

Tervetuloa K1-koulutukseen!

Ajankohtaista jäsenille, yhdistyksen
terveiset

S SUOMEN

T TILINTARKASTAJAT

Tämän aineiston levittäminen sähköisesti tai muuten
kolmansien henkilöiden käyttöön on ehdottomasti kiellettyä.
Kaikki väärinkäytökset tutkitaan.



Sisältö

- Hallinnon tarkastus –suositus
- Muut uudet suositukset, ohjeet ja mallit
- Tilintarkastusvalvonta ja laaduntarkastukset
- Yleisluonteinen tarkastus
- Standardi yksinkertaisemmille tilintarkastustoimeksiannoille (nk. LCE-standardi)
- Vastuullisuusraportoinnin varmentaminen
- Whistleblower-direktiivi
- Tulevia koulutuksia

Hallinnon tarkastus -suositus

- ST:n hallitus hyväksyi suosituksen osakeyhtiön hallinnon tarkastuksesta 17.5.2021
- Suositus julkaistu 31.5.2021 <https://tilintarkastajat.fi/suosituksset/suositus-hallinnon-tarkastuksesta/>
- Suosituksen pohjalta koulutus 3.6.2021 jäsenpäivässä – tilaa [tallenne!](#)
- Syksyllä tulossa maksuton webinaari

Lisää aiheesta

- [Suositus selkiyttää ja ohjaa hallinnon tarkastuksen sisältöä](#)

Muut uudet suositukset, ohjeet ja mallit

- [Rahanpesun ja terrorismin estäminen](#) -suositus päivitetty
- [Suositus vaihto-omaisuuden inventaariin osallistumisesta muuna kuin tilinpäätöspäivänä](#) - uusi suositus
- [Ohje ravitsemusyritysten koronahyvityksistä esitettävien liitetietojen tilintarkastuksesta](#) - uusi ohje tilintarkastustoimikunnalta
- STanssi-työkirjat päivitetty, osakeyhtiötyökirjasta ruotsinkielinen versio
- [Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa](#) -suositus päivitetty
- [Julkishallinnon mukautetut kertomukset](#) -suositus päivitetty

Tilintarkastusvalvonta ja laaduntarkastukset

- Yhteistyötä valvojan kanssa jatkettu. Tavattu myös TILAn vakituisia asiantuntijoita (tilintarkastajia) sekä TILAn puheenjohtaja
- Agendalla TIVAn kanssa mm.
 - Uusintatarkastusluokka
 - Kommunikaatio laaduntarkastuksen kohteena olevan tilintarkastajan kanssa
 - Relevantit kannanotot -tulkintakysymys
 - LCE-standardi
- Webinaaritallenne katsottavissa: ST-Online > Jäsensivu > [Tallenne laaduntarkastuswebinaarista](#)
- [PRH:n laadunvalvonnan vuosiraportti 2020](#)

Lisää aiheesta:

- Sanna Alakare: [Laaduntarkastukset ohjaavat toimintaa ja kehittävät tilintarkastuksen laatua](#)
- Riitta Ylipiha: [Laadun arviointiin tarvitaan dokumentaatiota](#)
- Riitta Laine: [Uusintatarkastus on tarpeeton välitila](#)

Yleisluonteinen tarkastus

- Kevyemmän tarkastuksen työryhmä julkaisi mietintönsä kesäkuussa 2020
- Mietinnön malli oli: yleisluonteinen tarkastus (ISRE 2400) + verotilitysten täsmäytyksiä
- Työryhmän jäsenet liittivät mietintöön useita eriäviä mielipiteitä
- Lausuntokierroksella (9.9.2020-4.11.2020) annettu lausuntopalaute oli yhtä ristiriitaista
- Virallisen ja hankesivustolla olevan tiedon perusteella hallituksen esitys annettaisiin viikolla 43
- Todennäköisesti hankkeen jatkosta (eli lopettamisesta) kerrotaan lisää vielä ennen kesää. Tätä tietoa odotellaan TEM:n suunnalta.

Lisää aiheesta:

- [Mikroyritykset tilintarkastetaan myös jatkossa](#)
- [Lausuntopalaute kevyemmän tarkastuksen työryhmän mietinnöstä](#)

Standardi yksinkertaisemmille tilintarkastustoimeksiannoille (nk. LCE-standardi)

- IAASB työstää standardia ns. yksinkertaisemmille tilintarkastustoimeksiannoille (*less-complex*)
- Standardi on ISA-standardeista erillinen, mutta pohjautuu samoille periaatteille ja terminologiaan
- Standardiluonnos hyväksytään IAASB:n kesäkuun kokouksessa ja julkaistaan tod.näk. heinäkuussa
- Standardiin sisältyy joitain soveltamisalarajoituksia, loppuista pitää päättää kansallisesti (TTL?)
- Soveltaminen voitaisiin sallia esim. yrityskoon mukaan (KPL rajat)
- Voimaantulosta ei vielä tietoa
- Yhdistykseen perustetaan määräaikainen LCE-työryhmä. [Hae mukaan!](#)

Lisää aiheesta:

- [LCE-standardistako ratkaisu yksinkertaisempiin tilintarkastuksiin?](#)
- [Kansainvälinen standardi yksinkertaisempien yhteisöjen tilintarkastukselle etenee IAASB:ssa](#)

Vastuullisuusraportoinnin varmentaminen

- Komission julkaisi 21.4.2021 direktiiviehdotuksen, joka sisältää pakollisen varmennusvaatimuksen vastuullisuusraportoinnille.
- Lakisääteisen tilintarkastajan pitäisi suorittaa rajoitetun varmuuden antava varmennus vastuullisuusraportoinnille, ml. vastuullisuusraportoinnin yhdenmukaisuus raportointistandardien kanssa.
- Tavoitteena on samanlainen varmuus taloudellisesta ja kestävän kehityksen raportoinnista.
- Ehdotuksessa ehdotetaan myös, että hyväksytyt tilintarkastajat hankkisivat tarvittavan osaamisen vastuullisuusraportoinnista ja vastuullisuusraportoinnin varmistamisesta jatkuvan ammatillisen koulutuksen avulla.
 - Olisi varmistettava, että tilintarkastajille asetetut vaatimukset lakisääteisessä tilintarkastuksessa ja vastuullisuusraportoinnin varmistamisessa ovat yhdenmukaiset.
- Direktiivi saatettava voimaan kansallisessa lainsäädäntöön 1.12.2022 mennessä.
- ST on antanut [lausuntonsa](#) direktiiviehdotuksesta TEM:lle, joka valmistelee Suomen kannan direktiiviehdotuksista.

Lisää aiheesta: [Tilauksesta! Suositus vastuullisuusraporttien varmentamisesta tulossa syksyllä](#)

Whistleblower-direktiivin täytäntöönpano

- Direktiivi unionin oikeuden rikkomisesta ilmoittavien henkilöiden suojelusta:
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/HTML/?uri=CELEX:32019L1937&from=FI>
- Sääntely koskee sisäisiä ja ulkoisia ilmoituskanavia rikkomuksista ilmoittamiseksi.
 - Pääsääntö: Koskee oikeushenkilöitä joissa vähintään 50 työntekijää (8 artikla 3. alakohta)
 - 50 henkilön raja-arvoa ei sovelleta oikeushenkilöihin, jotka kuuluvat esim. Rahoituspalvelut, - tuotteet ja -markkinat sekä rahanpesun ja terrorismin rahoituksen ehkäiseminen (8 artikla 4. alakohta ja viittaus liitteen II Osaan)
 - Direktiivin mukaan sääntely koskisi siis myös pienempiä tilintarkastustoimijoita (oikeushenkilöitä)
 - Direktiivin mukaan sisäisen ilmoituskanavan voi hankkia kolmannelta osapuolelta.
- Kansallinen valmistelu meneillään ja työryhmille annettu jatkoaikaa 31.5.2021 saakka
- Kansallinen täytäntöönpano pitäisi olla valmis 17.12.2021 mennessä

Koulutuksia

Jäsenille

- [Jäsenpäivä ja vuosikokous 3.6.2021](#) – tallenne tilattavissa ST-Onlinesta
- [Kesäpäivät Lappeenrannassa 26.-27.8.2021](#)
- [STanssin maksuttomat käyttökoulutukset syyskuussa](#)
- K2-kiertue syys-lokakuussa

Tilintarkastusassistenteille ja kertaukseen kokeneemmallekin

- Tilintarkastuksen peruskurssit syyskuussa
- Tilintarkastuksen jatkokurssi joulukuussa (uusi!)



111 vuotta tilintarkastusta Suomessa

Juhlaseminaari & Juhlagaala 29.10.2021

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

Rakennamme luottamusta.

Osaavat tilintarkastajat, menestyvät yritykset.

Osaavat tilintarkastajat, hyvinvoiva Suomi.

Osaavat tilintarkastajat, vastuullinen tulevaisuus.

Liikevaihdon ja vaihto-omaisuuden tarkastus - Tilintarkastajien laatukoulutuskiertue 2021

KHT Riitta Laine,
tilintarkastusasiantuntija
Suomen Tilintarkastajat ry

HT Teemu Laitinen,
toimitusjohtaja
SYS Audit Oy



Koulutuspäivän agenda

1. Vaihto-omaisuuden ja liikevaihdon tarkastuksen teoriaa - riskien tunnistaminen ja arviointi sekä riskeihin vastaaminen tilintarkastustoimenpiteillä
2. Vaihto-omaisuuden tarkastus – teoriasta käytäntöön
3. Liikevaihdon tarkastus – teoriasta käytäntöön
4. Päivän yhteenveto

1. Riskien tunnistaminen ja arviointi sekä riskeihin vastaaminen tilintarkastustoimenpiteillä

1. Riskien tunnistaminen ja arviointi sekä riskeihin vastaaminen

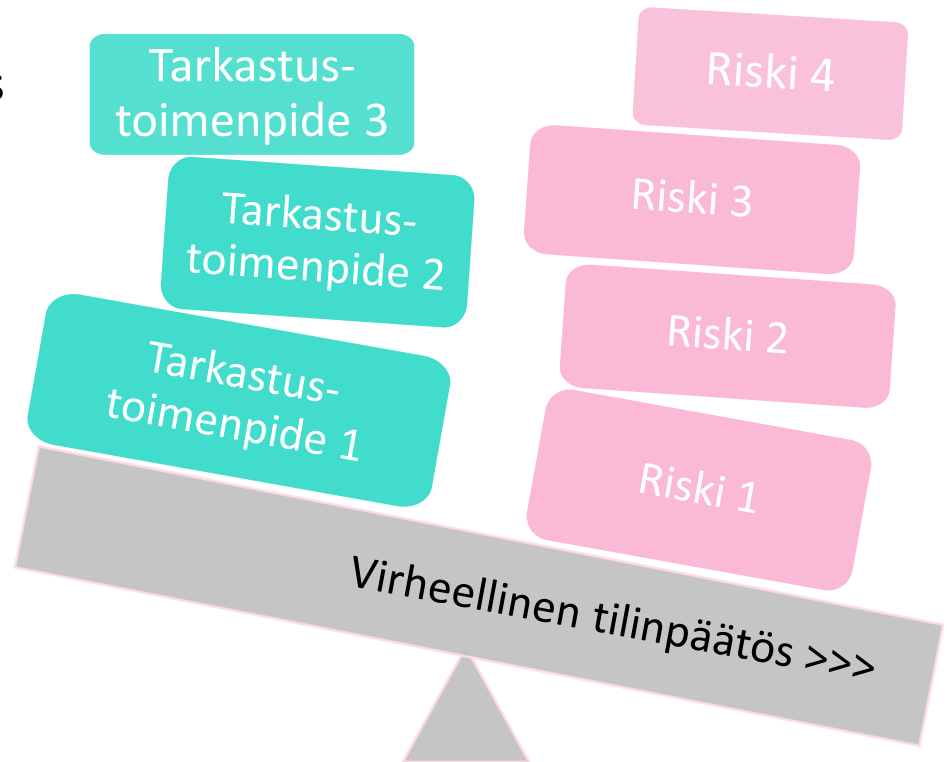
Hyvä tilintarkastustapa – lähteet

1. lait ja asetukset
2. ammattieettiset periaatteet ja IESBA:n eettiset säännöt
3. **kansainväliset tilintarkastusalan standardit (mm. ISA-standardit)**
4. **viranomaisten päätökset** (kuten PRH:n tilintarkastusvalvonta) ja tuomioistuinten ratkaisut
5. **tilintarkastusalan järjestöjen suositukset**
6. **huolellisten ammattihenkilöiden yleisesti noudattama tilintarkastuskäytäntö**

1. Riskien tunnistaminen ja arviointi sekä riskeihin vastaaminen

Kohtuullinen varmuus

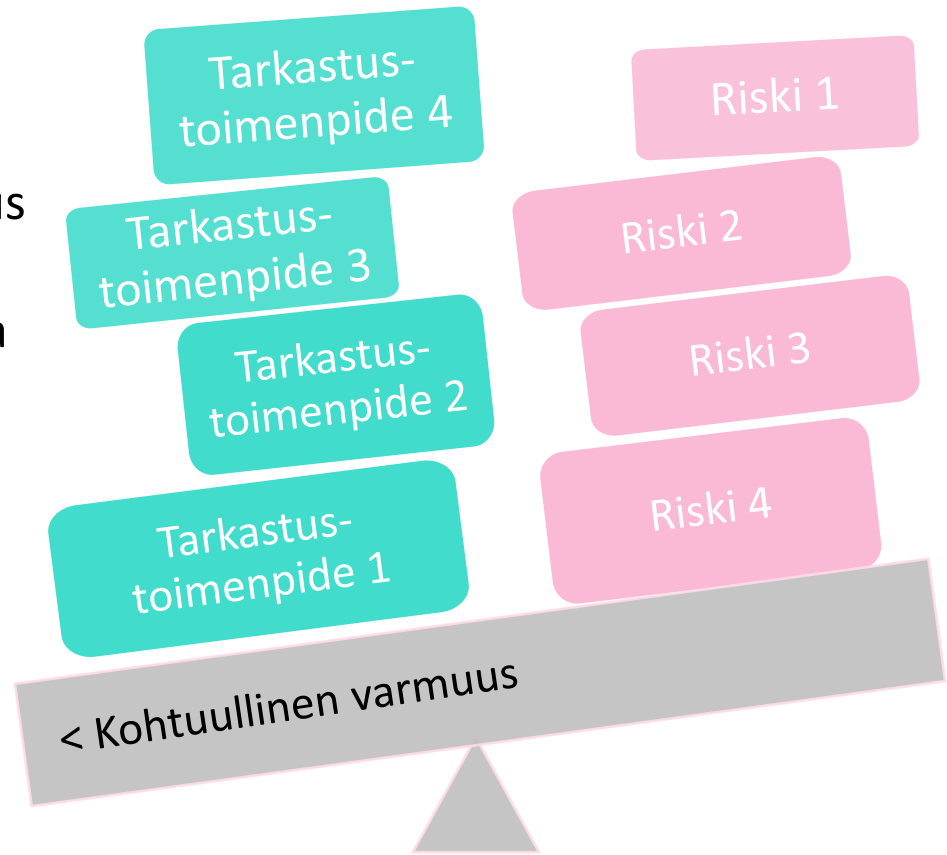
- Korkea joskaan ei 100 % varmuus
- Hankitaan siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena olennaista virheellisyyttä...
- ...jotta voitaisiin antaa lausunto siitä, että tilinpäätös on kaikilta olennaisilta osiltaan oikein
- Riskilähtöisyys!



1. Riskien tunnistaminen ja arviointi sekä riskeihin vastaaminen

Kohtuullinen varmuus

- Korkea joskaan ei 100 % varmuus
- Hankitaan siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena olennaista virheellisyyttä...
- ...jotta voitaisiin antaa lausunto siitä, että tilinpäätös on kaikilta olennaisilta osiltaan oikein
- Riskilähtöisyys!



1. Riskien tunnistaminen ja arviointi sekä riskeihin vastaaminen

Tilintarkastusriski

Riski siitä, että tilintarkastaja antaa epäasianmukaisen tilintarkastuslausunnon, vaikka tilinpäätös on olennaisesti virheellinen

Olennaisen virheellisyyden riski

Riski siitä, että tilinpäätös on olennaisesti virheellinen ennen tilintarkastusta

1 Ominaisriski

Liiketapahtumien lajia, tilin saldoa tai tilinpäätöksessä esitettävää tietoa koskevan kannanoton alttius virheellisyydelle

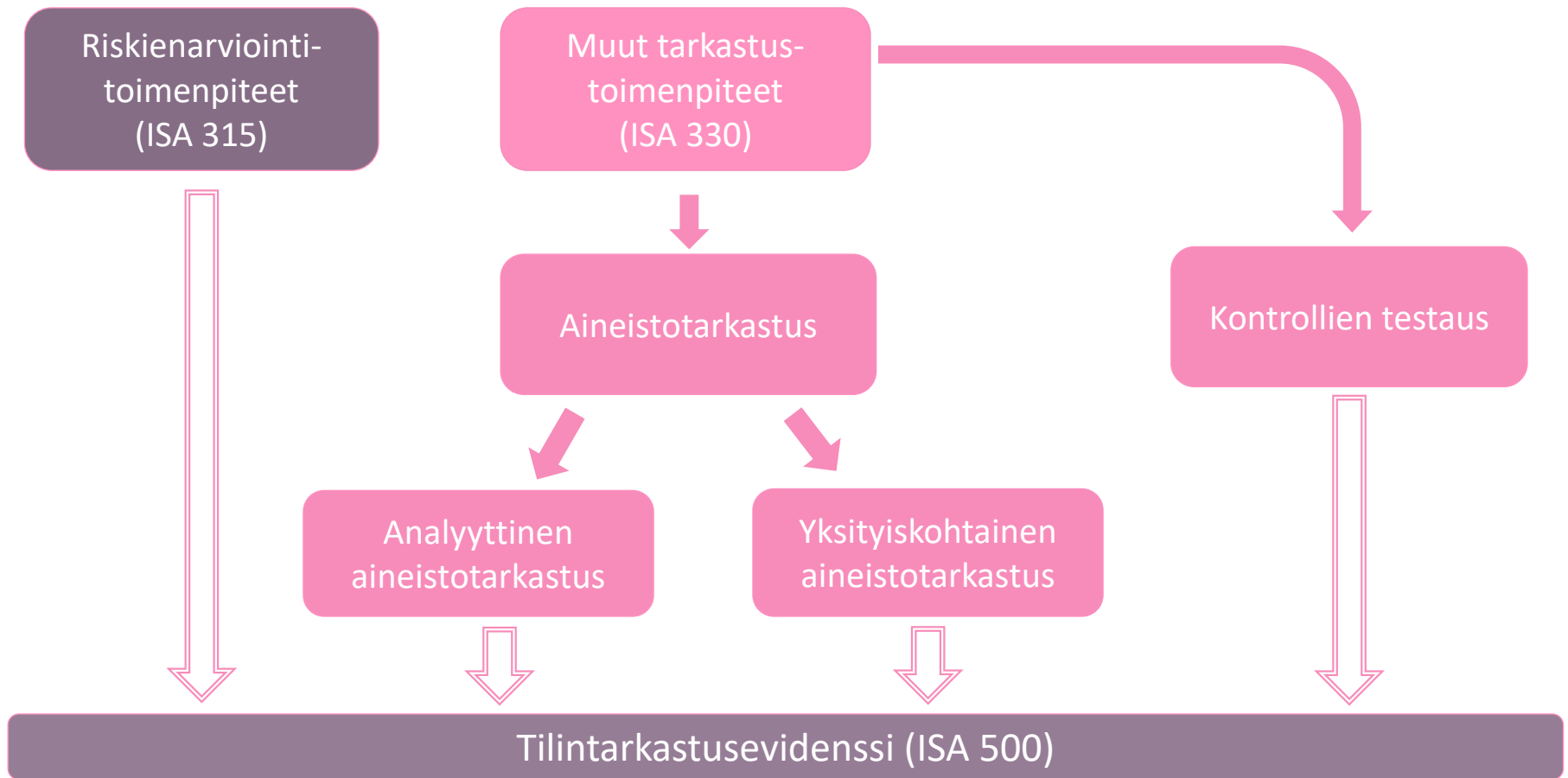
2 Kontrolliriski

Riski siitä, että yhteisön sisäinen valvonta ei estä tai havaitse ja korjaa ajoissa jotakin seikkaa

3 Havaitsemisriski

Riski siitä, ettei tilintarkastaja havaitse olemassa olevaa virheellisyyttä

1. Riskien tunnistaminen ja arviointi sekä riskeihin vastaaminen



1. Riskien tunnistaminen ja arviointi sekä riskeihin vastaaminen

- Riskienarviointitoimenpiteet
 - Tiedustelut
 - Analyttiset toimenpiteet
 - Havainnointi ja yksityiskohtainen tarkastus
- Käsitteiden muodostaminen
 - Yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä
 - Yhteisön sisäisestä valvonnasta
 - Sovellettavasta tilinpäätösnormistosta
- Tieto, kokemus ja ymmärrys karttuu!



>>> Dokumentointi

1. Riskien tunnistaminen ja arviointi sekä riskeihin vastaaminen

Tilinpäätöskannanotot

Johdon esittämiä, tilinpäätökseen sisältyviä väittämiä, joita tilintarkastaja käyttää arvioidessaan eri tyyppisiä mahdollisia virheellisyyksiä, joita saattaa esiintyä.

Tuloslaskelma	Tase	Tilinpäätös
<ul style="list-style-type: none">• Tapahtuminen• Täydellisyys• Oikeellisuus• Katko• Luokittelu	<ul style="list-style-type: none">• Olemassaolo• Oikeudet ja velvoitteet• Täydellisyys• Oikeellisuus, arvostaminen ja kohdistaminen• Luokittelu	<ul style="list-style-type: none">• Esittämistapa

1. Riskien tunnistaminen ja arviointi sekä riskeihin vastaaminen

Terminologiaa

- Kannanotot = Johdon esittämiä tilinpäätökseen sisältyviä väittämiä, jota tilintarkastaja käyttää *arvioidessaan* erityyppisiä *mahdollisia* virheellisyyksiä, joita *saattaa* esiintyä
- ”Soveltuva” kannanotto = ISA ei tunne termiä, mutta PRH käyttää sitä vuosiraportilla. Termiä voidaan käyttää erottamaan toisistaan tuloslaskelman eriin soveltuvat kannanotot ja taseen eriin soveltuvat kannanotot.
- Relevantti kannanotto = Kannanotto, johon liittyy tunnistettu olennaisen virheellisyyden riski.

1. Riskien tunnistaminen ja arviointi sekä riskeihin vastaaminen

- Tilintarkastaja arvioi riskejä tilinpäätöksen tasolla ja kannanottotasolla
- Kun tilinpäätöserään tunnistetaan liittyvän olennaisen virheellisuuden riskiä tietyn kannanoton osalta, kannanotto on ns. relevantti
 - Olennaisen virheellisuuden riskeihin (relevantteihin kannanottoihin) pitää vastata tarkastustoimenpiteillä
- Kaikki kannanotot eivät ole relevantteja kaikissa erissä tai kaikissa toimeksiannoissa
- Kaikkiin olennaisiin eriin (liiketapahtumien laji, tilien saldo tai tilinpäätöstieto) pitää kuitenkin kohdistaa aineistotarkastusta
- HUOM! PRH:n tulkinta relevanteista kannanotoista!
- Riskien tunnistaminen ja arvioiminen dokumentoitava

1. Riskien tunnistaminen ja arviointi sekä riskeihin vastaaminen

Merkittävät riskit

- Edellyttävät erityistä harkintaa tilintarkastuksessa

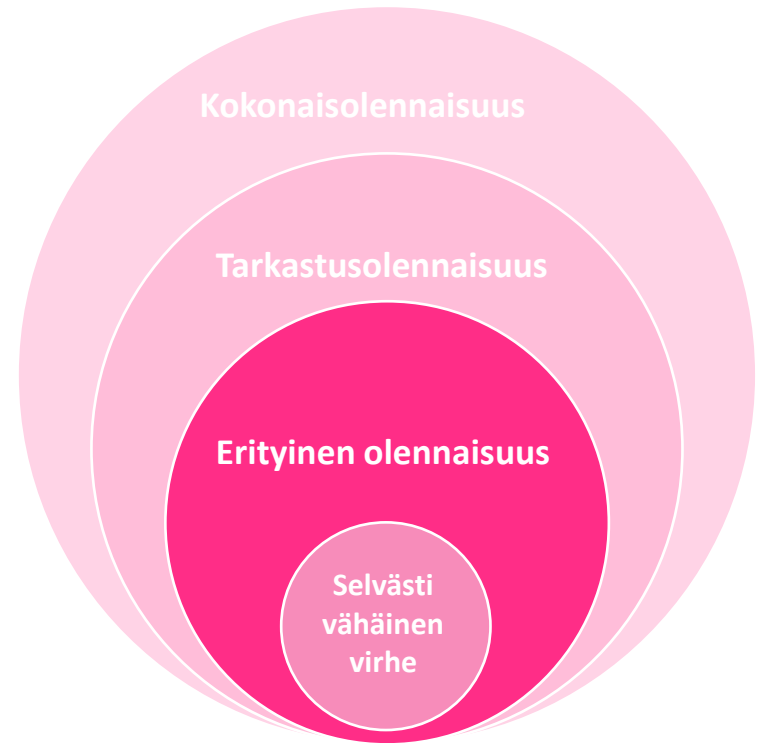
Väärinkäytösriskit

- Tilintarkastajan tavoitteena havaita sekä väärinkäytöksestä että virheestä johtuvat virheellisyydet
 - Väärinkäytösriski tulouttamisen yhteydessä
 - Riski siitä, että johto sivuuttaa kontrolleja
 - Muita?
- Väärinkäytösrisktiin vastaaminen voi vaatia erilaista lähestymistapaa kuin tahattoman virheen riskiin vastaaminen

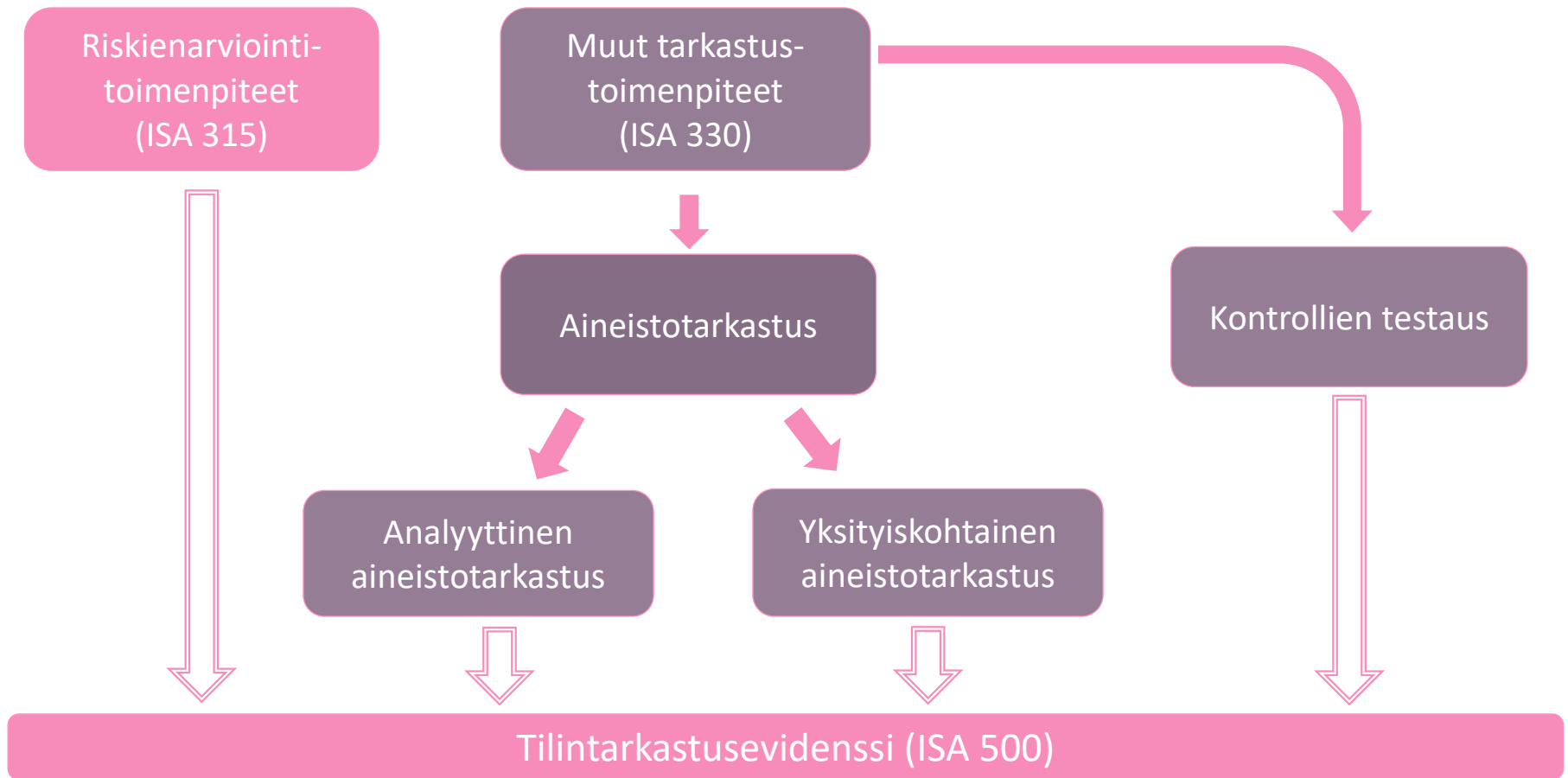
1. Riskien tunnistaminen ja arviointi sekä riskeihin vastaaminen

Olennaisuus

- virheellisyys, joka saattaa vaikuttaa tilinpäätöksen lukijan taloudelliseen päätöksentekoon
- määrälliset ja laadulliset tekijät
- Olennaisuus määritellään suunnitteluvaiheessa
 - tilinpäätökselle kokonaisuutena määritetty olennaisuus
 - tarkastustyössä käytettävä olennaisuus
 - tietyille erille määritetty olennaisuus
 - selvästi vähäpätöinen virhe
- Olennaisuus huomioidaan
 - Tarkastuksen suunnittelussa
 - Tarkastuksen suorittamisessa (mm. kohdistus ja laajuus)
 - Arvioitaessa havaittuja virheitä
 - Raportoinnissa



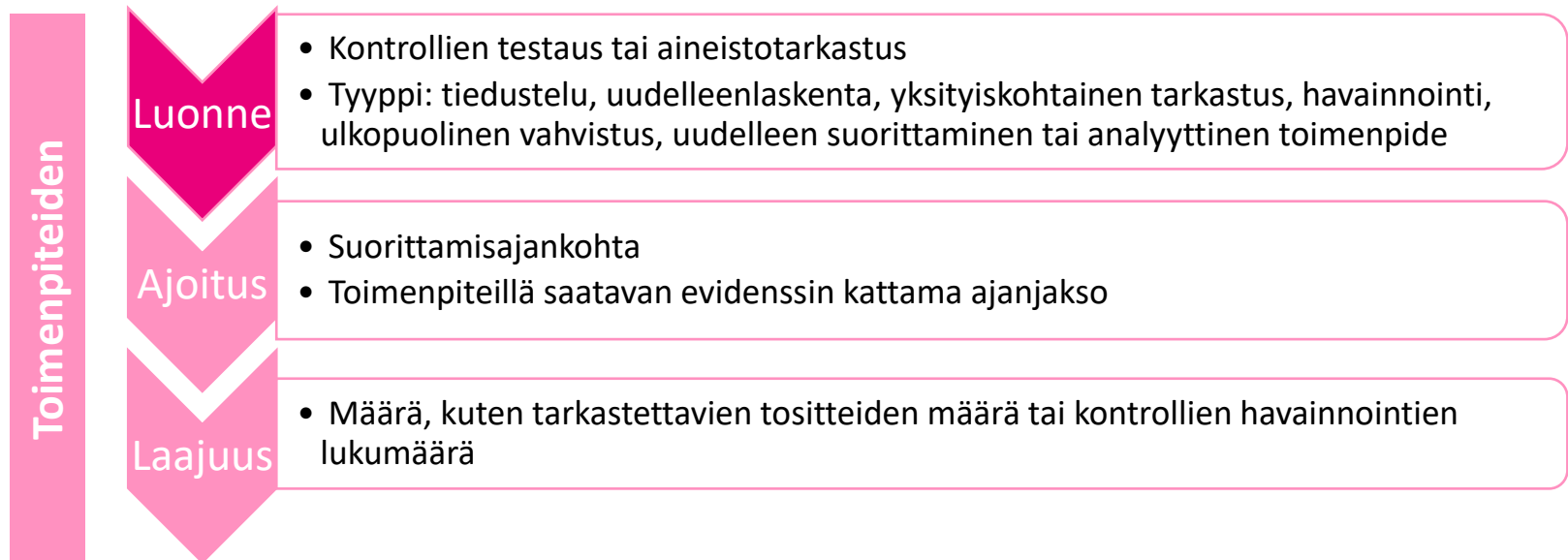
1. Riskien tunnistaminen ja arviointi sekä riskeihin vastaaminen



1. Riskien tunnistaminen ja arviointi sekä riskeihin vastaaminen

Riskeihin kannanottotasolla vastaavat toimenpiteet

- Tarkastuksella vastataan arvioituihin riskeihin



- Mitä suurempi riski, sen vakuuttavampaa evidenssin on oltava!

1. Riskien tunnistaminen ja arviointi sekä riskeihin vastaaminen



Kontrollien testaus

- Kontrolli on asiakkaan sisäisen valvonnan toimenpide, jolla pyritään estämään tai havaitsemaan ja korjaamaan ajoissa virheellisyyksiä taloudellisessa raportoinnissa
- Tilintarkastajan tulee muodostaa käsitys tarkastuksen kannalta relevanteista kontrolleista
- Testaamisen tarkoituksena on arvioida asiakkaan kontrollien toiminnan tehokkuutta tunnistettujen riskien kannalta
 - Jos ei ole mahdollista saada tarpeellista evidenssiä aineistotarkastuksella
 - Jos aiotaan luottaa kontrolleihin
 - Jos on tehokkaampaa testata kontrolleja

1. Riskien tunnistaminen ja arviointi sekä riskeihin vastaaminen



Luonne

Kontrollien testaus

- Tiedustelu yksin ei riitä evidenssiksi kontrollin toimivuudesta
- Yhden tapahtuman seuraaminen ns. läpikulkutestinä (*walk through*) ei riitä evidenssiksi kontrollin toimivuudesta
- Testauksen laajuuteen vaikuttaa mm. kontrollin suorittamisen tiheys ja riski
- Automaattikontrollit vs. manuaalikontrollit
- Testauksen on katettava koko tilikausi, testauksen jälkeisen lopputilikauden osalta saattaa riittää tiedustelu
- Testaus voidaan suorittaa tietyin ehdoin joka kolmas vuosi (merkittävien riskien osalta joka vuosi)

1. Riskien tunnistaminen ja arviointi sekä riskeihin vastaaminen



Aineistotarkastus

- Tulee tehdä jokaiselle olennaiselle erälle (liiketapahtumien laji, tilin saldo tai tilinpäätöksessä esitettävä tieto) riskiarviosta riippumatta
- Yksittäisten tapahtumien tarkastaminen ja analyyttiset tarkastustoimenpiteet
- Tiedustelu yksin ei riitä aineistotarkastukseksi
- Yhden tapahtuman seuraaminen ns. läpikulkutestinä ei riitä aineistotarkastukseksi
- Tarkastuksen on tuotettava evidenssiä koko tilikaudelta
- Aineistotarkastus on lähtökohtaisesti tehtävä tarkastettavalla tilikaudella. Jos hyödynnetään aiemmissa tarkastuksissa hankittua evidenssiä, on varmistuttava relevanssista

1. Riskien tunnistaminen ja arviointi sekä riskeihin vastaaminen



Tarkastuksen tyypit

- Tiedustelut
 - Uudelleenlaskenta
 - Yksityiskohtainen tarkastus
 - Havainnointi
 - Ulkopuolinen vahvistus
 - Uudelleen suorittaminen
 - Analyyttinen toimenpide
- Riskiarvio ja asiakkaan toiminnan tunteminen vaikuttaa siihen, minkälaisia tarkastustoimenpiteitä valitaan ja miten niitä yhdistellään.

1. Riskien tunnistaminen ja arviointi sekä riskeihin vastaaminen



Laajuus

Tarkastustoimenpiteiden laajuus

Tarkastettava vähintään erät

- joihin liittyy olennaista riskiä jonkun kannanoton osalta
- jotka ovat olennaisia

Valintatavat

- a) Kaikkien yksiköiden valinta (100 % tarkastus)
- b) Tiettyjen yksiköiden valinta
- c) Tilastollinen ja ei-tilastollinen otanta

1. Riskien tunnistaminen ja arviointi sekä riskeihin vastaaminen



Laajuus

a) Kaikkien yksiköiden tarkastus

Kaikkien yksiköiden tarkastus voi olla tarkoituksenmukaista esim.

- Kun perusjoukko koostuu muutamista arvoltaan suurista yksiköistä
- On olemassa merkittävä riski, eikä muilla tavoin saada tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tai
- Suuri perusjoukko pystytään tarkastamaan atk-avusteisilla menetelmillä

1. Riskien tunnistaminen ja arviointi sekä riskeihin vastaaminen



Laajuus

b) Tiettyjen yksiköiden valinta perusjoukosta

Valittavat kohteet voivat olla esim.

- Arvoltaan suuret tai keskeiset yksiköt, jotka voivat yksinään aiheuttaa olennaisen virheellisyyden
- Kaikki tietyn rahamäärän ylittävät erät
- Epätavanomaiset yksilöt tai tilinpäätöksessä esitettävät tiedot
- Yksilöt, jotka ovat erityisen alttiita virheellisyydelle
- Yksilöt, joiden avulla testataan tiettyjen kontrollitoimintojen tehokkuutta

1. Riskien tunnistaminen ja arviointi sekä riskeihin vastaaminen



Laajuus

c) Otanta

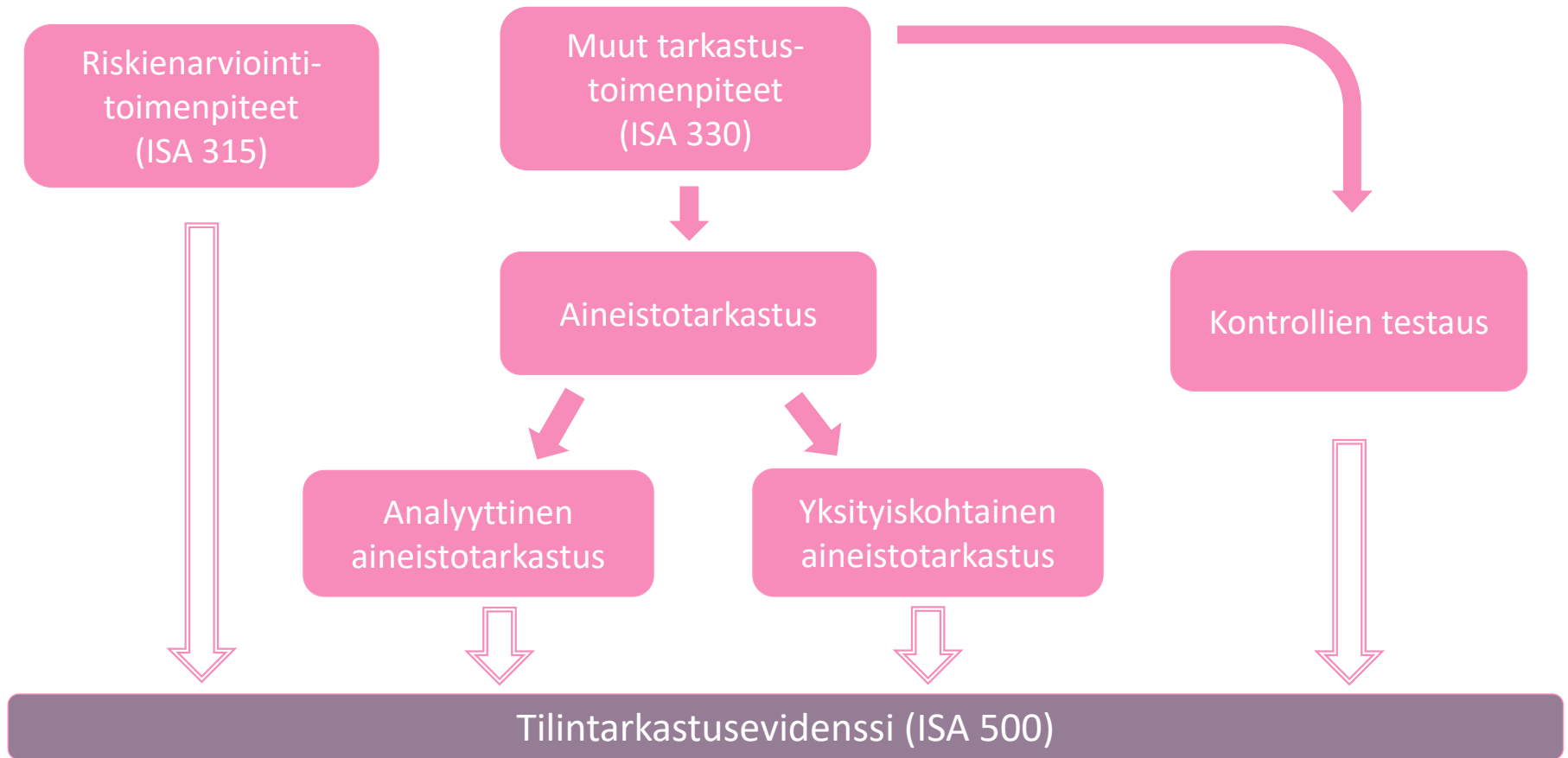
Tilastollinen otanta

- Otos valitaan satunnaisesti, jolloin jokaisella perusjoukkoon kuuluvalla yksiköllä on tiedossa oleva todennäköisyys tulla valituksi.
- Otannan tulosten arvioinnissa ja otantariskin mittaamisessa käytetään todennäköisyysteoriaa.

Ei-tilastollinen otanta

- Otantamenetelmä, joissa ei ole em. tilastollisen otannan ominaisuuksia
- Harkinnanvarainen otanta, perustuu tilintarkastajan ammatilliseen harkintaan

1. Riskien tunnistaminen ja arviointi sekä riskeihin vastaaminen



1. Riskien tunnistaminen ja arviointi sekä riskeihin vastaaminen

Evidenssi = informaatio, jota tilintarkastaja käyttää johtopäätöksensä tekemiseen

- Hankittava tarkoitukseen soveltuva ja **riittävän vakuuttava** evidenssi
- Tilintarkastaja saa pitää tietoa aitona, ellei hänellä ole syytä uskoa päinvastaista
- Tilintarkastajan on arvioitava, kuinka relevanttia ja luotettavaa tilintarkastusevidenssinä käytettävä tieto on.
- Havaitut ristiriitaisuudet ja epäilykset aitoudesta on selvitettävä
- Skeptisyys!



1. Riskien tunnistaminen ja arviointi sekä riskeihin vastaaminen

Evidenssi

- mm. seuraavista toimenpiteistä saadaan keskimääräistä parempaa evidenssiä
 - ulkopuoliset vahvistukset
 - yksityiskohtien tarkastus
 - taloudellisten ja ei-taloudellisten tietojen yhdistäminen tai vertaaminen keskenään
 - kontrollitestausten ja aineistotarkastustoimenpiteiden yhdistelmä
 - evidenssin vahvistaminen toisesta lähteestä saatavalla evidenssillä
- mm. seuraavista toimenpiteistä saadaan harvoin yksinään riittävää evidenssiä
 - tiedustelut
 - analyttiset riskienarviointitoimenpiteet
 - kontrollitestaust
 - asiakkaan tekemän laskelman vertaaminen pääkirjaan
 - myyntilaskun vertaaminen pääkirjaan

1. Riskien tunnistaminen ja arviointi sekä riskeihin vastaaminen

Dokumentointi

- Tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tietoa, johon tilintarkastuskertomus perustuu
- Evidenssi, joka osoittaa, että tilintarkastus on suunniteltu ja suoritettu ISA-standardien vaatimusten mukaisesti
- Tulee laatia riittävä dokumentaatio niin, että kokenut tilintarkastaja pystyy saamaan saman käsityksen
 - suoritettujen toimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta
 - toimenpiteiden tuloksista ja hankitusta evidenssistä
 - tilintarkastuksen aikana tulleista merkittävistä seikoista sekä ammatilliseen harkintaan perustuvista ratkaisuista, joiden perusteella on päädytty johtopäätökseen
- Oikea-aikaista

1. Riskien tunnistaminen ja arviointi sekä riskeihin vastaaminen - dokumentointi

Dokumentointi

Tulee merkitä näkyviin

- ominaispiirteet, jotka yksilöivät tarkastetut seikat
- kuka on suorittanut työn ja milloin tämä työ on valmistunut
- kuka on läpikäynyt tarkastetun työn, milloin ja miten laajasti

1. Riskien tunnistaminen ja arviointi sekä riskeihin vastaaminen - dokumentointi

Esimerkki tositetarkastuksen dokumentoinnista STanssissa

Valmis: ST 14.5.2021

Läpikäyty: RL 14.5.2021

Luonne: Tarkastetaan myyntilaskuja maksuun. Maksupäivä haetaan reskasta, mutta tarkastus tehdään tiliotteelle saakka.

Laajuus: Poimitaan päiväkirjalta sorttaamalla laskuista suurimmat eli kaikki yli 5.000 euron laskut (15 kpl).

Ajoitus: Koko tilikausi. Lisäksi valitaan avoimista myyntisaamisista joitain pienempiä laskuja (ks. mysa-tarkastus).

	summa PK:ssa	maksupäivä	suoritus tiliotteella	ero		johtopäätös
lasku 15	5 384,98	15.2.2020	5 384,98	0,00		ok
lasku 39	6 983,90	5.4.2020	6 983,90	0,00		ok
lasku 51	10 987,00	6.6.2020	9 987,00	1 000,00		laskuun tehty hyvityslasku nro 60, ok
jne.,						

Tarkastetut tositteet voidaan myös merkitä listaan, josta ne on poimittu (esim. pääkirja).

Työpapereihin ei tarvitse liittää kopioita jokaisesta tarkastetusta laskusta!

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

2. Tilintarkastusvalvonnan painopistealueita ja havaintoja

Tilintarkastusvalvonnan painopistealueita ja havaintoja

PRH:n tilintarkastusvalvonnan painopistealueet 2020

- Liikevaihdon tarkastus
- Vaihto-omaisuuden tarkastus
- Riskienarviointi ja suunnitellut toimenpiteet riskeihin vastaamiseksi

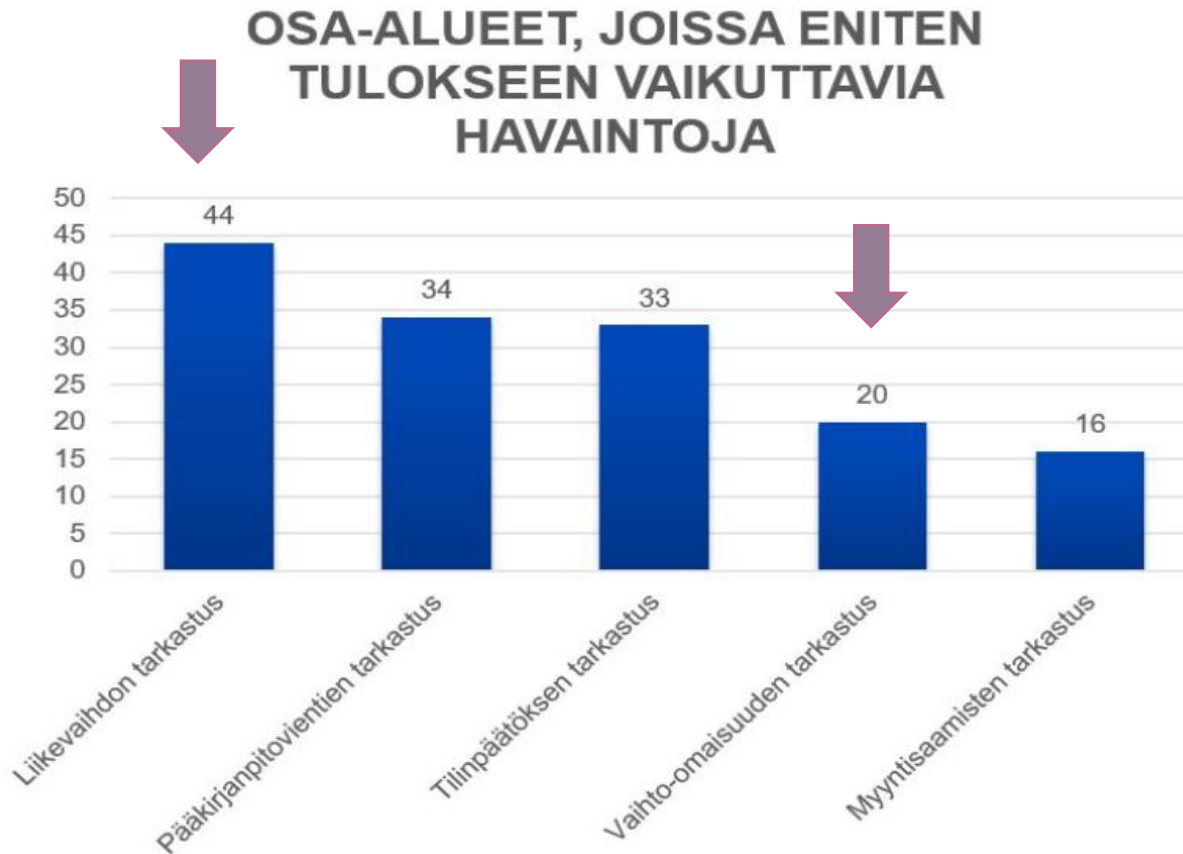
PRH:n tilintarkastusvalvonnan painopistealueet 2021

- Liikevaihdon tarkastus 
- Vaihto-omaisuuden tarkastus 
- Lähipiiriin tai intressitahoihin liittyvien tietojen tarkastus

Painopistealueet ja laaduntarkastuksen käyttämiä lomakkeita löytyy tilintarkastusvalvonnan nettisivuilta:

https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tilintarkastuksenlaatu/tilintarkastajien_laaduntarkastus/laaduntarkastusten_painopistealueet_0.html

Tilintarkastusvalvonnan painopistealueita ja havaintoja 2020



Tilintarkastusvalvonnan painopistealueita ja havaintoja 2020

Esimerkkejä laaduntarkastuksen havainnoista liittyen liikevaihtoon

- *Tilintarkastajan hankkima evidenssi liikevaihdon **tapahtumisesta, oikeellisuudesta, katkosta ja täydellisyydestä** ei ole todennettavissa.*
- *Tilintarkastajan suorittamat toimenpiteet liikevaihdon **tapahtumiselle** ovat suppeat. Toimenpiteitä liikevaihdon **katkon** tarkastamiseksi ei ole tehty.*
- ***Tilikauden aikaista** liikevaihdon tarkastusta ei ole dokumentaation perusteella todennettavissa muun kuin **läpikulkutestin** yhteydessä yhden myyntilaskun ja joulukuun **katkon** tarkastuksen osalta.*
- *Dokumentaatiosta ei selviä tilintarkastajan liikevaihdon tarkastukseen kohdistamat tarkastustoimenpiteet, joten liikevaihdon tarkastuksesta **kannanotoittain** kuten **tapahtumisesta, oikeellisuudesta ja täydellisyydestä** saatua evidenssiä ei voi arvioida.*
- *Liikevaihdon **katkon** tarkastus ei ole todennettavissa seuraavan tilikauden alun osalta.*

Tilintarkastusvalvonnan painopistealueita ja havaintoja 2020

Esimerkkejä laaduntarkastuksen havainnoista liittyen vaihto-omaisuuteen

- *Tilintarkastaja ei ole osallistunut varaston **inventointiin**, eikä hän ole suorittanut **vaihtoehtoisia** tarkastustoimenpiteitä. Tilintarkastaja ei ole tarkastanut varaston arvostusta. Täten tilintarkastaja ei ole saanut riittävää evidenssiä vaihto-omaisuuden **olemassaolosta ja arvostuksesta** tilinpäätöshetkellä.*
- *Tilintarkastajan **on inventoinut** tuotteita kesäkuussa, mutta saldoja ei ole täsmäytetty tilinpäätöshetkeen, joten jää epävarmuutta vaihto-omaisuuden **olemassaolosta** saadun evidenssin määrästä. Dokumentaatio ei myöskään sisällä **yksityiskohtaista** tietoa inventoiduista tuotteista tai määristä. Lisäksi jää epävarmuutta varaston **arvostuksen** tarkastuksesta ja sen kattavuudesta.*
- *Vaihto-omaisuuden **olemassaolon ja arvostuksen** tarkastus ei ole todennettavissa.*

3. Vaihto-omaisuuden tarkastus – teoriasta käytäntöön

3. Vaihto-omaisuuden tarkastus – teoriasta käytäntöön

- ISA-standardien skaalautuvuushaaste on vahvasti läsnä myös vaihto-omaisuuden tarkastuksessa
- ISA 501 määrittelee vaihto-omaisuuden tarkastusta
 - Jos vaihto-omaisuus on tilinpäätöksen kannalta olennainen, tilintarkastajan on hankittava ”tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä” vaihto-omaisuuden olemassaolosta ja tilasta (ISA 501.4). Epäolennaiseen vaihto-omaisuuteen ei ole välttämätöntä kohdistaa tarkastusta.
 - Tilintarkastaja hankkii evidenssin vaihto-omaisuuden olemassaolosta olemalla läsnä fyysisesti inventoinnissa, jos se on käytännössä mahdollista (ISA 501.4a). Tämä voi tapahtua tilinpäätöspäivänä tai muuna ajankohtana. Jos inventointi tapahtuu muulloin kuin tilinpäätöspäivänä, tilintarkastajan on tehtävä toimenpiteitä kohdistuen inventointipäivän ja tilinpäätöspäivän väliseen aikaan (ISA 501.4).

3. Vaihto-omaisuuden tarkastus – teoriasta käytäntöön

- Jos tilintarkastaja ei pysty ennalta-arvaamattomien olosuhteiden vuoksi olemaan läsnä inventoinnissa, on hänen tehtävä fyysisiä laskentoja tai havainnoitava laskennan suorittamista jonain muuna ajankohtana. Lisäksi inventointipäivän ja tilinpäätöspäivän väliseen aikaan on kohdistettava tarkastustoimenpiteitä. (ISA 501.6)
- Jos tilintarkastajan ei ole mahdollista olla fyysisesti läsnä inventoinnissa, hänen on suoritettava vaihtoehtoisia toimenpiteitä (ISA 501.7). Läsnä oleminen voi estyä siksi, että tilintarkastajan turvallisuus voisi vaarantua (ISA 501.A12).
- Jos tilintarkastaja ei voi suorittaa sellaisia vaihtoehtoisia toimenpiteitä, joista hän saisi riittävästi tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä, pitää hänen mukauttaa lausuntoaan ISA 705 -standardin mukaisesti (ISA 501.7).
- Standardi antaa ohjeita myös sellaisen vaihto-omaisuuden osalta, joka on kolmannen osapuolen hallinnassa ja määräysvallassa. (ISA 501.8)

3. Vaihto-omaisuuden tarkastus – teoriasta käytäntöön

- Liiketoiminnan ja vaihto-omaisuuden tunteminen
 - Olennaisen virheellisyyden riskit
 - Mistä vaihto-omaisuus koostuu
 - Kiertonopeus
 - Sisäinen valvonta
 - Fyysisen inventoinnin ajankohta
 - Varastokirjanpito
 - Minkälainen järjestelmä vai onko järjestelmää ylipäätään?
- Riskien arviointi
 - Läsnäolo vastaa olemassaolon kannanottoon
 - Vaihtoehtoiset tavat olla läsnä?
 - Haastattelut ja analyttisyys
 - Väärinkäytösrisiki

3. Vaihto-omaisuuden tarkastus – teoriasta käytäntöön

- Inventaariin osallistuminen ja arviointi sekä havainnointi laskentamenetelmistä, ohjeistuksesta, inventaarion suorittamisesta ja tulosten syöttämisestä tapahtuu seuraamalla, havainnoimalla ja haastatteleamalla
 - Onko yhtiöllä kirjallinen inventaario-ohjeistus ja noudatetaanko sitä?
 - Havainnointi noudatetaanko ohjeita, tai miten inventointi tapahtuu ylipäätään
 - Millä tavoin yhteisössä varmistetaan, että kaikki nimikkeet tulevat tilikauden aikana inventoiduksi?
 - Ketkä vastaavat fyysisestä inventaariosta, onko laskentaa jaettu vastuualueittain?
 - Sisältääkö inventaarilistaus nimikkeiden saldot?
 - Kuinka toimitaan, jos havaitaan eroja laskennassa. Lasketaanko nimikkeet uudelleen? Laskeeko sama henkilö nimikkeet uudelleen?
 - Kuka syöttää inventaarion saldot varastokirjanpitoon?
 - Kuinka toimitaan inventaarierojen osalta?

3. Vaihto-omaisuuden tarkastus – teoriasta käytäntöön

- Onko fyysinen laskenta toteutettu järjestelmällisesti? Tuleeko kaikki nimikkeet lasketuksi?
- Sisältyykö varaston nimikkeisiin epäkurantteja eriä? Havainnointi! / Hitaasti kiertävät?
- Onko tuotanto pysäytetty inventaarion ajaksi, tai kuinka on huomioitu materiaalikäyttö inventoitaessa?
- Kuinka on huomioitu saapuva ja lähtevä tavara?
- Säilötäänkö varastossa eriä, jotka omistaa kolmas osapuoli?
- Onko kuljetusta odottava tavara erotettu varastossa omalle alueelleen? Entä miten huomioitu inventaariossa? Toimitusehdot?
- Raaka-aineet, keskeneräinen tuotanto ja valmistuotteet. Millä tavoin huomioitu inventoidessa. Mikä tekijä varmistaa, että KET:ssä olevat raaka-aineet on purkautunut raaka-ainevarastosta ja toisaalta valmistuotteissa olevat saldot eivät sisälly enää KET:iin.

3. Vaihto-omaisuuden tarkastus – teoriasta käytäntöön

- Yksityiskohtaiset tarkastuslaskennat
 - Tavoitteena saada varastolistaus otantaa varten ennen inventaarioon osallistumista
 - Osallistumisen ajoitus. Hyvä mennä ennen inventaarion päättymistä, jotta voidaan tarkkailla laskentaa ja prosessia. Mutta toisaalta ei aivan inventaarin alkuun, jotta inventointituloksia on jo saatavilla.
 - Laskennalla on harvoin mahdollista saada laajaa kattavuutta varaston arvosta. Tästä syystä laskentaa kohdennetaan varaston arvon kannalta merkittävimpiin nimikkeisiin. (Listalta lattialle - evidenssi olemassaolosta)
 - Arvoltaan merkittävimpien nimikkeiden lisäksi on suositeltavaa käyttää myös pistokoeotantaa.
 - Otokoko vaatii aina ammatillista harkintaa.
 - Lattialta listalle pistokokeet (evidenssiä inventaariluettelon täydellisyydestä).
 - Varaston luonne huomioitava esim. sora- ja kivi, eläimet ym. ym.
 - Omia laskentatuloksia verrataan varaston arvoon sekä inventointi tuloksiin. Myös lattialta listalle valinnassa syytä löytää nimikkeitä, jotka on jo inventoitu, jotta saadaan evidenssiä siitä, että inventointiprosessiin / laskentatuloksiin voidaan luottaa.
 - Inventoinnin lopullisten tulosten täsmäyttäminen tilinpäätöksessä esitettyyn vaihto-omaisuuteen.

3. Vaihto-omaisuuden tarkastus – teoriasta käytäntöön

- Vaihtoehtoiset tarkastustoimenpiteet olemassaolon varmistamiseksi ISA 501.7
- Mikäli tilintarkastajan ei ole mahdollista olla läsnä inventaariossa, tulee vaihto-omaisuuden olemassaololle löytää evidenssiä vaihtoehtoisin tarkastusmenetelmin.
- Valittavia tarkastustoimenpiteitä on harkittava aina tapauskohtaisesti
- Näitä ovat mm.:
 - Ostotositteiden läpikäynti, löytyykö varastonimikkeille ostotapahtumia ennen tilinpäätöshetkeä?
 - Myyntitapahtumien läpikäynti, löytyykö varastonimikkeille myyntitapahtumia tilinpäätöspäivän jälkeen?
 - Alkaneen kauden tapahtumat - analyttinen
 - Analyttiset toimenpiteet, varastonarvo vs toinen ajankohta vs myyntien ja ostojen suhde
 - Haastattelut johdon kanssa inventaarion suorittamisesta.
 - Inventaarierojen läpikäynti.

3. Vaihto-omaisuuden tarkastus – teoriasta käytäntöön

- Vaihto-omaisuuden ollessa olennainen erä tilinpäätöksen kannalta, olemassaolon lisäksi on saatava evidenssiä vaihto-omaisuuden arvostamisen oikeellisuudesta
 - Millä tavoin vaihto-omaisuudessa olevat nimikkeet on arvostettu?
 - Selvitettävä arvostamistapa: painotettu keskihinta, first in first out tms. Toisaalta useimmiten päästään riittävään varmuuteen vertaamalla tilikauden viimeisimpiä ostotapahtumia varastonimikkeen arvoon.
 - Varaston arvon testaaminen ostotapahtumien tietoja vastaan
 - Arvon vertaaminen myyntitapahtumia vastaan. Esim. autokauppa ja tilikauden päättymisen jälkeiset myyntitapahtumat.
 - Epäkuranttiusvähennysten asianmukaisuus haastatteluin.
 - Varastonkiertonopeuksien analysointi. Hitaasti kiertävien nimikkeiden käsittely.
 - Analyttiset toimenpiteet. Esim. myyntikate vertailu edelliseen vuoteen. (Mikäli myyntikate pienentynyt edelliseen vuoteen verrattuna, indikoiko tarvetta alaskirjauksille tai onko tarvetta testata myyntihintatietoja vastaan arvostusta)
 - Toimialan huomioiminen tarkastuksessa.

3. Vaihto-omaisuuden tarkastus – teoriasta käytäntöön

- Vaihto-omaisuus laaduntarkastusten painopistealueena
- ” Tilintarkastajan on hankittava evidenssiä vaihto-omaisuuden olemassaolosta ja tilasta joko osallistumalla inventaariin tai suorittamalla korvaavia toimenpiteitä, jotka antavat vastaavan tasoisen evidenssin. Kuten muissakin tarkastustoimenpiteissä, myös inventaariin osallistumisessa tilintarkastajan tulee kiinnittää huomiota siihen, että tarkastuslaskennalla saadaan riittävästi tilintarkastusevidenssiä. Tämä voi käytännössä tarkoittaa esimerkiksi sitä, että valitaan tarkastuslaskentaan arvokkaimpia nimikkeitä tai riittävän suuri määrä eri nimikkeitä. ”
- ”Inventointiin on mahdollista osallistua käytännön syistä muuna ajankohtana kuin tilinpäätöspäivänä. Tilintarkastajan on tällöin hankittava evidenssiä siitä, onko inventointiajankohdan ja lopullisen vaihto-omaisuusluettelon ajankohdan välillä tapahtuneet vaihto-omaisuusmäärien muutokset kirjattu asianmukaisesti. Tämä voi tapahtua esimerkiksi vertaamalla ja täsmäyttämällä tarkastushetken mukaiset saldotiedot tilikauden lopun saldotietoihin ja suorittamalla aineistotarkastustoimenpiteitä ajankohtien välisen ajan kattamiseksi.”

3. Vaihto-omaisuuden tarkastus – teoriasta käytäntöön

- Vaihto-omaisuutta koskeneet useat havainnot ovat PRH:n mukaan liittyneet siihen ettei olemassaoloon ja/tai arvostukseen oltu kohdistettu lainkaan tilintarkastustoimenpiteitä.
 - Onko vain täsmäytetty inventaarilista kirjanpitoon?

PRH:n esimerkkejä:

1. Vaihto-omaisuus, 1,1 miljoonaa euroa, ylittää 54-kertaisesti tilintarkastajan määrittämän kokonaisolennaisuuden ja on 47% taseen loppusummasta. Vaihto-omaisuus koostuu pääosin keskeneräisestä tuotannosta. Dokumentaation perusteella tilintarkastaja ei ole kohdistanut vaihto-omaisuuteen tarkastustoimenpiteitä.
2. Vaihto-omaisuus, 507 tuhatta euroa, ylittää 25-kertaisesti tilintarkastajan määrittämän kokonaisolennaisuuden. Dokumentaation perusteella tilintarkastaja ei ole osallistunut vaihto-omaisuuden inventaariin eikä suorittanut vaihtoehtoisia toimenpiteitä hankkiakseen evidenssiä vaihto-omaisuuden olemassaolosta ja tilasta. Dokumentaation perusteella ei voida todentaa, onko tilintarkastaja tarkastanut vaihto-omaisuuden arvostusta.

3. Vaihto-omaisuuden tarkastus – teoriasta käytäntöön

3. Tilintarkastaja on ollut läsnä kaupan myyntitavaravaraston inventoinnissa, mutta dokumentaation perusteella hän ei ole suorittanut tarkastuslaskentaa eikä varmistunut siitä, että kaikki tuoteryhmät on inventoitu. Tarkastuksessa ei ole suoritettu vaihtoehtoisia toimenpiteitä myyntituotevaraston olemassaolon tai tarkastuksessa käytettyjen varastolistojen täydellisyyteen ja oikeellisuuteen liittyen. Tarkastusdokumentaatiosta ei käy ilmi, että tilintarkastaja olisi tarkastanut myyntitavaravaraston arvostusta esimerkiksi vertaamalla varastosaldoja ostolaskuille tai tehden muita, korvaavia, toimenpiteitä. Tilintarkastaja ei ole saanut riittävästi evidenssiä myyntituotevaraston olemassaolosta ja arvostuksesta.

4. Vaihto-omaisuus ylittää 9-kertaisesti tilintarkastajan määrittämän kokonaisolennaisuuden ja on 43% taseen loppusummasta. Dokumentaation perusteella vaihto-omaisuus on kolmannen osapuolen hallinnassa. Tilintarkastaja ei ole hankkinut evidenssiä vaihto-omaisuuden olemassaolosta ja tilasta esimerkiksi pyytämällä kolmannelta osapuolelta vahvistusta sen hallussa olevasta vaihto-omaisuudesta.

3. Vaihto-omaisuuden tarkastus – teoriasta käytäntöön

5. Keskenkäiset tuotteet ylittää tilintarkastajan asettaman tarkastusolennaisuuden yli kaksinkertaisesti. Myös valmiit tuotteet ylittää tarkastusolennaisuuden. Dokumentaation perusteella tilintarkastajan ainoat eriin kohdistuvat tarkastustoimenpiteet ovat täsmäytykset varastoerittelyihin. Tilintarkastaja ei ole kohdistanut tarkastustoimenpiteitä kyseisten erien olemassaoloon ja arvostukseen.

6. Vaihto-omaisuuden arvo ylittää 5-kertaisesti tilintarkastajan määrittelemän kokonaisolennaisuuden. Vaihto-omaisuuden olemassaolosta ja arvostuksesta ei ole saatu riittävää määrää tilintarkastusevidenssiä. Tilintarkastaja on dokumentoinut osallistuneensa inventaariin noin tunnin ajan, mutta ei ole suorittanut itse tarkistuslaskelmia. Tilintarkastaja ei ole myöskään tehnyt vaihtoehtoisia toimenpiteitä sen varmentamiseksi, että vaihto-omaisuus tilinpäätöksessä on olemassaolon osalta olennaisin osin oikein.

3. Vaihto-omaisuuden tarkastus – teoriasta käytäntöön

7. Vaihto-omaisuuden arvo ylittää 8-kertaisesti tilintarkastajan määrittelemän kokonaisolennaisuuden. Olemassaolon tarkastuksessa on seuraavia puutteita:

- Inventaariin on osallistuttu, mutta inventaarissa on tarkastettu ainoastaan 2 nimikettä, joka ei ole riittävä otoskoko varaston koko ja nimikkeiden määrä huomioiden.
- Inventoiduista nimikkeistä toista ei ole löytynyt varastolistalta, mutta tilintarkastaja ei ole ryhtynyt toimenpiteisiin, kuten arvioinut virheen suuruutta ja tarvittaessa arvioinut sitä suhteessa koko perusjoukkoon, josta evidenssiä on ollut tarkoitus saada.

Arvostuksen tarkastuksessa on seuraavia puutteita:

- Tilintarkastaja ei ole tehnyt aineiden ja tarvikkeiden arvostukseen kohdistuvia toimenpiteitä, vaikka ne ylittävät kokonaisolennaisuuden 5-kertaisesti.
- Tilintarkastaja ei ole tarkastanut varaston arvostusta esimerkiksi vertaamalla varastosaldoja ostolaskuille tai tekemällä muita korvaavia toimenpiteitä. Varaston arvostuksesta ei ole saatu evidenssiä.
- Keskeneräisten töiden arvostuksesta on todettu, mistä eri osista keskeneräisen työn arvo koostuu, mutta perusteita ei ole tarkastettu eikä arvioitu. Erä ylittää kokonaisolennaisuuden 3-kertaisesti. Keskeneräisten töiden osalta ei ole saatu evidenssiä. Ei ole todennettavissa, että varaston olemassaolosta tai arvostuksesta olisi saatu tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

3. Vaihto-omaisuuden tarkastus – teoriasta käytäntöön

8. Vaihto-omaisuuden arvo ylittää 71-kertaisesti tilintarkastajan määrittelemän kokonaisolennaisuuden.

Puutteet olemassaolon tarkastuksessa:

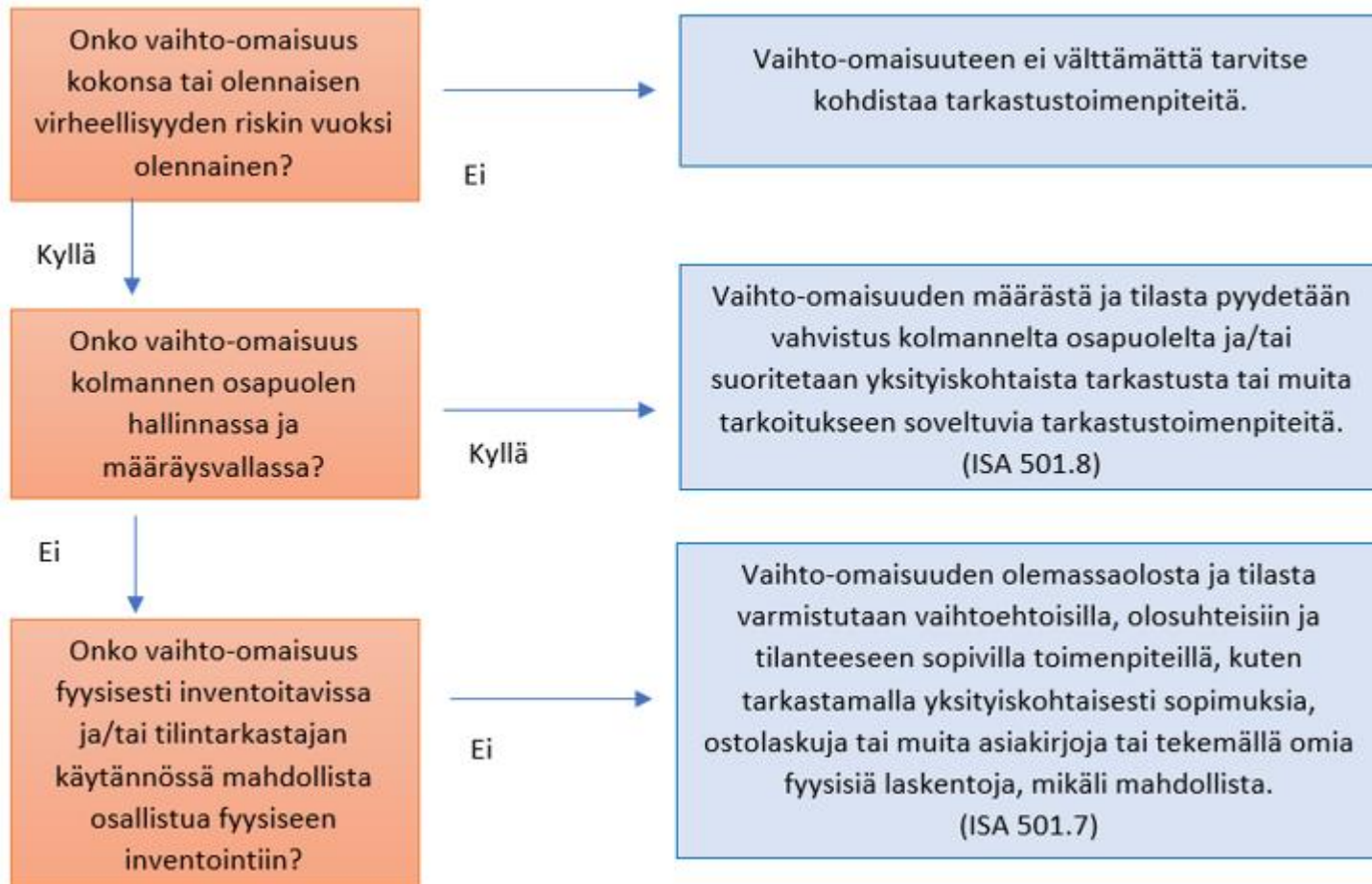
- Inventaarin johtaminen tilinpäätöshetkeen ei ole todennettavissa.
- Täsmäytys varastokirjanpidon ja kirjanpidon välillä puuttuu, jolloin tehtyä toimenpidettä ei ole sidottu kirjanpitoon.
- Inventaarieroja on havaittu huomattava määrä (38%:ssa inventoituja nimikkeitä), mutta tilintarkastaja ei ole arvoinut virheen määrää joko yksittäisen nimikkeen osalta ja/tai koko siihen perusjoukkoon suhteutettuna, josta evidenssiä on ollut tarkoitus saada.

3. Vaihto-omaisuuden tarkastus – teoriasta käytäntöön

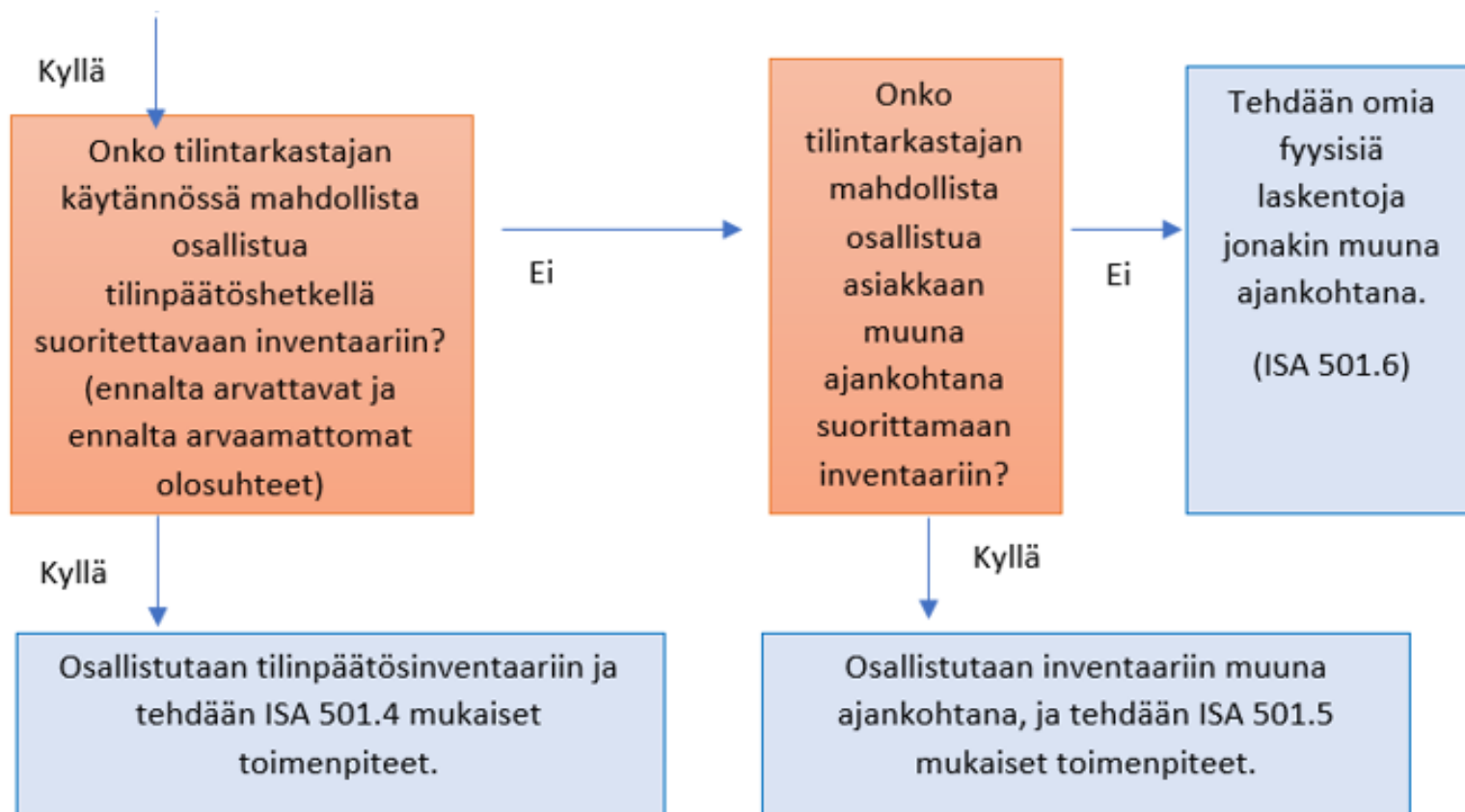
9. Vaihto-omaisuus ylittää tilintarkastajan asettaman kokonaisolennaisuuden yli 10-kertaisesti. Tarkastettavan yhtiön tilikausi on päättynyt 30.9.2018 ja tilintarkastuskertomus on annettu 18.12.2018. Kaikki tarkastuksen kohteena olevaan tilikauteen kohdistuvat tilintarkastustoimenpiteet on suoritettava ennen tilintarkastuskertomuksen antamista. Tilintarkastaja on suorittanut tarkastuslaskentaa kahteen varastonimikkeeseen kohdentuen 19.12.2018 eli tilintarkastuskertomuksen antamisen jälkeen. Vaihto-omaisuuden olemassaolosta ja tilasta ei ole saatu evidenssiä tarkastuksen kohteena olevalta tilikaudelta.

10. Yhtiön vaihto-omaisuus, 30 tuhatta euroa, muodostuu keskeneräisistä töistä. Erä ylittää tilintarkastajan määrittämän olennaisuuden viisinkertaisesti. Tilintarkastaja on määrittänyt työpapereissaan vaihto-omaisuuden riskitason kohtalaiseksi. Tilintarkastaja on verrannut vaihto-omaisuutta analyyttisesti tilikausien välillä. Tilintarkastaja ei ole kiinnittänyt arvioinnissaan huomiota siihen, että edellisen vuoden tilinpäätöksessä ei ole ollut vaihto-omaisuutta lainkaan. Tilintarkastaja ei ole suorittanut mitään jatkotarkastustoimenpiteitä. Hän ei ole selvittänyt, onko tarkastuskohde muuttanut käytäntöjään tilikaudella. Tilintarkastaja ei ole hankkinut evidenssiä vaihto-omaisuuden oikeellisuudesta.

3. Vaihto-omaisuuden tarkastus – teoriasta käytäntöön



3. Vaihto-omaisuuden tarkastus – teoriasta käytäntöön



3. Vaihto-omaisuuden tarkastus – teoriasta käytäntöön

- Suomen tilintarkastajat ry:n suositus ”Vaihto-omaisuuden inventaariin osallistuminen muuna kuin tilinpäätöspäivänä”
- Tehdään ”normaalit” toimenpiteet:
 - Johdon antamien inventaariohjeiden ja sen luomien inventaarin tuloksia ja valvontaa koskevien menettelytapojen arvioiminen
 - Johdon luomien laskentamenettelyiden suorittamisen havainnointi
 - Vaihto-omaisuuden yksityiskohtainen tarkastus
 - Tarkistuslaskentojen tekeminen
 - Lattialta listalle
 - Listalta lattialle

3. Vaihto-omaisuuden tarkastus – teoriasta käytäntöön

- Tarkastustoimenpiteet liittyen inventaarin ja tilinpäätöspäivän välisiin varastotapahtumiin. Miten voi saada evidenssiä?
 - Jos inventaariin osallistutaan muulloin kuin tilinpäätöshetkellä, tulee inventaarin ja tilinpäätöksen välinen aika kattaa ns. siltatoimenpiteillä, koska tilinpäätöshetken saldoista ei saada riittävää evidenssiä muuna ajankohtana tehtävillä toimenpiteillä.
 - Siltatoimenpiteiden luonne ja laajuus riippuvat muun muassa tilintarkastajan tekemästä vaihto-omaisuuden olemassaoloa koskevasta olennaisen virheellisuuden riskiarviosta sekä inventaariin osallistumisen ja tilinpäätöshetken välisestä ajasta. Mikäli riskiarvio on korkea ja/tai ajanjakso pitkä, tulee kysymykseen suurempi määrä yksityiskohtaisempia siltatoimenpiteitä. Lähtökohtaisesti se, että tilintarkastaja suunnittelee luottavansa inventaariin liittyviin asiakkaan kontroleihin ja testaa niitä, alentaa olennaisen virheellisuuden riskiä. Siltatoimenpiteiden on hyvä sisältää sekä analyyttisiä että aineistotarkastustoimenpiteitä.
 - Mitä korkeammaksi olennaisen virheellisuuden riski on arvioitu ja mitä pidempi ajanjakso on katettavana, sitä laajemmat ja yksityiskohtaisemmat siltatoimenpiteet tulevat kyseeseen. Nämä seikat kannattaa huomioida tarkastuksen suunnitteluvaiheessa, kun inventaariin osallistumisen ajankohtaa harkitaan.

3. Vaihto-omaisuuden tarkastus – teoriasta käytäntöön

- Inventaari- ja tilinpäätöshetken saldojen vertaaminen
- Analyttiset aineistotarkastustoimenpiteet
- Varastomäärien vertaaminen nimiketasolla inventaari- ja tilinpäätöspäivän välillä
 - Läpijuoksutus pistokokein
- Varastoon saapumisten ja varastosta ottojen määrien vertaaminen edellisvuoden vastaavaan ajanjaksoon
- Varaston kiertonopeuden analysoiminen inventaaripäivän ja tilinpäätöspäivän välillä ja vertaaminen edellisvuoden vastaavaan ajanjaksoon
- Myyntikatteen vertailu inventaaripäivän ja tilinpäätöspäivän välillä sekä edellisvuoden vastaavaan ajanjaksoon
- Yksittäisten tapahtumien testaaminen

3. Vaihto-omaisuuden tarkastus – teoriasta käytäntöön

- Dokumentointi
 - Prosessikuvaus
 - Arvostusperiaatteet
 - Laskentaperiaatteet
 - Pistokoeotanta
 - Vertailulaskelma koko varaston arvoon
 - Havaittujen virheiden projisointi koko varaston arvoon
- Erityistä huomioita, jos osallistutaan muulloin kuin inventaaripäivänä
- Stanssi esimerkki

3. Vaihto-omaisuuden tarkastus – teoriasta käytäntöön

Varauman sisältävä lausunto

Olemme tilintarkastaneet X Oy:n (y-tunnus 1234567-8) tilinpäätöksen tilikaudelta 1.1.–31.12.20XX. Tilinpäätös sisältää taseen, tuloslaskelman ja liitetiedot.

Lausuntonamme esitämme, että lukuun ottamatta kertomuksemme Varauman sisältävän lausunnon perustelut -osiossa kuvatun seikan mahdollisia vaikutuksia vertailulukuihin tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti ja täyttää lakisääteiset vaatimukset.

Varauman sisältävän lausunnon perustelut

Koska meidät valittiin yhtiön tilintarkastajiksi tilinpäätöspäivän jälkeen, emme pystyneet havainnoimaan fyysistä inventointia tilinpäätöspäivänä, emmekä pystyneet varmistumaan vaihto-omaisuusmääristä vaihtoehtoisilla tavoilla. Tästä johtuen emme ole pystyneet selvittämään olisiko mahdollisesti ollut tarpeellista tehdä oikaisuja vaihto-omaisuuteen sekä tuloslaskelmaan.

3. Vaihto-omaisuuden tarkastus – teoriasta käytäntöön

Varauman sisältävä lausunto

Olemme tilintarkastaneet X Oy:n (y-tunnus 1234567-8) tilinpäätöksen tilikaudelta 1.1.–31.12.2020. Tilinpäätös sisältää taseen, tuloslaskelman ja liitetiedot.

Lausuntonamme esitämme, että lukuun ottamatta kertomuksemme Varauman sisältävän lausunnon perustelut -osiossa kuvatun seikan mahdollisia vaikutuksia vertailulukuihin tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti ja täyttää lakisääteiset vaatimukset.

Varauman sisältävän lausunnon perustelut

Tilikauden 1.1.-31.12.2019 tilintarkastaja on antanut ehdollisen lausunnon koskien yhtiön vaihto-omaisuuden arvostusta. Tilikaudelta 1.1.-31.12.2020 vaihto-omaisuudesta on liitetty kirjanpitoon raportit, joista selviää vaihto-omaisuuden kokonaisarvo tilinpäätöshetkellä. Raporteista ei selviä vaihto-omaisuuden kappalemääriä eikä yksikköhintoja. Tästä johtuen emme ole pystyneet selvittämään olisiko mahdollisesti ollut tarpeellista tehdä oikaisuja vaihto-omaisuuteen sekä tuloslaskelmaan.

4. Liikevaihdon tarkastus – teoriasta käytäntöön

4. Liikevaihdon tarkastus – teoriasta käytäntöön

Miksi liikevaihto ja sen tilintarkastus on tärkeää?

Asiakkaan kannalta

- ✓ Yksi suurimmista tuloslaskelman eristä
- ✓ Tärkeä avainluku ja mukana monen tunnusluvun laskennassa
- ✓ Perustana monille maksulle ja palkkioille
- ✓ Vaikuttaa yrityksen kokoluokkaan (KPL)

Tilintarkastajan kannalta

- ✓ Vaikuttaa tilintarkastusvelvollisuuteen
- ✓ Yksilöllinen erä ja usein työläs tarkastettava
- ✓ Oletusarvoisesti liittyy väärinkäytösriskiä
- ✓ PRH:n laaduntarkastuksen painopistealue jo monena vuotena



4. Liikevaihdon tarkastus – teoriasta käytäntöön

Käsityksen muodostaminen liikevaihdosta mm.

- **Tuotteet ja asiakkaat** – mitä ja kenelle myydään? > mm. riippuvuus muutamasta asiakkaasta, tuotevalikoimaan liittyvät riskit, myyntisaamisten ikääntyminen
- **Liikevaihtovirrat** > riskit erilaisia, voidaanko tehdä samoja toimenpiteitä kaikille virroille?
- **Tuloutus ja toimitusehdot** > monimutkaisuus, vaikutusta mm. katkoriskiinkin
- **Maksutavat** > myydäänkö paljon käteisellä? miten laskutus tapahtuu?
- **Prosessit, kontrollit ja tietojärjestelmät** > millaisia tietojärjestelmiä liikevaihtoon liittyy? miten liikevaihto syntyy, kirjataan ja siirtyy pääkirjalle osakirjanpidoista (automaattisuus/manuaalisuus)? Täsmäytykset? Miten myyntitapahtumat näkyvät pääkirjalla? Työnjako ja vaaralliset työyhdistelmät? Onko insentiiviä vääristellä liikevaihtoa?

4. Liikevaihdon tarkastus – teoriasta käytäntöön

Liikevaihtoon liittyvät riskit ja kannanotot

Tilintarkastaja arvioi erilaisia virheitä, joita liikevaihdossa saattaa esiintyä.

Liikevaihto voi olla virheellinen eri tavoin:

- Tilinpäätökseen kirjattu liikevaihto ei ole oikeasti tapahtunut tai se on jonkun muun yhtiön liikevaihtoa - **tapahtuminen**
- Kaikkea tapahtunutta myyntiä ei ole kirjattu tilinpäätökseen - **täydellisyys**
- Liikevaihto on kirjattu väärään euromäärään - **oikeellisuus**
- Liikevaihto on kirjattu väärälle kaudelle – **katko** (molemmiin puolin)
- Liikevaihto on muuta tuottoa tai siitä on netotettu jotain asiaan kuulumatonta - **luokittelu**
- Liikevaihto ja siihen liittyvät liitetiedot on väärin esitetty tilinpäätöksessä, tilinpäätös ei anna niiden osalta oikeaa ja riittävää kuvaa - **esittäminen**

4. Liikevaihdon tarkastus – teoriasta käytäntöön

Merkittävä väärinkäytösrisi tulouttamisen yhteydessä

- Taustaoletus (ISA): suuri osa vilpillisestä taloudellisesta raportoinnista liittyy tuottojen kirjaamiseen
 - tuloutukseen liittyy oletusarvoisesti merkittävä väärinkäytösrisi
- Kumottavissa tietyin ehdoin
 - dokumentoitava perustelut
- Jos tunnistat väärinkäytösrisin:
 - Rajaa riski mahdollisimman täsmällisesti, kuten liikevaihtovirta ja kannanotto
 - Muodosta käsitys siihen liittyvistä kontroleista
 - Jos luotat kontroleihin, testaa ne joka vuosi
 - Suorita riittävästi ja oikeanlaista tarkastusta
 - Kommunikoij johdon kanssa



4. Liikevaihdon tarkastus – teoriasta käytäntöön

Liikevaihdon riskeihin vastaaminen tarkastustoimenpiteillä

- Käsitys asiakkaasta ja riskiarviot kannanottotasolla vaikuttavat toimenpiteisiin
- Toimenpiteet suunniteltava niin, että ne vastaavat riskeihin kannanottotasolla
- Millaisia toimenpiteitä on tehokasta ja järkevää tehdä? Mistä saadaan oikeanlaista ja riittävää evidenssiä?

4. Liikevaihdon tarkastus – teoriasta käytäntöön



Riskeihin vastaaminen kannanottotasolla

Tapahtuminen – onko kirjanpidossa oleva myynti todella tapahtunut?

- Millaisia ovat asiakkaan omat kontrollit?
- Onko myynnistä saatu maksu?
- Voidaanko myynnistä (tai saamisesta) saada tai onko siitä tehokasta pyytää vahvistus? (malli myyntisaamisten vahvistuspyynnöstä luentoaineiston lopussa)
- Onko myynnistä olemassa sopimus tai tilaus?
- Onko myyntitapahtuma kirjautunut osakirjanpitoon/kassaan asianmukaisesti? Löytyvätkö kaikki pääkirjanpidossa olevat myyntitapahtumat osakirjanpidosta?

4. Liikevaihdon tarkastus – teoriasta käytäntöön



Täydellisyys – onko kaikki myynti kirjautunut kirjanpitoon?

- Millaisia ovat asiakkaan omat kontrollit?
- Onko pankkitilejä, joita ei ole taseessa?
- Paljastaisiko kateanalyysi puuttuvan myynnin?
- Onko kaikki sopimusten tai tilausten mukaiset myynnit kirjattu?
- Onko myyntitapahtuma kirjautunut osakirjanpitoon/kassaan asianmukaisesti?
Löytyvätkö kaikki osakirjanpidossa olevat myyntitapahtumat pääkirjanpidosta?

4. Liikevaihdon tarkastus – teoriasta käytäntöön



Oikeellisuus – onko myynti kirjattu oikeaan euromäärään?

- Millaisia ovat asiakkaan omat kontrollit?
- Onko käytössä hinnasto tai jonkun päättävän elimen päätös hinnasta?
- Tulevatko hinnat kassajärjestelmästä automaattisesti?
- Onko myynnistä saatu reskontran mukainen maksu?
- Onko myyntitapahtuma kirjautunut osakirjanpitoon/kassaan asianmukaisesti ja siirtynyt pääkirjanpitoon asianmukaisesti?

4. Liikevaihdon tarkastus – teoriasta käytäntöön

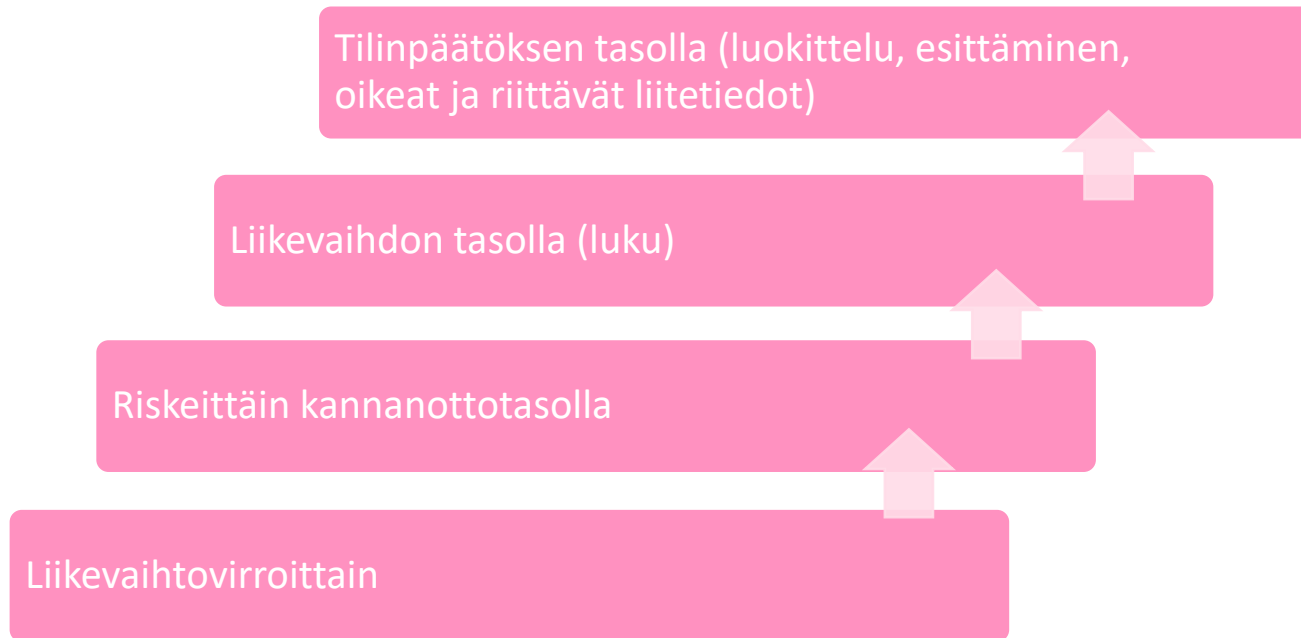
Katko – onko myynti kirjattu oikealle tilikaudelle?

- Millaisia ovat asiakkaan omat kontrollit?
- Millaisia toimitusehtoja asiakkaalla on ja onko vastaanotosta olemassa ”vahvistusta”?
- Onko myynnistä olemassa lähetysasiakirjoja?
- Näkyykö toimituspäivä varastojärjestelmästä ja/tai laskusta?
- Onko myyntitapahtuma kirjautunut osakirjanpitoon/kassaan asianmukaisesti ja siirtynyt pääkirjanpitoon oikealle kaudelle?
- Onko riski ennenaikaisessa tulouttamisessa vai myöhään tulouttamisessa?



4. Liikevaihdon tarkastus – teoriasta käytäntöön

Johtopäätös liikevaihdon oikeellisuudesta tehdään ”alhaalta ylös”



4. Liikevaihdon tarkastus – teoriasta käytäntöön

Käytännön ongelmia liikevaihdon tarkastamisessa

- Jokaisen asiakkaan liikevaihto tarvitsee oman tarkastussuunnitelman
- Erikoiset ja uudet ansaintatavat: miten asiakas saa tiedot kirjanpitoon ja miten itse varmistuu liikevaihdon kannanotoista?)
- Kirjaustavat vaihtelevat ja näkyvät pää- ja päiväkirjalla eri tavoin
- Tarkastuksessa hyödynnettävät raportit ja tiedostomuodot
- Kontrolleja ei ole tai ne ovat hyvin epämuodollisia tai silmämääräisiä
- Iso erä, paljon tapahtumia, mikä riittää?

4. Liikevaihdon tarkastus – teoriasta käytäntöön

PRH:n liikevaihtoa koskevien havaintojen perusteella eniten korjattavaa;



Kannanotot –

Toimeksiannossa relevantit kannanotot



Ajoitus –

koko tilikauden huomioiminen + tarvittaessa alkuvuosi (katko)



Laajuus –

kaikkien olennaisten liikevaihtovirtojen ja tilien tarkastus



Dokumentointi - yksityiskohtien riittävä dokumentointi, punainen lanka riskiarviosta tarkastukseen

4. Liikevaihdon tarkastus – teoriasta käytäntöön

Esimerkkejä liikevaihdon tarkastuksesta STanssissa dokumentoituna

1	huonekaluvalmistaja	Täsmäytyskontrollin testaus
		Yksityiskohtainen maksuun tarkastus (LV + mysa)
		Katkon tarkastus
2	hoituhuonetoimittaja	Sopimusten tarkastus
		Katkon tarkastus
3	Koulutusmyynti	Maksuun tarkastus tilikauden tilillepanojen kautta
		Maksuun tarkastus vastatilianalyysin avulla
4	AsOy	Vastikkeiden tarkastus
5	Kiinteistö	Vuokrien atk-avusteinen tarkastus ja analyttinen tarkastus
6	-	Vahvistuspyyntömalli
7		Ulkopuolinen vahvistus myyntisaamisista
8	-	Kassaraportit

4. Liikevaihdon tarkastus – teoriasta käytäntöön

Liikevaihtomuistoja...

- Kahvikonevuokrausta; kiinteä kk-vuokra / myynnin määrään perustuva vuokra (+käteisen käsittely ja siihen liittyvä väärinkäytösriske)
- IT-yhtiö / infrayhtiö: osatuloutettavia projekteja, pienempiä projekteja ja ylläpitomaksuja
- Hammaslääkäri: useita toimipisteitä, yhteiset hinnat, erilaisia maksutapoja
- Kantaverkkoyhtiö: aiemmin 3 kk arvio > mittaamisen nopeutuminen ja automatisoituminen
- Jäsenyhdistyksiä: kiinteitä jäsenmaksuja, liikevaihdon ja hlöstön määrän perusteella laskettavia jäsenmaksuja, sijoitustuottoja, avustuksia jne.
- Levikintarkastus: yhtiökokouksen päättämät hinnat, vuosisopimukset
- Lääkemyyntiyhtiö: ainoastaan provisio liikevaihtoa
- Lehtimyynti: laskutus manuaalisesta automaattiseksi, myös tilintarkastus automatisoitui
- Tilausravintola: tilaisuusmyynti, ”tempaukset”
- Asianajotoimisto: myyntisaamiset kertyy, kun caset venyy ja odotetaan vakuutuskorvauksia > kuranttius?
- Konserni; isännöintiä, remonttipalveluita, rakennuttamispalveluita huoneisto- ja kiinteistövuokrausta sekä konsernin sisäisiä veloituksia > oma tarkastussuunnitelma jokaisen yhtiön liikevaihdolle

5. Yhteenveto

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

Tämän aineiston levittäminen sähköisesti tai muutoin kolmansien henkilöiden käyttöön on ehdottomasti kiellettyä. Kaikki väärinkäytökset tutkitaan.

Loppuentti!

Kirjoita vastaus itsellesi ylös!

Oikea rivi esitetään lopuksi.

Kysymys 1

Mikä on riskien tunnistamisen ja arvioimisen merkitys tilintarkastuksessa?

- a) Ne toimivat pohjana asiakaskestelulle
- b) Ne toimivat pohjana tarkastuksen suunnittelulle ja suorittamiselle
- c) Riskeillä ei ole merkitystä tilintarkastuksessa

Kysymys 2

Mihin liikevaihdon kannanottoihin on aina kohdistettava tarkastustoimenpiteitä?

- a) Vain liikevaihdon katko on aina tarkastettava
- b) Kaikkiin liikevaihdolle ”soveltuviin” kannanottoihin (TÄY, TAP, ARV, KAT, LUO ja ESI)
- c) Niihin kannanottoihin, joihin tilintarkastajan arvion mukaan liittyy olennaisen virheellisyyden riskiä

Kysymys 3

Mitä tarkastustoimenpiteiden dokumentoinnin ei tarvitse sisältää?

- a) Kopiot kaikista tarkastetuista tositteista
- b) Tarkastettujen tositteiden yksilöiminen
- c) Koska toimenpiteet tehtiin ja kuka ne teki

Kysymys 4

Mikä on yleensä paras tapa saada evidenssiä vaihto-omaisuuden olemassaolosta ja kunnosta?

- a) Ulkopuolisen vahvistus
- b) Otannalla tehty tarkastuslaskenta
- c) Inventaariin osallistuminen

Kysymys 5

Mikä seuraavista kannanotoista ei ”sovellu” vaihto-omaisuudelle?

- a) Täydellisyys
- b) Tapahtuminen
- c) Arvostaminen

Kysymys 6

Mikä seuraavista voi usein tuottaa yksinään riittävästi evidenssiä liikevaihdon tapahtumisesta?

- a) Tiedustelu johdolta
- b) Myyntitapahtumien tarkastaminen tiliotteelle
- c) Yhden myyntitapahtuman läpikulkutesti

Kysymys 7

Mikä seuraavista pitää paikkansa?

- a) Kaikista olennaisista tilinpäätöseristä on aina tarkastettava kaikki ”soveltuvat” kannanotot
- b) Kaikkiin olennaisiin tilinpäätöseriin on tehtävä jotain aineistotarkastusta
- c) Kaikkiin olennaisiin tilinpäätöseriin liittyy aina olennaisen virheellisyyden riski

Kysymys 8

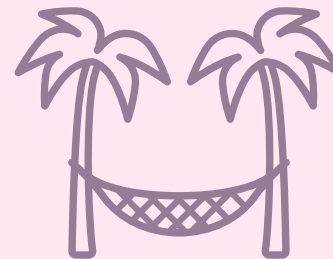
Mikä seuraavista ei pidä paikkansa?

- a) Inventaarissa on tehtävä tarkastuslaskentoja käyttämällä otantaa
- b) Jos inventaariin osallistutaan 1 kk ennen tilinpäätöspäivää, viimeisen kuukauden tapahtumiin pitää kohdistaa jonkinlaista tarkastusta
- c) Inventaarin sijasta voidaan tietyissä tilanteissa tehdä ns. korvaavia toimenpiteitä

Oikeat vastaukset

1. b)
2. c)
3. a)
4. c)
5. b)
6. b)
7. b)
8. a)

Hyvää kesää!



Riitta Laine
KHT, tilintarkastusasiantuntija
Suomen Tilintarkastajat ry
Twitter: [@riitta_i_laine](#)
p. 09 7552 2011

Teemu Laitinen
HT, toimitusjohtaja
SYS Audit Oy
Twitter: [@Kuittiniilo](#)
p. 050 3850192

S SUOMEN

T TILINTARKASTAJAT

Rakennamme luottamusta.

110 vuotta tilintarkastusta Suomessa.