



SEINÄJOEN AMMATTIKORKEAKOULU
SEINÄJOKI UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Topi Kivioja

**Etäyhteysien ja digilaitteiden hyödyntäminen
inventaariin osallistumisessa ISA 500- ja ISA 501 -
standardien mukaisesti**

Opinnäytetyö

Syksy 2021

SeAMK Liiketalous ja kulttuuri

Tradenomi (AMK, Liiketalous)



SEINÄJOEN AMMATTIKORKEAKOULU

Opinnäytetyön tiivistelmä

Koulutusyksikkö: SeAMK Liiketoiminta ja kulttuuri

Tutkinto-ohjelma: Liiketalouden tutkinto-ohjelma

Tekijä: Topi Kivioja

Työn nimi: Etäyhteyksien ja digilaitteiden hyödyntäminen inventaariin osallistumisessa ISA 500- ja ISA 501 -standardien mukaisesti

Ohjaaja: Tuulia Potka-Soininen

Vuosi: 2021

Sivumäärä: 62

Liitteiden lukumäärä: -

Tässä opinnäytetyössä tutkitaan, voiko tilintarkastaja osallistua etäyhteyksien ja digilaitteiden avulla yrityksen toteuttamaan inventaariin tilintarkastusstandardien ISA 500 ja ISA 501 vaatimukset täyttäen. Opinnäytetyön tutkimuskysymyksiä ovat, miten älypuhelimet ovat hyödynnettävissä tilintarkastajalla tämän osallistuessa inventaariin etänä, miten tilintarkastaja voi saada inventaarissa ilmi käyneistä seikoista riittävää varmuutta kannanottotasoiseen tarkastamiseen ja miten kerätyn tilintarkastusevidenssin luotettavuudesta voidaan varmistua riittävällä tasolla. Opinnäytetyössä perehdytään tutkimusongelman kannalta olennaisten tilintarkastusstandardien sisältöön sekä vaihto-omaisuuden tilintarkastukseen.

Opinnäytetyön teoreettisessa viitekehyksessä perehdytään tilintarkastukseen yleisellä tasolla, sen sääntelyyn lainsäädännön ja tilintarkastusstandardien muodossa, vaihto-omaisuuteen ja sen tilintarkastamiseen sekä etäinventaarin vaatimaan teknologiaan. Opinnäytetyö toteutettiin etnografisena tutkimuksena, jossa opinnäytetyön tekijä osallistui kahden yrityksen inventaariin yhdessä tilintarkastajan kanssa. Tutkimuksen aineisto koostuu opinnäytetyön tekijän ja inventaariin osallistuneen tilintarkastajan havainnoista. Aineisto analysoitiin etnografisen tutkimuksen mukaisesti, eli tehtyjä havaintoja jatkuvasti teorian tietoon peilaamalla.

Tutkimustulosten perusteella etäyhteyksien ja digilaitteiden kautta inventaariin osallistuminen on tilintarkastusstandardien ISA 500 ja ISA 501 tavoitteiden ja vaatimusten mukaista. Tilintarkastaja pystyy suorittamaan etänä samoja tarkastustoimenpiteitä kuin paikan päälle osallistuessaankin. Älypuhelimella tilintarkastaja pystyy hyödyntämään järjestämällä videopuhelun inventaaria toteuttavan yrityksen kanssa, jolloin inventaarin tapahtumat välittyvät tilintarkastajalle reaaliaikaisesti, ja hän voi seurata prosessia ja tehdä erään kohdistettavia tarkastustoimenpiteitä sitä koskevien tilintarkastusstandardien mukaisesti.

¹ Asiasanat: inventaari, tilintarkastus, vaihto-omaisuus, älypuhelin

SEINÄJOKI UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Thesis abstract

Faculty: School of Business and Culture

Degree programme: Business Management

Author: Topi Kivioja

Title of thesis: Utilization of digital devices and remote connections when attending an inventory count in accordance with ISA Standards 500 and 501

Supervisor: Tuulia Potka-Soininen

Year: 2021

Number of pages: 62

Number of appendices: -

This thesis aims to establish whether an auditor can attend an inventory count via digital devices and remote connections as per the requirements and objectives stated in audit standards ISA 500 and ISA 501. The research questions for this thesis are how an auditor can utilize smartphones as a means of attending an inventory count remotely, how an auditor can attain sufficient assurance for their assertions by attending a remote inventory count in the aforementioned manner, and how an auditor can make sure the audit evidence obtained is reliable.

The theoretical frame of reference of this thesis examines auditing on both general and regulated levels as well as performing targeted audit procedures on current assets. The theoretical frame of reference also explores some of the already available technological solutions for an auditor to utilize when remotely performing audit procedures over current assets. The data was collected by attending two inventory counts remotely via a smartphone and observing how the aforesaid way of attendance works in compliance with ISA 500 and ISA 501. The data was analyzed with ethnographic research methods, i.e., comparing the observations made to the theory established in the theoretical frame of reference.

Based on the results, attending an inventory count remotely via a smartphone meets the set requirements and objectives stated in ISA 500 and ISA 501. Based on the observations made during the two remote attendance instances, an auditor can perform audit procedures over current assets that are in accordance with the above-mentioned ISA Standards and attain sufficient assurance for their assertions.

¹ Keywords: inventory count, audit, current assets, smartphone

SISÄLTÖ

Opinnäytetyön tiivistelmä	2
Thesis abstract	3
SISÄLTÖ	4
Kuva-, kuvio- ja taulukkoluetelo	6
1 JOHDANTO	7
1.1 Tutkimuksen taustaa	7
1.2 Tutkimusongelma ja tutkimuskysymykset.....	8
2 AIEMMAT TUTKIMUKSET	10
3 TILINTARKASTUS	14
3.1 Tilintarkastusprosessi.....	14
3.2 Tilintarkastuskertomus	16
3.3 Tilintarkastusriski.....	18
4 TILINTARKASTUKSEN SÄÄNTELY	21
4.1 Yleisesti.....	21
4.2 Lainsäädäntö.....	21
4.3 ISA-standardit	23
4.3.1 ISA 200, ISA 315, ISA 320 ja ISA 450	23
4.3.2 ISA 500 - tilintarkastusevidenssi	26
4.3.3 ISA 501 – erityisesti huomioon otettavia seikkoja tiettyjä eriä tarkastettaessa.....	27
5 VAIHTO-OMAISUUS.....	31
5.1 Määritelmä	31
5.2 Arvostus	31
5.3 Vaihto-omaisuus tilintarkastuksessa.....	32
5.4 Kannanotot vaihto-omaisuuden tarkastuksessa	33
5.5 Inventaariprosessi	35
6 ETÄINVENTAARIN TEKNOLOGIA	37

6.1	Videoyhteys ja -laitteet	37
6.2	Kuvantunnistusteknologia	38
7	TUTKIMUSMENETELMÄT	39
7.1	Tutkimuksen tyyppi	39
7.2	Tutkimusaineiston keruumenetelmät	39
7.3	Aineiston analysointi.....	42
7.4	Tutkimuksen reliabiliteetti ja validiteetti.....	43
7.5	Tutkimuksen eettisyys	44
8	TUTKIMUSTULOKSET	46
8.1	Teknologian hyödyntäminen tilintarkastajalla etäinventaarissa.....	46
8.2	Vaihto-omaisuuden kannanotot inventaarissa	49
8.3	Tilintarkastusevidenssistä varmistuminen.....	51
9	JOHTOPÄÄTÖKSET	54
10	POHDINTA.....	57
	LÄHTEET	60

Kuva-, kuvio- ja taulukkoluetelo

Kuvio 1: Tilintarkastusriskin jaottelua	19
---	----

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen taustaa

Koronapandemian johdosta tilintarkastusala koki muutoksia totuttuihin normeihin. Eräs totuttu normi alalla oli se, että inventaariin osallistuttiin fyysisesti. Toisten ihmisten fyysiseen tapaamiseen tuli kuitenkin rajoituksia, jolloin myös inventaariin fyysisesti osallistuminen ei ollut enää rajoitusten ja suositusten mukaista. Vuonna 2021 koronapandemia on edelleen vakava asia, jota varten on hyvä toimia ylimääräisiä kontakteja välttämällä. Tästä johtuen on ajankohtaista ja tärkeää löytää vaihtoehtoisia keinoja, joilla tilintarkastajat voivat toteuttaa vaihto-omaisuuteen kohdistuvia tilintarkastustoimenpiteitä turvallisesti.

Uusien vaihtoehtojen löytäminen ratkaisisi myös toisen ongelman inventaariin osallistumisessa: osallistumiseen liittyvän resursoinnin ja itse osallistumisen toteuttaminen. Inventaariin osallistuminen on eräänlainen ponnistus tilintarkastajalle. Erilaiset seikat vaikuttavat siihen, kuinka suuret resurssit inventaariin osallistumiseen vaatii. Tähän vaikuttavat esimerkiksi tarkastettavan vaihto-omaisuuden laajuus, varastojen määrät sekä niiden sijainnit ja etäisyys tilintarkastajan toimipisteestä.

Esimerkiksi KPMG (2020) on osallistunut etäinventaariin videoyhteyden avulla sellaisissa tilanteissa, joissa ei ole voitu osallistua fyysisesti paikan päällä. Etänä inventaariin osallistuminen voisi myös mahdollisesti toimia yhtenä keinona, jolla tilintarkastajia saadaan keräämään enemmän tilintarkastusevidenssiä vaihto-omaisuudesta. Tilintarkastaja voisi esimerkiksi ottaa kuvakaappauksia näytetyistä inventaarilistoista tai nauhoittaa saamansa kuvayhteyden, jolloin tilintarkastaja voisi vielä jälkikäteenkin tarkastella keräämäänsä tilintarkastusevidenssiä niin halutessaan.

Patentti- ja rekisterihallitus (2020b, 2021) on kiinnittänyt huomiota vaihto-omaisuuden tarkastuksen laatuun ja huomannut siinä olevan puutteita. Vuosina 2019 ja 2020 vaihto-omaisuus on ollut yksi kolmesta pääpainoalueesta Patentti- ja rekisterihallituksen toteuttamissa laaduntarkastuksissa. Vaihto-omaisuus myös tulee olemaan yksi kolmesta pääpainoalueesta vuonna 2021 toteutettavissa laaduntarkastustoimeksiannoissa (Patentti-

ja rekisterihallitus 2020a). Laaduntarkastuksen avulla varmistutaan siitä, että tilintarkastaja suorittaa tilintarkastustoimeksiantonsa säännösten ja hyvän tilintarkastustavan mukaisesti.

Patentti- ja rekisterihallituksen (2020b, 2021) toteuttamissa laaduntarkastuksissa vuosina 2019 ja 2020 nousi useita havaintoja riittämättömistä tilintarkastustoimista vaihtomaisuuden tarkastamisen suhteen. Nämä havainnot koskivat muun muassa riittämättömiä tilintarkastustoimenpiteitä sekä riittämättömiä tilintarkastustyön dokumentaatiota vaihtomaisuuserien tarkastamisessa. Näin ollen olisi hyvä, mikäli alalle löytyisi uusi tarkastustoimenpide, joka olisi riittävä ja siitä dokumentointi olisi kattavaa ja laadukasta.

1.2 Tutkimusongelma ja tutkimuskysymykset

Tämän opinnäytetyön tutkimusongelma on, miten tilintarkastaja voi osallistua yrityksen fyysiseen inventaariin digilaitteita hyödyntäen etänä siten, että osallistuminen täyttää ISA 500- ja ISA 501-standardien vaatimukset koskien riittävän tilintarkastusevidenssin hankkimista. Kyseisten standardien sisältöä avataan teoreettisessa viitekehyksessä jäljempänä. Tutkimuksessa tarkastellaan älypuhelimien hyödynnettävyyttä, mutta älypuhelimien tulokset ovat pitkälti yleistettävissä myös esimerkiksi tabletteihin ja tietokoneisiin. On hyvä huomata, että tässä opinnäytetyössä ei tarkastella digilaitteiden ja etäyhteyksien hyödynnettävyyteen liittyviä mahdollisia tietoturva-asioita, vaan ne on rajattu tutkimuksen aiheen ulkopuolelle. Tarkastelu on rajattu koskemaan älypuhelimia siksi, että niissä yhdistyvät helppokäyttöisyys, liikkumisen vaivattomuus inventaaritiloissa sekä niiden välittämä kuvanlaatu on yleisellä tasolla hyvä. Hyvä kuvanlaatu on tärkeää etäinventaarissa siksi, että tilintarkastaja voi ongelmitta nähdä, mitä inventaarissa tapahtuu. Lisäksi myös suurella osalla ihmisistä on käytössään älypuhelin, jolloin laitteiston puute ei pääse muodostumaan ongelmaksi tutkimuksen tekemiselle.

Tutkimuksen tarkoituksena on selvittää, mitä tilintarkastustoimintaa säätelevät lait ja ISA-standardit edellyttävät tilintarkastajalta tarkastusta suorittaessaan sekä tämän osallistuessa fyysisesti toteutettavaan inventaariin. Tutkimuksen avulla tuodaan ajankohtaista näkemystä ja havainnointia oleelliseen ongelmaan, jonka relevanssi ei rajoitu pelkästään koronapandemian ajankohtaan, vaan alalle myös ihan yleisestikin. Etänä inventaariin

osallistumista voidaan varmasti hyödyntää vielä koronapandemian jälkeenkin osana jatkuvasti digitaalisemmaksi ja sähköisemmäksi muuttuvaa tilintarkastusta.

Tutkimusongelman ratkaisemista varten opinnäytetyön avulla etsitään vastauksia seuraavaan kolmeen tutkimuskysymykseen:

- Miten älypuhelimet ovat hyödynnettävissä tilintarkastajalla tämän osallistuessa inventaariin etänä?
- Miten tilintarkastaja voi saada inventaarissa ilmi käyneistä seikoista riittävää varmuutta kannanotto-tasoiseen tarkastamiseen?
- Miten kerätyn tilintarkastusevidenssin luotettavuudesta voidaan varmistua riittävällä tasolla?¹

Tutkimuksen tavoitteena on selvittää, voiko tilintarkastaja osallistua etänä inventaariin täyttäen tilintarkastusevidenssiä ja vaihto-omaisuuden tarkastamista koskevien tilintarkastusstandardien vaatimukset. Tämän tutkimuksen avulla saadaan lisätietoa siitä, millaisia vaihtoehtoisia inventaariin osallistumisen keinoja tilintarkastajalla voi olla käytössään itse paikan päälle fyysisesti osallistumisen lisäksi.

Tämä opinnäytetyö on jaettu eri osiin. Johdantoa seuraa aiempiin tämän tutkimuksen aiheen kannalta olennaisiin tutkimuksiin perehtyminen. Aiempien tutkimusten jälkeen kerrotaan seuraavaksi tilintarkastuksesta sekä yleisellä tasolla että sen sääntelyä yksityiskohtaisemmin.

Edellä lueteltujen osioiden jälkeen siirrytään itse tutkimukseen. Ensimmäiseksi perehdytään siihen, millainen tutkimus on kyseessä, ja miten se on toteutettu. Tätä seuraavat tutkimuksen kolme viimeistä osiota, joista ensimmäisessä käydään läpi tutkimustulokset, toisessa tehdään johtopäätöksiä tutkimustuloksista ja viimeisessä tutkimusta tarkastellaan kokonaisuutena ja mietitään, millaista jatkotutkimusta aiheesta voisi vielä tehdä.

¹ Riittävällä tasolla tarkoitetaan tilintarkastusstandardin ISA 200 mukaista korkeaa varmuustasoa ja sitä, että evidenssiä on riittävästi ja se on laadukasta.

2 AIEMMAT TUTKIMUKSET

Tästä aiheesta ei ole olemassa aiempaa tutkimustyötä suomen kielellä. Vaihto-omaisuuden tarkastamisesta on kuitenkin tehty aiempaa tutkimusta, mutta aiheeltaan ne eivät täysin vastaa tämän tutkimuksen aihetta. Aiemmat tutkimukset käsittelevät esimerkiksi vaihto-omaisuuden tarkastamiseen liittyviä haasteita, toiminnanohjausjärjestelmien vaikutusta vaihto-omaisuuden tarkastamiseen sekä KHT-tilintarkastajien näkemystä tilintarkastusriskin suuruudesta siitä riippuen, laaditaanko tilinpäätös Suomen kirjanpitolainsäädännön normiston vai IFRS-käytäntöjen perusteella.

Vaihto-omaisuuden tarkastamiseen liittyy eri seikkoja, joita tilintarkastajan tulee ottaa huomioon. Muun muassa epäkurantti vaihto-omaisuus on sellaista, jonka tarkastamiseen liittyy haasteita. Epäkurantti koskee etenkin sellaisia aloja, joissa teknologia kehitty nopealla tahdilla. (Lahti 2016, 32.) Epäkurantti saattaa myös tuoda mukanaan tilanteita, joissa tilintarkastajan ja asiakasyrityksen näkemykset vaihto-omaisuuden arvostuksesta eivät ole yhtäläisiä. Tällaisissa tilanteissa tilintarkastajalle voi koitua haasteelliseksi perustella alaskirjauksen tekeminen. (Lahti 2016, 32.)

Vaihto-omaisuuserän suuruudella on vaikutusta siihen, kuinka paljon aikaa tilintarkastaja joutuu käyttämään kyseisen erän tarkastamiseen. Pienemmissä yrityksissä vaihto-omaisuuden tarkastaminen ei yleensä muodostu aikaa vieväksi itse inventaarin takia, vaan pikemminkin aikaa kuluu kysyessä tarkennuksia esimerkiksi sekavasti laaditusta kirjanpidosta. Myös vaihto-omaisuuden tarkastamisen suorittamista koskevat kannanotot ovat sellaisia, joissa esiintyy haasteellisuutta tarkastettavien yhtiöiden koosta riippuen. (Lahti 2016, 33.)

Toiminnanohjausjärjestelmien avulla voidaan saada varmuutta kannanottoon vaihto-omaisuuden tarkastamiseen. Mikäli tarkastettavalla yrityksellä on käytössään toiminnanohjausjärjestelmä, joka on integroitu, eli esimerkiksi vaihto-omaisuuden muutokset ja niitä koskevat myyntikirjaukset päivittyvät reaaliaikaisesti osana samaa tapahtumaa, voi tilintarkastaja saada tilintarkastusevidenssiä siitä, että tapahtuma kirjataan oikein (Läärä 2020, 39–41). Myös vaihto-omaisuusnimikkeiden arvostukseen sekä

oikeuksiin ja vastuisiin voidaan saada toiminnanohjausjärjestelmistä saatavien tietojen avulla tilintarkastusevidenssiä.

Kannanottotasoinen vaihto-omaisuuden tarkastaminen voi kuitenkin muodostua haastavaksi silloin, jos tilintarkastaja ei osallistu tarkastettavan yrityksen jokaisen käytössä olevan varaston inventaariin. Mikäli tilintarkastaja osallistuu yksinomaan arvoiltaan suurien varastojen inventaariin, voi käydä niin, että pienten varastojen virheellisyyksiä ei oteta huomioon. (Läärä 2021, 40–41.) Tällöin pienten varastojen mahdollisesti epäolennaiset virheellisyydet voivat yhdessä ylittää tilintarkastukselle asetetun olennaisuusrajan. Mikäli tämä jää tilintarkastajalta huomaamatta ja hän antaa suorittamastaan tarkastuksesta lausunnon, sisältyy lausuntoon ja tehtyyn tarkastustyöhön tilintarkastusriski.

Pekkisen (2010, 67) pro gradu -tutkielmassa havaittiin, että KHT-tilintarkastajien näkemys tilintarkastusriskistä ei riipu siitä, laaditaanko tilinpäätös Suomen kirjanpitolainsäädännön normiston vai IFRS-käytäntöjen avulla. Tutkimuksesta käy ilmi, että tilintarkastusriskin suuruus ei riipu siitä, kumman normiston avulla vaihto-omaisuudelle määritetään hankintameno. Vaikutusta ei myöskään ole sillä, kumman normiston mukaisesti vaihto-omaisuuteen luetaan sisällytettävän kiinteitä menoja.

Koronaviruspandemia on vaikuttanut siihen, millä tavalla tilintarkastajat voivat suunnitella ja toteuttaa tilintarkastustoimeksiantojaan. Pandemiasta johtuen monia yrityksiä voi uhata konkurssi tai niiden kynnys manipuloida tai vääristää tapahtumia voi alentua. Tämän vuoksi tilintarkastajat todennäköisesti pyrkivät enemmänkin hyödyntämään kolmansien osapuolten laatimia vahvistuksia, sillä niiden avulla saadaan vääristelemätöntä ja autenttista tietoa eri tapahtumista tilikauden aikana (Albitar ym. 2020, 172–173). Tutkimuksen laatijat lisäksi huomauttavat, että pandemian johdosta myös eräät tositteet, kuten esimerkiksi myynti- ja ostolaskut, ovat muuttuneet kasvokkain tehdyistä kauppatapahtumista saaduista kuiteista esimerkiksi sähköpostin välityksellä lähetettäviin laskuihin, jolla voi olla vaikutusta hankittavan tilintarkastusevidenssin laatuun.

Koronaviruspandemiasta ja sen vaikutuksista huolimatta tilintarkastajan on edelleen mahdollista hankkia tilintarkastusevidenssiä vaihto-omaisuuden arvostuksesta, olemassaolosta sekä täydellisyydestä, mutta tilintarkastajan on käytettävä vaihtoehtoisia

menetelmiä totuttujen toimintatapojen sijasta. Tilintarkastajan on arvioitava, ovatko erilaiset vaihtoehtoiset toimintatavat riittäviä evidenssin hankintaan tilintarkastusriskin minimoimiseksi. (Levy 2020, 32.)

Vaihtoehtoisena toimintatapana tilintarkastaja voi osallistua vaihto-omaisuuden inventaariin etäyhteyksien ja älylaitteiden avulla. Tästä esimerkkinä toimii tilanne, jossa inventaaria laativa taho lähettää tilintarkastajalle suoraa videoyhteyttä älypuhelimien kautta, jolloin tilintarkastaja voi tarkkailla inventaarin toteutumista ja kerätä tilintarkastusevidenssiä. (Appelbaum, Budnik & Vasarhelyi 2020, 16.)

Tutkimuksessaan Appelbaum ym. (2020, 16) huomauttavat, että suoran kuvayhteyden ja paikan päällä itse fyysisesti olemisen välillä ei ole evidenssin hankinnan kannalta käytännössä minkäänlaista olennaista eroa. He myös toteavat, että tilintarkastaja voi nauhoittaa saamansa kuvayhteyden, jolloin sitä voi tarkastella vielä jälkikäteenkin, mikäli esimerkiksi herää epäilystä siitä, onko inventaarista saatu kuvamateriaali riittävän laadukasta ja kattavaa. Tietyissä tapauksissa vielä jälkikäteenkin tarkasteltavasta inventaariin liittyvästä tilintarkastusevidenssistä voi heidän mukaansa (s. 16) olla enemmän hyötyä kuin siitä, että tilintarkastaja osallistuu fyysisesti paikan päälle järjestettävään inventaariin, mutta ei hanki sieltä mitään evidenssiä, jota tarkastella jälkikäteen.

Appelbaum ym. (2020, 17) mainitsevat, että käytännön järjestely videoyhteyksin toteutettavaa inventaaria varten voi olla haastavaa, ja on tarpeen miettiä, miten se järjestetään siten, että videon kautta välitetään riittävän laadukasta materiaalia, jotta tilintarkastaja saa siitä riittävästi tilintarkastusevidenssiä kerättyä. Myös riski siitä, havaitseeko tilintarkastaja esimerkiksi epäkuranttia tai vaurioitunutta vaihto-omaisuutta kasvaa, millä voi olla vaikutusta tilintarkastusevidenssin laatuun. Tästä syntyvän tilintarkastusriskin ehkäisemiseksi tilintarkastaja voi esimerkiksi pyytää näyttämään yksityiskohtaistakin kuvamateriaalia tämän valitsemista vaihto-omaisuusnimikkeistä (mp.).

Myös muitakin vaihtoehtoisia toimintatapoja on etäinventaarin lisäksi. Esimerkiksi inventaarin aikaistaminen tai järjestäminen myöhemmin sellaisena ajankohtana, joka sopii sekä asiakkaalle että tilintarkastajalle, on vaihtoehtoinen toimintatapa (Dohrer 2020). Mikäli inventaaria aikaistetaan tai se järjestetään myöhemmin kuin tilinpäätöspäivänä, on

tilintarkastajan tällöin tarkastettava muutoksia vaihto-omaisuudessa inventaaripäivän ja tilinpäätöspäivän välillä (Dohrer 2020).

Myös Dohrer (2020) mainitsee videoyhteydet vaihtoehtoisena keinona inventaarin osallistumiseksi. Hän kirjoittaa, että lähtökohtaisesti hän ei tunnista videoyhteyksien osallistumisen rikkovan ISA 501 -standardin vaatimuksia inventaariin osallistumisesta etenkin sellaisessa tilanteessa, jossa tilintarkastajan terveys voi vaarantua. Tilintarkastajan tulee kuitenkin voida varmistua videoyhteyksien autenttisuudesta (Dohrer 2020).

On myös mahdollista, että mikäli riittävää tilintarkastusevidenssiä ei saada vaihtoehtoisin menetelmin inventaariin osallistumisen sijasta, voi inventaaria pyytää toteutettavan pandemiatilanteen helpottaessa. Vaihtoehtoisesti tilintarkastaja voi myös pienentää tarkastuksen laajuutta, kunhan siitä vain annetaan tarpeeksi kattava perustelu. Tilintarkastajan on myös arvioitava, tulisiko hänen mahdollisesti sisällyttää antamaansa tilintarkastuskertomukseen koronapandemian vaikutuksia tietyn seikan painottamisena, oleellisena KAM-, eli *Key audit matter* -seikkana, tai vieläkin merkittävämpänä CAM-, eli *Critical audit matter* -seikkana, mikäli vaikutukset ja sen luoma riskisyys tilintarkastuksen suhteen ovat erittäin oleellisia ja painavia. (Levy 2020, 33.)

3 TILINTARKASTUS

3.1 Tilintarkastusprosessi

Tilintarkastus jaetaan kolmeen eri vaiheeseen (Halonen & Steiner 2010, 54). Nämä vaiheet ovat suunnittelu-, toteutus- ja päättämisvaihe. Tarkastuksen laadun ja luotettavuuden takaamiseksi on todella tärkeää, että jokainen vaihe toteutetaan huolellisesti. Esimerkiksi, mikäli tilintarkastaja jättää toimeksiannon saatuaan suunnitteluvaiheen tekemättä, voi tällä olla olennaista vaikutusta tarkastuksen suorittamisesta annetun lausunnon luotettavuuteen. Näin tilintarkastaja ei kuitenkaan saa toimia, sillä kansainväliset tilintarkastusstandardit, eli ISA-standardit (*International Standards on Auditing*), velvoittavat tilintarkastajan dokumentoimaan toteuttamansa suunnitelman ja tämän tekemättä jättäminen on alan eettistä sääntelyä vastaan. Esimerkiksi eräät myöhemmin esiteltävien ISA 315- ja ISA 320 -standardien kappaleet koskien olennaisuuden määrittämistä ja käsityksen muodostamista asiakkaan toiminnasta sekä sisäisestä valvonnasta ovat osa suunnitteluvaihetta. (Halonen & Steiner 2010, 55.) Tilintarkastusstandardeista kerrotaan tarkemmin neljännessä kappaleessa.

Suunnitteluvaihetta seuraa toteutusvaihe. Tilintarkastustyöhön käytettävä aika ja tarkastustoimenpiteet ovat suhteessa yhtiön kokoon ja määriteltyyn olennaisuuteen. Tarkastettavan tahon koosta riippuu esimerkiksi se, minkä verran, ja miten tarkastusta suoritetaan ennen ja jälkeen tilinpäätöshetken. Etenkin pienempien kohteiden parissa tarkastustyö toteutetaan pitkälti aineistotarkastuksen muodossa ja vasta tilikauden päätyttyä. (Tomperi 2018, 55.)

Halosen ja Steinerin (2010, 268) mukaan erityisesti pienemmissä tilintarkastuskohteissa niin kutsuttua pääkirjaselailua voidaan pitää tehokkaana tilintarkastustoimenpiteenä. Pääkirjaselailulla tarkastetaan tilikauden aikaista juoksevaa kirjanpitoa pääkirjojen avulla, ja tarkastustoimenpiteitä kohdistetaan tavallisesta poikkeaviin kirjauksiin (mp.). Esimerkiksi reilusti muita saman kirjanpitotilin myyntitapahtumia suuremman myyntikirjauksen pitäisi herättää tilintarkastajan huomio, jolloin se myös tulisi tarkastaa.

Suuremmissa yhtiöissä tarkastustoimia voidaan tehdä laajasti jo tilikauden aikana (Tomperi 2018, 55). Edellä mainittua pääkirjaselailua ei voida hyödyntää suurempien yhtiöiden tarkastuksessa, vaan tällöin muista poikkeavia kirjauksia tulee etsiä esimerkiksi tietokoneavusteisesti (Halonen & Steiner 2010, 268).

Poikkeavuuksien etsimisen ja selailun lisäksi tilintarkastuksessa voidaan myös hyödyntää otantamenetelmää (Tomperi 2018, 55–57). Otantamenetelmällä voidaan valita esimerkiksi aina joka kymmenes tositemerkki tarkastukseen. Vaihtoehtoisesti voidaan myös hyödyntää niin kutsuttua satunnaisotantaa, jossa nimenmukaisesti tarkastettavat tositemerkit valitaan satunnaisesti. Tällöin jokaisella tarkastukseen valitulla tositemerkillä on yhtä suuri todennäköisyys tulla valituksi. Satunnaisotanta-tyyppinen tarkastus on hyvä esimerkki ennalta-arvaamattomasta tilintarkastustoimenpiteestä mahdollisten väärinkäytösten paljastamiseksi. Tilintarkastusstandardin ISA 240 kappaleen 30 c mukaisesti tilintarkastajan on tehtävä ennalta-arvaamattomia tarkastustoimenpiteitä suorittamassaan tarkastustyössä (IFAC & Suomen Tilintarkastajat ry 2018, 427).

Tilintarkastustoimeksiannon suorittaminen ja siitä raportointi edellyttää tilintarkastajan keskustelua yhtiön johdon ja muiden mahdollisten asianosaisten kanssa (Laine 2021a, 44). Tilintarkastuksen toteutusvaiheessa voi ilmetä tarvetta keskustella tarkastuksen suorittamisen aikana nousseista havainnoista. Lisäksi voi olla, että tilintarkastaja joutuu pyytämään tietoa jostakin ilmenneestä seikasta, jolloin on myös tärkeää, että keskustelua ja kommunikointia johdon kanssa käydään aktiivisesti (Halonen & Steiner 2010, 476).

Toteutusvaihetta loogisesti seuraa prosessin päätösvaihe. Päätösvaiheessa tilintarkastaja kokoaa yhteen kaiken, mitä hän on toteuttamansa tarkastustyön aikana havainnut, ja antaa tästä lausunnon. Halonen ja Steiner (2010, 442) toteavat, että tärkein tilintarkastajan laatima raportti toteutetusta tarkastustyöstä on tilintarkastuskertomus. Laine (2021a, 47) toteaa, että tilintarkastuskertomus ja tarkastettuun tilinpäätökseen sisällytetty tilinpäätösmerkintä ovat ainoat tilintarkastajan käytössä olevat tavat, joilla hän voi informoida niitä, jotka hyödyntävät tarkastettua tilinpäätöstä. Esimerkiksi yrityksen hakiessa lainarahoitusta pankki tai rahoittaja voi vaatia saada nähdä tilintarkastajan tarkastaman tilinpäätöksen, ja hänen tästä antamansa tilintarkastuskertomuksen.

3.2 Tilintarkastuskertomus

Tilintarkastuskertomusten yksityiskohtainen sisältö voi vaihdella suurestikin sen mukaan, mitä tilintarkastaja on havainnut tarkastuksen aikana. Tilintarkastuslain (L 18.9.2015/1141) 3 luvun 5 §:ssä asetetaan vaatimukset sille, millainen tilintarkastuskertomus tilintarkastajan on annettava toteuttamastaan tilintarkastuksesta. Pykälän mukaisesti tilintarkastuskertomuksen tulee sisältää tiedot muun muassa tarkastuksessa noudatetuista tilintarkastusstandardeista, tarkastettavan kohteen mahdollisista vahingonkorvausseuraamuksellisista rikkeistä sekä siitä, onko tilinpäätös sille kohdistettujen lakivaatimusten mukainen. Samaisen pykälän 3. momentti täsmentää, että tilintarkastuksesta annettava lausunto on joko vakiomuotoinen, varauman sisältävä tai kielteinen lausunto. Tilintarkastuslain muuta sisältöä ja merkitystä avataan tarkemmin neljännessä kappaleessa.

Tilintarkastusstandardin ISA 700 mukaisesti tilintarkastajan on annettava lausunto suorittamastaan tilintarkastuksesta. Standardin kappaleiden 23–27 mukaisesti lausunnon tulee sisältää esimerkiksi tilintarkastetun yhteisön nimi, maininta kaikista laskelmista, jotka muodostavat tilinpäätöksen sekä yksilöinti siitä, kuinka pitkän ajanjakson tarkastettu tilinpäätös kattaa. Kappaleiden 28–31 mukaisesti tilintarkastajan tulee myös perustella antamaansa lausuntoa esimerkiksi siten, että se on tehty noudattamalla ISA-standardeja sekä siten, että tilintarkastuksen on suorittanut yhteisöstä riippumaton tilintarkastaja. (IFAC & Suomen Tilintarkastajat ry 2018, 984–985.)

ISA 700 -standardin avulla tilintarkastajalle asetetaan tavoitteeksi laatia selkeä, kirjallinen lausunto, joka pohjautuu tilintarkastustoimeksiannon aikana kerättyyn tilintarkastusevidenssiin ja siitä johdettuihin johtopäätöksiin (IFAC & Suomen Tilintarkastajat ry 2018, 981). ISA 700 -standardin kappaleen 16 mukaisesti tilintarkastajan tulee esittää vakiomuotoinen lausunto siinä tapauksessa, mikäli suoritetun tilintarkastustoimeksiannon aikana tilintarkastajan johtopäätöksenä on, että tilinpäätös on laadittu oikein (IFAC & Suomen Tilintarkastajat ry 2018, 983).

Mikäli tilintarkastaja päätyy suorittamansa tilintarkastustoimeksiannon aikana johtopäätökseen, että tilinpäätökseen sisältyy olennaista virheellisyttä tai hän ei saa kerättyä tarpeeksi tilintarkastusevidenssiä poissulkeakseen olennaisen virheellisuuden

mahdollisuutta, on hänen tällöin ISA 705 -standardin mukaisesti annettava mukautettu lausunto (IFAC & Suomen Tilintarkastajat ry 2018, 1057).

ISA 705 -standardissa mainitaan olevan olemassa kolme erilaista mukautettua lausuntoa. Ensimmäinen mukautettu lausuntotyyppi on varauman sisältävä lausunto, joka annetaan esimerkiksi silloin, kun tilinpäätöksessä esiintyy olennaista virheellisyyttä, mutta virheellisyydellä ei kuitenkaan ole kauaskantavia vaikutuksia. Toinen mukautettu lausuntotyyppi on kielteinen lausunto, joka tilintarkastajan tulee antaa silloin, kun tilinpäätöksessä esiintyy olennaista virheellisyyttä, jolla on kauaskantavia vaikutuksia. Kolmas mukautettu lausuntotyyppi on lausunnon antamatta jättäminen, jonka tilintarkastaja antaa silloin, kun hän ei pysty hankkimaan riittävästi tilintarkastusevidenssiä, eikä pysty ulossulkemaan mahdollisuutta siitä, että tilinpäätöksessä esitettyihin eriin sisältyy olennaista virheellisyyttä ja kauaskantavia vaikutuksia. (IFAC & Suomen Tilintarkastajat ry 2018, 1057–1059.)

Myös sellaisissa tapauksissa, joissa tilintarkastaja pystyy hankkimaan epäselvistä eristä riittävästi tilintarkastusevidenssiä, mutta ei pysty arvioimaan näiden erien keskinäistä suhdetta ja vaikutusta tilinpäätöksen tietoihin, on lausunto jätettävä antamatta (IFAC & Suomen Tilintarkastajat ry 2018, 1059). Standardissa kuitenkin todetaan, että tällaisia tapauksia tulee harvoin vastaan.

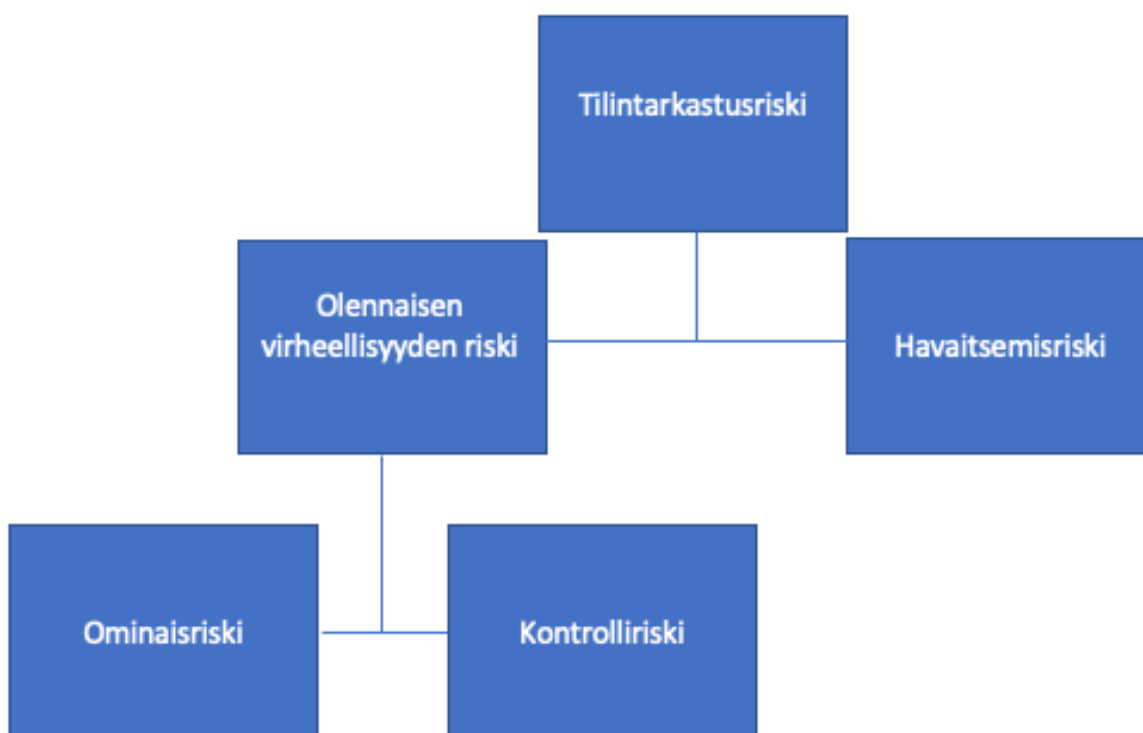
Vaikka sisällöltään tilintarkastuskertomuksessa vaihtelua voikin olla suuresti, tilintarkastuskertomuspohjien asettelu ja ulkonäkö eivät eroa toisistaan paljoa. Tilintarkastuskertomuspohjia on olemassa muutamia erilaisia siitä riippuen, millaisen lausunnon tilintarkastaja antaa. Tilintarkastuskertomuspohjien tulee noudattaa kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja sekä muita kansainvälisiä säännöstelyitä, kuten esimerkiksi EU:n tilintarkastusdirektiiviä. Esimerkiksi Suomen Tilintarkastajat ry:n tilintarkastuskertomuspohjat ovat tehty siten, että ne noudattavat tilintarkastuskertomuspohjille asetettuja vaatimuksia. (Suomen Tilintarkastajat ry 2020.)

3.3 Tilintarkastusriski

Tilintarkastukseen liittyy olennaisesti riski siitä, että tilintarkastaja antaa lausunnon suorittamastaan tarkastuksesta, eikä annettu lausunto vastaa totuutta. Tämä riski tunnetaan tilintarkastusriskinä. (Halonen & Steiner 2010, 45.) Halosen ja Steinerin mukaan kaksi eri osa-aluetta muodostavat tilintarkastusriskin: havaitsemisriski sekä olennaisen virheellisyyden riski. Havaitsemisriskillä tarkoitetaan riskiä, joka syntyy silloin, kun tilintarkastajalta jää havaitsematta mahdollisia virheellisyyksiä siitä huolimatta, että hän on toteuttanut tilintarkastusta asianmukaisesti. Olennaisen virheellisyyden riskillä taas tarkoitetaan riskitilannetta, joka syntyy, kun tarkastettavassa tilinpäätöksessä esiintyy jo lähtökohtaisesti merkittävää virheellisyyttä tarkastettavan yrityksen omasta toiminnasta johtuen.

Olennaisen virheellisyyden riski jaetaan vielä edelleen toimintariskiin ja kontrolliriskiin. Toimintariskillä tarkoitetaan riskiä, joka syntyy silloin, kun tarkastettavasta erästä annettavaan kannanottoon sisältyy riski siitä, että erä on yksin tai yhdessä muiden erien kanssa olennaisesti virheellinen (Halonen & Steiner 2010, 176). He toteavat, että toimintariskiä syntyy helposti esimerkiksi sellaisissa erissä, joihin sisältyy monimutkaisia laskelmia. Laine (2021b) toteaa, että uudistetun ISA 315 -standardin myötä toimintariski tunnetaan ominaisriskinä.

Kontrolliriskillä taas tarkoitetaan riskiä, joka syntyy, kun johto tai muut yhtiön sisäisestä valvonnasta vastaavat tahot eivät vaikuta ehkäisevästi tai korjaavasti sellaiseen havaittuun virheellisyyteen, joka sisältyy esimerkiksi erään, josta johto esittää kannanoton tilinpäätöksessä (Halonen & Steiner 2010, 45–46). Kummassakin edellä mainitussa riskissä on muistettava, että virheellisyys voi olla olennainen joko yksinään tai yhdessä muiden kanssa. Tilintarkastusriskin osatekijöitä on havainnollistettu alla olevassa kuviossa 1.



Kuvio 1. Tilintarkastusriskin jaottelua (mukaillen Halonen & Steiner 2010, 46).

Tilintarkastusriskin suuruus on kääntäen verrannollinen suoritettujen tilintarkastusten laajuuteen nähden: mitä yksityiskohtaisempaa tarkastus on ja mitä enemmän sen aikana hankitaan tilintarkastusevidenssiä, sitä pienempi on tilintarkastusriskin toteutumisen todennäköisyys ja vaikutus, ja toisinpäin. Riskiä saadaan pienemmäksi eri tavoilla, eikä yksi tietty keino välttämättä toimi aina jokaisen toimeksiannon kohdalla. Esimerkiksi kattavan aineistotarkastuksen ja kontrollitestauksen kautta saadaan pienennettyä toimintariskiä. Kontrollitestauksessa tilintarkastaja käy läpi yrityksen käytössä olevia kontrolleja, eli toimintoja, joiden avulla, ja varassa, se toimii (Halonen & Steiner 2010, 239). Kontrollien perimmäisenä tarkoituksena on vaikuttaa sisäisesti yrityksen toimintatapoihin siten, että niiden avulla väärinkäytösten ja muiden epäkohtien tapahtumisen mahdollisuutta ja todennäköisyyttä saadaan niin alhaiseksi kuin mahdollista (Tomperi 2018, 57).

Tilintarkastajan tulisi hyödyntää tarkastusta varten määrittämäänsä olennaisuutta mittarina sille, kuinka laajasti mahdollisesti esiintyviä virheellisyyksiä etsitään ja tarkastetaan

(Korkeamäki 2017, 44). Hän huomauttaa, että osana asianmukaista tilintarkastuksen suunnittelua kuuluu arvioida, millä olennaisuudella mitäkin erää tarkastetaan virheellisyyksien suhteen. Olennaisuusrajan määrittämisen ja arvioinnin jälkeen tarkastusta toteutetaan joko aineistotarkastuksen tai kontrollitarkastuksen avulla, joiden laajuus riippuu tarkastusta varten määritetystä olennaisuudesta.

Mikäli esimerkiksi tilintarkastaja havaitsee, että taseessa esitetty kaluston kirjanpitoarvo vastaa lähestulkoon kokonaan sen hankintamenoa, eikä kalusto kokonaisuudessaan eränä ole kovinkaan oleellinen, ei virheellisyyttä välttämättä ole järkevää etsiä kyseisestä erästä. Tällöin virheellisyyttä kannattaa etsiä muista eristä, jotka ovat olennaisempia. Saarinen ja Suontausta (2019) toteavatkin, että tilintarkastajan suorittamasta tarkastuksesta annettu lausunto koskee koko tarkastusta yleensä, jonka johdosta tilintarkastajan ei tarvitse keskittyä etsimään tilinpäätöksen kokonaiskuvan kannalta epäolennaisia virheellisyyksiä.

4 TILINTARKASTUKSEN SÄÄNTELY

4.1 Yleisesti

Tilintarkastusta koskevat monet eri säännökset, suositukset ja velvoitteet. Tilintarkastajan toimintaa ohjataan monin eri tavoin sekä valtakunnallisella että kansainvälisellä tasolla. Valtakunnallisesti tilintarkastajien toimintaa ohjataan esimerkiksi tilintarkastuslain ja tuomioistuinten ratkaisujen avulla. Kansainvälistä ohjausta toteutetaan taas puolestaan esimerkiksi ISA-standardien muodossa. Kansainvälinen tilintarkastajien liitto, eli International Federation of Accountants [IFAC], laatii ISA-standardit *International Auditing and Assurance Standards Board* -komiteassaan. Lainsäädännön, tuomioistuinten ratkaisujen ja tilintarkastusstandardien lisäksi myös muun muassa Patentti- ja rekisterihallituksen lausunnot toimivat tilintarkastajille ohjeina siitä, miten ammattia tulee harjoittaa (Suomen Tilintarkastajat ry 2020).

Knechelin (2016, 216) mukaan tilintarkastuksen sääntelyn lisääminen näyttää parantaneen tilintarkastustoimeksiantojen laatua. Hän kuitenkin huomauttaa, että ei ole varmaa, onko jokaisella yksittäisellä laaditulla säännöksellä ollut parantavaa vaikutusta, ja tuleeko tulevilla sääntelykeinoilla olemaan alan kannalta alati parantavaa vaikutusta. Hän toteaa, että se riippuu pitkälti siitä, kuinka paljon uusilla sääntelykeinoilla pyritään vaikuttamaan tilintarkastuksen perusteisiin. Mikäli uusi sääntely monimutkaistaa tarkastustyötä entisestään, eli tilintarkastajille asetetaan esimerkiksi uusia vaatimuksia tai huomioitavia seikkoja, voi tästä aiheutua tarkastustyön kustannusten nousua, jolla taas voi puolestaan olla tarkastusta heikentäviä vaikutuksia asiakkaasta riippuen (Knechel 2016, 220).

4.2 Lainsäädäntö

Tilintarkastuslaki on sekä itse tilintarkastamista että tilintarkastajana toimimista koskeva laki. Tilintarkastuslain (L 18.9.2015/1141) 1 luvun 1 §:n mukaisesti tilintarkastuslakia tulee soveltaa kirjanpitolaissa määritellyn kirjanpitovelvollisen tahon tilintarkastukseen. Saman pykälän alla mainitaan myös, että kyseistä lakia tulee soveltaa muissakin tehtävissä, joista tilintarkastaja antaa lausunnon joko tuomioistuimen tai viranomaisen käyttöön. Tilintarkastuslaissa asetetaan ehtoja ja rajoja, joiden mukaan tilintarkastajan tulee toimia.

Esimerkiksi lain 1 luvun 1 §:ssä todetaan, mihin tarkoitukseen lakia sovelletaan, kun taas vastaavasti 3:n luvun 1 §:n ensimmäisessä momentissa todetaan, että tarkastukseen tulee sisällyttää tilinpäätöksen lisäksi myös tilikauden aikainen kirjanpito sekä sen aikainen hallinto.

Tilintarkastuslain (L 18.9.2015/1141) 2 luvun 2 §:n mukaisesti tilintarkastusvelvollisia ovat kaikki ne tahot, joilla ylittyy seuraavista kolmesta rajaehdosta vähintään kaksi sekä juuri päätökseen tulleella että heti edeltäneellä tilikaudella: Liikevaihto tai muu siihen rinnastettava tuotto on enemmän kuin 200 000 €, taseen loppusumma on vähintään yli 100 000 € tai tarkastettavan kohteen palveluksessa on työskennellyt keskimääräisesti katsoen vähintään yli kolme henkilöä. Samassa pykälässä todetaan myös, että sellainen yhteisö, joka on vasta aloittamassa toimintaansa, voi jättää tilintarkastajan valitsematta, ellei se ole rahoitus- ja arvopapereiden toimialalla vaikuttava yhteisö. Vastaavat yhteisöt ovat aina tilintarkastusvelvollisia.

Tilintarkastuslain (L 18.9.2015/1141) 4 luvun 3 §:n mukaisesti tilintarkastajan tulee noudattaa hyvää tilintarkastustapaa, kun hän suorittaa tilintarkastuslain mukaisia tehtäviä. Tilintarkastuslaki ei kuitenkaan sen tarkemmin täsmennä, mitä hyvällä tilintarkastustavalla tarkoitetaan. Patentti- ja rekisterihallitus (2019) määrittelee hyvän tilintarkastustavan alanharjoittajien huolellisena tilintarkastuskäytännön noudattamisena. Tomperi (2018, 21) lisää tähän, että osa hyvää tilintarkastustapaa on hyvä tilintarkastajatapa, jolla taas ohjataan tilintarkastajan toimintaa eettisesti lähestyen.

Hyvän tilintarkastajataavan noudattamiseen kuuluu noudattaa muun muassa riippumattomuus- ja salassapitovelvoitteita. Tilintarkastajan riippumattomuus- ja salassapitovelvoitteista on säädetty tilintarkastuslain (L 18.9.2015/1141) 4 luvun pykälissä 6 ja 8. Pykälän 6 mukaisesti tilintarkastajan tulee olla riippumaton tarkastettavasta yhtiöstä tarkastustoimeksiannon aikana. Hänellä ei esimerkiksi saa olla läheistä suhdetta sellaiseen henkilöön, joka on osa tarkastettavan kohteen johtoa tai sen palveluksessa. 8 §:n mukaisesti tilintarkastaja ei saa ilmaista tarkastustoimeksiannon ulkopuoliselle henkilölle suorittamansa tarkastustoimeksiannon aikana havaitsemaansa seikkaa. Tähän on kuitenkin muutamia poikkeuksia: esimerkiksi sellaisessa tilanteessa, jossa tuomioistuin on oikeutettu saamaan seikan tietoonsa, saa tilintarkastaja poiketa salassapitovelvollisuudesta.

4.3 ISA-standardit

ISA-standardit on laadittu ohjeistamaan tilinpäätöksen tarkastusta (IFAC & Suomen Tilintarkastajat ry 2018, 333). ISA-standardien avulla tilintarkastajien toimintaa ohjataan ja yhdenmukaistetaan kansainvälisellä tasolla alan helpompaa tarkastelua ja arviointia varten. Koska tilintarkastuksen perimmäisenä tarkoituksena on saada varmuus siitä, ovatko tarkastettavan tilinpäätöksen erät esitetty oikein ja säännösten mukaisesti, on tätä tarkoitusta varten noudatettavien ISA-standardien mukaisesti tehty tilintarkastus keino varmistua tilinpäätöksen oikeellisuudesta (Halonen & Steiner 2010, 13). Eräiden tämän opinnäytetyön kannalta merkittävien tilintarkastusstandardien sisältöä avataan myöhemmin tässä osiossa.

Tilintarkastuslain (L 18.9.2015/1141) 3 luvun 3 §:n ensimmäisessä momentissa todetaan, että tilintarkastajan tulee suorittamassaan tilintarkastustyössä soveltaa kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja. Saman pykälän toisessa momentissa todetaan, että kansainväliset ISA-standardit ovat sovellettavissa tarkastettaessa sellaisia pienyrityksiä, joita koskevat kirjanpitolain 1 luvun 4 a §:n säännökset. Momentissa myös todetaan, että ISA-standardien soveltamisessa on noudatettava 4 luvun 3 §:ssä kuvattua hyvää tilintarkastustapaa.

4.3.1 ISA 200, ISA 315, ISA 320 ja ISA 450

Tämän tutkimuksen kannalta olennaisimmat tilintarkastusstandardit ovat ISA 200, ISA 315, ISA 320, ISA 450 sekä ISA 500 ja ISA 501. Neljän ensiksi luetellun tilintarkastusstandardin avulla avataan ISA-standardien ja tilintarkastusevidenssin sekä virheellisyyden, olennaisuuden ja kannanottojen merkitystä tilintarkastuksessa. Kaksi viimeksi lueteltua standardia keskittyvät tarkemmin itse tilintarkastusevidenssiin sekä sen hankkimiseen muun muassa vaihto-omaisuuseriä tarkastettaessa. Neljästä ensimmäiseksi luetellusta standardista kerrotaan seuraavassa kappaleessa yhdessä ja kahdesta viimeisimmästä standardista on kummastakin oma kappaleensa, sillä tämän opinnäytetyön painopiste on kyseisten kahden tilintarkastusstandardin tavoitteiden ja vaatimusten täyttymisessä etäyhteyksin inventaariin osallistumisessa.

ISA 200 -standardin avulla määritetään yleisesti koko tilintarkastustoimeksiannon tarkoitus ja sen tavoitteet. (IFAC & Suomen Tilintarkastajat ry 2018, 332). Kyseinen standardi määrittelee tilintarkastuksen lisäksi myös itse tilintarkastajan tavoitteet, joita kohti hänen tulee pyrkiä tarkastustyötä tehdessään. Standardin kappaleessa 13b määritellään myös, mitä on tilintarkastamisen kannalta ehdottoman tärkeä tilintarkastusevidenssi. Standardin mukaisesti tilintarkastusevidenssillä tarkoitetaan informaatiota, jota hyödyntämällä tilintarkastaja laatii suorittamansa tarkastustyön perusteella johtopäätöksiä, joista taas koostuu hänen antamansa lausunto (IFAC & Suomen Tilintarkastajat ry 2018, 335).

ISA 200 -standardin mukaisesti tilintarkastajan on tekemänsä tarkastustyön avulla hankittava varmuus siitä, esiintyykö tarkastettavassa tilinpäätöksessä olennaista virheellisyttä (IFAC & Suomen Tilintarkastajat ry 2018, 332–333). On kuitenkin hyvä huomata, että yksiselitteisen, täydellisen varmuuden antavaa tarkastusta ei ole mahdollista toteuttaa. Tästä johtuen tilintarkastajan odotetaan toteuttavan tarkastustoimia siten, että hän saa muodostettua kohtuullisen käsityksen mahdollisista virheellisyyksistä. (Tomperi 2018, 11.) Kohtuullisen varmuuden hankkiminen mahdollisista olennaisista virheellisyyksistä tilinpäätöksessä on myös yksi ISA 200 -standardin mukaisista yleisistä tilintarkastajaa koskevista tavoitteista. (IFAC & Suomen Tilintarkastajat ry 2018, 334).

Mikäli tilinpäätökseen sisältyy olennaista virheellisyttä, ei se tällöin täytä kirjanpitolain vaatimuksia. Kirjanpitolain 3 luvun 2 §:n mukaisesti tilinpäätöksen antaman kuvan taloudellisesta tilanteesta sekä tuloksesta on oltava oikea ja riittävä (L 30.12.1997/1336). Tällainen kuva esitetään taseen, tuloslaskelman sekä tilinpäätöksen liitetietojen avulla.

Rajan vetäminen olennaisen ja epäolennaisen virheen välille voi tietyissä tapauksissa olla haastavaa, mutta tilintarkastajan on käytettävä ammatillista harkintakykyä ja skeptisyyttä arvioidessaan ja laskiessaan olennaisuutta. Virheellisyys on olennainen silloin, kun sillä on vaikutusta johonkin taloudelliseen päätökseen (IFAC & Suomen Tilintarkastajat ry 2018, 603). Mikäli esimerkiksi pienyrityksellä esiintyy tilinpäätöksessä taseessa sellainen virhe, että sen vapaa oma pääoma esitetään 100 000 € suurempana kuin se oikeasti onkaan, voi tästä virheestä johtuen yhtiön hallitus esittää yhtiökokoukselle jaettavan osinkoja enemmän kuin mitä se oikeasti voisi jakaa. Tällöin virheellisyys on ollut olennainen, sillä osingonjako on perustettu virheelliseen tietoon vapaan oman pääoman suuruudesta.

Tilintarkastusstandardissa ISA 315 todetaan, että tilintarkastaja käyttää kannanottoja arvioidakseen tilinpäätöksessä mahdollisesti esiintyviä virheellisyyksiä (IFAC & Suomen Tilintarkastajat ry 2018, 582). Niiden mukaan kannanotoilla tarkoitetaan väittämiä, joita yrityksen johto esittää silloin, kun tilinpäätös on laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.

ISA 315 -standardin mukaisia kannanottoja on olemassa kymmenen. Kannanottoja ovat tapahtuminen, täydellisyys, katko, oikeellisuus, luokittelu, esittämistapa, olemassaolo, oikeudet ja velvoitteet, arvostus sekä kohdistus. Tapahtumisella tarkoitetaan sitä, että tilikauden aikaiset liiketapahtumat ovat oikeasti toteutuneet ja ne kuuluvat yritykselle. Täydellisyyden avulla otetaan kantaa siihen, että kaikki tapahtumat, jotka kirjataan, olisikin pitänyt kirjata kaikkine tietoineen. Katkon avulla saadaan varmistus siitä, että kirjatut liiketapahtumat ovat kirjattuina asianmukaiselle tilikaudelle. Oikeellisuudella otetaan kantaa siihen, että kaikkiin kirjattuihin liiketapahtumiin liittyvät tiedot ovat kirjattuina juuri niin kuin niiden pitääkin olla, sekä tapahtumiin liittyvät tiedot ovat tilinpäätöksessä esitettyinä juuri niin, miten niiden kuuluukin olla. (IFAC & Suomen Tilintarkastajat ry 2018, 582–583.)

Luokittelun avulla todetaan, että kaikki tapahtumat ovat kirjattuina asianmukaisille tileilleen. Esittämistapa-kannanotolla tarkoitetaan sitä, että kaikki tapahtumat ovat esitettyinä asianmukaisesti. Oikeudet ja velvoitteet kannanottotasolla tarkoittaa sitä, että yrityksellä on hallintavalta sen varoihin ja velvoite sen velkoihin. Kannanotoilla arvostus sekä kohdistaminen pyritään todentamaan, että tapahtumien suuruudet ovat oikeassa arvossaan, sekä mahdolliset oikaisut ovat kohdistettuna oikein. (IFAC & Suomen Tilintarkastajat ry 2018, 582–583.)

Kannanotot jaetaan standardin mukaisesti kahteen eri ryhmään siitä riippuen, ottaako tilintarkastaja kantaa tilikauden aikaisiin liiketapahtumiin, vai tilikauden lopun saldoihin. Mikäli tilintarkastaja ottaa kantaa tilikauden aikaisiin liiketapahtumiin, kannanottoja ovat tapahtuminen, täydellisyys, katko, oikeellisuus, luokittelu sekä esittämistapa. Mikäli kantaa otetaan tilikauden lopun saldoihin, kannanottoina toimivat olemassaolo, oikeudet ja velvoitteet, oikeellisuus, arvostus sekä kohdistaminen, täydellisyys, luokittelu ja esittämistapa. (IFAC & Suomen Tilintarkastajat ry 2018, 582–583.)

ISA 315 -standardin myötä tilintarkastaja on veloitettu tunnistamaan mahdolliset tilinpäätöksessä esiintyvät olennaiset virheellisydet, sekä arvioimaan mahdollisten virheellisyyksien laajuutta ja olennaisuutta kannanottotasolla sen perusteella, millaisen käsityksen hän on muodostanut tarkastuksen kohteena olevasta yhtiöstä ja tämän toiminnasta suorittamansa tarkastustoimeksiannon aikana (IFAC & Suomen Tilintarkastajat ry 2018, 543–544). Standardin kuudes kappale velvoittaa tilintarkastajan esimerkiksi analyttisiin toimenpiteisiin sekä johdolle kohdistettaviin tiedusteluihin, jotta hän voi arvioida toiminnassa mahdollisesti esiintyvää virheellisyyttä.

Koska olennainen virheellisyys on vaikutukseltaan sellainen, jolla voi olla tietyissä olosuhteissa ikäviäkin seurauksia, on myös olennaisuuden määrittämistä varten laadittu oma standardinsa. Tilintarkastaja on ISA 320 -standardin mukaisesti veloitettu määrittämään olennaisuusrajat siten, että ne eivät yksinään tai yhdessä muodosta harhaanjohtavan tai virheellisen tiedon riskiä. Standardi velvoittaa olennaisuusrajojen arviointiin ja tarkkailuun myös sen jälkeen, kun olennaisuusrajat ovat jo ensimmäistä kertaa laaditut. (IFAC & Suomen Tilintarkastajat ry 2018, 601, 606.)

Tarkastusta suorittaessaan tilintarkastajan on jatkuvasti oltava tarkkana mahdollisten virheellisyyksien varalta. Mikäli tilintarkastaja havaitsee virheellisyyttä suorittamiensa tarkastustoimenpiteiden aikana, on hänen arvioitava, onko sillä olennaista vaikutusta tarkastettavan kirjanpidon ja tilinpäätöksen esille tuoman informaation kannalta. Tämä on ISA 450 -standardin tavoitteena (IFAC & Suomen Tilintarkastajat ry 2018, 658.) Standardin viides kappale velvoittaa tilintarkastajan kokoamaan yhteen kaikki virheellisyydet, jotka ovat vähääkään olennaisia.

4.3.2 ISA 500 - tilintarkastusevidenssi

Tilintarkastuksen laatuun, kattavuuteen ja täydellisyyteen vaikuttaa vahvasti tilintarkastajan keräämä tilintarkastusevidenssi. ISA 500 -standardin mukaan tilintarkastajan velvollisuutena on suunnitella ja toteuttaa työtään niin, että hän saa kerättyä tarpeellisen määrän evidenssiä, jotta hän voi muodostaa johtopäätöksiä tarkastustyön aikana ilmenneistä havainnoista antamaansa lausuntoa varten (IFAC & Suomen Tilintarkastajat ry 2018, 671). Mitä enemmän evidenssiä kerätään, sitä tarkempia johtopäätöksiä tilintarkastuksen

kohteesta voidaan antaa. Esimerkiksi yrityksen tilikauden aikaiset tositteet ja hallinnon pöytäkirjat ovat tilintarkastusevidenssejä. Halonen ja Steiner (2010, 82) toteavat, että tilintarkastusevidenssiä kerätään kumulatiivisesti, eli kerryttävästi aiemmin hankitun evidenssin päälle, ja sen kerääminen ja tarkastelu on merkittävää työn luonteessa.

ISA 500 -standardin mukaisesti tilintarkastajan hankkiman tiedon on oltava relevanttia ja luotettavaa (IFAC & Suomen Tilintarkastajat ry 2018, 672). Relevanttina tietona voidaan pitää esimerkiksi tarkastettavan tilikauden aikaisia myyntitositteita, sillä juuri esimerkkinä mainituista tositteista koostuu yhtiön kyseisen tilikauden liikevaihto, jolloin ne eivät lähtökohtaisesti voi olla irrelevantteja. Myös asiakirjamainen päätös suuresta investoinnista tilikauden aikana, tai sitä edeltäneellä tilikaudella, on relevanttia. Kyseisen standardin kappaleessa A27 kuvataan tarkemmin evidenssin relevanttiutta. Relevantiksi tiedoksi kuvataan sellaista tietoa, jolla on vaikutusta tietyn tarkastettavan seikan kannanottoon tai seikasta annettavaan johtopäätökseen (IFAC & Suomen Tilintarkastajat ry 2018, 678). Rajan vetäminen relevantin ja irrelevantin välille on tapauskohtaista, jonka takia tilintarkastajan on hyvä harjoittaa ammatillista harkintaa ja tarkoituksenmukaisuuspohdintaa, kun hän kerää kyseisen standardin edellyttämää evidenssiä.

4.3.3 ISA 501 – erityisesti huomioon otettavia seikkoja tiettyjä eriä tarkastettaessa

ISA 501 -standardi, kuten jo aiemmin käsitelty ISA 500, on luotu ohjaamaan tilintarkastajaa riittävän tilintarkastusevidenssin sekä relevantin tiedon hankkimista varten. Siinä missä ISA 500 keskittyy yleisluonteisemmin kertomaan evidenssistä, sen keräämisestä ja tiedon oleellisuudesta, keskittyy ISA 501 enemmän tiettyihin erikoistapauksiin, jotka ovat osa tilintarkastusta. Yksi näistä erikoistapauksista on riittävän tilintarkastusevidenssin hankkiminen vaihto-omaisuudesta.

ISA 501.4 -kappaleen mukaisesti tilintarkastajan on hankittava riittävä määrä tilintarkastusevidenssiä vaihto-omaisuudesta, mikäli erä on olennainen tilintarkastuksen kannalta. Standardi velvoittaa tilintarkastajan läsnäoloa fyysisesti toteutettavassa inventoinnissa, ellei siitä esimerkiksi aiheudu uhkaa tai vaaraa tilintarkastajan terveydelle.

(IFAC & Suomen Tilintarkastajat ry 2018, 689.) Ajankohtaisena esimerkkinä terveyttä uhkaavasta tilasta mainittakoon covid-19-pandemia, joka hyvin pitkälti on rajoittanut kaikenlaista useamman ihmisen samassa paikassa toimimista niin alalla kuin alalla, myös siis tilintarkastuksen alalla.

Patentti- ja rekisterihallitus (2020b) antaa kaksi hyvää esimerkkiä siitä, miten tilintarkastaja voi kerätä riittävästi tilintarkastusevidenssiä vaihto-omaisuudesta. Nämä tavat suorittaa tarkastuslaskelmia ovat joko tarkastella kaikista arvokkaimpia nimikkeitä, jolloin olennaisuusrajan ylittäminen käy nopeasti, tai vaihtoehtoisesti tarkastuslaskelmia voidaan kohdistaa vähemmän arvokkaille nimikkeille siten, että niiden arvo yhdessä ylittää määritetyt olennaisuusrajat. Kummallakin tarkastustavalla on omat hyvät ja huonot puolensa. Mikäli tarkastusta toteuttaa ensimmäisen tarkastustavan mukaisesti, ei tarkastukseen tarvitse sisällyttää yhtä montaa nimikettä kuin toisen esimerkin mukaisesti tarkastettaessa. Toisen esimerkin avulla taas tilintarkastaja saa nimiketasolla laajemman käsityksen vaihto-omaisuudesta, joka taas sekin on tärkeää. ISA 501 -standardin kappaleessa A6 todetaankin, että tilintarkastajalle on hyötyä vaihto-omaisuuden yksityiskohtaisesta tarkastamisesta esimerkiksi esitetyn olemassaolon varmentumisessa ja mahdollisten vahingoittuneiden nimikkeiden tunnistamisessa (IFAC & Suomen Tilintarkastajat ry 2018, 694).

Tilintarkastaja voi myös laatia laskelmiaan siten, että hän tarkastaa, ovatko inventoidut nimikkeet siinä kunnossa ja sen arvoisia, mitä niiden esitetään olevan. Tällaiset laskelmat ovat niin kutsuttuja lattialta listalle -laskelmia. Vaihtoehtoisesti tilintarkastaja voi myös laatia listalta lattialle -laskelmia, joiden avulla tarkastetaan, vastaavatko inventoitavat tuotteet sitä odotusarvohintaa, joka niille voidaan asettaa. (Laitinen 2021.)

Vaihto-omaisuudesta on mahdollisuutta saada tilintarkastusevidenssiä myös inventaarin ja tilikauden päättymisen jälkeenkin. Standardin kappaleessa A13 mainitaan, että esimerkiksi tarkastelemalla inventaarin jälkeisiä myyntitapahtumia voidaan saada evidenssiä tilinpäätöshetken vaihto-omaisuuden tilasta (IFAC & Suomen Tilintarkastajat ry 2018, 695). Tilintarkastaja voi edellä kuvatulla tavalla hankkia varmuutta esimerkiksi sellaisesta nimikkeestä, josta hän ei ole erikseen laatinut tarkastuslaskelmia osallistuessaan inventaariin.

ISA 501.5 -kappaleessa todetaan, että mikäli inventaari tapahtuu jonakin muuna päivänä kuin itse tilinpäätöspäivänä, on tilintarkastajan tällöin hankittava tilintarkastusevidenssiä siitä, että inventaaripäivän ja tilinpäätöspäivän mahdollisesti eriävät tiedot ovat suhteessa toisiinsa (IFAC & Suomen Tilintarkastajat ry 2018, 690). Toimia, joilla tilintarkastaja hankkii evidenssiä inventaaripäivän ja tilinpäätöspäivän välisistä tapahtumista kutsutaan tilintarkastusalalla siltatoimenpiteiksi. Siltatoimenpide voi esimerkiksi olla edellä mainittujen päivien välisten myynti- ja ostotositteiden tarkastelua. (Laitinen 2021.)

Halonen ja Steiner (2010, 364) kirjoittavat, että inventaaria suorittavan yhtiön johdon tulee laatia selkeät toimintamallit, joita noudattamalla yritys inventoi vaihto-omaisuutensa. Voi kuitenkin olla niin, että esimerkiksi henkilöstömääriltään pienissä mikro- ja pienyrityksissä henkilöstö koostuu ainoastaan yrityksen omistajista. Tämä voi aiheuttaa ongelman erillisten toimintamallien laatimisen suhteen, sillä yrityksen johto ei välttämättä koe tarpeelliseksi laatia ohjeita itselleen, joita se itse noudattaisi, vaan inventointia tehdään improvisoimalla. Näin voi käydä etenkin silloin, kun yrityksessä on suoritettu ensimmäinen inventaari, eikä inventaaria tekevälle henkilölle ole silloin mainittu erillisistä ohjeista, jotka tilintarkastajan myös tulisi tarkastaa saadakseen paremman käsityksen inventaarimenetelmistä ja -tavoista.

Inventaariin osallistuminen on tehokas keino saada riittävää tilintarkastusevidenssiä, sillä silloin tilintarkastaja näkee henkilökohtaisesti, mistä yrityksen ilmoittamat luvut ja muut vaihto-omaisuuteen liittyvät tiedot koostuvat. Osallistumalla inventaariin tilintarkastaja voi tehdä samaan aikaan sekä analyttistä tarkastusta että testata inventaariin ja vaihto-omaisuuteen liittyviä kontrolleja, jonka johdosta se toimii eräänlaisena hybriditarkastustapana (Laine 2021a).

Tilintarkastusalalla esiintyy paljon sääntelyä, jotta alan tavoitteet voidaan saavuttaa. Sääntelyä tulee niin kansainväliseltä tasolta, esimerkiksi ISA-standardien muodossa, kuin kansalliseltakin tasolta, esimerkiksi tilintarkastuslain ja tilintarkastuslautakunnan lausuntojen kautta. Alan sääntelyn tarvitsee olla monipuolista, jotta tilintarkastajat tulevat ottaneeksi kaiken oleellisen huomioon tarkastustoimeksiantoja suorittaessaan.

ISA-standardit määrittävät, millaisia asioita tilintarkastajien tulee ottaa huomioon ja noudattaa suorittamiensa tilintarkastustoimeksiantojen aikana. Esimerkiksi tässä osiossa

esiteltyjen ISA-standardien avulla tilintarkastajat ovat veloitettuja keräämään tilintarkastusevidenssiä ottaakseen kantaa tilinpäätöksessä esitettyihin lukuihin, sekä jatkuvasti arvioimaan ja tarkastelemaan tarkastettavissa tilinpäätöksissä mahdollisesti esiintyvää virheellisyyttä ja määrittämään, missä vaiheessa virheellisyys on olennaista. Olennaisen virheellisyyden esiintyessä tilintarkastajan on mukautettava antamaansa lausuntoa ja tilintarkastuskertomusta virheellisyyden mukaisesti.

ISA-standardit myös velvoittavat tilintarkastajaa hankkimaan riittävästi tilintarkastusevidenssiä, jotta tämä voi muodostaa johtopäätöksiä. Johtopäätöksien avulla tilintarkastaja kokoaa eräkohtaisesti yhteen suorittamansa tarkastuksen aikana nousseet havainnot ja toteaa, millaisen käsityksen hän on saanut tarkastettavasta erästä kokonaistasolla. Tilintarkastusevidenssiä kerätään kaikista olennaiseksi määritellyistä eristä, joihin vaihto-omaisuus usein kuuluu. Vaihto-omaisuuden luonteen takia erä on sisällytetty osaksi tilintarkastusstandardia ISA 501, joka koskee erikoisemmin tarkastettavia eriä.

5 VAIHTO-OMAIUUUS

5.1 Määritelmä

Kirjanpitolain (L 30.12.1997/1336) 4 luvun 4 §:n mukaan vaihto-omaisuudella tarkoitetaan hyödykkeitä, jotka joko jalostettuina tai sellaisinaan ovat tarkoitettu kulutuskäyttöön tai eteenpäin luovutettaviksi. Vaihto-omaisuus jaetaan muun muassa raaka-aineisiin, vaiheessa oleviin tuotteisiin sekä valmistuneisiin tuotteisiin (Tilastokeskus, [viitattu 9.8.2021]). Vaihto-omaisuus on tyypillisesti kirjanpidon kannalta niin olennainen, että on tärkeää, että se saadaan esitettyä tilinpäätöksessä oikein. Vaihto-omaisuus on usein yksi tärkeimmistä tarkastettavista eristä tilintarkastuksessa (Halonen & Steiner 2010, 347).

5.2 Arvostus

Kirjanpitolain (L 30.12.1997/1336) 5 luvun 6 §:n ensimmäisen momentin mukaisesti vaihto-omaisuuden hankintameno tulee aktivoida taseeseen tilikauden tullessa päätökseensä. Lain 4 luvun 5 §:n ensimmäisen momentin mukaan hankintamenolla tarkoitetaan välitöntä menoa, joka syntyy, kun hyödyke hankitaan tai valmistetaan. Lain 5 luvun 2 §:n mukaisesti vaihtuvat vastaavat kirjataan taseeseen hankintamenoa suuruusina, paitsi jos tilinpäätöspäivänä niiden hankintameno on alempi kuin vastaavasti hankintahetkellä. Tällöin ne alaskirjataan alemman arvon mukaisiksi, ja mahdollinen erotus tulee kirjata tuloslaskelmalle oikealle kohdalleen.

Koska alimman arvon periaatetta on noudatettava, on tilinpäätöshetkellä arvostus tehtävä sen mukaisesti, miten hyödykekohtaisesti saadaan alin mahdollinen arvostus aikaiseksi. Mikäli yritys myy esimerkiksi vain yhdenlaista sohvaa, jonka hankintameno on ollut 200 €, tilinpäätöshetken jälleenhankintameno on 300 € ja sen myyntihinta on 400 €, on sohva arvostettava 200 €:n arvoiseksi varastossa.

Halonen ja Steiner (2010, 347) kirjoittavat, että tietyissä tilanteissa vaihto-omaisuuden arvostuksen määrittely voi olla haasteellista. Tästä he mainitsevat esimerkin, jonka mukaisesti vaihto-omaisuuden epäkuranttiuden, eli tavaran arvoa laskevan laadunheikennyksen, mahdollisuus aiheuttaa arvostuksen arvioinnissa haasteita. He

toteavat, että tietyille toimialoille on tyypillistä se, että tuotteiden muuttuminen epäkurantiksi tapahtuu nopeastikin. Esimerkiksi teknologian jälleenmyyntialalla nimikkeet voivat herkästi menettää arvoaan, kun uusia laitteita julkaistaan myytäväksi ympäri vuoden, ja tyypillisesti uudempi laite on edeltäjänsä parempi ja arvokkaampi.

5.3 Vaihto-omaisuus tilintarkastuksessa

Kuten aiemmin on jo mainittu, on tilinpäätöksen annettava kirjanpitovelvollisen toiminnasta ja tuloksesta riittävä ja oikea kuva. Vaihto-omaisuudelle ominaisesta tilinpäätösarvon väärinesittämiskäsitteistä johtuen virheellisesti esitetyllä vaihto-omaisuuserällä voi olla olennaista vaikutusta esitettyyn tilikauden tulokseen (Tomperi 2018, 90–91). Tomperi myös toteaa (s. 90), että tästä johtuen tilintarkastajan tulisi pyrkiä tarkastamaan kyseinen tase-erä huolellisesti; vaihto-omaisuus kun usein voi olla sen verran suuri, että se muodostaa ison osan taseen loppusummasta.

Vaihto-omaisuuden arvostuksesta varmistuminen on tärkeää erän oikein esittämisen kannalta (Laitinen 2021). Tästä johtuen tilintarkastajan on hankittava riittävästi tilintarkastusevidenssiä oikeasta ja asianmukaisesta arvostuksesta. Laitinen myös toteaa, että arvostukseen voi sisältyä haasteita vaihto-omaisuuden luonteesta riippuen. Esimerkiksi eläimet voivat välillä olla hankalia arvostettavia ja arvostuksen arvioinnin kohteita.

Jo aiemmin avatun ISA 501 -tilintarkastusstandardin mukaan vaihto-omaisuuden tarkastamiseen on olemassa erilaisia tarkastustoimenpiteitä, joita soveltaa erän tarkastuksessa. Tärkein tarkastustoimenpide on inventaariin osallistuminen, jossa tilintarkastaja näkee, miten prosessi toteutetaan. Tällaista toisten tekemisen seuraamista ja tarkastelua kutsutaan havainnoinniksi, jonka avulla tilintarkastaja saa evidenssiä prosessin kattavuudesta (Halonen & Steiner 2010, 94). He kirjoittavat, että havainnointi itsessään ei kuitenkaan vielä riitä, vaan tilintarkastajan on suoritettava myös muita tarkastustoimenpiteitä havainnoinnista saatavan evidenssin tueksi.

Muita tarkastustoimenpiteitä, joita tilintarkastaja voi hyödyntää vaihto-omaisuuden tarkastuksen suhteen ovat esimerkiksi uudelleenlaskenta sekä aineiston yksityiskohtainen tarkastus. Uudelleenlaskennassa tilintarkastaja suorittaa tarkastuslaskelmia sähköisessä

formaatissa laaditun inventaarilistan paikkansa pitävyyden varmistamiseksi (Halonen & Steiner 2010, 95). Esimerkiksi inventaarilistojen yhteen- ja kertolaskujen tarkastaminen on uudelleenlaskentaa.

Yksityiskohtaisella tarkastuksella voidaan tarkoittaa vaihto-omaisuuden tarkastamisen suhteen esimerkiksi sitä, että tilintarkastaja selvittää inventaarilistaan merkityn nimikkeen varastoarvon vertaamalla sitä ostotositteesta ilmenevään ostohintaan. Tällöin hän saa evidenssiä siitä, millä hintatasolla nimikettä on varastoon hankittu (Halonen & Steiner 2010, 405). Voi kuitenkin käydä niin, että ostotositteella ilmoitettu hinta ei vastaa sitä varastoarvoa, jonka yritys on sille määrittänyt. ISA 330 -standardin kappaleessa A15 todetaan, että mikäli tilintarkastaja arvioi erään sisältyvän olennaisen virheellisuuden riskiä, voi hän vastata tähän kasvattamalla otoskokoja (IFAC & Suomen Tilintarkastajat ry 2018, 618). Otoskokoja kasvattamalla tarkastusta laajennetaan, jonka johdosta voidaan havaita myös muitakin mahdollisesti esiintyviä virheellisyyksiä. Otoksoon kasvattaminen on hyvä tarkastuksen laajentamistoimenpide silloin, kun halutaan saada selville, onko havaittu poikkeama tai virheellisyys kertaluonteinen vai enemmänkin systemaattinen.

Kuten muussakin tarkastustyössä, myös vaihto-omaisuuden tarkastuksessa tulee tilanteita, jolloin tilintarkastajan on hyvä käydä keskustelua tarkastuksen kohteena olevan yhtiön johdon kanssa (Laine 2021b, 44–45). Myös muiden tarkastusosa-alueiden tavoin vaihto-omaisuudesta on kerättävä riittävä määrä tilintarkastusevidenssiä. Tätä varten on laadittu jo aiemmin avattu ISA 501 -standardi, jossa käsitellään evidenssin keräämistä muun muassa vaihto-omaisuudesta.

5.4 Kannanotot vaihto-omaisuuden tarkastuksessa

Vaihto-omaisuuden tarkastamisen suhteen kannanottotasoinen tarkastus toimii samalla tavalla kuin muissakin tarkastettavissa erissä. Vaihto-omaisuuden tarkastamiseen liittyviä kannanottoja ovat olemassaolo, oikeellisuus, arvostaminen ja kohdistaminen, oikeudet ja velvoitteet, luokittelu sekä täydellisyys.

Inventaariin osallistumalla tilintarkastaja voi saada varmuutta ja evidenssiä vaihto-omaisuuden olemassaolosta (Laitinen 2021). Olemassaoloa voidaan tarkastella myös

esimerkiksi siten, että tilintarkastaja tarkastaa, mitä kaikkia tapahtumia vaihto-omaisuustilille on kirjattu ja käy läpi niitä koskevat tositteet. Mikäli yritys myy esimerkiksi autoja, voi tilintarkastaja saada varmuuden vaihto-omaisuuden erän suuruudesta selaamalla läpi kauppakirjoja ja näkemällä, mitä nimikkeitä yrityksen varastossa on jäljellä tilinpäätöshetkellä.

Oikeellisuutta edellistä esimerkkiä hyödyntäen voidaan tarkastaa siten, että tilintarkastaja vertaa kirjanpitoon tehdyn tapahtuman lukuja kauppakirjan lukuihin. Mikäli esimerkiksi kirjatut hinnat, mahdolliset käsirahat ja arvonlisävero on kirjattu oikein, voi tilintarkastaja saada varmuuden siitä, että tapahtuma täyttää oikeellisuuden merkit.

Tase-erien puolella tarkastetaan myös erien arvostamista. Arvostuksessa vaihto-omaisuuden suhteen on tärkeää muistaa jo aiemminkin mainittu alimman arvon periaate, jonka mukaisesti se tulee arvostaa.

Tilintarkastajan tulee varmistua siitä, että yrityksen vaihto-omaisuuteen kirjatut nimikkeet todellakin kuuluvat yritykselle itselleen, eli yrityksellä on oikeus nimikkeisiin (Halonen & Steiner 2010, 405). Tästä tilintarkastaja voi saada varmuuden autojen ostotositteita tarkastaessaan esimerkiksi siten, että hän katsoo, kenen mainitaan olevan ostajana autokaupassa. Mikäli ostajaosapuolena toimii yritys itse, kuuluvat ne silloin yritykselle.

Autokauppaesimerkkiä jatkaen luokittelua voidaan tarkastella siten, että tilintarkastaja katsoo, mihin varastossa olevat, myytäväksi tarkoitetut autot on kirjattu. Mikäli kirjaukset on tehty vaihto-omaisuustilille tai -tileille, on ne silloin luokiteltu oikein. Mikäli ne taas esimerkiksi ovatkin tulleet kirjatuksi kalustotilille, on myyntiin tarkoitettujen autojen luokittelu silloin väärä.

Viimeisenä tarkasteltavana kannanottona on täydellisyys. Täydellisyydessä vaihto-omaisuuden suhteen tarkastetaan sitä, että kaikki vaihto-omaisuusnimikkeet ja niitä koskevat tapahtumat on kirjattu kokonaisuudessaan ja asianmukaisesti kirjanpitoon (Halonen & Steiner 2010, 358). Täydellisyyteen kannanottaminen voi tapauskohtaisesti muodostua haastavaksi. Tilintarkastajan voi olla vaikeaa varmistua kerätyn tilintarkastusevidenssin riittävydestä silloin, kun on arvioitava, onko kaikki erään kuuluvat tiedot varmasti tulleet huomattua.

Edellä kuvattuja kannanottoja voidaan tarkastella sekä yksittäisen tapahtuman tasolla että laajemman kokonaisuuden tasolla kontrollitestauksen muodossa. Vaihto-omaisuutta tulee usein tarkastettua myös muiden tarkastettavien erien tarkastuksen aikana, vaikei niitä tarkastetakaan ensisijaisesti vaihto-omaisuutta silmällä pitäen. (Halonen & Steiner 2010, 363.) Esimerkiksi tarkastettaessa tilikauden aikaisia ostoja voidaan usein havaita tapahtumia ja tositteita koskien sellaisten nimikkeiden hankintaa, jotka yrityksen toimialasta riippuen voidaan mieltää sen vaihto-omaisuudeksi. Edelleen autokauppaesimerkkiä hyödyntäen; ostotositteita tarkastettaessa havaitaan, että ostotapahtuma koskee uuden myytäväksi hankitun auton ostoa, jolloin voidaan saada käsitys siitä, että mikäli kyseistä autoa ei ole myyty tilikauden aikana, on se silloin todennäköisesti kirjattuna yrityksen vaihto-omaisuuteen tilikauden päättyessä. Olennaisuudesta ja valitusta tarkastustavasta riippuen voidaan myös tarkastaa, onko se varmasti kirjattu siten.

Laine (2021a) toteaa, että vaihto-omaisuuden suhteen tärkeimpiä kannanottoja ovat arvostus ja olemassaolo. Tämän takia on tärkeää, että tilintarkastaja hankkii riittävästi tilintarkastusevidenssiä, jotta hän aidosti ottaa kantaa edellä mainittuihin kannanottoihin. Olemassaolo on myös toinen tämän tutkimuksen kannalta tärkeimmistä kannanottoista, toisena tärkeimpänä kannanottona toimii täydellisyys.

5.5 Inventaariprosessi

Jotta vaihto-omaisuuden suuruus tilikauden päättyessä saadaan esitettyä mahdollisimman tarkasti, on siitä toteutettava inventaari. Inventaarissa yrityksen varastoissa olevat artikkelit lasketaan yhteen, josta saatuja tuloksia voidaan verrata jo mahdollisesti valmiiksi oleviin, automaattisesti taloushallintojärjestelmän laatimiin varastolistoihin (Halonen & Steiner 2010, 364). Kaikilla yrityksillä ei kuitenkaan välttämättä ole käytössä taloushallintojärjestelmiä, jolloin niiden täytyy varmistua siitä, että käsin tehty kirjanpito on ajan tasalla ja paikkansa pitävää. Käsin laaditussa kirjanpidossa voi esiintyä riskiä siitä, että inventaarin ja varastolistojen tiedot eivät täsmää keskenään, jolloin on tarpeen lähteä selvittämään, mistä esiintyvä poikkeama johtuu. Selvitys on tärkeää tehdä huolellisesti, ettei kirjanpitoon tarvitse tehdä varaston oikaisua, jolla korjataan kirjanpidossa esiintyvä tieto inventaarin tietoja vastaavaksi (Halonen & Steiner 2010, 346).

Mikäli tilintarkastaja havaitsee vaihto-omaisuuden inventoinnissa suorittamiensa tarkastuslaskelmien aikana eroavaisuuksia tai virheellisyyksiä, tulee hänen pohtia, miten asian suhteen edetä. Tällaisessa tilanteessa tilintarkastaja voi esimerkiksi hyödyntää jo aiemminkin mainittua otoskoon kasvattamista virheellisyyden tyyppin selvittääkseen. (Patentti- ja rekisterihallitus 2020b.)

Mikäli inventaarissa on hyödynnetty jonkin taloushallintojärjestelmän laatimia varastolistoja, tilintarkastajan on tarkastettava näiden listojen luotettavuus (Tomperi 2018, 91). Tomperi (s. 91) mainitsee, että esimerkiksi osallistamalla fyysisesti toteutettavaan inventaariin voi tilintarkastaja saada varmuuden inventointitulosten oikeellisuudesta. Tomperi (s. 91) myös toteaa, että mikäli inventaarilistat laaditaan tilaisuuden aikana, on tilintarkastajan tällöin voitava saada varmistaa listoja koskevat ohjeistukset ja laskettujen erien suuruus. Tämä on tärkeää siksi, että tilintarkastaja voi varmistua siitä, että listat laaditaan oikein ohjeiden mukaisesti.

Perimmäinen syy, minkä takia tilintarkastajan on osallistuttava fyysiseen inventaariin, on se, että tilinpäätöshetken varastotiedoista ei tyypillisesti ole mahdollista saada ulkopuolisen vahventamaa todistusluontoista tositetta, vaan inventaariluettelon laatii itse kirjanpitovelvollinen (Korkeamäki 2016, 76). Tästä voi aiheutua virheellisyyttä, joko tahattomasti tai tahallisesti.

6 ETÄINVENTAARIN TEKNOLOGIA

6.1 Videoyhteys ja -laitteet

Digilaitteiden ja etäyhteyksien avulla inventaariin osallistuminen eroaa tavanomaisesta inventaariin osallistumisesta siinä, että välimatkaa tilintarkastajan toimipisteen ja inventaaria suorittavan tahon välillä ei kateta fyysisesti matkaten, vaan se voidaan kattaa internet-yhteyden avulla esimerkiksi videopuhelun muodossa. Lisäksi myös havainnointitapa on hieman erilainen, sillä tilintarkastajalle välitetään kuvayhteyttä, jonka avulla hän seuraa inventaariprosessia. Videopuheluun voi osallistua muun muassa tietokoneen tai matkapuhelimen kautta sillä edellytyksellä, että tilintarkastajalla ja inventaarin toteuttajalla on käytössään yhteinen alusta, joka mahdollistaa videopuheluyhteyden heidän välilleen. Tällaisia alustoja voivat olla esimerkiksi FaceTime, Skype tai WhatsApp.

Etänä inventaariin voidaan osallistua myös automaatio- ja robottiteknologian kautta. Tehokkaan teknologian hyödyntämisen avulla tilintarkastaja voi myös säästää aikaa inventaariin osallistuessaan (Gross ym. 2020, 3). Kameravarusteinen droni on esimerkki automaatio- ja robottiteknologiasta, jota tilintarkastaja voi hyödyntää. Ohjattavan droonin avulla tilintarkastaja voi esimerkiksi tarkastella hänelle näytettäviä nimikkeitä eri kulmista ja eri etäisyyksien päästä, jolloin tilintarkastaja pystyy muodostamaan kokonaiskuvaa siitä, millaisessa kunnossa inventoitava vaihto-omaisuus on (PricewaterhouseCoopers, [viitattu 6.9.2021]).

Edellä kuvatulla tavalla tilintarkastaja voi kannanottotasolla varmistua vaihto-omaisuuden olemassaolosta. Lisäksi ohjaamansa droonin tai esimerkiksi matkapuhelimen avulla järjestetyn videopuhelun kautta tilintarkastaja näkee, kuinka monta kappaletta kutakin nimikettä varastossa on, jolloin saadaan evidenssiä täydellisyyden tarkastamista varten. Myös esimerkiksi arvostuksesta voidaan varmistua siten, että tilintarkastaja tarkastaa näkemänsä nimikkeen viimeisimpiä ostotositteita ja vertaa valitsemaansa tosittien hintatietoja inventaaria toteuttavan tahon arvostukseen.

6.2 Kvantunnistusteknologia

Tilintarkastaja voi myös hyödyntää erilaisten tietokoneohjelmien ja puhelinsovellusten tarjontaa suorittaessaan vaihto-omaisuuden arvostusta ja oikeellisuutta koskevia tarkastuslaskelmia. Hän voi hyödyntää erilaisia sovelluksia ja ohjelmia, joihin on sisäänrakennettu kuvantunnistustekniikkaa, jonka avulla kuvassa olevaa tietoa voidaan käsitellä. Esimerkiksi CountThings-niminen (CountThings, [viitattu 6.9.2021]) kuvantunnistustyökalu on mahdollista ladata muun muassa Windows-tietokoneelle tai iOS-älypuhelimelle.

Edellä mainittua työkalua tilintarkastaja voi hyödyntää esimerkiksi siten, että hän ottaa kuvakaappauksia hänelle näytetyistä nimikkeistä ja avaa ottamansa kuvat kyseisessä työkalussa tarkoitukseen soveltuvalla laskentapohjalla. Mikäli esimerkiksi tilintarkastaja suorittaa tarkastuslaskelmia metallilevyistä, joita voi olla yhdessä pinossa useampi sata, voi yksityiskohtainen metallilevyjen laskenta viedä paljonkin aikaa. Sen sijaan kuvantunnistustyökalu osaa nopeasti laskea, kuinka paljon levyjä kuvassa on. Huomionarvoista, tosin, tällaisessa tapauksessa on se, että kuvantunnistustyökalut eivät välttämättä pysty tunnistamaan kuvasta jotakin tiettyä kohtaa esimerkiksi huonon valaistuksen takia. Tästä johtuen työkalun laskennassa voi esiintyä virheellisyyttä siten, että kuvassa luetaan olevan joko enemmän tai vähemmän metallilevyjä kuin siinä oikeasti onkaan (Gross ym. 2020, 6).

Työkalun laskuissa mahdollisesti esiintyvä virheellisyys ei kuitenkaan automaattisesti tarkoita sitä, etteikö tilintarkastaja voisi tällaista teknologiaa hyödyntää. Tilintarkastaja voi esimerkiksi tehdä laskelmia, joilla hän määrittää, kuinka suuri poikkeavuus työkalun suorittamaan laskelmaan saa sisältyä ilman, että poikkeavuus muodostuu olennaiseksi. Tällainen laskelma on tehtävä nimikekohtaisesti jokaisesta tarkastuslaskelmaan valitusta nimikkeestä, etteivät erikseen esiintyvät poikkeamat muodostu yhdessä olennaiseksi.

7 TUTKIMUSMENETELMÄT

7.1 Tutkimuksen tyyppi

Tämä tutkimus on luonteeltaan kvalitatiivinen, eli laadullinen tutkimus. Laadullisella tutkimuksella tarkoitetaan tutkimusta, joka ei keskity lukuihin tai ilmiöiden yleisyyksiin, vaan sen sijaan sen avulla pyritään esimerkiksi kuvaamaan tai selvittämään jotakin tiettyä ilmiötä (Kananen 2017, 35). Koska tässä tutkimuksessa ei keskitytä tutkimaan etäyhteyksien ja digilaitteiden käytön yleisyyttä, vaan niiden käyttöä itsessään, kvalitatiiviset tutkimustavat ovat kvantitatiivisia, eli määrällisiä, tutkimustapoja sopivimmat. Kananen (s. 36) toteaaakin, että laadullisen tutkimuksen avulla saadaan käsitystä yksittäisistä tapauksista tai ilmiöistä, kun taas määrällisen tutkimuksen avulla tarkastellaan tapauksien tai ilmiöiden joukkoa.

7.2 Tutkimusaineiston keruumenetelmät

Kananen (2017, 38) kirjoittaa, että tutkimusta varten on määritettävä tutkimusotteet, joiden avulla tutkimusta lähdetään tekemään. Tutkimusote on eräänlainen yläkäsite, joka koostuu tutkimusongelmasta ja tutkimusmenetelmistä, joiden avulla hankitaan tietoa tutkittavasta ilmiöstä. Tässä kyseisessä tutkimuksessa tutkimusongelmana on määrittää ja selvittää, voiko tilintarkastaja käyttää etäyhteyksiä ja digilaitteita, kuten esimerkiksi älypuhelinta, inventaariin osallistumisessa tilintarkastusstandardien ISA 500 ja ISA 501 vaatimusten mukaisesti. Edellä mainittujen standardien sisältöä on avattu edellisessä osiossa tarkemmin.

Tutkimuksen tekemistä varten on määritettävä, millaista aineistoa, ja miten sitä varten kerätään. Kerättävä aineisto voidaan jakaa luonteeltaan joko primääriseen tai sekundääriseen aineistoon (Kananen 2017, 120). Primäärisellä aineistolla tarkoitetaan kaikkea sellaista aineistoa, jota kerätään juuri kyseistä tutkimusta varten, kuten esimerkiksi tutkittavasta ilmiöstä saadut havainnot tai ilmiötä koskevat haastattelut. Sekundäärisellä aineistolla taas puolestaan tarkoitetaan dokumentteja, jotka ovat jo olleet jossakin valmiissa muodossa aineistonkeruuta varten tutkimuksen tekohetkellä. Esimerkiksi kirjat ja aikaisemmat tutkimukset ovat dokumentteja. (Kananen 2017, 120–121.) Tässä opinnäytetyössä sekundääriaineistoa hyödyntämällä tutkimukselle on rakennettu

teoreettinen viitekehys, jolla on taustoitettu ja perusteltu tämän tutkimuksen tutkimusongelmaa ja tutkimuskysymyksiä. Sekundäärisistä aineistoista tässä tutkimuksessa on hyödynnetty esimerkiksi aiemmin kirjoitettuja kirjoja, tutkimuksia ja verkkosivuja.

Tämä tutkimus on luonteeltaan etnografinen tutkimus. Etnografisessa tutkimuksessa aineistoa kerätään tapauskohtaisesti vaihtelevin menetelmin tutkittavien kohteiden omassa ympäristössä (Kallinen & Kinnunen, [viitattu 5.10.2021]). Tässä tutkimuksessa tutkimuskysymyksiin vastaamiseksi ja tutkimusongelman ratkaisemiseksi kerätään tietoa ja aineistoa käytännössä havainnoimalla. Havainnointi on toinen tässä tutkimuksessa hyödynnettävistä primäärisistä aineistomuodoista. Tiedon ja aineiston keräämistä varten opinnäytetyön tekijä osallistuu yhdessä opinnäytetyön toimeksiantajan kanssa älypuhelimien välityksellä kahteen inventaariin etänä. Osallistumisen aikana havainnoidaan etäyhteyksin osallistumisen toimivuutta ja sitä, miten edellä kuvatulla tavalla inventaariin osallistuminen noudattaa ISA 500- ja ISA 501 -tilintarkastusstandardien vaatimuksia ja tavoitteita. Havainnointia tehdään, jotta tutkimuskysymyksiin saadaan vastauksia, joiden perusteella tämän opinnäytetyön tutkimusongelmaan saadaan ratkaisu.

Kananen (2017, 83) kirjoittaa, että havainnointia voi käyttää muun muassa silloin, kun tutkimuksen kohteena olevasta ilmiöstä ei ole vielä aiemmin kerätty sen vertaa tietoa, että sen pohjalta voisi muodostaa esimerkiksi teemakeskusteluja. Kirjailija myös lisää, että havainnoinnin käyttäminen aineistonkeruumenetelmänä vaatii sen, että tutkimuksen kohteena oleva ilmiö todellakin on havainnoitavissa. Koska tämän tutkimuksen kohteena oleva ilmiö on vielä suhteellisen uusi, on havainnointi hyvä tapa aineiston keräämiseen. Tutkimuksen kohteena oleva ilmiö on myös luonteeltaan sellainen, jonka onnistumista ja toteutumista voidaan havainnoida, joten myös sen vaatimuksen havainnointi täyttää.

Havainnointi jaetaan sen toteutustavasta riippuen eri alalajeihin. Tässä tutkimuksessa käytetään kahta eri havainnointimuotoa, jotka ovat suora havainnointi ja piilohavainnointi. Suorassa havainnoinnissa tutkija on vaikutuksettomasti läsnä tutkittavassa ilmiössä siten, että tutkittavaa ilmiötä edesauttavat jäsenet, eli tässä tapauksessa inventaarin toteuttavat tahot, ovat tietoisia tutkijan läsnäolosta tilaisuudessa. (Kananen 2017, 84.) Kananen toteaa, että tällaisessa tapauksessa esiintyy riskitekijä siitä, että tutkijan läsnäolo vaikuttaa

suoritettavaan prosessiin tavalla tai toisella. Tässä tutkimuksessa ei esiinny lähtökohtaisesti oletusta siitä, että tutkijan läsnäolo vaikuttaisi tutkittavaan prosessiin sen luonteesta johtuen.

Piilohavainnoinnissa tutkija ei vaikuta läsnäolollaan tutkittavan toimintaan millään tavalla. Piilohavainnointia voidaan käyttää esimerkiksi silloin, kun halutaan varmistua siitä, että saatu tieto on autenttista. (Kananen 2017, 84.) Opinnäytetyön toimeksiantajan toiveesta opinnäytetyön tekijä osallistuu yhteen inventaariin piilohavainnoimalla siksi, että etäinventaariprosessi toteutettaisiin mahdollisimman tavanomaisesti, eikä prosessia muuteta millään tavalla sen takia, että sen havainnoinnista ollaan tietoisia.

Suoran havainnoinnin ja piilohavainnoinnin lisäksi tutkimusaineistoa saadaan myös siten, että opinnäytetyön toimeksiantajana toimiva tilintarkastaja jakaa opinnäytetyön tekijälle näkemyksiään siitä, millaisena hän koki inventaariin osallistumisen etänä. Näkemysten jakamista varten ei järjestetty erillistä haastattelutilaisuutta, vaan näkemykset jaettiin vapaamuotoisesti siten, että tämän opinnäytetyöntekijä kirjoitti tilintarkastajan jakamia näkemyksiä muistiin. Muistiinpanojen hyödyntämisestä tässä opinnäytetyössä kerrotaan tarkemmin seuraavassa alakappaleessa.

Tutkimuksen aineistoa kerätään kahden yrityksen inventaariprosessista siten, että niiden toteuttamaan inventaariin osallistutaan älypuhelimien avulla videopuhelun muodossa. Edellä kuvattu osallistumistapa on helppo ja tehokas tapa osallistua inventaariin etänä, sillä siihen vaadittavien laitteiden käyttäminen ei ole hankalaa eikä se vaadi suurta resursointia järjestelyjen suhteen. Havainnointituloksia ja etäinventaariin osallistuneen tilintarkastajan näkemyksiä tällä tavalla inventaariin osallistumisesta käydään läpi tarkemmin seuraavassa osiossa. Aikataulullisten rajoitteiden takia tässä tutkimuksessa etänä inventaariin osallistumista ei voida havainnoida siten, että myös yrityksen päässä olisi joku henkilö tekemässä havainnointia tilaisuudesta ja sen toteutustavasta.

Tämän tutkimuksen suhteen on tärkeää huomata, että etäinventaarista tehtyjen havaintojen ei tarvitse olla samat kuin fyysisesti paikan päälle osallistutusta inventaarista tehtyjen havaintojen. Tutkimuksen tuloksellisuuden kannalta on olennaista, että älypuhelimella etäinventaariin osallistumisesta tehtyjen havaintojen perusteella voidaan todeta, onko

etäinventaariin osallistuminen edellä mainitulla tavalla tilintarkastusstandardien ISA 500 ja 501 mukaista ja niiden tavoitteet ja vaatimukset täyttävää.

7.3 Aineiston analysointi

Laadullisen tutkimuksen aineistonkeruu ja aineiston analysointi jaetaan eri vaiheisiin, jotka voivat tyypillisesti vuorotella keskenään (Kananen 2017, 131). Kuten aiemmin on jo mainittu, tätä opinnäytetyötä varten aineisto kerätään suoraan havainnoimalla ja piilohavainnoimalla. Tämän lisäksi opinnäytetyöntekijän muistiinpanoja etäinventaariin osallistuneen tilintarkastajan näkemyksistä osallistumiseen liittyen hyödynnetään tässä tutkimuksessa. Osallistuneen tilintarkastajan näkemyksiä hyödynnetään tässä tutkimuksessa siksi, että myös alanharjoittajan omakätistä kokemusta saadaan osaksi täydentämään ja monipuolistamaan tutkimustuloksia. Tällä tavalla tutkimustuloksista saadaan kattavampia ja luotettavampia.

Opinnäytetyön tekijän havainnot koskien etäinventaaria litteroidaan, eli yhteismitallistetaan. Litteroinnilla tarkoitetaan aineiston muuttamista tekstimuotoon (Kananen 2017, 134). Litteroinnissa kiinnitetään erityistä tarkkuutta siihen, että opinnäytetyön tekijän havainnot saadaan muutettua tekstimuotoon mahdollisimman tarkasti ja kattavasti. Aineistonkeruumenetelmistä johtuen tässä tutkimuksessa litterointi toteutetaan propositiotasolla, jolloin ainoastaan havaintoa tai sanomaa koskeva ydinsisältö kirjataan ylös (Kananen 2017, 135).

Tutkimustulosten analysointi voidaan jakaa kolmeen eri kategoriaan sen mukaan, miten analysointia toteutetaan. Nämä kolme kategoriaa ovat aineistolähtöinen luokittelu, teoriapohjainen luokittelu sekä molempia yhdistävä luokittelu (Kananen 2017, 143). Tässä tutkimuksessa tutkimustuloksia analysoidaan aineistolähtöisesti. Aineistolähtöisellä luokittelulla tarkoitetaan sitä, että aineistoa itsessään hyödyntämällä etsitään tulkinta tutkimuksen tuloksellisuudesta (Kananen 2017, 136).

Etnografisen tutkimuksen analyysi tehdään siten, että se on jatkuvassa kanssakäymisessä teoreettisessa viitekehyksessä muodostettuun käsitteistöön sekä teoriaan (Collin & Paloniemi, [viitattu 5.10.2021]). Näin ollen seuraavassa osiossa, jossa käydään läpi

tutkimustuloksia, luodaan ensiksi aiemmin tässä tutkimuksessa esitetyn teoreettisen viitekehyksen avulla aihekokonaisuuksia, joissa aiemmin esitetty teoria ja havainnoimalla kerätyt tutkimustulokset keskustelevat keskenään. Teorian ja havainnointitulosten keskustelun avulla havainnointitulosten uskottavuutta vahvistetaan. Tulosten uskottavuuden vahvistaminen on tärkeää, sillä tämän tutkimuksen yksi haastavuus on se, että havainnointia tekee vain yksi ihminen, eli tämän opinnäytetyön tekijä. (Collen & Paloniemi, [viitattu 5.10.2021].)

Havainnointitulosten luotettavuutta voidaan parantaa triangulaatiolla, eli niin kutsutulla kolmiomittauksella. Triangulaation avulla tutkittavaa ilmiötä lähestytään useamman eri tutkimusmenetelmän avulla. (Kananen 2017, 154–155.) Tässä tutkimuksessa hyödynnetään menetelmä-, teoria- ja aineistotriangulaatioita. Menetelmätriangulaatiossa yhdistetään eri tutkimusmenetelmiä ratkaisun löytämiseksi. Teoriatriangulaatiossa ratkaisua haetaan muodostetun teorian avulla. Aineistotriangulaation avulla taas ratkaisun saamiseksi hyödynnetään erilaisia aineistonkeruumenetelmiä. (Kananen 2017, 154–155.) Tässä tutkimuksessa aineistonkeruumenetelminä toimivat havainnointi sekä keskustelut etäinventaariin osallistuneen tilintarkastajan kanssa. Ratkaisuun vaadittava, ja sitä selittävä, teoria on taas jo puolestaan muodostettu tämän tutkimuksen teoreettisessa viitekehyksessä.

7.4 Tutkimuksen reliabiliteetti ja validiteetti

Laadullisen tutkimuksen luotettavuuteen, eli reliabiliteettiin, voi vaikuttaa monta eri asiaa. Yksi tällaisista tekijöistä on tilannesidonnaisuus (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006a). Tilannesidonnaisuudella tarkoitetaan tutkimuksen suhteen sitä, että tutkittavat eivät välttämättä toimi yhdenmukaisesti kaikissa tilanteissa. Tämän sijaan tutkittavat saattavat sopeuttaa toimintatapojaan tilanteesta riippuen sellaisella tavalla, jonka he katsovat hyväksi. (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006a.)

Tässä tutkimuksessa mahdollisesta tilannesidonnaisesta toiminnasta johtuva toimintatavan sopeuttaminen on otettu huomioon siinä, että opinnäytetyön tekijä osallistui toiseen inventaareista piilohavainnoiden. Tällä tavalla on voitu varmistua siitä, ettei opinnäytetyön

tekijän läsnäolo inventaarissa vaikuta inventaariprosessin kulkuun esimerkiksi siten, että tutkimuksen tekemisestä johtuen yritys muuttaisi sen inventointitapojaan.

Validiteetin avulla arvioidaan tutkimuksen pätevyyttä. Sen avulla esimerkiksi tarkastellaan, ovatko saadut tulokset ja niistä johdetut päätelmät oikeita. Pätevyyden avulla voidaan myös tarkastella sitä, kuinka uskottavasti ja vakuuttavasti tutkimustulokset esitetään ymmärrettäväksi muille. (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006b.) Validiteetin voidaan siis katsoa riippuvan myös siitä, kuinka hyvin esimerkiksi tässä tutkimuksessa esitettävät havainnot ja niistä johdetut tutkimustulokset saadaan välitettyä ja perusteltua lukijalle.

7.5 Tutkimuksen eettisyys

Laadullisen tutkimuksen tekemiseen kuuluu olennaisesti tutkittaville kohteille ilmoitus siitä, että aineistoa ja havainnointia kerätään heidän kohdallaan. Inventaaritilaisuuden alussa yritystä, jonka inventaariprosessissa on hyödynnetty suoraa havainnointia, on informoitu siitä, että inventaariin osallistumisesta etänä tullaan keräämään tietoa ja aineistoa tätä tutkimusta varten ja että inventaaritilaisuudesta kerättyjä tietoja käsitellään anonyymisti. Inventaarissa, johon taas puolestaan osallistuttiin piilohavainnoimalla, yritys ei ollut tietoinen opinnäytetyön tekijän läsnäolosta prosessin autenttisuuden takaamiseksi. Tämä ei kuitenkaan muodostu ongelmaksi, sillä tässä tutkimuksessa ei esiinny mitään sellaista tietoa, josta ilmenee, keiden kohdalla inventaariin on osallistuttu etänä tutkimuksen tekemistä varten.

Kananen (2017, 193) kirjoittaa, että havainnointiin vaaditaan aina tutkittavien suostumus silloin, kun henkilötietoja kerätään havainnoitavista. Tällaisia henkilötietoja ovat esimerkiksi havainnoitavien taustatiedot. Tätä opinnäytetyötä varten ei kuitenkaan kerätä minkäänlaisia henkilötietoja, jonka johdosta piilohavainnointi on validi menetelmä tätä tutkimusta varten. Validiutta voidaan lisäksi perustella tutkittavan aiheen näkökulman avulla. Tämän tutkimuksen tarkoituksena on selvittää, miten tilintarkastaja voi hyödyntää etäyhteyksiä ja digilaitteita osallistuessaan etäinventaariin inventaaria ja tilintarkastusevidenssiä koskevien tilintarkastusstandardien vaatimusten mukaisesti. Aiheen näkökulmasta johtuen tässä tutkimuksessa ei tutkita, miten yritykset toteuttavat inventaarin etänä, vaan miten etäinventaariin osallistuminen onnistuu tilintarkastajan näkökulmasta katsottuna. Näin ollen

tässä tutkimuksessa ei siis tutkita itse yritysten etäinventaarikäyttämistä, vaan tutkittavana on tilintarkastajan etäinventaariin osallistuminen.

8 TUTKIMUSTULOKSET

Kuten edellisessä kappaleessa todettiin, tätä tutkimusta varten osallistuttiin kahden eri yrityksen inventaariin etänä. Kumpikin yritys toimii teknologiateollisuuden parissa. Yrityksistä toinen valmistaa ja myy omaa tuotettaan, johon liittyvät komponentit valmistetaan alihankintana. Näin ollen suuri osa sen vaihto-omaisuudesta sijaitsee alihankkijan varastoissa. Kyseisen yrityksen inventaari toteutettiin siten, että yrityksen edustaja kävi kiertämässä varastotilat ja suorittamassa inventaarin niissä. Toinen yrityksistä hankkii raaka-aineita, joista se valmistaa tuotteita myytäväksi. Kyseisen yrityksen vaihto-omaisuus sijaitsee sen omissa tiloissa, joissa yrityksen kaksi edustajaa suorittivat inventoinnin varastotilat kokonaisuudessaan kiertämällä ja laskemalla. Inventaareihin osallistuttiin etänä kummassakin tapauksessa älypuhelimien välityksellä videopuhelun muodossa. Kummassakin tapauksessa videopuhelu järjestettiin FaceTime-sovelluksen kautta, mutta esimerkiksi WhatsApp-sovellus on videopuheluoimaisuuksiltaan lähestulkoon identtinen, joten tutkimustulosten voidaan yleistää sopivan myös kyseiselle alustalle.

8.1 Teknologian hyödyntäminen tilintarkastajalla etäinventaarissa

Tilintarkastaja voi osallistua etäinventaariin esimerkiksi älypuhelimien kautta muodostettavan videoyhteyden avulla. Videoyhteyksien kautta tilintarkastaja voi valvoa inventaariprosessia niin kauan, kunhan vain inventaaria toteuttavasta yrityksestä on vähintään yksi henkilö paikalla toteuttamassa inventaaria (Appelbaum ym. 2020, 16). Tutkimuksen tekijät kirjoittavat, että inventaarin toteuttajat voivat muodostaa esimerkiksi GoPro-kameralla yhteyden älypuhelimeen, joka lähettää suoraa kuvayhteyttä tilintarkastajan käytössä olevaan älypuhelimeen, jonka kautta etäinventaariin osallistutaan. Tässä tutkimuksessa kuvayhteys on muodostettu suoraan älypuhelimien avulla ilman ulkoisia laitteita. Kummankin tutkimuksen tulokset kuitenkin tukevat toisiaan siten, että suoran kuvayhteyden muodostaminen onnistuu laitteiden välillä, jolloin tilintarkastajan onnistuu osallistua etänä inventaariprosessiin.

Jotta etänä inventaariin osallistuminen onnistuu älypuhelimien välityksellä, tarvitsee tilintarkastaja älypuhelimien lisäksi myös nettiyhteyden, jonka avulla kuva- ja ääniyhteys saadaan muodostettua inventaaria toteuttavan tahon kanssa. Nettiyhteyksiä voidaan

hyödyntää esimerkiksi mobiilidatan tai WiFi-yhteyden muodossa. Inventaareissa, joihin tutkimusta varten osallistuttiin etänä, ei aiheutunut kesken prosessin nettiyhteydestä johtuvaa äänen tai kuvan pätkimistä, katkeamista tai niin kutsuttua yhteyden jäätmistä. Itse nettiyhteyden nopeuden lisäksi myös osapuolten käytössä olevilla älypuhelimilla on vaikutusta netin hyödynnettävyyteen. Mitä uudempi älypuhelin on kyseessä, sitä tehokkaamman ja vahvemman yhteyden se voi muodostaa joko WiFi-aseman tai mobiilidatatuksiaseman kanssa. Älypuhelin, jota tässä tutkimuksessa käytettiin inventaareihin osallistumisessa, on julkaistu vuonna 2018, ja siinä on hyvä ja tehokas internet-teknologia tutkimusta varten.

Havaintojen perusteella älypuhelimien avulla tilintarkastajan on helppo osallistua inventaariin ilman, että tämän tarvitsee nähdä vaivaa inventaaria toteuttavan tahon tiloihin matkustamiseen liittyen. Matkustamisen sijaan älypuhelimella hyödyntämällä tilintarkastajalle riittää se, että hänellä ja inventaarista vastaavalla taholla on toistensa yhteystiedot, joiden avulla he voivat soittaa toisilleen osapuolten välisestä etäisyydestä riippumatta. Älypuhelimella hyödyntämällä tilintarkastaja voi siis helpottaa inventaariin osallistumistaan siten, että hänen ei tarvitse matkustaa omalta toimipisteeltään yrityksen tiloihin.

Älypuhelimien hyödynnettävyyteen liittyy olennaisesti se, kuinka hyvä videoyhteyksin välitetty kuvanlaatu on inventaarin laatijan ja tilintarkastajan välillä. Kuvanlaadun merkitys korostuu etenkin tilintarkastajan puolella, sillä on tärkeää, että hänelle välitetty kuva on tarkkaa. Tarkan kuvan avulla etäinventaarissa läsnä oleminen helpottuu, sillä tällöin tilintarkastajan on helpompaa nähdä, mitä inventaaria toteuttavan tahon puolella tapahtuu, eikä tilintarkastajan tällöin tarvitse ainakaan kuvanlaadusta johtuvan syyn takia pyytää inventoijaa näyttämään jotakin tiettyä kohtaa uudestaan tarkemmin.

Kuvanlaatuun vaikuttaa myös se, kuinka suuret tilintarkastajan käytössä olevan älypuhelimien näyttö ja resoluutio ovat. Tässä tutkimuksessa hyödynnetyn älypuhelimien näyttö on noin 6,1 tuumaa suuri, ja sen resoluutio on 1792 x 828. Havaintojen perusteella sekä näytön suuruus että sen resoluutio olivat riittävät hyvän kuvanlaadun varmistamiseksi itse älypuhelimesta johtuen. Kuvanlaatu riippuu myös käytössä olevan nettiyhteyden vahvuudesta, mutta kuten jo aiemmin todettiin, ei tässä tutkimuksessa nettiyhteyden vahvuus muodostunut ongelmaksi.

Kuvanlaadun lisäksi älypuhelimien äänentoistolla ja mikrofonin laadulla on oleellinen vaikutus etäinventointiin osallistumisessa. Toisessa etäinventaarissa kävi muutaman kerran niin, että inventointipuolen taho vahingossa peitti sormellaan oman mikrofoninsa samalla, kun hän esitteli inventointia nimikkeitä, jonka johdosta häntä täytyi tästä huomauttaa ja pyytää sanomaan samat asiat uudelleen. Tämä oli kenties suurin ongelma itse älypuhelimien hyödynnettävyyttä koskien, mutta kyseinen ongelma itsessään ei ole kovinkaan suuri. Kyseinen ongelma ei siis muodostu olennaiseksi älypuhelimien hyödynnettävyyttä haittaavaksi tekijäksi.

Havaintojen perusteella älypuhelimien hyödynnettävyys tehokkaasti osana etäinventointiprosessia riippuu pitkälti siitä, kuinka monta henkilöä etäinventointiin osallistuu inventointia toteuttavan osapuolen puolella. Toisessa etäinventointia osallistujia oli yksi, toisessa taas kaksi. Yhden osallistujan inventaarissa oli huomattavissa, että nimikkeiden näyttäminen, niistä kertominen ja selkeän videokuvan näyttäminen ei onnistu helposti yhtäaikaaisesti. Tämän johdosta välitetty videokuva ei aina keskittynyt itse näytettävään nimikkeeseen tai inventaarilistaan, vaan ennemminkin esimerkiksi lattiaan tai hyllyyn ja se kohde, jota olisi pitänyt näyttää, saattoi vain näkyä osittain kuvan reunassa. Tämä ei kuitenkaan muodostunut olennaiseksi ongelmaksi, sillä kuvaa voi pyytää kohdennettavan paremmin itse kohteeseen.

Etäinventointia, jossa inventoijia oli kaksi, ei edellä kuvattuna kaltaista ongelmaa ilmennyt. Kyseinen inventointi toteutettiin siten, että toinen vastasi kokonaan nimikkeiden näyttamisestä ja toinen vastasi inventaarilistan ja varastotilojen näyttamisestä, jolloin välitetty videokuva ei hetkellisestikään keskittynyt mihinkään epäoleelliseen. Havainnoinnin perusteella tämän suhteen voidaan tuloksena todeta, että älypuhelimien hyödynnettävyys on parempi silloin, kun inventoijia on vähintään kaksi. Myös etäinventointiin osallistunut tilintarkastaja toteaa, että sellaisessa tilanteessa inventointi onnistuu etäyhteyksien kautta paremmin, kun inventoijia on vähintään kaksi.

Mikäli kuitenkin inventointi on suoritettu jo etukäteen ja tilintarkastaja osallistuu paikalle vasta inventoinnin jälkeen suorittaakseen muita vaihto-omaisuuden olemassaoloon ja arvostukseen liittyviä tarkastustoimia, riittää tällöin vain yksikin osapuoli yrityksen puolella. Etäinventointiin osallistuneen tilintarkastajan havaintojen perusteella yksi henkilö riittää

hyvin siihen, että tilintarkastaja pyytää näyttämään tälle hänen valitsemiaan nimikkeitä esimerkiksi tarkistuslaskelmien suorittamista varten.

8.2 Vaihto-omaisuuden kannanotot inventaarissa

Tilintarkastusstandardi ISA 501 velvoittaa tilintarkastajaa osallistumaan yrityksen inventaariin, jotta tämä voi saada varmuutta vaihto-omaisuuden olemassaolosta sekä sen tilasta. Standardin kappaleen A2 mukaisesti varmuutta saadaan esimerkiksi yksityiskohtaisen tarkastamisen avulla. (IFAC & Suomen Tilintarkastajat ry 2018, 689, 692.)

ISA 501 -standardin kappaleen A6 mukaisesti tilintarkastaja hyötyy inventaariin osallistumisesta siten, että hän saa tilintarkastusevidenssiä vaihto-omaisuuden olemassaolosta. Havainnointitulosten perusteella tilintarkastaja saa älypuhelimella inventaariin osallistumalla hyvin varmuutta vaihto-omaisuuden olemassaolosta. Havaintojen perusteella hyvän kuvayhteyden avulla tilintarkastaja voi varmistua vaihto-omaisuuden olemassaolosta saman tasoisella riittävyydellä kuin silloin, kun hän on fyysisesti läsnä inventaarissa. Älypuhelimella osallistuttaessa olemassaolosta varmentuminen ei kuitenkaan onnistu yhtä nopeasti kuin silloin, kun tilintarkastaja osallistuu fyysisesti inventaaritilaisuuteen. Tämä johtuu siitä, että älypuhelimella kamera ei pysty kuvaamaan kovinkaan laajaa aluetta kerrallaan. Näin ollen älypuhelimella välittämä kuva on hieman kapeampaa kuin havainnointi fyysisesti paikan päällä. Tämä ei kuitenkaan havainnointitulosten perusteella muodostu sellaiseksi tekijäksi, joka estäisi vaihto-omaisuuden olemassaolosta varmentumisen.

Älypuhelimella välittämä kuva ei myöskään havainnointitulosten perusteella ole niin tarkkaa, että tietyn etäisyyden päässä olevista kuvassa olevista asioista tai nimikkeistä voidaan varmistua heti. Tämä johtaa siihen, että tilintarkastajan on pyydettävä inventaaria toteuttavia tahoja liikkumaan varastossa enemmän varmistuakseen olemassaolosta saman tasoisella varmuudella siihen verraten, että tilintarkastaja osallistuisi fyysisesti inventaariin.

Etäinventaariin osallistunut tilintarkastaja toteaa, että älypuhelimella vaihto-omaisuuden olemassaolosta saa hyvin varmuutta. Hän kuitenkin huomauttaa, että älypuhelimella inventaariin osallistumisessa on muistettava, että vaihto-

omaisuuden tarkastamiseen liittyy aina tekijöitä, jotka vaikuttavat kerätyn tilintarkastusevidenssin laatuun ja luotettavuuteen. Hän korostaa, että etenkin pienemmillä yrityksillä esimerkiksi varastoon liittyvien kontrollien ja järjestelmien puute saattaa aiheuttaa epävarmuutta vaihto-omaisuuden inventoinnissa. Epävarmoissa tilanteissa inventoitujen nimikkeiden laskenta joko listalta lattialle- tai lattialta listalle -tyyppisesti toimii keinona, jolla varmentua inventaariprosessin toimivuudesta. Osallistutuissa etäinventaaareissa kokeiltiin kummankinlaisia laskelmia ja havaittiin, että laskelmien suorittamisella tai niiden avulla prosessin toimivuudesta varmentumisessa ei ole eroa sen perusteella, tehdäänkö laskelmia paikan päällä fyysisesti vai etänä älypuhelimien kautta.

Kuten jo edellä todettiin, tilintarkastusstandardi ISA 501 edellyttää tilintarkastajaa keräämään tilintarkastusevidenssiä vaihto-omaisuuden tilasta inventaariin osallistuessaan (IFAC & Suomen Tilintarkastajat ry 2018, 692). Osallistuessaan fyysisesti inventaariin tilintarkastaja voi havainnoida ja tarkastella varastonimikkeiden tilaa yksityiskohtaisesti. Pelkän videokuvan perusteella tilintarkastajalta voi kuitenkin jäädä näkemättä esimerkiksi pölyntyneitä tai vahingoittuneita nimikkeitä (Appelbaum ym. 2020, 16). Tässä tutkimuksessa osallistutuissa etäinventaaareissa tämä ei kuitenkaan muodostunut ongelmaksi, sillä kummastakin inventaarista välittynyt kuva oli todella tarkkaa ja yksityiskohtaista myös silloin, kun inventaarilistoilta pyydettiin näyttämään valittuja nimikkeitä. Tämän opinnäytetyön tekijä jopa hieman yllättyi siitä, kuinka yksityiskohtaisesti ja korkealaatuisesti kuva tällaisissa tapauksissa välittyi. Kuva oli niin tarkkaa, että jopa eräiden nimikkeiden yksilöintikoodit välittyivät täysin selkeästi. Tässä tutkimuksessa vaihto-omaisuuden tilasta varmistuttiin myös siten, että inventaaria toteuttavia tahoja pyydettiin näyttämään varastotiloja, jotta voitiin saada varmuus siitä, ettei tiloista jätetä näyttämättä nimikkeitä. Näiden havaintojen perusteella tilintarkastajan on siis mahdollista varmistua yksityiskohtaisesti myös vaihto-omaisuuden tilasta älypuhelimien avulla etäinventaariin osallistuessaan.

Standardin ISA 501 kappaleen A7 mukaisesti tilintarkastajan tulee suorittaa tarkistuslaskentoja, jotta hän voi saada tilintarkastusevidenssiä inventaariluetteloiden täydellisyydestä ja oikeellisuudesta (IFAC & Suomen Tilintarkastajat ry 2018, 694). Standardin mukaisesti evidenssiä saadaan silloin, kun tilintarkastaja valikoi inventaarilistalta nimikkeitä ja tarkastaa, sisältyvätkö ne oikeasti yrityksen vaihto-omaisuuteen.

Tilintarkastajan tulee suorittaa myös päinvastaista tarkastusta, eli valikoida näkemiään nimikkeitä, ja tarkastaa, sisältyvätkö ne laadittuihin inventaariluetteloihin.

Tutkimustulosten perusteella tilintarkastajan osallistuessa etänä inventaariin vaihtomaisuusluetteloiden oikeellisuudesta ja täydellisyydestä voidaan varmistua siten, että tilintarkastaja valikoi hänelle toimitetuista tai näytetyistä inventaarilistoista nimikkeitä, joita hänelle näytetään erityisen tarkasti. Kummassakin etäinventaarissa inventoivia tahoja pyydettiin näyttämään inventaarilistoilta valittuja nimikkeitä, jotta voitiin varmistua siitä, että ne on laskettu oikein ja siten täydellisesti huomioidut. Täydellisesti huomioimisen tueksi nimikkeistä laadittiin tarkistuslaskelmia, joissa inventaarilistalle kirjattujen nimikkeiden kappalemääriä verrattiin inventaaritiloissa olevien vastaavien nimikkeiden kappalemääriin. Täydellisyydestä varmistuttiin myös päinvastaisella menetelmällä, eli inventaaritiloissa olevien tiettyjen nimikkeiden määrät laskettiin yhteen ja verrattiin siihen, mitä inventaarilistalle oli kyseistä nimikettä inventoitu. Havainnointitulosten perusteella tilintarkastaja voi siis älypuhelimien avulla etäinventaariin osallistumalla saada riittävää tilintarkastusevidenssiä inventaarilistojen oikeellisuudesta ja täydellisyydestä.

8.3 Tilintarkastusevidenssistä varmistuminen

Tilintarkastusstandardin ISA 500 neljännen kappaleen mukaisesti tilintarkastajan tulee suunnitella ja toteuttaa sellaisia tarkastustoimenpiteitä, että hän voi saada kerättyä tarpeellisen määrän tarkoituksenmukaista tilintarkastusevidenssiä. Tarkastusevidenssiä kerätään siksi, että tilintarkastaja voi muodostaa johtopäätöksiä, joihin hän perustaa antamansa lausunnon. (IFAC & Suomen Tilintarkastajat ry 2018, 671.) Tilintarkastusevidenssin luotettavuudesta ja riittävästä laadukkuudesta varmistuminen on tärkeää, jotta tilintarkastajan antamat johtopäätökset ovat oikeanlaiset (Albitar ym. 2020, 173).

Luotettavuudesta ja riittävydestä varmistumiseksi tilintarkastajan täytyy ISA 200 -standardin mukaisesti saavuttaa korkea varmuustaso siitä, että tilintarkastusevidenssiä on riittävästi ja että se on riittävän laadukasta (IFAC & Suomen Tilintarkastajat ry 2018, 337–338). Standardin mukainen korkea varmuustaso ei ole kovinkaan yksiselitteinen, ja tässä

tutkimuksessa korkea varmuustaso perustuu tilintarkastajan ammatilliseen harkintaan ja havaintoihin, joita etäinventaarin aikana on tehty.

Tilintarkastusstandardin ISA 500 kappaleen A2 mukaisesti tilintarkastaja voi hankkia tilintarkastusevidenssiä muun muassa yksityiskohtaisella tarkastamisella, havainnoimalla ja uudelleenlaskennalla (IFAC & Suomen Tilintarkastajat ry 2018, 674). Edellä mainitut evidenssin keräämistavat ovat keinoja, joita tilintarkastaja voi hyödyntää myös osallistuessaan inventaariin kerätäkseen tilintarkastusevidenssiä vaihto-omaisuudesta. Tässä tutkimuksessa edellä lueteltuja kolmea evidenssin keräämismuotoa kokeiltiin älypuhelimien kautta muodostetun videoyhteyden avulla, kuten aiemmin on jo todettu.

Jo aiemmin tutkimuksessa esitetyn tilintarkastusstandardin ISA 501 neljännessä kappaleessa todetaan, että tilintarkastajan on hankittava tarpeellinen määrä tilintarkastusevidenssiä vaihto-omaisuuden olemassaolosta ja tilasta, mikäli vaihto-omaisuus eränä on olennainen (IFAC & Suomen Tilintarkastajat ry 2018, 689). Neljännen kappaleen mukaisesti tilintarkastusevidenssiä hankitaan olemalla läsnä inventaarissa. Tämän tutkimuksen havainnointitulosten perusteella tilintarkastaja voi osallistua inventaariin etänä älypuhelimella muodostetun videoyhteyden kautta ja kerätä standardin velvoittamaa tilintarkastusevidenssiä vaihto-omaisuuden olemassaolosta, täydellisyydestä ja sen tilasta ilman, että hänen tarvitsee olla fyysisesti paikan päällä inventaaritilaisuudessa.

Tilintarkastusstandardin ISA 500 kappaleen A4 mukaisesti tilintarkastusevidenssiä tulee kerätä riittävästi. Riittävä määrä perustuu tilintarkastajan arvioon siitä, kuinka suuri virheellisyden riski tarkastettavaan erään sisältyy. (IFAC & Suomen Tilintarkastajat ry 2018, 674.) Mitä suurempi tilintarkastajan arvioima erään sisältyvä virheellisyden riski on, sitä enemmän evidenssiä tämän tulee kerätä johtopäätöksensä antamiseksi. Tutkimustulosten perusteella tilintarkastaja voi kerätä älypuhelimien kautta etäinventaariin osallistumalla riittävän määrän tilintarkastusevidenssiä vaihto-omaisuudesta voidakseen varmistua sen olemassaolosta, täydellisyydestä sekä tilasta.

Tilintarkastajan kuuluu arvioida keräämänsä tilintarkastusevidenssin luotettavuutta. Tilintarkastusstandardin ISA 500 kappaleen A31 mukaisesti kerätyn evidenssin luotettavuuteen vaikuttavat esimerkiksi ne olosuhteet, joissa evidenssiä on kerätty sekä

tapa, jolla sitä kerätään (IFAC & Suomen Tilintarkastajat ry 2018, 679–680). Standardin mukaisesti sellainen evidenssi, jota tilintarkastaja kerää itse, on luotettavampaa kuin evidenssi, jota tilintarkastaja kerää esimerkiksi päättelemällä tai suullisesti muilta tahoilta. Älypuhelimien avulla tilintarkastajan onnistuu osallistua inventaariin etänä ja itse kerätä tilintarkastusevidenssiä muun muassa havainnoinnin ja tarkistuslaskelmien muodossa. Näin hän voi varmistua siitä, että tilaisuudesta kerätty tilintarkastusevidenssi on luotettavaa ja asianmukaista.

Jo aiemmin tässä osiossa mainittiin siitä, miten tilintarkastaja voi saada varmuutta etäinventaarissa ilmenneistä seikoista kannanottotasoiseen tarkastamiseen. Kyseisiä edellä mainittuja havaintoja voidaan soveltaa myös tässä kohdassa. Tutkimuksessa havaittiin, että älypuhelimien avulla saadaan muodostettua sen verran laadukasta ja tarkkaa videokuvaa, että sen avulla voidaan tarkastella inventaaria toteuttavien tahojen varastotiloja yksityiskohtaisesti. Yksityiskohtaisen tarkastelemisen avulla taas voitiin todeta, että vaihto-omaisuus todellakin oli olemassa inventointilaskelmien mukaisesti, jolloin voitiin myös varmistua vaihto-omaisuuden täydellisyydestä. Tarkan ja laadukkaan videokuvan avulla voitiin myös tarkastella varastonimikkeiden tilaa ja kuntoa yksityiskohtaisella tasolla. Tämän havainnon perusteella voidaan todeta, että älypuhelimien avulla tilintarkastaja voi varmistua tilintarkastusevidenssistä riittävällä tasolla.

9 JOHTOPÄÄTÖKSET

Tämän opinnäytetyön tutkimusongelmana oli selvittää, miten tilintarkastajalla onnistuu älypuhelimien hyödyntäminen etänä inventaariin osallistumisessa tilintarkastusstandardien ISA 500 ja ISA 501 vaatimukset täyttäen. Opinnäytetyötä varten laadittiin kolme tutkimuskysymystä, joihin tutkimuksella lähdettiin hakemaan vastauksia tutkimusongelman ratkaisemiseksi. Tutkimuskysymykset koskivat älypuhelimien hyödynnettävyyttä etänä inventaariin osallistuttaessa, riittävän varmuuden saamista kannanotto-tasoiseen tarkastamiseen sekä kerätystä tilintarkastusevidenssistä varmistumista riittävällä tasolla.

Ensimmäiseen tutkimuskysymykseen vastaamiseksi tarkasteltiin sitä, miten älypuhelimien hyödyntäminen onnistuu konkreettisesti. Jo aiemmin esitettyjen tutkimustulosten perusteella voidaan todeta, että videoyhteyksien hyödyntäminen etäinventaariin osallistumisessa on mahdollista, kunhan tilintarkastaja vain voi varmistua suoran kuvayhteyden autenttisuudesta (Dohrer 2020). Tässä tutkimuksessa suorasta kuvayhteydestä varmistuttiin siten, että älypuhelimien avulla järjestettiin reaaliaikainen videopuhelu.

Tutkimuksen aikana ei ilmennyt minkäänlaisia niin suuria ongelmia esimerkiksi kuvan- tai äänenlaadun välittymisen suhteen, että älypuhelimien avulla etänä inventaariin osallistuminen olisi pitänyt todeta riittämättömäksi keinoksi hankkia tilintarkastusevidenssiä vaihto-omaisuudesta. On kuitenkin syytä muistaa, että hyvälaatuinen videopuhelu edellyttää riittävän vakaata ja nopeaa internet-yhteyttä. Näin ollen etäinventaariin osallistuminen älypuhelimien välityksellä ei välttämättä onnistu sellaisessa paikassa, jossa internet-yhteyden kuuluvuus ei ole riittävä.

Toisen tutkimuskysymyksen ja siihen saadun vastauksen ymmärtämiseksi on hyvä tietää, mitä tarkoitetaan kannanotoilla. ISA 315 -standardin mukaisesti kannanotoilla tarkoitetaan yritysjohton esittämiä väittämiä tilinpäätöksen sisältöä koskien, joita tilintarkastajan tulee käyttää suorittamansa tarkastustoimeksiannon aikana arvioidessaan tilinpäätöksessä mahdollisesti esiintyviä virheellisyyksiä (IFAC & Suomen Tilintarkastajat ry 2018, 543).

Eri kannanotot on jo esitetty aiemmin tässä opinnäytetyössä teoreettisessa viitekehyksessä. Tämän opinnäytetyön kannalta keskeisimmät kannanotot ovat olemassaolo ja täydellisyys, sillä kyseisiin kannanottoihin tilintarkastaja kerää tilintarkastusevidenssiä inventaariin

osallistumalla. Tilintarkastusstandardin ISA 501 mukaisesti tilintarkastaja saa vaihto-omaisuuden olemassaolosta tilintarkastusevidenssiä olemalla läsnä fyysisessä inventaarissa (IFAC & Suomen Tilintarkastajat ry 2018, 689). Inventaariin osallistutaan standardin mukaisesti siksi, että tilintarkastaja voi esimerkiksi havainnoida laskentamenettelyitä, suorittaa yksityiskohtaista tarkastusta, sekä tehdä tarkistuslaskentoja hankkiakseen evidenssiä.

Tilintarkastajan tulee inventaariin osallistuessaan toteuttaa tarkastustoimia siten, että hän saa varmuutta vaihto-omaisuuden olemassaolon lisäksi myös sen täydellisyydestä. Täydellisyydestä saadaan evidenssiä asianmukaisesti siten, että tilintarkastaja varmistaa, että kaikki nimikkeet varmasti sisältyvät inventaarilistoihin ja siten tulevat inventoiduksi (Halonen & Steiner 2010, 404).

Tämän tutkimuksen tulosten perusteella voidaan todeta, että älypuhelimien avulla etäinventaariin osallistumalla voidaan kerätä riittävästi tilintarkastusevidenssiä vaihto-omaisuuden kannanottotasosta tarkastamista varten. Tulosten perusteella tilintarkastajan on mahdollista osallistua älypuhelimien avulla inventaariin etänä ja kerätä tilintarkastusevidenssiä tilintarkastusstandardissa ISA 500 esitetyillä tavoilla. Näin ollen voidaan katsoa, että älypuhelimien avulla etäinventaariin osallistumalla tilintarkastaja voi täyttää kyseisen standardin asettamat vaatimukset tilintarkastusevidenssin keräämistä koskien. Täten älypuhelimella etäinventaariin osallistuminen on standardin ISA 500 vaatimukset täyttävää.

Tutkimuksessa tilintarkastusevidenssiä hankittiin ISA 501 -standardin mukaisin keinoin, eli laskentamenettelyitä havainnoimalla, yksityiskohtaista tarkastusta suorittamalla sekä tarkistuslaskelmia tekemällä. Näin ollen älypuhelimien avulla vaihto-omaisuuden kannanottotasoinen tarkastaminen etänä on mahdollista, sillä tilintarkastaja voi kerätä evidenssiä vaihto-omaisuuden tilintarkastusevidenssiä koskevan tilintarkastusstandardin, eli standardin ISA 501, mukaisesti.

Tilintarkastusstandardin ISA 500 mukaisesti tilintarkastusevidenssillä tarkoitetaan tietoa, jonka pohjalta tilintarkastaja tekee johtopäätöksiä suorittamansa tarkastustoimeksiannon aikana ilmenneistä havainnoista. Standardi myös velvoittaa tilintarkastajaa keräämään

riittävän määrän tilintarkastusevidenssiä. (IFAC & Suomen Tilintarkastajat ry 2018, 672.) Riittävän tilintarkastusevidenssin kerääminen on tapauskohtaista, minkä vuoksi se vaihtelee toimeksiannoittain.

ISA 500 -tilintarkastusstandardin kappaleiden A14–A17 sekä kappaleen A19 mukaisesti tilintarkastusevidenssiä voidaan kerätä esimerkiksi yksityiskohtaisesti tarkastaen, havainnoiden sekä uudelleenlaskentaa hyödyntämällä (IFAC & Suomen Tilintarkastajat ry 2018, 676–677). Yksityiskohtaisella tarkastamisella tarkoitetaan standardin mukaisesti esimerkiksi omaisuuserän fyysistä tutkimista, jota ISA 500 -standardin kappaleen A16 mukaisesti voidaan vaihto-omaisuuden tarkastamisessa suorittaa samanaikaisesti, kun inventointia havainnoidaan. Havainnoinnilla tarkoitetaan tilintarkastusstandardin ISA 500 kappaleen A17 mukaisesti sitä, että tilintarkastaja seuraa toisten suorittamia toimenpiteitä ja prosesseja. Kappaleen A17 mukaisesti esimerkiksi fyysisen inventoinnin seuraaminen on havainnointia. (IFAC & Suomen Tilintarkastajat ry 2018, 676.)

Kolmanteen tutkimuskysymykseen vastauksen saamiseksi on olennaista tietää, miten tilintarkastusevidenssin luotettavuudesta voidaan varmistua riittävällä tasolla. Riittävällä tasolla tarkoitetaan ISA 200 -standardin mukaista korkeaa varmuustasoa. Korkea varmuustaso ei kuitenkaan ole sama asia kuin ehdoton varmuus (IFAC & Suomen Tilintarkastajat ry 2018, 332–333.) Kuten aiemmin on jo mainittu, korkea varmuustaso tässä tutkimuksessa perustuu tilintarkastajan ammatilliseen harkintaan ja etäinventaarin aikana tehtyihin havaintoihin. Tätä tutkimusta varten kerätyn tilintarkastusevidenssin luotettavuudesta on voitu riittävällä tasolla varmistua siten, että se on itse kerättyä ja näin ollen todettu luotettavaksi ammatilliseen harkintaan perustuen.

Edellä avattujen tutkimuskysymyksiin saatujen vastausten perusteella voidaan muodostaa vastaus jo edellä mainittuun tutkimusongelmaan, joka tälle opinnäytetyölle asetettiin. Tutkimustulosten perusteella tilintarkastaja voi osallistua inventaariin älypuhelimien avulla etäyhteyksien kautta tilintarkastusstandardien ISA 500 ja 501 vaatimukset täyttäen.

10 POHDINTA

Appelbaum ym. (2020, 16) kirjoittavat, että suoraa kuvayhteyttä välittävien laitteiden kautta tilintarkastajan on mahdollista osallistua inventaariin sitä havainnoiden. Älypuhelin, joka oli tämän tutkimuksen tutkittava digilaite, välittää suoraa kuvayhteyttä videopuhelussa, jolloin tilintarkastajan on mahdollista hyödyntää sitä, ja osallistua sen avulla inventaariin etänä vaihto-omaisuutta ja inventaaria koskevan tilintarkastusstandardin mukaisesti. Fyysisesti paikan päällä osallistutun inventaarin ja suoran kuvayhteyden välityksellä osallistutun inventaarin välillä ei ole prosessin kannalta juuri minkäänlaista eroa (mp.). Tätä väitettä tukee tässä tutkimuksessa tehdyt havainnot ja niistä saadut tulokset, joiden perusteella voitiin todeta, että tilintarkastajan on mahdollista osallistua inventaariin etänä älypuhelimien avulla ISA 500- ja ISA 501 -standardien mukaisesti.

Tämän opinnäytetyön tutkimustulos on tilintarkastusalan kannalta merkittävä, sillä se esittää vaihtoehtoisen, ja tietyissä tilanteissa kustannustehokkaamman ja järkevämmän, tavan osallistua yrityksen toteuttamaan inventaariin. Tilintarkastusstandardin ISA 501 mukaisesti tilintarkastajan on osallistuttava yrityksen fyysiseen inventaariin hankkiakseen tilintarkastusevidenssiä vaihto-omaisuudesta, mikäli kyseinen erä on olennainen tilinpäätöksen kannalta (IFAC & Suomen Tilintarkastajat ry 2018, 689). Inventaariin osallistuminen saattaa kuitenkin tapauskohtaisesti viedä paljon aikaa esimerkiksi tilintarkastajan ja asiakasyrityksen toimipisteiden välillä matkustamiseen, joka hidastaa tarkastustoimeksiannon loppuun suorittamista. ISA 200 -standardin kappaleen A50 mukaisesti esimerkiksi toimenpiteen viemä aika tai sen johdosta syntyvät kustannukset eivät ole riittäviä perusteita jättää suorittamatta sellainen tilintarkastustoimenpide, jonka suorittamiselle ei ole muunlaista vaihtoehtoa, tai josta saataisiin epäluotettavaa tilintarkastusevidenssiä (IFAC & Suomen Tilintarkastajat ry 2018, 352).

Etänä inventaariin osallistuminen ratkaisee muun muassa yllä mainitut ongelmat koskien ajankäyttöä ja kustannusten syntyä. Tutkimustulosten perusteella etänä inventaariin osallistuminen on tilintarkastusevidenssiä koskevien tilintarkastusstandardien vaatimusten mukaista, jolloin sitä voidaan hyödyntää tilintarkastustoimeksiannoissa täysin varteenotettavana, vaihtoehtoisena toimenpiteenä fyysisesti paikan päälle osallistuttavan inventaarin rinnalla.

Tämän tutkimuksen reliabiliteettia vahvistaa se, että opinnäytetyön tekijän lisäksi tutkimustuloksissa esitettiin myös toimeksiantajatilintarkastajan näkemyksiä ja havaintoja älypuhelimien avulla etäinventaariin osallistumisesta. Mikäli tutkimustulokset olisivat perustuneet ainoastaan tämän opinnäytetyön tekijän havaintoihin, ei tuloksiin voitaisi välttämättä luottaa yhtä paljoa. Tulosten luotettavuus ei kuitenkaan tässä tutkimuksessa muodostu tutkimuksen reliabiliteetin kannalta riskitekijäksi edellä mainitusta syystä johtuen.

Tulosten reliabiliteetin pohtimisessa on huomattava, että tutkimuksen luonne ja aihe saattavat vaikuttaa tutkittavien toimintaan (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006a). Tähän vastaamiseksi tutkimuksessa hyödynnettiin kahta eri havainnointimenetelmää, eli suoraa havainnointia ja piilohavainnointia. Piilohavainnoinnilla voitiin varmistua siitä, että tutkimuksen tekeminen ei vaikuttanut inventaaria toteuttavan yrityksen toimintatapoihin. Tämä taas puolestaan vahvistaa tutkimustulosten luotettavuutta.

Tätä tutkimusta voidaan myös pitää validina, sillä tässä tutkimuksessa hyödynnetyt aineistonkeruutavat ja aineiston analysointitavat ovat omiaan vastaavanlaisen ilmiön tutkimiselle. Triangulaation, eli eri tutkimusmenetelmien yhdistämisen, avulla aineistoa voitiin kerätä monella eri tapaa. Tässä tutkimuksessa on kerätty aineistoa eri primääri- ja sekundäärilähteistä, kuten esimerkiksi omakohtaisista havainnoista ja eri kirjallisuuslähteistä. Näin ollen aineistoa on kerätty monipuolisesti eri menetelmiä hyödyntäen. Lisäksi tutkimuksessa hyödynnettiin sekä suoraa havainnointia että piilohavainnointia, eli primääriluonteista havaintoperusteista aineistoa on kerätty kahdella eri tavalla. Näin on voitu varmistua siitä, että havainnoista johdetut tulokset ovat aidot ja siten validit.

Tätä tutkimusta voidaan pitää onnistuneena, koska tutkimustuloksilla saatiin vastaus tutkimukselle asetettuun tutkimusongelmaan. Tämä tutkimus on myös ensimmäinen suomenkielinen tutkimus kyseisestä aiheesta. Jatkotutkimusta aiheesta voisi tehdä siten, että inventaariin osallistutaan samanaikaisesti sekä paikan päällä fyysisesti että etänä esimerkiksi älypuhelimien kautta ja tarkastellaan, ovatko inventaarissa tehdyt havainnot tismalleen samanlaiset sekä paikan päällä osallistujalle että älypuhelimien kautta etänä osallistujalle. Näin voitaisiin tehdä vertailua siitä, eroavatko tehdyt havainnot keskenään jollakin tapaa, vaikka kummallakin tavalla saadaan täytettyä tilintarkastusevidenssiä ja

vaihto-omaisuuden tarkastamista sekä siitä kerättyä tilintarkastusevidenssiä koskevien tilintarkastusstandardien vaatimukset.

LÄHTEET

- Albitar, K., Gerged, A-M., Kikhia, H. & Hussainey, K. 23.9.2020. Auditing in times of social distancing: the effect of COVID-19 on auditing quality. [Verkkajulkaisu]. International Journal of Accounting & Information Management 29 (1), 169–178. [Viitattu 17.9.2021]. Saatavana Emerald-palvelusta. Vaatii käyttöoikeuden.
- Appelbaum, D., Budnik, S. & Vasarhelyi, M. 2020. Auditing and Accounting During and After the COVID-19 Crisis. [Verkkajulkaisu]. The CPA Journal 90 (6), 14–19. [Viitattu 4.11.2021]. Saatavana ProQuest-palvelusta. Vaatii käyttöoikeuden.
- Collin, K. & Paloniemi, S. Ei päiväystä. Etnografinen analyysi, kirjoittaminen ja eettiset kysymykset. [Ppt-tiedosto]. [Viitattu 5.10.2021].
- CountThings. Ei päiväystä. [Verkkosivu]. [Viitattu 6.9.2021]. Saatavana: <https://countthings.com/>
- Dohrer, B. 26.3.2020. How auditors can test inventory without a site visit. [Verkkosivu]. [Viitattu 9.11.2021]. Saatavana: <https://www.journalofaccountancy.com/news/2020/mar/auditing-how-to-observe-inventory-during-coronavirus-pandemic.html>
- Gross, A., Hoelscher, J., Reed, B.J. & Sierra, G.E. 10.7.2020. The new nuts and bolts of auditing: Technological innovation in inventorying inventory. [Verkkajulkaisu]. Journal of Accounting Education 52. [Viitattu 6.9.2021]. Saatavana Elsevier-palvelusta. Vaatii käyttöoikeuden.
- Halonen, K. & Steiner, M-L. 2010. Tilintarkastusprosessi käytännössä. Helsinki: WSOY Pro.
- International Federation of Accountants (IFAC) & Suomen Tilintarkastajat ry. 2018. Kansainväliset tilintarkastusalan standardit: Kansainväliset laadunvalvontaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevat standardit ja muut ohjeet ja kansainväliset eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille. [Verkkajulkaisu]. Helsinki: ST-Akatemia Oy. [Viitattu 14.11.2021]. Saatavana ST-Akatemia Online-palvelusta. Vaatii käyttöoikeuden.
- Kallinen, T. & Kinnunen, T. Ei päiväystä. Etnografia. [Verkkosivu]. Tampere: Tampereen yliopisto. [Viitattu 5.10.2021]. Saatavana: <https://www.fsd.tuni.fi/fi/palvelut/menetelmaopetus/kvali/teoreettis-metodologiset-viitekehykset/etnografia/>
- Kananen, J. 2017. Laadullinen tutkimus pro graduna ja opinnäytetyönä. Jyväskylä: Jyväskylän ammattikorkeakoulu.

- Knechel, R. 1.11.2016. Audit Quality and Regulation. [Verkkajulkaisu]. International Journal of Auditing. 20 (3), 215–223. [Viitattu 6.7.2021]. Saatavana EBSCO-palvelusta. Vaatii käyttöoikeuden.
- Korkeamäki, A-M. 2017. Tilintarkastuksen perusteet. Helsinki: Sanoma Pro Oy.
- KPMG. 2020. Physical inventory count amid COVID-19. [Verkkajulkaisu]. [Viitattu 7.9.2021]. Saatavana: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/in/pdf/2020/03/chapter-2-aau-covid-19-financial-reporting-inventory-impact-relaxations.pdf>
- L 18.9.2015/1141. Tilintarkastuslaki.
- L 30.12.1997/1336. Kirjanpitolaki.
- Lahti, L. 2016. Vaihto-omaisuuden tarkastamisen haasteet tilintarkastajan näkökulmasta. [Verkkajulkaisu]. Helsinki: Haaga-Helian ammattikorkeakoulu. Liiketalouden koulutusohjelma. Opinnäytetyö. [Viitattu 13.9.2021]. Saatavana: <http://urn.fi/URN:NBN:fi:amk-201605239249>
- Laine, R. 2021a. K1/2021 – Vaihto-omaisuuden ja liikevaihdon tilintarkastus. Helsinki: Radisson Blu Royal. Tilintarkastajien laatukoulutus. Luento 10.6.2021.
- Laine, R. 2021b. Tilintarkastus edellyttää tilintarkastajan ja johdon välistä yhteistyötä. Tilisanomat 2021 (2), 44–47.
- Laitinen, T. 2021. Vaihto-omaisuuden tarkastus – teoriasta käytäntöön. Helsinki: Radisson Blu Royal. Tilintarkastajien laatukoulutus. Luento 10.6.2021.
- Levy, H-B. 2020. Financial Reporting and Auditing Implications of the COVID-19 Pandemic. [Verkkajulkaisu]. The CPA Journal 90 (5), 26–33. [Viitattu 30.6.2021]. Saatavana ProQuest-palvelusta. Vaatii käyttöoikeuden.
- Läärä, E. 2021. Toiminnanohjausjärjestelmät osana vaihto-omaisuuden tilintarkastusta. [Verkkajulkaisu]. Seinäjoki: Seinäjoen ammattikorkeakoulu. SeAMK Liiketoiminta; Liiketalous ja yrittäjyys. Opinnäytetyö. [Viitattu 3.9.2021]. Saatavana: <http://urn.fi/URN:NBN:fi:amk-202105178973>
- Patentti- ja rekisterihallitus. 14.12.2020a. PRH:n laaduntarkastuksen painopistealueet 2021. [Verkkosivu]. Helsinki: Patentti- ja rekisterihallitus. [Viitattu 11.8.2021]. Saatavana: https://www.prh.fi/fi/tietoa_prhsta/uutiskirjeet/prhuutisia/prhn_uutisia_tiva_joulu_2020/prhn_laaduntarkastusten_painopistealueet_2021.html
- Patentti- ja rekisterihallitus. 12.5.2020b. Vaihto-omaisuus. [Verkkosivu]. Helsinki: Patentti- ja rekisterihallitus. [Viitattu 26.5.2021]. Saatavana:

https://prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tilintarkastusvalvonta/laaduntarkastuksen_vuosiraportit/laadunvalvonnan_vuosiraportti_2019/laaduntarkastusten_painopistealueisiin_liittyvat_havainnot/vaihto-omaisuus.html

Patentti- ja rekisterihallitus. 24.9.2021. Vaihto-omaisuus. [Verkkosivu]. Helsinki: Patentti- ja rekisterikeskus. [Viitattu 9.11.2021]. Saatavana:

https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tilintarkastusvalvonta/laaduntarkastuksen_vuosiraportit/laaduntarkastuksen_vuosiraportti_2020/laaduntarkastuksissa_tehdyt_havainnot_osa-alueittain/vaihto-omaisuus.html

Patentti- ja rekisterihallitus. 25.6.2019. Mitä on hyvä tilintarkastustapa? [Verkkosivu].

Helsinki: Patentti- ja rekisterihallitus. [Viitattu 18.5.2021]. Saatavana:

<https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tilintarkastuksenlaatu/mitaonhyvatilintarkastustapa.html>

Pekkinen, J. 2010. Vaihto-omaisuuden tarkastamiseen liittyvä tilintarkastusriski: FAS versus IFRS. [Verkkojulkaisu]. Tampere: Tampereen yliopisto. Taloustieteiden laitos; yrityksen taloustiede, laskentatoimi. Pro gradu. [Viitattu 3.9.2021]. Saatavana:

<http://urn.fi/urn:nbn:fi:uta-1-21049>

PricewaterhouseCoopers. Ei päiväystä. Using drones in a global first for our audit practice.

[Verkkosivu]. [Viitattu 6.9.2021]. Saatavana: <https://www.pwc.co.uk/who-we-are/annual-report/stories/2019/using-drones-in-global-first-for-our-audit-practice.html>

Saaranen-Kauppinen, A. & Puusniekka, A. 2006a. Reliabiliteetti. [Verkkosivu]. Tampere: Yhteiskuntatieteellinen tietoaarkisto. [Viitattu 10.11.2021]. Saatavana:

https://www.fsd.tuni.fi/menetelmaopetus/kvali/L3_3_2.html

Saaranen-Kauppinen, A. & Puusniekka, A. 2006b. Validiteetti. [Verkkosivu]. Tampere: Yhteiskuntatieteellinen tietoaarkisto. [Viitattu 10.11.2021]. Saatavana:

https://www.fsd.tuni.fi/menetelmaopetus/kvali/L3_3_1.html

Saarinen, T. & Suontausta, S. 14.1.2019. Tarkastuksessa on eroja – mutta mitä?

[Verkkosivu]. Helsinki: Suomen Taloushallintoliitto ry. [Viitattu 26.5.2021]. Saatavana:

<https://tilisanomat.fi/tilintarkastus/tarkastuksissa-on-eroja>

Suomen Tilintarkastajat ry. 2020. Tilintarkastajan raportointi. [Verkkokirja]. Helsinki: ST-Akatemia Oy. [Viitattu 12.5.2021]. Saatavana ST-Akatemia Online -palvelusta. Vaati käyttöoikeuden.

Tilastokeskus. Ei päiväystä. Vaihto-omaisuus. [Verkkosivu]. Helsinki: Tilastokeskus.

[Viitattu 9.8.2021]. Saatavana: <https://www.stat.fi/meta/kas/vaihtoomaisuus.html>

Tomperi, S. 2018. Tilintarkastus: Normeista käytäntöön. Helsinki: Edita Publishing Oy.