II

(Säädökset, joita ei tarvitse julkaista)

KOMISSIO

KOMISSION SUOSITUS,
annettu 16 päivänä toukokuuta 2002,
tilintarkastajan riippumattomuuden perusperiaatteista EU:ssa

(tiedoksiannettu numerolla K(2002) 1873)

(ETA:n kannalta merkityksellinen teksti)

(2002/590/EY)

EUROOPAN YHTEISÖJEN KOMISSIO, joka

ottaa huomioon Euroopan yhteisön perustamissopimuksen ja erityisesti sen 211 artiklan toisen luetelmakohdan,

sekä katsoo seuraavaa:

(1) Tilintarkastajan riippumattomuudella on keskeinen merkitys tilintarkastuskertomukseen kohdistuvan yleisen luottamuksen varmistamiseksi. Riippumattomuus lisää julkaistavien tilinpäätöstietojen uskottavuutta ja tuo lisäarvoa sijoittajille, velkojille, työntekijöille ja muille EU:ssa sijaitsevien yritysten sidosryhmille. Tämä koskee erityisesti yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä (esimerkiksi pörssiyhtiöt, luottolaitokset, vakuutusyhtiöt, yhteissijoitusyritykset (UCITS) ja sijoitusyhtiöt).

(2) Riippumattomuus on myös ammattikunnan pääasiallinen keino osoittaa suurelle yleisölle ja sääntelyelimille, että tilintarkastajat ja tilintarkastusyhteisöt noudattavat työssään tunnustettuja eettisiä periaatteita, etenkin rehellisyyttä ja objektiivisuutta.

(3) Lakisääteisten tilintarkastusten suorittamisesta vastuussa olevien henkilöiden hyväksymisestä annetussa neuvoston direktiivissä 84/253/ETY [1] asetetaan vähimmäisvaatimukset henkilöille, joiden on lupa suorittaa lakisääteisiä tilintarkastuksia.

(4) Direktiivin 24 ja 25 artiklassa edellytetään EU:n jäsenvaltioiden säätävän, että tilintarkastajat eivät saa suorittaa lakisääteistä tilintarkastusta omaan eikä tilintarkastusyhteisön lukuun, jos he eivät ole riippumattomia. Direktiivin 26 artiklassa edellytetään jäsenvaltioiden huolehtivan, että tilintarkastajille voidaan määrätä asianmukaisia seuraamuksia, jos he eivät suorita lakisääteistä tilintarkastusta riippumattomasti. Direktiivin 27 artiklassa edellytetään vielä jäsenvaltioiden huolehtivan vähintään siitä, että tilintarkastusyhteisöjen jäsenet ja osakkeenomistajat eivät puutu lakisääteisten tilintarkastusten suorittamiseen tavalla, joka vaarantaa tilintarkastusyhteisön lukuun lakisääteisen tilintarkastuksen suorittavien luonnollisten henkilöiden riippumattomuuden. Tämä vaatimus koskee myös sellaisia tilintarkastusyhteisön hallinto-, johto- ja valvontaelinten jäseniä, jotka eivät itse ole hyväksyttyjä tilintarkastajia.

(5) Tilintarkastajien riippumattomuutta koskevat jäsenvaltioiden säännöt poikkeavat monessa suhteessa toisistaan, esimerkiksi siinä, keihin riippumattomuussääntöjä pitäisi tilintarkastusyhteisössä ja sen ulkopuolella soveltaa, millaisessa taloudellisessa, liike- tai muussa suhteessa tilintarkastaja, tilintarkastusyhteisö tai tilintarkastusyhteisöön kuuluva henkilö voi olla tilintarkastusasiakkaaseen, millaisia tilintarkastuksen oheispalveluja (non-audit services) tilintarkastusasiakkaalle voidaan tarjota ja millaisia varotoimia on otettava käyttöön. Tämän vuoksi on vaikeaa antaa sijoittajille ja EU:ssa sijaitsevien yritysten muille sidosryhmille yhdenmukaisia korkeatasoisia takeita siitä, että tilintarkastajat suorittavat työnsä riippumattomasti kaikkialla EU:ssa.

[1] EYVL L 126, 12.5.1984, s. 20.

(6) Tällä hetkellä ei ole tilintarkastajien riippumattomuutta koskevia kansainvälisesti hyväksyttyjä eettisiä normeja, joita voitaisiin hyödyntää kansallisten riippumattomuussääntöjen mallina kaikkialla EU:ssa.

(7) Tilintarkastajien riippumattomuutta käsiteltiin komission vuonna 1996 julkaisemassa vihreässä kirjassa "Lakisääteisen tilintarkastajan tehtävä, asema ja vastuu Euroopan unionissa" ([1]), jolle neuvosto, talous- ja sosiaalikomitea ja Euroopan parlamentti antoivat tukensa. Komission vuonna 1998 antaman tiedonannon "Lakisääteinen tilintarkastus Euroopan unionissa: tie eteenpäin" ([2]) seurauksena perustettiin EU:n tilintarkastuskomitea. Komitea on vahvistanut tilintarkastajien riippumattomuuden yhdeksi prioriteeteistaan. Myös komission tiedonannossa "EU:n tilinpäätösraportoinnin strategia: tie eteenpäin" ([3]) korostetaan, että lakisääteiset tilintarkastukset on suoritettava kaikkialla EU:ssa yhtä korkeatasoisesti ja yhtenevää ammattieettistä näkemystä noudattaen.

(8) Tämän tilintarkastajien riippumattomuutta koskevan aloitteen kohderyhmä on lakisääteisiä tilintarkastuksia Euroopan unionin alueella suorittava ammattikunta kokonaisuudessaan. Aloitteella pyritään antamaan malli tilintarkastajien riippumattomuutta koskeville jäsenvaltioiden vaatimuksille koko Euroopan unionin alueella.

(9) Tilintarkastuskomiteassa on sovittu, että kunkin jäsenvaltion on perusperiaatteita soveltamalla huolehdittava, että tilintarkastajilla, sääntelyelimillä ja muilla asiasta kiinnostuneilla on riippumattomuudesta yhtenevä käsitys. Tämä yhdenmukaistaa tapaa tulkita ja käsitellä niitä asioita ja olosuhteita, jotka uhkaavat tilintarkastajien riippumattomuutta kaikkialla EU:ssa. Tällaisilla periaatteilla pyritään myös luomaan tasapuoliset toimintaedellytykset tilintarkastuspalveluiden tarjoamiselle yhtenäismarkkinoilla. Periaatteiden on oltava kattavia, tiukkoja, selkeitä, toteutuskelpoisia ja mielekkäitä. Ammatillisten elinten, valvonta- ja sääntelyviranomaisten sekä tilintarkastajien, heidän asiakkaidensa ja muiden asianosaisten on tulkittava ja sovellettava periaatteita johdonmukaisesti.

(10) Tilintarkastuskomiteassa on myös sovittu, että tämän suosituksen pohjalta kehitetään yhteisiä riippumattomuusnormeja. Tämä edistää osaltaan yhtenäisten EU:n pääomamarkkinoiden luomista rahoituspalvelujen toimintasuunnitelmaan ([4]) sisältyvän, Tukholman Eurooppa-neuvoston ([5]) hyväksymän esityksen mukaisesti. Yhdenmukaistamistyö jatkuu, mutta jäsenvaltiot voivat päättää EU:n perusperiaatteita täydentävistä kansallisista riippumattomuussäännöistä. Tällaiset säännöt koskisivat erityisesti säännellyillä aloilla toimivien yritysten lakisääteisiä tilintarkastuksia. Jäsenvaltiot voivat myös päättää, että pörssiin listautumattomien yritysten on sovellettava samoja riippumattomuusnormeja kuin pörssiyhtiöiden.

(11) Tilintarkastajien riippumattomuutta on parempi lähestyä periaatteiden kuin yksityiskohtaisten sääntöjen pohjalta. Periaatteilla luodaan selkeät puitteet tilintarkastajien toiminnalle ja tarjotaan tilintarkastajien ammattikunnalle ja alan sääntelyviranomaisille joustavuutta reagoida nopeasti ja tehokkaasti liiketoiminnan ja tilintarkastusympäristön muutoksiin. Samalla vältytään sääntöpohjaisen järjestelmän hyvin legalistisesta ja jäykästä suhtautumisesta siihen, mikä on ja mikä ei ole sallittua. Periaatepohjainen lähestymistapa kattaa kaikkialla EU:ssa käytännön tilanteissa ja erilaisissa oikeudellisissa ympäristöissä syntyvät erilaiset olosuhteet, joita on lähes rajaton määrä. Näin ollen periaatepohjainen lähestymistapa vastaa paremmin Euroopan pääomamarkkinoiden tarpeisiin ja samalla myös pk-yritysten tarpeisiin.

(12) Tilintarkastajien riippumattomuuden turvaamisesta syntyy muun muassa tehokkuushyötyä ja muita myönteisiä vaikutuksia, jotka viime kädessä vaikuttavat pääomamarkkinoiden kokonaistehokkuuteen. Toisaalta tilintarkastajan riippumattomuudesta huolehtimisesta syntyy lisäkuluja, joista eri osapuolten on vastattava. Näihin kuuluvat kulut, jotka liittyvät riippumattomuutta turvaavien toimenpiteiden suunnitteluun, ylläpitämiseen ja toteuttamiseen. Kun jäsenvaltiot ja sääntelyviranomaiset aikovat määrätä tietyn tilintarkastajien riippumattomuutta turvaavan varotoimen, niiden on otettava huomioon erilaisissa olosuhteissa syntyvät kustannukset ja hyödyt. Esimerkiksi yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastusta koskeva varotoimi voi tuoda huomattavia yleisiä etuja vähäisin kustannuksin. Jos samaa varotoimea sovelletaan pieneen yritykseen, jolla on suhteellisen vähän merkitystä yleisen edun kannalta, kustannukset voivat kuitenkin olla kohtuuttomia, kun niitä verrataan etuihin, joita yrityksen tilinpäätöksen käyttäjille koituu.

([1]) EYVL C 321, 28.10.1996, s. 1.
([2]) EYVL C 143, 8.5.1998, s. 12.
([3]) KOM(2000) 359, 13.6.2000.
([4]) KOM(1999) 232, 11.5.1999.
([5]) Puheenjohtajan päätelmät, Tukholman Eurooppa-neuvosto, 23. ja 24. maaliskuuta 2001.

(13) Perusperiaatteiden vahvistaminen ei sinällään riitä takaamaan yleisön luottamusta siihen, että tilintarkastaja soveltaa asianmukaisia rehellisyys- ja riippumattomuusnormeja. Sen lisäksi tarvitaan laadunvarmistusjärjestelmiä, jotta voidaan tarkistaa, että EU:ssa toimivat tilintarkastajat soveltavat periaatteita asianmukaisesti. Komission suosituksessa lakisääteisen tilintarkastuksen laadunvarmistuksen vähimmäisvaatimuksista Euroopan unionissa ([1]) edellytetään tilintarkastajien työn ulkoista laaduntarkastusta, jossa käydään läpi myös riippumattomuusnormien noudattaminen. Tällaiset laadunvarmistusjärjestelmät ovat julkisen valvonnan kohteena.

(14) Tämä suositus on tärkeä askel kohti tilintarkastuksen laadun varmistamista. On mahdollista, että tarvitaan muitakin toimenpiteitä. Komissio aikoo esittää laajemman tilintarkastusta koskevan strategian, jossa käsitellään kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja (International Standards on Auditing, ISA), tilintarkastajien ammattikuntaan kohdistuvan julkisen valvonnan luomista sekä tilintarkastuskomiteoiden roolia.

(15) Tässä suosituksessa korostetaan tilintarkastajien ammattikunnan vastuuta vaalia tilintarkastajien riippumattomuutta. Jos suosituksella ei päästä haluttuun yhdenmukaisuuteen, komissio aikoo tarkastella tilannetta uudelleen kansainvälisen kehityksen perusteella kolme vuotta suosituksen antamisen jälkeen. Tarkastelussa selvitetään erityisesti, missä määrin suosituksella on ollut vaikutusta tilintarkastajien riippumattomuuteen tilintarkastajien suorittaessa tilintarkastusasiakkaille tilintarkastuksen oheispalveluja.

(16) EU:n tilintarkastuskomitea ja tilinpäätösdirektiivien yhteyskomitea ovat hyväksyneet tämän suosituksen perusperiaatteet.

(17) Tässä suosituksessa esitetään puitteet, joissa käsitellään kaikkia tilintarkastajan riippumattomuuden yleisiä näkökohtia. A jaksossa esitetään tilintarkastajien yleiset riippumattomuusvaatimukset ja pohditaan, keihin riippumattomuussääntöjä on sovellettava. B jaksossa tarkastellaan erityisolosuhteita, joissa riippumattomuus voi olla uhattuna, ja neuvotaan, mitä toimenpiteitä tilintarkastajan on yksittäisen tilintarkastuksen yhteydessä toteutettava tällaisten uhkien vähentämiseksi. Siinä ei kuitenkaan ole tarkoitus esittää tyhjentävästi olosuhteita, joissa tilintarkastajan riippumattomuus voi olla uhattuna. Tilintarkastajien on oltava tietoisia tällaisista uhkista ja toteutettava kulloinkin tarvittavat toimenpiteet tämän suosituksen periaatteiden ja ohjeiden mukaisesti. A jaksossa esitettyjen perusperiaatteiden ja B jaksossa esitettyjen tietyissä olosuhteissa tarvittavien keskeisten varotoimien tukena on liite, jossa annetaan niihin liittyviä selityksiä ja ohjeita. Tärkeät termit on määritelty lisäyksessä,

SUOSITTAA:

Tilintarkastajien riippumattomuutta koskevien Euroopan unionin jäsenvaltioiden sääntöjen ja/tai määräysten olisi oltava seuraavien perusperiaatteiden mukaisia:

A. **PUITTEET**

Lakisääteistä tilintarkastusta (*) suorittaessaan tilintarkastajan ([2]) on sekä oltava tilintarkastusasiakkaastaan (*) mieleltään riippumaton että näytettävä riippumattomalta. Tilintarkastajan ei pidä suorittaa lakisääteistä tilintarkastusta, jos tilintarkastajan ja asiakkaan välillä on taloudellinen, liike-, työ- tai muu suhde (tilintarkastusasiakkaalle tarjotut tilintarkastuksen oheispalvelut mukaan luettuina), jonka harkitseva ja asioihin perehtynyt kolmas osapuoli voi päätellä vaarantavan tilintarkastajan riippumattomuuden.

1. **Objektiivisuus, rehellisyys ja riippumattomuus**

1) Objektiivisuus ja ammatillinen rehellisyys on asetettava tilintarkastajan tilinpäätöksestä antaman lausunnon taustalla oleviksi pääperiaatteiksi. Tärkein keino, jolla tilintarkastaja voi osoittaa yleisölle, että lakisääteinen tilintarkastus suoritetaan näiden periaatteiden mukaisesti, on toimia riippumattomasti ja niin että toiminta myös näyttää riippumattomalta.

2) Objektiivisuutta (asenteena) ei voida todeta ulkoapäin, eikä rehellisyyttä voida arvioida ennakolta.

3) Harkitsevan ja asioihin perehtyneen kolmannen osapuolen on tilintarkastajien riippumattomuutta koskevien periaatteiden ja sääntöjen perusteella voitava arvioida niitä menettelyjä ja toimenpiteitä, joita tilintarkastaja on käyttänyt objektiivisuudelleen uhkia tai riskejä aiheuttavien asioiden ja olosuhteiden välttämiseksi tai poistamiseksi.

([1]) K(2000) 3304, 15.11.2000.

(*) Määritelty sanastossa.

([2]) Määritelty sanastossa. 'Tilintarkastajalla' tarkoitetaan kaikkia luonnollisia henkilöitä tai oikeushenkilöitä, muita yhtiöitä tai yhteisöjä, jotka jäsenvaltiot ovat kahdeksannen yhtiöoikeusdirektiivin (84/253/ETY) säännösten mukaisesti hyväksyneet suorittamaan lakisääteisiä tilintarkastuksia.

2. **Velvollisuudet ja soveltamisala**

1) Tilintarkastajan velvollisuutena on varmistua, että tilintarkastajan riippumattomuusvaatimusta noudatetaan.

2) Riippumattomuusvaatimus koskee

a) tilintarkastajaa itseään ja

b) niitä, jotka voivat vaikuttaa lakisääteisen tilintarkastuksen lopputulokseen.

3) Lakisääteisen tilintarkastuksen lopputulokseen voivat vaikuttaa

a) kaikki, jotka ovat suoraan mukana lakisääteisessä tilintarkastuksessa (toimeksiantotiimi (*)), kuten

i) tilintarkastajapartnerit (*), tilintarkastuspäälliköt ja muu tilintarkastushenkilöstö (tilintarkastustiimi (*)),

ii) tilintarkastustoimeksiannossa mukana olevat muiden alojen asiantuntijat (esimerkiksi juristit, aktuaarit, veroasiantuntijat, tietojärjestelmäasiantuntijat, omaisuudenhoidon asiantuntijat),

iii) henkilöt, jotka huolehtivat tilintarkastustoimeksiannon laadunvalvonnasta tai välittömästä seurannasta,

b) henkilöt, jotka ovat osa lakisääteisen tilintarkastuksen komentoketjua (*) tilintarkastusyhteisössä (*) tai ketjussa (*), jonka jäsen tilintarkastusyhteisö on,

c) tilintarkastusyhteisöön tai ketjuun kuuluvat henkilöt, jotka voivat vaikuttaa lakisääteiseen tilintarkastukseen.

3. **Riippumattomuuteen kohdistuvat uhkat ja riskit**

1) Monet uhkat voivat vaikuttaa tilintarkastajan riippumattomuuteen, mm. oman intressin, oman työn tarkastamisen, asian ajon, läheisyyden sekä painostuksen uhka.

2) Tilintarkastajan riippumattomuuden mahdollisesti vaarantavien riskien suuruus määritetään tarkastelemalla uhkien merkitystä, joko yksittäin tai yhdessä, ja niiden vaikutusta tilintarkastajan riippumattomuuteen. Tarkastelussa on otettava huomioon kyseiseen lakisääteiseen tilintarkastukseen liittyvät olosuhteet.

3) Tilintarkastajan riippumattomuuteen kohdistuvien riskien arvioinnissa on otettava asianmukaisesti huomioon

a) tilintarkastusasiakkaalle viime vuosina suoritetut palvelut ja suhteet, joita tilintarkastusasiakkaaseen on ollut ennen nimittämistä tilintarkastajaksi, ja

b) tilintarkastusasiakkaalle suoritetut palvelut ja suhteet, joita tilintarkastusasiakkaaseen on lakisääteistä tilintarkastusta suoritettaessa.

4. **Varotoimijärjestelmät**

1) Tilintarkastajan riippumattomuutta uhkaavien tekijöiden (ks. A jakson 3 kohta) vähentämiseksi tai niiden poistamiseksi on otettava käyttöön erilaisia varotoimia, kuten kiellot, rajoitukset, muut ohjeet ja menettelytavat sekä tiedonannot.

2) Varotoimien olemassaolo ja niiden tehokkuus vaikuttavat riippumattomuuteen kohdistuvan riskin suuruuteen.

4.1 *Tarkastuskohteen varotoimet*

4.1.1 Hallintorakenteen vaikutus riskin arviointiin

Tilintarkastajan on tutkittava, onko tarkastuskohteen hallintorakenteessa varotoimia tilintarkastajan riippumattomuuteen kohdistuvien riskien pienentämiseksi ja miten näitä varotoimia käytetään. Tällaisia varotoimia ovat seuraavat:

1) muut kuin tilintarkastuskohteen johtoon kuuluvat henkilöt nimittävät tilintarkastajan, ja

2) lakisääteistä tilintarkastusta ja muita tilintarkastusyhteisön tai ketjuun kuuluvan yhteisön tarkastuskohteelle suorittamia palveluja valvotaan ja niistä tiedotetaan tarkastuskohteessa.

4.1.2 Hallintoelimen osallistuminen

1) Jos yleisen edun kannalta merkittävällä yhteisöllä on hallintoelin (ks. A jakson 4.1.1 kohta) tilintarkastajan on vähintään kerran vuodessa

a) ilmoitettava hallintoelimelle kirjallisesti

i) hänen itsensä, tilintarkastusyhteisön ja sen ketjun jäsenten tilintarkastusasiakkaalta ja sen sidosyrityksiltä palveluista veloittamien palkkioiden kokonaismäärä raportointikaudella. Kokonaismäärä on jaoteltava karkeasti neljään eri palveluryhmään: lakisääteisiin tilintarkastuspalveluihin, muihin varmennuspalveluihin (*), veroneuvontapalveluihin ja muihin tilintarkastuksen oheispalveluihin. Muiden oheispalvelujen ryhmä on jaoteltava edelleen alaryhmiin,

(*) Määritelty sanastossa.

jos siihen kuuluvat palvelut poikkeavat merkittävästi toisistaan. Alaryhmiin jaottelun on tarjottava tietoa ainakin niiden palvelujen palkkioista, jotka koskevat tilinpäätöstietotekniikkaa, sisäistä tarkastusta, arvonmääritystä, riita-asian ratkaisemista tai rekrytointia. Kunkin palveluryhmän (ja alaryhmän) osalta on eriteltävä veloitetut summat ja summat, joista on sopimus, sekä tulevia palvelusopimuksia koskevat ehdotukset tai tarjoukset,

ii) tiedot kaikista suhteista, joita hänellä itsellään, tilintarkastusyhteisöllä ja sen ketjun jäsenillä on tilintarkastusasiakkaaseen ja sen sidosyrityksiin (*) ja joiden voidaan hänen mielestään aiheellisesti katsoa vaikuttavan hänen riippumattomuuteensa ja objektiivisuuteensa, ja

iii) näihin liittyvät varotoimet

b) vahvistettava kirjallisesti, että hän on arviointinsa mukaan säädöksissä ja ammatillisissa normeissa tarkoitetulla tavalla riippumaton ja että hänen objektiivisuutensa ei vaarannu, tai toisaalta ilmoittaa huolensa siitä, että hänen riippumattomuutensa ja objektiivisuutensa voi vaarantua, ja

c) pyrittävä keskustelemaan näistä asioista tilintarkastusasiakkaan hallintoelimen kanssa.

2) Jos sellaisella tilintarkastusasiakkaalla, joka ei ole yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö, on hallintoelin, tilintarkastajan on pohdittava samanlaisten toimenpiteiden tarpeellisuutta.

4.2 *Laadunvarmistus*

Laadunvarmistusjärjestelmät, jotka täyttävät komission suosituksessa lakisääteisen tilintarkastuksen laadunvarmistuksesta EU:ssa ([1]) asetetut vähimmäisvaatimukset, ovat mekanismeja, jotka auttavat tilintarkastajia noudattamaan riippumattomuusvaatimusta jäsenvaltion tasolla.

4.3 *Tilintarkastajan yleiset varotoimet*

4.3.1 Omistus ja määräysvalta tilintarkastusyhteisöissä

Jos tilintarkastaja on tilintarkastusyhteisö, sen äänimääräenemmistön (50 % plus yksi ääni) on oltava sellaisilla henkilöillä, joille on annettu oikeus suorittaa lakisääteisiä tilintarkastuksia Euroopan unionissa (tilintarkastajat ([2])). Tilintarkastajan yhtiöjärjestyksessä on oltava määräyksiä, joilla varmistetaan, että muu kuin tilintarkastajaomistaja ei voi saada määräysvaltaa tilintarkastusyhteisössä ([3]).

4.3.2 Tilintarkastusyhteisön sisäinen varotoimijärjestelmä

1) Tilintarkastajan on luotava varotoimijärjestelmä, joka on erottamaton osa koko yrityksen kattavaa hallintorakennetta ja sisäistä kontrollirakennetta.

2) Järjestelmän toiminta on dokumentoitava, jotta siihen voidaan soveltaa laadunvarmistusjärjestelmää (ks. A jakson 4.2 kohta).

3) Tilintarkastusyhteisön varotoimijärjestelmään kuuluu yleensä

a) kirjallisesti esitetyt riippumattomuusohjeet, joissa otetaan huomioon olemassa olevat riippumattomuusnormit, riippumattomuutta uhkaavat tekijät ja niihin liittyvät varotoimet,

b) aktiivinen ja ajoissa tapahtuva tiedottaminen ohjeista ja niiden muutoksista kaikille partnereille, päälliköille ja työntekijöille sekä säännöllinen riippumattomuusohjeita koskeva koulutus,

c) asianmukaiset menettelyt, joita partnereiden, päälliköiden ja työntekijöiden on sovellettava täyttääkseen riippumattomuusnormit sekä jokapäiväisessä työssään että erityisolosuhteissa,

d) ylimmän tason tilintarkastusammattilaisten (partnereiden) nimeäminen vastaamaan ohjeiden ajantasaistamisesta, tiedottamaan muutoksista hyvissä ajoin ja valvomaan, että varotoimijärjestelmä toimii asianmukaisesti,

e) kutakin tilintarkastusasiakasta koskeva dokumentaatio, jossa esitetään yhteenveto johtopäätöksistä, joita on tehty tilintarkastajan riippumattomuuteen kohdistuvia uhkia ja riippumattomuuteen kohdistuvaa riskiä arvioitaessa. Lisäksi on esitettävä johtopäätösten perustelut. Jos huomattavia uhkia todetaan, dokumentaatioon on sisällytettävä yhteenveto toimenpiteistä, joita on toteutettu tai on toteutettava riippumattomuuteen kohdistuvan riskin välttämiseksi tai poistamiseksi tai ainakin sen pienentämiseksi hyväksyttävälle tasolle,

(*) Määritelty sanastossa.

([1]) K(2000) 3304, 15.11.2000.

([2]) 'Tilintarkastajalla' tarkoitetaan tässä jaksossa kaikkia luonnollisia henkilöitä tai oikeushenkilöitä, muita yhtiöitä tai yhteisöjä, jotka jäsenvaltiot ovat kahdeksannen yhtiöoikeusdirektiivin (84/253/ETY) säännösten mukaisesti hyväksyneet suorittamaan lakisääteisiä tilintarkastuksia.

([3]) Tämä kappale ei koske sellaista tilintarkastusyhteisöä, jolta jäsenvaltio ei kahdeksannen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan ii alakohdan toisen virkkeen mukaisesti edellytä, että äänimäärän enemmistö on tilintarkastajilla, ja jonka kaikki osakkeet ovat nimetylle henkilölle asetettuja ja ne voidaan siirtää vain tilintarkastusyhteisön suostumuksella tai tilintarkastajat hyväksyvän kansallisen viranomaisen luvalla.

f) varotoimien noudattamisen sisäinen seuranta.

5. **Palkkioiden julkistaminen**

1) Jos tilintarkastaja tai, jos tilintarkastaja on luonnollinen henkilö, yhteisö, jonka jäsen tai partneri hän on, on saanut tilintarkastusasiakkaalta palkkioita palveluista (tilintarkastuksesta tai tilintarkastuksen oheispalveluista (non-audit services)), jotka on suoritettu asiakkaan raportointikaudella, palkkiot on julkistettava asianmukaisella tavalla.

2) Jäsenvaltioiden tai niiden sääntelyelinten on edellytettävä palkkioiden esittämistä tilinpäätöksessä, jos tilintarkastusasiakkaan tilintarkastettu tilinpäätös on kansallisen lainsäädännön mukaan julkistettava.

3) Palkkiotulot on jaoteltava neljään ryhmään: lakisääteisiin tilintarkastuspalveluihin, muihin varmennuspalveluihin, veroneuvontapalveluihin ja muihin tilintarkastuksen oheispalveluihin. Muiden oheispalvelujen palkkiot on jaoteltava edelleen alaryhmiin, jos siihen kuuluvat palvelut poikkeavat merkittävästi toisistaan. Alaryhmiin jaottelun on tarjottava tietoa ainakin niiden palvelujen palkkioista, jotka koskevat tilinpäätöstietotekniikkaa, sisäistä tarkastusta, arvonmääritystä, riita-asian ratkaisemista tai rekrytointia. Kustakin (ala)ryhmästä on esitettävä myös edellisen tilikauden vastaava luku. Lisäksi on esitettävä kunkin (ala)ryhmän prosenttiosuus.

4) Jos kyseessä on konsernitilinpäätöksen lakisääteinen tilintarkastus, palkkiot, jotka tilintarkastaja ja hänen ketjunsa jäsenet saavat tilintarkastusasiakkaalle ja tämän konserniin kuuluville yksiköille suoritetuista palveluista, on julkistettava vastaavalla tavalla.

B. **ERITYISOLOSUHTEET**

1. **Taloudelliset intressit**

1) Nykyinen tai tuleva, suora tai epäsuora taloudellinen intressi, joka tilintarkastajalla tai jollakin muulla henkilöllä, joka voi vaikuttaa lakisääteisen tilintarkastuksen lopputulokseen (A jakson 2 kohdassa mainitut henkilöt), on tilintarkastusasiakkaassa tai sen sidosyrityksissä, voi vaarantaa tilintarkastajan riippumattomuuden.

Tilintarkastajan on arvioitava tällaisten uhkien merkitys, määriteltävä, voidaanko riippumattomuuteen kohdistuvaa riskiä pienentää varotoimin, ja toteutettava tarvittavat toimenpiteet. Näitä voivat olla tilintarkastustoimeksiannosta kieltäytyminen tai luopuminen tai kyseisen henkilön siirtäminen pois tilintarkastustiimistä. Etenkin, jos asiakas on yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö, mahdollinen hallintoelin on pyrittävä ottamaan mukaan prosessiin.

2) Taloudellinen intressi tilintarkastusasiakkaassa tai sen sidosyrityksissä on ristiriidassa tilintarkastajan riippumattomuuden kanssa, jos

a) tilintarkastajalla, tilintarkastusyhteisöllä tai toimeksiantotiimin tai komentoketjun jäsenellä tai yhteisön tai sen ketjun partnerilla, joka työskentelee tilintarkastustoimeksiantoon huomattavalla työpanoksella osallistuvassa 'toimistossa' (*), on

i) suora taloudellinen intressi tilintarkastusasiakkaassa, tai

ii) kummalle tahansa osapuolelle merkityksellinen epäsuora taloudellinen intressi tilintarkastusasiakkaassa, tai

iii) kummalle tahansa osapuolelle merkityksellinen (suora tai epäsuora) taloudellinen intressi asiakkaan sidosyrityksissä,

b) jollakin muulla A jakson 2 kohdassa mainitulla henkilöllä on kummalle tahansa osapuolelle merkityksellinen (suora tai epäsuora) taloudellinen intressi tilintarkastusasiakkaassa tai sen sidosyrityksissä.

Kyseisillä henkilöillä ei saa olla tällaisia taloudellisia intressejä. Jos tällainen intressi syntyy ulkoisen tapahtuman seurauksena (esim. perintönä, lahjana, yritysten sulautumisen seurauksena), siitä on luovuttava niin pian kuin mahdollista, kuitenkin viimeistään kuukauden kuluessa siitä, kun henkilö on saanut tiedon taloudellisesta intressistä ja oikeuden luopua siitä. Ennen sitä tarvitaan lisävarotoimia turvaamaan tilintarkastajan riippumattomuus. Näitä voivat olla kyseisen henkilön tilintarkastustyön läpikäynti tai hänen sulkemisensa pois asiakkaan lakisääteistä tilintarkastusta koskevasta merkittävästä päätöksenteosta.

3) Merkityksettömältäkin vaikuttava taloudellinen intressi tilintarkastusasiakkaassa tai sen sidosyrityksissä voi uhata tilintarkastajan riippumattomuutta. Uhka on suurempi eikä todennäköisesti hyväksyttävissä, jos intressiä ei ole saatu eikä sitä nautita tavanomaisin markkinaehdoin eikä siitä ole neuvoteltu toisistaan riippumattomien osapuolten tapaan. Tilintarkastajan tehtävä on arvioida, kuinka suuren riskin tällainen intressi aiheuttaa, ja huolehtia, että tarvittavat riskiä pienentävät toimet toteutetaan.

(*) Määritelty sanastossa.

2. **Liikesuhteet**

1) Tilintarkastajan, tilintarkastusyhteisön tai jonkin muun henkilön, joka voi vaikuttaa lakisääteisen tilintarkastuksen lopputulokseen (A jakson 2 kohdassa mainitut henkilöt), liikesuhteet tilintarkastusasiakkaaseen, sen sidosyrityksiin tai sen johtoon voivat aiheuttaa tilintarkastajan riippumattomuudelle omasta intressistä, asian ajosta tai painostuksesta johtuvan uhkan.

2) Liikesuhteet ja sitoumukset muodostaa tällaisia suhteita on kiellettävä, ellei suhde ole tavanomaista liiketoimintaa ja sen aiheuttama uhka tilintarkastajan riippumattomuudelle merkityksetön.

   Etenkin, jos asiakas on yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö, tilintarkastajan on pyrittävä keskustelemaan tilintarkastusasiakkaan mahdollisen hallintoelimen kanssa tapauksista, joissa on epäselvää, onko liikesuhteessa kyse tavanomaisesta liiketoiminnasta ja onko sen aiheuttama uhka tilintarkastajan riippumattomuudelle merkityksetön.

3) Edellä 1 ja 2 kohta ei koske lakisääteistä tilintarkastusta. Tilintarkastusyhteisö ja mikään sen ketjun jäsenyhteisöistä ei saa kuitenkaan suorittaa lakisääteistä tilintarkastusta

   a) tilintarkastusyhteisön omistajalle, tai

   b) tilintarkastusyhteisön omistajan sidosyritykselle, jossa omistaja voi vaikuttaa lakisääteistä tilintarkastusta koskeviin tilintarkastusyhteisön päätöksiin, tai

   c) millekään yksikölle, jossa kyseisessä yksikössä valvontaa suorittava tai johtavassa asemassa oleva henkilö voi vaikuttaa lakisääteistä tilintarkastusta koskeviin tilintarkastusyhteisön päätöksiin ([1]).

3. **Työskentely tilintarkastusasiakkaan palveluksessa**

1) Sellaiset henkilöt, jotka voivat vaikuttaa lakisääteisen tilintarkastuksen lopputulokseen (A jakson 2 kohdassa mainitut henkilöt), eivät saa työskennellä samaan aikaan sekä tilintarkastusyhteisön että tilintarkastusasiakkaan tai sen sidosyrityksen palveluksessa. Myös henkilöstön vuokraamista ([2]) tilintarkastusasiakkaalle tai jollekin sen sidosyritykselle pidetään kahden työnantajan palveluksessa työskentelynä. Jos tilintarkastusyhteisön työntekijä on työskennellyt tilintarkastusasiakkaassa henkilöstövuokraussopimuksen nojalla ja hänet on tarkoitus siirtää kyseisen asiakkaan lakisääteistä tilintarkastusta suorittavaan toimeksiantotiimiin, hänelle ei saa antaa tilintarkastusvastuuta mistään sellaisesta tehtävästä tai toiminnasta, jota hän itse suoritti tai valvoi tilintarkastusasiakkaan palveluksessa työskennellessään (ks. myös B jakson 5 kohta jäljempänä).

2) Jos toimeksiantotiimin jäsen lähtee tilintarkastusyhteisöstä tilintarkastusasiakkaan palvelukseen, tilintarkastusyhteisöllä on oltava ohjeet ja menettelytavat (ks. A jakson 4.3. kohta), joiden mukaisesti

   a) toimeksiantotiimin jäsenet ilmoittavat tilintarkastusyhteisölle välittömästi, jos on olemassa mahdollisuus, että he siirtyvät tilintarkastusasiakkaan palvelukseen,

   b) tällainen toimeksiantotiimin jäsen jätetään välittömästi tilintarkastustoimeksiannon ulkopuolelle, ja

   c) eroavan tai eronneen toimeksiantotiimin jäsenen käynnissä oleva ja/tai (tilanteen mukaan) viimeisin tilintarkastustyö käydään välittömästi läpi. Läpikäynnin suorittaa kokeneempi tilintarkastuksen ammattilainen. Jos asiakkaan palvelukseen siirtyvä henkilö on tilintarkastajapartneri tai toimeksiannosta vastaava partneri, läpikäynnin suorittaa tilintarkastajapartneri, joka ei ole ollut mukana kyseisessä tilintarkastustoimeksiannossa. (Jos tilintarkastusyhteisö on niin pieni, että kaikki sen partnerit ovat olleet mukana tilintarkastustoimeksiannossa, se voi pyytää läpikäyntiä ulkopuoliselta tilintarkastajalta tai pyytää neuvoa tilintarkastusalan sääntelyelimeltä).

3) Jos toimeksiantotiimin entinen jäsen tai komentoketjuun kuulunut henkilö on siirtynyt tilintarkastusasiakkaan palvelukseen, tilintarkastusyhteisön ohjeiden ja menettelytapojen avulla on huolehdittava, että tilintarkastusyhteisön ja kyseisen henkilön välille ei jää merkityksellisiä yhteyksiä. Toimiin sisältyy,

   a) riippumatta siitä, onko kyseinen henkilö ollut mukana tilintarkastustoimeksiannossa, kaikki saamiset ja velat ja niiden kaltaiset taloudelliset intressit on suoritettava kokonaisuudessaan (myös eläke-etuudet), ellei näistä ole sovittu sellaisin ennalta määrätyin järjestelyin, joihin kyseisen henkilön ja tilintarkastusyhteisön välille jäävät yhteydet eivät voi vaikuttaa,

   b) kyseinen henkilö ei saa enää osallistua eikä näyttää osallistuvan tilintarkastusyhteisön liike- tai ammattitoimintaan.

([1]) Tämän 3 kohdan a ja b alakohta ei koske sellaista tilintarkastusyhteisöä, jolta jäsenvaltio ei kahdeksannen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan ii alakohdan toisen virkkeen mukaisesti edellytä, että äänienemmistö on tilintarkastajilla, ja jonka kaikki osakkeet ovat nimetylle henkilölle asetettuja ja ne voidaan siirtää vain tilintarkastusyhteisön suostumuksella tai tilintarkastajat hyväksyvän kansallisen viranomaisen luvalla. Edellytyksenä on, että tällaisen tilintarkastusyhteisön asiakasyhteisö ei voi vaikuttaa lakisääteistä tilintarkastusta koskeviin tilintarkastusyhteisön päätöksiin.

([2]) Henkilöstövuokraussopimuksen nojalla palkattu henkilö työskentelee suoraan asiakkaan alaisuudessa ja asiakas tarkastaa ja hyväksyy kaikki hänen suorittamansa tilinpitotoimet ja pohjatietojen valmistelun.

4) Avainpartnerin lähdön tilintarkastusyhteisöstä tilintarkastusasiakkaan palvelukseen ylimmän johdon tehtävään (*) katsotaan aiheuttavan riippumattomuuden kannalta riskin, joka on niin suuri että se ei ole hyväksyttävissä. Siksi avainpartnerille olisi annettava hoidettavaksi ylimmän johdon tehtävä aikaisintaan kaksi vuotta lähtönsä jälkeen.

4. **Tilintarkastusasiakasta koskevan johto- tai valvontatehtävään ottaminen**

1) Henkilö, joka voi vaikuttaa lakisääteisen tilintarkastuksen lopputulokseen (A jakson 2 kohdassa mainitut henkilöt), ei saa olla jäsenenä missään tilintarkastusasiakkaan johtoelimessä (esim. hallitus) tai valvontaelimessä (esim. tilintarkastuskomitea tai hallintoneuvosto). Tällainen henkilö ei myöskään saa olla johto- tai valvontaelimen jäsenenä yksikössä, jonka hallussa on joko välittömästi tai välillisesti yli 20 prosenttia tilintarkastusasiakkaan äänivallasta, tai yksikössä, jossa yli 20 prosenttia äänivallasta on välittömästi tai välillisesti asiakkaan hallussa.

2) Jos toimeksiantotiimin entinen jäsen siirtyy tilintarkastusasiakkaan johto- tai valvontatehtäviin, sovelletaan B jakson 3 kohdan 3 ja 4 alakohtaaa.

5. **Tilintarkastusyhteisön palvelukseen siirtyminen**

Jos tilintarkastusasiakkaan johtohenkilö siirtyy tilintarkastusyhteisöön, hän ei saa olla toimeksiantotiimin jäsenenä kahteen vuoteen tilintarkastusasiakkaan palveluksesta lähdettyään. Jos henkilö on komentoketjun jäsen, hän ei saa osallistua kyseisen asiakkaan tai sen sidosyritysten tilintarkastustoimeksiantoa koskevaan merkittävään päätöksentekoon kahteen vuoteen tilintarkastusasiakkaan palveluksesta lähdettyään. Tämä vaatimus koskee myös tilintarkastusasiakkaan entistä työntekijää, elleivät tehtävät, joita tämä tilintarkastusasiakkaan palveluksessa on suorittanut, ole lakisääteisen tilintarkastustyön kannalta merkityksettömiä.

6. **Perhesuhteet ja muut henkilökohtaiset suhteet**

1) Tilintarkastajana toimiva henkilö ei saa ottaa vastaan tilintarkastustoimeksiantoa, jos hänen lähisukulaisensa

   a) kuuluu tilintarkastusasiakkaan ylempään johtoon,

   b) voi vaikuttaa suoraan tilintarkastusasiakkaan kirjanpitoon tai tilinpäätökseen,

   c) omaa taloudellisen intressin tilintarkastusasiakkaassa (ks. B jakson 1 kohta), ellei intressi ole merkityksetön, tai

   d) on liikesuhteessa tilintarkastusasiakkaaseen (ks. B jakson 2 kohta), ellei suhde ole tavanomaista liiketoimintaa ja sen aiheuttama uhka tilintarkastajan riippumattomuudelle merkityksetön.

2) Tilintarkastusyhteisössä tai ketjussa ei saa nimittää toimeksiantotiimin sellaista henkilöä, jonka lähisukulainen täyttää minkä tahansa 1 kohdan a—d alakohdan kriteereistä, eikä tilintarkastajapartneria, joka työskentelee ”toimistossa”, jossa jollakin toisella partnerilla on kyseiset kriteerit täyttävä lähisukulainen.

   On huolehdittava asianmukaisin varotoimin, että komentoketjun jäsen ei välittömästi osallistu tilintarkastustoimeksiantoon liittyviin päätöksiin, jos hänen lähisukulaisensa täyttää minkä tahansa 1 kohdan a-d alakohdan kriteereistä tai jos hän työskentelee ”toimistossa”, jossa jollakin toisella partnerilla on kyseiset kriteerit täyttävä lähisukulainen.

3) Tilintarkastajan on otettava huomioon, onko hänellä tai jollakin muulla toimeksiantotiimin tai komentoketjuun kuuluvalla henkilöllä tai jollakin hänen tai tällaisen henkilön kanssa samassa ”toimistossa” työskentelevällä henkilöllä muita läheisiä henkilökohtaisia suhteita, joiden yhteydessä tarvitaan samankaltaisia varotoimia.

4) Kyseisten henkilöiden läheistä henkilökohtaista suhdetta koskevat asiat arvioidaan niiden tietojen perusteella, joita tilintarkastajalla ja kyseisellä henkilöllä on. Henkilön on ilmoitettava tilintarkastajalle kaikki asiat ja olosuhteet, jotka saattavat edellyttää varotoimia riippumattomuuteen kohdistuvan liian suuren riskin pienentämiseksi.

7. **Tilintarkastuksen oheispalvelut (non-audit services)**

7.1 *Yleistä*

1) Jos tilintarkastaja, tilintarkastusyhteisö tai joku sen ketjun jäsenyhteisöistä suorittaa tilintarkastusasiakkaalle tai jollekin sen sidosyrityksistä muita palveluita kuin lakisääteistä tilintarkastustyötä (tilintarkastuksen oheispalveluja), tilintarkastajan yleisen varotoimijärjestelmän (A jakson 4.3 kohta) keinoin on huolehdittava, että

   a) tilintarkastusyhteisössä tai sen ketjun jäsenyhteisössä työskentelevät henkilöt eivät tee päätöksiä eivätkä osallistu päätöksentekoon tilintarkastusasiakkaan, sen sidosyrityksen tai sen johdon puolesta tilintarkastuksen oheispalveluja suorittaessaan, ja

(*) Määritelty sanastossa.

b) jos riippumattomuuteen edelleen kohdistuu tilintarkastuksen oheispalvelujen luonteesta johtuva riski, riskiä pienennetään niin että se on hyväksyttävissä.

2) Vaikka tilintarkastaja ei osallistuisikaan tilintarkastusasiakkaan tai sen sidosyrityksen päätöksentekoon, tilintarkastajan on harkittava mm. seuraavia varotoimia riippumattomuuteen edelleen kohdistuvan uhkan vähentämiseksi:

a) järjestelyt oman työn tarkastamisen riskin vähentämiseksi eriyttämällä tehtäviä ja tietoja tilintarkastuksen oheistoimeksiantojen yhteydessä,

b) rutiiniluonteinen ilmoittaminen kaikista tilintarkastustoimeksiannoista ja tilintarkastuksen oheistoimeksiannoista niille, jotka tilintarkastusyhteisössä tai ketjussa vastaavat riippumattomuuden turvaamisesta ja käynnissä olevan työn valvonnasta,

c) lakisääteisen tilintarkastuksen läpikäynti, jonka suorittaa tilintarkastajapartneri, joka ei suorita palveluja tilintarkastusasiakkaalle tai sen sidosyrityksille, tai

d) ulkopuolisen tilintarkastajan suorittama läpikäynti tai tilintarkastusalan sääntelyelimen neuvot.

3) Etenkin, jos asiakas on yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö, tilintarkastajan on pyrittävä keskustelemaan asiakkaan mahdollisen hallintoelimen kanssa tilintarkastuksen oheispalveluiden suorittamisesta tilintarkastusasiakkaalle tai sen sidosyritykselle (ks. A jakson 4.1.2 kohta).

7.2 *Esimerkkejä erityistilanteista*

7.2.1 Kirjanpitoaineiston ja tilinpäätöksen valmistelu

1) Oman työn tarkastamisen uhka on olemassa, jos tilintarkastaja, tilintarkastusyhteisö, yhteisöjen ketjuun kuuluva yksikkö tai niiden partneri, päällikkö tai työntekijä osallistuu tilintarkastusasiakkaan kirjanpitoaineiston tai tilinpäätöksen laatimiseen. Uhkan merkitys riippuu siitä, missä laajuudessa nämä henkilöt osallistuvat laatimiseen ja kuinka merkittävä yleinen etu on kyseessä.

2) Osallistuttaessa kirjanpitoaineiston ja tilinpäätöksen laatimiseen oman työn tarkastamisen uhka katsotaan liian suureksi, ellei annettu apu ole luonteeltaan pelkästään teknistä tai mekaanista tai elleivät annetut neuvot ole pelkästään informatiivisia.

3) Jos on kyseessä yleisen edun kannalta merkityksellisen yhteisön lakisääteinen tilintarkastus, muun kuin lakisääteistä tilintarkastusta koskevaan palveluun kuuluvan avun antamisen katsotaan kuitenkin aiheuttavan riippumattomuuden kannalta niin suuren riskin, että se ei ole hyväksyttävissä, ja tällaisen avun antaminen on näin ollen kiellettävä.

7.2.2 Tilinpäätöstietojärjestelmien suunnittelu ja toteutus

1) Tilintarkastajan, tilintarkastusyhteisön tai sen ketjuun kuuluvan yksikön tilintarkastusasiakkaalle suorittamat palvelut, joissa suunnitellaan ja toteutetaan tilinpäätöstietojärjestelmiä, joilla valmistellaan tilintarkastusasiakkaan tilinpäätöksen muodostavia tietoja, voivat aiheuttaa oman työn tarkastamisen uhkan.

2) Oman työn tarkastamisen uhkaa pidetään niin suurena, että tilintarkastaja, tilintarkastusyhteisö tai sen konserniin kuuluva yritys saa suorittaa tilinpäätöstietojärjestelmiin liittyviä palveluja ainoastaan sillä edellytyksellä, että

a) tilintarkastusasiakkaan johto hyväksyy kirjallisesti olevansa vastuussa koko sisäisestä kontrollijärjestelmästä,

b) tilintarkastaja on vakuuttunut, että tilintarkastusasiakkaan johto ei tukeudu ensisijaisesti suoritettuun tilinpäätöstietojärjestelmätyöhön päättäessään sisäisten kontrollija raportointijärjestelmiensä riittävyydestä,

c) tilinpäätöstietojärjestelmän suunnittelupalvelu suoritetaan tilintarkastusasiakkaan johdon antaman ohjeistuksen mukaan, ja

d) tilinpäätöstietojärjestelmää koskevissa palveluissa ei ole kyse kokonaishankkeesta (eli hankkeesta, joka käsittää ohjelmistosuunnittelun, laitteistokokoonpanon ja näiden toteutuksen), ellei tilintarkastusasiakas tai sen johto nimenomaan anna a alakohdassa tarkoitettua kirjallista vahvistusta, että se ottaa vastuun

i) suunnittelusta, toteutuksesta ja arvioinnista sekä niihin liittyvistä päätöksistä, ja

ii) järjestelmän toiminnasta sekä järjestelmässä käytetyistä tai sen avulla tuotetuista tiedoista.

Näillä säännöksillä ei rajoiteta palveluita, joita tilintarkastaja, tilintarkastusyhteisö tai sen ketjun jäsen suorittaa sisäisten kirjanpito- ja riskinhallintakontrollien arvioimisen, suunnittelun ja toteutuksen yhteydessä, kunhan nämä henkilöt eivät toimi työntekijän ominaisuudessa tai johtotehtävissä.

3) Tapauksissa, joita ei 2 kohdassa ole kielletty, tilintarkastajan on harkittava, tarvitaanko lisävarotoimia oman työn tarkastamisen uhkan vähentämiseksi. Erityisesti on harkittava, pitäisikö tilinpäätöstietojärjestelmän suunnitteluun ja toteutukseen liittyvien palveluiden suorittaminen antaa yksinomaan sellaisen asiantuntijaryhmän tehtäväksi, jossa on eri henkilöstö (myös toimeksiannosta vastaava partneri) ja eri raportointireitit kuin toimeksiantotiimissä.

7.2.3 Arvonmäärityspalvelut

1) Oman työn tarkastamisen uhka on olemassa, jos tilintarkastaja, tilintarkastusyhteisö, ketjuun kuuluva yksikkö tai niiden partneri, päällikkö tai työntekijä suorittaa tilintarkastusasiakkaalle omaisuuserien arvonmäärityspalveluja ja omaisuuserät sisällytetään tällä tavoin arvostettuna asiakkaan tilinpäätökseen.

2) Jos arvonmäärityspalvelu koskee tilinpäätöksen kannalta merkittäviä summia ja jos arvonmääritys tehdään kyseisen omaisuuserän luonteen vuoksi melko lailla subjektiivisesti, oman työn tarkastamisen uhkaa pidetään niin suurena, että tällaista palvelua ei saa suorittaa.

3) Tapauksissa, joita ei 2 kohdassa ole kielletty, tilintarkastajan on harkittava, tarvitaanko lisävarotoimia oman työn tarkastamisen uhkan vähentämiseksi. Erityisesti on harkittava, pitäisikö arvonmäärityspalvelujen suorittaminen antaa yksinomaan sellaisen asiantuntijaryhmän tehtäväksi, jossa on eri henkilöstö (myös toimeksiannosta vastaava partneri) ja eri raportointireitit kuin toimeksiantotiimissä.

7.2.4 Osallistuminen tilintarkastusasiakkaan sisäiseen tarkastukseen

1) Oman työn tarkastamisen uhka voi syntyä tietyissä olosuhteissa, kun tilintarkastaja, tilintarkastusyhteisö tai ketjuun kuuluva yksikkö suorittaa tilintarkastusasiakkaalle sisäistä tarkastusta koskevia palveluita.

2) Osallistuessaan tilintarkastusasiakkaan sisäiseen tarkastukseen tilintarkastajan on oman työn tarkastamisen uhkan vähentämiseksi

   a) oltava vakuuttunut, että tilintarkastusasiakkaan johto tai hallintoelin on joka tilanteessa vastuussa

      i) sisäisestä kontrollijärjestelmästä kokonaisuudessaan (eli sisäisten kontrollien luomisesta ja ylläpidosta, johon kuuluu tilitapahtumien hyväksymistä, toteuttamista ja kirjaamista koskevat päivittäiset kontrollit ja prosessit),

      ii) sisäisen tarkastuksen menettelyjen laajuuden, riskin ja taajuuden määrittämisestä, ja

      iii) sisäisen tarkastuksen tai lakisääteisen tilintarkastuksen yhteydessä esitettävien havaintojen ja suositusten huomioonottamisesta ja jatkotoimenpiteistä.

   Jos näin ei ole, tilintarkastajan, tilintarkastusyhteisön tai sen ketjuun kuuluvan yksikön ei pidä osallistua tilintarkastusasiakkaan sisäiseen tarkastukseen.

   b) käytävä asianmukaisesti läpi lakisääteistä tilintarkastusta palvelevien sisäisten tarkastusten tulokset. Tähän kuuluu, että tilintarkastajapartneri, joka ei ole mukana lakisääteisessä tilintarkastuksessa eikä sisäistä tarkastusta koskevassa toimeksiannossa, arvioi uudelleen kyseisen tilintarkastustyön.

7.2.5 Tilintarkastusasiakkaan edustaminen riita-asiassa

1) Asian ajon uhka on olemassa, jos tilintarkastaja, tilintarkastusyhteisö, yhteisöjen ketjuun kuuluva yksikkö tai niiden partneri, päällikkö tai työntekijä edustaa tilintarkastusasiakasta riita-asiassa. Myös oman työn tarkastamisen uhka voi syntyä, jos tehtävään kuuluu arvioida tilintarkastusasiakkaan mahdollisuuksia riidan ratkaisussa ja tällä tavoin vaikuttaa tilinpäätöksessä esitettäviin summiin.

2) Sekä asian ajon uhkaa että oman työn tarkastamisen uhkaa pidetään niin suurena, että tilintarkastaja, tilintarkastusyhteisö, ketjuun kuuluva yksikkö tai niiden partneri, päällikkö tai työntekijä ei saa edustaa tilintarkastusasiakasta sellaisen riita-asian ratkaisemisessa, johon liittyy seikkoja, joiden voidaan kohtuudella odottaa olennaisesti vaikuttavan asiakkaan tilinpäätökseen ja joissa asian luonteen vuoksi on huomattavasti sijaa subjektiivisuudelle.

3) Tapauksissa, joita ei 2 kohdassa ole kielletty, tilintarkastajan on harkittava, tarvitaanko asian ajon uhkan vähentämiseksi lisävarotoimia. Näihin voi kuulua sellaisen henkilöstön (toimeksiannosta vastaava partneri mukaan luettuna) käyttäminen, joka ei ole mukana toimeksiantotiimissä ja jolla on eri raportointireitit.

7.2.6 Ylemmän johdon rekrytointi

1) Jos tilintarkastaja, tilintarkastusyhteisö, ketjuun kuuluva yksikkö tai niiden partneri, päällikkö tai työntekijä osallistuu tilintarkastusasiakkaan johtajien tai avainhenkilöstön rekrytointiin, riippumattomuuteen voi kohdistua erilaisia uhkia. Näitä voivat olla oman intressin, läheisyyden tai painostuksen uhka.

2) Ennen kuin tilintarkastaja ottaa vastaan toimeksiannon, jossa hän avustaa johtajien tai avainhenkilöstön rekrytoinnissa, hänen on arvioitava uhkat, joita hänen riippumattomuuteensa voi kohdistua, ja harkittava tarkoituksenmukaisia varotoimia uhkien vähentämiseksi.

3) Kun on kyse henkilöstön rekrytoinnista taloushallinnon avaintehtäviin, tilintarkastajan riippumattomuuteen kohdistuva uhka on suurempi. Näin ollen tilintarkastajan on harkittava tarkkaan, onko tilanteita, joissa jopa luettelon laatiminen mahdollisista ehdokkaista tällaisiin tehtäviin voi aiheuttaa liian suuren riskin riippumattomuudelle. Jos on kyse yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön lakisääteisestä tilintarkastuksesta, riippumattomuuteen kohdistuvaa riskiä pidetään niin suurena, että tilintarkastaja ei saa laatia tällaista suppeaa luetteloa.

4) Tilintarkastusasiakkaan on kaikissa tilanteissa tehtävä päätös siitä, kenet palkataan.

8. **Tilintarkastuspalkkiot ja tilintarkastuksen oheispalvelujen (non-audit services) palkkiot**

8.1 *Ehdolliset palkkiot*

1) Tilintarkastustoimeksiantojen palkkiojärjestelyt, joissa maksun suuruus riippuu suoritettavan palvelun tuloksista, aiheuttaa oman intressin uhkan ja asian ajon uhkan, joihin katsotaan liittyvän niin suuri riippumattomuuteen kohdistuva riski, että sitä ei voida hyväksyä. Näin ollen edellytetään, että

   a) tilintarkastustoimeksiantojen palkkiot eivät saa koskaan olla ehdollisia, ja

   b) ehdollisuuden välttämiseksi tilintarkastuspalkkioiden laskemisperusteista on sovittava vuosittain etukäteen. Liikkumavaraa on jätettävä, jotta työhön liittyvät odottamattomat tekijät voidaan ottaa huomioon.

2) Riippumattomuus voi olla uhattuna myös silloin, kun tilintarkastaja, tilintarkastusyhteisö tai sen ketjuun kuuluva yksikkö suorittaa tilintarkastusasiakkaalle tai jollekin sen sidosyrityksistä tilintarkastuksen oheispalveluja, joiden palkkiojärjestelyt ovat ehdollisia. Tilintarkastajan varotoimijärjestelmällä (ks. A jakson 4.3.2 kohta) on näin ollen varmistettava, että

   a) tällaisesta järjestelystä ei sovita arvioimatta ensin riippumattomuuteen kohdistuvaa riskiä ja huolehtimatta, että käytössä on asianmukaisia varotoimia, joilla riski voidaan pienentää hyväksyttävälle tasolle, ja

   b) ellei tilintarkastaja ole vakuuttunut, että käytössä on asianmukaisia varotoimia riippumattomuuteen kohdistuvien uhkien torjumiseksi, tästä tilintarkastuksen oheispalvelusta on kieltäydyttävä tai tilintarkastajan on luovuttava lakisääteisestä tilintarkastuksesta voidakseen ottaa vastaan tämän tilintarkastuksen oheistoimeksiannon.

8.2 *Palkkioiden ja kokonaistulon välinen suhde*

1) Tilintarkastuspalvelut tai tilintarkastuksen oheispalvelut, joita tilintarkastaja, tilintarkastusyhteisö tai ketju suorittaa tilintarkastusasiakkaalle tai sen sidosyrityksille, eivät saa luoda eivätkä näyttää voivan luoda taloudellista riippuvuutta kyseiseen tilintarkastusasiakkaaseen tai asiakaskokonaisuuteen.

2) Taloudellisen riippuvuuden katsotaan syntyvän, kun tilintarkastusyhteisön tai ketjun tilintarkastusasiakkaalta ja sen sidosyrityksiltä saamien tilintarkastuspalkkioiden ja tilintarkastuksen oheispalveluiden palkkioiden kokonaismäärä muodostaa kohtuuttoman suuren osuuden niiden kokonaistuloista viiden vuoden ajan joka vuosi.

3) Tilintarkastajan on myös otettava huomioon, onko jollakin henkilöllä, joka voi vaikuttaa lakisääteisen tilintarkastuksen lopputulokseen (A jakson 2 kohdassa mainitut henkilöt), tilintarkastusasiakkaan ja sen sidosyrityksiin sellainen palkkiosuhde, joka voi näyttää luovan taloudellisen riippuvuuden.

4) Tilintarkastajan, tilintarkastusyhteisön tai ketjun on aina pystyttävä osoittamaan, että se ei ole taloudellisesti riippuvainen tilintarkastusasiakkaasta tai sen sidosyrityksistä.

8.3 *Erääntyneet palkkiot*

Jos palkkiot tilintarkastus- tai muusta työstä myöhästyvät merkittävästi ja erääntynyttä summaa tai kyseistä summaa yhdessä käynnissä olevien toimeksiantojen palkkioiden kanssa voidaan pitää huomattavana lainana (ks. myös B jakson 2 kohta), oman intressin uhka riippumattomuudelle katsotaan niin suureksi, että tilintarkastajan ei pidä ottaa vastaan uutta toimeksiantoa tai hänen on luovuttava käynnissä olevasta tilintarkastustoimeksiannosta, jos se on tarkoituksenmukaista ja mahdollista. Sellaisen partnerin, joka ei suorita asiakkaalle palveluja, on käytävä tilanne läpi. Jos tämä ei ole mahdollista, ulkopuolisen tilintarkastajan on käytävä tilanne läpi. Vaihtoehtona on neuvojen pyytäminen tilintarkastusalan sääntelyelimeltä.

8.4 *Hinnoittelu*

Tilintarkastajan on voitava osoittaa, että tilintarkastustoimeksiannon palkkio on niin suuri, että sillä voidaan järjestää tarvittava aika ja pätevä henkilöstö tehtävää varten sekä noudattaa kaikkia tilinpäätösstandardeja, -ohjeita ja laadunvalvontamenettelyjä. Hänen on voitava osoittaa myös, että tehtävään osoitetut resurssit vastaavat vähintään muuhun samankaltaiseen työhön osoitettavia resursseja.

9. **Riita-asiat**

1) Sekä oman intressin uhka että asian ajon uhka voi syntyä, jos tilintarkastajan, tilintarkastusyhteisön tai jonkun muun henkilön, joka voi vaikuttaa lakisääteisen tilintarkastuksen lopputulokseen (A. 2 jaksossa mainitut henkilöt), ja tilintarkastusasiakkaan tai sen sidosyritysten välillä on aloitettu riita-asiaa koskeva menettely tai näyttää todennäköiseltä, että sellainen aloitetaan. Kaikki asiakkaalle suoritetut tilintarkastuspalvelut ja tilintarkastuksen oheispalvelut on otettava huomioon näitä uhkia arvioitaessa.

2) Jos tilintarkastaja huomaa, että tällainen uhka voi syntyä, hänen on keskusteltava asiasta tilintarkastusasiakkaan hallintoelimen kanssa tai, jos tällaista elintä ei ole, tilintarkastusalan sääntelyelimen kanssa. Tilintarkastajan riippumattomuuteen kohdistuva uhka on todennäköisesti merkittävä, jos on erittäin todennäköistä, että aloitetaan mille tahansa asianosaiselle merkityksellinen tai aiemmin suoritetun lakisääteisen tilintarkastuksen kyseenalaistava riita-asiaa koskeva menettely, tai jos merkityksellistä riita-asiaa koskeva menettely on jo aloitettu. Tilintarkastajan on kansallisen lainsäädännön vaatimuksia noudattaen luovuttava toimeksiannosta heti kun tällainen tilanne tulee ilmi.

10. **Pitkään työskennellyt ylempi henkilöstö**

1) Läheisyyden uhka voi syntyä, jos tietyt toimeksiantotiimin jäsenet työskentelevät säännöllisesti ja pitkän aikaa tilintarkastusasiakkaan toimeksiannoissa, etenkin jos tilintarkastusasiakas on yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö.

2) Jos on kyse yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tilintarkastuksesta, tilintarkastajan on näiden uhkien vähentämiseksi

   a) vähimmäisvaatimuksena vaihdettava toimeksiantotiimin avainpartnerit (*) (myös toimeksiannosta vastaava partneri) toisiin viimeistään seitsemän vuoden kuluttua siitä, kun heidät on nimitetty toimeksiantotiimiin. Kyseiset avainpartnerit eivät saa työskennellä tilintarkastusasiakkaan toimeksiannoissa ennen kuin vähintään kaksi vuotta on kulunut siitä, kun heidät vaihdettiin toisiin, ja

   b) otettava huomioon riippumattomuuteen kohdistuva riski, joka syntyy toimeksiantotiimin muiden jäsenten pitkäaikaisesta mukanaolosta, ja otettava käyttöön asianmukaiset varotoimet riskin pienentämiseksi hyväksyttävälle tasolle.

3) On suotavaa, että edellä 2 kohdassa esitettyjä menettelyjä sovelletaan myös silloin, kun tilintarkastusasiakas ei ole yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö. Jos tilintarkastusyhteisö ei kuitenkaan pysty järjestämään avainpartnereiden vaihtoa, tilintarkastajan on määritettävä, mitä muita varotoimia on otettava käyttöön riippumattomuuteen kohdistuvan riskin pienentämiseksi hyväksyttävälle tasolle.

Tämä suositus on osoitettu jäsenvaltioille.

Tehty Brysselissä 16 päivänä toukokuuta 2002.

Komission puolesta

Frederik BOLKESTEIN

Komission jäsen

(*) Määritelty sanastossa.

LIITE

Seuraavassa annetaan lisäohjeita suosituksessa esitettyjen perusperiaatteiden tulkitsemiseksi.

A **PUITTEET**

Lähestymistapaa, jonka tilintarkastaja on valinnut tietyn tilintarkastustoimeksiannon yhteydessä riippumattomuuteensa kohdistuvien riskien pienentämiseksi, voidaan testata tutkimalla, voiko kaikki tiettyyn tilintarkastustoimeksiantoon vaikuttavat tosiasiat ja olosuhteet tunteva, harkitseva ja asioihin perehtynyt kolmas osapuoli päätellä, että tilintarkastaja arvioi tietoonsa tulevat asiat objektiivisesti ja puolueettomasti.

Tilintarkastajalle on oltava täysin selvää, mitä tarkoittavat objektiivisuus asenteena sekä mielen riippumattomuus ja ulospäin näkyvä riippumattomuus. Harkitessaan, voiko hän suorittaa objektiivisen ja riippumattoman tilintarkastuksen, tilintarkastajan on otettava huomioon monia asioita, kuten ketkä hänen lisäkseen voivat vaikuttaa kyseisen tilintarkastuksen tulokseen, liittyykö tilintarkastukseen todellisia tai mahdollisia uhkia tai riskejä, joiden harkitseva ja asioihin perehtynyt kolmas osapuoli voisi päätellä vaarantavan tilintarkastajan riippumattomuuden, ja mitkä varotoimijärjestelmät poistaisivat tällaiset uhkat tai riskit tai vähentäisivät niitä ja havainnollistaisivat tilintarkastajan riippumattomuuden. Joissakin tapauksissa ainoa varotoimi on kieltäytyä tietyistä suhteista tilintarkastusasiakkaaseen.

1 OBJEKTIIVISUUS, REHELLISYYS JA RIIPPUMATTOMUUS

Jotta yleisö voi luottaa tilintarkastajien toimivan yleisen edun mukaisesti ja pitää tilintarkastettuja tilinpäätöksiä luotettavina ja jotta tilintarkastajien ammattikunta voi suorittaa sille tilintarkastuksessa kuuluvan tehtävän asianmukaisesti, yleisön on oltava perillä tilintarkastajiin sovellettavista eettisistä vaatimuksista. Yleisön on oltava perillä myös keinoista, joilla näiden vaatimusten noudattamista voidaan seurata. Näin ollen on tärkeää, että vallitsee yhteinen näkemys siitä, mitä tilintarkastajien riippumattomuusvaatimuksella [1] tarkoitetaan, miten se liittyy eettisiin objektiivisuuden ja rehellisyyden vaatimuksiin [2] ja miten ja missä määrin näiden vaatimusten noudattamista voidaan arvioida objektiivisesti.

Lakisääteisen tilintarkastuksen perimmäinen tarkoitus on antaa objektiivinen tilintarkastajan lausunto. Tärkein keino, jolla tilintarkastaja osoittaa voivansa antaa tällaisen lausunnon, on näyttää, että hän suorittaa tilintarkastuksen objektiivisesti. Tähän päästäkseen hänen on toimittava tasapuolisesti, vilpittömästi ja rehellisesti (oikeuden- ja totuudenmukaisesti) ja huolehdittava, ettei tilintarkastukseen liity hänen riippumattomuuttaan vaarantavia intressiristiriitoja.

Objektiivisuutta ja rehellisyyttä ei kumpaakaan voi helposti testata tai todeta ulkoapäin. Jäsenvaltiot ja tilintarkastajien ammattikunta ovatkin laatineet säännöksiä, standardeja ja ohjeita, joissa korostetaan näiden periaatteiden ensisijaisuutta ja selvennetään tilintarkastajien eettistä vastuuta.

Tilintarkastajan riippumattomuusvaatimus koskee:

— mielen riippumattomuutta eli asennoitumista kaikkiin kulloisenkin tehtävän kannalta merkityksellisiin seikkoihin, ei kuitenkaan muihin seikkoihin, ja

— näkyvää riippumattomuutta eli sellaisten asioiden ja olosuhteiden välttämistä, jotka ovat niin merkityksellisiä, että harkitseva ja asiaan perehtynyt kolmas osapuoli voisi kyseenalaistaa tilintarkastajan toiminnan objektiivisuuden.

Tilintarkastajan riippumattomuuden toteaminen edellyttää, että ensin selvitetään olosuhteet, joissa tilintarkastaja toimii; ja erityisesti, onko hänellä sellaisia suhteita tai intressejä, joilla on merkitystä tehtävän suorittamisen kannalta.

Riippumattomuus ei ole absoluuttinen normi, jonka mukaan tilintarkastajalla ei saa olla mitään taloudellista, tai muuta suhdetta, jonka voisi näyttää aiheuttavan riippuvuutta. Sellainen tilanne olisi tietenkin mahdoton, sillä jokainen on jollain tavoin riippuvainen tai jollain tavoin suhteessa muihin henkilöihin.

[1] Ks. kahdeksannen yhtiöoikeusdirektiivin 24 artikla, jonka mukaan jäsenvaltioiden on säädettävä, että tilintarkastajien on oltava riippumattomia lakisääteisen tilintarkastuksen suorittamista edellyttävän jäsenvaltion lainsäädännössä tarkoitetulla tavalla.

[2] Ks. kahdeksannen yhtiöoikeusdirektiivin 23 artikla, jonka mukaan jäsenvaltioiden on säädettävä, että tilintarkastajien on noudatettava lakisääteisten tilintarkastusten suorittamisessa ammatillista huolellisuutta.

On kuitenkin mahdollista testata objektiivisesti, noudattaako tilintarkastaja riippumattomuusvaatimusta. Tällöin tutkitaan ensin olosuhteet, joissa tilintarkastaja toimii, erityisesti onko hänellä sellaisia suhteita tai intressejä, jotka voivat liittyä hänen tehtäväänsä. Seuraavaksi katsotaan, saisiko tällainen intressi tai suhde harkitsevan ja asioihin perehtyneen kolmannen osapuolen, joka tuntee olosuhteet, päättelemään, että tilintarkastaja on riippumaton eli kykenevä arvioimaan objektiivisesti ja puolueettomasti kaikki lakisääteiseen tilintarkastustoimeksiantoon kuuluvat asiat. Tällöin riippumattomuus luo edellytykset rehellisyydelle ja objektiivisuudelle ja se on harkitsevan ja asioihin perehtyneen kolmannen osapuolen todettavissa.

2 VELVOLLISUUDET JA SOVELTAMISALA

Velvollisuudet

Tilintarkastajien, olivatpa he luonnollisia henkilöitä tai oikeushenkilöitä, on lakisääteisiä tilintarkastuksia suorittaessaan noudatettava kansallista lainsäädäntöä ja tilintarkastajan ammatillisia sääntöjä, joihin myös riippumattomuutta koskevat säännöt kuuluvat.

Yksittäisessä lakisääteisessä tilintarkastuksessa tehtävää suorittamaan nimitetyn tilintarkastajan on huolehdittava, että tilintarkastajan riippumattomuusvaatimusta noudatetaan. Vaatimus ei koske ainoastaan tilintarkastajaa ja tilintarkastusyhteisön muodostavaa organisaatiota (jos se ei ole sama oikeushenkilö kuin tilintarkastaja) vaan myös ketä tahansa muuta henkilöä, joka voi vaikuttaa lakisääteisen tilintarkastuksen lopputulokseen.

Tilintarkastajalla — jos tilintarkastaja on yksittäinen henkilö — tai tilintarkastusyhteisöllä, joka suorittaa tilintarkastustyön, on oltava asianmukaiset järjestelmät, joilla pyritään varmistamaan, että tilintarkastusyhteisöön kuuluvat yksittäiset henkilöt noudattavat sen riippumattomuusohjeita ja -menettelyjä (ks. myös A jakson 4.3 kohta). Nämä järjestelmät voivat kattaa esim. sisäisen organisoinnin, työsopimukset ja seuraamukset.

Jos tilintarkastaja on ketjun jäsen, hänen tulisi ryhtyä tarvittaviin toimenpiteisiin sen varmistamiseksi, että ketjuun kuuluvat yksiköt, niiden omistajat, osakkeenomistajat, partnerit, päälliköt ja muut työntekijät, mikäli he voivat vaikuttaa lakisääteisen tilintarkastuksen suorittamiseen, noudattavat niitä riippumattomuussääntöjä, joita sovelletaan sillä lainkäyttöalueella, jossa tilintarkastajan lausunto on määrä antaa. Tähän voidaan päästä esimerkiksi

— sopimuksin, joilla tilintarkastajalle annetaan oikeus edellyttää ketjuunsa kuuluvilta yhteisöiltä, niiden partnereilta (*), päälliköiltä ja muilta työntekijöiltä tiettyihin tilintarkastusasiakkaisiin liittyen riippumattomuussääntöjen soveltamista sekä sisäisiä laaduntarkastus- ja ulkoisia laadunvarmistusmenettelyjä,

— antamalla ketjun jäsenyhteisöille säännöllisesti tietoa tilintarkastusasiakkaista ja edellyttämällä jäsenyhteisöjen antavan säännöllisesti tietoa omista taloudellisista ja liikesuhteistaan näihin asiakkaisiin. Tämä kaksisuuntainen tiedonvälitys on välttämätöntä, jotta voidaan havaita kaikki yhteydet, joita ketjuun kuuluvilla yhteisöillä on tilintarkastusasiakkaaseen ja sen sidosyrityksiin ja joihin tilintarkastajan riippumattomuusohjeet saattavat vaikuttaa,

— pakollisin sisäisin neuvottelumenettelyin varsinkin, jos on epäselvää, voiko tilintarkastajan riippumattomuus vaarantua siksi, että hänen tilintarkastusasiakkaallaan on yhteys ketjuun kuuluvaan yhteisöön.

Tällaisia keinoja voidaan käyttää turvaamaan riippumattomuus myös silloin, kun tilintarkastuksessa on mukana tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön alihankkijoita tai edustajia, jotka eivät kuulu ketjuun.

Jos tietyssä tarkastustoimeksiannossa tilintarkastajana on tilintarkastusyhteisö, on yleensä toimeksiannosta vastaavan partnerin (*) tehtävä määrittää, keihin kaikkiin riippumattomuusvaatimusta sovelletaan ja mitä keinoja ja sääntöjä heihin on syytä soveltaa. Tällöin hänen on tarpeen käyttää ammatillista harkintaa, sillä hänen tehtävänään on arvioida, onko riippumattomuusvaatimusta noudatettu. Hänen pitää myös saada tieto kaikista tilintarkastus- ja muista suhteista, joita tilintarkastajalla, tilintarkastusyhteisöllä tai ketjulla on tähän asiakkaaseen (ks. myös A jakson 4.3.2 kohta ”Tilintarkastusyhteisön sisäinen varotoimijärjestelmä”).

(*) Määritelty sanastossa.

Soveltamisala

Tilintarkastajan on tiedostettava, että hänen riippumattomuuttaan ei uhkaa ainoastaan hänen oma suhteensa tilintarkastusasiakkaaseen vaan myös muut suorat tai epäsuorat suhteet, joita hänen työympäristössään ja tilintarkastusympäristössä on muiden henkilöiden ja yhteisöjen ja tilintarkastusasiakkaan välillä. Tilintarkastajan on arvioitava ne tosiasialliset ja mahdolliset uhkat, joita aiheutuu toimeksiantotiimiin, tilintarkastusyhteisöön ja ketjuun, jonka jäsen tilintarkastaja on, kuuluvien luonnollisten henkilöiden ja oikeushenkilöiden suhteista hänen asiakkaaseensa. Hänen on otettava huomioon myös muut suhteet, kuten suhteet tilintarkastusyhteisön tai tilintarkastusasiakkaan alihankkijoiden tai edustajien välillä, myös sellaisten alihankkijoiden tai edustajien, jotka tarjoavat tilintarkastuksen oheispalveluja. Hänen on siis tunnistettava henkilöt, jotka voivat vaikuttaa lakisääteisen tilintarkastuksen lopputulokseen.

Määritellessään keihin kaikkiin riippumattomuusvaatimuksia on sovellettava, tilintarkastajan on otettava huomioon monia tekijöitä, esimerkiksi tilintarkastusasiakkaan koko ja sen oikeudellinen ja organisatorinen rakenne sekä tilintarkastusyhteisön ja niiden ketjujen, jonka jäsen se on, koko, rakenne ja sisäinen organisaatio. Tilintarkastajan on myös otettava huomioon tilintarkastusyhteisön tai sen ketjun jäsenyhteisöjen tilintarkastusasiakkaalle suorittamien palvelujen laajuus ja luonne.

Esimerkiksi pienessä, neljän tai viiden partnerin tilintarkastusyhteisössä, joka toimii tilintarkastajana yritykselle, jolla on kolme sivuliikettä yhdessä ja samassa jäsenvaltiossa, riippumattomuussäännöt koskevat tavallisesti

— toimeksiannosta vastaavaa partneria, tilintarkastustiimiä ja kaikkia komentoketjuun kuuluvia partnereita,

— partnereita, jotka vastaavat samalle asiakkaalle suoritettavista tilintarkastuksen oheispalveluista, ja

— muita tilintarkastusyhteisöön kuuluvia henkilöitä, jotka voivat vaikuttaa lakisääteisen tilintarkastuksen lopputulokseen tai jotka näyttävät voivan siihen vaikuttaa.

Jos taas keskikokoisen monikansallisen yrityksen tilintarkastaja on ketjuun kuuluva tilintarkastusyhteisö, säännöt voivat lisäksi koskea

— tilintarkastajan toimeksiannosta vastaavaa partneria ja tilintarkastustiimiä,

— saman tilintarkastusyhteisön tai ketjuun kuuluvan muun yhteisön partnereita ja tilintarkastustiimin jäseniä, jotka osallistuvat asiakkaan ulkomaisten yksikköjen tilintarkastukseen, sekä kaikkia niitä, jotka osallistuvat tähän työhön keskitetyissä palveluyksiköissä tai asiantuntijayksiköissä,

— saman tilintarkastusyhteisön tai ketjuun kuuluvan muun yhteisön partnereita, jotka osallistuvat tilintarkastuksen oheispalveluiden suorittamiseen asiakkaalle,

— komentoketjuun kuuluvia partnereita (joko sillä lainkäyttöalueella, jossa tilintarkastajan lausunto on määrä antaa, tai toisessa maassa, jossa tilintarkastusasiakkaalle suoritetaan tilintarkastus- tai muuta työtä), ja

— muita tilintarkastusyhteisöön tai ketjun muuhun yhteisöön kuuluvia henkilöitä, jotka voivat vaikuttaa lakisääteisen tilintarkastuksen lopputulokseen.

Kummassakin esimerkissä riippumattomuusvaatimusta sovelletaan yhtäläisesti kaikkiin, joita ne koskevat. Tapaukset poikkeavat toisistaan vain siinä, kuinka suuri henkilömäärä tilintarkastajan on otettava huomioon sääntöjen soveltamisalaa määritellessään.

Henkilöt, jotka eivät ole toimeksiantotiimin tai komentoketjun jäseniä

Tilintarkastajan on otettava huomioon myös muut henkilöt, jotka voivat vaikuttaa lakisääteisen tilintarkastuksen lopputulokseen, vaikka eivät kuulukaan toimeksiantotiimiin tai komentoketjuun. Näitä voivat olla

— tilintarkastusyhteisön omistajat tai osakkeenomistajat, jotka voivat vaikuttaa huomattavan äänimääränsä ansiosta. Esimerkiksi jos tilintarkastusyhteisössä on vain muutama omistaja tai osakkeenomistaja, heistä kunkin voidaan katsoa voivan vaikuttaa lakisääteisen tilintarkastuksen lopputulokseen,

— yksittäiset henkilöt, joiden tehtävänä on eri vaiheissa valvoa tai välittömästi johtaa tilintarkastustoimintaa missä tahansa paikassa, jossa tilintarkastustiimin jäseniä työskentelee,

— tilintarkastaja- ja muut partnerit, jotka voivat vaikuttaa siksi, että heillä on työstä johtuva suhde tilintarkastustiimin jäseneen. Toimiston, toimipisteen, tilintarkastusyhteisön tai jopa ketjun koosta ja sisäisestä organisaatiosta riippuen kaikkien tällaisen yksikön partnereiden voidaan katsoa voivan vaikuttaa lakisääteisen tilintarkastuksen lopputulokseen.

Tilintarkastajan on myös otettava huomioon, onko tilintarkastusyhteisön tai sen ketjun ulkopuolella henkilöitä, joilla on mahdollisuus tai näyttää olevan mahdollisuus vaikuttaa lakisääteisen tilintarkastuksen lopputulokseen sen vuoksi, että heillä on yhteyksiä yhteisöön tai ryhmään kuuluviin henkilöihin. Näitä voivat olla esimerkiksi

— toimeksiantotiimin tai komentoketjun jäsenten perheenjäsenet tai muut heille läheiset henkilöt, joilla on huomattavia taloudellisia intressejä tilintarkastusasiakkaassa tai jotka ovat huomattavassa asemassa tilintarkastusasiakkaassa tai yksikössä, jolla on siinä huomattavia intressejä (ks. B jakson 6 kohta), tai

— yksittäiset henkilöt tai yksiköt, jotka ovat taloudellisesti merkittävässä liikesuhteessa joko tilintarkastajaan ja hänen yhteisöönsä tai tilintarkastusasiakkaaseen, esimerkiksi niiden tärkeimmät tavarantoimittajat, asiakkaat tai sopimuskumppanit.

Tilintarkastajan on tunnistettava ne tilintarkastusyhteisöön tai ketjuun kuuluvat yksittäiset henkilöt, jotka ovat mukana tilintarkastustoimeksiannossa ja voivat olla tai voivat näyttää olevan tällaisen ulkoisen vaikutuksen kohteena, ja otettava huomioon, että riippumattomuussääntöjä ei voi ulottaa tilintarkastusyhteisön tai sen ketjun ulkopuolelle.

3 RIIPPUMATTOMUUTEEN KOHDISTUVAT UHKAT JA RISKIT

Jotta tilintarkastajan riippumattomuuden vaarantavia asioita ja olosuhteita voidaan välttää tai poistaa, on ensin tunnistettava ne uhkat, joita riippumattomuuteen tietyissä olosuhteissa kohdistuu. Lisäksi on arvioitava uhkien merkitys, jotta voidaan määrittää, kuinka suuri riski on, että tilintarkastajan riippumattomuus vaarantuu.

Mitä selvemmin tilintarkastaja pystyy määrittelemään uhkien luonteen, sitä selvemmin hän voi arvioida, kuinka suuren riskin ne aiheuttavat hänen riippumattomuudelleen. Riippumattomuuteen kohdistuu seuraavia riskejä:

— *Oman intressin uhka*: Tilintarkastajan riippumattomuutta voi uhata taloudellinen tai muu intressiristiriita (esim. suora tai epäsuora taloudellinen intressi tilintarkastusasiakkaassa, liiallinen riippuvuus asiakkaan tilintarkastus- tai muista palkkioista, halu periä maksamatta oleva palkkio, pelko asiakkaan menettämisestä).

— *Oman työn tarkastamisen uhka* liittyy vaikeuteen säilyttää objektiivisuus omaa toimintaa tarkastettaessa (esim. kun tilintarkastaja tekee päätöksiä tai osallistuu sellaisten päätösten tekoon, jotka kuuluvat kokonaan tilintarkastusasiakkaan johdolle, tai kun tilintarkastajan tai hänen yhteisönsä aiemmin suorittaman tilintarkastus- tai muun tehtävän lopputulos joutuu uuden tilintarkastustehtävän yhteydessä kyseenalaiseksi tai uudelleenarvioitavaksi).

— *Asian ajon uhka*: Tilintarkastajan riippumattomuus voi olla uhattuna, jos tilintarkastaja oikeudenkäynnissä tai muussa tilanteessa toimii asiakkaansa puolesta tai tätä vastaan (esim. kun hän käy kauppaa asiakkaan liikkeeseen laskemilla osakkeilla tai arvopapereilla tai edistää niiden myyntiä, toimii asiakkaan asian ajajana riita-asiassa, tai kun asiakas on haastanut hänet oikeuteen).

— *Läheisyyden uhka*: Liian pitkään jatkuneissa ja liian läheisissä suhteissa asiakkaan henkilöstöön on riskinä, että asiakkaan luonne ja ominaisuudet vaikuttavat liikaa tilintarkastajaan, niin että hän alkaa suhtautua liian myönteisesti asiakkaan etuun. Seurauksena voi olla, että tilintarkastaja luottaa asiakkaaseen liikaa eikä tarkastele asiakkaan antamia tietoja riittävän objektiivisesti.

— *Painostuksen uhka*: On mahdollista, että tilintarkastaja ei voi toimia objektiivisesti, koska vaikutusvaltainen tai dominoiva asiakas uhkailee tilintarkastajaa tai tilintarkastaja pelkää kyseistä asiakasta.

Näiden uhkien merkitys riippuu monista asioista (joista toisia voidaan mitata ja toisia ei), kuten uhkan voimakkuudesta, kyseisen henkilön tai kyseisten henkilöiden asemasta, uhkan aiheuttavan asian luonteesta sekä tilintarkastusympäristöstä yleensä. Arvioidessaan uhkan merkitystä tilintarkastajan on myös otettava huomioon, että monia eri uhkia voi esiintyä samaan aikaan. Uhkaa voidaan pitää huomattavana, jos sen määrällinen ja laadullinen tarkastelu sekä yksinään että yhdessä muiden tekijöiden kanssa nostaa riippumattomuuteen kohdistuvan riskin kyseisissä olosuhteissa niin suureksi, että sitä ei voida hyväksyä.

4 VAROTOIMIJÄRJESTELMÄT

Jos tilintarkastajan riippumattomuus on uhattuna, tilintarkastajan on aina arvioitava ja dokumentoitava, sovelletaanko varotoimia asianmukaisesti riskien pienentämiseksi hyväksyttävälle tasolle. Varotoimet koskevat tilintarkastusympäristön eri ulottuvuuksia, mm. tilintarkastusasiakkaan hallintorakennetta (ks. A jakson 4.1 kohta), koko tilintarkastusalan itsesääntelyjärjestelmää, julkista sääntelyä ja valvontaa sekä kurinpidollisia seuraamuksia (ks. A jakson 4.2 kohta) sekä tilintarkastajan sisäistä laadunvalvontajärjestelmää (ks. A jakson 4.3 kohta).

Riippumattomuuteen kohdistuvan riskin suuruus

Riippumattomuuteen kohdistuvan riskin suuruus voidaan ilmaista pisteenä jatkumolla, jossa ääripäät ovat ”ei riskiä” ja ”suurin mahdollinen riski”. Vaikka riskiä ei voidakaan tarkasti mitata, tilintarkastajan riippumattomuuteen tietyn toiminnan, suhteen tai muun tilanteen vuoksi kohdistuvan riskin voidaan kuvailla olevan jossakin kohdassa jatkumoa tai sen jommassakummassa ääripäässä.

Tilintarkastajan ja muiden henkilöiden, jotka ovat mukana päättämässä, onko tilintarkastaja riippumaton suhteessa asiakkaaseensa (esim. sääntelyelimet, muut tilintarkastajat, joilta pyydetään neuvoa), on arvioitava, onko riski, joka kohdistuu riippumattomuuteen tietyn toiminnan, suhteen tai muun tilanteen vuoksi, hyväksyttävissä. Päätöksen tekijöiden on arvioitava, voidaanko olemassa olevin varotoimin poistaa kyseisten toimintojen, suhteiden tai muiden tilanteiden vuoksi riippumattomuuteen kohdistuva riski tai vähentää sitä riittävästi. Jos ei voida, on päätettävä, millä lisävarotoimilla (esim. kielto) riippumattomuuteen kohdistuva riski ja objektiivisuuden vaarantumisen todennäköisyys voitaisiin pienentää hyväksyttävälle tasolle.

4.1 **Tarkastuskohteen varotoimet**

4.1.1 *Hallintorakenteen vaikutus riskin arviointiin*

Kun analysoidaan, missä määrin tilintarkastusasiakkaan hallintorakenne auttaa turvaamaan tilintarkastajan riippumattomuutta, on syytä tarkastella erikseen niitä tilintarkastusasiakkaita, jotka ovat yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä (*), ja niitä, joilla on yleisen edun kannalta suhteellisen vähän merkitystä. Näiden erottamisella toisistaan on merkitystä sekä nykyisiä että mahdollisia tulevia sijoittajia turvaavan päätöksenteko- ja valvontajärjestelmän (corporate governance) kannalta että sen kannalta, näyttääkö tilintarkastajan toiminta riippumattomalta.

Yleisen edun kannalta merkittävät tilintarkastusasiakkaat

Kun asiakkaana on yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö (*), tilintarkastajan on otettava huomioon ne hyvin erilaiset näkemykset, joita yleisöllä voi olla kansallisella, alueellisella tai jopa kansainvälisellä tasolla hänen riippumattomuudestaan. Tässä yhteydessä päätöksenteko- ja valvontajärjestelmällä (corporate governance) on tärkeä merkitys tilintarkastajien riippumattomuuden turvaamisessa.

Tilintarkastajat nimitetään virallisesti vuotuisessa yhtiökokouksessa osakkeenomistajien äänten enemmistöllä. Usein osakkeenomistajat nimittävät johdon suosittelemat tilintarkastajat. Näin on varsinkin silloin, kun päätöstä ei tilintarkastusasiakkaan johdon lisäksi tarvitse hyväksyttää missään muussa tilintarkastusasiakkaan hallintoelimessä (*) (esim. hallintoneuvosto, hallitus, tilintarkastuskomitea) tai missään sääntelyelimessä (esim. tietyn alan sääntelyviranomainen) ([1]). Tämä ei välttämättä suojaa vähemmistöosakkaiden tai mahdollisten sijoittajien intressejä eikä auta turvaamaan tilintarkastajien riippumattomuutta.

Tarkastuskohteen hallinnon on huolehdittava, että tilintarkastaja valitaan osakkeenomistajien intressien mukaisesti ja että hän hoitaa tehtävänsä kyseisten intressien mukaisesti. Jos esimerkiksi hallintoneuvosto tai tilintarkastuskomitea hoitaa taloudellisen raportointiprosessin valvontatehtävänsä tehokkaasti, sen on osittain tukeuduttava tilintarkastajan työhön, neuvoihin ja arviointeihin. Samalla edellytetään, että tilintarkastaja tekee työnsä riippumattomasti.

Voidakseen määrittää riippumattomuuteen kohdistuvan uhkan merkityksen ja riskin vakavuuden, tilintarkastajan on arvioitava (ks. A jakson 3 ja 4 kohta), tarjoaako tarkastuskohteen hallintorakenne asianmukaisen infrastruktuurin tilintarkastajansa riippumattomuuden turvaamiseksi. Infrastruktuuria analysoitaessa voidaan käsitellä mm. seuraavia asioita:

— hallintoelimen osallistuminen tilintarkastajan valintaan (esim. pelkkä johdon esityksen muodollinen hyväksyminen tai aktiivinen osallistuminen neuvotteluihin tilintarkastajaehdokkaan kanssa),

— tilintarkastajan toimikauden pituus (valitaan yhdeksi tai useammaksi kaudeksi),

— hallintoelimen osallistuminen tilintarkastuksen oheispalvelujen ostamiseen tilintarkastajalta, tilintarkastusyhteisöltä tai yksiköltä, joka kuuluu samaan ketjuun (esim. hallintoelin ei osallistu lainkaan tai se osallistuu aktiivisesti neuvotteluihin tärkeistä toimeksiannoista),

— lakisääteiseen tilintarkastukseen ja muihin tilintarkastajan, tilintarkastusyhteisön tai sen ketjun tarkastuskohteelle suorittamiin palveluihin kohdistuva valvonta ja niistä tiedottaminen sekä tällaisen tiedottamisen tiheys.

(*) Määritelty sanastossa.

([1]) Joillakin lainkäyttöalueilla tietynlaisten yritysten, esim. osuuskuntien tai yhdistysten, on kansallisen lainsäädännön mukaan annettava tilinpäätöksensä tarkastettavaksi sellaiselle tilintarkastajalle, joka on näitä yrityksiä koskevassa lainsäädännössä tähän tehtävään määrätty, eikä minkään johto- tai hallintoelimen nimittämä. Näiden yhteisöjen tilintarkastajat voivat katsoa tilanteen yleisesti suojaavan heitä ja vähentävän joitakin oman edun tavoittelusta riippumattomuudelle aiheutuvia uhkia.

Muut tilintarkastusasiakkaat

Tilintarkastajan on myös silloin, kun hän suorittaa tilintarkastuksen asiakkaille, jotka eivät ole yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä, tutkittava, turvaako tilintarkastusasiakkaan hallintorakenne tilintarkastajan riippumattomuutta. Jos asiakkaalla ei ole hallintoelimiä, tilintarkastajan on tutkittava, turvaavatko tilintarkastusasiakkaan johtamiskäytännöt tilintarkastajan riippumattomuutta ja kohdistuuko riippumattomuuteen uhkia, joihin voitaisiin sopivin toimin puuttua kyseisessä yksikössä. Tällaisia toimia voivat olla esimerkiksi sisäiset menettelyt, joilla varmistetaan, että tilintarkastuksen oheispalveluiden suorittajat valitaan objektiivisesti. Tilintarkastajan on myös otettava huomioon tilintarkastusasiakkaan henkilöstön laatu ja määrä. Sillä on merkitystä etenkin arvioitaessa, millainen riski sisältyy johdolle kuuluvien päätösten tekemiseen asiakkaan puolesta. Jos asiakkaalla ei esimerkiksi ole riittävästi henkilöstöä, tilintarkastaja voi huomata tekevänsä tällaisia päätöksiä tahtomattaan.

4.1.2 *Hallintoelimen osallistuminen*

Kuten A jakson 4.1.1 kohdassa todettiin, tilintarkastajan riippumattomuuden turvaaminen on joiltakin osin tilintarkastusasiakkaan tehtävä. Tilintarkastajan ja asiakkaan hallintoelimen väliset keskustelut ovat tärkein keino liittää tilintarkastajan omat varotoimet ja tilintarkastusasiakkaan varotoimet toisiinsa. Tilintarkastajan on käynnistettävä prosessi aina kun se on tarpeellista, kuitenkin vähintään kerran vuodessa, pyytämällä tilintarkastusasiakkaalta kirjallisesti, että näistä asioista keskusteltaisiin. Tällä tavoin tilintarkastaja turvaa riippumattomuuttaan ja antaa mahdollisuuden laadunvarmistusjärjestelmän avulla (ks. A jakson 4.2 kohta) todeta, että hän noudattaa riippumattomuusvaatimusta.

Palkkioiden ilmoittaminen

Kun tilintarkastajan, tilintarkastusyhteisön ja sen ketjun jäsenten palkkiosuhteista tilintarkastusasiakkaan ja sen sidosyrityksiin ilmoitetaan hallintoelimelle, sen on helpompi arvioida näiden palkkiosuhteiden vaikutusta tilintarkastajan riippumattomuuteen. Tarvittaessa hallintoelin voi vaatia lisätoimenpiteitä tilintarkastajan riippumattomuuden turvaamiseksi. Palkkioista on ilmoitettava säännöllisesti, kuitenkin vähintään kerran vuodessa, ennen tilintarkastustoimeksiannon hyväksymistä tai uudistamista. Annettavien tietojen on oltava tarkempia ja laajempia kuin julkaiseminen edellyttää (ks. A jakson 5 kohta). Erityisesti on ilmoitettava veloitetut summat ja summat, joista on sopimus, maksamattomien palvelusopimusten tai -järjestelyjen arvo, tulevia palveluja koskevat ehdotukset tai tarjoukset ja tilintarkastuksen oheispalveluista saadut tai tulossa olevat ehdolliset palkkiot (ks. B jakson 8.1 kohta) palvelutyypin mukaan jaoteltuina.

4.2 **Laadunvarmistus**

Jotta voidaan varmistaa, että tilintarkastajat noudattavat ammatillisia normeja, mm. riippumattomuusvaatimusta, tarvitaan valvonta- tai täytäntöönpanojärjestelmä. Varotoimia ja menettelyjä käsiteltäessä on otettava huomioon yleisen kontrolliympäristön tehokkuus. Lähtökohtana on ammattimainen suhtautuminen laatuasioihin ja eettisiin kysymyksiin. Lisäksi otetaan huomioon, missä määrin laatu voidaan varmistaa säännöllisesti seurattavan ja dokumentoitavan kontrollijärjestelmän avulla. Yksi tapa panna riippumattomuusvaatimukset täytäntöön on lakisääteisiä tilintarkastuksia koskeva jäsenvaltion laadunvarmistusjärjestelmä. Komission suosituksessa lakisääteisen tilintarkastuksen laadunvarmistuksen vähimmäisvaatimuksista EU:ssa suositellaan, että laaduntarkastusmenettelyin varmistetaan, että tilintarkastajat noudattavat eettisiä periaatteita ja sääntöjä, joihin myös riippumattomuussäännöt kuuluvat. Julkinen valvonta kuuluu suositeltuihin laadunvarmistusjärjestelmiin, ja sen avulla voidaan myös vaikuttaa yleisön käsitykseen riippumattomuuskysymyksistä.

4.3 **Tilintarkastajan yleiset varotoimet**

4.3.1 *Omistus ja määräysvalta tilintarkastusyhteisöissä*

Määräysvallan säilyttäminen tilintarkastusyhteisössä

Jotta tilintarkastusyhteisö voidaan hyväksyä suorittamaan lakisääteisiä tilintarkastuksia, kahdeksannen yhtiöoikeusdirektiivin 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan ii alakohdassa edellytetään, että tilintarkastusyhteisön äänten enemmistön on oltava tilintarkastajilla. Näiden henkilöiden on oltava minkä tahansa EU:n jäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten hyväksymiä, toisin sanoen luonnollisia henkilöitä tai yhteisöjä, jotka täyttävät direktiivin vähimmäisvaatimukset.

Ilman lisärajoituksia tämä antaa tilintarkastusyhteisöille mahdollisuuden hankkia pääomaa pääomamarkkinoilta joko suunnatun tai julkisen arvopaperiannin välityksellä. Jotkut jäsenvaltiot katsovat tällaisen rahoituksen aiheuttavan vakavia ongelmia tilintarkastajan riippumattomuuden kannalta. Sen vuoksi ne ovatkin rajoittaneet tilintarkastusyhteisöjen omistusta (esim. enintään 25 % muiden kuin tilintarkastajien omistuksessa tai vähemmistöosakkuuden rajoittaminen ainoastaan tiettyjen säänneltyjen ammattikuntien jäsenille).

On epäilty, riittääkö ääntenenemmistö takaamaan tilintarkastajien määräysvallan tilintarkastusyhteisössä. Esimerkiksi, jos henkilöllä, joka ei ole tilintarkastaja, on hallussaan 49 % äänistä ja tilintarkastajat jakavat keskenään 51 %, ensin mainitulla voi olla tosiasiallinen määräysvalta tilintarkastusyhteisössä. Tässä yhteydessä on kiinnitettävä erityistä huomiota tilintarkastajien riippumattomuuden vaarantumiseen. On myös pohdittava, mitä varotoimia tällaisten tilanteiden välttämiseksi tarvitaan. Näitä voivat olla esimerkiksi yksittäisen omistajan, joka ei ole tilintarkastaja, äänimäärän rajoittaminen 5 tai 10 prosenttiin äänistä. Jos pieni joukko tilintarkastajia pitää tilintarkastusyhteisössä äänten enemmistöä hallussaan, voi olla asianmukaista antaa joidenkin henkilöiden pitää hallussaan tätä suurempaa osuutta. Tämä saattaa olla tarpeen erityisesti silloin, kun nämä henkilöt toimivat säännellyissä ammateissa (esim. lakimiehinä, notaareina) tai ovat muita henkilöitä (esim. johtajia tai konsultteja), jotka harjoittavat ammattiaan tilintarkastusyhteisössä tai jossakin sen ketjun jäsenyhteisössä.

Kun tarkastellaan, vaarantavatko tilintarkastajan, tilintarkastusyhteisön ja tilintarkastusyhteisön omistajan, joka ei ole tilintarkastaja, suhteet tilintarkastusasiakkaaseen tilintarkastajan riippumattomuuden, on otettava huomioon A jakson 2 kohta, jossa määritellään, keihin riippumattomuusvaatimusta sovelletaan, ja B jakson 1 ja 2 kohta, jotka koskevat kyseisten henkilöiden välisiä taloudellisia ja/tai liikesuhteita.

4.3.2 *Tilintarkastusyhteisön sisäinen varotoimijärjestelmä*

Tilintarkastajan on noudatettava riippumattomuusnormeja siitä riippumatta, ovatko ne lainsäädännön tai sääntelyviranomaisten määräämiä, onko ammatillinen elin päättänyt niistä itsesääntelyn periaattein vai onko tilintarkastusyhteisö omaksunut ne vapaaehtoisesti osaksi omia toimintatapojaan. Tilintarkastajan on luotava varotoimijärjestelmä taatakseen riippumattomuusnormien noudattamisen tai — jos tilintarkastaja ja tilintarkastusyhteisö eivät ole sama oikeushenkilö — ainakin vaadittava, että tilintarkastusyhteisö luo sellaisen.

Tilintarkastusyhteisön riippumattomuusohjeet

Tilintarkastusyhteisön on päätettävä riippumattomuusohjeista ja määriteltävä niissä, minkälaisia tehtäviä tilintarkastusasiakkaille tai niiden sidosyrityksille voidaan suorittaa.

Riippumatta siitä, miten yksityiskohtaiset riippumattomuusnormit laaditaan, tavoitteena on tilintarkastajaa suojaavien varotoimien asianmukainen täytäntöönpano ja soveltaminen sekä niiden jatkuva parantaminen. Tilintarkastusyhteisön riippumattomuusohjeiden onkin oltava riittävän joustavia, jotta niitä voidaan säännöllisesti ajantasaistaa. Ajantasaistus voi tulla kyseeseen, jos olosuhteet muuttuvat tai jos riippumattomuusnormeja koskevat yleisön odotukset muuttuvat.

Tilintarkastusyhteisön riippumattomuusohjeiden suunnittelussa ja dokumentoinnissa on otettava huomioon välitön toimintaympäristö (esim. tilintarkastusyhteisön koko ja organisaatiorakenne). Myös tilintarkastusympäristö on otettava huomioon (esim. tilintarkastusyhteisön oma ja sen toimeksiannoissa mukana olevien ulkopuolisten tahojen asiakas- ja toimeksiantokanta).

Tilintarkastusyhteisön on asianmukaisin ohjein ja menettelytavoin huolehdittava, että toimeksiannosta vastaavalle partnerille ilmoitetaan kaikista muista suhteista, joita tilintarkastusyhteisöllä ja sen ketjun jäsenyhteisöillä on tilintarkastusasiakkaaseen ja sen sidosyrityksiin. Lisäksi toimeksiannosta vastaavan partnerin kanssa on neuvoteltava ennen kuin otetaan vastaan toimeksiantoja tilintarkastusasiakkaalta tai sen sidosyrityksiltä. Toimeksiannosta vastaavan partnerin tehtävänä on arvioida, voidaanko tällaisen suhteen kohtuudella ajatella vaikuttavan tilintarkastajan riippumattomuuteen. Käytännön syistä arviointi voidaan osittain delegoida muille tilintarkastajapartnereille etenkin konsernitilintarkastusten yhteydessä. Esimerkiksi tietyssä maassa toimivan tilintarkastustiimin tilintarkastajapartnerille on ilmoitettava kaikista (olemassa olevista ja mahdollisista) suhteista kyseisessä maassa ja hänen on arvioitava niiden vaikutus. Toimeksiannosta vastaavan partnerin olisi kuitenkin aina oltava mukana kaikkien merkittävien suhteiden aiheuttamien riippumattomuusriskien arvioinnissa. Jos tilintarkastusasiakkaalla on hallintoelin (ks. A jakson 4.1 kohta), on asianmukaista ottaa kyseinen elin mukaan arvioimaan riippumattomuuteen kohdistuvaa riskiä.

Jos muut henkilöt kuin tilintarkastusyhteisö, sen partnerit, päälliköt ja työntekijät ovat tekemisissä tilintarkastusasiakkaan kanssa tai mukana tilintarkastustoimeksiannossa (esim. sopimussuhteessa työskentelevät asiantuntijat, ketjun jäsenyhteisöt), tilintarkastusyhteisön riippumattomuusohjeissa on otettava huomioon myös, millä vaatimuksilla ja neuvotteluilla voidaan estää näitä henkilöitä aiheuttamasta tilintarkastajan riippumattomuudelle niin suurta riskiä, että sitä ei voida hyväksyä.

Tilintarkastusyhteisön on tiedotettava ohjeistaan asianmukaisesti ja järjestettävä partnereille, päälliköille ja työntekijöille säännöllisesti koulutusta, jotta he voivat noudattaa riippumattomuusohjeita. Heille on tiedotettava myös, mitä seuraamuksia riippumattomuusohjeiden rikkomisesta on.

Sovellettavat menettelyt

Menettelyt, joita partnereiden, päälliköiden ja työntekijöiden on sovellettava, voivat poiketa toisistaan sen mukaan, minkälaisia riippumattomuusohjeita tilintarkastusyhteisö on omaksunut ja kuinka suuri se on. Pienelle tilintarkastusyhteisölle voi sopia, että riippumattomuutta tarkastellaan tapauskohtaisesti ja päätetään sitten menettelyistä riskien pienentämiseksi. Suuressa tilintarkastusyhteisössä voi kuitenkin olla välttämätöntä luoda rutiinimenettelyt, joilla havaitaan jopa hypoteettiset tilintarkastajan riippumattomuuteen kohdistuvat uhkat. Esimerkiksi taloudellisesta tai liikesuhteesta johtuvan oman intressin uhkan havaitsemiseksi voi olla tarpeen, että tilintarkastusyhteisö ylläpitää säännöllisesti päivitettävää tietokantaa (esim. suppeaa yhteisöluetteloa). Partnerit, päälliköt ja työntekijät saavat tietokannasta tiedot kaikista tilintarkastusasiakkaista, jotka voivat tiettyjen kriteerien täyttyessä aiheuttaa oman intressin uhkan. Tietokannan on oltava tilintarkastusyhteisössä kaikkien niiden käytössä, jotka voivat vaikuttaa lakisääteisten tilintarkastusten lopputulokseen. Tämä varotoimijärjestelmä edellyttää, että kyseiset henkilöt antavat tilintarkastusyhteisölle säännöllisesti itseään ja asiakkaita koskevaa tietoa.

Tilintarkastusyhteisön tai ketjun voi sen koosta ja rakenteesta riippuen olla tarkoituksenmukaista luoda sisäisiä menettelyjä, joilla huolehditaan, että yhteisössä tai ketjussa tarvittaessa keskustellaan asiakkaista, joiden kohdalla riippumattomuuteen kohdistuva uhka on epäselvä. Näihin keskusteluihin osallistuisi sellaisia kokeneita partnereita, jotka eivät ole mukana tilintarkastusasiakkaan toimeksiannoissa ja joiden riippumattomuus ei ole uhattuna.

Riippumattomuusarvioinnin dokumentointi

Dokumentoimalla tiettyä tilintarkastusasiakasta koskevan riippumattomuusarviointinsa tilintarkastaja ensi sijassa todentaa, että arviointi on tehty asianmukaisesti. Dokumentaatio on syytä sisällyttää tilintarkastusasiakirjoihin.

Sisäinen seuranta

Tilintarkastusyhteisön riippumattomuusohjeiden noudattamisen seurannan on kuuluttava erottamattomana osana tilintarkastusyhteisön laaduntarkastusjärjestelmään. Suuret tilintarkastusyhteisöt voivat antaa tämän tehtävän laadunvalvonta-asiantuntijoille tai jopa riippumattomuusasiantuntijoille. Tämä ei liene tarkoituksenmukaista pienissä ja keskisuurissa tilintarkastusyhteisöissä, jotka yleensä arvioivat riippumattomuuttaan tapauskohtaisesti. Tällaisissa yrityksissä partnerin, joka ei kuulu toimeksiantotiimiin, on kuitenkin tarkastettava, että yksittäiset henkilöt noudattavat riippumattomuusohjeita. Jos kyseessä on ammattiaan yksin harjoittava tilintarkastaja tai pieni yritys, jossa kaikki partnerit kuuluvat toimeksiantotiimiin tai jossa toimeksiantotiimiin kuulumattoman partnerin mukanaolo lisäisi riippumattomuuteen kohdistuvaa riskiä (esim. kun partneri suorittaa tilintarkastusasiakkaalle huomattavia tilintarkastuksen oheispalveluja), tilintarkastajan on joko pyydettävä neuvoa tilintarkastuksen sääntelyelimeltä tai pyydettävä ulkopuolista tilintarkastajaa ottamaan kantaa siihen, noudatetaanko ohjeita.

5 PALKKIOIDEN JULKISTAMINEN

Tilintarkastajan on voitava osoittaa, että vaikka hän on suorittanut tilintarkastusasiakkaalle tilintarkastuksen oheispalveluita, joista saatu korvaus on suhteellisen suuri verrattuna lakisääteisestä tilintarkastuksesta maksettuihin palkkioihin, hänen riippumattomuutensa ei ole vaarantunut. Tämä on myös tilintarkastusasiakkaan intressien mukaista (ks. myös A jakson 4.1.2 kohta), koska julkaistavien tilinpäätöstietojen uskottavuus lisääntyy. Jäsenvaltioiden lainsäädännössä määrättyjen tai jäsenvaltioiden sääntelyelinten määräämien julkistamisvaatimusten ansiosta harkitsevan ja asioihin perehtyneen kolmannen osapuolen on voitava muodostaa käsitys tilintarkastuspalkkioiden ja muiden palkkioiden mahdollisesta epätasapainosta. Arvioinnin helpottamiseksi muista palveluista kuin tilintarkastuksesta saadut palkkiot on jaoteltava kolmeen ryhmään (varmennuspalvelut, veroneuvontapalvelut ja muut tilintarkastuksen oheispalvelut), jotka kuvaavat suoritettuja palveluita. Muiden tilintarkastuksen oheispalvelujen ryhmästä on annettava tiedot ainakin niistä palveluista, jotka koskevat tilinpäätöstietotekniikkaa, sisäistä tarkastusta, arvonmääritystä, riita-asian ratkaisemista tai rekrytointia. Voi myös olla tarkoituksenmukaista esittää erikseen toimeksiannot, joiden osuus tietystä (ala)ryhmästä on huomattava.

B **ERITYISOLOSUHTEET**

1 TALOUDELLISET INTRESSIT

Taloudellisella intressillä tarkoitetaan yleensä kaikkia niitä taloudellisia etuyhteyksiä, joita tilintarkastajalla itsellään, hänen edustamallaan tilintarkastusyhteisöllä tai jollakin muulla A jakson 2 kohdassa mainitulla henkilöllä voi olla tilintarkastusasiakkaaseen tai tämän sidosyritykseen. Se pitää sisällään suorat ja epäsuorat taloudelliset intressit, kuten

— suora tai epäsuora osakkeenomistus tilintarkastusasiakkaassa tai sen sidosyrityksissä,

— tilintarkastusasiakkaan tai sen sidosyritysten arvopaperien hallussapito tai kaupankäynti niillä,

— eläkeoikeuksien tai muiden etuuksien saaminen tilintarkastusasiakkaalta tai sen sidosyrityksiltä.

Luvattuja taloudellisia intressejä (sopimukseen perustuvia) ja johdannaisia, jotka liittyvät välittömästi taloudelliseen intressiin (esim. osakeoptiot, futuurit), on käsiteltävä samalla tavalla kuin jo olemassa olevia taloudellisia intressejä.

Suorat taloudelliset intressit

Jos suoraan lakisääteisen tilintarkastuksen suorittamiseen osallistuvalla henkilöllä (tilintarkastajalla, tilintarkastusyhteisöllä, toimeksiantotiimin tai komentoketjun jäsenellä) on tilintarkastusasiakkaassa suora taloudellinen intressi, kuten osakkeita, obligaatioita, velkakirjoja, optioita tai muita arvopapereita, oman intressin uhkat katsotaan niin suuriksi, että tilintarkastajan riippumattomuuteen kohdistuvaa riskiä ei millään varotoimilla voida pienentää hyväksyttävälle tasolle.

Tällaisessa tapauksessa tilintarkastajan on vetäydyttävä toimeksiannosta tai, jos taloudellinen intressi on tilintarkastusyhteisöön kuuluvalla yksittäisellä henkilöllä, kyseinen henkilö ei saa olla mukana toimeksiannon suorittamisessa.

Jos taloudellinen intressi on tilintarkastusyhteisön tai sen ketjun partnerilla, joka työskentelee ”toimistossa”, katsotaan oma intressi niin suureksi, että tilanteeseen on puututtava.

Epäsuorat taloudelliset intressit

Epäsuorilla taloudellisilla intresseillä viitataan esimerkiksi sellaisiin tilanteisiin, joissa A jakson 2 kohdassa mainitulla henkilöllä on sijoituksia yrityksissä, jotka eivät ole asiakkaita, mutta joilla on sijoituksia tilintarkastusasiakkaassa, tai yrityksissä, joihin myös tilintarkastusasiakas on sijoittanut.

A jakson 2 kohdassa mainitulla henkilöllä ei saa olla tällaista epäsuoraa taloudellista intressiä, jossa oman intressin uhka on huomattava. Näin on erityisesti silloin, kun epäsuora osakkeenomistus tilintarkastusasiakkaassa tekee mahdolliseksi tai näyttää tekevän mahdolliseksi, että kyseinen henkilö vaikuttaa tilintarkastusasiakkaan johdon päätöksiin (esim. huomattavalla välillisellä äänimäärällä), tai silloin, kun välitön osakkeenomistaja jostakin syystä voi tai näyttää voivan vaikuttaa lakisääteisen tilintarkastuksen lopputulokseen. Lisäksi riippumattomuuteen kohdistuva riski on liian suuri myös silloin, kun tilintarkastaja tai joku muu A jakson 2 kohdassa mainittu henkilö käyttää äänivaltaa tai toimii pesänjakajana tilintarkastusasiakkaan arvopapereita omistavassa pesässä. Näin on kuitenkin vain silloin, kun ei ole luotu asianmukaisia varotoimia riskin pienentämiseksi, kuten edunsaajien, viranomaisten tai tuomioistuinten suorittama valvonta ja ohjaus.

Toisaalta omasta intressistä tilintarkastajan riippumattomuudelle aiheutuvaa uhkaa voidaan pitää merkityksettömänä, jos epäsuora taloudellinen intressi tilintarkastusasiakkaassa

— on suoraan sijoitusrahaston, eläkerahaston, yhteissijoitusyrityksen tai vastaavan hallussa, ja

— henkilö, jolla on epäsuora intressi, ei suoraan osallistu sijoitusrahaston hoitajan tilintarkastukseen eikä voi vaikuttaa tämän yksittäisiin sijoituspäätöksiin.

Ulkoiset tapahtumat

Jos taloudellinen intressi saadaan ulkoisen tapahtuman seurauksena (esim. perintönä, lahjana, yritysten yhteenliittymisen seurauksena) ja intressin säilyttäminen muodostaisi merkittävän uhkan tilintarkastajan riippumattomuudelle, siitä on luovuttava niin pian kuin mahdollista, kuitenkin viimeistään kuukauden kuluessa siitä, kun henkilö on saanut tiedon, ja oikeuden luopua, taloudellisesta intressistä. Jos on kyse esimerkiksi perintönä saaduista pörssiosakkeista, ne on myytävä kuukauden kuluessa siitä, kun henkilö on saanut tiedon perinnöstä ja oikeuden myydä osakkeet sisäpiiriläisten osakkeiden luovuttamista ja myyntiä koskevien pörssisääntöjen mukaisesti.

Siihen saakka, kunnes taloudellisesta intressistä on luovuttu, tarvitaan lisävarotoimia turvaamaan tilintarkastajan riippumattomuus. Esimerkiksi, jos tilintarkastaja saa tietoonsa, että toimeksiantotiimin jäsen on saanut asiakkaan osakkeita perintönä, kyseinen henkilö ei saa jatkaa toimeksiantotiimin jäsenenä ennen kuin osakkeet on myyty. Hän ei myöskään saa osallistua asiakkaan lakisääteistä tilintarkastusta koskevaan merkittävään päätöksentekoon ennen kuin osakkeet on myyty.

Tahaton rikkominen

Tilintarkastajan tietoon voi tulla tilanteita, joissa hänen tilintarkastusyhteisöönsä kuuluvalla yksittäisellä henkilöllä on tahattomasti tilintarkastusasiakkaassa tai jossakin tämän sidosyrityksessä taloudellinen intressi, jonka yleensä katsottaisiin rikkovan riippumattomuusvaatimuksia. Tällainen tahaton rikkominen ei vaaranna tilintarkastajan riippumattomuutta tilintarkastusasiakkaaseen nähden, jos tilintarkastaja

— on luonut menettelyjä, joiden mukaan kaikkien asiantuntijahenkilöstöön kuuluvien on viipymättä ilmoitettava ostamalla, perintönä tai muulla tavoin saamistaan taloudellisista intresseistä tilintarkastusasiakkaassa (ks. myös A jakson 4.3.2 kohta),

— kun tahaton rikkominen on havaittu, viipymättä ilmoittaa kyseiselle henkilölle, että tämän on ensi tilassa luovuttava taloudellisesta intressistä, ja

— on erityisen huolellinen käydessään läpi kyseisen henkilön tilintarkastustyötä.

Jos osoittautuu mahdottomaksi saada kyseinen henkilö luopumaan taloudellisesta intressistä, hänet on siirrettävä pois toimeksiantotiimistä. Jos toimeksiantotiimiin kuulumattomalla henkilöllä on tahattomasti taloudellinen intressi, joka voi vaarantaa tilintarkastajan riippumattomuuden, hän ei saa osallistua asiakkaan lakisääteistä tilintarkastusta koskevaan merkittävään päätöksentekoon.

Olipa kyse minkälaisista taloudellisista yhteyksistä hyvänsä, on ensi sijassa tilintarkastajan varotoimijärjestelmän (ks. A. 4.3) tehtävä osoittaa, että riippumattomuuteen kohdistuvat vaaratekijät on havaittu ja tutkittu. On myös osoitettava, onko asiakkaan mahdollinen hallintoelin osallistunut prosessiin. Lisäksi päätökset uhkien pitämisestä merkittävinä tai merkityksettöminä on perusteltava.

2 LIIKESUHTEET

Liikesuhteet

Liikesuhteilla tarkoitetaan sellaisia tilintarkastajan, tilintarkastusyhteisön tai jonkin muun henkilön, joka voi vaikuttaa lakisääteisen tilintarkastuksen lopputulokseen (A jakson 2 kohdassa mainitut henkilöt), suhteita tilintarkastusasiakkaaseen, sen sidosyrityksiin tai sen johtoon, joissa on kyse kaupallisesta tai taloudellisesta intressistä. Tällaisia suhteita, jotka voivat aiheuttaa omasta intressistä, asian ajosta tai painostuksen uhkasta, jos ne ovat tarkastajalle merkityksellisiä tai ne eivät ole osa tavanomaista liiketoimintaa, ovat esimerkiksi seuraavat:

— taloudellinen intressi yhteisyrityksessä, joka on muodostettu tilintarkastusasiakkaan, sen omistajan, toimitusjohtajan tai tilintarkastusasiakkaan ylempään johtoon kuuluvan muun henkilön kanssa,

— taloudellinen intressi asiakkaassa, jolle suoritetaan tilintarkastuksen oheispalveluja (non-audit services) ja joka on sijoittanut tilintarkastusasiakkaaseen tai on tilintarkastusasiakkaan sijoituskohde,

— luoton antaminen tilintarkastusasiakkaalle tai tilintarkastusasiakkaan riskien takaaminen,

— luoton ottaminen tilintarkastusasiakkaalta tai tilintarkastusasiakkaan toimiminen luoton takaajana,

— sellaisten palveluiden suorittaminen tilintarkastusasiakkaan toimitusjohtajalle tai muulle sen ylempään johtoon kuuluvalle henkilölle, joissa on kyseessä tämän henkilökohtainen intressi,

— tilintarkastusyhteisön tai sen konserniin kuuluvien yritysten arvopapereiden merkitsemis-, tarjoamis-, markkinointi- tai myyntipalvelujen vastaanottaminen tilintarkastusasiakkaalta tai sen sidosyrityksiltä.

Sitoumuksia muodostaa tällaisia suhteita on käsiteltävä samalla tavalla kuin jo olemassa olevia suhteita.

Tavanomainen liiketoiminta

Tilintarkastajan tavanomaiseen liiketoimintaan kuuluu paitsi tilintarkastuspalveluiden ja tilintarkastuksen oheispalveluiden suorittaminen tilintarkastusasiakkaalle tai sen sidosyrityksille niin myös tavaroiden ja palveluiden ostaminen näiltä. Esimerkkinä voidaan mainita vakuutus- ja pankkipalvelut, kaupalliset lainajärjestelyt sekä toimistotarvikkeiden, ATK-ohjelmistojen tai työsuhdeautojen osto. Jos liiketoimet suoritetaan markkinaehdoin (kuten toisistaan riippumattomien tahojen välillä), ne eivät yleensä uhkaa tilintarkastajan riippumattomuutta (esim. tavaroiden ostaminen tukkualennuksella, kun niitä tarjotaan koko asiakaskunnalle samoin ehdoin). Tilintarkastajan on kuitenkin otettava huomioon, että myös markkinaehdoin toteutettu liiketoimi voi olla laajuudeltaan sellainen, että se uhkaa tilintarkastajan riippumattomuutta luomalla joko tosiasiallisen tai siltä näyttävän riippuvuussuhteen.

Tavaroiden tai palveluiden saamista edullisin ehdoin tilintarkastusasiakkaalta ei pidetä tavanomaisena liiketoimintana, ellei saatu etu ole arvoltaan merkityksetön.

Riippumattomuuteen kohdistuvan riskin merkitys

Se, katsotaanko liikesuhteen muodostavan merkittävän uhkan tilintarkastajan riippumattomuudelle, riippuu siitä, olettaisiko harkitseva ja asioihin perehtynyt kolmas osapuoli suhteen voivan vaikuttaa lakisääteisen tilintarkastuksen lopputulokseen. Näin ollen tarvitaan objektiivisia kriteereitä, joilla voidaan arvioida suhteen merkityksellisyys sekä tilintarkastajan että tilintarkastusasiakkaan kannalta. Suhteesta ei saa seurata, että tilintarkastaja, tilintarkastusyhteisö tai joku sen ketjun jäsenistä voi vaikuttaa tilinpäätöstä ja tilintarkastustehtävää koskeviin tilintarkastusasiakkaan johdon päätöksiin. Suhteesta ei myöskään saa seurata, että tilintarkastusasiakas tai joku sen sidosyrityksistä voi tai näyttää voivan vaikuttaa lakisääteisen tilintarkastuksen lopputulokseen.

Olipa kyse minkälaisista liikesuhteista hyvänsä, on ensi sijassa tilintarkastajan varotoimijärjestelmän (ks. A. 4.3) tehtävä osoittaa, että riippumattomuuteen kohdistuvat uhkat on havaittu ja tutkittu. On myös osoitettava, onko asiakkaan mahdollinen hallintoelin osallistunut prosessiin. Lisäksi päätökset uhkien pitämisestä merkittävinä tai merkityksettöminä on perusteltava.

Tilintarkastuspalvelujen suorittaminen

Riippumattomuuteen kohdistuvaa uhkaa pidetään liian suurena, jos tilintarkastaja, tilintarkastusyhteisö tai joku sen ketjun jäsenistä suorittaa tilintarkastuspalveluja kyseisen tilintarkastusyhteisön omistajalle. Myös tilintarkastuspalvelujen suorittamisen tällaisen omistajan sidosyritykselle katsotaan olevan ristiriidassa riippumattomuusvaatimuksen kanssa, jos omistaja voi, tai näyttää voivan, vaikuttaa lakisääteistä tilintarkastusta koskeviin tilintarkastusyhteisön päätöksiin. Tällainen vaikutusmahdollisuus voi syntyä esimerkiksi siksi, että omistajalla on tilintarkastusyhteisössä suuri äänimäärä. Se voi johtua myös omistajan tai omistajan edustajan asemasta tilintarkastusyhteisössä. Epäilyttävänä voidaan pitää esimerkiksi sitä, että omistajan johtaja tai ylempään johtoon kuuluva on tilintarkastusyhteisön hallintoneuvoston jäsen. Lisäksi tilintarkastajan on otettava huomioon, voiko tilintarkastuspalvelujen suorittaminen kyseisille asiakkaille vaarantaa hänen riippumattomuutensa, jos asiakkaan työntekijöillä, johtajilla tai osakkeenomistajilla on huomattava äänimäärä tilintarkastusyhteisössä tai jos he muulla tavoin voivat vaikuttaa lakisääteistä tilintarkastusta koskeviin tilintarkastusyhteisön päätöksiin.

3 TYÖSKENTELY TILINTARKASTUSASIAKKAAN PALVELUKSESSA

Kahden työnantajan palveluksessa työskentely ja henkilöstövuokraussopimukset

Tilintarkastajan riippumattomuuteen kohdistuvaa uhkaa pidetään liian suurena, jos tilintarkastusyhteisössä ja/tai sen ketjun jäsenyhteisössä työskentelevä, A jakson 2 kohdassa mainittu henkilö työskentelee myös tilintarkastusasiakkaassa ja/tai jossakin sen sidosyrityksistä. Tilintarkastajan ohjeissa ja menettelytavoissa (ks. A jakson 4.3.2 kohta) on oltava asianmukaiset toimenpiteet, joilla tällainen kahden työnantajan palveluksessa työskenteleminen havaitaan.

Tilintarkastajan on myös tarkkaan punnittava tilanteet, joissa tilintarkastusyhteisössä tai sen ketjun yrityksessä työskentelevä henkilö työskentelee henkilöstövuokraussopimuksen nojalla tilintarkastusasiakkaan tai jossakin sen sidosyrityksen palveluksessa. Henkilöstövuokraussopimuksen nojalla tilintarkastusyhteisön tai ketjun työntekijä työskentelee suoraan asiakkaan alaisuudessa ja asiakas käy läpi ja hyväksyy kaikki hänen suorittamansa tilinpitotoimet ja pohjatietojen valmistelun. Tällainen työsuhde voi olla hyväksyttävä, kunhan kyseinen henkilö ei voi vaikuttaa lakisääteisen tilintarkastuksen lopputulokseen. Jos kyseinen henkilö on henkilöstövuokraussopimukseen perustuvan työsuhteen päätyttyä tarkoitus siirtää toimeksiantotiimiin, hänelle ei saa antaa tilintarkastusvastuuta mistään sellaisesta tehtävästä tai toiminnasta, jota hän itse suoritti tai valvoi tilintarkastusasiakkaan palveluksessa työskennellessään (ks. myös B jakson 5 kohta jäljempänä).

Tilintarkastusasiakkaan palvelukseen siirtyvä toimeksiantotiimin jäsen

Tilintarkastusyhteisön yleiseen varotoimijärjestelmään (ks. A jakson 4.3 kohta) on sisällytettävä ohjeita ja menettelytapoja, joita voidaan mukauttaa tilanteesta riippuen. Niihin vaikuttavat esimerkiksi seuraavat tekijät:

— lähtevän henkilön asema tilintarkastusyhteisössä (onko hän esim. partneri, kokenut tilintarkastaja vai muu asiantuntija),

— lähtöön johtaneet olosuhteet (esim. eläkkeelle jääminen, irtisanominen, vapaaehtoinen lähtö),

— asema, jonka lähtevä henkilö saa tilintarkastusasiakkaan palveluksessa (onko hän esim. johtavassa asemassa vai tehtävässä, jossa ei voi merkittävästi vaikuttaa tilinpäätökseen),

— kuinka kauan sitten kyseinen henkilö on lähtenyt tilintarkastusyhteisöstä, ja

— kuinka kauan sitten lähtevä henkilö on suorittanut kyseiseen tilintarkastustoimeksiantoon liittyviä tehtäviä.

Toisen partnerin suorittama läpikäynti

Jos tilintarkastusyhteisöstä lähtevä henkilö on ollut toimeksiannosta vastaava partneri tai tilintarkastajapartneri, tarvitaan toisen tilintarkastajapartnerin suorittama läpikäynti, jossa on otettava huomioon, että asiakas on saattanut vaikuttaa entiseen partneriin viimeisen tilintarkastuksen yhteydessä. Lisäksi entinen partneri on voinut muodostaa läheisiä suhteita muihin tilintarkastustiimin jäseniin, mikä saattaa uhata tilintarkastustiimiin jäävien riippumattomuutta. Entinen partneri voi myös hyödyntää käytössä olevaa tilintarkastus- ja testausstrategiaa koskevia tietojaan tilintarkastussuunnitelman kiertämiseksi.

Pienen tilintarkastusyhteisön, jossa ei ole toista partneria, joka voisi suorittaa läpikäynnin, voi olla tarkoituksenmukaista antaa ulkopuolisen tilintarkastajan suorittaa läpikäynti tai ainakin pyytää neuvoa tilintarkastusalan sääntelyviranomaiselta.

4 TILINTARKASTUSASIAKASTA KOSKEVAN JOHTO- TAI VALVONTATEHTÄVÄÄN OTTAMINEN

Tilintarkastusasiakasta koskevan johto- tai valvontatehtävän ottaminen ei ole ainoa painostuksen uhkan ja oman työn tarkastamisen uhkan aiheuttaja. Tällaisia uhkia syntyy myös silloin, kun A jakson 2 kohdassa mainitusta henkilöstä tulee johto- tai valvontaelimen jäsen yksikköön, joka ei ole tilintarkastusasiakas mutta joka voi vaikuttaa tilintarkastusasiakkaaseen tai johon tilintarkastusasiakas voi vaikuttaa. Näissä tapauksissa riippumattomuuteen kohdistuva riski on niin suuri, että sitä ei voida hyväksyä. Näin ollen tällaisten tehtävien ottaminen on kiellettävä.

Joissakin jäsenvaltioissa lainsäädäntö edellyttää, että tilintarkastusammattilaiset suorittavat valvontatehtäviä tietyissä yrityksissä. Tällöin on varotoimin huolehdittava, että näillä henkilöillä ei ole minkäänlaisia velvollisuuksia toimeksiantotiimin suhteen.

B jakson 4 kohdan 2 alakohdassa mainitaan, että entistä toimeksiantotiimin jäsentä, joka lähtee tilintarkastusyhteisöstä jäädäkseen eläkkeelle tai työskennelläkseen yksikössä, joka ei ole asiakas, saatetaan pyytää tilintarkastusasiakkaan johto- tai valvontaelimeen. Tällöin tilintarkastusyhteisön on huolehdittava, että B jakson 3 kohdan 3 alakohdan vaatimukset täyttyvät.

5 TILINTARKASTUSYHTEISÖN PALVELUKSEEN SIIRTYMINEN

Jos tilintarkastusasiakkaan johtohenkilö siirtyy tilintarkastusyhteisöön, oman työn tarkastamisen uhkaa pidetään niin suurena, että sitä ei voida vähentää muulla varotoimella kuin kieltämällä kyseistä henkilöä kahteen vuoteen työskentelemästä toimeksiantotiimin jäsenenä tai osallistumasta asiakkaan tilintarkastusta koskevaan merkittävään päätöksentekoon. Jos tilintarkastusasiakkaan entinen työntekijä siirtyy tilintarkastusyhteisöön, oman työn tarkastamisen uhkan merkitys riippuu siitä, mitä tehtäviä työntekijällä tilintarkastusasiakkaan palveluksessa oli ja mitä tehtäviä hänelle tilintarkastusyhteisössä annetaan. Jos tilintarkastusasiakkaan entinen työntekijä valmisteli tilejä tai arvosti tilinpäätöseriä, häneen sovelletaan samoja varotoimia kuin esimiesasemassa olleisiin. Jos hän on työskennellyt esimerkiksi tilintarkastusasiakkaan sivuliikkeessä olematta johtotehtävissä, oman työn tarkastamisen uhkaa voidaan vähentää, jos hänelle ei toimeksiantotiimin jäsenenä anneta kyseiseen sivuliikkeeseen liittyviä tehtäviä.

6 PERHESUHTEET JA MUUT HENKILÖKOHTAISET SUHTEET

Tilintarkastajan on voitava arvioida, kuinka suuri riski tilintarkastajan riippumattomuuteen kohdistuu, kun hänellä tai jollakin muulla toimeksiantotiimiin tai komentoketjuun kuuluvalla henkilöllä tai jollakin hänen tai tällaisen henkilön kanssa samassa ”toimistossa” työskentelevällä partnerilla on lähisukulainen tai muu läheinen henkilökohtainen suhde henkilöön, joka täyttää 1 kohdan a—d alakohdan kriteerit. Hänen on arvioitava tosiseikat niiden tietojen perusteella, joita hänellä on kaikkien tilintarkastusyhteisössä tai sen ketjussa työskentelevien henkilöiden olosuhteista. Tilintarkastusyhteisön ohjeissa ja menettelytavoissa on edellytettävä, että nämä henkilöt ilmoittavat parhaan tietonsa mukaan kaikki huomioon otettavat tosiseikat ja olosuhteet. Tilintarkastaja tukeutuu arvioinnissaan näihin tietoihin. Tilintarkastajan on arvioitava kaikki nämä tiedot, ratkaistava, täyttyykö joku kriteereistä, ja toteutettava tarvittavat lieventävät toimet kohtuullisen ajan kuluessa. Näitä voivat olla toimeksiannosta kieltäytyminen tai henkilön siirtäminen pois tilintarkastustiimistä tai ”toimistosta”.

Tilintarkastusyhteisön ohjeissa ja menettelytavoissa on tehtävä selväksi, että toimeksiantotiimiin, komentoketjuun tai ”toimistoon” kuuluvien henkilöiden on arvioitava parhaan tietonsa mukaan, ketkä ovat heidän lähisukulaisiaan tai heille muutoin läheisiä henkilöitä ja ketkä voivat sellaisilta näyttää. Heidän on ilmoitettava toimeksiannosta vastaavalle tilintarkastajapartnerille tiettyä tilintarkastusasiakasta koskevat tosiseikat ja olosuhteet.

Lähisukulaiset

Lähisukulaisilla tarkoitetaan yleensä vanhempia, sisaruksia, avio- tai avopuolisoa, lapsia ja muita huollettavia. Kulttuurista ja sosiaalisista olosuhteista riippuen käsite voidaan ulottaa muihinkin sukulaisiin, joiden sukulaisuusaste ei ole yhtä läheinen mutta joilla on yhtä läheinen suhde kyseiseen henkilöön. Näitä voivat olla esimerkiksi entiset avio- tai avopuolisot sekä sukulaisten puolisot ja lapset.

Muut läheiset suhteet

Muita läheisiä suhteita, jotka eivät ole sukulaisuussuhteita, on vaikea määritellä, mutta niihin voidaan lukea toistuvaa tai säännöllistä sosiaalista yhteydenpitoa sisältävät suhteet muihin kuin sukulaisiin.

Tahaton rikkominen

Tilintarkastajan tietoon voi tulla tilanteita, joissa hänen tilintarkastusyhteisöönsä kuuluva henkilö on tahattomasti jättänyt ilmoittamatta yhteisölle sellaisesta sukulaisuussuhteesta tai muusta läheisestä suhteesta tilintarkastusasiakkaaseen, jonka yleensä katsotaan rikkovan riippumattomuusvaatimuksia. Tällainen tahaton rikkominen ei vaaranna tilintarkastajan riippumattomuutta tilintarkastusasiakkaaseen nähden, jos tilintarkastaja

— on luonut menettelyjä, joiden mukaan kaikkien asiantuntijahenkilöstöön kuuluvien on viipymättä ilmoitettava riippumattomuussääntöjen rikkomistapauksista, jotka johtuvat siitä, että heidän sukulaisuus- tai muissa henkilökohtaisissa suhteissaan on tapahtunut muutoksia, heidän lähisukulaisensa tai muu läheinen henkilö (esim. edellä 1 kohdan a ja b alakohdassa tarkoitetut) on ottanut vastaan tilintarkastuksen kannalta merkityksellisen tehtävän tai tällainen sukulainen tai muu henkilö on saanut ostamalla, perintönä tai muulla tavoin taloudellisen intressin tilintarkastusasiakkaassa,

— poistaa viipymättä kyseisen henkilön toimeksiantotiimistä tai, jos henkilö ei ole toimeksiantotiimin jäsen, sulkee hänet pois asiakkaan lakisääteistä tilintarkastusta koskevien merkittävien päätösten teosta. Kun tahaton rikkominen on havaittu, ja jos kyseessä on merkittävä taloudellinen intressi, tilintarkastajan on ilmoitettava viipymättä kyseiselle henkilölle, että tämän on ensi tilassa luovuttava taloudellisesta intressistä, ja

— on erityisen huolellinen käydessään läpi kyseisen henkilön tilintarkastustyötä.

7 TILINTARKASTUKSEN OHEISPALVELUT (NON-AUDIT SERVICES)

7.1 **Yleistä**

Riippumattomuus tilintarkastusasiakkaan päätöksenteosta

Oman työn tarkastamisen uhkaa pidetään aina liian suurena, jos tilintarkastaja suorittaa tilintarkastuksen oheispalveluja ja osallistuu tässä yhteydessä tilintarkastusasiakkaan, sen sidosyrityksen tai tällaisen yksikön johdon päätöksentekoon. Näin ollen, jos tilintarkastaja tai saman ketjun jäsen aikoo suorittaa tilintarkastusasiakkaalle tai jollekin sen sidosyrityksistä tilintarkastuksen oheispalveluja, tilintarkastajan on huolehdittava, että tilintarkastusyhteisön tai sen ketjun jäsenyhteisön puolesta tai nimissä toimivat henkilöt eivät tee päätöksiä eivätkä osallistu päätöksentekoon tilintarkastusasiakkaan, sen sidosyrityksen tai sen johdon puolesta tai nimissä.

Tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön suorittamaan palveluun liittyvien neuvojen tai avun on annettava tilintarkastusasiakkaalle, asiakkaan sidosyritykselle tai tällaisen yksikön johdolle mahdollisuus päättää mielekkäiden vaihtoehtojen välillä. Tämä ei estä tilintarkastajaa, tilintarkastusyhteisöä tai sen ketjun jäsentä tekemästä tilintarkastusasiakkaalle suosituksia. Annetut neuvot on kuitenkin perusteltava objektiivisin ja läpinäkyvin analyysein ja olettaen, että tilintarkastusasiakas käy suositukset läpi ennen lopullisen päätöksen tekemistä. Jos tilintarkastusasiakas kysyy neuvoa asiassa, johon on lainsäädännön tai muiden määräysten vuoksi ainoastaan yksi ratkaisu, tilintarkastajan on mainittava kyseiset määräykset asiakirjoissaan (esim. lainaamalla kyseistä lakia, esittämällä ulkopuolisten asiantuntijoiden neuvot).

7.2 **Esimerkkejä erityistilanteista**

Talouselämä ja rahoitusmarkkinat ovat jatkuvassa muutoksessa ja tietotekniikka kehittyy nopeasti. Tällä kehityksellä on huomattavia vaikutuksia johtamisen ja valvonnan kannalta. Muuttuvissa olosuhteissa ei ole mahdollista laatia kattavaa luetteloa kaikista niistä tilanteista, joissa tilintarkastuksen oheispalveluiden suorittaminen tilintarkastusasiakkaalle luo merkittävän uhkan tilintarkastajien riippumattomuudelle. Ei ole myöskään mahdollista luetella kaikkia varotoimia, joilla uhkia voidaan vähentää. Jäljempänä on esimerkkejä erityistilanteista, joissa tilintarkastajan riippumattomuus voi vaarantua. Niiden yhteydessä käsitellään myös varotoimia, joilla riippumattomuuteen kohdistuva riski voi olla mahdollista pienentää kussakin olosuhteissa hyväksyttävälle tasolle. Käytännössä tilintarkastajan on arvioitava samankaltaisten mutta erilaisten olosuhteiden vaikutus ja ratkaistava, millä varotoimilla riippumattomuuteen kohdistuvaa riskiä voidaan pienentää asioihin perehtyneen kolmannen osapuolen mielestä tyydyttävästi.

7.2.1 *Kirjanpitoaineiston ja tilinpäätöksen valmistelu*

Osallistumisen laajuus

Se, missä laajuudessa tilintarkastaja (tilintarkastusyhteisö, ketjun jäsenyhteisöt tai niiden työntekijät) osallistuu kirjanpitoaineiston ja tilinpäätöksen laatimiseen, vaihtelee. Toisessa ääripäässä tilintarkastaja voi valmistella ensisijaisen kirjanpitoaineiston, huolehtia kirjanpidosta ja laatia tilinpäätöksen sekä suorittaa lakisääteisen tilintarkastuksen. Toisinaan tilintarkastaja auttaa tilintarkastusasiakasta tilinpäätöksen laadinnassa koetaseen avulla tilinpäätöserien laskemisessa (jaksotusten, luottotappioiden, poistojen ym. laskeminen). Toisessa ääripäässä tilintarkastaja ei osallistu tilinpäätöksen laatimiseen millään tavalla. Myös viimeksi mainitussa tapauksessa tilintarkastaja huomatessaan puutteita tilintarkastusasiakkaan tilinpäätöksessä esitettävissä tiedoissa tavallisesti ehdottaa ja valmistelee tarvittavat muutokset. Tämä kuuluu tilintarkastajan toimenkuvaan eikä sitä voida pitää tilintarkastuksen oheispalvelun suorittamisena. Vaikka johdolla on aina vastuu tilinpäätöksestä, sellaiset tilinpäätökset, joiden esittämiseen tai laatimiseen tilintarkastaja ei ole millään tavalla osallistunut, ovat kuitenkin harvinaisia.

Avun ja neuvonnan luonne

Tilintarkastusasiakkaalla ja sen johdolla on oltava vastuu tilinpäätöksestä ja kirjanpidosta. Tilintarkastajan varotoimin on huolehdittava vähintäänkin, että kirjanpitoon liittyvää apua annettaessa kirjaukset ja niiden taustalla olevat oletukset (esim. arvostamisen yhteydessä) ovat peräisin asiakkaalta. Tilintarkastajan ei myöskään pidä osallistua kirjauksia tai taustaoletuksia koskevaan tilintarkastusasiakkaan tai sen johdon päätöksentekoon.

Tilintarkastajan on näin ollen rajoitettava apunsa teknisiin tai mekaanisiin tehtäviin ja tietojen antamiseen vaihtoehtoisista säännöistä ja menetelmistä, joita tilintarkastusasiakas voi halutessaan soveltaa.

Esimerkkeinä riippumattomuuden vaarantavasta avusta voidaan mainita seuraavat:

— kirjanpitovienneistä tai tilien, tapahtumien tai muun kirjanpitoaineiston luokittelusta päättäminen ja niiden muuttaminen ilman asiakkaan lupaa,

— tapahtumien hyväksyminen, tai

— lähdeasiakirjojen tai perustietojen (mukaan luettuina päätökset arvonmääritysoletuksista) laatiminen tai niiden muuttaminen.

Esimerkkeinä avusta, joka ei välttämättä vaaranna riippumattomuutta, voidaan mainita seuraavat:

— mekaanisten kirjanpitotehtävien suorittaminen, esim. tapahtumien kirjaaminen, kun tilintarkastusasiakkaan johto on päättänyt tiliöintiohjeista, tiliöityjen tapahtumien siirtäminen asiakkaan pääkirjaan, asiakkaan hyväksymien kirjausten siirtäminen asiakkaan koetaseeseen tai tietojenkäsittelypalvelujen suorittaminen,

— tiedottaminen tilinpäätösstandardeista ja arvonmääritysmenetelmistä asiakkaalle, jotta tämä voi päättää, mitä noudatetaan.

Yleisen edun merkitys

Oman työn tarkastamisen uhkaa, joka syntyy, kun tilintarkastaja avustaa yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön kirjanpitoaineiston tai tilinpäätöksen laatimisessa, pidetään niin suurena, että sitä ei voida vähentää muulla varotoimella kuin kieltämällä avunanto, joka ei kuulu lakisääteiseen tilintarkastukseen (eli muu apu kuin tilintarkastusasiakkaan tilinpäätöksessä esitettävien tietojen puutteiden toteaminen, muutosten ehdottaminen ja valmistelu lakisääteisen tilintarkastuksen yhteydessä).

Tilintarkastajan on aina, kun häntä pyydetään osallistumaan tilintarkastusasiakkaan kirjanpitoaineiston tai tilinpäätöksen laatimiseen, harkittava tarkkaan, miltä tehtävä ulkoapäin näyttää. Vaikutelma riippuu tilintarkastusasiakkaan koosta ja rakenteesta sekä siitä, minkälaisessa ympäristössä asiakas joko paikallisella, alueellisella tai valtakunnallisella tasolla liiketoimintaansa harjoittaa. Jos uhkaa pidetään niin suurena, että yleisö kyseenalaistaa tilintarkastajan riippumattomuuden, tilintarkastaja ei saa ottaa toimeksiantoa vastaan.

Hätätilanteet

Hätätapauksissa tilintarkastaja voi osallistua kirjanpitoaineiston ja tilinpäätöksen laatimiseen laajemmin kuin tavanomaisissa olosuhteissa olisi hyväksyttävissä (ks. edellä 2 ja 3 kohta). Tällainen tilanne voi syntyä, kun tilintarkastaja on odottamattomien ulkoisten tapahtumien seurauksena ainoa henkilö, joka voi auttaa asiakasta laatimaan kirjanpidon ja tilinpäätöksen ajoissa, koska hänellä on resursseja ja tarvittavat tiedot tilintarkastusasiakkaan järjestelmistä ja menettelyistä. Tilannetta voidaan pitää hätätilanteena, jos tilintarkastajan kieltäytyminen tällaisen palvelun suorittamisesta saattaisi tilintarkastusasiakkaan vaikeaan asemaan (esim. luoton irtisanominen) tai jopa uhkaisi sen toiminnan jatkuvuutta.

Tällaisissa hätätilanteissa tilintarkastajan ei kuitenkaan pidä osallistua lopullisten päätösten tekemiseen ja hänen pitää saada toimilleen asiakkaan hyväksyntä aina kun mahdollista. Hänen on myös harkittava uusia varotoimia, joiden avulla hän voi minimoida riippumattomuuteensa kohdistuvan riskin. Hänen on pyrittävä keskustelemaan tilanteesta tilintarkastusasiakkaan hallintoelimen kanssa, jos sellainen on, ja huolehdittava, että hänen suorittamansa työ ja syyt työn suorittamiseen esitetään tilinpäätöksessä.

Yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen konsernitilinpäätösten lakisääteiset tilintarkastukset

Kun lakisääteisen tilintarkastuksen kohteena on yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön konsernitilinpäätös, tällaisen tilintarkastusasiakkaan tytäryrityksen voi joissakin tilanteissa olla vaikeaa toimia edellä 3 kohdan mukaisesti. Tästä voi seurata, että sen paikallisen tilintarkastajan on osallistuttava tilintarkastusasiakkaan konsernitilinpäätökseen sisällytettävän tilinpäätöksen laatimiseen. Tällaisessa tilanteessa yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tilintarkastajaan kohdistuvaa oman työn tarkastamisen uhkaa ei yleensä pidetä merkittävänä, edellyttäen että kirjanpitoon liittyvä avunanto on pelkästään teknistä tai mekaanista luonteeltaan ja annetut neuvot vain tiedotusluonteisia (ks. edellä 2 kohta) ja että tällaisen tytäryrityksen tilinpäätös ei ole tilintarkastusasiakkaan konsernitilinpäätöksen kannalta ratkaiseva (yksinään tai osana kokonaisuutta) ja että tilintarkastusyhteisön ja sen ketjun jäsenten tällaisista palveluista saamien palkkioiden yhteenlaskettu määrä on merkityksetön konsernin tilintarkastuksesta saatavaan palkkioon verrattuna.

7.2.2 *Tilinpäätöstietojärjestelmien suunnittelu ja toteutus*

Taloudellinen informaatio

Tilintarkastustyöhön kuuluu niiden laitteisto- ja ohjelmistojärjestelmien testaaminen, joita tilintarkastusasiakas käyttää tilinpäätöksessään esitettävien tietojen tuottamiseen. Jos tilintarkastaja (tai hänen tilintarkastusyhteisönsä, ketjunsa jäsenyhteisö tai niiden työntekijä) on mukana näiden tilinpäätöstietojärjestelmien suunnittelussa ja toteutuksessa, voi syntyä oman työn tarkastamisen uhka. Tässä tapauksessa tilinpäätöstietoihin eivät kuulu pelkästään tilinpäätöksessä esittävät luvut, vaan myös muut arvostukset ja tiedot, joihin tilinpäätöksessä esitettävät tiedot liittyvät. Tällaista tietoa saadaan joko toisiinsa liittyvien ATK-järjestelmien avulla tai erillisten järjestelmien avulla (esim. kirjanpito-, kustannuslaskenta-, palkanmaksu-, tai kassajärjestelmät sekä pelkästään numerotietoa tuottavat järjestelmät, kuten eräät varasto- ja tuotannonohjausjärjestelmät).

Osallistumisen laajuus

Se, missä laajuudessa tilintarkastaja osallistuu tilinpäätöstietojärjestelmien suunnitteluun ja toteutukseen, vaihtelee.

Joissakin toimeksiannoissa tilintarkastaja johtaa tilinpäätöstietojärjestelmän suunnittelua ja toteutusta kokonaisuudessaan tai on niistä vastuussa tai vastaa järjestelmän toiminnasta ja sen käyttämistä tai tuottamista tiedoista. Tällainen toimeksianto aiheuttaa riippumattomuudelle selvästi liian suuren riskin.

Muissa tapauksissa, etenkin jos kyseessä on yleinen etu, tilintarkastajan on tarkkaan arvioitava, kuinka suuri riski hänen riippumattomuuteensa kohdistuu, jos hän osallistuu tilintarkastusasiakkaan järjestelmien suunnitteluun ja toteutukseen. Tilintarkastajan on kaikissa tapauksissa harkittava sopivia varotoimia, joilla riippumattomuuteen kohdistuva riski voidaan pienentää hyväksyttävälle tasolle. Riski voi olla hyväksyttävä esimerkiksi silloin, kun tilintarkastajan tehtävänä on neuvoa yhteenliittymää, jonka tilintarkastusasiakas on valinnut suunnittelemaan ja/tai toteuttamaan hanketta. Riski on pieni myös silloin, kun kyseessä on pienyritysasiakas, joka on pyytänyt tilintarkastajaa räätälöimään valmiin kirjanpitojärjestelmän asiakkaan liiketoiminnan tarpeita vastaavaksi. Riippumattomuuteen kohdistuvaa riskiä voidaan kuitenkin pitää liian suurena, jos suunnitteluprojekti koskee asiakasta, joka on suuri yritys tai yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö.

Toisessa ääripäässä on palvelu, jossa tilintarkastaja toimittaa tilintarkastusasiakkaalle selvityksen vaihtoehtoisista järjestelmistä. Asiakas itse päättää selvityksen perusteella, mikä järjestelmä otetaan käyttöön. Tällaisen palvelun suorittaminen ei yleensä vaaranna tilintarkastajan riippumattomuutta, kunhan tarkastelun kohteena olevien järjestelmien kustannukset ja hyödyt dokumentoidaan asianmukaisesti ja niistä keskustellaan tilintarkastusasiakkaan kanssa. Riippumattomuus kuitenkin vaarantuu, jos tilintarkastajalla on merkittävä taloudellinen intressi jonkin järjestelmän toimittajan suhteen (ks. B jakson 1 kohta) tai merkittävä liikesuhde järjestelmän toimittajaan (ks. B jakson 2 kohta).

7.2.3 *Arvonmäärityspalvelut*

Arvonmäärityspalvelut

Arvonmääritykseen kuuluu oletusten tekeminen tulevasta kehityksestä, tiettyjen menetelmien ja tekniikoiden käyttäminen ja näiden yhdistäminen tietyn arvon tai arvojen laskemiseksi omaisuus- tai velkaerälle tai koko yritykselle. Arvonmäärityksen taustaoletukset voivat liittyä nykyhetken tulkintaan tai tulevaisuuden odotuksiin ja niihin kuuluvat sekä yleinen kehitys että seuraukset tilintarkastusasiakkaan tai jonkun sen välittömään liiketoimintaympäristöön kuuluvan tahon toteuttamista tai suunnittelemista toimista.

Toimeksiantoja, joissa käydään läpi jonkun muun suorittama arvonmääritystyö tai annetaan siitä lausunto (esim. toisen yhtiöoikeusdirektiivin (77/91/ETY) 10 ja 27 artiklassa tarkoitetut, kolmannen yhtiöoikeusdirektiivin (78/855/ETY) 10 ja 23 artiklassa tarkoitetut tai kuudennen yhtiöoikeusdirektiivin (82/891/ETY) 8 artiklassa tarkoitetut toimeksiannot) tai kerätään ja tarkistetaan tietoja, joita joku muu käyttää arvonmääritystä tehdessään (esim. tyypillinen ”due diligence” -työ yrityskaupan yhteydessä), ei tämän periaatteen mukaisesti pidetä arvonmäärityspalveluina.

Olennaisuus ja subjektiivisuus

Arvonmäärityspalvelujen, joissa on kyse sellaisten summien arvostamisesta, jotka eivät yksinään eivätkä yhteenlaskettuna ole tilinpäätöksen kannalta olennaisia, ei katsota aiheuttavan merkittävää uhkaa riippumattomuudelle.

Arvonmääritysten taustaoletukset ja käytettävät menetelmät kuuluvat aina tilintarkastusasiakkaan tai sen johdon vastuulle. Tilintarkastusasiakkaan tai sen johdon on näin ollen yleensä tehtävä arvonmäärityksen taustaoletukset ja päätettävä, mitä menetelmää arvon määrittämisessä käytetään. Tämä on erityisen tärkeää silloin, kun arvonmääritys jättää huomattavassa määrin sijaa subjektiivisuudelle joko taustaoletusten tai sovellettavien menetelmien erojen suhteen.

Joidenkin rutiiniarvonmääritysten subjektiivisuuden aste voi kuitenkin erän luonteen vuoksi olla merkityksetön. Näin on silloin, kun taustaoletuksista on säädetty laissa (esim. veroasteet, verotuksessa tehtävät poistot) tai muissa säännöissä (esim. tietyn korkokannan käyttö) tai ne ovat tilintarkastusasiakkaan toimialalla yleisesti hyväksyttyjä ja kun käytettävät tekniikat ja menetelmät perustuvat yleisesti hyväksyttyihin standardeihin tai niistä on säädetty laissa tai muissa säännöksissä. Tällöin asioihin perehtyneen kolmannen osapuolen suorittaman arvonmäärityksen tulos ei todennäköisesti olisi olennaisesti erilainen, vaikka se ei täysin samanlainen olisikaan. Tällaisen arvonmääritystehtävän suorittaminen ei siis vaaranna tilintarkastajan riippumattomuutta, vaikka arvonmäärityksen kohde olisi tilinpäätöksen kannalta olennainen, kunhan tilintarkastusasiakas tai sen johto on vähintäänkin hyväksynyt kaikki merkittävät arviointiperusteet.

Lisävarotoimet

Joissakin arvonmäärityspalveluissa subjektiivisuudelle ei jää juurikaan sijaa. Näitä ovat sellaiset palvelut, joissa käytetään tavanomaista tekniikkaa tai menetelmiä tai käydään läpi kolmannen osapuolen käyttämät arvonmääritysmenetelmät mutta joissa tuloksena oleva arvonmääritys on tilinpäätöksen kannalta olennainen. Näissä tapauksissa tilintarkastajan on punnittava, kohdistuuko riippumattomuuteen edelleen oman työn tarkastamisen uhka, jota on lisävarotoimin lievennettävä. Uhkaa voi olla tarkoituksenmukaista torjua perustamalla toimeksiantotiimistä erillinen arvonmääritystiimi, jolla on myös erilaiset raportointireitit.

7.2.4 *Osallistuminen tilintarkastusasiakkaan sisäiseen tarkastukseen*

Sisäinen tarkastus on tärkeä osa yrityksen sisäistä kontrollijärjestelmää. Pienissä ja keskisuurissa yrityksissä, joilla ei ole varaa sisäisen tarkastuksen osastoon tai joissa tällaiselta osastolta puuttuu tiettyjä resursseja (esim. tietotekniikan tai rahoitushallinnon asiantuntijat), tilintarkastajan osallistuminen sisäiseen tarkastukseen voi vahvistaa johdon kontrollimahdollisuuksia.

Oman työn tarkastamisen uhka voi kuitenkin syntyä esimerkiksi silloin, jos sisäisen tarkastuksen johtoa ja valvontaa ei ole selvästi erotettu sisäisestä tarkastustoiminnasta tai jos tilintarkastajan arviointi tilintarkastusasiakkaansa sisäisestä kontrollijärjestelmästä määrittää tulevien tilintarkastusmenettelyjen luonteen ja laajuuden. Tällaisten uhkien välttämiseksi tilintarkastajan, tilintarkastusyhteisön tai sen ketjun jäsenen on voitava osoittaa, että se ei ole mukana sisäisen tarkastuksen johtamisessa ja valvonnassa. Lisäksi asiakkaan lakisääteisen tilintarkastuksen toteuttajana tilintarkastajan on voitava osoittaa, että hän on toteuttanut tarvittavat toimenpiteet sisäisen tarkastustyön tulosten läpikäymiseksi eikä ole tarpeettomasti tukeutunut kyseisiin tuloksiin määritellessään tilintarkastustyönsä sisältöä, ajoitusta ja laajuutta. Tilintarkastajapartnerin, joka ei ole ollut mukana lakisääteisessä tilintarkastuksessa eikä missään tilinpäätökseen mahdollisesti vaikuttavassa sisäistä tarkastusta koskevassa toimeksiannossa, on asianmukaisesti tarkastettava, että tilintarkastusyhteisön tilintarkastustyö täyttää vaaditut tilintarkastusstandardit ja että tilintarkastajan riippumattomuus ei ole vaarantunut.

Yrityksissä, joissa sisäisen tarkastuksen osasto raportoi hallintoelimelle eikä johdolle, sisäinen tarkastus täydentää tilintarkastusta. Se voidaan siis nähdä päätöksenteko- ja valvontajärjestelmän erillisenä osatekijänä. Jos tilintarkastajaa pyydetään suorittamaan sisäinen tarkastus tällaisissa olosuhteissa, hänen on tällöinkin voitava osoittaa asianmukaisesti arvioineensa riippumattomuuteensa kohdistuvat uhkat ja soveltaneensa tarvittavia varotoimia.

7.2.5 *Tilintarkastusasiakkaan edustaminen riita-asiassa*

Asian ajosta ja oman työn tarkastamisesta johtuvat uhkat

Toisinaan tilintarkastaja, tilintarkastusyhteisö, yhteisöjen ketjuun kuuluva yksikkö tai niiden partneri, päällikkö tai työntekijä avustaa asiakasyhteisöä erimielisyyden tai riita-asian ratkaisemisessa.

Tilintarkastusasiakasta erimielisyyden tai riita-asian ratkaisemisessa edustavan tilintarkastajan katsotaan yleensä olevan puolueellinen, mikä on ristiriidassa sen kanssa, että tilintarkastajan tehtävänä on antaa tilinpäätöksestä objektiivinen lausunto. Asian ajon uhkaan liittyy oman työn tarkastamisen uhka, jos avustaminen erimielisyyden tai riita-asian ratkaisemisessa edellyttää myös, että tilintarkastaja arvioi tilintarkastusasiakkaansa mahdollisuudet onnistua asiassa, ja jos tämä voi vaikuttaa tilinpäätöksessä esitettäviin lukuihin. Tilintarkastajan, joka on mukana riita-asian ratkaisemisessa, on siis otettava huomioon sekä asian ajon uhkan että oman työn tarkastamisen uhkan suuruus.

Asian ajon uhka kasvaa, jos tilintarkastaja, tilintarkastusyhteisö tai ketjun jäsenyhteisö toimii aktiivisesti tilintarkastusasiakkaan puolesta erimielisyyksien tai riita-asian ratkaisemiseksi. Vähemmän todennäköistä on, että uhkasta tulee merkittävä, jos tilintarkastajaa pyydetään vain todistamaan oikeudessa asiakasta koskevassa asiassa.

On myös muita erikoistilanteita, joissa tilintarkastajan riippumattomuuden ei yleensä katsota vaarantuvan, vaikka hän toimisi suhteellisen aktiivisesti asiakkaan puolesta. Näitä ovat esimerkiksi tilintarkastusasiakkaan edustaminen tuomioistuimessa tai, jos on kyse veroriidasta, veroviranomaisten edessä. Näitä voivat olla myös asiakkaan neuvominen ja tietyn kirjanpitokäsittelyn puolustaminen tilanteessa, jossa jäsenvaltion viranomainen, arvopaperikaupan sääntelyelin tai tarkastuslautakunta tai muu vastaava eurooppalainen tai kansainvälinen elin tutkii tilintarkastusasiakkaan tilinpäätöstä. Tilintarkastajan on kuitenkin olosuhteista riippumatta analysoitava kulloinenkin tilanne ja oma osallistumisensa ja arvioitava huolellisesti, kohdistuuko hänen riippumattomuuteensa riski.

Olennaisuus ja subjektiivisuus

Oikeudellisten palveluiden tarjoaminen tilintarkastusasiakkaalle erimielisyyden tai riita-asian ratkaisemisen yhteydessä ei yleensä ole riippumattomuuden kannalta merkittävä uhka, jos palvelu koskee asioita, joiden harkitseva ja asioihin perehtynyt kolmas osapuoli ei olettaisi yksinään eikä yhdessä tarkasteltuna olennaisesti vaikuttavan tilinpäätökseen.

Tilintarkastusasiakkaan puolestapuhujana toimiminen on luonnostaan subjektiivista, mutta subjektiivisuuden aste vaihtelee prosessin luonteesta riippuen. Tilintarkastuksen yhteydessä tilintarkastaja voi yleensä joko itse arvioida oikeusprosessin lopputuloksen tai tukeutua asiakkaan palkkaaman ulkopuolisen lakimiehen tekemään arviointiin. Kummassakin tapauksessa mm. lakimiehen pätevyys, lakimiesten ammattikunnan eettisten sääntöjen noudattaminen ja esitetyt todisteet vaikuttavat subjektiivisuuden asteeseen enemmän kuin se, onko lakimies tilintarkastusyhteisön vai ulkopuolisen lakitoimiston työntekijä.

Sellaisissa tilanteissa, joissa oikeusprosessin lopputulos voidaan todisteiden perusteella kohtuudella päätellä, tilintarkastusyhteisön tekemä arvio summista, joihin riita-asia vaikuttaa, ei saa olennaisesti poiketa ulkopuolisen lakitoimiston tekemästä arviosta (esim. henkilöstön työsopimuksia koskevat riita-asiat tai tietyt veroriidat).

Toisaalta on tilanteita, joihin liittyy luonnostaan huomattavaa subjektiivisuutta sekä tilanteita, joissa todisteiden objektiivinen arviointi on mahdotonta tilintarkastajan ja tilintarkastusasiakkaan välisen liikesuhteen luonteen vuoksi (esim. entisen tai nykyisen johdon, hallituksen tai osakkeenomistajan mukanaolo). Tällaisissa tapauksissa tilintarkastajan on varmistettava, että hän ei ole mukana ratkaisemassa tilintarkastusasiakkaan riita-asiaa muissa kuin vähämerkityksissä tapauksissa, joissa asian ei kohtuudella voida odottaa olennaisesti vaikuttavan tilinpäätökseen.

Lisävarotoimet

Tapauksissa, joita 2 kohta ei koske, tilintarkastajan on punnittava, kohdistuuko riippumattomuuteen edelleen uhkia, joita on lisävarotoimin vähennettävä. Toimeksiantotiimin osallistumista riita-asian ratkaisemiseen saattaa olla tarkoituksenmukaista välttää perustamalla lakisääteistä tilintarkastusta varten ja riita-asiaan liittyviä oikeudellisia palveluja varten erilliset toimeksiantotiimit, joilla on keskenään erilaiset raportointireitit.

7.2.6 *Ylemmän johdon rekrytointi*

Jos tilintarkastajaa pyydetään avustamaan tilintarkastusasiakasta johtajien tai avainhenkilöstön rekrytoinnissa, hänen on ensin arvioitava uhkat, joita hänen riippumattomuuteensa voi kohdistua esimerkiksi rekrytoitavan henkilön aseman ja pyydetyn avun luonteen vuoksi. Huolellista arviointia tarvitaan eniten silloin, jos rekrytoitava henkilö saa todennäköisesti merkittävän aseman asiakkaan taloushallinnossa ja on näin ollen säännöllisesti yhteydessä tilintarkastajaan. Oman intressin uhka ja läheisyyden uhka voi syntyä kuitenkin muistakin nimityksistä.

Esimerkkinä palvelusta, jossa pyydetty apu on luonteeltaan hyväksyttävää, voidaan mainita hakijoiden ammatillisen pätevyyden tutkiminen ja objektiivisen mielipiteen antaminen hakijoiden sopivuudesta tehtävään. Hyväksyttäviin palveluihin kuuluu myös haastatteluun kutsuttavien hakijoiden valitseminen, kunhan valinta perustuu asiakkaan määrittelemiin kriteereihin eikä tilintarkastajan omaan harkintaan. Kummassakin tapauksessa on huolehdittava, että ehdokkaista esitetty mielipide ei vaikuta tilintarkastusasiakkaan päätökseen. Jos tilintarkastaja tulee siihen lopputulokseen, että hän ei voi antaa pyydettyä apua osallistumatta välittömästi tai välillisesti tilintarkastusasiakkaan päätökseen, hänen on kieltäydyttävä toimeksiannosta.

8 TILINTARKASTUSPALKKIOT JA TILINTARKASTUKSEN OHEISPALVELUJEN (NON-AUDIT SERVICES) PALKKIOT

8.1 **Ehdolliset palkkiot**

Tilintarkastuspalkkiot

Yleisen edun nimissä suoritettavan lakisääteisen tilintarkastustyön luonteeseen eivät sovi palkkiojärjestelyt, joissa tilintarkastajan saama korvaus riippuu joko jostakin tilintarkastusasiakkaan toiminnan tulokseen liittyvästä luvusta tai tilintarkastuksen lopputuloksesta. Tuomioistuimen tai viranomaisen määräämät tilintarkastuspalkkiot eivät ole ehdollisia palkkioita.

Palkkiot tilintarkastuksen oheispalveluista

Oma intressi, oman työn tarkastaminen ja asianajo uhkaavat tilintarkastajan riippumattomuutta myös silloin, kun tilintarkastuksen oheistoimeksiannosta maksettava palkkio riippuu ehdollisesta tapahtumasta. Tämä koskee kaikkia ehdollisia järjestelyjä tilintarkastajan, tilintarkastusyhteisön tai sen ketjuun kuuluvan yksikön ja tilintarkastusasiakkaan tai jonkin sen sidosyrityksen välillä. Riippuvuus ehdollisesta tapahtumasta tarkoittaa esimerkiksi sitä, että palkkio riippuu jollakin tavalla hankkeen edistymisestä tai lopputuloksesta tai siitä, että tilintarkastusasiakas (tai sen sidosyritys) saavuttaa tietyn toiminnan tulosluvun.

Arvioidessaan, missä määrin ehdollinen palkkiojärjestely uhkaa tilintarkastajan riippumattomuutta ja ovatko varotoimet sopivia, tilintarkastajan on harkittava mm., miten tehtävä, josta maksetaan ehdollinen palkkio, liittyy käynnissä olevan tai tulevan tilintarkastuksen suorittamiseen, mikä on mahdollisten palkkiosummien vaihteluväli ja millä perusteella palkkio lasketaan.

Tätä arvioidessaan tilintarkastajan on otettava huomioon mm., onko ehdollisen palkkion välittömänä määräytymisperusteena omaisuuserän tai liiketoimen arvo (esim. prosenttiosuus hankintahinnasta) tai taloudellinen ehto (esim. pörssiarvon nousu), jonka mittaaminen on myöhemmin tilintarkastuksen kohteena, ja nostaako tämä oman intressin uhkan niin suureksi, että sitä ei voida hyväksyä. Toisaalta riippumattomuus ei yleensä ole uhattuna tilanteissa, joissa ehdollisen palkkion määräytymisperusteen (esim. rekrytointitehtävän yhteydessä uuden työntekijän alkupalkka) ja tilintarkastustoimeksiannon merkittävän osatekijän välillä ei ole suoraa yhteyttä. Tilintarkastajan on ilmoitettava ehdolliset palkkiojärjestelyt mahdolliselle hallintoelimelle A jakson 4.1.2 kohdassa esitettyjen periaatteiden mukaisesti.

8.2 **Palkkioiden ja kokonaistulon välinen suhde**

Liiallinen riippuvuus tilintarkastusasiakkaan tai jonkin asiakasryhmän tilintarkastuspalkkioista ja tilintarkastuksen oheispalveluiden palkkioista aiheuttaa selvästi oman intressin uhkan tilintarkastajan riippumattomuudelle. Tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön on sekä vältettävä tällaisen taloudellisen riippuvuuden muodostumista että harkittava tarkkaan, aiheuttaako tällainen riippuvuus merkittävän uhkan riippumattomuudelle.

Taloudellinen riippuvuus

Tilintarkastajaa, tilintarkastusyhteisöä tai ketjua voidaan pitää taloudellisesti riippuvaisena yksittäisestä tilintarkastusasiakkaasta tai asiakasryhmästä, jos sen asiakkaalta tai asiakasryhmältä saamien tilintarkastuspalkkioiden ja tilintarkastuksen oheispalvelujen (non-audit services) palkkioiden kokonaismäärä ylittää kriittisen osuuden sen kokonaistulosta. Käsitys kriittisestä osuudesta riippuu tilintarkastusympäristön osatekijöistä. Tasoon voi vaikuttaa esimerkiksi yrityksen koko, onko sen toiminta vakiintunutta vai onko se uusi, toimiiko se paikallisesti, maanlaajuisesti vai kansainvälisesti ja yleinen tilanne niillä markkinoilla, joilla se toimii.

Tilintarkastajan on otettava nämä olosuhteet tarkasti huomioon arvioidessaan, kuinka suuri oman intressin uhka hänen riippumattomuuteensa näyttäisi kohdistuvan. Tietyltä asiakkaalta tai asiakasryhmältä tilintarkastuksesta ja tilintarkastuksen oheispalveluista saatujen palkkioiden määrää ja yhteisön tai ketjun kuluvalla tilikaudella vielä tulossa olevaa määrää on verrattava yhteisön tai ketjun kokonaistuloihin. Jos analyysissa tulee ilmi riippuvuutta ja tarvetta varotoimiin, tilintarkastajapartnerin, joka ei ole ollut mukana asiakkaalle tehdyssä tilintarkastustyössä tai tilintarkastuksen oheistyössä, on käytävä läpi merkittävä asiakkaalle tehty tilintarkastustyö tai tilintarkastuksen oheistyö ja annettava tarvittaessa ohjeistusta. Läpikäynnissä on otettava huomioon kaikki tilintarkastustyöt ja tilintarkastuksen oheistyöt, joista on sopimus tai joista on tehty ehdotus. Jos tilanne edelleen epäilyttää tai jos tällaista osakasta ei yhteisön koon vuoksi ole käytettävissä, tilintarkastajan on pyydettävä neuvoa tilintarkastusalan sääntelyelimeltä tai pyydettävä ulkopuolista tilintarkastajaa käymään työ läpi.

Eräät muut palkkiosuhteet

Tilintarkastajan on myös otettava huomioon, onko hänellä tai tilintarkastusyhteisöllä yksittäiseen tilintarkastusasiakkaaseen tai asiakaskokonaisuuteen muunlainen palkkiosuhde, josta voi aiheutua oman intressin uhka, tai näyttääkö siltä, että tällainen palkkiosuhde olisi. Esimerkiksi tietyssä toimistossa tai sivuliikkeessä työskentelevää tilintarkastajapartneria voidaan pitää riippuvaisena tietyn tilintarkastusasiakkaan palkkioista, jos suurin osa kyseisen toimiston palveluista suoritetaan kyseiselle tilintarkastusasiakkaalle tai jos saman henkilön tehtävänä on sekä tilintarkastuspalveluiden että tilintarkastuksen oheispalveluiden myyminen tilintarkastusasiakkaalle. Tällaisen oman intressin uhkan vähentämiseksi tilintarkastusyhteisö voi harkita uudelleen organisaatiorakennettaan ja tiettyjen henkilöiden tehtäviä tai keskustella tilintarkastusasiakkaan mahdollisen hallintoelimen kanssa siitä, millä tavoin palveluita suoritetaan ja miten niistä veloitetaan.

Riippumattomuus voi vaarantua erityisesti silloin, kun tilintarkastusasiakkaalle tai sen sidosyrityksille suoritettavista tilintarkastuksen oheispalveluista saadaan huomattavat palkkiot. Tilintarkastajan on näin ollen arvioitava riippumattomuuteensa kohdistuva riski. Hänen on otettava erityisesti huomioon tilintarkastuksen oheispalvelujen luonne, lakisääteistä tilintarkastusta koskevasta toimeksiannosta ja tilintarkastuksen oheistoimeksiannoista saadut palkkiot sekä niiden suhde tilintarkastusyhteisön tai ketjun saamien palkkioiden kokonaismäärään. Jos analyysissa tulee ilmi tarvetta varotoimiin, etenkin silloin kun tilintarkastuksen oheistoimeksiannoista saatujen palkkioiden määrä on suurempi kuin tilintarkastuspalkkioiden, tilintarkastajapartnerin, joka ei ole mukana missään tilintarkastustoimeksiannossa tai tilintarkastuksen oheistoimeksiannossa, on käytävä läpi asiakkaalle tehty työ ja annettava tarvittaessa ohjeistus.

8.3 **Erääntyneet palkkiot**

Maksamattomat palkkiot tilintarkastus- tai muusta työstä voivat vaikuttaa tilintarkastajan tilintarkastusasiakkaalle antamalta lainalta. Tämä voi uhata tilintarkastajan riippumattomuutta luomalla tilintarkastusasiakkaan kanssa yhteisen taloudellisen intressin. Tällöin tilintarkastajan on arvioitava, kuinka suuri uhka on, ja toteutettava tarvittavat toimet. Näihin voi kuulua mahdollisen yhteisen taloudellisen intressin määrän ilmoittaminen kaikille kolmansille, joita asia koskee. Jos tilintarkastaja on tilintarkastusyhteisö, tilanteen voi käydä läpi tilintarkastuspartneri, joka ei ole ollut mukana suorittamassa tilintarkastusasiakkaalle mitään palveluja. Jos kyseessä on ammattiaan yksin harjoittava tilintarkastaja tai pieni yritys, jossa kaikki partnerit ovat osallistuneet tilintarkastusasiakkaan toimeksiantoihin, tilintarkastajan on joko pyydettävä neuvoa tilintarkastusalan sääntelyelimeltä tai pyydettävä ulkopuolista tilintarkastajaa käymään tilanne läpi.

8.4 **Hinnoittelu**

Tilintarkastajan on voitava osoittaa, että hänen tilintarkastustoimeksiannosta veloittamansa palkkio on kohtuullinen, etenkin jos palkkio on huomattavasti pienempi kuin edeltäjän veloittama tai toimeksiannosta tarjouksen tehneiden muiden yhteisöjen palkkiot. Hänen on myös voitava osoittaa, että tilintarkastuspalkkio ei riipu odotettavissa olevasta tilintarkastuksen oheispalvelujen suorittamisesta ja että asiakasta ei ole nykyisistä tilintarkastuspalkkioista neuvoteltaessa johdettu harhaan sen suhteen, millä perusteella tulevat tilintarkastuspalkkiot ja tilintarkastuksen oheispalvelujen palkkiot veloitetaan. Tilintarkastajan on luotava ohjeet ja menettelytavat, joilla voidaan osoittaa, että palkkiot täyttävät nämä vaatimukset. Jos on kyse yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön lakisääteisestä tilintarkastuksesta, tilintarkastajan on pyrittävä keskustelemaan hallintoelimen kanssa tilintarkastuspalkkion laskentaperusteista.

9 RIITA-ASIAT

Koska ei ole mahdollista määritellä tarkasti ja yleispätevästi, milloin tilintarkastajan on sopimatonta jatkaa tilintarkastusasiakkaan tilintarkastajana, noudatetaan seuraavia kriteerejä:

— Jos tilintarkastusasiakas väittää lakisääteistä tilintarkastustyötä puutteelliseksi ja tilintarkastaja pitää kanteen nostamista todennäköisenä, tilintarkastajan on ensin keskusteltava väitteiden perusteista tilintarkastusasiakkaan hallintoelimen kanssa tai, jos sellaista ei ole, tilintarkastusalan sääntelyelimen kanssa. Jos tämä vahvistaa, että kanteen nostaminen on todennäköistä, tilintarkastajan on erottava maan lainsäädäntöä noudattaen.

— Jos tilintarkastaja syyttää tilintarkastusasiakkaan nykyistä johtoa väärinkäytöksestä tai vilpistä, riippumattomuuteen kohdistuvan riskin suuruus ja myös eroamispäätös riippuu varotoimista, joihin kuuluu esim. asian kokonaisvaltainen käsittely asiakkaan hallintoelimen kanssa tai, jos sellaista ei ole, tilintarkastusalan sääntelyelimen kanssa. (Joissakin maissa lainsäädännössä kuitenkin turvataan tilintarkastajan riippumattomuus väärinkäytösväitteiden yhteydessä edellyttämällä, että tilintarkastaja ilmoittaa havaitusta väärinkäytöksestä kansalliselle viranomaiselle ja jatkaa tarkastustyötään yleistä etua edustavan viranomaisen nimissä. Tilintarkastajan on joka tapauksissa harkittava oikeudellisten neuvojen pyytämistä ottaen asianmukaisesti huomioon, mikä on hänen velvollisuuteensa yleisen edun kannalta).

— Todennäköinen tai todellinen riita-asia, joka liittyy tilintarkastuksen oheispalveluihin ja jossa on kyse tilintarkastajalle tai tilintarkastusasiakkaalle vähämerkityksisestä summasta (esim. laskutusta tai konsulttipalvelujen tuloksia koskevat kanteet), ei vaaranna tilintarkastajan riippumattomuutta.

10 PITKÄÄN TYÖSKENNELLYT YLEMPI HENKILÖSTÖ

Toimeksiantotiimin toimeksiannosta vastaava partneri ja muut avainpartnerit on vaihdettava kohtuullisen ajan kuluttua toisiin yleisen edun kannalta merkittävän tilintarkastusasiakkaan tilintarkastuksessa työskentelevän tilintarkastajan riippumattomuuteen kohdistuvan läheisyyden uhkan vähentämiseksi. Tätä vaatimusta ei voida korvata muilla varotoimilla.

Tilintarkastajan on otettava huomioon myös toimeksiantotiimin muiden jäsenten pitkäaikaisesta mukanaolosta, ylemmän henkilöstön työskentelystä tilintarkastusasiakkaan konsernitilinpäätökseen sisältyvien yksiköiden tilintarkastuksessa sekä toimeksiantotiimin kokoonpanosta johtuva riippumattomuuteen kohdistuva riski. Tilintarkastajan on sovellettava varotoimia, kuten henkilöstön vaihtoa ja tilintarkastusyhteisön laadunvarmistusjärjestelmään kuuluvia toimenpiteitä, ja pyrittävä varmistamaan, että toimeksiantoa voidaan asianmukaisesti jatkaa tilintarkastajan riippumattomuuden vaarantumatta.

Toimeksiannosta vastaavien partnereiden ja avainpartnereiden sisäinen kierrätys voi olla tilintarkastusyhteisön koon vuoksi mahdotonta tai se ei ole varotoimena riittävä. Näin on esimerkiksi, jos kyseessä on ammattiaan yksin harjoittava tilintarkastaja tai jos tilintarkastajapartnereita on vähän ja he ovat päivittäin läheisesti tekemisissä toistensa kanssa. Tällaisissa tilanteissa tilintarkastajan on huolehdittava, että kohtuullisen ajan kuluessa otetaan käyttöön muita varotoimia. Näihin varotoimiin voi kuulua kyseisen tilintarkastustoimeksiannon ulkoinen laaduntarkastus tai vähintäänkin neuvojen pyytäminen tilintarkastusalan sääntelyelimeltä. Jos sopivia varotoimia ei löydetä, tilintarkastajan on harkittava, onko tilintarkastustoimeksiannon jatkaminen asianmukaista.

Kun toimeksiantotiimin jäsen korvataan toisella, koska hän on työskennellyt niin kauan tietyssä tilintarkastuksessa tai läheisyyden uhkan takia, kyseistä henkilöä ei saa nimittää työryhmään uudelleen ennen kuin vähintään kaksi vuotta on kulunut.

Lisäys

SANASTO

Avainpartneri	Toimeksiantotiimiin (jossa on mukana toimeksiannosta vastaava partneri) kuuluva tilintarkastajapartneri, joka konsernitasolla raportoi merkittävistä asioista, kuten tilintarkastusasiakkaan merkittävistä tytäryrityksistä tai yksiköistä tai asiakkaan lakisääteiseen tilintarkastukseen liittyvistä merkittävistä riskitekijöistä.
Hallintoelin	Tilintarkastusasiakkaan päätöksenteko- ja valvontajärjestelmään kuuluva toimielin tai henkilöryhmä, joka valvoo johtoa sijoittajien ja, jos kansallinen lainsäädäntö sitä edellyttää, muiden sidosryhmien, esim. työntekijöiden, eduksi ja joka koostuu kokonaan tai ainakin osittain muista kuin johtoon kuuluvista henkilöistä, esim. hallintoneuvosto, tilintarkastuskomitea tai hallintoneuvoston jäsenten tai ulkopuolisten hallituksen jäsenten ryhmä.
Ketju	Ketjuun kuuluu lakisääteisen tilintarkastuksen suorittava tilintarkastusyhteisö, sen sidosyritykset ja muut yksiköt, joissa tilintarkastusyhteisö käyttää määräysvaltaa yksin tai yhdessä muiden kanssa tai joita tilintarkastusyhteisö omistaa tai johtaa yhdessä muiden kanssa tai jotka ovat muulla tavoin sidoksissa tilintarkastusyhteisöön, koska ne käyttävät yhteistä nimeä tai koska huomattava osa niiden henkilöresursseista on yhteisiä.
Komentoketju	Komentoketjuun kuuluvat kaikki ne henkilöt, joilla on joko tilintarkastustiimiin kuuluvaa tilintarkastajapartneria tai lakisääteisen tilintarkastuksen suorittamista koskeva välitön ohjaus-, johtamis-, palkitsemis- tai muu valvontavelvollisuus toimiston, maan, alueen tai koko maailman tasolla. Komentoketjuun kuuluvat kaikki partnerit, päälliköt ja osakkeenomistajat, jotka voivat arvioida tilintarkastustiimiin kuuluvan tilintarkastajapartnerin suoriutumista, tarkistaa arviointia tai vaikuttaa välittömästi arvioon taikka muulla tavoin määrittää tämän tilintarkastuksesta saaman korvauksen.
Lakisääteinen tilintarkastus	Tilintarkastuspalvelu, jonka kahdeksannen yhtiöoikeusdirektiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu hyväksytty henkilö (= tilintarkastaja) suorittaa a) yhtiön tilinpäätöksen tilintarkastamiseksi ja sen todentamiseksi, että vuosikertomus on yhdenmukainen tilinpäätöksen kanssa, sikäli kuin yhteisön oikeudessa edellytetään tällaista tilintarkastusta ja todentamista; tai b) yrityskokonaisuuden konsernitilinpäätöksen tilintarkastamiseksi ja sen todentamiseksi, että konsernin vuosikertomus on yhdenmukainen konsernitilinpäätöksen kanssa, sikäli kuin yhteisön oikeudessa edellytetään tällaista tilintarkastusta ja todentamistaa. Tässä suosituksessa lakisääteisellä tilintarkastuksella tarkoitetaan myös lausuntoa, jonka tilintarkastaja antaa yrityksen muista taloudellisista tiedoista kuin edellä mainituista (esim. yritysten osavuosikatsaukset), jos kansallinen lainsäädäntö tätä edellyttää.
Partneri	Tilintarkastusyhteisöön tai ketjuun kuuluva ammattilainen, joka henkilönä viime kädessä vastaa tilintarkastus- tai muusta toimeksiannosta. Partnerilla on yleensä oikeus allekirjoittaa asiakirjoja tilintarkastusyhteisön puolesta ja hän voi myös olla tilintarkastusyhteisön osakkeenomistaja/omistaja tai päällikkö.
Sidosyritys	a) Tilintarkastusyhteisön sidosyritys: seitsemännen yhtiöoikeusdirektiivin (83/349/ETY) 41 artiklan 1, 2 ja 3 kohdassa tarkoitettu yritys: b) Tilintarkastuasiakkaan sidosyritys: seitsemännen yhtiöoikeusdirektiivin (83/349/ETY) 41 artiklan 1, 2 ja 3 kohdassa tarkoitettu yritys, joka on yhdessä tilintarkastusasiakkaan kanssa sisällytettävä seitsemännen yhtiöoikeusdirektiivin mukaisesti laadittuun konsernitilinpäätökseen tai — tapauksissa, joihin ei sovelleta seitsemättä yhtiöoikeusdirektiiviä — joka olisi sisällytettävä siihen, jos kyseisen direktiivin vaatimuksia sovellettaisiin: Sidosyrityksellä tarkoitetaan a ja b kohdasta riippumatta mitä tahansa yritystä, joka on yhteydessä toiseen yritykseen yhteisen omistuksen, määräysvallan tai johdon kautta, riippumatta yrityksen oikeudellisesta muodosta.

Tilintarkastaja	Kahdeksannen yhtiöoikeusdirektiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu hyväksytty henkilö (= tilintarkastaja), luonnollinen tai oikeushenkilö, joka nimitetään kansallisen lainsäädännön mukaisesti tiettyä lakisääteistä tilintarkastusta varten ja jonka nimissä tilintarkastuskertomus allekirjoitetaan.
Tilintarkastajapartneri	Tilintarkastusyhteisössä tai ketjussa toimiva tilintarkastuksen ammattilainen, joka on kahdeksannen yhtiöoikeusdirektiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu hyväksytty henkilö (= tilintarkastaja) ja joka henkilönä viime kädessä vastaa lakisääteisestä tilintarkastuksesta. Tilintarkastajapartnerilla on yleensä oikeus allekirjoittaa tilintarkastuskertomus tilintarkastajana toimivan tilintarkastusyhteisön puolesta. Hän voi myös olla tilintarkastusyhteisön osakkeenomistaja/omistaja tai päällikkö.
Tilintarkastusasiakas	Asiakas, jonka tilinpäätös on lakisääteisen tilintarkastuksen kohteena, tai seitsemännen yhtiöoikeusdirektiivin (83/349/ETY) 1 artiklassa tarkoitettu emoyritys, jonka konsernitilinpäätös on lakisääteisen tilintarkastuksen kohteena.
Tilintarkastustiimi	Kaikki tilintarkastuksen ammattilaiset, kuten tilintarkastajapartnerit sekä, tilintarkastuspäälliköt ja -henkilöstö, joille, riippumatta heidän oikeudellisesta suhteestaan tilintarkastajaan tai tilintarkastusyhteisöön, on annettu tietyn lakisääteisen tilintarkastuksen suorittaminen.
Tilintarkastusyhteisö	Organisaatio — yleensä oikeushenkilö — joka suorittaa lakisääteisen tilintarkastuksen (esim. yksityinen ammatinharjoittaja taikka henkilö tai tilintarkastusyhtiö). Tilintarkastusyhteisö ja lakisääteisen tilintarkastuksen suorittava tilintarkastaja voivat olla sama oikeushenkilö, mutta niiden ei tarvitse olla (esim. jos henkilöyhtiön osakas nimitetään suorittamaan lakisääteinen tilintarkastus, henkilöyhtiö on tilintarkastusyhteisö).
Toimeksiannosta vastaava partneri	Tilintarkastajapartneri, joka viime kädessä vastaa tietyn tilintarkastusasiakkaan lakisääteisestä tilintarkastuksesta, koordinoi tilintarkastustiimin ja toimeksiannossa mukana olevien muiden alojen asiantuntijoiden työtä, huolehtii, että toimeksiannon laatua valvotaan, ja tarvittaessa koordinoi kaikkea kyseiseen lakisääteiseen tilintarkastukseen liittyvää ketjun toimintaa, etenkin jos on kyse konsernitilinpäätöksestä, jossa eri tilintarkastajapartnerit vastaavat konserniin kuuluvien eri yksiköiden tilintarkastuksesta.
Toimeksiantotiimi	Kaikki henkilöt, jotka riippumatta oikeudellisesta suhteestaan tilintarkastajaan tai tilintarkastusyhteisöön osallistuvat välittömästi tietyn lakisääteisen tilintarkastuksen vastaanottamiseen ja suorittamiseen. Toimeksiantotiimiin kuuluu tilintarkastustiimi, tilintarkastustoimeksiannossa mukana oleva muiden alojen työsopimus- tai alihankintasopimussuhteiset asiantuntijat (juristit, aktuaarit, veroasiantuntijat, tietojärjestelmäasiantuntijat, omaisuudenhoidon asiantuntijat) sekä henkilöt, jotka huolehtivat laadunvalvonnasta tai tilintarkastustoimeksiannon välittömästä seurannasta.
”Toimisto”	”Toimistolla” tarkoitetaan tilintarkastusyhteisön tai ketjun joko maantieteellisesti tai toiminnan kannalta erillistä yksikköä, jossa avainpartneri pääasiassa työskentelee. Tärkein peruste, jolla tällainen yksikkö voidaan määritellä, on sen jäsenten välinen läheinen työskentelysuhde (esim. työskentely samankaltaisten asioiden tai asiakkaiden parissa). Huomattakoon, että teknisen kehityksen myötä ja tilintarkastusasiakkaan toiminnan muuttuessa entistä monikansallisemmaksi tällaiset työyhteisöt muuttuvat ”virtuaalisemmiksi”. Pienemmissä henkilöyhtiöissä ”toimisto” voi käsittää koko yhteisön, jolloin kyseiset vaatimukset koskevat kaikkia partnereita ja työntekijöitä.
Varmennuspalvelu	Tilintarkastajan vastaanottama toimeksianto arvioida tai mitata asianmukaisiksi katsottujen kriteereiden perusteella toisen osapuolen vastuualueeseen kuuluvaa kohdetta ja esittää siitä päätelmiä, joiden avulla tilintarkastusasiakas saa varmuuden kohteen laadusta.
Yleisen edun kannalta merkittävät yhteisöt	Yhteisöt, joiden merkitys yleisen edun kannalta on huomattava niiden liiketoiminnan luonteen, yhteisön koon tai työntekijämäärän vuoksi tai joilla asemansa vuoksi on paljon sidosryhmiä. Esimerkkeinä tällaisista yhteisöistä voidaan mainita luottolaitokset, vakuutusyhtiöt, sijoituspalveluyritykset, UCITS-yhteissijoitusyritykset ([1]), eläkerahastot ja pörssiyhtiöt.

Ylimmän johdon tehtävä	Sellainen tehtävä tilintarkastusasiakkaan palveluksessa, johon liittyy vastuu tilintarkastusasiakasta koskevista perustavanlaatuisista johtamispäätöksistä, esim. pääjohtajan tai rahoitusjohtajan tehtävä. Johtotehtävässä on mahdollisuus vaikuttaa tilintarkastusasiakkaan tilinpäätöksen laatimiseen ja sen laatimisperiaatteisiin. Ylimmän johdon tehtäviä ovat myös sopimuksiin perustuvat tai käytännön järjestelyt, joissa yksittäisellä henkilöllä on mahdollisuus harjoittaa tällaista johtotehtävää muulla tavalla, esim. konsulttisopimuksen perusteella

([1]) Undertakings for Collective Investment in Transferable Securities, arvopapereihin kohdistuvaa yhteistä sijoitustoimintaa harjoittavat yritykset, esimerkiksi sijoitusrahastot.