



samk

Satakunnan ammattikorkeakoulu
Satakunta University of Applied Sciences

EINO JÄRVISALO

Vaihto-omaisuuden tilintarkastus pienyrittäjissä

LIIKETALouden TUTKINTO-OHJELMA
ALT19

Tekijä(t) Järvisalo, Eino	Julkaisun laji Opinnäytetyö, AMK	Päivämäärä 5/2021
	Sivumäärä 36	Julkaisun kieli Suomi
Julkaisun nimi Vaihto-omaisuuden tilintarkastus pienyrityksissä		
Tutkinto-ohjelma Liiketalouden tutkinto-ohjelma		
Tiivistelmä <p>Tämä on opinnäytetyö vaihto-omaisuuden tilintarkastuksesta. Opinnäytetyön tavoitteena oli tuottaa toimeksiantajayritykselle muistilista. Muistilistan sisällön oli tarkoitus helpottaa vaihto-omaisuuden tilintarkastuksen prosessia toimeksiantajayrityksessä.</p> <p>Opinnäytetyö suoritettiin toiminnallisena opinnäytetyönä. Opinnäytetyön teoriaosuudessa käytiin läpi vaihto-omaisuuden tilintarkastukseen liittyvää lainsäädäntöä, standardeja sekä alan kirjallisuutta. Teoria pohjalta rakennettiin opinnäytetyön tuotos eli muistilista, jonka tarkoituksena on auttaa toimeksiantajayrityksen tilintarkastajia suorittamaan vaihto-omaisuuden tilintarkastusta.</p>		
Asiasanat tilintarkastus, vaihto-omaisuus, tilintarkastajat		

Author(s) Järvisalo, Eino	Type of Publication Bachelor's thesis	Date 5/2021
	Number of pages 36	Language of publication: Finnish
Title of publication Accounting of inventories in small business		
Degree program Bachelor of Business Administration		
Abstract This is a thesis about accounting of inventories in small business. A goal of this thesis was to produce a checklist for the client company. The checklist was supposed to help the client company with the process of accounting of inventories. This was a practice-based thesis. In the theory part the laws, standards and literature about accounting was used to gather enough information about the subject. With that information the checklist was made. The checklist is supposed to help the client company's accountants to perform accounting of inventories.		
<u>Key words</u> accounting, inventory, accountants		

SISÄLLYS

1 JOHDANTO	5
2 KESKEISET KÄSITTEET	7
3 TILINTARKASTUS JA VAIHTO-OMAISSUUS.....	8
3.1 Mitä on tilintarkastus ja mikä on tilintarkastaja?	8
3.2 Mitä on vaihto-omaisuus?	10
3.3 Vaihto-omaisuus lainsäädännössä.....	10
3.4 Vaihto-omaisuuden arvostus.....	11
3.5 Väärinkäyttöön liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet.....	13
3.6 Tilintarkastusevidenssin hankkiminen ISA-standardien mukaan	14
3.7 Ensimmäistä kertaa suoritettava tilintarkastustoimeksianto	16
3.8 Virheellisesti tai puuttellisesti tilinpäätöshetkellä esitetty vaihto-omaisuus tilintarkastuskertomuksessa	17
4 TUTKIMUSMENETELMÄ	18
4.1 Toiminnallinen opinnäytetyö ja laadullinen tutkimusmenetelmä	18
5 MUISTILISTA.....	20
5.1 Millainen on hyvä muistilista?	20
5.2 Muistilistan ylläpito ja versionhallinta.....	22
6 MUISTILISTAN SISÄLTÖ	23
6.1 Vaihto-omaisuuden olennaisuus ja väärinkäytön riski	23
6.2 Kolmannen osapuolen hallitsema vaihto-omaisuus	24
6.3 Inventaari.....	24
6.4 Vaihto-omaisuuden arvostaminen.....	28
6.5 Johtopäätös	29
7 YHTEENVETO	30
7.1 Pohdinta.....	30
7.2 Oma oppiminen.....	31

LÄHTEET

LIITTEET

1 JOHDANTO

Tämän opinnäytetyön aihe on vaihto-omaisuuden tilintarkastus pienyrityksissä. Tämän opinnäytetyön tavoitteena on tuottaa toimeksiantajalle vaihto-omaisuuden tilintarkastukseen hyödynnettävä muistilista tarkastuksen toimenpiteistä jokapäiväisessä tilintarkastustyössä.

Tämä opinnäytetyö on toiminnallinen opinnäytetyö, jonka tuotoksena syntyy muistilista. Muistilistaa on tarkoitus käyttää selkeyttämään toimeksiantajayrityksen työntekijöiden vaihto-omaisuuden tilintarkastuksen prosessia. Vaihto-omaisuuden tilintarkastus on yksi tilintarkastuksen prosesseista ja siihen liittyviä tarkastustoimenpiteitä pyritään selkeyttämään ja yhdenmukaistamaan muistilistan avulla.

Tässä opinnäytetyössä toimeksiantajana on suomalainen tilintarkastus- ja talouden konsultointipalveluja tarjoava yritys. Opinnäytetyön toimeksiantaja pidetään nimettömänä. Opinnäytetyön tekijä työskentelee itse kyseisessä yrityksessä, joten hän on yksi henkilöistä, jotka tulevat mahdollisesti hyödyntämään opinnäytetyön tuotosta tulevaisuudessa.

Opinnäytetyön keskeisimpänä kysymyksenä on: ”Kuinka suorittaa vaihto-omaisuuden tilintarkastusta pien- ja mikroyrityksissä käytännössä?”. Tavoitteena on siis tuotos, joka auttaa tekemään vaihto-omaisuuden tilintarkastusta pienyrityksiin mahdollisimman tehokkaasti ja käytännönläheisesti, mutta kuitenkin lain- ja säännösten mukaisesti.

Opinnäytetyöraportti sisältää teoriaa sekä lainsäädäntöä vaihto-omaisuudesta ja sen tilintarkastuksesta. Raportissa käydään läpi vaihto-omaisuutta terminä, lakeja, jossa siitä säädetään ja esimerkiksi erilaisia tapoja kirjata vaihto-omaisuus yritysten taloudelliseen raportointiin. Tilintarkastusta käydään läpi tämän opinnäytetyön

teoriaosuudessa terminä ja selvitetään tilintarkastusprosessin teoriaa ja lainsäädäntöä. Tilintarkastus on tarkoin säädelty prosessi ja siitä säädetään suomalaisessa tilintarkastuslaissa sekä kansainvälisissä tilintarkastusalan ISA-standardeissa. Tilintarkastuksen säätely on monimutkaista ja tilintarkastusprosessin käytännöllistämisen teoriaa käydään läpi tässä opinnäytetyössä esimerkiksi tilintarkastusalaan liittyvästä kirjallisuudesta.

Teoriaosuuden jälkeen pureudutaan tarkemmin vaihto-omaisuuden tilintarkastuksen prosessiin käytännössä pienyrityksissä. Muistilista on tehty vastaamaan lainsäädäntöä ja standardeja vaihto-omaisuuden tilintarkastuksesta hyödyntäen alan kirjallisuutta pyrkien rakentamaan muistilistan, joka tehostaa vaihto-omaisuuden tilintarkastusprosessia toimeksiantajayrityksessä.

Opinnäytetyön liitteenä on opinnäytetyön tuotos eli muistilista vaihto-omaisuuden tilintarkastusprosessiin pienyrityksiä varten.

2 KESKEISET KÄSITTEET

Tilintarkastus on lakisääteinen prosessi, jolla pyritään varmistamaan yritysten, yhteisöjen ja säätiöiden tilitekovelvollisuuden noudattamista ja oikeellisuutta. (Tomperi 2018)

Tilintarkastajia ovat Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan järjestämän ammattitutkinnon suorittaneet HT-, KHT- ja JHT-tilintarkastajat sekä hyväksytyt tilintarkastusyhteisöt. (Tomperi 2018)

Vaihto-omaisuutta ovat elinkeinotoiminnassa sellaisenaan tai jalostettuina luovutettaviksi tarkoitetut kauppatavarat, raaka-aineet, puolivalmisteet ja muut hyödykkeet sekä elinkeinotoiminnassa kulutettaviksi tarkoitetut poltto- ja voiteluaineet ja muut tarvikkeet. (Laki elinkeinotulon verottamisesta 360/1968, 2 § 10)

ISA-standardit ovat Kansainvälisen tilintarkastajien järjestön kokoama standardi tilintarkastusalan ammattilaisille tilintarkastusalan eettisistä säännöistä. (ISA)

Tilinpäätös on tilikaudelta laadittava taloudellinen raportti, joka sisältää taseen, tuloslaskelman, mahdollisesti rahoituslaskelman ja liitetiedot. Tämän lisäksi joissain tapauksissa tilinpäätökseen tulee liittää toimintakertomus. (Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336, 3 § 1)

Tilintarkastuskertomus on dokumentti, jonka tilintarkastaja antaa kultakin tilikaudelta tilintarkastuksen yhteydessä. Se on julkinen asiakirja, joka liitetään rekisteröitäväksi ilmoitettavaan tilinpäätökseen. Tilintarkastuskertomuksessa annetaan pääpiirteittäin lausunto siitä, antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan yhteisön tai säätiön toiminnasta ja lainmukaisuudesta. (Tomperi 2018)

3 TILINTARKASTUS JA VAIHTO-OMAISUUS

3.1 Mitä on tilintarkastus ja mikä on tilintarkastaja?

Tilintarkastus on lakisääteinen prosessi, jolla pyritään varmistamaan yritysten, yhteisöjen ja säätiöiden tilitekovelvollisuuden noudattamista ja oikeellisuutta. Yritykset ja yhteisöt julkaisevat erilaista tietoa taloudellisesta toiminnastaan, jonka olennaisilta osin olevasta oikeellisuudesta pyritään varmistamaan tilintarkastuksen avulla. Tilintarkastus tarkoittaa käsitteenä erilaisia yrityksen taloudelliseen raportointiin liittyvien erien riippumatonta varmentamista. Lakisääteinen tilintarkastajan suorittama tilinpäätöksen varmentaminen on keskeisin yritysten, yhteisöjen ja säätiöiden taloudellisen informaation varmentamisen muoto. (Tomperi 2018)

Yhteisön tai säätiön tilintarkastusta Suomessa säätelee lait ja tietyin rajaehdoin se on pakollista yhteisöille ja säätiöille. Tilintarkastuslaki vapauttaa tietyin reunaehdoin tietyn kokoiset yritykset tilintarkastusvelvollisuudesta. Tämä johtuu siitä, että erittäin pienten yritysten taloudellisen raportoinnin ja tilitekovelvollisuuden täyttäminen ei ole yhteiskunnallisesti yhtä merkittävää, kuin esimerkiksi suurten pörssiyhtiöiden. Lisäksi pienyrityksissä pääosin tilitekovelvollisuuden merkitys on keskimäärin pieni, koska yrityksen omistus ja johto koostuu usein samoista henkilöistä. Tilintarkastuksen merkitys voi olla suuri yhteiskunnallisesti, jos tarkastuksen kohteena on esimerkiksi iso pörssiyhtiö. Taloudellisen raportoinnin oikeellisuus tällöin on tärkeää, koska se vaikuttaa esimerkiksi osakemarkkinoihin. (Tomperi 2018)

Tilintarkastusvelvollisuuden piirin kuuluu Suomessa siis avoimet- ja kommandiittiyhtiöt, osakeyhtiöt, asunto-osakeyhtiöt, osuuskunnat, yhdistykset ja säätiöt. Niin kuin edellä mainittu, pienet yhtiöt voivat jättää valitsematta tilintarkastajan, jos tietyt edellytykset eivät täyty. Tilintarkastusta ei tarvitse suorittaa, jos enintään yksi seuraavista

seikoista on täyttynyt: taseen loppusumma on yli 100 000 euroa, liikevaihto tai sitä vastaava tuotto on yli 200 000 euroa tai palveluksessa on yli kolme henkilöä. On myös muutamia poikkeuksia, jolloin tilintarkastaja on valittava, vaikka kaksi tai kolme näistä kriteereistä ei täytyisi. (Tomperi 2018)

Tilintarkastajana toimiminen Suomessa vaatii tilintarkastajan auktorisoinnin. Auktorisoinnista vastaa Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta. Tilintarkastajia ovat HT-, KHT- ja JHT-tilintarkastajat sekä hyväksytyt tilintarkastusyhteisöt. Tilintarkastajan auktorisoinnin saamiseksi on erilaisia ehtoja ja vaatimuksia, jotka liittyvät esimerkiksi työkokemukseen, koulutukseen ja valintatentin läpäisemiseen. Tilintarkastajan tulee olla riippumaton kyseisestä yhteisöstä tai säätiöstä, jota hän tarkastaa. Tilintarkastajan yleisiä edellytyksiä ovat luotettavuus, ammattitaito sekä häneltä vaaditaan salassapitovelvollisuutta tietyissä asioissa. Tilintarkastaja ei voi olla henkilö, joka on liiketoimintakiellossa, vajaavaltainen, konkurssissa tai hänen toimintakelpoisuuttaan on rajoitettu. Tilintarkastaja on velvollinen pitämään salassa tilintarkastukseen liittyvät hänen saamansa muut tiedot kuin ne, joista hän on velvollinen raportoimaan. (Tomperi 2018)

Tilintarkastuksen tavoite on, että tilintarkastaja antaa lausunnon siitä, että esimerkiksi tilinpäätös tai toimintakertomus on laadittu lain, säännösten sekä määräysten mukaan, jotka ovat sillä hetkellä voimassa. Tarkastus tulee noudattaa hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Hyvä tilintarkastustapa perustuu pääosin kansainvälisiin tilintarkastustandardeihin eli ISA-standardeihin. Tilintarkastus ei koskaan anna 100 prosenttista varmuutta raportoinnin oikeellisuudesta, koska tarkastuksessa vallitsee aina tilintarkastusriski. Taloudelliseen raportointiin tilintarkastuksessa voi liittyä kahdenlaista riskiä: riski siitä, että tilinpäätöksessä on olennainen virhe tai riski siitä, että tilintarkastaja ei huomaa virhettä tai se ei osu hänen tarkastusotantaansa. Tilintarkastaja antaa valmiista tilintarkastuksesta tilintarkastuskertomuksen, joka on Suomessa vakiomuotoinen, mutta sitä voidaan mukauttaa olennaisen virheellisyyden tai sen johdosta, että tilintarkastaja ei ole saanut tarpeeksi tilintarkastusevidenssiä tilintarkastuksensa perustaksi. (Tomperi 2018)

3.2 Mitä on vaihto-omaisuus?

Vaihto-omaisuutta ovat elinkeinotoiminnassa sellaisenaan tai jalostettuina luovutettaviksi tarkoitetut kauppatavarat, raaka-aineet, puolivalmisteet ja muut hyödykkeet sekä elinkeinotoiminnassa kulutettaviksi tarkoitetut poltto- ja voiteluaineet ja muut tarvikkeet. (Laki elinkeinotulon verottamisesta 360/1968, 2 § 10)

Vaihto-omaisuutta voidaan siis monesti nimittää arkikielisemmin varastona. Vaihto-omaisuus sijaitsee taseen vaihtuvissa vastaavissa ja se voidaan jakaa neljään eri erään: aineet ja tarvikkeet, keskeneräiset tuotteet, valmiit tuotteet tai tavarat sekä muu vaihto-omaisuus. Aineet ja tarvikkeet ovat sellaista vaihto-omaisuutta, johon sisältyy vaihto-omaisuushyödykkeiden valmistamiseksi hankittuja raaka-aineita. Niihin saattaa sisältyä myös esimerkiksi omaisuuden myyntiin liittyviä tarvikkeita. Aineita ja tarvikkeita saattaa siis olla esimerkiksi puhdistusaineet, pakkaustarvikkeet ja maalit. Keskeneräisiä tuotteita ovat nimensä mukaan sellaisia myytäväksi tarkoitettuja tuotteita, joiden valmistusprosessi on vielä kesken. Valmiilla tuotteilla tarkoitetaan valmistustoimintaa harjoittavan yrityksen jo valmiiksi tehtyjä myytäväksi tarkoitettuja tuotteita. Termiä tavarat käytetään silloin, kun tukkukauppaa tai vähittäiskauppaa harjoittava myy alkuperäisessä kunnossa ulkopuolelta ostamiaan hyödykkeitä kuluttajalle. Muu vaihto-omaisuus eränä pitää sisällään sellaista vaihto-omaisuutta mitä ei voida nimittää edellä mainituilla termeillä. Näitä voivat olla esimerkiksi teuraseläimet tai arvopaperit, joissain tapauksissa. (Leppiniemi, 2014, 227)

3.3 Vaihto-omaisuus lainsäädännössä

Vaihto-omaisuudesta säädetään kirjanpitolaissa. Se määritellään kirjanpitolain 4 § 4:ssä. Tämän lisäksi vaihto-omaisuutta käsitellään kirjanpitolain 4 § 4:ssä, 5 § 6:ssa ja 5 § 19:ssa. Kirjanpitolain 4 § 4 käsittelee hankintamenoa, 5 § 6 vaihto-omaisuuden hankintamenoa jaksottamista ja 5 § 19 vaihto-omaisuuden ja pysyvien vastaavien välisiä siirtoja. (Kirjanpitolaki, 4 § 4, 4 § 5, 5 § 6, 5 § 19)

Vaihto-omaisuuden määritelmä löytyy myös lain elinkeinotoiminnan verottamisesta osa kahden toisen luvun 10§. Tästä laista löytyy muun muassa 13§, jonka mukaan hyödyke luetaan vaihto-omaisuudeksi siitä alkaen, kun se on lähetetty, toimitettu tai muuten luovutettu verovelvolliselle, siihen saakka, kun verovelvollinen on sen luovuttanut taikka se on kulutettu, tuhoutunut tai muuten menetetty. Tämän lisäksi laissa säädetään esimerkiksi pykälässä 28§, että vaihto-omaisuuden hankintameno on sen tilikauden kulu, jona vaihto-omaisuus on luovutettu, kulutettu tai menetetty. (Laki elinkeinotulon verottamisesta, 10§,13§,28§)

3.4 Vaihto-omaisuuden arvostus

Vaihto-omaisuuden arvostuksessa lähtökohtaisesti vaihto-omaisuus esitetään taseessa hankintamenoensa suuruisena. Se sisältää hyödykkeen valmistuksen ja hankinnan muuttuvat menot. Joissain tapauksissa hankintamenoon sisällytetään myös edellä mainitun lisäksi myös osa hyödykkeeseen liittyneistä kiinteistä kuluista. (Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336, 4 § 5)

Varaston arvostaminen ei kuitenkaan ole aina niin yksinkertaista. Jossain tapauksissa varastossa saattaa esimerkiksi olla eri aikoina ostettuja samanlaisia tuotteita joiden hankintameno eroaa ostoajankohdasta riippuen, vaikka tuotteet ovat samanlaisia. Tällaisessa tilanteessa varaston arvostamiseen käytetään niin sanottua käyttöjärjestysoletusta. Oletusta ei ole pakko käyttää, jos varaston omistaja pystyy näyttämään yksittäisten tuotteiden käyttöjärjestyksen toteen. Tämän näyttäminen toteen suuren volyymin tuotteiden kanssa on monesti hankalaa, joten yleensä silloin käytetään hankintameno-oletusta. (Leppiniemi, 2014, 229)

Kirjanpitolain mukaan tässä tapauksessa vaihto-omaisuuden hankintameno-oletus voidaan laskea muutamilla eri tavoilla. Hankintamenoksi voidaan lain mukaan kirjata toteutuneiden hankintamenojen keskiarvo, joka on painotettu vastaavilla hankintamäärillä tai muulla yleisesti käytössä olevalla hyvän kirjanpitotavan mukaisella menettelytavalla laskettu arvo. (Kirjanpitolaki, 4 § 5)

Näitä edellä mainittuja hyviä menettelytapoja, jotka kirjanpitolaki sallii, ovat FIFO-periaate, LIFO-periaate ja keskihankintaperiaate. FIFO-periaatteella tarkoitetaan first in first out -periaatetta. Sen mukaan hankintameno määritetään olettaen, että hyödykkeet on luovutettu siinä järjestyksessä, kun ne on hankittu. Tämä tarkoittaa siis sitä, että jos esimerkiksi varastossa on samanlaisia tuotteita, jotka on hankittu eri ajankohdina niin ensimmäisenä varastoon tullut tuote myös kulutetaan tai luovutetaan ensimmäisenä. LIFO-periaatteen eli last in first out -periaatteen mukaan hankintameno määritetään niin, että oletetaan, että tuotteet on luovutettu hankkimista päinvastaisessa järjestyksessä. Se on siis käytännössä päinvastainen FIFO-periaatteeseen nähden. LIFO-periaatteen mukaan oletuksena on, että viimeisenä varastoon tullut tuote kulutetaan tai luovutetaan ensimmäisenä. Keskihintaperiaatteen mukaan kyseiset vaihto-omaisuushyödykkeet arvostetaan toteutuneiden hankintamenojen keskiarvolla. (Leppiniemi, 2014, 229)

Nämä periaatteet eivät ota kuitenkaan huomioon verotusta, ja arvostusperiaatteet aiheuttavat monesti ongelmia esimerkiksi yhteisön tuloveron suuruuden laskemisessa. Verottaja hyväksyy elinkeinonverotuksessa ainoastaan todellisen käyttöjärjestyksen varaston arvostamisessa ja FIFO-periaatteeseen pohjautuvan käyttöjärjestysoletuksen. Tämä tarkoittaa siis sitä, että verottaja hyväksyy verovuoden päättyessä ainoastaan vaihto-omaisuuden hankintamenoksi sen todellisen arvon tai sen oletettaman, että samanlaiset hyödykkeet luovutetaan siinä järjestyksessä, kun ne on hankittu. (Leppiniemi, 2014, 232)

Vaikka pääsääntöisesti varasto ilmoitetaan taseessa tilikauden päättyessä hankintamensa suuruisena, joissain tilanteissa pätee niin sanottu alemman arvon periaate. Alemman arvon periaatetta tulee poikkeustilanteita lukuun ottamatta soveltaa aina. Tilikauden lopussa vaihto-omaisuuden hankintameno aktivoidaan. Jos omaisuuden todennäköinen hankintameno tai luovutushinta on tilikauden päättyessä hankintamenoa pienempi, niin erotus tulee kirjata kuluksi. Alemman arvon periaate tarkoittaa siis sitä, että jos esimerkiksi vaihto-omaisuuteen sisältyy pörssinoteerattuja osakkeita ja niiden markkina-arvo on hankintamenoa matalampi tilinpäätöshetkellä, tulee erotus kirjata kuluksi tilinpäätökseen. (Kirjanpitolaki, 5 § 5)

Poikkeuksena edellä mainittuun on kuitenkin hankintamenoiltaan vähäiset hyödykkeet, joita kirjanpitovelvollinen hankkii jatkuvasti siten, että niiden määrä ja yhteenlasketut hankintamenot ovat vähäisiä. Nämä hyödykkeet voidaan merkitä taseeseen samaan rahamäärään vuodesta toiseen. (Kirjanpitolaki, 5 § 6)

3.5 Väärinkäytökseen liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet

Kansainväliset tilintarkastusalan standardit eli ISA-standardit ovat Suomalaisen tilintarkastustavan perusta. Tilintarkastajien tulisi noudattaa ISA-standardeja omassa työssään suorittaessaan tilintarkastusta. Vaikka tilintarkastuksen tavoitteena on varmistaa, että yritysten ja yhteisöjen taloudellinen raportointi vastaa Suomen lakeja, niin itse tilintarkastustyötä suositellaan ja ohjeistetaan laadunvalvonnan puolesta tehtäväksi niin, että se noudattaa ISA-standardeja. (Tomperi 2018)

Vaihto-omaisuus tulee standardissa vastaan ensimmäisen kerran osiossa, jossa käydään läpi väärinkäytöksiin liittyviä tilintarkastajan velvollisuuksia tilintarkastuksessa. Kyseiseen osioon on listattuna esimerkkejä mahdollisista tilintarkastustoimenpiteistä, joita tulisi kohdistaa arvioituihin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskeihin. Vaihto-omaisuuteen saattaa helposti kohdistua tahallista tai tahatonta väärinkäytöksen riskiä. Standardin mukaan tähän voitaisiin varautua esimerkiksi siten, että vaihto-omaisuus pyydetään inventoimaan mahdollisimman lähellä tilikauden loppua, jotta voitaisiin minimoida saldojen manipuloimiseen liittyvä riski inventoinnin ja tilinpäätöspäivän välisenä aikana. (ISA 240)

Standardiin on listattu yksittäisiä toimenpiteitä, joita tilintarkastajan tulisi käyttää, jos hän epäilee, että on olemassa merkittävä riski virheellisestä taloudellisesta raportoinnista liittyen vaihto-omaisuuteen. Tilintarkastaja voi kiinnittää huomiota ja tutkia varastokirjanpitoa siten, että hän tunnistaisi ne toimipisteet ja varastonimikkeet, jotka vaativat erityistä huomiota. Epäillessään tahallisesti virheellistä raportointia tilintarkastaja voi vierailta inventaareissa ennalta ilmoittamattomassa toimipisteessä.

Tilintarkastaja voi standardin mukaan suorittaa tarkempaa laskentaa esimerkiksi yksittäisten laatikoiden sisältöön ja pakkaamistapaan. Jos tilintarkastaja epäilee, että riski virheellisestä raportoinnista koskee nykyistä tilikautta, niin kannattaa standardin mukaan tilintarkastajan vertailla eri tilikausia keskenään esimerkiksi yksittäisten varastosaldojen määristä. (ISA 240)

3.6 Tilintarkastusevidenssin hankkiminen ISA-standardien mukaan

ISA-standardi 501 käsittelee tilintarkastusevidenssiä. Evidenssillä tarkoitetaan käytännössä todistusaineistoa. Standardin mukaan tilintarkastajan tulee hankkia tarpeellinen määrä evidenssiä tilinpäätöksen kannalta olennaisesta vaihto-omaisuudesta liittyen sen olemassaoloon ja tilaan. (ISA 501)

Vaihto-omaisuus inventoidaan yleensä vähintään kerran vuodessa tilinpäätöksen laatimista varten. Tilintarkastajan tulisi standardin mukaan olla läsnä inventoinnissa, paitsi silloin, kun se ei käytännössä ole mahdollista. Inventoinnissa läsnäolo tarkoittaa sitä, että tilintarkastaja tarkastaa vaihto-omaisuutta yksityiskohtaisesti sen olemassaolon varmistamiseksi. Kun tilintarkastaja suunnittelee läsnäoloa fyysisesti inventoinnissa, tulee hänen ottaa huomioon muutamia seikkoja. Hänen tulisi pyrkiä selvittämään etukäteen vaihto-omaisuuteen liittyvät olennaisen virheellisyyden riskit. Tällaisia riskejä voivat olla esimerkiksi helposti pilaantuvat raaka-aineet. Tilintarkastajan tulisi pyrkiä selvittämään millaista vaihto-omaisuuden sisäinen valvonta kyseisessä yrityksessä on ja tullaanko inventointiin antamaan johdon puolesta asianmukaiset ohjeet. Tilintarkastajan tulisi tietää inventoinnin ajankohta ja onko yrityksellä jonkinlainen varastokirjanpitojärjestelmä. Edellä mainitun lisäksi tilintarkastajan tulee selvittää varastojen sijainnit ja se, että tarvitseeko hän erityisasiantuntijan apua arvioidessaan varaston kuranttiutta. (ISA 501)

Tilintarkastajan tulisi hankkia tilintarkastusevidenssiä siitä, että johdon luomat inventoinnin laskentamenettelyt toimivat oikein. Tilintarkastajan tulisi havainnoida inventointia niin, että tulokset myös kirjataan oikein. Esimerkiksi työntekijöiden, jotka

tekevät inventointia tulisi noudattaa johdon ohjeita ja ohjeiden tulisi olla lain ja sääntöjen mukaisia. Tilintarkastajan tehtävänä on valvoa tätä ja hankkia tarpeellinen määrä evidenssiä. Kun tilintarkastaja arvioi johdon ohjeita inventoinnin menettelytavoista olennaista on esimerkiksi se, että keskeneräiset tuotteet kirjataan oikean valmiusasteen mukaan, epäkurantit, vahingoittuneet ja vanhentuneet tuotteet tunnistetaan, valvonta toimii kohdistuen tuotteiden siirtoon varastosta toiseen ja mittarit ja laskentamenetelmät toimivat oikein, kuten esimerkiksi hiekkakasan painon arvioiminen. (ISA 501)

Näiden lisäksi ollessaan inventoinnissa paikalla tulisi tilintarkastajan suorittaa vaihto-omaisuuden yksityiskohtaista tarkastusta. Tämä tarkoittaa esimerkiksi olennaisimpien varastoerien laskemista henkilökohtaisesti ja tulosten vertaamista johdon raportoimiin inventaarion tuloksiin. Yksityiskohtaisen tarkastuksen avulla tilintarkastajan on helpompi varmistua vaihto-omaisuuden olemassaolosta ja mahdollisesti tunnistaa epäkurantteja varastoeriä, kuten pilaantuneita elintarvikkeita. Yksityiskohtaiseen tarkastukseen kuuluu tarkistuslaskentojen tekeminen. Tämä tarkoittaa siis sitä, että tilintarkastaja laskee yksittäisiä tilinpäätöksen kannalta olennaisia tai satunnaisesti valittuja varastoyksiköitä ja vertaa niitä inventaarissa saatuihin tuloksiin. Tilintarkastajan tulee dokumentoida tekemänsä tarkistuslaskennat. (ISA 501)

Jos tilintarkastaja ei jostain ennalta arvaamattomasta syystä pysty olemaan läsnä inventoinnissa, hänen tulee tehdä jonain muuna ajankohtana fyysisiä laskentoja tai olla mukana laskennassa fyysisesti. Tässä tapauksessa tulee tilintarkastajan kohdistaa myös tarkastusta varaston muutokseen tilinpäätösarvon ja hänen tarkastuksensa väliselle ajalle. Joissain tilanteissa tilintarkastajan voi kuitenkin olla mahdoton olla inventoinnissa, jos esimerkiksi paikalla oleminen vaarantaisi tilintarkastajan terveyden, kuten esimerkiksi radioaktiiviset aineet. Jossain tilanteissa riittävä määrä evidenssiä vaihto-omaisuudesta voidaan saada esimerkiksi tarkastamalla yksityiskohtaisesti dokumentaatiota, joka koskee ennen fyysistä inventointia tapahtuneiden vaihto-omaisuuserien ostoja ja myyntejä. Jos kuitenkin tilintarkastaja ei pysty varmistumaan ja saamaan tarpeellisesta määrää evidenssiä vaihto-omaisuuden tilasta ja olemassaolosta niin tulee hänen mukauttaa tilintarkastuskertomuksensa lausuntoaan ISA 705:n mukaisesti. (ISA 501)

Jos vaihto-omaisuus on luonteeltaan sellaista, että sitä hallitsee jokin kolmas osapuoli ja se on tilinpäätöksen kannalta olennainen, tulee tilintarkastajan pyytää kolmannelta osapuolelta vahvistusta sen hallussa olevasta vaihto-omaisuuden määrästä ja tilasta, joka kuuluu tilintarkastuksen alaisena olevan yrityksen vaihto-omaisuuteen. Tällaista vaihto-omaisuutta voivat olla esimerkiksi vaihto-omaisuuteen kirjattavat pörssiosakkeet. Tilintarkastajan tulisi näissä tilanteissa saada esimerkiksi sijoitussalkusta virallinen markkina-arvotodistus. Tällaisesta todistuksesta käy ilmi kyseisten osakkeiden olemassaolo sekä se, onko ne arvostettu oikein tilinpäätökseen. Jos tilintarkastaja saa tietoa tai on hänen muuten syytä epäillä, että tällaiseen kolmannen osapuolen hallitsemaan vaihto-omaisuuteen liittyy epärehellisyyttä, tulee hänen suorittaa tähänkin vaihto-omaisuuteen yksityiskohtaista tarkastusta, jotta tarpeellinen määrä tilintarkastusevidenssiä saadaan. (ISA 501)

3.7 Ensimmäistä kertaa suoritettava tilintarkastustoimeksianto

Kun on kyse uudesta tilintarkastusasiakassuhteesta eli uudesta tilintarkastustoimeksiantosta, tulee tilintarkastajan ottaa huomioon muutamia asioita vaihto-omaisuutta koskien. Vaihto-omaisuutta koskevat tarkastustoimenpiteet kohdistuvat pääosin tilikauden loppuun ja ne saattavat tuottaa hyvin vähän evidenssiä tilikauden alun vaihto-omaisuudesta, jolloin tilintarkastaja ei ole vielä toiminut tilintarkastajana kyseisessä yrityksessä. Jos yritys on ollut toisen tilintarkastajan tarkastuksen alainen edellisellä tilikaudella, tulisi nykyisen tilintarkastaja saada käydä läpi edellisen tilintarkastajan hankkimaa evidenssiä varmistuakseen tilikauden alkusaldoista. Jotta tarpeellinen määrä evidenssiä saadaan, saattaa tilintarkastajan tarvita suorittaa esimerkiksi seuraavia toimenpiteitä. Tarvittavan evidenssin saamiseksi tilintarkastajan saattaa täytyä nykyisen tilikauden inventaarion havainnoinnin yhteydessä verrata saldoja tilikauden alun vaihto-omaisuusmääriin. Hän saattaa joutua suorittamaan tilintarkastustoimenpiteitä tilikauden alun vaihto-omaisuushyödykkeiden arvostukseen ja suorittamaan bruttokatetta ja katkoa koskevia tilintarkastustoimenpiteitä. (ISA 510)

3.8 Virheellisesti tai puutteellisesti tilinpäätöshetkellä esitetty vaihto-omaisuus tilintarkastuskertomuksessa

Jossain tilanteissa tilintarkastaja joutuu tekemään johtopäätöksen siitä, että vaihto-omaisuus on tilinpäätöksen kannalta olennaisesti virheellisesti raportoitu. Jos virheellisyys on tilinpäätöksen kannalta olennainen, tulee tilintarkastajan mukauttaa tilintarkastuskertomustaan. Tilintarkastuskertomuksen mukauttamista käsitellään ISA 705-standardissa. Siinä on käsitelty, kuinka vakiomuotoista tilintarkastuskertomusta tulee mukauttaa eri tilanteissa. Tällaiseen lopputulokseen voidaan joutua eri tilanteissa. Olennainen virheellisyys saattaa johtua tahallisesta tai tahattomasta väärinkäytöksestä esimerkiksi varastolaskennassa, varaston arvostus saattaa esimerkiksi olla lain vastaista tai tilintarkastajalle ei olla suostuttu antamaan tarpeellista määrää evidenssiä varaston olemassaolosta tai kuranttiudesta. (ISA 705)

4 TUTKIMUSMENETELMÄ

4.1 Toiminnallinen opinnäytetyö ja laadullinen tutkimusmenetelmä

Tätä opinnäytetyötä voidaan nimittää niin sanotuksi toiminnalliseksi opinnäytetyöksi, jonka tavoitteena on tuottaa toimeksiantajalle muistilista teorian ja lainsäädännön pohjalta vaihto-omaisuuden tilintarkastusta varten. Toiminnallinen opinnäytetyö kuuluu laadullisten tutkimusmenetelmien joukkoon. Toiminnallinen opinnäytetyö voi olla kuin kehittämishanke, jonka avulla pyritään kehittämään jotain olemassa olevaan prosessia toimeksiantajayrityksessä, kuten tässä opinnäytetyössä. (Salonen 2013, 15)

Laadullisessa tutkimuksessa on yksinkertaistaen kaksi vaihetta. Laadullisen tutkimuksen ensimmäinen vaihe on pelkistää tutkimuksen havainnot. Tässä vaiheessa kerätään tutkimusaineistoa ja analysoidaan sitä. Havaintojen pelkistämisen vaiheessa aineistoa tarkastellaan tietystä näkökulmasta, joka on tutkimuksen kannalta olennaista. Toinen vaihe on taas näiden tuloksien tulkitsemista ja jonkun kysymyksen tai arvoituksen ratkaisemista. Laadullisen tutkimuksen tuloksien tulkintavaiheessa tehdään merkitystulkinta olemassa olevan teorian ja johtolankojen pohjalta. Tässä opinnäytetyössä teoriaosuus koostuu siitä, että aiheeseen liittyvä olennainen teoria, standardit sekä lainsäädäntö on käyty läpi ja empiirisessä siirrytään laadullisen tutkimuksen toiseen vaiheeseen, jossa pyritään teoriaosuuden pohjalta alan kirjallisuutta hyödyntäen rakentamaan mahdollisimman käyttökelpoinen muistilista vaihto-omaisuuden tilintarkastuksesta toimeksiantajayritykselle. Laadullisessa tutkimuksessa onkin olennaista, että tuloksien tulkitsemisen vaiheessa pyritään keskittymään tutkimuksen kannalta olennaiseen. (Alasuutari 2011)

Laadulliselle tutkimukselle on ominaista, että sen painopiste on usein tulevaisuudessa. Sillä voidaan kehittää, uudistaa sekä parantaa jotain tutkimuksen aiheena olevaa kohdetta. Tässä opinnäytetyössä on tarkoituksena tuottaa muistilista, josta toimeksiantajaorganisaatio hyötyy tulevaisuudessa. (Pitkäranta 2014, 9)

Toiminnallinen opinnäytetyö eroaa normaalista tutkimuksellisesti opinnäytetyöstä siten, että opiskelija tekee opinnäytetyössä tuotoksen, joka tässä opinnäytetyössä on muistilista. Toiminnallisessa opinnäytetyössä on keskeistä kehittämiseen tähtäävä toiminta. (Salonen 2013, 6)

Toiminnallinen opinnäytetyö alkaa lineaarisen mallin mukaan sillä, että ensiksi määritellään tavoitteet. Tämän opinnäytetyön tavoitteena on tuottaa muistilista vaihto-omaisuuden tilintarkastusta varten ja vastata kysymykseen: ”kuinka vaihto-omaisuuden tilintarkastusta tulee suorittaa?”. Tämän jälkeen toiminnallisessa opinnäytetyössä voidaan tehdä tutkimussuunnitelma, jossa selvittää mm. mitä lähteitä työssä tullaan käyttämään? Kolmas vaihe toiminnallisessa opinnäytetyössä on toteutus, joka tässä opinnäytetyössä tarkoittaa sitä, että lainsäädännön, standardien ja alan kirjallisuuden avulla kasataan opinnäytetyön tuotos eli muistilista. Lopuksi toiminnallisessa opinnäytetyössä tehdään arviointi omasta työstä, joka tässä opinnäytetyössä koostuu pohdintaosuudesta. (Salonen 2013, 15)

5 MUISTILISTA

5.1 Millainen on hyvä muistilista?

Tämän opinnäytetyön tarkoituksena tuottaa muistilista, joka auttaa tilintarkastajia toimeksiantajayrityksessä suorittamaan vaihto-omaisuuden tilintarkastusta. Muistilista on siis ohje, jonka mukaan toimeksiantajayrityksen tilintarkastajat voivat halutessaan edetä vaihto-omaisuuden tilintarkastuksessaan. Muistilistaa voidaan myös käyttää jälkikäteen tarkistuslistana siitä, että kaikki tarvittavat tarkastustoimenpiteet on suoritettu.

Jotta muistilista olisi onnistunut ja käytettävyydeltään pätevä, tulee sen noudattaa hyvän ohjeistuksen periaatteita. Onnistuneeseen ohjeeseen liittyy muutamia asioita, jotka on hyvä ottaa huomioon. Siinä tulisi käyttää käskymuotoa, jotta on selkeää, mitkä asiat pitää tehdä. Jotta lukija ymmärtää varmasti tärkeimmät tehtävät asiat, käskymuodon käyttö on tärkeää. Jos ohjeessa käytetään esimerkiksi muotoa: ”voit käyttää”, muodon: ”käytä” sijaan, se antaa lukijalle tulkinnanvaraa toimenpiteen pakollisuudesta. Jos käskymuotoa käytetään sellaisissa kohdissa, että ne ovat esimerkiksi tilintarkastajan oman edun mukaista, jotta tilintarkastus saadaan valmiiksi, ei käskymuoto tunnu tylyltä. (Kotimaisten kielten keskuksen [www-sivut](http://www.sivut), 2021)

Jotta käskymuotoinen ohje tai muistilista voi olla lukijalle uskottava tulisi siinä olla myös perustelua, jotta lukija ymmärtää käskyjen merkityksen. Tämä on toki hieman ongelmallista silloin, kun pyritään tekemään muistilistasta mahdollisimman yksikermainen ja välttämään turhaa tekstiä. Mitä enemmän käskyjä joudutaan perustelemaan, sitä enemmän muistilistaan tulee tekstiä. On tärkeää, että muistilistaa tehtäessä löydetään tasapaino yksinkertaisuuden ja perusteluiden määrän välillä. (Pyhälähti 2002)

Ohjeen tekemisessä olennaista on se, että ohje palvelee lukijaa. Jos ohje tai muistilista on pidempi, kuin pari sivua, tulisi siinä olla sisällysluettelo. Tämän opinnäytetyön muistilistasta pyritään tekemään kuitenkin melko lyhyt, jotta se olisi mahdollisimman selkeä ja nopeakäyttöinen. Vaikka sisällysluettelo ei olisi, tulisi jäsentelyn olla

selkeälukuista ja otsikoinnin olla selvästi irrallaan muusta tekstistä, jotta lukijan on helpompi hahmottaa yksittäiset kokonaisuudet tekstin sisällä. (Pyhälahti 2002)

Tärkeimpiä asioita ohjeen kokoamisessa on se, että pyritään tunnistamaan olennaisimmat teoria-aineistosta löytyvät asiat, jotta muistilistaan koottavat kohdat ovat merkittäviä. On kuitenkin tärkeää, että ohjeen tekijä pitää mielessä, että ohjeeseen tai muistilistaan täytyy listata kaikki olennaiset asiat, vaikka ne vaikuttaisivat kirjoittajasta itsestään selviltä. Jos ohjeessa käytetään monimutkaista sanastoa, tulisi termit avata, jotta lukija varmasti ymmärtää ne. Tämän opinnäytetyön tuotoksessa käytetään tilintarkastusalaan liittyvään termistöä, mutta niiden merkitystä ei avata muistilistassa enempää, koska muistilistaa käyttävät henkilöt ovat tilintarkastajia. Muistilistaa käyttävät henkilöt ovat niin rajattu joukko tilintarkastusalan ammattilaisia, jolloin olettamme, että kyseiset termit ovat heillä tiedossa. (Kotimaisten kielten keskuksen www-sivut, 2021)

Tärkeää toimivassa ohjeessa on se, että ohje on helposti ymmärrettävässä muodossa ja jokainen lukija hahmottaa sen, mitä on tarkoitettu. Muistilistan koostuu väliotsikoista, joiden tulee olla selkeitä ja helposti ymmärrettäviä. Ohjetta tehtäessä tulee pitää mielessä, että asiat etenevät loogisessa järjestyksessä ja siitä tulee käydä selvästi ilmi, missä järjestyksessä asiat tulee suorittaa. Koska tämän opinnäytetyön vaihto-omaisuuden tilintarkastaminen pitää sisällään vaiheittaista toimintaa, niin muistilistassa on käytetty numeroitua luetteloa. Koska lakiteksti ja tilintarkastusalan ISA-standardit ovat melko vaikealukuisia, tulee muistilistassa käytettävien sanavalintojen olla muistilistan ymmärrettävyyttä edesauttavaa. (Kotimaisten kielten keskuksen www-sivut, 2021)

Tehdessään ohjetta tekijän tulisi miettiä tarkkaan onko ohjeessa jotain tulkinnan varaista. Kaikkia sanoja, ilmauksia ja lauserakenteita, jotka saattavat jättää lukijalle tulkinnanvaraa tulisi jättää pois tai muuttaa sellaiseksi, että niiden merkitys on täysin yksiselitteistä. Ohjetekstin tulisi olla ihannetilanteessa siis ehdottoman yksitulkintainen. Käskymuotoinen ohje jättää lukijalle paljon vähemmän tulkinnan varaa, kun esimerkiksi passiivimuotoinen ohje. Jos muistilistaan kirjattaisiin ohjeet passiivimuodossa esimerkiksi: ”Vaihto-omaisuushyödykkeiden fyysistä olemassaoloa tarkastetaan inventaariovierailun aikana.” saattaa se jättää ohjeen lukijalle tulkinnan varaa siitä,

kenen se on tarkoitus tehdä. Tämän sijaan tulisi esimerkiksi käyttää muotoa: ”Tarkasta vaihto-omaisuushyödykkeiden fyysistä olemassaoloa inventaariovierailun aikana.”, jotta tilintarkastaja varmasti ymmärtää, että ohjeen mukaan se on juuri hänen tehtävänsä. (Pyhälähti 2002)

5.2 Muistilistan ylläpito ja versionhallinta

Tilintarkastusala on vahvasti sidoksissa juuri sen hetkiseen lainsäädäntöön ja standardeihin. Lainsäädäntö ja standardit saattavat muuttua vuodesta toiseen, joten on tärkeää, että tilintarkastusprosessit noudattavat juuri sen hetkistä lainsäädäntöä ja standardeja. Mahdollisten muutosten takia olisi tärkeää, että muistilistan ajantasaisuudesta pidettäisiin huolta myös tulevana vuosina. Tämän opinnäytetyön tuotoksena olevaa muistilistaa on tarkoitus tarkastaa ajantasaiseksi kerran vuodessa. Jotta lukija voi olla selvillä kuinka ajantasainen dokumentti on, koska se on viimeksi päivitetty ja kuka päivityksen on tehnyt, on tärkeää pitää kiinni toimivasta versionhallinnasta. (Maguire 2017)

Versionhallinnalla pyritään hallitsemaan dokumentin eri versioita siten, että käy selväksi, kuinka dokumentti on tehty, kehitetty ja muutettu ajan kuluessa. Aina, kun dokumenttia muutetaan, tulisi muutokset kirjata ylös, niiden tekijä sekä ajankohta. Kun dokumentti on hyvän versionhallinnan alainen, on se paljon luotettavampi, koska siitä käy selvästi ilmi onko dokumentti ajantasainen. Versionhallinnan toimivuuden kannalta on tärkeää, että se on johdonmukaista. Esimerkiksi versionumeroiden merkinnät tulisi olla aina johdonmukaisesti merkitty esimerkiksi dokumentin nimeen. Lisäksi muutokset, päivämäärät ja muuttajan nimi tulisi löytyä aina samoista paikoista dokumentissa. (Maguire 2017)

Tämän opinnäytetyön tuotoksena olevassa muistilistassa versionhallinta toteutetaan niin, että muistilista tarkastetaan kerran vuodessa niin, että se noudattaa sen aikaista lainsäädäntöä ja standardeja. Muutokset kirjataan muistilistaan, jos niitä tehdään ja tarkastuspäivämäärä, tarkastajan nimi ja version numero merkitään dokumentin versionhallintaosioon. Versionhallinnan yksi tärkeimpiä asioita onkin, että dokumentista käy ilmi, kuinka mones versio on kyseessä. (Maguire 2017)

6 MUISTILISTAN SISÄLTÖ

6.1 Vaihto-omaisuuden olennaisuus ja väärinkäytöksen riski

Muistilistan ensimmäinen kohta liittyy vaihto-omaisuuden olennaisuuteen tilinpäätöksen kannalta. Se on tärkeä kysymys sen takia, että tilintarkastaja tekee sen avulla johtopäätöksen siitä, kuinka paljon tarkastustoimenpiteitä vaihto-omaisuuteen tulee kohdistaa. Tämä on tärkeä asia sen takia, että monilla aloilla jopa pienyrityksissä vaihto-omaisuus saattaa olla tase-eränä verraten erittäin suuri, joten esimerkiksi olennaisten vaihto-omaisuudessa olevien virheiden vaikutus tilikauden tulokseen saattaa olla merkittävä. (Tomperi 2018)

Tilinpäätöksen kannalta olennaisen erän arvioimisessa tulee tilintarkastajan käyttää ammatillista harkintaa. Tilintarkastaja valitsee olennaiset erät sillä perusteella, onko kyseinen erä hänen arvionsa mukaan tilinpäätöksen käyttäjän kannalta olennainen ja kiinnostava. Täytyy myös ottaa huomioon, että olennaisuus ei välttämättä pohjaudu aina valittuun rahamääräiseen tarkastusolennaisuuteen. Jos tilintarkastajalla on syytä uskoa, että hänen arvionsa mukaan tilinpäätöksen vaihto-omaisuuteen liittyy erityistä virheellisyyden tai väärinkäytöksen riskiä, niin on vaihto-omaisuus silloin tase-eränä olennainen osa tilintarkastusta. (ISA 320)

Muistilistan toinen kohta käsittelee väärinkäytöksen riskiä. Niin kun edellä mainittu, jos tilintarkastaja kokee, että väärinkäytöksen riski liittyen vaihto-omaisuuteen on olennainen suuri, on vaihto-omaisuus silloin aina olennainen osa tilintarkastusta, jotta voidaan varmistua siitä, että tilinpäätös on tehty oikein. Jos tilinpäätös sisältää esimerkiksi tahallista virheellistä informaatiota, niin voidaan sitä pitää olennaisena, vaikka sen rahamääräinen arvo ei ylittäisi tilintarkastuksen suunnittelussa valittuja tarkastusolennaisuuden raja-arvoja. (ISA 320)

6.2 Kolmannen osapuolen hallitsema vaihto-omaisuus

Toimeksiantajayrityksen tilintarkastustoimeksiannoissa on koettu, että pienyritysten tilintarkastuksessa on usein olennaisena eränä ollut sellaista vaihto-omaisuutta, joka on saattanut sisältää kolmannen osapuolen hallitsemaa vaihto-omaisuutta. Tällaista vaihto-omaisuutta ovat pääosin olleet erilaisissa sijoitussalkuissa olevat pörssiosakkeet. Tämä koettiin tärkeäksi osaksi muistilistaa melko aikaisessa vaiheessa, koska se ohjaa tilintarkastusprosessia vaihto-omaisuuden osalta hieman eri suuntaan, kuin perinteinen inventaariovierailu.

Tällaisessa tilanteessa tilintarkastajan tulee hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Tämä tarkoittaa käytännössä esimerkiksi sitä, että tilintarkastajan tulee pyytää haltuunsa kolmannen osapuolen vahvistus tilintarkastuksen kohteena olevan yhteisön lukuun sen hallussa olevasta vaihto-omaisuuden määrästä tai sen tilasta. Tämä tarkoittaa käytännössä esimerkiksi pörssiosakkeiden osalta salkkuraporttien ja markkina-arvotodistusten pyytämistä sijoitussalkun hallitsijalta. (ISA 501)

6.3 Inventaari

Seuraavat kohdat muistilistassa tehtiin mahdolliseen vaihto-omaisuuden inventointiin liittyen. Ensimmäisessä kohdassa olennaisena kysymyksenä oli se, että aiotaanko inventaariin osallistua fyysisesti ja minä päivänä se on. Tilintarkastajan tulisi lähtökohteisesti olla mukana fyysisesti inventoinnissa, jotta hän voi saada tarpeellisen määrän tilintarkastusevidenssiä olennaiseksi tase-eräksi arvioidun vaihto-omaisuuden tilintarkastuksesta. Tämän takia muistilistankin kannalta on olennaista, että tiedetään koska inventaari järjestetään, niin siihen pystytään osallistumaan. Jos tilintarkastaja ei pysty osallistumaan inventaariin tulee hänen suorittaa ISA-standardissa mainittuja muita toimenpiteitä tarpeellisen määrän tilintarkastusevidenssiä hankkimiseksi. (ISA 501)

Käytännön helpottamiseksi muistilistaan lisättiin kohta: ”Yhteyshenkilösi inventaarissa”, jotta tilintarkastajan on helppo muistaa henkilö, kenen kanssa hänen tulee inventaarissa asioida.

Seuraavana otsikkona muistilistasta löytyy ”inventaariin osallistuminen”. Se sisältää inventaariin osallistumiseen liittyviä kysymyksiä, jotka on suunniteltu helpottamaan ja muistuttamaan tilintarkastajaa olennaisista asioista, jotka on hyvä pitää mielessä inventaarissa. Ensimmäisenä tässä osiossa on avoin kysymys mahdollisesti olennaisen virheellisyyden eristä. ISA 501 mukaan suunniteltaessa läsnäoloa fyysisessä inventoinnissa relevantteja seikkoja ovat mm. vaihto-omaisuuteen liittyvät olennaisen virheellisyyden riskit. Nämä riskit tulisi pyrkiä tunnistamaan mahdollisimman aikaisessa vaiheessa, jotta tilintarkastusta osattaisiin kohdistaa olennaiselle virheellisyydelle alttiina oleviin eriin. (ISA 501)

Seuraavaksi listassa on kysymys johdon puolesta inventointia varten annettujen ohjeiden asianmukaisuudesta. Jotta inventointi sujuu ongelmitta ja tulokset saadaan kirjattua oikein, on olennaista, että inventointiin saadut ohjeet ovat asianmukaiset. Tilintarkastajan tulee kiinnittää huomiota myös organisaation sisäisen valvonnan tasoon, jotta hän pystyy muodostamaan käsityksen inventoinnin oikeellisuudesta. Tästä on myös erillinen kysymys muistilistassa. (Tomperi 2018)

Jos esimerkiksi varastoja on useita, niin tilintarkastajan tietää niiden sijainnit ja koko, jotta hän voi arvioida minkä varastojen inventaarissa vierailu on olennaisinta. Muistilistaan on kirjattu kohta siitä, onko varastojen sijainnit tiedossa. ISA 501 mukaan suunnitella läsnäoloa fyysisessä inventoinnissa relevantteja seikkoja ovat muun muassa vaihto-omaisuuden sijaintipaikat, jotta voidaan arvioida missä paikoissa olisi asianmukaista olla läsnä. (ISA 501)

Joskus on niin, että vaihto-omaisuuteen lukeutuu sellaista omaisuutta, jonka arvon tai määrän arvioiminen saattaa olla mahdotonta ilman erityisasiantuntijan apua. Tällainen saattaa tulla kyseeseen esimerkiksi, kun arvioidaan erikoiskemikaalien puhtautta, luokkaa tai pitoisuutta. Suunnitellessaan fyysistä vierailua inventoinnissa, tulisi tilintarkastajan pyrkiä tunnistamaan tällaiset erät ja niiden olennaisuus ja tarvittaessa hankkia riippumaton erityisasiantuntija hänen mukaansa arvioimaan tuotteiden määrää ja kuranttiutta. Kun erityisasiantuntijaa käytetään, on riippumatonta arvioita hyvä verrata johdon tekemään arviointiin. Tällä tavalla saadaan käsitystä siitä, kuinka hyvin johto tuntee oman varastonsa arvon. (ISA 240)

Seuraavana kohtana inventaariin osallistumisen otsikon alla on kysymys siitä, onko yrityksellä varastokirjanpitojärjestelmä. ISA 501 mukaan, kun suunnitellaan fyysistä läsnäoloa inventoinnissa, yksi relevantteja seikkoja on se, onko yrityksellä varastokirjanpitojärjestelmää. Jos yrityksellä on varastokirjanpitojärjestelmä, pystyy tilintarkastaja selvittämään sen luotettavuutta ja toimivuutta tarkistuslaskentojen avulla, joita suoritetaan inventoinnissa läsnä ollessa. Jos yrityksen varastokirjanpitojärjestelmä on ajantasainen ja toimiva, mahdollistaa se vaihto-omaisuuden tilintarkastustoimenpiteiden tekemisen helposti myös muunakin ajankohtana, kun fyysisenä inventointipäivänä. (ISA 502)

Kun tilintarkastaja vierailee fyysisesti inventoinnissa, tulisi hänen havainnoida inventointia ja arvioida noudattavatko inventoinnin tekijät johdon antamia ohjeita ja kirjaatanko tulokset oikein. Muistilistassa on kysymys edellä mainitusta aiheesta. Tilintarkastajan tulisi arvioida menettelytapoja, joita inventoinnin kirjauksessa käytetään ja arvioida ovatko ne tehty oikein. Tätä tekemällä tilintarkastaja pystyy muodostamaan mahdollisten eroavaisuuksien esiintyessä tarkistuslaskennassa käsityksen siitä, onko eroavaisuudet johtuneet laskentaan ja kirjaamiseen annettujen ohjeiden laiminlyömisestä vai tahallisesta virheellisyydestä raportoinnissa. (ISA 501)

Kun tilintarkastaja seuraa inventointia ja arvioi johdon antamia ohjeita inventoinnin ja tulosten kirjaamisen suorittamisesta, tulisi hänen kiinnittää muun muassa huomiota keskeneräisten tuotteiden valmiusasteeseen kirjaamisessa. Tästä on tehty kysymys muistilistaan, koska se on monesti olennainen kysymys vaihto-omaisuuden kannalta. Keskeneräinen työ ja keskeneräiset tuotteet arvostetaan tilinpäätöspäivänä hankintamensa mukaan taseeseen. On siis esimerkiksi olennaista, että vaihto-omaisuuteen kirjatussa keskeneräisen työn tasearvossa ei ole mukana ennakkomaksuna saatua keskeneräisen työn voitto-osuutta. (Tomperi 2018)

Vieraillessaan inventoinnissa tulisi tilintarkastajan arvioida, onko inventoinnissa tunnistettu mahdolliset epäkurantit, vahingoittuneet tai vanhentuneet tuotteet. Jos esimerkiksi varasto sisältää pilaantuneita elintarvikkeita, joita ei voida enää myydä tulisi ne inventoinnissa tunnistaa ja niitä ei tulisi aktivoida taseeseen tilinpäätöksessä. Tästä on kirjattu kysymys muistilistaan, koska joidenkin vaihto-omaisuuserien kohdalla tämä

saattaa olla erittäin olennainen kysymys ja joissain tapauksissa kuranttiuden arviointiin saatetaan joutua käyttämään edellä mainittua erityisasiantuntijaa. (ISA 501)

Kun tilintarkastaja vierailee fyysisesti inventoinnissa, tulisi hänen suorittaa yksityiskohtaista tarkastusta ja tarkistuslaskentoja yksittäisiin olennaisimpiin vaihto-omaisuuseriin. Kun tilintarkastaja suorittaa vaihto-omaisuuden yksityiskohtaista tarkastusta, saa hän tilintarkastusevidenssiä vaihto-omaisuuden olemassaolosta ja määrästä. Tämän lisäksi yksityiskohtaisesta vaihto-omaisuuserien tarkastuksesta on apua, kun pyritään tunnistamaan muun muassa edellä mainittuja epäkurantteja vaihto-omaisuuseriä. (ISA 501)

Tarkistuslaskennoilla tarkoitetaan sitä, että esimerkiksi verrataan johdon antamaan inventaariolistaa varastossa oleviin yksittäisiin tuotteisiin laskemalla niitä henkilökohtaisesti ja muodostetaan arvio siitä, onko varastolistaan kirjattu oikea määrä kyseistä tuotetta. Kun laskennat dokumentoidaan, tämä tuottaa tilintarkastusevidenssiä kyseisten inventaariluetteloiden oikeellisuudesta sekä täydellisyydestä. Kun tilintarkastaja on dokumentoinut tarkistuslaskennat, jäljennöksen hankkiminen inventaarilistoista auttaa tilintarkastajaa myöhemmässä vaiheessa arvioimaan, onko tilinpäätökseen kirjattu vaihto-omaisuus inventaarilistoja ja todellista vaihto-omaisuuden arvoa vastaava. (ISA 501)

Muistilistaan on kirjattu kysymys: ”Suorititko varastoerien tarkistuslaskentoja ja dokumentoitko ne?”. Tämä on olennaisen varastoissa sijaitsevan vaihto-omaisuuden omistavien yritysten ja yhteisöjen tilintarkastuksessa tärkeä kysymys. Tarkistuslaskentojen dokumentointi on tilintarkastuksen kannalta olennainen asia ja se tulee kirjata huolellisesti ja mittavasti tarpeellisen määrän tilintarkastusevidenssiä saamiseksi.

Muistilistassa ei ole enempää kysymyksiä tähän liittyen, jotta muistilista saatiin tarpeeksi yksikertaiseksi, jotta sen käytettävyys ei kärsisi johtuen liiallisesta muistilistan pituudesta. Muistilistaa käyttävä tilintarkastaja voi vastata edellä mainittuun kysymykseen ”kyllä”, jos hän on tehnyt ja dokumentoinut tarkistuslaskennat erilliselle dokumentille, kuin opinnäytetyön tuotoksena syntynyt muistilista.

6.4 Vaihto-omaisuuden arvostaminen

Yksi olennaisia kysymyksiä vaihto-omaisuuden tilintarkastuksessa on vaihto-omaisuuden arvostuksen oikeellisuuden tarkastaminen. Pääsääntöisesti vaihto-omaisuus tulee arvostaa hankintamenoja määrään eli välittömien hankintamenojen määrään. Josain tapauksissa myös kohtuullinen osuus hyödykkeen valmistukseen sekä hankintaan kohdistuneiden välillisten kustannusten määrästä voidaan lukea vaihto-omaisuuden hankintameno. (Tomperi 2018)

Jos varastossa on esimerkiksi edelläkin mainittuja epäkurantteja vaihto-omaisuushyödykkeitä, niin ne tulee arvostaa korkeintaan todennäköiseen luovutushintaansa. Jos vaihto-omaisuuteen lukeutuu sellaista omaisuutta, jonka markkina-arvo sattuu olemaan tilinpäätöshetkellä hankintamenoansa matalampi, tulisi sellainen vaihto-omaisuus arvostaa sen hetkiseen markkina-arvoonsa hankintamenoja sijasta. Tällaista vaihto-omaisuutta saattavat olla esimerkiksi erilaiset vaihto-omaisuusrahoitusarvopaperit. (Tomperi 2018)

Edellä mainittua alaskirjausta kutsutaan alemman arvon periaatteeksi. Tämä tarkoittaa sitä, että jos omaisuuden todennäköinen hankintameno tai luovutushinta on tilikauden päättyessä hankintamenoa pienempi, niin erotus tulee kirjata kuluksi. (Kirjanpitolaki, 5 § 5)

Muistilistaan on kirjattu otsikko: ”Vaihto-omaisuuden arvostus” ja sen alle kysymys: ”Onko vaihto-omaisuus arvostettu hankintamenoja tai alemman arvon periaatteen mukaan?”. Vaihto-omaisuuden arvostukseen liittyen muistilistassa on otsikko vain yhtä kysymystä varten, jotta muistilistaa lukeva tilintarkastaja ymmärtää kysymyksen tärkeyden ja sen, että arvostuksen tarkastaminen on oma kokonaisuutensa koko vaihto-omaisuuden tilintarkastuksen prosessissa. Edellä mainittu kysymys on selkeä ja yksiselitteinen ja se pyrkii selvittämään vastauksen siihen, onko tilintarkastaja selvittänyt vaihto-omaisuuden arvostuksen oikeellisuuden niin hyvin, että hän pystyy vastaamaan kysymykseen kyllä tai ei.

6.5 Johtopäätös

Viimeinen muistilistan otsikko käsittelee johtopäätöstä kyseisen vaihto-omaisuuden tilintarkastuksen oikeellisuudesta. Ensimmäinen kysymys tässä on: ”Liittyykö vaihto-omaisuuden raportointiin olennaista virheellisyyttä?”. Tämä kysymys on melko ratkaiseva tilintarkastuksen suunnan kannalta. Jos tilintarkastaja vastaa tähän kysymykseen ”ei” tarkoittaa se sitä, että hän on kerännyt tarpeellisen määrän tilintarkastusevidenssiä siitä, että vaihto-omaisuus on raportoitu olennaisilta osin oikein.

Jos tilintarkastaja vastasi edelliseen ”kyllä”, niin seuraava kysymys käsittelee sitä. Osion toinen kysymys on avoin kysymys siitä, mihin olennainen virheellisyys liittyy. Jos vaihto-omaisuuteen liittyvässä raportoinnissa ei ole tilintarkastuksessa havaittu olennaista virheellisyyttä, voi tämän kohdan jättää tyhjäksi.

Muistilistan viimeinen kysymys liittyy tilintarkastuskertomuksen mukauttamiseen. Jos tilintarkastaja ei ole saanut tarpeellista määrää tilintarkastusevidenssiä vaihto-omaisuuden oikeellisuudesta, tulee hänen mukauttaa tilintarkastuksesta annettavaa tilintarkastuskertomustaan. Kysymys ”Tarvitseeko tilintarkastuskertomuksen lausuntoa mukauttaa vaihto-omaisuuden osalta?” tarkoittaa sitä, että normaalissa tilanteessa, kun tilinpäätöksen todetaan tilintarkastuksen yhteydessä olevan olennaisilta osin oikein raportoitu, annetaan Suomessa tilintarkastuksesta vakimuotoinen ISA-standardin mukainen tilintarkastuskertomus. Jos raportointiin liittyy olennaista virheellisyyttä, tulee tilintarkastuskertomusta mukauttaa standardin mukaan. (ISA 510)

7 YHTEENVETO

7.1 Pohdinta

Tämän opinnäytetyön tuotoksena oli tarkoitus tuottaa opas vaihto-omaisuuden tilintarkastusprosessia auttamaan. Opinnäytetyön keskeisin kysymys oli: ”Kuinka suorittaa vaihto-omaisuuden tilintarkastusta pien- ja mikroyrityksissä?”. Mielestäni tämä opinnäytetyö antaa siihen kohtuullisen hyvän vastauksen. Toki tilintarkastus on alana niin laaja ja säännelty, että tätä ei voida pitää mielestäni täysin yleispätevänä ohjeena vaihto-omaisuuden tilintarkastukseen, vaan se on suunnattu toimeksiantajaryitykselle apuvälineeksi vaihto-omaisuuden tilintarkastusprosessia helpottamaan.

Suomalaisen tilintarkastustyön pohjana toimii Kansainväliset tilintarkastusalan standardit eli ISA-standardit. Se on noin 2000 sivua pitkä normisto, josta vaihto-omaisuuteen liittyvien ohjeiden tiivistäminen on kieltämättä haastavaa. Koen kuitenkin, että tähän opinnäytetyöraporttiin ja sen liitteenä olevaan muistilistaan saatiin koottua olennaisimmat asiat ISA-standardeista liittyen vaihto-omaisuuteen.

Vaikka koen, että kaikki olennainen saatiin sisällytettyä muistilistaan koskien vaihto-omaisuuden tilintarkastusprosessia, niin saattaa siinä olla puutteita ja sitä käyttävä tilintarkastaja saattaa joutua tekemään vaihto-omaisuuden tilintarkastusprosessissaan muitakin tilintarkastusprosesseja, kun muistilistassa mainittu. Vaikka jokaista yritystä ja yhteisöä koskevat samat säännöt ja lait, ovat ne kuitenkin kaikki yksilöitä, joiden tilintarkastusprosessiin saattaa sisältyä sellaisia erityiskysymyksiä, joita tämän opinnäytetyön tuotoksena syntyneessä muistilistassa ei ole käsitelty. Tämä johtuu siitä, että jotta muistilistasta saatiin tarpeeksi yksikertainen ja helppokäyttöinen, jouduttiin siihen valitsemaan mahdollisimman yleiset ja olennaisimmat tilintarkastusprosessit.

Vaikka muistilistaan liittyy tiettyä epävarmuutta sen täydellisyydestä, koen kuitenkin, että se tulee varmasti helpottamaan vaihto-omaisuuden tilintarkastusprosessia toimeksiantajaryityksessä. Muistilistan ja tämän opinnäytetyön tekijä työskentelee itse toimeksiantajaryityksessä, joten muistilista on rakennettu osaksi hänen tarpeitaan vastaamaan. Muistilistan täydellisyyteen liittyvän epävarmuuden takia muistilistaan

kirjattiin huomioteeksti, jotta sitä käyttävä tilintarkastaja ymmärtää sen, että hän saattaa joutua tekemään vaihto-omaisuuteen liittyen muitakin tilintarkastustoimenpiteitä, kuin muistilistassa on mainittu.

7.2 Oma oppiminen

Koen, että tämän opinnäytetyön tekeminen opetti minulle erittäin paljon. Koen, että vaihto-omaisuuden tilintarkastukseen syventyminen auttoi minua ymmärtämään kyseistä tilintarkastusprosessia syvemmin. Koska työskentelen itse tilintarkastusassistentin roolissa, auttaa tämä minua merkittävästi työelämässä. Minulla oli jo vahva käsitys aiheesta etukäteen, mutta siihen liittyvän sääntelyn monipuolisuus yllätti minut. Vaihto-omaisuus on selkeästi monissa tapauksissa yksi pienyritysten keskeisimpiä tilintarkastusprosessin kysymyksiä, joten koen, että aiheeseen syventyminen tuo minulle erittäin arvokasta osaamista tilintarkastusalaa varten.

Auktorisoidun tilintarkastajan ammattinimikkeen saamiseksi täytyy muun muassa suorittaa tilintarkastajan tentti. Esimerkiksi ISA-standardien syvempi opiskelu tulisi minulle kuitenkin ammatin puolesta vastaan, joten tämän opinnäytetyön tekemisestä tulee olemaan minulle hyötyä tulevaisuudessa.

LÄHTEET

Tomperi, S. 2018. Tilintarkastus: Normeista käytäntöön. 2. uud. p. Edita.

Leppiniemi, J. 2014. Tilinpäätäjän käsikirja. 2. uud. p. Helsinki: Talentum.

Laki elinkeinotulon verottamisesta 360/1968

Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336

Kansainväliset tilintarkastusalan standardit. International Federation of Accountants IFAC. 2018

Pitkäranta, A. 2014. Laadullinen tutkimus opinnäytetyönä: Työkirja ammattikorkeakouluun. Jokioinen: e-Oppi.

Alasuutari, P. 2011. Laadullinen tutkimus 2.0. 4. uud. p. Tampere: Vastapaino.

Kotimaisten kielten keskuksen www-sivut. 2021. Viitattu 19.4.2021. <https://www.kotus.fi>

Pyhälähti, M. 2002. Käyttö- ja kokoamisohjeet – haaste tekstintekijälle, Kielenhuollon tiedotuslehti. Viitattu 22.4.2021. <https://www.kielikello.fi/-/kaytto-ja-kokoamisohjeet-haaste-tekstintekijalle>

Maguire L. 2017. Version Control Guidance. Viitattu 29.4.2021. https://www.abdn.ac.uk/staffnet/documents/policy-zone-information-policies/UoA_Version%20Control_July%202017.pdf

Salonen, K. 2013. Näkökulmia tutkimukselliseen ja toiminnalliseen opinnäytetyöhön: Opas opiskelijoille, opettajille ja TKI-henkilöstölle. Turku: Turun ammattikorkeakoulu.

LIITE 1. MUISTILISTA

Muistilista

Asiakasyritys: _____

Muistilistan täyttäjät: _____

VAIHTO-OMAISUUDEN TILINTARKASTUS

1. Onko vaihto-omaisuus olennainen osa tilinpäätöstä?

Kyllä	Ei

2. Onko väärinkäytökseen liittyvä riski olennainen?

Kyllä	Ei

3. Sisältääkö vaihto-omaisuus kolmannen osapuolen hallitsemaa vaihto-omaisuutta (esim. pörssiosakkeet)?

Kyllä	Ei

4. Inventaariopäivä? (pvm.) _____ Osallistutko?

Kyllä	Ei

5. Yhteishenkilösi inventaarissa? _____

INVENTAARIIN OSALLISTUMINEN

6. Mitkä ovat mahdollisesti olennaisen virheellisyyden erät?

7. Onko inventointiin annettu johdon puolesta asianmukaiset ohjeet?

Kyllä	Ei

8. Onko kaikkien varastojen sijainnit tiedossa?

Kyllä	Ei

9. Tarvitaanko erityisasiantuntijaa?

Kyllä	Ei

10. Onko yrityksellä varastokirjanpitojärjestelmä?

Kyllä	Ei

11. Onko varastokirjanpitojärjestelmä ajan tasalla ympäri vuoden?

Kyllä	Ei

12. Noudattavatko inventoinnin tekijät johdon ohjeita ja kirjasivat tulokset oikein?

Kyllä	Ei

13. Onko keskeneräiset tuotteet kirjattu oikean valmiusasteen mukaan?

Kyllä	Ei

14. Onko epäkurantit, vahingoittuneet tai vanhentuneet tuotteet tunnistettu?

Kyllä	Ei

15. Suorititko varastoerien tarkistuslaskentoja ja dokumentoit ne?

Kyllä	Ei

VAIHTO-OMAISUUDEN ARVOSTAMINEN

16. Onko vaihto-omaisuus arvostettu hankintamensonsa tai alemman arvon periaatteen mukaan?

Kyllä	Ei

JOHTOPÄÄTÖS

17. Liittyykö vaihto-omaisuuden raportointiin olennaista virheellisyyttä?

Kyllä	Ei

18. Jos vaihto-omaisuuteen liittyy olennaista virheellisyyttä, niin mihin se liittyy? (Jos ei olennaista virheellisyyttä, jätä tyhjäksi.)

19. Tarvitseeko tilintarkastuskertomuksen lausuntoa mukauttaa vaihto-omaisuuden osalta?

Kyllä	Ei

HUOM.

Tämän muistilistan on tarkoituksena auttaa tilintarkastajaa perinteisimmässä vaihto-omaisuuden tilintarkastuksen toimenpiteissä. Se ei kuitenkaan ole täydellisen yleispätevä ja sen täyttämisen lisäksi tilintarkastaja saattaa joutua dokumentoimaan tilintarkastusprosesseja tarkemmin tilintarkastusta suorittaessaan. (esim. vaihto-omaisuuserien tarkistuslaskennan osalta)

Tämä muistilista tulee tarkastaa kerran vuodessa niin, että se vastaa sen hetkistä lainsäädäntöä ja tilintarkastusalaan liittyvää standardistoa. Tämän dokumentin viimeisin tarkastuspäivämäärä, tarkastajan nimi ja version numero tulee merkitä dokumentin ylätunnisteeseen.

Muistilista

VERSIO	TEHDYT MUUTOKSET	PVM	ALLEKIRJOITUS
Versio 1	Ensimmäinen versio	20.5.2021	Eino Järvisalo