



jamk

Keskeneräisten tuotteiden arvostaminen

Elsi Alatalo

Opinnäytetyö, AMK

Lokakuu 2021

Liiketalouden ala

Tradenomi

Alatalo, Elsi

Keskeneräisten tuotteiden arvostaminen

Jyväskylä: Jyväskylän ammattikorkeakoulu. Lokakuu 2021, 34 sivua.

Liiketalouden ala. Liiketalouden tutkinto-ohjelma. Opinnäytetyö AMK.

Julkaisun kieli: suomi

Verkkojulkaisulupa myönnetty: kyllä

Tiivistelmä

Opinnäytetyön tavoitteena oli tutkia keskeneräisten tuotteiden (KET) arvostamista. Tutkimuksen tehtävänä oli selvittää, minkälaisia ongelmia keskeneräisten tuotteiden arvostamisessa on ja mihin tilintarkastaja kiinnittää keskeneräisten tuotteiden arvostamisessa huomiota sitä tarkastaessa. Opinnäytetyössä tutkittiin KET arvostamista tilintarkastajan näkökulmasta sekä selvitettiin mitä vaikutusta ulkoisella kirjanpidolla tähän on. Keskeneräisten tuotteiden arvostaminen opinnäytetyön aiheena on melko käsittelemätön, sillä sitä ei juurikaan ole tutkittu. Keskeneräiset tuotteet ovat osana vaihto-omaisuutta, mutta teoriassa tätä aihetta ei ole kirjallisuudessakaan juuri avattu. KET tulee arvostaa samalla tavalla, kuin muukin vaihto-omaisuus.

Opinnäytetyö toteutettiin kvalitatiivisena, eli laadullisena tutkimuksena, jonka aineistonkeruumenetelmänä käytettiin teemahaastattelua. Haastattelut toteutettiin syyskuun 2021 alkupuolella tarkoin valituille taloushallintoalan ammattilaisille. Haastateltavilla oli useamman vuoden kokemusta erinäisistä taloushallintoalan tehtävistä, kuten tilintarkastuksesta ja sisäisestä laskennasta. Jokainen haastattelu toteutettiin Teams-sovelluksella ja nauhoitettiin myöhempää litterointia varten. Litteroinnin jälkeen tuloksille tehtiin sisällönanalyysi, kun vertailtiin haastateltavien vastauksia keskenään toisten vastausten kanssa.

Tutkimuksen tuloksista kävi ilmi, että keskeneräisten tuotteiden arvostamisen ongelmat johtuvat pääosin tarkasteltavan yhtiön sisäisistä prosesseista ja toiminnanohjausjärjestelmän puuttumisesta tai toimimattomuudesta. Tilintarkastajan tulee arvioida tarkastettavan yhtiön tilinpäätöstä tarkastaessa, että kuinka merkittävä keskeneräisten tuotteiden varaston arvo on koko vaihto-omaisuuteen verrattuna ja tätä kautta tilinpäätöksessä. Mikäli arvo ei ole merkittävä, niin tähän ei kohdisteta sen enempää toimenpiteitä, vaan tilintarkastajan tulee luottaa olemassa olevaan arvoon ja sen oikeellisuuteen. Lisäksi tuloksissa selvisi, että ulkoisella kirjanpidolla ei KET arvon kanssa ole mitään tekemistä eikä yksittäinen kirjanpitäjä oikeastaan voi tähän ottaa kantaa. KET arvon, niin kuin muunkin vaihto-omaisuuden kanssa, pitäisi työskennellä henkilö, joka tästä ymmärtää.

Avainsanat (asiasanat)

Keskeneräiset tuotteet, keskeneräisten tuotteiden arvostaminen, vaihto-omaisuus, tilintarkastus, kirjanpito, tilinpäätös

Muut tiedot (salassa pidettävät liitteet)

-

Alatalo, Elsi

The value of work in process

Jyväskylä: JAMK University of Applied Sciences, October 2021, 34 pages.

Business administration. Degree in Business Management. Bachelor's thesis.

Permission for web publication: Yes

Language of publication: Finnish

Abstract

The aim of the thesis was to study the valuation of unfinished products. The purpose of the study was to find out what kind of problems there are in valuing work in progress (WIP) and what the auditor pays attention to when valuing work in progress when inspecting it. The thesis examined the valuation of WIP from the auditor's point of view and the effect of external accounting on this. The evaluation of unfinished products as a topic of the thesis is rather unaddressed, as it has hardly been studied. Incomplete products are part of inventories, but in theory this topic has not just been opened up in the literature either. WIP should be valued in the same way as other inventories.

The thesis was carried out as qualitative research, using a thematic interview as the data collection method. Interviews were conducted in early September 2021 with carefully selected financial management professionals. The interviewees had several years of experience in various financial management tasks, such as auditing and internal accounting. Each interview was conducted with Teams and recorded for later spelling. After spelling, the results were subjected to a content analysis by comparing the interviewees' responses with each other's responses.

The results of the study showed that the problems in valuing work in progress are mainly due to the internal processes of the company under review and the absence or ineffectiveness of the ERP system. When auditing the financial statements of the audited company, the auditor should assess how significant the value of the inventory of work in progress is compared to the total inventories and thus in the financial statements. If the value is not significant, no further action is taken on it, but the auditor must rely on the existing value and its correctness. In addition, the results showed that external accounting has nothing to do with the value of WIP and that an individual accountant cannot really comment on this. The value of WIP, as with other inventory, should be worked on by a person who understands about this.

Keywords/tags (subjects)

Work in process (WIP), value of WIP, accounting, auditing, balancing of the accounts

Miscellaneous (Confidential information)

-

Sisältö

1	Johdanto	2
2	Tutkimusasetelma	3
2.1	Tutkimusongelma.....	3
2.2	Tutkimusmenetelmä	4
2.3	Aineistonkeruumenetelmä ja analyysi.....	4
2.4	Tutkimuksen luotettavuus ja eettisyys	6
3	Tilintarkastus.....	7
3.1	Mitä tilintarkastus on?	7
3.2	Tilintarkastusvelvollisuus	8
3.3	Tilinpäätöksen tarkastus	8
3.4	Kirjanpidon tarkastus	10
4	Keskeneräiset tuotteet.....	13
4.1	Keskeneräiset tuotteet osana vaihto-omaisuutta	13
4.2	Hankintameno.....	14
4.3	Kustannuslaskenta	14
4.4	Arvostaminen	16
5	Tutkimuksen toteutus ja tulokset.....	18
5.1	Toteutus	18
5.2	Tilintarkastus lyhyesti.....	19
5.3	Keskeneräiset tuotteet tilintarkastuksessa.....	20
5.3.1	Keskeneräisten tuotteiden arvostaminen ja ongelmat.....	21
5.3.2	Ongelmien syyt ja korjaukset.....	22
5.4	Kirjanpidon merkitys arvostamisessa	23
5.5	Virheet tilinpäätöstä tarkastaessa	23
6	Johtopäätökset ja pohdinta.....	24
6.1	Johtopäätökset.....	24
6.2	Pohdinta	27
6.3	Luotettavuus ja eettisyys	27
6.4	Tavoitteiden saavuttaminen ja jatkotutkimusaiheet.....	28
	Lähteet	29
	Liitteet	31
	Liite 1. Teemahaastattelun runko	31

1 Johdanto

Keskeneräiset tuotteet nimensä mukaan eivät ole valmiita. Ne kuuluvat osaksi varastoa, eli isompaa kokonaisuutta, mitä kutsutaan myös vaihto-omaisuudeksi. (Sirkiä 2017.) Kirjanpidossa ja verotuksessa vaihto-omaisuus on käytetympi termi. Vaihto-omaisuus voidaan jakaa kolmeen eri kategoriaan: raaka-aineet, puolivalmisteet ja lopputuotteet. Keskeneräiset tuotteet kuuluvat näistä kolmesta kategoriasta puolivalmisteisiin. (Salmivuori 2020; Salmivuori 2010.)

Keskeneräisten tuotteiden arvo onkin sellainen asia yrityksen taseella, mihin tilintarkastajan täytyy suhtautua kriittisesti.

Tilintarkastus on lakisääteinen taloudellisen informaation oikeudellisuuden ja riittävyyden varmistamista (Tilintarkastus 2002, 9; Tilintarkastus n.d.). Tilintarkastus sisältää kirjanpidon, tilinpäätöksen sekä hallinnon tarkastuksen. Tilintarkastuksella on aina tarkoitus parantaa luottamusta henkilöille tai tahoille, jotka tarvitsevat kyseisen yhtiön tilinpäätöstä. (Mitä on tilintarkastus ja milloin sitä tarvitaan? n.d.) Tilintarkastuksen suorittaa aina tilintarkastaja, jonka yrityksen ylin päättävä elin on valinnut (Tilintarkastus n.d.).

Varaston arvo vaikuttaa tilinpäätöksessä suoraan yrityksen tilikauden tulokseen (Varasto ja varaston arvo 2018). Eli varaston arvo vaikuttaa positiivisesti, koska suurempi varaston arvo pienentää myytyjen tavaroiden hankintamenoa. Varaston arvo vaikuttaa tuloksen kautta myös tuloveroon ja yrittäjä voi joutua maksamaan tarpeettomia veroja, jos varasto on arvostettu liian korkeaksi (Varasto ja varaston arvo 2018). Eli on erittäin tärkeää osata arvostaa yhtiön koko vaihto-omaisuus oikein, jotta tulos antaa todenmukaisen kuvan yrityksen taloudellisesta tilanteesta.

Opinnäytetyön tarkoituksena on tutkia ja selvittää mitä ongelmia keskeneräisten tuotteiden arvostamisessa on, mistä mahdolliset ongelmat johtuvat ja kuinka näiltä voitaisiin välttyä. Lisäksi tarkoituksena on tutkia mihin asioihin alan ammattilaiset kiinnittävät huomiota tilinpäätöstä tarkastaessa keskeneräisten tuotteiden arvon osalta. Tutkimuksessa asiaa tarkastellaan tilintarkastuksen ja kirjanpidon näkökulmasta.

2 Tutkimusasetelma

Tutkimusasetelmassa kuvataan, kuinka laadittuihin tutkimusongelmiin on tarkoitus kerätä aineistoa valittujen menetelmien avulla. Tutkimusasetelma on tutkimusongelmien, -menetelmien ja aineiston muodostama perusrakennelma. Sen tulisi olla looginen jatkumo teoreettiselle pohjatyölle. (Vuori n.d.) Tutkimusasetelman ensimmäisessä vaiheessa kuvataan tämän opinnäytetyön tutkimusongelma ja tutkimuskysymykset, jonka kautta edetään tarkemmin kuvattuihin tutkimusmenetelmään, -toteutukseen ja tutkimuksen luotettavuuteen.

2.1 Tutkimusongelma

Tutkittavassa ilmiössä tulisi aina olla jokin ongelma, joka halutaan tutkimuksella ratkaista (Kananen 2010, 18). Tutkimusongelma on muodoltaan selkeä ja yksiselitteinen, vaikka sitä on vaikea määritellä. Ongelma sisältää kiteytyksen kysymyksen tai kysymysten muodossa siitä, mitä halutaan tutkia ja mitä halutaan tietää. (Saaranen-Kauppinen & Puusniikka 2006.) Ongelman ratkaisulla pyritään usein parantamaan asian tila. (Kananen 2010, 18.) Tämän tutkimuksen ja opinnäytetyön tutkimusongelma on keskeneräisten tuotteiden arvostaminen.

Pääongelmana on keskeneräisten tuotteiden arvostaminen ja tähän liittyvät ongelmat. Tämän ongelman kautta lisäksi tutkitaan, että mitä vaikutusta ulkoisella kirjanpidolla on keskeneräisten tuotteiden arvostamiseen ja miten tilintarkastajat näkevät keskeneräisten tuotteiden arvostamisen ongelman. Tilintarkastajien tavoite vaihto-omaisuuden tarkistuksessa on saada käsitys tarkastamansa yhtiön vaihto-omaisuuden oikeasta tilinpäätösarvosta ja arvostusta tarkastaessa tilintarkastajan on huomioitava vaihto-omaisuusluokat erikseen. Vaihto-omaisuusluokkia ovat raaka-aineet, keskeneräiset tuotteet ja valmiit tuotteet. (Vaihto-omaisuus 2020.)

Ongelman ratkaisemiseksi kysymykset ja niistä saadut vastaukset pitää asettaa oikein. Tutkimuskysymyksiä voi olla yksi tai useampia, mutta kysymysten muoto on tärkeä - kysymyksillä saadaan kuorittua ilmiö auki. (Kananen 2010, 18–19.) Tutkimuskysymykset tässä opinnäytetyössä ovat: mitä ongelmia keskeneräisten tuotteiden arvostamisessa on ja mihin tilintarkastaja kiinnittää huomiota keskeneräisten tuotteiden arvoa tarkastaessa tilinpäätöshetkellä.

2.2 Tutkimusmenetelmä

Menetelmävalinta tulisi tehdä aina tutkimusongelman pohjalta, joten perehtyminen erilaisiin menetelmiin on oleellista. Onkin pohdittava, minkä tyyppistä tietoa tarvitaan ja millä keinoin tieto voidaan parhaiten tavoittaa. (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006.)

Opinnäytetyön tutkimusmenetelmä on kvalitatiivinen tutkimusmenetelmä, eli laadullinen tutkimus. Kvalitatiivinen tutkimusmenetelmä kuuluu tieteellisen tutkimuksen menetelmäsuuntaukseen. Kyseisessä tutkimusmenetelmässä pyritään ymmärtämään tutkittavan kohteen merkityksiä, laatua ja ominaisuuksia kokonaisvaltaisesti. (Laadullinen tutkimus 2015.) Tutkimuksen tavoite laadullisessa tutkimuksessa on jonkin ilmiön kuvaaminen sekä ymmärtäminen. Yleensä tutkimusongelmat laadullisessa tutkimuksessa ovat kysymyksiä: miten ja mitä, mutta se ei sulje pois muun tyyppisiä, muita kysymyssanoja sisältäviä kysymyksiä. (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006.)

Tämän opinnäytetyön tutkimusmenetelmänä laadullinen tutkimus on luotettavampi, kuin kvantitatiivinen tutkimus. Kvalitatiivisella tutkimuksella saadaan tutkittua aihetta se ollessa tutkijalle tuntematon ilmiö ja tutkimus etenee nimenomaan laatu edellä. Kvantitatiivisessa tutkimuksessa aihe täytyisi tuntea entuudestaan, jotta tuloksia voitaisiin analysoida määrien kautta.

2.3 Aineistonkeruumenetelmä ja analyysi

Tutkimuksen aineistonkeruumenetelmä toteutetaan teemahaastatteluna, mikä on puolistrukturoitu haastattelu (Tuomi & Sarajärvi 2018, 87–89). Teemahaastattelu onkin yleisin aineistonkeruumenetelmä kvalitatiivisessa tutkimuksessa (Kananen 2010, 53). Haastattelussa edetään etukäteen valittujen keskeisten teemojen lomassa ja niihin liittyvien kysymysten varassa. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 87–89.) Teemahaastattelussa tilanne on keskustelunomainen, joka elää tilanteen mukaan. Haastattelussa annetaan tilaa haastateltavan vapaalle puheelle, vaikka ennalta päätetyt teemat käydään läpi.

”Teemahaastattelun avoimuudesta riippuen teemojen sisältämien kysymysten suhde tutkimuksen viitekehyksessä esitettyyn kuitenkin vaihtelee intuitiivisten ja kokemusperäisten havaintojen sallimisesta varsin tiukasti vain etukäteen tiedetyissä kysymyksissä pidättäytymiseen.” (Tuomi & Sarajärvi 2018, 88.)

Teemoihin kohdistunutta haastattelua on myös suhteellisen helppo ryhtyä analysoimaan tuloksien pohjalta, sillä tulokset on helppo erottaa toisistaan. Kysymysten lisäksi myös haastateltavan valitsemiseen tulee suhtautua harkiten. Teemahaastatteluun ei tulisi valita ketä tahansa, vaan tutkittavaksi tulee valita sellaisia henkilöitä, joilta koetaan saatavan parhaiten aineistoa kyseiseen aiheeseen (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006.)

Haastateltavia tutkimuksessa on kolme taloushallintoalan ammattilaista. Tutkimuksen haastateltavat on valittu harkiten heidän ammattitaitonsa ja työkokemuksensa pohjalta. Ensimmäinen haastateltava on yli 30-vuoden kokemuksen omaava tilintarkastaja kansainvälisestä asiantuntijayhtiöstä. Toinen haastateltava omaa myös ammattitaitoa tilintarkastustehtävistä ja työskentelee tällä hetkellä CFO-puolella kotimaisessa taloushallintoalan yhtiössä. Kolmas haastateltava omaa työkokemuksensa pääosin erinäisistä taloushallinnon johtotehtävistä. Eniten kokemusta hänellä on tuotannollisista yhtiöistä, joista vahvin osaaminen kappaletuotantoa tekevien yritysten toiminnasta.

Laadullista aineistoa analysoitaessa tutkijan odotetaan oppivan jotain uutta, kun tutkimus etenee. Oppiminen vaatii, että tutkimuskohteen ennako-oletukset ovat tutkijalla tiedossa ja ne on huomioitu tutkimuksen esioletuksina. Laadullisen aineiston halutaan antaa tutkijalle uusia näkökulmia ja sitä kautta niin sanottuja oivalluksia, mitkä vahvistavat jo tiedettyä tietoa. Siksi osittaiset ennakkotiedot ovat erittäin tärkeitä. (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006.) Aineisto analysoidaan teoriaa hyödyntäen. Haastattelut tallennetaan ja litteroidaan jälkepäin, eli haastattelut puretaan kirjoitettuun muotoon ja jaetaan vielä kertaalleen teemoihin. Kirjallisen muodon kautta kysymykset on helppo avata ja täten saatua tietoa voidaan paremmin analysoida vastauksien ja tuloksien pohjalta.

2.4 Tutkimuksen luotettavuus ja eettisyys

Hyvä tieteellinen käytäntö sisältää tutkimusetiikan (Vuori N.d.). Hyvä tieteellinen käytäntö pitää sisällään merkittäviä asioita, mitkä voisi ajatella jo normeina. Hyvän tieteellisen käytännön mukaista on seuraavat asiat: rehellisyys, huolellisuus ja tarkkuus tutkimuksen jokaisessa vaiheessa (Vuori n.d.).

Kvalitatiivisessa eli laadullisessa tutkimuksessa eettiset kysymykset tulee ottaa huomioon kaikissa vaiheissa, aiheenvalinnasta tulosten julkaisuun ja siitä edeten aineistojen arkistointiin. Kun tutkimus kohdistuu ihmiseen, on eettisyys hyvin konkreettista. Tämä tulee esiin, kun tutkimuksen haastateltavat kohdataan ja kun heistä kirjoitetaan tutkimustulokset. Tutkimuksessa tulee kunnioittaa yleisten eettisten periaatteiden mukaisesti ihmisarvoa, yksityisyyttä ja itsemääräämisoikeutta. Yleisiin eettisiin periaatteisiin myös kuuluu, ettei aiheuta tutkittaville merkittäviä riskejä, vahinkoja ja haittoja. Tutkittavilta saatu tieto on arvokasta, vaikka tutkija ei olisi aina samaa mieltä tutkittavien kanssa. Tutkijan täytyy siis toimia neutraalisti eikä saa käyttää asemaansa tai tuloksia muiden ihmisten elämän hankaloittamiseksi. (Vuori n.d.)

Tutkija on vastuussa myös tieteestä eikä saa omalla toiminnallaan haitata tieteen edistymistä. Tutkimuksen keskeisiin arvoihin ja sitä kautta eettisyyteen kuuluu, että tutkija pyrkii tuottamaan uutta ja merkityksellistä tietoa asiasta, josta meillä ei ole tietoa tarpeeksi. Suunnitteluvaiheessa tuleekin pohtia, miksi ja kenen kannalta tutkimus on hyödyllinen. (Vuori n.d.) Tämä tutkimus on hyödyllinen niille alan toimijoille, jotka eivät välttämättä tiedä tarpeeksi kyseisestä aiheesta, ja he haluaisivat tarkempaa tietoa siitä.

Luotettavuus ja laatu täytyy varmistaa tieteellisessä tutkimuksessa. Luotettavuusarvion tekeminen kvalitatiivisessa tutkimuksessa onkin hivenen vaikeampaa, kuin kvantitatiivisessa tutkimuksessa. Työn suunnitteluvaiheessa täytyy huomioida luotettavuuskysymykset luotettavuuden liittyessä prosessin eri vaiheisiin. Luotettavuutta ei voi enää parantaa, kun aineistonkeruu ja analyysi on tehty. (Kananen 2010, 68–69.) Luotettavuusmittareina käytetään reabiliteettia ja validiteettia (Kananen 2017, 76).

Tutkimuksen validiteetti pyritään varmistamaan siten, että aineistonhankintamenetelmä ja analysointi on toteutettu luotettavilla menetelmillä sekä lähteet ovat luotettavia ja asianmukaisia.

Validiteettia lisää se, että käytetään runsaasti eri lähteitä. Validiteetti ilmaisee siis sen, miten hyvin tutkimuksessa käytetty menetelmä mittaa tutkittavan ilmiön ominaisuutta, mitä on tarkoitus mitata. Tutkimuksen reabiliteetti varmistuu siten, että tutkija käy työssään läpi useaan otteeseen tutkimuksen tehtävät, tavoitteet ja kohteen. Reabiliteetti kuvaa siis luotettavuutta, eli miten luotettavasti käytetty tutkimusmenetelmä mittaa haluttua ilmiötä. Se tarkoittaa mittaustuloksen toistettavuutta, ei-sattumanvaraisuutta. (Hiltunen 2009.)

3 Tilintarkastus

3.1 Mitä tilintarkastus on?

Tilintarkastus on yritysten taloudellisen informaation oikeudellisuuden ja riittävyyden varmistamista sekä kuuluu osaksi yrityksen valvontajärjestelmää (Tilintarkastus 2002, 9; Tilintarkastus n.d.). Tilintarkastus on lakisääteinen ja se sisältää **kirjanpidon, tilinpäätöksen** ja hallinnon tarkastuksen. Lisäksi tilintarkastus sisältää mahdollisen toimintakertomuksen tarkastuksen. Tilintarkastuksella on tarkoitus parantaa tilinpäätöksen käyttäjien luottamusta tilinpäätökseen. Tarkoitus on varmistaa lain asettamien vaatimusten mukaisesti tilinpäätöksen antava oikea ja riittävä kuva tarkastettavan yhtiön toiminnan tuloksesta sekä taloudellisesta asemasta. (Mitä on tilintarkastus ja milloin sitä tarvitaan? n.d.)

Tilintarkastuksen suorittaa tilintarkastaja, jonka valitsee yrityksen ylin päättävä elin - osakeyhtiössä ylin päättävä elin on omistajia edustava yhtiökokous. (Tilintarkastus n.d.) Tilintarkastuslaissa korostetaan ammattitaitovaatimusta, eli tilintarkastajan tulee olla ammattitaitoinen.

Tilintarkastuslain mukaisesti tilintarkastajalla tarkoitetaan hyväksyttyä luonnollista henkilöä tai tilintarkastusyhteisöä. Tilintarkastaja on erityisen ammattitutkinnon, HT-tutkinnon tai KHT- ja JHT-erikoistutkinnon suorittanut henkilö. HT-tilintarkastajat ovat suorittaneet tilintarkastuksen perustutkinnon, kun taas KHT- ja JHT-tilintarkastajat ovat suorittaneet erityispätevyyden tutkinnon. KHT on yleisen edun kannalta merkittävän yrityksen tilintarkastaja ja JHT on julkishallinnon- ja talouden tilintarkastaja. (Tomperi 2016, 10–17.) Tilintarkastaja voi myös olla hyväksytty tilintarkastusyhteisö (TilintarkL 1141/2015, 1;2 §). Hyväksytyt tilintarkastusyhteisön edellytykset kuvataan tarkemmin tilintarkastuslain (1141/2015) 6 luvun 5 §:ssä.

3.2 Tilintarkastusvelvollisuus

Tilintarkastusvelvollisuus koskee yhteisöjä ja säätiöitä, jotka ovat kirjanpitovelvollisia. Näitä ovat muun muassa kommandiittiyhtiöt, avoimet yhtiöt, osuuskunnat, osakeyhtiöt ja asunto-osakeyhtiöt sekä yhdistykset ja säätiöt. Edellä mainitut yhteisöt ovat pääsääntöisesti velvollisia tilintarkastuslain (1141/2015) 2 luvun 2 §:n mukaan valitsemaan tilintarkastajan ja toimittamaan tilintarkastuksen. (Tomperi 2016, 15.) Tilintarkastus tulee toimittaa jokaiselta tilikaudelta (Ketä tilintarkastusvelvollisuus koskee? n.d). Tilintarkastusvelvollisuus ei koske yksityisiä elinkeinoharjoittajia ja maatalousyrittäjiä, eikä julkisyhteisöjä, kuten valtiota, kuntia ja seurakuntia. Edellä mainittujen tilintarkastuksestansa säätelevät omat erityislait. (Tomperi 2016, 15.)

Pienten yhteisöjen ei tarvitse valita tilintarkastajaa, ellei sitä edellytetä yhtiöjärjestyksessä tai säännöissä. Yhteisö on pieni, mikäli päättyneellä ja sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella täyttyvät enintään yksi seuraavista seikoista: taseen loppusumma on yli 100 000 €, liikevaihto tai sitä vastaava tuotto on yli 200 000 € tai palveluksessa on keskimäärin yli kolme henkilöä. Tilintarkastajan valitsemista voidaan kuitenkin vaatia yhtiökokouksessa pienissä yhtiöissä, esimerkiksi määrävähemmistöllä. Ja lisäksi yhtiökokouksessa voidaan myös edellyttää useamman kuin yhden tilintarkastajan valitsemista. (Tomperi 2016, 15.)

Mikäli yhteisöllä on huomattava vaikutusvalta toisen kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan tai rahoituksen johtamisessa (Holding-yhtiöt) tai pääasiallinen toimiala on arvopapereiden omistaminen ja hallinta, tilintarkastaja on aina valittava. Lisäksi jokaisen säätiön on koosta riippumatta valittava tilintarkastaja. Tilintarkastajan ollessa luonnollinen henkilö, on valittava lisäksi ainakin yksi varatilintarkastaja. (Tomperi 2016, 15.)

3.3 Tilinpäätöksen tarkastus

Tilintarkastuslain (1141/2015) 3 luvun 1 §:n mukaan tilintarkastuksen osa-alueita ovat tilikauden kirjanpito, tilinpäätös sekä hallinto. Osa-alueet ovat yhtenäisiä käytännön tarkastustyössä, eivätkä siten ole erillisiä tarkastuskohteita. (Horsmanheimo & Steiner 2017, 247–254.) Tässä tutkimuksessa perehdytään ja painotetaan pääasiassa enemmän kirjanpidon ja tilinpäätöksen tarkastusta, kuin hallintoon liittyvää tilintarkastusta. Tilinpäätös ei voi olla oikein, jollei kirjanpitoa

ole laadittu oikein eli tilinpäätöksen ja kirjanpidon tarkastaminen liittyvät täten toisiinsa. (Tomperi 2018, 82–86.)

Tilinpäätös ja toimintakertomus tulee laatia siten, että ne antavat oikean ja riittävän kuvan tarkastettavan kohteen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tilinpäätöksen tarkastuksen keskeisiä säännöksiä ovat kirjanpitolaki, kirjanpitoasetus ja kirjanpitoa koskevat säännökset, jotka sisältyvät eri yhteisölakeihin. Pörssiyhtiöitä koskevat näiden lisäksi IFRS-standardit. (Tomperi 2018, sivut 82–86.) IFRS, eli International Financial Reporting Standards, on osa International Accounting Standards Board (IASB) laskentatoimen alan kansainvälisen järjestön antamia kansainvälisen tilinpäätöksen laadintaa ja esittämistä koskevia standardeja (Salmi 2020, 93). Muita säännöksiä ovat myös kirjanpitolautakunnan antamat yleisohjeet ja lausunnot, sekä työ- ja elinkeinoministeriön asetukset ja päätökset (Tomperi 2018, sivut 82–86).

Tilinpäätös voidaan laatia IFRS:n, eli kansainvälisten tilinpäätösstandardien, mukaisesti tai Suomen kirjanpitolain mukaisesti (Tomperi 2018, sivut 82–86). Suomen kirjanpitolain mukaisessa tilinpäätöksessä sisältö on FAS:n, eli Finnish Accounting Standards, mukainen. FAS:n muodostavat kirjanpitolaki, kirjanpitoasetus ja muut tilinpäätöstä säätelevät normit, kuten asetukset ja päätökset kirjanpitolautakunnasta. (Salmi 2020, 45.)

Tilintarkastajan velvollisuus on hankkia tarpeeksi tilintarkastusevidenssiä, jotta tilinpäätöksen tarkastus onnistuu. Tilinpäätöksessä tulee esittää kustakin taseen, tuloslaskelman ja rahoituslaskelman erästä vastaava tieto viimeistä edelliseltä kaudelta, mitä kutsutaan vertailutiedoksi. Vertailutieto tulee olla esitetty asianmukaisesti. Tilintarkastajan tulee arvioida, ovatko laskentaperiaatteet vertailutiedoilla yhdenmukaisia tilikauden laskentaperiaatteiden kanssa, vastaavatko ilmoitetut vertailutiedot edellisen tilikauden lukuja ja onko niihin tehty tarvittavia oikaisut riittävine tietoineen tilinpäätöksessä. (Tomperi 2018, sivut 82–86.)

Tilinpäätöksen tarkastamisen yhteydessä täytyy selvittää, onko tilinpäätöstä koskevaa säännöstöä noudatettu tilinpäätöksen valmistumisaikataulun osalta (Tomperi 2018, sivut 82–86). Tilinpäätös ja toimintakertomus tulee laatia neljän kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä (KPL 1336/1997, 3;6 §). Lisäksi tilintarkastajan tulee tarkastaa allekirjoitusten asianmukaisuus. Tilinpäätöksen allekirjoittavat toimi- ja päätösvaltainen hallitus ja lisäksi toimitusjohtaja, mikäli

tällainen on yhtiölle valittu. Henkilöyhtiöissä tilinpäätöksen allekirjoittavat vastuunalaiset yhtiömiehet. Kun tilinpäätös on allekirjoitettu, se on täten valmis. (Tomperi 2018, 82–86.)

3.4 Kirjanpidon tarkastus

Antaako tilinpäätös riittävän ja oikean kuvan tarkastettavan yhtiön tilikauden tuloksesta, on tilintarkastuksen keskeinen tavoite. Tarkastuksen aluksi tulee selvittää, minkäkokoinen yritys tarkastuskohde on, mikä määrää tuloslaskelman laadittavan tuloslaskelmakaavan. Tilintarkastajan on helppo tarkastaa, onko tuloslaskelma laadittu oikein oikean kaavan mukaan. Haastavammaksi koituu kuitenkin sisällön tarkastaminen, mikä vaatii paljon enemmän paneutumista ja harkintaa tilintarkastajalta. (Tomperi 2018, 99–102.)

Kirjanpidon tarkastuksen osalta tilintarkastuslaissa ei ole tarkempia säännöksiä sisällöstä ja toteutustavasta, mutta suorittaessa tarkastusta tilintarkastajan tulee noudattaa tilintarkastuslain (1141/2015) 3 luvun 3 §:n mukaan kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja (ISA) osana hyvää tilintarkastustapaa. Hyvä tilintarkastustapa on huolellisten ammattihenkilöiden yleisesti noudattama tilintarkastuskäytäntöä. Hyvä tilintarkastustapa auttaa ohjaamaan tilintarkastajan toimintaa, lisäksi se koskee lakisääteistä tilintarkastusta ja muita tilintarkastajan tehtäviä. Perustana hyvälle tilintarkastustavalle toimivat lait, säädökset ja asetukset, kansainväliset tilintarkastusalan standardit (ISA), tuomioistuimen ratkaisut ja viranomaispäätökset ja ammattieettiset periaatteet. (Horsmanheimo & Steiner 2017, 245–247.) Patentti- ja rekisterihallituksen tehtävä on valvoa, että hyvää tilintarkastustapaa käytetään ja noudatetaan tehtäessä lakisääteisiä tilintarkastuksia. (Mitä on hyvä tilintarkastustapa? 2019.)

Tilintarkastuksen kirjanpidon laajuus ja sisältö määräytyvät tapauskohtaisesti ottaen huomioon tarkastettavan kohteen olosuhteet ja tilintarkastajan harkinnan. Tilintarkastuslain (1141/2015) 4 luvun 3.2 § mukaan tarkastuksen suorittamiseen vaikuttavat lisäksi yhtiömiesten ja yhtiökokoukseen tai vastaavan päättävän toimielimen mahdollisesti antamat erityiset ohjeet. (Horsmanheimo & Steiner 2017, 245–247.) Osakeyhtiölaissa toimitusjohtaja vastaa yhtiön kirjanpidon lainmukaisuudesta ja varainhoidon järjestämisestä luotettavalla tavalla (OYL 624/2006, 6;17 §). Yhtiön hallituksen vastuulla vuorostaan on varmistaa yhtiön kirjanpidon ja varainhoidon asianmukainen valvonta (Horsmanheimo & Steiner 2017, 245–247).

Kirjanpidon pitämistä koskevat säännökset löytyvät Suomessa kirjanpitolaista (Horsmanheimo & Steiner 2017, 245–247). Liiketapahtumat kirjanpidossa tulee voida todentaa, eli näin ollen olla aitoja. Kirjanpidon liiketapahtumia ovat tulot, menot, rahoitustapahtumat sekä niiden oikaisu- ja siirtoerät. (KPL 1336/1997, 2;1 §.) Lisäksi keskeinen vaatimus kirjanpidossa on kirjausketjun, eli audit trailin, todennettavuus. Audit trail tarkoittaa aukotonta kirjausketjua, missä liiketapahtuman, kirjauksen ja tositteen välinen yhteys tulee olla todettavissa vaikeuksitta. Tosite on aina ensisijainen keino todentaa liiketapahtuman oikeellisuus. Kirjanpidon kirjauksen täytyy perustua päivättyyn ja järjestelmällisesti numeroituun tai muutoin yksilöityyn tositteeseen.

Kirjanpitovelvollisen on järjestettävä kirjanpito siten, että yhteys osakirjanpitojen kautta pääkirjanpitoon ja siitä tilinpäätökseen on todettavissa vaikeuksitta kumpaankin suuntaan. Tämän lisäksi liitetietojen tilinpäätöksessä ja sitä todentavan liitetietotositteen välinen yhteys tulee olla vaikeuksitta todettavissa, eli näin varmistetaan kirjausketjun kattavuus ja tilinpäätösten tarkastettavuus liitetietojenkin osalta. (Horsmanheimo & Steiner 2017, 245–247.)

TULOSLASKELMAN JA TASE-ERIEN TARKASTAMINEN

Tuloslaskelman tarkastamisessa tuottojen tarkastaminen ja määrittäminen on yleensä huomattavasti helpompaa, kuin kulujen oikeellisuuden tarkastaminen ja selvittäminen. Tilintarkastajalla voi olla aihetta perehtyä myös kuluihin ostolaskujen kautta, mitkä on kirjattu heti tilikauden jälkeen uudelle tilikaudelle. Täten voidaan varmistaa, ettei tilinpäätökseen ole jäänyt kirjaamatta kuluja tai laskuja, mitkä koskisivat vastaanotettuja suoritteita päättyneellä tilikaudella. Lisäksi voi olla perusteltua tarkastaa myös, ettei päättyneen tilikauden liikevaihtoa ole pyritty kasvattamaan luovutettavilla suoritteilla, jotka kuuluvat oikeasti uuden tilikauden puolelle. (Tomperi 2018, 99–102.)

Tarkastaessa käytetään tilikohtaista tuloslaskelmaa. Taseen ja tuloslaskelman erät liittyvät useasti toisiinsa, eli tarkastaessa tasetta on voitu jo tarkastaa useita eriä tuloslaskelmalta. Esimerkiksi vaihto-omaisuutta tarkastaessa tilintarkastaja on tarkastanut myös tuloslaskelmalta varaston muutoksen ja pysyvien vastaavien erien tarkastuksessa tehdyt poistoerojen muutokset ja poistokirjaukset. (Tomperi 2018, 99–102.)

Tase-erien tarkastamisessa tarkastetaan nimensä mukaan jokainen taseen erä. Tarkastamisen pääkohtana on, että tiedetään peruste kyseiselle erälle ja kyseisen erän arvostus. Lisäksi tarkastamisessa kiinnitetään huomiota kuuluuko erä tarkastettavan yhteisön varoihin, täsmäävätkö tase-erät kirjanpitoon, ovatko velat ilmoitettu täysimääräisenä ja onko tase-erittelyt esitetty asianmukaisesti. Edellä mainittujen lisäksi tarkastuksessa kiinnitetään huomiota, minkä kokoinen yritys on kyseessä. (Tomperi 2018.)

Yritysten koot luokitellaan seuraavasti: mikroyritys, pienyritys, keskikokoinen tai suuryritys (Tomperi 2018). Kirjanpitolain 1 luvussa 4a-c §:ssä on kerrottu tarkemmin, miten taseen, liikevaihdon ja työntekijöiden lukumäärän mukaan yritysten koot menevät. Laissa on kerrottu rajat pien-, mikro- ja suuryrityksille, mutta keskikokoinen yritys on kirjanpitovelvollinen yritys, mitä ei lasketa pien- tai makroyritykseksi, ja yrityksessä ylittyy yksi suuryrityksen raja-arvoista. (Tomperi 2018.)

Tase-erittelyillä täytyy olla kerrottuna luettelona yksityiskohtaisesti ja tarkasti taseeseen merkityt pysyvät ja vaihtuvat vastaavat, vieras pääoma ja pakolliset varaukset tilikauden päättyessä. Omaa pääomaa koskevat muutokset tulee ilmoittaa tase-erittelyiden lisäksi liitetiedoissa. Joitain tase-eriä voidaan todentaa oikeaksi muun muassa inventointimenettelyin ja näitä eriä ovat vaihto-omaisuus, saamiset ja velat. Tase-erien oikeellisuuden tarkastamisessa tarvitaan yleensä myös vahvistuksia, kuten sopimuksia ja kirjeenvaihtoa. (Tomperi 2018.) Todistus oikeellisuudesta tai tase-erän perusteesta voi liittää esimerkiksi tositteen taakse, joka antaa lisää tietoa erän luonteesta.

Pysyvät vastaavat ovat osa tasetta ja täten myös osa tase-eriä. Pysyvät vastaavat sisältävät aineettomat ja aineelliset hyödykkeet sekä sijoitukset. Pysyvien vastaavien lisäksi taseessa on vaihtuvat vastaavat. Vaihto-omaisuus kuuluu osaksi vaihtuvia vastaavia. (Tomperi 2018.) Tässä tutkimuksessa keskitytään tase-erien osalta vaihto-omaisuuteen. Se mikä lasketaan vaihto-omaisuudeksi, riippuu yhteisön toimialasta. Vaihto-omaisuutta on pääosin valmiit ostetut tuotteet tai itse valmistettuja tuotteita, mutta niitä voi olla myös keskeneräiset työt, esimerkiksi rakennusurakka. Tilintarkastajan tehtävänä onkin pyrkiä saamaan selville tase-erien oikeellisuus. Jos taseen loppusummasta suurin osa koostuu vaihto-omaisuudesta, tämä voi aiheuttaa sen, että

virheitä on suurien määrien vuoksi enemmän ja tällä on vaikutusta tilikauden tulokseen. (Tomperi 2018.)

Tilintarkastajan tehtävänä tase-eriä tarkastaessa on kiinnittää huomiota, miten vaihto-omaisuuserät on ryhmitelty taseessa. Tilintarkastaja tarkastaa tuloslaskelmasta, että seuraavat erät ovat vastaavat taseella: varaston muutokset, valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden muutoksen. (Tomperi 2018.) Hyödykkeiden määrä ja se mihin euromäärään hyödykkeet on arvostettu, vaikuttavat taseessa aktivoituun summaan. Tilintarkastajan täytyy tarkastaa arvostuksen oikeellisuus määrien oikeellisuuden lisäksi. Suurimmalta osin vaihto-omaisuus tulee arvostaa välittömien hankintamenojen määrään. (Tomperi 2018.) Kirjanpitolain (1336/1997) 4 luvun 5 §:n mukaan vaihto-omaisuuden hankintamenoon voidaan lukea hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvien välillisten menojen määrästä kohtuullinen osuus.

4 Keskeneräiset tuotteet

4.1 Keskeneräiset tuotteet osana vaihto-omaisuutta

Keskeneräiset tuotteet (KET) ovat myytäväksi valmistettavia tuotteita ja kuuluvat osaksi isompaa kokonaisuutta, eli vaihto-omaisuutta (Sirkiä 2017). Kun puhutaan vaihto-omaisuudesta, niin voidaan puhua myös ”varastossa olevista tuotteista.” Vaihto-omaisuus kuuluu kuitenkin enemmän kirjanpidon ja verotuksen termistöön, kun taas varasto on enemmän puhekielessä käytetty termi. Varastossa voi vaihto-omaisuuden lisäksi olla käyttöomaisuutta, mikä tarkoittaa esimerkiksi koneita ja laitteita tuotteiden valmistusta tai yrityksen toimintaa varten. (Salmivuori 2010.) Tässä tutkimuksessa keskitytään käsittelemään vaihto-omaisuuden sisälle kuuluvaa KET varaston tarkastamista.

Vaihto-omaisuus koostuu sellaisenaan tai osaksi jalostetuista hyödykkeistä, mitkä ovat myytäväksi tarkoitettuja. Ne voidaan karkeasti jaotella kolmeen eri kategoriaan: raaka-aineet, puolivalmisteet ja lopputuotteet. Laajemmin vaihto-omaisuus sisältää edellisten lisäksi tarvikkeet, suunnittelutoimiston tai urakoitsijan keskeneräiset työt, myyntivaraston ja arvopaperit myytäväksi arvopaperikaupassa. (Salmi 2020, 64; Salmivuori 2010, 10.) Keskeneräiset tuotteet, eli KET, voidaan jaottelussa sisällyttää puolivalmisteisiin (Salmivuori 2010, 10).

4.2 Hankintameno

Sitä arvoa, millä omaisuus on hankittu, kutsutaan hankintamenoksi. Kirjanpitolain (1336/1997) 4 luvun 5 §:ssä hankintamenuon luetaan hyödykkeen välittömät menot, mitkä ovat aiheutuneet hankinnasta ja valmistuksesta. Jossain tapauksissa hankintamenuon voidaan lukea myös osuus välillisistä menoista ja korkomenuista. Laissa elinkeinotulon verottamisesta (360/1968) 2 luvun 14 §:n mukaan hankintameno on valmistuksesta ja hankinnasta johtuneiden muuttuvien menojen määrän lisäksi hyödykkeen kirjanpidossa luetut kiinteät menot ja korkomenot. Välittömillä menoilla on suora yhteys tuotteeseen ja ovat täten muuttuvia, kun taas välilliset menot ovat yleensä kiinteitä ja ne yleensä sisältävät myös välittömiä menoja. Näitä ei voida kuitenkaan kohdentaa suoraan tietyille tuotteelle tai suoritteelle. (Tenhunen 2013.)

4.3 Kustannuslaskenta

Johdon valvontatehtävää ja tilinpäätösraportointia varten tarvitaan tietoa tuotteiden valmistuskustannuksista. Raportoinnissa tulee erottaa toisistaan myytyjen tuotteiden arvo, mitkä on myyty tilikauden aikana ja tuotannon kulut, mitkä ovat sitoutuneet tuotevarastoon. Tähän apuna voidaan käyttää kustannuslaskentaa, millä saadaan selville tiettyyn tarkoitukseen käytettyjen voimavarojen raha-arvo. Eli tällä pyritään selvittämään tekijät, mistä voimavaroista kustannuksia syntyy. Voimavaroja voivat olla esimerkiksi työaika, työosaaminen ja valmistukseen käytettävät aineet. (Pellinen 2019, 15–17.)

Suoritekalkyyli on tuotekustannuslaskentaan liittyvä laskentatapa. Tässä laskentatavassa katsokaan, kuinka paljon ja millä tavalla laskennassa kohdistetaan kustannuksia valmistettaville tuotteille. Yleisimpänä vaihtoehtona on käsitellä valmistuskustannuksina vain muuttuvia kustannuksia (variable costing) tai sisällyttää valmistusarvoon kiinteät kustannukset (absorption costing). Laskentakaava voidaan määrittää myös organisaatiokohtaisesti. Tuotekalkyyli kertoo, kuinka paljon yhden tuoteyksikön valmistaminen on tullut maksamaan. Tuotekalkyyllille vaihtoehtoja ovat minimi-, keskimääräis- ja normaalikalkyyli. (Pellinen 2019, 74–85.)

Kun tuotteille kohdistetaan vain sen tuotantomäärän mukaiset muuttuvat kustannukset, on kyseessä minimikalkyyli. Tuotannon yleiskustannukset jaetaan kiinteisiin kustannuksiin ja muuttuviin kustannuksiin, mutta laskentajakson aikana vain toteutuneet muuttuvat kustannukset

voidaan katsoa riippuvan tuotannon määrästä. Kiinteät kustannukset eivät siis riipu tuotannon määrästä, vaan katsotaan riippuvan ajan kulumisesta. Kiinteät kustannukset käsitellään täten kulueränä, mikä sisältyy tuloslaskelmaan. (Pellinen 2019, 74–85.)

Kun tuotteille kohdistetaan muuttuvien kustannuksien lisäksi myös kiinteitä tuotannon yleiskustannuksia, mitkä ovat riippumattomia tuotantomäärän vaihteluista, on kyseessä keskimääräis- ja normaalikalkyyli. Kiinteät kustannukset aiheutuvat kapasiteetin eli tuotantomahdollisuuksien ylläpidosta. Keskimääräis- ja normaalikalkyylin ero on se, että miten tuotannon kiinteitä kustannuksia käsitellään. Keskimääräiskalkyyllissä käytetään sitä toiminta-astetta, mikä kulloinkin toteutuu ja tätä käytettäessä tuotannon kustannuksia ei jaeta muuttuviin kustannuksiin ja kiinteisiin kustannuksiin. Normaalikalkyyllissä taas tuotteille kohdistetaan muuttuvien kustannusten lisäksi kiinteitä kustannuksia, mitkä ovat toteutuneet toiminta-asteen mukaan. (Pellinen 2019, 74–85.)

Kalkyylien tarkoitus on auttaa määrittämään tuotteen yksikkökustannusten laskennan järjestäminen ja tästä saadaan tuotteen arvo eli valmistusarvo tai omakustannusarvo. Valmistusarvosta puhutaan silloin, kun tuotteen arvoon sisällytetään vain tuotantokustannukset ja omakustannusarvosta taas silloin, kun tuotteelle jaetaan oma osuus yrityksen kaikista kustannuksista. Valmistusarvossa voidaan tarkemmin määritellä se, että onko tuotteen kustannuksiin sisällytetty muuttuvien kustannusten lisäksi myös kiinteitä kustannuksia. Omakustannusarvo, eli full cost, on tuotteen kokonaiskustannus, kun valmistuskustannusten lisäksi siihen sisältyy muita yrityksen muita. Näitä ovat esimerkiksi markkinoinnin ja hallinnon kustannuksia. (Pellinen 2019, 74–85.)

JAKOLASKENTA

Jakolaskentaa käytetään yleensä sellaisissa yrityksissä, joissa valmistetaan yhtä tuotetta jatkuvalla tuotannolla. Tällöin kustannusten kohdistamiseen tuotteille riittää, että kustannukset jaetaan valmistuneiden tuotteiden määrällä. Yksinkertaisissa tapauksissa lasketaan vain arvo valmistuneelle tuotannolle, mutta keskeneräisen tuotannon arvon laskemiseen laskenta mutkistuu. Kun tuotetta valmistetaan jatkuvassa prosessituotannossa, tuotteet siirtyvät tällöin eri osastojen kautta valmistusvaiheen aikana osastosta toiseen. Prosessi jatkuu niin pitkään, kunnes

tuotteet ovat lopulta valmiita. Valmistusosastoille kohdistetaan ensin tuotantokustannukset ja sitten kustannukset jaetaan kyseisen osaston valmistuvan tuotannon määrällä. (Pellinen 2019, 74–85.)

Laskentatapa voi olla hyvin yksinkertainen, mutta keskeneräisten tuotteiden tuotannon arvon määrittämisessä tarvitaan näiden lisäksi ekvivalenttilaskentaa eli yhteismitallistamista. Yhteismitallistaminen sopii sellaisiin yrityksiin, joissa halutaan seurata välivalmisteisiin sitoutuvien kustannusten vaihtelua. Ekvivalentti, eli jakaantumissuhdetta osoittava ositusluku, määritellään tuotteille kustannusten jakamiseksi ja tämä on kriittinen tehtävä. Ekvivalenttilaskentaa käytettäessä perustuotteen kustannusten laskennassa, kun yhtiö valmistaa eri versioita, niin täytyy valita kustannuserojen selvittävä tekijä. Tekijä voi muun muassa olla paino tai valmistukseen käytetty työaika. Tuotantoon kuuluvien keskeneräisten tuotteiden määrät ja jalostusasteet vaihtelevuudet ovat prosessiteollisuudessa tyypillisiä. Keskeneräisten tuotteiden arvo selvitetään yleensä tuotantovaiheittain, sillä keskeneräisten tuotteiden tuotannossa vaihtelujen huomioinnilla voi olla suuri merkitys yrityksen tulokseen ja pelkästään valmisteiden arvoon. (Pellinen 2019, 74–85.)

4.4 Arvostaminen

Pysyvien ja vaihtuvien vastaavien arvostaminen auttaa varmistamaan, että yhteisön tase antaa todellisen kuvan taloudellisesta asemasta. Arvostamisen lähtökohtana tase-erien osalta on aikaisemmilla tilikausilla tai käsiteltävällä tilikaudella kirjatut tapahtumat. Pääsääntöisesti vaihto-omaisuuden arvo muodostuu taseessa vaihto-omaisuuteen aktivoitavista hankintamenon osista. (Ihantola & Leppänen 2018, 90–120.)

Hankitut hyödykkeet, mitkä ovat tarkoitettu vaihto-omaisuudeksi, kirjataan ostoihin. Ostot ovat kuluja ja rasittavat tilikauden tulosta kokonaisuudessaan ajankohtana, jolloin hyödykkeet on hankittu. Laskentajakson päättyessä osa hyödykkeistä voi olla luovuttamatta eli myymättä. On myös mahdollista, että hyödykkeitä on luovutettu tilikauden aikana enemmän, kuin niitä on tilikauden aikana ostettu. Tilinpäätöksessä tulosta rasittava vaihto-omaisuuden hankintameno tulee muuttaa vastaamaan luovutettuja suoritteita tilikauden aikana. Täten saadaan todellinen tilanne selville. (Ikäheimo, Malmi & Walden 2016, 77–80.)

Vaihto-omaisuuden muuntaminen suoriteperusteiseksi voidaan tehdä seuraavat tavat huomioiden: vaihto-omaisuuden käyttöjärjestys, loppuvaraston arvostaminen ja varaston muutos. Vaihto-omaisuuden käyttöjärjestyksessä täytyy ensin selvittää hyödykkeiden alkuperäinen hankintameno, jotka ovat varastossa jäljellä. Mikäli hyödykkeiden hankintamenoa ei tiedetä, koska hyödykkeillä ei ole yksilöityä tunnistetta ja niitä on hankittu useammassa eri erässä eri hintaan, täytyy alkuperäinen hankintameno olettaa jollakin kolmella seuraavalla tavalla: FIFO (first in first out), LIFO (last in first out) tai painotettu keskihintamenetelmä. (Ikäheimo ym. 2016, 77–80.)

FIFO-menetelmä tarkoittaa, että hyödykkeet, jotka ovat ensimmäisenä hankittu, luovutetaan myös ensimmäisenä. Hyödykkeiden, jotka ovat jäljellä varastossa tilikauden päättyessä, alkuperäiseksi hankintamenoksi katsotaan täten viimeisimpiin hankintoihin kohdistetut menot. FIFO-menetelmä on yleisin tapa, mitä käytetään. LIFO-menetelmä tarkoittaa vuorostaan sitä, että hyödykkeet, jotka ovat viimeisimpänä hankittu, luovutetaan ensimmäisenä. Näin varastossa jäljellä olevien hyödykkeiden alkuperäinen hankintameno on viimeisiin hankintoihin kohdistetut menot. LIFO-menetelmällä saa harvemmin parempaa informaatiota, kuin muilla laskentamenetelmillä. Viimeisin laskentamenetelmä on painotettu keskihintamenetelmä eli varastossa jäljellä olevien hyödykkeiden hankintahinnaksi katsotaan kaikkien tilikauden aikana hankittujen erien mukaiset hankintamäärällä painotetut keskihinnat. Painotettu keskihintamenetelmä on hyvä esimerkiksi vähittäistavarakaupassa, missä tuotteita tulee monessa eri erässä ja massat ovat suuria. (Ikäheimo ym. 2016, 77–80.)

Seuraavassa vaiheessa on loppuvaraston arvostaminen. Varastossa jäljellä olevan vaihto-omaisuuden arvo inventoidaan. Tämän jälkeen vaihto-omaisuuden hankintamenot merkitään varallisuusarvona taseeseen eli aktivoidaan. Vaihto-omaisuus, joka on varastossa jäljellä tilikauden päättyessä, tulee arvostaa alimman arvon eli varovaisuuden periaatteella, koska kyseiset hyödykkeet on tarkoitus luovuttaa lyhyen ajan sisällä. Hyödykkeille annetaan loppuarvoksi alin hinta seuraavista: hinta, jolla hyödyke ostettu eli alkuperäinen hankintameno, todennäköinen hankintameno eli vastaava hinta, jolla hyödyke voitaisiin ostaa tilinpäätöspäivänä tai myyntihinta eli todennäköinen luovutushinta, jolla hyödyke voitaisiin puolestaan myydä tilinpäätöspäivänä. (Ikäheimo ym. 2016, 77–80.)

Mikäli alkuperäistä hankintamenoa tarvitaan, se voidaan arvioida käyttäen vaihto-omaisuuden käyttöjärjestelmää. Hyödykkeiden mahdolliset arvonnousut jäävät huomiomatta, kun käytetään alimman arvon periaatetta. Alimman arvon periaattessa kaikki arvonalentumiset huomioidaan ja ne voivat yleisesti johtua hyödykkeen pilaantumisesta tai markkinoiden hintakehityksestä.

(Ikäheimo ym. 2016, 77–80.)

Kolmannessa vaiheessa on varaston muutos eli varaston arvoa verrataan alkuvarastoon ja erotuksena saadaan varaston muutos. Alkuvarasto on aiemmin kirjanpitoon merkittyä varallisuutta ja varaston muutos oikaisee tilikauden aikana luovutettuja suoritteita vastaamaan ostoja, mitkä rasittavat kyseisen tilikauden tulosta. Tuloksena on niin sanottu uusi loppuvarasto, minkä arvo ilmaisee varallisuutta taseessa. Varaston arvon alentuminen aiheuttaa sen, että tilikauden tulos pienenee. Ja varaston arvon kasvu puolestaan vähentää kohdistettavia ostojen määrää ja tilikauden tulos tällöin saa parantavan vaikutuksen. (Ikäheimo ym. 2016, 77–80.)

5 Tutkimuksen toteutus ja tulokset

Tässä luvussa kerrotaan, kuinka opinnäytetyön tutkimus toteutettiin haastateltavien valinnasta aina haastatteluun asti. Lopussa analysoidaan haastatteluista saadut tulokset hyödyntäen aiemmin kirjoitettua teoriaa.

5.1 Toteutus

Opinnäytetyön tutkimus toteutettiin kvalitatiivisena tutkimuksena. Aineistonkeruumenetelmänä käytettiin kvalitatiivisen menetelmän yleisintä aineistonkeruumenetelmää teemahaastattelua. Haastattelun teemat oli päätetty ennalta perustuen aiempaan kerättyyn tietoperustaan ja tämän kautta haluttuihin pääkohtiin. Teemojen lisäksi pystyttiin hyödyntämään lisää avointa keskustelua, kommentteja tai huomioita, mikäli haastateltavalta tällaisia ilmeni. Haastattelut toteutettiin syyskuun 2021 alkupuolella etäyhteydellä Teams-sovelluksella ennalta sovittuna ajankohtana ja jokainen haastattelu tallennettiin. Haastattelujen kesto oli 30 minuutista yhteen tuntiin.

Opinnäytetyössä haastateltiin kolmea taloushallintoalan ammattilaista, jotka oli valittu suunnitellusti heidän työkokemuksensa ja taustansa perusteella. Ensimmäinen haastateltava (A) oli tällä hetkellä talousjohdon konsultin tehtävissä työskentelevä taloushallinnon ammattilainen jo

yli 15 vuoden ajalta. Hänen työtaustansa koostuu lisäksi kansainvälisestä tilintarkastustoimistosta ja sosiaaliala- ja terveystoimialan yksityiseltä sektorilta. Toisella haastateltavalla (B) oli melkein 30 vuoden tilintarkastuskokemus kansainvälisestä asiantuntijayritysten verkostosta. Hänellä on myös aiempaa työkokemusta verotarkastajan tehtävistä ennen tilintarkastajan uraa. Kolmannen haastateltavan (C) työkokemus koostuu pääosin erilaisista taloushallinnon johtotehtävistä. Hänellä on eniten kokemusta tuotannollisista yhtiöistä, joista vahvin osaaminen löytyy kappaletuotantoa harjoittavien yritysten toiminnasta.

Haastattelun teemat oli suunniteltu kattamaan jokaisen haastateltavan osaamisalueen, jotta saataisiin parhaat mahdolliset vastaukset ja sitä kautta tulokset. Teemoja oli kaiken kaikkiaan kolme – tilintarkastus, keskeneräiset tuotteet ja arvostaminen. Teemoihin oli alustavasti mietitty muutama kysymys, jotta haastateltava oli tietoinen kyseisestä teemasta haastattelun edetessä. Jokaiseen vastaukseen saatiin ammattilaisilta suorat vastaukset heidän omien tietotaitojensa mukaan. Haastattelut litteroitiin viimeistään muutaman päivän sisällä haastatteluista, jotta keskustelut olivat tuoreena mielessä. Litteroinnit tehtiin sanatarkasti pois lukien ylimääräiset täytesanat ja taustahälinät.

5.2 Tilintarkastus lyhyesti

Ensimmäisenä teemana oli tilintarkastus ja sen määritelmä lyhyesti. Haastateltavien mukaan tilintarkastus on riippumaton ulkopuolisen toimijan tekemä lakiin perustuva varmennustyö, jolla pyritään varmistamaan, että tilinpäätös sisältää oikeat ja riittävät tiedot tarkastettavan yhtiön toiminnasta ja taloudellisesta asemasta. Tilintarkastajan tehtävä ei ole pelkästään tarkastaa yhtiön tilinpäätös ja tähän liittyvät muut dokumentit, vaan tilintarkastajan tehtävänä on myös se itse käytännön työ yhtiön päivittäisessä toiminnassa. Tilintarkastajan ja tarkastettavan yhtiön yhteistyö on tärkeää – tilintarkastaja voi antaa neuvoja yhtiön mahdollisiin ongelmiin ja auttaa ratkaisemaan näitä yhteyshenkilön kanssa, oli se sitten esimerkiksi kirjanpitäjä, talousjohtaja tai controller.

”No tilintarkastus on lakiin perustuva toiminto, jossa pyritään varmistamaan, että tietyn kokoisten yhtiöiden tilinpäätös antaa olennaisilta osin ja riittävällä tarkkuudella oikeat ja riittävät tiedot yritysten tilinpäätöksistä. Samalla sitten valvotaan hallinnon toteutumista lakien mukaan ja osakeyhtiölain noudattamista ja kirjanpitolakien ja säädösten noudattamista.” (Haastateltava A)

”Tilintarkastaja hoitaa sen valvomisprosessin. Pidän enemmän vanhasta tilintarkastusmallista, eli saa neuvoa, mikäli niitä tarvitsee. En kuvittele aina, että tilinpäätöksen tai se työ mitä on tehty, tarvitsisi olla heti ensimmäisestä kerrasta oikein, kun sitä esitetään tilintarkastajalle. Se on yhteistyötä ja siitä maksetaan – löytää virheet ja auttaa ratkaisemaan ongelmat ja antaa vinkkejä.” (Haastateltava C)

5.3 Keskeneräiset tuotteet tilintarkastuksessa

Keskeneräisten tuotteiden arvostaminen riippuu haastateltavien mukaan siitä, mitä tuotetta ollaan valmistamassa. Arvostaminen on sitä, että ne tuotannon tekijät, jotka ovat sitoutuneet kyseiseen tuotteeseen, muodostavat keskeneräisen tuotteen arvon ilman minkäänlaista katelisiää. Tähän asiaan tulisi pyrkiä koko ajan. Haastatteluissa nousi esiin myös se, että keskeneräisen tuotteen arvo ei saa ylittää jälleenmyyntihintaa, kun tuote valmistuu ja se myydään varastosta pois. Toisin sanoen negatiivista katetta ei saa muodostua yrityksen taseelle edellä mainitussa vaiheessa.

”Meidän pitää jollain tavalla pystyä tietämään, kuinka paljon siihen on kulunut materiaalia, kuinka paljon kulunut aikaa, ulkopuolisia palveluita yms. siinä vaiheessa, kun se halutaan arvostaan KET varastoon, jos se ei vielä ole valmis.” (Haastateltava C)

KET osa-aluetta tarkastaessa tilintarkastaja arvioi jo tilintarkastuksen suunnitteluvaiheessa eri tilinpäätöserien olennaisuuden ja merkityksen tilinpäätökseen. Ensimmäisenä arvioidaan, onko vaihto-omaisuus kokonaisuudessaan merkittävä erä tilinpäätöksen kannalta. Mikäli kokonaisuus todetaan merkittäväksi, niin siihen tulee kohdistaa riittävä määrä tarkastustoimenpiteitä, jotta voidaan varmistua, että virheitä kyseisessä erässä ei olisi. Keskeneräisiä tuotteita katsotaan omana eränään osana vaihto-omaisuutta ja pohditaan, mitkä erät siellä ovat olennaisia ja merkittäviä sitten koko vaihto-omaisuuden kannalta. Eli vaikka jokainen erä tilinpäätöksessä tarkastetaan, niin erät joudutaan arvottamaan merkittävyysjärjestykseen, jonka perusteella tarkastuksen pääpaino voikin olla jossakin muussa erässä merkittävämpi.

”Tilintarkastustoimenpiteet eri tilinpäätöseriin määritellään sen mukaan, kun suunnitteluvaiheessa arvioidaan kyseisen erän olennaisuutta ja merkitystä siihen tilinpäätökseen... Ja sitten KET varasto tarkastellaan omana eränään vaihto-omaisuuden sisällä, että mitkä erät siellä ovat olennaisia ja merkittäviä vaihto-omaisuuden kannalta... Jos se todetaan merkittäväksi, niin siihen kohdistetaan sitten riittävä määrä tarkastustoimenpiteitä sen varmistamiseksi, että siellä ei virheitä olisi.” (Haastateltava B)

5.3.1 Keskeneräisten tuotteiden arvostaminen ja ongelmat

Keskeneräisten tuotteiden arvostamisessa käytännössä ei ole olemassa varsinaista yleistä laskentakaavaa. Arvostamisen kannalta ERP-järjestelmällä kuitenkin on tärkeä merkitys ja sillä, miten järjestelmän pohja on rakennettu. Tuotteiden arvot saadaan ERP-järjestelmän kautta ja tämän toimiessa arvot ovat oikein reaaliajassa. Kaikki haastateltavat korostivat, kuinka suuri merkitys toimialalla on keskeneräisten tuotteiden arvostamisen mahdollisiin virheisiin tai ongelmiin, mutta ei virheiden määrään.

”Riippuu aina toimialan ja prosessin luonteesta.” (Haastateltava B)

”Esimerkiksi rakennustoimialalla tämä perustuu toteutuneisiin kustannuksiin, kuten materiaalit, palkat ja ulkopuoliset palvelut eikä tällä toimialalla käytetä standardihinnoitteluja. Kun taas toimialalla, missä toimii tuotannollinen yritys ja mikäli yritys valmistaa samoja tuotteita massoittain, niin esimerkiksi työkustannukset menevät usein standardihinnoittelulla. Siellä muodostuu tietynlainen tuoterakenne, mikä sisältää kustannuslaskennan kyseisen valmistettavan tuotteen osalta, ja sitä kautta kustannukset siirtyvät KET arvoon ja samalla tavalla sitten valmisvarastoon.” (Haastateltava B)

Keskeneräisten tuotteiden arvostamisen ongelmat voivat johtua monesta eri tekijästä. Ongelma voi riippua toimialan ja prosessin luonteesta tai ymmärrys siitä, mitä valmistettavan tuotteen kustannushinta tarkoittaa yritykselle. Suurin ongelma ehdottomasti kuitenkin on se, mistä KET-varaston arvo saadaan. Yrityksen tuotannonohjausjärjestelmää, ERP-järjestelmää hankittaessa tähän asiaan tulisi kiinnittää erityistä huomiota. Kuinka paljon tuotannontekijöitä on oikeasti sitoutunut valmistettavaan tuotteeseen, ennen kuin se on valmis tai missä tahansa tuotannon vaiheessa valmistettavan tuotteen arvo haluttaisiinkin määrittää.

”KET osalta, jos yrityksestä puuttuu ymmärrys siitä, mitä oma kustannushinta heille tarkoittaa, niin siitä voi tulla ongelmia siihen, miten määrittää sen KET varaston arvon.” (Haastateltava A)

Vaikka toimialalla ei ole niin suurta vaikutusta virheiden määrään, niin vastaavasti yrityksen koolla voi olla. Virheiden mahdollisuus euroina voi olla suurempi isommissa yrityksissä, mutta isommista yrityksistä yleensä löytyy useammin talousosaamista talon sisältä ja arvostuksen läpikäynti on haastateltavien mukaan säännöllisempää. KET arvon osalta pienemmissä yrityksissä keskeneräisten tuotteiden osuus on aika pieni ja arvon laskenta on verraten yksinkertaista, eli

asiaan ei sillä tavalla ole tarvetta kiinnittää niin paljon huomiota. Haastateltavien mukaan eniten virheitä tapahtuu toiminnallisissa yhtiöissä jo siinä vaiheessa, kun tavaraa otetaan vastaan varastoon. Jos prosessin alkuvaihe, tavaran vastaanottaminen, ei hoidu suunnitellusti tämä aiheuttaa sen, että tiedot eivät ajaudu oikein ERP-järjestelmään. Virheen seurauksena varaston arvostus vääristyy ERP-järjestelmästä huolimatta. Eräs haastateltava toi esiin pitkään jatkuneen ongelman: ostotilausvaiheessa tuotteen hinta on ollut eri, mitä se on ostolaskulla eikä tämä tieto päivity oikein ostotilaukselle ostolaskun saapuessa reskontraan. Tämän johdosta arvot ovat virheelliset varastokirjanpidossa.

5.3.2 Ongelmien syyt ja korjaukset

Kaikki haastateltavat korostivat, että virheet johtuvat enemmän tai vähemmän tietämättömyydestä ja siitä kuinka suuri vaikutus toimivilla prosesseilla tähän on. Prosessien noudattaminen pienentää virheiden riskiä, mutta joskus voi olla, että prosessitkaan eivät ota huomioon kaikkia tilanteita. Ulkopuolinen voi nähdä prosesseissa ongelmia, mitä rutinoituneet työntekijät eivät välttämättä huomaa. Eli ollaan tietämättömiä siitä, miten prosesseja voidaan tehdä toisin ja miten näitä voitaisiin parantaa. Tässä myös yksi haastateltava toi esille inventoinnin tärkeyden, jotta välttyään isommilta yllätyksiltä. Inhimillisiä virheitä voi olla olemassa, mutta myös inhimillisen laiskuuden olemassaolo voi näitä virheitä aiheuttaa.

”Tavallaan tietämättömyyttä. Ulkopuolinen voi nähdä prosesseissa ongelma mitä ei ole nähty, koska touhu on rutinoitunutta.” (Haastateltava A)

”Monesti yrityksen prosessit ei, tai se seuranta, ei huomioi kaikkia tilanteita. Tai eteen tulee joku uudentyypinen asia, jota ei aikaisemmin ole ollut, niin sitä ei huomata sieltä.” (Haastateltava B)

”Osittain tietämättömyyttä siitä, että asia voitaisiin tehdä toisin.” (Haastateltava C)

Kaksi haastateltavaa toi esille, että neuvoilla voidaan saada virheitä vähemmäksi tai niitä voidaan joltain osin jopa välttyä. Ulkopuolinen henkilö, kuten tässä tapauksessa tilintarkastaja, antaa uudenlaista näkökulmaa ja nostaa löytämänsä mahdolliset virheet tai ongelmakohdat esille. Tilintarkastaja voi tuoda esille, että kyseessä on arvostusriski ja se täytyy huomioida lopullisessa tilinpäätöksessä. Yksi haastateltavista puolsi jälleen automatiikan mahdollisuuksia, jotta virheitä voidaan välttää. Automatiikan hankkiminen on kallis investointi, mutta jos sillä saadaan korjattua

pitkään jatkunut tai merkittävä ongelma, niin pitkällä aikavälillä tästä on yritykselle vain positiivista vaikutusta. Eli harvemmin haastattelijoiden mukaan virheet päätyvät tilintarkastuskertomukseen, sillä huomautus tai maininta auttaa jo yhtiötä korjaamaan virheensä.

”Yleensä se, että asia tuodaan esille, niin se asiakas sitten myöskin reagoi siihen asiaan.” (Haastateltava B)

”Automaatio on se millä ne ihan ehdottomasti vähenisivät.” (Haastateltava C)

5.4 Kirjanpidon merkitys arvostamisessa

Haastateltavien mukaan kirjanpidolla ei suoranaisesti ole vaikutusta keskeneräisten tuotteiden arvostamiseen, mutta sillä, onko kirjanpito hoidettu yhtiö sisällä vai ulkoistettuna tilitoimistolle, voi olla merkitystä. Jos kirjanpito on ulkoistettu tilitoimistolle, niin sillä voi olla positiivista vaikutusta, mikäli kirjanpitäjä ymmärtää arvostamisen merkityksen tai osaa lukea esimerkiksi varastoraportteja, mitä yhtiö hänelle kirjanpitoa varten toimittaa. Tällaisessa tilanteessa kirjanpitäjä ei voi todellisuudessa ottaa kantaa siihen onko KET arvostus tehty oikein, vaan hänen täytyy luottaa saatuihin raportteihin ja siitä saataviin tunnuslukuihin. Isommissa yhtiöissä kirjanpito on yleisemmin hoidossa yhtiöllä sisäisesti ja tällöin siellä on henkilökuntaa, jonka vastuulla vaihto-omaisuuden määrittäminen on. Näin kirjanpitäjä tekee vain ulkoisen kirjanpidon ja yhtiöillä on erikseen vaihto-omaisuuden valvonta ja seuranta.

”Tilitoimistolla ei ole vaihto-omaisuuden kanssa mitään tekemistä. Vaihto-omaisuuden määrittämisessä pitää olla joku henkilö, joka on oikeasti tekemisissä vaihto-omaisuuden kanssa.” (Haastateltava C)

”Sekin on varmaan vähän kirjanpitäjistä riippuvainen, että kuinka paljon osaa ja kykenee analysoimaan tulosta ja kuinka laajasti hänen oletetaan ja odotetaan katsovan sitä ja haastaa... toimeksiantoja on varmasti monenlaisia, että toisia kirjanpitäjiä vaan pyydetään vaan kirjaaman ja niiden vastuu vaan päättyy siihen.” (Haastateltava A)

5.5 Virheet tilinpäätöstä tarkastaessa

Haastateltavien mukaan tilinpäätöksestä löytyy aina virheitä, kun tarkastellaan keskeneräisten tuotteiden arvoa. Kahden haastateltavan mukaan virheet johtuvat pääosin teknisistä syistä, eli tällöin virheet ovat ihan inhimillisiä. Tilintarkastajan on kuitenkin vaikea arvioida KET:in oikea arvostus ja täten virheitä on vaikea todentaa – onko KET siis arvostettu oikein vai ei.

Tilintarkastajat luottavat usein siihen, että arvostaminen on tehty parhaalla mahdollisella taidolla ja osaamisella.

Vaikka virheitä KET osa-alueesta löytyy, niin harvoin virheet päätyvät lopulliseen tilintarkastuskertomukseen. Virheiden korjaaminen kyseiseen tilinpäätökseen ei ole välttämätöntä, mikäli virhe ei ole olennainen, mutta virhe/virheet olisi hyvä korjata lähiaikoina tilikauden päättymisestä, jotta ne eivät kumuloidu taseessa. Yhtiöt eivät kuitenkaan pääosin halua epäpuhdasta tilintarkastuskertomusta, joten olennaiset virheet pääosin korjataan jo kyseiseen tilinpäätökseen. Isoissa yhtiöissä on se etu, että tilinpäätösvaiheessa tilikausi vain viimeistellään, kun se varsinainen työ on tehty jo tilikauden aikana.

Yksi haastateltavista toi vielä esille tilintarkastajan oman olennaisuusrajan, eli tilintarkastaja päättää mikä hänen oma olennaisuusrajan on kyseisen yhtiön tilinpäätöstä tarkastaessa. Tämän kautta tilintarkastaja arvioi, onko virheellisyys niin suuri, että se ylittää tämän hänen oman asettamansa olennaisuusrajan. Olennaisuusraja ei ole kaikille yhtiöille sama samalla tilintarkastajalla, vaan se voi vaihdella esimerkiksi yhtiöittäin ja vuosittain. Tilintarkastaja voi kuitenkin todeta, että esimerkiksi keskeneräisten tuotteiden arvo on tarpeeksi lähellä oikeaa arvoa ja hänen asettamansa olennaisuusrajaa, että virhe ei täten ole olennainen tilinpäätöksen kannalta.

”Tilintarkastaja määrittää oman tarkastuksen skoupin mukaiseen olennaisuusrajan ja sitten tilintarkastajan tehtävä on arvioida, että onko tämä löydetty virheellisyys niin suuri, että se ylittää olennaisuusrajan.” (Haastateltava A)

”Tilintarkastajille KET arvostaminen on vaikea, ainakin niissä missä olen ollut. He luottavat siihen, että se on tehty parhaan taidon ja osaamisen ja järjestelmien antamien mahdollisuuksien mukaan.” (Haastateltava C)

6 Johtopäätökset ja pohdinta

6.1 Johtopäätökset

Opinnäytetyön tavoitteena oli tutkia mahdollisia keskeneräisten tuotteiden arvostamisen ongelmia ja sitä, mitä tilintarkastajat tässä osa-alueessa tarkastavat. Tutkimuksen tutkimuskysymykset olivat seuraavat: mitä ongelmia keskeneräisten tuotteiden arvostamisessa on

ja mihin tilintarkastaja kiinnittää huomiota keskeneräisten tuotteiden arvoa tarkastaessa tilinpäätöshetkellä. Lisäksi tutkimuksessa huomioitiin kirjanpidollista näkökulmaa keskeneräisten tuotteiden arvostamiseen ja sitä, että minkälaista vaikutusta kirjanpidolla tähän on.

Tutkimus toteutettiin kvalitatiivisena tutkimuksena hyödyntäen teemahaastattelua ja tähän ennalta valittuja teemoja. Teemat olivat tilintarkastus, keskeneräiset tuotteet ja arvostaminen. Valittujen teemojen kautta pyrittiin saamaan haastateltavilta mahdollisimman paljon tarkkaa tietoa liittyen juuri kyseiseen teemaan ja sitä kautta saada syvempiä tuloksia tuntemattomasta ilmiöstä.

Haastatteluissa ilmeni, että keskeneräisten tuotteiden arvostaminen riippuu yleisesti aina valmistettavasta tuotteesta. KET arvo tulee olla taseella sellainen, että tuotetta jälleenmyytäessä taseelle ei saa syntyä negatiivista katetta. Eli toisin sanoen jälleenmyyntihinta tulee aina olla suurempi. Keskeneräisten tuotteiden arvostamiselle ei myöskään käytännössä ole olemassa yleisintä laskentakaavaa. Teoriaosuutta kirjoittaessa vaihto-omaisuutta voidaan arvostaa esimerkiksi FIFO, LIFO tai keskihintamenetelmällä, mutta todellisuudessa tämä ei ole niin yksinkertaista. Yhtiöillä, joilla KET arvo on merkittävä, niin on yleensä tuotannonohjausjärjestelmä (ERP) jonka avulla tämä arvo saadaan. Arvo riippuu sitten siitä, miten ERP-järjestelmän alusta on luotu tämän kehitysvaiheessa.

Suurimpina ongelmina KET arvostamisessa nousi esiin seuraavat tekijät: toimiala, yrityksen koko, prosessit, ERP-järjestelmä, tietojen siirtyminen (esimerkiksi kirjanpito-ohjelma) ja tietämättömyys. Toimiala vaikuttaa selkeästi siihen, että onko KET arvossa virheitä. Mutta toimiala ei vaikuta siihen, kuinka paljon näitä virheitä arvostamisessa on. Kun taas yrityksen koolla voi olla vaikutusta virheiden määrään euromääräisesti. Mitä isompi yritys, niin sitä suurempina virheet voivat esiintyä, kun tätä tarkastellaan absoluuttisina euroina.

Prosessien toimivuuden vaikutus mahdollisiin arvostuksen virheisiin on merkittävä. Mikäli prosessit eivät toimi tai niitä ei noudateta yrityksessä, missä KET arvostus on merkittävä, niin virheet kumuloituvat niin sanotusti alhaalta ylöspäin. Prosessit voivat yksikertaisesti olla niin rutinoituneita, että vain ulkopuoliset henkilöt huomaavat mahdolliset virheet. Hyvänä esimerkkinä olisi se, kun varasto mies ottaa tuotteen vastaan väärin yrityksessä X ja ajaa tiedon heidän ERP-

järjestelmäänsä, niin henkilö, kuka työskentelee vaihto-omaisuuden arvostuksen parissa ei välttämättä tätä huomaisi, vaan hän luottaa saamiinsa tietoihin.

Suuri merkitys on myös ERP-järjestelmän toimimattomuudella, päivittämättömyydellä tai sillä, puuttuuko järjestelmä kokonaan. Liian vanha versio järjestelmässä voi kumuloida virhettä vuodesta toiseen. Vaikka virhe olisi tavallaan pieni, niin sen korjaaminen voi olla erittäin kallista ja teknisesti vaikeaa. Täten voidaan vaan todeta, että arvostus on tarpeeksi lähellä oikeaa.

Pitkään jatkuneena ongelmana tuli esiin tietojen siirtyminen ostolaskulta olemassa olevalle ostotilaukselle. Kun ostotilaus luodaan järjestelmään, niin samalla luodaan tuotteelle oletettu hankintahinta. Siinä vaiheessa, kun ostolasku tulee järjestelmään, kappalehinnan pitäisi muuttaa tämä tieto ostotilaukselle, mikäli se poikkeaa alkuperäisestä oletetusta hinnasta. Jos tämä prosessi ei toimi, niin arvostus ei ole oikea. Kaikki nämä mahdollisten virheiden tai ongelmien aiheuttajat voidaan kiteyttää tietämättömyyteen eli ei tiedetä, kuinka asiat voitaisiin tehdä toisin ja kuinka näitä voitaisiin kehittää.

Tutkimuksessa todettiin myös se, että kirjanpidolla ei ole suoranaisesti mitään vaikutusta KET varaston arvostamiseen eikä sillä, tehdäänkö kirjanpito sisäisesti tarkastettavassa yhtiössä vai ulkoistettuna tilitoimistolle. Ulkoistettu kirjanpito voi antaa vain lisäarvoa KET arvostamiselle, sillä kirjanpitäjällä on tietty etäisyys yhtiöön ja tämän lukuihin. Mutta muutoin kirjanpitäjän tulee luottaa saamiinsa raportteihin ja sieltä saamiinsa lukuihin, mitä hän yhtiöltä saa. Vaihto-omaisuuden arvostamisen kanssa kokonaisuudessaan tulisi työskennellä sellainen henkilö, joka tästä oikeasti ymmärtää.

Tilintarkastajien mukaan tilinpäätöksistä löytyy aina virheitä, kun tarkastellaan KET arvoa. Heidänkin tulee luottaa siihen, että arvostus on laskettu parhaalla mahdollisella osaamisella ja tietotaidolla, mitä yhtiöllä on käytettävissä. Kuinka iso virhe arvostuksessa sitten taas on, vaikuttaa siihen, että onko se olennainen tilinpäätöksen kannalta. Tilintarkastajan tulee arvottaa tässä vaiheessa tietyt erät merkittävyyssjärjestykseen ja katsoa, onko KET arvo esimerkiksi niin iso erä vaihto-omaisuuden sisällä, että tähän tulisi painottaa enemmän tarkastustoimenpiteitä. Lisäksi tilintarkastaja voi asettaa itse tarkastettavalle yhtiölle oman olennaisuusrajan. Jos tämä virhe on sen verta pieni, että olennaisuusraja ei ylitä, niin täten se ei välttämättä vaadi mitään

toimenpiteitä. Tilinpäätöksissä harvemmin on niin merkittäviä virheitä, että ne päätyisivät tilintarkastuskertomukseen asti. Tarkastettavat yhtiöt huomioivat, mikäli tilintarkastaja tällaisen virheen löytää ja korjaavat sen tarvittaessa.

6.2 Pohdinta

Opinnäytetyön tarkoitus oli selvittää, mitä ongelmia keskeneräisten tuotteiden arvostamisessa on ja miten tilintarkastajat näkevät nämä ongelmat. Aihe haluttiin rajata tarkemmaksi, kun lähtökohtana oli koko vaihto-omaisuuden arvostamisen ongelmat, mutta keskeneräisten tuotteiden arvostaminen on tutkimusaiheena tuntemattomampi. Tämä opinnäytetyö antaa hyvän kuvan siitä, mitä ongelmia keskeneräisten tuotteiden arvostamisessa käytännössä on. Haastateltavat antoivat hyviä esimerkkejä ja osasivat kuvata konkreettisia asioita, mitkä aiheuttavat arvostamisen ongelmia.

6.3 Luotettavuus ja eettisyys

Tutkimuksen luotettavuus ja eettisyys otettiin huomioon jo suunnitelmasta lähtien. Tutkimuksen alussa suunnitelma luotiin niin hyvin valmiiksi, kuin mahdollista. Hyvä runko suunnitteluvaiheessa jo mahdollistaa sen, että tutkimus etenee oikeassa järjestyksessä pitäen luotettavuuden ja eettisyyden yllä. Tutkimuksen luotettavuus voitiin pitää yllä siten, että suunnitelma ja teoria vaiheessa lähteitä käytettiin jo monipuolisesti. Lähteinä olivat kirjallisuus, verkkolähteet sekä aiheeseen kuuluvat eri lait. Lisäksi lähteitä oli käytetty laajalti eikä lähdeluettelo täten jäänyt suppeaksi, vaan asiaa tutkittiin useammalta eri kantilta löytääkseen paras.

Haastatteluita varten kysymykset jaettiin haastateltaville muutamaa päivää aiemmin kirjallisesti sähköpostilla, joten heillä oli mahdollisuus tutustua aiemmin päätettyihin teemoihin ja ilmaista, mikäli he eivät itse kokeneet olevansa sopivia haastateltaviksi tutkimukseen. Haastateltavien nimet, työpaikat ja muut taustatiedot liittyen siihen, että heitä voisi tutkimuksesta tunnistaa, pidettiin anonyymina. Heidät esitettiin tutkimuksessa peitenimin haastateltava A, B ja C. Täten lisättiin tutkimuksen eettisyyttä, sillä heidän henkilöllisyytensä esiintuominen ei tuonut tutkimukselle lisäarvoa. Haastateltavat tunnettiin etukäteen, joten heidän ammattitaitonsa tätäkin kautta oli täysin luotettava.

Vaikka haastateltavat esitettiin anonyymeina, niin tuloksien esiin tuonnissa suorat sitaatit heidän haastatteluistaan luo luotettavan kuvan. Suorilla sitaateilla haluttiin tuoda esille se, että tutkimuksen tulokset olivat tulkittu haastateltavien vastauksista ja kommenteista. Lisäksi suorilla sitaateilla haluttiin tuoda esiin monipuolisuutta hyödyntäen jokaisen haastateltavan henkilön vastauksia, eikä vain keskittyä yhteen haastateltavaan tai hänen tietotaitoonsa.

6.4 Tavoitteiden saavuttaminen ja jatkotutkimusaiheet

Opinnäytetyössä saavutettiin haluttu tutkimustavoite ja pystyttiin vastaamaan asettamiin tutkimuskysymyksiin. Valitulla aineistonkeruumenetelmällä, eli teemahaastattelulla, päästiin vielä syvemmälle tutkittuun aiheeseen, kuin suunnitelmavaiheessa oli oletettu. Tutkimuksen tulokset osoittautuivat paljon mielenkiintoisemmiksi, kuin olin osannut odottaa. Haastateltavat taloushallinnon ammattilaiset antoivat paljon enemmän, ja heiltä saatu tieto oli positiivisesti yllättävää, sillä aihe oli itselleni täysin tuntematon tutkimusta aloittaessa.

Tämän tutkimuksen osalta päästiin haluamiin tavoitteisiin ottaen huomioon tutkimuksen resurssit ja laajuuden, mutta aihe olisi edelleen hyvä jatkotutkimuksia varten. Jatkotutkimuksena aihetta voisi tutkia vieläkin syvemmälle ja enemmän saada konkreettisia esimerkkejä keskeneräisten tuotteiden laskentatavoista. Tässä olisi mielenkiintoista nähdä jokin tietty toimiala, minkä kautta prosessit saataisiin kuvattua. Toinen jatkotutkimusaihe voisi olla samasta aiheesta, mutta tästä toteutettaisiin jonkinlainen opas esimerkiksi aloittaville uusille yrityksille ja he voisivat hyödyntää tällaista opasta. Lisäksi oppaasta voisi olla hyötyä myös henkilölle, joka hoitaa tarkastettavan yhtiön ulkoista kirjanpitoa ja tätä kautta hän voisi laajentaa omaa tietotaitoaan.

Lähteet

- Hiltunen, L. 2009. Validiteetti ja realibiteetti. Kurssimateriaali. Viitattu 8.2.2021. http://www.mit.jyu.fi/ope/kurssit/Graduryhma/PDFt/validius_ja_reliabiliteetti.pdf
- Horsmanheimo, P. & Steiner, M-L. 2017. Tilintarkastus: asiakkaan opas. 5. uud. p. Helsinki: Alma Talent. Viitattu 13.3.2021. <https://janet.finna.fi/>, Alma Talent Pro.
- Ihantola, E. & Leppänen, P. 2018. Yrityksen kirjanpito: Liiketapahtumista tilinpäätökseen. 4. laitos, 1. p. Helsinki: Gaudeamus.
- Ikäheimo, S., Malmi, T. & Walden, R. 2016. Yrityksen laskentatoimi. 6., uudistettu painos. Helsinki: Talentum Pro
- Kananen, J. 2010. Opinnäytetyön kirjoittamisen käytännön opas. Jyväskylä: Jyväskylän ammattikorkeakoulu.
- Kananen, J. 2017. Laadullinen tutkimus pro graduna ja opinnäytetyönä. Jyväskylä: Jyväskylän ammattikorkeakoulu.
- Ketä tilintarkastusvelvollisuus koskee? N.d. Minilex -verkkosivu. Viitattu 11.3.2021. <https://www.minilex.fi/a/ket%C3%A4-tilintarkastusvelvollisuus-koskee>.
- L 1141/2015. Tilitarkastuslaki. Annettu 18.9.2015. Viim. muutos 14.12.2018. Viitattu 11.3.2021. <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2015/20151141#L2>.
- L 1336/1997. Kirjanpitolaki. Annettu 30.12.1997. Viim. muutos 10.8.2018. Viitattu 15.3.2021. <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1997/19971336#L2>.
- L 360/1968. Laki elinkeinotulon verottamisesta. Annettu 24.6.1968. Viim. muutos 30.12.2020. Viitattu 20.3.2021. <https://finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1968/19680360#O2L2P14>.
- L 624/2006. Osakeyhtiölaki. Annettu 21.7.2006. Viim. muutos 29.11.2019. Viitattu 15.3.2021. <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2006/20060624#O2L6P17>.
- Laadullinen tutkimus. 2015. Verkkojulkaisu Jyväskylän yliopiston www-sivuilla. Päivitetty 23.4.2015. Viitattu 8.2.2021. <https://koppa.jyu.fi/avoimet/hum/menetelmapolkuja/menetelmapolku/tutkimusstrategiat/laadullinen-tutkimus>.
- Mitä on hyvä tilintarkastustapa? 2019. Patentti- ja rekisterihallitus -verkkosivu. Viim. päivitetty 25.6.2019. Viitattu 15.3.2021. <https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tilintarkastuksenlaatu/mitaonhyvatilintarkastustapa.html>.
- Mitä on tilintarkastus ja milloin sitä tarvitaan? N.d. Hill Audit Oy -verkkosivu. Viitattu 11.3.2021. <https://www.hillaudit.fi/mita-on-tilintarkastus>.
- Pellinen, J. 2019. Kustannuslaskenta ja kannattavuusajattelu. 3. uud. p. Helsinki: Alma Talent.

Saaranen-Kauppinen, A. & Puusniekka, A. 2006. KvaliMOTV. Verkkojulkaisu KvaliMOTV – Menetelmäopetuksen tietovaranto. Tampere: Yhteiskuntatieteellinen tietoarkisto. Viitattu 8.2.2021. <https://www.fsd.tuni.fi/menetelmaopetus/kvali/index.html>.

Salmi, I. 2020. Mitä tilinpäätös kertoo? 10. uud. p. Helsinki: Edita.

Salmivuori, J. 2010. Vaihto-omaisuuden hallinta pk-yrityksessä käytännönläheisesti. Helsinki: Helsingin Kamari.

Sirkiä, J. 2017. Vaihto-omaisuuden inventaariossa lasketaan varaston arvo. Blogi-kirjoitus Tilitoimisto Relipe Oy:n verkkosivuilla. Viim. muutos 28.12.2019. Viitattu 18.3.2021. <https://relope.fi/vaihto-omaisuuden-inventaariossa-lasketaan-varaston-arvo/>.

Tenhunen, M-L. 2013. Johdon laskentatoimen peruskäsitteet, menetelmät ja tekniikat – osa 2. Artikkelit Tilisanomat -verkkosivuilla 12.3.2013. Viitattu 20.3.2021. <https://tilisanomat.fi/koulut/johdon-laskentatoimen-koulu-koulut/johdon-laskentatoimen-peruskasitteet-menetelmat-ja-tekniikat>.

Tilintarkastus. 2002. Helsinki: KHT-Media Oy

Tilintarkastus. N.d. Taloushallintoliitto -verkkosivu. Viitattu 11.3.2021. <https://taloushallintoliitto.fi/tilintarkastus>.

Tomperi, S. 2016. Tilintarkastus: Normeista käytäntöön. 3. uud.p. Helsinki: Edita.

Tomperi, S. 2018. Tilintarkastus: Normeista käytäntöön. 4. uud.p. Helsinki: Edita.

Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2018. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Uudistettu laitos. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Tammi.

Vaihto-omaisuus. 2020. Laaduntarkastuksen vuosiraportti 2019 Patentti- ja rekisterihallituksen www-sivuilla. Päivitetty 12.5.2020. Viitattu 15.2.2021. https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tilintarkastusvalvonta/laadunvalvonnan_vuosiraportti_2019/laaduntarkastusten_painopistealueisiin_liittyvat_havainnot/vaihto-omaisuus.html.

Varasto ja varaston arvo. 2018. Artikkelit Tilitoimisto Markkanen www-sivuilla. Päivitetty 12.11.2018. Viitattu 15.2.2021. <https://www.tilitoimistomarkkanen.fi/post/varasto-ja-varaston-arvo>.

Vuori, J. N.d. Johdanto: tutkimusasetelman rakentaminen. Teoksessa Jaana Vuori (toim.) Laadullisen tutkimuksen verkkokäsikirja. Tampere: Yhteiskuntatieteellinen tietoarkisto. Viitattu 8.2.2021. <https://www.fsd.tuni.fi/fi/palvelut/menetelmaopetus/kvali/tutkimusasetelma/tutkimusasetelman-rakentaminen/>.

Vuori, J. N.d. Tutkimusetiikka ihmistieteissä. Teoksessa Jaana Vuori (toim.) Laadullisen tutkimuksen verkkokäsikirja. Tampere: Yhteiskuntatieteellinen tietoarkisto. Viitattu 14.2.2021. <https://www.fsd.tuni.fi/fi/palvelut/menetelmaopetus/kvali/tutkimusetiikka/tutkimusetiikka-ihmistieteissa/>.

Liitteet

Liite 1. Teemahaastattelun runko

1. Kerro hieman itsestäsi
 - a. Ammatti, koulutus, kokemus yms tausta.
 - b. Minkälaisia työtehtäviä tehnyt?
2. Kerrotko omin sanoin mitä tilintarkastus on?
3. Kerro omin sanoin keskeneräisten tuotteiden arvostamisesta?
4. Mitä ongelmia olet huomannut KET varaston arvostamisessa?
 - Mihin asioihin kiinnität huomiota tätä osa-aluetta tarkastaessa?
5. Mikä on yleisin tapa arvostaa keskeneräiset tuotteet? Onko jokin tietty kalkyyli tai muuta vastaavaa?
6. Vaihtelevatko KET varaston arvostamisen ongelmat toimialoittain?
 - Onko jokin tietty toimiala, missä eniten tulee virheitä?
 - Vaikuttaako tarkastettavan yhteisön koko?
7. Johtuvatko virheet tietämättömydestä vai viitsimättömyydestä? Anna esimerkki?
8. Kuinka koet virheiden vähenevän? Neuvoilla?
9. Minkälainen vaikutus ulkoistetulla kirjanpidolla on aineiston oikeellisuuteen? Minkälaista kokemusta on siinä, tehdäkö kirjanpito inhousena vai ulkoistettu tilitoimistolle?
10. Millaisia tapauksia tullut vastaan tilinpäätöstä tarkastaessa? Onko vuosittain tilinpäätöksiä jouduttu tekemään uudestaan virheiden vuoksi?
 - Nootti, mutta silti annettu mennä?