

Tilintarkastajan laadunhallintajärjestelmä toimeksiantojen laadun mahdollistajana

Suomen Tilintarkastajat ry on tilintarkastajien edunvalvontajärjestö. Jäsenemme ovat tilintarkastuslain mukaisesti hyväksytyjä HT-, KHT- ja JHT-tilintarkastajia sekä tilintarkastusalan ja taloushallinnon asiantuntijoita. Tavoitteenamme on auttaa tilintarkastajien ammattikuntaa menestymään sekä tuomaan lisäarvoa elinkeinoelämälle ja yhteiskunnalle. Taloudellista raportointia ja alan käytäntöjä edistämällä olemme mukana rakentamassa perustaa suomalaisen yhteiskunnan kilpailukyvyille ja hyvinvoinnille. Yhdistykseen kuuluu yli 90 % tilintarkastuslaissa määritellyistä tilintarkastajista.

Sisällysluettelo

1	Tilintarkastajan laadunhallintajärjestelmä toimeksiantojen laadun mahdollistajana.....	3
2	Tilintarkastajan laadunhallintajärjestelmä kansainvälisten standardien ja tilintarkastuslain mukaan.....	3
2.1	Mikä muuttuu?.....	4
2.2	Laissa säädetään toiminnan järjestämisestä.....	4
2.3	Kenellä pitää olla laadunhallintajärjestelmä?.....	5
3	Laadunhallintajärjestelmän taustatekijät ja rakenne.....	8
3.1	Laadunhallintajärjestelmän perusrakenne.....	8
3.2	Laadunhallintastandardit skaalautuvat.....	9
4	Riskienarviointiprosessi laadunhallintajärjestelmän suunnittelussa.....	11
5	Riskienarviointiprosessi – laaturiskien tunnistaminen ja arvioiminen.....	12
5.1	Miten laaturiskejä tunnistetaan ja arvioidaan?.....	12
5.2	Vastaamistoimenpiteiden suunnittelu.....	13
6	Laadunhallintajärjestelmään sisältyvä seuranta- ja korjaamisprosessi.....	15
6.1	Seuranta- ja korjaamisprosessin suunnittelu.....	15
6.2	Havaintojen ja puutteellisuuksien arviointi.....	16
6.3	Laadunhallintajärjestelmän arvioiminen.....	18
6.4	Laadunhallintajärjestelmän dokumentointi.....	19
7	Hyödyllisiä linkkejä.....	20

1 Tilintarkastajan laadunhallintajärjestelmä toimeksiantojen laadun mahdollistajana

Kansainvälisten laadunhallintastandardien uudistumisen johdosta tilintarkastajien tulee päivittää laadunhallintajärjestelmänsä. Standardit ovat osin muuttuneet merkittävästikin, joten päivityksen sijasta oikeampi sanamuoto saattaakin olla, että laadunhallintajärjestelmät tulee suunnitella uudelleen. Pelkän teknisen harjoituksen sijaan päivitys- tai uudistamisprojektiin kannattaa suhtautua kehityspanostuksena tulevaan. Uuden laadunhallintajärjestelmän suunnittelulla on mahdollisuus nostaa laatua. Kun asiat, prosessit ja toimenpiteet pohditaan valmiiksi, voi selkeällä ja yhtenäisellä käytännöllä myös parantaa työn tehokkuutta.

Tavoitteena on proaktiivisesti reagoida juuri niihin riskeihin, jotka uhkaavat omaan toimintaan liittyvää tilintarkastuksen laatua. Tilintarkastajille on tuttua jatkuvan oppimisen ja kehittymisen kulttuuri toimeksiantojen suorittamisessa, ja tämä sama ajatus kannattaa omaksua myös laadunhallintajärjestelmää koskevaksi.

Uudistuneiden kansainvälisten laadunhallintastandardien mukaisesti suunniteltu laadunhallintajärjestelmä tulee ottaa käyttöön viimeistään 15.12.2022. Suomen Tilintarkastajat ry julkaisee aiheeseen liittyvän tiivistelmän apuvälineeksi standardien soveltamisessa. Tiivistelmä pohjautuu osittain aikaisemmin julkaistuihin artikkeleihin.

Tiivistelmä julkaistaan yhtä aikaa yhdistyksen laatiman laadunhallintajärjestelmää koskevan mallin kanssa. Malli toimii esimerkkinä yksin toimivan tilintarkastajan laadunhallintajärjestelmästä, mutta myös muut pienemmät tilintarkastustoimijat voivat saada siitä pohjan omalle järjestelmälleen.

Lähteenä tiivistelmässä on käytetty uudistuneita kansainvälisiä standardeja soveltamisohjeistuksineen, lisäksi mm. IAASB:n julkaisemia standardien implementointioppaita ja IFAC:n järjestämiä aiheita koskevia webinaareja sekä artikkeleita. Hyödyllisiä linkkejä on listattuna artikkelin lopussa, jossa on myös tieto siitä, mistä suomenkieliset laadunhallintastandardit ovat jäsenten luettavissa.

2 Tilintarkastajan laadunhallintajärjestelmä kansainvälisten standardien ja tilintarkastuslain mukaan

Tilintarkastusyhteisöillä on oltava sisäinen laadunhallintajärjestelmä. Tilintarkastusyhteisöihin rinnastuvat laadunhallintajärjestelmästä puhuttaessa myös yksin toimivat tilintarkastajat. Jatkossa tekstissä käytetään joko termiä *yhteisö* tai *tilintarkastaja* kuvaamaan niitä tahoja, joita laadunhallintajärjestelmään liittyvät vaatimukset koskevat, toiminnan organisoinnin tavasta riippumatta (yksin toimiva, yhteisö, osakeyhtiö tms.).

Laadunhallintajärjestelmän tavoitteena on saada kohtuullinen varmuus siitä, että

- yhteisö ja sen henkilöstö täyttävät velvollisuutensa ja suorittavat toimeksiannot ammatillisten standardien sekä sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti; ja
- raportit, jotka tilintarkastusyhteisö tai toimeksiannosta vastuulliset henkilöt antavat toimeksiannoista, ovat olosuhteisiin nähden asianmukaisia.

Tiivistettynä tavoitteen voisi sanoa olevan sen, että toimeksiannot pystytään suorittamaan mahdollisimman laadukkaasti ja annetut lausunnot ja raportit ovat asianmukaisia. Yhdenmukaiset ja laadukkaat toimeksiannot palvelevat myös yleistä etua ja nostavat sidosryhmien luottamusta taloudelliseen raportointiin.

2.1 Mikä muuttuu?

Vielä voimassa oleva kansainvälinen laadunvalvontaa koskeva standardi ISQC 1 poikkeaa perusfilosofialtaan merkittävästi uudesta standardista. ISQC 1 sisältää vaatimuksia toimintaperiaatteista ja menettelytavoista, jotka yhteisön tulee suunnitella ja ottaa käyttöön. Standardi käyttää termiä laadunvalvonta. Uusi standardi taas lähtee ajatuksena siitä, että laatua hallitaan, mitä kuvastaa käytetty termi laadunhallinta. Uudessa standardissa yhteisöä vaaditaan tunnistamaan ja asettamaan laatutavoitteet, tunnistamaan ja arvioimaan tavoitteita uhkaavat laaturiskit ja suunnittelemaan ja ottamaan käyttöön riskeihin vastaavat toimenpiteet. Tämä riskienarviointiprosessi on kokonaan uusi vaatimus ja yksi keskeisimmistä muutoksista verrattuna aikaisempaan standardiin.

Uudessa standardissa korostetaan aikaisempaa enemmän johdon roolia ja vastuuta ja erityisesti tilivelvollisuutta laadusta ja laadunhallintajärjestelmästä. Aiempaa korostuneempi on myös laadunhallintajärjestelmän skaalautuvuus, mikä tarkoittaa sitä, että yhteisön ja sen suorittamien toimeksiantojen luonne ja olosuhteet vaikuttavat siihen, millainen laadunhallintajärjestelmä sillä on.

2.2 Laissa säädetään toiminnan järjestämisestä

Myös tilintarkastuslaissa (TTL 4.12) on vaatimuksia tilintarkastajan toimintaan liittyen. Tilintarkastuslain mukaan tilintarkastajan on järjestettävä toimintansa hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Toiminnan järjestämiseen liittyvät toimintatavat tulee kuvata kirjallisesti. Niiden tulee sisältää periaatteet mm. riskienhallinnasta, sisäisestä laadunvalvonnasta ja toimeksiantojen dokumentoinnista. Vaikka laki ei termiä tunnekaan, käytännössä toiminnan järjestämisessä on kyse laadunhallintajärjestelmästä.

Laki lähtee siitä, että toiminnan järjestäminen on sitä muodollisempaa ja yksityiskohtaisempaa, mitä monimutkaisempaa ja laajempaa toiminta sekä toimeksiannot ovat. Myös kansainväliset laadunhallintastandardit ovat samalla tavalla skaalautuvat. Pienessä yhteisössä toiminta voi olla epäformaalimpaa ja myös kirjalliset prosessikuvaukset yksinkertaisempia. Lisäksi laissa on ns. pienyrityshelpotuksia: pienyrityksiä ainoastaan tilintarkastavien tilintarkastusyhteisöjen

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

toiminnassa ei ole välttämätöntä arvioida sisäistä laadunvalvontajärjestelmää vuosittain, laatia erillisiä menettelytapoja resurssoinnista toimeksiantotasolla tai palkitsemisesta ja laatia rikkomuksista ja valituksista vuosittaista raporttia.

Lain pienyrityshelpotusten kannalta olennaista on siis asiakasyritysten koko. Jos asiakaskunnassa on kirjanpitolain määritelmän mukaisia pienyrityksiä isompia yrityksiä, kaikki lain toiminnan järjestämiseen liittyvät vaatimukset tulevat sovellettaviksi. Vaikka lain toiminnan järjestämistä koskeva terminologia ei olekaan täysin yhdenmukainen kansainvälisten standardien kanssa, ja lain pienyrityshelpotusten vuoksi laki on jopa osittain ristiriidassa standardeihin nähden, voidaan lain vaatimukset kuitenkin riittävällä tasolla yhdistää kansainvälisten standardien vaatimuksiin. Jos laadunhallintajärjestelmä on siis suunniteltu ja otettu käyttöön kansainvälisten standardien vaatimusten mukaisesti, voidaan sen olettaa täyttävän myös tilintarkastuslain asiaa koskevat vaatimukset.

2.3 Kenellä pitää olla laadunhallintajärjestelmä?

Tilintarkastuslain mukaan tilintarkastajan tulee noudattaa hyvää tilintarkastustapaa toiminnan järjestämisessä. Hyvään tilintarkastustapaan kuuluvat kansainväliset tilintarkastusalan standardit, joihin myös laadunhallintastandardit sisältyvät. Kansainvälisiä laadunhallintastandardeja sovelletaan tilintarkastusyhteisöihin, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia, yleisluonteisia tarkastuksia, muita varmennustoimeksiantoja (esimerkiksi tietyt osakeyhtiölain perusteella annettavat lausunnot) tai liitännäispalvelutoimeksiantoja (esimerkiksi Business Finlandin avustustilityksiin liittyvät ns. AUP-toimeksiannot). Standardien soveltamisen kannalta yksikin toimeksiantotyyppi riittää – jos yhteisö suorittaa yhtäkin edellä mainituista toimeksiantotyypeistä, tulee ainakin laadunhallintastandardi 1 (ISQM 1) sovellettavaksi.

Kansainvälisiä laadunhallintastandardeja on kaksi, ja lisäksi laadunhallintastandardeihin luetaan myös yksi ISA-standardista, joka käsittelee laadunhallintaa toimeksiannon tasolla. Tämä standardi koskee vain tilintarkastuksia, kuten kaikki muutkin ISA-standardit. Kaikki nämä kolme laadunhallintastandardia ovat nyt uudistuneet. Standardien pääsisällöt ja voimaantulot on esitetty seuraavassa taulukossa:

Lyhenne	Standardin nimi	Standardin pääsisältö	Voimaantulo
---------	-----------------	-----------------------	-------------

ISQM 1	Laadunhallinta tilintarkastus-yhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätökseen kohdistuvia tilintarkastuksia tai yleisluonteisia tarkastuksia taikka muita varmennus- tai liitännäispalvelutoimeksiantoja	Standardissa määrätään tilintarkastus-yhteisön velvollisuuksista, jotka koskevat sen laadunhallintajärjestelmää, ja vaaditaan, että tilintarkastusyhteisö suunnittelee ja ottaa käyttöön toimenpiteitä laaturiskiin vastaamiseksi.	Tämän standardin mukaiset laadunhallintajärjestelmät on suunniteltava ja otettava käyttöön 15.12.2022 mennessä.
ISQM 2	Toimeksiantokohtaiset laadun läpikäynnit	Toimeksiantokohtaisten laadun läpikäyntien osalta vaatimuksia sisältyy molempiin laadunhallintastandardeihin: ISQM1 sisältää vaatimukset luoda toimintaperiaatteet tai menettelytavat sellaisia toimeksiantoja varten, joissa vaaditaan toimeksiantokohtainen laadun läpikäynti. ISQM 2 standardissa puolestaan käsitellään toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittajan nimittämistä ja kelpoisuutta sekä toimeksiantokohtaisen laadun läpikäynnin suorittamista ja dokumentointia.	Tätä standardia sovelletaan: (a) tilintarkastuksiin ja yleisluonteisiin tarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2022 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin; ja (b) muihin varmennustoimeksiantoihin ja liitännäispalvelutoimeksiantoihin, jotka alkavat 15.12.2022 tai sen jälkeen.
ISA 220 (uudistettu)	Laadunhallinta tilintarkastuksessa	Standardissa käsitellään tilintarkastajan nimenomaisia velvollisuuksia, jotka koskevat toimeksiannon tasolla tapahtuvaa tilintarkastuksen laadunhallintaa, sekä toimeksiannosta vastuullisen henkilön siihen liittyviä velvollisuuksia. Huom. Standardia sovelletaan vain tilinpäätösten tilintarkastuksiin, ei muihin toimeksiantotyyppeihin.	Tätä standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2022 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

Artikkelisarjassa keskitytään ISQM 1 sisältämiin keskeisiin vaatimuksiin. Standardeilla on kuitenkin alla kuvatun mukainen yhteys toisiinsa:



3 Laadunhallintajärjestelmän taustatekijät ja rakenne

Laadunhallinta tilintarkastusyhteisössä -standardi sisältää laadunhallintajärjestelmän perusrakenteen. Lähtökohtaisesti rakenne on samanlainen yhteisön koosta riippumatta, mutta toiminnan laajuus ja monimutkaisuus vaikuttavat kuitenkin järjestelmän suunnitteluun

3.1 Laadunhallintajärjestelmän perusrakenne

Laadunhallinta tilintarkastusyhteisössä -standardin mukaan tilintarkastajan laadunhallintajärjestelmän tulee sisältää tiettyjä määrättyjä prosesseja ja komponentteja, jotka ovat

- Riskienarviointiprosessi
- Hallinto ja johtaminen
- Relevantit eettiset vaatimukset
- Asiakassuhteiden ja yksittäisten toimeksiantojen hyväksyminen ja jatkaminen
- Toimeksiannon suorittaminen
- Resurssit
- Informaatio ja kommunikaatio
- Seuranta- ja korjaamisprosessi

Lisäksi standardissa on vaatimuksia myös

- ketjuun kuuluville yhteisöille ketjun vaatimusten ja palveluiden huomioimisesta laadunhallintajärjestelmässä,
- laadunhallintajärjestelmän dokumentoimisesta sekä
- laadunhallintajärjestelmän arvioimiseen liittyen.

Riskienarviointiprosessi määrää prosessin, jota tilintarkastusyhteisön täytyy noudattaa ottaessaan käyttöön riskiperusteisen lähestymistavan laadunhallintajärjestelmässään. Artikkelisarjan kolmannessa osassa syvennyttään tähän prosessiin tarkemmin.

Hallinto ja johtaminen -komponentti muodostaa laadunhallintajärjestelmää tukevan toimintaympäristön, jossa käsitellään mm. tilintarkastajan toiminnan kulttuuria, johdon vastuuta ja tilivelvollisuutta, organisaatorakennetta ja resurssien allokointia.

Relevantit eettiset vaatimukset -komponentti käsittelee riippumattomuuteen liittyviä sekä muita eettisiä vaatimuksia suhteessa yhteisöön, sen henkilöstöön ja yhteisön ulkopuolisiin tahoihin.

Asiakassuhteiden ja yksittäisten toimeksiantojen hyväksyminen ja jatkaminen -komponentti sisältää vaatimuksia siitä, millaisia asioita hyväksymis- ja jatkamispäätöksissä tulee huomioida.

Toimeksiannon suorittaminen -komponentti käsittelee toimeksiantojen yhdenmukaista ja laadukasta suorittamista, tiimeihin liittyviä sekä konsultointiin ja mielipide-erojen käsittelyyn liittyviä vaatimuksia.

Resurssit-komponentti käsittelee resurssien hankintaa, kehittämistä, käyttöä ja ylläpitoa. Uudessa standardissa resurssit sisältävät paitsi henkilö-, niin myös teknologiset ja intellektuaaliset resurssit.

Informaatio ja kommunikaatio -komponentissa käsitellään laadunhallintajärjestelmää koskevan tiedon hankintaa, tuottamista ja käyttämistä sekä näiden asioiden viestintää yhteisön sisällä ja ulkopuolisille tahoille.

Seuranta- ja korjaamisprosessi on prosessi, joka on suunniteltu koko laadunhallintajärjestelmän seurantaa varten. Seuranta- ja korjaamisprosessiin tulokset antavat tilintarkastusyhteisön riskienarviointiprosessin kannalta relevanttia informaatiota. Lisäksi prosessin tulokset toimivat pohjana koko laadunhallintajärjestelmän arvioinnille, joka tilintarkastajan tulee jatkossa tehdä vähintään vuosittain.

3.2 Laadunhallintastandardit skaalautuvat

Standardi sisältää vaatimuksia, joita on pakollista soveltaa, paitsi jos ne eivät ole tilintarkastajan toiminnassa relevantteja. Esimerkiksi organisaatorakenteeseen, tiimien ohjaamiseen, valvontaan ja työn läpikäyntiin tai mielipide-erojen käsittelyyn liittyvät vaatimukset eivät ole relevantteja yksin toimivalle tilintarkastajalle, ja tällöin näitä vaatimuksia ei tarvitse huomioida omassa laadunhallintajärjestelmässä. Vaatimusten lisäksi standardi sisältää soveltamis- ja muuta ohjeistusta sekä johdantoaineistoa ja määritelmiä. Nämä eivät ole pakollisia noudattaa, vaan niissä annetaan esimerkkejä ja pyritään auttamaan standardien soveltamisessa ja vaatimusten ymmärtämisessä.

Skaalautuvuutta sovelletaan siis edellä kuvatun esimerkin mukaan siten, että arvioidaan, ovatko yksittäiset vaatimukset soveltuvia tilintarkastajan omassa toiminnassa. Lisäksi skaalautuvuutta voi soveltaa myös siihen, millä tavalla yksittäinen relevantti vaatimus huomioidaan laadunhallintajärjestelmässä. Esimerkiksi vastaamistoimenpiteet voivat olla vähemmän yksityiskohtaisia silloin, kun tilintarkastajan toiminta on yksinkertaista ja toimeksiannot sekä asiakkaat ovat pieniä ja yksinkertaisia.

Koska tilintarkastajan toiminta, toimeksiannot ja asiakkaat vaikuttavat laadunhallintajärjestelmän rakenteeseen ja sisältöön voimakkaasti, ne kannattaa kuvata ja dokumentoida osaksi laadunhallintajärjestelmää. Nämä ns. taustatekijät voidaan jakaa esimerkiksi seuraaviin kategorioihin:

Asia	Käsitys
Toimintojen laajuus ja monimutkaisuus	Yhtiön koko, maantieteellinen laajuus, yhtiön rakenne, keskitettyjen toimintojen määrä/ laajuus, yhtiön omien resurssien saatavuus (vs. esim. palveluntuottajien käyttäminen)
Strategia, liiketoimintaprosessit ja liiketoimintamalli	Yhtiön rahoitusmalli, markkinaosuus, kasvutavoite ym. Strategiset tavoitteet, erikoistuminen esim. toimialaan
Johtamistapa	Johtoportaan rakenne ja kokemus, miten vastuut ovat jakautuneet, miten yhtiötä johdetaan
Resurssit	Henkilöresurssit ja henkilöstörakenne, miten/ mistä teknologiset resurssit on hankittu ja miten niitä ylläpidetään ja kehitetään, taloudellisten resurssien saatavuus, palveluntuottajilta hankittavat resurssit (luonne, laajuus)
Lainsäädännöllinen toimintaympäristö, sovellettavat ammatilliset standardit	Yhtiölle relevantti lainsäädäntöympäristö, ammatilliset standardit ja muut relevantit lait ja säädökset, joilla on vaikutusta toimeksiantojen suorittamiseen
Ketjuun liittyvät vaatimukset	Ketjun rakenne ja laajuus, ketjuun liittyvät vaatimukset laadunhallintajärjestelmälle ja toimeksiantojen laatuun, ketjun tuottamat palvelut
Toimeksiantotyytit, raporttityypit	Millaisia toimeksiantoja yhtiössä tehdään (tilintarkastus, yleisluonteinen tarkastus, muut varmennustoimeksiannot, liitännäis-palvelutoimeksiannot, muut toimeksiannot), miten raportteja hyödynnetään
Asiakaskunta, jolle toimeksiantoja suoritetaan	Asiakkaiden toimiala, koko, toiminnan monimutkaisuus, omistusrakenne (yksityinen, pörssilistattu tms.)

Taustatekijät toimivat myös osaltaan pohjana laaturiskien tunnistamisessa.

4 Riskienarviointiprosessi laadunhallintajärjestelmän suunnittelussa

Riskienarviointiprosessi on yksi avainmuutoksista laadunhallintajärjestelmän suunnittelussa uuden standardin mukaan. Riskienarviointiprosessin avulla suunnitellaan järjestelmän muut osa-alueet seuranta- ja korjaamisprosessia lukuun ottamatta.

Riskienarviointiprosessi voidaan yksinkertaistettuna jakaa seuraaviin vaiheisiin:



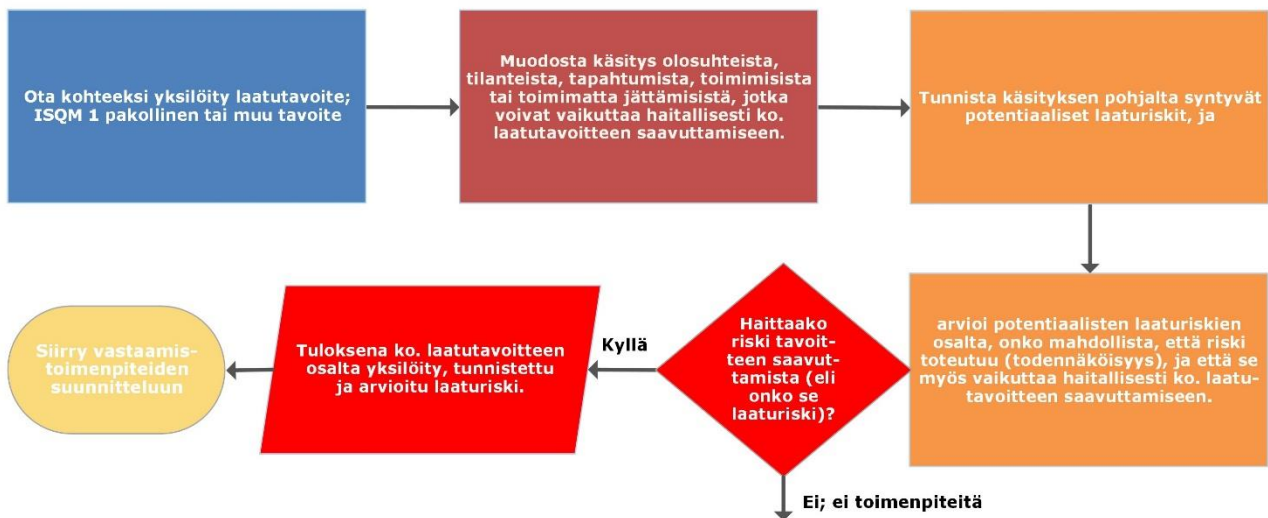
Ensimmäisessä vaiheessa asetetaan laatutavoitteet jokaiseen edellä kuvattuun kuuteen komponenttiin liittyen. Standardin nimittämien laatutavoitteiden lisäksi tilintarkastajan tulee asettaa mahdolliset muut laatutavoitteet tai standardin laatutavoitteiden alatavoitteet, jotka tilintarkastajan oman arvion mukaan ovat tarpeellisia laadunhallintajärjestelmän tavoitteiden saavuttamiseksi. On kuitenkin todennäköistä, että ainakin pienemmillä toimijoilla standardin asettamat laatutavoitteet ovat riittävät, eikä muita niiden lisäksi tarvita. Lisäksi on huomioitava se, että standardin asettamista laatutavoitteista valitaan omaan laadunhallintajärjestelmään vain ne, jotka ovat omassa toiminnassa relevantteja.

Toisessa vaiheessa pyritään tunnistamaan ja arvioimaan aiemmin asetettujen laatutavoitteiden saavuttamista vaarantavat riskit, joista käytetään nimitystä laaturiskit. Laaturiskit taas toimivat pohjana prosessin seuraavalle vaiheelle, eli vastaamistoimenpiteiden suunnittelulle ja käyttöönotolle. Näiden toimenpiteiden tulisi olla luonteeltaan, ajoitukseltaan ja laajuudeltaan sellaisia, että ne perustuvat ja niillä vastataan syihin, jotka ovat johtaneet laaturiskeistä tehtyihin arvioihin. Tällä tarkoitetaan esimerkiksi sitä, että jos laaturiskin on tunnistettu liittyvän vain tiettyyn toimeksiantotyyppiin (esimerkiksi tilintarkastustoimeksiantoihin) tai tiettyyn asiakasyhteisöihin (esimerkiksi tietyt toimialat kuten rakennusala), niin myös toimenpiteet kohdistuvat vain näihin toimeksianto- tai asiakastyyppeihin. Vastaavasti jos tilintarkastaja on arvioinut jonkin tietyn laaturiskin olevan korkeamman kuin jonkin toisen, tähän korkeampaan laaturiskiin vastaavat toimenpiteet ovat yksityiskohtaisemmat ja laajemmat kuin matalamman riskin vastaamistoimenpiteet. Lisäksi laaturiskien tulisi olla yleisestikin tilintarkastajan toimintaan liittyviä – ison yhteisön laaturiskit todennäköisesti poikkeavat yksin toimivan laaturiskeistä.

Alla olevassa kuvassa on esitetty riskienarviointiprosessin vaiheet yksityiskohtaisemmin:

LAATURISKIEN TUNNISTAMISEN JA ARVIOIMISEN PROSESSI VASTAAMISTOIMENPITEIDEN PERUSTAKSI

(IAASB:n alkuperäisestä kuviosta muokattu)



Riskienarviointiprosessi on iteratiivinen, eli vaiheet käydään läpi niin monta kertaa kuin on tarvetta. On mahdollista, että vastaamistoimenpiteiden suunnitteluvaiheessa huomataan, että joku laaturiski on jäänyt aiemmin tunnistamatta, jolloin palataan riskien tunnistamis- ja arviointivaiheeseen tai jopa laatutavoitteiden asettamisvaiheeseen, kunnes taas palataan suunnittelemaan vastaamistoimenpiteitä.

Riskienarviointiprosessi on kokonaisuudessaan skaalautuva, jolloin tilintarkastajan toiminnan luonne ja olosuhteet sekä tilintarkastajan suorittamien toimeksiantojen luonne ja olosuhteet vaikuttavat prosessin toteutukseen. Pienellä toimijalla riskienarviointiprosessin toteuttaminen saattaa olla yhden henkilön vastuulla ja laatutavoitteita, laaturiskejä ja vastaamistoimenpiteitä koskeva dokumentaatio on suppeampaa kuin monimutkaisemmassa tilintarkastusyhteisössä.

5 Riskienarviointiprosessi – laaturiski- en tunnistaminen ja arvioiminen

*Riskienarviointiprosessi voidaan yksinkertaistettuna jakaa kolmeen eri vaiheeseen: laatutavoitteiden asettaminen, laaturiski-
en tunnistaminen ja arvioiminen sekä riskeihin vastaavien toimenpiteiden suunnitteleminen. Näistä vaiheista laaturiskeihin liittyvät toimenpiteet ovat todennäköisesti haastavin osa-alue, koska se on kokonaan uusi käsite laadunhallintajärjestelmän yhteydessä.*

5.1 Miten laaturiskejä tunnistetaan ja arvioidaan?

Laaturiski-
en tunnistaminen tarkoittaa sitä, että tilintarkastaja pyrkii muodostamaan käsityksen niistä tilanteista, tapahtumista, olosuhteista, toimimisista tai toimimatta jättämisistä, jotka voivat

vaikuttaa haitallisesti laatutavoitteiden saavuttamiseen. Tätä vaihetta voidaan kuvata siten, että kysytään yhä uudelleen kysymys: mikä voi mennä pieleen tavoitteen saavuttamisessa – vastavalla tavalla kuin tilinpäätösten tilintarkastusprosessissakin kysytään olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamisvaiheessa. Laaturiskien arvioinnissa taas otetaan huomioon se, miten ja missä määrin tunnistetut tilanteet ja tapahtumat saattavat vaikuttaa haitallisesti laatutavoitteiden saavuttamiseen. Eli arvioidaan tunnistettujen tilanteiden ja tapahtumien todennäköisyys ja mahdollinen vaikutus.

Käytännössä joka ikistä toimintaan liittyvää riskiä ei pystytä tunnistamaan, eivätkä kaikki tunnistetut riskit ole välttämättä laaturiskejä – vaikka olisivatkin laatuun liittyviä riskejä. Ammatillinen harvinaisuus auttaa tilintarkastajaa määrittämään, mitkä riskeistä ovat laaturiskejä. Arvioinnissa huomioidaan se,

- onko jokseenkin mahdollista, että riski toteutuu ja
- yksin tai yhdessä muiden riskien kanssa vaikuttaa haitallisesti yhden tai useamman laatutavoitteen saavuttamiseen.

Riskin todennäköisyyttä ja vaikutusta voidaan pyrkiä arvioimaan esimerkiksi seuraavien tekijöiden kautta:

- Miten usein tilanne/ tapahtuma/ olosuhde jne. tapahtuisi?
- Miten kauan menisi tapahtumisesta siihen, että sillä olisi vaikutusta?
- Miten paljon menisi aikaa tilanteen korjaamiseen?

Laaturiskien arvioimisen ei tarvitse sisältää formaaleja luokituksia tai pistemääriä, joskaan niitä ei ole mitään estettä käyttää. Standardi ei kuitenkaan tätä vaadi.

5.2 Vastaamistoimenpiteiden suunnittelu

Vastaamistoimenpiteet ovat tilintarkastajan suunnitteleamia ja käyttöönnottamia toimintaperiaatteita, jotka vastaavat tunnistettuihin laaturiskeihin. Tällä tarkoitetaan esimerkiksi sitä, että jos tilintarkastajan tunnistama laaturiski liittyy vain yhteen toimeksiantotyyppiin, joita hän suorittaa, niin myös vastaamistoimenpiteet kohdistuvat vain näihin toimeksiantoihin (eikä kaikkiin toimeksiantoihin ja toimeksiantotyypeihin).

Vastaamistoimenpiteiden suunnitteluprosessin osalta on löydettävissä myös yhtymäkohtia tilintarkastustoimeksiannon tarkastustoimenpiteiden suunnitteluun. Vastaamistoimenpiteiden suunnittelun apuna voidaan toimenpiteitä pohtia kolmesta eri näkökulmasta: luonne, ajoitus ja laajuus. Vastaamistoimenpiteen luonteen osalta voidaan pohtia seuraavaa:

- Onko toimenpide estävä, havaitseva tai näiden yhdistelmätoimenpide?
- Onko toimenpide manuaalinen vai automaattinen?
- Mitä resursseja, osaamista tms. tarvitaan toimenpiteen suorittamiseksi?

- Kuka toteuttaa toimenpiteen, toteutetaanko se yhteisön tasolla vai toimeksiannoissa vai näiden yhdistelmänä?

Vastaamistoimenpiteen ajoituksen osalta voidaan pohtia seuraavaa:

- Onko toiminta tietyin aikavälein tapahtuva vai jatkuvaa toimintaa?
- Jos tietyin aikavälein tapahtuvaa, miten usein toiminta tapahtuu?

Vastaamistoimenpiteen laajuuden osalta voidaan pohtia seuraavaa:

- Pitääkö toimenpiteen vastata kaikkiin tapahtumisiin ja olosuhteisiin, vai vain tiettyihin? Esim. kaikkiin tilintarkastustoimeksiantoihin, vai vain tietyin tyyppisiin, tiettyä toimialaa tai tiettyä kokoluokkaa koskeviin toimeksiantoihin jne.

Formaalisti dokumentoitujen toimintaperiaatteiden tai menettelytapojen tarve voi olla suurempi tilintarkastusyhteisöissä, joissa on paljon henkilöstöä tai jotka ovat maantieteellisesti hajautuneita, jotta kaikkialla tilintarkastusyhteisössä toimitaan yhdenmukaisesti. Vastaamistoimenpiteetkin siis skaalataan sen mukaan, millainen on tilintarkastajan toiminta ja millaisia toimeksiantoja hän suorittaa.

Sen lisäksi, että yhteisön täytyy miettiä yllä kuvatun mukaisesti omia vastaamistoimenpiteitä oman yhteisönsä erityispiirteet huomioiden, niin standardissa on myös esitetty erityisiä vastaamistoimenpiteitä, jotka tilintarkastajan tulee suunnitella ja ottaa käyttöön. Nämä erityiset vastaamistoimenpiteet ovat pakollisia kaikille tilintarkastajille – paitsi siinä tapauksessa, etteivät ne ole relevantteja kyseisessä toiminnassa. Huomionarvoista on myös se, että erityiset vastaamistoimenpiteet eivät yksin riitä laadunhallintajärjestelmän tavoitteiden saavuttamiseen.

Erityiset vastaamistoimenpiteet liittyvät useisiin eri komponentteihin: eettisten vaatimusten noudattamiseen, riippumattomuusvahvistuksiin, valituksiin ja väitteisiin, asiakassuhteiden ja toimeksiantojen hyväksymiseen ja jatkamiseen, kommunikointiin ulkopuolisille ja toimeksiantokohtaiseen laadun läpikäyntiin. Nämä erityiset vastaamistoimenpiteet käsitellään tämän tiivistelmän liitteenä julkaistavassa komponentteja koskevassa osiossa.

6 Laadunhallintajärjestelmään sisältyvä seuranta- ja korjaamisprosessi

Seuranta- ja korjaamisprosessi on keskeinen väline laadunhallintajärjestelmän proaktiivisessa kehittämisessä. Sen tulokset toimivat myös pohjana koko järjestelmästä tehtävälle arvioinnille.

6.1 Seuranta- ja korjaamisprosessin suunnittelu

Yhteisön on luotava seuranta- ja korjaamisprosessi, jonka tarkoituksena on

- tuottaa informaatiota laadunhallintajärjestelmän toiminnasta, ja
- ryhtyä asianmukaisiin korjaaviin toimiin, jos puutteellisuuksia havaitaan.

Seuranta- ja korjaamisprosessin tulokset vaikuttavat myös järjestelmän arviointiin, jota käsitellään seuraavassa kappaleessa.

Prosessin suunnittelussa yhteisön on huomioitava mm.

- Laaturiskit ja vastaamistoimenpiteet
- Aiempien seurantatoimintojen tulokset
- Ulkoisen laadunvalvonnan tulokset
- Mahdolliset valitukset ja väitteet

Esimerkiksi yhteisöllä on laatutavoite, että tilintarkastustoimeksiantoja koskeva dokumentaatio kootaan ja säilytetään asianmukaisesti. Aikaisemmin suoritetuissa seurantatoimenpiteissä on havaittu, että erityisesti tiettyyn aikaan annettujen raporttien osalta dokumentaation sulkeminen (ns. arkistointi) on tehty myöhässä yhteisön määrittämiin aikarajoihin nähden. Tällöin kohdistetaan seurantatoimenpiteitä erityisesti tähän tiettyyn ajanjaksoon.

Laaturiskien huomioiminen seurantaprosessissa tarkoittaa esimerkiksi sitä, että jos joku laaturiskeistä kohdistuu vain tiettyyn toimeksiantotyyppiin (esimerkiksi tilintarkastustoimeksiantoihin), niin myös seurantatoimenpiteitä kohdistetaan nimenomaan tähän yhteen toimeksiantotyyppiin, eikä kaikkiin yhteisön suorittamiin toimeksiantoihin.

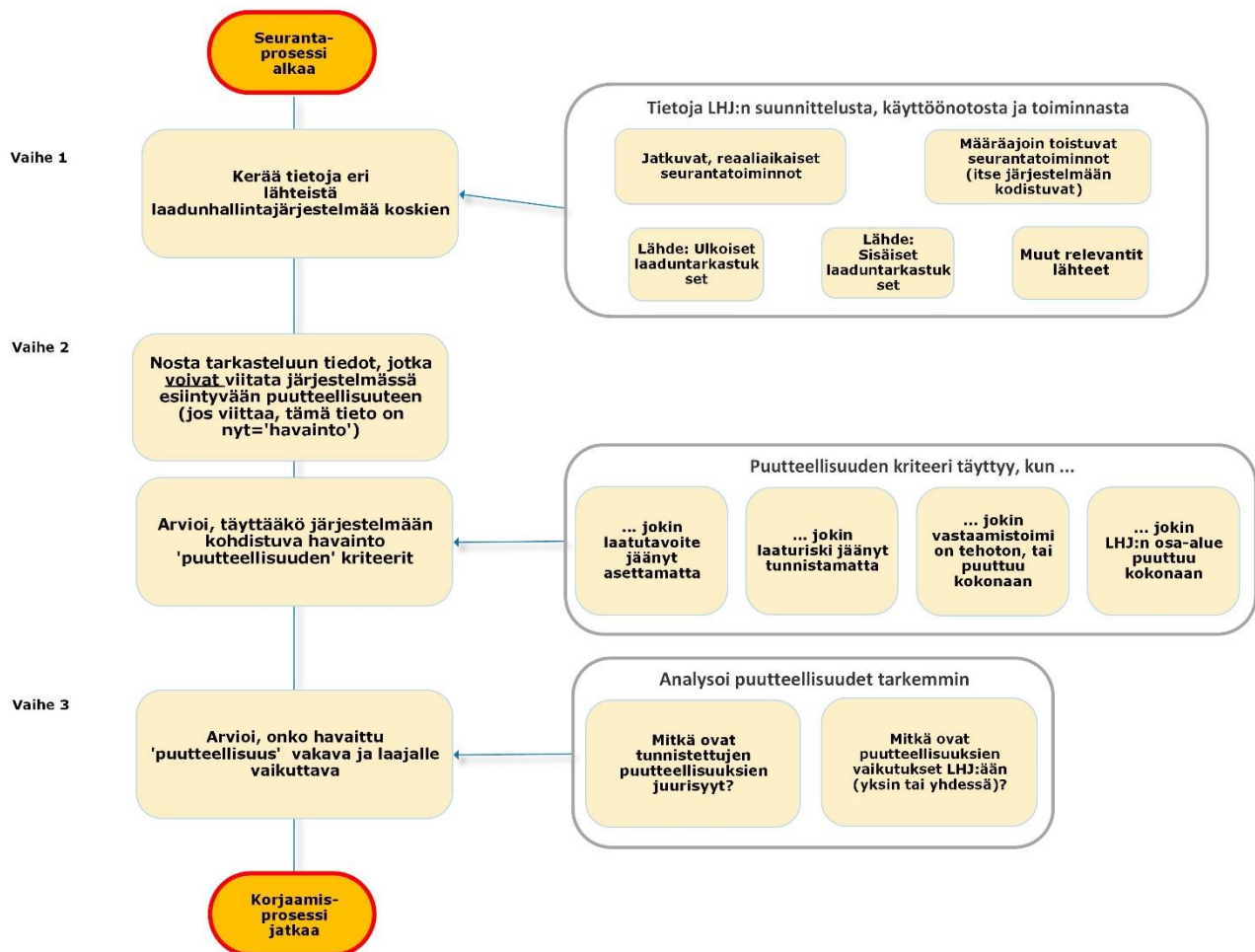
Standardin mukaan yhteisön tulee siis itse määritellä sen toimintaan sopivat seurantatoimenpiteet. Yksi vaatimus standardissa kuitenkin on: seurantatoimintojen täytyy sisältää loppuun saatettujen toimeksiantojen laaduntarkastuksia. Tätä varten yhteisö voi luoda toimintaperiaatteita, joiden perusteella valitaan toimeksiannot ja toimeksiannoista vastuulliset, eli

- yhteisö kuvaa kriteerit näille valinnoille ja
- määrittää sen syklin pituuden, jonka puitteissa jokainen toimeksiannosta vastuullinen on laaduntarkastuksen kohteena, esim. 3 tai 5 vuotta

Seurantatoiminnotkin skaalautuvat: yksinkertaisessa yhteisössä seurantatoiminnot ovat yksinkertaisempia ja vähäisempiä, kun tieto on helposti käytettävissä ja johdolla on hyvä käsitys koko järjestelmän toiminnasta ilman erityisiä seurantatoimenpiteitäkin.

Seurantaprosessia havainnollistaa myös seuraava kaavio, jonka vaihteita kaksi ja kolme käsitellään seuraavassa kappaleessa.

LAADUNHALLINTAJÄRJESTELMÄN (LHJ) SEURANTAPROSESSI



6.2 Havaintojen ja puutteellisuuksien arviointi

Jos yhteisö on tehnyt seurantatoimenpiteissään havaintoja (eli poikkeamia), yhteisön tulee arvioida havainnot, jotta voidaan tunnistaa, onko joku havainnoista tai havaintojen yhdistelmästä puutteellisuus. Puutteellisuus voi käydä ilmi yhdestä havainnosta tai eri havaintojen yhdistelmästä. Kaikki havainnot eivät siis välttämättä ole puutteellisuuksia järjestelmän toiminnassa.

Esimerkiksi seurantatoiminnoissa tilintarkastusdokumentaation sulkemiseen liittyen ei tehty havaintoja, vaan kaikki otokseen osuneet dokumentaatiot oli suljettu ajantasaisesti. Standardin vaatimuksen mukaan on myös tehty loppuun saatettujen toimeksiantojen laaduntarkastuksia. Näiden osalta havaitaan, että useampi näistä toimeksiannoista oli suljettu myöhässä. Tämä ei välttämättä kuitenkaan muodosta automaattisesti järjestelmään liittyvää puutteellisuutta, vaan arviossa voidaan huomioida esim. se, mikä on näiden myöhästyneiden osuus toimeksiantojen kokonaismäärästä. Yhteisö siis itse arvioi ja perustelee, mitkä havainnoista ovat sen oman arvion mukaan puutteellisia.

Jos kuitenkin yhteisö on tunnistanut puutteellisuuden, niiden osalta on vielä arvioitava puutteellisuuden vakavuus ja se, kuinka laajalle ne ulottuvat. Puutteellisuuden arviointi vaikuttaa koko järjestelmän arvioinnin osalta tehtävään johtopäätökseen.

Arviointiin ei ole olemassa mitään yksinkertaista kriteeristöä, vaan samoin kuin havaintojen osalta, myös puutteellisuuden arviointi vaatii ammatillista harkintaa. Siinä voi kuitenkin auttaa ns. juurisyyanalyysi, eli pyritään tunnistamaan perimmäinen syy havainnolle (tai puutteellisuudelle). Jos havainto liittyy siihen, että toimeksiantoa ei ole suoritettu kaikilta osin laadukkaasti (esimerkiksi ei ole konsultoitu jostain asiasta, josta olisi pitänyt konsultoida), juurisyitä voisivat olla esimerkiksi seuraavat:

- Toimeksiannosta vastuullinen ei ole osallistunut toimeksiantoon riittävästi
- Ammatillista harkintaa ei ole käytetty riittävästi
- Toimeksiantotiimi on liian pieni työmäärään nähden
- Osaamispuute (esim. uusi toimiala)

Juurisyyanalyysiä voisi yksinkertaistaa siten, että kysytään riittävän montaa kertaa kysymys *miksi*, jotta voitaisiin tunnistaa perimmäinen syy – joskus syy voi olla myös koko järjestelmää koskeva puutteellisuus, esimerkiksi toimeksiantotiimi on liian pieni, koska yhteisössä on liian vähän osaavaa henkilöstöä nimettäväksi toimeksiantoihin.

Edelleen, jos puutteellisuuden on tunnistettu, yhteisön tulee ryhtyä korjaaviin toimenpiteisiin. Toiminnan täytyy jollain tavalla muuttua, jotta jatkossa vastaavia puutteellisuuden ei synny. Korjaavien toimenpiteiden kannalta juurisyyanalyysi on keskeinen: yhteisön täytyy tietää, mistä havainto johtuu, jotta toimintaa voidaan korjata.

Seuranta- ja korjaamisprosessista tulee myös viestiä henkilöstölle ja toimeksiantotiimeille. Viestinnän tulee sisältää ainakin seuraavat asiat:

- mitä seurantatoimintoja on tehty,
- tunnistetut puutteellisuudet ja niiden vakavuus ja laajuus, sekä
- suunnitellut tai jo suoritettut korjaavat toimet.

6.3 Laadunhallintajärjestelmän arvioiminen

Jatkossa tilintarkastajan tulee arvioida oma laadunhallintajärjestelmänsä vuosittain. Koska standardin mukainen laadunhallintajärjestelmä tulee voimaan 15.12.2022, tulee ensimmäinen arviointi suorittaa 15.12.2023 mennessä. Arviointiajankohta voi kuitenkin olla mikä tahansa muukin ennen em. päivämäärää, se voi olla esimerkiksi yhteisön oman tilikauden päättyessä, tai jossain muussa luontevassa ajankohdassa.

Standardi on määritellyt myös vastuuhenkilön arvioinnille: henkilön, jolla on ylin vastuu laadunhallintajärjestelmästä, on arvioitava se yhteisön puolesta.

Arvioinnissa on tehtävä joku seuraavista johtopäätöksistä:

- Järjestelmä antaa kohtuullisen varmuuden sen tavoitteiden saavuttamisesta, tai
- Lukuun ottamatta puutteellisuuksia, joiden vaikutus on vakava mutta ei laajalle ulottuva, järjestelmä antaa kohtuullisen varmuuden, tai
- Järjestelmä ei anna kohtuullista varmuutta sen tavoitteiden saavuttamisesta.

Kahdessa jälkimmäisessä tapauksessa yhteisön on

- Ryhdyttävä pikaisesti korjaaviin toimiin
- Viestittävä asiasta henkilöstölle ja tarvittaessa ulkopuolisille (esim. avoimuusraportillaan, listayhtiöiden osalta, joiden osalta muutenkin on pakollista viestiä järjestelmään liittyen – todennäköisesti siis pienemmät toimijat päättävät itse, viestivätkö arvioinnista ulospäin vai ei).

Arvioinnin osalta on huomioitava se, että vaikka seuranta- ja korjaamisprosessissa olisi tunnistettu puutteellisuuksia, jotka ovat jopa vakavia ja laaja-alaisia, mutta jotka on tehokkaasti korjattu arviointiin mennessä, voidaan tehdä johtopäätös, että järjestelmä antaa kohtuullisen varmuuden sen tavoitteiden saavuttamisesta.

Alla olevassa kaaviokuvassa on vielä esitetty erilaisia skenaarioita johtopäätöksen tekemiseksi

Puutteellisuus		Onko otettu käyttöön tehokkaat korjaavat toimet?	Puutteellisuuksien vaikutukset on korjattu? *	Johtopäätös	Tarvitaanko lisätoimenpiteitä?
Vakava	Laajalle ulottuva				
Ei	Ei	N/A	N/A	Laadunhallintajärjestelmä antaa tilintarkastusyhteisölle kohtuullisen varmuuden laadunhallintajärjestelmän tavoitteiden saavuttamisesta.	Ei
Kyllä	Ei	Kyllä	Kyllä		
Ei	Kyllä	Kyllä	Kyllä		
Kyllä	Kyllä	Kyllä	Kyllä		
Kyllä	Ei	Ei	Ei	Lukuun ottamatta sellaisiin tunnistettuihin puutteellisiin liittyviä seikkoja, joiden vaikutus laadunhallintajärjestelmän suunnitteluun, käyttöönottoon ja toimintaan on vakava mutta ei laajalle ulottuva, laadunhallintajärjestelmä antaa tilintarkastusyhteisölle kohtuullisen varmuuden laadunhallintajärjestelmän tavoitteiden saavuttamisesta.	Kyllä
Kyllä	Ei	Ei	Kyllä		
Kyllä	Ei	Kyllä	Ei		
Ei	Kyllä	Ei	Ei	Laadunhallintajärjestelmä ei anna tilintarkastusyhteisölle kohtuullista varmuutta laadunhallintajärjestelmän tavoitteiden saavuttamisesta.	Kyllä
Ei	Kyllä	Ei	Kyllä		
Ei	Kyllä	Kyllä	Ei		
Kyllä	Kyllä	Ei	Ei		
Kyllä	Kyllä	Kyllä	Ei		
Kyllä	Kyllä	Ei	Kyllä		

*) Yksittäistä toimeksiantoa koskevat puutteellisuudet, joissa on jätetty tekemättä toimenpiteitä tai annettu epäasianmukainen raportti.

6.4 Laadunhallintajärjestelmän dokumentointi

Laadunhallintajärjestelmän tulee olla kirjallisessa muodossa dokumentoitu. Dokumentaatio toimii evidenssinä siitä, että ISQM 1 - standardia noudatetaan. Standardin kanssa yhteneväinen dokumentointivaatimus on myös tilintarkastuslain toiminnan järjestämistä koskevassa pykälässä.

Dokumentaation tulee myös olla riittävää, jotta

- henkilöstöllä on yhdenmukainen käsitys laadunhallintajärjestelmästä, ja
- vastaamistoimenpiteitä noudatetaan yhdenmukaisesti yhteisössä.

Jos tilintarkastaja on yksin toimiva, voi dokumentaatiokin luonnollisesti olla epäformaalia ja vähemmän yksityiskohtaista.

Dokumentaation tulee standardin mukaan sisältää seuraavat asiat:

- Henkilön yksilöinti, jolla on ylin vastuu ja tilivelvollisuus ja jolla on operatiivinen vastuu laadunhallintajärjestelmästä
- Laatutavoitteet ja laaturiskit
- Vastaamistoimenpiteet (yhdistettynä laaturiskeihin)
- Seuranta- ja korjaamisprosessin osalta:

- Suoritetut seurantatoiminnot
- Havaintojen arviointi, tunnistetut puutteellisuudet ja näiden juurisyyt
- Puutteellisuuksien korjaavat toimet ja niiden arviointi
- Seuranta ja korjaamista koskeva viestintä
- Laadunhallintajärjestelmän arvioinnin osalta perustelut johtopäätökselle.

Tilintarkastajan tulee lisäksi määrittää laadunhallintajärjestelmää koskevalle dokumentaatiolle säilytysaika, joka on riittävä seurantatoimenpiteiden suorittamiselle. Käytännössä tämä tarkoittaa ainakin aikaa, joka kyseisen vuoden toimeksiantoja koskevalle dokumentaatiollekin määritetään. Tilintarkastuslain mukaan toimeksiantoja koskeva aineisto tulee säilyttää vähintään kuuden vuoden ajan.

Standardissa ei ole otettu kantaa dokumentaation muotoon, sisältöön tai laajuuteen enempää kuin mitä yllä on kuvattu. Dokumentaatioonkin vaikuttaa yhteisön ja sen toiminnan sekä toimeksiantojen monimutkaisuus. Yksinkertaisessa toiminnassa yksi toteutustapa voi olla esimerkiksi sellainen, jossa laatuvaioitteet ja –riskit on listattu, ja näiden jälkeen on muistio, jossa kuvataan vastaa-mistoimenpiteet, ja miten ne vastaavat laaturiskeihin.

Suomen Tilintarkastajat ry on laatinut esimerkin ja mallin yksin toimivan tilintarkastajan laadunhallintajärjestelmästä kokonaisuudessaan Excel-pohjalle. Esimerkki on jäsenten saatavilla ST Onlinessa.

7 Hyödyllisiä linkkejä

IAASB:n laadunhallintastandardeja koskeva sivusto <https://www.iaasb.org/focus-areas/quality-management>

ISQM 1 implementointiopas <https://www.iaasb.org/publications/isqm-1-first-time-implementation-guide>

ISQM 2 implementointiopas <https://www.iaasb.org/publications/isqm-2-first-time-implementation-guide>

ISA 220 (uudistettu) implementointiopas <https://www.iaasb.org/publications/isa-220-revised-first-time-implementation-guide>

IAASB:n laadunhallintastandardeja koskeva webinaarisarja <https://www.iaasb.org/publications/quality-management-webinar-series>

Laadunhallintajärjestelmä uudistuneiden standardien mukaan -koulutuksen tallenne (maksullinen) <https://stakatemia.fi/tuote/laadunhallintajarjestelma-uudistuneiden-standardien-mukaan-tallenne/>

Laadunhallintastandardit löytyvät suomenkielisinä ST Onlinesta Kansainväliset tilintarkastusalan standardit 2020-julkaisun osasta 1 sivulta 1366 eteenpäin