

Kansainvälinen yleisluonteisen tarkastuksen standardi 2400

Mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot

Tämän standardin ISRE 2400 *Mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot*, jonka on antanut International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ja julkaissut International Federation of Accountants (IFAC) englanninkielisenä syyskuussa 2012, on kääntänyt suomen kielelle Suomen Tilintarkastajat ry:n edeltäjä KHT-yhdistys ry helmikuussa 2013, ja se julkaistaan erillisenä IFACin luvalla. IFAC on arvioinut Kansainvälisten tilintarkastusstandardien kääntämisessä käytettävän prosessin, ja käännöstä tehtäessä on noudatettu IFACin julkaisemaa ohjetta “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” Kaikkien Kansainvälisten tilintarkastusalan standardien virallinen teksti on IFACin englanninkielisenä julkaisema. IFAC ei vastaa käännöksen oikeellisuudesta tai täydellisyydestä eikä toimista, joihin sen perusteella mahdollisesti ryhdytään.

Englanninkielinen teksti *Mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot* © 2012 IFAC. Kaikki oikeudet pidätetään.

Suomenkielinen teksti *Mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot* © 2012 IFAC. Kaikki oikeudet pidätetään.

Alkuperäinen otsikko: *Engagements to Review Historical Financial Statements*.

Tämän asiakirjan uudelleen julkaisemista, tallentamista tai edelleen välittämistä koskevissa kysymyksissä pyydetään ottamaan yhteyttä osoitteeseen Permissions@ifac.org.

KANSAINVÄLINEN YLEISLUONTEISEN TARKASTUKSEN STANDARDI ISRE 2400 (UUDISTETTU)

MENNYTTÄ AIKAA KOSKEVAN TILINPÄÄTÖKSEN YLEISLUONTEISEN TARKASTUKSEN TOIMEKSIANNOT

(Sovelletaan yleisluonteisiin tarkastuksiin, jotka kohdistuvat 31.12.2013 tai sen jälkeen päättyviltä kausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kappale
Johdanto	
Standardin soveltamisala	1–4
Mennyttyä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksianto	5–8
Standardin velvoittavuus	9–12
Voimaantulo	13
Tavoitteet	14–15
Määritelmät	16–17
Vaatimukset	
Yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon suorittaminen tämän standardin mukaisesti	18–20
Eettiset vaatimukset	21
Ammatillinen skeptisyys ja ammatillinen harkinta	22–23
Laadunvalvonta toimeksiannon tasolla	24–28
Asiakassuhteiden ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantojen hyväksyminen ja jatkaminen	29–41
Kommunikointi johdon ja hallintoelinten kanssa	42
Toimeksiannon suorittaminen	43–57
Myöhemmät tapahtumat	58–60
Kirjalliset vahvistusilmoitukset	61–65
Suoritettujen toimenpiteiden avulla hankitun evidenssin arvioiminen	66–68
Tilinpäätöstä koskevan johtopäätöksen tekeminen	69–85
Toimeksiannon suorittajan raportti	86–92

Dokumentointi.....	93–96
Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus	
Standardin soveltamisala.....	A1–A5
Mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksianto.....	A6–A7
Tavoitteet.....	A8–A10
Määritelmät.....	A11–A13
Yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon suorittaminen tämän standardin mukaisesti.....	A14
Eettiset vaatimukset.....	A15–A16
Ammatillinen skeptisyys ja ammatillinen harkinta.....	A17–A25
Laadunvalvonta toimeksiannon tasolla.....	A26–A33
Asiakassuhteiden ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantojen hyväksyminen ja jatkaminen.....	A34–A62
Kommunikointi johdon ja hallintoelinten kanssa.....	A63–A69
Toimeksiannon suorittaminen.....	A70–A105
Kirjalliset vahvistusilmoitukset.....	A106–A108
Suoritettujen toimenpiteiden avulla hankitun evidenssin arvioiminen.....	A109–A111
Tilinpäätöstä koskevan johtopäätöksen tekeminen.....	A112–A123
Toimeksiannon suorittajan raportti.....	A124–A150
Dokumentointi.....	A151
Liite 1: Esimerkki mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisessa tarkastuksessa käytettävästä toimeksiantokirjeestä	
Liite 2: Esimerkkejä yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavista toimeksiannon suorittajan raporteista	

Kansainvälistä yleisluonteisen tarkastuksen standardia ISRE 2400 (uudistettu) *Mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot* tulisi lukea yhdessä *Kansainvälisten laadunvalvontaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevien standardien esipuheen* kanssa.

Johdanto

Standardin soveltamisala

1. Tässä kansainvälisessä yleisluonteisen tarkastuksen standardissa (ISRE) käsitellään (viittaus: kappale A1)
 - (a) toimeksiannon suorittajan velvollisuuksia tämän ottaessa vastaan toimeksiannon mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisesta tarkastuksesta, kun hän ei ole yhteisön tilinpäätöksen tarkastava tilintarkastaja; ja
 - (b) tilinpäätöstä koskevan toimeksiannon suorittajan raportin muotoa ja sisältöä.
2. Tässä standardissa ei käsitellä yhteisön tilinpäätöksen tai osavuosi-informaation yleisluonteista tarkastusta, jonka suorittaja on yhteisön tilinpäätöksen tarkastava riippumaton tilintarkastaja. (Viittaus: kappale A2)
3. Tätä standardia on sovellettava muun mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation yleisluonteisiin tarkastuksiin tarpeen mukaan mukautettuna. Muut rajoitetun varmuuden antavat toimeksiannot kuin mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation yleisluonteiset tarkastukset suoritetaan ISAE 3000:n mukaisesti.¹

Standardin suhde ISQC 1:een²

4. Laadunvalvonnan järjestelmät, periaatteet ja menettelytavat ovat tilintarkastusyhteisön vastuulla. Tilintarkastusammattilaisten muodostamiin tilintarkastusyhteisöihin sovelletaan ISQC 1:tä näiden suorittaessa tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoja.³ Tämän standardin kohdat, jotka koskevat laadunvalvontaa yksittäisten yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantojen tasolla, perustuvat siihen lähtökohtaan, että tilintarkastusyhteisöön sovelletaan ISQC 1:tä tai vähintään yhtä tiukkoja vaatimuksia. (Viittaus: kappaleet A3–A5)

Mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksianto

5. Mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteinen tarkastus on *Kansainvälisessä varmennustoimeksiantojen viitekehysessä* (Varmennustoimeksiantojen viitekehys)⁴ kuvattu rajoitetun varmuuden antava toimeksianto. (Viittaus: kappaleet A6–A7)
6. Tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannossa sen suorittaja esittää johtopäätöksen, jonka tarkoituksena on lisätä aiottujen käyttäjien luottamus-

¹ ISAE 3000 *Muut varmennustoimeksiannot kuin mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastus tai yleisluonteinen tarkastus*

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

³ ISQC 1, kappale 4

⁴ Varmennustoimeksiantojen viitekehys, kappaleet 7 ja 11

ta siihen, että yhteisön tilinpäätös on laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. Toimeksiannon suorittajan johtopäätös perustuu siihen, että hän hankkii rajoitetun varmuuden. Toimeksiannon suorittajan raportti sisältää kuvauksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon luonteesta taustaksi raportin lukijoille, jotta näiden on mahdollista ymmärtää johtopäätös.

7. Toimeksiannon suorittaja suorittaa ensisijaisesti tiedusteluja ja analyttisiä toimenpiteitä hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä perustaksi johtopäätökselle, joka koskee tilinpäätöstä kokonaisuutena ja esitetään tämän standardin vaatimusten mukaisesti.
8. Jos toimeksiannon suorittajan tietoon tulee seikka, joka antaa hänelle syyn uskoa, että tilinpäätös saattaa olla olennaisesti virheellinen, hän suunnittelee ja suorittaa kyseisissä olosuhteissa tarpeellisiksi katsomansa lisätoimenpiteet, jotta hänen on mahdollista tehdä johtopäätös tilinpäätöksestä tämän standardin mukaisesti.

Standardin sitovuus

9. Tässä standardissa on sitä noudattavalle toimeksiannon suorittajalle tavoitteet, jotka antavat taustan standardin vaatimuksille ja joiden on tarkoitus auttaa toimeksiannon suorittajaa muodostamaan käsitys siitä, mitä yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannossa pitää saavuttaa.
10. Tämä standardi sisältää vaatimuksia, jotka ilmaistaan käyttäen sanamuotoa ”on tehtävä” ja jotka on tarkoitettu mahdollistamaan se, että toimeksiannon suorittaja saavuttaa esitetyt tavoitteet.
11. Lisäksi tämä standardi sisältää johdantoaineistoa, määritelmiä sekä soveltamista koskevaa ja muuta selittävää ohjeistusta, joka antaa relevanttia taustaa standardin asianmukaiselle ymmärtämiselle.
12. Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus sisältää lisäselvitystä vaatimuksista ja ohjeistusta niiden toteuttamisesta. Vaikka tällaisessa ohjeistuksessa ei itessään aseteta vaatimuksia, se on relevanttia vaatimusten asianmukaisen soveltamisen kannalta. Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus voi myös sisältää standardissa käsiteltäviä asioita koskevaa taustatietoa, josta on apua vaatimuksia sovellettaessa.

Voimaantulo

13. Tätä standardia sovelletaan yleisluonteisiin tarkastuksiin, jotka kohdistuvat 31.12.2013 tai sen jälkeen päättyviltä kausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

Tavoitteet

14. Toimeksiannon suorittajan tavoitteena tämän standardin mukaisessa tilinpäätöksen yleisluonteisessa tarkastuksessa on:
 - (a) hankkia pääasiallisesti tiedusteluja ja analyttisiä toimenpiteitä suorittamalla rajoitettu varmuus siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena tarkasteltuna olennaista virheellisyttä, ja näin mahdollistaa johtopäätöksen

esittäminen siitä, onko toimeksiannon suorittajan tietoon tullut mitään, mikä antaisi hänelle syyn uskoa, ettei tilinpäätöstä ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti; ja

- (b) raportoida tilinpäätöksestä kokonaisuutena ja kommunikoida tämän standardin vaatimalla tavalla.
15. Aina, kun ei pystytä hankkimaan rajoitettua varmuutta ja toimeksiannon suorittajan raportissa esitettävä varauman sisältävä johtopäätös ei ole kyseisissä olosuhteissa riittävä, tämä standardi edellyttää, että toimeksiannon suorittaja joko jättää esittämättä johtopäätöksen toimeksiannosta annettavassa raportissa tai, silloin kun se on asianmukaista, luopuu toimeksiannosta, jos luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista. (Viittaus: kappaleet A8–A10, A121–A122)

Määritelmät

16. Tässä standardissa määritellyt termit sisältyvät kansainvälisten tilintarkastusalan standardien termistöön (”termistö”)⁵, joka sisältää kuvauksia myös muista tässä standardissa esiintyvistä termeistä niiden yhdenmukaisen soveltamisen ja tulkinnan avuksi. Esimerkiksi tässä standardissa kauttaaltaan käytetyt termit ”johto” ja ”hallintoelimet” on määritelty termistössä. (Viittaus: kappaleet A11–A12)
17. Seuraavia termejä käytetään tässä standardissa seuraavassa merkityksessä:
- (a) *Analyttiset toimenpiteet* – Taloudellisen informaation arvioinnit, jotka tahtuvat analysoimalla sekä taloudellisten että muiden kuin taloudellisten tietojen välillä olevia vakuuttavalta tuntuvia yhteyksiä. Analyttisiin toimenpiteisiin kuuluu myös tarvittava tutkiminen, joka kohdistuu tunnistettuihin vaihteluihin tai suhteisiin, jotka ovat ristiriidassa muun relevantin tiedon kanssa tai jotka merkittävästi poikkeavat odotetuista arvoista.
- (b) *Toimeksiantoriski* – Riski siitä, että toimeksiannon suorittaja esittää epäasianmukaisen johtopäätöksen, kun tilinpäätös on olennaisesti virheellinen.
- (c) *Yleiseen käyttöön tarkoitettu tilinpäätös* – Yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevan normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös.
- (d) *Yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskeva normisto* – Tilinpäätösnormisto, joka on tarkoitettu täyttämään laajan käyttäjäjoukon yhteiset taloudellisen informaation tarpeet. Tilinpäätösnormisto voi olla joko oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto tai säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto.
- (e) *Tiedustelut* – Tiedustelut sisältävät tiedon hankkimista asiaa tuntevilta yhteisössä toimivilta tai sen ulkopuolisilta henkilöiltä.

⁵ Termistö, joka liittyy IAASB:n antamiin kansainvälisiin standardeihin IFACin julkaisemassa teoksessa *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements* (käsikirja) ja vastaavassa suomenkielisessä julkaisussa *Kansainväliset tilintarkastusalan standardit*

- (f) *Rajoitettu varmuus* – Hankittava varmuustaso perustaksi johtopäätöksen esittämiseksi tämän standardin mukaisesti silloin, kun toimeksiannontasoa alennetaan tasolle, joka on toimeksiannon olosuhteissa hyväksyttävä mutta suurempi kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa. Evidenssin kokoamistoimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus yhdessä tarkasteltuina ovat vähintäänkin riittävät, niin että toimeksiannon suorittaja saavuttaa mielekkään varmuustason. Jotta toimeksiannon suorittajan saavuttama varmuustaso olisi mielekäs, se todennäköisesti lisää aiottujen käyttäjien luottamusta tilinpäätökseen. (Viittaus: kappale A13)
- (g) *Toimeksiannon suorittaja* – Ammatissa toimiva tilintarkastusammattilainen. Termi käsittää toimeksiannosta vastaavan henkilön ja muut toimeksiantotiiimin jäsenet tai, sen mukaan kuin tämä on sovellettavissa, tilintarkastusyhteisön. Silloin kun tässä standardissa nimenomaan tarkoitetaan, että jokin vaatimus tai velvollisuus koskee toimeksiannosta vastuullista henkilöä, käytetään termiä ”toimeksiannosta vastuullinen henkilö”, ei ”toimeksiannon suorittaja”. ”Toimeksiannosta vastuullisella henkilöllä” ja ”tilintarkastusyhteisöllä” tarkoitetaan relevanteissa tapauksissa vastaavia julkisen sektorin tahoja.
- (h) *Ammatillinen harkinta* – Relevantin koulutuksen, tietämyksen ja kokemuksen soveltaminen varmennusta ja kirjanpitoa koskevien standardien ja eettisten sääntöjen puitteissa, kun tehdään asiantuntemukseen perustuvia päätöksiä asianmukaisesta toimintatavasta yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon olosuhteissa.
- (i) *Relevantit eettiset vaatimukset* – Eettiset vaatimukset, jotka koskevat toimeksiantotiiimiä tämän suorittaessa yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoja. Näihin kuuluvat tavallisesti IESBAn *Eettisten sääntöjen tilintarkastusammattilaisille* (IESBA:n eettiset säännöt) osat A ja B⁶ sekä niitä tiukemmat kansalliset vaatimukset.
- (j) *Eryistä tarkoitusta varten laadittu tilinpäätös* – Eryistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös.
- (k) *Eryistä tarkoitusta varten sovellettava normisto* – Tilinpäätösnormisto, joka on tarkoitettu täyttämään tiettyjen käyttäjien taloudellisen informaation tarpeet. Tilinpäätösnormisto voi olla oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto tai säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto.

Vaatimukset

Yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon suorittaminen tämän standardin mukaisesti

18. Toimeksiannon suorittajalla on oltava käsitys tämän standardin koko tekstistä, mukaan lukien soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus, jotta hän ymmär-

⁶ [Viittaus koskee eettisten sääntöjen aiempaa versiota, joka ei enää sisälly tähän julkaisuun.]

täisi standardin tavoitteet ja soveltaisi sen vaatimuksia asianmukaisella tavalla.
(Viittaus: kappale A14)

Relevanttien vaatimusten noudattaminen

19. Toimeksiannon suorittajan on noudatettava tämän standardin kaikkia vaatimuksia, paitsi jos jokin vaatimus ei ole relevantti kyseisen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon kannalta. Vaatimus on relevantti yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon kannalta, kun vaatimuksessa tarkoitettut olosuhteet vallitsevat.
20. Toimeksiannon suorittaja ei saa raportissaan mainita noudattaneensa tätä standardia, ellei hän ole noudattanut tämän standardin kaikkia vaatimuksia, jotka ovat relevantteja kyseisen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon kannalta.

Eettiset vaatimukset

21. Toimeksiannon suorittajan on noudatettava relevantteja eettisiä vaatimuksia, riippumattomuus mukaan lukien. (Viittaus: kappaleet A15–A16)

Ammatillinen skeptisyys ja ammatillinen harkinta

22. Toimeksiannon suorittajan on suunniteltava ja suoritettava toimeksianto noudattaen ammatillista skeptisyyttä ja tiedostaen, että voi olla olemassa seikkoja, joiden seurauksena tilinpäätös on olennaisesti virheellinen. (Viittaus: kappaleet A17–A20)
23. Toimeksiannon suorittajan on käytettävä ammatillista harkintaa suorittaessaan yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoa. (Viittaus: kappaleet A21–A25)

Laadunvalvonta toimeksiannon tasolla

24. Toimeksiannosta vastuullisella henkilöllä on oltava toimeksiannon olosuhteiden kannalta asianmukainen pätevyys varmennustaidoissa ja -menetelmissä sekä taloudellisessa raportoinnissa. (Viittaus: kappale A26)
25. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on otettava vastuu (viittaus: kappaleet A27–A30)
 - (a) jokaisen hänelle osoitetun yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon yleisestä laadusta;
 - (b) yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon ohjauksesta, valvonnasta, suunnittelusta ja suorittamisesta ammatillisten standardien ja sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti; (viittaus: kappale A31)
 - (c) siitä, että toimeksiannon suorittajan raportti on olosuhteisiin nähden asianmukainen; ja
 - (d) toimeksiannon suorittamisesta tilintarkastusyhteisön laadunvalvonnan periaatteiden ja menettelytapojen mukaisesti, mihin kuuluu mm. seuraava:
 - (i) varmistuminen siitä, että on noudatettu asiakassuhteiden ja toimeksiantojen hyväksymiseen ja jatkamiseen liittyviä asianmukaisia

- menettelytapoja ja että tehdyt johtopäätökset ovat asianmukaisia; tähän kuuluu sen harkitseminen, onko olemassa sellaista informaatiota, jonka johdosta toimeksiannosta vastuullinen henkilö tekisi johtopäätöksen, että johto ei ole rehellinen; (viittaus: kapaleet A32–A33)
- (ii) varmistuminen siitä, että toimeksiantotiimillä kokonaisuutena on asianmukainen pätevyys ja kyvykkyys, mukaan lukien varmennustaidot ja -menetelmät sekä taloudellisen raportoinnin asiantuntemus
 - a. yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon suorittamiseksi ammatillisten standardien ja sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti; ja
 - b. sen mahdollistamiseksi, että annetaan olosuhteisiin nähden asianmukainen raportti: ja
 - (iii) vastuun ottaminen siitä, että toimeksiannosta pidetään yllä asianmukaista dokumentaatiota.

Toimeksiannon hyväksymisen jälkeen huomioon otettavia relevantteja seikkoja

26. Jos toimeksiannosta vastuullinen henkilö saa tietoa, joka olisi saanut tilintarkastusyhteisön kieltäytymään yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannosta, jos tieto olisi ollut käytettävissä aiemmin, toimeksiannosta vastuullisen henkilön on viipymättä kommunikoitava kyseinen tieto tilintarkastusyhteisölle, jotta tilintarkastusyhteisö ja toimeksiannosta vastuullinen henkilö voivat ryhtyä tarvittaviin toimenpiteisiin.

Relevanttien eettisten vaatimusten noudattaminen

27. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on koko toimeksiannon ajan havainnoida ja tekemällä tarvittavia tiedusteluja pysyttävä tarkkaavaisena sellaisen evidenssin varalta, joka osoittaisi, että toimeksiantotiimin jäsenet eivät ole noudattaneet relevantteja eettisiä vaatimuksia. Jos toimeksiannosta vastuullisen henkilön tietoon tulee tilintarkastusyhteisön laadunvalvontajärjestelmän välityksellä tai muutoin seikkoja, jotka viittaavat siihen, etteivät toimeksiantotiimin jäsenet ole noudattaneet relevantteja eettisiä vaatimuksia, toimeksiannosta vastuullinen henkilö päättää asianmukaisista toimenpiteistä konsultoituaan tilintarkastusyhteisön muita henkilöitä.

Seuranta

28. Tilintarkastusyhteisön tehokkaaseen laadunvalvontajärjestelmään kuuluu seurantaprosessi, joka on tarkoitettu antamaan tilintarkastusyhteisölle kohtuullisen varmuuden siitä, että sen laadunvalvontajärjestelmään liittyvät toimintaperiaatteet ja menettelytavat ovat relevantteja ja riittäviä ja että ne toimivat tehokkaasti. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on otettava huomioon tilintarkastusyhteisön seurantaprosessin tulokset sen informaation perusteella, jota tilintarkastusyhteisö ja soveltuviissa tapauksissa muut samaan ketjuun kuuluvat tilintarkastusyhteisöt

ovat viimeksi antaneet, sekä harkita, voivatko tässä informaatiossa mainitut puutteellisuudet vaikuttaa yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoon.

Asiakassuhteiden ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantojen hyväksyminen ja jatkaminen

Asiakassuhteiden ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantojen hyväksymiseen ja jatkamiseen vaikuttavat tekijät

29. Ellei säädös tai määräys sitä edellytä, toimeksiannon suorittaja ei saa hyväksyä yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoa, jos (viittaus: kappaleet A34–A35)
 - (a) toimeksiannon suorittaja ei ole varmistunut siitä,
 - (i) että toimeksiannolle on järkevä tarkoitus; tai (viittaus: kappale A36)
 - (ii) että yleisluonteisen tarkastuksen toimeksianto olisi kyseisissä olosuhteissa asianmukainen; (viittaus: kappale A37)
 - (b) toimeksiannon suorittajalla on syytä uskoa, etteivät relevantit eettiset vaatimukset, riippumattomuus mukaan lukien, täyty;
 - (c) toimeksiannon suorittajan alustava käsitys toimeksiannon olosuhteista viittaa siihen, että yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon suorittamiseksi tarvittavaa informaatiota ei todennäköisesti ole saatavilla tai se ei ole luotettavaa; (viittaus: kappale A38)
 - (d) toimeksiannon suorittajalla on syytä epäillä johdon rehellisyyttä siinä määrin, että tämä todennäköisesti vaikuttaa yleisluonteisen tarkastuksen asianmukaiseen suorittamiseen; tai (viittaus: kappale A37(b))
 - (e) johto tai hallintoelimet asettavat ehdotetussa yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannossa toimeksiannon suorittajan työn laajuudelle sellaisen rajoituksen, että toimeksiannon suorittaja uskoo rajoituksen johtavan tilinpäätöstä koskevan johtopäätöksen esittämättä jättämiseen.

Edellytykset yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon hyväksymiselle

30. Ennen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon hyväksymistä toimeksiannon suorittajan on: (viittaus: kappale A39)
 - (a) ratkaistava, onko tilinpäätöstä laadittaessa sovellettu tilinpäätösnormisto hyväksyttävä, mihin kuuluu erityistä tarkoitusta varten laaditun tilinpäätöksen tapauksessa käsityksen muodostaminen tarkoituksesta, jota varten tilinpäätös laaditaan, sekä aiotuista käyttäjistä; ja (viittaus: kappaleet A40–A46)
 - (b) hankittava johdolta vahvistus siitä, että se hyväksyy ja ymmärtää: (viittaus: kappaleet A47–A50)
 - (i) vastaavansa tilinpäätöksen laatimisesta sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, mihin relevanteissa tapauksissa kuuluu, että se antaa oikean ja riittävän kuvan; ja

- (ii) vastaavansa sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka johto katsoo tarpeelliseksi, jotta sen olisi mahdollista laatia tilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyttä; ja
 - (iii) olevansa velvollinen antamaan toimeksiannon suorittajalle
 - a. pääsyn kaikkeen johdon tiedossa olevan informaatioon, joka on relevanttia tilinpäätöksen laatimisen kannalta, kuten asiakirjoihin ja muuhun aineistoon sekä muihin seikkoihin;
 - b. muun tiedon, jota toimeksiannon suorittaja saattaa pyytää johdolta yleisluonteista tarkastusta varten; ja
 - c. rajoittamattoman mahdollisuuden kommunikoida niiden yhteisössä toimivien henkilöiden kanssa, joilta toimeksiannon suorittaja katsoo tarpeelliseksi hankkia evidenssiä.
31. Jos toimeksiannon suorittaja ei ole varmistunut jostakin seikasta, joka on edellä mainittu yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon hyväksyminen edellytyksenä, hänen on keskusteltava asiasta johdon tai hallintoelinten kanssa. Jos ei ole mahdollista tehdä muutoksia, joiden tuloksena toimeksiannon suorittaja varmistuisi kyseisistä seikoista, toimeksiannon suorittaja ei saa hyväksyä ehdotettua toimeksiantoa, paitsi jos säädös tai määräys edellyttää sitä. Tällaisissa olosuhteissa suoritettu toimeksianto ei kuitenkaan ole tämän standardin mukainen. Näin ollen toimeksiannon suorittaja ei saa sisällyttää raporttiinsa mitään mainintaa siitä, että yleisluonteinen tarkastus olisi suoritettu tämän standardin mukaisesti.
32. Jos toimeksiannon hyväksymisen jälkeen todetaan, ettei toimeksiannon suorittaja ole varmistunut jostakin edellä mainitusta edellytyksestä, toimeksiannon suorittaja on keskusteltava asiasta johdon tai hallintoelinten kanssa ja päättää,
- (a) onko asia ratkaistavissa;
 - (b) onko toimeksiantoa asianmukaista jatkaa; ja
 - (c) kommunikoidaanko kyseisestä seikasta toimeksiannon suorittajan raportissa ja jos kommunikoidaan, kuinka se tehdään.

Muita huomioon otettavia seikkoja, kun toimeksiannon suorittajan raportin sanamuodosta määrätään säädöksessä tai määräyksessä

33. Yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannosta annettavassa toimeksiannon suorittaja raportissa viitataan tähän standardiin vain, jos raportti täyttää kappaleen 86 vaatimukset.
34. Joissakin tapauksissa, kun yleisluonteinen tarkastus suoritetaan jossakin maassa tai jollakin oikeudenkäyttöalueella sovellettavan säädöksen tai määräyksen nojalla, toimeksiannon suorittajan raportin esittämistavasta tai sanamuodosta saatetaan määrätä relevantissa säädöksessä tai määräyksessä tavalla, joka poikkeaa merkittävästi tämän standardin vaatimuksista. Näissä olosuhteissa toimeksiannon suorittajan on arvioitava, voisivatko käyttäjät ymmärtää tilinpäätöksen yleisluonteisessa tarkastuksessa saatavan varmuuden väärin, ja jos voisivat, niin voitaisiin-

- ko toimeksiannon suorittajan raporttiin sisällytettävällä lisäselvityksellä vähentää väärinkäsityksen syntymismahdollisuutta. (Viittaus: kappaleet A51, A148)
35. Jos toimeksiannon suorittaja toteaa, ettei raporttiin sisällytettävällä lisäselvityksellä voida vähentää väärinkäsityksen syntymismahdollisuutta, hän ei saa hyväksyä yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoa, paitsi milloin säädös tai määräys edellyttää tätä. Tällaisen säädöksen tai määräyksen mukaisesti suoritettu yleisluonteinen tarkastus ei ole tämän standardin mukainen. Näin ollen toimeksiannon suorittaja ei saa sisällyttää raporttiinsa mitään mainintaa siitä, että yleisluonteinen tarkastus olisi suoritettu tämän standardin mukaisesti. (Viittaus: kappaleet A51, A148)

Toimeksiannon ehdoista sopiminen

36. Toimeksiannon suorittajan on ennen toimeksiannon suorittamista sovittava toimeksiannon ehdoista johdon tai hallintoelinten kanssa sen mukaan, kumpi näistä on asianmukainen taho.
37. Toimeksiannon sovitut ehdot on kirjattava toimeksiantokirjeeseen tai muuhun sopivan muotoiseen kirjalliseen sopimukseen, ja niiden on sisällettävä (viittaus: kappaleet A52–A54, A56)
- (a) tilinpäätöksen aiottu käyttötarkoitus ja jakelu sekä mahdolliset sen käyttöä ja jakelua koskevat rajoitukset, silloin kun niitä on;
 - (b) sovellettavan tilinpäätösnormiston yksilöiminen;
 - (c) yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon tavoite ja laajuus;
 - (d) toimeksiannon suorittajan velvollisuudet;
 - (e) johdon velvollisuudet, kappaleessa 30(b) mainitut mukaan luettuina; (viittaus: kappaleet A47–A50, A55)
 - (f) maininta siitä, ettei toimeksianto ole tilintarkastus eikä toimeksiannon suorittaja anna tilinpäätöksestä tilintarkastuslausuntoa; ja
 - (g) maininta toimeksiannon suorittajan antaman raportin odotettavissa olevasta muodosta ja sisällöstä ja toteamus, että raportin muoto tai sisältö voi joissakin olosuhteissa poiketa odotetusta.

Jatkuvat toimeksiannot

38. Jatkuvissa yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannoissa toimeksiannon suorittajan on arvioitava, edellyttävätkö olosuhteet, mukaan lukien muutokset toimeksiannon hyväksymiseen liittyvissä seikoissa, toimeksiannon ehtojen muuttamista ja onko tarpeellista muistuttaa johtoa tai soveltuviissa tapauksissa hallintoelimää toimeksiannon nykyisistä ehdoista. (Viittaus: kappale A57)

Yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon ehtojen muutoksen hyväksyminen

39. Toimeksiannon suorittaja ei saa suostua yleisluonteisen toimeksiannon ehtojen muutokseen silloin, kun tälle ei ole asianmukaista perustetta. (Viittaus: kappaleet A58–A60)

40. Jos toimeksiannon suorittajaa pyydetään ennen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon loppuun saattamista muuttamaan toimeksianto sellaiseksi toimeksiannoksi, jossa ei hankita minkäänlaista varmuutta, hänen on ratkaistava, onko tälle asianmukainen peruste. (Viittaus: kappale A61–A62)
41. Jos toimeksiannon ehtoja muutetaan toimeksiannon aikana, toimeksiannon suorittajan ja johdon tai soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten on sovittava toimeksiannon uusista ehdoista ja kirjattava ne toimeksiantokirjeeseen tai muuhun sopivan muotoiseen kirjalliseen sopimukseen.

Kommunikointi johdon ja hallintoelinten kanssa

42. Toimeksiannon suorittajan on yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon aikana kommunikoitava johdon tai soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten kanssa oikea-aikaisesti kaikista yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoa koskevista seikoista, jotka toimeksiannon suorittajan ammatillisen harkinnan mukaan ovat riittävän tärkeitä saatettaviksi johdon tai soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten tietoon. (Viittaus: kappaleet A63–A69)

Toimeksiannon suorittaminen

Olennaisuus tilinpäätöksen yleisluonteisessa tarkastuksessa

43. Toimeksiannon suorittajan on määritettävä olennaisuus tilinpäätökselle kokonaisuutena ja sovellettava tätä olennaisuutta suunnitellessaan toimenpiteitä ja arvioi-
nessaan näiden toimenpiteiden tuloksia. (Viittaus: kappaleet A70–A73)
44. Toimeksiannon suorittajan on tarkistettava tilinpäätökselle kokonaisuutena määritetty olennaisuutta siinä tapauksessa, että hänen tietoonsa tulee yleisluonteisen tarkastuksen aikana informaatiota, jonka johdosta hän olisi alun perin määrittänyt erilaisen luvun. (Viittaus: kappale A74)

Toimeksiannon suorittajan muodostama käsitys

45. Toimeksiannon suorittajan on muodostettava käsitys yhteisöstä ja sen toiminta-
ympäristöstä sekä sovellettavasta tilinpäätösnormistosta tunnistaakseen tilin-
päätöksen alueet, joilla olennaisia virheellisyyksiä todennäköisesti esiintyy, ja
saadakses näin perustan kyseisiin alueisiin kohdistettavien toimenpiteiden suun-
nittelemiselle. (Viittaus: kappaleet A75–A77)
46. Toimeksiannon suorittajan muodostaman käsityksen on katettava seuraavaa: (viit-
taus: kappaleet A78, A87, A90)
 - (a) relevantit toimialaan ja sääntelyyn liittyvät ja muut ulkoiset tekijät, kuten sovellettava tilinpäätösnormisto;
 - (b) yhteisön luonne, mukaan lukien:
 - (i) sen toiminnot;
 - (ii) sen omistus- ja hallintorakenteet;

- (iii) minkä tyyppisiä investointeja yhteisö tekee ja suunnittelee tekevänsä;
- (iv) miten yhteisö on organisoitu ja rahoitettu; ja
- (v) yhteisön tavoitteet ja strategiat;
- (c) yhteisön kirjanpitojärjestelmät ja kirjanpitoaineistot; ja
- (d) tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valinta ja soveltaminen yhteisössä

Toimenpiteiden suunnittelu ja suorittaminen

47. Hankkiessaan tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä tilinpäätöstä koskevan johtopäätöksen perustaksi toimeksiannon suorittajan on suunniteltava ja suoritettava tiedusteluja ja analyttisiä toimenpiteitä. (viittaus: kappaleet A79–A83, A87, A89)
- (a) jotka kohdistuvat kaikkiin tilinpäätöksen olennaisiin eriin, kaikki tilinpäätöksessä esitettävät tiedot mukaan lukien; ja
 - (b) jotka keskittyvät tilinpäätöksen niihin alueisiin, joilla olennaisia virheellisyksiä todennäköisesti esiintyy.
48. Tiedusteluihin, jotka toimeksiannon suorittaja osoittaa johdolle ja muille yhteisössä toimiville sen mukaan kuin on asianmukaista, tulee kuulua seuraavaa: (viittaus: kappaleet A84–A88)
- (a) kuinka johto tekee sovellettavan tilinpäätösnormiston edellyttämät merkitävät kirjanpidolliset arviot;
 - (b) lähipiiriin kuuluvien osapuolten ja lähipiiriliiketoimien tunnistaminen, mukaan lukien näiden liiketoimien tarkoitus;
 - (c) onko sellaisia merkittäviä, epätavallisia tai monimutkaisia liiketapahtumia, muita tapahtumia tai seikkoja, jotka ovat vaikuttaneet tai saattavat vaikuttaa yhteisön tilinpäätökseen, mukaan lukien:
 - (i) merkittävät muutokset yhteisön liiketoiminnassa tai toiminnoissa;
 - (ii) merkittävät muutokset yhteisön tilinpäätökseen olennaisesti vaikuttavien sopimusten ehdoissa, mukaan lukien rahoituksen ehdot sekä velkasopimukset tai kovenantit;
 - (iii) merkittävät pääkirjanpitoviennit tai muut tilinpäätökseen vaikuttavat oikaisut;
 - (iv) merkittävät liiketapahtumat, jotka toteutuvat tai kirjataan lähellä raportointikauden loppua;
 - (v) aiempien toimeksiantojen aikana tunnistettujen korjaamattomien virheellisyyksien tilanne; ja
 - (vi) lähipiiriliiketoimien ja -suhteiden vaikutukset tai mahdolliset seuraukset yhteisölle;

- (d) todellinen, epäilty tai väitetty
 - (i) yhteisöön vaikuttava väärinkäytös tai lainvastainen teko; ja
 - (ii) sellaisten säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen, joiden yleisesti tiedetään välittömästi vaikuttavan olennaisten tilinpäätöksen sisältyvien lukujen ja siinä esitettävien tietojen määrittämiseen, kuten verotusta ja eläkkeitä koskevat säädökset ja määräykset;
 - (e) onko johto tunnistanut sellaisia tilinpäätöspäivän ja toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivän välisiä tapahtumia, jotka edellyttävät tilinpäätöksen muuttamista tai lisätietojen esittämistä, ja onko se ottanut ne huomioon;
 - (f) peruste johdon arviolle yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa; (viittaus: kappale A89)
 - (g) onko sellaisia tapahtumia tai olosuhteita, jotka näyttävät antavan aiheutta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa;
 - (h) olennaiset sitoumukset, sopimuksiin perustuvat velvoitteet tai ehdolliset seikat, jotka ovat vaikuttaneet tai saattavat vaikuttaa yhteisön tilinpäätöseen, liitetiedot mukaan lukien; ja
 - (i) tarkasteltavana olevan tilikauden aikana toteutuneet olennaiset ei-moneetaariset tai vastikkeettomat liiketapahtumat.
49. Analyttisiä toimenpiteitä suunnitellessaan toimeksiannon suorittajan on harkittava, onko yhteisön kirjanpitojärjestelmästä ja -aineistosta saatava tieto riittävää analyttisten toimenpiteiden suorittamista varten. (Viittaus: kappaleet A90–A92)

Tiettyjen olosuhteiden aiheuttamat toimenpiteet

Lähipiiri

- 50. Toimeksiannon suorittajan on pysyttävä yleisluonteisen tarkastuksen aikana tarkkaavaisena sellaisten järjestelyjen tai sellaisen informaation varalta, joka voi viitata sellaisten lähipiirisuhteiden tai -liiketoimien olemassaoloon, joita johto ei ole aiemmin tunnistanut tai ilmoittanut toimeksiannon suorittajalle.
- 51. Jos toimeksiannon suorittaja tunnistaa yleisluonteista tarkastusta suorittaessaan yhteisön tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomia merkittäviä liiketapahtumia, hänen on tiedusteltava johdolta:
 - (a) kyseisten liiketapahtumien luonteesta;
 - (b) voisiko niihin olla osallisena lähipiiriin kuuluvia osapuolia; ja
 - (c) kyseisten liiketapahtumien liiketaloudellisesta perusteesta (tai sen puuttumisesta).

Väärinkäytökset ja säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen

52. Kun on viitteitä siitä, että yhteisössä on tapahtunut väärinkäytös tai säädöksiä ja määräyksiä on jätetty noudattamatta tai että tällaista epäillään, toimeksiannon suorittajan on:
- (a) tiedotettava kyseisestä seikasta ylemmän johdon asianmukaiselle tasolle tai soveltuviissa tapauksissa hallintoelimille, paitsi jos säädös tai määräys kieltää tämän; (viittaus: kappale A93);
 - (b) pyydyttävä johtoa arvioimaan mahdollinen vaikutus (tai mahdolliset vaikutukset) tilinpäätökseen;
 - (c) harkittava, millainen vaikutus johdon arviolla, joka koskee toimeksiannon suorittajalle kommunikoidun tunnistetun tai epäillyn väärinkäytöksen tai säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisen seurauksia, on tilinpäätöstä koskevaan johtopäätökseen ja toimeksiannon suorittajan raporttiin; ja
 - (d) selvitettävä, onko säädöksessä, määräyksessä tai relevanteissa eettisissä vaatimuksissa: (viittaus: kappaleet A94–A98)
 - (i) vaatimusta siitä, että toimeksiannon suorittaja raportoi yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalla viranomaiselle.
 - (ii) asetettu velvollisuuksia, joiden mukaan raportointi yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalla viranomaiselle voi olla kyseisissä olosuhteissa asianmukaista.

Toiminnan jatkuminen

53. Tilinpäätöksen yleisluonteiseen tarkastukseen kuuluu sen arvioiminen, onko yhteisö kykenevä jatkamaan toimintaansa. Kun toimeksiannon suorittaja arvioi johdon tekemää arviota yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa, hänen arvionsa on katettava sama ajanjakso kuin mitä johto on käyttänyt tehdessään arviotaan sovellettavan tilinpäätösnormiston edellyttämällä tavalla taikka säädöksen tai määräyksen mukaisesti, mikäli siinä määrätään pidemmästä ajanjaksosta.
54. Jos toimeksiannon suorittajan tietoon tulee yleisluonteista tarkastusta suoritettaessa tapahtumia tai olosuhteita, jotka voivat antaa merkittävää syytä epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa, toimeksiannon suorittajan on: (viittaus: kappale A99)
- (a) tiedusteltava johdolta tämän suunnittelemista tulevista toimenpiteistä, jotka vaikuttavat yhteisön kykyyn jatkaa toimintaansa, ja näiden suunnitelmien toteuttamiskelpoisuudesta samoin kuin siitä, uskooko johto näiden suunnitelmien toteutuvan lopputuloksen parantavan tilannetta sen suhteen, pystyykö yhteisö jatkamaan toimintaansa;
 - (b) arvioitava näiden tiedustelujen tuloksia harkitakseen, antavatko johdon vastaukset riittävän perustan

- (i) sille, että tilinpäätös edelleen esitetään toiminnan jatkuvuuteen perustuen, jos sovellettaisiin tilinpäätösnormistoon sisältyvä oletus yhteisön toiminnan jatkuvuudesta; tai
 - (ii) johtopäätökselle, että tilinpäätös on olennaisesti virheellinen tai muutoin harhaanjohtava liittyen yhteisön kykyyn jatkaa toimintaansa; ja
- (c) harkittava johdon vastauksia kaiken sen relevantin informaation valossa, joka on toimeksiannon suorittajan tiedossa yleisluonteisen tarkastuksen tuloksena.

Muiden tekemän työn käyttäminen

55. Toimeksiannon suorittajan saattaa olla yleisluonteista tarkastusta suorittaessaan tarpeellista käyttää toisten toimeksiantojen suorittajien tekemää työtä tai sellaisen henkilön tai organisaation tekemää työtä, jolla on muun alueen kuin kirjanpidon tai varmennuksen erityisasiantuntemusta. Jos toimeksiannon suorittaja käyttää yleisluonteista tarkastusta suorittaessaan toisen toimeksiantojen suorittajan tai erityisasiantuntijan tekemää työtä, hänen täytyy ryhtyä asianmukaisiin toimenpiteisiin varmistuakseen siitä, että suoritettu työ soveltuu hänen tarkoituksiinsa. (Viittaus: kappale A80)

Tilinpäätöksen täsmäyttäminen sen pohjana olevaan kirjanpitoaineistoon

56. Toimeksiannon suorittajan on hankittava evidenssiä siitä, että tilinpäätös täsmää tai on täsmäytettävissä sen pohjana olevaan yhteisön kirjanpitoaineistoon. (Viittaus: kappale A100)

Lisätoimenpiteitä kun toimeksiannon suorittajan tietoon tulee, että tilinpäätös saattaa olla olennaisesti virheellinen

57. Jos toimeksiannon suorittajan tietoon tulee yksi tai useampi seikka, joka antaa hänelle syyn uskoa, että tilinpäätös saattaa olla olennaisesti virheellinen, toimeksiannon suorittajan on suunniteltava ja suoritettava riittävästi lisätoimenpiteitä, jotta hänen olisi mahdollista: (viittaus: kappaleet A101–A105)
- (a) tehdä johtopäätös, ettei kyseinen seikka (tai kyseiset seikat) todennäköisesti tee tilinpäätöksestä kokonaisuutena tarkasteltuna olennaisesti virheellistä; tai
 - (b) todeta, että kyseinen seikka (tai kyseiset seikat) tekevät tilinpäätöksestä kokonaisuutena tarkasteltuna olennaisesti virheellisen.

Myöhemmät tapahtumat

58. Jos toimeksiannon suorittaja tietoon tulee tilinpäätöspäivän ja toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivän välisiä tapahtumia, jotka edellyttävät tilinpäätöksen muuttamista tai lisätietojen esittämistä, hänen on pyydettävä johtoa korjaamaan kyseiset virheellisyydet.

59. Toimeksiannon suorittajalla ei ole velvollisuutta suorittaa toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivän jälkeen mitään tilinpäätökseen kohdistuvia toimenpiteitä. Jos kuitenkin toimeksiannon suorittajan tietoon tulee toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivän jälkeen mutta ennen tilinpäätöksen julkistamispäivää seikka, joka, jos se olisi ollut toimeksiannon suorittajan tiedossa toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivänä, olisi mahdollisesti johtanut toimeksiannon suorittajan raportin muuttamiseen, toimeksiannon suorittajan on
- (a) keskusteltava asiasta johdon tai hallintoelinten kanssa sen mukaan kuin on asianmukaista;
 - (b) ratkaistava, onko tilinpäätöstä tarpeellista muuttaa; ja
 - (c) jos muuttaminen on tarpeellista, tiedusteltava, kuinka johto aikoo käsitellä asiaa tilinpäätöksessä.
60. Jos johto ei muuta tilinpäätöstä olosuhteissa, joissa toimeksiannon suorittaja katsoo sen muuttamisen tarpeelliseksi, ja toimeksiannon suorittajan raportti on jo toimitettu yhteisölle, toimeksiannon suorittajan on ilmoitettava johdolle ja hallintoelimille, ettei näiden pidä julkistaa tilinpäätöstä kolmansille osapuolille ennen kuin tarvittavat muutokset on tehty. Jos tilinpäätös tästä huolimatta myöhemmin julkistetaan ilman tarvittavia muutoksia, toimeksiannon suorittajan on ryhdyttävä asianmukaisiin toimenpiteisiin estääkseen sen, että hänen raporttiaan käytetään.

Kirjalliset vahvistusilmoitukset

61. Toimeksiannon suorittajan on pyydettävä johtoa antamaan kirjallinen vahvistusilmoitus siitä, että tämä on täyttänyt sovitussa toimeksiannon ehdoissa kuvatut velvollisuutensa. Kirjallisen vahvistusilmoituksen on sisällettävä seuraavia asioita koskeva vahvistus: (viittaus: kappaleet A106–A108)
- (a) johto on täyttänyt velvollisuutensa, joka koskee tilinpäätöksen laatimista sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, mihin relevanteissa tapauksissa kuuluu, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan, sekä antanut toimeksiannon suorittajalle kaikki relevantit tiedot ja pääsyn informaatioon toimeksiannon ehdoissa sovitulla tavalla; ja
 - (b) kaikki liiketapahtumat on kirjattu ja sisältyvät tilinpäätökseen.
- Jos säädös tai määräys edellyttää, että johto antaa kirjallisia julkisia lausuntoja velvollisuuksistaan, ja jos toimeksiannon suorittaja toteaa tällaisten lausuntojen sisältävän osan kohdissa (a)–(b) vaadittavista tiedoista tai ne kaikki, tällaisten lausuntojen kattamia relevanteja seikkoja ei tarvitse sisällyttää kirjalliseen vahvistusilmoitukseen.
62. Toimeksiannon suorittajan on myös pyydettävä johdolta kirjalliset vahvistusilmoitukset siitä, että tämä on antanut toimeksiannon suorittajalle tiedot seuraavista: (viittaus: kappale A107)
- (a) yhteisön lähipiiriin kuuluvat osapuolet sekä kaikki johdon tiedossa olevat lähipiirisuhteet ja -liiketoimet;

- (b) merkittävät seikat, jotka liittyvät johdon tiedossa oleviin väärinkäytöksiin tai epäilyihin väärinkäytöksiin, joilla on saattanut olla vaikutusta yhteisöön;
 - (c) tiedossa olevat todelliset tai mahdolliset säädösten ja määräysten noudattamatta jättämiset, kun noudattamatta jättämisellä on vaikutusta yhteisön tilinpäätökseen;
 - (d) kaikki informaatio, joka on relevanttia sen kannalta, että toiminnan jatkuvuutta koskevaa oletusta käytetään tilinpäätöksessä;
 - (e) että kaikkien sellaisten tilinpäätöspäivän jälkeisten tapahtumien, jotka sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan edellyttävät tilinpäätöksen muuttamista tai lisätietojen esittämistä, mukaiset oikaisut on tehty tai vaadittavat tiedot esitetty;
 - (f) olennaiset sitoumukset, sopimukseen perustuvat velvoitteet tai ehdolliset velat, jotka ovat vaikuttaneet tai saattavat vaikuttaa tilinpäätökseen, kaikki tilinpäätöksessä esitettävät tiedot mukaan lukien; ja
 - (g) tarkasteltavana olevan kauden aikana toteutuneet olennaiset ei-monetaariset tai vastikkeettomat liiketapahtumat.
63. Jos johto ei anna yhtä tai useampaa pyydettyä kirjallista vahvistusilmoitusta, toimeksiannon suorittajan on (viittaus: kappale A106)
- (a) keskusteltava asiasta johdon ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten kanssa;
 - (b) arvioitava johdon rehellisyys uudelleen ja arvioitava vaikutus, joka tällä saattaa olla vahvistusilmoitusten (suullisten tai kirjallisten) ja yleensä evidenssin luotettavuuteen; ja
 - (c) ryhdyttävä asianmukaisiin toimenpiteisiin, mukaan lukien sen mahdollisen vaikutuksen määrittäminen, joka tällä on toimeksiannon suorittajan raporttiin sisältyvään johtopäätökseen tämän standardin mukaisesti.
64. Toimeksiannon suorittajan on jätettävä tilinpäätöstä koskeva johtopäätös esittämättä tai luovuttava toimeksiannosta, mikäli luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista, jos
- (a) toimeksiannon suorittaja tekee johtopäätöksen, että johdon rehellisyydestä on riittävästi epäilyjä niin, etteivät kirjalliset vahvistusilmoitukset ole luotettavia; tai
 - (b) johto ei anna kappaleessa 61 vaadittavia vahvistusilmoituksia.

Kirjallisten vahvistusilmoitusten antamisajankohta ja niiden kattama(t) ajanjakso(t)

65. Kirjallisten vahvistusilmoitusten antamisajankohdan on oltava niin lähellä toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivää kuin käytännössä on mahdollista, mutta ei kyseisen päivän jälkeen. Kirjallisten vahvistusilmoitusten on koskettava koko tilinpäätöstä ja koko toimeksiannon suorittajan raportissa mainittua kautta (tai kaikkia siinä mainittuja kausia).

Suoritettujen toimenpiteiden avulla hankitun evidenssin arvioiminen

66. Toimeksiannon suorittajan on arvioitava, onko suoritettujen toimenpiteiden avulla hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä, ja jos ei ole, hänen on suoritettava muita kyseisissä olosuhteissa tarpeellisiksi katsomiaan toimenpiteitä pystyäkseen tekemään tilinpäätöstä koskevan johtopäätöksen. (Viittaus: kappale A109)
67. Jos toimeksiannon suorittaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä johtopäätöksen tekemiseksi, hänen on keskusteltava johdon ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten kanssa tällaisten rajoitusten vaikutuksesta yleisluonteisen tarkastuksen laajuuteen. (Viittaus: kappaleet A110–A111)

Toimeksiannon suorittajan raporttiin kohdistuvien vaikutusten arvioiminen

68. Toimeksiannon suorittajan on arvioitava suoritettujen toimenpiteiden avulla hankittu evidenssi määrittääkseen sen vaikutuksen toimeksiannon suorittajan raporttiin. (Viittaus: kappale A109)

Tilinpäätöstä koskevan johtopäätöksen tekeminen

Sovellettavan tilinpäätösnormiston arvioiminen tilinpäätöksen yhteydessä

69. Tilinpäätöstä koskevaa johtopäätöstä tehdessään toimeksiannon suorittajan on
- (a) arvioitava, viitataanko sovellettavaan tilinpäätösnormistoon tilinpäätöksessä riittävällä tavalla tai kuvataanko sitä riittävästi; (viittaus: kappaleet A112–A113)
 - (b) harkittava sovellettavan tilinpäätösnormiston ja suoritettujen toimenpiteiden tulosten antamaa taustaa vasten:
 - (i) onko tilinpäätöksessä käytetty terminologia, mukaan lukien kunkin tilinpäätöslaskelman otsikko, asianmukainen;
 - (ii) onko valitut ja sovelletut merkittävät tilinpäätöksen laatimisperiaatteet esitetty tilinpäätöksessä asianmukaisesti;
 - (iii) ovatko valitut ja sovelletut tilinpäätöksen laatimisperiaatteet sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisia ja asianmukaisia;
 - (iv) vaikuttavatko johdon tekemät kirjanpidolliset arviot kohtuullisilta;
 - (v) vaikuttaako tilinpäätöksessä esitetty informaatio relevantilta, luotettavalta, vertailukelpoiselta ja ymmärrettävältä; ja
 - (vi) onko tilinpäätöksessä esitetty riittävästi tietoja, jotta sen aiotut käyttäjät pystyvät muodostamaan käsityksen olennaisten liiketapahtumien ja muiden tapahtumien vaikutuksista tilinpäätöksen sisältämään informaatioon. (Viittaus: kappaleet A114–A116)
70. Toimeksiannon suorittajan on arvioitava seuraavien seikkojen vaikutus:

- (a) yhteisön tilinpäätöksen yleisluonteisessa tarkastuksessa ja edellisenä vuonna suoritettussa yleisluonteisessa tarkastuksessa havaittujen korjaamattomien virheellisyyksien vaikutus tilinpäätökseen kokonaisuutena; ja
 - (b) yhteisön tilinpäätöskäytäntöjen laadulliset puolet, mukaan lukien viitteet mahdollisesta tarkoitushakuisuudesta johdon harkintaan perustuvia ratkaisuja tehtäessä. (Viittaus: kappaleet A117–A118)
71. Jos tilinpäätös laaditaan oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti, toimeksiannon suorittajan tekemän arvioinnin on katettava myös seuraava: (viittaus: kappale A115)
- (a) tilinpäätöksen yleinen esittäminen, rakenne ja sisältö sovellettavan normiston mukaisesti; ja
 - (b) vaikuttaako siltä, että tilinpäätös liitetietoineen kuvastaa sen pohjana olevia liiketapahtumia ja muita tapahtumia siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan tai on esitetty oikein, kun tarkastellaan tilinpäätöstä kokonaisuutena.

Johtopäätöksen muoto

72. Toimeksiannon suorittajan tekemä johtopäätös tilinpäätöksestä, olipa se vakio-
muotoinen tai mukautettu, on esitettävä asianmukaisessa muodossa ottaen huomioon tilinpäätöksessä sovellettu tilinpäätösnormisto.

Vakio- muotoinen johtopäätös

73. Toimeksiannon suorittajan on esitettävä raportissaan vakio-
muotoinen johtopäätös tilinpäätöksestä kokonaisuutena, kun hän on hankkinut rajoitetun varmuuden pystyäkseen tekemään johtopäätöksen, ettei hänen tietoonsa ole tullut mitään, mikä antaisi hänelle syyn uskoa, ettei tilinpäätöstä ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.
74. Kun toimeksiannon suorittaja esittää vakio-
muotoisen johtopäätöksen, hänen on käytettävä jompaakumpaa seuraavista sanamuodoista sen mukaan kuin on asianmukaista, paitsi jos säädös tai määräys edellyttää muuta: (viittaus: kappaleet A119–A120)
- (a) ”Yleisluonteisen tarkastuksemme perusteella tietoomme ei ole tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei tilinpäätös anna oikeaa ja riittävästä kuvaa ... (tai ettei ... ole esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein) sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti” (kun kyseessä on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös); tai
 - (b) ”Yleisluonteisen tarkastuksemme perusteella tietoomme ei ole tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei tilinpäätöstä ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti” (kun kyseessä on säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuvan normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös).

Mukautettu johtopäätös

75. Toimeksiannon suorittajan on esitettävä raportissaan mukautettu johtopäätös tilinpäätöksestä kokonaisuutena, kun:
- (a) toimeksiannon suorittaja toteaa suoritettujen toimenpiteiden ja hankitun evidenssin perusteella, että tilinpäätös on olennaisesti virheellinen; tai
 - (b) toimeksiannon suorittaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä yhdestä tai useammasta tilinpäätöksen erästä, jotka ovat olennaisia suhteutettuna tilinpäätökseen kokonaisuutena.
76. Kun toimeksiannon suorittaja mukauttaa tilinpäätöstä koskevan johtopäätöksen, hänen on
- (a) käytettävä raportissaan johtopäätöskappaleen otsikkona ”varauman sisältävä johtopäätös”, ”kielteinen johtopäätös” tai ”johtopäätöksen esittämättä jättäminen” sen mukaan kuin on asianmukaista; ja
 - (b) kuvattava mukauttamiseen johtanutta syytä raportissaan asianmukaisen otsikon alla (esimerkiksi ”Varauman sisältävän johtopäätöksen perustelut”, ”Kielteisen johtopäätöksen perustelut” tai ”Perustelut johtopäätöksen esittämättä jättämiselle” sen mukaan kuin on asianmukaista) välittömästi ennen johtopäätöskappaletta esitettävässä erillisessä kappaleessa (josta käytetään nimitystä johtopäätöksen perustelukappale).

Tilinpäätös on olennaisesti virheellinen

77. Jos toimeksiannon suorittaja toteaa, että tilinpäätös on olennaisesti virheellinen, hänen on esitettävä:
- (a) varauman sisältävä johtopäätös, kun hän tekee johtopäätöksen, että mukautuksen aiheuttava seikka tai seikat ovat tilinpäätöksen kannalta olennaisia mutta eivät laajalle ulottuvia; tai
 - (b) kielteinen johtopäätös, kun mukautuksen aiheuttava seikka tai seikat ovat tilinpäätöksen kannalta sekä olennaisia että laajalle ulottuvia.
78. Kun toimeksiannon suorittaja esittää tilinpäätöksestä varauman sisältävän johtopäätöksen olennaisesta virheellisyydestä johtuen, hänen on käytettävä jompaa seuraavista sanamuodoista sen mukaan kuin on asianmukaista, paitsi jos säädös tai määräys edellyttää muuta:
- (a) ”Lukuun ottamatta varauman sisältävän johtopäätöksen perusteluissa kuvattujen seikan (tai kuvattujen seikkojen) vaikutuksia tietoomme ei ole yleisluonteisen tarkastuksen perusteella tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei tilinpäätös anna oikeaa ja riittävää kuvaa ... (tai ettei ... ole esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein) sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti” (kun kyseessä on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös); tai

- (b) ”Lukuun ottamatta varauman sisältävän johtopäätöksen perusteluissa kuvattun seikan (tai kuvattujen seikkojen) vaikutuksia tietoomme ei ole yleisluonteisen tarkastuksen perusteella tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei tilinpäätöstä ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti (kun kyseessä on säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuvan normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös).
79. Kun toimeksiannon suorittaja esittää kielteisen johtopäätöksen, hänen on käytettävä jompaakumpaa seuraavista sanamuodoista sen mukaan kuin on asianmukaista, paitsi jos säädös tai määräys edellyttää muuta:
- (a) ”Yleisluonteisen tarkastuksemme perusteella toteamme, että kielteisen johtopäätöksen perusteluissa kuvattun seikan (tai kuvattujen seikkojen) merkittävyydestä johtuen tilinpäätös ei anna oikeaa ja riittävää kuvaa ... (tai ... ei ole esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein) sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti” (kun kyseessä on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös); tai
- (b) ”Yleisluonteisen tarkastuksemme perusteella toteamme, että kielteisen johtopäätöksen perusteluissa kuvattun seikan (tai kuvattujen seikkojen) merkittävyydestä johtuen tilinpäätöstä ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti (kun kyseessä on säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuvan normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös).
80. Johtopäätöksen perustelukappaleessa toimeksiannon suorittajan on varauman sisältävään tai kielteiseen johtopäätökseen johtaneiden olennaisten virheellisyksiensä osalta:
- (a) esitettävä kuvaus virheellisyydestä ja sen rahamääräiset vaikutukset, jos olennainen virheellisyys liittyy tilinpäätökseen sisältyviin yksittäisiin rahamääriin (määrälliset liitetiedot mukaan lukien), paitsi jos tämä ei ole käytännössä mahdollista, jolloin toimeksiannon suorittajan on annettava tästä tieto;
- (b) selitettävä, millä tavoin tiedot ovat virheellisiä, jos virheellisyys liittyy sanallisiin tietoihin; tai
- (c) esitettävä kuvaus esittämättä jätetyn tiedon luonteesta, jos virheellisyys liittyy esitettäväksi vaadittavan tiedon esittämättä jättämiseen. Ellei säädös tai määräys estä tätä, toimeksiannon suorittajan on esitettävä pois jätetyt tiedot silloin, kun se on käytännössä mahdollista.

Ei pystytä hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaan evidenssiä

81. Jos toimeksiannon suorittaja ei pysty tekemään tilinpäätöstä koskevaa johtopäätöstä sen vuoksi, ettei hän pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaan evidenssiä, toimeksiannon suorittajan on:
- (a) esitettävä varauman sisältävä johtopäätös, jos hän toteaa, että havaitsemattomien virheellisyyksien, jos niitä olisi, mahdolliset vaikutukset tilinpäätökseen voisivat olla olennaisia mutta eivät laajalle ulottuvia; tai

- (b) jätettävä johtopäätös esittämättä, jos hän toteaa, että havaitsemattomien virheellisyyksien, jos niitä olisi, mahdolliset vaikutukset tilinpäätökseen voisivat olla sekä olennaisia että laajalle ulottuvia.
82. Toimeksiannon suorittajan on luovuttava toimeksiannosta seuraavien olosuhteiden vallitessa: (viittaus: kappaleet A121–A123)
- (a) johtuen yleisluonteisen tarkastuksen laajuutta koskevasta rajoituksesta, jonka johto on asettanut sen jälkeen, kun toimeksiannon suorittaja on hyväksynyt toimeksiannon, toimeksiannon suorittaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä tilinpäätöstä koskevan johtopäätöksen tekemiseksi;
- (b) toimeksiannon suorittaja on todennut, että havaitsemattomien virheellisyyksien mahdolliset vaikutukset tilinpäätökseen ovat olennaisia ja laajalle ulottuvia; ja
- (c) luopuminen on sovellettavan säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista.
83. Kun toimeksiannon suorittaja esittää tilinpäätöksestä varauman sisältävän johtopäätöksen sen vuoksi, ettei hän pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä, hänen on käytettävä jompaakumpaa seuraavista sanamuodoista sen mukaan kuin on asianmukaista, paitsi jos säädös tai määräys edellyttää muuta:
- (a) ”Lukuun ottamatta varauman sisältävän johtopäätöksen perusteluissa kuvattujen seikan (tai kuvattujen seikkojen) mahdollisia vaikutuksia tietoomme ei ole yleisluonteisen tarkastuksemme perusteella tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei tilinpäätös anna oikeaa ja riittävää kuvaa ... (tai ettei ... ole esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein) sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti” (kun kyseessä on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös); tai
- (b) ”Lukuun ottamatta varauman sisältävän johtopäätöksen perusteluissa kuvattujen seikan (tai kuvattujen seikkojen) mahdollisia vaikutuksia tietoomme ei ole yleisluonteisen tarkastuksemme perusteella tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei tilinpäätöstä ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti” (kun kyseessä on säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuvan normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös).
84. Kun tilinpäätöstä koskeva johtopäätös jätetään esittämättä, toimeksiannon suorittajan on mainittava johtopäätöskappaleessa, että:
- (a) johtopäätöksen esittämättä jättämisen perusteluissa kuvattujen seikan (tai kuvattujen seikkojen) merkittävydestä johtuen toimeksiannon suorittajan ei ole mahdollista hankkia tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä tilinpäätöstä koskevan johtopäätöksen tekemiseksi; ja

- (b) näin ollen toimeksiannon suorittaja ei esitä johtopäätöstä tilinpäätöksestä.
85. Johtopäätöksen perustelukappaleessa, joka koskee joko tilannetta, jossa esitetään varauksen sisältävä johtopäätös sen vuoksi, ettei pystytä hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuva evidenssiä, tai tilannetta, jossa toimeksiannon suorittaja jättää johtopäätöksen esittämättä, toimeksiannon suorittajan on esitettävä syy (tai syyt) siihen, ettei hänen ole mahdollista hankkia tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä.

Toimeksiannon suorittajan raportti

86. Toimeksiannon suorittajan raportin, joka annetaan yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannosta, on oltava kirjallinen ja sisällettävä seuraavat osat: (viittaus: kappaleet A124–A127, A148, A150)
- (a) otsikko, josta tulee käydä selvästi ilmi, että kyseessä on riippumattoman toimeksiannon suorittajan raportti yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannosta;
- (b) vastaanottaja(t), siten kuin toimeksiannon olosuhteet edellyttävät;
- (c) johdantokappale, jossa:
- (i) yksilöidään yleisluonteisesti tarkastettu tilinpäätös, mukaan lukien jokaisen tilinpäätöskokonaisuuteen kuuluvan laskelman otsikko sekä kunkin laskelman osalta kauden päättymispäivä ja sen kattama ajanjakso;
- (ii) viitataan merkittäviä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevaan yhteenvetoon ja muuhun selittävään tietoon; sekä
- (iii) todetaan, että tilinpäätös on tarkastettu yleisluonteisesti;
- (d) kuvaus johdon vastuusta, joka koskee tilinpäätöksen laatimista, mukaan lukien selostus siitä, että johto vastaa (viittaus: kappaleet A128–A131)
- (i) tilinpäätöksen laatimisesta sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, mihin relevanteissa tapauksissa kuuluu, että se antaa oikean ja riittävän kuvan; ja
- (ii) sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka johto katsoo tarpeelliseksi, jotta sen olisi mahdollista laatia tilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyttä;
- (e) jos kyseessä on erityistä tarkoitusta varten laadittu tilinpäätös,
- (i) kuvaus tarkoituksesta, jota varten tilinpäätös on laadittu, ja tarvittaessa kuvaus aiotuista käyttäjistä tai viittaus erityistä tarkoitusta varten laadittuun tilinpäätöksen sisältyvään liitetietoon, johon tämä informaatio sisältyy; ja
- (ii) jos johdon on mahdollista valita useammasta vaihtoehdosta normisto, jota sovelletaan tällaista tilinpäätöstä laadittaessa, johdon vel-

vollisuuksia koskevassa selostuksessa tulee mainita myös sen velvollisuus todeta, että sovellettava tilinpäätösnormisto on kyseisissä olosuhteissa hyväksyttävä;

- (f) kuvaus toimeksiannon suorittajan velvollisuudesta esittää tilinpäätöstä koskeva johtopäätös, mukaan lukien viittaus tähän standardiin sekä relevanteissa tapauksissa sovellettavaan säädökseen tai määräykseen; (viittaus: kappaleet A132–133, A149)
- (g) kuvaus tilinpäätöksen yleisluonteisesta tarkastuksesta ja sen rajoituksista sekä seuraavat maininnat: (viittaus: kappale A134)
 - (i) tämän standardin mukainen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksianto on rajoitetun varmuuden antava toimeksianto;
 - (ii) toimeksiannon suorittaja suorittaa toimenpiteitä, jotka koostuvat pääasiassa tiedusteluista, jotka osoitetaan johdolle ja muille yhteisössä toimiville sen mukaan kuin on asianmukaista, sekä analyttisistä toimenpiteistä ja arvioi hankittua evidenssiä; ja
 - (iii) yleisluonteisessa tarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet ovat huomattavasti suppeampia kuin ISA-standardien mukaisessa tilintarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet, ja sen vuoksi toimeksiannon suorittaja ei esitä tilinpäätöksestä tilintarkastuslausuntoa;
- (h) kappale, jonka otsikko on ”Johtopäätös” ja joka sisältää:
 - (i) toimeksiannon suorittajan johtopäätöksen tilinpäätöksestä kokonaisuutena kappaleiden 72–85 mukaisesti sen mukaan kuin on asianmukaista; ja
 - (ii) viittauksen tilinpäätöstä laadittaessa sovellettuun tilinpäätösnormistoon, mukaan lukien tieto siitä, minkä maan tai oikeudenkäyttöalueen tilinpäätösnormisto on kyseessä, jos ei ole noudatettu International Accounting Standards Boardin antamia IFRS-standardeja tai PK-IFRS-standardeja taikka International Public Sector Accounting Standards Boardin antamia IPSAS-standardeja; (viittaus: kappaleet A135–A136)
- (i) kun tilinpäätöstä koskeva toimeksiannon suorittajan johtopäätös on mukautettu:
 - (i) kappale, jolla on asianmukainen otsikko ja joka sisältää toimeksiannon suorittajan mukautetun lausunnon kappaleiden 72 ja 75–85 mukaisesti sen mukaan kuin on asianmukaista; ja
 - (ii) kappale, jolla on asianmukainen otsikko ja jossa kuvataan mukautukseen johtanutta syytä (tai johtaneita syitä); (viittaus: kappale A137)
- (j) maininta siitä, että toimeksiannon suorittaja on tämän standardin mukaan velvollinen noudattamaan relevantteja eettisiä vaatimuksia;

- (k) toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivä; (viittaus: kappaleet A144–A147)
- (l) toimeksiannon suorittajan allekirjoitus; ja (viittaus: kappale A137)
- (m) kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella sijaitseva paikkakunta, jolla toimeksiannon suorittaja toimii.

Toimeksiannon suorittajan raporttiin sisältyvät tiettyjä seikkoja painottavat kappaleet ja muita seikkoja koskevat kappaleet

Tiettyjä seikkoja painottavat kappaleet

- 87. Toimeksiannon suorittaja voi katsoa tarpeelliseksi kiinnittää käyttäjien huomiota tilinpäätöksessä esitettyyn seikkaan, joka toimeksiannon suorittajan harkinnan mukaan on niin tärkeä, että se on perustavanlaatuinen käyttäjien tilinpäätöksestä saaman käsityksen kannalta. Tällaisissa tapauksissa toimeksiannon suorittajan on sisällytettävä raporttiinsa tiettyä seikkaa painottava kappale edellyttäen, että hän on saanut tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä tehdäkseen johtopäätöksen, ettei kyseinen seikka todennäköisesti ole tilinpäätöksessä olennaisesti virheellinen. Tällaisessa kappaleessa saadaan viitata vain tilinpäätöksessä esitettyyn tietoon.
- 88. Erityistä tarkoitusta varten laadittua tilinpäätöstä koskevan raportin on sisällettävä tiettyä seikkaa painottava kappale, jossa kiinnitetään toimeksiannon suorittajan raportin käyttäjien huomiota siihen, että tilinpäätös on laadittu erityistä tarkoitusta varten laadittavaa tilinpäätöstä koskevan normiston mukaisesti ja ettei tilinpäätös tämän vuoksi ehkä sovi muihin tarkoituksiin. (viittaus: kappaleet A139–A140)
- 89. Toimeksiannon suorittajan on sijoitettava tiettyä seikkaa painottava kappale välittömästi sen kappaleen jälkeen, joka sisältää toimeksiannon suorittajan johtopäätöksen tilinpäätöksestä, ja sen otsikkona on ”Tietyn seikan painottaminen” tai muu asianmukainen otsikko.

Muita seikkoja koskevat kappaleet

- 90. Jos toimeksiannon suorittaja katsoo tarpeelliseksi kommunikoida jostakin muusta kuin tilinpäätöksessä esitetystä seikasta, joka hänen harkintansa mukaan on relevantti käyttäjien yleisluonteisesta tarkastuksesta, toimeksiannon suorittajan velvollisuuksista tai toimeksiannon suorittajan raportista saaman käsityksen kannalta, eikä säädös tai määräys tätä estä, hänen on tehtävä tämä toimeksiannon suorittajan raporttiin sisältyvässä kappaleessa, jonka otsikkona on ”Muut seikat” tai muu asianmukainen otsikko.

Muut raportointivelvoitteet

- 91. Toimeksiannon suorittaja voi joutua täyttämään tilinpäätöstä koskevassa raportissaan myös muita raportointivelvoitteita sen lisäksi, että hänellä on tämän standardin mukainen velvollisuus raportoida tilinpäätöksestä. Tällaisissa tilanteissa näitä muita raportointivelvoitteita on käsiteltävä toimeksiannon suorittajan raportin erillisessä osiossa, jonka otsikkona on ”Säädöksiin ja määräyksiin perustuviin

muihin velvoitteisiin liittyvä raportti” tai muu osion sisällön kannalta asianmukainen otsikko ja joka esitetään raportin osion ”Tilinpäätöstä koskeva raportti” jälkeen. (Viittaus: kappaleet A141–A143)

Toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivä

92. Toimeksiannon suorittajan on päivättävä raportti aikaisintaan sille päivälle, jona hän on hankkinut tilinpäätöstä koskevan johtopäätöksensä perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä ja on varmistunut siitä että (viittaus: kappaleet A144–A147)
- (a) kaikki sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan tilinpäätökseen kuuluvat osat, soveltuviissa tapauksissa liitetiedot mukaan lukien, on laadittu; ja
 - (b) ne, joilla on siihen valtuudet, ovat ilmoittaneet ottaneensa vastuun tilinpäätöksestä.

Dokumentointi

93. Yleisluonteisesta tarkastuksesta laadittavasta dokumentaatiosta saa evidenssiä siitä, että yleisluonteinen tarkastus on suoritettu tämän standardin ja relevanteissa tapauksissa säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti, ja dokumentaatio sisältää tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tietoa, johon toimeksiannon suorittajan johtopäätös perustuu. Toimeksiannon suorittajan on dokumentoitava seuraavat toimeksiantoon liittyvät seikat oikea-aikaisesti ja siten, että kokenut toimeksiannon suorittaja, joka ei ole aikaisemmin ollut tekemisissä toimeksiannon kanssa, pystyy saamaan käsityksen (viittaus: kappale A151)
- (a) niiden toimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta, jotka on suoritettu tämän standardin sekä sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten noudattamiseksi;
 - (b) toimenpiteiden tuloksista ja johtopäätöksistä, jotka toimeksiannon suorittaja on tehnyt näiden tulosten perusteella; ja
 - (c) toimeksiannon aikana esiin tulleista merkittävistä seikoista, niitä koskevista toimeksiannon suorittajan johtopäätöksistä sekä näitä johtopäätöksiä muodostettaessa tehdyistä merkittävistä ammatilliseen harkintaan perustuvista ratkaisuista.
94. Tämän standardin vaatimusten mukaisesti suoritettujen toimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta dokumentoidessaan toimeksiannon suorittajan on kirjattava:
- (a) kuka on suorittanut työn ja milloin tämä työ on valmistunut; ja
 - (b) kuka on käynyt läpi suoritettua toimeksiantoa koskevaa laadunvalvontaa varten sekä läpikäynnin ajankohta ja laajuus.
95. Toimeksiannon suorittajan on dokumentoitava myös keskustelut, joita hän on käynyt johdon, hallintoelinten ja muiden tahojen kanssa sen mukaan kuin on relevanttia toimeksiannon aikana esiin tulevien merkittävien seikkojen läpikäymiseksi, mukaan lukien näiden seikkojen luonne.

96. Jos toimeksiannon suorittaja on toimeksiannon aikana tunnistanut informaatiota, joka on ristiriidassa niiden havaintojen kanssa, joita hän on tehnyt tilinpäätökseen vaikuttavista merkittävistä seikoista, hänen on dokumentoitava, kuinka ristiriita on käsitelty.

Soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus

Standardin soveltamisala (viittaus: kappaleet 1–2)

- A1. Toimeksiannon suorittaja saattaa olla tilinpäätöksen yleisluonteista tarkastusta suorittaessaan velvollinen noudattamaan säädöksiin tai määräyksiin perustuvia vaatimuksia, jotka voivat poiketa tässä standardissa asetetuista vaatimuksista. Vaikka toimeksiannon suorittaja saattaa todeta tämän standardin joistakin osaluista olevan apua tällaisissa olosuhteissa, hänen omalla velvollisuutenaan on varmistua kaikkien relevanttien säädöksiin tai määräyksiin perustuvien tai ammatillisten velvoitteiden noudattamisesta.

Konsernin osien taloudellisen informaation yleisluonteiset tarkastukset konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksen yhteydessä

- A2. Konsernin tilinpäätöksen tilintarkastaja voi esittää pyynnön konsernin osien yleisluonteisen tarkastuksen suorittamisesta tämän standardin mukaisesti.⁷ Tällaiseen tämän standardin mukaisesti suoritettavaan yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoon voi liittyä konsernin tilintarkastajan esittämä pyyntö lisätyön tai -toimenpiteiden suorittamisesta sen mukaan kuin konsernin tilintarkastustoimeksiannon olosuhteissa on tarpeellista.

Suhde ISQC 1:een (viittaus: kappale 4)

- A3. ISQC 1:ssä käsitellään tilintarkastusyhteisön velvollisuutta luoda ja ylläpitää varmennustoimeksiantojen – mukaan lukien yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot – laadunvalvontajärjestelmä. Nämä velvollisuudet kohdistuvat siihen, että luodaan tilintarkastusyhteisön
- laadunvalvontajärjestelmä; ja
 - siihen liittyvät toimintaperiaatteet laadunvalvontajärjestelmän tavoitteiden saavuttamiseksi sekä tilintarkastusyhteisön menettelytavat näiden toimintaperiaatteiden toteuttamista ja niiden seurantaan varten, mukaan lukien kutakin seuraavaa osa-aluetta koskevat periaatteet ja menettelytavat:
 - laatua koskevat johdon velvoitteet tilintarkastusyhteisössä;
 - relevantit eettiset vaatimukset;

⁷ ISA 600 Erityisiä näkökohtia – konsernitilinpäätösten tilintarkastukset (konsernin osien tilintarkastajien suorittama työ mukaan luettuna), kappale A52

- asiakassuhteiden ja yksittäisten toimeksiantojen hyväksyminen ja jatkaminen
 - henkilöresurssit
 - toimeksiannon suorittaminen
 - seuranta.
- A4. Tilintarkastusyhteisö on ISQC:n mukaan velvollinen luomaan ja ylläpitämään laadunvalvontajärjestelmän, jonka avulla se saa kohtuullisen varmuuden siitä, että:
- (a) tilintarkastusyhteisö ja sen henkilöstö noudattavat ammatillisia standardeja sekä sovellettavia säädöksiin ja määräyksiin perustuvia vaatimuksia; ja
 - (b) tilintarkastusyhteisön ja toimeksiannosta vastuullisten henkilöiden antamat raportit ovat olosuhteisiin nähden asianmukaisia.⁸
- A5. Kansalliset vaatimukset, jotka koskevat tilintarkastusyhteisön velvollisuutta luoda ja ylläpitää laadunvalvontajärjestelmä, ovat vähintään samantasoiset kuin ISQC 1 silloin, kun niissä käsitellään kaikkia kappaleessa A3 mainittuja osa-alueita ja määrätään tilintarkastusyhteisölle sellaiset velvoitteet, joiden avulla ISQC 1:ssä asetettujen vaatimusten tarkoitukset tulevat täytetyiksi.

Mennyttyä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksianto
(viittaus: kappaleet 5–8, 14)

- A6. Tilinpäätöksen yleisluonteisia tarkastuksia voidaan suorittaa varsin monenlaisille yhteisöille, jotka ovat erityyppisiä tai joiden taloudellisen raportoinnin monimutkaisuuden taso vaihtelee. Joissakin maissa tietyyttypistien yhteisöjen tilinpäätöksen yleisluonteisesta tarkastuksesta voidaan määrätä myös paikallisissa säädöksissä tai määräyksissä ja niihin liittyvissä raportointivaatimuksissa.
- A7. Yleisluonteisia tarkastuksia voidaan suorittaa monenlaisissa olosuhteissa. Niitä voidaan edellyttää tehtäviksi yhteisöissä, joita säädöksessä tai määräyksessä asetetut pakollista tilintarkastusta koskevat vaatimukset eivät koske. Yleisluonteisia tarkastuksia saatetaan pyytää myös vapaaehtoisesti, esimerkiksi yksittäisen sopimukseen perustuvan järjestelyn ehtojen nojalla tapahtuvan raportoinnin yhteydessä tai rahoitusjärjestelyjen tueksi.

Tavoitteet (viittaus: kappale 15)

- A8. Tämän standardin mukaan toimeksiannon suorittajan tulee jättää tilinpäätöstä koskeva johtopäätös esittämättä, jos:
- (a) toimeksiannon suorittaja antaa tai on velvollinen antamaan raportin toimeksiannosta; ja
 - (b) toimeksiannon suorittajan ei ole mahdollista tehdä johtopäätöstä tilinpäätöksestä, koska hän ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen

⁸ ISQC 1, kappale 11

soveltuvaan evidenssiä, ja hän tekee sen johtopäätöksen, että havaitsemattomien virheellisyksien, jos niitä on, mahdolliset vaikutukset tilinpäätökseen voisivat olla sekä olennaisia että laajalle ulottuvia.

- A9. Tilanne, jossa ei pystytä hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaan evidenssiä yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannossa (käytetään nimitystä laajuutta koskeva rajoitus) voi aiheutua:
- (a) olosuhteista, jotka eivät ole yhteisön määräysvallassa;
 - (b) toimeksiannon suorittajan työn luonteeseen tai ajoitukseen liittyvistä olosuhteista; tai
 - (c) yhteisön johdon tai hallintoelinten asettamista rajoituksista.
- A10. Tämä standardi sisältää toimeksiannon suorittaja koskevia vaatimuksia ja ohjeistusta sellaisia tilanteita varten, joissa hän joko ennen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon hyväksymistä tai toimeksiannon aikana kohtaa laajuutta koskevan rajoituksen.

Määritelmät (viittaus: kappale 16)

Termien ”johto” ja ”hallintoelimet” käyttäminen

- A11. Johdon ja hallintoelinten velvollisuudet vaihtelevat eri maissa tai eri oikeudenkäyttöalueilla sekä erityyppisissä yhteisöissä. Nämä erot vaikuttavat siihen, kuinka toimeksiannon suorittaja soveltaa tämän standardin johtoa tai hallintoelimiä koskevia vaatimuksia. Näin ollen kaikkialla tässä standardissa käytettävä ilmaus ”johto ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimet” on tarkoitettu kiinnittämään toimeksiannon suorittajan huomiota siihen, että johtamis- ja hallintorakenteet ja -järjestelyt voivat poiketa toisistaan erilaisissa yhteisöissä.
- A12. Erilaiset taloudellisen informaation laatimiseen ja ulkoiseen taloudelliseen raportointiin liittyvät velvollisuudet kuuluvat joko johdolle tai hallintoelimille sellaisen tekijöiden mukaisesti kuin:

- yhteisön resurssit ja rakenne; ja
- johdon ja hallintoelinten roolit yhteisössä relevantin säädöksen tai määräyksen mukaisesti, tai jos yhteisöön ei sovelleta sääntelyä, yhteisöä varten luotujen virallisten hallinto- tai tilinvelvollisuusjärjestelyjen mukaisesti (esimerkiksi sen mukaan, mitä on kirjattu sopimuksiin taikka sääntöihin tai muuntuyppiseen asiakirjaan, jolla yhteisö on perustettu).

Esimerkiksi pienissä yhteisöissä ei useinkaan ole erotettu johdon ja hallintoelinten rooleja. Suuremmissa yhteisöissä johto usein vastaa yhteisön liiketoiminnan tai toimintojen hoitamisesta ja sitä koskevasta raportoinnista, kun taas hallintoelimet valvovat johtoa. Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla yhteisön tilinpäätöksen laatiminen on juridisesti hallintoelinten vastuulla, ja toisissa maissa tai toisilla oikeudenkäyttöalueilla siitä vastaa johto.

Rajoitettu varmuus – termin ”tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä” käyttäminen (viittaus: kappale 17(f))

- A13. Tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä tarvitaan, jotta saadaan hankituksi rajoitettu varmuus toimeksiannon suorittajan johtopäätöksen tueksi. Evidenssi on luonteeltaan kumuloituvaa ja hankitaan ensisijaisesti yleisluonteisen tarkastuksen aikana suoritettavien toimenpiteiden avulla.

Yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon suorittaminen tämän standardin mukaisesti (viittaus: kappale 18)

- A14. Tämä standardi ei syrjäytä tilinpäätöksen yleisluonteista tarkastusta koskevia säädöksiä ja määräyksiä. Jos nämä säädökset ja määräykset poikkeavat tästä standardista, vain säädösten ja määräysten mukaisesti suoritettu yleisluonteinen tarkastus ei ole automaattisesti tämän standardin mukainen.

Eettiset vaatimukset (viittaus: kappale 21)

- A15. IESBAn eettisten sääntöjen osassa A asetetaan ammatillisen etiikan peruseriaatteen, joita toimeksiantojen suorittajien täytyy noudattaa, sekä annetaan käsitteellinen viitekehys näiden periaatteiden soveltamista varten. Peruseriaatteen ovat:

- (a) rehellisyys;
- (b) objektiivisuus;
- (c) ammatillinen pätevyys ja huolellisuus;
- (d) salassapitovelvollisuus; ja
- (e) ammatillinen käyttäytyminen.

IESBAn eettisten sääntöjen osassa B havainnollistetaan käsitteellisen viitekehysten soveltamista tietyissä tilanteissa. IESBAn eettisiä sääntöjä noudatettaessa on tunnistettava relevanttien eettisten sääntöjen noudattamisen vaarantavat uhat ja vastattava niihin asianmukaisella tavalla.

- A16. Kun kyseessä on tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksianto, IESBAn eettiset säännöt edellyttävät, että toimeksiannon suorittaja on riippumaton yhteisöstä, jonka tilinpäätös tarkastetaan yleisluonteisesti. IESBAn eettisissä säännöissä todetaan, että riippumattomuus käsittää sekä mielen riippumattomuuden että näkyvän riippumattomuuden. Toimeksiannon suorittajan riippumattomuus turvaa hänen kykynsä tehdä johtopäätös ilman vaikutuksia, jotka muuten voisivat vaarantaa tämän johtopäätöksen. Riippumattomuus parantaa toimeksiannon suorittajan mahdollisuutta toimia rehellisesti, olla objektiivinen ja säilyttää ammatillinen skeptisyys.

Ammatillinen skeptisyys ja ammatillinen harkinta

Ammatillinen skeptisyys (viittaus: kappale 22)

- A17. Ammatillinen skeptisyys on yleisluonteisessa tarkastuksessa tarpeellista evidenssin kriittisen arvioimisen kannalta. Tähän kuuluu epäjohtonmukaisuuksien selvittäminen, ristiriitaisen evidenssin tutkiminen sekä johdolle ja hallintoelimille tehtyihin tiedusteluihin saatujen vastausten ja muun näiltä saadun informaation luotettavuuden kyseenalaistaminen. Siihen kuuluu myös hankitun evidenssin tarpeellista määrää ja tarkoitukseen soveltuvuutta koskeva harkinta toimeksiannon olosuhteet huomioon ottaen.
- A18. Ammatilliseen skeptisyyteen kuuluu tarkkaavaisuus esimerkiksi seuraavien seikkojen varalta:
- aineisto, joka on ristiriidassa muun hankitun evidenssin kanssa.
 - tieto, joka antaa aihetta epäillä evidenssinä käytettyjen asiakirjojen ja tiedusteluihin saatujen vastausten luotettavuutta.
 - mahdolliseen väärinkäyttöön viittaavat seikat.
 - muut olosuhteet, jotka viittaavat tarpeeseen suorittaa lisää toimenpiteitä.
- A19. Ammatillisen skeptisyyden säilyttäminen koko yleisluonteisen tarkastuksen ajan on välttämätöntä, jos toimeksiannon suorittajan on tarkoitus pienentää riskejä siitä, että:
- epätavalliset olosuhteet jäävät huomaamatta.
 - yleistetään liikaa, kun tehdään johtopäätöksiä hankitun evidenssin perusteella.
 - käytetään epäasianmukaisia oletuksia päätettäessä yleisluonteisessa tarkastuksessa suoritettavien toimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta ja arvioitaessa niiden tuloksia.
- A20. Toimeksiannon suorittajan ei voida odottaa jättävän huomioimatta aikaisempaa kokemustaan yhteisön johdon ja hallintoelinten rehellisyydestä ja vilpittömyydestä. Kuitenkaan se, että johdon ja hallintoelinten uskotaan olevan rehellisiä ja vilpittömiä, ei poista toimeksiannon suorittajalta tarvetta säilyttää ammatillinen skeptisyys eikä anna hänelle lupaa tyytyä evidenssiin, joka ei ole riittävää yleisluonteisen tarkastuksen tarkoitukseen.

Ammatillinen harkinta (viittaus: kappale 23)

- A21. Ammatillinen harkinta on välttämätöntä yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon asianmukaisen suorittamisen kannalta. Tämä johtuu siitä, että relevanttien eettisten vaatimusten ja tämän standardin vaatimusten tulkinta ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon aikana tarvittavat asiantuntemukseen perustuvat päätökset edellyttävät relevantin tietämyksen ja kokemuksen soveltamista toimeksiannon tosiseikkoihin ja olosuhteisiin. Ammatillista harkintaa tarvitaan erityisesti:

- päätöksissä, jotka koskevat olennaisuutta sekä niiden toimenpiteiden luonnetta ja laajuutta, jotka suoritetaan tämän standardin vaatimusten täyttämiseksi ja evidenssin kokoamiseksi.
 - arvioitaessa, alentaako suoritettujen toimenpiteiden avulla hankittu evidenssi toimeksiantoriskin tasolle, joka on toimeksiannon olosuhteissa hyväksyttävä.
 - arvioitaessa harkintaan perustuvia ratkaisuja, jotka johto on tehnyt soveltaessaan yhteisön noudattamaa tilinpäätösnormistoa.
 - tehtäessä hankitun evidenssin perusteella tilinpäätöstä koskeva johtopäätös, mukaan lukien johdon tilinpäätöstä laatiessaan tekemien kirjanpidollisten arvioiden kohtuullisuuden arvioiminen.
- A22. Toimeksiannon suorittajalta odotettavan ammatillisen harkinnan erityinen piirre on, että harkintaa käyttää henkilö, jonka koulutus, osaaminen ja kokemus, varmennustaitojen ja -tekniikojen käyttö mukaan lukien, ovat auttaneet häntä kehittämään kohtuullisten harkintaan perustuvien ratkaisujen tekemiseksi tarvittavaa pätevyyttä. Vaikeita tai kiistanalaisia kysymyksiä koskeva konsultointi toimeksiannon aikana sekä toimeksiantotiimin sisällä että toimeksiantotiimin jäsenten ja muiden tilintarkastusyhteisössä tai sen ulkopuolella asianmukaisella tasolla olevien henkilöiden kesken voi auttaa toimeksiannon suorittajaa asiantuntemukseen pohjautuvien ja kohtuullisten harkintaan perustuvien ratkaisujen tekemisessä.
- A23. Ammatillisen harkinnan käyttö perustuu yksittäisissä toimeksiannoissa toimeksiannon suorittajan tiedossa toimeksiannon aikana oleviin tosiseikkoihin ja olosuhteisiin, mukaan lukien:
- tieto, joka on saatu yhteisön tilinpäätökseen aiemmillä kausilla kohdistuneissa toimeksiannossa, jos tämä on sovellettavissa.
 - toimeksiannon suorittajan käsitys yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, mukaan lukien sen kirjanpitojärjestelmä, sekä sovellettavan tilinpäätösnormiston soveltamisesta yhteisön toimialalla.
 - se, missä määrin tilinpäätöksen laatiminen ja esittäminen edellyttää johdolta harkinnan käyttöä.
- A24. Ammatillista harkintaa voidaan arvioida sillä perusteella, kuvastaako harkintaan perustuva ratkaisu varmentamista koskevien periaatteiden ja laskentaperiaatteiden pätevää soveltamista ja onko se asianmukainen niiden tosiseikkojen ja olosuhteiden valossa ja yhdenmukainen niiden tosiseikkojen ja olosuhteiden kanssa, jotka ovat olleet toimeksiannon suorittajan tiedossa hänen raporttinsa antamispäivään mennessä.
- A25. Ammatillista harkintaa pitää käyttää koko toimeksiannon ajan. Se pitää myös dokumentoida asianmukaisella tavalla tämän standardin vaatimusten mukaisesti. Ammatillista harkintaa ei pidä käyttää perusteena päätöksille, joita toimeksiannon liittyvät tosiseikat ja olosuhteet tai hankittu evidenssi eivät muutoin tue.

Laadunvalvonta toimeksiannon tasolla (viittaus: kappaleet 24–25)

A26. Varmennustaitoihin ja -tekniikkoihin kuuluu:

- ammatillisen skeptisyyden noudattaminen ja ammatillisen harkinnan soveltaminen varmennustoimeksiantoa suunniteltaessa ja suoritettaessa, evidenssin hankkiminen ja arviointi mukaan lukien;
- käsityksen muodostaminen tietojärjestelmistä sekä sisäisen valvonnan roolista ja rajoitteista;
- olennaisuutta ja toimeksiantoriskejä koskevan harkinnan yhdistäminen yleisluonteisessa tarkastuksessa suoritettavien toimenpiteiden luonteen, ajoitukseen ja laajuuteen;
- toimenpiteiden soveltaminen yleisluonteisessa tarkastuksessa asianmukaisella tavalla, mihin voi kuulua tiedustelujen ja analyttisten toimenpiteiden lisäksi muun tyyppisiä toimenpiteitä (kuten yksityiskohtaista tarkastusta, uudelleenlaskentaa, uudelleen suorittamista, havainnointia ja vahvistusten hankkimista);
- järjestelmälliset dokumentointimenettelyt; ja
- varmennustoimeksiannoista annettavien raporttien kirjoittamisen kannalta relevanttien taitojen ja menettelytapojen soveltaminen.

A27. Tilintarkastusyhteisön laadunvalvontajärjestelmässä toimeksiantotiimit ovat velvollisia ottamaan käyttöön toimeksiantoon sovellettavat laadunvalvontamenettelyt ja antamaan tilintarkastusyhteisölle relevanttia tietoa, joka mahdollistaa tilintarkastusyhteisön laadunvalvontajärjestelmän sen osan toimimisen, joka koskee riippumattomuutta.

A28. Ottaessaan vastuun kunkin yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon yleisestä laadusta toimeksiannosta vastuullinen henkilö painottaa omassa toiminnassaan ja toimeksiantotiimin muille jäsenille välittämässään asiaa koskevissa viesteissä sitä, että laatu on yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoa suoritettaessa olennaisen tärkeä, ja sitä, kuinka tärkeää yleisluonteisen tarkastuksen laadun kannalta on:

- (a) tehdä ammatillisten standardien mukaista ja määräyksiin ja säädöksiin perustuvat vaatimukset täyttävää työtä.
- (b) noudattaa tilintarkastusyhteisön omaksumia laadunvalvonnan periaatteita ja menettelytapoja siltä osin kuin ne ovat sovellettavissa.
- (c) antaa toimeksiannosta olosuhteisiin nähden asianmukainen raportti.
- (d) toimeksiantotiimin mahdollisuus tuoda esiin huolenaiheitaan ilman rangaistuksen pelkoa.

A29. Ellei tilintarkastusyhteisön tai muiden osapuolten antama informaatio anna viitteitä muusta, toimeksiantotiimi saa luottaa tilintarkastusyhteisön laadunvalvontajärjestelmään. Toimeksiantotiimi voi luottaa tilintarkastusyhteisön laadunvalvontajärjestelmään esimerkiksi seuraavissa asioissa:

- henkilöstön pätevyys rekrytoinnin ja määrämuotoisen koulutuksen avulla.
- riippumattomuus keräämällä ja kommunikoimalla riippumattomuutta koskevaa relevanttia tietoa.
- asiakassuhteiden ylläpito niiden hyväksymistä ja jatkamista koskevien järjestelmien avulla.
- säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten noudattaminen seurantaprosessin avulla.

Harkitessaan tilintarkastusyhteisön laadunvalvontajärjestelmässä havaittuja puutteellisuuksia, jotka voivat vaikuttaa yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoon, toimeksiannosta vastuullinen henkilö voi tarkastella toimenpiteitä, joihin tilintarkastusyhteisö on ryhtynyt näiden puutteellisuuksien korjaamiseksi.

- A30. Tilintarkastusyhteisön laadunvalvontajärjestelmässä oleva puutteellisuus ei välttämättä tarkoita, ettei yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoa olisi suoritettu ammatillisten standardien ja sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti tai ettei toimeksiannon suorittajan raportti olisi ollut asianmukainen.

Toimeksiannotiimien kokoaminen (viittaus: kappale 25(b))

- A31. Harkitessaan, mikä on toimeksiannotiimiltä kokonaisuutena odotettava asianmukainen pätevyys ja kyvykkyys, toimeksiannosta vastuullinen henkilö voi ottaa huomioon sellaisia seikkoja kuin tiimin:

- asianmukaisen koulutuksen ja työhön osallistumisen myötä hankkima käsitys ja käytännön kokemus luonteeltaan ja monimutkaisuudeltaan vastaavanlaisista yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannoista.
- käsitys ammatillisista standardeista sekä säädöksiin ja määräyksiin perustuvista vaatimuksista.
- tekninen erityisasiantuntemus, mukaan lukien relevantin tietotekniikan sekä kirjanpidon ja varmuksen erityisalueiden tunteminen.
- relevanttien asiakkaan toimialojen tunteminen.
- kyky käyttää ammatillista harkintaa.
- käsitys tilintarkastusyhteisön laadunvalvonnan periaatteista ja menettelytavoista.

Asiakassuhteiden ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantojen hyväksyminen ja jatkaminen (viittaus: kappale 25(d)(i))

- A32. ISQC 1 edellyttää, että tilintarkastusyhteisö hankkii kyseisissä olosuhteissa tarpeelliseksi katsomansa tiedot ennen kuin se hyväksyy toimeksiannon uudelta asiakkaalta, kun se tekee päätöstä nykyisen toimeksiannon jatkamisesta, ja kun se harkitsee uuden toimeksiannon hyväksymistä nykyiseltä asiakkaalta. Informaatioon, josta on apua toimeksiannosta vastuulliselle henkilölle tämän ratkaistessa, onko asiakassuh-

teiden ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantojen hyväksyminen tai jatkaminen asianmukaista, voi kuulua seuraavia seikkoja koskevaa tietoa:

- tärkeimpien omistajien, johdon avainhenkilöiden ja hallintoelinten rehellisyys; ja
- nykyisen tai aiemman yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon aikana esiin tulleet merkittävät seikat ja niiden vaikutukset asiakassuhteen jatkamiseen.

A33. Jos toimeksiannosta vastuullisella henkilöllä on syytä epäillä johdon rehellisyyttä siinä määrin, että tämä todennäköisesti vaikuttaa yleisluonteisen tarkastuksen asianmukaiseen suorittamiseen, toimeksiantoa ei tämän standardin mukaan ole asianmukaista hyväksyä, paitsi jos säädös tai määräys vaatii tätä, sillä hyväksyminen saattaa johtaa siihen, että toimeksiannon suorittaja yhdistetään yhteisön tilinpäätökseen epäasianmukaisella tavalla.

Asiakassuhteiden ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantojen hyväksyminen ja jatkaminen (viittaus: kappale 29)

A34. Toimeksiannon suorittaja arvioi toimeksiannon jatkamista ja relevantteja eettisiä vaatimuksia, riippumattomuus mukaan lukien, koko toimeksiannon ajan tilanteiden ja olosuhteiden muuttuessa. Kun ensimmäiset toimenpiteet toimeksiannon alussa kohdistetaan toimeksiannon jatkamiseen ja relevanttien eettisten vaatimusten (riippumattomuus mukaan lukien) arvioimiseen, tästä saadaan tietoa toimeksiannon suorittajan päätöksiä ja toimia varten, ennen kuin toimeksiannossa suoritetaan muita merkittäviä toimenpiteitä.

Asiakassuhteiden ja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantojen hyväksymiseen ja jatkamiseen vaikuttavia tekijöitä (viittaus: kappale 29)

A35. Varmennustoimeksiannot saadaan hyväksyä vain, kun toimeksiannolla on tietyt ominaispiirteet⁹, jotka edistävät toimeksiannon suorittajan niiden tavoitteiden saavuttamista, jotka toimeksiannolle on määrätty.

Perusteltu tarkoitus (viittaus: kappale 29(a)(i))

A36. Voi olla epätodennäköistä, että toimeksiannolle olisi perusteltu tarkoitus, jos esimerkiksi:

- (a) toimeksiannon suorittajan työn laajuudelle on asetettu merkittävä rajoitus;
- (b) toimeksiannon suorittaja epäilee, että toimeksiantaja aikoo yhdistää toimeksiannon suorittajan nimen tilinpäätökseen epäasianmukaisella tavalla; tai
- (c) toimeksiannolla pyritään täyttämään tietyn säädöksen tai määräyksen noudattamista koskevat vaatimukset ja kyseinen säädös tai määräys edellyttää tilinpäätöksen tilintarkastusta.

⁹ Varmennustoimeksiantojen viitekehys, kappale 17

Yleisluonteisen tarkastuksen toimeksianto on asianmukainen (viittaus: kappale 29(a)(ii))

- A37. Silloin kun toimeksiannon suorittaja muodostama alustava käsitys toimeksiannon olosuhteista antaa viitteitä siitä, ettei yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon hyväksyminen olisi asianmukaista, toimeksiannon suorittaja voi harkita suosittelevansa toisentyypin toimeksiannon suorittamista. Olosuhteista riippuen toimeksiannon suorittaja voi esimerkiksi katsoa, että olisi asianmukaisempaa suorittaa tilintarkastustoimeksianto kuin yleisluonteinen tarkastus. Joissakin toisissa tapauksissa, jos toimeksiannon olosuhteet estävät varmennustoimeksiannon suorittamisen, toimeksiannon suorittaja voi suositella kokoamistoimeksiantoa tai muita laskentatoimen palveluja sen mukaan kuin on asianmukaista.

Yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon suorittamiseksi tarvittava informaatio (viittaus: kappale 29(c))

- A38. Esimerkki siitä, milloin toimeksiannon suorittajalla saattaa olla syytä epäillä, onko yleisluonteisen tarkastuksen suorittamiseksi tarvittava informaatio saatavilla tai onko se luotettavaa, on tilanne, jossa analyttisten toimenpiteiden suorittamiseksi tarvittavan kirjanpitoaineiston epäillään olevan huomattavan epätarkkaa tai epätäydellistä. Tämä harkinta ei kohdistu siihen, että yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon aikana ilmenee joskus tarvetta avustaa johtoa suosittelemalla oikaisukirjauksia, jotka tarvitaan johdon laatiman tilinpäätöksen valmiiksi saamiseksi.

Edellytykset yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon hyväksymiselle (viittaus: kappale 30)

- A39. Tämän standardin mukaan toimeksiannon suorittajan on myös ennen toimeksiannon hyväksymistä varmistettava tietyistä seikoista, joista hänen ja yhteisön johdon täytyy sopia ja jotka ovat yhteisön määräysvallassa.

Sovellettava tilinpäätösnormisto (viittaus: kappale 30(a))

- A40. Varmennustoimeksiannon hyväksymisen ehtona on, että varmennustoimeksiannon määritelmässä tarkoitetut kriteerit¹⁰ ovat soveltuvia ja aiottujen käyttäjien saatavilla.¹¹ Sovellettava tilinpäätösnormisto toimii tätä standardia noudatettaessa kriteereinä, joita toimeksiannon suorittaja käyttää tilinpäätöksen yleisluonteisessa tarkastuksessa, mihin relevanteissa tapauksissa kuuluu, antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan. Jotkin tilinpäätösnormistot perustuvat oikean ja riittävän kuvan antamiseen ja toiset säädösten ja määräysten noudattamiseen. Sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimukset määräävät tilinpäätöksen muodon ja sisällön, mukaan lukien sen, mitä tilinpäätöskokonaisuuteen kuuluu.

Sovellettavan tilinpäätösnormiston hyväksyttävyyys

- A41. Ilman hyväksyttävää tilinpäätösnormistoa ei johdolla ole asianmukaista perustaa tilinpäätöksen laatimiselle eikä toimeksiannon suorittajalla ole soveltuvia kriteerejä sen yleisluonteiselle tarkastamiselle.

¹⁰ Varmennustoimeksiantojen viitekehys, kappale 34

¹¹ Varmennustoimeksiantojen viitekehys, kappale 17(b)(ii)

- A42. Toimeksiannon suorittaja ratkaisee tilinpäätöstä laadittaessa sovelletun tilinpäätösnormiston hyväksyttävyyden ottaen huomioon käsityksensä siitä, keitä ovat tilinpäätöksen aiotut käyttäjät. Aiotuilla käyttäjillä tarkoitetaan henkilöä, henkilöitä tai henkilöryhmää, jolle tai joille toimeksiannon suorittaja laatii raportin. Toimeksiannon suorittajan ei ehkä ole mahdollista yksilöidä kaikkia, jotka lukevat varmennusraportin, etenkin jos raportti on hyvin monen henkilön saatavilla.
- A43. Monissa tapauksissa toimeksiannon suorittaja voi olettaa sovellettavan tilinpäätösnormiston olevan hyväksyttävä, ellei ole viitteitä päinvastaisesta (esimerkiksi tilinpäätösnormisto, jonka soveltamisesta tietyn tyyppisten yhteisöjen yleistä tarkoitusta varten laadittavissa tilinpäätöksissä on tietyssä maassa tai tietyllä oikeudenkäyttöalueella määrätty säädöksessä tai määräyksessä).
- A44. Relevantteja tekijöitä toimeksiannon suorittajan päättäessä tilinpäätöksen laatimisessa sovellettavan tilinpäätösnormiston hyväksyttävyydestä ovat esimerkiksi seuraavat:
- yhteisön luonne (esimerkiksi onko kyseessä liiketoimintaa harjoittava yritys, julkisen sektorin yhteisö vai voittoa tavoittelematon organisaatio).
 - tilinpäätöksen tarkoitus (esimerkiksi laaditaanko se laajan käyttäjäjoukon yhteisten taloudellisen informaation tarpeiden vai tiettyjen käyttäjien taloudellisen informaation tarpeiden täyttämiseksi).
 - tilinpäätöksen luonne (esimerkiksi onko kyseessä tilinpäätöskokonaisuus vai yksittäinen tilinpäätöslaskelma).
 - määrätäänkö sovellettavasta tilinpäätösnormistosta relevantissa säädöksessä tai määräyksessä.
- A45. Jos tilinpäätöstä laadittaessa käytetty tilinpäätösnormisto ei ole hyväksyttävä tilinpäätöksen tarkoitus huomioon ottaen eikä johto suostu käyttämään tilinpäätösnormistoa, joka on toimeksiannon suorittajan mielestä hyväksyttävä, toimeksiannon suorittajan täytyy tämän standardin mukaan kieltäytyä toimeksiannosta.
- A46. Sovellettavassa tilinpäätösnormistossa olevat puutteet, jotka viittaavat siihen, ettei tilinpäätösnormisto ole hyväksyttävä, saattavat tulla esille yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon hyväksymisen jälkeen. Kun kyseisen tilinpäätösnormiston käyttämisestä ei ole määrätty säädöksessä tai määräyksessä, johto voi päättää ottaa käyttöön jonkin toisen normiston, joka on hyväksyttävä. Kun johto tekee näin, toimeksiannon suorittajan on tämän standardin mukaan sovitettava johdon kanssa yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon uusista ehdoista, joissa otetaan huomioon sovellettavan tilinpäätösnormiston vaihtuminen

Johdon ja hallintoelinten velvollisuudet (viittaus: kappaleet 30(b), 37(e))

- A47. Yleisluonteisen tarkastuksen kohteena oleva tilinpäätös on yhteisön tilinpäätös, jonka yhteisön johto on laatinut hallintoelinten valvomana. Tässä standardissa ei määrätä velvollisuuksia johdolle ja hallintoelimille, eikä standardi syrjäytä näiden velvollisuuksia koskevia säädöksiä ja määräyksiä. Tämän standardin mukainen yleisluonteinen tarkastus suoritetaan kuitenkin siitä lähtökohdasta, että joh-

to ja soveltuissa tapauksissa hallintoelimet ovat ilmoittaneet hyväksyvänsä tietyt yleisluonteisen tarkastuksen suorittamisen kannalta perustavanlaatuiset velvollisuudet. Yleisluonteinen tarkastus ei vähennä johdon eikä hallintoelinten velvollisuuksia.

- A48. Tilinpäätöksen laatimista koskevaan velvollisuuteen kuuluu, että johdon on käytettävä harkintaa tehdessään olosuhteisiin nähden kohtuullisia kirjanpidollisia arvioita sekä valittava asianmukaiset tilinpäätöksen laatimisperiaatteet ja sovellettava niitä. Nämä harkintaan perustuvat ratkaisut tehdään sovellettava tilinpäätösnormisto huomioon ottaen.
- A49. Koska tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toteuttamisen edellytykset ovat niin tärkeät, toimeksiannon suorittajan täytyy tämän standardin mukaan saada ennen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon hyväksymistä johdolta vahvistus siitä, että se ymmärtää velvollisuutensa. Toimeksiannon suorittaja voi saada johdon vahvistuksen joko suullisesti tai kirjallisesti. Johdon vahvistus kirjataan kuitenkin myöhemmin toimeksiannon kirjallisiin ehtoihin.
- A50. Jos johto ja soveltuissa tapauksissa hallintoelimet eivät hyväksy tai suostu hyväksymään tilinpäätökseen liittyviä velvollisuuksiaan, toimeksiannosta ei ole asianmukaista hyväksyä, paitsi jos säädös tai määräys vaatii toimeksiannon suorittajaa hyväksymään sen. Sellaisissa olosuhteissa, joissa toimeksiannon suorittajan täytyy hyväksyä yleisluonteisen tarkastuksen toimeksianto, hänen saattaa olla tarpeellista selittää johdolle ja – silloin kun niihin kuuluu eri henkilöitä – hallintoelimille näiden seikkojen tärkeyttä ja vaikutuksia toimeksiantoon.

Muita huomioon otettavia seikkoja, kun toimeksiannon suorittajan raportin sanamuodosta määrätään säädöksessä tai määräyksessä (viittaus: kappaleet 34–35)

- A51. Tämän standardin mukaan toimeksiannon suorittaja ei saa esittää noudattaneensa tätä standardia, ellei hän ole noudattanut standardin kaikkia vaatimuksia, jotka ovat relevantteja yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon kannalta. Säädöksessä tai määräyksessä voidaan määrätä toimeksiantoon liittyvistä seikoista, joiden johdosta toimeksiannon suorittaja tavallisesti kieltäytyisi toimeksiannosta, jos se olisi mahdollista, esimerkiksi jos:

- toimeksiannon suorittaja katsoo, että säädöksessä tai määräyksessä määrätty tilinpäätösnormisto ei ole hyväksyttävä; tai
- toimeksiannon suorittajan raportille on määrätty esittämistapa tai sanamuoto, joka poikkeaa merkittävästi tässä standardissa vaadittavasta esittämistavasta tai sanamuodosta.

Tässä standardissa todetaan, ettei tällaisissa tilanteissa suoritettu yleisluonteinen tarkastus ole tämän standardin mukainen eikä toimeksiannon suorittaja saa toimeksiannosta annettavassa raportissa esittää noudattaneensa tätä standardia. Vaikkei toimeksiannon suorittajan ole sallittua esittää noudattaneensa tätä standardia, hänen on kuitenkin suositeltavaa soveltaa tätä standardia, sen mukaiset raportointivaatimukset mukaan luettuina, siinä määrin kuin käytännössä on mahdollista. Kun se on väärinkäsityksen välttämiseksi asianmukaista, toimeksiannon

suorittaja voi harkita sisällyttävänsä raporttiin maininnan siitä, ettei yleisluonteista tarkastusta ole suoritettu tämän standardin mukaisesti.

Toimeksiannon ehdoista sopiminen

Toimeksiantokirje tai muun muotoinen kirjallinen sopimus (viittaus: kappale 37)

A52. On sekä johdon ja hallintoelinten että toimeksiannon suorittajan edun mukaista, että toimeksiannon suorittaja lähettää ennen yleisluonteisen tarkastuksen suorittamista toimeksiantokirjeen toimeksiantoa koskevien väärinkäsitysten välttämiseksi.

Toimeksiantokirjeen muoto ja sisältö

A53. Toimeksiantokirjeen muoto ja sisältö voivat olla erilaiset eri yhteisössä. Toimeksiantokirjeessä voidaan tämän standardin edellyttämien seikkojen lisäksi mainita esimerkiksi:

- järjestelyt, jotka koskevat muiden toimeksiantojen suorittajien ja erityisasiantuntijoiden osallistumista yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoon.
- edellisen toimeksiannon suorittajan kanssa tehtävät järjestelyt, jos kyseessä on ensimmäistä kertaa suoritettava toimeksianto.
- se, ettei yleisluonteisen tarkastuksen toimeksianto täytä mitään tilintarkastukselle asetettuja lakisääteisiä tai kolmannen osapuolen vaatimuksia.
- että johdon odotetaan antavan toimeksiannon suorittajalle kirjallisia vahvistusilmoituksia.
- että johto suostuu ilmoittamaan toimeksiannon suorittajalle kaikista toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivän ja tilinpäätöksen julkistamispäivän välillä tietoonsa tulevista seikoista, jotka saattavat vaikuttaa tilinpäätökseen.
- pyyntö siitä, että johto vahvistaa vastaanottaneensa toimeksiantokirjeen ja suostuvansa siinä esitettyihin toimeksiannon ehtoihin.

Konsernin osien yleisluonteiset tarkastukset

A54. Konsernin tilinpäätöksen tilintarkastuksen suorittava tilintarkastaja saattaa pyytää toimeksiannon suorittajaa suorittamaan konserniin kuuluvan yhteisön taloudellisen informaation yleisluonteisen tarkastuksen. Konsernin tilintarkastajan antamista ohjeista riippuen konsernin osan taloudellisen informaation yleisluonteinen tarkastus saatetaan suorittaa tämän standardin mukaisesti. Konsernin tilintarkastaja saattaa myös määrätä lisätoimenpiteitä, joilla täydennetään tämän standardin mukaisesti tehtävää työtä. Silloin kun yleisluonteisen tarkastuksen suorittaja on konsernin osan tilinpäätöksen tilintarkastuksen suorittava tilintarkastaja, yleisluonteista tarkastusta ei suoriteta tämän standardin mukaisesti.

Johdon velvollisuuksista on määrätty säädöksessä tai määräyksessä (viittaus: kappale 37(e))

A55. Jos toimeksiannon suorittaja toteaa toimeksiannon olosuhteissa, ettei tiettyjä toimeksiannon ehtoja ole tarpeellista kirjata toimeksiantokirjeeseen, hänen on tämän standardin mukaan kuitenkin pyydettävä johdolta ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimiltä kirjallinen vahvistus siitä, että nämä hyväksyvät ja ymmärtävät tässä standardissa tarkoitetut velvollisuutensa. Tällaisessa kirjallisessa vahvistuksessa voidaan käyttää säädöksen tai määräyksen mukaista sanamuotoa, jos johdolle säädöksessä tai määräyksessä asetettavat velvollisuudet tosiasiallisesti vastaavat tässä standardissa kuvattuja velvollisuuksia.

Esimerkki toimeksiantokirjeestä (viittaus: kappale 37)

A56. Tämän standardin liitteessä 1 on esimerkki yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoa koskevasta toimeksiantokirjeestä.

Jatkuvat toimeksiannot (viittaus: kappale 38)

A57. Toimeksiannon suorittaja voi päättää olla lähettämättä jokaisella kaudella uutta toimeksiantokirjettä tai muuta kirjallista sopimusta. Seuraavat seikat voivat kuitenkin antaa viitteitä siitä, että on asianmukaista tarkistaa yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon ehtoja tai muistuttaa johtoa ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimä toimeksiannon nykyisistä ehdoista:

- viitteet siitä, että johto ymmärtää väärin yleisluonteisen tarkastuksen tavoitteen ja laajuuden.
- toimeksiannon mahdolliset tarkistetut tai erityiset ehdot.
- viimeaikainen muutos yhteisön ylemmässä johdossa.
- merkittävä muutos yhteisön omistuksessa.
- merkittävä muutos yhteisön liiketoiminnan luonteessa tai koossa.
- muutos säädöksiin tai määräyksiin perustuvissa, yhteisöön vaikuttavissa vaatimuksissa.
- muutos sovellettavassa tilinpäätösnormistossa.

Yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon ehtojen muutoksen hyväksyminen

Pyyntö yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon ehtojen muuttamisesta (viittaus: kappale 39)

A58. Yhteisön toimeksiannon suorittajalle esittämä pyyntö yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon ehtojen muuttamisesta voi johtua sellaisista tekijöistä kuin:

- palvelun tarpeeseen vaikuttava olosuhteiden muutos.
- alun perin pyydetyn yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon luonnetta koskeva väärinkäsitys.

- yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon laajuutta koskeva rajoitus, joka voi olla johdon asettama tai muista olosuhteista johtuva.
- A59. Yhteisön vaatimuksiin vaikuttavaa olosuhteiden muutosta tai alun perin pyydetyn palvelun luonnetta koskevaa väärinkäsitystä voidaan pitää kohtuullisena perusteenä pyytää muutosta yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon ehtoihin.
- A60. Sitä vastoin muutosta ei ehkä pidetä kohtuullisena, jos se näyttää liittyvän tietoon, joka on virheellistä, epätäydellistä tai muutoin epätydyttävää. Esimerkiksi tästä voisi olla, että toimeksiannon suorittaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä tilinpäätökseen sisältyvästä olennaisesta erästä ja johto pyytää toimeksiannon muuttamista liitännäispalvelutoimeksiannoksi välttyäkseen siltä, että toimeksiannon suorittaja esittää mukautetun johtopäätöksen.

Pyyntö toimeksiannon luonteen muuttamisesta (viittaus: kappale 40)

- A61. Ennen kuin toimeksiannon suorittaja, joka on saanut toimeksiannon tämän standardin mukaisen yleisluonteisen tarkastuksen suorittamisesta, suostuu muuttamaan yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon toisentyypiseksi toimeksiannoksi tai liitännäispalveluksi, hänen saattaa olla tarpeellista arvioida muutoksen mahdollisia juridisia tai sopimuksellisia vaatimuksia.
- A62. Jos toimeksiannon suorittaja toteaa, että yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon muuttamiselle muuntyyppiseksi toimeksiannoksi tai liitännäispalveluksi on olemassa kohtuullinen peruste, muutosajankohtaan mennessä yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannossa tehty työ voi olla relevanttia muutetussa toimeksiannossa, mutta suoritettavaksi vaadittava työ ja annettava raportti määräytyvät kuitenkin sen mukaan, mikä on asianmukaista muutetussa toimeksiannossa. Jotta vältetään aiheuttamasta sekaannusta lukijalle, muusta toimeksiannosta tai liitännäispalvelusta annettavassa raportissa ei ole mainintaa:
- (a) alkuperäisestä yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannosta; eikä
 - (b) alkuperäisessä yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannossa mahdollisesti suoritetuista toimenpiteistä, paitsi milloin yleisluonteisen tarkastuksen toimeksianto muutetaan toimeksiannoksi erikseen sovittujen toimenpiteiden suorittamisesta, jolloin maininta suoritetuista toimenpiteistä on tavanomainen osa raporttia.

Kommunikointi johdon ja hallintoelinten kanssa (viittaus: kappale 42)

- A63. Toimeksiannon suorittajan kommunikointi johdon ja hallintoelinten kanssa yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannossa voi tapahtua
- (a) tiedusteluina, joita toimeksiannon suorittaja tekee suorittaessaan toimenpiteitä yleisluonteista tarkastusta varten; ja
 - (b) muunlaisena kommunikointina, kun kyseessä on tehokas kaksisuuntainen kommunikointi esiin tulevien seikkojen ymmärtämiseksi ja rakentavan työskentelysuhteen kehittämiseksi.

- A64. Kommunikoinnin asianmukainen ajankohta vaihtelee toimeksiannon olosuhteiden mukaan. Relevantteihin tekijöihin kuuluvat asian merkittävyys ja luonne sekä se, mihin toimenpiteisiin johdon tai hallintoelinten odotetaan ryhtyvän. Voi esimerkiksi olla asianmukaista kommunikoida yleisluonteisen tarkastuksen aikana kohdatusta merkittävästä ongelmasta heti, kun se on käytännössä mahdollista, jos johto tai hallintoelimet pystyvät auttamaan toimeksiannon suorittajaa ratkaisemaan ongelman.
- A65. Säädös tai määräys voi rajoittaa toimeksiannon suorittajan kommunikointia hallintoelinten kanssa tietyistä asioista. Säädös tai määräys voi esimerkiksi nimenomaisesti kieltää kommunikoinnin tai muun toimenpiteen, joka voisi haitata todelliseen tai epäilyyn lainvastaiseen toimintaan kohdistuvaa asianmukaista viiranomaisuuskintaa. Joissakin olosuhteissa toimeksiannon suorittajan salassapitovelvollisuuden ja kommunikointivelvollisuuden väliset mahdolliset ristiriitaisuudet voivat olla monimutkaisia. Tällaisissa tapauksissa toimeksiannon suorittaja voi harkita juridisen neuvonnan hankkimista.

Kommunikointi yleisluonteista tarkastusta koskevista seikoista

A66. Johdolle tai soveltuviissa tapauksissa hallintoelimille tämän standardin mukaan kommunikoitavia seikkoja voivat olla:

- toimeksiannon suorittajan velvollisuudet yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannossa, siten kuin ne on sisällytetty toimeksiantokirjeeseen tai muuhun sopivan muotoiseen kirjalliseen sopimukseen.
- yleisluonteisessa tarkastuksessa tehdyt merkittävät havainnot, esimerkiksi:
 - toimeksiannon suorittajan näkemykset yhteisön tilinpäätösmenetelyjen merkittävistä laadullisista puolista, kuten tilinpäätöksen laatimisperiaatteista, kirjanpidollisista arvioista ja tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista.
 - toimenpiteiden tuloksena tehdyt merkittävät havainnot, mukaan lukien tilanteet, joissa toimeksiannon suorittaja on katsonut tarpeelliseksi suorittaa tarvittavia lisätoimenpiteitä tämän standardin mukaisesti. Toimeksiannon suorittajan voi olla tarpeellista varmistua siitä, että hallintoelimillä on sama käsitys tiettyjen liiketoimien tai tapahtumien kannalta relevanteista tosiseikoista ja olosuhteista.
 - esiin tulevat seikat, jotka saattavat johtaa toimeksiannon suorittajan johtopäätöksen mukauttamiseen.
 - mahdolliset merkittävät vaikeudet, joita on kohdattu yleisluonteisen tarkastuksen aikana, esimerkiksi ettei odotettu informaatio ole saatavissa, ettei ole mahdollista hankkia evidenssiä, jonka toimeksiannon suorittaja katsoo tarpeelliseksi yleisluonteista tarkastusta varten, taikka johdon asettamat rajoitukset toimeksiannon suorittajalle. Joissakin olosuhteissa tällaiset ongelmat voivat muodostaa laajuutta koskevan rajoituksen, joka voi johtaa toimeksiannon suo-

rittajan johtopäätöksen mukauttamiseen tai tietyissä olosuhteissa siihen, että toimeksiannon suorittaja luopuu toimeksiannosta, elleivät johto tai hallintoelimet käsittele näitä ongelmia.

- A67. Joissakin yhteisöissä johto ja hallintoelimet koostuvat eri henkilöistä. Tällaisissa olosuhteissa johto voi olla velvollinen kommunikoidaan hallintoelimille hallintojärjestelmän kannalta olennaisista seikoista. Se, että johto kommunikoi hallintoelinten kanssa seikoista, joista toimeksiannon suorittajan on kommunikoitava, ei poista toimeksiannon suorittajan velvollisuutta kommunikoida myös niistä hallintoelimille. Se, että johto kommunikoi näistä seikoista, saattaa kuitenkin vaikuttaa siihen, millä tavoin ja milloin toimeksiannon suorittaja kommunikoi hallintoelinten kanssa.

Kommunikointi kolmansien osapuolten kanssa

- A68. Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla säädös tai määräys voi edellyttää, että toimeksiannon suorittaja esimerkiksi:

- tiedottaa sääntely- tai valvontaelimelle tietyistä seikoista, joista hän on kommunikoinut hallintoelinten kanssa. Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla toimeksiannon suorittajalla on esimerkiksi velvollisuus raportoida virheellisyyksistä viranomaisille, silloin kun johto ja hallintoelimet eivät ryhdy korjaustoimenpiteisiin.
- toimittaa jäljennöksen tietyistä hallintoelimille toimitetuista raporteista relevanteille sääntelytahoille tai rahoittajille tai joissakin tapauksissa asettaa tällaiset raportit julkisesti saataville.

- A69. Ellei säädös tai määräys vaadi toimeksiannon suorittajaa toimittamaan kolmannelle osapuolelle jäljennöstä hallintoelimen kanssa tapahtuneesta kirjallisesta kommunikaatiosta, toimeksiannon suorittaja saattaa tarvita hallintoelimen etukäteen antaman suostumuksen ennen aineiston toimittamista.

Toimeksiannon suorittaminen

Olennaisuus tilinpäätöksen yleisluonteisessa tarkastuksessa (viittaus: kappale 43)

- A70. Toimeksiannon suorittaja harkitsee olennaisuutta sovellettavan tilinpäätösnormiston antamaa taustaa vasten. Joissakin tilinpäätösnormistoissa käsitellään olenaisuuden käsitettä tilinpäätöksen laatimisen ja esittämisen yhteydessä. Vaikka olenaisuutta saatetaan eri tilinpäätösnormistoissa käsitellä erilaisia termejä käyttäen, yleensä niissä selitetään, että:

- virheellisyyksien, tietojen esittämättä jättäminen mukaan lukien, katsotaan olevan olennaisia, jos niiden yksin tai yhdessä voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät tilinpäätöksen perusteella;
- harkintaan perustuvat ratkaisut olenaisuudesta tehdään ottaen huomioon vallitsevat olosuhteet, ja ratkaisuihin vaikuttaa virheellisyyden suuruus tai luonne taikka nämä yhdessä; ja

- harkintaan perustuvat ratkaisut tilinpäätöksen käyttäjille olennaisista seikoista tehdään siltä pohjalta, että otetaan huomioon yhteiset taloudellisen informaation tarpeet, joita käyttäjillä on ryhmänä tarkasteltuna. Huomiota ei oteta virheellisyyksien mahdollisia vaikutuksia tietyihin yksittäisiin käyttäjiin, joiden tarpeet saattavat vaihdella suuresti.
- A71. Jos olennaisuuden käsitettä käsitellään sovellettavassa tilinpäätösnormistossa, tämä antaa toimeksiannon suorittajalle taustaa olennaisuuden määrittämiseksi yleisluonteista tarkastusta varten. Jos olennaisuutta ei käsitellä, edellä olevat näkökohdat antavat toimeksiannon suorittajalle viitekehyksen.
- A72. Toimeksiannon suorittaja määrittää olennaisuuden ammatilliseen harkintaan perustuen, ja siihen vaikuttaa toimeksiannon suorittajan näkemys tilinpäätöksen aiottujen käyttäjien tarpeista. Tässä yhteydessä toimeksiannon suorittajan on kohtuullista olettaa, että:
- käyttäjillä on kohtuullinen tietämys liiketoiminnasta ja taloudellisista toiminnoista sekä kirjanpidosta ja halukkuutta tutkia tilinpäätöksen sisältämiä tietoja kohtuullisen huolellisesti;
 - käyttäjät ymmärtävät, että tilinpäätös laaditaan ja esitetään ja sen yleisluonteinen tarkastus suoritetaan käyttäen olennaisuustasoa;
 - käyttäjät tiedostavat luontaiset epävarmuustekijät määritettäessä sellaisia lukuja, jotka perustuvat arvioiden ja harkinnan käyttöön sekä tulevaisuuden tapahtumien huomioon ottamiseen; ja
 - käyttäjät tekevät tilinpäätökseen sisältyvien tietojen perusteella järkeviä taloudellisia päätöksiä.

Ellei yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon kohteena ole tilinpäätös, joka on tarkoitettu täyttämään tiettyjen käyttäjien erityiset tarpeet, ei tavallisesti oteta huomioon virheellisyyksien mahdollista vaikutusta yksittäisiin käyttäjiin, joiden informaatiotarpeet voivat vaihdella laajasti.

- A73. Toimeksiannon suorittajan harkinta siitä, mikä on olennaista suhteutettuna tilinpäätökseen kokonaisuutena, on sama riippumatta sen varmuuden tasosta, jonka toimeksiannon suorittaja hankkii perustaksi tilinpäätöstä koskevan johtopäätöksen esittämiseksi.

Olennaisuuden tarkistaminen (viittaus: kappale 44)

- A74. Toimeksiannon suorittajan voi olla tarpeellista tarkistaa tilinpäätökselle kokonaisuutena määritettyä olennaisuutta toimeksiannon aikana seuraavista seikoista johtuen:
- yleisluonteisen tarkastuksen aikana tapahtuva muutos olosuhteissa (esimerkiksi päätös luopua keskeisestä osasta yhteisön liiketoimintaa).
 - on saatu uutta informaatiota tai toimeksiannon suorittajan käsitys yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä on muuttunut suoritettaessa yleisluonteisessa tarkastuksessa toimenpiteitä tämän standardin mukaisesti (esimerkiksi jos yleisluonteisen tarkastuksen aikana vaikuttaa siltä, että todellinen

taloudellinen tulos todennäköisesti poikkeaa huomattavasti siitä ennakoidusta tilikauden tuloksesta, jota on alun perin käytetty määrittäessä olennaisuutta tilinpäätökselle kokonaisuutena).

Toimeksiannon suorittajan muodostama käsitys (viittaus: kappaleet 45–46)

- A75. Toimeksiannon suorittaja käyttää ammatillista harkintaa päättäessään sen yhteisöä ja sen toimintaympäristöä koskevan käsityksen laajuudesta, joka tarvitaan yhteisön tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen suorittamiseksi tämän standardin mukaisesti. Toimeksiannon suorittaja arvioi ensisijaisesti sitä, onko muodostettu käsitys riittävä toimeksiannolle asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi. Toimeksiannon suorittajan muodostama kokonaiskäsitys ei ole yhtä laaja ja syvä kuin johdolla oleva käsitys.
- A76. Yhteisöä ja sen toimintaympäristöä koskevan käsityksen muodostaminen on jatkuva dynaaminen prosessi, jossa tietoa kerätään, päivitetään ja analysoidaan koko yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon ajan. Toimeksiannon suorittajan käsityksen muodostaminen ja soveltaminen tapahtuvat iteratiivisesti toimeksiantoa suoritettaessa, ja sitä päivitetään tilanteiden ja olosuhteiden muuttuessa. Ensimmäiset toimeksiannon hyväksymistä ja jatkamista koskevat toimenpiteet yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoa aloitettaessa perustuvat toimeksiannon suorittajan alustavaan käsitykseen yhteisöstä ja toimeksiannon olosuhteista. Jatkuvässä asiakassuhteessa toimeksiannon suorittajan muodostamaan käsitykseen sisältyy tietämys, jonka hän on hankkinut aiemmin suorittamissaan yhteisön tilinpäätökseen ja muuhun taloudelliseen informaatioon liittyvissä toimeksiannoissa.
- A77. Kyseinen käsitys antaa toimeksiannon suorittajalle viitekehyksen, johon perustuen hän suunnittelee ja suorittaa yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon ja käyttää ammatillista harkintaa toimeksiannon aikana. Käsityksen pitää erityisesti olla riittävä, jotta toimeksiannon suorittajan on mahdollista tunnistaa tilinpäätöksen alueet, joilla olennaisia virheellisyksiä todennäköisesti esiintyy, ja näin saada tietoa lähestymistavan valintaa ja kyseisiin alueisiin kohdistuvien toimenpiteiden suunnittelua ja suorittamista varten.
- A78. Muodostaessaan käsitystä yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sovellettavasta tilinpäätösnormistosta toimeksiannon suorittaja voi tarkastella myös seuraavia seikkoja:
- onko yhteisö osa konsernia tai toisen yhteisön osakkuusyritys.
 - tilinpäätösnormiston monimutkaisuus.
 - yhteisön taloudellista raportointia koskevat velvoitteet tai vaatimukset sekä se, perustuvatko nämä velvoitteet tai vaatimukset sovellettavaan säädökseen tai määräykseen vai liittyvätkö ne vapaaehtoiseen taloudellisen raportoinnin järjestelyihin, jotka on luotu määrämuotoisten hallinto- tai tilivelvollisuusjärjestelyjen pohjalta, esimerkiksi kolmansien osapuolten kanssa tehtyjen sopimusten perusteella.

- säädökset ja määräykset, joiden yleisesti tiedetään välittömästi vaikuttavan olennaisten tilinpäätökseen sisältyvien lukujen ja siinä esitettävien tietojen määrittämiseen, kuten verotusta ja eläkkeitä koskevat säädökset ja määräykset.
- yhteisön johtamis- ja hallintorakenteen kehittyneisyyden taso koskien tilinpäätöksen laatimisen pohjana olevan kirjanpitoaineiston ja taloudellisen raportoinnin järjestelmien hallintaa ja valvontaa. Pienissä yhteisöissä on usein vähemmän työntekijöitä, mikä voi vaikuttaa tapaan, jolla johto toteuttaa valvontaa. Esimerkiksi työtehtävien eriyttäminen ei ehkä ole käytännössä mahdollista. Pienessä omistajajohtoisessa yhteisössä omistaja johtaja voi kuitenkin pystyä harjoittamaan tehokkaampaa valvontaa kuin suuremmassa yhteisössä. Tämä valvonta voi kompensoida yleensä rajoitettuja mahdollisuuksia työtehtävien eriyttämiseen.
- ”johtoportaan ilmapiiri” ja yhteisön valvontaympäristö, joiden avulla yhteisö vastaa taloudelliseen raportointiin ja taloudellista raportointia koskevien velvoitteiden noudattamiseen liittyviin riskeihin.
- niiden yhteisön kirjanpidon ja taloudellisen raportoinnin järjestelmien ja niihin liittyvien kontrollien kehittyneisyyden taso ja monimutkaisuus, joita käyttäen ylläpidetään yhteisön kirjanpitoaineistoa ja siihen liittyvää informaatiota.
- yhteisön menettelytavat liiketapahtumien kirjaamisessa, luokittelussa ja yhdistämisessä, sekä tilinpäätöslaskelmissä ja liitetiedoissa esitettävän informaation kokoamisessa.
- se, minkä tyyppiset seikat ovat edellyttäneet oikaisuja yhteisön tilinpäätökseen aiemmillä kausilla.

Toimenpiteiden suunnittelu ja suorittaminen (viittaus: kappaleet 47, 55)

A79. Seuraavat seikat vaikuttavat niiden toimenpiteiden suunniteltuun luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen, jotka toimeksiannon suorittajan näkemyksen mukaan tarvitaan, jotta saataisiin tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä tilinpäätöstä kokonaisuutena koskevan johtopäätöksen perustaksi:

- (a) tämän standardin vaatimukset; ja
- (b) sovellettavassa säädöksessä tai määräyksessä asetetut vaatimukset, mukaan lukien sovellettaviin säädöksiin tai määräyksiin sisältyvät muut raportointivaatimukset.

A80. Kun toimeksiannon suorittaja saa toimeksiannon konsernin tilinpäätöksen yleisluonteisesta tarkastuksesta, yleisluonteisen tarkastuksen toimenpiteet ovat suunnitellulta luonteeltaan, ajoitukseltaan ja laajuudeltaan sellaisia, että ne suunnataan tässä standardissa mainittujen yleisluonteiselle tarkastukselle asetettujen tavoitteiden saavuttamiseen, mutta konsernin tilinpäätöksen yhteydessä.

- A81. Tämän standardin vaatimukset, jotka koskevat tiedustelujen ja analyttisten toimenpiteiden sekä erityisiin olosuhteisiin vastaavien toimenpiteiden suunnittelua ja suorittamista, on tarkoitettu mahdollistamaan toimeksiannon suorittajalle tässä standardissa asetettujen tavoitteiden saavuttaminen. Yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantojen olosuhteet vaihtelevat huomattavasti, ja näin ollen toimeksiannon suorittaja saattaa joissakin olosuhteissa katsoa, että on tehokasta ja taloudellista suunnitella ja suorittaa muita toimenpiteitä. Esimerkiksi jos toimeksiannon suorittajan tietoon tulee merkittävä sopimus hänen muodostaessaan käsitystä yhteisöstä, hän voi päättää lukea sopimuksen.
- A82. Se, että toimeksiannon suorittaja voi katsoa tarpeelliseksi suorittaa muita toimenpiteitä, ei muuta toimeksiannon suorittajan tavoitetta, joka on rajoitetun varmuuden hankkiminen tilinpäätöksestä kokonaisuutena.

Merkittävät tai epätavalliset liiketapahtumat

- A83. Toimeksiannon suorittaja voi harkita käyvänsä läpi kirjanpitoaineistoa tunnistukseen merkittävät tai epätavalliset liiketapahtumat, jotka saattavat edellyttää yleisluonteisessa tarkastuksessa erityistä huomiota.

Tiedustelut (viittaus: kappaleet 46–48)

- A84 Yleisluonteisessa tarkastuksessa tehtävät tiedustelut sisältävät tiedon hankkimista johdolta ja muilta yhteisössä toimivilta sen mukaan kuin toimeksiannon suorittaja katsoo asianmukaiseksi toimeksiannon olosuhteissa. Toimeksiannon suorittaja voi ulottaa tiedustelut myös muun kuin taloudellisen tiedon hankkimiseen, jos tämä on asianmukaista. Johdolta saatujen vastausten arvioiminen on kiinteä osa tiedusteluprosessia.
- A85. Toimeksiannon olosuhteista riippuen tiedustelut voivat koskea myös esimerkiksi seuraavia asioita:
- yhtiökokouksissa ja hallintoelinten ja niiden valiokuntien kokouksissa tehdyt päätökset sekä muissa kokouksissa mahdollisesti tapahtuneet käsitellyt, joilla on vaikutusta tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin.
 - kommunikaatio, jonka yhteisö on saanut tai odottaa saavansa tai hankkivansa sääntelyviranomaisilta.
 - muita toimenpiteitä suoritettaessa esiin tulevat seikat. Kun toimeksiannon suorittaja tekee tunnistettuja ristiriitaisuuksia koskevia lisätiedusteluita, hän harkitsee johdon antamien vastausten kohtuullisuutta ja johdonmuutoksisuutta muiden toimenpiteidensä tulosten sekä yhteisöä ja sen toimialaa koskevan tietämyksensä ja käsityksensä valossa.
- A86. Tiedustelujen avulla saatava evidenssi on usein johdon aikomuksia koskevan evidenssin pääasiallinen lähde. Tietoa, joka tukee johdon aikomuksia, voi kuitenkin olla saatavilla rajoitetusti. Tällöin voidaan tiedustelemalla hankitun evidenssin vahvistamiseksi saada relevanttia tietoa muodostamalla käsitys siitä, miten johdon on aiemmin toteuttanut ilmoittamansa aikomukset, mitkä ovat johdon esittämät

perustelut tietyn toimintatavan valitsemiselle, ja miten hyvin johto pystyy toimimaan tietyllä tavalla. Toimeksiannon suorittajan on tärkeää noudattaa ammatillisista skeptisyyttä arvioidessaan johdon antamia vastauksia, jotta hänen on mahdollista arvioida, onko olemassa seikkoja, joiden johdosta hänellä on syytä uskoa, että tilinpäätös saattaa olla olennaisesti virheellinen.

- A87. Tiedustelutoimenpiteiden suorittamisesta on toimeksiannon suorittajalle apua myös yhteisöä ja sen toimintaympäristöä koskevan käsityksen muodostamisessa ja päivittämisessä, jotta hänen on mahdollista tunnistaa alueet, joilla olennaisten virheellisyyksien esiintyminen tilinpäätöksessä on todennäköistä.
- A88. Toimeksiannon suorittajalla voi olla tästä standardista poikkeavia tai sitä pidemmälle meneviä säädöksiin, määräyksiin tai relevantteihin eettisiin vaatimuksiin perustuvia lisävelvollisuuksia, jotka koskevat säädösten ja määräysten noudattamatta jättämistä yhteisössä, väärinkäytökset mukaan lukien, kuten:
- (a) toimiminen säädösten ja määräysten tunnistetun tai epäillyn noudattamatta jättämisen suhteen, mukaan lukien vaatimukset, jotka koskevat erityistä kommunikointia johdon ja hallintoelinten kanssa ja päättämistä lisätoimenpiteiden tarpeellisuudesta;
 - (b) kommunikointi säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäilystä noudattamatta jättämisestä tilintarkastajalle (esim. konsernin tilintarkastuksesta vastuulliselle henkilölle)¹²; ja
 - (c) säädösten ja määräysten tunnistettua tai epäiltyä noudattamatta jättämistä koskevat dokumentointivaatimukset.

Toimeksiannon suorittaja voi lisävelvollisuuksia noudattaessaan saada lisäinformaatiota, joka on relevanttia hänen tämän standardin mukaisesti tekemänsä työn kannalta (esim. johdon ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelinten jäsenten rehellisyydestä).

Tiedustelut yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa (viittaus: kappale 48(f))

- A89. Pienissä yhteisöissä johto ei ehkä useinkaan ole tehnyt arviota yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa vaan saattaa sen sijaan luottaa liiketoiminnan ja ennakoitujen tulevaisuuden näkymien tuntemukseen. Näissä olosuhteissa voi olla asianmukaista keskustella johdon kanssa yhteisön keskipitkän ja pitkän aikavälin näkymistä ja rahoituksesta, sekä harkita, ovatko johdon väitteet ja toimeksiannon suorittajan käsitys yhteisöstä ristiriidattomat.

Analyttiset toimenpiteet (viittaus: kappaleet 46–47, 49)

- A90. Analyttisten toimenpiteiden suorittaminen tilinpäätöksen yleisluonteisessa tarkastuksessa auttaa toimeksiannon suorittajaa:

¹² Ks. esim. IESBAn eettisten sääntöjen kohdat 225.44–225.48 [Viittaus koskee eettisten sääntöjen aiempaa versiota, joka ei enää sisälly tähän julkaisuun.]

- muodostamaan käsityksen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä tai päivittämään sitä, jotta hänen on mahdollista tunnistaa alueet, joilla olennaisen virheellisyyksien esiintyminen tilinpäätöksessä on todennäköistä.
- tunnistamaan tilinpäätöksessä ristiriitaisuuksia ja poikkeamia odotettuihin kehityssuuntiin, arvoihin tai normeihin nähden, kuten toteamaan tilinpäätöksen ja keskeisten tietojen välisen yhdenmukaisuuden tason, mukaan lukien keskeiset suorituskyvyn mittarit.
- saamaan muihin jo tehtyihin tiedusteluihin tai analyytisiin toimenpiteisiin liittyvää vahvistavaa evidenssiä.
- toimimalla lisätoimenpiteinä, kun toimeksiannon suorittajan tietoon tulee seikka (tai seikkoja), jonka (tai joiden) johdosta toimeksiannon suorittajalla on syytä uskoa, että tilinpäätös saattaa olla olennaisesti virheellinen. Eräs esimerkki tällaisesta lisätoimenpiteestä on kuukauden myynti- ja kustannuslukujen vertailu tulosityksikköjen, toimipaikkojen tai muiden yhteisön osien välillä, jolloin saadaan evidenssiä tilinpäätöksen erien tai liitetietojen sisältämästä taloudellisesta informaatiosta.

A91. Analyyttisiä toimenpiteitä suoritettaessa voidaan käyttää useita erilaisia menetelmiä. Nämä menetelmät vaihtelevat yksinkertaisista vertailuista monimutkaisiin analyyseihin, joissa käytetään tilastollisia menetelmiä. Toimeksiannon suorittaja voi käyttää analyttisiä toimenpiteitä esimerkiksi arvioidessaan tilinpäätöksen pohjana olevaa taloudellista informaatiota analysoimalla sekä taloudellisten että muiden kuin taloudellisten tietojen välillä olevia vakuuttavalta tuntuvia yhteyksiä ja arvioimalla, ovatko tulokset yhdenmukaisia odotettujen arvojen kanssa, tarkoituksena tunnistaa yhteyksiä ja yksittäisiä eräiä, jotka vaikuttavat epätavallisilta tai poikkeavat odotetuista kehityssuunnista tai arvoista. Toimeksiannon suorittaja vertaa kirjattuja määriä tai niistä muodostettuja tunnuslukuja odotusarvoihin, jotka hän on muodostanut relevanteita lähteistä saadun informaation perusteella. Esimerkkejä tietolähteistä, joita toimeksiannon suorittaja toimeksiannon olosuhteista riippuen usein käyttää odotusarvojen muodostamiseen, ovat:

- aiemman vertailukelpoisen kauden (tai kausien) taloudellinen informaatio, tiedossa olevat muutokset huomioon ottaen.
- tiedot odotetusta toiminnallisesta ja taloudellisesta tuloksesta, kuten budjeteista tai ennusteista, mukaan lukien osavuosi- tai vuositietojen ekstrapoloinnit.
- kauden taloudellisen informaation eri osien väliset suhteet.
- yhteisön toimialaa koskevat tiedot, kuten katetiedot tai yhteisön myynnin ja myyntisaamisten välisen suhteen vertaaminen toimialan keskiarvoon tai saman toimialan kooltaan vertailukelpoisten yhteisöjen lukuihin.
- taloudellisen informaation ja relevantin muun kuin taloudellisen informaation väliset yhteydet, kuten henkilöstömenojen suhde henkilöstön määrään.

A92. Toimeksiannon suorittajan harkinta siitä, onko analyttisissä toimenpiteissä käytettävä tieto hyväksyttävää kyseisten toimenpiteiden aiottua tarkoitusta (tai aiottuja tarkoituksia) ajatellen, perustuu toimeksiannon suorittajan käsitykseen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, ja siihen vaikuttaa tiedon luonne ja lähde sekä olosuhteet, joissa tieto on hankittu. Seuraavien seikkojen harkitseminen voi olla relevanttia:

- saatavissa olevan tiedon lähde. Tieto voi esimerkiksi olla luotettavampaa, kun se hankitaan yhteisön ulkopuolisista riippumattomista lähteistä;
- saatavissa olevan tiedon vertailukelpoisuus. Esimerkiksi yleistä toimialakohtaista tietoa voi olla tarpeellista täydentää tai oikaista, jotta se olisi vertailukelpoista erityislaatuista tuotteita valmistavan ja myyvän yhteisön tietojen kanssa;
- saatavilla olevan informaation luonne ja relevanssi, esimerkiksi perustuvatko yhteisön budjetit ennemminkin odotettuihin tuloksiin kuin tavoitteisiin, jotka pitäisi saavuttaa; ja
- tiedon tuottamiseen sisältyvä tietämys ja erityisasiantuntemus sekä siihen liittyvät kontrollit, joiden tarkoituksena on varmistaa tiedon täydellisyys, oikeellisuus ja validius. Tällaisiin kontrolleihin voi kuulua esimerkiksi budjettitietojen laatimista, läpikäyntiä ja ylläpitoa koskevia kontrolleja.

Erityisistä olosuhteista aiheutuvat toimenpiteet

Väärinkäytökset ja säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen
(viittaus: kappaleet 52(a) ja (d))

Kommunikointi johdon ja hallintoelinten kanssa

A93. Säädos tai määräys voi joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla rajoittaa toimeksiannon suorittajan tiettyjä seikkoja koskevaa kommunikointia johdon ja hallintoelinten kanssa. Säädos tai määräys voi nimenomaisesti kieltää kommunikoinnin tai muun toiminnan, joka saattaisi vaarantaa asiaankuuluvan viranomaisen suorittaman toteutunutta tai epäiltyä lainvastaista toimintaa koskevan tutkinnan, mukaan lukien yhteisön varoittaminen esimerkiksi, kun toimeksiannon suorittajan täytyy raportoida väärinkäytöksestä asiaankuuluvalla viranomaiselle rahanpesulainsäädännön nojalla. Toimeksiannon suorittaja harkittavaksi tulevat seikat voivat näissä olosuhteissa olla monimutkaisia, ja hän voi katsoa asianmukaiseksi hankkia juridista neuvontaa

Raportoiminen säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäilyistä noudattamatta jättämisestä asiaankuuluvalla viranomaiselle yhteisön ulkopuolelle

A94. Raportoiminen säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäilyistä noudattamatta jättämisestä yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalla viranomaiselle voi olla kyseisissä olosuhteissa vaadittavaa tai asianmukaista, koska:

- (a) säädös, määräys tai relevantit eettiset vaatimukset edellyttävät toimeksiannon suorittajalta raportointia;
- (b) toimeksiannon suorittaja on todennut, että raportointi on relevanttien eettisten vaatimusten mukaan asianmukainen tapa toimia säädösten ja määräysten tunnistetun tai epäillyn noudattamatta jättämisen suhteen (ks. kappale A95); tai
- (c) toimeksiannon suorittajalla on säädöksen, määräyksen tai relevanttien eettisten vaatimusten perusteella oikeus tehdä näin (ks. kappale A96).

- A95. Joissakin tapauksissa relevantit eettiset vaatimukset voivat edellyttää, että toimeksiannon suorittaja raportoi säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäilystä noudattamatta jättämisestä yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalla viranomaiselle tai harkitsee, onko tällainen raportointi kyseisissä olosuhteissa asianmukainen tapa toimia. Esimerkiksi IESBAn eettisiin sääntöihin sisältyy vaatimus siitä, että toimeksiannon suorittaja toimii säädösten ja määräysten tunnistetun tai epäillyn noudattamatta jättämisen suhteen ja harkitsee, tarvitaanko lisätoimenpiteitä, joihin voi kuulua raportointi yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalla viranomaiselle.¹³ IESBAn eettisissä säännöissä selitetään, ettei tällaisen raportoinnin katsottaisi olevan IESBAn eettisten sääntöjen mukaisen vaitiolovelvollisuuden rikkomista.¹⁴
- A96. Vaikkei säädökseen, määräykseen tai relevantteihin eettisiin vaatimuksiin sisältyisi vaatimuksia säädösten tai määräysten tunnistetun tai epäillyn noudattamatta jättämisen raportoinnista, niissä voidaan oikeuttaa toimeksiannon suorittajan raportoimaan säädösten tai määräysten tunnistetusta tai epäilystä noudattamatta jättämisestä yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalla viranomaiselle.
- A97. Säädökseen, määräykseen tai relevantteihin eettisiin vaatimuksiin perustuva toimeksiannon suorittajan salassapitovelvollisuus voi toisissa olosuhteissa estää säädösten ja määräysten tunnistetusta tai epäilystä noudattamatta jättämisestä raportoinnin yhteisön ulkopuolelle asiaankuuluvalla viranomaiselle.
- A98. Kappaleessa 52(d) vaadittavaan päätöksentekoon voi liittyä monimutkaista arviointia ja ammatilliseen harkintaan perustuvia ratkaisuja. Näin ollen toimeksiannon suorittaja voi harkita sisäistä konsultointia (esim. tilintarkastusyhteisössä tai samaan ketjuun kuuluvassa tilintarkastusyhteisössä) tai sääntelytahon tai ammatillisen järjestön luottamuksellista konsultointia (paitsi jos säädös tai määräys kieltää sen tai se olisi salassapitovelvollisuuden rikkomista). Toimeksiannon suorittaja voi myös harkita juridisen neuvonnan hankkimista saadakseen käsityksen hänen käytettävissään olevista vaihtoehdoista ja tietyn toimintatavan ammatillisista tai oikeudellisista seurauksista.

¹³ Ks. esim. IESBAn eettisten sääntöjen kohta 225.52

¹⁴ Ks. esim. IESBAn eettisten sääntöjen kohdat 140.7 ja 225.53

Tapahtumat tai olosuhteet, jotka voivat antaa aihetta epäillä, voidaanko tilinpäätöksessä käyttää oletusta toiminnan jatkuvuudesta (viittaus: kappale 54)

A99. Seuraava eri tekijöitä koskeva luettelo sisältää esimerkkejä tapahtumista tai olosuhteista, jotka yksin tai yhdessä saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä oletusta toiminnan jatkuvuudesta. Luettelo ei ole tyhjentävä, eikä yhden tai useamman kohdan esiintyminen aina tarkoita, että olisi epävarmuutta siitä, pystyykö yhteisö jatkamaan toimintaansa.

Talous

- nettovelkojen tai lyhytaikaisten nettovelkojen määrä
- erääntymässä olevat laina-ajaltaan kiinteät luotot, joiden uudistamiseen tai takaisinmaksuun ei ole realistisia mahdollisuuksia, taikka liiallinen turvautuminen lyhytaikaisiin luottoihin pitkäaikaisten omaisuuserien rahoittamisessa
- viitteet siitä, että luotonantajat ovat vetämässä rahoituksen pois
- mennyttä aikaa tai tulevaisuutta koskevien tilinpäätöslaskelmien osoittamat negatiiviset liiketoiminnan rahavirrat
- talouden tunnuslukujen huonot arvot
- huomattavat liiketoiminnan tappiot tai rahavirtoja kerryttävien omaisuuserien arvon merkittävä huonontuminen
- viivästykset osinkojen maksamisessa tai osinkojen maksun lopettaminen
- kyvyttömyys suorittaa velkoja eräpäivinä
- kyvyttömyys noudattaa lainasopimusten ehtoja
- siirtyminen tavarantoimittajien kanssa tapahtuvissa liiketoimissa luotto-ostoista toimituksen yhteydessä tapahtuvaan käteismaksuun
- kyvyttömyys hankkia rahoitusta välttämättömään uuteen tuotekehitykseen tai muihin välttämättömiin investointeihin

Toiminta

- johdon aikomukset lopettaa yhteisö tai lakkauttaa sen toiminta
- johtoon kuuluvien avainhenkilöiden menettäminen ilman, että tilalle on saatu uusia henkilöitä
- keskeisen markkina-alueen, keskeisen asiakkaan (tai asiakkaiden), franchising-sopimuksen, lisenssin tai tärkeimmän tavarantoimittajan (tai -toimittajien) menettäminen
- työvoimaan liittyvät vaikeudet
- tärkeiden tuotantotarvikkeiden puute
- erityisen menestyksekkään kilpailijan ilmaantuminen

Muut seikat

- pääomavaatimusten tai muiden lakisäateisten vaatimusten noudattamatta jättäminen
- yhteisöä vastaan käynnissä olevat ratkaisemattomat oikeusprosessit tai viiranomaismenettelyt, jotka menestyessään saattavat johtaa vaateisiin, joita yhteisö ei todennäköisesti pysty täyttämään
- säädöksen, määräyksen tai hallituksen politiikan muutokset, joiden odotetaan vaikuttavan yhteisöön epäedullisesti
- katastrofit, joiden varalta ei ole vakuutuksia tai vakuutukset ovat liian pieniä, kun katastrofeja tapahtuu

Usein jotkin muut tekijät saattavat lieventää näiden tapahtumien tai olosuhteiden merkittävyyttä. Esimerkiksi vastapainona sen vaikutukselle, ettei yhteisö pysty suorittamaan tavanomaisia velanlyhennyksiä, voivat olla johdon suunnitelmat rahavirtojen riittävyyden säilyttämiseksi muilla tavoin, kuten myymällä omaisuutta, muuttamalla lainan takaisinmaksuaikataulua tai hankkimalla lisää pääomaa. Vastaavasti sopivan vaihtoehdoisen toimituslähteen olemassaolo saattaa lieventää keskeisen tavarantoimittajan menettämisen vaikutusta.

Tilinpäätöksen täsmäyttäminen sen pohjana olevaan kirjanpitoaineistoon (viittaus: kappale 56)

A100. Toimeksiannon suorittaja saa yleensä evidenssiä siitä, että tilinpäätös täsmää tai on täsmäytettävissä sen pohjana olevaan kirjanpitoaineistoon, vertaamalla tilinpäätökseen sisältyviä rahamääriä ja saldoja relevanttiin kirjanpitoaineistoon kuten pääkirjaan taikka yhteenveltoaineistoon tai taulukkoon, josta käy ilmi tilinpäätökseen sisältyvien rahamäärien täsmäminen tai täsmäyttäminen kirjanpitoaineistoon (esimerkiksi tilikohtainen tuloslaskelma ja tase).

Lisätoimenpiteiden suorittaminen (viittaus: kappale 57)

A101. Tämän standardin mukaan vaaditaan lisätoimenpiteitä, jos toimeksiannon suorittajan tietoon tulee seikka, joka antaa hänelle aihetta uskoa, että tilinpäätös saattaa olla olennaisesti virheellinen.

A102. Toimeksiannon suorittajan suorittamat lisätoimenpiteet sellaisen erän osalta, jonka hänellä on syytä uskoa olevan tilinpäätöksessä olennaisesti virheellinen, vaihtelevat olosuhteista riippuen ja perustuvat toimeksiannon suorittajan ammatilliseen harkintaan.

A103. Seuraavat seikat ohjaavat toimeksiannon suorittajan harkintaa niiden lisätoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta, jotka tarvitaan evidenssin hankkimiseksi, jotta voidaan joko tehdä johtopäätös, että olennainen virheellisyys ei ole todennäköinen, tai todeta, että olennainen virheellisyys esiintyy:

- informaatio, jonka toimeksiannon suorittaja on saanut arvioidessaan jo suoritettujen toimenpiteiden tuloksia;

- toimeksiannon suorittajan toimeksiannon aikana päivittämä käsitys yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä; ja
- toimeksiannon suorittajan näkemys siitä, kuinka vakuuttavaa evidenssiä tarvitaan siihen seikkaan vastaamiseksi, jonka johdosta toimeksiannon suorittaja uskoo, että tilinpäätös saattaa olla olennaisesti virheellinen.

A104. Lisätoimenpiteissä keskitytään hankkimaan tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä, jotta toimeksiannon suorittajan on mahdollista tehdä johtopäätös seikoista, joiden hän uskoo mahdollisesti aiheuttavan tilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden. Toimenpiteitä voivat olla:

- aiempien lisäksi tehtävät tiedustelut tai analytyttiset toimenpiteet, jotka esimerkiksi suoritetaan yksityiskohtaisempina tai kohdistetaan erin, joihin kyseisillä seikoilla on vaikutusta (ts. tilinpäätöksessä esitettäviin rahamääriin tai tietoihin, jotka koskevat tilejä tai liiketapahtumia, joihin seikoilla on vaikutusta); tai
- muuntyyppiset toimenpiteet, esimerkiksi yksittäisiin tapahtumiin kohdistettavat aineistotarkastustoimenpiteet tai ulkopuoliset vahvistukset.

A105. Seuraava esimerkki havainnollistaa, kuinka toimeksiannon suorittaja arvioi tarvetta suorittaa lisätoimenpiteitä ja kuinka hän toimii, kun hän uskoo lisätoimenpiteiden olevan tarpeen:

- Kun toimeksiannon suorittaja suorittaa yleisluonteisessa tarkastuksessa tiedusteluja ja analytyttisiä toimenpiteitä, tulee myyntisaamisia analysoitessa esiin olennainen määrä erääntyneitä myyntisaamisia, joista ei ole kirjattu vähennyserää luottotappiota tai epävarmoja saamisia varten.
- Tästä johtuen toimeksiannon suorittaja uskoo, että tilinpäätöksessä esitetty myyntisaamisten saldo saattaa olla olennaisesti virheellinen. Tällöin toimeksiannon suorittaja tiedustelee johdolta, onko sellaisia myyntisaamisia, joita ei saada perityiksi ja jotka pitäisi esittää arvoltaan alentuneina.
- Johdon vastauksesta riippuen toimeksiannon suorittajan arvio vastauksesta voi olla:
 - (a) että hänen on mahdollista tehdä johtopäätös, ettei myyntisaamisten saldo todennäköisesti ole olennaisesti virheellinen. Tällöin ei tarvita muita toimenpiteitä.
 - (b) että hänen on mahdollista todeta tilinpäätöksen olevan kyseisen seikan johdosta olennaisesti virheellinen. Muita toimenpiteitä ei tarvita, ja toimeksiannon suorittaja tekee johtopäätöksen, että tilinpäätös kokonaisuutena on olennaisesti virheellinen.
 - (c) että hän edelleenkin uskoo myyntisaamisten saldon todennäköisesti olevan olennaisesti virheellinen, mutta hän ei saa siitä tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä todetakseen sen todella olevan olennaisesti virheellinen.

Tällöin toimeksiannon suorittajan on suoritettava lisätoimenpiteitä, esimerkiksi pyydettyä johdolta analyysi maksuista, jotka kyseisistä saamisista on saatu tilinpäätöspäivän jälkeen, jotta pystytään yksilöimään myyntisaamiset, joita ei saada perityiksi. Lisätoimenpiteiden tulosten analysointi saattaa mahdollistaa sen, että toimeksiannon suorittaja päätyy edellä tarkoitettuun vaihtoehtoon (a) tai (b). Jos näin ei käy, toimeksiannon suorittajan on:

- (i) jatkettava lisätoimenpiteiden suorittamista, kunnes hän päätyy vaihtoehtoon (a) tai (b); tai
- (ii) jos toimeksiannon suorittajan ei ole mahdollista tehdä johtopäätöstä, että tilinpäätös kokonaisuutena ei todennäköisesti ole kyseisen seikan johdosta olennaisesti virheellinen, eikä toteamaan, että tilinpäätös todella on kyseisen seikan johdosta olennaisesti virheellinen, kyseessä on laajuutta koskeva rajoitus, eikä toimeksiannon suorittaja pysty tekemään vakiomuotoista johtopäätöstä tilinpäätöksestä.

Kirjalliset vahvistusilmoitukset (viittaus: kappaleet 61–63)

- A106. Kirjalliset vahvistusilmoitukset ovat yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannossa tärkeä evidenssin lähde. Jos johto muuttaa pyydettyjä kirjallisia vahvistusilmoituksia tai ei anna niitä lainkaan, tämä voi varoittaa toimeksiannon suorittajaa yhden tai useamman merkittävän huomiota vaativan seikan olemassaolon mahdollisuudesta. Lisäksi se, että vahvistusilmoitus pyydetään suullisen sijaan kirjallisena, voi useissa tapauksissa saada johdon harkitsemaan tällaisia asioita huolellisemmin ja näin parantaa vahvistusilmoitusten laatua.
- A107. Tässä standardissa vaadittavien kirjallisten vahvistusilmoitusten lisäksi toimeksiannon suorittaja voi katsoa tarpeelliseksi pyytää muita tilinpäätöstä koskevia kirjallisia vahvistusilmoituksia. Niitä voidaan tarvita esimerkiksi täydentämään toimeksiannon suorittajan evidenssiä, joka koskee tiettyjä tilinpäätökseen sisältyviä eriä tai tietoja, silloin kun toimeksiannon suorittaja pitää tällaisia vahvistusilmoituksia tärkeinä tehdessään joko vakiomuotoista tai mukautettua johtopäätöstä tilinpäätöksestä.
- A108. Joissakin tapauksissa johto voi sisällyttää kirjallisiin vahvistusilmoituksiin varauksia, joiden mukaan vahvistusilmoitukset perustuvat johdon parhaaseen tietoon ja käsitykseen. Toimeksiannon suorittajan on perusteltua hyväksyä tällaiset sanamuodot, jos hän on varmistunut siitä, että vahvistusilmoitukset ovat sellaisten henkilöiden antamia, joilla on asiaankuuluvat velvollisuudet ja tietämystä vahvistusilmoituksiin sisältyvistä seikoista.

Suoritettujen toimenpiteiden avulla hankitun evidenssin arvioiminen

(viittaus: kappaleet 66–68)

A109. Joissakin olosuhteissa toimeksiannon suorittaja ei ehkä ole saanut hankituksi evidenssiä, jonka hän oli odottanut hankkivansa ensisijaisesti tiedustelujen ja analyttisten toimenpiteiden sekä tiettyihin olosuhteisiin kohdistuvien toimenpiteiden avulla. Näissä olosuhteissa toimeksiannon suorittaja toteaa, ettei suoritettujen toimenpiteiden avulla hankittua tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä ole tarpeellista määrää, jotta hänen olisi mahdollista tehdä tilinpäätöstä koskeva johtopäätös. Toimeksiannon suorittaja voi:

- laajentaa suoritettavaa työtä; tai
- suorittaa muita kyseisissä olosuhteissa tarpeellisiksi katsomiaan toimenpiteitä.

Silloin kun kumpikaan näistä ei kyseisissä olosuhteissa ole käytännössä mahdollista, toimeksiannon suorittajan ei ole mahdollista hankkia tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä pystyäkseen tekemään johtopäätöksen, ja tämän standardin mukaan hänen on ratkaistava, mikä vaikutus tällä on toimeksiannon suorittajan raporttiin tai hänen mahdollisuuteensa saattaa toimeksianto päätökseen, esimerkiksi jos johtoon kuuluva henkilö ei ole yleisluonteisen tarkastuksen aikana tavoitettavissa vastatakseen toimeksiannon suorittajan tärkeitä seikkoja koskeviin tiedusteluihin. Tällainen tilanne voi syntyä, vaikka toimeksiannon suorittajan tietoon ei olisi tullut seikkaa (tai seikkoja), jonka (tai joiden) vuoksi hänellä olisi syytä uskoa, että tilinpäätös saattaa olla olennaisesti virheellinen, siten kuin asiaa käsitellään kappaleessa 57.

Laajuutta koskevat rajoitukset

A110. Se, ettei tiettyä toimenpidettä ole mahdollista suorittaa, ei muodosta yleisluonteisen tarkastuksen laajuutta koskevaa rajoitusta, jos toimeksiannon suorittaja pystyy muita toimenpiteitä suorittamalla hankkimaan tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä.

A111. Johdon asettamalla yleisluonteisen tarkastuksen laajuutta koskevilla rajoituksilla voi olla muita vaikutuksia yleisluonteiseen tarkastukseen, esimerkiksi toimeksiannon suorittajan harkintaan alueista, joilla tilinpäätös on todennäköisesti olennaisesti virheellinen, sekä toimeksiannon jatkamiseen.

Tilinpäätöstä koskevan johtopäätöksen tekeminen

Kuvaus sovellettavasta tilinpäätösnormistosta (viittaus: kappale 69(a))

A112. Sovellettavaa tilinpäätösnormistoa koskeva kuvaus on tärkeä, koska tilinpäätöksen käyttäjät saavat siitä tietoa tilinpäätöksen perustana olevasta normistosta. Jos tilinpäätös on laadittu erityistä tarkoitusta varten, se on mahdollisesti laadittu noudattaen erityistä tarkoitusta varten sovellettavaa tilinpäätösnormistoa, joka on vain toimeksiantajan ja toimeksiannon suorittajan saatavilla. Erityistä tarkoitusta varten sovellettavan tilinpäätösnormiston kuvaaminen on tärkeää, koska erityis-

tä tarkoitusta varten laadittu tilinpäätös ei välttämättä sovellu mihinkään muuhun tarkoitukseen kuin siihen, joka kyseiselle erityistä tarkoitusta varten laaditulle tilinpäätökselle on yksilöity.

- A113. Sovellettavaa tilinpäätösnormistoa koskeva kuvaus, joka sisältää epätasällisiä varauksia tai rajoituksia (esimerkiksi ”tilinpäätös on pääosin IFRS-standardien mukainen”) ei ole asianmukainen kuvaus kyseisestä normistosta, koska se voi johtaa tilinpäätöksen käyttäjiä harhaan.

Tiedot olennaisten liiketoimien ja tapahtumien vaikutuksesta tilinpäätöksen sisältämään informaatioon (viittaus: kappaleet 69(b)(vi), 71)

- A114. Tämän standardin mukaan toimeksiannon suorittajan on arvioitava, sisältääkö tilinpäätös riittävästi tietoja, jotta aiottujen käyttäjien olisi mahdollista saada käsitys olennaisten liiketoimien ja tapahtumien vaikutuksesta yhteisön taloudelliseen asemaan, taloudelliseen tulokseen ja rahavirtoihin.
- A115. Kun kyseessä on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston vaatimusten mukaisesti laadittu tilinpäätös, johdon saattaa olla tarpeellista esittää tilinpäätöksessä myös muita tietoja kuin ne, joita sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan nimenomaisesti vaaditaan, tai äärimmäisen harvinaisissa tapauksissa poiketa jostakin normiston vaatimuksesta, jotta tilinpäätös antaisi oikean ja riittävän kuvan.

Huomioon otettavia seikkoja, kun sovelletaan säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuvaa normistoa

- A116. On äärimmäisen harvinaista, että toimeksiannon suorittaja katsoisi säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuvan normiston mukaisesti laaditun tilinpäätöksen olevan harhaanjohtava, jos hän on tämän standardin mukaisesti toimeksiantoa vastaanottaessa todennut normiston olevan hyväksyttävä.

Yhteisön tilinpäätösmenttelijien laadulliset puolet (viittaus: kappale 70(b))

- A117. Toimeksiannon suorittajan tarkastellessa yhteisön tilinpäätösmenttelijien laadullisia puolia hänen tietoonsa voi tulla mahdollista tarkoitushakuisuutta johdon harvinaisissa ratkaisuisissa. Toimeksiannon suorittaja saattaa todeta, että puolueettomuuden puuttumisen kumuloitunut vaikutus yhdessä ilmeisten korjaamattomien virheellisyyksien vaikutuksen kanssa johtaa siihen, että tilinpäätös kokonaisuutena on olennaisesti virheellinen. Viitteitä puolueettomuuden puuttumisesta, jotka saattavat vaikuttaa toimeksiannon suorittajan arvioon siitä, voiko tilinpäätös kokonaisuutena olla olennaisesti virheellinen, ovat esimerkiksi seuraavat:

- johdon tietoon yleisluonteisen tarkastuksen aikana saatettujen ilmeisten virheellisyyksien valikoiva korjaaminen (esimerkiksi siten, että tehdään korjaukset, jotka kasvattavat raportoitavaa tulosta, mutta ei korjauksia, jotka pienentävät raportoitavaa tulosta).
- johdon mahdollinen tarkoitushakuisuus kirjanpidollisia arvioita tehtäessä.

A118. Mahdollista johdon tarkoitushakuisuutta koskevat viitteet eivät välttämättä tarkoita, että esiintyisi virheellisyyksiä, kun tehdään johtopäätöksiä yksittäisten kirjanpidollisten arvioiden kohtuullisuudesta. Ne voivat kuitenkin vaikuttaa toimeksiannon suorittajan harkintaan siitä, onko tilinpäätös kokonaisuutena mahdollisesti olennaisesti virheellinen.

Johtopäätöksen muoto (viittaus: kappale 74)

Kuvaus tilinpäätöksessä esitettävästä informaatiosta

A119. Jos kyseessä on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös, toimeksiannon suorittajan johtopäätöksessä todetaan, ettei toimeksiannon suorittajan tietoon ole tullut mitään, mikä antaisi hänelle syyn uskoa, ettei tilinpäätös anna oikeaa ja riittävää kuvaa ... (tai ettei ... esitetä tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein) [sovellettavan oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan tilinpäätösnormiston] mukaisesti. Monissa yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöstä koskevissa normistoissa vaaditaan esimerkiksi, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan yhteisön taloudellisesta asemasta kauden lopussa sekä yhteisön taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista kaudella (tai että yhteisön taloudellinen asema kauden lopussa sekä yhteisön taloudellinen tulos ja rahavirrat kaudelta esitetään tilinpäätöksessä oikein).

”Antaa oikean ja riittävän kuvan” tai ”esitetty kaikilta olennaisilta osiltaan oikein”

A120. Sen, käytetäänkö tietyssä maassa tai tietyllä oikeudenkäyttöalueella ilmausta ”antaa oikean ja riittävän kuvan” vaiko ilmausta ”esitetty kaikilta olennaisilta osiltaan oikein”, määrää kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella tilinpäätöksen yleisluonteista tarkastusta sääntelevä säädös tai määräys taikka kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella yleisesti hyväksytty käytäntö. Silloin kun säädöksessä tai määräyksessä vaaditaan erilaisen sanamuodon käyttöä, sillä ei ole vaikutusta tämän standardin vaatimukseen, jonka mukaan toimeksiannon suorittajan täytyy arvioida, antaako oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan.

Toimeksiannon suorittaja ei pysty tekemään johtopäätöstä sellaisen yleisluonteisen tarkastuksen laajuutta koskevan rajoituksen vuoksi, jonka johto on asettanut toimeksiannon hyväksymisen jälkeen (viittaus: kappaleet 15, 82)

A121. Se, onko toimeksiannosta luopuminen käytännössä mahdollista, voi riippua siitä, kuinka pitkälle toimeksiantoa on suoritettu, kun johto asettaa laajuutta koskevan rajoituksen. Jos toimeksiannon suorittaja on saanut yleisluonteisen tarkastuksen lähes valmiiksi, hän voi päättää suorittaa toimeksiannon siltä osin kuin se on mahdollista, jättää johtopäätöksen esittämättä ja selostaa laajuutta koskevaa rajoitusta raportissaan kappaleessa, jossa kuvataan johtopäätöksen esittämättä jättämisen perusteluja.

A122. Tietyissä olosuhteissa toimeksiannosta luopuminen ei ehkä ole mahdollista, jos säädös tai määräys vaatii toimeksiannon suorittajaa jatkamaan toimeksiannossa. Tämä voi koskea esimerkiksi toimeksiannon suorittajaa, joka on valittu suorittamaan julkisen sektorin yhteisön tilinpäätöksen yleisluonteinen tarkastus. Näin

voi olla myös maissa tai oikeudenkäyttöalueilla, joissa toimeksiannon suorittaja valitaan suorittamaan tietyltä ajanjaksolta laadittavan tilinpäätöksen yleisluonteinen tarkastus tai hänet valitaan tietyksi ajanjaksoksi eikä hän voi luopua ennen kuin kyseinen tilinpäätös on tarkastettu yleisluonteisesti tai kyseinen ajanjakso on päättynyt. Toimeksiannon suorittaja voi myös katsoa tarpeelliseksi sisällyttää raporttiinsa muuta seikkaa koskevan kappaleen, jossa selitetään, miksi toimeksiannon suorittajan ei ole mahdollista luopua toimeksiannosta.

Kommunikointi sääntelytahojen tai yhteisön omistajien kanssa

- A123. Kun toimeksiannon suorittaja toteaa, että hänen on tarpeellista luopua toimeksiannosta sen laajuutta koskevan rajoituksen vuoksi, hänellä voi olla ammatillinen taikka säädökseen tai määräykseen perustuva velvollisuus kommunikoida toimeksiannosta luopumiseen liittyvistä seikoista sääntelytaidoille tai yhteisön omistajille.

Toimeksiannon suorittajan raportti (viittaus: kappaleet 86–92)

- A124. Kirjallisiin raportteihin kuuluvat sekä selväkielisessä kirjallisessa muodossa annettavat että sähköisessä muodossa olevat raportit.

Toimeksiannon suorittajan raportin osatekijät (viittaus: kappale 86)

- A125. Otsikko, joka osoittaa raportin olevan riippumattoman toimeksiannon suorittajan antama, esimerkiksi ”riippumattoman toimeksiannon suorittajan raportti yleisluonteisesta tarkastuksesta”, vahvistaa sen, että toimeksiannon suorittaja on täyttänyt kaikki relevantit riippumattomuutta koskevat eettiset vaatimukset, ja siten erottaa riippumattoman toimeksiannon suorittajan antaman raportin muiden antamista raporteista.
- A126. Säädöksessä tai määräyksessä saatetaan yksilöidä, kenelle toimeksiannon suorittajan raportti osoitetaan kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella. Tavallisesti toimeksiannon suorittajan raportti osoitetaan niille, joita varten se laaditaan, usein sen yhteisön, jonka tilinpäätös on yleisluonteisen tarkastuksen kohteena, osakkeenomistajille tai hallintoelimille.
- A127. Kun toimeksiannon suorittajan tiedossa on, että yleisluonteisesti tarkastettu tilinpäätös tulee sisältämään myös muuta informaatiota sisältävään asiakirjaan, kuten taloudelliseen raporttiin, hän voi harkita esittämistävän niin salliessa yksilöivänsä ne sivunumerot, joilla yleisluonteisesti tarkastettu tilinpäätös esitetään. Tämä auttaa käyttäjiä tunnistamaan tilinpäätöksen, jota toimeksiannon suorittajan raportti koskee.

Johdon vastuu tilinpäätöksestä (viittaus: kappale 86(d))

- A128. Tämän standardin vaatimus, jonka mukaan toimeksiannon suorittajan on saatava johdolta vahvistus siitä, että tämä hyväksyy ja ymmärtää sekä tilinpäätöksen laatimiseen että yleisluonteiseen tarkastukseen liittyvät velvollisuutensa, on perustavanlaatuinen yleisluonteisen tarkastuksen suorittamisen ja siitä raportoimisen kannalta. Toimeksiannon suorittajan raportissa esitettävä kuvaus johdon velvollisuuksista antaa toimeksiannon suorittajan raportin lukijoille taustaa johdon velvollisuuksista siltä osin kuin ne liittyvät suoritettuun yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantoon.

- A129. Toimeksiannon suorittajan raportissa ei tarvitse viitata nimenomaan ”johtoon”, vaan siinä tulee käyttää termiä, joka on kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen. Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla asianmukainen taho, johon viitataan, voi olla hallintoelin.
- A130. Joissakin olosuhteissa toimeksiannon suorittajan voi olla asianmukaista tehdä lisäyksiä tämän standardin mukaiseen johdon velvollisuuksia koskevaan kuvaukseen, jotta tietyssä maassa tai tietyllä oikeudenkäyttöalueella sovellettavat tai tietyntyyppisiä yhteisöjä koskevat tilinpäätöksen laatimisen kannalta relevantit lisävelvoitteet tulisivat otetuiksi huomioon.
- A131. Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla saatetaan johdon velvollisuuksista määräävässä säädöksessä tai määräyksissä mainita erikseen vastuu kirjanpitojärjestelmän ja -aineiston tai kirjanpitojärjestelmän asianmukaisuudesta. Koska kirjanpitojärjestelmät ja -järjestelmät ovat kiinteä osa sisäistä valvontaa, tässä standardissa ei käytetä näitä nimityksiä eikä erityisesti viitata niihin.

Toimeksiannon suorittajan velvollisuudet (viittaus: kappale 86(f))

- A132. Toimeksiannon suorittajan raportissa mainitaan, että toimeksiannon suorittajan velvollisuutena on esittää suoritettun yleisluonteisen tarkastuksen perusteella johtopäätös tilinpäätöksestä, jotta erotettaisiin selvästi toisistaan toimeksiannon suorittajan velvollisuudet ja se, että johto vastaa tilinpäätöksen laatimisesta.

Viittaaminen standardeihin (viittaus: kappale 86(f))

- A133. Viittaaminen standardeihin, joita toimeksiannon suorittaja on soveltanut yleisluonteisessa tarkastuksessa, kertoo toimeksiannon suorittajan raportin käyttäjille, että yleisluonteinen tarkastus on suoritettu yleisesti hyväksytyjen standardien mukaisesti.

Tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen luonnetta koskeva kommunikointi (viittaus: kappale 86(g))

- A134. Toimeksiannon suorittajan raporttiin sisältyvässä yleisluonteisen tarkastuksen luonnetta koskevassa kuvauksessa selitetään raportin lukijoille toimeksiannon laajuutta ja rajoitteita. Tässä selityksessä selvennetään epäselvyyksien välttämiseksi, että yleisluonteinen tarkastus ei ole tilintarkastus eikä toimeksiannon suorittaja näin ollen anna tilinpäätöksestä tilintarkastuslausuntoa.

Kuvaus sovellettavasta tilinpäätösnormistosta ja sen mahdollinen vaikutus toimeksiannon suorittajan johtopäätökseen (viittaus: kappale 86(i)-(ii))

- A135. Sovellettava tilinpäätösnormisto yksilöidään toimeksiannon suorittajan johtopäätöksessä, jotta toimeksiannon suorittajan raportin lukijat saisivat tiedon siitä, missä asiayhteydessä johtopäätös esitetään. Sen ei ole tarkoitus rajoittaa kappaleessa 30(a) vaadittavaa arviointia. Sovellettava tilinpäätösnormisto yksilöidään käyttäen sellaisia ilmaisuja kuin:

”... IFRS-standardien mukaisesti”; tai

” ... maassa tai oikeudenkäyttöalueella X yleisesti hyväksytyjen laskentaperiaatteiden mukaisesti...”

A136. Kun sovellettavaan tilinpäätösnormistoon sisältyy sekä tilinpäätösstandardeja että säädöksiin ja määräyksiin perustuvia vaatimuksia, normisto yksilöidään sanomalla esimerkiksi ”... IFRS-standardien sekä maan tai oikeudenkäyttöalueen X osakeyhtiölain mukaisesti”.

Mukautetun johtopäätöksen perustelukappale, kun johtopäätös on mukautettu (viittaus: kappale 85(h)(ii))

A137. Kielteinen johtopäätös tai johtopäätöksen esittämättä jättäminen, joka koskee yksittäistä mukautetun johtopäätöksen perustelukappaleessa kuvattua seikkaa, ei oikeuta jättämään esittämättä kuvausta muista tunnistetuista seikoista, jotka olisivat muutoin edellyttäneet toimeksiannon suorittajan johtopäätöksen mukauttamista. Tällaisissa tapauksissa näiden muiden toimeksiannon suorittajan tiedossa olevien seikkojen esittäminen voi olla relevanttia tilinpäätöksen käyttäjille.

Toimeksiannon suorittajan allekirjoitus (viittaus: kappale 86(l))

A138. Toimeksiannon suorittajan allekirjoituksena on joko tilintarkastusyhteisön tai yksittäisen toimeksiannon suorittajan nimi tai nämä molemmat sen mukaan, mikä kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella on asianmukaista. Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla voidaan edellyttää, että toimeksiannon suorittaja allekirjoituksen lisäksi ilmoittaa raportissaan ammatillisen pätevöitymisensä tai sen, että hän on kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen asianmukaisen tahon hyväksymä.

Lukijoiden huomion kiinnittäminen siihen, että tilinpäätös on laadittu erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston mukaisesti (viittaus: kappale 88)

A139. Erityistä tarkoitusta varten laadittua tilinpäätöstä voidaan käyttää myös muihin tarkoituksiin kuin mihin se on tarkoitettu. Esimerkiksi jokin sääntelytaho voi vaatia tiettyjä yhteisöjä asettamaan erityistä tarkoitusta varten laaditun tilinpäätöksen julkisesti saataville. Väärinkäsitysten välttämiseksi on tärkeää, että toimeksiannon suorittaja kiinnittää raporttinsa lukijoiden huomiota siihen, että tilinpäätös on laadittu erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston mukaisesti eikä sen vuoksi ehkä sovellu muuhun tarkoitukseen.

Jakelua tai käyttöä koskeva rajoitus

A140. Sen lisäksi, että toimeksiannon suorittajan raportin lukijan huomiota kiinnitetään tämän standardin vaatimalla tavalla, kun tilinpäätös on laadittu erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston mukaisesti, toimeksiannon suorittaja saattaa katsoa asianmukaiseksi mainita, että hänen raporttinsa on tarkoitettu yksinomaan tietyille käyttäjille. Kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen säädöksestä tai määräyksestä riippuen tämä voidaan toteuttaa rajoittamalla toimeksiannon suorittajan raportin jakelua tai käyttöä. Näissä olosuhteissa erityistä tarkoitusta varten sovel-

lettavan normiston käyttöä koskevan maininnan sisältävää kappaletta voidaan laajentaa sisältämään nämä muut seikat, ja sen otsikkoa voidaan muuttaa vastaavasti.

Muut raportointivelvoitteet (viittaus: kappale 91)

- A141. Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla toimeksiantojen suorittajilla voi olla tämän standardin mukaisten velvoitteiden lisäksi myös muita seikkoja koskevia raportointivelvoitteita. Toimeksiannon suorittajaa voidaan esimerkiksi pyytää raportoimaan tietyistä seikoista, jos ne tulevat hänen tietoonsa yleisluonteista tarkastusta suoritettaessa. Toimeksiannon suorittajaa voidaan myös pyytää suorittamaan tiettyjä lisätoimenpiteitä ja raportoimaan niistä tai esittämään johtopäätös tietyistä asioista, kuten kirjanpitokirjojen ja -aineiston asianmukaisuudesta. Tietystä maasta tai tietyllä oikeudenkäyttöalueella sovellettavat yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot koskevat standardit saattavat sisältää ohjeistusta toimeksiannon suorittajan velvollisuuksista, jotka koskevat yksittäisiä muita raportointivelvoitteita kyseisessä maassa tai kyseisellä oikeudenkäyttöalueella.
- A142. Joissakin tapauksissa relevantti säädös tai määräys voi vaatia tai sallia, että toimeksiannon suorittaja esittää näihin muihin velvoitteisiin liittyvät asiat tilinpäätöstä koskevassa raportissaan. Toisissa tapauksissa voidaan vaatia tai sallia, että toimeksiannon suorittaja esittää ne erillisessä raportissa.
- A143. Näitä muita raportointivelvoitteita käsitellään toimeksiannon suorittajan raportissa erillisessä osiossa, jotta ne erottuisivat selvästi toimeksiannon suorittajan tähän standardiin perustuvasta velvollisuudesta antaa tilinpäätöstä koskeva raportti. Tähän osioon voi relevanteissa tapauksissa sisältyä alaotsikko (tai -otsikoita), joka kuvaa (tai jotka kuvaavat) muita raportointivelvoitteita koskevaa kappaletta (tai koskevia kappaleita). Muut raportointivelvoitteet voidaan joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla käsitellä raportissa, joka on erillään tilinpäätöksen yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavasta toimeksiannon suorittajan raportista.

Toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivä (viittaus: kappaleet 86(k), 92)

- A144. Toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivä kertoo toimeksiannon suorittajan raportin käyttäjälle, että toimeksiannon suorittaja on ottanut huomioon niiden tapahtumien ja liiketoimien vaikutuksen, jotka ovat tulleet hänen tietoonsa ja toteutuneet kyseiseen päivään mennessä.
- A145. Toimeksiannon suorittaja esittää tilinpäätöksestä johtopäätöksen, ja tilinpäätös on johdon vastuulla. Toimeksiannon suorittaja ei pysty toteamaan, että on hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuva evidenssiä, ennen kuin hän on vakuutunut siitä, että tilinpäätökseen kaikki osat, liitetiedot mukaan luettuina, ovat valmiit ja johto on hyväksynyt niitä koskevan vastuunsa.
- A146. Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla säädöksessä tai määräyksessä yksilöidään henkilöt tai elimet (esimerkiksi hallitus), jotka ovat velvollisia toteamaan, että tilinpäätöksen kaikki osat, liitetiedot mukaan lukien, ovat valmiit, ja säädetään siitä, miten tarvittava hyväksyminen tapahtuu. Tällöin tästä hyväksy-

misestä hankitaan evidenssiä ennen sitä päivää, jolle tilinpäätöstä koskeva raportti päivätään. Toisissa maissa tai toisilla oikeudenkäyttöalueilla hyväksymisprosessista ei määrätä säädöksessä tai määräyksessä. Näissä tapauksissa tarkastellaan yhteisön tilinpäätöksen laatimisessa ja viimeistelemisessä sovellettavia toimenpiteitä yhteisön johtamis- ja hallintorakenne huomioon ottaen, jotta voitaisiin yksilöidä henkilöt tai elin, jolla on valtuudet todeta, että tilinpäätöksen kaikki osat, liitetiedot mukaan lukien, ovat valmiit. Joissakin tapauksissa säädöksessä tai määräyksessä yksilöidään, missä tilinpäätöstä koskevan raportointiprosessin vaiheessa yleisluonteisen tarkastuksen odotetaan olevan loppuun suoritettu.

- A147. Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla edellytetään, että tilinpäätökselle on saatu osakkeenomistajilta lopullinen hyväksyntä ennen sen julkistamista. Toimeksiannon suorittaja ei näissä maissa tai näillä oikeudenkäyttöalueilla tarvitse osakkeenomistajilta lopullista hyväksymistä voidakseen tehdä tilinpäätöstä koskevan johtopäätöksen. Tätä standardia sovellettaessa tilinpäätöksen hyväksymispäiväksi katsotaan se aikaisempi päivä, jona ne, joilla on tähän valtuudet, toteavat, että tilinpäätöksen kaikki osat, liitetiedot mukaan lukien, ovat valmiit, ja ne, joilla on tähän valtuudet, ovat ilmoittaneet ottaneensa vastuun tilinpäätöksestä.

Säädöksessä tai määräyksessä määrätty toimeksiannon suorittajan raportti
(viittaus: kappaleet 34–35, 86)

- A148. Tämän standardin mukaisesti suoritetuista yleisluonteisista tarkastuksista annettavien toimeksiannon suorittajan raporttien yhdenmukaisuus lisää luotettavuutta maailmanlaajuisilla markkinoilla helpottamalla niiden tilinpäätöksen yleisluonteisten tarkastusten tunnistamista, jotka on suoritettu maailmanlaajuisesti tunnustettujen standardien mukaisesti. Toimeksiannon suorittajan raportissa saadaan viitata tähän standardiin, kun säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten ja tämän standardien vaatimusten väliset erot liittyvät vain toimeksiannon suorittajan raportin esittämistapaan ja sanamuotoihin ja raportti on vähintäänkin tämän standardin kappaleen 86 vaatimusten mukainen. Tällaisissa olosuhteissa toimeksiannon suorittajan siis katsotaan noudattaneen tämän standardin vaatimuksia, vaikka raportissa käytetty esittämistapa ja sanamuodot on määrätty säädökseen tai määräykseen perustuvissa raportointivaatimuksissa. Silloin kun tietyssä maassa tai tietyllä oikeudenkäyttöalueella sovellettavat erityiset vaatimukset eivät ole ristiriidassa tämän standardin kanssa, tässä standardissa käytetyn esittämistavan ja sanamuotojen omaksuminen auttaa toimeksiannon suorittajan raportin käyttäjiä helpommin tunnistamaan toimeksiannon suorittajan raportin tämän standardin mukaisesti suoritetusta tilinpäätöksen yleisluonteisesta tarkastuksesta annetuksi raportiksi. Olosuhteita, joissa säädöksessä tai määräyksessä määrätään toimeksiannon suorittajan raportin esittämistavasta ja sanamuodoista tavalla, joka merkittävästi poikkeaa tämän standardin vaatimuksista, käsitellään tässä standardissa yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiantojen hyväksymistä ja asiakassuhteiden jatkamista koskevissa vaatimuksissa.

Sekä tietyn maan tai oikeudenkäyttöalueen relevanttien standardien että tämän standardin mukaisesti suoritetuista yleisluonteisista tarkastuksista annettava toimeksiannon suorittajan raportti (viittaus: kappale 86(f))

A149. Kun toimeksiannon suorittaja noudattaa tämän standardin vaatimusten lisäksi myös relevanteja kansallisia standardeja, raportissa saadaan mainita, että yleisluonteinen tarkastus on suoritettu sekä tämän standardin että tilinpäätöksen yleisluonteista tarkastusta koskevien relevanttien kansallisten standardien mukaisesti. Viittaaminen sekä tähän standardiin että relevantteihin kansallisiin standardeihin ei kuitenkaan ole asianmukaista silloin, kun tämän standardin ja kansallisten standardien vaatimusten välillä on ristiriita, joka johtaisi siihen, että toimeksiannon suorittaja tekee erilaisen johtopäätöksen tai jättää sisällyttämättä raporttiin tiettyä seikkaa painottavan kappaleen, jota tämä standardi edellyttäisi kyseisissä olosuhteissa. Tällaisessa tapauksessa toimeksiannon suorittajan raportissa viitataan vain niihin relevantteihin standardeihin (joko tähän standardiin tai relevantteihin kansallisiin standardeihin), joiden mukaisesti toimeksiannon suorittajan raportti on laadittu.

Esimerkkejä yleisluonteisen tarkastuksen raporteista (viittaus: kappale 86)

A150. Tämän standardin liitteessä 2 esitetään esimerkkejä tilinpäätöksen yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavista toimeksiannon suorittajan raporteista, joissa otetaan huomioon tämän standardin mukaiset raportointivaatimukset.

Dokumentointi

Toimeksiantoa koskevan dokumentaation oikea-aikaisuus (viittaus: kappale 93)

A151. ISQC 1:n mukaan tilintarkastusyhteisön on asetettava määräajat, jotka kuvastavat tarvetta koota lopulliset toimeksiantokansiot oikea-aikaisesti.

Liite 1

(viittaus: kappale A56)

Esimerkki mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisessa tarkastuksessa käytettävästä toimeksiantokirjeestä

Seuraavassa on esimerkki yleiseen käyttöön tarkoitettun (IFRS-standardien mukaisesti laaditun) tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannossa käytettävästä toimeksiantokirjeestä, joka havainnollistaa tähän standardiin sisältyviä relevantteja vaatimuksia ja ohjeistusta. Tämä kirje ei ole sitova malli, vaan se on tarkoitettu pelkästään ohjeeksi, jota voidaan käyttää tässä standardissa mainitut seikat huomioon ottaen. Kirjettä pitää muuttaa tapauskohtaisten vaatimusten ja olosuhteiden mukaisesti. Kirje on laadittu siten, että siinä viitataan yhden tilikauden tilinpäätöksen yleisluonteiseen tarkastukseen, ja sitä olisi muutettava, jos sen olisi tarkoitus koskea tai jos sen odotettaisiin koskevan jatkuvia yleisluonteisia tarkastuksia. Ehdotettavan kirjeen sopivuudesta voi olla asianmukaista hankkia oikeudellista neuvontaa.

ABC-yhtiön johdon tai hallintoelimen asianmukaiselle edustajalle:¹

[Yleisluonteisen tarkastuksen tavoite ja laajuus]

Olette² pyytäneet meitä tarkastamaan yleisluonteisesti ABC-yhtiön yleiseen käyttöön tarkoitettun tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä merkittäviä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevan yhteenvedon ja muuta selittävää tietoa. Tällä kirjeellä vahvistamme, että hyväksymme tämän yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon, ja vahvistamme käsityksemme toimeksiannosta.

Suoritamme yleisluonteisen tarkastuksen siten, että tavoitteena on esittää johtopäätös tilinpäätöksestä. Jos johtopäätöksemme on vakiomuotoinen, se muotoillaan seuraavasti: ”Yleisluonteisen tarkastuksemme perusteella tietoomme ei ole tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei tilinpäätös anna oikeaa ja riittävää kuvaa yhtiön taloudellisesta asemasta [päivämäärä] sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista kyseisenä päivänä päättyneeltä tilikaudelta (tai *niitä ei ole esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) IFRS-standardien mukaisesti.”

¹ Kirjeen vastaanottajat ja kirjeeseen sisältyvät viittaukset määräytyvät sen mukaan, mikä on asianmukaista kyseisen toimeksiannon olosuhteissa, asianomainen maa tai oikeudenkäyttöalue mukaan lukien. On tärkeää viitata oikeisiin henkilöihin – katso standardin kappale 36.

² Tässä kirjeessä viittauksia ”teihin”, ”meihin”, ”johtoon”, ”hallintoelimiin” ja ”toimeksiannon suorittajaan” käytetään tai muutetaan kyseisissä olosuhteissa asianmukaisella tavalla.

[Toimeksiannon suorittajan velvollisuudet]

Suoritamme yleisluonteisen tarkastuksen kansainvälisen yleisluonteista tarkastusta koskevan standardin ISRE 2400 (uudistettu) *Mennytää aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot* mukaisesti. ISRE 2400:n (uudistettu) mukaisesti meidän on tehtävä johtopäätös siitä, onko tietoomme tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei tilinpäätöstä kokonaisuutena tarkasteltuna ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. ISRE 2400 (uudistettu) edellyttää meiltä myös relevanttien eettisten vaatimusten noudattamista.

ISRE 2400:n (uudistettu) mukainen tilinpäätöksen yleisluonteinen tarkastus on rajoitetun varmuuden antava toimeksianto. Suorittamamme toimenpiteet koostuvat pääasiassa tiedusteluista, jotka osoitetaan johdolle ja muille yhteisössä toimiville sen mukaan kuin on asianmukaista, sekä analyttisistä toimenpiteistä, ja arvioimme hankittua evidenssiä. Suoritamme myös lisätoimenpiteitä, jos tietoomme tulee seikkoja, jotka antavat meille syyn uskoa, että tilinpäätös kokonaisuutena saattaa olla olennaisesti virheellinen. Nämä toimenpiteet suoritetaan, jotta meidän olisi mahdollista esittää tilinpäätöksestä johtopäätös ISRE 2400:n (uudistettu) mukaisesti. Valittavat toimenpiteet riippuvat siitä, mitä katsomme tarpeelliseksi käyttämällä ammatillista harkintaamme perustuen käsitykseen, jonka olemme muodostaneet ABC-yhtiöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä käsitykseemme IFRS-standardista ja niiden soveltamisesta kyseisellä toimialalla.

Yleisluonteinen tarkastus ei ole tilinpäätöksen tilintarkastus, ja sen vuoksi:

- (a) riski siitä, että yleisluonteisesti tarkastetussa tilinpäätöksessä mahdollisesti olevat olennaiset virheellisyudet saattavat jäädä paljastumatta yleisluonteisessa tarkastuksessa, on suhteellisesti suurempi kuin se olisi tilintarkastuksessa, vaikka yleisluonteinen tarkastus olisi suoritettu asianmukaisesti ISRE 2400 (uudistettu) -standardia noudattaen.
- (b) esittäessämme johtopäätöksen tilinpäätöksen yleisluonteisesta tarkastuksesta ilmoitamme tilinpäätöstä koskevassa raportissamme nimenomaisesti, että emme anna tilinpäätöksestä tilintarkastuslausuntoa.

[Johdon velvollisuudet ja sovellettavan tilinpäätösnormiston yksilöiminen (tässä esimerkissä oletetaan, ettei toimeksiannon suorittaja ole todennut, että näistä velvollisuuksista olisi määrätty asianmukaisella tavalla säädöksessä tai määräyksessä, joten käytetään tämän standardin kappaleen 30(b) mukaisia kuvauksia.)]

Suoritamme yleisluonteisen tarkastuksen sillä perusteella, että [johto ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimet]³ ilmoittavat hyväksyvänsä ja ymmärtävänsä, että he:

- (a) vastaavat tilinpäätöksen laatimisesta siten, että se antaa IFRS-standardien mukaisesti oikean ja riittävän kuvan;⁴

³ Käytetään kyseisissä olosuhteissa asianmukaista terminologiaa.

⁴ Tai jos se on asianmukaista vastaavat "tilinpäätöksen laatimisesta siitä, että se on IFRS-standardien mukaisesti oikein esitetty".

MENNYTTÄ AIKAA KOSKEVAN TILINPÄÄTÖKSEN YLEISLUONTEISEN TARKASTUKSEN
TOIMEKSIANNOT

- (b) vastaavat sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka johto katsoo tarpeelliseksi, jotta sen olisi mahdollista laatia tilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyttä; ja
- (c) ovat velvollisia antamaan meille:
- (i) pääsyn kaikkeen johdon tiedossa olevan informaatioon, joka on relevanttia tilinpäätöksen laatimisen ja oikein esittämisen kannalta, kuten asiakirjoihin ja muuhun aineistoon sekä muihin seikkoihin;
 - (ii) muun tiedon, jota toimeksiannon suorittaja saattaa pyytää johdolta yleisluonteista tarkastusta varten; ja
 - (iii) rajoittamattoman mahdollisuuden kommunikoida niiden ABC-yhtiössä toimivien henkilöiden kanssa, joilta katsomme tarpeelliseksi hankkia evidenssiä.

Osana yleisluonteista tarkastusta pyydämme [johdolta ja soveltuissa tapauksissa hallintoelimiltä] kirjallisen vahvistuksen meille yleisluonteisen tarkastuksen yhteydessä annetuista tiedoista.

Odotamme henkilöstönne toimivan yleisluonteisen tarkastuksen aikana yhteistyössä kanssamme.

[Muut relevantit tiedot]

[Lisätään muut tiedot, kuten palkkiojärjestelyt, laskutus ja muut erityisehdot tilanteen mukaan.]

[Raportointi]

[Lisätään asianmukainen maininta toimeksiannon suorittajan raportin odotettavissa olevasta muodosta ja sisällöstä.]

Raporttimme muotoa ja sisältöä voi olla tarpeellista muuttaa yleisluonteisessa tarkastuksessa tekemiemme havaintojen johdosta.

Pyydämme teitä allekirjoittamaan ja palauttamaan oheisen jäljennöksen tästä kirjeestä osoittaaksenne, että hyväksytte yleisluonteista tarkastusta koskevat järjestelyt, mukaan lukien kummankin osapuolen velvollisuudet, ja olette niistä kanssamme samaa mieltä.

XYZ & Co

Hyväksytty ja sovittu ABC-yhtiön puolesta:

(allekirjoitus)

.....

Nimi ja asema

Päiväys

Liite 2

(Viittaus: kappale A150)

Esimerkkejä yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavista toimeksiannon suorittajan raporteista

Yleiseen käyttöön tarkoitettun tilinpäätöksen yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavat raportit

Esimerkki yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavasta raportista, jossa johtopäätös on vakiomuotoinen

- Esimerkki 1: Toimeksiannon suorittajan raportti oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston mukaisesti laaditusta tilinpäätöksestä, joka on tarkoitettu täyttämään laajan käyttäjäjoukon yhteiset taloudellisen informaation tarpeet (esimerkiksi pk-IFRS).

Esimerkkejä yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavasta raportista, jossa johtopäätös on mukautettu

- Esimerkki 2: Toimeksiannon suorittajan raportti, jossa esitetään varauman sisältävä johtopäätös, koska tilinpäätös ilmeisesti on olennaisesti virheellinen. Säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuvan normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös, joka on tarkoitettu täyttämään laajan käyttäjäjoukon yhteiset taloudellisen informaation tarpeet. (Säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuvan normiston mukaisesti laadittu tilinpäätös).
- Esimerkki 3: Toimeksiannon suorittajan raportti, jossa esitetään varauman sisältävä lausunto, koska toimeksiannon suorittaja ei ole pystynyt hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä. (Oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston – IFRS-standardien – mukaisesti laadittu tilinpäätös).
- Esimerkki 4: Toimeksiannon suorittajan raportti, joka sisältää kielteisen johtopäätöksen, koska tilinpäätös on olennaisesti virheellinen (Oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston – IFRS-standardien – mukaisesti laadittu tilinpäätös).
- Esimerkki 5: Toimeksiannon suorittajan raportti, jossa johtopäätös jätetään esittämättä, koska toimeksiannon suorittaja ei ole pystynyt hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä tilinpäätöksen useista eri osista eikä hän tämän vuoksi ole pystynyt saattamaan yleisluonteista tarkastusta päätökseen. (Oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvan normiston – IFRS-standardien – mukaisesti laadittu tilinpäätös).

Erityistä tarkoitusta varten laaditun tilinpäätöksen yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavat raportit

- Esimerkki 6: Toimeksiannon suorittajan raportti, joka koskee sopimukseen sisältyvien, taloudellista raportointia koskevien kohtien mukaisesti laadittua tilinpäätöstä (tässä esimerkissä säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto).
- Esimerkki 7: Toimeksiannon suorittajan raportti yksittäisestä tilinpäätöslaskelmasta, joka on laadittu maksuperusteisen laatimisperustan mukaisesti (tässä esimerkissä oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto).

Esimerkki 1:

Olosuhteisiin kuuluu mm. seuraava:

- **Tilinpäätöskokonaisuuteen kohdistuva yleisluonteinen tarkastus.**
- **Yhteisön johto on laatinut tilinpäätöksen yleistä käyttöä varten pk-IFRS:n mukaisesti.**
- **Yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon ehdot vastaavat tämän standardin kappaleessa 30(b) esitettyä kuvausta johdon velvollisuuksista tilinpäätöksen suhteen.**
- **Toimeksiannon suorittajalla on tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen lisäksi muita paikalliseen lakiin perustuvia raportointivaroitteita.**

RIIPPUMATTOMAN TOIMEKSIANNON SUORITTAJAN RAPORTTI YLEISLUONTEISESTA TARKASTUKSESTA

[asianmukainen vastaanottaja]

Tilinpäätöstä koskeva raportti¹

Olemme tarkastaneet yleisluonteisesti ABC-yhtiön tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä merkittäviä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevan yhteenvedon ja muuta selittävää tietoa.

Johdon² vastuu tilinpäätöksestä

Johto vastaa tilinpäätöksen laatimisesta siten, että se antaa pk-IFRS:n mukaisesti oikean ja riittävän kuvan³, sekä sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka johto katsoo tarpeelliseksi, jotta sen on mahdollista laatia tilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johuttavaa olennaista virheellisyyttä.

Toimeksiannon suorittajan velvollisuudet

Meidän velvollisuutenamme on esittää johtopäätös tilinpäätöksestä. Olemme suorittaneet yleisluonteisen tarkastuksen kansainvälisen yleisluonteista tarkastusta koskevan standardin ISRE 2400 (uudistettu) *Mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot* mukaisesti. ISRE 2400:n (uudistettu) mukaan meidän on tehtävä

¹ Alaotsikko ”Tilinpäätöstä koskeva raportti” ei tarvita silloin, kun toinen alaotsikko ”Säädöksiin tai määräyksiin perustuviin muihin vaatimuksiin liittyvä raportti” ei ole sovellettavissa.

² Tai jokin muu termi, joka on kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen.

³ Silloin kun n johdon velvollisuutena on laatia tilinpäätös, joka on oikein esitetty, tämä voidaan ilmaista seuraavasti: ”Johto vastaa tilinpäätöksen laatimisesta siten, että se on pk-IFRS:n mukaisesti oikein esitetty, sekä sellaisesta ...”

johtopäätös siitä, onko tietoomme tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei tilinpäätöstä kokonaisuutena tarkasteltuna ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. Standardi edellyttää meiltä myös relevanttien eettisten vaatimusten noudattamista.

ISRE 2400:n (uudistettu) mukainen tilinpäätöksen yleisluonteinen tarkastus on rajoitetun varmuuden antava toimeksianto. Toimeksiannon suorittajan toimenpiteet koostuvat pääasiassa tiedusteluista, jotka osoitetaan johdolle ja muille yhteisössä toimiville sen mukaan kuin on asianmukaista, sekä analyttisistä toimenpiteistä, ja hän arvioi hankittua evidenssiä.

Yleisluonteisessa tarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet ovat huomattavasti suppeampia kuin ISA-standardien mukaisessa tilintarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet. Näin ollen emme anna tilinpäätöksestä tilintarkastuslausuntoa.

Johtopäätös

Yleisluonteisen tarkastuksemme perusteella tietoomme ei ole tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei tilinpäätös anna oikeaa ja riittävää kuvaa yhtiön taloudellisesta asemasta [päivämäärä] sekä sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista kyseisenä päivänä päättyneeltä tilikaudelta (tai *niitä ei ole esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) pk-IFRS:n mukaisesti.

Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi

[Toimeksiannon suorittajan raportin tämän osan muoto ja sisältö vaihtelevat toimeksiannon suorittajan muiden raportointivelvoitteiden luonteen mukaan.]

[Toimeksiannon suorittajan allekirjoitus]

[Toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivä]

[Toimeksiannon suorittajan osoite]

Esimerkki 2:

Olosuhteisiin kuuluu mm. seuraava:

- Säädöksen tai määräyksen edellyttämän tilinpäätöskokonaisuuden yleisluonteinen tarkastus.
- Yhteisön johto laatii tilinpäätöksen yleistä käyttöä varten maan X tilinpäätösnormiston (XYZ-laki) mukaisesti (ts. tilinpäätösnormisto, johon sisältyy säädös tai määräys ja joka on tarkoitettu täyttämään laajan käyttäjäjoukon yhteiset taloudellisen informaation tarpeet mutta joka ei ole oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto).
- Yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon ehdot vastaavat tämän standardin kappaleen 30(b) mukaista kuvausta johdon velvollisuuksista tilinpäätöksen suhteen.
- Yleisluonteisen tarkastuksen perusteella vaihto-omaisuus on esitetty virheellisesti. Virheellisyys on tilinpäätöksen kannalta olennainen mutta ei laajalle ulottuva.
- Toimeksiannon suorittajalla on tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen lisäksi muita paikalliseen lakiin perustuvia raportointivelvoitteita.

RIIPPUMATTOMAN TOIMEKSIANNON SUORITTAJAN RAPORTTI YLEISLUONTEISESTA TARKASTUKSESTA

[asianmukainen vastaanottaja]

Tilinpäätöstä koskeva raportti⁴

Olemme tarkastaneet yleisluonteisesti ABC-yhtiön tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä merkittäviä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevan yhteenvedon ja muuta selittävää tietoa.

Johdon⁵ vastuu tilinpäätöksestä

Johto vastaa tilinpäätöksen laatimisesta maassa X noudatettavan XYZ-lain mukaisesti sekä sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka johto katsoo tarpeelliseksi, jotta sen on mahdollista laatia tilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä.

⁴ Alaotsikkoa ”Tilinpäätöstä koskeva raportti” ei tarvita silloin, kun toinen alaotsikko ”Säädöksiin tai määräyksiin perustuviin muihin vaatimuksiin liittyvä raportti” ei ole sovellettavissa.

⁵ Tai jokin muu termi, joka on kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen

Toimeksiannon suorittajan velvollisuudet

Meidän velvollisuutenamme on esittää johtopäätös tilinpäätöksestä. Olemme suorittaneet yleisluonteisen tarkastuksen kansainvälisen yleisluonteista tarkastusta koskevan standardin ISRE 2400 (uudistettu) *Mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot* mukaisesti. ISRE 2400:n (uudistettu) mukaan meidän on tehtävä johtopäätös siitä, onko tietoomme tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei tilinpäätöstä kokonaisuutena tarkasteltuna ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. Standardi edellyttää meiltä myös relevanttien eettisten vaatimusten noudattamista.

ISRE 2400:n (uudistettu) mukainen tilinpäätöksen yleisluonteinen tarkastus on rajoitetun varmuuden antava toimeksianto. Toimeksiannon suorittajan toimenpiteet koostuvat pääasiassa tiedusteluista, jotka osoitetaan johdolle ja muille yhteisössä toimiville sen mukaan kuin on asianmukaista, sekä analyytisistä toimenpiteistä, ja hän arvioi hankittua evidenssiä.

Yleisluonteisessa tarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet ovat huomattavasti suppeampia kuin ISA-standardien mukaisessa tilintarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet. Näin ollen emme anna tilinpäätöksestä tilintarkastuslausuntoa.

Varauman sisältävän johtopäätöksen perustelut

Yhteisön vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvo taseessa on XXX. Vaihto-omaisuutta ei ole esitetty hankintamenoon tai nettorealisointiarvoon sen mukaan, kumpi niistä on alempi, vaan pelkästään hankintamenoon, mikä ei ole maan X tilinpäätösnormiston (XYZ-laki) mukaista. Yhtiön kirjanpitoaineisto osoittaa, että jos vaihto-omaisuus merkittäisiin taseeseen hankintamenoon tai nettorealisointiarvoon sen mukaan, kumpi niistä on alempi, vaihto-omaisuuteen olisi pitänyt tehdä xxx:n suuruisen vähennyskirjaus nettorealisointiarvoon pääsemiseksi. Tällöin myytyjä suoritteita vastaavat kulut olisivat olleet xxx suuremmat, tuloerot xxx pienemmät, tulos xxx pienempi ja oma pääoma xxx pienempi.

Varauman sisältävä johtopäätös

Lukuun ottamatta varauman sisältävän johtopäätöksen perusteluissa kuvatun seikan vaikutuksia tietoomme ei ole yleisluonteisen tarkastuksemme perusteella tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei tilinpäätöstä ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu maan X tilinpäätösnormiston (XYZ-laki) mukaisesti.

Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi

[Toimeksiannon suorittajan raportin tämän osan muoto ja sisältö vaihtelevat toimeksiannon suorittajan muiden raportointivelvoitteiden luonteen mukaan.]

[Toimeksiannon suorittajan allekirjoitus]

[Toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivä]

[Toimeksiannon suorittajan osoite]

Esimerkki 3

Olosuhteisiin kuuluu mm. seuraava:

- Yleisluonteisen tarkastuksen kohteena on yleiseen käyttöön tarkoitettu tilinpäätöskokonaisuus, jonka yhteisön johto on laatinut noudattaen [oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuvaa tilinpäätösnormistoa, joka ei ole IFRS-standardit].
- Yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon ehdot vastaavat tämän standardin kappaleessa 30(b) esitettyä kuvausta johdon velvollisuuksista tilinpäätöksen suhteen.
- Toimeksiannon suorittaja ei ole pystynyt hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ulkomaiseen osakkuusyritykseen tehdystä sijoituksesta. Sen, ettei ole pystytty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, mahdolliset vaikutukset on todettu tilinpäätöksen kannalta olennaisiksi mutta ei laajalle ulottuviksi.
- Toimeksiannon suorittajalla ei ole konsernitilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen lisäksi muita paikalliseen lakiin perustuvia raportointivelvollisuuksia.

RIIPPUMATTOMAN TOIMEKSIANNON SUORITTAJAN RAPORTTI YLEISLUONTEISESTA TARKASTUKSESTA

[asianmukainen vastaanottaja]

Olemme tarkastaneet yleisluonteisesti ABC-yhtiön tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä merkittäviä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevan yhteenvedon ja muuta selittävää tietoa.

Johdon⁶ vastuu tilinpäätöksestä

Johto vastaa tilinpäätöksen laatimisesta siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan [sovellettavan tilinpäätösnormiston nimi sekä maininta siitä, minkä maan normisto on kyseessä, jos käytettävä tilinpäätösnormisto on jokin muu kuin IFRS-standardit]⁷ mukaisesti sekä sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka johto katsoo tarpeelliseksi, jotta sen on mahdollista laatia tilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä.

⁶ Tai jokin muu termi, joka on kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen

⁷ Silloin kun johdon velvollisuutena on laatia tilinpäätös, joka on oikein esitetty, tämä voidaan ilmaista seuraavasti: ”Johto vastaa tilinpäätöksen laatimisesta siten, että se on oikein esitetty [sovellettavan tilinpäätösnormiston nimi sekä maininta siitä, minkä maan tai oikeudenkäyttöalueen tilinpäätösnormisto on kyseessä, jos ei ole sovellettu IFRS-standardeja] mukaisesti, sekä sellaisesta...”

Toimeksiannon suorittajan velvollisuudet

Meidän velvollisuutenamme on esittää johtopäätös tilinpäätöksestä. Olemme suorittaneet yleisluonteisen tarkastuksen kansainvälisen yleisluonteista tarkastusta koskevan standardin ISRE 2400 (uudistettu) *Mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot* mukaisesti. ISRE 2400:n (uudistettu) mukaan meidän on tehtävä johtopäätös siitä, onko tietoomme tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei tilinpäätöstä kokonaisuutena tarkasteltuna ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. Standardi edellyttää meiltä myös relevanttien eettisten vaatimusten noudattamista.

ISRE 2400:n (uudistettu) mukainen tilinpäätöksen yleisluonteinen tarkastus on rajoitetun varmuuden antava toimeksianto. Toimeksiannon suorittajan toimenpiteet koostuvat pääasiassa tiedusteluista, jotka osoitetaan johdolle ja muille yhteisössä toimiville sen mukaan kuin on asianmukaista, sekä analyytisistä toimenpiteistä, ja hän arvioi hankittua evidenssiä.

Yleisluonteisessa tarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet ovat huomattavasti suppeampia kuin ISA-standardien mukaisessa tilintarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet. Näin ollen emme anna tilinpäätöksestä tilintarkastuslausuntoa.

Varauman sisältävän johtopäätöksen perustelut

ABC-yhtiön sijoitus XYZ-yhtiöön, joka on tilikauden aikana hankittu ja pääomaosuusmenetelmällä käsitelty ulkomainen osakkuusyritys, on merkitty taseeseen 31.12.20X1 arvoon xxx, ja ABC:n osuus XYZ:n tuloksesta xxx sisältyy mainittuna päivänä päättyvän tilikauden tulokseen. Emme ole pystyneet hankkimaan XYZ:n relevanttia taloudellista informaatiota, joka koskee ABC:llä XYZ:ssa olevan osuuden kirjanpitoarvoa 31.12.20X1 ja ABC:n osuutta sen vuosituloksesta. Tämän vuoksi emme pystyneet suorittamaan tarpeelliseksi katsomiamme toimenpiteitä.

Varauman sisältävä johtopäätös

Lukuun ottamatta varauman sisältävän johtopäätöksen perusteluissa kuvatun seikan mahdollisia vaikutuksia tietoomme ei ole yleisluonteisen tarkastuksemme perusteella tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei tilinpäätös anna oikeaa ja riittävää kuvaa ABC-yhtiön taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 ja sen taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta (*tai niitä ei ole esitetty tilinpäätöksessä kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) [sovellettavan tilinpäätösnormiston nimi sekä maininta siitä, minkä maan tai oikeudenkäyttöalueen tilinpäätösnormistosta on kyse, ellei ole sovellettu IFRS-standardeja] mukaisesti.

[Toimeksiannon suorittajan allekirjoitus]

[Toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivä]

[Toimeksiannon suorittajan osoite]

Esimerkki 4

Olosuhteisiin kuuluu mm. seuraava:

- Yleisluonteisen tarkastuksen kohteena on yleiseen käyttöön tarkoitettu konsernitilinpäätös, jonka emoyrityksen johto on laatinut IFRS-standardien mukaisesti.
- Yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon ehdot vastaavat tämän standardin kappaleessa 30(b) esitettyä kuvausta johdon velvollisuuksista tilinpäätöksen suhteen.
- Tilinpäätös on olennaisesti virheellinen, koska yksi tytäryritys on jätetty yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen. On todettu, että olennaisella virheellisyydellä on tilinpäätökseen laajalle ulottuva vaikutus. Virheellisyyden vaikutuksia tilinpäätökseen ei ole määritetty, koska se ei ole ollut käytännössä mahdollista
- Toimeksiannon suorittajalla ei ole konsernitilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen lisäksi muita paikalliseen lakiin perustuvia raportointivelvollisuuksia.

RIIPPUMATTOMAN TOIMEKSIANNON SUORITTAJAN RAPORTTI YLEISLUONTEISESTA TARKASTUKSESTA

[asianmukainen vastaanottaja]

Konsernitilinpäätöstä koskeva raportti⁸

Olemme tarkastaneet yleisluonteisesti ABC-yhtiön konsernitilinpäätöksen, joka sisältää konsernitaseen 31.12.20X1, konsernin laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä merkittäviä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevan yhteenvedon ja muuta selittävää tietoa.

Johdon⁹ vastuu tilinpäätöksestä

Johto vastaa konsernitilinpäätöksen laatimisesta ja siitä, että se antaa IFRS-standardien mukaisesti oikean ja riittävän kuvan¹⁰, sekä sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka johto katsoo tarpeelliseksi, jotta sen on mahdollista laatia konsernitilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä.

⁸ Alaotsikkoa ”Konsernitilinpäätöstä koskeva kertomus” ei tarvita silloin, kun toinen alaotsikko ”Säädöksiin tai määräyksiin perustuviin muihin vaatimuksiin liittyvä kertomus” ei ole sovellettavissa.

⁹ Tai jokin muu termi, joka on kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen

¹⁰ Silloin kun johdon velvollisuutena on laatia tilinpäätös, joka on oikein esitetty, tämä voidaan ilmaista seuraavasti: ”Johto vastaa tilinpäätöksen laatimisesta siten, että se on IFRS-standardien mukaisesti oikein esitetty, sekä sellaisesta ...”

Toimeksiannon suorittajan velvollisuudet

Meidän velvollisuutenamme on esittää johtopäätös konsernitilinpäätöksestä. Olemme suorittaneet yleisluonteisen tarkastuksen kansainvälisen yleisluonteista tarkastusta koskevan standardin ISRE 2400 (uudistettu) *Mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot* mukaisesti. ISRE 2400:n (uudistettu) mukaan meidän on tehtävä johtopäätös siitä, onko tietoomme tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei konsernitilinpäätöstä kokonaisuutena tarkasteltuna ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. Standardi edellyttää meiltä myös relevanttien eettisten vaatimusten noudattamista.

ISRE 2400:n (uudistettu) mukainen konsernitilinpäätöksen yleisluonteinen tarkastus on rajoitetun varmuuden antava toimeksianto. Toimeksiannon suorittajan toimenpiteet koostuvat pääasiassa tiedusteluista, jotka osoitetaan johdolle ja muille yhteisössä toimiville sen mukaan kuin on asianmukaista, sekä analyttisistä toimenpiteistä, ja hän arvioi hankittua evidenssiä.

Yleisluonteisessa tarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet ovat huomattavasti suppeampia kuin ISA-standardien mukaisessa tilintarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet. Näin ollen emme anna konsernitilinpäätöksestä tilintarkastuslausuntoa.

Kielteisen johtopäätöksen perustelut

Kuten liitetiedossa X selostetaan, yhtiö ei ole yhdistellyt konsernitilinpäätökseen vuoden 20X1 aikana hankkimansa tytäryrityksen tilinpäätöstä, koska yhtiö ei ole vielä pystynyt varmistumaan tytäryrityksen tiettyjen olennaisten varojen ja velkojen hankinta-ajankohdan käyvästä arvoista. Sijoitus on tämän vuoksi kirjattu hankintamenuun. IFRS-standardien mukaan tytäryritys olisi pitänyt yhdistellä konsernitilinpäätökseen, koska se on yhtiön määräysvallassa. XYZ:n yhdisteleminen olisi vaikuttanut tilinpäätöksen useaan eri osaan olennaisesti.

Kielteinen johtopäätös

Kielteisen johtopäätöksen perusteluissa kuvatun seikan merkittävydestä johtuen konsernitilinpäätös ei anna oikeaa ja riittävää kuvaa ABC-yhtiön ja sen tytäryritysten taloudellisesta asemasta 31.12.20X1 sekä niiden taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta (tai *niitä ei ole esitetty konsernitilinpäätöksessä oikein*) IFRS-standardien mukaisesti.

Säädösten ja määräysten muihin vaatimuksiin perustuva raportointi

[Toimeksiannon suorittajan raportin tämän osan muoto ja sisältö vaihtelevat toimeksiannon suorittajan muiden raportointivelvoitteiden luonteen mukaan.]

[Toimeksiannon suorittajan allekirjoitus]

[Toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivä]

[Toimeksiannon suorittajan osoite]

Esimerkki 5

Olosuhteisiin kuuluu mm. seuraava:

- **Yleisluonteisen tarkastuksen kohteena on yleiseen käyttöön tarkoitettu tilinpäätöskokonaisuus, jonka yhteisön johto on laatinut IFRS-standardien mukaisesti.**
- **Yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon ehdot vastaavat tämän standardin kappaleessa 30(b) esitettyä kuvausta johdon velvollisuuksista tilinpäätöksen suhteen.**
- **Toimeksiannon suorittajan ei ollut mahdollista tehdä johtopäätöstä tilinpäätöksestä, koska hän ei pystynyt hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä tilinpäätöksen useista eri osista, ja hän uskoo vaikutuksen olevan tilinpäätöksen kannalta olennainen ja laajalle ulottuva. Toimeksiannon suorittaja ei pystynyt hankkimaan evidenssiä erityisesti yhteisön vaihto-omaisuudesta ja myyntisaamisista.**

RIIPPUMATTOMAN TOIMEKSIANNON SUORITTAJAN RAPORTTI YLEISLUONTEISESTA TARKASTUKSESTA

[asianmukainen vastaanottaja]

Olemme saaneet toimeksiannon siitä, että tarkastamme yleisluonteisesti ABC-yhtiön tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä merkittäviä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevan yhteenvedon ja muuta selittävää tietoa.

Johdon¹¹ vastuu tilinpäätöksestä

Johto vastaa tilinpäätöksen laatimisesta siten, että se antaa IFRS-standardien mukaisesti oikean ja riittävän kuvan¹², sekä sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka johto katsoo tarpeelliseksi, jotta sen on mahdollista laatia tilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä.

Toimeksiannon suorittajan velvollisuudet

Meidän velvollisuutenamme on esittää johtopäätös tilinpäätöksestä. Johtopäätöksen esittäjä jättämisen perusteluissa kuvatusta seikasta (tai kuvatuista seikoista) johtuen emme

¹¹ Tai jokin muu termi, joka on kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen.

¹² Silloin kun johdon velvollisuutena on laatia tilinpäätös, joka on oikein esitetty, tämä voidaan ilmaista seuraavasti: ”Johto vastaa tilinpäätöksen laatimisesta siten, että se on IFRS-standardien mukaisesti oikein esitetty, sekä sellaisesta ...”

kuitenkaan ole pystyneet hankkimaan tilinpäätöstä koskevan johtopäätöksen perustaksi tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä.

Perustelut johtopäätöksen esittämättä jättämiselle

Johto ei ole järjestänyt vaihto-omaisuuden inventointia vuoden lopussa. Emme pystyneet suorittamaan tarpeelliseksi katsomiamme toimenpiteitä yrityksen hallussa 31.12.20X1 olleen vaihto-omaisuuden määriä koskien. Kyseinen vaihto-omaisuus on merkitty taseeseen 31.12.20X1 rahamäärään xxx.

Lisäksi syyskuussa 20X1 tapahtunut uuden automatisoidun myyntireskontrajärjestelmän käyttöönotto aiheutti useita virheitä myyntisaamisiin ja vaihto-omaisuuteen. Järjestelmän puutteiden ja siitä aiheutuneiden virheiden korjaaminen oli raporttimme antamispäivänä edelleen käynnissä. Näistä seikoista johtuen emme pystyneet selvittämään, olisiko mahdollisesti ollut tarpeellista tehdä oikaisuja kirjattuun tai kirjaamattomaan vaihto-omaisuuteen ja myyntisaamisiin sekä laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman muodostaviin osiin.

Johtopäätöksen esittämättä jättäminen

Johtopäätöksen esittämättä jättämisen perusteluissa kuvattujen seikkojen merkittävyydestä johtuen meidän ei ollut mahdollista hankkia tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä tilinpäätöstä koskevan johtopäätöksen perustaksi. Näin ollen emme esitä johtopäätöstä tilinpäätöksestä.

[Toimeksiannon suorittajan allekirjoitus]

[Toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivä]

[Toimeksiannon suorittajan osoite]

Esimerkki 6

Olosuhteisiin kuuluu mm. seuraava:

- **Yhteisön johto on laatinut tilinpäätöksen sopimukseen sisältyvien, taloudellista raportointia koskevien kohtien (ts. erityistä tarkoitusta varten sovellettavan normiston) mukaisesti kyseisen sopimuksen ehtojen noudattamiseksi. Johdon ei ole ollut mahdollista valita erilaisten tilinpäätösnormistojen välillä.**
- **Sovellettava tilinpäätösnormisto on säädösten ja määräysten noudattamiseen perustuva normisto.**
- **Yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon ehdot vastaavat tämän standardin kappaleessa 30(b) esitettyä kuvausta johdon velvollisuuksista tilinpäätöksen suhteen.**
- **Toimeksiannon suorittajan raportin jakelua tai käyttöä on rajoitettu.**

RIIPPUMATTOMAN TOIMEKSIANNON SUORITTAJAN RAPORTTI YLEISLUONTEISESTA TARKASTUKSESTA

[asianmukainen vastaanottaja]

Olemme tarkastaneet yleisluonteisesti ABC-yhtiön tilinpäätöksen, joka sisältää taseen 31.12.20X1, tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman mainittuna päivänä päättyneeltä tilikaudelta sekä merkittäviä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevan yhteenvedon ja muuta selittävää tietoa. ABC-yhtiön johto on laatinut tilinpäätöksen ABC-yhtiön ja DEF-yhtiön välisen, 1.1.20X1 päivätyn sopimuksen ("sopimus") osaan Z sisältyvien taloudellista raportointia koskevien kohtien mukaisesti.

Johdon¹³ vastuu tilinpäätöksestä

Johto vastaa tilinpäätöksen laatimisesta sopimuksen osaan Z sisältyvien, taloudellista raportointia koskevien kohtien mukaisesti sekä sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka johto katsoo tarpeelliseksi, jotta sen on mahdollista laatia tilinpäätös, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyttä.

Toimeksiannon suorittajan velvollisuudet

Meidän velvollisuutenamme on esittää johtopäätös tilinpäätöksestä. Olemme suorittaneet yleisluonteisen tarkastuksen kansainvälisen yleisluonteista tarkastusta koskevan standardin ISRE 2400 (uudistettu) *Mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot* mukaisesti. ISRE 2400:n (uudistettu) mukaan meidän on tehtävä johtopäätös siitä, onko tietoomme tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei tilinpäätöstä kokonaisuutena tarkasteltuna ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovelletta-

¹³ Tai jokin muu termi, joka on kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen

van tilinpäätösnormiston mukaisesti. Standardi edellyttää meiltä myös relevanttien eettisten vaatimusten noudattamista.

ISRE 2400:n (uudistettu) mukainen tilinpäätöksen yleisluonteinen tarkastus on rajoitetun varmuuden antava toimeksianto. Toimeksiannon suorittajan toimenpiteet koostuvat pääasiassa tiedusteluista, jotka osoitetaan johdolle ja muille yhteisössä toimiville sen mukaan kuin on asianmukaista, sekä analyttisistä toimenpiteistä, ja hän arvioi hankittua evidenssiä.

Yleisluonteisessa tarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet ovat huomattavasti suppeampia kuin ISA-standardien mukaisessa tilintarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet. Näin ollen emme anna tilinpäätöksestä tilintarkastuslausuntoa.

Johtopäätös

Yleisluonteisen tarkastuksemme perusteella tietoomme ei ole tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei tilinpäätöstä ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sopimuksen osaan Z sisältyvien, taloudellista raportointia koskevien kohtien mukaisesti.

Tilinpäätöksen laatimisperusta sekä jakelu- ja käyttörajoitus

Johtopäätöstämme mukauttamatta kiinnitämme huomiotanne tilinpäätöksen liitetietoon X, jossa kuvataan tilinpäätöksen laatimisperustaa. Tilinpäätös on laadittu, jotta ABC-yhtiö pystyisi noudattamaan edellä tarkoitettuun sopimukseen sisältyviä, taloudellista raportointia koskevia kohtia. Tämän vuoksi tilinpäätös ei mahdollisesti sovellu muuhun tarkoitukseen. Raporttimme on tarkoitettu yksinomaan ABC-yhtiön ja DEF-yhtiön käyttöön, ja sitä ei pidä luovuttaa muille osapuolille kuin ABC-yhtiölle ja DEF-yhtiölle, eikä muiden osapuolten pidä käyttää sitä.

[Toimeksiannon suorittajan allekirjoitus]

[Toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivä]

[Toimeksiannon suorittajan osoite]

Esimerkki 7

Olosuhteisiin kuuluu mm. seuraava:

- **Saatuja ja suoritettuja maksuja koskevaan laskelmaan kohdistuva yleisluonteinen tarkastus.**
- **Yhteisön johto on laatinut tilinpäätöslaskelman maksuperusteisen laatimisperustan mukaisesti vastataksaan velkojalta saatuun rahavirtainformaatiota koskevaan pyyntöön. Yhteisö ja velkoja ovat sopineet tilinpäätöslaskelman laatimisperustasta.**
- **Sovellettava tilinpäätösnormisto on oikean ja riittävän kuvan antamiseen perustuva normisto, jonka tarkoituksena on täyttää tiettyjen käyttäjien taloudellisen informaation tarpeet.**
- **Toimeksiannon suorittaja on todennut, että johtopäätöksessä on asianmukaista käyttää sanamuotoa ”antaa oikean ja riittävän kuvan”.**
- **Yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon ehdot vastaavat tämän standardin kappaleessa 30(b) esitettyä kuvausta johdon velvollisuuksista tilinpäätöksen suhteen.**
- **Toimeksiannon suorittajan raportin jakelua tai käyttöä ei ole rajoitettu.**

RIIPPUMATTOMAN TOIMEKSIANNON SUORITTAJAN RAPORTTI YLEISLUONTEISESTA TARKASTUKSESTA

[asianmukainen vastaanottaja]

Olemme tarkastaneet yleisluonteisesti ABC-yhtiön saatuja ja suoritettuja maksuja koskevan laskelman 31.12.20X1 päättyneeltä tilikaudelta sekä yhteenvedon merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista ja muut selittävät tiedot (joista käytetään yhteistä nimitystä ”tilinpäätöslaskelma”). ABC-yhtiön johto on laatinut tilinpäätöslaskelman maksuperusteisen laatimisperustan mukaisesti liitetiedossa X kuvatulla tavalla.

Johdon¹⁴ vastuu tilinpäätöslaskelmasta

Johto vastaa tilinpäätöslaskelman laatimisesta ja siitä, että se antaa oikean ja riittävän kuvan liitetiedossa X kuvatun maksuperusteisen laatimisperustan mukaisesti, sekä sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka johto katsoo tarpeelliseksi, jotta sen on mahdollista laatia tilinpäätöslaskelma, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheelisyyttä.

¹⁴ Tai jokin muu termi, joka on kyseisen maan tai oikeudenkäyttöalueen lainsäädännön mukaan asianmukainen.

Toimeksiannon suorittajan velvollisuudet

Meidän velvollisuutenamme on esittää johtopäätös tilinpäätöslaskelmasta. Olemme suorittaneet yleisluonteisen tarkastuksen kansainvälisen yleisluonteista tarkastusta koskevan standardin ISRE 2400 (uudistettu) *Mennyttä aikaa koskevan tilinpäätöksen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannot* mukaisesti. ISRE 2400:n (uudistettu) mukaan meidän on tehtävä johtopäätös siitä, onko tietoomme tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei tilinpäätöslaskelmaa ole kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. Standardi edellyttää meiltä myös relevanttien eettisten vaatimusten noudattamista.

ISRE 2400:n (uudistettu) mukainen tilinpäätöksen yleisluonteinen tarkastus on rajoitetun varmuuden antava toimeksianto. Toimeksiannon suorittajan toimenpiteet koostuvat pääasiassa tiedusteluista, jotka osoitetaan johdolle ja muille yhteisössä toimiville sen mukaan kuin on asianmukaista, sekä analyytisistä toimenpiteistä, ja hän arvioi hankittua evidenssiä.

Yleisluonteisessa tarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet ovat huomattavasti suppeampia kuin ISA-standardien mukaisessa tilintarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet. Näin ollen emme anna tilinpäätöslaskelmasta tilintarkastuslausuntoa.

Johtopäätös

Yleisluonteisen tarkastuksen perusteella tietoomme ei ole tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei tilinpäätöslaskelma anna oikeaa ja riittävää kuvaa ABC-yhtiön saadusta ja suoritetuista maksuista 31.12.20X1 päättyneeltä tilikaudelta (tai *ettei niitä ole esitetty tilinpäätöslaskelmassa kaikilta olennaisilta osiltaan oikein*) liitetiedossa X kuvatun maksuperusteisen laatimisperustan mukaisesti.

Laatimisperusta

Johtopäätöstämme mukauttamatta kiinnitämme huomiotanne tilinpäätöslaskelman liitetietoon X, jossa kuvataan tilinpäätöslaskelman laatimisperustaa. Tilinpäätöslaskelma on laadittu informaation tuottamiseksi velkojaa XYZ varten. Tämän vuoksi laskelma ei mahdollisesti sovellu muuhun tarkoitukseen.

[Toimeksiannon suorittajan allekirjoitus]

[Toimeksiannon suorittajan raportin antamispäivä]

[Toimeksiannon suorittajan osoite]