



SEINÄJOEN AMMATTIKORKEAKOULU
SEINÄJOKI UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Elisa Läärä

Toiminnanohjausjärjestelmät osana vaihto-omaisuuden tilintarkastusta

Opinnäytetyö

Kevät 2021

SeAMK Liiketalous ja kulttuuri

Tradenomi (AMK, Liiketalous)



SEINÄJOEN AMMATTIKORKEAKOULU

Opinnäytetyön tiivistelmä

Koulutusyksikkö: SeAMK Liiketoiminta ja kulttuuri

Tutkinto-ohjelma: Liiketalouden tutkinto-ohjelma

Tekijä: Elisa Läärä

Työn nimi: Toiminnanohjausjärjestelmät osana vaihto-omaisuuden tilintarkastusta

Ohjaaja: Tuulia Potka-Soininen

Vuosi: 2021

Sivumäärä: 46

Liitteiden lukumäärä: 1

Tässä opinnäytetyössä tarkastellaan vaihto-omaisuuserään liittyviä virhemahdollisuuksia sekä riskejä sille, että tilintarkastajan antama lausunto on väärä. Opinnäytetyön tutkimuskysymyksiä ovat, miten varmistetaan, että vaihto-omaisuuserä on tilinpäätöksessä oikein, ja mitä lisähaasteita toiminnanohjausjärjestelmät tuovat vaihto-omaisuuden tilintarkastukselle. Työssä perehdytään vaihto-omaisuuden tilintarkastamiseen sekä tekijöihin, joista voi aiheutua virheellisyyksiä vaihto-omaisuuserään.

Tämän opinnäytetyön teoreettisessa viitekehyksessä tarkastellaan tilintarkastusriskejä, vaihto-omaisuuden tilintarkastamista ja toiminnanohjausjärjestelmiä. Opinnäytetyö toteutettiin tapaustudkimuksena, ja tutkimuksen kohteena oli Suomessa toimiva tukkukauppa, jolla on käytössään integroitu ERP-järjestelmä. Tutkimuksen aineisto kerättiin kahdella teemahaastattelulla. Aineiston analysoinnissa käytettiin teoriaohjaavaa analyysia, jossa yhdistyvät aineistolähtöinen analyysi ja valmiit mallit.

Saatujen tutkimustulosten perusteella vaihto-omaisuuserän oikeellisuuden varmistamiseksi tilintarkastajan tulee hankkia riittävästi tarkoituksenmukaista tilintarkastusevidenssiä tilintarkastuksen kannanottoja kohden. Toiminnanohjausjärjestelmät voivat olla hyvinkin erilaisia, ja tilintarkastajalta vaaditaan perusymmärrystä järjestelmien toiminnasta, jotta mahdolliset virheet voidaan havaita. Tutkimuksen myötä kohdeyrityksen toiminnanohjausjärjestelmässä havaittiin ristiriita, johon voitiin puuttua. Valvontaympäristön arviointi ja kontrollitoimintojen testaus ovat myös olennaisia vaiheita vaihto-omaisuuserän oikeellisuuden varmentamisessa.

¹ Asiasanat: vaihto-omaisuus, tilintarkastus, ERP-järjestelmät

SEINÄJOKI UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Thesis abstract

Faculty: School of Business and Culture

Degree programme: Business Management

Author: Elisa Läärä

Title of thesis: ERP systems as a part of auditing stocks

Supervisor: Tuulia Potka-Soininen

Year: 2021

Number of pages: 46

Number of appendices: 1

The aim of this study was to examine the potential for error in stocks, and the risk of the statement made by the auditor being false. The research questions in this thesis are how to ensure that the stocks are correct in financial statements, and what challenges ERP systems bring to auditing stocks.

The theoretical framework of this thesis examines audit risks, auditing stocks, and ERP systems. The thesis was carried out as a case study, and the subject of the study was a Finnish wholesaler using an integrated ERP system. The data from the study was collected through two semi-structured interviews. Theory-guided analysis was used to analyse the data.

Based on the results, in order to ensure the accuracy of the stocks, the auditor should acquire sufficient and appropriate audit evidence by the statement of the audit. ERP systems may differ from another, and a basic understanding of how these systems work is essential for the auditor, so that possible mistakes can be discovered. The thesis revealed a conflict in the company's ERP system, which was resolved. The study shows that assessing the control environment and testing of the control actions are also an essential part in certifying the accuracy of stocks.

¹ Keywords: stocks, audit, ERP systems

SISÄLTÖ

Opinnäytetyön tiivistelmä	2
Thesis abstract	3
SISÄLTÖ	4
Kuva-, kuvio- ja taulukkuuettelo	6
1 JOHDANTO	7
1.1 Tutkimuksen taustaa	7
1.2 Aiemmat tutkimukset	8
1.3 Työn tarkoitus ja rakenne	9
2 TILINTARKASTUSRISKIT	11
2.1 Riskien jaottelu	11
2.2 Tilintarkastuksen tavoitteet	13
2.3 Tilintarkastustoimenpiteet	14
3 VAIHTO-OMAISUUDEN TILINTARKASTAMINEN	16
3.1 Vaihto-omaisuuden määritelmä	16
3.2 Kannanotot	16
3.3 Varastokontrollien testaaminen	18
3.4 Inventaari	20
4 TOIMINNANOHJAUSJÄRJESTELMÄT	22
4.1 Määritelmä	22
4.2 ERP-järjestelmien käyttö	22
4.3 Taloushallinto ERP-järjestelmien osana	24
5 TUTKIMUSMENETELMÄT JA AINEISTO	25
5.1 Tutkimusmenetelmän valinta	25
5.2 Tutkimusaineisto	26
5.3 Aineiston analysointi	27
5.4 Tutkimuksen luotettavuus	28
6 TUTKIMUSTULOKSET	29
6.1 Olemassaolo	29
6.2 Oikeellisuus	33

6.3 Arvostus	35
6.4 Oikeudet ja vastuut.....	37
7 JOHTOPÄÄTÖKSET	39
LÄHTEET	43
LIITTEET	46

Kuva-, kuvio- ja taulukkoluettelo

Kuvio 1. Tilintarkastusriskien jaottelu	12
Kuvio 2. Liiketoimintoprosessi yksiköittäin	23
Kuvio 3. Varastoprosessin kulku.....	30
Kuvio 4. Prosessista muodostuvat tositteet.	32

1 JOHDANTO

Liiketoiminnan luonteesta riippuen vaihto-omaisuus on yksi taseen suurimmista eristä ja siksi vaihto-omaisuus on yksi tilintarkastuksen kohteista. Toiminnanohjausjärjestelmät saattavat olla keskenään hyvinkin erilaisia ja sisältää eri tietoja sekä tapoja siitä, miten tietoa syötetään järjestelmiin. Tämän vuoksi on oleellista tutkia, millaisia virhemahdollisuuksia toiminnanohjausjärjestelmät sallivat. Virheet voivat aiheuttaa vaihto-omaisuuden väärin arvostamista. Toiminnanohjausjärjestelmät tuottavat vaihto-omaisuuteen liittyvää tietoa, joten on tärkeää tarkastella, mitä lisähaasteita esimerkiksi järjestelmien toiminnan ymmärtämisestä voi koitua tilintarkastajalle.

1.1 Tutkimuksen taustaa

Kansainvälisten tilintarkastusstandardien (International Federation of Accountants [jäljempänä IFA] & Suomen tilintarkastajat 2018, 332–334) mukaan tilintarkastus suoritetaan, jotta varmistutaan siitä, onko tilinpäätös laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. Tilintarkastaja varmentaa, antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan tarkastuskohteen taloudellisesta asemasta sekä toiminnan tuloksesta. Tilintarkastajan tulee hankkia kohtuullinen varmuus siitä, sisältyykö tilinpäätökseen kokonaisuutena arvioiden väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä. Mikäli kohtuullista varmuutta ei pystytä hankkimaan, tilintarkastajan tulee jättää tilintarkastuskertomuksessaan lausunto antamatta tai luopua toimeksiannosta. (IFA & Suomen tilintarkastajat 2018, 332–334.) Kansainvälisissä tilintarkastusstandardeissa (ISA 200) virheellisyys määritellään erona tilinpäätöksessä esitetyn rahamäärän, luokittelun tai esitetyn tiedot osalta. Virheellisyyksiä voi johtua väärinkäytöksestä tai virheestä. (IFA & Suomen tilintarkastajat 2018, 336.)

Tilintarkastajan on huolehdittava suorittamansa tarkastuksen laadusta sekä osallistuttava Patentti- ja rekisterihallituksen (PRH) määrittämiin laaduntarkastuksiin. Laaduntarkastusten tavoitteena on valvoa tilintarkastusyhteisöjen sekä tilintarkastajien itsensä suorittaman laadunvalvonnan asianmukaisuutta. (Patentti- ja rekisterihallitus 2019b.) PRH:n tehtävänä on tarkastaa, että tilintarkastus on suoritettu tilintarkastuslain ja muiden säännösten sekä hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Lisäksi PRH varmistaa, että johtopäätöksen sekä annetun tilintarkastuskertomuksen taustalla on riittävästi tarkoituksen mukaista tilintarkastusevidenssiä. Henkilötilintarkastajalle tehdyn laaduntarkastuksen lopputulos on joko hyväksytty tai hylätty. Laaduntarkastusta jatketaan, mikäli kummankaan tulosluokan kriteerit eivät täyty.

Dokumentoinnin puuttuminen ja tilintarkastuskertomuksessa annettu selvästi virheellinen lausunto ovat esimerkkejä, jotka johtavat laaduntarkastuksen hylätyyn tulokseen. (Patentti- ja rekisterihallitus 2020b.)

Vaihto-omaisuuden tarkastus on vuoden 2021 laaduntarkastusten painopistealueena (Patentti- ja rekisterihallitus 2021b). Vuoden 2020 laaduntarkastuksen raportissa laaduntarkastuksen tulokseen vaikuttavia havaintoja tehtiin lähes kaikissa tilintarkastuksen vaiheissa. Kehityskohteita havaittiin erityisesti liikevaihdon ja vaihto-omaisuuden tilintarkastamisessa. Suurimmat puutteet havaittiin tilintarkastustoimenpiteiden ja -evidenssin todennettavuudessa. (Patentti- ja rekisterihallitus 2021a.) Vaihto-omaisuus oli myös vuoden 2020 laaduntarkastuksen painopistealueena, mikäli vaihto-omaisuuden arvo oli olennainen. Vuoden 2020 laaduntarkastuksessa ilmeni, että vaihto-omaisuuden tarkastukseen liittyen tehtiin 40 havaintoa, joka oli noin 44 % laaduntarkastetuista toimeksiannoista. Laaduntarkastuksessa tehdyt havainnot liittyivät tilintarkastustoimenpiteiden puuttumiseen olemassaolon ja arvostuksen osalta. Esimerkiksi tarkastuksessa ilmeni, ettei tilintarkastaja ollut dokumentaation perusteella kohdistanut vaihto-omaisuuteen tarkastustoimenpiteitä, vaikka vaihto-omaisuuden arvo oli ylittänyt tilintarkastajan määrittämän kokonaisolennaisuuden 54-kertaisesti. Lisäksi laaduntarkastuksissa tehtiin havaintoja tarkastustoimenpiteiden alhaisesta kattavuudesta sekä siitä, ettei tilikaudella tehtyjä tilintarkastustoimenpiteitä ollut johdettu tilinpäätöshetkeen. Esimerkiksi tilintarkastaja oli osallistunut inventaariin mutta inventaarissa oli tarkastettu vain 2 nimikettä, mikä ei ollut riittävä otoskoko tarkastuskohteen varaston kokoon ja nimikkeiden määrään nähden. Toisena esimerkkinä laaduntarkastuksessa ilmeni, ettei tilintarkastaja ollut verrannut varastosaldoja ostolaskuihin tai suorittanut vastaavia toimenpiteitä, joilla olisi hankittu evidenssiä varaston arvostuksesta. (Patentti- ja rekisterihallitus 2020a.)

1.2 Aiemmat tutkimukset

Vaihto-omaisuuden tilintarkastamista on tutkittu aiemmin opinnäytetöissä sekä pro gradu -tutkielmissa. Hannula (2020) tutki opinnäytetyössään taloushallinnon järjestelmiä tilintarkastajan näkökulmasta. Tutkielmassaan hän selvitti, mitä vaikutuksia digitalisuudella on tilintarkastukseen. Hannulan tutkimustuloksista ilmeni, että taloushallinnon järjestelmien kehitys ja käyttäjäystävällisyys ovat mahdollistaneet tilintarkastuksen rutiinitoimenpiteiden suorittamisen aiempaa nopeammin. Tutkielman mukaan tilintarkastajilla on kuitenkin haasteita

järjestelmien toiminnallisuuksien ymmärtämisessä. Hannulan tutkielman mukaan suurin osa haastatelluista tilintarkastajista kokee sähköisistä järjestelmistä saatavan tilintarkastusevidenssin luotettavammaksi, kuin paperisesta aineistosta saatavan tilintarkastusevidenssin.

Lahden (2016) opinnäytetyössä tutkittiin vaihto-omaisuuden tarkastamisen haasteita tilintarkastajan näkökulmasta. Hänen tutkielmassaan haastateltiin tilintarkastajia ja selvitettiin, mitä ongelmia vaihto-omaisuuden tarkastamisessa on yleisesti ja kannanottojen tasolla. Lahden tutkielman tuloksissa ilmeni, että vaihto-omaisuuden tilintarkastuksen haasteisiin kuuluvat esimerkiksi epäkuranttien tuotteiden alaskirjaukset ja vaarallisten työyhdistelmien havainnointi. Tutkielmaan osallistuvilla tilintarkastajilla oli eriäviä mielipiteitä inventaariin osallistumisen tärkeydestä.

Pekkisen (2010) pro gradu -tutkielmassa selvitettiin vaihto-omaisuuden tarkastamiseen liittyvää tilintarkastusriskiä vertailemalla FAS- ja IFRS-tilinpäätösnormistoja. Tutkielmassa selvitettiin, eroavatko näiden mukaisesti laadittujen tilinpäätösten tilintarkastusriskit toisistaan. Tutkielmassa ei havaittu eroja tilinpäätösnormistojen välillä.

1.3 Työn tarkoitus ja rakenne

Opinnäytetyön tarkoituksena on selvittää, miten voidaan varmistua siitä, että vaihto-omaisuuserä on tilinpäätöksessä oikein. Vaihto-omaisuutta tarkastellaan tilintarkastuksen kannanottojen olemassaolon, oikeellisuuden, arvostuksen sekä oikeuksien ja vastuiden avulla. Vaihto-omaisuuserään kohdistuvia virhemahdollisuuksia tarkastellaan tilintarkastajan näkökulmasta. Vaihto-omaisuuserän arvon muodostumiseen perehdytään varastotuotteiden tilaushetkestä niiden lähettämiseen asiakkaalle saakka. Vaihto-omaisuuden kannanottojen lisäksi opinnäytetyössä tarkastellaan toiminnanohjausjärjestelmien tuomia lisähaasteita erän tilintarkastamiselle.

Opinnäytetyössä tutkitaan anonymina pysyvän yrityksen vaihto-omaisuuserän muodostumista varastotoimintojen tuloksena, ja esimerkiksi sitä, millaista tietoa toiminnanohjausjärjestelmiin syötetään ja kuinka usein tietoja päivitetään. Tutkimuksen kohteena olevasta yrityksestä käytetään opinnäytetyössä nimitystä Kohdeyritys. Kohdeyritys toimii Suomessa, ja yrityksen vaihto-omaisuuden arvo tilinpäätöksessä on olennainen.

Tutkimusongelmana on vaihto-omaisuuden tarkastamiseen sisältyvien virhemahdollisuuksien kartoittaminen erityisesti toiminnanohjausjärjestelmien kannalta. Opinnäytetyön tavoitteena on perehtyä vaihto-omaisuuden tilintarkastamiseen sekä tekijöihin, joista voi aiheutua virheellisyyksiä vaihto-omaisuuserään. Opinnäytetyössä tarkastellaan vaihto-omaisuuserään liittyviä virhemahdollisuuksia sekä riskejä sille, että tilintarkastajan antama lausunto on väärä. Lisäksi opinnäytetyössä perehdytään tilintarkastustoimenpiteisiin, joita vaihto-omaisuuden tarkastamisessa hyödynnetään. Opinnäytetyön tutkimuskysymykset ovat:

Miten varmistetaan, että vaihto-omaisuuserä on oikein tilinpäätöksessä?

Mitä lisähaasteita toiminnanohjausjärjestelmät tuovat vaihto-omaisuuden tilintarkastukselle?

Opinnäytetyö alkaa teoreettisella osuudella, joka rakentuu tilintarkastusriskeistä, vaihto-omaisuuden tilintarkastamisesta ja toiminnanohjausjärjestelmistä. Tilintarkastusriskien lisäksi toisessa luvussa tarkastellaan tilintarkastuksen tavoitteita sekä tilintarkastustoimenpiteitä. Kolmannessa luvussa käsitellään vaihto-omaisuuden tilintarkastamista, ja siihen liittyviä erityispiirteitä. Aihetta käsitellään tilintarkastuksen kannanottojen ja varastokontrollien kautta. Lisäksi perehdytään inventaariin ja sen merkitykseen vaihto-omaisuuden tilintarkastamisessa. Neljännessä luvussa käsitellään toiminnanohjausjärjestelmiä, ja tarkastellaan niiden merkitystä vaihto-omaisuuden tarkastamisessa.

Teoreettisen osuuden jälkeen luvussa viisi käsitellään tutkimusmenetelmää ja aineistoa sekä tutkimustulosten analysointimenetelmää. Tutkimusmenetelmänä työssä käytetään case-tutkimusta, eli tapaustutkimusta, jossa kvantitatiivisen ja kvalitatiivisen tutkimuksen piirteitä yhdistetään. Tutkimus suoritettiin haastatteleamalla kahta Kohdeyrityksen työntekijää, hankintajohtajaa sekä varastoesimiestä. Opinnäytetyön lopussa tutkimustuloksia analysoidaan ja saatujen tutkimustulosten perusteella esitetään johtopäätöksiä.

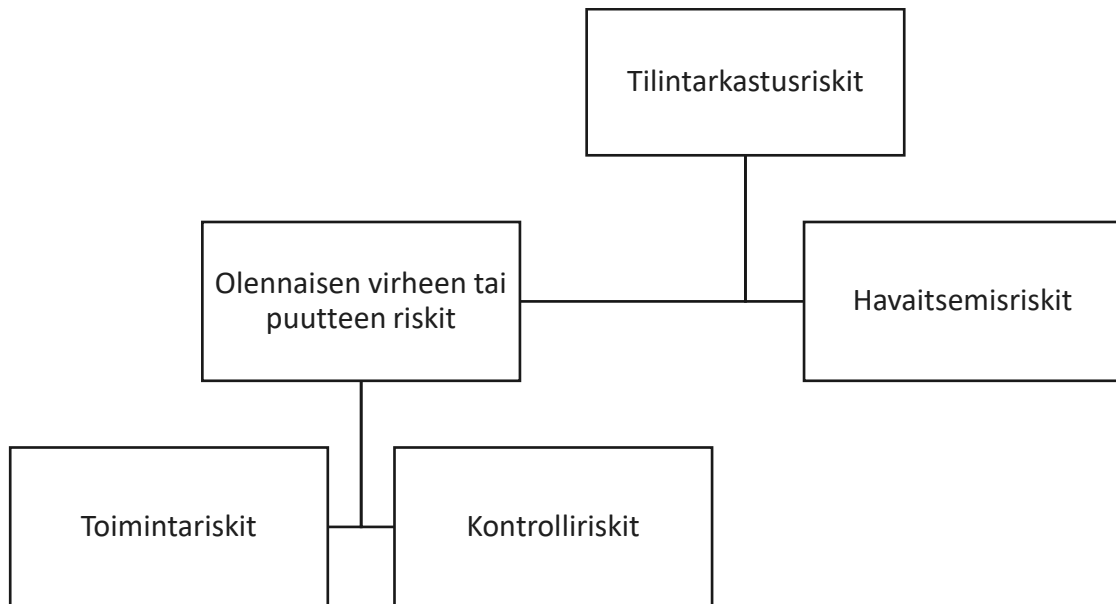
2 TILINTARKASTUSRISKIT

Tässä luvussa käsitellään tilintarkastusriskejä sekä tilintarkastuksen tavoitteita. Ensimmäisenä tarkastellaan, miten tilintarkastusriskit jaetaan olennaisen virheen tai puutteen riskeihin sekä havaitsemisriskeihin. Lisäksi tarkastellaan tilintarkastuksen tavoitteita tilintarkastuslain sekä kansainvälisten tilintarkastusstandardien avulla. Viimeisenä tässä luvussa käsitellään tilintarkastustoimenpiteitä, ja niiden jakautumista kontrollitoimintojen testaamiseen sekä aineistotarkastamiseen.

2.1 Riskien jaottelu

Tilintarkastajan kannalta keskeisimpiä riskejä ovat tilinpäätökseen vaikuttavat riskit. Tilintarkastajan tehtävänä on sekä hankkia että arvioida tilintarkastusevidenssiä, eli tapahtumia todentavaa näyttöä, saadakseen kohtuullisen varmuuden tilinpäätöksen oikeellisuudesta. (Tomperi 2015, 33.) Lisäksi tilintarkastaja arvioi, antaako tilinpäätös oikean kuvan yhtiön taloudellisesta asemasta sekä toiminnan tuloksesta. Tilintarkastusriski on riski siitä, että tilintarkastaja antaa vakiomuotoisen tilintarkastuslausunnon, vaikka tilinpäätöksessä on olennainen virhe tai puute. (Tomperi 2015, 33.) Saarisen ja Suontaustan (2019) mukaan tilintarkastusriski huomioidaan jo tilintarkastustyön suunnitteluvaiheessa.

Tomperin (2015, 33–34) mukaan tilintarkastusriski muodostuu olennaisen virheen tai puutteen riskistä ja havaitsemisriskistä (kuvio 1). Olennaisen virheen tai puutteen riskissä tilinpäätös on olennaisesti virheellinen tai puutteellinen, eli se on tarkastettavassa yrityksessä syntyvä riski. Olennainen virhe määritellään siten, että virheellä voi olla vaikutusta taloudellisiin päätöksiin, joita tilinpäätöksen perusteella tehdään. (Saarinen & Suontausta 2019.) Havaitsemisriski on sen sijaan tilintarkastajaan kohdistuva riski, ja tässä tapauksessa riski syntyy siitä, ettei tilintarkastaja havaitse olennaista virhettä tai puutetta tilinpäätöksessä. Tilintarkastajan tehokkuudella voidaan pienentää havaitsemisriskiä. Mikäli tarkastettava toiminta on erityisen riskialtista, sitä enemmän tilintarkastustoimenpiteitä on tehtävä, jotta mahdolliset virheet voidaan havaita. (Tomperi 2015, 33–34.)



Kuvio 1. Tilintarkastusriskien jaottelu (Tomperi 2015, 33).

Olennaisen virheen tai puutteen riskit voidaan jakaa toimintariskiin sekä kontrolliriskiin (kuvio 1) (Tomperi 2015, 33). Toimintariski tarkoittaa tietyn toiminnon tai tilinpäätöksen erän alttiutta virheelle tai puutteelle. Toimintariski muuttuu eri asiayhteyksissä esimerkiksi siten, että monimutkaisemmalla tapahtumalla on suurempi riski siihen, että tapahtumaan sisältyy virheitä tai puutteita. Kontrolliriskiin kuuluvat riskit siitä, ettei yhteisön sisäinen valvonta tunnista tilinpäätöksen olennaista riskiä tai puutetta ajoissa. Tehokkaan sisäisen valvonnan avulla voidaan pienentää kontrolliriskiä. (Tomperi 2015, 33.) Kontrollitoiminnot voidaan jakaa toimintaperiaatteisiin ja menettelytapoihin seuraavien elementtien mukaan.

Tuloksen tarkastelun kontrollitoimintoihin kuuluu ennalta laadittujen budjettien ja ennusteiden vertaaminen toteutuneeseen tulokseen. Tuloksen tarkastelussa analysoidaan eri tietoja suhteessa toisiinsa ja näiden tietojen välisiä yhteyksiä. Esimerkiksi sisäisten tietojen vertaaminen ulkoisilta tietolähteiltä saatuihin tietoihin. Tietojen käsittelyyn kuuluvat sovelluskontrollit ja tietotekniikkakontrollit. Sovelluskontrolleihin kuuluvat esimerkiksi eri tilien sekä tuloslaskelman ja taseen ylläpito ja läpikäynti. Lisäksi automatisoitujen kontrollien tarkistus, kuten numerojärjestysten tarkistus, kuuluvat tietojen käsittelyn menettelytapaan. Tietotekniikkakontrolleilla tarkoitetaan esimerkiksi kontrolleja, joilla rajoitetaan pääsyä erilaisiin ohjelmiin ja, joilla voitaisiin muuttaa tietoja jälkiä jättämättä. (IFA & Suomen tilintarkastajat 2018, 593–594.)

Fyysisillä kontrolleilla tarkoitetaan fyysisen omaisuuden turvallisuutta kuten omaisuuden ja aineistojen säilyttämistä ja valtuutuksia, joiden avulla on pääsy järjestelmiin ja tiedostoihin.

Lisäksi kontrolleihin kuuluvat inventointien säännöllisyys sekä vertailu kontrolliaineistoihin, kuten käteisvarojen ja inventoinnin laskettujen arvojen vertaaminen kirjanpitoaineistoon. Fyysiset kontrollit ovat relevantteja arvioimaan tilinpäätöksen laatimisen luotettavuutta ja varojen väärinkäytön alttiutta. Työtehtävien eriyttämisen tavoitteena on rajoittaa mahdollisuuksia virheiden peittämisestä tai väärinkäytöksistä. Työtehtävien eriyttämisellä tarkoitetaan sitä, että liiketapahtumien hyväksyminen, kirjaaminen sekä varojen hoito on osoitettu eri henkilöille. (IFA & Suomen tilintarkastajat 2018, 593–594.)

2.2 Tilintarkastuksen tavoitteet

Tilintarkastuksen oleellisin tehtävä on lisätä tilinpäätöksen käyttäjien luottamusta tilinpäätökseen (Patentti- ja rekisterihallitus 2021a). Tilintarkastuksen tarkoituksena on, että tilintarkastaja voi antaa lausunnon siitä, onko tilinpäätös merkittävilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston perusteella. Riskiperusteisessa tilintarkastuksessa tilintarkastaja hankkii kohtuullisen varmuuden siitä, että tilinpäätös ei sisällä olennaista virheellisyttä. Tilintarkastajalta edellytetään ammatillista harkintaa ja skeptisyyttä tilintarkastamisessa. Tilintarkastajan tehtävänä on arvioida tilinpäätöksessä esiintyvän olennaisen virheellisuuden riskiä. Tilintarkastaja suunnittelee ja suorittaa tarkastustoimenpiteet, joilla olennaisen virheellisuuden riski jää hyväksyttävän matalalle tasolle. Lisäksi tilintarkastaja antaa tilintarkastuskertomuksen, joka on laadittu tehtyjen tarkastustoimenpiteiden sekä niiden suorittamisen yhteydessä esiintyneiden havaintojen perusteella. (Halonen & Steiner 2009, 42–43.)

Tilintarkastuslain (L 18.9.2015/1141) 4. luvun 3§:n mukaan tilintarkastajan tulee noudattaa hyvää tilintarkastustapaa suorittaessaan tehtäviä, joita tilintarkastuslaissa määritellään. Hyvä tilintarkastustapa tarkoittaa tilintarkastuskäytäntöä. Hyvä tilintarkastustapa toimii tilintarkastajan toiminnan ohjeena, ja se koskee lakisääteisen tilintarkastuksen lisäksi myös muita tilintarkastajan tehtäviä. Lait, säännökset, asetukset sekä kansainväliset tilintarkastusalan standardit (ISA-standardit) toimivat hyvän tilintarkastustavan perustana. Lisäksi ammattieettiset periaatteet, tuomioistuinten ratkaisut sekä viranomaisten päätökset ovat hyvän tilintarkastustavan perustana. Patentti- ja rekisterihallitus valvoo lakisääteisten tilintarkastusten toteutusta ja sitä, noudattavatko tarkastukset hyvää tilintarkastustapaa. (Patentti- ja rekisterihallitus 2019a.)

ISA 200 (IFA & Suomen tilintarkastajat 2018, 334) mukaan tilintarkastajan tavoite on hankkia kohtuullinen varmuus, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä. Tilintarkastajan tavoitteena on hankkia riittävä määrä tilintarkastusevidenssiä varmistuakseen siitä, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan yrityksen taloudellisesta asemasta. Mikäli tilintarkastaja ei saa hankittua evidenssiä riittävästi tai ei pysty osallistumaan inventaariin, tilintarkastajan tulee muuttaa tilintarkastuskertomustaan. Tilintarkastuslain (L 18.9.2015/1141) mukaan tilintarkastuskertomuksessa tulee olla lausunto siitä, antaako tilinpäätös noudatetun tilinpäätössäännösten mukaisesti oikean ja riittävän kuvan tarkastuskohteen toiminnan tuloksesta sekä taloudellisesta asemasta, täyttääkö tilinpäätös lakisääteiset vaatimukset, onko toimintakertomus laadittu sovellettavien säännösten mukaan ja ovatko tilikauden toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot yhdenmukaisia.

Kansainvälisen tilintarkastusstandardin ISA 705 mukaan tilintarkastuslausunnot voidaan jakaa kolmeen tyyppiin: varauman sisältävään lausuntoon, kielteiseen lausuntoon ja lausunnon antamatta jättämiseen. Päätös lausunnon tyypestä riippuu siitä, onko tilinpäätös olennaisesti virheellinen tai voiko tilinpäätös olla virheellinen, jos evidenssiä ei ole saatu riittävästi. (IFA & Suomen tilintarkastajat 2018, 1057.) Tilintarkastajan tulee tehdä johtopäätös, sisältyykö tilinpäätökseen kokonaisuutena olennaista virheellisyyttä, eli onko tilintarkastuskertomuksia mukautettava. Tilinpäätös tulee arvioida sellaisenaan, eikä sen arvioinnissa huomioida tilintarkastuskertomusta tai siinä annettuja lisätietoja. Lisäksi tilintarkastajan on perusteltava mukautettulausunto, esimerkiksi kuvaamalla olennaista virheellisyyttä ja sen rahamääräistä vaikutusta. (Suomen tilintarkastajat 2015, 2.3.)

2.3 Tilintarkastustoimenpiteet

Tilintarkastaja muodostaa kokonaisnäkemys tarkastuskohteen olennaisista virheen tai puutteen riskeistä, joita tilinpäätökseen voi sisältyä. Tämän jälkeen tilintarkastaja suorittaa tilintarkastustoimenpiteitä, jotka vastaavat arvioituihin riskeihin. Tilintarkastajan on hankittava riittävästi tarkoitukseen sopivaa tilintarkastusevidenssiä. (Tomperi 2015, 46–47.) Tilintarkastaja arvioi tarkastuskohteen valvontaympäristöä, eli menettelytapoja, eettisiä arvoja ja prosesseja, jotka hallitus ja ylin johto on luonut. Valvontaympäristöön kuuluu lisäksi myös johdon omat arvot sekä pätevyys. (Lähdemäki 2013, 48–50.) Mikäli valvontaympäristö on tehokas, tilintarkastaja kasvattaa luottamustaan sisäiseen valvontaan sekä

tilintarkastusevidenssiin, joka saadaan tarkastuskohteelta itseltään. Valvontaympäristön arviointi vaikuttaa tarkastustoimenpiteisiin, sillä valvontaympäristön toimiessa voidaan painottaa kontrollitestausta. Tomperin (2015, 47) mukaan aineistotarkastuksella ja kontrollien testauksella saadaan erilaista informaatiota tilintarkastuskohteista. Sarbanes-Oxley Act (SOX) on Yhdysvalloissa oleva laki, jossa säädetään listattujen yhtiöiden vaatimuksista muun muassa hallintoa ja johtamista kohtaan. Sen mukaan tilintarkastuksessa tarkastellaan myös henkilöstöä ja varmistetaan, että henkilöstön työtehtävät vastaavat heidän toimenkuvaansa. Lisäksi SOX edellyttää tarkastamaan sisäisten kontrollien lisäksi verkon, tietokannan, kirjautumisten ja käyttäjien aktiivisuutta. (Sarbanes Oxley 101 2021.)

Kontrollitoiminnot ovat toimintatapoja, joilla varmistetaan, että johdon laatimat toimintaohjeet toteutuvat. Kontrollitoimintoja ovat esimerkiksi vaarallisten työyhdistelmien välttäminen, valtuutukset ja suoritusten arviointi. Kontrollien testaamisessa tarkastellaan kontrollien tehokkuutta ja niiden käyttöönoton ajankohtaa. Kontrollitestaamisella pyritään hankkimaan riittävä käsitys kontrollien toimivuudesta olennaisten virheiden ja puutteiden havaitsemisessa sekä estämisessä. Tomperin (2015, 47) mukaan kontrollien testaamisella tavoitellaan todennusta sille, että esimerkiksi kaikki myyntilaskut on kirjattu kirjanpitoon. Mikäli tilintarkastaja on arvioinut riskejä olevan paljon, tulee kontrolleja testata entistä huolellisemmin. Jos yrityksellä ei ole kontrolleja lainkaan tai niitä on vähän, tarkastus tehdään aineistotoimenpitein. Lisäksi kontrolleihin ei voida luottaa, jos valvontaympäristössä on havaittu olevan heikkouksia, jolloin painotetaan aineistotarkastusta. Aineistotarkastuksessa tarkastetaan yksittäisiä liiketapahtumia tai suuria tapahtumamääriä analyyttisesti. Aineistotarkastustoimenpiteitä ohjaavat havaitut riskit, kuten esimerkiksi valvontaympäristössä havaitut heikkoudet.

Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 520 käsittelee analyyttisiä toimenpiteitä, joita tilintarkastaja hyödyntää tarkastuksessaan. Standardissa käsitteellä tarkoitetaan taloudellisen informaation arviointia, joka suoritetaan analysoimalla taloudellisia sekä muita tietoja ja niiden yhteneväisyyksiä. Standardin mukaan tilintarkastajan tulee hankkia relevanttia ja luotettavaa evidenssiä, kun tilintarkastaja käyttää analyyttisiä aineiston tarkastustoimenpiteitä. Lisäksi tavoitteena on, että tilintarkastaja suunnittelee sekä suorittaa analyyttisiä toimenpiteitä tarkastuksen loppuvaiheessa, josta on hyötyä johtopäätösten laatimisessa ja tietojen yhdenmukaisuuden arvioinnissa. (IFA & Suomen tilintarkastajat 2018, 726.)

3 VAIHTO-OMAISUUDEN TILINTARKASTAMINEN

Tässä luvussa käsitellään vaihto-omaisuutta tilintarkastamisen osana. Ensimmäisenä määritellään, mitä vaihto-omaisuus on. Seuraavana vaihto-omaisuuden tarkastamista käsitellään tilintarkastukseen kuuluvien kannanottojen avulla. Kolmantena tarkastellaan varastokontrollien testaamista, eli sitä miten tilintarkastaja hankkii evidenssiä koko varastoprosessista. Viimeisenä tarkastellaan inventaaria ja sen merkitystä vaihto-omaisuuden tilintarkastamisessa.

3.1 Vaihto-omaisuuden määritelmä

Kirjanpitolain (L 30.12.1997/1336) 4. luvun 4§:n mukaan vaihto-omaisuuteen kuuluvat sellaisinaan tai jalostettuina luovutettaviksi tai kulutettaviksi tarkoitetut hyödykkeet. Hyödykkeitä ovat esimerkiksi tilinpäätöshetkellä olevat keskeneräiset tuotteet sekä luovutusvalmiit tuotteet. Ulkopuoliselta toimittajalta myytäväksi tarkoitettuja hyödykkeitä kutsutaan tavaroiksi. (Vaihto-omaisuus, [viitattu 24.2.2021].)

Vaihto-omaisuuserä on eräs taseen suurimmista eristä erityisesti kaupan alan sekä valmistustoimintaa harjoittavilla yrityksillä. Erän olennaisuuden takia tilintarkastajan on tärkeää saada vaihto-omaisuuden määrästä ja arvosta oikea kuva. Vaihto-omaisuuden ollessa suuri jo muutamien prosenttien virheet voivat vääristää yrityksen tuloslaskelmaa ja siten myös kannattavuutta. (Tomperi 2015, 64.) Kirjanpitolain (L30.12.1997/1336) 5. luvun 6 §:n mukaan jäljellä olevan vaihto-omaisuuden hankintameno aktivoidaan, kun tilikausi päättyy. Vaihto-omaisuuden arvoksi on merkittävä hankintameno tai todennäköinen luovutushinta alimmanarvonperiaatteen mukaisesti. Kirjanpitolain 4. luku 5 §:n mukaan hankintamenoon kuuluu hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta johtuvat välittömät menot.

3.2 Kannanotot

Kansainvälisten tilintarkastusstandardien (IFA & Suomen tilintarkastajat 2018, 265) termistössä kannanotot määritellään johdon esittäminä tilinpäätökseen kuuluvina nimenomaisina väittäminä, joiden avulla tilintarkastaja arvioi mahdollisesti esiintyviä virheellisyyksiä. Tilintarkastaja hyödyntää kannanottoja arvioidessaan mahdollisesti esiintyviä virheellisyyksiä.

ISA 315 mukaan olemassaololla otetaan kantaa siihen, ovatko varat, velat sekä oma pääoma olemassa (IFA & Suomen tilintarkastajat 2018, 583). Olemassaolon kannanottoon saadaan varmistusta fyysisellä osallistumisella inventaarin. Tilintarkastajan ollessa läsnä fyysisessä inventaarissa, tarkastaja saa evidenssiä vaihto-omaisuuden olemassaolosta sekä tilasta. Tilintarkastajan varmistuessa inventaarin luotettavuudesta, on tilintarkastajalla riittävä määrä evidenssiä vaihto-omaisuuden olemassaolosta. (Halonen & Steiner 2009, 404.)

Täydellisyyden kannanotossa tilintarkastajan on hankittava varmuus siitä, että vaihto-omaisuuteen kuuluva omaisuus sisältyy inventaariin sekä vaihto-omaisuuden tileille kirjanpidossa. Tilintarkastajan on suoritettava tarkastustoimia fyysisessä inventaarissa, josta saadaan varmistusta siitä, että kaikki tavarat sisältyvät inventaariin. Evidenssiä täydellisyydestä saadaan esimerkiksi tekemällä inventaariin tarkastuslaskelmia, jolloin tilintarkastaja saa varmennuksen siitä, että inventoinnissa olleet inventaariluettelot ovat osana myös lopullista inventaaria. (Halonen & Steiner 2009, 404.)

Oikeellisuuden kannanotolla varmennetaan, että tilinpäätöksen erät on esitetty asianmukaisina määrinä. Lisäksi varmennetaan arvostamisesta ja kohdistamisesta johtuneiden oikaisujen asianmukaisuus. (IFA & Suomen tilintarkastajat 2018, 583.) Vaihto-omaisuuden arvostamisen perusteena on selvittää, miten vaihto-omaisuutta hinnoitellaan, eli mitä kustannuksia vaihto-omaisuuden arvoon sisältyy. Vaihto-omaisuuden ollessa sellaisenaan ostettuja tavaroita, voidaan vaihto-omaisuuden hinnoittelu tarkastaa yksikköhintojen vertailulla eli vertaamalla hintoja toimittajien ostolaskutettuihin hintoihin. Mikäli yritys harjoittaa valmistustoimintaa, hinnoittelu perustuu keskeneräisen tuotannon ja valmisteiden osalta valmistuskustannuslaskentaan. (Halonen & Steiner 2009, 405.)

Arvostuksessa on myös määriteltävä vaihto-omaisuuden käypä arvo. Vaihto-omaisuus arvostetaan tilinpäätösnormistojen mukaisesti alimman arvon periaatteella. Tämä tarkoittaa sitä, että tavarat todennäköisen hankintamenon tai luovutushinnan ollessa alhaisempi kuin alkuperäinen hankintameno tulee käyttää alinta hintaa. Esimerkiksi tuotteen alkuperäinen hankintameno on ollut 10 euroa ja todennäköinen luovutushinta on 5 euroa, vaihto-omaisuuden arvoksi merkitään 5 euroa. Tilintarkastaja yleensä tarkastaa rahamääräisesti arvokkaimpien tuotteiden arvostukset sekä arvostuksessa mahdollisesti tapahtuneet muutokset. Tilintarkastajan tulee varmistaa, että kirjanpidossa vaihto-omaisuuserä vastaa fyysisen inventoinnin lopputulosta ja tarkastaa mahdolliset oikaisukirjaukset sekä niiden asianmukaisuus. (Halonen & Steiner 2009, 405.)

15.12.2016 alkaen listayhtiöiden tilintarkastuskertomuksissa on pitänyt esittää tilintarkastuksen kannalta keskeisimpiä seikkoja (Key Audit Matters, KAM). Vaihto-omaisuus on ollut kolmanneksi raportoiduin KAM vuosina 2018 ja 2019. (Patentti- ja rekisterihallitus 2020c.) Atria vuoden 2020 tilintarkastuskertomuksessa (Atria Suomi Oy 2021, 116) vaihto-omaisuuden arvostus on ollut konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksen kannalta keskeinen seikka. Vaihto-omaisuuserän olennaisuus taseessa ja arvostamiseen kohdistuva arvionvaraisuus olivat perusteita KAM:n valintaan. Vaihto-omaisuuden arvostuksen tarkastamiseen sisältyi muun muassa seuraavat toimenpiteet: vaihto-omaisuuden ja ostojen keskeisten kontrollien selvittäminen, ja vaihto-omaisuuden arvostamisen laatimisperiaatteiden asianmukaisuuden tarkistaminen. Vaihto-omaisuus oli konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksen kannalta keskeinen seikka myös Keskon tilintarkastuskertomuksessa vuonna 2019 (Kesko Oyj 2020, 142). Tilintarkastustoimenpiteisiin kuului muun muassa vaihto-omaisuuden arvonalentumisen laskelmien läpikäynti otannalla, ja avainkontrollien havainnointi sekä testaaminen.

ISA 315:n mukaan oikeuksien ja velvoitteiden kannanotolla tilintarkastaja selvittää, hallitseeko yhteisö varoja tai onko sillä määräysvalta niitä koskeviin oikeuksiin, ja ovatko velat yhteisön velvoitteita (IFA & Suomen tilintarkastajat 2018, 583). Tilintarkastajan on hankittava varmistusta siitä, onko tarkastuskohteella omistusoikeus kirjattuun vaihto-omaisuuteen. Kolmannen osapuolen omistamia tuotteita ei saa sisällyttää vaihto-omaisuuteen eikä inventaariin, vaikka ne sijaitsisivat yrityksen tiloissa. Lisäksi jo myytyjä tuotteita saatetaan säilyttää yrityksen tiloissa, joita ei voi sisällyttää inventaariin eikä vaihto-omaisuuteen. Tilintarkastajan on varmistuttava siitä, kenen omistuksessa yrityksen tiloissa olevat tuotteet ovat, jotta inventaariin lasketaan vain siihen kuuluvat tuotteet. (Halonen & Steiner 2009, 405.)

3.3 Varastokontrollien testaaminen

Kontrollien testaamisella tarkoitetaan kontrollien läpikäyntiä ja tarkastamista käytännön toimivuuden kannalta sekä kontrollien arviointia. Kontrollien testaamisella arvioidaan niiden tehokkuutta virheellisyyksien havainnoinnissa sekä estämisessä. (IFA & Suomen tilintarkastajat 2018, 268.)

Tilintarkastajan tehtävänä on selvittää, ovatko varastokirjanpitoon kirjatut tapahtumat todellisuudessa tapahtuneet. Tilintarkastaja tutkii, varastoprosessien aikaisia tositteita, kuten

lähetylistoja sekä vastaantuloilmoituksia. Näiden tositteiden perusteella voidaan ottaa kantaa siihen, etteivät tapahtumat ole kuvitteellisia. Työtehtävien eriyttäminen on keskeisin kontrolli varmistamaan, ettei varastohenkilöillä ole pääsyä varastokirjanpitoon ja siten mahdollisuutta muuttaa tavaroiden saldoja. Lisäksi tilintarkastaja tarkastaa kontrollit, joilla anastamista estetään. Anastamisen kontrollien kohdalla arvioidaan myös vaihto-omaisuuden laatua, kuten tuotteiden kokoa, arvoa ja jälleenmyynnin mahdollisuutta. Mikäli tuotteiden jälleenmyynti tai käyttö on helppoa, on kontrolleja oltava enemmän. Ostotoimintoihin voi kuulua hyväksymiskontrolleja, jolla tarkoitetaan sitä, että ostotapahtuma on hyväksyttävä esimerkiksi esihenkilöllä, jos ostotilauksen arvo ylittää euromääräisen rajan. (Halonen & Steiner 2009, 356.)

Täydellisyyden kannanotossa tilintarkastaja varmistaa, että kaikki vastaanotetut tavarat on kirjattu ja ne sisältyvät vaihto-omaisuuteen. Kannanoton kontrolleina käytetään ostotilausten ja ostolaskujen juoksevan numeroinnin tarkastamista sekä verrataan lähetylistoja ostolaskuihin. Yrityksen omistamien tuotteiden ollessa kolmannen osapuolen hallussa on varmistettava liiketapahtumien asianmukaiset kirjaukset. Kontrollia voidaan testata esimerkiksi vertaamalla ostolaskua, lähetylistaa sekä varastokirjanpidon kirjausta valitun otoskoon mukaisesti. (Halonen & Steiner 2009, 358–359.)

Oikeellisuuden osalta tilintarkastaja tutkii vaihto-omaisuuden kirjauksia eli sitä, onko kirjaukset tehty oikeille tileille. Mikäli kirjauksissa on virheitä, tämä vaikuttaa tilinpäätöksen varaston arvoon sekä tuloslaskelman kuluihin. Tuotteiden saapuessa varastoon, ne on kirjattava oikeamääräisinä, ja niiden arvon on perustuttava todelliseen ostohintaan. Oikeellisuutta kontrolloidaan esimerkiksi vuosittain järjestetyn inventaarin avulla, jossa varastokirjanpidon saldoja verrataan määriin, jotka saadaan fyysisesti tuotteiden määrät. Mahdolliset erot järjestelmän ja todellisten määrien välillä oikaistaan ja analysoidaan, mistä erot johtuvat. (Halonen & Steiner 2009, 359.) Kirjanpitolain 4. luvun 5§:n mukaan vaihto-omaisuuteen kuuluvien hyödykkeiden hankintamenon määräyksessä oletetaan, että luovutus on tapahtunut samassa tai päinvastaisessa järjestyksessä kuin niiden hankinta. Tällöin hyödykkeiden hankintamenoksi voidaan merkitä toteutuneiden hankintamenojen keskiarvo, joka painotetaan vastaavilla hankintamäärillä tai muilla hyvän kirjanpitotavan mukaisilla menettelytavoilla. (L 30.12.1997/1336.)

Halosen ja Steinerin mukaan (2009, 360–361) katkon kannanotolla tarkastetaan liiketapahtumien oikea-aikaisuutta sekä kirjausten säännöllisyyttä. Kansainvälisen

tilintarkastusstandardin ISA 315 mukaan katkon kannanotossa tarkastellaan, onko liiketapahtumat kirjattu oikealle tilikaudelle (IFA & Suomen tilintarkastajat 2018, 582). Vaihto-omaisuuden tapahtumat on voitu kirjata virheellisesti väärälle tilikaudelle tai kuukaudelle. Katkoa voidaan kontrolloida siten, että kaikki päivän saapuneet sekä lähetetyt toimitukset kirjataan saman päivän aikana. Kontrollia voidaan testata vertaamalla menettelytapoja sekä vertaamalla lähetyslistoja sekä vastaanoton tai lähetetyn toimituksen päiväystä. (Halonen & Steiner 2009, 360–361.)

3.4 Inventaari

Varaston todellisen arvon selvittämisessä verrataan tuotemääriä varastokirjanpidon ja tavaroiden oikean määrän välillä. Halonen ja Steiner (2009, 348) määrittelevät fyysisen inventoinnin siten, että tuotenimikkeiden saldot, eli kappalemäärät, lasketaan ja niitä verrataan varastokirjanpidon määriin. Tuotteiden oikeat määrät selvitetään tilikauden aikana joko yhdellä kerralla tai laskemalla suunnitelmallisesti kaikki varaston nimikkeet pitkin tilikautta. Kappalemäärän lisäksi on syytä arvioida tuotenimikkeiden arvoa ja varmistua, onko esimerkiksi myynti- tai käyttöarvo laskenut.

Varastotoimintojen tarkastaminen on tärkeä osa vaihto-omaisuuden tarkastamista. Varastotoiminto on kiinteässä yhteydessä yrityksen muihin toimintoihin, kuten osto- ja myyntitoimintoihin, joten toimintojen laajuus saattaa hankaloittaa tarkastusprosessia. (Halonen & Steiner 2009, 347.) Varastoja voi sijaita eri paikkakunnilla, jolloin niiden fyysinen tarkastaminen voi myös hankaloittaa tarkastamista. Tilintarkastajalla voi olla vaikeuksia fyysisten tuotteiden tunnistamisessa sekä arvostamisessa. Onkin oleellista, mitä tietoja fyysisessä tuotteessa ja mahdollisessa toiminnanohjausjärjestelmässä on. Yhtenäisen tuotenimikkeen ja -koodin avulla tilintarkastajan on helpompi tarkastaa fyysisen tuotteen määrä ja verrata sitä esimerkiksi järjestelmässä olevaan määrään. Lisäksi vaihto-omaisuuteen kuuluvien tavaroiden tai tuotteiden arvon määrittäminen voi olla hankalaa erityisesti vanhentuneiden sekä epäkuranttien tuotteiden osalta.

Suomen Tilintarkastajat ry:n (2020) laatiman suosituksen mukaan asiakkaan inventaariin osallistuminen on paras tapa hankkia tilintarkastusevidenssiä vaihto-omaisuuden olemassaolon kannanottoon. Lisäksi fyysisessä inventaarissa tilintarkastaja saa evidenssiä vaihto-omaisuuden tilasta.

Kansainvälisen tilintarkastusstandardin ISA 501 käsittelee tilintarkastusevidenssiä sekä erityistä huomiota vaativia seikkoja tiettyjen erien tarkastuksessa. Standardin tavoitteena on, että tilintarkastajan tavoitteena on hankkia tarpeellinen määrä tilintarkastukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä vaihto-omaisuuden olemassaolosta sekä tilasta. (IFA & Suomen tilintarkastajat 2018, 689.)

ISA 501:n mukaan vaihto-omaisuuden ollessa tilinpäätöksessä olennainen, tilintarkastajan tulee hankkia riittävä määrä tilintarkastusevidenssiä vaihto-omaisuuden olemassaolosta sekä tilasta. Standardin mukaan tilintarkastajan tulee osallistua inventaariin, mikäli osallistuminen ei ole mahdotonta. Inventaarissa johdon antamia ohjeita ja menettelytapoja arvioidaan inventaaritulosten kirjaamisessa sekä valvonnassa. Lisäksi tilintarkastajan tulee havainnoida laskentamenettelyjen suorittamista sekä suorittaa yksityiskohtaista tarkastusta. Mikäli inventointia ei tehdä tilinpäätöspäivänä, tilintarkastajan tulee suorittaa myös muita tilintarkastustoimenpiteitä, jotta tilintarkastaja voi varmistua vaihto-omaisuuserän oikeellisuudesta inventointipäivän sekä tilinpäätöspäivän välillä. Tilanteessa, jossa tilintarkastaja ei pysty osallistumaan fyysiseen inventointiin ennalta arvaamattomista syistä, hänen on tehtävä fyysisiä laskentoja sekä havainnointia jonain muuna ajankohtana. Mikäli oleellinen määrä vaihto-omaisuudesta on kolmannen osapuolen hallinnassa sekä määräysvallassa, tilintarkastajan tulee hankkia riittävä määrä tilintarkastusevidenssiä vaihto-omaisuuden tilasta sekä olemassaolosta. Kolmannelta osapuolelta voidaan pyytää vahvistusta vaihto-omaisuuden määrästä ja tilasta tai suorittaa yksityiskohtaista tarkastusta tai tehdä muita olosuhteisiin sopivia tilintarkastustoimenpiteitä. (IFA & Suomen tilintarkastajat 2018, 689–690.)

4 TOIMINNANOHJAUSJÄRJESTELMÄT

Tässä luvussa käsitellään toiminnanohjausjärjestelmiä sekä niiden merkitystä yrityksen liiketoimintaprosesseissa. Luvun alussa käsitellään, mitä toiminnanohjausjärjestelmät ovat ja miten yritykset hyötyvät niiden käytöstä. Lisäksi tarkastellaan, miten integroidut järjestelmät toimivat. Lopuksi käsitellään taloushallintoa toiminnanohjausjärjestelmän osana.

4.1 Määritelmä

Toiminnanohjauksella tarkoitetaan yleensä yrityksen resurssien suunnittelua Enterprise Resource Planningia (ERP). Toiminnanohjausjärjestelmät eli ERP-järjestelmät, ovat yrityksen ohjaamiseen tarkoitettuja tietojärjestelmiä. ERP-järjestelmät ovat usein integroituja, jolloin järjestelmän ydin käyttää yhteistä tietokantaa, jota yrityksen kaikki eri toiminnot voivat hyödyntää. Tietokantaa voidaan käyttää esimerkiksi varastohallinnassa, kirjanpidossa sekä tilaustenhallinnassa. (Logistiikan maailma, [viitattu 22.2.2021].) Integroituihin järjestelmiin määritellään ohjaustiedot, joilla niitä ohjataan. Ohjaustietoja voivat olla esimerkiksi automaattiset kirjauskäsittelysäännöt. (Lahti & Salminen 2014, 42.)

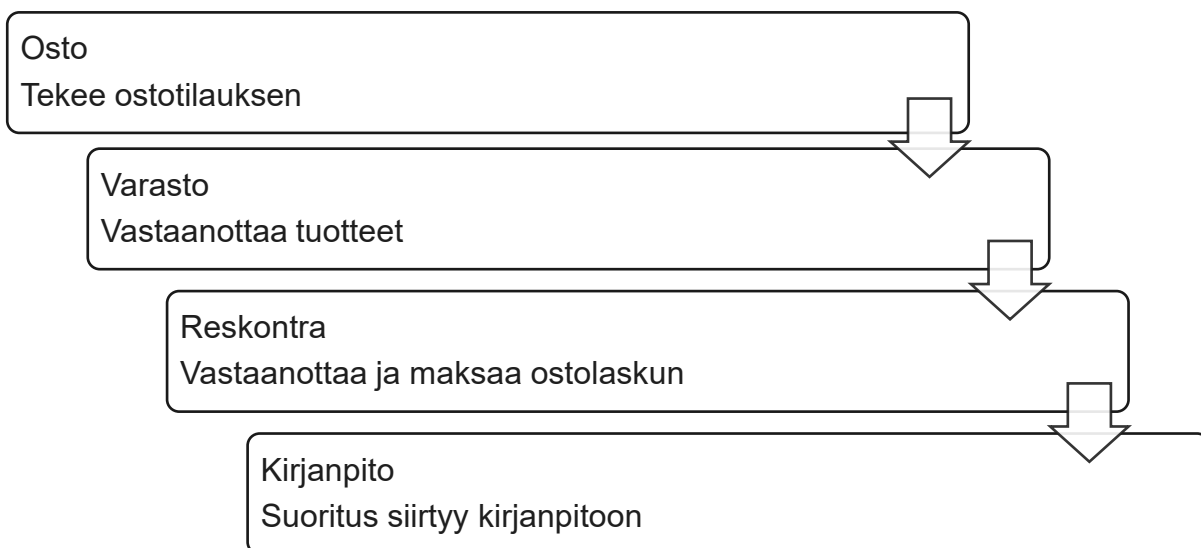
4.2 ERP-järjestelmien käyttö

Kaarlejärven ja Salmisen (2018, 32) mukaan kaikki yritykset sekä organisaatiot käyttävät taloushallintojärjestelmää yrityksen koosta riippumatta. Taloushallintoon kuuluvat tietojärjestelmät voidaan jakaa kahteen pääryhmään: taloushallinnon erillisjärjestelmiin ja ERP-järjestelmiin. Yritysten tarpeet ja esimerkiksi toimiala vaikuttavat siihen, millainen järjestelmä on yksittäiselle yritykselle paras. Yksinkertaisimmillaan taloushallintojärjestelmään kuuluu asiakas- sekä toimittajarekisteri, myyntilaskutus, ostoreskontra, pankkiyhteys, pääkirjanouto ja perusraportointi. Keskisuurilla yrityksillä järjestelmissä on usein enemmän toiminallisuuksia kuin edellä mainitut perusominaisuudet. (Kaarlejärvi & Salminen 2018, 32.)

ERP-järjestelmien yhteisen tietokannan ansiosta toiminnoissa voidaan hyödyntää yhtenäistä sekä ajankohtaista tietoa. Yhtenäisten tietojen on kuitenkin oltava sekä ajan tasalla että oikein, jotta myös kirjaukset tapahtuvat ajoissa ja oikein. Esimerkiksi materiaalien perustiedot siirtyvät materiaalisaldoihin, jolloin perustiedoissa oleva virhe siirtyy eteenpäin. Toiminnanohjausjärjestelmien avulla voidaan seurata ja parantaa seurannalla toimintojen tehokkuutta, esimerkiksi karsimalla päällekkäistä työtä sekä kapasiteetin käyttöasteen

parantamisella. Lisäksi materiaaliohjauksella ja resurssien seuraamisella voidaan parantaa yrityksen taloudellisuutta sekä palvella asiakasta tarkempien toimitusaikojen myötä. (Logistiikan maailma, [viitattu 22.2.2021].) Järvenpää ym. (2017, 309) mukaan ERP-järjestelmät ovat ratkaisu liiketoiminnan massatapahtumien käsittelyyn, säilytykseen ja tavallisimpien toimien prosessointiin.

Kuviossa 2 esitetään yksinkertainen liiketoimintoprosessi, jossa tieto ja dokumentit siirtyvät järjestelmässä eri yksiköiden välillä. Ensimmäisenä ostoyksikössä tehdään järjestelmään ostotilaus, joka välitetään tavarantoimittajalle. Tilatut tuotteet saapuvat varastoon, jossa varastotyöntekijät vastaanottavat tavarat järjestelmään sekä tarkastavat kuorman. Saapuneista tuotteista vastaanotetaan ostolasku, joka käsitellään reskontrassa. Viimeisenä kirjanpitoon syntyy kirjaukset edellä mainituista tapahtumista.



Kuvio 2. Liiketoimintoprosessi yksiköittäin (mukailtu Magal & Word 2012, Figure 1–4).

Yritysten toiminta voidaan jakaa toiminnallisiin yksiköihin, kuten talouteen, myyntiin ja markkinointiin sekä varastotoimintoihin. Toiminnanohjauksella tarkoitetaan liiketoimintaprosessien hallintaa eri yksiköiden välillä. Integroidun järjestelmän avulla tietoja voidaan kerätä jokaisessa prosessin vaiheessa. Integroidun järjestelmän etuja ovat tiedon johdonmukaisuus, reaaliaikaisuus sekä avoimuus eri toimintojen välillä. (Magal & Word 2012, Chapter 1.)

4.3 Taloushallinto ERP-järjestelmien osana

Taloushallinto on usein oleellisessa osassa ERP-järjestelmää. Taloushallinnonmoduuli on keskeinen osa järjestelmän kokonaisuutta, sillä sen perustiedoissa määritellään ohjaustietoja, jotka siirtyvät muihin moduuleihin ja toimivat ohjaavina parametreina. Ohjaustietoja ovat esimerkiksi tilikartta, asiakashallinta sekä kustannuspaikkatiedot. ERP-järjestelmän taloushallinnon ominaisuuksissa voi olla suuria eroja yritysten välillä. (Kaarlejärvi & Salminen 2018, 35.)

Kaarlejärven ja Salmisen (2018, 43) mukaan integraatio vähentää saman tiedon syöttämistä sekä käsittelyä ja samalla virheiden määrä vähenee. Integroidussa järjestelmässä kirjanpidon kirjaukset saadaan operatiivisista toiminnoista kuten myynnistä, varastokirjauksista ja ostoista. Kirjanpitäjän tehtävänä on selvittää mahdollisia virhetilanteita. Esimerkiksi tuotteen perustiedoissa olevaa hintavirhettä voidaan joutua selvittämään ostolaskun hyväksymisen yhteydessä.

Järjestelmäympäristön kontrollien merkitys vahvistuu sähköisissä taloushallintojärjestelmissä. Ympäristössä voidaan määritellä, mitä yksittäiset käyttävät voivat järjestelmässä tehdä tai mitä toimintoja järjestelmä valvoo automaattisesti. Käyttäjäoikeuksien rajausta ja transaktioille määritetyt hyväksymistoimenpiteet ovat ennaltaehkäiseviä kontroleja, joilla toimintoja voidaan kontrolloida. Automatisaation avulla voidaan ehkäistä väärinkäytösmahdollisuuksia sekä inhimillisiä virheitä. (Kaarlejärvi & Salminen 2018, 162–163.)

Kirjaus vaihto-omaisuuteen tehdään suoriteperiaatteen mukaisesti. Kun hyödyke ja olennaiset riskit sekä oikeudet ovat siirtyneet myyjältä ostajalle, hyödyke on luovutettu tai vastaanotettu. Toimitusehtoja on syytä tarkastella, jotta saadaan varmuus siitä, milloin määräysvalta siirtyy myyjältä ostajalle. (Hanski 2016.) Jaksotustositteiden avulla voidaan automatisoida liiketapahtumia esimerkiksi tilanteessa, jossa tilatut tavarat ovat vastaanotettu, mutta ostolaskua ei ole vielä saatu (Kaarlejärvi & Salminen 2018, 147). ERP-järjestelmä SAP hyödyntää GR/IR-tiliä ostotilauksen, tavaroiden vastaanoton ja toimittajan laskun käsittelyssä. GR/IR-tilille syntyy kirjaus tilanteessa, jossa esimerkiksi tavarat on vastaanotettu (GR eli goods receipt), mutta toimittajan laskua (IR eli invoice receipt) ei ole vielä saatu. Kun sekä tavarat että toimittajan lasku on vastaanotettu GR/IR-tilin kirjaukset tasaantuvat ja selvitystilin saldo täsmää. (Christoph 2018.)

5 TUTKIMUSMENETELMÄT JA AINEISTO

Tässä opinnäytetyössä tutkitaan tilinpäätöksen vaihto-omaisuuserään kohdistuvia virhemahdollisuuksia. Vaihto-omaisuuden tarkastelussa hyödynnetään kirjallista aineistoa sekä Kohdeyrityksen toiminnasta saatuja tietoja. Kohdeyritys on Suomessa toimiva tukkukauppa. Yrityksellä on toimittajia globaalisti, mutta asiakaskunta on pääasiassa Suomessa. Tutkimusaineisto kerätään Kohdeyrityksen hankintajohtajalta ja varastoesimieheltä teemahaastatteluiden avulla. Saatuja vastauksia verrataan kirjallisuudessa oleviin ohjeistuksiin. Vertaamalla voidaan havaita mahdollisia epäkohtia, joista voi syntyä virheitä vaihto-omaisuuserään.

5.1 Tutkimusmenetelmän valinta

Tutkimusmenetelmäksi valikoitui case-tutkimus, eli tapaustutkimus, jossa perehdytään syvällisesti tiettyyn tutkimuskohteeseen. Tutkimuksessa haluttiin ymmärtää Kohdeyrityksen toimintatapoja prosessin aikana, ja sen vaikutuksia vaihto-omaisuuserän arvoon. Aineistonkeruu tapahtui teemahaastatteluiden avulla, jossa haastatteluun oli valmis kysymysrunko, ja sen lisäksi haastattelijalla oli mahdollisuus esittää tarkentavia kysymyksiä tiedon syventämiseksi.

Kanasen (2013, 77) mukaan case-tutkimuksessa tiedon keruussa hyödynnetään useita lähteitä, joiden avulla hankitaan syvälinen kuva tutkittavasta tapauksesta. Tiedonkeruumenetelmiä ovat esimerkiksi teemahaastattelut, kirjalliset dokumentit sekä kyselyt. Case-tutkimuksessa kvalitatiivisen sekä kvantitatiivisen tutkimuksen menetelmät yhdistyvät. Vuoren [viitattu 28.2.2021] mukaan tapaustutkimuksen tarkoituksena ei ole yleistää, vaan hankkia tarkkaa ja havainnollistavaa tietoa tutkimuskohteesta, jota voidaan soveltaa muissa yhteyksissä. Laadullisen tutkimuksen yleisimpiä aineistonkeruumenetelmiä ovat kysely, haastattelu havainnointi sekä eri dokumenteista kerätyt tiedot. Menetelmiä voidaan hyödyntää yksittäin tai yhdistäen tutkittavan ongelman mukaan. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 62.)

Haastattelun tarkoituksena on yleistämisen sijaan saada mahdollisimman paljon tietoa tutkittavasta aiheesta. Haastattelun etuna on mahdollisuus valita haastateltavat henkilöt, joilla on tietoa tutkittavasta aiheesta. Laadullisessa tutkimuksessa on huomioitava mahdollisuus aineiston niukkuuteen, mikäli haastateltavalla ei olekaan tietoa tai kokemusta tutkittavasta

aiheesta tai tiedonantajan ilmaisu jää puutteelliseksi. Lisäksi ongelmaksi voi koitua se, ettei tutkimus vastaa tutkittavaan ilmiöön lainkaan. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 64.) Teemahaastattelu on laadullisena tutkimuksena avoimempi kuin haastattelu. Teemahaastattelu toteutetaan ennalta valikoitujen teemojen mukaisesti tarkentavien kysymysten avulla. Teemahaastattelussa tarkoituksena on tarkentaa kysymyksiä tiedonantajan vastausten perusteella. Teemahaastattelu korostaa ihmisten tulkintoja asioista. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 65.)

5.2 Tutkimusaineisto

Tutkimukseen kuuluu osuus, jossa hyödynnetään kirjallista tietoa vaihto-omaisuuden tilintarkastamisesta sekä siihen liittyvistä riskeistä. Tutkimuksen kirjallisena materiaalina hyödynnetään muun muassa kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja, ammattilehtiartikkeleita, sekä oppikirjoja. Lisäksi tutkimuksessa käytetään Patentti- ja rekisterihallituksen julkaisuja, kirjanpitolakia ja tilintarkastuslakia. Toisessa osuudessa haastatellaan Kohdeyrityksen hankintajohtajaa, joka kertoo yrityksen näkökulmasta vaihto-omaisuuteen liittyvästä prosessista, joka tapahtuu ennen erän tilintarkastamista. Lisäksi tutkimuksessa haastatellaan varastoesimiestä, joka kuvailee varastoprosessien kulkua. Valmiit tutkimustulokset tarkistutetaan Kohdeyrityksellä, joka voi kommentoida mahdollisia virhetietoja.

Haastateltaviksi valittiin Kohdeyrityksen hankintajohtaja sekä varastoesimies. Varastoesimies on mukana päivittäisissä toiminnoissa, ja hankintajohtaja on ollut luomassa käytössä olevia toimintatapoja. Hankintajohtajalla on yli viiden vuoden työkokemus nykyisistä työtehtävistään. Hankintajohtaja on vastuussa logistiikan ja kirjanpidon yhteydestä, ja hänellä on laajat käyttöoikeudet ERP-järjestelmässä. Varastoesimies on työskennellyt Kohdeyrityksessä lähes 10 vuotta. Hän on työskennellyt logistiikkatehtävissä, myyntitehtävissä sekä ostotilausten käsittelijänä, joten hänellä on vankka kokemus Kohdeyrityksen varastointiprosesseista. Molemmat haastattelut suoritettiin maaliskuussa 2021 Kohdeyrityksen toimitiloissa ja haastattelut nauhoitettiin tulosten käsittelyä varten. Haastateltaville kuvailtiin opinnäytetyön tavoite sekä tutkimuskysymykset, ja lisäksi varmistettiin haastateltavien suostumus tutkimukseen. Aineistonkeruu sekä -analysointi suoritettiin huolellisesti sekä siten, että haastateltavien anonymiteetti turvattiin.

5.3 Aineiston analysointi

Aineiston käsittelyssä on oleellista keskittyä tutkimusongelmaan sekä tutkimuskysymyksiin ja arvioida tutkimustuloksia niiden avulla (Kananen 2013, 103–105). Teorialähtöinen analyysi perustuu johonkin tiettyyn teoriaan tai malliin. Tutkimuksessa kuvataan malli, ja aineiston analysointia ohjaa aikaisemman tiedon perusteella luotu teoria, malli tai kehys. Tutkimuksen teoriaosuudessa muodostetaan kategoriat, joihin aineisto suhteutetaan. Teoriaohjaavassa analyysissä yhdistellään aineistolähtöistä analysointia ja valmiita malleja. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 82.) Teemahaastattelun jälkeen tulokset litteroidaan, eli aineisto muutetaan kirjalliseen muotoon. Tämän jälkeen tuloksia tulkitaan, ja niistä tehdään johtopäätöksiä (Kananen 2013, 103–105.)

Case-tutkimus pohjautuu laadulliseen tutkimukseen, eikä case-tutkimuksella ole omia erillisiä analyysimenetelmiä, vaan tutkimustraditiossa hyödynnetään laadullisen tutkimuksen menetelmiä (Kananen 2013, 103–105). Tämän tutkimuksen aineistoa analysoitiin teoriaohjaavan analyysin avulla. Analyysin tukena käytettiin tutkimuksen teoreettista viitekehystä, johon kuuluvat tilintarkastusriskit, vaihto-omaisuuden tilintarkastus ja toiminnanohjausjärjestelmät. Tutkimuksen aineisto kerättiin kahdella teemahaastattelulla. Tutkimustulosten analysointi aloitettiin haastattelujen litteroinnilla, jossa haastattelut muutettiin kirjalliseen muotoon. Litterointi suoritettiin yleiskielisenä litterointina, jolloin litteroinnin tekstistä poistettiin esimerkiksi puhekieliset ilmaisut. Aineisto jaettiin teemahaastattelun teemojen mukaisesti neljään osa-alueeseen: olemassaoloon, oikeellisuuteen, arvostukseen, oikeuksiin ja vastuihin. Tämän jälkeen aineiston analysoinnissa hyödynnettiin teoreettisesta viitekehyksestä saatuja ennakkokäsityksiä vaihto-omaisuuden tilintarkastuksen suorittamisesta.

Sisällönanalyysi aloitettiin perehtymällä litteroituun aineistoon, jolloin aineistosta muodostettiin hyvä kokonaiskuva. Aineistosta selvitettiin, miten varastoprosessit etenevät, sekä toimintojen yhteys teoreettiseen viitekehykseen. Empiiristen tulosten perusteella muodostettiin johtopäätöksiä yrityksen toiminnoista ja niiden vaikutuksista vaihto-omaisuuserän muodostumiseen. Johtopäätöksissä aineistosta pyrittiin löytämään tekijöitä, joista mahdolliset virheellisyydet voivat johtua. Seuraavassa kappaleessa esitetään teemahaastatteluista saadut tutkimustulokset.

5.4 Tutkimuksen luotettavuus

Opinnäytetyön tarkoituksena oli selvittää, miten varmistetaan vaihto-omaisuuserän oikeellisuus tilinpäätöksessä. Tutkimuksen teoreettisessa viitekehyksessä selvitettiin, miten vaihto-omaisuuserää ohjeistetaan tilintarkastamaan. Empiirisessä osuudessa tutkittiin Kohdeyrityksen varastoprosesseja ja sitä, miten kirjallisuudessa olevia ohjeistuksia voidaan soveltaa käytännöntasolla. Tapaustutkimuksen luonteen mukaisesti tutkimuksessa perehdyttiin syvällisesti tutkimuskohteen, eli Kohdeyrityksen, toimintatapoihin ja vaihto-omaisuuserän virhemahdollisuuksiin.

Tutkimuksen tiedonkeruu ja käsittely suoritettiin huolellisesti. Vastaukset litteroitiin, jotta voitiin ehkäistä virheitä haastatteluvastausten tulkinnassa. Teemahaastatteluista saatuja tuloksia ei välttämättä saataisi toista kertaa, sillä haastattelun etenemiseen vaikuttavat sekä haastattelija että haastateltava. Tutkimuksen anonymiteetin avulla pyrittiin varmistamaan luottamuksellisuus tietojen saannissa. Tämän vuoksi Kohdeyrityksellä ei pitäisi olla syytä salata tai antaa virheellisiä vastauksia.

Mikäli tutkimus olisi suoritettu haastattelujen sijaan esimerkiksi havainnoimalla, saataisiin luotettavampaa tietoa prosessien todellisesta etenemisestä. Teemahaastattelussa haastateltiin kahta Kohdeyrityksen työntekijää, jotta voitiin varmistua tietojen yhdenmukaisuudesta. Tutkimuksen virhemahdollisuudet voivat johtua aineiston tulkinnasta tai virheellisesti tehdyistä johtopäätöksistä.

6 TUTKIMUSTULOKSET

Tässä luvussa käsitellään tutkimustuloksia, joita teemahaastatteluista saatiin ja, analysoidaan niitä. Tuloksissa tutkitaan kokonaisvaltaisesti Kohdeyrityksen varastotoimintoihin liittyviä prosesseja sekä toiminnanohjausjärjestelmän merkitystä vaihto-omaisuuserän muodostumisessa. Haastattelutulokset on jaettu neljän kannanoton mukaisesti omien otsikoiden alle. Haastattelukysymykset ovat opinnäytetyön liitteenä.

Tutkimuksessa haastateltiin Kohdeyrityksen hankintajohtajaa sekä varastoesimiestä. Haastattelukysymykset jaettiin neljään osa-alueeseen vaihto-omaisuuden kannanotoittain. Osa-alueisiin kuului olemassaolo, oikeellisuus, arvostus sekä oikeudet ja vastuut. Kohdeyritys on Suomessa toimiva tukkukauppa, joka myy asiakkailleen valmiita tuotteita. Kohdeyrityksellä on käytössään integroitu ERP-järjestelmä, SAP.

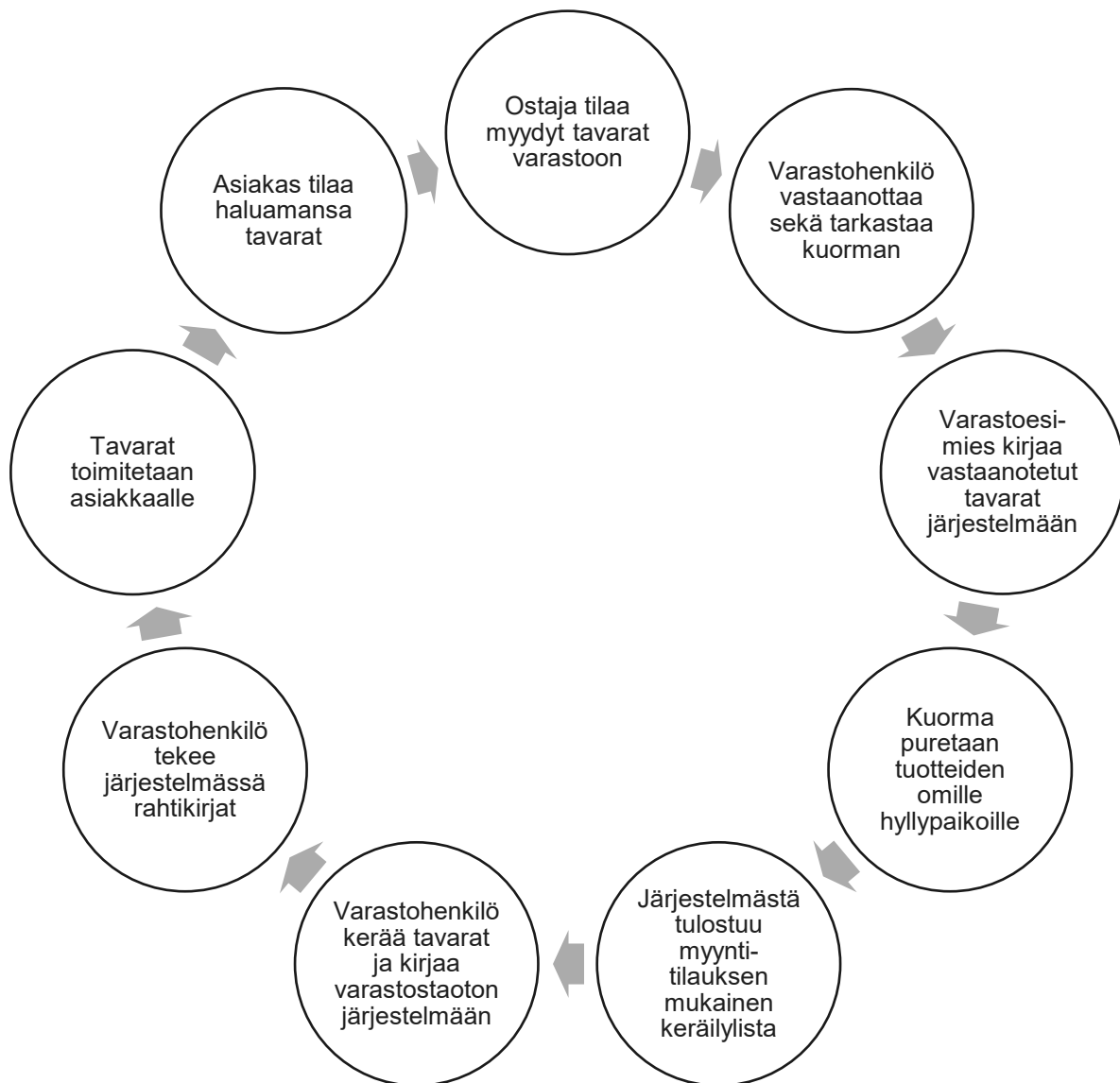
Haastattelukysymysten lisäksi hankintajohtaja kertoi, että tilintarkastaja on paikalla noin joka toisen varaston inventoinnissa, yleensä niissä varastoissa, joiden varaston arvo on suurin. Inventaareissa Kohdeyrityksen tilintarkastaja tarkastaa pistokoeotannalla 25 tuotetta inventointilistalta ja 25 tuotetta osoitetaan varastolla, jotka haetaan listalta ja verrataan näiden määriä.

6.1 Olemassaolo

Ensimmäisenä haastattelussa selvitettiin, mitä tuotetietoja toiminnanohjausjärjestelmään syötetään. Hankintajohtaja kuvaili, että Kohdeyrityksen järjestelmässä tuotekohtaisia tietoja on useampi kymmenen, joista suurin osa on pakollisia tietoja. Perustietoja ovat tuotteen yksikkö, paino sekä vaihtoehtoiset koodit, kuten toimittajan tuotenumero, joita voi olla useampia. Tietyissä tapauksissa järjestelmään syötetään myös tuotteen tilavuus. Mikäli tuote kuuluu vaarallisiin aineisiin, syötetään vaarallisten aineiden tiedot järjestelmään. Tuotteiden nimet syötetään suomeksi, englanniksi sekä tarvittaessa muillakin kielillä, jos tuotetta myydään muilla markkinoilla. Edellä mainittujen tietojen lisäksi järjestelmässä ovat tuotteen ostotiedot eli toimittaja, toimittajan tuotenumero, sovittu ostohinta, tuotteiden liukuva keskiarvohinta, logistiset tiedot ja keruupaikka varastossa.

Kuviossa kolme (3) esitetään varastoprosessin kulku, joka on laadittu varastoesimiehen haastattelun perusteella. Varastoesimies aloitti prosessin kuvaamisen tilanteesta, kun tavara

on myyty, jonka jälkeen tuotetta tilataan varastolle, mikäli sitä ei ole varastossa riittävästi myyntihetkellä. Tuotteiden tilaamisen jälkeen tavarat toimitetaan varastolle, jossa varastotyöntekijät vastaanottavat sekä tarkistavat saapuneen kuorman. Kuorman tarkastamisen jälkeen varastoesimies kirjaa tavarat järjestelmään ja tarvittaessa laatii reklamaation toimittajille puuttuneista tai vioittuneista tavaroista. Varastotyöntekijät purkavat saapuneen kuorman varastopaikoille, joille ne kuuluvat. Kun kaikki tavarat on hyllytetty, varastotyöntekijät alkavat keräämään tuotteita asiakastilausten perusteella. Järjestelmästä tulostuu automaattisesti asetettujen kellonaikojen mukaisesti myyntitilaukseen perustuva keräilylista.



Kuvio 3. Varastoprosessin kulku.

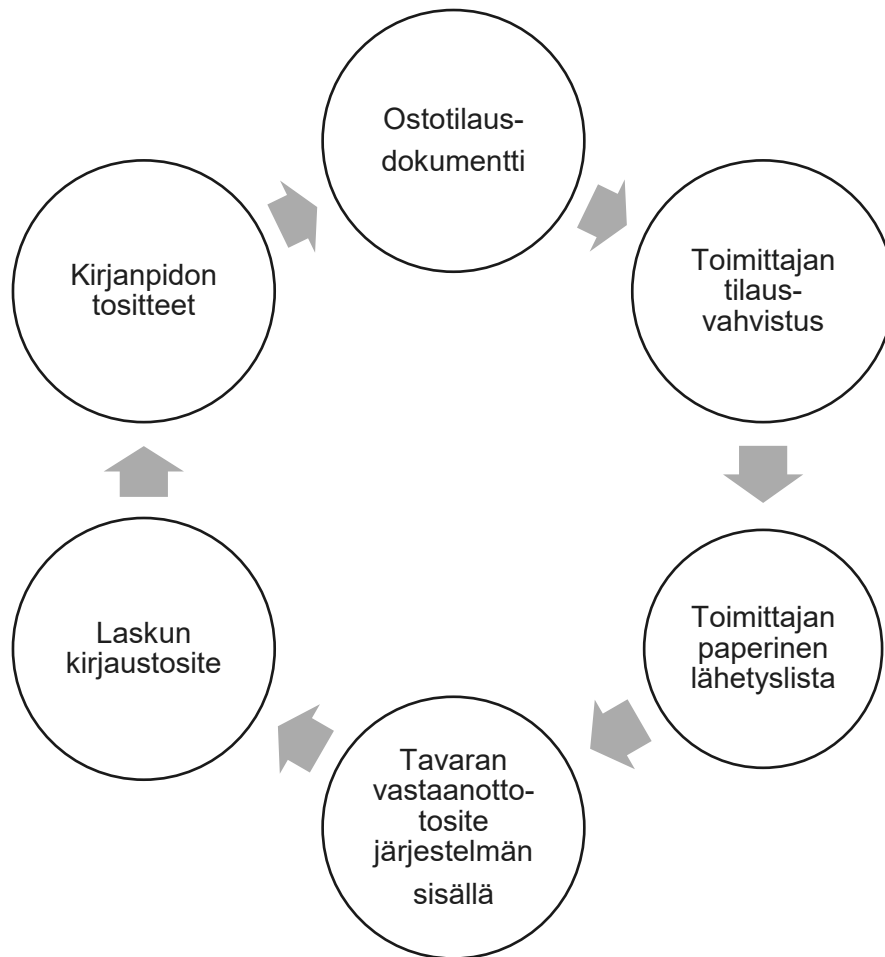
Mikäli asiakas tilaa tuotetta A, jota ei ole varastossa, tuotetta tilataan lisää. Kun kuorma saapuu, se tarkastetaan, puretaan sekä vastaanotetaan järjestelmään. Seuraavassa

järjestelmän automaattisessa tulostuksessa tulostuu keräilylista, jolla on tuote A. Esimerkiksi asiakas on voinut tilata 5 kappaletta tuotetta A, jota saattaa olla varastokirjanpidon varastosaldoilla vain 4 kappaletta. Tällöin järjestelmä tulostaa keräilylistalle vain varastosaldoilla olevan määrän, jolloin 1 kappale jää odottamaan järjestelmään seuraavan tavarantoimituksen vastaanottoa. Asiakkaalle voidaan toimittaa 4 kappaletta ja 1 kappale toimitetaan jälkitoimituksena, kun tuotetta on saatu lisää. Varastohenkilöstö kerää keräilylistan mukaiset tuotteet, pakkaa ne ja kirjaa varastosta oton järjestelmään. Tavaroiden varastosta otto -kirjaus tehdään tuotteille, joita on täysimääräisesti löytynyt varastosta. Keräilylistoille tulostuu vain se määrä tuotteita, joita varastokirjanpidon mukaan on varastossa. Jos tuotetta ei ole riittävästi, järjestelmä tulostaa vain sen määrän, joka asiakkaalle voidaan toimittaa. Mikäli tuotetta ei ole lainkaan, se ei tulostu järjestelmästä keräilylistoille.

Jos tuotetta ei ole löytynyt varastosta riittävästi, selvitetään mistä syy johtuu ja tarvittaessa korjataan saldot järjestelmään. Virhettä selvitetään keräilylistoista sekä toimittajien lähetyslistoista, onko niihin merkitty manuaalisesti korjauksia, joita ei ole esimerkiksi korjattu järjestelmään. Esimerkiksi keräilylistalla voi olla tuotetta A 5 kappaletta ja varastohenkilö on kirjoittanut manuaalisesti tuotteen kohdalle 3 kappaletta, joka tarkoittaa sitä, ettei varastosta ole löytynyt kuin 3kpl. Tämän jälkeen tuotteiden keräily saattaa jatkua keräilylistan mukaisesti. Kun kaikki keräilylistalla olevat tuotteet on kerätty, varastotyöntekijä alkaa selvittämään, voiko tuotetta A olla varastossa virheellisesti jossakin muualla kuin tuotteen omalla varastopaikalla. Tämän jälkeen varastoesimies selvittää järjestelmästä, tuotteen tiedoista päiväykset, jolloin tuotetta on vastaanotettu järjestelmään. Mikäli tuotetta on vastaanotettu lähiaikoina, toimittajan lähetyslistoilla olevan tuotteen A määriä verrataan vastaanotettuihin määriin ja selvitetään, onko tuotetta vastaanotettu järjestelmään eri määrä kuin tuotetta on fyysisesti saapunut. Toisinaan virhe voi tapahtua silloin, kun varastotyöntekijä ei muista poikkeamaa tuotteen A määrässä vaan pakkaa kuorman ilman, että puuttuviin tuotteisiin tehdään korjauksia.

Lisäksi saldovirheet voivat johtua keräilyvirheistä, jos esimerkiksi kerätty kappalemäärä on eronnut siitä, mitä on ollut tarkoitus kerätä. Esimerkiksi keräilylistalla on ollut 12 kappaletta tuotetta A, ja sitä on lähetetty asiakkaalle 12 pakettia. Varastosaldokorjauksia voidaan tehdä yhteistunnuksilla varastolla mutta saldokorjaukseen tarvitaan varastoesimiehen hyväksyntä. Lisäksi muuttunut määrä korjataan järjestelmään ennen varastosta oton kirjausta. Lopuksi myydyille tuotteille laaditaan rahtikirjat samassa järjestelmässä, jonka jälkeen tieto

kuljetukseen lähtevistä kuormista siirtyy myös ulkopuoliselle kuljetusyhtiölle. Lopuksi kuljetusyhtiö noutaa tavarat, ja ne toimitetaan asiakkaalle.



Kuvio 4. Prosessista muodostuvat tositteet.

Kuviossa neljä (4) esitetään varastoprosessista muodostuvat tositteet. Kuvio neljä etenee kuvion kolme mukaisesti. Ostotilausdokumentti on käytännössä pdf-tiedosto sähköpostissa. Suurin osa toimittajista lähettää tilausvahvistuksen, joka on niin ikään sähköpostiin saatava pdf-tiedosto. Tilausvahvistus saadaan tunnin tai enimmillään muutaman päivän sisällä tilaushetkestä riippuen tavaroiden toimitusajasta. Kohdeyritys säilyttää toimittajien paperiset lähetyslistat varastossa, johon tavarat on otettu vastaan. Lähetyslistoja säilytetään seuraavaan tilintarkastukseen saakka. Hankintajohtaja kuvaili, että järjestelmässä seuraava dokumentti on vastaanottotosite, joka muodostuu, kun tavarán vastaanotto on tehty ostotilausta vastaan. Lisäksi järjestelmään muodostuvat laskun kirjaustosite sekä kirjanpidon tositteet, kun lasku on kirjattu.

Hankintajohtajan mukaan jokainen järjestelmään tehty toimenpide jättää lokiin jäljen jokaisesta tehdystä muutoksesta tai kirjauksesta. Käyttäjälokin perusteella toimenpiteen tekijä voidaan jäljittää. Hankintajohtaja kommentoi, että varastoilla käytetään yhteistunnuksia, joilla hoidetaan ulospäin lähtevää keruuta. Yhteistunnuksien käyttö on perusteltu siten, ettei henkilökohtaisten tunnuksien käyttö ole järkevää, kun keruuta tapahtuu yli 100 kertaa päivässä, jolloin eri tunnuksilla tulisi jatkuvasti kirjautua järjestelmään. Varastotoiminnoissa saapuneen kuorman tarkastuksessa ja lähtevien tavaroiden keruussa paperisiin listoihin kirjataan manuaalisesti toimenpiteen tehneen henkilön nimi, jonka kautta jäljitettävyyks on mahdollista.

Kontrollien näkökulmasta prosessi alkaa tuotteiden ja toimittajien perustamisella järjestelmään, jota voi tehdä vain tietyt henkilöt, yksi päätoiminen henkilö ja kaksi varahenkilöä. Tuotteiden ja toimittajien tulee olla etukäteen määriteltäviä sekä hyväksyttyjä hankintajohtajalla, että ne voidaan avata järjestelmään. Järjestelmään perustetuilta toimittajilta voidaan ostaa järjestelmässä olevia tuotteita eli ostajat eivät voi ostaa mitä tahansa tuotteilta keneltä tahansa. Ostotilauksen tekijöitä on vähemmän kuin Kohdeyrityksen varastoja, eli ostotoimintoja on osittain keskitetty. Ostotilauksen tekijät eivät ota kantaa ostohintoihin, vaan ne ovat hankintajohtajan hyväksymiä. Ne henkilöt, jotka määrittävät tuotetietoja voivat muuttaa hankintajohtajan hyväksymiä ostohintoja. Mahdolliset hintaerot ostohinnassa toimittajan ja Kohdeyrityksen välillä selvitetään ostotilauksen tekijän toimesta. Mikäli hinnasta on erimielisyyksiä, hankintajohtaja selvittää ja neuvottelee sovitusta ostohinnasta. Käyttöoikeuksien määrittelyllä on varmistettu, ettei laskujen kirjaajalla ole mahdollisuutta kirjata tavaroita vastaanotetuiksi tai muuttaa ostohintoja. Myöskään henkilöillä, jotka muuttavat hintoja, ei ole oikeuksia kirjata tavaroita vastaanotetuiksi tai kirjata laskuja.

6.2 Oikeellisuus

Hankintajohtajan mukaan kirjanpito tapahtuu samassa integroidussa järjestelmässä, eli tieto siirtyy moduulista toiseen, jolloin integroitujärjestelmä lukee samaa tositetta. Lisäksi tarkentavana kysymyksenä kysyttiin, voiko olla jotakin virhettä, ettei tieto siirrykään esimerkiksi nettikatkoksesta johtuen. Hankintajohtaja kuvaili, että järjestelmävirheen tulisi olla aika vakava, jollei tieto liikkuisi moduulien välillä. Eli kun ei ole erillistä ERP-järjestelmää ja kirjanpitojärjestelmää, tällaista ongelmaa ei ole.

Hankintajohtaja kertoi, missä yksittäisen tuotteen ostohinta näkyy Kohdeyrityksen ERP-järjestelmässä ja kuinka usein hinta päivitetään.

”Yksittäisen tuotteen ostohinta näkyy SAP:n inforecordilla, eli infotietueella. Hinta on minun hyväksymä, joka on tuote- ja toimittajakohtainen. Ostohinta voidaan ilmoittaa eri tavoin: joko vapaasti meidän varastossamme tai vapaasti toimittajan varastosta. Eli esimerkiksi ostettaessa Kiinasta tavaraa, toimitusehto on yleensä FOB (free on board), jolloin hinta voidaan määrittää dollareissa FOB, jolloin hinta on eri kuin tuotteella, joka ostetaan kotimaasta toimitettuna meidän varastoomme 12 € per kappale. Hinta päivitetään aina silloin, kun toimittaja ilmoittaa hinnan korotuksista tai Kohdeyritys neuvottelee oma-aloitteisesti hintoja uudestaan. Ja se on hinta, jonka järjestelmä lukee ostotilaukselle mutta tämä ei ole vielä arvostushinta.”

Hankintajohtajan mukaan uudelle tuotteelle määritetään liukuva keskiarvohinta, joka päivittyy sen mukaan, miten sille tulee tapahtumia. Eli ostohinta päivittyy liukuvan painotetun keskiarvon mukaan sen perusteella, miten tavaraa vastaanotetaan milläkin hinnalla. Ostohinnan muutos järjestelmässä ei muuta kirjanpidon arvoa eikä kirjanpidon hintaa päivitetä manuaalisesti, vaan arvo ohjautuu automaattisesti varasto- ja ostotapahtumien kautta.

”Kun tuote perustetaan uutena, sille määritetään liukuva keskiarvohinta, joka päivittyy sen mukaan, miten sille tulee tapahtumia. Siinä vaiheessa, kun tavara tulee varastolle, järjestelmä ottaa ostotilaukselta ostotilaushinnan. Tuontitavaran tapauksessa ostotilaukselle kirjataan myös merirahti sekä tullikustannukset, jotka järjestelmä automaattisesti jyvittää tuotteelle kustannushintaan sekä muuttaa valuuttakurssin päivänkurssin mukaisesti.”

Hankintajohtajan mukaan, kun tavara on vastaanotettu, se näkyy heti kirjanpidossa. Lisäksi hankintajohtajalta kysyttiin, voiko tiedon siirtymisessä tulla virheitä tai onko niitä havaittu. Hankintajohtajan mukaan yrityksellä on käytössä yhdessä varastossa erilainen varastojärjestelmä kuin muualla. Järjestelmä on myös integroitu, mutta järjestelmien välillä on SAP:n oma rajapinta, jossa tieto liikkuu. Järjestelmässä siirto kirjanpitoon näkyy heti kirjauksen jälkeen, mikäli kirjaus on sujunut ongelmitta. Toisinaan virhetilassa kirjaus voi jäädä välitilaan, jolloin se ei siirry ERP-järjestelmään. Tällaisia tilanteita voi johtua esimerkiksi hinnanerosta, jolloin järjestelmä lähettää herätteen ja kirjaus tarkastetaan manuaalisesti. Hankintajohtaja kuvailee, että virhetilanteita tulee, mikäli tuotetiedoissa on ristiriitaisuuksia. Muissa varastoissa tavaran vastaanotto ei ole mahdollinen, mikäli tiedoissa on eroavaisuuksia, jolloin ristiriitaisuudet selvitetään jo vastaanoton yhteydessä.

6.3 Arvostus

Hankintajohtajan mukaan kirjallisia ohjeita inventaarin suorittamiseen ei ole jostain syystä laadittu. Hänen mukaansa tieto on siirtynyt perimätietona ja inventaarin suorittaminen tapahtuu hyvin pitkälle samalla tavalla kaikissa toimipisteissä. Ennen inventaaria varmistetaan, ettei saapuvia tai lähteviä kuittaamattomia lähetyksiä ole ja että tavara on sijoitettu fyysisesti järkevästi.

Inventaaripäivänä järjestelmästä otetaan alkusaldot ja lähetetään ne tilintarkastajalle. Saldoilla olevien tuotteiden perusteella laaditaan inventointilistat varastoalueittain, kun tavaroilla on varastopaikat. Listoille otetaan vain tuotteet, joita varastossa on inventointihetkellä. Varastossa voi fyysisesti olla tuotteita, joita ei ole varastosaldoilla. Listojen ulkopuoliset tuotteet havaitaan, kun inventointi suoritetaan varastoalueittain. Mikäli inventointilistalta puuttuu tuote, joka hyllyssä on, tuote otetaan pois hyllystä, jolloin tiedetään, ettei tuote ole inventointilistoilla, ja se lisätään manuaalisesti inventointilistalle. Inventointilistat ovat sokkolistoja, eikä laskija tiedä tuotteiden saldoja. Lasketut listat palautetaan varastoesimiehelle tai logistiikkakoordinaattorille, jotka syöttävät listat järjestelmään ja vertaavat laskettuja määriä järjestelmän varastosaldoilla oleviin määriin. Mikäli tuotteella on kappale- tai euromääräisesti suuria eroja, tuote palautetaan uudestaan laskettavaksi eri henkilölle, kun sen on alun perin laskenut. Hankintajohtajan määrittämä euromääräinen raja on 50 € ja kappalemääräinen raja on kymmenien kappaleiden erot tuotteesta riippuen. Enimmillään tuote palautetaan uudelleenlaskettavaksi 2–3 kertaa, ja mikäli tuotetta ei esimerkiksi edelleenkaan löydy, saldo korjataan fyysisesti lasketun määrän mukaiseksi. Jos ero on merkittävä, tavaraa etsitään entistä tarkemmin ja selvitetään, onko tuote mennyt ristiin jonkin toisen tuotteen kanssa, esimerkiksi punaisen tuotteen tilalla on lähetetty sinistä, jolloin saldot ovat virheelliset.

Inventaarin jälkeen erot kirjataan järjestelmään ja inventaaritositteet säilytetään. Lopuksi ajetaan loppusaldot järjestelmästä ja verrataan niitä alkusaldoihin, jolloin saadaan inventaarin kokonaisero. Hankintajohtajan mukaan loppusaldojen ajaminen järjestelmään ja koko tarkastusprosessi tapahtuu saman päivän aikana. Listoja syötetään inventoinnin aikana, eli kun yksi lista valmistuu, se syötetään järjestelmään ja verrataan saldoilla oleviin määriin. Tuloksia syötetään inventaarin aikana, mutta niitä ei vielä hyväksytä ja kirjata. Hankintajohtajan mukaan kehittyneessä ERP-järjestelmässä tämä pystytään tekemään vaiheittain eikä lopuksi syötetä inventointituloksia, eli tuloksia syötetään prosessin mukana.

Haastattelun yhteydessä haastatteli sa nähdä Excel-tiedoston, johon oli koottu viime inventaarin alkuarvot, loppuarvot sekä näiden erot per varasto. Tiedostossa olevat erot ovat euromääräisesti hyvin pieniä varastojen kokonaisarvoon nähden, ja tarkka inventointiero on ollut 0,04 % painotetun keskiarvon mukaan.

“Yleensä me tarkastamme myös vielä vuoden aikana tehdyt saldokorjaukset, jotka ovat myös aika pieniä. Lisäksi tarkastetaan, paljonko nimikkeitä oli inventoinnin alussa ja inventoinnin lopussa, tavallaan inventoinnissa aina häviää hieman nimikkeitä mutta se tarkoittaa sitä, kun normaaliprosessissa huomataan saldon virheellisyys siinä vaiheessa, kun aletaan kerätä ja tavaraa ei ole. Ja tämä on ihan luonnollista, että se tulee tuossa vaiheessa ilmi noin, ja siitä pidetään tällaista seuranta.”

Hankintajohtaja kertoi, että inventaariin osallistuu osittain samoja henkilöitä, logistiikkakoordinaattorit sekä logistiikkapäälliköt matkustavat toisille paikkakunnille, jolloin inventaarissa on aina vastuhenkilö paikalla. Yhdellä varastolla on kuitenkin käytössään kehittyneempi varastonhallintajärjestelmä, jonka toiminnallisuus on parempi kiertävälle inventoinnille. Kyseisessä varastossa inventoidaan viikoittain tietty määrä tuotteita kiertävästi. Varaston nimike- ja henkilöstömäärä on niin iso, että kiertävä inventointi on tarkempi, ja poikkeamia voidaan etsiä kauemmin. Hankintajohtajan mukaan muissa varastoissa tapahtumia on vähemmän ja kertainventointi on todettu tehokkaammaksi.

Hankintajohtaja kommentoi, että tehtyjä saldokorjauksia seurataan kootusti, ja niitä verrataan inventointieroihin. Saldokorjauksiin on asetettu hyväksymisrajat: varastoesimies voi hyväksyä kirjaukset 300 €:n asti ja logistiikkapäällikkö 1000 €:n asti, ja sitä suuremmat kirjat siirtyvät johdon hyväksyntään. Toisessa järjestelmässä kirjauksia pystytään rajaamaan käyttäjäoikeuksilla, mutta muissa varastoissa vastaava rajoitus ei tule käyttäjäoikeuksista mutta kirjauksia seurataan aktiivisesti.

Alaskirjaukset ovat hankintajohtajan mukaan harvinaisia. Jos tuote on vaurioitunut, esimerkiksi tuotteen päältä on ajettu trukilla, se korjataan saldokorjauksissa. Alaskirjauksista puhutaan, jos tuotteen arvo alenee ja niitä tehdään vain muutamia vuodessa. Alaskirjaukset lähtevät johdon aloitteesta, mutta Kohdeyrityksen tuotevalikoima on sellainen, ettei tuotteiden arvo luontaisesti alene. Usein nimikkeille, joita ei saada myytyä, lisätään tuotteen myynnillisiä panostuksia tai tuote hävitetään. Kohdeyrityksen harvoilla tuotteilla on päiväys, joita ei enää myydä päiväyksen jälkeen, vaan ne kirjataan saldokorjauksen kautta ja hävitetään. Lisäksi hitaasti kiertäviä

tuotteita siirretään toiseen varastoon, jossa tuotteiden myynti on säännöllisempää. Alaskirjaustilanteissa tehdään alaskirjaustosite, joka muuttaa tuotteen kirjanpitohintaa.

Hankintajohtaja tarkensi, ettei yhteistunnuksilla tehdä saldokorjauksia eikä tunnuksilla ole oikeuksia tehdä niitä, vaan varastoesimies tekee kirjauksen ja siitä jää jälki järjestelmään. Yhteistunnuksia käytetään vain vastaanottoon ja tavaroiden uloskuittaukseen. Saldokorjauksia tehdään tilanteessa, kun tavaroiden puute huomataan, eli kun tuotetta ei ole hyllyssä.

6.4 Oikeudet ja vastuut

Hankintajohtaja kertoi, että tuotteita ostetaan Aasiasta, Euroopasta ja Suomesta. Aasiasta ostaessa toimitusehto on usein FOB, eli free on board. Euroopasta tavaroita ostetaan usealla toimitusehdolla, kuten EXW, DAP tai CIF. Iso osa tavaroista tulee Suomesta, ja useimmiten toimitusehtona on TOP. Toimittajakohtaiset tiedot löytyvät järjestelmät toimittajatietueesta, josta tiedot siirtyvät ostotilaukselle. Asiakaskohtaiset tiedot löytyvät vastaavasti asiakastiedoista. Kohdeyritys myy pääsääntöisesti vain kotimaahan, ja käytössä on usein toimitusehto TOP.

Hankintajohtajan mukaan Aasian tuonnissa tavarantoimittaja ei salli kuljetusyhtiön luovuttaa lähetystä ostajalle, ennen kuin tavara on maksettu. Aasiasta tulevilla tavaroilla osto erääntyy merikuljetuksen aikana. Jolloin tavarat on maksettu ennen kuin ne on saatu ja kirjaus tehdään GR/IR-tilille. Kun tavarat ovat saatu, kirjaus tapahtuu GR/IR-tilin kautta automaattisesti, kun tapahtuman toinen dokumentti on saatu. EU:n tuonnissa maksuajat ovat 30, 40 tai 60 päivää tavarantoimituksen jälkeen, ja tavarat kirjataan, kun ne on saatu.

Hankintajohtaja kommentoi, ettei Kohdeyrittäjällä ole yhtäkään kaupintavarastoa tällä hetkellä. Järjestelmässä olisi kuitenkin siihen valmius, jolloin Kohdeyrittäjä hallitsisi vain kappalemääräistä saldoa ja varaston arvo olisi 0 euroa. Varastot täsmäytettäisiin täsmäytysaikavälin mukaan varastostaottojen perusteella. Kahdella asiakkaalla on Kohdeyrittäjän kaupintatavaraa, jotka ovat yrityksen arvostuksessa ja tavarat täsmäytetään kuukausittain asiakkaan kanssa. Järjestelmä tukee tätä toimintoa, ja järjestelmä kirjautuu järjestelmän sisällä asiakkaan varastotietojen alle. Varaston arvo sisältyy kokonaisarvoon, mutta se on erikseen merkittynä kaupintasaldoon. Järjestelmässä tieto on eritelty, ja sitä pystytään tarkastelemaan tuotetasolla. Käytännössä tehdään kaupinnan täydennystilaus tietyllä tilaustyypillä, joka kirjataan varastosta ulos ja lähetetään asiakkaalle. Kohdeyrittäjän

järjestelmässä tavarat siirtyvät vapaasta varastosta asiakkaan kaupintavarastoon. Asiakkaalta saadaan kuukausittain lista kaupinnasta ostoista, jonka perusteella laskutetaan asiakasta, ja tämän prosessin perusteella tavarat lähtevät asiakkaan kaupintavarastosta pois. Lisäksi kerran vuodessa kaupintavarasto inventoidaan Kohdeyrityksen toimesta.

7 JOHTOPÄÄTÖKSET

Opinnäytetyön tavoitteena oli selvittää, mitä virhemahdollisuuksia vaihto-omaisuuserään voi sisältyä. Tilintarkastuksen tarkoituksena on varmentaa, että tilintarkastuskohteen tilinpäätös on laadittu sovellettavien normistojen mukaisesti. Tämän lisäksi tilintarkastajan tulee hankkia riittävästi tilintarkastusevidenssiä, jonka perusteella hän tekee johtopäätökset siitä, antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan tarkastuskohteen taloudellisesta asemasta ja tuloksesta. Tilintarkastajan tulee hankkia kohtuullinen varmuus siitä, voiko tilinpäätökseen sisältyä kokonaisuuden kannalta väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa virheellisyyttä. (IFA & Suomen tilintarkastajat 2018, 334.)

Tomperin (2015, 46–47) mukaan tilintarkastajan tulee muodostaa kokonaiskäsitys tarkastuskohteen olennaisista virheistä ja puutteista. Arvioinnin jälkeen tilintarkastaja suorittaa tilintarkastustoimenpiteitä, jotka vastaavat arvioituja riskejä (Tomperi 2015, 46–47). Mikäli tilintarkastaja ei saa hankittua tilintarkastusevidenssiä riittävästi tai ei pysty osallistumaan inventaariin, hänen tulee muuttaa tilintarkastuskertomustaan (IFA & Suomen tilintarkastajat 2018, 334).

Halosen & Steinerin (2009, 404) mukaan tilintarkastaja saa tilintarkastusevidenssiä vaihto-omaisuuden olemassaolosta ja tilasta osallistumalla fyysiseen inventaariin. Vaihto-omaisuuden olemassaolon kannanottoon saadaan riittävästi evidenssiä varmistamalla inventaarin luotettavuus. Kohdeyrityksen järjestelmässä on paljon tietoja yksittäisestä tuotteesta, kuten materiaalikoodit, varastopaikka ja tuotteen nimitiedot. Kattavat perustiedot nimikkeistä luovat tilintarkastajalle mahdollisuuden tunnistaa tuotteet fyysisesti paikanpäältä sekä järjestelmästä. Kun tilintarkastaja on osallistunut inventaariin, on voitu arvioida inventaaritulosten kirjaamista sekä menettelytapoja. Lisäksi Kohdeyrityksen hankintajohtaja kommentoi haastattelussa, että tilintarkastaja on inventaariin osallistuessaan suorittanut tarkastuslaskentaa yhteensä noin 50 tuotenimikkeelle. Tällöin tilintarkastaja on suorittanut inventaarin yhteydessä myös yksityiskohtaista tarkastusta.

Oikeellisuuden kannanotolla varmistetaan, että tilinpäätöksessä olevat erät on esitetty asianmukaisina määrinä (IFA & Suomen tilintarkastajat 2018, 583). Tilintarkastaja selvittää vaihto-omaisuuteen liittyviä kirjauksia, ja onko kirjaukset tehty oikeille tileille. Integroitu järjestelmä lukee samaa dokumenttia, jolloin tilintarkastajan voi olla kannattavaa selvittää, voiko kirjauksissa olla systemaattisia virheitä (Logistiikan maailma, [viitattu 22.2.2021]). Mikäli

järjestelmä ei olisi integroitu, tilintarkastuksessa tulisi varmistaa, että kirjausten tieto liikkuu eri toimintojen välillä mutkattomasti. Kohdeyrityksen ERP-järjestelmässä ei ole havaittu virheitä varastokirjauksen ja varastokirjanpidon välillä. Tavaroiden vastaanoton jälkeen kirjaus näkyy heti kirjanpidossa, jolloin myös kirjausketju olisi aukoton.

Vaihto-omaisuuden arvostamisessa selvitetään vaihto-omaisuuden hinnoitteluperiaatteet. Kun vaihto-omaisuus koostuu sellaisenaan ostetuista tavaroista, hinnoittelu voidaan tarkastaa vertaamalla hintoja toimittajien ostolaskujen hintoihin. Varaston todellisen arvon tarkastuksessa varastokirjanpidon ja tavaroiden määriä verrataan toisiinsa. Inventaarissa yritys laskee tuotenimikkeiden kappalemäärät ja vertaa niitä varastokirjanpidon määriin. (Halonen & Steiner 2009, 405.) Kohdeyrityksen inventaari suoritetaan sokkolistojen avulla, jolloin inventaarissa laskija ei tiedä tuotteiden saldoja. Kohdeyritys on eriyttänyt inventaarissa tehtäviä, jolloin vain esimerkiksi varastoesimies tai logistiikkakoordinaattori voivat syöttää inventointilistoja järjestelmään. Tilintarkastaja saa arvostuksen kannanottoon tilintarkastusevidenssiä vertaamalla varastosaldoja ostolaskuihin. Kohdeyrityksen varastointiprosessi tapahtuu samassa ERP-järjestelmässä, jolloin myös tarvittavat tositteet ovat samassa järjestelmässä. Kohdeyrityksessä yksittäisen tuotteen ostohinta näkyy SAP-järjestelmän infotietueella. Kirjanpitolain (L 30.12.1997/1336) mukaan vaihto-omaisuuden hankintamenoksi voidaan merkitä hankintamäärillä painotettu hankintamenojen keskiarvo. Kohdeyrityksen tavaroiden kirjanpitoarvo määritetään liukuvan keskiarvohinnan mukaisesti, jolloin hankintameno on aina ajan tasalla.

Oikeuksien ja vastuiden osalta tilintarkastajan tulee varmistua yrityksen omistusoikeudesta vaihto-omaisuuteen. Myös inventaarissa on huomioitava, ettei kolmannen osapuolen omistamia tuotteita sisällytetä inventaarin laskelmiin. (Halonen & Steiner 2009, 405.) Kohdeyrityksellä on monia toimitus- ja maksuehtoja, jotka näkyvät Kohdeyrityksen ERP-järjestelmästä toimittaja- ja asiakastiedoista. Toimitus- ja maksuehdot määrittävät tuotteen omistusoikeuden, joten tilintarkastajan tulee varmistua siitä, että varastossa oleva tuote on yrityksen omistuksessa. Kohdeyrityksen tuotteita sijaitsee omien varastojen lisäksi kahden asiakkaan varastoissa, jotka inventoidaan Kohdeyrityksen toimesta vuosittain. Asiakkaiden varastot sisältyvät Kohdeyrityksen varaston kokonaisarvoon, mutta se on järjestelmässä merkittynä asiakkaan tietojen alla.

Tutkimustulosten perusteella Kohdeyrityksen tilintarkastaja on läsnä noin joka toisen varaston inventoinnissa. Tilintarkastaja hankkii inventaarista tilintarkastusevidenssiä moneen

kannanottoon ja oleellista on, millä perusteilla tilintarkastaja valikoi varastot, joiden inventaariin hän osallistuu. Mikäli fyysinen osallistuminen tapahtuu, esimerkiksi aina suurimmissa varastoissa, pienemmissä varastoissa olevat mahdolliset virheet voivat jäädä huomaamatta. Kohdeyrityksellä ei ole kirjallista inventaariohjetta, jolloin tilintarkastaja ei välttämättä voi luottaa siihen, että inventaari suoritetaan kaikissa varastoissa täysin samalla tavalla. Inventaariin liittyvä ohjeistus siirtyy Kohdeyrityksessä ns. perimätietona, josta voi pahimmillaan johtua tietojen väärinymmärryksiä, ja siten inventaarien suorittamisessa voisi olla eroavaisuuksia.

Kansainvälisissä tilintarkastusstandardeissa kontrollien testaus määritellään kontrollien läpikäymisenä ja arvioimisena sekä tarkastamisena käytännön toimivuuden kannalta (IFA & Suomen tilintarkastajat 2018, 268). Kansainvälisissä tilintarkastusstandardeissa työtehtävien eriyttämisen tarkoituksena on rajoittaa väärinkäytöksiä ja mahdollisuuksia virheiden peittämiseen (IFA & Suomen tilintarkastajat 2018, 593–594). Kohdeyrityksen kontrollitoiminnot keskittyvät vaarallisten työyhdistelmien välttämiseen järjestelmän käyttäjätunnusten avulla. Tutkimustuloksista ilmeni ristiriita haastateltavien vastauksissa varastosaldojen korjausmahdollisuuksista. Varastoesimiehen mukaan varaston yhteistunnuksilla voitaisiin tehdä korjauskirjauksia esimiehen hyväksynnällä toisin kuin hankintajohtaja kertoi. Tämän vuoksi kirjausten tekijä ei välttämättä ole jäljitettävissä ja kirjauksissa piilee mahdollisuus väärinkäytöksille. Tehtyjä saldokorjauksia tarkastellaan inventoinnin yhteydessä varastokohtaisesti, jolloin mahdollisten väärinkäytösten jäljittäminen voi olla haastavaa. Virheen huomaamisen jälkeen Kohdeyritys korjasi ristiriidan ja poisti varaston yhteistunnuksilta oikeudet saldokorjausten kirjaamiseen. Työnkuvien muutosten myötä inventointioikeus olisi pitänyt poistaa näiltä tunnuksilta, mutta se oli jäänyt poistamatta.

Kaarlejärven ja Salmisen (2018, 162) mukaan käyttäjäoikeuksien rajauksella voidaan rajata väärinkäytösmahdollisuuksia. Työtehtävien eriyttämistä on syytä tarkastella myös poikkeustilanteiden kuten sairastumistapauksien osalta. Mikäli työntekijät käyttävät toistensa käyttäjätunnuksia ja siten käyttöoikeuksia työvaiheiden tekemiseen toisen poissa ollessa, syntyy mahdollisuus väärinkäytöksille. Lisäksi salasanojen ja tunnusten säilyttäminen sekä tietokoneiden auki jättäminen kasvattavat väärinkäytösten riskiä. Kohdeyrityksellä on käytössään ERP-järjestelmä, jota käytetään useimmissa varastoissa, mutta eräs varasto käyttää toisenlaista saman toimittajan ERP-järjestelmää. Tämä haastaa tilintarkastajaa it-taitojen osalta.

Opinnäytetyöstä saatujen tutkimustulosten perusteella voidaan todeta, ettei olennaisen virheellisuuden riskejä havaittu Kohdeyrityksestä. Opinnäytetyössä perehdyttiin vaihto-omaisuuden tilintarkastamiseen ja tekijöihin, joista voi seurata erän virheellisyyksiä. Opinnäytetyön tutkimuskysymyksiä olivat: miten varmistetaan, että vaihto-omaisuuserä on tilinpäätöksessä oikein ja mitä lisähaasteita toiminnanohjausjärjestelmät tuovat vaihto-omaisuuden tilintarkastukselle. Tutkimustulosten perusteella voidaan todeta, että vaihto-omaisuuserän oikeellisuus voidaan varmistaa tilintarkastuksen kannanottojen avulla. Lisäksi tilintarkastajan tulee hankkia riittävästi tilintarkastusevidenssiä kannanotoittain. Valvontaympäristön arviointi ja kontrollien testaus ovat myös tärkeitä vaiheita vaihto-omaisuuserän oikeellisuuden varmentamisessa.

Vaihto-omaisuuden muodostumisessa yhdistyvät monet yrityksen toiminnot kuten ostotoiminto, varastointitoiminto ja ostoreskontra. Toiminnanohjausjärjestelmät voivat olla hyvinkin erilaisia keskenään, mikäli järjestelmä on räätälöity yrityksen omiin tarpeisiin. (Kaarlejärvi & Salminen 2018, 35.) Tilintarkastajalla tulee olla hyvä perusymmärrys järjestelmien toiminnasta, jotta mahdollisia virheitä voidaan havaita. Toiminnanohjausjärjestelmien tuomiin lisähaasteisiin kuuluu järjestelmien toiminnallisuuksien ymmärtäminen kuten Hannulan (2020) opinnäytetyön tuloksista käy ilmi. Kuitenkin Hannulan tutkielman mukaan suurin osa haastatelluista tilintarkastajista pitää järjestelmistä saatavaa evidenssiä luotettavampana kuin paperisena saatavaa evidenssiä. Opinnäytetyön tutkimustulokset osoittavat, että vaihto-omaisuuden tilintarkastus on haastava kokonaisuus ja olennaisten virheiden havaitsemiseksi on hankittava monipuolisesti tilintarkastusevidenssiä.

Jatkotutkimusaiheena tutkimuksen voisi toistaa ja tuloksia voisi vertailla samalla toimialalla toimivien yritysten kesken tai vastaavan suuruisten yritysten tuloksia eri toimialoilta. Laajemmassa tutkimuksessa voisi haastatella case yrityksen lisäksi yrityksen tilintarkastajaa, jolloin virhemahdollisuuksia voisi arvioida todellisuudessa tehdyn tilintarkastuksen ja yrityksessä tehtyjen toimintojen välillä.

LÄHTEET

- Atria Suomi Oy. 24.3.2021. Vuosikertomus 2020. [Verkkajulkaisu]. [Viitattu 30.4.2021].
Saattavana: https://www.atria.fi/globalassets/atriagroup/yritys/vuosiraportointi-2020/atria_vuosikertomus_2020_final_.pdf
- Christoph, R. 2.8.2018. GR/IR (Goods Receipt / Invoice Receipt) Processing. [Verkkosivu].
ERP Corp. [Viitattu 19.4.2021]. Saattavana: <https://www.erpcorp.com/sap-controlling-blog/gr-ir-goods-receipt-invoice-receipt-processing>
- Halonen, K. & Steiner, M. 2009. Tilintarkastusprosessi käytännössä. Helsinki: Talentum.
- Hannula, J. 2020. Taloushallinnon järjestelmät tilintarkastajan silmin. [Verkkajulkaisu].
Haaga-Helia ammattikorkeakoulu Oy. Liiketalouden koulutusohjelma. Opinnäytetyö.
[Viitattu 31.3.2021]. Saattavana: <http://urn.fi/URN:NBN:fi:amk-2020112323954>
- Hanski, K. 20.1.2016. Miten tilinpäätökseen saadaan varastolle oikea arvo?
[Verkkolehtiartikkeli]. Tilisanomat (1). [Viitattu 7.3.2021]. Saattavana:
<https://tilisanomat.fi/tilinpaatos/miten-tilinpaatokseen-saadtaan-varastolle-oikea-arvo>
- International Federation of Accountants & Suomen Tilintarkastajat. 2018. Kansainväliset tilintarkastusalan standardit: Kansainväliset laadunvalvontaa, tilintarkastusta, yleisluontoista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevat standardit ja muut ohjeet ja kansainväliset eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille: 2018. Helsinki: ST-Akatemia. Saattavana: ST-Online-palvelusta, vaatii käyttöoikeuden.
- Järvenpää, M., Lämsiluoto, A., Partanen, V. & Pellinen, J. 2017. Talousohjaus ja kustannuslaskenta. 2.–4. painos. Helsinki: Sanoma Pro Oy.
- Kaarlejärvi, S. & Salminen, T. 2018. Älykäs taloushallinto: Automaation aika. Helsinki: Alma.
- Kananen, J. 2013. Case-tutkimus opinnäytetyönä. Jyväskylä: Jyväskylän ammattikorkeakoulu.
- Kesko Oyj. 6.3.2020. Keskon vuosiraportti 2019. [Verkkajulkaisu]. [Viitattu 30.3.2021].
Saattavana: https://www.kesko.fi/globalassets/03-sijoittaja/raporttikeskus/2020/q1/kesko_vuosiraportti_2019.pdf
- L 30.12.1997/1336. Kirjanpitolaki.
- L 18.9.2015/1141. Tilintarkastuslaki.
- Lahti, L. 2016. Vaihto-omaisuuden tarkastamisen haasteet tilintarkastajan näkökulmasta. [Verkkajulkaisu]. Haaga-Helia ammattikorkeakoulu Oy. Liiketalouden koulutusohjelma. Opinnäytetyö. [Viitattu 31.3.2021]. Saattavana: <http://urn.fi/URN:NBN:fi:amk-201605239249>

Lahti, S. & Salminen, T. 2014. Digitaalinen taloushallinto. Helsinki: Talentum.

Logistiikan maailma. Ei päiväystä. Toiminnanohjausjärjestelmä. [Verkkosivu]. [Viitattu 22.2.2021]. Saatavana: <https://www.logistiikanmaailma.fi/logistiikka/ohjausjarjestelmat/toiminnanohjausjarjestelma/>

Lähdemäki, J. 2013. COSO-moderni viitekehys sisäisen valvonnan toteutukseen. Balanssi (4), 48–50.

Magal, S. & Word, J. 2012. Integrated business processes with ERP systems. Wiley. Saatavana: Ebook Central (ProQuest)-palvelusta, vaatii käyttöoikeuden.

Patentti- ja rekisterihallitus. 2019a. Mitä on hyvä tilintarkastustapa? [Verkkojulkaisu]. [Viitattu 22.2.2021]. Saatavana: <https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tilintarkastuksenlaatu/mitaonhyvatilintarkastustapa.html>

Patentti- ja rekisterihallitus. 2019b. Laaduntarkastukset. [Verkkojulkaisu]. [Viitattu 8.3.2021]. Saatavana: <https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tilintarkastuksenlaatu.html>

Patentti- ja rekisterihallitus. 2020a. Vaihto-omaisuus. [Verkkojulkaisu]. [Viitattu 8.3.2021]. Saatavana: https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tilintarkastusvalvonta/laadunvalvonnan_vuosiraportti_2019/laaduntarkastusten_painopistealueisiin_liittyvat_havainnot/vaihto-omaisuus.html

Patentti- ja rekisterihallitus. 2020b. Tilintarkastajan laaduntarkastuksen tulos. [Verkkojulkaisu]. [Viitattu 28.4.2021]. Saatavana: https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tilintarkastuksenlaatu/tilintarkastajien_laaduntarkastus/tilintarkastajan_tilintarkastustyon_laaduntarkastuksen_tulos.html

Patentti- ja rekisterihallitus. 2020c. Seuranta listayhtiöiden tilintarkastuskertomuksista 2018–2019. [Verkkojulkaisu]. [Viitattu 2.5.2021]. Saatavana: https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tilintarkastusvalvonta/seuranta_listayhtioiden_tilintarkastuskertomuksista_2018-2019.html

Patentti- ja rekisterihallitus. 2021a. Laaduntarkastuksen vuosiraportti 2020. [Verkkojulkaisu]. [Viitattu 16.4.2021]. Saatavana: https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tilintarkastusvalvonta/laaduntarkastuksen_vuosiraportti_2020.html

Patentti- ja rekisterihallitus. 2021b. Laaduntarkastusten painopistealueet. [Verkkojulkaisu]. [Viitattu 8.3.2021]. Saatavana: https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tilintarkastuksenlaatu/tilintarkastajien_laaduntarkastus/laaduntarkastusten_painopistealueet_0.html

- Pekkinen, J. 2010. Vaihto-omaisuuden tarkastamiseen liittyvä tilintarkastusriski FAS versus IFRS. [Verkkojulkaisu]. Tampere: Tampereen yliopisto. Taloustieteiden laitos. Pro gradu - tutkielma. [Viitattu 31.3.2021]. Saatavana: <http://urn.fi/urn:nbn:fi:uta-1-21049>
- Saarinen, T. & Suontausta, S. 14.1.2019. Tarkastuksissa on eroja – mutta mitä? [Verkkolehtiartikkeli]. Tilisanomat 1/2019. [Viitattu 14.4.2021]. Saatavana: <https://tilisanomat.fi/tilintarkastus/tarkastuksissa-on-eroja>
- Sarbanes Oxley 101. 3.5.2021. Sarbanes Oxley Audit Requirements. [Verkkosivu]. [Viitattu 3.5.2021]. Saatavana: <https://www.sarbanes-oxley-101.com/sarbanes-oxley-audits.htm>
- Suomen Tilintarkastajat. 2015. Tilintarkastajan raportointi. Helsinki: ST-Akatemia. Saatavana: ST-Online-palvelusta, vaatii käyttöoikeuden.
- Suomen Tilintarkastajat ry. 5/2020. Vaihto-omaisuuden inventaariin osallistuminen muuna kuin tilinpäätöspäivänä. [Verkkojulkaisu]. [Viitattu 24.2.2021]. Saatavana: <https://tilintarkastajat.fi/suositukses/suositus-vaihto-omaisuuden-inventaariin-osallistumisesta-muuna-kuin-tilinpaatospaivana/>
- Tomperi, S. 2015. Tilintarkastus: Normeista käytäntöön. 2. uud. p. Edita.
- Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2018. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Uudistettu laitos. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Tammi.
- Vaihto-omaisuus. Ei päiväystä. [Verkkosivu]. Helsinki: Tilastokeskus. [Viitattu 24.2.2021]. Saatavana: <https://www.stat.fi/meta/kas/vaihtoomaisuus.html>
- Vuori, J. Ei päiväystä. [Verkkojulkaisu]. Tutkimusmenetelmien verkkokäsikirja. Tampere: Yhteiskuntatieteellinen tietoarkisto. [Viitattu 28.2.2021]. Saatavana: <https://www.fsd.tuni.fi/fi/palvelut/metelmaopetus/kvali/tutkimusasetelma/tapaustutkimus/>

LIITTEET

Liite 1. Haastattelukysymykset

Liite 1. Haastattelukysymykset

HAASTATTELUKYSYMYKSET

1. Olemassaolo

Mitä tuotetietoja toiminnanohjausjärjestelmään syötetään?

Kuvaile yrityksen varastotoimintoja tavaran tilaamisesta tavaran lähettämiseen asiakkaalle. Mitä tositteita toiminnoista muodostuu? *Kuka tekee, mitä tekee, miten tieto liikkuu järjestelmässä? Kenellä on pääsy järjestelmään?*

Mitä sisäisiä kontroleja edellä mainittuun prosessiin sisältyy? Miten prosessit käytännössä toimivat?

2. Oikeellisuus

Miten varastokirjausten tieto siirtyy kirjanpitoon? Missä yksittäisen tuotteen ostohinta näkyy? Kuinka usein hinta päivitetään?

Kun tavara on vastaanotettu järjestelmään, miten pian tavara näkyy kirjanpidossa? Voiko tiedon siirtymisessä tulla virheitä tai onko niitä havaittu?

3. Arvostus

Millaiset ohjeet inventaarion suorittamiseen on laadittu? Mitä toimia ennen inventaaria tehdään? Mitä inventaaripäivänä tapahtuu? Mitä fyysisen inventaarin jälkeen tehdään? Onko inventaari toistettavissa paikkakunnasta riippumatta?

Milloin tuotteiden alaskirjauksia/saldokorjauksia tehdään ja miten kirjauksia seurataan?

4. Oikeudet ja vastuut

Millaisia toimitusehtoja tavaroiden ostossa ja myynissä käytetään? Mistä toimittaja/asiakaskohtaiset toimitusehdot löytyvät?

Voiko tavarantoimittajien varastoja sijaita yrityksen tiloissa? Mistä tiedetään, missä kaikkialla tavaraa on varastossa?