

TILINTARKASTUS 2

Itä-Suomen yliopisto
Avoin yliopisto
Kauppa- ja oikeustieteiden
tiedekunta
Tilintarkastus 2
28.12.2014
Janne Bragge 263654
Arja Kauppinen

Sisällysluettelo

OPPIMISPÄIVÄKIRJA.....	3
Ennen kurssin aloittamista.....	3
Kurssin aikana.....	4
Kurssin päättyessä.....	5
Tehtävä 5. Kansainväliset tilintarkastusstandardit.....	6
Tehtävä 2. Tilintarkastuspöytäkirja.....	13
Tehtävä 4. Ehdollinen lausunto tilintarkastuspöytäkirjassa.....	14
Tehtävä 6. Tilintarkastuskertomuksen huomautus ja lisätieto.....	15
Tehtävä 3. Ostoprosessi.....	17
Ostotoiminnan analyyttinen tarkastus (ISA 550).....	18
Ulkopuolisilta hankitut vahvistukset (ISA 505).....	18
Tehtävä 1. Case-tehtävä Nopsa Oy.....	19
Analyyttinen tarkastus; yritysanalyysi.....	19
Tuloslaskelman ja taseen erät joihin kiinnitettävä huomiota.....	20
Tarkastustoimenpiteet, joilla arvioituihin riskeihin vastataan.....	21
Talousjohtajan tietojen vaikutus tilintarkastussuunnitelmaan.....	22
LÄHTEET.....	23

OPPIMISPÄIVÄKIRJA

Oppimispäiväkirjassa käyn läpi oppimisprosessia tilintarkastus 2 – kurssilla. Oppimispäiväkirja jakautuu kolmeen osiaan. Ensimmäisessä osiossa käyn läpi pohjatietoni tilintarkastuksesta, pohdin mitkä ovat tavoitteeni kurssilla ja selvitän mitkä eri lait säätelevät tilintarkastusta. Toisessa osiossa kirjaan havaintoja kurssilta ja analysoin oppimisprosessiani. Viimeisessä osiossa tarkastelen miten käsitykseni tilintarkastuksesta on muuttunut kurssin aikana ja kuinka tehtävät ja kurssimateriaalit ovat palvelleet oppimisprosessia.

Ennen kurssin aloittamista

Tilintarkastus on ennen kaikkea luottamuksen rakentamista yhteisöjen ja sen sidosryhmien välille. Tilintarkastuksen perustana on tilintekovelvollisuus. Yksittäisellä yrityksen osakkaalla ei ole mahdollista perehtyä kaikkeen yrityksessä tapahtuvaan toimintaan, vaan hän seuraa yrityksen kehittymistä yrityksen raportoinnin perusteella. Raportoinnin luotettavuuteen osakas voi luottaa tilintarkastuksen ansiosta. Kurssin tavoitteenani on saavuttaa hyvä osaamistaso kurssin sisällöstä ja hyvä arvosana. Tilintarkastus 1 kurssilta saamani onnistuminen toivottavasti auttaa minua pääsemään tavoitteeseeni hieman helpommin.

Tutkittuani tehtäviä ja kurssisisältöä uskoisin suurimman vaikutuksen tilintarkastuksen toteuttamisen olevan tilintarkastulailla ja kansainvälisillä tilintarkastusalan standardeilla. Varmasti Osakeyhtiölailla on myös omat vaikutuksensa tilintarkastamisen toteuttamiseen ja velvollisuuteen tilintarkastuksen suorittamiseksi, mutta uskoisin kurssi sisällön koostuvan lähinnä kv-tilintarkastusstandardeista ja tilintarkastuslain sisällöstä.

Tilintarkastuksen kanssa olen ollut tekemisissä vain opintojen kautta, sillä työelämässä olen toiminut lähinnä erilaisissa asiakaspalvelutehtävissä. Aikaisemmat tilintarkastuskurssit ovat kuitenkin osoittaneet että tilintarkastus voisi olla mielenkiintoinen uravalinta tulevaisuudessa.

Kurssin aikana

12.12.2014

Kurssin tulen tekemään melko tiivissä aikataulussa kolmen viikon aikana. Kun vielä huomioi että päivät menevät töissä käydessä, niin aikataulu on melko tiivis. Yritän kuitenkin saamaan tiukasta aikataulusta huolimatta mahdollisimman paljon hyötyä kurssista tuleviin opintoihini. Onneksi Tilintarkastus 1 kurssi on vielä tuoreena mielessäni, joten Tilintarkastus 2 kurssin oppimistehtäviin on helppo lähteä vastaamaan pohjatiedon ja kurssimateriaalin avulla.

Yritän tehdä kurssin oppimistehtävät helpoimmasta vaikeampaan, jotta mahdolliset haasteelliset kohdat jäisivät vasta kurssin loppupuolelle. Tilintarkastajan lausunnot – tehtävät ovat olleet helppoja vastata ja olenkin niiden valmiiksi saatuni hyvin laatimassani aikataulussa kurssin suhteen.

22.12.2014

Olen nyt saanut valmiiksi tehtävät tehdyksi yhtä lukuunottamatta. Viimeinen iso case-tyylinen (tehtävä 1.) tehtävä on vielä tekemättä. Iso tehtävä hieman laittaa pohtimaan kuinka käy kurssin aikarajan suhteen. Toivon suuresti että en palauttele tehtävää samaan aikaan kun muut ampuvat pihalla raketteja, mutta haluan kyllä saada tekstini arvioitavaksi vielä tämän vuoden puolella.

Valmiiksi saamani tehtävät on ollut ihan mielenkiintoisia syventäviä tehtäviä tilintarkastus 1 – kurssilla jo käymiini tilintarkastusaiheisiin. Vastaukset on ollut helppo löytää Tomperin tilintarkastus kirjasta ja KHT: n kv-tilintarkastusstandardit oppaasta. Aikaa kuitenkin on mennyt kymmenen päivää vaikka olenkin yrittänyt ahkeroida tehtävien kanssa niin paljon kuin vain mahdollista. Sen enempää mikään tehtävistä ei ollut haasteellisempi kuin toinen vaan tekstiä tuli jokaisen tehtävän vastaukseen yhtä helposti. Tehtävät olisivat hieman enemmän voineet olla soveltavia ja sitä kautta haasteellisempia. Tosin en nyt puhu enempää haasteellisuudesta ennen kuin näen kurssin arvosanan edessäni, jolloin koko kuva kurssin haasteellisuudesta selkenee kerralla.

Kurssia on nyt noin viikko jäljellä ja joululoma alkaa huomenna. Olen kuitenkin päättänyt että uhraan hieman joululomaani kurssille, jotta palautus ei jää uudenvuoden iltaan. Uskoisin reilun viikon riittävän Tehtävä 1. suorittamiseen, vaikka välillä pitääkin käydä napostelemassa muutama joulutähti kahvin kanssa.

27.12.2014

Joululoman aikana sain tehtäviä hieman eteenpäin, mutta en kuitenkaan niin paljon kuin ehkä tavoittelin. Tein joululomalla lähinnä viimeisen Case-tehtävän excel-laskentataulukon, jossa laskin esimerkkiyrityksen rahoituslaskelman, kannattavuuden ja vakavaraisuuden tunnuslukuja. Excelin-pohjalta on kuitenkin helppo tehdä tilintarkastussuunnitelma, kun tietää yrityksen taloudellisen tilanteen. Yritän nyt viikonlopun ajan 27. - 28.12. saada koko oppimistehtäväpaketin valmiiksi ja palautetuksi.

Kurssin päättyessä

28.12.2014

Viimeiset tekstit oppimistehtäviin kirjoitettu. Viimeistelen vielä oppimistehtävän, katson läpi pahimmat kirjoitusvirheet ja palautan tehtävän. Kurssin toteutustapa oli mukavaa vaihtelua perinteiselle tenttimiselle.

Kurssilla myös käytiin hienosti läpi tilintarkastus 1 – kurssin sisältöä, joka oli vielä parin kuukauden takaa hyvin mielessäni. Oppimistehtävät eivät olleet mitenkään liian laajoja vaan niihin oli mukava lähteä vastailemaan. Koko oppimistehtävä paketin tekemiseen meni minulla noin kuukausi, joka on hyvin sama missä ajassa olen muidenkin kurssien asiakokonaisuudet ehtinyt käsittelemään.

Nyt pidän pienen tauon opiskeluista ja nautin vuoden vaihtumisesta. Kevät kaudella yritän pitää yllä samaa tahtia avoimen yliopiston kurssien parissa aihealueen muuttuessa laskentatoimesta johtamisen puolelle.

Tehtävä 5. Kansainväliset tilintarkastusstandardit

a) Mitä tarkoitetaan tilintarkastusevidenssillä (ISA 500)?

Tilintarkastaja perustaa tilintarkastuskertomuksensa lausunnot evidenssiin, jonka hän on hankkinut kirjanpidon ja tilinpäätöksen tarkastamisessa. Tilintarkastusevidenssi on siis tilintarkastajan hankkimaa tietoa niiden johtopäätösten tekemiseksi, joihin tilintarkastuskertomus perustuu. (Tomperi, S. 2009. 36 ja 85)

ISA 500 on kansainvälinen tilintarkastusstandardi, jossa määritellään mikä on tilintarkastuksessa tilintarkastusevidenssiä, ja käsitellään tilintarkastajan velvollisuutta suunnitella ja suorittaa tilintarkastustoimenpiteitä hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä voidakseen tehdä kohtuullisia johtopäätöksiä lausuntonsa perustaksi. (KTS. 2012. 591)

Tarpeeseen hankkia tilintarkastusevidenssiä vaikuttaa olennaisen virheen riski sekä tilintarkastusevidenssin laatu. Mitä suurempi on riski, sitä enemmän tilintarkastusevidenssiä tarvitaan. Tilintarkastusevidenssi on sitä laadukaampaa, mitä tarkoituksenmukaisempaa ja luotettavampaa se on. Tilintarkastusevidenssi on harvoin täysin luotettavaa vaan tilintarkastajan on tyydyttävä luottamaan evidenssiin joka on enemmän suuntaa antavaa. (Tomperi, S. 2009. 36)

b) Mistä eri lähteistä tilintarkastusevidenssiä voidaan kerätä

Tilintarkastusevidenssin alkuperä ja luonne vaikuttavat sen luotettavuuteen. Tomperi antaa kirjassa muutaman esimerkin tilintarkastusevidenssin luotettavuuden arviointia varten.

- ulkopuolisesta riippumattomasta lähteestä hankittu evidenssi on luotettavampaa kuin sisäisesti laadittu (ISA 505 vahvistukset ulkopuolisilta)
- kirjanpito- ja sisäisen valvontajärjestelmän tehokkuus lisäävät evidenssin luotettavuutta
- asiakirjat ja kirjalliset lausunnot ovat suullisia lausuntoja luotettavampaa tilintarkastusevidenssiä

- alkuperäiset asiakirjat ovat luotettavampia kuin niiden kopiot
- tilintarkastusevidenssin luotettavuutta lisää eri lähteistä saadun evidenssin yhdenmukaisuus

Havainnoimisen, tositteiden läpi käynnin ja kyselyiden lisäksi tilintarkastusevidenssiä voidaan hankkia myös analyytisesti, jolloin tilintarkastaja analysoi merkittäviä suhdelukuja ja kehityssuuntia. Analyytisessä tarkastuksessa selvitetään ensisijaisesti olennaisten vaihtelujen tai poikkeamien syy esimerkiksi edellisen tilikauden vastaaviin tietoihin, budjetteihin tai toimialaa koskeviin tietoihin. Analyytinen tarkastus voi sisältää myös taloudellisten tunnuslukujen laskemista ja arviointia.

Tilintarkastusevidenssin hankimisessa käytetyt todentamismenetelmät voidaan ryhmitellä seuraavasti:

- empiirinen todentaminen
- auktoriteettiin perustuva todentaminen
- rationaalinen todentaminen
- pragmaattinen todentaminen

Empiirinen todentaminen perustuu aistinvaraisiin havaintoihin, jotka koskevat fyysisiä määriä ja ominaisuuksia. Esimerkiksi varaston fyysinen inventointi on empiiristä havainnointia.

Auktoriteettiin perustuva todentamisessa käytetään hyväksi auktoritatiivisia lausuntoja, jotka voivat olla suullisia tai kirjallisia. Viralliseen asiakirjaan luottaminen, kuten kaupparekisteriote, on auktoriteettiin perustuvaa havainnointia. Rationaalinen todentaminen perustuu johdonmukaiseen päättelyyn. Tilintarkastajan tekemät analyysit ja laskelmat ovat rationaalista päättelyä.

Pragmaattisessa todentamisessa tilintarkastaja hankki ja arvioi muulla tavoin saatavaa evidenssiä.

Pragmaattista todentamista ovat tarkastusajankohdan jälkeisten tapahtumien yhteensopivuuden analysointi muiden havaintojen kanssa. Esimerkiksi tilinpäätökseen sisältyvästä saamisesta saatu suoritus seuraavan tilikauden alussa vahvistaa saamisen olemassa olon tilikauden aikana. (Tomperi, S. 2009. 36-39)

c) Mitä tarkoitetaan olennaisuudella tilintarkastuksessa (ISA 320)?

Tilintarkastaja otta työssään huomioon tapahtumien ja tilien saldojen olennaisuuden ja riskialttiuden ja painotta tarkastustaan tämän mukaan. Se, mikä on olennaista, perustuu tilintarkastajan ammattilliseen harkintaan.

Tilintarkastussuunnitelmaa laatiessaan tilintarkastaja määrittelee hyväksyttävän olennaisuusrajan havitakseen olennaiset virheet ja puutteet. Virheen olennaisuutta määriteltäessä on huomioitava sekä virheen määrä että laatu. Laadullinen virhe voi olla esimerkiksi virheellinen laskentaperiaate joka johtaa virheelliseen tilinpäätökseen. Määrällinen virhe voi olla jokin ruutinin omaisesti toistuva virhe joka johtaa olennaiseen virheeseen tilinpäätöksessä. Tilintarkastajan onkin otettava huomioon myös pienet virheet, joilla saattaa yhteenlaskettuna olla olennainen vaikutus tilinpäätökseen. (Tomperi, S. 2009. 36)

Määrittäessään tilintarkastustoimen piteiden luonnetta, laajuutta ja ajoitusta tilintarkastaja käyttää keskeisenä periaatteena olennaisuuden käsitettä. Tilintarkastusta suunnitellessaan tilintarkastaja harkitsee, mitkä asiat voisivat tehdä tilinpäätöksestä olennaisesti virheellisen tai puutteellisen. Olennaisuuden arvion kautta tilintarkastaja määrittelee mitä kohteita tulee tarkastaa sekä käytetäänkö otantaa tai analyttistä tarkastusta. Tilintarkastaja valitsee ne tilintarkastustoimenpiteet, joiden arvio alentavan tilintarkastusriskin hyväksyttävälle tasolle. Arvio tilintarkastustoimenpiteiden olennaisuudesta ja tilintarkastusriskistä ei ole staattinen vaan voi muuttua tilintarkastusprosessin aikana. (Tomperi, S. 2009. 36)

Tilintarkastuksen loppuvaiheissa tilintarkastaja harkitsee, onko havaittujen ja korjaamatta jääneiden virheiden kokonaisuus olennainen. Mikäli havaitut virheet ovat olennaisia, vaikuttaa virheet tilintarkastajan raportointiin.

d) Missä tilintarkastusstandardissa on määritelty tilintarkastajan velvollisuudesta muodostaa käsitys yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä? Kerro kyseisen standardin olennaisesta sisällöstä.

ISA 315 yhteisön ja sen toiminnan käsittäminen sekä olennaisen virheen tai puutteen riskien arviointi -standardin mukaan tilintarkastajan tulee muodostaa käsitys yhteisöstä, sen toimintaympäristöstä sekä sen sisäisestä valvonnasta. Yhteisön toiminnan käsittäminen ja ympäristön tunteminen auttaa tilintarkastajaa havaitsemaan olennaisen virheen tai puutteen riskit tilinpäätöksessä. Nämä auttavat myös tilintarkastusprosessin suunnittelussa.

ISA 315 standardin mukaan tilintarkastajan tulisi saada vastaus seuraaviin aiheisiin määritellessään yhteisön toimintaa ja sen toimintaympäristöä:

Yrityksen toimintaympäristö:

- toimialan olosuhteet, kuten markkinat, kysyntä, hintakilpailu ja kapasiteetti
- alan kausivaihtelut
- tarkastuskauden suhdannevaihe
- laskentaperiaatteet ja toimialakohtaiset käytännöt
- toimialaa koskevat erityiset säännökset ja määräykset

Yhteisön toiminnan luonne:

- omistus ja hallintojärjestelmä
- konsernirakenne ja lähipiiri
- myyntitulojen luonne, johon vaikuttaa toimiala ja yhteisön luonne, valmistusyritys vai jälleenmyyjä
- tuotteet ja markkinat
- sijoitus- ja rahoitusasiat

Tavoitteisiin ja strategioihin liittyvät liiketoiminnalliset riskit:

- toimialan kehitys ja siihen liittyvä riski suhteessa yhteisön osaamiseen ja pätevyyteen.
- uudet tuotteet ja palvelut ja niistä aiheutuvat tuotevastuut
- liiketoimintojen laajeneminen ja ennakoitu tuleva kysyntä.
- ajankohtaiset ja mahdolliset rahoitustarpeet ja riski rahoituksen menettämiseen
- tietotekniikan käyttö ja järjestelmä päivitysten ajantasaisuus

Standardin soveltaminen ei liity vain suunnitteluprosessiin vaan on standardin soveltaminen jatkuu läpi koko tilintarkastusprosessin tietojen keräämisenä, päivittämisenä ja analysointina. Käsityksen muodostamista yhteisön toiminnasta ja sen ympäristä kutsutaan riskienarviontitoimenpiteiksi, koska tilintarkastaja hyödyntää ainakin osaa hankkimistaan tiedoista tilintarkastusevidenssinä, joka tukee olennaisen virheen tai puutteen riskien arviointia.

Tilintarkastaja voi hankkia ISA 315 standardiin liittyvää evidenssiä:

- tiedustelemalla toimivalta johdolta ja muulta henkilöstöltä
- analyyttisen tarkastuksen kautta
- empiirisen tarkastuksen kautta

Kyselyt yrityksen johdolle ja taloudellisesti raportoinnista vastuussa oleville henkilöille voi antaa tilintarkastajalle tietoa yrityksestä ja sen toimintaympäristöstä, joka ei tule esille analyyttisessä tai empiirisessä tarkastuksessa. Analyyttinen tarkastus auttaa tilintarkastaajaa muun muassa tunnistamaan sellaisia poikkeuksellisia suhdelukuja, jotka voivat vaikuttaa tilintarkastukseen. Tilintarkastaja voi myös empiirisesti hankkia tietoa havainnoimalla ja tekemällä yksityiskohtaista tarkastusta yrityksessä esimerkiksi kirjanpitoaineistosta tai tarkastamalla yksityiskohtaisesti liiketoimintasuunnitelmia ja -strategioita. Empiiriseen havainnointiin lasketaan myös tutustumiskäynnit yrityksen toimitiloihin. (Tomperi, S. 2009. 42-45)

e) Mitä eri lähestymistapoja tilintarkastaja voi käyttää tarkastaessaan arvionvaraisia eritä? Anna kolme esimerkkiä tilinpäätökseen sisältyvistä eristä, jotka voivat sisältää arvionvaraisuutta.

Tilinpäätös sisältää aina arvionvaraisia eritä, joita ei pystytä määrittämään tarkasti. Näiden erien arvionvaraisuus perustuu tulevaisuutta koskeviin odotuksiin. Esimerkkejä arvioinvaraisista eristä ovat vaihto-omaisuudesta ja myyntisaamisista tehtävät arvonalennukset, pysyvien vastaavien hankintamenon jaksottaminen taloudelliselle käyttöajalleen, keskeneräisistä pitkäaikaishankkeista syntyvät voitot ja tappiot sekä takuuvaraus. Yrityksen johdolla on vastuu tilinpäätökseen sisältyvistä arvionvaraisista eristä. Arvionvaraisiin eriin liittyvän epävarmuuden johdosta olennaisen virheen tai puutteen riski on arvionvaraisten erien kohdalla tavanomaista suurempi. (Tomperi, S. 2009. 84)

Tilintarkastaja voi hankkia tilintarkastusevidenssiä arvionvaraisista eristä analyttisen, empiirisen ja pragmaattisen lähestymistavan kautta.

Analyttisessä lähestymistavassa perehtymällä tilinpäätöksen arvonalentumiskirjauksiin selvittäen onko mahdollisesti tehdyt arvonalentumiskirjaukset olosuhteisiin nähden perusteltuja ja riittäviä, ja onko niissä tilinpäätöksessä annettu tarvittavat tiedot. Tilintarkastaja perehtyy myös johdon laatimaan arvioon ja menettelytapaan, jonka pohjalta arvionvaraiset erät on laadittu samalla testaten menettelytavan toimivuutta. Johdon arvion vertaaminen riippumattomaan arvioon on myös järkevää.

Empiirisessä lähestymistavassa tilintarkastaja analysoi yrityksen toimintaympäristöä ja sisäistä valvontaa havaintojensa pohjalta. Käsitys yrityksen toimintaympäristöstä ja sisäisestä valvonnasta auttaa tilintarkastajaa tunnistamaan arvionvaraisiin eriin liittyvät olennaisen virheen tai puutteen riskit.

Pragmaattisessa lähestymistavassa tilintarkastaja hankki tilintarkastusevidenssiä myös tarkastamalla tilinpäätöspäivän jälkeisiä tapahtumia. Pragmaattinen analysointi perustuu tapahtumiin jotka antavat näyttön tilinpäätöspäivän tilanteesta tai vaikuttavat tilinpäätöspäivän jälkeen tapahtuvaan kehitykseen.

f) Mitä hyötyä on tilintarkastuksen suunnittelusta? Mikä standardi käsittelee tilintarkastuksen suunnittelua?

Tilintarkastuksen suunnittelu on tärkeä osa tilintarkastusprosessia. Riittävät suunnittelu auttaa varmistamaan, että tilintarkastuksen tärkeisiin kohteisiin kiinnitetään asianmukaista huomiota, mahdolliset ongelmat havaitaan ja työ valmistuu aikataulun mukaisesti. Suunnittelu tilintarkastuksessa ei ole erillinen vaihe vaan pikemminkin jatkuva ja toistuva prosessi. Tilintarkastuksen suunnitteluprosessi sisältää tilintarkastuksen kokonaisstrategian ja tilintarkastussuunnitelman tekemisen.

Tilintarkastuksen suunnittelua varten on arvioitava olennaisuutta sekä laadullisesta että määrällisestä näkökulmasta. Tämän arvion perusteella tilintarkastaja voi kohdistaa huomionsa merkittävimpiin seikkoihin. Suunnitelman laajuus ja yksityiskohtaisuus riippuvat tarkastuskohteen koosta, tarkastuksen vaativuudesta sekä siitä, miten hyvin tilintarkastaja tuntee tarkastuskohteen ja sen toiminnan. (Tomperi, S. 2009. 41)

Tilintarkastajan tulee laatia tilintarkastukselle kokonaisstrategia eli yleissuunnitelma, joka ohjaa tilintarkastussuunnitelman laatimista yksityiskohtaisemmin. Kokonaisstrategian laatiminen auttaa tilintarkastajaa varmistumaan toimeksiannon suorittamiseen tarvittavien resurssien luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta.

ISA 300 käsittelee tilintarkastuksen suunnittelua. Standardin mukaan tilintarkastajan tulee huomioida muun muassa seuraavat asiat yleissuunnitelmaa laatiessaan:

- tarkastuskohteen toiminnan luonne
- tarkastuskohteen kirjanpitojärjestelmä ja sisäinen kontrollijärjestelmä
- riskit ja olennaisuus
- tarkastustyön koordinointi, ohjaus ja työn valvonta
- muut asiat, kuten mahdollisuus, että oletamus toiminnan jatkuvuudesta on kyseenalainen

Tilintarkastussuunnitelma on kokonaisstrategiaa yksityiskohtaisempi. Tilintarkastussuunnitelma sisältää ne tilintarkastustoimenpiteet, jotka tilintarkastajan on suoritettava saadakseen riittävä määrä tilintarkastusevidenssiä tilintarkastusriskin alentamiseksi hyväksyttävälle tasolle.

Tilintarkastussuunnitelma käsittää siten kuvauksen toimenpiteistä, toimenpiteiden luonteesta ja muut tarkastustoimenpiteet, jotka on suoritettava, jotta noudatettaisiin tilintarkastusstandardeja. (Tomperi, S. 2009. 41-42)

Tehtävä 2. Tilintarkastuspöytäkirja

Tilintarkastaja voi esittää hallitukselle, hallintoneuvostolle, toimitusjohtajalle tai muulle vastuuvolliselle huomautuksia seikoista, joita ei esitetä tilintarkastuskertomuksessa. Tällaiset seikat merkitään pöytäkirjaan. Pöytäkirja on annettava toimitusjohtajalle, jonka tehtävänä on huolehtia yhteisön tai säätiön hallinnosta ja toiminnan asianmukaisesta järjestämisestä. Tämän on käsiteltävä pöytäkirja viipymättä ja säilytettävä se luotettavalla tavalla. (Tilintarkastuslaki 3.luku 16 §)

Tilintarkastuspöytäkirjan tarkoituksena on hallituksen tai muun vastaavan toimitusjohtajalle informointi luottamuksellisella tavalla. Tilintarkastuspöytäkirja ei ole julkinen asiakirja, eikä tilintarkastuskertomuksessa pidä viitata sen antamiseen. Jos näin tehdään, tilintarkastuspöytäkirjaa on pidettävä tilintarkastuskertomuksen osana. (Tomperi, S. 2009, 165)

Tilintarkastuspöytäkirja annetaan yleensä tilinpäätöksen tarkastuksen ja tilintarkastuskertomuksen antamisen yhteydessä. Se voidaan antaa myös tilikauden aikana, jos tilintarkastaja havaitsee aiheutta huomautuksen tekemiseen.

Huomautukseen voivat johtaa esimerkiksi:

- tositteiden puutteet
- vaaralliset työyhdistelmät
- omaisuuden arvostus
- lainsäädännön, yhtiöjärjestyksen ym. noudattamatta jättämiset, jotka eivät ole niin merkittäviä ja olennaisia, että niistä tulisi raportoida tilintarkastuskertomuksessa
- sisäisten kontrollijärjestelmien puutteet

Tilintarkastaja määrittelee tilanteen ja asian merkityksellisyyden mukaan raportoiko hän havaitsemastaan virheestä tai puutteesta tilintarkastuskertomuksessa, tilintarkastuspöytäkirjassa, vapaamuotoisessa muistiossa, vai riittääkö aisan käsittelyyn keskustelu asiaa hoitavien henkilöiden kanssa. Mikäli tilintarkastuspöytäkirjassa mainittuja virheitä ei korjata, saattaa se johtaa huomautuksen tekemiseen tilintarkastuskertomuksessa. Yleensä tilintarkastuspöytäkirjassa selostetaan laajemmin tilintarkastuskertomuksessa esitettyä muokautetun lausunnon tai huomautuksen aihetta. (Tomperi, S. 2009, 166)

Tehtävä 4. Ehdollinen lausunto tilintarkastuspöytäkirjassa

Tilintarkastajan on annettava kultakin tilikaudelta päivätty ja allekirjoitettu tilintarkastuskertomus. Tilintarkastuskertomuksessa on yksilöitävä sen kohteena oleva tilinpäätös sekä ilmoitettava, mitä tilinpäätössäännöstä tilinpäätöksen laatimisessa on noudatettu. Tilintarkastuskertomuksessa on ilmoitettava kansainvälisten tilintarkastusstandardien noudattamisesta. (Tilintarkastuslaki 3.luku 15 §)

Tilinpäätöstietojen oikeellisuus ja riittävyys määräytyy kirjanpitolainsäädännön ja hyvän kirjanpitotavan mukaan. Jos tilinpäätöksestä puuttuu olennaisia tietoja, jotka siinä lainsäädännön mukaan tulisi olla, tilinpäätös ei anna riittäviä tietoja. Tilinpäätöksen ei tulisi myöskään esittää tarpeettoman yksityiskohtaisia tietoja, koska tällöin tärkeät ja olennaiset tiedot saattavat hukkuu informaation paljouteen. (Tomperi, S. 2009. 154)

Tilintarkastajan antamat lausunnot voivat olla vakiomuotoisia, ehdollisia tai kielteisiä. Jos tilintarkastaja ei voi antaa lausuntoa, tilintarkastajan on ilmoitettava tästä tilintarkastuskertomuksessa.

Mukautettu tilintarkastuskertomus sisältää mukautetun eli vakiomuodosta poikkeavan tilintarkastuslain edellyttämän lausunnon tai muun lain edellyttämän lausunnon. Se voi sisältää myös tilintarkastuslain määrittelemän huomautuksen tai tarpeelliset lisätiedot. Muokautetut lausunnot on aina perusteltava tilintarkastuskertomuksessa. Laajemmin ja yksityiskohtaisemmin mukautetun lausunnon antamista voidaan perustella tilintarkastuspöytäkirjassa. Vakiomuodosta poikkeava tilintarkastuslain edellyttämä lausunto on ehdollinen tai kielteinen. Tilintarkastaja voi myös olla antamatta lausuntoa, mutta tästä on ilmoitettava tilintarkastuskertomuksessa.

Tilintarkastaja ei yleensä voi antaa vakiomuotoista lausuntoa esimerkiksi silloin, kun tilintarkastajan työn laajuutta on rajoitettu tai toimivan johdon ja tilintarkastajan välillä on erimielisyyttä valittujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden hyväksyttävyydestä, niiden soveltamisesta tai tilinpäätöksessä esitettyjen tietojen riittävydestä. (Tomperi, S. 2009. 159)

Ehdollinen lausunto on vakiomuotoinen muutoin paitsi tietyltä osin tai se on vakiomuotoinen tietyin edellytyksin Tässä tilanteessa tilintarkastaja toteaa että hän ei voi antaa vakiomuotoista lausuntoa. Tilanne ei ole kuitenkaan niin vakava, ettei hän kykenisi lainkaan lausumaan mielipidettään tai että hän joutuisi antamaan kielteisen lausunnon. (Tomperi, S. 2009. 159)

Tilintarkastaja voi joutua antamaan ehdollisen lausunnon esimerkiksi virheellisen arvostuksen johdosta. Yrityksen jättäessä rakennusten hankintamenosta suunnitelman mukaisen poiston tekemättä, aiheuttaa tämä tilikauden tulokseen, rakennusten tasearvoon ja oma pääomaan virheen, joka tulisi mainita tilintarkastuskertomuksessa.

Tehtävä 6. Tilintarkastuskertomuksen huomautus ja lisätieto

a) Milloin tilintarkastajan tulee sisällyttää tilintarkastuskertomukseen huomautus? Anna esimerkkejä tilanteesta, jotka edellyttävät huomautuksen sisällyttämistä tilintarkastuskertomukseen?

Huomautus tilintarkastuskertomuksessa on esitettävä, jos yhteisön tai säätiön hallitus, toimitusjohtaja tai muu vastuuvollinen on syylistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvaus yhteisöä tai säätiötä kohtaan tai rikkonut yhteisöä tai säätiötä koskevaa lakia, yhteisön tai säätiön yhtiöjärjestyä, yhtiösopimusta tai sääntöjä.

Huomautuksen antovelvollisuuden voi synnyttää tilanne jossa hallitus tekee voitonjako esityksen joka saattaa johta yrityksen maksukyvyttömyyteen. Vahingonkorvausvastuun arvioinnissa tulee aina pohdittava onko tarkastettavalle yhteisölle aiheutunut vahinkoa. Tilintarkastaja ei voi olla vastuu kysymysten asiantuntija, joten tilintarkastajan kannanottoa voidaan odottaa vain suhteellisen ilmeisissä tapauksissa. Vähäisistä ja epäolennaisista lain tai määräysten rikkomisista ei tule hyvän

tilintarkastustavan mukaan esittää huomautusta tilintarkastuskertomuksessa, vaikka ne olisivat selviäkin rikkomuksia. (Tomperi, S. 2009. 162)

b) Milloin tilintarkastuskertomukseen tulee sisällyttää lisätieto?

Lisätieto voidaan antaa esimerkiksi silloin, kun halutaan korostaa ja selventää sellaista tilinpäätökseen vaikuttavaa seikkaa, joka jo sisältyy tuloslaskelman tai taseen liitetietoihin. Lisätietokappaleen sisällyttäminen tilintarkastuskertomukseen voi johtua esimerkiksi siitä, että toiminnan jatkuvuudesta on epävarmuutta tai toimintaan liittyy muuta epävarmuutta. Lisätiedon antaminen ei yleensä vaikuta lausuntojen sisältöön. Lisätieto tulisi esittää lausuntokappaleen jälkeen ja yleensä siinä tulee mainita että lausuntoa ei anneta mukautettuna. (Tomperi, S. 2009. 163)

Lisätietokappaletta tulisi käyttää vain, jos siihen on erityistä syytä. Lisätietokappale tilintarkastuskertomuksessa tulkitaan usein niin että vakionuotoisesta kertomuksesta poikkeamiseen on jokin erityinen syy.

Lisätieto kappaleeseen saattaa johtaa esimerkiksi tilanne jossa yritys on tehnyt tarkastelevalla kaudella tappiota ja yrityksen vakavaraisuus on heikko. Tilintarkastaja voi tällöin lisätietokappaleessa kyseenalaistaa yrityksen kyvyn jatkaa toimintaansa.

c) Miten huomautus ja lisätieto vaikuttavat tilintarkastuskertomuksen lausunto-kappaleeseen?

Mikäli tilintarkastaja sisällyttää tilintarkastuskertomukseen lisätiedon tai huomautuksen ei kyseessä ole enää vakionuotoinen vaan mukautettu tilintarkastuskertomus. Mukautetut lausunnot on aina perusteltava tilintarkastuskertomuksessa, yleensä omassa kappaleessaan. Laajemmin ja yksityiskohtaisemmin mukautetun lausunnon antamista voidaan perustella tilintarkastuspöytäkirjassa. Mikäli tilintarkastajan on jotain tilintarkastuskertomuksessa lausuttava, sitä ei voi korvata esittämällä asia vain tilintarkastuspöytäkirjassa. (Tomperi, S. 2009. 159)

Tehtävä 3. Ostoprosessi

Mitä eri vaiheita ostoprosessi sisältää? Mitkä ovat ostokontrollien tavoitteet ja mitä erilaisia väärinkäytösriskejä ostoprosessiin voi liittyä?

Yrityksen ostoprosessi on monivaiheinen prosessi. Tilintarkastajan on tarkastettava kuinka tehokkaasti yrityksen sisäinen kontrolli havaitsee mahdolliset virheet ostoprosessissa. Varsinkin vaarallisiin työyhdistelmiin on tilintarkastajan kiinnitettävä erityistä huomiota ostoprosessia tarkastaessaan.

Yrityksen ostotoiminnan tarkastuksen keskeisenä tavoitteena on varmistua, että yrityksen maksamat menoiksi kirjattavat ostolaskut koskevat vain yrityksen vastaanottamia tavaroita tai palveluja, jotka on hankittu yrityksen tarpeisiin. Ostojen suorittamisessa on noudatettava myös vahvistettuja menettelytapoja. Vaihto-omaisuusostot vaikuttavat varastoon sitoutuneeseen pääomaan ja tämän myötä myös pääomakustannuksiin. Ostojen yhteydessä on huomioitava mahdollisen hävikin ja muun materiaalihukan mahdollisuus. Varastojen tarkastaminen onkin eräs ostoprosessin tarkastamisen kohteista.

Ostoprosessissa sisäisen tarkastuksen tulee toimia tehokkaasti väärinkäytösten havaitsemiseksi. Tärkeä osa ostotoiminnan tarkastusta on sisäisen valvontajärjestelmän toimivuuden testaaminen. Ostoprosessissa toimintaympäristön perättäiset linkit eivät saisi olla saman henkilön vastuulla, jotta välttyään vaarallisilta työyhdistelmiltä. Esimerkiksi ostojen suorittaminen ja tavaroiden vastaanottaminen tulisi olla eri henkilön vastuulla.

Ostotilauksen tekemiseen yrityksen on määriteltävä vastuuhenkilö. Ostopäätöksen tekemiseen oikeutetulta tulisi edellyttää näiden ostomenojen tulos- ja kustannusvastuuta. Täydennysostoissa, jotka toteutuvat ruutininomaisesti varastorajojen mukaan, tulisi varastorajojen määrittelevältä henkilöltä vaadittava tulos- ja kustannusvastuuta. Yrityksen hankintaohjeissa on määriteltävä ostopaikat tai se, kuka voi ostopaikasta päättää. Hankintaohjeisiin tulisi määrittää rajat, jonka ylittävistä ostoista tulisi pyytää useampia tarjouksia ja kuinka tarjoukset käsitellään yrityksessä. Tilauksen yhteydessä on määriteltävä hinnan lisäksi myös toimitus- ja maksuehdot. Ostotilausprosessi on yrityksen kannattavuuden kannalta hyvin merkityksellinen asia. Tilintarkastuksessa on kiinnitettävä huomiota vahvistettujen menettelytapojen noudattamiseen.

Vastaanotettaessa tavaraa tai palvelua on tarkastettava, että toimitus on tilauksen mukainen sekä määrältään, laadultaan että toimitusajan suhteen. Vaarallisen työyhdistelmän välttämiseksi henkilö joka on tehnyt tilauksen tulisi olla eri kuin henkilö joka vastaanottaa tilauksen.

Ostolaskun saavuttua yritykseen pitää se tarkastaa huolellisesti määrältä ja laadulta. Ostolaskun hyväksyy siihen oikeutettu henkilö. Ostolaskua kirjatessa on otettava huomioon muun muassa se, onko kysymyksessä vaihto-omaisuusosto, investointiosto vai muu hankinta, sillä tämä määrittelee käytettävän menotilin. Lisäksi arvolisäverojen oikea käsittely tulee ottaa huomioon.

Kustannuspaikka tai tulosityksikkö määritellään myös ostolaskua kirjatessa. Ostolaskun asiataarkastuksen ja hyväksymisen lisäksi ostolasku hyväksytään yleensä erikseen maksuun pantavaksi. Tämä on tärkeää yrityksen likviditeetin hallinnan kannalta. Ostolaskujen käsittelyn tulisi olla nopeaa ja mahdollistaa käteisalennusten hyödyntäminen. (Tomperi, S. 2009. 64-66)

Ostotoiminnan analyttinen tarkastus (ISA 550)

Ostotoiminnan analyttistä tarkastusta (ISA 520 Analyttinen tarkastus) suorittaessaan tilintarkastaja selittää eilaisia ostotoimintaan liittyviä suhdelukuja ja arvoi näiden perusteella myös sisäisen kontrollin toimivuutta yrityksessä. Analyttisen tarkastuksen avulla tilintarkastaja voi tehokkaasti hankkia tietoa ostotoiminnasta sekä tarkastuksen suunnittelu- että yhteenvetovaiheessa. Tulosten avulla tilintarkastaja pystyy suuntaamaan tarkastuksen painopisteet olennaisiin kohtiin.

Ostotoiminnan analyttinen tarkastaminen tapahtuu esimerkiksi vertaamalla tuotekohtaisia katteita tarkasteltavalta vuodelta edellisiin vuosiin. (Tomperi, S. 2009. 67)

Ulkopuolisilta hankitut vahvistukset (ISA 505)

Ostoprosessiin liittyvässä ostovelkojen tarkastuksen yhteydessä voidaan tilintarkastuskevidenssiä hankkia pyytämällä tavarantoimittajia vahvistamaan yrityksen kirjanpidossa oleva velkasaldo (ISA 505 Vahvistukset ulkopuolisilta). Vahvistuksen avulla tilintarkastaja voi varmistua ostovelkojen määrästä. (Tomperi, S. 2009. 67-68)

Tehtävä 1. Case-tehtävä Nopsa Oy

Analyttinen tarkastus: yritysanalyysi

Nopsa Oy:n tarkasteltava vuosi on ollut edellisvuotta haasteellisempi. Liikevaihto on laskenut noin 24 prosenttia, joka heijastuu koko yrityksen kannattavuuteen. Yrityksen tulos on ollut negatiivinen tarkasteltavalta vuodelta reilun 55 tuhatta euroa.

Vertaillessa tarkasteltavan vuoden lukuja edelliseen vuoteen voidaan huomata että muutos on ollut negatiivinen monissa muissa lukupareissa. Tämä kertoo osin toiminta-asteen laskemisesta mutta yritys on saattanut osin myös sopeuttaa toimintaansa heikentyneeseen markkinatilanteeseen. Toiminta-asteen tippuminen on ongelmallinen yritykselle, koska kiinteät ja välilliset kustannukset eivät pienene samassa suhteessa myynnin laskemisen kanssa, jolloin yrityksen kulurakenne muodostuu epäedullisemmaksi kuin korkeammalla toiminta-asteella.

Tasetta silmäillessäni huomioni kiinnittyy pysyvien vastaavien reiluun 30 prosentin pienenemiseen, mikä on todella suuri muutos vuoden ajanjaksolle. Vaihto-omaisuuden kasvu kertoo varastojen kasvusta ja heikentyneestä myynnistä. Vaihto-omaisuuden melkein 40 prosentin kasvu vaatii mielestäni tarkan tarkistuksen tilintarkastuksen yhteydessä. Yrityksen oma pääoma on myös heikentynyt oleellisesti ja vaatii tarkan selivityksen mistä 30 prosentin oman pääoman heikkeneminen johtuu. Nopeasti tasetta silmäillessä huomaa myös että yritys on lisännyt sekä lyhyt – että pikäaikaista velkaansa huomattavasti viimeisen vuoden aikana. Tämä kertoo siitä että yritys ei ole pystynyt rahoittaan tulorahoituksella toimintaansa vaan joutunut velkaantumaan toiminnan ylläpitämiseksi.

Lukujen ollessa näin negatiivisia tuloslaskelmassa ja taseessa, tein rahoituslaskelman yrityksen lukujen perusteella. Huomasin että yrityksessä on erittäin suuret poistot ja arvonalentumiset kirjattu, jotka tulen tarkistamaan tilintarkastusta tehdessäni. Myös rahoituskulut ovat suhteessa myyntiin suuret, jolloin liiketoiminnan rahavirta on puoli miljoonaa negatiivinen. Liikevaihdon ollessa 1. 270 tuhatta euroa ja liiketoiminnan rahavirran puoli miljoonaa negatiivinen herää kysymys kuinka varmaa yleensä on toiminnan jatkuvuus.

Laskemieni vakavaraisuuden tunnuslujen perusteella tilanne on kriittinen. Net gearing 1,18 ja nettovelka 15%, eivät anna yrityksen tilasta hyvää kuvaa vaan ovat heikkoja Yritystutkimusneuvottelukunnan tilinpäätösanalyysi kirjan mukaan.

Yritysanalyysin perusteella suunnittelen tilintarkastuksen yleissuunnitelmassa painotan tarkastuskohteen kirjanpitojärjestelman ja sisäisen kontrollijärjestelmän tarkastusta. Kenties luvut eivät kaikilta osin pidä paikkaansa, varsinkin suuret muutokset edellisvuosien lukuihin viittaisivat virheellisestä kirjanpidosta. Tarkastuksessa kiinnitän huomiota myös toiminnan jatkuvuuteen, sillä mikäli rahoituslaskelma vain piti paikkansa yhdessä vakavaraisuuden tunnuslukujen kanssa, toiminnan jatkuvuudesta on syytä olla huolissaan.

Tuloslaskelman ja taseen erät joihin kiinnitettävä huomiota

Tilintarkastuksessa pitää kiinnitän suurimman huomion eriin joissa on suurimmat prosentuaaliset muutokset vertailutilikauteen ja jotka ovat merkityksellisimpiä tuloksen oikeellisuuden ja jatkuvuuden kannalta.

Suurimmat ja jatkuvuuden kannalta kriittisimmät muutokset painottuvat taseiden eriin pitkäaikainen ja lyhytaikainen vieraspääoma ja rahat ja pankkisaamiset. Tilintarkastuksessa pitää pohtia yrityksen nykyistä velkaantuneisuutta toiminnan jatkuvuuden kannalta tulevaisuuden eri kehityssuunnissa.

Pysyvät vastaavat ovat myös pienentyneet oleellisesti suhteessa vertailutilikauteen, joten niiden huolellinen läpikäynti on myös perusteltua. Haluan ainakin selvittää onko suhteessa myyntiin suuret suunnitelmat mukaiset poistot kirjattu oikein ja mikä tämän vaikutus on pysyviin vastaaviin tarkasteltavan tilikauden taseessa.

Myyntisaamisiin sisältyy Kepsa Oy:n 430 tuhanen euron saaminen joka arvioitiin toimitusjohtajan toimesta menetetyksi, joten kyseisen erän oikea oppinen kirjaaminen taseeseen pitää vielä tarkistaa.

Muiden tilintarkastuserien osalta riittää normaali ruutininomainen tilintarkastusläpikäynti.

Tarkastustoimenpiteet, joilla arvioituihin riskeihin vastataan

Tilintarkastuksessa tilitapahtumien todentamiseen ja tilintarkastusevidenssin keräämiseen käytän seuraavia todentamistapoja: empiirinen todentaminen, auktoriteettiin perustuva todentaminen, rationaalinen todentaminen ja pragmaattinen todentaminen. Tilitapahtuman luonteesta ja merkityksestä riippuu käytäntö todentamiseen vain yhtä todentamistapaa vai jotakin todentamistapojen yhdistelmää.

Pitkäaikaisten ja lyhytaikaisten velkojen ja rahojen ja pankkisaamisten todentamiseen hyödynnän auktoritääristä todentamista ja muualta saatuja vahvistuksia. Esimerkiksi virallisista pankkikuiteista voidaan saada hyvää evidenssiä velan olemassaolosta. Ostovelkoja voidaan varmaan pyytämällä myyjä varmentamaan ostovelan olemassa olo. Kyseisiä tase-eriä voidaan varmaantaa myös rationaalisella päättelyllä, jossa tarkasteltavan vuoden saldoja verrataan tilitapahtumiin ja edellisen vuoden saldoihin. Myös pragmaattisella todentamisella voidaan varmentaa esim. ostovelan olemassa olo, mikäli ostovelka on suoritettu tarkasteltavaa tilikautta seuraavan tilikauden alussa.

Pysyvien vastaavien varmentamiseen voidaan käyttää auktoritäärisen todentamisen lisäksi empiiristä todentamista ja rationaalista varmentamista. Keskutelen yrityksen johdon kanssa mitä kaikkea on sisällytetty pysyviin vastaaviin ja mihin pysyvien vastaavien arvot perustuvat. Auktoritääristä todentamista hyödynnän pyytämällä asiantuntija arvion mikäli vaihtuviin vastaaviin esimerkiksi kiinteistöomaisuutta jonka arvon haluan varmentaa ja kiinteistön arvo on olennainen tilintarkastuksen kannalta.

Suunnitelman mukaiset poistot varmennan rationaalisella, empiirisellä ja keskustelemalla yrityksen johdon kanssa. Ensiksi selvitän johdolta laskelmat joihin suunnitelman mukaiset poistot perustuvat ja analysoin laskelmat tekemällä itse vastaavat laskelmat. Empiirisessä tarkastuksessa tarkastan poistettavien kohteiden olemassa olon olennaisuusperiaatetta hyödyntäen.

Talousjohtajan tietojen vaikutus tilintarkastussuunnitelmaan

Liikevaihdon lasku ja yleinen taloudellinen epävarmuus toimialalla yhdistettynä talousjohtajan arvioon huonoista tulevaisuuden näkymistä herättää huolta yrityksen toiminnan jatkuvuudesta, kun vakavaraisuus haasteellisen vuoden jälkeen antoi huonot tunnusluvut. Lisään tilintarkastussuunnitelmaan keskustelun johdon kanssa kuinka yrityksessä suhtaudutaan tulevaisuuteen heikkenevän vakavaraisuuden kanssa. Onko johdolla suunnitelmia tehostaa toimintoja ja vähentää velkaantumista.

Kepsa Oy:n konkurssi ja 430 tuhannen euron menetys myyntisaamisissa vaikuttaa väkisinkin yrityksen tarkastelevan vuoden kannattavuuteen ja vakavaraisuuteen. Tuleva alaskirjaus ja sen vaikutus kannattavuuteen ja vakavaraisuuteen pitäisi tuoda julki mainita tilinpäätöksen liitetiedoissa.

Keskustelen yrityksen johdon kanssa vielä takuuvarauksen pois jättämisestä. EVL 47 §:n mukaan verotuksessa voidaan vähentää takuuvaraus odotettavissa olevien takuukorjausmenojen perusteella. Mikäli takuuvaraukset ovat aikaisemmilla vuosilla käytetty niin voidaan perustellusta syystä olettaa että tulevanakin vuonna takuuvaraukseen kuuluvia korjausmenoja aiheutuu. Perustelu takuuvarauksen jättämisestä pois tuloksen tappiollisuuden perusteella on toki verotuksellisesti oikea, sillä negatiivisen tuloksen johdosta takuuvarauksen verotukselliset hyödyt jäävät saamatta. Mikäli johto pitää järkevänä takuuvarauksen pois jättämistä, en mainitse asiasta enempää.

Ostoreskontrassa oleva ero pääkirjatilin ostovelkojen saldoon on selvitettävä. Tilintarkastuksessa tehostan sisäisen tarkastuksen tarkastamista ostoreskontran kirjausten osalta. Mikäli virhe ei ole olennainen ja aiheuttaja löytyy en mainitse asiasta tilintarkastuskertomuksessa.

Yritys on luopumassa tuotteen X valmistamisesta. Keskustelen johdon kanssa millaisia taloudellisia vaikutuksia yrityksen johto uskoo tuotteen valmistuksen lopettamisella olevan. Mikäli tuotteesta X luopuminen on vain tehostamistoimenpide, en näe syytä kiinnittää tehdä suurempaa analyysiä tämän johdosta.

LÄHTEET

- Tomperi, S. 2009. Tilintarkastus normeista käytäntöön. Edita Prima Oy. Helsinki.
- Kansainväliset tilintarkastusalan standardit 2012. KHT-Media Oy. Helsinki.
- Tilintarkastajan raportointi 2011. KHT-Media Oy. Helsinki
- Yritystutkimuksen tilinpäätönsanalyysi. 2009. Gardeamus Helsinki University Press. Esa Print Oy, Tampere.