

2017

Vuosiraportti laaduntarkastuksista



PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

Tilintarkastusvalvonta
5.1.2018
Päivitetty 9.2.2018

SISÄLLYSLUETTELO

Vuosiraportti laaduntarkastuksista	2
1. Yhteenveto vuonna 2017 toteutetuista laaduntarkastuksista	2
2. Tilintarkastusyhteisöjen laadunvalvontajärjestelmän laaduntarkastukset	3
3. Vuonna 2017 toteutetut tilintarkastajien laaduntarkastukset	3
3.1. Tilintarkastajien ja toimeksiantojen valinnat	4
3.2. Tilintarkastajien laaduntarkastusten tulokset	5
3.3. Tilintarkastajien laaduntarkastusten havainnot	6
4. Laaduntarkastusten havainnot aihealueittain	6
4.1. Olennaisuuden määrittäminen	7
4.2. Painopistealueet	10
4.3. Suoritetun tarkastustyön läpikäynti	17
4.4. Muita merkittäviä havaintoja	18
5. Tilintarkastuskertomukset	19
5.1. Tilintarkastuskertomuksiin liittyvät merkittävät havainnot	19
5.2. Tilintarkastuksen kohde ja lausunto	20
5.3. Lausunnon perustelut	20
5.4. Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat	21
5.5. Tilinpäätöstä koskevat johdon velvollisuudet ja tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa	21
5.6. Muut raportointivelvoitteet	22
6. Tilintarkastuksen laadun kehittäminen	22

Vuosiraportti laaduntarkastuksista

1. Yhteenveto vuonna 2017 toteutetuista laaduntarkastuksista

Tilintarkastusvalvonnan suorittamien laaduntarkastusten tavoitteena on edistää tilintarkastuksen korkeaa laatua sekä lisätä luottamusta tilintarkastukseen ja sitä kautta taloudellisen raportoinnin luotettavuuteen. Pyrimme tunnistamaan tilintarkastuksessa osa-alueita, joita tulisi näkemyksemme mukaan kehittää tilintarkastuksen laadun ja lakien sekä säännösten noudattamisen varmistamiseksi.

Yhteenveto vuoden 2017 laaduntarkastuksen laajuudesta ja tuloksista

Yhteisöjen laadunvalvonta

Laaduntarkastukseen määrättiin neljä tilintarkastusyhteisöä. Lisäksi vuonna 2017 annettiin päätökset vuoden 2016 aikana laaduntarkastukseen määrättyjen tilintarkastusyhteisöjen laadunvalvontajärjestelmien laaduntarkastuksista.

301 määrättyä laaduntarkastusta

Laaduntarkastukseen määrättiin yhteensä 301 tilintarkastajaa, joista laaduntarkastus tehtiin yhteensä 235 tilintarkastajalle. Näistä PRH:n laadunvarmistuksen asiantuntijoiden tekemiä tarkastuksia oli 102 ja ammatissa toimivien tilintarkastajien tekemiä tarkastuksia 133.

66 % kaikista laaduntarkastuksista hyväksyttiin

Laaduntarkastuksissa todettujen havaintojen perusteella useissa tilintarkastuksissa hyvän tilintarkastustavan noudattamista ei voitu todentaa tarkastusevidenssin puutteellisuuden vuoksi. Kaikkiaan kolmasosa laaduntarkastuksissa läpikäytyjen toimeksiantojen tilintarkastuksista todettiin puutteellisiksi.

Merkittäviä havaintoja

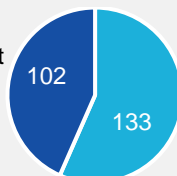
Laaduntarkastuksissa tehtiin merkittäviä havaintoja lähes kaikissa tilintarkastuksen vaiheissa ja osa-alueissa. Erityisesti kehittämiskohteita havaittiin laaduntarkastuksen painopistealueilla kuten liikevaihdon ja vaihto-omaisuuden tilintarkastuksessa.

Havainnot tilintarkastuskertomuksista

Tilintarkastajien antamissa tilintarkastuskertomuksissa todettiin paljon virheitä. Tilintarkastuskertomusten muotoseikoissa havaittiin virheitä pääasiassa pienissä yhteisöissä tai yksittäin toimivien tilintarkastajien antamissa tilintarkastuskertomuksissa. Lausuntojen virheellisyyteen liittyviä havaintoja tehtiin myös muiden tilintarkastajien laaduntarkastuksissa.

Laaduntarkastuksia yhteensä

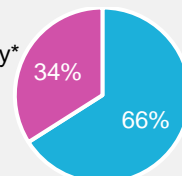
PRH:n tekemät



Tilintarkastajien tekemät

Laaduntarkastuksen tulokset

Ei hyväksytty*



Hyväksytty

*Sisältää tulokset hylätty, uusinta ja tutkinta

2. Tilintarkastusyhteisöjen laadunvalvontajärjestelmän laaduntarkastukset

Yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastuksia tekevät tilintarkastusyhteisöt ja niiden laadunvalvontajärjestelmät ovat arvioinnin ja testauksen kohteena kolmen vuoden välein. Muita tilintarkastusyhteisöjä valvotaan niiden toiminnan laajuus ja monimutkaisuus huomioon ottaen.

Kolmen vuonna 2016 laaduntarkastukseen määrätyn tilintarkastusyhteisön laaduntarkastuksesta on annettu päätös vuonna 2017. Yksi päätöksistä ei ole lainvoimainen. Vuonna 2017 laaduntarkastuksen kohteena on ollut neljä tilintarkastusyhteisöä laadunvalvontajärjestelmineen. Näistä laaduntarkastuksista ei vielä ole annettu päätöksiä.

Vuosina 2016–2017 laadunvalvontajärjestelmän laaduntarkastukseen määrätyt yhteisöt on esitetty alla olevassa taulukossa:

Vuosi	Laaduntarkastukseen määrätyt yhteisöt
2016	Idman Vilén Grant Thornton Oy Ernst & Young Oy PricewaterhouseCoopers Oy
2017	BDO Oy DHS Oy Audit Partners Moore Stephens Rewinet Oy Pohjois-Suomen Tilintarkastus Oy

3. Vuonna 2017 toteutetut tilintarkastajien laaduntarkastukset

Laadun epätasaisuus ja havaintojen määrä tilintarkastuksen olennaisilla osa-alueilla vuonna 2016 vaikuttivat siihen, että tilintarkastusvalvonta teki useita muutoksia laaduntarkastusten suorittamisessa. Uudistukset koskivat muun muassa laaduntarkastusten laajuutta, sisältöä ja tarkastettavien toimeksiantojen valintaa.

Kaikki tilintarkastajat ovat vuodesta 2017 alkaen joko kolmen tai kuuden vuoden välein henkilökohtaisesti laaduntarkastuksen kohteena. Lisäksi tilintarkastaja voidaan määrätä laaduntarkastukseen riskiperusteisesti.

Tilintarkastajan laaduntarkastus tehdään arvioimalla tilintarkastajan tilintarkastustyötä tilintarkastusvalvonnan valitsemassa tilintarkastustoimeksiannossa. Laaduntarkastuksessa arvioidaan, voidaanko valitun toimeksiannon tilintarkastus todeta suoritetuksi hyvää tilintarkastustapaa noudattaen. Osana hyvän tilintarkastustavan noudattamisen valvontaa arvioidaan, miten tilintarkastaja on huomionnut relevanttien tilintarkastusstandardien vaatimukset ja ovatko tilintarkastajan tarkastustoimenpiteet keskittyneet tilintarkastuksen kannalta olennaisiin ja merkittäviin asioihin. Tilintarkastuskansiossa olevan dokumentaation perusteella tulee pystyä toteamaan, että lausunnon tueksi on hankittu riittävä määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ja toisaalta, että tilintarkastajan raportointi on tilintarkastuksessa tehtyjen havaintojen mukaista.

Vuonna 2017 laaduntarkastukseen määrättiin 301 tilintarkastajaa, joista laaduntarkastus tehtiin 235 tilintarkastajalle. Laaduntarkastusten peruuntumisista suurin osa (41 kappaletta) johtui siitä, että tilintarkastaja haki hyväksymisen lakkauttamista laaduntarkastukseen määräämisen jälkeen. Laaduntarkastusten

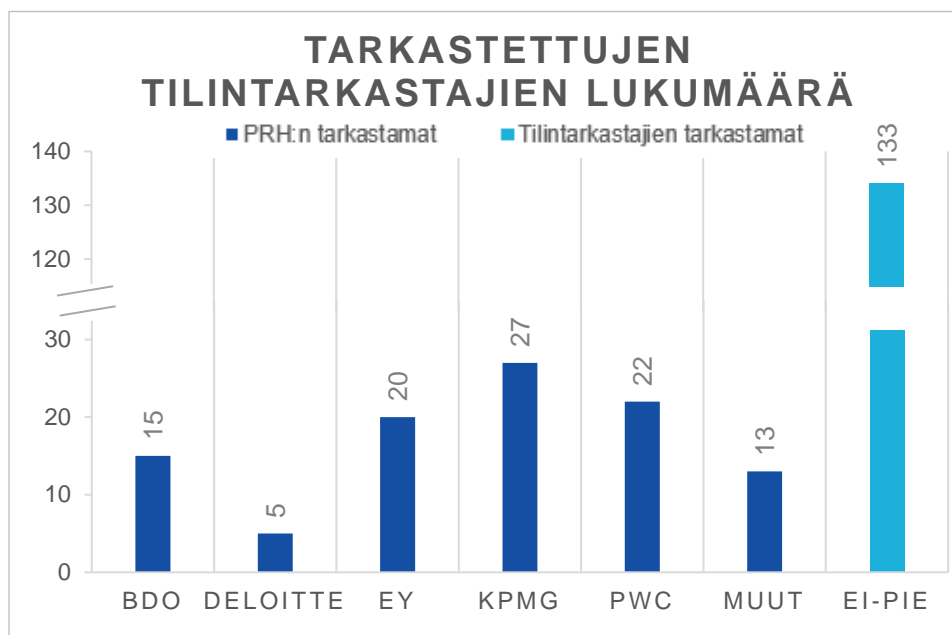
perusteella kymmenen tilintarkastajan toiminta siirrettiin tutkinta-asiat ja laillisuusvalvonta -yksikölle jatkokäsittelyyn. Näistä yksi on jo saatettu päätökseen. Seuraavassa taulukossa on esitetty tarkempi yhteenveto toteutettujen laaduntarkastusten lukumääristä:

Toteutetut laaduntarkastukset 2017	Lukumäärä
Määrätty laaduntarkastukseen	301
Hyväksyminen lakkautettu tilintarkastajan hakemuksesta	41
Muu syy	13
Laaduntarkastus peruuntunut	54
Tilintarkastajat, joilla ei ollut toimeksiantoja	7
Muu syy	5
Laaduntarkastusta siirretty myöhemmin suoritettavaksi	12
Laaduntarkastukset yhteensä	235
Asian käsittely tutkinta-asiat ja laillisuusvalvonta -yksikössä kesken	9

3.1. Tilintarkastajien ja toimeksiantojen valinnat

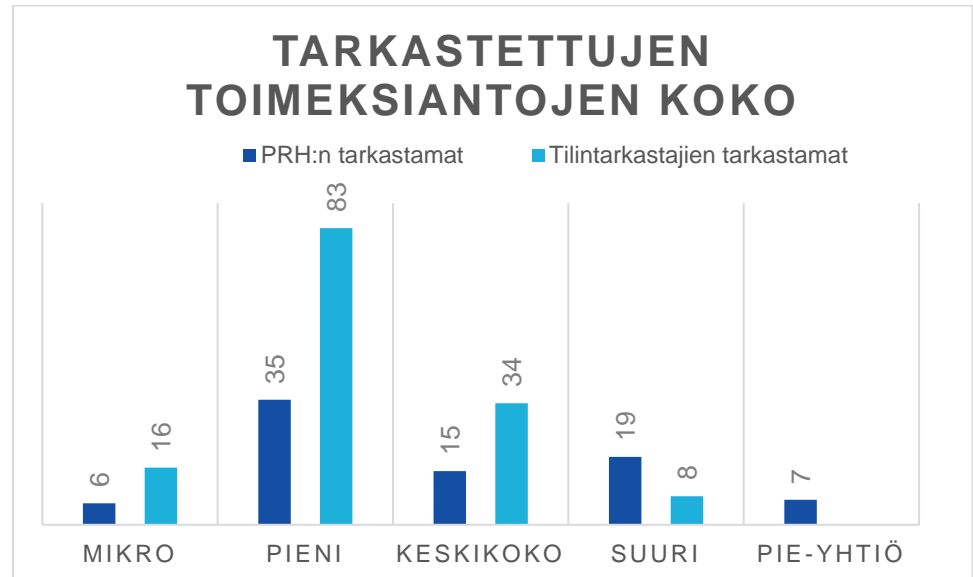
Vuoden 2017 aikana PRH:n laadunvarmistuksen asiantuntijat tekivät laaduntarkastuksen yhteensä 102 tilintarkastajalle, jotka tarkastavat yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä (jäljempänä PIE-yhteisöt) tai työskentelevät suurimmissa tilintarkastusyhteisöissä. Muiden tilintarkastajien laaduntarkastajina toimivat PRH:n kouluttamat ammatissa toimivat tilintarkastajat, jotka tekivät laaduntarkastuksen yhteensä 133 tilintarkastajalle (jäljempänä ei-PIE).

Laaduntarkastuksen kohteena olleet tilintarkastajat työskentelevät kymmenessä eri tilintarkastusyhteisössä tai yksittäisinä ammatinharjoittajina. Alla olevassa taulukossa on esitetty tarkastuksen kohteena olleiden tilintarkastajien määrä tilintarkastusyhteisöittäin. Pienemmät tilintarkastusyhteisöt on esitetty taulukossa yhdistettynä ryhmässä Muut. Vastaavasti ei-PIE-tarkastukset on esitetty omana ryhmänään.



Tilintarkastajien laaduntarkastuksissa käytiin läpi 223 tilintarkastustoimeksiantoa. Läpikäytyt toimeksiannot koskivat eri toimialoilla tai julkishallinnossa toimivia

yhteisöjä. Toimeksiantojen koot vaihtelivat mikroyrityksistä suuryrityksiin ja PIE-yhtiöihin. Alla olevassa taulukossa on esitetty läpikäytyt toimeksiannot jaoteltuna tilintarkastuksen kohteena olevan yhteisön koon mukaan (kirjanpitolain määrittelemät kokoluokat):



Vuonna 2017 laaduntarkastusten yhtenä tavoitteena oli yksittäisten tilintarkastajien työn laadun arvioinnin lisäksi kerätä tietoa siitä, minkälaisia toimenpiteitä erilaisten ja erikokoisten toimeksiantojen tilintarkastuksessa tehdään ja miten ISA-standardeja noudatetaan. Ammatissa toimivien tilintarkastajien suorittamissa laaduntarkastuksissa toimeksiantojen kokoluokassa painottuivat pienet tai mikroyritykset (70 %). PRH:n laadunvarmistuksen asiantuntijoiden läpikäymät toimeksiannot jakautuivat tasan (50 %) pienten ja suurempien toimeksiantojen kesken.

3.2. Tilintarkastajien laaduntarkastusten tulokset

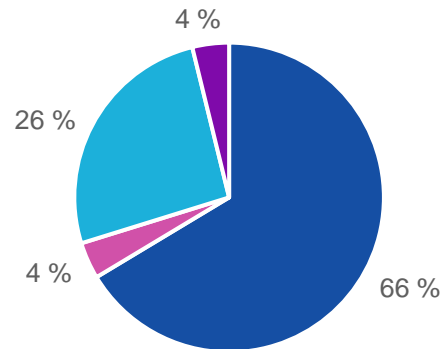
Tilintarkastajan laaduntarkastuksen lopullinen tulos voi olla joko hyväksytty tai hylätty. Mikäli kummankaan tulosluokan kriteerit eivät täyty, laaduntarkastusta jatketaan uusintatarkastuksella (välitulos). Osa tilintarkastajista ei ole vielä saanut tulosta laaduntarkastuksesta, koska tilintarkastajan toiminta on laaduntarkastuksesta tehtyjen havaintojen perusteella siirretty tilintarkastusvalvonnan tutkinta-asiat ja laillisuusvalvonta -yksikölle tutkittavaksi.

Tilintarkastusvalvonta on julkaissut tulosluokkien kriteerit [verkkosivuillaan](#) 21.4.2017.

Vuonna 2017 toteutettujen laaduntarkastusten tulokset ovat seuraavat:

LAADUNTARKASTUSTEN TULOKSET

■ hyväksytty ■ hylätty ■ uusinta ■ tutkinta

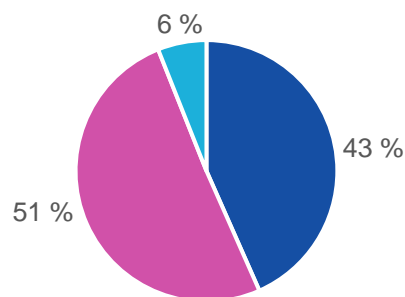


3.3. Tilintarkastajien laaduntarkastusten havainnot

PRH:n laadunvarmistuksen asiantuntijoiden tekemissä laaduntarkastuksissa läpikäytiin 82 tilintarkastustoimeksiantoa. Näistä yli 40 %:ssa tehtiin vähintään yksi merkittävä havainto.

LAADUNTARKASTUSTEN HAVAINNOT

■ Toimeksiannot, joissa merkittäviä havainnoita
 ■ Toimeksiannot, joissa muita havainnoita
 ■ Toimeksiannot, joissa ei havainnoita



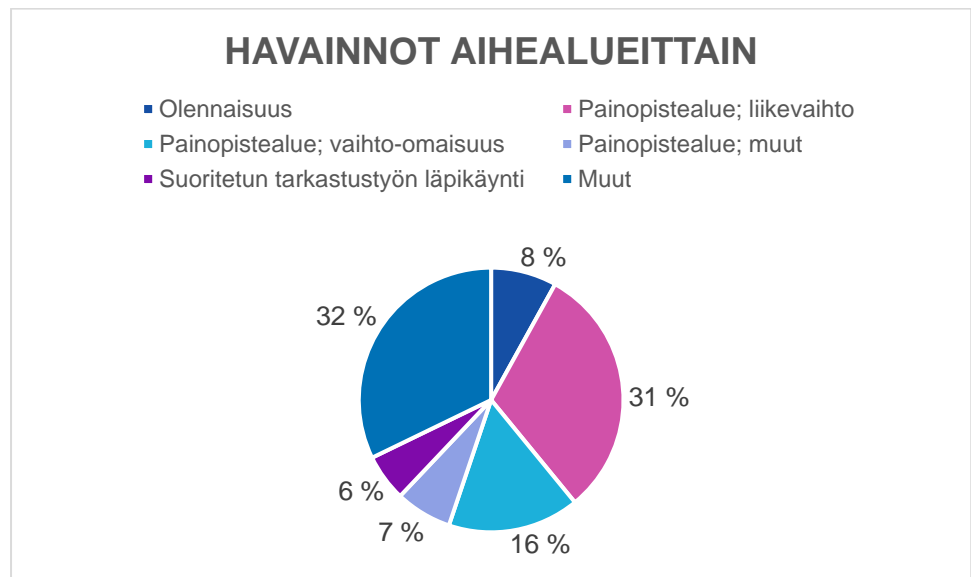
Tässä vuosiraportissa esitetään yhteenveto laaduntarkastuksissa tehdyistä merkittävimmistä havainnoista. Esitettyjen havaintojen kappalemäärät ja prosenttiosuudet perustuvat PRH:n laadunvarmistuksen asiantuntijoiden suorittamiin laaduntarkastuksiin. Vastaavanlaisia havainnoita on tehty myös yksin tai pienissä yhteisöissä toimivien tilintarkastajien laaduntarkastuksissa, mutta näitä ei ole tilastoitu yhtä yksityiskohtaisesti.

4. Laaduntarkastusten havainnot aihealueittain

PRH:n laadunvarmistuksen asiantuntijat tekivät havainnoita lähes kaikissa tilintarkastuksen merkittävissä vaiheissa ja osa-alueissa.

Laaduntarkastuksen tavoitteena on varmistua siitä, että tilintarkastajan oma laadunvalvonta toimii asianmukaisesti, tilintarkastustyö on suoritettu tilintarkastuslain säännöksiä ja hyvää tilintarkastustapaa noudattaen, ja että tehtyjen johtopäätösten ja annetun tilintarkastuskertomuksen tueksi on hankittu riittävä tilintarkastusevidenssi. Tilintarkastajien työn laatua on arvioitu yksittäisen tilintarkastustoimeksiannon kautta. Laaduntarkastuksen yleisinä painopistealueina olivat tänä vuonna liikevaihdon ja vaihto-omaisuuden tilintarkastus. Mikäli tilintarkastustoimeksiannossa ei ollut olennaista vaihto-omaisuutta, valittiin toiseksi painopistealueeksi jokin muu olennainen tase-erä.

Seuraavassa kaaviossa on esitetty laaduntarkastuksissa tehtyjen tasoltaan merkittävien havaintojen jakauma aihe-alueittain:



Esitämme tässä vuosiraportissa laaduntarkastuksessa tehtyjä merkittävimpiä havaintoja yllä esitetyiltä aihealueilta. Esitetyt havainnot on voitu luokitella eritasoisiksi eri toimeksiannoissa, koska tilintarkastustoimeksiantojen luonne ja laajuus vaikuttavat vaadittaviin tilintarkastustoimenpiteisiin. Havaintojen merkittävyyttä ja niiden vaikutusta laaduntarkastuksen lopputulemaan on arvioitu toimeksiantokohtaisesti yhdessä muiden havaintojen kanssa.

4.1. Olennaisuuden määrittäminen

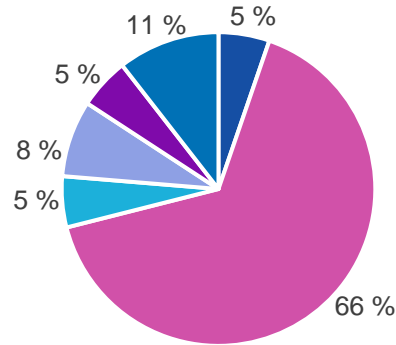
Olennaisuuden määrittäminen on yksi tilintarkastuksen avainalueista. Tilintarkastaja soveltaa olennaisuuden käsitettä sekä suunnitellessaan ja suorittaessaan tilintarkastusta että arvioidessaan todettujen virheellisyysien vaikutusta tilintarkastukseen. Tarkastuksen loppuvaiheessa tilintarkastaja tekee johtopäätöksen siitä, ovatko korjaamattomat virheet yksin tai yhdessä olennaisia tilinpäätöksen kannalta.

Olennaisuuden määrittäminen edellyttää ammatillisen harkinnan käyttöä ja tilinpäätöksen käyttäjän näkökulman huomioon ottamista. Virheellisyysien katsotaan olevan olennaisia, jos niiden yksin tai yhdessä voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät tilinpäätöksen perusteella.

Havaintoja liittyen olennaisuuden määrittämiseen tai sen tarkistamiseen tarkastuksen edetessä tehtiin yhteensä 36 (44 %) toimeksiannossa. Tehdyt havainnot jakautuivat osa-alueittain seuraavasti:

OLENNAISUUDEN MÄÄRITTÄMINEN

- Kokonaisolennaisuus
- Tarkastustyössä käytettävä olennaisuus
- Konsernin osalle määritetty olennaisuus
- Vertailukohteen valinta
- Erityinen olennaisuus
- Olennaisuuden tarkistaminen



4.1.1. Kokonaisolennaisuus

Tilintarkastajan on määritettävä olennaisuus tilinpäätökselle kokonaisuutena. Määritetty olennaisuus vaikuttaa muun muassa tilintarkastussuunnitelman laatimiseen ja todettujen virheellisyyksien vaikutuksen arviointiin.

Esimerkkejä havainnoista:

- *Olennaisuutta ei ole määritetty tarkastuksessa.*
- *Olennaisuudelle on useita eri määrittelyjä, eikä tarkastuksesta käy selkeästi ilmi, mitä olennaisuutta siinä on sovellettu.*

4.1.2. Vertailukohteen valinta

Lähtökohtana kokonaisolennaisuuden määrittämiselle käytetään usein jotakin prosenttiosuutta valitusta vertailukohteesta. Sekä asianmukaisen vertailukohteen valinta että käytettävä prosenttiosuus vaativat tarkastuskohtaista ammatillista harkintaa. Tämän harkinnan lähtökohtana tulisi olla tilinpäätöksen käyttäjien tarpeet ja odotukset.

Olennaisuutta käsittelevä tilintarkastusstandardi¹ ei anna velvoittavaa ohjeistusta vertailukohteen valintaan, mutta toteaa voittoa tavoittelevien yhteisöjen olennaisuuden vertailukohteena käytettävän usein jatkuvien toimintojen voittoa ennen veroja. Vertailukohteen valinnassa käytetyn ammatillisen harkinnan riittävä dokumentointi korostuukin silloin, kun voittoa tavoittelevan yhteisön tilintarkastuksessa käytetään jotakin muuta vertailukohdetta. PRH:n laadunvarmistuksen asiantuntijoiden läpikäymistä toimeksiantoista 25:ssä (30 %) perustelut vertailukohteen valinnalle olivat puutteelliset, eikä niistä käynyt riittävästi ilmi tilinpäätöksen käyttäjien näkökulman huomioon ottaminen. Osassa toimeksiantoja valittu vertailukohde vaikutti selkeästi nostavasti käytettyyn olennaisuustasoon.

¹ ISA 320 Olennaisuus tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa
Patentti- ja rekisterihallitus
Tilintarkastusvalvonta

Esimerkkejä havainnoista voittoa tavoittelevissa yhteisöissä:

- *Olennaisuuden laskennan vertailukohteena on käytetty liikevaihtoa, mitä on perusteltu sillä, että liikevaihto kuvaa toiminnan luonnetta parhaiten ja tulos on muuttunut paljon. Käytetty kokonaisolennaisuus on 270 % tuloksesta ennen veroja ja lisäksi käytetyllä olennaisuudella yhtiön rahoitussopimukseen sisältyvä käyttökatekovenantti voisi rikkoutua.*
- *Olennaisuuden laskennan perustana on käytetty liikevaihtoa. Vertailukohteen valintaa ei ole perusteltu tarkastusdokumentaatioissa. Käytetty kokonaisolennaisuus on yli 70 % tuloksesta ennen veroja.*
- *Olennaisuuden laskennan perustana on käytetty liikevaihtoa, ja tilintarkastusdokumentaation ainoana perusteluna on esitetty, että tulos ei ole toiminnan avainmittari. Tätä väittämää ei ole perusteltu. Käytetty kokonaisolennaisuus on yli 75 % tuloksesta ennen veroja.*
- *Olennaisuus on laskettu omasta pääomasta. Perusteluna on yhtiön hieman laskenut tuloskehitys ja oman pääoman vakaus. Käytetty kokonaisolennaisuus on yli 70 % tuloksesta ennen veroja.*

4.1.3. Tarkastustyössä käytettävä olennaisuus

Tilintarkastajan on määritettävä tarkastustyössä käytettävä olennaisuus olennaisen virheellisyyden riskien arvioimista ja muiden tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta päättämistä varten. Tarkastusolennaisuus määritetään kokonaisolennaisuutta alhaisemmalle tasolle, jotta riski sille, että tilinpäätöksen korjaamattomien ja havaitsemattomien virheellisyyksien yhteenlaskettu määrä ylittää kokonaisolennaisuuden, saadaan alennetuksi riittävän alhaiselle tasolle. Tarkastusolennaisuuden asettaminen vaatii ammatillista harkintaa, ja siihen vaikuttavat yhteisöstä muodostettu käsitys sekä aikaisemmissa tilintarkastuksissa tunnistettujen virheellisyyksien luonne ja laajuus ja tilintarkastajan odotukset tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella esiintyvistä virheellisyyksistä.

Esimerkkejä havainnoista:

- *Tarkastuksessa käytetty kokonaisolennaisuus ja tarkastusolennaisuus ovat yhtä suuret.*
- *Tarkastusolennaisuutta asetettaessa ei ole asianmukaisesti arvioitu yhteisössä tapahtuneita muutoksia ja niiden vaikutusta tilintarkastajan odotuksiin esiintyvistä virheellisyyksistä.*

4.1.4. Erityinen olennaisuus

Tilinpäätös saattaa sisältää sellaisia taloudellisia tietoja, jotka voivat vaikuttaa tilinpäätöksen käyttäjän tekemiin taloudellisiin päätöksiin, vaikka tiedot olisivatkin rahamäärältään pienempiä kuin tilintarkastajan tilinpäätökselle kokonaisuutena määrittämä olennaisuus. Näitä tietoja voivat olla esimerkiksi tiedot lähipiiritapahtumista tai tilintarkastajan palkkiot, joiden perusteella voidaan arvioida tilintarkastajan riippumattomuutta.

Mikäli jonkun tilitapahtumien lajin, tilin saldon tai tilinpäätöksessä esitettävän tiedon osalta tilinpäätökselle kokonaisuutena määritettyä olennaisuutta pienempien virheellisyyksien voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan käyttäjien tilinpäätöksen perusteella tekemiin taloudellisiin päätöksiin, tilintarkastajan on määritettävä näihin sovellettava erityinen olennaisuus.

Esimerkkejä havainnoista:

- *Kokonaisolennaisuus on määritetty taseen loppusummasta. Tilitapahtumien lajeille ei ole määritelty matalampaa olennaisuutta, ja käytetty olennaisuus muodostuu korkeaksi tuloslaskelman osalta.*

4.1.5. Konsernin osalle määritetty olennaisuus

Kun konsernin osissa suoritetaan tilintarkastustyötä, jota hyödynnetään konsernin tilintarkastuksessa, on tälle konsernin osalle määritettävä alhaisempi olennaisuus kuin konsernitilinpäätöstä kokonaisuutena koskeva olennaisuus. Tällä tavoin alennetaan asianmukaiselle tasolle se todennäköisyys, että konsernitilinpäätöksessä olevien korjaamattomien ja havaitsemattomien virheellisyyksien yhteismäärä ylittäisi konsernitilinpäätökselle kokonaisuutena määritetyn olennaisuuden.

Esimerkkejä havainnoista:

- *Konsernin tilintarkastaja ei ole allokoanut tytäryhtiöille olennaisuutta. Emoyhtiölle ja merkittävälle tytäryhtiölle määritetyt olennaisuudet ovat korkeammat kuin konsernille määritetty kokonaisolennaisuus.*
- *Yhdelle tytäryhtiölle määritetty tarkastusolennaisuus ylittää konsernille määritetyn tarkastusolennaisuuden.*

4.1.6. Olennaisuuden tarkistaminen

Tilinpäätökselle kokonaisuutena määritettyä olennaisuutta on tarkistettava silloin, kun tilintarkastajan tietoon tulee tilintarkastuksen aikana informaatiota, jonka johdosta hän olisi alun perin määrittänyt erilaisen luvun. Olennaisuutta on tarkistettava esimerkiksi silloin, kun toteutunut olennaisuuden laskennan perustana käytetty vertailukohde poikkeaa olennaisesti ennakoitusta.

Esimerkkejä havainnoista:

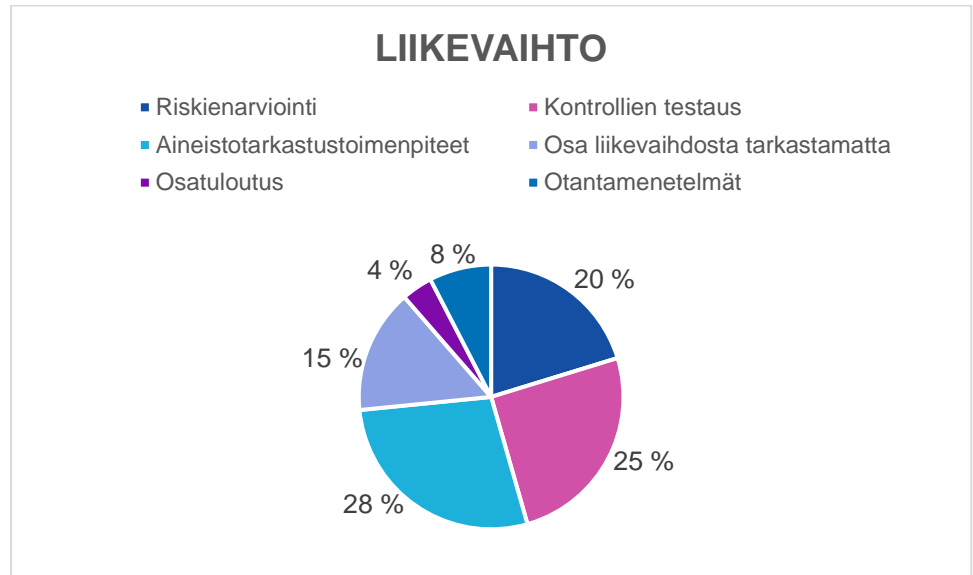
- *Tilintarkastajan suunnittelussa käyttämä olennaisuuden laskentaperusteen vertailukohde on pienentynyt merkittävästi. Tilintarkastaja ei ole kuitenkaan tehnyt olennaisuuden uudelleenarviointia tai arvioinut sen vaikutusta tarkastustoimenpiteisiin.*
- *Tarkastuksessa käytetty kokonaisolennaisuus oli laskettu edellisen tilikauden tuottojen perusteella. Tilintarkastaja ei ole tarkastanut olennaisuutta tilanteessa, jossa toteutuneet tuotot ovat merkittävästi pienemmät kuin ennakoitut ja laskennan perusteena käytetyt tuotot.*

4.2. Painopistealueet

4.2.1. Liikevaihto

Liikevaihto, tai siihen verrattavat tuotot (esimerkiksi kiinteistön tuotot tai sijoituspalvelutoiminnan tuotot), oli laaduntarkastuksen painopistealueena lähes kaikissa läpikäydyissä toimeksiannoissa. Liikevaihto tai muut siihen verrattavat tuotot vaikuttavat merkittävästi yhtiön tuloksenmuodostukseen, ja kansainvälisten tilintarkastusstandardien mukaan tulouttamiseen liittyy oletusarvoisesti väärinkäytösriskejä. Tilintarkastajan on tarkastuksessaan arvioitava, minkä tyyppiset tuotot, tuottoja koskevat liiketapahtumat tai kannanotto aiheuttavat väärinkäytösriskejä tai muita riskejä, ja suunniteltava ja toteutettava asianmukaiset tilintarkastustoimenpiteet näihin riskeihin vastaamiseksi.

Havaintoja liikevaihdon tai siihen verrattavien tuottojen tarkastuksessa tehtiin yhteensä 50:ssä PRH:n laadunvarmistuksen asiantuntijoiden tarkastamassa toimeksiannossa, eli yli 60 %:ssa toimeksiannoista. Tehdyt havainnot jakautuivat osa-alueittain seuraavasti:



Liikevaihdon riskienarvioinnista tehdyt havainnot liittyvät pääosin tulouttamiseen liitettyyn oletusarvoiseen väärinkäytösrisktiin. Tilintarkastajan arvioimat riskit vaikuttavat siihen, minkä tyyppisiä tilintarkastustoimenpiteitä suoritetaan ja millä laajuudella. Tehtäviä tilintarkastustoimenpiteitä laajennetaan silloin, kun olennaisen virheellisuuden riski on korkeampi, eli esimerkiksi, kun tarkastettavaan erään liittyy väärinkäytösriski.

Kansainvälisten tilintarkastusstandardien² mukaan silloin, kun tilintarkastaja tekee johtopäätöksen, ettei tulouttamiseen liity oletusarvoista väärinkäytösriskiä kyseisen toimeksiannon olosuhteissa, on hänen sisällytettävä tilintarkastusdokumentaatioon syyt tällaiseen johtopäätökseen. PRH:n laadunvarmistuksen asiantuntijoiden tekemien havaintojen perusteella 16 (19 %) toimeksiannossa oletusarvoinen väärinkäytösriski oli kumottu riittämättömin perustein tai perusteluja kumoamiselle ei ollut sisällytetty dokumentaatioon. Osassa tarkastuksia väärinkäytösriskin kumoaminen vaikutti toteutettujen tilintarkastustoimenpiteiden laajuuteen.

Esimerkkejä havainnoista:

- Tulouttamiseen liittyvää väärinkäytösriskin kumoamista koskevaa tietoa ja perusteluita siihen ei ole dokumentoitu.
- Tarkastuksessa on todettu, ettei tulouttamiseen oletusarvoisesti liittyvä väärinkäytösriski sovellu. Tämä toteamus on dokumentoitu vain rastittamalla työpaperipohjasta soveltuvia alakohtia, esimerkiksi, että johdolla on vähän painetta manipuloida tuottoja ja että tulouttaminen on yksinkertaista. Tarkastusdokumentaatiosta ei käy ilmi, miten nämä rastitetut kohdat toteutuvat tarkastettavassa yhtiössä. Tulouttamista ei kuitenkaan voida pitää yksinkertaisena siksi, että laskutusperusteita on useita. Väärinkäytösriskin

² ISA 240 Väärinkäytöksiin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet
Patentti- ja rekisterihallitus
Tilintarkastusvalvonta

arvioinnissa ei ollut riittävästi kiinnitetty huomiota siihen, että omistajat suunnittelevat yhtiön myyntiä.

Muut PRH:n laadunvarmistuksen asiantuntijoiden tekemät havainnot liittyvät tarkastustoimenpiteiden asianmukaiseen suorittamiseen. Tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava tilintarkastustoimenpiteitä, jotka ovat luonteeltaan, ajoitukseltaan ja laajuudeltaan sellaisia, että ne perustuvat ja niillä vastataan arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin kannanottotasolla. On tyyppillistä, että eri kannanotoilla on erilaiset riskitasot. Arvioiduista olennaisen virheellisyyden riskeistä riippumatta tilintarkastajan on kuitenkin suoritettava aineistotarkastustoimenpiteitä jokaiseen olennaiseen liiketapahtumien lajiin, tilin saldoon tai tilinpäätöksessä esitettävään tietoon. PRH:n laadunvarmistuksen asiantuntijat tekivät laaduntarkastuksissa useita havaintoja, joissa liikevaihdon tarkastuksessa oli tarkastettu vain korkeammaksi riskiksi määritelty kannanotto (katko) tai liikevaihdon muodostuessa useista erilaisista tulovirroista oli jokin olennainen tulovirta jätetty kokonaan tarkastamatta. PRH:n laadunvarmistuksen asiantuntijat tekivät myös useita havaintoja, joissa toteutetut tarkastustoimenpiteet todettiin tehottomiksi, esimerkiksi koska niitä ei ollut toteutettu varsinaisiin kirjanpitolokirjauksiin saakka.

Esimerkkejä havainnoista:

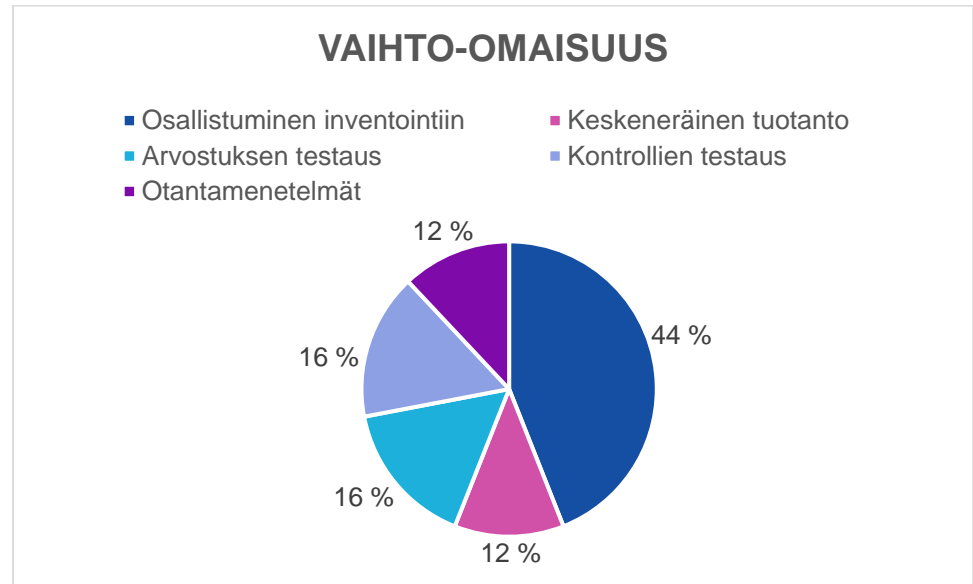
- *Tarkastusdokumentaatioissa on todettu, ettei laskutusmyynti ole olennaista, mistä johtuen siihen ei ole kohdistettu tarkastustoimenpiteitä. Tilikauden laskutusmyynti ylittää kuitenkin asetetun olennaisuusrajan.*
- *Tilintarkastajan ainoa tarkastustoimenpide liikevaihdon tarkastuksessa on ollut katkon tarkastus. Tilikauden aikaista liikevaihtoa ei ole tarkastettu eikä liikevaihdon oikeellisuutta ole testattu lainkaan.*
- *Liikevaihdon tarkastus on toteutettu aineistotarkastuksena. Tarkastuksessa ei ole muodostettu riittävää käsitystä myyntiprosessista eikä yhtään myyntilaskua ole tarkastettu perusteeseensa (sopimus tai muu vastaava) asti.*
- *Liikevaihdon aineistotarkastustoimenpiteinä on toteutettu katkon tarkastus ja sopimustarkastus. Sopimustarkastuksia ei ole sidottu yhtiön kirjanpitoon millään tavoin, jolloin tarkastuksesta saatavan evidenssin määrää ei voi arvioida myynnin tapahtumisen ja oikeellisuuden kannanottojen suhteen.*
- *Tilintarkastusdokumentaatioissa ei ole evidenssiä siitä, että tilintarkastaja olisi osatulotusennusteita tarkastaessaan arvioinut, onko käytetty menetelmä asianmukainen tai johdon tekemät oletukset kokonaistuloista ja kokonaismenoista kohtuullisia.*
- *Liikevaihtoa on tarkastettu analyyttisellä aineistotarkastuksella ja vertaamalla joulukuun myyntiraporttia kirjanpitoon. Analyyttinen aineistotarkastus on tehty pelkästään koko liikevaihdon tasolla. Tilikauden aikaista liikevaihtoa ei ole tarkastettu muilla toimenpiteillä.*

Tarkastustoimenpiteiden suorittamiseen (kontrollien testaaminen, otantamenetelmien käyttö) liittyviä havaintoja on käsitelty jäljempänä kohdissa 4.2.3 ja 4.2.4.

4.2.2. Vaihto-omaisuus

Vaihto-omaisuus oli laaduntarkastuksen toisena painopistealueena toimeksiannoissa, joissa vaihto-omaisuuden arvo oli olennainen.

PRH:n laadunvarmistuksen asiantuntijoiden tekemissä laaduntarkastuksissa tarkastushavainnoja tehtiin yhteensä 19 eri toimeksiannossa, eli lähes joka toisessa läpikäydyssä toimeksiannossa, jossa vaihto-omaisuus oli laaduntarkastuksen painopistealueena. Tehdyt havainnot jakautuivat osa-alueittain seuraavasti:



Lähes puolet tehdyistä havainnoista liittyivät fyysiseen inventointiin osallistumiseen ja varaston olemassaolosta hankittuun evidenssiin. PRH:n laadunvarmistuksen asiantuntijoiden tekemien havaintojen perusteella 10 toimeksiannossa tilintarkastaja ei ollut osallistunut inventointiin eikä suorittanut vaihtoehtoisia toimenpiteitä hankkiakseen tilintarkastusevidenssiä vaihto-omaisuuden olemassaolosta ja tilasta. Tämä vastaa 23 % niistä toimeksiannoista, joissa vaihto-omaisuus oli olennainen erä. Muut havainnot koskivat pääasiassa varaston arvostuksen tarkastusta.

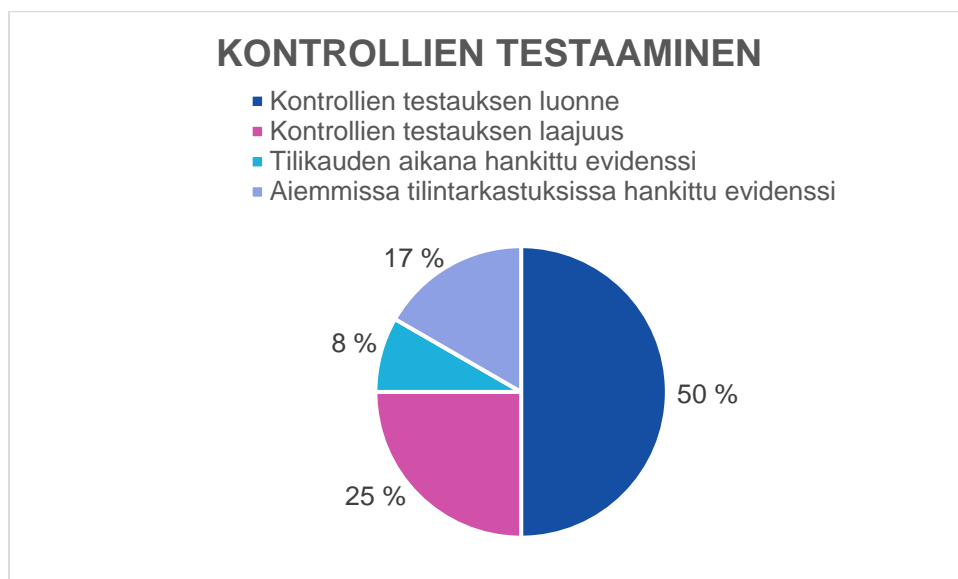
Esimerkkejä havainnoista:

- *Varaston arvostusta ei ole testattu lainkaan tavaravaraston osalta. Tavaravaraston arvo ylittää asetetun olennaisuusrajan.*
- *Vaihto-omaisuuden prosessikuvausta ei ole tehty, eikä prosessista ole muodostettu riittävää käsitystä esimerkiksi läpikulkutestin avulla. Tilintarkastaja ei ole osallistunut inventointiin tai tehnyt riittävästi muita vaihtoehtoisia toimenpiteitä varaston olemassaoloon liittyen. Tilintarkastaja on tarkastanut vaihto-omaisuuden arvostusta vain analyttisin toimenpitein ja tarkastuksessa on perusteetta luotettu aikaisemman vuoden evidenssiin.*
- *Tarkastusdokumentaatioissa on merkintä, että varaston olemassaolo on todennettu käymällä myymälöissä. Dokumentaation perusteella ei ole selvää, onko inventoinnin yhteydessä suoritettu esimerkiksi yksityiskohtaista tarkastusta, tarkistuslaskentoja, tai mitä toimenpiteitä on tehty sen varmistamiseksi, että lopullinen varastolista vastaa inventoinnin tuloksia. Inventointia ei lisäksi ole suoritettu tilinpäätöspäivänä, eikä tarkastuksessa ole evidenssiä toimenpiteistä, joilla olisi varmistettu, että inventointipäivän ja tilinpäätöspäivän väliset tapahtumat olisi kirjattu asianmukaisesti.*
- *Keskeneräisen tuotannon arvostuksen tarkastuksessa ei ole käyty läpi sinne aktivoitua omaa työtä.*

Tarkastustoimenpiteiden suorittamiseen (kontrollien testaaminen, otantamenetelmien käyttö) liittyviä havaintoja on käsitelty jäljempänä kohdissa 4.2.3 ja 4.2.4.

4.2.3. Kontrollien testaaminen painopistealueiden tarkastuksessa

Tilintarkastajalta edellytetään tilintarkastusevidenssin hankkimista kontrollien toiminnan tehokkuudesta silloin, kun relevantit kontrollit on otettu huomioon tilintarkastuksen riskienarvioinnissa, tai kun pelkillä aineistotarkastustoimenpiteillä ei pystytä hankkimaan riittävää tilintarkastusevidenssiä. PRH:n laadunvarmistuksen asiantuntijat tekivät havaintoja kontrollien testaamisessa 14 toimeksiannossa. Kontrolleja oli ylipäätään testattu vain 27 toimeksiannossa. Tehdyt havainnot jakautuivat osa-alueittain seuraavasti:



Puolet tehdyistä havainnoista liittyivät kontrollien testauksen luonteeseen. Tilintarkastuksessa tulisi testata vain sellaisia kontrolleja, jotka tilintarkastaja on todennut asianmukaisesti suunnitelluiksi siihen tarkoitukseen, että ne estävät – tai havaitsevat ja korjaavat – olennaisen virheellisuuden kannanotossa. PRH:n laadunvarmistuksen asiantuntijoiden tekemien havaintojen perusteella tilintarkastuksissa on testattu sellaisia kontrolleja, joiden asianmukaisesta suunnittelusta ei voi varmistua laaditun kontrollikuvauksen perusteella, tai jotka eivät liity tarkastuksen kohteena olevaan tilinpäätöksen erään.

Esimerkkejä havainnoista kontrollien testauksen luonteesta:

- *Tilintarkastusdokumentaatiosta ei selviä liikevaihdon tarkastuksessa kontrollien rakenne, jolloin ei voi tehdä johtopäätöstä siitä, onko kontrollit suunniteltu asianmukaisesti estämään, tai havaitsemaan ja korjaamaan, olennaisen virheellisuuden kannanotoissa. Kontrollien testaamisella hankittua evidenssiä ei voi todentaa.*
- *Liikevaihdon tarkastusevidenssiä on ollut tarkoitus hankkia kontrollitestauksella. Testattavaksi määritelty kontrolli on Myyntiin liittyvien työtehtävien hajauttamisen. Kontrollikuvausta ei ole laadittu siten, että kontrollin voisi todeta olevan asianmukaisesti suunniteltu siihen tarkoitukseen, että se estää, tai havaitsee ja korjaa, olennaisen virheellisuuden kannanotossa. Tarkastuksessa ei ole evidenssiä kontrollin toiminnan tehokkuuden testaamisesta.*

- *Liikevaihdon kontrollitarkastuksessa on testattu myyntireskontran täsmäytyskontrolli. Yhtiön käyttäessä osatuloutusta ei voida katsoa, että myyntireskontran täsmäyttäminen estäisi tai havaitsisi ja korjaisi olennaisen virheellisuuden liikevaihdon tapahtumisen ja täydellisyyden kannanotoissa.*

Neljäsosa tehdyistä havainnoista koski kontrollien testauksen laajuutta. Hankitun tilintarkastusevidenssin tulee olla sitä vakuuttavampaa, mitä enemmän tilintarkastaja luottaa kontrollin tehokkuuteen tarkastuksessa.

Esimerkkejä havainnoista koskien kontrollien testauksen laajuutta:

- *Liikevaihdon kontrollitarkastuksen otoskoot eivät ole riittävät. Liikevaihdon kontrollitarkastuksessa on määritetty sopimusten allekirjoittaminen ja vastaanottokokoukset kuukausikontrolleiksi, jolloin niitä on testattu kaksi kappaletta. Kontrollikuvauksien perusteella kontrolleja on pidettävä jatkuvina, jolloin kontrollitestauksen perusjoukon olisi tullut olla kaikki sopimukset tai vastaanottokokoukset ja määrittää otoskoko tähän kokonaismäärään perustuen.*

Laaduntarkastuksissa tehtiin myös useita havaintoja liittyen tilikauden aikana tai aiemmissa tilintarkastuksissa hankitun tilintarkastusevidenssin käyttämiseen. Mikäli tilintarkastusevidenssiä kontrollien toiminnan tehokkuudesta hankitaan tilikauden aikana, on tilintarkastajan päätettävä, mitä muuta evidenssiä hankitaan jäljellä olevalta tilikaudelta, joka ei ole ollut toiminnan tehokkuuden testauksen kohteena. Toisaalta taas käytettäessä aikaisemmassa tilintarkastuksessa hankittua evidenssiä tilintarkastajan on varmistuttava siitä, että tämä evidenssi on edelleen relevanttia vahvistamalla käsityksensä kyseisistä kontrolleista.

Esimerkkejä havainnoista:

- *Myyntiin on liitetty merkittävä riski. Tilintarkastaja ei ole testannut tarkastuksen kohteena olevan tilikauden aikana kaikkia niitä kontrolleja, joihin tarkastuksessa luotetaan.*
- *Tilintarkastaja ei ole muodostanut riittävää käsitystä liikevaihdon prosessista, sillä läpikulkutesti on suoritettu kaksi vuotta aiemman tilintarkastuksen yhteydessä. Tiedustelu ei yksinään ole riittävä toimenpide, jos luotetaan aikaisempina vuosina testattuihin kontrolleihin.*
- *Vaihto-omaisuuteen liittyvä kontrollien testaus on toteutettu tilikauden aikana. Tarkastusdokumentaatioissa ei ole evidenssiä siitä, että tilintarkastaja olisi hankkinut evidenssiä testattujen kontrollien mahdollisista merkittävistä muutoksista, jotka ovat tapahtuneet testauksen jälkeen, tai päättänyt, mitä muuta evidenssiä hankitaan jäljellä olevalta tilikaudelta.*

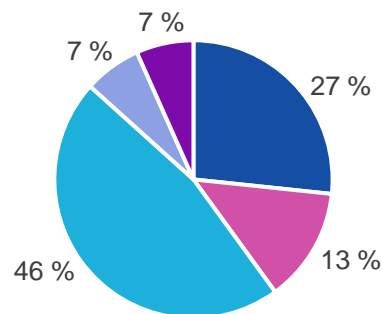
4.2.4. Otantamenetelmien käyttö painopistealueiden tarkastuksessa

Otanta tilintarkastuksessa tarkoittaa tilintarkastustoimenpiteiden kohdistamista vähempään kuin 100 %:iin tilintarkastuksen kannalta relevanttiin perusjoukkoon kuuluvista yksiköistä siten, että kaikilla otantayksiköillä on mahdollisuus tulla valituiksi. Tämä antaa tilintarkastajalle kohtuullisen perustan johtopäätösten tekemiseksi koko perusjoukosta.

Suuressa osassa toimeksiantoja otantamenetelmien soveltaminen oli dokumentoitu puutteellisesti. Silloin kun otantamenetelmän soveltaminen oli todennettavissa, havainnot jakautuivat osa-alueittain seuraavasti:

OTANTAMENETELMIEN KÄYTTÖ

- Otannan perusjoukko
- Tarkastettavien yksiköiden valinta
- Virheellisyyksien projisoiminen
- Otokskoko
- Tarkastustoimenpiteiden suorittaminen



Valtaosa PRH:n laadunvarmistuksen asiantuntijoiden tekemistä havainnoista liittyy otoksen suunnitteluun, sen kokoon ja tarkastettavien yksiköiden valintaan.

Otantaä käytettäessä on huomioitava, että perusjoukkona on käytettävä koko sitä tietojoukkoa, josta halutaan tehdä johtopäätöksiä. Tilintarkastusevidenssiä voidaan hankkia myös valitsemalla perusjoukosta tietyt yksiköt, esimerkiksi kaikki tietyn rahamäärän ylittävät yksiköt. Tällöin toteutetut tilintarkastustoimenpiteet eivät kuitenkaan tuota tilintarkastusevidenssiä muusta perusjoukosta. Koska otannan tarkoituksena taas on antaa tilintarkastajalle kohtuullinen perusta johtopäätösten tekemiselle koko perusjoukosta, on tarkastettavien yksiköiden valinta tehtävä ilman vinoumaa siten, että jokaisella perusjoukon yksiköllä on mahdollisuus tulla valituksi.

Tilintarkastajan on kohdistettava tarkastustoimenpiteet jokaiseen otokseen valittuun yksikköön ja otettava huomioon kaikki yksiköt arvioidessaan otannan tuloksia. Silloin kun suunniteltu tilintarkastustoimenpide ei luonteeltaan sovellu valittuun yksikköön, tilintarkastajan on kohdistettava toimenpide korvaavaan yksikköön. Jos tilintarkastaja ei kykene kohdistamaan suunnittelemansa tarkastustoimenpidettä tai sopivaa vaihtoehtoista toimenpidettä valittuun yksikköön esimerkiksi siksi, että dokumentaatio on kadonnut, hänen tulee käsitellä kyseistä yksikköä poikkeamana tai virheellisyytenä.

Jos tilintarkastaja havaitsee yksittäisten tapahtumien tarkastuksessa otantaa suorittaessaan virheellisyyden tai poikkeaman, hänen tulee projisoida otoksesta löydetty virheellisyys perusjoukkoon saadakseen käsityksen perusjoukon koko virheellisyyden suuruusluokasta. Tunnistetun poikkeaman tai virheellisyyden voidaan vain äärimmäisen harvoin katsoa olevan yksittäinen ja poikkeuksellinen siten, ettei se todistettavasti edustaisi koko perusjoukon virheellisyyksiä tai poikkeamia.

Esimerkkejä havainnoista:

- *Liikevaihdon tarkastuksessa testattuja yksiköitä oli vähemmän kuin määritetty otokskoko.*
- *Kontrolli on testattu uudelleensuorittamisena valitsemalla 25 kpl testattavia myyntilaskuja kolmen suurimman asiakkaan joukosta. Tarkastusdokumentaatiosta ei selviä, miten testauksesta tehty johtopäätös on*

muodostettavissa koko liikevaihdosta, kun testattavaksi on voinut valikoitua vain kolmen suurimman asiakkaan erät.

- *Tarkastusdokumentaatiosta ei selviä yksiselitteisesti, että myyntisaamisten olemassaolon testausotoksen valinta olisi tehty satunnaisesti, jolloin testauksesta tehty johtopäätös olisi muodostettavissa koko populaatiosta. Otos on valittu laskukohtaisesti, mutta tarkastusdokumentaatioissa ei ole reskontraa tässä muodossa. Valitut asiakkaat ovat kolme ensimmäistä asiakasta reskontran ikäjakaumalialta.*
- *Vaihto-omaisuuden hinnoittelun testaukseen on valikoitunut yksikköjä, joille ei ole voitu toteuttaa suunniteltuja tarkastustoimenpiteitä. Korvaavia testausyksikköjä ei ole valittu, eikä dokumentaatioon ole sisällytetty tälle perustetta.*
- *Palkkiotuottojen tarkastuksessa on havaittu virheellisyys testatussa populaatioissa. Tarkastusdokumentaatioissa ei kuitenkaan selvitetä virheen luonnetta tai syytä, eikä havaittua virheellisyyttä ole projisoitu testauksen perusjoukkoon.*

4.3. Suoritetun tarkastustyön läpikäynti

Tilintarkastusstandardien mukaan tilintarkastajan on läpikäymällä tilintarkastusdokumentaatio ja keskustelemalla tarkastustiimin kanssa varmistuttava tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä siitä, että tehtyjen johtopäätösten ja annettavan tilintarkastuskertomuksen tueksi on hankittu riittävästi evidenssiä³. 19.8.2016 alkaen tilintarkastuslain (622/2016) 2 luvun 7 §:n mukaan päävastuullisen tilintarkastajan on osallistuttava aktiivisesti tilintarkastustoimeksiintoon. Se, että tilintarkastustoimeksiannosta vastuullinen henkilö käy läpi suoritetun tarkastustyön oikea-aikaisesti tilintarkastuksen asianmukaisissa vaiheissa, mahdollistaa merkittävien seikkojen oikea-aikaisen ratkaisemisen tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä. PRH:n laadunvarmistuksen asiantuntijat tekivät havaintoja suoritetun tarkastustyön läpikäyntiin liittyen 18 toimeksiannossa, eli useammassa kuin joka viidennessä tarkastetussa toimeksiannossa.

Havaintoja tehtiin sekä siitä, että läpikäyntivelvoitetta ei ollut lainkaan suoritettu, että sen oikea-aikaisuudesta. Tilintarkastajan on dokumentoitava, kuka on läpikäynyt suoritetun tilintarkastustyön, ja milloin ja miten laajasti se on käyty läpi. Läpikäyntivelvoite tulee suorittaa oikea-aikaisesti tilintarkastuksen edetessä ja sen tulee olla tehtynä kokonaisuudessaan tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä.

Esimerkkejä havainnoista:

- *Päävastuullisen tilintarkastajan tekemä läpikäynti tarkastusryhmän muiden jäsenten tekemään työhön ei käy ilmi dokumentaatiosta. Dokumentaatiosta ei selviä, miten hän on ottanut vastuun tilintarkastuksen johtamisesta, valvonnasta ja suorittamisesta.*
- *Tilintarkastuskansion perusteella tilintarkastustyön läpikäynti on tehty seitsemän kuukautta tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen. Päävastuullisen riittävää ja oikea-aikaista osallistumista tarkastukseen ei voi todentaa dokumentaatiosta.*

³ ISA 220 Tilintarkastuksen laadunvalvonta
Patentti- ja rekisterihallitus
Tilintarkastusvalvonta

- *Tehdyn työn läpikäynti on toteutettu tilintarkastuskertomuksen antamisen jälkeen. Tilintarkastaja ei ole laatinut tilintarkastussuunnitelmaa. Näin ollen ei ole todennettavissa, kuinka hän on ottanut vastuun tilintarkastuksen johtamisesta, valvonnasta ja suorittamisesta.*

4.4. Muita merkittäviä havaintoja

PRH:n laadunvarmistuksen asiantuntijat tekivät lisäksi merkittäviä havaintoja seuraavassa esitetyillä tilintarkastuksen osa-alueilla:

- Eettiset vaatimukset
- Tilintarkastussuunnitelma
- Tilinpäätöksen tarkastus
- Hallinnon tarkastus
- Muut tarkastustoimenpiteet
- Todetut virheellisyydet
- Kommunikointi johdon kanssa
- Johdon vahvistusilmoituskirje
- Toimeksiantokohtainen laadunvalvontatarkastus.

Esimerkkejä havainnoista:

- *Tarkastuksessa ei ole laadittu tilintarkastussuunnitelmaa, joka sisältäisi kuvauksen suunniteltujen riskienarviointi- ja tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta.*
- *Tilintarkastaja ei ole dokumentoinut tilinpäätökseen kohdistuvaa tarkastusta riittäväällä tavalla. Tasekirjan johtaminen kirjanpidosta sekä edellisen tilikauden vertailutietojen tarkastaminen eivät ole todennettavissa. Tilinpäätöksen liitetietojen täydellisyydestä ei ole varmistuttu. Liitetiedoista puuttuu säännösten edellyttämiä tietoja, esimerkiksi tieto tilintarkastuspalkkioista.*
- *Yhtiöllä on ei-suojaavia johdannaispaimuksia, joiden käypä arvo on jälkikäteen saadun tiedon mukaan ollut negatiivinen. Tilintarkastusdokumentaatiosta ei selviä mitään tarkastustoimenpiteitä johdannaisiin liittyen eikä niistä ole esitetty liitetietoja tilinpäätöksessä.*
- *Johdolta on saatu vahvistusilmoituskirje ja sen mukaan korjaamattomien virheellisyyksien vaikutukset ovat sekä erikseen että yhdessä epäolennaisia koko tilinpäätöksen kannalta. Liitteessä ilmoitetut korjaamattomat virheet ylittävät tilintarkastajan tarkastuksessa käyttämän olennaisuuden lähes kaksinkertaisesti, joten tilintarkastaja ei ole arvioinut johdon vahvistusilmoituskirjetä asianmukaisesti.*
- *Tilintarkastajan johtopäätös korjaamattomien virheiden olennaisuudesta on puutteellinen. Tarkastuksessa on havaittu, että yhtiön omistajan antamasta pääomalainasta on kirjaamatonta korkoa tarkastuksen kokonaisolennaisuuden ylittävä määrä. Tulokseen kirjaamisperusteet ovat*

täyttyneet jo edellisellä tilikaudella. Kirjaamatonta korkoa ei ole kuitenkaan viety korjaamattomien virheiden yhteenvetoon, eikä tilintarkastaja ole tehnyt asianmukaista johtopäätöstä havaitun virheen olennaisuudesta.

- *Toimeksiantoon on tehty laadunvalvontatarkastus, mutta siihen on käytetty vain vähän aikaa ja siitä ei ole todennettavissa muuta dokumentointia kuin läpikäyntimerkinnot ilman kommentteja. Osa läpikäyntimerkinnoista on tehty tilintarkastuskertomuksen antamisen jälkeen. Laaduntarkastuksessa havaitut puutteet indikoivat, että toimeksiantokohtaista laaduntarkastusta ei ole suoritettu asianmukaisesti.*

5. Tilintarkastuskertomukset

Tilintarkastuskertomus on tilintarkastuksen lopputuote ja ainoa tilintarkastajan antama julkinen raportti, joka luetaan yhdessä tilinpäätöksen kanssa. Sekä PRH:n laadunvarmistuksen asiantuntijoiden että ammatissa toimivien tilintarkastajien toteuttamissa laaduntarkastuksissa kiinnitettiin erityistä huomiota laadittuihin tilintarkastuskertomuksiin ja niiden oikeellisuuteen. Tilintarkastuskertomusta koskevia uudistettuja tilintarkastuslain säännöksiä sovellettiin ensimmäisen kerran 31.12.2016 tai sen jälkeen päättäneiden tilikausien tarkastuksissa. Laaduntarkastuksen kohteena olleiden toimeksiantojen tilikaudet vaihtelivat siten, että tarkastettujen kertomusten joukossa oli sekä vanhan- että uudenmallisia tilintarkastuskertomuksia.

Laaduntarkastuksissa tehtiin useita havaintoja tilintarkastuskertomusten oikeellisuudesta. Tilintarkastuskertomusten osalta isojen yhteisöjen ja yksin tai pienissä yhteisöissä toimivien tilintarkastajien välillä havaittiin selvä ero. Isoissa tilintarkastusyhteisöissä tilintarkastuskertomusten muotoseikoissa ei pääsääntöisesti ollut virheitä, joten suurin osa jäljempänä kerrotuista havainnoista liittyy yksin tai pienissä yhteisöissä toimivien tilintarkastajien antamiin tilintarkastuskertomuksiin. Lausuntojen virheellisyyteen liittyviä havaintoja tehtiin kummassakin ryhmässä.

5.1. Tilintarkastuskertomuksiin liittyvät merkittävät havainnot

Tilintarkastuskertomuksista on tehty merkittäviä havaintoja, jotka ovat johtaneet hylätyyn tulokseen ja/tai tilintarkastuskertomukseen liittyvä tilintarkastajan toiminta on laaduntarkastuksista tehtyjen havaintojen perusteella siirretty tilintarkastusvalvonnan tutkinta-asiat ja laillisuusvalvonta -yksikölle tutkittavaksi.

Esimerkkejä havainnoista:

- *Lausunto on annettu vakiomuotoisena, vaikka tarkastuksessa on havaittu määritetyn olennaisuusrajan ylittävä virhe.*
- *Tilintarkastaja ei ole antanut lausuntoa konsernitilinpäätöksestä, vaikka emoyhtiö on laatinut konsernitilinpäätöksen.*
- *Korjaamattomien virheiden määrä ylittää tarkastuksessa määritetyn kokonaisolennaisuuden kolminkertaisesti. Tästä huolimatta tilintarkastaja on antanut tilintarkastuskertomuksessa vakiomuotoisen lausunnon yhtiön tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.*
- *Tilintarkastaja on saanut sama päivänä, kun tilintarkastuskertomus on annettu johdolta vahvistusilmoituskirjeen, jonka liitteeseen sisältyy korjaamattomia virheitä. Korjaamattomien virheiden määrä ylittää tilintarkastajan käyttämän olennaisuuden emoyhtiössä lähes kaksinkertaisesti. Siitä huolimatta tilintarkastaja on antanut*

tilintarkastuskertomuksessa vakimuotoisen lausunnon emoyhtiön tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Näiden havaintojen lisäksi olemme tehneet useita havaintoja eritasoisista virheellisyyksistä. Nämä havainnot on esitetty jäljempänä jaoteltuna tilintarkastuskertomuksen eri osien perusteella. Tilintarkastuskertomuksia koskevat säädökset ovat muuttuneet 31.12.2016 päättyneeltä tilikaudelta ja tämän johdosta tilintarkastuskertomuksen muoto- ja sisältövaatimukset ovat muuttuneet huomattavasti. Olemme ottaneet tämän huomioon arvioidessamme havaintojen vaikutusta laaduntarkastuksen tulokseen.

Olemme kuitenkin muistuttaneet kaikkia tilintarkastajia tilintarkastuskertomuksen sisällön oikeellisuuden varmistamisesta tilintarkastajille lähettyssä teemakirjeessä joulukuussa 2017 sekä tarvittaessa yksittäisille tilintarkastajille heille annetun laaduntarkastuspäätöksen yhteydessä.

Kehotamme tilintarkastajia erityiseen huolellisuuteen tilintarkastuskertomusten laatimisessa.

5.2. Tilintarkastuksen kohde ja lausunto

Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n mukaan tilintarkastaja antaa lausunnon siitä, antaako tilinpäätös noudatetun tilinpäätössäännösten mukaisesti oikean ja riittävän kuvan yhteisön tai säätiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta ja täyttääkö tilinpäätös lakisääteiset vaatimukset. Lausunto-osiossa tulee yksilöidä tarkastettava yhteisö ja se tilinpäätös, joka on ollut tarkastuksen kohteena. Mikäli kyseessä on konsernin emoyhtiö, on lausunto annettava myös konsernitilinpäätöksestä.

Läpikäydyistä kertomuksista tehtiin seuraavia huomioita:

- *Kertomuksessa todettu tarkastettavan yhtiön nimi, y-tunnus tai tilikausi on virheellinen tai puuttuu kokonaan.*
- *Kertomuksessa ei todeta kaikkia niitä laskelmia, joista tilinpäätös koostuu (esim. rahoituslaskelmaa tai vanhoissa kertomuksissa toimintakertomusta ei ole mainittu).*
- *Kertomuksessa todetaan, että tilinpäätös sisältää sekä konsernin että emoyhtiön tilinpäätöksen, vaikka konsernitilinpäätöstä ei ole laadittu.*
- *Tilintarkastaja on lausunut konsernitilinpäätöksestä, vaikka tilinpäätös ei sisällä konsernitilinpäätöstä.*
- *Lausunnosta puuttuu toimintakertomusta koskeva osuus (vanha kertomusmalli).*

5.3. Lausunnon perustelut

Lausunnon perusteluissa kerrotaan tilintarkastuksen suorittamisesta hyvän tilintarkastustavan mukaisesti ja viitataan jäljempänä esitettyihin tilintarkastajan velvollisuuksiin. Osiossa mainitaan myös tilintarkastajan riippumattomuudesta ja siitä, että tilintarkastaja on käsityksensä mukaan hankkinut tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä lausuntonsa perustaksi. Kun tilintarkastaja mukauttaa tilinpäätöstä koskevan lausuntonsa, on lausunnon perusteluissa esitettävä kuvaus mukautukseen johtaneesta seikasta.

Esimerkkejä havainnoista:

- *Varauman sisältävän lausunnon perusteluissa jää epäselväksi, onko mukauttamisen syy tilinpäätöksessä oleva olennainen virheellisyys vai se, ettei ole pystytty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.*
- *Lausunto on mukautettu, koska tilintarkastaja ei ole pystynyt hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Lausunnon perusteluissa ei ole selvitetty syitä, jotka ovat tähän johtaneet.*

5.4. Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat

Tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja kuvaava osio on tullut sisällyttää listayhtiöiden tilintarkastuskertomuksiin 15.12.2016 tai sen jälkeen päättyneiltä tilikausilta. Vastaava vaatimus koskee kaikkia yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä alkaen tilikausilta, jotka ovat alkaneet 17.6.2016 tai sen jälkeen. Muiden yhteisöjen tilintarkastuskertomuksissa keskeisistä seikoista viestiminen on vapaaehtoista.

Silloin, kun tilintarkastaja raportoi tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista, on kutakin tilintarkastuksen kannalta keskeistä seikkaa koskevan kuvauksen sisällettävä viittaus asiasta tilinpäätöksessä esitettyihin tietoihin. Lisäksi on kerrottava, miksi kyseisen seikan on katsottu olevan tilintarkastuksessa keskeinen ja kuinka kyseistä seikkaa on käsitelty tilintarkastuksissa.

Esimerkkejä havainnoista:

- *Keskeisten seikkojen osalta ei ole kerrottu riittävän selkeästi, miksi kyseinen seikka on katsottu tilintarkastuksen kannalta keskeiseksi.*
- *Yksityisen osakeyhtiön tilintarkastuskertomukseen on sisällytetty keskeisiä seikkoja koskeva kappale. Kappaleessa ei kuitenkaan kuvata tilintarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja.*

5.5. Tilinpäätöstä koskevat johdon velvollisuudet ja tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

Tilintarkastuskertomuksessa tulee kuvata johdon vastuuta tilinpäätöksen laatimisesta. Yhteisöä tai säätiötä koskeva lainsäädäntö määrittelee tilinpäätöksen laatimisesta vastuussa olevat henkilöt. Osakeyhtiössä vastuu tilinpäätöksestä kuuluu hallitukselle ja mahdolliselle toimitusjohtajalle.

Esimerkkejä havainnoista:

- *Useissa kertomuksissa kerrotaan toimitusjohtajan velvollisuuksista, vaikka yhtiöllä ei ole toimitusjohtajaa.*
- *Kuvataan vain hallituksen velvollisuudet tilanteessa, jossa yhtiöllä on toimitusjohtaja.*

Vastaavasti tilintarkastuskertomuksessa on kuvattava tilintarkastajan omat velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa. Tilintarkastajan velvollisuuksia ei ole aina raportoitu täsmällisesti:

Esimerkki havainnosta:

- *Kertomuksessa on todettu tilintarkastajan velvollisuudeksi antaa lausunto tilinpäätöksestä ja konsernitilinpäätöksestä, vaikka kyseessä on konsernin tytäryhtiön eikä emoyhtiön tilinpäätös.*

5.6. Muut raportointivelvoitteet

Uudistetussa säännöstössä lausunnot toimintakertomuksen laatimisesta sovellettavien säännösten mukaisesti ja toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tietojen yhdenmukaisuudesta esitetään Muu informaatio -kappaleessa. Tilintarkastajan muihin raportointivelvoitteisiin kuuluu myös huomauttaminen tilanteessa, jossa yhteisön vastuuvollinen on syöllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus yhteisöä kohtaan, tai jos vastuuvollinen on rikkonut yhteisöä koskevaa lakia taikka yhteisön yhtiöjärjestyä, yhtiösopimusta tai sääntöjä.

Läpikäydyistä kertomuksista tehtiin seuraavia huomioita:

- *Tilintarkastuskertomuksesta puuttuu kappale muusta informaatiosta, vaikka toimintakertomus on laadittu.*
- *Tilintarkastuskertomuksessa on lausuttu toimintakertomuksesta, vaikka toimintakertomusta ei ole laadittu.*
- *Tilintarkastuskertomuksessa mainitaan toimintakertomus, mutta yhtiö on laatinut vuosikertomuksen.*
- *Muu informaatio -kappaleessa todetaan, että muuhun informaatioon sisältyy tilinpäätöksen liitetiedot, ja että tilintarkastajan lausunto ei kata niitä. (Liitetiedot kuitenkin sisältyivät tilinpäätökseen, josta oli lausunto-kappaleessa annettu lausunto).*
- *Tilintarkastuskertomukseen sisältyy muu informaatio -kappale, jossa todetaan hallituksen vastaavan siitä, ja että tilinpäätöstä koskeva lausunto ei kata muuta informaatiota. Kertomuksesta ei kuitenkaan käy ilmi, mistä muusta informaatiosta on kyse.*
- *Tilintarkastuskertomuksessa on annettu ns. muita lausuntoja (esim. lausunto voitonjakoesityksestä tai vastuuvapaudesta). Tällaisten lausuntojen tulee perustua yhtiökokouksen tai hallituksen pyyntöön. Laaduntarkastuksessa ei selvinnyt, oliko lausuntojen esittämiselle asianmukaiset perusteet.*
- *Tilintarkastaja on kertomuksessaan huomauttanut osakepääoman negatiivisuudesta ja siitä, että yhtiön hallitus ei ole tehnyt osakepääoman menettämisestä rekisteri-ilmoitusta. Yhtiön oma pääoma tilinpäätöksessä on kuitenkin positiivinen.*

6. Tilintarkastuksen laadun kehittäminen

Tilintarkastajat ovat tärkeässä osassa varmistamassa, että tilinpäätöksissä annettu informaatio on oikeaa ja riittävää. Laadukkaasti tehty tilintarkastus on perusta sille, että tilintarkastaja voi antaa olosuhteisiin nähden asianmukaisen tilintarkastuskertomuksen. Lisäksi tilintarkastajilla on keskeinen rooli, koska tilintarkastuksen tarkoituksena on lisätä tilinpäätöksen käyttäjien luottamusta tilinpäätökseen. Tässä raportissa esitetyistä havainnoista voi olla hyötyä tilintarkastajille ja tilintarkastusyhteisöille heidän kehittäessään tilintarkastustyön laatua.

Laaduntarkastuksen painopistealueiden kautta laaduntarkastusta kohdennetaan tilintarkastuksen kannalta keskeisiin osa-alueisiin. Lisäksi laaduntarkastuksissa kiinnitetään erityistä huomiota tilintarkastuskertomusten oikeellisuuteen.

Jatkamme laaduntarkastustoiminnan kehittämistä tilintarkastajien tasapuolisen kohtelun varmistamiseksi. Tilintarkastustyö, jota laaduntarkastuksessa odotamme näkevämme, ei ole sidoksissa siihen, toimiiko tilintarkastaja yksin tai pienessä tai suuressa tilintarkastusyhteisössä. Tilintarkastustoimeksiannon koko ja luonne ovat ratkaisevia.