

JULKISHALLINNON HYVÄ TILINTARKASTUSTAPA

SUOMEN TILINTARKASTAJAT RY:N SUOSITUKSIA
3/2020

Sisällysluettelo

1	Johdanto	4
2	Tilintarkastusjärjestelmä ja hyvä tilintarkastustapa	4
2.1	Kaksi tilintarkastusjärjestelmää	4
2.2	Tilintarkastuslain mukainen hyvä tilintarkastustapa	5
2.3	Lain julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajasta mukainen hyvä tilintarkastustapa	5
3	Tilintarkastajan eettiset säännöt	6
3.1	Rehellisyys	6
3.2	Objektiivisuus	6
3.3	Ammatillinen pätevyys ja huolellisuus	6
3.4	Salassapitovelvollisuus	7
3.5	Ammatillinen käyttäytyminen	7
3.6	Riippumattomuus	7
3.6.1	Taloudelliset intressit	8
3.6.2	Liikesuhteet	9
3.6.3	Perhesuhteet ja henkilökohtaiset suhteet	9
3.6.4	Työskentely tarkastuskohteen palveluksessa	9
3.6.5	Viimeaikainen työskentely tarkastuskohteen palveluksessa	9
3.6.6	Toimiminen tarkastuskohteen hallituksen (tai vastaavan toimielimen) jäsenenä, ylimmässä johdossa tai muuna tilivelvollisena	9
3.6.7	Muiden kuin tilintarkastuspalvelujen tuottaminen tarkastuskohteelle	9
3.6.8	Lahjat ja vieraanvaraisuus	10
3.6.9	Oikeudenkäynti tai sen uhka	11
3.7	Avoimuus ja eturistiriitojen välttäminen	11
3.8	Tilintarkastajan pätevyys ja ammattitaidon ylläpito	11
4	Tilintarkastuksen sisältö ja toteutus	12
4.1	Tilintarkastuksen sisältö ja kohdentaminen	12
4.2	Tarkastuskohteen johdon ja tilintarkastajan vastuu	12
4.3	Tilintarkastajan tiedonsaantioikeus	13
4.4	Ulkoisen tarkastusyksikön työn hyödyntäminen tilintarkastuksessa	13
4.5	Sisäisen tarkastuksen työn hyödyntäminen tilintarkastuksessa	14
4.6	Tilintarkastustoimeksiannon vastaanottaminen	14
4.7	Tilintarkastuksen suunnittelu	14

4.8	Tarkastustehtävät ja -menetelmät	16
4.8.1	Kirjanpidon, tilinpäätöksen ja konsernitilinpäätöksen tarkastus	16
4.8.2	Hallinnon tarkastus.....	18
4.8.3	Sisäinen valvonta, riskienhallinta ja konsernivalvonta.....	18
4.8.4	Valtionosuuksien perusteista annetut tiedot.....	19
4.9	Tarkastustoimenpiteiden dokumentointi.....	20
4.9.1	Tilintarkastajan työpaperit	20
4.9.2	Tarkastusaineiston säilyttäminen.....	20
4.10	Raportointi.....	21
4.10.1	Tilintarkastuskertomus.....	22
4.10.2	Tilintarkastusmerkintä.....	22
4.10.3	Tilintarkastuspöytäkirja	22
5	Tilintarkastajan muut tehtävät.....	23
6	Tilintarkastuksen laadunvarmistus.....	23

1 Johdanto

Tilintarkastuksen tarkoituksena on, että tilintarkastaja voi antaa lausunnon siitä, onko tarkastuskohteen tilinpäätös laadittu säännösten mukaisesti ja antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan kunnan tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta sekä toiminnasta olennaisuusperiaatteen mukaisesti. Tilintarkastuksen tehtävänä on tarkastaa ja arvioida tarkastuskohdetta laillisuuden näkökulmasta sekä havainnoista raportoimalla palvelu ensisijaisesti ylimpien päätöksentekijöiden tiedontarpeita. Tämän ohella julkishallinnon tilintarkastajan tehtävänä on edistää julkisen hallinnon taloudenhoidon yleistä luotettavuutta ja julkishallinnolle kuuluvan tilivelvollisuuden asianmukaista toteuttamista. Luottamus tilintarkastukseen perustuu siihen, että tilintarkastus toteutetaan ammattitaitoisesti ja riippumattomasti.

Tilintarkastus perustuu lainsäädäntöön, tilintarkastusalan ohjeisiin ja standardeihin sekä tilintarkastusalan hyviin käytäntöihin eli ns. hyvään tilintarkastustapaan, josta julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta annetun lain mukaisissa tilintarkastuksissa käytetään nimitystä julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa. Hyvä tilintarkastustapa on keskeinen tilintarkastajan toimintaa ohjaava normisto, joka koskee sekä lakisääteistä tilintarkastusta että muita tilintarkastajan tehtäviä. Tilintarkastajaa koskevaa normistoa on myös hyvä tilintarkastajatapa, joka koskee tilintarkastajan toiminnan riippumattomuutta, käyttäytymistä sekä ammattitaidon ylläpitämistä. Hyvä tilintarkastustapa on tapaoikeutta, jota kansainvälisen käytännön mukaan määrittelevät tilintarkastajat ja heidän ammatilliset järjestönsä.

Suomessa julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa on määritelty Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa -suosituksessa, jonka Julkistalouden tarkastajien yhteistyöryhmä hyväksyi ensimmäisen kerran vuonna 1991. Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry (JHTT-yhdistys) on tarkistanut Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa -suosituksen vuonna 2016. Suosituksen päivittämisessä on tällöin huomioitu vuoden 2016 alussa voimaan astuneiden tilintarkastuslain 1141/2015 (jäljempänä TTL) sekä julkishallinnon ja talouden tilintarkastuksesta annetun lain 1142/2015 (jäljempänä JHTL) tuomat muutostarpeet. Suomen tilintarkastajat ry on vastannut päivityksestä vuonna 2020 ja tällöin päivityksessä on huomioitu Kuntalakiin tehdyt muutokset huhtikuun 2020 loppuun mennessä. Tätä suositusta täydentävät yksittäisiä aihekokonaisuuksia koskevat erilliset suositukset (esim. mukautetut tilintarkastuskertomukset).

JHTL:n mukaisten tilintarkastusten lisäksi tätä Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa -suositusta voidaan soveltaa myös muissa tilintarkastuksissa, joissa lainsäädäntö edellyttää JHT-tilintarkastajan valitsemista. Lisäksi suositusta voidaan noudattaa soveltuvin osin Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastustoiminnassa.

2 Tilintarkastusjärjestelmä ja hyvä tilintarkastustapa

2.1 Kaksi tilintarkastusjärjestelmää

Suomessa tilintarkastuksesta säädetään kahdella erillisellä, tilintarkastuslailla ja julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta annetulla lailla. Tilintarkastajien hyväksymisestä ja valvonnasta säädetään tilintarkastuslaissa, jonka mukaan tilintarkastajalla tarkoitetaan HT-, KHT- tai JHT-tilintarkastajaksi hyväksyttyä luonnollista henkilöä tai tilintarkastusyhteisöksi hyväksyttyä yhteisöä sekä JHTL:n mukaan tilintarkastajalla tarkoitetaan JHTT-tilintarkastajaa ja -tilintarkastusyhteisöä.

2.2 Tilintarkastuslain mukainen hyvä tilintarkastustapa

Tilintarkastuslakia sovelletaan kirjanpitolain 1 luvun 1 §:ssä tarkoitetun kirjanpitovelvollisen yhteisön ja säätiön tilintarkastukseen. Tilintarkastuslain mukaisesti tarkastettavia kirjanpitovelvollisia ovat mm. osakeyhtiöt, kommandiittiyhtiöt, osuuskunnat, yhdistykset ja säätiöt, ja näiden tilintarkastajana voi toimia joko HT- tai KHT-tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö.

Tilintarkastuslain 4 luvun 3 §:n mukaan tilintarkastajan tulee noudattaa hyvää tilintarkastustapaa. Lain 3 luvun 3 §:n mukaan tilintarkastustehtävissä on lisäksi noudatettava Euroopan Unionissa sovellettavaksi hyväksytyttä kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja (ISA-standardeja). Nämä standardit ovat kansainvälisen tilintarkastajajärjestö IFAC:in laatimia ja ylläpitämiä. Suomen Tilintarkastajat ry on julkaissut standardit suomeksi ja ne ovat suoria käännöksiä IFAC:in laatimista ISA -standardeista. ISA-standardit on tarkoitettu sovellettaviksi tilintarkastuslain tarkoittamien kirjanpitovelvollisten yhteisöjen ja säätiöiden tilintarkastukseen sekä muuhun tilintarkastajan toimintaan, joka yhteisössä tai säätiössä on säädetty tilintarkastajan tehtäväksi. Huomioitavaa on, että tilintarkastuslain 3 luvun 3 §:ssä tarkoitettuja ISA-standardeja ei ole hyväksytty noudatettavaksi Euroopan Unionissa, mutta ISA-standardien soveltaminen on katsottu osaksi tilintarkastuslain mukaista hyvää tilintarkastustapaa.

Tilintarkastuslain mukaista hyvää tilintarkastustapaa noudatetaan kuntien ja kuntayhtymien omistamien yhteisöjen tilintarkastuksessa.

2.3 Lain julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta mukainen hyvä tilintarkastustapa

Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta annetun lain 6 §:n mukaan tilintarkastustehtävää suorittaessaan tilintarkastajan on noudatettava julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa. JHTL:n mukaisesti tarkastettavia yhteisöjä ovat mm. kunnat, kuntayhtymät sekä seurakunnat ja seurakuntayhtymät ja näiden tarkastajana voi toimia JHT-tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö, jonka päävastuullisena on JHT-tilintarkastaja, tai JHTL:n tai sen siirtymäsäädösten perusteella myös JHTT-tilintarkastaja ja -tilintarkastusyhteisö.

Tämän suosituksen tarkoituksena on määrittää JHTL:n 6 §:n tarkoittamaa julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa. Oma suositus julkishallinnon hyvästä tilintarkastustavasta on perusteltua, koska julkishallinnon toiminta poikkeaa merkittävästi yritystoiminnasta. Tämän vuoksi tilintarkastajan tulee huomioida julkishallinnon erityispiirteet tilintarkastuksen suunnittelussa, toteuttamisessa ja tarkastuksen tulosten raportoinnissa.

Julkishallinnon tilintarkastuksen toteuttamiseen vaikuttavat julkisyhteisöjen liikeyrityksistä poikkeavat tehtävät, toiminnan rahoitus ja tavoitteet sekä julkisyhteisöjä ohjaava lainsäädäntö. Eroja on myös tilintarkastuksen sisältövaatimuksissa mm. siinä, mitä tilintarkastajan tulee tarkastaa ja mistä antaa lausunnot tilintarkastuskertomuksessa.

Julkishallinnon tilintarkastuksen kohde on TTL:n mukaista tilintarkastusta laaja-alaisempi. Toisaalta TTL:n mukaisessa tilintarkastuksessa sovellettavat ISA-standardit ovat julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa yksityiskohtaisempia ja jättävät vähemmän harkintavaltaa tilintarkastajalle esim. tarkastuksen suunnittelussa ja kohdentamisessa eri tilikausille.

Kansainväliset tilintarkastusalan standardit, kansalliset yksityisoikeudellisten yhteisöjen tilintarkastusta koskevat standardit tai ISSAI -standardit¹ eivät ole tilintarkastajaa velvoittavia julkishallinnon tilintarkastuksissa. Tilintarkastaja voi kuitenkin ammatilliseen harkintaan perustuen tukeutua soveltuvin osin em. standardeihin Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa -suositusta täydentävänä.

3 Tilintarkastajan eettiset säännöt

Tilintarkastuksessa tehtävien ratkaisujen ja johtopäätösten tulee perustua olennaisten asioiden ja osa-alueiden asianmukaiseen tarkastukseen ja havaintojen objektiiviseen arvioimiseen. Tilintarkastajan tarkastushavainnot perustuvat tosiasioihin ja tietolähteiden luotettavuus tulee varmentaa. Kyselyiden, kuulemisten ja tarkastuskohteen selvitysten lisäksi hyödynnetään laajoja tiedonsaantioikeuksia läpikäymällä alkuperäisaineistoa sekä tarvittaessa havainnoimalla toimintaa, omaisuuden olemassaoloa ja olennaisia tapahtumia. Lähteet ja niiden yhteys esitettyihin havaintoihin sekä tiedonhankinnan menetelmät dokumentoidaan. Havaitut epäkohdat tuodaan esiin asiallisessa ja neutraalissa sävyssä.

Tilintarkastajan tulee noudattaa seuraavia periaatteita:

- Rehellisyys
- Objektiivisuus
- Ammatillinen pätevyys ja huolellisuus
- Salassapitovelvollisuus
- Ammatillinen käyttäytyminen

Edellä mainituille periaatteille voidaan soveltuvin osin hakea tulkintaa kansainvälisistä eettisistä säännöksistä tilintarkastusammattilaisille.

3.1 Rehellisyys

Rehellisyyden periaate velvoittaa tilintarkastajia olemaan ammattiin liittyvissä suhteissaan ja liikesuhteissaan suoria ja vilpittömiä. Rehellisyys edellyttää myös tasapuolisuutta ja totuudenmukaisuutta.

3.2 Objektiivisuus

Objektiivisuusperiaate merkitsee sitä, että tarkastuksilla tuotetaan asioista oikeaa, riittävää ja puolueetonta tietoa. Objektiivisuuden periaate velvoittaa tilintarkastajia siihen, ettei ammattiin tai toimintaa liittyvä harkinta saa vaarantua tarkoitushakuisen suhtautumisen, eturistiriitojen tai toisten osapuolten epäasianmukaisen vaikutuksen seurauksena. Tilintarkastaja saattaa joutua tilanteisiin, joissa objektiivisuus voi vaarantua. Käytännössä ei ole mahdollista määritellä kaikkia tällaisia tilanteita ja määrätä niitä varten toimintatapaa.

3.3 Ammatillinen pätevyys ja huolellisuus

Ammatillisen pätevyyden ja huolellisuuden periaatteesta seuraa tilintarkastajille seuraavia veloitteita:

- a) tilintarkastaja pitää ammatilliset tiedot ja taidot hyväksyttävällä tasolla sen varmistamiseksi, että tarkastuskohteet ja toimeksiantajat saavat pätevää ammatillista palvelua; ja
- b) tilintarkastaja toimii huolellisesti noudattaen julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa.

¹ ISSAI-standardit (International Standards of Supreme Audit Institutions) ovat valtioiden ylimpien tarkastusviranomaisten yhteistyöjärjestö INTOSAI:n vahvistamia kansainvälisiä tarkastusstandardeja, jotka perustuvat osittain ISA-standardeihin, mutta joita on lisäksi täydennetty julkishallinnon tarkastuksen ominaispiirteillä. Suomessa ylimpänä tarkastusviranomaisena toimii Valtiontalouden tarkastusvirasto, jonka tarkastusohjeet (mm. tilintarkastusohje) perustuvat ISSAI-standardeihin.

3.4 Salassapitovelvollisuus

Salassapitovelvollisuuden periaate velvoittaa tilintarkastajia pidättymään

- a) antamasta ammattiin ja toimeksiantoihin liittyvien suhteiden perusteella saatua luottamuksellista tietoa tilintarkastusyhteisön tai työnantajan organisaation ulkopuolisille ilman pätevää ja nimenomaista valtuutusta, ellei tiedon antaminen perustu lakisääteiseen tai ammattiin liittyvään oikeuteen tai velvollisuuteen; ja
- b) käyttämästä ammattiin ja toimeksiantoihin liittyvien suhteiden perusteella saatua luottamuksellista tietoa oman henkilökohtaisen etunsa tai kolmansien osapuolten edun tavoitteluun

Julkisyhteisöjen tarkastuksessa on otettava huomioon, että julkisyhteisön tilintarkastajaa koskee laki viranomaisten toiminnan julkisuudesta. Tilintarkastaja on esimerkiksi kuntaa tarkastaessaan kunnan lakisääteinen toimielin ja tilintarkastajaksi valitun tilintarkastusyhteisön vastuullinen tilintarkastaja toimii tehtävässään virkavastuulla. Vahingonkorvausvelvollisuudesta on kuntien tarkastuksessa voimassa, mitä kuntalaisia ja vahingonkorvauslaissa säädetään. Tilintarkastaja ei saa ilmaista ulkopuolisille ammatillisia tehtäviä suorittaessaan tai työnsä ulkopuolella asiakkaastaan tai työnantajastaan tietoonsa saamaansa seikkaa, joka ei ole julkinen. Salassapitovelvollisuus jatkuu myös toimeksianto- tai palvelussuhteen päättymisen jälkeen.

Tilintarkastajan tai tilintarkastajan palveluksessa olevan vaitioloovelvollisuuteen sovelletaan, mitä viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetussa laissa ([621/1999](#)) säädetään. Salassapitovelvollisuus määräytyy rikoslain virkarikossäännösten mukaan, joten esimerkiksi salassapitovelvollisuuden estämättä tietoja ja asiakirjoja on oikeus antaa:

- 1) valtion tai kunnan tai muulle viranomaiselle sitä koskevan lain mukaisen valvonta- tai tarkastustehtävän suorittamista varten;
- 2) poliisi- tai muulle esitutkintaviranomaiselle, tulli- tai syyttäjäviranomaiselle tai tuomioistuimelle rikoksen selvittämistä varten;
- 3) Euroopan unionin toimielimelle tai muulle toimivaltaiselle viranomaiselle, jos unionin lainsäädännössä edellytetään niiden antamista;
- 4) jos Suomea sitovassa kansainvälisessä sopimuksessa edellytetään niiden antamista.

3.5 Ammatillinen käyttäytyminen

Ammatillisen käyttäytymisen periaate velvoittaa tilintarkastajia noudattamaan asiaankuuluvia säädöksiä ja määräyksiä sekä välttämään toimintaa, jonka tilintarkastaja tietää tai hänen pitäisi tietää mahdollisesti saattavan ammattikunnan huonoon valoon. Tämä sisältää toiminnan, jonka järkevä ja asiaa tunteva kolmas osapuoli todennäköisesti toteaisi vaikuttavan kielteisesti ammattikunnan hyvään maineeseen punnittuaan kaikkia tilintarkastajan käytettävissä kyseisenä ajankohtana olevia tosiseikkoja ja olosuhteita.

3.6 Riippumattomuus

Tilintarkastuksen tulee olla sekä muodollisesti että asiallisesti riippumatonta. Riippumattomuuden arvioinnissa tulee ottaa huomioon tarkastuskohdetta koskevan lainsäädännön jääviys- ja esteellisyysäännökset sekä soveltuvin osin ISA-standardien riippumattomuussäännökset. Kunnan tilintarkastajan esteellisyydestä on voimassa, mitä hallintolain (434/2003) 27–30 §:ssä säädetään

virkamiehen esteellisyydestä. Hallintolain mukaan virkamies ei saa osallistua asian käsittelyyn eikä olla läsnä sitä käsiteltäessä, jos hän on esteellinen.

Vaikka yhteistyö tarkastuskohteen ja tarkastettavan yhteisön toimeenpanevan hallinnon kanssa on tilintarkastajalle tärkeää, tilintarkastajan tulee tehdä kaikki ratkaisunsa itsenäisesti. Tarkastuskohteella tai toimeenpanevalle hallinnolla ei saa olla tilintarkastukseen kohdistuvaa ohjaus- eikä vaikutusvaltaa. Tilintarkastaja voi noudattaa toimeksiantajansa ohjeita, jos ne eivät ole ristiriidassa lain, kuntien hallintosääntöjen (tai vastaavien sääntöjen) tai julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan kanssa.

Tilintarkastajan tulee olla tehtäviensä priorisoinnissa, toteutuksessa, päätelmien tekemisessä ja tilintarkastuskertomuksen kirjoittamisessa riippumaton myös poliittisista ryhmistä, luottamuselimistä ja tarkastuskohteen sidosryhmistä.

Tilintarkastajan on kieltäydyttävä tarjotuista tavanomaisesta vieraanvaraisuudesta poikkeavista etuuksista tai lahjoista, joiden tarkoituksena on vaikuttaa tai joiden voidaan katsoa vaikuttavan tilintarkastukseen.

Tilintarkastaja ei saa osallistua tarkastuskohteen johtamiseen liittyvään päätöksentekoon. Tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö ei saa suorittaa tilintarkastusta, jos se on taloudellisesti, liiketoiminnallisesti, työsuhteen tai muun yhteyden, oheispalvelujen tarjoaminen mukaan luettuna vuoksi sidossuhteessa tarkastuskohteeseen tavalla, joka saattaa vaarantaa tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön riippumattomuuden ja uhkia ei voida varokeinoilla riittävästi vähentää.

Riippumattomuusvaatimus koskee ensinnäkin mielen riippumattomuutta eli toiminnan perustumista yksinomaan kulloisenkin tehtävän kannalta merkityksellisiin seikkoihin. Toisaalta tilintarkastajalta edellytetään myös näkyvää riippumattomuutta eli sellaisten seikkojen ja olosuhteiden välttämistä, jotka ovat niin merkityksellisiä, että asiantunteva ulkopuolinen voisi kyseenalaistaa tilintarkastajan toiminnan objektiivisuuden. Keskeisintä on ensin arvioida olosuhteet, joissa tilintarkastaja toimii, erityisesti onko hänellä sellaisia suhteita tai interessejä, jotka voivat liittyä hänen tehtäväänsä. Seuraavaksi tulisi arvioida, voisiko tällaisista suhteista tai olosuhteista seurata, että ulkopuolinen asioihin perehtynyt osapuoli kyseenalaistaa tilintarkastajan riippumattomuuden, eli tilintarkastajan kyvyn arvioida puolueettomasti ja objektiivisesti kaikki toimeksiantoon kuuluvat asiat. Yleisen luottamuksen kannalta riippumattomuus on oltava myös tällaisen kolmannen osapuolen todennettavissa, eikä tilintarkastajan tule ottaa vastaan toimeksiantoa, jossa tällainen kolmas asiaatunteva osapuoli todennäköisesti kyseenalaistaa hänen riippumattomuutensa.

Seuraavissa kappaleissa kuvataan erityisiä olosuhteita ja osapuolten välisiä suhteita, joista aiheutuu tai saattaa aiheutua riippumattomuutta vaarantavia uhkia. Kyseisissä kappaleissa kuvataan mahdollisia uhkia ja erityyppisiä varotoimia, jotka saattavat soveltua uhkien poistamiseen tai niiden vähentämiseen hyväksyttävälle tasolle, sekä yksilöidään esimerkinomaisesti tilanteita, joissa mitkään varotoimet eivät pystyisi vähentämään uhkia hyväksyttävälle tasolle.

Jos edellytykset riippumattomaan tarkastukseen puuttuvat, tilintarkastajan on kieltäydyttävä vastaanottamasta tehtävää tai luovuttava siitä.

3.6.1 Taloudelliset intressit

Tilintarkastajan taloudellinen intressi tarkastuskohteessa voi aiheuttaa oman intressin uhan. Syntyvän uhan olemassaolo ja merkittävyys riippuvat

- (a) sen henkilön roolista, jolla on tällainen taloudellinen intressi;
- (b) siitä, onko taloudellinen intressi välitön vai välillinen; ja
- (c) taloudellisen intressin olennaisuudesta.

3.6.2 Liikesuhteet

Läheinen liikesuhde tilintarkastusyhteisön taikka tarkastustiimin jäsenen tai hänen perheenjäsenensä ja tarkastuskohteen tai sen toimivaan johtoon kuuluvan henkilön välille syntyy kaupallisesta suhteesta tai yhteisestä taloudellisesta intressistä, ja siitä saattaa aiheutua oman intressin uhka tai painostuksen uhka.

3.6.3 Perhesuhteet ja henkilökohtaiset suhteet

Perhesuhteet ja henkilökohtaiset suhteet tarkastustiimin jäsenen ja tarkastuskohteen hallituksen (tai vastaavan toimielimen) jäsenen, sen ylimpään johtoon kuuluvan henkilön tai (henkilöiden roolista riippuen) tiettyjen työntekijöiden välillä voivat aiheuttaa oman intressin uhan, läheisyyden uhan tai painostuksen uhan. Uhkien olemassaolo ja merkittävyys riippuvat useista eri tekijöistä, kuten henkilön tehtävistä tarkastustiimissä, perheenjäsenen tai muun henkilön roolista asiakkaassa sekä suhteen läheisyydestä.

3.6.4 Työskentely tarkastuskohteen palveluksessa

Läheisyyden uhka tai painostuksen uhka voi syntyä, jos tarkastuskohteen hallituksen (tai vastaavan toimielimen) jäsen tai sen ylimpään johtoon kuuluva henkilö tai sen työntekijä, joka on sellaisessa asemassa, että hän pystyy käyttämään huomattavaa vaikutusvaltaa tilintarkastustoimeksiannon kohdetta koskevaan tietoon, on ollut tarkastustiimin jäsen tai tilintarkastusyhteisön osakas.

3.6.5 Viimeaikainen työskentely tarkastuskohteen palveluksessa

Oman intressin uhka, oman työn tarkastamisen uhka tai läheisyyden uhka voi syntyä, jos tarkastustiimin jäsen on viime aikoina työskennellyt tarkastuskohteen hallituksen (tai vastaava toimielimen) jäsenenä, sen ylimmässä johdossa, muuna tilivelvollisena tai sen työntekijänä. Näin olisi esimerkiksi, kun tarkastustiimin jäsen arvioi kohdetta koskevan tiedon osia, jotka hän on tuottanut tarkastuskohteessa työskennellessään.

3.6.6 Toimiminen tarkastuskohteen hallituksen (tai vastaavan toimielimen) jäsenenä, ylimmässä johdossa tai muuna tilivelvollisena

Jos tilintarkastusyhteisön osakas, työntekijä ja henkilönä valittu tilintarkastaja toimii tarkastuskohteen hallituksen (tai vastaavan toimielimen) jäsenenä, sen ylimmässä johdossa tai muuna tilivelvollisena, tästä aiheutuvat oman työn tarkastamisen uhka ja oman intressin uhka olisivat niin merkittäviä, etteivät mitkään varotoimet pystyisi vähentämään uhkia hyväksyttävälle tasolle. Näin ollen osakas tai työntekijä ei saa toimia tarkastuskohteen hallituksen (tai vastaavan toimielimen) jäsenenä, ylimmässä johdossa eikä muuna tilivelvollisena.

3.6.7 Muiden kuin tilintarkastuspalvelujen tuottaminen tarkastuskohteelle

Tilintarkastusyhteisöt voivat tuottaa tarkastuskohteelle myös muita kuin tilintarkastuspalveluja osaamisensa ja erityisasiantuntemuksensa mukaisesti. Muiden kuin tilintarkastuspalvelujen tuottamisesta saattaa aiheutua tilintarkastusyhteisön tai tarkastustiimin jäsenten riippumattomuutta vaarantavia uhkia. Syntyvät uhat ovat usein oman työn tarkastamisen uhka, oman intressin uhka ja asian ajamisen uhka.

Ennen kuin tilintarkastusyhteisö tai tilintarkastaja hyväksyy toimeksiannon muun kuin tilintarkastuspalvelun tuottamisesta tilintarkastuskohteelle, tulee tehdä ratkaisu siitä, aiheutuisiko tällaisen palvelun tuottamisesta riippumattomuutta vaarantava uhka. Jos syntyy sellainen uhka, jota ei pystytä vähentämään hyväksyttävälle tasolle varotoimia käyttämällä, kyseistä muuta kuin tilintarkastuspalvelua ei saa tuottaa.

Neuvontatyön tai konsultoinnin luonne edellyttää pääsääntöisesti ongelman yksilöllistä selvitystä sekä tiedon ja kokemuksen soveltamista käytäntöön. Yleisten asioiden esittämistä tai toistamista ilman tapauskohtaista soveltamista ei ole syytä pitää neuvontana. Yleiset ja yksilölliset olosuhteet sekä tosiasiat tulee voida sovittaa kunkin tapauksen ja neuvonnan kohteen tarpeiden edellyttämiin mahdollisuuksiin sekä tavoitteisiin. Tilintarkastajalla on monesti jo oman tehtäväkenttensä vuoksi erityisiä edellytyksiä suuntaa antavaan neuvontaan esimerkiksi kirjanpidon, sisäisen valvonnan, rahoituksen ja tehtävien organisoinnin alueilla.

Esimerkiksi seuraavien palvelujen tarjoaminen tilintarkastusasiakkaalle saattavat synnyttää uhan:

- laskenta- ja kirjanpito palvelut,
- arvonmäärityspalvelut,
- verosuunnittelupalvelut, mikäli niiden tukena ei ole veroviranomaisen päätös tai toinen ennakkotapaus taikka vakiintunut käytäntö tai niillä ei ole verolainsäädäntöön pohjautuvaa perustetta, sekä
- lakipalvelut, joilla tarkastuskohdetta tuetaan hallinnon tai yksittäisen toimenpiteen toteuttamisessa.

Uhan olemassaolo ja merkittävyys riippuvat sellaisista tekijöistä kuin

- palvelun luonne;
- se, tuottaako palvelun tilintarkastustiimin jäsen; ja
- seikan olennaisuus suhteessa asiakkaan tilinpäätökseen.

Syntyvän uhan merkittävyys tulee arvioida, ja tarvittaessa käyttää varotoimia uhan poistamiseksi tai sen vähentämiseksi hyväksyttävälle tasolle. Esimerkkejä varotoimista ovat:

- tilintarkastustiimiin kuulumattomien asiantuntijoiden käyttäminen palvelun suorittamiseen; tai
- se, että asiantuntija, joka ei ole ollut mukana palvelujen tuottamisessa, antaa tilintarkastustiimille palveluja koskevia neuvoja ja käy läpi asian käsittelyn tilinpäätöksessä.

Muiden palvelujen tarjoamisen uhista ja varotoimista voidaan soveltuvin osin hakea tulkintaa kansainvälisistä tilintarkastusstandardeista.

Esimerkiksi seuraavien palvelujen tarjoaminen tarkastuskohteelle ovat kiellettyjä:

- Tilintarkastusasiakkaan johdolle kuuluvat tehtävät (yhteisön valvonta, johtaminen ja ohjaaminen),
- Laskenta- ja kirjanpito palvelut, jotka eivät ole luonteeltaan rutiininomaisia tai mekaanisia
- Arvonmäärityspalvelut silloin, kun arvonmäärityspalvelulla on olennainen vaikutus tilinpäätökseen, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon, ja arvonmääritykseen sisältyy merkittävästi subjektiivisuutta. Sen sijaan lausunnon tueksi tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisön edustaja voi tehdä nk. vertailevan arvonmäärityksen.
- Toimiminen tilintarkastusasiakkaan puolesta asian ajamisen luonteisessa roolissa erimielisyyden ratkaisemisessa tai oikeudenkäynnissä, kun kyseessä olevat rahamäärät ovat olennaisia sen tilinpäätöksen kannalta, josta tilintarkastusyhteisö antaa lausunnon.

Tilanteissa, joissa uhka riippumattomuuden vaarantumiselle on kohonnut, voi olla tarpeen viestiä tarkastuslautakunnalle tai muulle relevantille hallintoelimelle ja tehdä selkoa varotoimista, joilla tilintarkastaja on alentanut uhan hyväksyttävälle tasolle.

3.6.8 Lahjat ja vieraanvaraisuus

Lahjojen tai vieraanvaraisuuden hyväksyminen tilintarkastuskohteelta voi aiheuttaa oman intressin uhan ja läheisyyden uhan. Jos tilintarkastusyhteisö tai tarkastustiimin jäsen hyväksyy lahjoja tai vieraanvaraisuutta, eivätkä ne ole arvoltaan merkityksellisiä ja vähäpätöisiä, syntyvät uhat olisivat niin merkittäviä, etteivät

mitkään varotoimet pystyisi vähentämään uhkia hyväksyttävälle tasolle. Tilintarkastusyhteisö tai tarkastustiimin jäsen ei siis saa hyväksyä tällaisia lahjoja tai tällaista vieraanvaraisuutta.

3.6.9 Oikeudenkäynti tai sen uhka

Kun tilintarkastusyhteisön tai tarkastustiimin jäsenen ja tarkastuskohteen välillä on käynnissä tai näyttää todennäköisesti alkavan oikeudenkäynti, tästä aiheutuu oman intressin uhka ja painostuksen uhka. Tarkastuskohteen toimivan johdon ja tarkastustiimin jäsenten väliselle suhteelle täytyy olla luonteenomaista täydellinen suoruus ja kaikkia tarkastuskohteen toiminnan osa-alueita koskevien tietojen antaminen. Kun tilintarkastusyhteisö ja tarkastuskohteen toimiva johto ovat vastakkaisilla puolilla todellisessa tai uhkaavassa oikeudenkäynnissä ja tämä vaikuttaa toimivan johdon halukkuuteen antaa kaikki tiedot, tästä aiheutuu oman intressin uhka ja painostuksen uhka. Syntyvien uhkien merkittävyys riippuu sellaisista tekijöistä kuin

- oikeudenkäynnin olennaisuus; ja
- se, liittykö oikeudenkäynti aikaisempaan tarkastustoimeksiantoon.

3.7 Avoimuus ja eturistiriitojen välttäminen

Tilintarkastajan on asennoiduttava tarkastettaviin asiallisesti ja arvostavasti. Tarkastuskohteessa tilintarkastajan tulee pyrkiä toimiviin ihmissuhteisiin säilyttäen tarpeellisen etäisyyden riippumattomuutensa varmistamiseksi.

Tarkastuskohteen sisäisiin ristiriitoihin tulee riippumattomuuden varmistamiseksi suhtautua varoen. Jos ristiriidoilla on merkitystä tilintarkastajan työn kannalta, tilintarkastajan ei pidä muodostaa asiassa kantaa vain yhtä osapuolta kuultuaan.

Tilintarkastaja kertoo tarkastuskohteelle tarkastuksen tavoitteista, toimintatavoista ja alustavista tuloksista. Avoimuus lisää yleensä kohteen yhteistyövalmiutta, helpottaa tiedonsaantia ja luo vastaanottavaa ilmapiiriä korjausehdotuksille.

3.8 Tilintarkastajan pätevyys ja ammattitaidon ylläpito

Tilintarkastaja on velvollinen ylläpitämään ja kehittämään ammattitaitoaan. Ammattitaidon ylläpitäminen ja kehittäminen ovat edellytyksiä tilintarkastajan hyväksymisen säilyttämiselle ja toisaalta lakkautetun hyväksymisen palauttamiselle. Ammattitaidon ylläpitämisen ja kehittämisen valvonta ja ohjeistaminen kuuluvat Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastusvalvonnan tehtäviin.

Ammatillisten perusvalmiuksien lisäksi tilintarkastuksessa tarvitaan usein erityistietoja ja -taitoja. Tarkastustehtävän luonteesta riippumatta tilintarkastajalla tulee olla hyvä hallintoympäristön yleistuntemus, kyky taloudelliseen ajatteluun, valmius käyttää monipuolisesti hyväksi tarkastuskohteen informaatiojärjestelmiä sekä tarkastusmenetelmien, -normien ja -käytäntöjen tuntemus. Jos tilintarkastajaksi tai hänen avustajakseen on määrätty henkilö, jolla on verraten vähäinen käytännön kokemus tarkastustyöstä, hänen työhön perehdyttämiseensä, seurantaan ja valvontaan tulee kiinnittää erityistä huomiota. Ensisijainen vastuu avustajasta ja hänen työstään on päävastuullisella tilintarkastajalla.

Tilintarkastajan tietojen ja kokemuksen tulee olla hänen tehtäviensä luonteen ja vaativuuden kannalta riittävät. Jos tarkastusyhteisön henkilöstöllä on ammatillisten perusvalmiuksien lisäksi erityistietoja ja -taitoja, tehtävät tulisi pyrkiä jakamaan valmiuksiltaan sopivimmille tarkastajille. Rekrytoinnilla ja tehtäväjaolla tai tarvittaessa ulkopuolisen asiantuntijan käytöllä on varmistettava, että tarkastusyhteisöllä on edellytykset suorittaa kaikki saamansa tarkastustehtävät.

4 Tilintarkastuksen sisältö ja toteutus

Tässä kappaleessa esitetty kuvaus on esimerkki kunnan tilintarkastuksen toteuttamisesta ja soveltuvin osin sitä voidaan käyttää muihinkin julkishallinnon tarkastuskohteisiin.

4.1 Tilintarkastuksen sisältö ja kohdentaminen

Kunnan tilintarkastajan tehtävät on säädetty kuntalaisissa, jonka mukaan tilintarkastuksen kohteena ovat kunkin tilikauden hallinto, kirjanpito ja tilinpäätös. Kuntalain mukaan tilintarkastaja antaa lausunnon myös sisäisen valvonnan, riskienhallinnan ja konsernivalvonnan järjestämisestä sekä valtionosuuksien perusteista annettujen tietojen oikeellisuudesta.

Tilintarkastukseen ei kuulu toiminnan tarkoituksenmukaisuuden arviointi. Kunnissa toiminnan tarkoituksenmukaisuuden arviointi kuuluu tarkastuslautakunnalle, jonka tehtävänä on kuntalain mukaan arvioida, ovatko valtuuston asettamat toiminnan ja talouden tavoitteet kunnassa ja kuntakonsernissa toteutuneet ja onko toiminta järjestetty tuloksellisella ja tarkoituksenmukaisella tavalla. Tilintarkastuksessa voidaan kiinnittää huomiota merkittäviin tavoiteasettelun, valmistelun ja täytäntöönpanon puutteisiin laillisuusnäkökulmasta.

4.2 Tarkastuskohteen johdon ja tilintarkastajan vastuu

Tarkastuskohteen tilivelvollisilla viranhaltijoilla ja toimielinten jäsenillä on johtamiseen sisältyvä vastuu toimintojen oikeellisuudesta ja tuloksellisuudesta. Tilivelvollisilla on myös vastuu tarkastuksessa havaittujen epäkohtien korjaamisesta.

Kunnassa kunnanhallitus ja muut tilivelvolliset ovat vastuussa kunnan hallinnosta ja taloudenhoidosta. Kunnanhallitus ja kunnanjohtaja /pormestari vastaavat tilinpäätöksen laatimisesta ja siitä, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan kunnan tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta sekä toiminnasta olennaisuusperiaatteen mukaisesti ja täyttää lakisääteiset vaatimukset. Kunnanhallitus ja muut tilivelvolliset vastaavat myös sisäisen valvonnan, riskienhallinnan ja konsernivalvonnan järjestämisestä sekä valtionosuuksien perusteista annettujen tietojen oikeellisuudesta.

Tilintarkastajan tulee suorittaa tilintarkastus tarkastuskohdetta koskevien lakien ja muiden säännösten mukaisesti noudattaen julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa. Tilintarkastaja vastaa omalta ja apulaistensa osalta siitä, että tarkastus on suoritettu julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaisesti.

Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa edellyttää, että tilintarkastaja suunnittelee ja suorittaa tilintarkastuksen hankkiakseen kohtuullisen varmuuden lausuntonsa perustaksi. Kunnan tilintarkastajan tulee hankkia kohtuullinen varmuus siitä, onko tilinpäätöksessä olennaista virheellisyttä, ja siitä, että kunnan hallintoa ja taloutta ei ole hoidettu vastoin lakia tai valtuuston päätöksiä eikä virhe tai aiheutunut vahinko ole vähäinen. Tilintarkastukseen kuuluu toimenpiteitä tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi hallinnon lainmukaisuudesta, tilinpäätökseen sisältyvistä luvuista ja siinä esitettävistä muista tiedoista, valtionosuuksien perusteista sekä sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan sekä konsernivalvonnan järjestämisestä. Toimenpiteiden valinta perustuu tilintarkastajan harkintaan, johon kuuluu väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskien arvioiminen.

Tilintarkastus voi tuottaa informaatiota, joka luo edellytyksiä toimintaa korjaaville toimenpiteille. Tilintarkastuksen tuottaman informaation tulee olla olennaista, luotettavaa ja selkeää. Toimintaohjeiden antaminen ei ole tilintarkastuksen varsinainen tehtävä, mutta tilintarkastaja voi antaa oman osaamisalueensa puitteissa neuvoja ja ohjeita, jotka liittyvät esimerkiksi kirjanpidon ja tilinpäätöksen yleisiin periaatteisiin.

Tilintarkastajan raportoimien havaintojen yhteydessä annetaan mahdollisuuksien mukaan ehdotus tai suositus epäkohtien korjaamiseksi. Vastuu ohjeiden soveltamisesta ja asioiden korjaamisesta on tarkastuskohteen johdolla.

Tilintarkastukseen ja sisäiseen valvontaan liittyvien luontaisten rajoitteiden vuoksi ei voida kokonaan välttää riskiä siitä, että joitakin olennaisia virheellisyyksiä voi jäädä havaitsematta, vaikka tilintarkastus on asianmukaisesti suunniteltu ja suoritettu julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa noudattaen. Tarkastustoimenpiteiden valinnassa lähtökohtana on tilintarkastajan antaman lausunnon sisältö, ei väärinkäytösten tunnistaminen. Mikäli tilintarkastuksessa tulee esille merkittäviä epäkohtia tai väärinkäytöksiä, tulee tilintarkastajan raportoida näistä ilman aiheetonta viivettä. Lisäksi tilintarkastajan tulee seurata, onko aiemmin havaittujen epäkohtien korjaamiseksi ryhdytty toimenpiteisiin.

4.3 Tilintarkastajan tiedonsaantioikeus

Tilintarkastajalla on oikeus saada tarkastuskohteelta ne tiedot, jotka tarkastuksen suorittamisen kannalta ovat tarpeen. Kunnan tilintarkastajan tietojensaantioikeus koskee kunnan hallussa olevien asiakirjojen lisäksi myös muiden kuntakonserniin kuuluvien yhteisöjen ja säätiöiden hallussa olevia asiakirjoja, mikäli tilintarkastaja pitää niitä tarpeellisina tarkastustehtävän hoitamiseksi. Tilintarkastaja harkitsee, mikä merkitys kullakin tiedolla on tarkastuksen suorittamisessa. Mikäli tilintarkastaja ei saa käyttöönsä tilintarkastuksen kannalta olennaisia tietoja, tulee hänen sisällyttää tilintarkastuskertomukseen maininta siitä, että tilintarkastusta ei ole voitu suorittaa julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaan riittävässä laajuudessa.

Kuntalain mukaan tilintarkastajalla on salassapitoa koskevien säännösten estämättä oikeus saada kunnan viranomaisilta tietoja ja nähtäväkseen asiakirjoja, joita hän pitää tarpeellisina tarkastustehtävän hoitamiseksi. Tietojensaantioikeutta on tulkittava laajasti siten, että tarkastuskohteella on velvollisuus myös avustaa veloituksetta tilintarkastajaa tilintarkastukseen liittyvien tietojen keräämisessä. Tilintarkastajan ei pidä vaatia tietoonsa asioita, jotka jo etukäteen voidaan arvioida merkityksettömiksi tarkastuksen kannalta. Tilintarkastajan tietojensaantioikeus sekä siihen liittyvät tarkastuskohteen johdon ja tilivelvollisten veloitteet tulee sisällyttää tilintarkastustoimeksiannon vahvistuskirjeeseen. Lisäksi tarkastuskohteen johdolta pyydetään vuosittain ennen tilintarkastuskertomuksen antamista kirjallinen vahvistusilmoitus siitä, että johto on antanut tilintarkastajalle kaiken relevantin informaation tarkastuksen kohteena olevasta yhteisöstä ja tilinpäätökseen vaikuttavasta seikasta. Johdon vahvistusilmoituksesta on laadittu erillinen suositus.

4.4 Ulkoisen tarkastusyksikön työn hyödyntäminen tilintarkastuksessa

Kunnan tarkastuslautakunta järjestää hallinnon ja talouden tarkastuksen toimivasta johdosta riippumattomasti. Kunnissa on tarkastuslautakunnan alaisia ulkoisia tarkastusyksiköitä, joissa kunnan palveluksessa työskentelee auktorisoituja tilintarkastajia ja näiden avustajia.

Kunnan tilintarkastaja voi käyttää kunnan tarkastuslautakunnan alaisen ulkoisen tarkastusyksikön tekemää työtä korvaamaan ja täydentämään omaa työtään. Ulkoisen tarkastusyksikön työtä voidaan käyttää hyväksi, kun ulkoisen tarkastusyksikön toimintaperiaatteet ja menettelytavat tukevat asianmukaisella tavalla tilintarkastuksen objektiivisuutta, ulkoinen tarkastusyksikkö soveltaa systemaattista toimintatapaa ja tarkastusyksikön henkilöstön pätevyys on riittävä.

Kun tilintarkastaja käyttää ulkoisen tarkastusyksikön tekemää työtä hyväkseen, tilintarkastajan tulee dokumentoidusti

- a) arvioida millä alueilla ja missä laajuudessa ulkoisen tarkastusyksikön apua voidaan käyttää;
- b) huomioida tarkastusyksikölle kohdennettu työ tarkastussuunnitelman laadinnassa ja määrittellä tavoitteet tarkastusyksikön työlle;

- c) jos käytetään ulkoisen tarkastusyksikön tekemää työtä suoraan apuna, ohjata ja valvoa näiden tekemää työtä sekä läpikäydä se.

4.5 Sisäisen tarkastuksen työn hyödyntäminen tilintarkastuksessa

Tilintarkastaja voi käyttää tarkastuskohteen sisäisen tarkastuksen tekemää työtä omaa työtään täydentämään tai korvaamaan, mikäli sisäisen tarkastuksen asema tarkastuskohteessa sekä toimintaperiaatteet ja menettelytavat tukevat sisäisten tarkastajien objektiivisuutta, sisäinen tarkastus soveltaa yleisesti hyväksytyjä sisäisen tarkastuksen toimintatapoja ja tilintarkastaja arvioi sisäisen tarkastuksen pätevyytensä riittäväksi.

Silloin kun kunnalla on sisäinen tarkastus ja tilintarkastaja aikoo käyttää sen tekemää työtä muuttaakseen itse suorittamiensa tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta ja ajoitusta tai vähentääkseen niiden laajuutta taikka käyttävän sisäisiä tarkastajia suoraan apunaan, tilintarkastajan tulee dokumentoidusti

- a) ratkaista voidaanko sisäisen tarkastuksen tekemää työtä tai sisäisen tarkastuksen suoraa apua käyttää, ja jos voidaan, millä alueilla ja missä laajuudessa; ja tämän ratkaisun tehtyään
- b) jos käytetään sisäisen tarkastuksen tekemää työtä, ratkaista, soveltuuko kyseinen työ tilintarkastuksen tarkoituksiin; ja
- c) jos käytetään sisäisiä tarkastajia suoraan apuna, ohjata ja valvoa näiden tekemää työtä sekä läpikäydä se.

4.6 Tilintarkastustoimeksiannon vastaanottaminen

Tilintarkastajan tulee varmistaa ennen tilintarkastustoimeksiannon vastaanottamista, että tilintarkastajalla on realistiset mahdollisuudet tarkastustoimeksiannon toteuttamiseen julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Tarkastukseen tarvittava aika on arvioitava realistisesti ja arvio sekä sen perusteet tulee dokumentoida. Tarkastukseen käytettävään aikaan vaikuttaa merkittävästi tarkastuskohteen koko, riskit ja monimuotoisuus.

Tilintarkastukseen osallistuvan tarkastustiimin tulee olla riippumaton tarkastuskohteestaan. Riippumattomuus on varmistettava ja dokumentoitava koko tarkastustiimin osalta ennen tilintarkastustoimeksiannon vastaanottamista. Lisäksi riippumattomuuden arviointi tulee suorittaa vähintään kerran vuodessa tai useammin, mikäli riippumattomuuden olosuhteet muuttuvat. Dokumentoinnin tulee sisältää myös arvio mahdollisista riippumattomuuden uhkista, niiden merkityksestä ja mahdollisista varoimenpiteistä. Periaatteita riippumattomuutta vaarantavista tekijöistä ja tilanteista on esitetty tilintarkastuksen eettisissä säännöissä, joita on käsitelty tämän suosituksen luvussa 3.

Tilintarkastustoimeksiannon vastaanottaessaan tilintarkastajan tulee varmistua siitä, että tarkastuskohteen johdolla ja tilintarkastajalla on yhteneväinen käsitys tilintarkastustoimeksiannon sisällöstä sekä toimeksiannon suorittamista koskevista tilintarkastajan ja tarkastuskohteen johdon ja muiden tilivelvollisten velvoitteista. Toimeksiannon suorittamista koskevat eri osapuolten velvollisuudet tulee dokumentoida tilintarkastustoimeksiannon vahvistuskirjeeseen, joista on annettu erilliset suositukset.

Jatkuvissa tilintarkastuksissa tilintarkastajan tulee arvioida, edellyttävätkö olosuhteet tilintarkastustoimeksiannon ehtojen tarkistamista ja onko tarkastuskohdetta tarpeellista muistuttaa tilintarkastustoimeksiannon voimassaolevista ehdoista.

4.7 Tilintarkastuksen suunnittelu

Tilintarkastuksen tavoitteena on varmistaa, että tarkastuskohteen tilinpäätös ei sisällä virheistä tai väärinkäytöksestä johtuvia olennaisia virheitä. Tämän toteuttamiseksi tilintarkastajan tulee suunnitella

riittävässä laajuudessa sellaisia tarkastustoimenpiteitä, joiden avulla olennaisen virheen riski saadaan alennettua riittävän alhaiselle tasolle eikä merkittävää riskiä väärän lausuman antamiselle ole. Tilintarkastuksen suunnittelulla on olennainen merkitys koko tarkastuksen laadulle.

Tilintarkastussuunnitelma ja tilintarkastuksen toteutus perustuvat tilintarkastajan suorittamaan tarkastuskohdetta koskevien riskien arviointiin sekä laadullisesti tai määrällisesti olennaisten tilinpäätöserien tunnistamiseen. Riskienarviointitoimenpiteisiin voi kuulua seuraavia toimenpiteitä:

- tiedustelujen tekeminen tilintarkastajan harkinnan mukaan tarkastuskohteen johdolle, muille tilivelvollisille sekä sisäiselle tarkastajalle
- analyttisiä toimenpiteitä
- havainnointia
- yksityiskohtaisia tarkastustoimenpiteitä.

Tilintarkastuksen suunnittelussa tulee ottaa huomioon ulkoisten tekijöiden vaikutus tarkastuskohteen toimintaan ja tilinpäätöksen oikeellisuuteen, tarkastuskohdetta koskeva säännöstö ja erityispiirteet, tilinpäätöksen laadinnassa käytettävä tilinpäätösnormisto sekä tarkastuskohteen sisäisen valvonnan järjestäminen ja tilintarkastuksen kannalta relevantit kontrollit. Tarkastuskohteen erityispiirteenä voi olla esim. ulkoisen palveluorganisaation käyttö taloushallintoon tietoa tuottavissa tietojärjestelmissä sekä siihen liittyvissä toimintaprosesseissa. Tällöin voidaan soveltuvin osin hakea tilintarkastuksessa huomioitavia seikkoja kansainvälisistä tilintarkastusstandardeista.

Riskienarvioinnin yhteydessä tilintarkastajan tulee muodostaa käsitys tarkastuskohteen sisäisen valvonnan järjestämisestä ja sisäisen valvonnan tasosta. Tällöin tilintarkastajan tulee muodostaa ymmärrys tarkastuskohteen sisäisestä valvontaympäristöstä, riskien arvioinnista ja riskien hallinnasta, tilintarkastuksen kannalta relevanteista kontroleista ja kontrollien toimivuuden seurannasta sekä taloudellisen raportoinnin kannalta merkittävistä tietojärjestelmistä. Sisäisen valvonnan järjestämisestä tehdyt havainnot tulee ottaa huomioon tarkastustoimenpiteiden laajuutta suunniteltaessa.

Toimeksiannon päävastuullisen tilintarkastajan lisäksi tarkastustiimin muiden jäsenten on suositeltavaa osallistua tarkastuksen suunnitteluun ja käytäviin keskusteluihin. Riskiarvioinnin perusteella vastuullinen tilintarkastaja suunnittelee oman ja apulaistensa työn kokonaisuudeksi. Tarkastustyötä suunniteltaessa tulee arvioida myös erityisasiantuntijoiden tarve.

Tilintarkastuksen suunnittelussa määritellään tarkastuksen tavoitteet ja laajuus arvioitujen riskien perusteella, tarkastuksessa käytettävät menetelmät, osa-alueiden tarkastamisessa tarvittava työmäärä ja työnjako sekä tarkastustoimenpiteiden ajoitus.

Yhden tilikauden kattavan tarkastussuunnitelman lisäksi voidaan laatia useamman tilikauden kattava tarkastussuunnitelma esimerkiksi tilintarkastajan toimikautta vastaaville vuosille. Useamman tilikauden kattavassa suunnitelmassa tilintarkastaja voi ammatillista harkintaa noudattaen kohdentaa tarkastustoimenpiteitä eri tilikausille huomioiden kuitenkin kultakin tilikaudelta annettavan lausunnon sisällön. Tilintarkastustoimenpiteiden kohdentaminen voidaan toteuttaa siten, että tilintarkastaja hankkii esimerkiksi sisäisen valvonnan toimivuudesta tarkastusevidenssiä painottaen eri toimialoja/toimintoja eri tilikausina.

Uusista tarkastuskohteista on suunnittelun yhteydessä pyrittävä kokonaiskuvan saamiseksi selvittämään kohteen erityispiirteet ja kerättävä olennaiset taustatiedot. Tarkastajan tulee tutustua tarkastuskohteen aiempien vuosien tilinpäätöksiin ja tilintarkastajan raportointiin sekä huomioida muut tarkastuskohteessa tehdyt tilintarkastuksen kannalta relevantit tarkastukset.

Suunnittelu ei ole tilintarkastuksen erillinen vaihe vaan jatkuva prosessi, joka yleensä alkaa pian edellisen tilintarkastuksen loppuun saattamisen jälkeen ja jatkuu meneillään olevan tilintarkastustoimeksiannon

loppuun saattamiseen saakka. Tarkastussuunnitelmaa tarkistetaan tarvittaessa tarkastuskauden aikana työn edistyessä sekä tilikauden jälkeen edellisen tarkastuksen tulosten pohjalta.

Tilintarkastajan riskiarviointi, olennaisten tilinpäätöserien tunnistaminen sekä tarkastuskausikohtainen tai jatkuvissa toimeksiannoissa kausittain ja/tai vuosittainen tarkastussuunnitelma tulee dokumentoida. Lisäksi tarkastusmenetelmän valinta ja dokumentointi tulee tehdä tarkastuskohdekohtaisiin suunnitelmiin.

4.8 Tarkastustehtävät ja -menetelmät

Tilintarkastajan tulee kuntalain² mukaan tarkastaa vuosittain kunnan kirjanpito, tilinpäätös ja konsernitilinpäätös, hallinto, sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta, sekä valtionosuuksien perusteista annetut tiedot. Seuraavassa on käsitelty näiden tilintarkastuksen osa-alueiden tehtäviä ja toteutusta.

Tilintarkastaja voi omaan harkintaansa perustuen valita tarkastusosa-alueittain riskiarviointiaan perustuen tilintarkastusstrategiaksi joko kontrolleihin perustuvan tai aineistotarkastuslähestymistavan. Mikäli tilintarkastaja valitsee kontrolleihin perustuvan lähestymistavan, tulee tilintarkastajan testata kontrollien toimivuutta. Lisäksi tilintarkastajan tulee tarvittaessa tehdä riskiarviointiin perustuen tarkastusosa-alueeseen soveltuvia aineistotarkastustoimenpiteitä. Kontrollilähestymistapaa on kuvattu kansainvälisissä tilintarkastusstandardeissa, mitä tilintarkastaja voi harkinnan mukaan hyödyntää. Aiemmista tilintarkastuksista saatua tarkastusevidenssiä voidaan tietyissä olosuhteissa käyttää soveltuvana tarkastusevidenssinä, mikäli tilintarkastaja riittävällä tavalla varmistuu siitä, että evidenssi on edelleen relevanttia.

4.8.1 Kirjanpidon, tilinpäätöksen ja konsernitilinpäätöksen tarkastus

Kuntalain mukaan tilintarkastajan on tarkastettava, antavatko kunnan tilinpäätös ja siihen kuuluva konsernitilinpäätös tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti oikeat ja riittävät tiedot kunnan tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta ja toiminnasta. Kunnan tilinpäätös sisältää kuntalain mukaan taseen, tuloslaskelman, rahoituslaskelman ja niiden liitteenä olevat tiedot sekä talousarvion toteutumisvertailun ja toimintakertomuksen.

Kirjanpitoaineistoon kohdistetut tarkastustoimenpiteet luovat perustan tilinpäätöksen oikeellisuuden tarkastamiselle. Näillä tarkastustoimenpiteillä voidaan varmistua esimerkiksi yksittäisten merkittävien liiketapahtumien oikeasta esittämisestä kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä, kulujen kuulumisesta kunnan toimintaan, taloudellisen raportoinnin kannalta olennaisten kontrollien toimivuudesta sekä tietojärjestelmien välisen tiedonsiirron luotettavuudesta.

Kirjanpitoaineistoon ja tilinpäätökseen voidaan kohdistaa esimerkiksi seuraavia tarkastustoimenpiteitä:

1. Analyttiset tarkastustoimenpiteet

Analyttisillä tarkastustoimenpiteillä voidaan arvioida tilinpäätökseen sisältyvien erien järkevyyttä esimerkiksi vertailemalla kyseisen erän kehitystä tilikausien välillä tai suhteessa toiseen tilinpäätöserään. Analyttisten toimenpiteiden avulla voidaan myös tarkastella tilinpäätöstä kokonaisuutena ja pyrkiä tunnistamaan muutokset tai poikkeamat, joihin tulee kohdistaa tarkastustoimenpiteitä tilintarkastajan aiemmin laatiman tarkastussuunnitelman lisäksi.

Analyttisten tarkastustoimenpiteiden yhteydessä tulee verrata tarkasteltavan tilinpäätöserän kehitystä tilintarkastajan muiden tarkastustoimenpiteiden yhteydessä saaman käsitykseen kyseisen erän kehityksestä.

² Muiden julkisyhteisöjen kuin kuntien tilintarkastuksessa on huomioitava kutakin julkisyhteisöä koskevat säädökset tilintarkastajan tehtävästä

Jos tilintarkastaja havaitsee näiden tietojen välillä epäloogisuutta, tulee havaitut erot tutkia esimerkiksi tekemällä tiedusteluja johdolle ja/tai muille tilivelvollisille sekä suorittamalla tarpeellinen määrä muita tarkastustoimenpiteitä.

Analyttisten tarkastustoimenpiteiden suunnittelussa tulee huomioida se, että ne eivät pelkästään riitä, kun määritellään tilintarkastuksen kannalta merkittävään riskiin kohdistettavia tarkastustoimenpiteitä. Merkittävän riskin erille tulee suunnitella myös toimintaprosessiin ja siihen muodostettaviin kontrolleihin kohdistuvia toimenpiteitä.

2. Aineistotarkastustoimenpiteet

Aineistotarkastuksella tilintarkastaja selvittää taloushallinnon tuottamien tietojen oikeellisuutta, luotettavuutta, tarkkuutta ja kirjanpitosäännösten noudattamista. Kirjanpidon aineistotarkastustoimenpiteet voivat sisältää tuotto- ja kuluvientien tarkastusta tositaiteiston avulla, oikaisukirjausten, tilinpäätösvientien ja muiden pääkirjavientien tarkastusta tositaiteiston ja sitä tukevien dokumenttien perusteella sekä tilinpäätöserien sisällön tarkastusta tase-erittelyiden, tositteiden ja muun aineiston avulla. Aineistotarkastustoimenpiteitä tulee kohdentaa tilinpäätöksen kannalta olennaisiin tuotto- ja kululajeihin, joihin arvioidaan liittyvän olennaisen virheen tai väärinkäytöksen riski.

Aineistotarkastustoimenpiteitä suunniteltaessa voidaan ottaa huomioon kyseisen tuotto- tai kululajin taustalla olevaan toimintaprosessiin liittyvien, tarkastuksen kannalta merkittävien kontrollien olemassaolo ja toimivuus. Jotta aineistotarkastuksen määrää voidaan vähentää, tulee tarkastajan varmistua keskeisten kontrollien toimivuudesta niitä testaamalla.

Aineistotarkastustoimenpiteitä suunniteltaessa on suositeltavaa harkita ulkopuolisten vahvistusten käyttöä, sillä ulkopuolisten vahvistusten avulla saadaan muita tarkastustoimenpiteitä vahvempi evidenssi tarkastettavan tilinpäätöserän oikeellisuudesta. Ulkopuolisia vahvistuksia voidaan pyytää esimerkiksi saamis- ja velkasaldojen oikeellisuuden varmistamisessa, sopimusehtojen täydellisyyden varmistamisessa ja tilinpäätökseen sisältyvien varausten riittävyyden arvioimisessa.

3. Kirjanpidon ja tilinpäätöksen välinen yhteys

Tilinpäätöksen oikeellisuuden tarkastamiseen liittyy myös sen varmentaminen, että osakirjanpidoista tiedot ovat siirtyneet virheettömästi pääkirjanpitoon ja edelleen tilinpäätökseen. Osana taloudellisen raportoinnin tarkastustoimenpiteitä tilintarkastajan tulee varmistua siitä, että tarkastuskohde on muodostanut riittävät kontrollit esimerkiksi täsmäytyksin tiedonsiirron oikeellisuuden varmistamiseksi. Näiden kontrollien puuttuminen tai toimimattomuus voivat lisätä merkittävästi tilinpäätökseen sisältyvän olennaisen virheen tai väärinkäytöksen riskiä.

4. Tilinpäätöksen sisällön ja esittämistavan oikeellisuus

Tilintarkastajan tulee varmistaa, että tarkastuksen kohteena oleva tilinpäätös vastaa sisällöltään ja esittämistavaltaan tarkastuskohdetta koskevia säännöksiä. Kuntien tilintarkastuksissa tulee tällöin varmistaa, että kunnan tilinpäätös on laadittu kirjanpitolautakunnan kuntajaoston antamien, tilinpäätöksen eri osia koskevien yleisohjeiden ja lausuntojen mukaisesti. Kuntajaoston yleisohjeet ovat kuntia sitovia kuntalakiin perustuvia kirjanpitolain soveltamisohjeita. Seurakuntia koskevat vastaavalla tavalla Kirkkohallituksen antamat, tilinpäätöksen sisältöä ja esittämistapaa koskevat ohjeet.

5. Konsernitilinpäätös

Tilintarkastajan tulee varmistua tilinpäätökseen sisältyvän konsernitilinpäätöksen oikeellisuudesta. Tilintarkastustoimenpiteiden kohteena ovat mm.

- yhdistelyiden oikeellisuus
- olennaisten eliminointi- ja oikaisukirjausten oikeellisuus
- laskutoimitusten oikeellisuus
- konsernitilinpäätöksen tositeaineiston asianmukaisuus
- konsernitilinpäätöstä koskevan tiedonsiirron oikeellisuus (konsernilaskelmat vs. tilinpäätös)
- konsernitilinpäätöksen sisällön ja esittämistavan oikeellisuus tilinpäätöksessä huomioiden kirjanpitolautakunnan kuntajaoston konsernitilinpäätöstä ohjaavat yleisohjeet ja lausunnot.

4.8.2 Hallinnon tarkastus

Kuntalain mukaan tilintarkastajan on tarkastettava, onko kunnan hallintoa hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti. Hallinnon tarkastuksen kohteena voivat tällöin olla esimerkiksi

- valtuuston, hallituksen ja lautakuntien päätösten lainmukaisuus ja säännösten mukaisuus sekä päätösvaltuudet
- valtuuston päätösten täytäntöönpano
- viranhaltijapäätösten lain- ja säännösten mukaisuus sekä päätösvaltuudet
- talousarvion toteutuminen osana valtuuston päätösten noudattamista
- esteellisyydet ja sidosryhmäkisteri
- alijäämän kattaminen kuntalain edellyttämällä tavalla
- olennaiset tarkastuskohdetta koskevat sopimukset
- keskeneräiset riita-asiat tai tarkastuskohdetta vastaan esitetyt vaateet, oikeudenkäynnit

Tilintarkastaja voi kohdistaa tarkastustoimenpiteitä vuosittain tarkastuksen painopistealueiden ja tarkastussuunnitelmansa mukaisesti eri osa-alueisiin. Tarkastuskohteen päätöksentekoa on tarkastettava vuosittain ja tarkastustoimenpiteitä on kohdistettava hallituksen ja valtuuston päätöksentekoon. Myös talousarvion toteutuminen osana valtuuston päätösten noudattamista on tarkastettava vuosittain.

Hallinnon tarkastuksen yhteydessä saadaan merkittävää tietoa myös tilinpäätöksen oikeellisuuden tarkastamisen tueksi. Päätösten läpikäynnissä voidaan mm. tunnistaa tarkastuskohdetta koskevia vastuita tai vaateita, jotka tulee huomioida tilinpäätöksen laadinnassa.

4.8.3 Sisäinen valvonta, riskienhallinta ja konsernivalvonta

Kuntalain mukaan tilintarkastajan on tarkastettava, onko kunnan sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta järjestetty asianmukaisesti. Sisäisen valvonnan järjestämiseen liittyy tilintarkastuksen suunnittelun yhteydessä muodostettu ja dokumentoitu käsitys kunnan sisäisestä valvontaympäristöstä, tietojärjestelmistä sekä kontrollien toimivuuden seurannasta. Lisäksi sisäisen valvonnan järjestämistä voidaan tarkastaa osana olennaisiin tilinpäätöseriin liittyvien toimintaprosessien läpikäynnin ja prosessiin muodostettujen kontrollien tarkastuksen yhteydessä. Tilintarkastuksen suunnittelun yhteydessä muodostetaan käsitys myös tarkastuskohteen riskien arviointiprosessista sekä riskienhallinnan menetelmistä ja tasosta.

Sisäisen valvonnan toimivuudesta saadaan evidenssiä myös kirjanpidon ja tilinpäätöksen tarkastuksen yhteydessä. Erityisesti kun tarkastuksessa havaitaan virheitä tai puutteita, tilintarkastajan tulisi arvioida ja selvittää, johtuuko virhe sisäisen valvonnan puutteista tai kontrollien toimimattomuudesta, ja huomioida

tekemänsä arvio osana sisäisen valvonnan järjestämistä koskevaa arviota. Erityisesti väärinkäytötapauksissa tilintarkastajan tulee arvioida, sisältyykö sisäiseen valvontaan sellaisia puutteita, jotka ovat edesauttaneet väärinkäytöksen syntymistä. Havaitut olennaiset puutteet tulee raportoida viivytyksettä asiaan kuuluville tahoille.

Sisäisen valvonnan järjestämistä koskeva kuva rakentuu useiden kunnan tilintarkastukseen liittyvien työvaiheiden yhteydessä. Lisäksi tilintarkastajan tulee ottaa huomioon kokonaisarviota tehdessään kunnan johdon toimintakertomuksessa antama selvitys kunnan sisäisen valvonnan järjestämisestä sekä arvioida annetun selvityksen paikkansa pitävyyttä. Tilintarkastajan tulee dokumentoida eri tarkastusvaiheiden yhteydessä muodostamansa kokonaiskäsitys sisäisen valvonnan järjestämisen tasosta osana tilikautta koskevaa tilintarkastusdokumentaatiota.

Konsernivalvonnan osalta tilintarkastajan tulee muodostaa käsitys siitä, miten konsernin emo ohjaa ja valvoo konserniyhtiöidensä toimintaa. Konserniohjaus ja -valvonta ovat kunnissa konsernijohdon tehtävä – konsernijohtoon kuuluvat ainakin hallitus, kunnanjohtaja sekä virkamiehet, joiden vastuulle on kunnan sisäisin säännösin määritelty konserniyhtiöiden ohjaus ja valvonta. Konsernivalvonnan tavoitteena on varmistaa, että konserniyhtiöihin ei sisälly sellaisia merkittäviä riskejä, joista emoyhteisö ei saisi tietoa, ja jotka voisivat toteutuessaan aiheuttaa merkittäviä taloudellisia seuraamuksia myös emoyhteisölle, jonka rahoitus tapahtuu julkisin varoin.

Konsernivalvontaa tarkastaessaan tilintarkastaja voi arvioida mm. seuraavia seikkoja:

- miten konserniohjaukseen ja -valvontaan liittyvät vastuut on jaettu
- onko konserniohjeissa määritellyt konsernijohdon tehtävät toteutettu
- millaisia konserniohjeita emo on konserniyhtiöille antanut ja miten on varmistettu, että ohjeet on huomioitu yhtiöiden päätöksenteossa
- millaisia ohjeita on annettu emoa tytäryhtiöiden päättävissä elimissä toimiville emon edustajille ja miten niiden noudattamista on valvottu
- onko tytäryhtiöiden tavoitteiden toteutumista seurattu ja onko edellytetty selvityksiä poikkeamille
- ovatko tytäryhtiöiden raportointivelvoitteet toteutuneet konserniohjeessa määritellyllä tavalla
- onko konserniohjeita noudatettu ns. ennakkolupaa vaativissa asioissa

Konserniohjauksen ja -valvonnan tarkastuksessa otetaan huomioon tilintarkastajan konserniyhtiöistä saamat tiedot. Tietoja voidaan saada joko yhtiöiden tilintarkastajien raporteista tai toimimalla konserniyhteisöjen tilintarkastajana.

Tilintarkastajan tulee ottaa huomioon konsernivalvontaa koskevaa kokonaisarviota tehdessään myös kunnan johdon toimintakertomuksessa antama selvitys konsernivalvonnan järjestämisestä sekä arvioida annetun selvityksen paikkansa pitävyyttä. Tilintarkastajan tulee dokumentoida muodostamansa kokonaiskäsitys konsernivalvonnan järjestämisen tasosta osana tilikautta koskevaa tilintarkastusdokumentaatiota.

4.8.4 Valtionosuuksien perusteista annetut tiedot

Kuntalain mukaan kunnan tilintarkastajan on osana tilintarkastusta tarkastettava, ovatko valtionosuuksien perusteista annetut tiedot oikeita. Kuntalain mukainen valtionosuuksien tarkastus sisältää laskennallisten valtionosuuksien perustaksi annettujen tietojen tarkastamisen mutta ei tiettyyn tarkoitukseen kohdennettujen valtionavustusten tarkastusta.

Kuntalain perusteluissa valtionosuuksien tarkastamista on kuvattu seuraavasti: Valtionosuudet ovat laskennallisia eikä niiden käytöstä tarvitse antaa vuosittaisia tilityksiä. Kunnan on annettava valtion viranomaisille tietoja valtionosuuksien määräytymisen ja maksamisen perusteista.

Tilintarkastajan tulisi tarkastaa valtionosuuksien perustaksi annettujen tietojen oikeellisuutta niiden luotettavuuden varmistamiseksi. Valtionosuuksien perustaksi annettuja tietoja ovat esimerkiksi Tilastokeskuksen keräämä Kunnan talous- ja toimintatilasto sekä Opetushallituksen keräämät oppilasmäärätiedot. Tarkastukseen kuuluu ensisijaisesti tietojenkeruujärjestelmän luotettavuuden varmistaminen.

Valtionosuuksien perusteista annettujen tietojen tarkastamisesta on laadittu erillinen suositus.

4.9 Tarkastustoimenpiteiden dokumentointi

4.9.1 Tilintarkastajan työpaperit

Tilintarkastajan on koottava tai laadittava työpaperit, jotka todentavat suoritettujen tarkastusten ja luovat edellytykset tarkastuksen laadunvarmistukselle.

Työpapereihin kuuluu myös tarkastuskohteen ulkopuolelta täydentävänä tai vertailevana tietona kerättyä todentavaa aineistoa (evidenssiä). Tilintarkastusdokumentaatioon sisällytetään tilintarkastussuunnitelmat, analyysit, muistiot, yhteenvedot merkittävistä asioista, vahvistuskirjeet, johdon antamat kirjeet, tarkistuslistat sekä merkittäviä asioita koskeva kirjeenvaihto mukaan lukien sähköpostiviestit. Tilintarkastajan tulee dokumentoida myös merkittäviä seikkoja koskevat keskustelut, jotka hän on käynyt toimivan johdon, hallintoelinten ja muiden tahojen kanssa, mukaan lukien se, millaisista merkittävistä seikoista keskusteltiin ja milloin ja keiden kanssa keskustelut käytiin. Tilintarkastuksen työpaperit eivät ole julkisia.

Tilintarkastajan tulee työpapereidensa perusteella voida osoittaa työn tulleen tehdyksi julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Työpapereiden tulee myös osoittaa, miten havainnot on johdettu tehdystä työstä. Tarkastusdokumenteista tulee käydä ilmi myös vastuullisen tai tarkastusvastuullisen tilintarkastajan avustavien tarkastajien työpapereiden läpikäynti.

Tilintarkastajan työpapereiden perusteella ulkopuolisen tilintarkastuksen ammattilaisen tulee pystyä muodostamaan kokonaiskuva työn suunnittelusta, toteutuksesta, tuloksista ja niiden perusteella tehdyistä johtopäätöksistä. Kaikkien tarkastukseen liittyvien yksityiskohtien dokumentointia ei voida pitää tarpeellisenä eikä myöskään käytännön työn kannalta tarkoituksenmukaisena.

Tilintarkastajan tulee koota tilintarkastusdokumentaatio yhtenäiseksi tilintarkastusaineistoksi ja saattaa hallinnolliset toimenpiteet, jotka koskevat lopullisen tilintarkastuskansion kokoamista, päätökseen oikea-aikaisesti tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen. Lopullisen tilintarkastusaineiston kokoamistyön loppuunsaattamisen enimmäisaika on yleensä enintään 60 päivää tilintarkastuskertomuksen antamispäivästä. Lopullisen tilintarkastusaineiston kokoamisen jälkeen tilintarkastaja ei saa tuhota eikä poistaa minkäänlaista tilintarkastusdokumentaatiota ennen sen säilyttämisaajan päättymistä.

4.9.2 Tarkastusaineiston säilyttäminen

Tarkastusdokumentit arkistoidaan siten, että ulkopuolisella ei ole mahdollisuutta päästä käsiksi tarkastusdokumentteihin. Yleinen asiakirjojen säilytysaikausausitus on vähintään 10 vuotta tilikauden päättymisestä, mutta esimerkiksi EU- hankkeissa säilytysaika voi olla vielä tätä pidempi. Tilintarkastuslain mukaan tilintarkastajan on säilytettävä 1 luvun 1 §:n 1 ja 2 momentissa tarkoitettua toimeksiantoa koskevat asiakirjat vähintään kuusi vuotta.

Kaikki dokumentit voidaan säilyttää joko sähköisesti tai paperimuodossa. Sähköiset työpaperit säilytetään siten, että asiakirjat ovat saatavilla säilytysajan puitteissa ja sen jälkeen niiden asianmukaisesta tuhoamisesta huolehditaan. Sähköisesti säilytetyistä työpapereista tulee olla varmuuskopiot.

4.10 Raportointi

Tilintarkastajan raportointi voi olla kirjallista tai suullista ja sen tarkoituksena on välittää tarkastuskohteelle tietoa tarkastuksessa tehdyistä havainnoista. Vähäisistä asioista voidaan raportoida suullisesti tarkastuskohteessa mahdollisesti tarvittavien korjausten aikaansaamiseksi. Tilintarkastajan raportointi, mukaan lukien suullinen raportointi, tulee olla dokumentoitu työpapereissa. Tilintarkastajan työpapereihin tulee sisältyä lisäksi kopiot lopullisista raporteista, kuten tilintarkastuskertomuksesta, tilintarkastajan ilmoituksesta, tilintarkastuspöytäkirjasta ja tilinpäätösmerkinnästä.

Raportin tulee olla ajankohtainen, helposti ymmärrettävä ja siinä tulee olla erotettavissa johtopäätökset ja suositukset muusta tekstistä. Esitetyistä asioista pitää olla riittävä todennus dokumentoitu työpapereissa. Tärkeitä asioita ei riittävän näytön puutteen vuoksi pidä jättää raportoimatta, vaan ne on hyvä tuoda esiin ja ilmaista selvästi havaintoon liittyvät varaukset. Raportissa on mainittava, jos julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa ei jossain olennaisessa asiassa ole voitu noudattaa tai jos tarkastus on tehty rajatusti.

Havaitut epäkohdat raportoidaan suullisesti tai kirjallisesti asian merkittävyys ja muu informaatioarvo huomioon ottaen. Olennaiset korjausta vaativat epäkohdat, virheet ja väärinkäytökset on saatettava viipymättä vastuullisen johdon tietoon. Väärinkäytöksestä raportoitaessa on otettava huomioon, että väärinkäytöksen tekijä voi teon havaituksi tultua hävittää tai peitellä jälkiään. Jos tilintarkastaja kesken tilikauden havaitsee merkittävää huomauttamista tarkastuskohteen hallinnosta ja taloudesta, on asiasta viipymättä ilmoitettava tarkastuskohteen hallitukselle tai muulle vastaavalle toimielimelle.

Tilintarkastuksessa esiin tulleet olennaiset asiat esitetään kirjallisesti. Ennen raportin antamista tarkastettavan annetaan kommentoida esille tuotavia havaintoja ja suosituksia ja näin varmistetaan tietojen oikeellisuutta. Tarkastettavan kommentointimahdollisuus vahvistaa luottamusta tarkastustoiminnan objektiivisuuteen ja turvaa sen laatua.

Raportoinnin jälkeen tilintarkastaja seuraa, ryhdytäänkö asiassa tarvittaviin toimiin. Tilintarkastajan on hyvä keskusteluin varmistaa, että vastuuhenkilöt ja vastuullinen johto ovat ymmärtäneet esitetyt havainnot tilintarkastajan tarkoittamalla tavalla. Jos vastuuhenkilöt ja vastuullinen johto eivät ryhdy riittäviksi katsottaviin toimiin, asiasta on raportoitava ylemmälle päätöksentekijälle.

Tilintarkastajan on raportoidessaan otettava huomioon viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetun lain (julkisuuslain) määräykset, koska JHT – tai JHTT- tilintarkastaja on julkisuuslain tarkoittama viranomainen ja JHT- tilintarkastaja ja JHTT-tilintarkastaja toimivat tehtävässään JHTL:n mukaisella virkavastuulla. Tilintarkastajan tulee ratkaista julkisuuslain perusteella, onko hänen antamansa raportti julkinen vai salassa pidettävä. Jos raportti on tarkoitettu salassa pidettäväksi, siihen tulee tehdä salassapitomerkinä ja viitata julkisuuslain salassapitoperusteeseen, esim. kun tilintarkastajan tarkastusraportit sisältävät kuvauksia julkisyhteisön sisäisen valvonnan ympäristöstä, toimista, kontrolleista ja puutteista.

Julkisiksi tulleiden tarkastusraporttien sisältöä ja tulkintaa koskeviin kysymyksiin vastaa ensisijaisesti tarkastuskohde, jota raportti koskee ja vasta toissijaisesti tilintarkastaja, tarkastuskohteen kanssa asiasta sovittuaan.

4.10.1 Tilintarkastuskertomus

Tilintarkastajan on annettava suoritetusta tarkastuksesta tilintarkastuskertomus, joka on julkinen asiakirja. Tilintarkastuskertomuksesta ja sen sisällöstä sekä kertomuksessa mahdollisesti annettavista muistutuksista on määräyksiä kuntalaisia. Jos tarkastuskohdetta koskevissa säädöksissä ei ole määräyksiä tilintarkastuskertomuksesta, kertomuksen laatimisessa noudatetaan tilintarkastuslain määräyksiä.

Kuntalain mukaan tilintarkastajan on annettava valtuustolle kultakin tilikaudelta kertomus, jossa esitetään tarkastuksen tulokset. Kertomuksessa on myös esitettävä, onko tilinpäätös hyväksyttävä ja voidaanko toimielimen jäsenelle ja asianomaisen toimielimen tehtäväalueen johtavalle viranhaltijalle eli tilivelvolliselle myöntää vastuuvapaus. Jos tilintarkastaja havaitsee, että kunnan hallintoa ja taloutta on hoidettu vastoin lakia tai valtuuston päätöksiä eikä virhe tai aiheutunut vahinko ole vähäinen, tilintarkastuskertomuksessa on tehtävä asiasta tilivelvolliseen kohdistuva muistutus. Muistutusta ei voida kohdistaa valtuustoon. Vastaavanlaiset säännökset tilintarkastuskertomuksen mukauttamisesta sisältyvät myös muita yhteisömuotoja koskeviin säännöksiin.

Kun tilintarkastaja päätyy mukauttamaan tilintarkastuskertomustaan, mukauttamisen perusteet on dokumentoitava tilintarkastuksen työpapereihin. Myös tilanteissa, joissa merkittävien havaintojen osalta päädytään siihen, ettei tarvetta mukautukselle ole, perustelut mukauttamatta jättämiselle tulee perustella. Pääsääntöisesti tilintarkastajan tulee hankkia toisen auktorisoidun tilintarkastajan näkemys mukauttamisen perusteista ja mukauttamistavasta tai mukauttamatta jättämisestä, sekä dokumentoida käyty keskustelu työpapereihin.

Jos tilintarkastaja on suorittanut tarkastuksen olosuhteissa, joissa julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa ei ole voitu noudattaa tai tarkastus on tehty rajatusti, siitä on mainittava kertomuksessa. Lisäksi tilintarkastajan on annettava tarpeelliset lisätiedot tilintarkastuskertomuksessa, mikäli tarkastuksessa on tullut esiin merkityksellisiä seikkoja.

Kuntien tilintarkastuskertomuksista on laadittu erillinen suositus.

4.10.2 Tilintarkastusmerkintä

Tilintarkastajan on tehtävä tilinpäätökseen tilintarkastusmerkintä, jossa viitataan tilintarkastuskertomukseen. Merkinnällä tilintarkastaja todentaa, että tilintarkastus on suoritettu, tarkastuksen kohteena on ollut merkinnällä varustettu tilinpäätös ja, että tilintarkastuskertomus on annettu.

Tilintarkastusmerkintä suositellaan tehtävän seuraavasti:

”Suoritetusta tilintarkastuksesta on tänään annettu kertomus.”

Päiväys ja allekirjoitukset

4.10.3 Tilintarkastuspöytäkirja

Kuntalain mukaan tilintarkastajan on ilmoitettava havaitsemistaan olennaisista epäkohdista viipymättä kunnanhallitukselle annettavassa tilintarkastuspöytäkirjassa. Tilintarkastuspöytäkirja annetaan lisäksi tiedoksi tarkastuslautakunnalle.

5 Tilintarkastajan muut tehtävät

Varsinaisen tilintarkastuksen lisäksi tilintarkastajan tehtäviin voi sisältyä tilintarkastukseen kuulumattomia muita varmennustehtäviä, esim. yleisluonteisia tarkastuksia tai EU:n ja Business Finlandin rahoittamien hankkeiden ja niitä koskevien tilitysten tarkastuksia, sekä muita tehtäviä kuten esimerkiksi tarkastuslautakunnan sihteerinä toimiminen. Tilintarkastajan muissa tehtävissä on otettava huomioon tämän suosituksen lisäksi tarkastuksen kohteena olevan asian erillisohjeistus sekä tilintarkastajan harkinnan mukaan soveltuvin osin kansainväliset tilintarkastusstandardit. Ottaessaan vastaan tilintarkastukseen kuulumattomia tehtäviä tilintarkastajan tulee varmistua, ettei hänen riippumattomuutensa varsinaisessa tilintarkastustehtävässä vaarannu.

Muihin kuin varsinaiseen tilintarkastukseen kuuluvien varmennustehtävien lausunnoista tulee selvästi ilmetä, että kyse on lakisääteiseen tilintarkastukseen kuulumattomasta erityistehtävästä. Lausunnosta tulee ilmetä tarkastuksen kohde, suorittamistapa, tulos, suorittaja sekä muu tarvittava informaatio.

6 Tilintarkastuksen laadunvarmistus

Patentti- ja rekisterihallituksen (PRH) alainen Tilintarkastusvalvonta valvoo tilintarkastuksen laatua ja sen lainmukaisuutta sekä tilintarkastajien toimintaa ja ammattitaitoa säännöllisten laaduntarkastusten ja yksittäistapausten tutkimuksen avulla. PRH määrää laaduntarkastukseen yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastajat vähintään joka kolmas vuosi ja muiden yhteisöjen tilintarkastajat vähintään joka kuudes vuosi. Tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen on otettava huomioon laaduntarkastuksen perusteella annetut suositukset kohtuullisen ajan kuluessa. Tilintarkastusvalvonnan laadunvalvontatoiminnan sisällöstä on lisätietoa Patentti- ja rekisterihallituksen verkkosivuilla (www.prh.fi).

Tilintarkastajan on huolehdittava tilintarkastustyönsä laadusta ja osallistuttava tilintarkastuslain mukaiseen laaduntarkastukseen. Keskeisenä tekijänä tilintarkastuksen laadunvarmistuksessa voidaan pitää tilintarkastajan velvollisuutta ylläpitää ja kehittää ammattitaitoaan, mikä edellyttää mm. tilintarkastusten säännöllistä tekemistä ja kouluttautumista. Tilintarkastajan tulee myös kyetä käyttämään tehokkaita ja ajanmukaisia työmenetelmiä ja hankkia riittävässä määrin ajankohtaista alaa koskevaa tietoa.

Tilintarkastuksen yleisen laadunvarmistuksen tavoitteena on, että ennen toimeksiannon vastaanottamista suoritetaan asiakkaan riittävä arviointi, tarkastaja on riippumaton suhteessa asiakkaaseen ja että tarkastustiimi on toimeksiantoon sopiva.

Toimeksiantokohtainen laadunvarmistus kohdistuu suoraan yksittäisen toimeksiannon suorittamiseen, ja se on näin ollen keskeinen hyvän laadun varmistamisessa. Toimeksiantokohtaisen laadunvarmistuksen tavoitteena on, että toimeksianto on suunniteltu asianmukaisesti ja toteutettu tarkoituksenmukaisesti ja että työtehtävät on suoritettu tämän suosituksen mukaisesti. Suoritettu tilintarkastustyö on myös jälkikäteen kyettävä todentamaan tilintarkastajan laatimien työpapereiden perusteella.