



Valtiontalouden tarkastusviraston
tarkastus- ja valvontaohjeet

Tilintarkastusohje

D/627/04.08.00/2021

Annettu 8.12.2020

Sisällys

1	Tunne tämä ohje ja tehtäväsi	3
1.1	Ohjeistuksen kuvaus	3
1.2	Tilintarkastuksen tehtävä	4
2	Suunnittele toimeksianto kokonaisuutena.....	5
2.1	Suunnittele tarkastus.....	5
2.2	Varmista lähtökohdat toimeksiannon moitteettomalle suoritukselle	6
2.3	Määrittele olennaisuus.....	7
2.4	Tunnista olennaiset riskialueet ja riskit	8
2.5	Arvioi olennaiset riskit	10
2.6	Arvioi sisäisen valvonnan järjestämistä ja olennaisten riskien kontrollointia	11
2.7	Päätä alustavista tarkastustoimenpiteistä	12
2.8	Kuvaa tarkastus projektikohtaisessa tarkastussuunnitelmassa ja riskianalysissä	14
3	Hanki tarkastuksen sisältötavoitteita koskevaa evidenssiä	15
3.1	Tarkasta keskeisiä kontrolleja.....	15
3.2	Päätä, missä määrin luotat kontrolleihin.....	16
3.3	Suorita aineistotarkastustoimenpiteitä.....	17
3.4	Dokumentoi evidenssi tilintarkastusdokumentaatioon	19
4	Varmista, että evidenssi riittää ja tee johtopäätökset ja suositukset.....	20
4.1	Varmista evidenssin riittävyys	20
4.2	Tee johtopäätökset ja varmista niiden riittävyys	22
4.3	Täydennä tai muuta tarkastusta tarvittaessa	23
4.4	Pyydä tarkastuskohteen kommentit, ml. suositusten toimeenpanoaikeet.....	24
4.5	Käsittele tarkastuskohteen vastaus ja kirjoita tarkastusraportti.....	25
5	Suunnittele tilinpäätöstarkastus ja suorita se	25
5.1	Varmista, että tilinpäätöstarkastus kattaa kaikki tarkastettavat asiat	25
5.2	Varmista, että evidenssi riittää ja tee johtopäätökset ja suositukset.....	27
6	Raportoi tarkastuksen keskeiset tulokset.....	27
6.1	Tarkastele tarkastuksen keskeisiä tuloksia	27
6.2	Kirjoita loppuasiakirjaluonnokset	29
6.3	Pyydä tilintarkastuskertomuksesta tarkastuskohteen kommentit.....	30
6.4	Valmistele tarkastuksen loppuasiakirjat.....	31
6.5	Sulje tarkastus	31
6.6	Jälkiseuranta	32
7	Käytä näitä käsitteitä	33

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 ja työohjeet sekä tarkastuskierrosta koskevat suunnitelmat ja muut mahdolliset 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.

1.1.4 Tilintarkastusten toteuttaminen perustuu vuonna 2020 käyttöön otettuun tiimimalliin. Kirjanpitoyksiköiden tilintarkastukset toteutetaan tiimimallissa siten, että tarkastustyöhön osallistuu aina kolme tiimiä: molemmat keskitetyn tarkastuksen tiimit sekä yksi asiakastiimi. Keskitetyn tarkastuksen tiimejä ovat talousarvion noudattamisen tarkastuksen tiimi ja yhteisten prosessien tarkastuksen tiimi.

1.1.5 Tarkastustiimien työtavat eroavat toisistaan. Asiakastiimit suunnittelevat ja toteuttavat kirjanpitoyksikkökohtaisesti tehtävän tarkastuksen ottaen huomioon keskitetysti suoritettavan tarkastustyön. Keskitetyt tiimit suunnittelevat ja toteuttavat vastuualueellaan olevan työn kokonaisuutena.

1.1.6 Tämä ohje on laadittu erityisesti asiakastiimeissä tehtävän työn näkökulmasta, mutta ohje palvelee soveltuvin osin myös keskitetyn tarkastuksen tiimien tekemää työtä.

1.1.7 Tässä ohjeessa tarkastuskohteella tarkoitetaan asiakastiimien näkökulmasta erityisesti yksittäistä kirjanpitoyksikköä. Yhteisten prosessien tarkastuksen tiimin näkökulmasta tarkastuskohteella tarkoitetaan ensisijaisesti keskitettyjä prosesseja, joista vastaa palvelukeskuksen johto. Talousarvion tarkastuksen kohteena on valtion talousarvio.

1.2 Tilintarkastuksen tehtävä

Tavoite

- 1.2.1 Tilintarkastuksen tarkoituksena on lisätä tilinpäätöksen käyttäjien luottamusta tilinpäätökseen. Tämä saavutetaan siten, että tilintarkastuskertomuksessa annetaan tilintarkastusohjeen liitteessä tarkemmin määritellyt lausumat.

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 analyttiset 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. Toiminnallisesta tehokkuudesta annetaan kuitenkin rajoitettuun varmuuteen perustuva negatiivinen lausuma. Tilintarkastajalta edellytetään ammatillisen harkinnan käyttämistä ja ammatillista skeptisyyttä. Tilintarkastaja arvioi tilinpäätöksessä olevan olennaisen virheellisuuden 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 esittämiseksi tarkastusraporteissa ovat riittävät. Tilintarkastuksen laadunvalvontaa käsitellään erillisissä ohjeissa.
- 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 Suunnittele toimeksianto kokonaisuutena

2.1 Suunnittele tarkastus

Tavoite

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

Vaatimukset

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

Tarkastustoimenpiteet

- 2.1.3 Projektikohtaisten tilintarkastussuunnitelmien laatiminen perustuu tarkastusviraston suunnitelma-asiakirjoihin. Nämä asiakirjat muodostavat suunnitelmakokonaisuuden. Tarkastusviraston suunnitelma-asiakirjoissa päätetään tarkastukseen osallistuvista tilintarkastajista ja heidän käytössään olevista resursseista olennaisilta osin. Myös tilintarkastuksen tiimimalli, jossa keskeinen osa tarkastustyöstä tehdään keskitettyjen tiimien toimesta, on osa tilintarkastuksen kokonaisstrategiaa. Näistä 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.

- 2.1.4 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. Tarkastussuunnittelun tavoitteena on

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

- 2.1.5 Päästäkseen riittävään varmuuteen tilintarkastajan tulee säilyttää ammatillinen skeptisyys koko tarkastuksen ajan. Hänen tulee ymmärtää, että kaikki tavanomaiset tarkastustoimenpiteet eivät välttämättä ole tehokkaita väärinkäytöksiin 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.

- 2.1.6 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
- soveltuviissa tapauksissa auttaa tarkastuskohteen tilintarkastajien ja erityisasiantuntijoiden tekemän työn koordinoimisessa.

2.2 Varmista lähtökohdat toimeksiannon moitteettomalle suoritukselle

Tavoite

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

Vaatimukset

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

Tarkastustoimenpiteet

- 2.2.3 Tilintarkastajan tulee tuntea tarkastuskohteensa ja sen toimintaympäristö, ml. tarkastuksen kannalta relevantit palveluorganisaation palvelut.

- 2.2.4 Tilintarkastajan tulee tuntea tarkastuskohteensa voidakseen suunnitella ja toteuttaa tarkastuksen vaikuttavasti. Tilintarkastajan tulee säännöllisesti seurata tarkastuskohteen toimintaa. Tilintarkastajan tulee hankkia tietoja seuraavista tarkastuskohdetta ja sen olosuhteita 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 tilinpäätösvirheellisyyteen 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.

- 2.2.5 Tarkastuksen suunnitteluvaiheessa on pyrittävä tunnistamaan ja hyödyntämään kaikki kohtuullisesti saatavilla oleva relevantti tieto. Tarkastajien tulee osallistua tarkastuksen suunnitteluun, ml. keskustelut tarkastustiimin sisällä ja tarvittaessa tarkastustiimien välillä. Näin suunnittelussa saadaan hyödynnettyä kaikkien asianosaisten kokemus ja näkemykset.

- 2.2.6 Yksittäisissä tarkastusprojekteissa kohteen kanssa käytävillä keskusteluilla varmistetaan, että kohteen johdolla on tiedossa tilintarkastuksessa käytettävät tarkastuskriteerit sekä yleiskuva

tilintarkastuksen suunnitellusta laajuudesta ja ajoituksesta. Ennen tarkastuksen aloittamisesta päättämistä keskustellaan tarkastuskohteen kanssa tarkastusaiheesta ja tarkastuskriteereistä. Keskustelun käyminen osallistujineen sekä johtopäätökset dokumentoidaan työpapereihin. Vuorovaikutusta tarkastuskohteen kanssa on laajemmin käsitelty tarkastusviraston tarkastusohjeiden yleisessä osassa.

- 2.2.7 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.
- 2.2.8 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.
- 2.2.9 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.
- 2.2.10 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.

2.3 Määrittele olennaisuus

Tavoite

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

Vaatimukset

- 2.3.2 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 määrittelemänsä olennaisuutta tarkastuksen aikana.

Tarkastustoimenpiteet

- 2.3.3 Olennaisuus on määriteltävä niin, että se on omiaan nostamaan esille asioita, joilla on vaikutusta lausumiin tilintarkastuskertomuksessa.

- 2.3.4 Tilinpäätösnormistoissa olennaisuudella tarkoitetaan yleensä, että virheellisyydet tai puutteet todennäköisesti vaikuttaisivat tilinpäätöksen käyttäjien tilinpäätöksen perusteella tekemiin päätöksiin. Tarkastusviraston tilintarkastuksessa olennaisuus liittyy myös tilivelvollisuuteen, jonka mukaan olennaisia voivat olla virheet ja puutteet, jotka todennäköisesti vaikuttaisivat tilinpäätöksen käyttäjän saamaan kuvaan tarkastettavan organisaation tilivelvollisuuden toteutumisesta. Olennaisuuskäsitteen käyttö tilintarkastuksessa korostaa, että tilinpäätösinformaatio on tärkeä tilinpäätöksen käyttäjälle.
- 2.3.5 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.
- 2.3.6 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, väärin 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.

2.4 Tunnista olennaiset riskialueet ja riskit

Tavoite

- 2.4.1 Tarkastus kattaa asiat, joiden virheellisyys johtaisi mukautettuun lausumaan tarkastuskertomuksessa.

Vaatimukset

- 2.4.2 Tarkastusviraston suorittama tilintarkastus on riskiperusteista. Asiakastiimeissä riskianalyysi tehdään kirjanpitoyksikkökohtaisesti, ja keskitetyissä tiimeissä riskianalyysi tehdään kokonaisuudesta. Riskianalyysiin kuuluu riskien tunnistaminen, riskien arviointi ja riskien varalta olevien kontrollien arviointi. Riskianalyysi tehdään tarkastuksen alussa, sitä päivitetään tarvittaessa ja sen pätevyyttä tarkastellaan tilinpäätöksen tarkastusvaiheessa.
- 2.4.3 Tilintarkastajan tulee keskittyä tarkastuksen kannalta olennaisiin riskeihin. Tilintarkastajan tulee tunnistaa ja arvioida olennaisen virheellisyyden riskit lausuma-alueissa ja kohdistaa tarkastus näihin riskeihin.

Tarkastustoimenpiteet

- 2.4.4 Olennaisten virheellisyyksien tunnistamisprosessi alkaa siitä, kun tilintarkastaja muodostaa käsitystään tarkastuskohteesta. 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.

- 2.4.5 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.
- 2.4.6 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.
- 2.4.7 Kun on kyse tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista, suunniteltujen riskienarviointitoimenpiteiden ja muiden tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta päättäminen on tärkeää, kun otetaan huomioon sekä informaation moninaisuus että tilinpäätökseen sisältyvien tietojen yksityiskohtaisuuden taso. Lisäksi tiettyihin tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin voi sisältyä pääkirjanpidon ja osakirjanpitojen ulkopuolelta saatua tietoa, mikä voi vaikuttaa arvioituihin riskeihin sekä niihin vastaavien tilintarkastustoimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen. Tällaisia pääkirjanpidon ja osakirjanpidon ulkopuolelta saatuja tietoja ovat erityisesti vastuita koskeva tilinpäätöslaskelmien liitetieto.
- 2.4.8 Riskejä tulee tunnistaa jatkuvaluonteisesti ja arvioida järjestelmällisesti. Tilintarkastajan tulee
- tunnistaa riskejä muodostaessaan käsitystä tarkastuskohteesta
 - 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.
 - Riskianalyyseissä hyödynnetään tilintarkastusohjeistuksen mukaisia assertioita (olettamia), jotka ovat oikeellisuus, täydellisyys, katko, olemassaolo, tapahtuminen, luokittelu, esittämistapa, oikeudet ja velvoitteet sekä oikeellisuus, arvostaminen ja kohdistaminen. Talousarvion noudattamista käsitellään riskianalyyseissä omana assertiona (talousarvion noudattaminen). Assertioita on käsitelty tarkemmin tämän ohjeen liitteessä.
- 2.4.9 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.
- 2.4.10 Riskien tunnistamisen ja arvioinnin tulee kattaa talousarvion ja sitä koskevien keskeisten säännösten noudattaminen.
- 2.4.11 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.
- 2.4.12 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.

2.4.13 Käsitkensä 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.

2.5 Arvioi olennaiset riskit

Tavoite

2.5.1 Tilintarkastaja arvioi tilintarkastuksen kannalta olennaiset riskit.

Vaatimukset

2.5.2 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.

2.5.3 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

2.5.4 Riskien arvioinnissa hyödynnetään erilaisia menettelyitä, joihin kuuluvat

- tiedustelut johdolle ja muulle henkilöstölle, joilla tilintarkastajan arvion mukaan todennäköisesti on hyödyllisiä tietoja tunnistettaessa virheitä ja väärinkäytöksistä johtuvaa olennaista virheellisyyttä lausuma-alueessa
- analyyttisten 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 haastattelussa saaduille tiedoille.

2.5.5 Tilintarkastaja käyttää ammatillista harkintaa päättäessään vaadittavan käsityksen laajuudesta.

2.5.6 Harkitessaan sitä, mitkä riskeistä ovat merkittäviä riskejä, tilintarkastajan tulee ottaa huomioon vähintään seuraavat seikat:

- onko kysymyksessä väärinkäytösriski
- kytkettykö 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.

2.5.7 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 virheellisyyteen lausuma-alueessa. Tulojen väärinkäytösriskejä on arvioitava riittävästi. Olettaen että väärinkäytösriskejä liittyy aina tuloihin, tilintarkastaja arvioi, mihin tulojen lajeihin ja liiketapahtumiin riskit liittyvät. Tulojen kokonaisriskiä vähentää se, että niihin ei yleensä liity tiedon manipulaatioon liittyvää riskiä.

2.6 Arvioi sisäisen valvonnan järjestämistä ja olennaisten riskien kontrollointia

Tavoite

2.6.1 Tilintarkastaja muodostaa yleiskäsityksen sisäisestä valvonnasta ja arvioi olennaisten riskien kontrolliriskin.

Vaatimukset

2.6.2 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

2.6.3 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.

2.6.4 Tilintarkastajan tulee tunnistaa olennaisten virheellisyyksien riskien varalta olevat kontrollit ja päättää, ovatko ne vaikuttavia. Tilintarkastajan tulee

- tunnistaa riskien varalta olevia kontroleja muodostaessaan käsitystä tarkastuskohteesta
- yhdistää mielessään tunnistettuihin riskeihin, mikä voi mennä pieleen, kun otetaan huomioon ne kontrollit, joiden vaikuttavuutta tilintarkastaja aikoo testata
- pohtia virheellisyyden todennäköisyyttä ja olennaisuutta.

2.6.5 Kontrollin toimivuutta arvioitaessa harkitaan, pystyykö kontrolli yksin tai yhdessä muiden kontrollien kanssa tehokkaasti estämään tai havaitsemaan ja korjaamaan olennaisen virheellisyyden.

2.6.6 Kontrollien tunnistamisen sekä vaikuttavuuden arvioinnin tulee kattaa tarkastuksen kannalta relevantti palveluorganisaation toiminta. Tarkastusviraston tilintarkastuksessa talous- ja henkilöstöhallinnon ulkoistettujen tehtävien tarkastus suoritetaan keskitetysti.

- 2.6.7 Tilintarkastaja voi käyttää riskienarvioinnin yhteydessä toteutettuja tarkastustoimenpiteitä suorittamalla hankittua tietoa tilintarkastusevidenssinä.

2.7 Päättä alustavista tarkastustoimenpiteistä

Tavoite

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

Vaatimukset

- 2.7.2 Tilintarkastajan tulee suunnitella ja toteuttaa kokonaisnäkemukseen perustuvia tarkastustoimenpiteitä vastatakseen olennaisen virheellisuuden riskeihin tilinpäätöstopasolla.
- 2.7.3 Tilintarkastajan tulee suunnitella ja suorittaa tarkastustoimenpiteitä, jotka ovat luonteeltaan, ajoitukseltaan ja laajuudeltaan sellaisia, että ne perustuvat ja niillä vastataan arvioituihin olennaisen virheellisuuden riskeihin.
- 2.7.4 Suoritettavia tarkastustoimenpiteitä suunnitellessaan tilintarkastajan tulee ottaa huomioon se, mihin hän on perustanut tekemänsä arviot olennaisen virheellisuuden riskistä, mukaan lukien riskikohteen erityisistä ominaispiirteistä aiheutuvan olennaisen virheellisuuden todennäköisyys ja hankkia tilintarkastusevidenssiä sen toteamiseksi, toimivatko keskeiset kontrollit tehokkaasti, mikäli tilintarkastaja aikoo luottaa niihin. Tilintarkastajan tulee hankkia sitä vakuuttavampaa tilintarkastusevidenssiä, mitä suuremmaksi hän on arvioinut riskin.
- 2.7.5 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.
- 2.7.6 Jos tilintarkastaja on todennut, että kyseessä on merkittävä riski, hänen tulee suorittaa kyseiseen riskiin erityisesti vastaavia aineistotarkastustoimenpiteitä.

Tarkastustoimenpiteet

- 2.7.7 Kokonaisnäkemukseen 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.
- 2.7.8 Tilintarkastajan käsitys valvontaympäristöstä vaikuttaa olennaisen virheellisuuden riskien arviointiin tilinpäätöstopasolla ja kokonaisnäkemukseen perustuviin toimenpiteisiin.
- 2.7.9 Tilintarkastajan arvio tunnistetuista riskeistä antaa perustan harkinnalle, joka koskee asianmukaista lähestymistapaa tarkastustoimenpiteiden suunnittelemisessa ja suorittamisessa. Tilintarkastaja voi esimerkiksi todeta, että hän pystyy vastaamaan arvioituun riskiin tehokkaasti ainoastaan testaamalla kontroleja, tietyissä asioissa on tarkoituksenmukaista suorittaa vain

aineistotarkastustoimenpiteitä tai tehokas lähestymistapa on sekä kontrollien testaamista että aineistotarkastustoimenpiteitä sisältävä yhdistetty lähestymistapa.

- 2.7.10 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 otoskokoon.
- 2.7.11 Tilintarkastajan arvioimat riskit voivat vaikuttaa sekä siihen, minkä tyyppisiä tarkastustoimenpiteitä suoritetaan, että siihen, miten niitä yhdistellään. Tietyt tarkastustoimenpiteet voivat soveltua joihinkin riskeihin paremmin kuin toisiin.
- 2.7.12 Riskiä koskevan arvion perusteet ovat relevantteja päätettäessä tarkastustoimenpiteiden luonteesta. Esimerkiksi jos arvioitu riski on pienempi erityisten ominaispiirteiden johdosta ilman, että otetaan huomioon siihen liittyviä kontroleja, tilintarkastaja voi todeta, että analyttiset aineistotarkastustoimenpiteet yksin tuottavat tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.
- 2.7.13 Tilintarkastaja saattaa testata kontroleja 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.
- 2.7.14 Tietyt tarkastustoimenpiteet voidaan suorittaa vain tilikauden lopussa tai sen jälkeen, esimerkiksi tilinpäätöksen täsmäyttäminen kirjanpitoaineistoon ja tilinpäätöstä laadittaessa tehtyjen oikaisujen tutkiminen.
- 2.7.15 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.
- 2.7.16 Tarkastusviraston tilintarkastuksella on laajan testaamisen mahdollisuus tietokoneavusteisia tilintarkastusmenetelmiä käyttämällä. Kirjanpitojärjestelmästä saatavien tietojen ohella on hyvä pyrkiä hankkimaan tietoa myös erilaisista esijärjestelmistä. Eri järjestelmistä saatuja tietoja yhdistämällä voidaan lisätä tilintarkastuksen tehokkuutta ja vaikuttavuutta.
- 2.7.17 Pyrkimään tunnistamaan olennaisia virheellisyyksiä tilintarkastajan tulee tarkastella mahdollisia aiemmin hankkimiaan relevantteja tietoja. Käyttäessään tarkastuskohteen tuottamia tietoja tilintarkastajan tulee arvioida, ovatko tiedot tarkoitukseensa riittävän luotettavia vallitsevissa olosuhteissa.
- 2.7.18 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.

2.7.19 Jos tarkastusvirasto ei suorittanut tarkastusta edellisenä tilikautena, tilintarkastajan tulee hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä siitä, sisältyykö avaavaan taseeseen virheellisyyksiä, jotka vaikuttavat olennaisesti tilinpäätökseen.

2.7.20 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 työtä, hänen tulee sisällyttää tarkastuksen dokumentaatioon tekemänsä johtopäätökset, jotka koskevat sisäisen tarkastuksen työn riittävyttä 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.

2.8 Kuvaa tarkastus projektikohtaisessa tarkastussuunnitelmassa ja riskianalyyssissä

Tavoite

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

Vaativuudet

2.8.2 Tilintarkastaja laatii projektikohtaisen tarkastussuunnitelman (tarkastusviraston tarkastusohjeiden yleisessä osassa projektisuunnitelma) tämän ohjeen mukaisesti.

Tarkastustoimenpiteet

2.8.3 Tarkastussuunnitelmaa luodessaan tilintarkastaja

- tunnistaa toimeksiannosta piirteet, joka määrittävät toimeksiannon laajuuden
- varmistuu tarkastuksen raportoinnin tavoitteista suunnitellakseen tarkastuksen ajoituksen ja kommunikoinnin luonteen
- tarkastelee, onko tarkastustiimin käytössä muista tarkastuskohdetta koskevista toimeksiannoista syntyneitä relevanttia tietämystä
- ottaa huomioon muiden tarkastustiimien tarkastusten tarkastustoimenpiteet.

2.8.4 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.

2.8.5 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.

2.8.6 Jokaista tarkastukseen osallistuvaa suositellaan laatimaan hänelle osoitetuista työkokonaisuuksista yksi tai useampi työsuunnitelma, jossa kuvataan tarkastustoimenpiteet, käytettäväksi suunnitellut aineistot ja muut toimeenpanon kannalta keskeiset asiat.

3 Hanki tarkastuksen sisältötavoitteita koskevaa evidenssiä

3.1 Tarkasta keskeisiä kontrolleja

Tavoite

- 3.1.1 Tarkastusviraston tilintarkastuksissa käytetään kontrollilähtöisiä tarkastustoimenpiteitä aina kun se on mahdollista.

Vaatimukset

- 3.1.2 Silloin kun tilintarkastaja päättää suorittaa kontrollien testaamista, tilintarkastaja toteuttaa kontrollien tarkastuksen tämän ohjeen ja sitä tarkentavan liitteen mukaisesti.
- 3.1.3 Tilintarkastajan tulee suunnitella ja suorittaa kontrollien testausta, jos tilintarkastajan arvio olennaisen virheellisyyden riskistä perustuu oletukseen siitä, että kontrollit toimivat tehokkaasti tai yksin aineistotarkastustoimenpiteillä ei pystytä hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.
- 3.1.4 Kontrollien testausta ja yksittäisten tapahtumien tarkastamista suunnitellessaan tilintarkastajan tulee päättää tarkastettavien yksikköjen valintamenetelmistä, joiden avulla tarkastustoimenpiteen päämäärä saavutetaan tehokkaasti.

Tarkastustoimenpiteet

- 3.1.5 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.
- 3.1.6 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.
- 3.1.7 Kontrollien testausta varten tilintarkastajan tulee tietää, miten kontrolleja on toteutettu, miten kontrollit riippuvat muista kontrolleista ja ovatko kontrollit 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 kontrollit muista kontrolleista (epäsuorat kontrollit) ja jos riippuvat, onko tarpeen hankkia evidenssiä siitä, ovatko nuo epäsuorat kontrollit 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.

- 3.1.8 Hankkiessaan evidenssiä kontrollien toiminnasta testausajankohtien väliltä tilintarkastajan tulee hankkia evidenssiä siitä, ovatko kontrollit muuttuneet merkittävästi edellisen testauksen jälkeen ja määritellä, mitä lisäevidenssiä on hankittava testausajankohtien väliltä.
- 3.1.9 Tilintarkastajan tulee tehdä perusteltu päätös, voiko hän luottaa edellisissä tarkastuksissa testattuihin kontrolleihin. Harkitessaan edellisissä tarkastuksissa kontrollien testauksesta hankitun evidenssin käyttöä ja sitä, minkä ajan kuluttua kontrollit 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 kontrolli 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.
- 3.1.10 Päättyessään 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.
- 3.1.11 Tyypillisesti tilintarkastuksessa pyritään luottamaan tietojärjestelmien automatisoituihin kontrolleihin, joita on tarkastettu aikaisempina tilikausina ja joiden on tällöin todettu toimivan tarkoitetulla 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.
- 3.1.12 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.

3.2 Päätä, missä määrin luotat kontrolleihin

Tavoite

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

Vaatimukset

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

Tarkastustoimenpiteet

- 3.2.3 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.
- 3.2.4 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.
- 3.2.5 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 virheellisyyserisktiin kohdistuvia aineistotarkastustoimenpiteitä.
- 3.2.6 Tilintarkastajan työpapereista tulee ilmetä, mikä on perusteltu johtopäätös kontrollien testauksen tuloksesta ja mitä johtopäätös vaikuttaa meneillään olevaan tarkastukseen.

3.3 Suorita aineistotarkastustoimenpiteitä

Tavoite

- 3.3.1 Tilintarkastaja suorittaa riittävän määrän aineistotarkastustoimenpiteitä harkintansa perusteella.

Vaatimukset

- 3.3.2 Arvioiduista olennaisen virheellisyyden riskeistä riippumatta tilintarkastajan tulee suunnitella ja suorittaa aineistotarkastustoimenpiteitä.
- 3.3.3 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

- 3.3.4 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. Liitteessä 3.2 on tarkemmin käsitelty ISA 520 -standardin mukaisia analyttisiä toimenpiteitä.
- 3.3.5 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.

- 3.3.6 Jos tilikauden aikana havaitaan virheellisyyksiä, joita tilintarkastaja ei ollut odottanut olennaisen virheellisyyden riskejä arvioidessaan, tilintarkastajan on arvioitava, onko tähän liittyvää riskienarviointia ja jäljellä olevan tilikauden kattavien aineistotarkastustoimenpiteiden suunnittelua luonnetta, ajoitusta tai laajuutta tarpeen muuttaa.
- 3.3.7 Yksittäisten tapahtumien tarkastamista suunniteltaessa tarkastuksen laajuus ajatellaan yleensä otoskokona.
- 3.3.8 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.
- 3.3.9 Tarkastusviraston tilintarkastuksissa käytetään systemaattisesti määrämuotoista sähköisessä muodossa olevaa kirjanpitoaineistoa. Tämä aineisto on tiedon luotettavuuden näkökulmasta yleensä hyvin luotettavaa, ja se mahdollistaa yhdessä sähköisen tositeaineiston kanssa tehokkaan tavan suorittaa tarkastusta aineistotarkastustoimenpiteillä. Tietokoneavusteisessa tarkastuksessa on tällöin käytännössä kyse todentavasta tarkastuksesta.
- 3.3.10 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 pyydytetyt tiedot. Positiivista vahvistusta koskevaan pyyntöön saadun vastauksen odotetaan yleensä tuottavan luotettavaa tilintarkastusevidenssiä.
- 3.3.11 Aiemmassa tilintarkastuksessa suoritettujen aineistotarkastustoimenpiteiden avulla hankittu tilintarkastusevidenssi antaa useimmissa tapauksissa vain vähän tai ei lainkaan tilintarkastusevidenssiä tarkastuksen kohteena olevaa tilikautta varten.
- 3.3.12 Aineistotarkastustoimenpiteiden suorittaminen tilikauden aikana ilman, että myöhemmin suoritetaan lisätoimenpiteitä, kasvattaa riskiä, että tilintarkastaja ei havaitse tilikauden lopussa mahdollisesti esiintyviä virheellisyyksiä.
- 3.3.13 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.

3.3.14 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.

3.3.15 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.

3.4 Dokumentoi evidenssi tilintarkastusdokumentaatioon

Tavoite

3.4.1 Kaikissa tarkastuksen vaiheissa laaditaan asianmukainen tilintarkastusdokumentaatio.

Vaatimukset

3.4.2 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.

3.4.3 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

3.4.4 Tilintarkastusdokumentaatio sisältää evidenssin tilintarkastajan kokonaistavoitteen saavuttamista koskevan johtopäätöksen perusteista; ja evidenssin, joka osoittaa, että tilintarkastus on suunniteltu ja suoritettu tarkastusviraston tilintarkastusohjeen mukaisesti.

3.4.5 Tarkastusviraston tarkastusohjeiden yleisessä osassa on esitetty yleiset evidenssin riittävyyden periaatteet ja tarkastusdokumentaation yleiset periaatteet.

3.4.6 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 tulevaisuuden tilintarkastuksissa

- mahdollistaa laadunvalvontatarkastukset ja laaduntarkastukset
 - mahdollistaa sovellettavien säädöksiin tai määräyksiin perustuvien tai muiden vaatimusten mukaisen ulkoisten laaduntarkastusten suorittamisen.
- 3.4.7 Tilintarkastusdokumentaation muoto, sisältö ja laajuus riippuvat esimerkiksi seuraavista tekijöistä: yhteisön koko ja monimutkaisuus; suoritettavien tarkastustoimenpiteiden luonne; tunnistetut olennaisen virheellisyyden 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.
- 3.4.8 Tilintarkastusdokumentaatio laaditaan sähköisesti. 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).
- 3.4.9 Tilintarkastajan antamat suulliset selostukset eivät sellaisenaan tue riittävästi tilintarkastajan suorittamaa työtä tai hänen tekemiään johtopäätöksiä, mutta niitä voidaan käyttää selittämään tai selvittämään tilintarkastusdokumentaatioon sisältyvää tietoa.
- 3.4.10 Tilintarkastusdokumentaatioon sisältyy evidenssi siitä, että tilintarkastus on tarkastusviraston ohjeistuksen mukainen. Tilintarkastajan ei kuitenkaan ole tarpeellista eikä käytännössä mahdollista dokumentoida kaikkia tilintarkastuksessa huomioon ottamia 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.
- 3.4.11 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 Varmista, että evidenssi riittää ja tee johtopäätökset ja suositukset

4.1 Varmista evidenssin riittävyys

Tavoite

- 4.1.1 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

4.1.2 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

4.1.3 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.

4.1.4 Seuraavat tekijät vaikuttavat tilintarkastajan harkintaan siitä, mikä muodostaa tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä: virheellisuuden 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.

4.1.5 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.

4.1.6 Silloin kun tarkastuksessa käytetään otantaa, tilintarkastajan tulee arvioida otoksesta saadut tulokset ja se, antaako otos riittävän perustan johtopäätösten tekemiseen testatusta populaatiosta.

4.1.7 Silloin kun tarkastuksessa käytetään ulkopuolisia vahvistuksia, tilintarkastajan tulee arvioida, antavatko ne tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä vai tarvitaanko lisäevidenssiä.

4.1.8 Jos tilintarkastaja on käyttänyt ulkopuolisen 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.

4.1.9 Evidenssin epäjohdonmukaisuudet 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 epäjohdonmukaisia tarkastuksessa hankittujen muiden tietojen kanssa tai toteutumat 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.
- 4.1.10 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.
- 4.1.11 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.
- 4.1.12 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.
- 4.1.13 Tilintarkastajan on arvioitava säädösten ja määräysten tunnistetun tai epäillyn noudattamatta jättämisen vaikutuksia suhteessa tilintarkastuksen muihin osa-alueisiin, kuten tilintarkastajan tekemään riskienarviointiin, ja ryhdyttävä asianmukaisiin toimenpiteisiin.
- 4.1.14 Tarkastusdokumentaatiosta tulee ilmetä
- kirjanpitoyksikkökohtaisissa tarkastuksissa määrä, jonka alittavia virheellisyyksiä pidetään selvästi vähäpätöisinä
 - kaikki tarkastuksen aikana kertyneet olennaiset virheellisyydet ja se, ovatko ne korjattu.

4.2 Tee johtopäätökset ja varmista niiden riittävyys

Tavoite

- 4.2.1 Tilintarkastaja tekee oikeat johtopäätökset evidenssin perusteella.

Vaatimukset

- 4.2.2 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.
- 4.2.3 Tilintarkastajan tulee koota tilintarkastuksen aikana todetut virheellisyydet lukuun ottamatta niitä, jotka ovat selvästi vähäisiä.

Tarkastustoimenpiteet

- 4.2.4 Tilintarkastajan tavoitteena on arvioida todettujen virheellisyyksien vaikutus tilintarkastukseen ja mahdollisten korjaamattomien virheellisyyksien vaikutus tilinpäätökseen.

- 4.2.5 Evidenssin analyysissä on otettava huomioon määrällisten seikkojen ohella laadullisia seikkoja ja olosuhdetekijöitä. Näin on erityisesti talousarvion ja sitä koskevien keskeisten säädösten noudattamiseen liittyvässä tarkastuksessa. Evidenssiä arvioitaessa 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.
- 4.2.6 Tunnistaessaan virheellisuuden tilintarkastajan tulee arvioida, viittaako se väärinkäyttöön. Jos virheellisyys siihen viittaa, tilintarkastajan tulee arvioida virheellisuuden vaikutukset tarkastukseen. Tilintarkastajan tulee ottaa huomioon, että väärinkäytös ei todennäköisesti ole yksittäistapaus. Jos tilintarkastajalla on syytä uskoa, että kysymyksessä on väärinkäytös, jossa johto on mukana, tilintarkastajan tulee tarkastella uudelleen arviotaan väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden 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.
- 4.2.7 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.
- 4.2.8 Tilintarkastusdokumentaatiosta tulee ilmetä tilintarkastajan johtopäätös siitä, ovatko korjaamattomat virheellisuudet olennaisia yksittäin tai yhdessä tarkasteltuna ja perustelut johtopäätökselle.

4.3 Täydennä tai muuta tarkastusta tarvittaessa

Tavoite

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

Vaatimukset

- 4.3.2 Jos tilintarkastaja ei ole saanut tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, hänen tulee pyrkiä hankkimaan sitä lisää.
- 4.3.3 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.

- 4.3.4 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

- 4.3.5 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.

4.4 Pyydä tarkastuskohteen kommentit, ml. suositusten toimeenpanoaikheet

Tavoite

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

Vaatimukset

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

Tarkastustoimenpiteet

- 4.4.3 Tilintarkastajan on pyrittävä siihen, että tarkastuskohde korjaa virheellisyydet. Tilintarkastajan tulee pyytää johtoa korjaamaan tarkastuksen aikana havaitut vähäpätöistä suuremmat virheellisyydet. Tätä varten tilintarkastajan tulee kommunikoida oikea-aikaisesti kaikki virheellisyydet sopivalle johtajatasolle, yleensä sille, jolla on toimivalta teettää korjaavat toimet. Tilintarkastajan tulee kommunikoida ylimmälle johdolle olennaiset korjaamattomat virheellisyydet ja se, mikä vaikutus niillä on tai voi olla tilintarkastajan lausumaan tilintarkastuskertomuksessa. Tilintarkastajan työpapereista tulee ilmetä, että virheellisyydet ja niiden korjaustarve on kommunikoitu tarkastuskohteelle ja mitä tarkastuskohde on vastannut.
- 4.4.4 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.

4.5 Käsittele tarkastuskohteen vastaus ja kirjoita tarkastusraportti

Tavoite

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

Vaatimukset

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

Tarkastustoimenpiteet

4.5.3 Ennen tarkastuksen loppuraportointivaihetta tarkastuksesta ja sen tuloksista raportoidaan suullisesti, havaintoraportilla, 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.

4.5.4 Väliraportin laatimisessa noudatetaan seuraavia periaatteita:

- Väliraportit kirjoitetaan ensisijaisesti johdolle ja ylimmälle johdolle.
- Väliraportit sisältävät kuvauksen tarkastuksesta ja sen tuloksista.
- Väliraportit ovat selkeitä, ytimekkäitä, rakentavia. Niihin sisältyy yhteenveto, joka voidaan [mahdollisuuksien mukaan sellaisenaan] sisällyttää tilintarkastajan vuosiyhteenvetoon.
- Tarkastuskohteen vastaus väliraporttiluonnokseen on dokumentoitava.

4.5.5 Havaintoraporttia käytetään yleensä yksittäisten ja olennaisten virheiden ja puutteiden raportointiin tarkastuskohteelle. Havaintoraportin laatimisessa noudetaan soveltuvin osin samoja periaatteita kuin väliraportin laatimisessa.

4.5.6 Tarkastusmuistiota käytetään erityisesti tilanteissa, joissa halutaan pyytää asiasta tarkastuskohteen kannanotto. Tarkastusmuistion laatimisesta on soveltuvin osin voimassa, mitä edellä on kirjoitettu väliraportin laatimisesta.

5 Suunnittele tilinpäätöstarkastus ja suorita se

5.1 Varmista, että tilinpäätöstarkastus kattaa kaikki tarkastettavat asiat

Tavoite

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

Vaatimukset

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

Tarkastustoimenpiteet

- 5.1.4 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.
- 5.1.5 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.
- 5.1.6 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.
- 5.1.7 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.
- 5.1.8 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.

5.2 Varmista, että evidenssi riittää ja tee johtopäätökset ja suositukset

Tavoite

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

Vaatimukset

5.2.2 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 pätevinä.

Tarkastustoimenpiteet

5.2.3 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.

5.2.4 Jos tilintarkastaja ei ole saanut tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä jostakin olennaisesta lausuma-alueesta, hänen tulee pyrkiä hankkimaan lisää evidenssiä.

5.2.5 Tilintarkastajan tulee arvioida evidenssin perusteella, ovatko tilinpäätöksen laatimisperiaatteet ja arvonvaraiset tiedot asianmukaisia sovellettavien säädösten yhteydessä. Jos johto kieltäytyy korjaamasta virheellisyyttä, tilintarkastajan tulee ottaa selvää korjaamatta jättämisen syistä ja ottaa ne huomioon arvioidessaan, sisältyykö 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.

6 Raportoi tarkastuksen keskeiset tulokset

6.1 Tarkastele tarkastuksen keskeisiä tuloksia

Tavoite

6.1.1 Tarkastuksen loppuraportointi perustuu kriittisesti tarkasteltuun evidenssiin.

Vaatimukset

6.1.2 Tilintarkastajan tulee arvioida evidenssiä kokonaisuutena. Arviointiin kuuluu muun ohella evidenssin arviointi soveltuvin osin tämän ohjeen luvun 5.1 mukaisesti.

6.1.3 Tarkastusviraston tilintarkastuskertomuksen laatimista varten tilintarkastajan tulee tehdä johtopäätös siitä, onko hän hankkinut kohtuullisen varmuuden siitä, onko tilinpäätöksessä väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä ja onko talousarviota noudatettu.

Toiminnallisesta tehokkuudesta annetaan kuitenkin rajoitettuun varmuuteen perustuva negatiivinen lausuma. 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

- 6.1.4 Virheellisyyksiä tulee tarkastella kokonaisuutena ja suhteessa evidenssiin. Tilintarkastajan tulee kerätä yhteen tarkastuksessa tunnistetut virheellisydet lukuun ottamatta selvästi vähäpätöisiä virheellisyyksiä. Tilintarkastaja arvioi, onko virheellisyys olennainen sellaisenaan tai yhdessä muiden virheellisyyksien kanssa.
- 6.1.5 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.
- 6.1.6 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.
- 6.1.7 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
 - aikaisempien tilikausien korjaamatonta virheellisyyttä.
- 6.1.8 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.
- 6.1.9 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.

Taulukko 1. Tilintarkastajan harkintaan perustuva ratkaisu lausuma-alueeseen kohdistuvien vaikutusten tai mahdollisten vaikutusten laajuudesta

Mukautustarpeen aiheuttaneen asian luonne	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

6.1.10 Lisäksi tilintarkastuskertomuksessa voidaan, kun se on tilintarkastajan harkinnan mukaan tarpeellista, kiinnittää tilintarkastuskertomukseen sisältyvän selkeän lisäviestin avulla tilinpäätöksen hyväksikäyttäjän huomiota:

- seikkaan, joka, vaikka se on esitetty asianmukaisesti tilinpäätöksessä, on niin tärkeä, että se on perustavanlaatuinen käyttäjien tilinpäätöksestä muodostaman käsityksen kannalta (tiettyä seikkaa painottava kappale); tai
- tilanteen mukaan mihin tahansa muuhun seikkaan, joka on relevantti käyttäjien tilintarkastuksesta, tilintarkastajan velvollisuuksista tai tilintarkastuskertomuksesta muodostaman käsityksen kannalta (muuta seikkaa koskeva kappale).

6.2 Kirjoita loppuasiakirjaluonnokset

Tavoite

6.2.1 Tilintarkastuskertomus sisältää tiivistetyt tiedot, joilla on olennaista merkitystä tilinpäätöksen hyväksikäyttäjän päätöksenteossa.

Vaatimukset

6.2.2 Tilintarkastuskertomuksen tulee olla kirjallinen ja siinä tulee olla tilintarkastusohjeen liitteessä tarkoitetut otsikot ja asiat. Tilintarkastuskertomus kirjoitetaan vakiomuotoiselle asiakirjapohjalle. Tilintarkastuskertomuksen yhteydessä tilintarkastuskertomuksen esittelijänä toimiva tilintarkastaja viimeistelee tilintarkastajan vuosiyhteenvedon ottaen huomioon myös keskitetyn tarkastuksen tekemän työn.

Tarkastustoimenpiteet

6.2.3 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 kielteinen lausuma 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.

- 6.2.4 Tilintarkastuskertomuksen tulee olla selkeä ja kieliasultaan 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.
- 6.2.5 Tilintarkastuskertomuksen esittelijänä toimiva tilintarkastaja laatii ehdotuksensa tarkastuskertomukseksi, jonka tarkastusta ohjaava ja valvova henkilö käsittelee.
- 6.2.6 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.

6.3 Pyydä tilintarkastuskertomuksesta tarkastuskohteen kommentit

Tavoite

- 6.3.1 Tarkastuskohde tulee asianmukaisesti kuulluksi ennen tilintarkastuskertomuksen antamista.

Vaatimukset

- 6.3.2 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

- 6.3.3 Ennen tilintarkastuskertomuksen antamista tarkastuskertomusluonnos lähetetään tarkastuskohteen kommentoitavaksi. Tilintarkastajan tulee ottaa tarkastuskohteen kommentit huolellisesti huomioon lopullisessa tilintarkastuskertomuksessa. Jos kommentteissa on epäselvyyttä, ne tulee selvittää ennen tilintarkastuskertomuksen antamista. Tilintarkastajan tulee säilyttää tarkastuskohteen antamat kommentit tilintarkastuskertomusluonnokseen ja asiaan liittyvä kirjeenvaihto työpapereihin.
- 6.3.4 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.
- 6.3.5 Mikäli tilintarkastuskertomuksessa on esitetty mukautettu lausuma, tarkastuskohdetta kuullaan Perustuslain 21 §:n edellyttämällä tavalla. Kuulemismenettelyä on yksityiskohtaisemmin ohjeistettu tarkastusviraston tarkastusohjeiden yleisessä osassa.

6.4 Valmistele tarkastuksen loppuasiakirjat

Tavoite

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

Vaatimukset

6.4.2 Raportoinnista vastuussa olevien tilintarkastajien tulee valmistella tarkastuksesta tilintarkastuskertomus ja lisäksi muut loppuasiakirjat 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

6.4.3 Tarkastuksen päättövaiheessa tilintarkastajan tulee järjestää työpaperit tarkastuksen loppuasiakirjojen käsittelyä helpottavalla tavalla.

6.4.4 Tilintarkastuskertomuksen esittelijänä toimivan tilintarkastajan tulee tarvittaessa yhdessä keskitetyn tarkastuksen asianomaisten tarkastajien kanssa antaa tiedot eduskunnalle tehtävää raportointia varten. Tiedot tulee antaa eduskuntakertomuslomakkeella samalla kerralla, kun annetaan vuosiyhteenveto ja ehdotus tilintarkastuskertomukseksi ratkaisijan käsiteltäväksi.

6.5 Sulje tarkastus

Tavoite

6.5.1 Tarkastuksen olennaiset havainnot, analyysit ja muu evidenssi sekä johtopäätökset ovat vaikeuksitta käytettävissä seuraavissa tarkastuksissa.

Vaatimukset

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

Tarkastustoimenpiteet

6.5.3 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.

6.6 Jälkiseuranta

Tavoite

6.6.1 Tarkastusvirasto on tietoinen vaikuttavuudestaan seuraamalla ja arvioimalla olennaisten suositusten ja huomautusten korjaavia toimenpiteitä ja niiden riittävyttä.

Vaatimukset

6.6.2 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.

Tarkastustoimenpiteet

6.6.3 Jälkiseurannalla varmistetaan siitä, että tarkastuskohde ryhtyy raportoitujen tarkastushavaintojen johdosta tarpeellisiin korjaaviin toimenpiteisiin.

6.6.4 Jälkiseurannassa tilintarkastaja selvittää, ovatko johdon toimenpiteet raportoitujen tarkastushavaintojen johdosta olleet vaikuttavat, kattavat ja oikea-aikaiset. Kun tilintarkastaja arvioi korjaavia toimenpiteitä, hän kiinnittää huomiota

- siihen, että korjaavat toimenpiteet kohdistuvat epäkohdan syihin eikä ilmenemismuotoihin.
- raportoidun havainnon olennaisuuteen. Hyvin olennaisten epäkohtien poistaminen edellyttää johdolta välittömiä toimenpiteitä. Tilintarkastajan tulisi seurata niitä aktiivisesti.
- korjaavien toimenpiteiden toteutuskelpoisuuteen ja kustannuksiin.
- riskeihin, jotka aiheutuvat asian korjaamatta jäämisestä.
- siihen, mitä korjaavien toimenpiteiden aikataulusta on tarkastuskohteen kanssa sovittu.

6.6.5 Tarkastajan on muistettava, että epäkohdan korjaamista voidaan vaatia yleensä vain silloin, kun epäkohta yksiselitteisesti aiheuttaa säännösten vastaisen asiantilan. Kysymys voi olla tällöin myös asioista, joista tarkastusvirastosta annetun lain 5 §:n perusteella on annettu tilintarkastuskertomuksessa huomautus ja esitetty ilmoitusvelvollisuus. Tilintarkastuksessa ilmoitusvelvollisuus liittyy keskeisesti jälkiseurantaan. Ilmoitusvelvollisuudella tarkoitetaan tilannetta, jossa tarkastusvirasto velvoittaa tarkastuskohteen johdon ilmoittamaan sille toimenpiteistä, joihin se on ryhtynyt korjataksaan huomautukseen johtaneen asiantilan.

6.6.6 Kun epäkohta ei aiheuta säännösten vastaista asiantilaa, epäkohdan korjaamista suositellaan. Joissakin sisäisen valvonnan kysymyksissä tarkastuskohde voi olla ryhtymättä tilintarkastajan esittämiin korjaaviin toimenpiteisiin ja hyväksyä tästä johtuvan riskin. Jos tällainen päätös johtaa hyvin olennaisen epäkohdan korjaamatta jättämiseen, tilintarkastajan on varmistuttava, että organisaation ylin johto tietää päätöksen, asian korjaamatta jättämisestä johtuvan riskin ja vastuunsa riskin toteutumisesta.

6.6.7 Osana seuraavan vuoden tilintarkastusta tulee järjestää myös muiden kuin ilmoitusvelvollisuuteen johtaneiden olennaisten suositusten ja huomautusten systemaattinen jälkiseuranta. Seuranta järjestetään tiimikohtaisesti sovittavin menettelyin.

7 Käytä näitä käsitteitä

Aineistotarkastustoimenpide [Substantive procedure: Tarkastustoimenpide, joka on suunniteltu olennaisen 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 epäjohdonmukaisina 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 ei-rahämäärisiä tietoja (esimerkiksi työntekijämäärä). Lisäksi voidaan verrata taloudellisten tietojen sisäisiä elementtejä keskenään. ISA 520 -standardissa käsitellään analyttisiä toimenpiteitä. Analyttiset aineistotarkastustoimenpiteet ovat osa analyttisiä toimenpiteitä. Analyttisten aineistotarkastustoimenpiteiden erityispiirteenä on, että niissä pyritään muodostamaan odotusarvot kirjatusta määrästä tai suhdeluista.

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 vastusten 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 peruseriaate tilinpäätöksen valmistelussa, jota johdon tulee soveltaa, vaikka taloudellisten tietojen raportointikehys ei sitä nimenomaisesti vaatisi.

Havaintoraportti: Kirjallinen raportointimuoto, jolla poikkeamat saatetaan tarkastuskohteen tietoon ja korjattavaksi nopeasti.

Hyväksyttävä yksittäinen virhe: Sellainen virheen suuruus, jonka rahamäärän alapuolelle jääviä virheellisyyksiä pidetään niin vähäisinä, ettei niistä yhteenlaskettunakaan voisi muodostua olennaista erää. Yläraja määritellään lähtökohtaisesti prosenttilukuna asetetusta olennaisuudesta.

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 soveltuvaa tarkastusevidenssiä, joka pienentää tarkastusriskin hyväksyttävän matalalle tasolle.

Kokonaisolennaisuus ja kohdennettu olennaisuus: Kokonaisolennaisuus tarkoittaa olennaisuustasoa, joka koskee tilinpäätöstä kokonaisuutena. Kohdennettu olennaisuus tarkoittaa kokonaisolennaisuutta alhaisempaa olennaisuustasoa (voi olla yksi tai useampi), joka määritellään tietyille tapahtumien lajille, tilien saldolle tai tilinpäätöksessä esitettävälle tiedolle ja jota sovelletaan kyseiseen kohteeseen.

Kontrolliriski [Control risk]: Riski sille, että sisäinen valvonta ei estä tai paljasta ja korjaa ajoissa virheellisyttä, 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. Laillisuustarkastuksen, tuloksellisuustarkastuksen ja finanssipoliitiikan tarkastuksen ohje.

Lausuma-alue: Tarkastuskohteen toimintaan tai asiantilaan liittyvä osa-alue, josta tilintarkastaja esittää lausuman tilintarkastuskertomuksessa. Lausuma-alueita voivat olla esimerkiksi tilinpäätös, taloudenhoidon laillisuus, tuloksellisuuden kuvaus, sisäinen valvonta ja budjetointi. Lausuma-alueella tarkoitetaan tässä ohjeessa soveltuvissa 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 yhteisön 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 koskeissa 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 virheellisuuden 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 soveltuvaa 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 tilintarkastuskertomuksen 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 tarkoitetaan 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 olennainen, jos lausuma-alueen tiedon käyttäjä tekee tiedon perusteella toisenlaisen päätöksen kuin jos tieto olisi oikein. Olennaisuus vaikuttaa tarkastusevidenssin hankintaan ja sitä kautta edelleen tarkastusrisktiin. Tilintarkastaja käyttää harkintaa ja tietämystään tarkastuskohteesta, kun hän tarkastusta suunnitellessaan määrittelee, miten suurta virheellisyyttä on pidettävä olennaisena. Määrittely palvelee tarkastustoimenpiteiden luonteen, ajoituksen ja laajuuden valintaa, olennaisten virheellisyyksien tunnistamista ja arviointia sekä jatkotarkastustoimenpiteiden luonteen, ajoituksen ja laajuuden valintaa. Asia voi olla olennainen luonteensa takia, vaikka se ei olisi sellainen olennaisuusrajan perusteella.

Otanta [Audit sampling]: Menetelmä, jossa tarkastustoimenpiteitä sovelletaan vähempään kuin 100 % yksiköistä, jotka muodostavat tarkastustoimenpiteiden kohdepopulaation niin, että kaikilla yksiköillä on mahdollisuus valikoitua tarkastustoimenpiteiden kohteeksi ja niin, että tilintarkastajan voi tehdä riittävällä 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 perusjoukkoon.

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. Rajoitettu varmuus ilmoitetaan johtopäätöksessä negatiivisessa muodossa - esimerkiksi, että tilintarkastajan tietoon ei ole tullut seikkoja, etteikö kriteereitä olisi noudatettu kaikilta olennaisilta osiltaan. Rajoitetunkin varmuuden tuottamaan tarkoitettussa toimeksiannossa on perehdyttävä lausuma-alueeseen ja hankittava lausuman perustaksi tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä, esimerkiksi analyttisillä menetelmillä ja kysymällä.

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

Riskianalyysi: Prosessi johon sisältyy tarkastettavan asian kannalta olennaisten riskien tunnistaminen, riskien 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 tehokkuuden selvittäminen, arvioiminen ja seuranta.

Sisäinen valvonta [Internal control]: Tarkastusviraston yleisessä tarkastusohjeessa on esitetty sisäisen valvonnan yleinen määritelmä. Valtion talousarviosta annetun lain 24 b §:ssä ja sen nojalla valtion talousarviosta annetussa asetuksessa säädetään valtion taloudenhoitoa koskevan sisäisen valvonnan järjestämisestä. Valtion viraston ja laitoksen on huolehdittava siitä, että sisäinen valvonta on asianmukaisesti järjestetty sen omissa toiminnassa sekä toiminnassa, josta se vastaa. Sisäisen valvonnan järjestämistä johtaa ja sen asianmukaisuudesta ja riittävyydestä 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 tarkastuskriteereiden 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-aluetta 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]: kohdistuu mm. olennaisiin kontrolleihin sekä siihen, miten tarkastuskohde aloittaa korjaavat toimet.

Sisäisen valvonnan puutteellisuus [Deficiency in internal control]: Kontrollin suunnittelussa tai toteutuksessa oleva puute, jonka takia kontrolli ei kykene ehkäisemään tai paljastamaan taikka korjaamaan ajoissa virheellisyksiä. 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 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 viitekehyksen vaatimuksista, jos se on tarpeen oikean kuvan antamiseksi tilinpäätöksessä.

Tarkastuskohde: Tarkastuskohteella tarkoitetaan asiakastiimien näkökulmasta erityisesti yksittäistä kirjanpitoyksikköä, jonka johto vastaa toiminnan laillisuudesta, tilinpäätöksen oikeista ja riittävästä tiedoista ja sisäisen valvonnan asianmukaisuudesta. Yhteisten prosessien tarkastuksen tiimin näkökulmasta tarkastuskohteella tarkoitetaan ensisijaisesti keskitettyjä prosesseja, joista vastaa palvelukeskuksen johto. Talousarvion tarkastuksen kohteena on valtion talousarvio, jonka soveltamisesta vastaavat kirjanpitoyksiköt ja siten vastuu on osoitettavissa yksittäisen kirjanpitoyksikön johdolle.

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

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 tarkastusviranomainen, 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 koostuu 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.

Työskentelyolennaisuus [Performance materiality]: Työskentelyolennaisuuden avulla pyritään alentamaan asianmukaisen alhaiselle tasolle todennäköisyys, että korjaamattomien ja havaitsemattomien virheellisyyksien yhteenlaskettu summa ylittäisi kokonaisolennaisuuden tai kohdennetun olennaisuuden, jolloin tilinpäätökseen voisi sisältyä olennainen virheellisyys esimerkiksi havaitsematta jääneiden virheellisyyksien vuoksi.

Ulkopuolinen vahvistus [External confirmation]: Evidenssi, jonka tilintarkastaja saa suorana vastauksena kolmannelta osapuolelta (vahvistaja) dokumentoituna. Ulkopuolisia vahvistuksia pidetään tavanomaista vahvempana 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 esitetyjä 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 esitetyjä 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 väärää eriä tai jätetään niitä pois eriä, tositaitea manipuloimaan ja/tai tilinpäätöksen käyttäjille ei kerrota merkityksellisiä tietoja toiminnasta ja taloudesta. Toimivaltansa tai asemansa avulla johdolla on tilaisuus sivuuttaa kontrollit. Johto voi esimerkiksi muuttaa olettamuksiaan, 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 tositaitea 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

Väliraportti: Ennen tarkastuksen päättövaihetta käytettävä asiakirja, jossa kommunikoidaan tarkastuskohteelle tarkastuksesta ja sen tuloksista. Väliraportissa tarkastuskohteelle kerrotaan tilintarkastajan havaitse-

mat olennaiset virheellisydet, jotka korjaamattomina vaikuttavat tilinpäätökseen ja tilintarkastajan lausumaan tilintarkastuskertomuksessa. Väiliraportti pyritään antamaan siten ajoitettuna, että tarkastuskohteen on mahdollista korjata olennaiset virheellisydet 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 johdon 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 johtoelintä edustaa ylin johto.