lähteitä ja luonteeltaan erilaista evidenssiä. Evidenssin hankintamenetelmiä ovat tarkastus, havainnointi, ulkoiset vahvistukset, uudelleen laskenta, menettelyjen tai kontrollien toistaminen, analyttiset menetelmät, kysyminen ja siihen liittyvä vastausten analysointi.

Going concern -oletus [Going concern assumption; Olettamus (oletus) toiminnan jatkuvuudesta]: Oletetaan, että tarkastuskohde jatkaa toimintaansa ennalta näkemättömään tulevaisuuteen saakka. Oletuksen vallitessa yhteisö voi realisoida varansa ja suorittaa maksuvelvoitteensa normaalissa toiminnassaan. Oletus on peruseriaa tilinpäätöksen valmistelussa, jota johdon tulee soveltaa, vaikka taloudellisten tietojen raportointikehys ei sitä nimenomaisesti vaatisi.

Kirjallinen vahvistusilmoitus [Written representations]: Johdon tilintarkastajalle antama kirjallinen todistus, jossa tarkastuskohde vahvistaa tiettyjä asioita tai jolla tuetaan muuta tarkastuksen evidenssiä. Kirjalliseen vahvistusilmoitukseen ei lueta tilinpäätöstä assertioineen eikä niitä tukevia kirjoja ja tietoja eikä muodollista lausuntoa lain ja määräysten noudattamisesta tai tilinpäätöksen hyväksymistä tai laissa tai määräyksissä olevaa ilmaisua johdon velvollisuuksista.

Kohtuullinen varmuus [Reasonable assurance]: Korkea, mutta ei absoluuttinen varmuus, joka saadaan hankkimalla tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaan tarkastusevidenssiä, joka pienentää tarkastusriskin hyväksyttävän matalalle tasolle.

Kontrolliriski [Control risk]: Riski sille, että sisäinen valvonta ei estä tai paljasta ja korjaa ajoissa virheellisyyttä, joka on olennainen sellaisenaan tai yhdessä muiden virheellisyyksien kanssa.

Kontrollien testaaminen [Tests of control]: Sen arviointia ja evidenssin hankkimista siitä, miten vaikuttavia kontrollit käytännössä ovat ehkäisemään, paljastamaan ja korjaamaan olennaisia virheellisyyksiä. Suunniteltaessa relevantin evidenssin hankintaa testillä tulee tunnistaa yhtäältä olosuhteet, jotka ovat merkinä kontrollin suorittamisesta ja toisaalta olosuhteet, jotka ovat merkinä poikkeamisesta kontrollin asianmukaisesta suorittamisesta. Tämän jälkeen tilintarkastaja testaa em. olosuhteiden esiintymistä tai poissaoloa.

Laajalle ulottuva vaikutus [Pervasive effect]: Virheellisyydellä on laaja-alainen vaikutus lausuma-alueeseen silloin, kun vaikutus ei rajoitu tarkoin määrättyihin lausuma-alueen elementteihin tai kohtiin tai vaikka vaikutus rajoittuisikin niihin, se edustaa suurta osaa lausuma-alueesta tai lausuma-alueessa lisäksi esitettäviin tietoihin kohdistuessaan vaikutus on olennainen lausuma-alueen (esim. tilinpäätöksen) käyttäjän käsitykselle.

Laillisuustarkastus [Compliance audit]: Ks. laillisuustarkastusohje.

Lausuma-alue: Tarkastuskohteen toimintaan tai asiantilaan liittyvä osa-alue, josta tilintarkastaja esittää lausuman tilintarkastuskertomuksessa. Lausuma-alueet on määritelty tarkastusviraston yleisessä tarkastusohjeessa. Lausuma-alueita voivat olla esimerkiksi tilinpäätös, taloudenhoidon laillisuus, tulokellisuuden kuvaus, sisäinen valvonta ja budjetointi. Lausuma-alueella tarkoitetaan tässä ohjeessa soveltuviissa tilanteissa myös lausuma-alueen yksittäistä osa-aluetta, kuten yksittäistä tilinpäätöslaskelmaa.

Liiketoimintariski [Business risk]: Riski, joka aiheutuu niistä merkittävistä tilanteista, tapahtumista, olosuhteista, toimenpiteistä tai toimenpiteiden toteuttamatta jättämisistä, jotka voivat vaikuttaa haitallisesti yhtiön kykyyn saavuttaa tavoitteensa ja toteuttaa strategiaansa.

Luotettavuus (evidenssin) [Reliability]: Siihen vaikuttaa lähde, luonne ja olosuhteet, joissa evidenssi on hankittu. Erilajisten evidenssien yleistämistä on vältettävä. Esimerkiksi riippumaton asiantuntija ei saata olla perillä asioista ja johdon asiantuntija ei saata olla objektiivinen. Yleisesti kuitenkin seuraavat säännöt pitävät: luotettavuutta lisää se, että lähde on riippumaton ja ulkopuolinen, evidenssiin liittyvät kontrollit ovat tehokkaita ja evidenssi on itse hankittua eikä epäsuorasti saatua; evidenssi on kirjallisessa muodossa eikä suullista ja dokumentoitu evidenssi on alkuperäinen eikä kopio.

Lähipiiri [Related party]: Lähipiiriä ei ole määritelty valtion talousarviota koskevissa säädöksissä ja määräyksissä. Lähipiiriin kuulumisen tunnusmerkkejä julkishallinnossa ovat määräysvalta tai organisaation johtoon kuuluminen. Lähipiiriin kuuluvat myös tunnusmerkit täyttävän henkilön lähisukulaiset ja muut läheiset ihmiset. Valtion ministeriöiden, virastojen, laitosten ja rahastojen lähipiiriin muodostavat niiden ylin johto sekä muu merkittävää päätösvaltaa käyttävä johto sekä heidän lähisukulaiset ja muut läheiset ihmiset. Lähipiiriksi sanotaan hallinto-oikeudellisessa asiayhteydessä hallintolain 28 §:n 2 momentissa tarkoitettuja henkilöitä (käsite on tältä osin läheinen). Lähipiiriä ovat ainakin hallintolain 28 §:ssä määritellyt esteelliset, erityisesti 28 §:n 2 momentissa määritellyt henkilön läheiset.

Läpikulkutesti [Walk-through test]: Muutamien tapahtumien seuraaminen läpi koko raportointijärjestelmän.

Merkittävä riski [Significant Risk]: Tunnistettu ja arvioitu olennaisen virheellisyyden riski, joka tilintarkastajan mielestä edellyttää erityistä harkintaa tilintarkastuksessa.

Mukautettu lausuma [Modified opinion]: Varauman sisältävä (qualified) tai kielteinen (adverse) lausuma tai lausumasta pidättäytyminen (disclaimer of opinion). Se, minkä tyyppistä mukautettua lausumaa tilintarkastaja käyttää, riippuu mukautukselle aiheen antaneen asian luonteesta eli siitä, onko kysymyksessä virheellisyys vai kyvyttömyys hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuva evidenssiä ja siitä, miten laaja-alaisesti tilintarkastajan käsityksen mukaan asia vaikuttaa tai voi vaikuttaa lausuma-alueeseen.

Muuta seikkaa koskeva kappale [Other Matter paragraph]: Tilintarkastuskertomukseen sisältyvä kappale, jossa viitataan asiaan, jota ei ole esitetty ja julkistettu lausuma-alueen tiedoissa ja joka tilintarkastajan

mielestä on tärkeytensä takia olennainen tilintarkastuksen, tilintarkastajan tehtävän ja tilintarkastusker-
tomuksen oikein ymmärtämiseksi.

Oikea ja riittävä kuva [True and fair view]: Ks. sovellettava tilinpäätösnormisto

Oikeat ja riittävät tiedot [True and fair view]: Ks. oikea ja riittävä kuva

Olennaisen virheellisuuden riski [Risk of material mistakement]: Olennaisen virheellisuuden riskillä tarkoi-
tetaan riskiä siitä, että tilinpäätös on olennaisesti virheellinen ennen tilintarkastusta. Tämä riski koostuu
toimintariskistä ja kontrolliriskistä.

Olennaisuus [Materiality]: Virheellisyys sellaisenaan tai yhdessä muiden virheellisyyksien kanssa on olen-
nainen, jos lausuma-alueen tiedon käyttäjä tekee tiedon perusteella toisenlaisen päätöksen kuin jos tieto
olisi oikein. Olennaisuus vaikuttaa tarkastusevidenssin hankintaan ja sitä kautta edelleen tarkastusriskiin.
Tilintarkastaja käyttää harkintaa ja tietämystään tarkastuskohteesta, kun hän tarkastusta suunnitellessaan
määrittelee, miten suurta virheellisyyttä on pidettävä olennaisena. Määrittely palvelee tarkastustoimen-
piteiden luonteen, ajoituksen ja laajuuden valintaa, olennaisten virheellisyyksien tunnistamista ja arvi-
ointia sekä jatkotarkastustoimenpiteiden luonteen, ajoituksen ja laajuuden valintaa. Asia voi olla olennai-
nen luonteensa takia, vaikka se ei olisi sellainen olennaisuusrajan perusteella.

Otanta [Audit sampling]: Menetelmä, jossa tarkastustoimenpiteitä sovelletaan vähempään kuin 100 % yk-
siköistä, jotka muodostavat tarkastustoimenpiteiden kohdepopulaation niin, että kaikilla yksiköillä on
mahdollisuus valikoitua tarkastustoimenpiteiden kohteeksi ja niin, että tilintarkastajan voi tehdä riittävä-
lä luotettavuudella populaatiota koskevia johtopäätöksiä.

Otantariski [Sampling risk]: Riski siitä, että johtopäätös, jonka tilintarkastaja tekee otoksen perusteella,
poikkeaa johtopäätöksestä, joka tehtäisiin, jos sama tarkastustoimenpide kohdistettaisiin koko perus-
joukkoon.

Palveluorganisaatio [Service organization]: Ulkopuolinen organisaatio, joka tuottaa käyttäjälle palveluja,
jotka ovat osa käyttäjän taloudellisen raportoinnin kannalta relevantteja tietojärjestelmiä.

Rajoitettu varmuus [Limited assurance]: Tarkastusta heikomman varmuuden tuottava varmuustaso. Ra-
joitettu varmuus ilmoitetaan johtopäätöksessä negatiivisessa muodossa - esimerkiksi, että tilintarkastajan
tietoon ei ole tullut seikkoja, etteikö kriteereitä olisi noudatettu kaikilta olennaisilta osiltaan. Rajoitetun-
kin varmuuden tuottamaan tarkoitettussa toimeksiannossa on perehdyttävä lausuma-alueeseen ja hankit-
tava lausuman perustaksi tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuva evidenssiä, esimerkiksi analyttisil-
la menetelmillä ja kysymällä.

Relevanssi (evidenssin) [Relevance]: Looginen yhteys tai liittyminen tarkastustoimenpiteiden tarkoituk-
seen ja, milloin siitä on kysymys, kohteena olevaan assertioon. Tarkastustoimenpiteet voivat olla rele-
vantteja joillekin assertioille ja toisille taas eivät.

Riskianalyysi: Prosessi johon sisältyy tarkastettavan asian kannalta olennaisten riskien tunnistaminen, ris-
kien arviointi ja riskien varalta olevien kontrollien arviointi.

Sisäinen tarkastus [Internal audit function]: Arviointitoiminto, joka on järjestetty tarkastuskohteessa tai
suoritetaan sille palveluna. Sen tehtäviin kuuluu muun muassa sisäisen valvonnan riittävyyden ja tehok-
kuuden selvittäminen, arvioiminen ja seuranta.

Sisäinen valvonta [Internal control]: Tarkastusviraston yleisessä tarkastusohjeessa on esitetty sisäisen val-
vonnan yleinen määritelmä. Valtion talousarviosta annetun lain 24 b §:ssä ja sen nojalla valtion talousar-
viosta annetussa asetuksessa säädetään valtion taloudenhoitoa koskevan sisäisen valvonnan järjestämi-
sestä. Valtion viraston ja laitoksen on huolehdittava siitä, että sisäinen valvonta on asianmukaisesti järjes-
tetty sen omissa toiminnassa sekä toiminnassa, josta se vastaa. Sisäisen valvonnan järjestämistä johtaa ja

sen asianmukaisuudesta ja riittävydestä vastaa viraston ja laitoksen johto. Sisäinen tarkastus on talousarviosta annetun asetuksen mukaan järjestettävä, mikäli se on perusteltua sisäisen valvonnan tavoitteiden saavuttamiseksi. Talousarvioasetuksen säännökset, taloussääntöjen laadintaa koskevat määräykset ja ohjeet ja hyväksytyt taloussäännöt toimivat talousprosessin osalta sisäisen valvonnan tarkastuskriteerien lähteenä.

ISSAI-standardeissa sisäinen valvonta on määritelty edellä esitettyä yksityiskohtaisemmin järjestelmäksi, joka sisältää seuraavat osatekijät:

- Valvontaympäristö [Control environment] muodostaa perustan muille osatekijöille.
- Riskien arviointiprosessi [Risk assessment process], jossa tapahtuu lausuma-alueella koskevaan prosessiin kohdistuvien riskien jatkuva tunnistaminen, arviointi ja käsittely. Tällaisen järjestelmän puuttuessa tilintarkastaja ottaa selvää, miten em. riskit tunnistetaan ja käsitellään.
- Tietojärjestelmä [Information system], ml. siihen kytkeytyvät toimintaprosessit. Esimerkiksi tilinpäätöksen tarkastuksessa käsitteen piirissä ovat tarkastuksen kannalta relevantit liiketapahtumalajit ja toimenpiteet, joiden avulla tapahtumat tulevat kirjanpitoon; tapahtumatiedot, niitä todentava aineisto ja erityiset tilit; tilinpäätösraportointiprosessi ja kirjauksia koskevat kontrollit. Lisäksi on ymmärrettävä, miten tarkastuskohde kommunikoi rooleista ja tehtävistä, jotka koskevat tilivelvollisyyteen perustuvaa raportointia ja lausuma-alueeseen olennaisesti vaikuttavista tapahtumista.
- Kontrollitoiminnot [Control activities], toimintaperiaatteet ja menettelytavat, jotka auttavat varmistamaan toimivan johdon antamien toimintaohjeiden toteuttamisen. Esimerkkejä ovat valtuutukset, tuloksen tarkastelu, tietojen käsittely, fyysiset kontrollit ja työtehtävien eriyttäminen.
- Kontrollien seuranta [Monitoring of controls], jotka kohdistuvat lausuma-alueella koskevan prosessin tarkastuksen kannalta olennaisiin kontrolleihin sekä se, miten tarkastuskohde aloittaa korjaavat toimet; mistä lähteistä saadaan tietoa tarkkailun käyttöön ja millä perusteella johto pitää tietoa riittävän luotettavana. Sisäisestä tarkastuksesta tulee ymmärtää sen tehtävien luonne ja organisatorinen asema ja mitä se on tarkastanut ja mitä se aikoo tarkastaa.

Sisäisen valvonnan puutteellisuus [Deficiency in internal control]: Kontrollin suunnittelussa tai toteutuksessa oleva puute, jonka takia kontrolli ei kykene ehkäisemään tai paljastamaan taikka korjaamaan ajoissa virheellisyyksiä. Puutteellisuus voi ilmetä myös siten, että riskin varalta ei ole kontrollia. Merkittävät puutteet tulee kommunikoida ylimmälle johdolle.

Sovellettava tilinpäätösnormisto [Financial reporting framework]: Vaatimusten kokonaisuus tietojen esittämisestä määrättyllä yhdenmukaisella tavalla. Tarkastusviraston tilintarkastuksessa raportointikehys perustuu lakiin ja asetukseen valtion talousarviosta.

Sovelluskontrollit [Application controls in information technology]: Tietojärjestelmän sisäiset automaattisesti toistuvat kontrollit.

Taloudellisten tietojen raportointikehys: Raportointikehys, jonka johto on valinnut tilinpäätöksen valmistelun perustaksi. Säädökset ja määräykset voivat suoraan edellyttää määrätyn raportointikehysten soveltamista. Jos niin ei ole, raportointikehys tulisi valita niin, että se ottaa huomioon tarkastuskohteen toiminnan luonteen sekä tavoitteet, jotka ovat tilinpäätöksen laatimisella. Raportointikehystä sanotaan laillisuusviitekehyyksi (compliance framework), kun sen mukaan tilinpäätöksessä riittävät esitettäväksi vain se laissa ja määräyksissä sanotut asiat. Oikean kuvan viitekehyyksessä (fair presentation framework) edellytetään, että oikean kuvan antamiseksi tilinpäätöksessä on tarvittaessa esitettävä lisäksi tietoja, joita säädökset ja määräykset eivät suoranaisesti vaadi ja/tai että on poikettava viitekehyyksen vaatimuksista, jos se on tarpeen oikean kuvan antamiseksi tilinpäätöksessä.

Tarkastusmuistio: Väliraporttia vastaava asiakirja, jonka sisältämistä havainnoista, johtopäätöksistä ja mahdollisista suosituksista tarkastusvirasto kirjaamon kautta lähetetyllä kirjeellään pyytää tarkastuskohteen tai muun tahon virallisen kannan.

Tarkastusolennaisuus [Performance materiality]: Olennaisuus, jonka tilintarkastaja huolellisesti harkittuaan asettaa matalammaksi kuin lausuma-alueelle kokonaisuutena ja mahdollisesti erikseen lausuma-

alueen osatekijöille. Tarkastusolennaisuus palvelee sellaisten virheellisyyksien havaitsemista, jotka yhteenlaskettuina aiheuttavat olennaisen virheellisyyden.

Tarkastusriski [Audit risk]: Riski sille, että tilintarkastaja esittää virheellisen (inappropriate) lausuman tilintarkastuskertomuksessa, kun lausuma-alueessa on olennainen virheellisyys. Tarkastusriski on tulema olennaisen virheellisyyden riskistä ja havaitsemisriskistä.

Tarkastusvirasto [Supreme Audit Institution]: Ylin kansallinen tarkastusviranomaisena, Suomessa valtiontalouden tarkastusvirasto.

Tarkoitukseen soveltuvuus [Appropriateness]: Evidenssin laadun mitta, kuinka relevanttia ja luotettavaa tukea evidenssi antaa tilintarkastajan lausuman perustana oleville johtopäätöksille.

Tarpeellinen määrä [Sufficiency]: Evidenssin paljouden mitta. Tarvittavan evidenssin määrään vaikuttavat tilintarkastajan arvio olennaisen virheellisyyden riskeistä ja evidenssin laatu.

Tiettyä seikkaa painottava kappale [Emphasis of Matter paragraph]: Tilintarkastuskertomukseen sisältyvä kappale, jossa viitataan tilinpäätöksessä asianmukaisesti esitettyyn seikkaan, joka tilintarkastajan harkinnan mukaan on niin tärkeä, että se on perustavan laatuinen käyttäjien tilinpäätöksestä saaman käsityksen kannalta.

Tiimi [Engagement team]: Tilintarkastajat ja muu henkilöstö, joka suorittaa tarkastuksen, eivät kuitenkaan tarkastuksessa käytettävät ulkoiset asiantuntijat.

Tilinpäätöslaskelmat [Financial statements]: Tilinpäätökseen sisältyvä tilinpäätöslaskelma tai muu tilinpäätöksessä esitettävä tietojen kokonaisuus. Tilinpäätöslaskelmat ovat talousarvion toteutumalaskelma, tase sekä tuotto- ja kululaskelma.

Tilintarkastaja [Auditor]: Tilintarkastajalla tarkoitetaan tässä ohjeessa valtiontalouden tarkastusvirastossa tilintarkastustehtäviä hoitavia tarkastusviraston virkamiehiä, joita ovat tarkastustiimin jäsenet eli tarkastuksen esittelijä, muut tarkastuksen suunnitteluun ja toteuttamiseen osallistuvat, tarkastusta ohjaava ja valvova virkamies sekä tilintarkastuskertomuksesta päättävä virkamies. Lainsäädännön ja tarkastusstandardien tarkoittama vastuu tilintarkastuksesta kuuluu valtiontalouden tarkastusviraston suorittamassa tilintarkastuksessa tarkastusvirastolle viranomaisena. Termillä päävastuullinen tilintarkastaja tarkoitetaan tässä ohjeessa yksittäisissä kohdissa ohjeen selkiyttämisen vuoksi em. esittelijänä toimivaa virkamiestä.

Tilintarkastajan vuosiyhteenveto: Tarkastuskohteelle ja sitä ohjaavalle ministeriölle sekä tarkastusviraston omaan käyttöön tarkoitettu yhteenveto suoritetusta tarkastuksesta ja sen tuloksista. Vuosiyhteenveto kokoaa tarkastuksessa tehdyn raportoinnin selkeäksi kokonaisuudeksi tilintarkastuskertomuksen laadintaa varten. Vuosiyhteenveto selittää tilintarkastuskertomuksessa esitettyjen lausumien perusteluja. Lisäksi vuosiyhteenveto sisältää tietoja vähintäänkin huomionarvoisista asioista, joita ei käsitellä tilintarkastuskertomuksessa.

Toimintariski [Inherent risk]: Lausuma-alueen osatekijää koskevan assertion alttius virheellisyydelle, joka on olennainen sellaisenaan tai yhdessä muiden virheellisyyksien kanssa. Tällöin riskiä tarkastellaan ilman kontrolleja, joita on virheellisyyden varalta.

Ulkopuolinen vahvistus [External confirmation]: Evidenssi, jonka tilintarkastaja saa suorana vastauksena kolmannelta osapuolelta (vahvistaja) dokumentoituna. Ulkopuolisia vahvistuksia pidetään tavanomaista vahvempina evidenssinä, koska evidenssi on ulkoista, tilintarkastaja saa evidenssin suoraan ja evidenssi on kirjallista. Tällaisen evidenssin käyttö parantaa tilintarkastajan suorittaman riskien arvioinnin tasoa. Vahvistusta voidaan pyytää

- positiivisena, jolloin vahvistaja vastaa suoraan tilintarkastajalle, onko hän samaa vai eri mieltä tiedosta, josta on pyydetty vahvistus tai antaa pyydetyn tiedon

- negatiivisena, jolloin vahvistaja vastaa suoraan tilintarkastajalle vain, jos hän on eri mieltä tiedosta, josta on pyydetty vahvistus

Vertailutiedot [Comparative information]: Tilinpäätöksessä esitettyjä vertailutietoja, jotka edustavat edellisen tilikauden rahamääriä ja muita julkistettuja tietoja, jotka sisällytetään nykyisen tilinpäätöksen osaksi, kokonaisuuteen kuuluvina. Vertailutietojen yksityiskohtaisuus määräytyy ensisijaisesti nykyisen tilinpäätöksen lukujen perusteella.

Vertailutilinpäätös [Comparative financial statements]: Tilinpäätöksessä esitettyjä edellisen tilinpäätöksen rahamääriä ja muita julkistettuja tietoja, jotka vertailua varten sisällytetään nykyiseen tilinpäätökseen ja joihin tilintarkastettuina viitataan tilintarkastajan lausumassa. Vertailutietojen yksityiskohtaisuus on sama kuin nykyisessä tilinpäätöksessä.

Vilpillinen taloudellinen raportointi [Fraudulent financial reporting]: Tileissä tahallisesti ilmoitetaan vääriä eriä tai jätetään niitä pois eriä, tosineineistoa manipuloidaan ja/tai tilinpäätöksen käyttäjille ei kerrota merkityksellisiä tietoja toiminnasta ja taloudesta. Toimivaltansa tai asemansa avulla johdolla on tilaisuus sivuuttaa kontrollit. Johto voi esimerkiksi muuttaa oletuksiaan, tulkintaansa laskentaperiaatteista tai muuta harkinnan käyttöään, kirjata tapahtumia ennenaikaisesti tai myöhässä tai ryhtyä monimutkaisiin liiketoimien järjestelyihin. Ylimmän johdon erityisiin valvontatehtäviin kuuluu tarkastella johdon puuttumista tilinpäätöksen valmisteluprosessiin.

Varojen väärinkäyttö [Misappropriation of assets]: Väärinkäytös, joka kohdistuu omaisuuteen, mm. omaisuuden varastaminen, maksuaineiston manipulointi, omien hankintojen maksattaminen työnantajalla ja työnantajan omaisuuden käyttö omiin tarpeisiin. Väärinkäytön peittämiseksi kirjanpitoaineistoa ja tosineistoa saatetaan väärentää. Alkuaan vähäiset teot voivat ajan myötä kasvaa suuriin mittoihin.

Virheellisyys [Misstatement]: Ero lausuma-alueen osatekijässä olevan määrän, luokituksen tai esityksen (presentation) tai julkistamisen (disclosure) ja soveltuvan raportointikehyksen edellyttämän määrän, luokituksen, esityksen tai julkistamisen välillä. Virheellisyys voi johtua virheestä tai väärinkäytöksestä. Tilintarkastuskertomukseen tulevaa lausumaa muodostaessaan tilintarkastaja ottaa virheellisyyksien ohella huomioon myös niihin tehdyt korjaukset (adjustments).

Vuosiyhteenveto: Ks. tilintarkastajan vuosiyhteenveto

Vähäinen virheellisyys [Clearly trivial misstatement]: Virheellisyys, joka ovat selvästi asetettua olennaisuutta vähäisempi ja merkityksetön, ilmeni virheellisyys sitten kerran tai useammin, minkä tahansa kokoa, luonnetta tai olosuhteita koskevan kriteerin mukaan tarkasteltuna.

Väliraportti: Ennen tarkastuksen päättövaihetta käytettävä asiakirja, jossa kommunikoidaan tarkastuskohteelle tarkastuksesta ja sen tuloksista. Väliraportissa tarkastuskohteelle kerrotaan tilintarkastajan havaitsemat olennaiset virheellisyydet, jotka korjaamattomina vaikuttavat tilinpäätökseen ja tilintarkastajan lausumaan tilintarkastuskertomuksessa. Väliraportti pyritään antamaan siten ajoitettuna, että tarkastuskohteen on mahdollista korjata olennaiset virheellisyydet lausuma-alueesta.

Väärinkäytös [Fraud]: Tahallinen teko, jolla yksi tai useampi henkilö petoksellisesti hankkii epäoikeutettua tai laitonta etua. Väärinkäytökseen syyllistyvät henkilöt voivat kuulua johtoon, ylimpään johtoon, henkilökuntaan tai kolmansiin osapuoliin.

Yksittäisten tapahtumien tarkastus [Tests of details]: Ks. aineistotarkastustoimenpiteet.

Yleiset tietotekniikkakontrollit [General IT-controls]: Kontrollit, jotka koskevat useita sovelluksia, tukevat sovelluskontrollien vaikuttavuutta ja varmistavat tietojärjestelmien jatkuvasti oikeaa toimintaa. Yleisten IT-kontrollien kohteena ovat yleensä datakeskukset (data center), verkkotoiminnot, järjestelmäohjelmistojen hankinta, muutokset ja ylläpito, kirjautumisturvallisuus (access security) ja sovellusohjelmistojen hankinta, kehittäminen ja ylläpito.

Ylin hallintoelin [Those Charged with Governance]: Hierarkkisesti toimivan johon yläpuolella oleva toimielin. Jos organisaatiossa ei ole erityistä ylintä hallintoelintä, ylimmän hallintoelimen tehtävät voivat kuulua toimivalle johdolle. Ks. "Ylin johto".

Ylin johto: Viraston tai laitoksen ylin virkamies. Valtionhallinnossa ei ole esimerkiksi osakeyhtiöissä käytettyjä hallintorakenteita, joissa hallitus (ylin hallintoelin) ohjaa ja valvoo toimitusjohtajaa (agentti) osakkeenomistajien (päämies) puolesta. Valtion virastoissa ja laitoksissa ylintä johtoa edustaa ylin johto.