

**PÄÄKIRJANPITOVIENTIEN JA MUIDEN OIKAISUJEN TILINTARKASTUS
VÄÄRINKÄYTÖKSEN NÄKÖKULMASTA**

SUOMEN TILINTARKASTAJAT RY:N SUOSITUKSIA
1/2020

Sisällys

Pääkirjanpitoventtien ja muiden oikaisujen tilintarkastus väärinkäytösnäkökulmasta	3
Johdanto	3
Pääkirjanpitoventtien ja muiden oikaisujen tarkastus.....	3
Tarkastuksen vaiheet	5
1. Muodostetaan käsitys taloudellisen raportoinnin prosessista ja määritetään tarkastettavat pääkirjanpitoventit.....	5
2. Valitaan tarkastettava ajanjakso	6
3. Varmistetaan aineiston täydellisyys	7
4. Määritetään muut riskikriteerit.....	8
5. Tarkastetaan riskikriteerit täyttävät pääkirjanpitoventit ja muut oikaisut	9
6. Dokumentoidaan tehty työ ja tehdään johtopäätös.....	11
Yhteenveto.....	11
Lähteet	12
Liitteet.....	12

Pääkirjanpitoventien ja muiden oikaisujen tilintarkastus väärinkäytösnäkökulmasta

Tässä suosituksessa käsitellään pääkirjanpitoventien ja muiden tilinpäätöstä laadittaessa tehtyjen oikaisujen tarkastusta väärinkäytöksen näkökulmasta. Kyseisestä tarkastustoimenpiteestä käytetään tässä suosituksessa nimitystä muistiotositetarkastus.

Pääkirjanpitoventejä tarkastetaan usein kattavasti tilinpäätöksen tarkastuksen yhteydessä. Tehtyään tilinpäätöstarkastuksen tilintarkastajan tulisi tarkastella pääkirjanpitoventejä myös erillisenä tarkastustoimenpiteenä.

Johdanto

Osana tilintarkastusta tehdään tositetarkastusta, joka kohdistuu pääkirjanpitoventeihin ja muihin oikaisuihin. Tositteita voi olla erilaisia, kuten myynti- ja ostotositteet, maksutositteet ja palkkakirjanpidon tositteet. Tositteet voivat siirtyä pääkirjanpitoon toisesta järjestelmästä tai osakirjanpidosta joko automaattisesti (ns. automaattinen pääkirjanpitoventi) tai manuaalisesti (ns. manuaalinen pääkirjanpitoventi). Pääkirjaan tehdään myös manuaalisesti ventejä, jotka eivät tule muista järjestelmistä tai osakirjanpidoista, vaan ovat ns. suoria pääkirjanpitoventejä. Manuaaliset pääkirjanpitoventien tositteilla, joita Suomessa kutsutaan yleisesti muistiotositteiksi. Pääkirjan ulkopuolella voidaan lisäksi tehdä oikaisuja, jotka aiheuttavat eroja pääkirjan ja tilinpäätöksen välille. Näitä kutsutaan tässä suosituksessa muiksi oikaisuiksi.

Muistiotosite on kirjanpitovelvollisen itsensä laatima tosite, joka voi koskea esimerkiksi tulojen tai menojen jaksotusta, oikaisua tai tiliöinnin korjausta. Muistiotositteisiin ja muihin oikaisuihin liittyy usein automaattisia pääkirjanpitoventejä vähemmän kontrolloija, kuten hyväksymisiä, täsmäytyksiä tai työnjaollisia kontrolloija.

Kirjanpitolain mukaan kirjanpitovelvollisen itsensä laatiman tositteen pitää olla asianmukaisesti varmennettu. Tositteeseen on hyvä liittää kirjausta tukeva aineisto, ja siitä tulee käydä ilmi, kuka sen on laatinut. Jos kyseessä on olennainen tai poikkeuksellinen tapahtuma, on hyvän kirjanpitotavan mukaista merkitä tositteeseen myös, kuka sen on hyväksynyt. Vaatimukset tositteille ovat samat myös silloin, kun kirjanpito on annettu ulkopuolisen palveluntarjoajan, kuten tilitoimiston hoidettavaksi.

Pääkirjanpitoventien ja muiden oikaisujen tarkastus

Johto on väärinkäytösten toteuttamista ajatellen erityisessä asemassa, koska se pystyy manipuloimaan kirjanpitoaineistoa ja laatimaan vilpillisen tilinpäätöksen sivuuttamalla kontrolloija, jotka muuten näyttävät toimivan tehokkaasti. Vaikka riski siitä, että johto sivuuttaa kontrolloija, vaihtelee yhteisöittäin, kyseinen riski on aina huomioitava tilintarkastuksessa.

Pääkirjanpitoventien ja muiden oikaisujen tarkastuksella on kaksi tärkeää tehtävää tilintarkastuksessa. Sillä vastataan riskeihin siitä, että

- johto sivuuttaa kontrollit; ja
- tilinpäätös on olennaisesti virheellinen johtuen epäasianmukaisista tilinpäätöstä laadittaessa tehdyistä pääkirjanpitovienneistä tai muista oikaisuista.

Tilinpäätöksen virheellisyydet voivat johtua virheestä (tahaton) tai väärinkäytöksestä (tahallinen). Tilintarkastuksessa kiinnitetään huomiota sellaisiin väärinkäytöksiin, jotka aiheuttavat olennaisen virheellisyyden riskin tilinpäätökseen. Tahalliset virheet voivat viitata varojen väärinkäyttöön tai vilpilliseen taloudelliseen raportointiin, ja niitä voidaan yrittää peitellä pääkirjanpitovienneillä. Epäasianmukaisia oikaisuja saatetaan tehdä myös kirjanpidon ulkopuolella esimerkiksi konsernioikaisuina tai suoraan tilinpäätökseen.

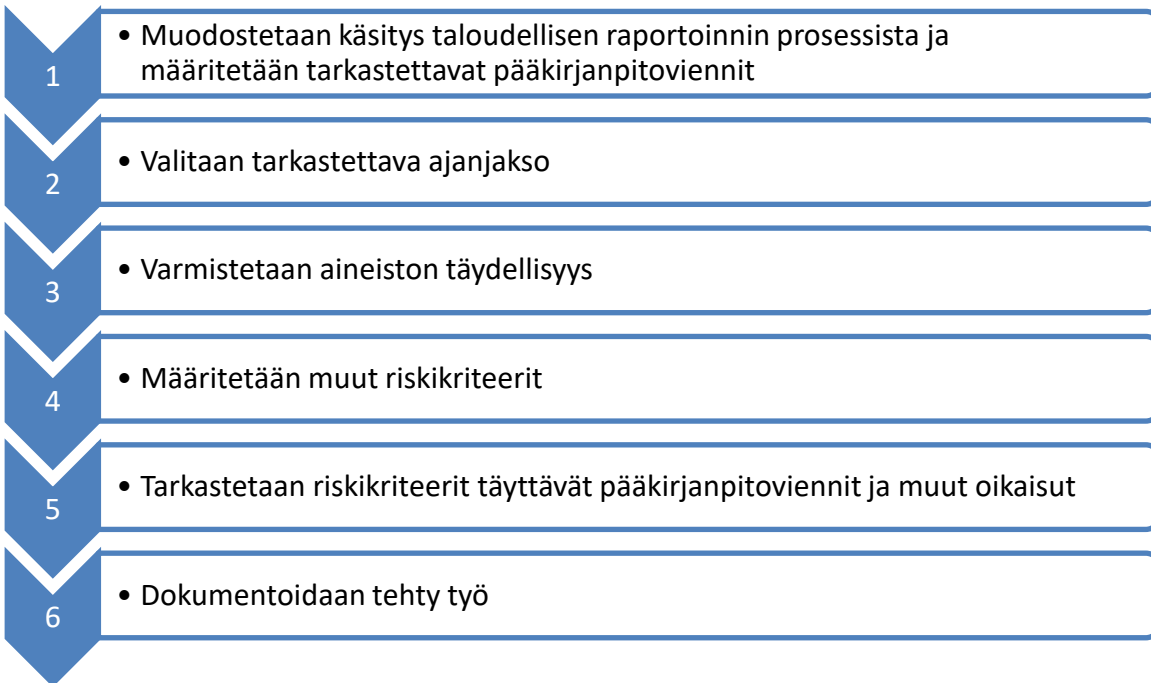
Tilinpäätöksen lukujen vääristelyyn voi olla monia syitä, kuten tulospalkkiotavoitteiden saavuttaminen, lainan erityisehtojen täyttäminen, oman pääoman negatiivisuuden välttäminen, verojen minimointi tai suunnitteilla oleva yritysjärjestely. Tällaiset riskitekijät tunnustetaan usein tilintarkastuksen suunnittelun yhteydessä, kun muodostetaan käsitystä yhteisöstä, sen sisäisestä valvonnasta sekä taloudellisesta raportoinnista.

Tilintarkastuksen toimenpiteet, jotka ovat tehokkaita tahattoman virheen havaitsemisessa, eivät välttämättä ole tehokkaita väärinkäytöksen havaitsemisessa. Siksi tilintarkastajan on tehtävä väärinkäytösriskiin vastaamiseksi erityisiä toimenpiteitä. Yksi tällainen toimenpide on suoraan pääkirjaan tehtyjen vientien ja muiden tilinpäätöstä laadittaessa tehtyjen oikaisujen asianmukaisuuden tarkastaminen (ISA 240.33(a)). Tilintarkastajan on standardin mukaan myös tiedusteltava taloudellisen raportoinnin prosessiin osallistuvilta henkilöiltä pääkirjanpitovientien ja muiden oikaisujen käsittelyyn liittyvästä epäasianmukaisesta tai epätavallisesta toiminnasta. Kyseisten tarkastustoimenpiteiden tarkoituksena on hankkia kohtuullinen varmuus siitä, ettei tilinpäätöksessä ole väärinkäytöksestä aiheutuvaa olennaista virhettä, ja se täydentää samalla tilinpäätöksen muuta tarkastusta.

Tämä Suomen Tilintarkastajat ry:n suositus 1/2020 ohjeistaa tilintarkastajaa pääkirjanpitovientien ja muiden tilinpäätöstä laadittaessa tehtyjen oikaisujen tilintarkastuksessa väärinkäytöksen näkökulmasta. Suosituksessa tästä käytetään selkeyden vuoksi nimitystä muistiotositetarkastus. Suositus ei ole tilintarkastajaa velvoittava, vaan sillä pyritään antamaan käytännön ohjeistusta ISA 240 -standardin kohdan 33(a) soveltamisesta. Suositus on tarkoitettu sovellettavaksi kaiken kokoisissa toimeksiannoissa. Sen liitteenä on annettu esimerkki pienen yhtiön muistiotositetarkastuksesta. Suosituksen on laatinut Suomen Tilintarkastajat ry:n tilintarkastustoimikunta, ja yhdistyksen hallitus on hyväksynyt sen julkaistavaksi 31.1.2020.

Tarkastuksen vaiheet

Muistiotositetarkastuksessa voidaan erottaa seuraavat työvaiheet:



1. Muodostetaan käsitys taloudellisen raportoinnin prosessista ja määritetään tarkastettavat pääkirjanpitiöviennit

Tilintarkastuksen suunnitteluvaiheessa tilintarkastaja muodostaa käsityksen tarkastettavasta yhteisöstä ja sen sisäisestä valvonnasta mukaan lukien taloudellisen raportoinnin tietojärjestelmät ja prosessit. Muodostamansa käsityksen pohjalta hän arvioi olennaisen virheellisyyden riskit kyseisessä toimeksiannossa. Tilintarkastaja hyödyntää muodostamaansa käsitystä ja riskiarviotaan suunnitellessaan muistiotositetarkastusta. Hän on saattanut muodostaa käsityksen muun muassa seuraavista seikoista:

- miten liiketapahtumat kirjataan ja siirtyvät pääkirjanpitiöön
- millainen yhteisön taloudellisen raportoinnin prosessi on kokonaisuutena
- millainen työnjako taloudellisen raportoinnin prosessiin on rakennettu – erityisesti, kenellä on mahdollisuus tehdä suoria pääkirjanpitiövientejä ja muita oikaisuja
- miten suorat pääkirjanpitiöviennit laaditaan ja hyväksytään
- kuka laatii tilinpäätöksen ja miten se tapahtuu
- millaisia tilintarkastuksen kannalta relevantteja kontroleja taloudellisen raportoinnin prosessiin on rakennettu.

Tehokkaat pääkirjanpitiövientejä ja muita oikaisuja koskevat kontrollit saattavat pienentää

muistiotositetarkastuksen laajuutta. Tämä edellyttää kuitenkin, että tilintarkastaja on testannut, että kontrollit toimivat tehokkaasti.

Pienten yhteisöjen tilintarkastuksessa käsityksen muodostaminen taloudellisen raportoinnin kannalta relevanteista tietojärjestelmistä ja prosesseista voi tukeutua tiedusteluihin johdolta. Myös ulkopuolisen palveluntarjoajan, kuten tilitoimiston, tuottamat palvelut voivat olla relevantteja tilintarkastuksen kannalta, joten käsityksen muodostaminen ulottuu myös yhteisön käyttämiin palveluorganisaatioihin (vertaa ISA 402 -standardi).

Muodostettaessa käsitystä yhteisöstä tilintarkastajan tietoon voi tulla muitakin seikkoja, jotka vaikuttavat hänen arvioonsa väärinkäytösriskistä ja vaikuttavat sitä kautta muistiotositetarkastukseen. Johdolla voi esimerkiksi olla haastavia tulostavoitteita, joiden tavoittelu voi houkuttaa lukujen vääristelemiseen. Johdolla tai omistajilla voi olla myös sellaisia suunnitelmia yhtiön tai sen liiketoimintojen tulevaisuuden suhteen, joiden toteuttamiseksi saattaa syntyä kiusaus muokata tilinpäätöksen lukuja tietynlaisiksi.

Muodostaessaan käsitystä taloudellisen raportoinnin prosessista ja siihen liittyvistä kontrolleista, tilintarkastajan tulisi selvittää myös, minkälaisia pääkirjanpitoventejä yhteisössä tehdään ja mitkä ovat niihin liittyvät väärinkäytösriskit. Tilintarkastajan olisi hyvä muodostaa käsitys muun muassa siitä,

- mitkä ovat yhteisön käyttämät tositelajit,
- minkä tyyppisiä kirjauksia eri tositelajeilla tehdään ja
- siirtyvätkö kirjaukset pääkirjalle automaattisesti tai manuaalisesti osakirjanpidosta vai tehdäänkö ne suoraan pääkirjaan.

Tämän käsityksen perusteella tilintarkastaja valitsee muistiotositetarkastukseen mukaan otettavat tositelajit (tämän ohjeen riskikriteeri 1).

Automaattiset pääkirjanpitoventien jätetään usein tositetarkastuksen ulkopuolelle, koska muodostetun käsityksen perusteella niihin liittyy yleensä pienempi väärinkäytösriski ja niihin liittyy usein enemmän kontrolleja. Manuaaliset pääkirjanpitoventien tehdään usein käyttäen yhtä tai kahta eri tositelajia, joiden nimi on usein muistiotosite. Tilintarkastaja päätyy usein rajaamaan muistiotositetarkastuksensa näihin muistiotosite-nimisiin tositteisiin.

Tilintarkastajan tulisi dokumentoida työpapereissaan relevanteiksi katsomansa seikat muodostamastaan käsityksestä ja seikoista, jotka vaikuttavat muistiotositetarkastuksen suunnitteluun ja toteutukseen. Vähintäänkin hänen olisi hyvä dokumentoida, mitkä tositelajit hän päättää ottaa mukaan muistiotositetarkastukseen ja miksi.

Vinkki! ISA 240:n kohdat 32–34 käsittelevät toimenpiteitä, jotka vastaavat riskiin siitä, että johto sivuuttaa kontrollit. Väärinkäytöksiä voi kuitenkin tehdä myös johdon ulkopuolinen henkilö, kuten kirjanpitäjä, mikä tilintarkastajan tulisi tarvittaessa ottaa huomioon muistiotositetarkastusta suunnitellessaan.

2. Valitaan tarkastettava ajanjakso

Tilintarkastustoimenpiteisiin tulee sisällyttää tilikauden lopussa tehtyjen pääkirjanpitoventien ja muiden oikaisujen tarkastusta. Lisäksi tulisi harkita, onko tarkastusta tarpeen laajentaa koko tilikauteen. Ajanjakso,

jonka tilintarkastaja päättää sisällyttää muistiotositetarkastukseen, on riskikriteeri 2.

Aiemmin muodostettu käsitys erityisesti tilinpäätöksen laatimisprosessista vaikuttaa siihen, kuinka pitkä ajanjakso tilikauden lopusta koetaan asianmukaiseksi ottaa mukaan muistiotositetarkastukseen. Esimerkiksi silloin, kun yhteisössä kirjataan kaikki tilinpäätöskirjaukset tilikauden viimeiselle päivälle, voi tilintarkastaja päätyä tarkastamaan ainoastaan viimeisen päivän kirjaukset. Jos yhteisö tekee tilinpäätöskirjaukset omalle kaudelleen (kuten esimerkiksi kausi 13), tilintarkastaja voi päättää tarkastaa kyseisen kauden kirjaukset. Mikäli tilinpäätöksen laatimiseen tarvittavia kirjauksia ja muita oikaisuja tehdään pidemmän ajan kuluessa, voi tilintarkastaja valita asianmukaiseksi ajanjaksoksi esimerkiksi tilikauden viimeisen viikon tai kuukauden.

Tilikauden lopussa tehtyjen pääkirjanpitovientien tarkastamista perustellaan sillä, että johto tekee tuolloin useita harkintaan perustuvia ratkaisuja. Siksi vilpilliset pääkirjanpitoviennit ja muut oikaisut tehdään usein tilikauden lopussa (ISA 240.A45). Niitä voidaan kuitenkin tehdä myös tilikauden aikana ja väärinkäytöksen salaamiseksi on saatettu nähdä paljon vaivaa. Siksi voi olla tarpeen tarkastaa pääkirjanpitovientejä ja muita oikaisuja myös koko tilikauden ajalta. Vaikka päädyttäisiin siihen, että pääkirjanpitovientejä ja muita oikaisuja tarkastettaisiin koko tilikauden ajalta, kohdistetaan toimenpiteet kuitenkin vain määritellyt riskikriteerit täyttäviin vienteihin (ks. kohdassa 1 määritellyt tositelajit eli riskikriteeri 1 sekä kohdassa 4 määriteltävät muut riskikriteerit).

Päätätessään muistiotositetarkastuksen laajuudesta tilintarkastaja käyttää ammatillista harkintaa. Valittu ajanjakso ja perustelut ajanjakson valinnalle on hyvä dokumentoida työpapereissa.

Vinkki! Toimeksiannoissa, joissa tulouttamiseen liittyvä väärinkäytösriski on todettu merkittäväksi riskiksi *tapahtuminen*-kannanoton osalta, liikevaihtoon kohdistuvia manuaalisia pääkirjanpitovientejä voi olla tarpeen tarkastaa koko tilikauden ajalta.

3. Varmistetaan aineiston täydellisyys

Tilintarkastuksessa hankitaan muistiotositetarkastusta varten soveltuva aineisto, ja varmistetaan siitä, että kirjanpitoaineisto sisältää kaikki tilikauden tositteet (nk. täydellisyyden tarkastus). Aineiston täydellisyyden tarkastus osatilikaudelta (ks. riskikriteeri 2) voi olla haasteellista, ja käytännössä täydellisyyden tarkastus tehdäänkin usein täsmäyttämällä koko tilikauden pääkirja tilikohtaiseen tulokseen ja taseeseen sekä tilikohtainen tulos ja tase tilinpäätökseen.

Mikäli täsmäytyksissä ei havaita eroja, voi tilintarkastaja luottaa siihen, että kaikki pääkirjalla näkyvät kirjaukset ovat mukana tilinpäätöksen luvuissa, ja toisaalta siihen, ettei tilinpäätökseen ole tehty pääkirjan ulkopuolisia oikaisuja. Tällaisiin kirjanpidon ulkopuolisiin oikaisuihin liittyy tilintarkastuksen kannalta lähtökohtaisesti riskiä, joten ne tulisi tarkastaa (ks. kohta 5.)

Muistiotositetarkastuksessa on usein tarkoituksenmukaisempaa käyttää päiväkirjaa kuin pääkirjaa. Päiväkirjalta on helpompi rajata tietyn ajanjakson kirjaukset kuin pääkirjalta. On kuitenkin hyvä tarkistaa, että päiväkirjan ja pääkirjan tiedot täsmäävät toisiinsa, eli että ne sisältävät samat viennit. Tämä voidaan tehdä esimerkiksi pistokokein tai täsmäyttämällä loppusummatasolla.

Täydellisyyden testaus voidaan tehdä myös osittain tietokoneavusteisesti. Mikäli sekä pääkirja että tuloslaskelma ja tase on viety tietojärjestelmään, joka mahdollistaa myös näiden aineistojen täsmäyttämisen, voidaan täydellisyyden tarkastamisen osalta dokumentaatioissa viitata järjestelmän tekemään täsmäytykseen sekä tilikohtaisen tuloslaskelman ja taseen sekä tilinpäätöksen väliseen täsmäytykseen.

Tilintarkastajan tulisi dokumentoida aineiston täydellisyyden tarkastamiseksi tehty täsmäytys ja tarkastukseen valittu tosienumeroväli työpapereissaan.

Vinkki! Mikäli muistiotositteita ja muita tositteita tarkastetaan paperilta mapeista, kannattaa varmistaa, että mapit sisältävät kaikki tositteet – sekä erityisesti, että päiväkirjan mukaan viimeinenkin tosite löytyy mapista.

4. Määritetään muut riskikriteerit

Aiemmissa vaiheissa on valittu muistiotositetarkastukseen tietyt tositelajit (riskikriteeri 1) ja tietty ajanjakso (riskikriteeri 2). Tarkastettavien eli ns. riskikriteerit täyttävä tosieväli saattaa tässä vaiheessa olla edelleen laaja. Näin voi olla erityisesti suurissa yhtiöissä sekä yhtiöissä, joissa kaikki kirjaukset tehdään yhdellä tositelajilla.

Tilintarkastaja voikin määrittää myös muita riskikriteereitä, joilla tarkastettavaa muistiotositejoukkoa voidaan rajata tarkoituksenmukaisemmaksi nimenomaan väärinkäytöksen havaitsemiseksi. Tällaiset muut riskikriteerit ovat epäasianmukaisille kirjauksille ja oikaisuille tyypillisiä ominaispiirteitä, ja niitä voivat olla esimerkiksi:

- **Tietyille tileille tehtyt manuaaliset pääkirjanpitoviennit.** Tilintarkastaja voi aiemmin tekemänsä väärinkäytösriskin arvioimisen perusteella päätyä valitsemaan tarkastettavaksi muistiotositteet, joilla on tehty kirjauksia liikevaihtotileille. Esimerkiksi, jos johdon bonustavoitteissa on saavuttaa tietty liikevaihtotaso, voi sillä olla paineita väärillä liikevaihdon määrää. Myyntiprosessiin rakennetut kontrollit saattavat estää vääristelyä, mutta johdolla voi olla mahdollisuus sivuuttaa nämä kontrollit ja tehdä epäasianmukaisia liikevaihtokirjauksia muistiotositteita käyttämällä. Jos tilintarkastaja on tullut siihen johtopäätökseen, ettei tulouttamiseen liity väärinkäytösriskiä, ei liikevaihtoon liittyviä pääkirjanpitoviennitejä yleensä ole tarpeellista valita tarkastettavaksi. Myös harvoin käytetyt tai tapahtuman luonteeseen liittymättömät tilit voivat olla riskikriteereitä.
- **Tietyillä tiliyhdistelmillä tehdyt kirjaukset.** Väärinkäytöksen piilottamiseksi saatetaan käyttää monimutkaisia kirjauksia, joita on hankalampi huomata. Tämän vuoksi tarkastukseen voivat valikoitua sellaiset muistiotositteet, joissa on käytetty epätavanomaisia tiliyhdistelmiä. Esimerkiksi liikevaihtoon kirjatut viennit, joiden vastatili ei ole tyypillinen, kuten myyntisaamiset tai pankkitili, voivat olla riskikriteereitä.
- **Muiden kuin tiedettyjen henkilöiden (jotka normaalisti tekevät kirjaukset) tekemät pääkirjanpitoviennit.** Yleensä pääkirjanpitoviennitejä tekevät tietyt vastuhenkilöt, kuten kirjanpitäjä tai controller. Kirjausoikeudet saattavat kuitenkin olla päivittäistä tarvetta laajemmat, ja myös johtoon kuuluvilla henkilöillä voi olla kirjausoikeuksia. Vaiheessa 1 tilintarkastaja on muodostanut käsityksen siitä, ketkä kirjauksia tekevät ja kuinka laajat kirjaamisoikeudet ovat. Hän voi ottaa muistiotositetarkastukseen mukaan esimerkiksi sellaiset tositteet, jotka on kirjannut joku sellainen henkilö, joka ei niitä normaalisti tee.
- **Epätavalliseen kellonaikaan tehdyt pääkirjanpitoviennit.** Väärinkäytöksen tekijä voi pyrkiä tekemään epäasianmukaiset kirjaukset silloin, kun kollegat eivät ole paikalla. Mikäli yhtiössä on harvinaista, että töitä tehdään iltaisin, öisin tai viikonloppuisin, voi tilintarkastaja päätyä valitsemaan muistiotositetarkastukseen tällöin tehdyt kirjaukset.

- **Pääkirjanpitoviennit, jotka sisältävät tasalukuja tai yhdenmukaisia loppunumeroita.** Myynti- tai ostolaskut eivät yleensä pääty tasalukuun. Joidenkin tutkimusten mukaan väärinkäytökset sen sijaan tehdään usein tasasummina. Tasaluvut tai yhdenmukaiset loppunumerot voivat olla riskikriteereitä.
- **Pääkirjanpitoviennit, jotka juuri alittavat yhtiön hyväksymisrajat.** Yhtiöllä voi olla erilaisia hyväksymiskäytäntöjä, joissa määrätään hyväksymisrajat erityyppisille tositteille tai kuluille. Epäasianmukainen vienti saatetaan tehdä sen suuruisena, että se mahtuu hyväksymisrajoihin. Esimerkiksi, jos kaikki yli 10.000 euron tositteet hyväksytään, saattaa väärinkäytöksen tekijä tehdä kirjauksen summalla 9.000 tai 9.999 välttääkseen tositteen tarkastamisen. Tilintarkastaja voi päätyä pitämään juuri hyväksymisrajojen alle jääviä vientejä riskikriteereinä.

Aiemmin muodostamansa käsityksen perusteella tilintarkastaja voi myös päätyä muunlaisiin riskikriteereihin esimerkiksi kirjauksen tulosvaikutuksen tai suuruuden perusteella, tai muun tarkastuksessa saadun tiedon perusteella. Tarkastettavan joukon rajaaminen muiden riskikriteerien avulla ei kuitenkaan ole välttämätöntä – valitulta ajanjaksolta ja tositelajilta voidaan myös tarkastaa kaikki tositteet.

Valitut riskikriteerit, joilla tarkastettavaa muistiotositejoukkoa rajataan, sekä tarkastukseen valitut tositteet (tositenumerot) on hyvä dokumentoida työpapereihin. Tämä voidaan tehdä esimerkiksi merkitsemällä ne pää- tai päiväkirjaan.

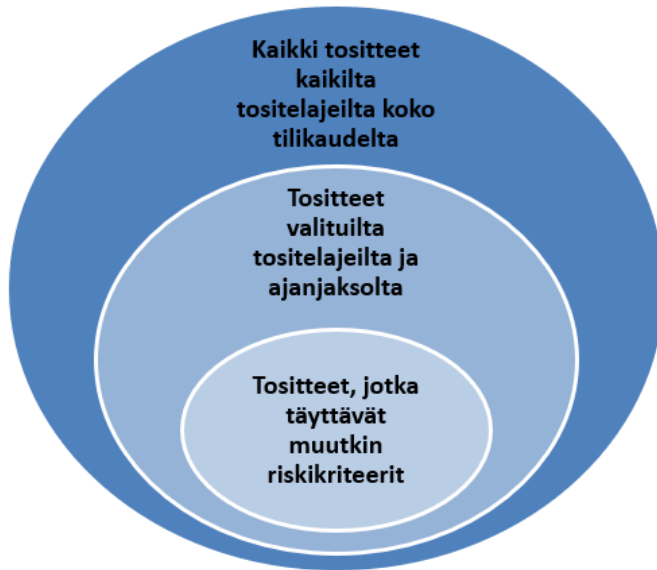
Kaikki tilinpäätöksen laatimisen yhteydessä tehdyt kirjatukset eivät välttämättä käy ilmi kirjanpidosta, vaan ne voi olla tehty muina oikaisuina suoraan tilinpäätösasiakirjaan. Tilintarkastajan on perusteltua ottaa tarkastukseen mukaan kaikki

- **suoraan tilinpäätökseen (ent. tasekirja) tehdyt oikaisut**, jotka aiheuttavat eroja tilinpäätöksen ja kirjanpidon välille. Tilintarkastajan täytyy ymmärtää, miksi tällaisia oikaisuja on tehty.

Vinkki! Jos lopullista tilinpäätöstä ei ole vielä laadittu tai saatu siinä vaiheessa, kun muistiotositetarkastusta tehdään, voidaan siinä yhteydessä todeta, että mahdolliset muut oikaisut tarkastetaan ja dokumentoidaan tilinpäätöksen tarkastuksen yhteydessä.

5. Tarkastetaan riskikriteerit täyttävät pääkirjanpitoviennit ja muut oikaisut

Kun tilintarkastaja on päättänyt, mitkä tositelajit tai -tyypit hän sisällyttää tarkastukseen (riskikriteeri 1), miltä ajanjaksolta hän niitä tarkastaa (riskikriteeri 2) sekä mitkä ovat muut riskikriteerit, on hänen todettava hankkimansa aineiston perusteella, onko yhteisössä tehty em. riskikriteerit täyttäviä pääkirjanpitovientejä. Tarkastettavien tositteiden määrä riippuu siis siitä, moniko vienti tai tositemple täyttää muistiotositetarkastuksen aiemmissa vaiheissa määritellyt riskikriteerit. On mahdollista, ettei riskikriteerit täyttäviä vientejä ole tai niitä on melko vähän (vaaleimman sininen ympyrä, ks. kuva). Olennaisuus ei vaikuta tässä vaiheessa tarkastuksen luonteeseen tai laajuuteen.



Riskikriteerit täyttävät tositteet voidaan tunnistaa esimerkiksi valitun tosittelajin päiväkirjalta. Mikäli riskikriteerit täyttäviä tositteita ei ole, voi tilintarkastaja todeta, että muistiotositetarkastus on suoritettu loppuun eikä sen perusteella havaittu viitteitä väärinkäytöksistä.

Mikäli riskikriteerit täyttäviä vientejä on tehty, tulee tilintarkastajan käydä ne kaikki läpi. Ne tarkastetaan päivä- tai pääkirjalta tosittteen tausta-aineistoon saakka. Tavoitteena on tällöin varmistua siitä, että kirjaukset ovat asianmukaisia eivätkä viittaa varojen väärinkäyttöön, sen peittelyyn tai taloudellisen raportoinnin vääristelyyn.

Tilintarkastaja voi lähtökohtaisesti luottaa kirjanpidosta saatavan aineiston aitouteen. Hänen on harjoitettava kuitenkin skeptisyyttä etenkin, jos kirjaus vaikuttaa epäilyttävältä. Koska kyseessä on väärinkäytösriskiin liittyvä tarkastustoimenpide, tulee tosittteen tausta-aineiston asianmukaisuuteen ja luotettavuuteen kiinnittää erityistä huomiota. Esimerkiksi johdon kirjanpitäjälle lähettämä sähköposti ei välttämättä riitä, vaan tilintarkastajan voi olla tarpeen pyytää johdolta lisätietoja kirjauksen asianmukaisuuden arvioimiseksi.

Tilintarkastajan tulisi dokumentoida työpapereissaan tarkastetuista tosittteista vähintäänkin tositttenumero. Hän voi harkita myös muiden yksityiskohtien dokumentoimista, kuten toimenpide, jolla kirjauksen asianmukaisuudesta on hankittu varmuus.

Muistiotositteita tarkastetaan pääsääntöisesti tilinpäätöstarkastuksessa, erityisesti tuloslaskelma- ja taseerien yhteydessä, kun varmistutaan siitä, ettei tilinpäätökseen sisälly olennaista virhettä. Tämän suosituksen tarkoittamat tarkastustoimenpiteet on tarkoituksenmukaista suorittaa vasta sen jälkeen, kun tilinpäätös on muilta osin tarkastettu. Tilinpäätöksen tilintarkastuksessa saatu tieto on tilintarkastajalle hyödyllistä, kun hän suorittaa muistiotositetarkastusta. Jos riskikriteerit täyttävät tosittteet on jo tarkastettu muiden tarkastustoimenpiteiden yhteydessä ja kirjaukset on todettu asianmukaisiksi, ei niitä ole syytä enää tarkastaa uudelleen. Tällöin on hyvä kuitenkin dokumentoida, missä yhteydessä nämä tosittteet on tarkastettu.

Vinkki! Erityisesti aivan viimeisinä tehdyt tosittteet saattavat olla tilintarkastuksen kannalta kiinnostavia, sillä ne on saatettu tehdä lukujen parantamiseksi alustavien tilinpäätöksen lukujen selvityä.

6. Dokumentoidaan tehty työ ja tehdään johtopäätös

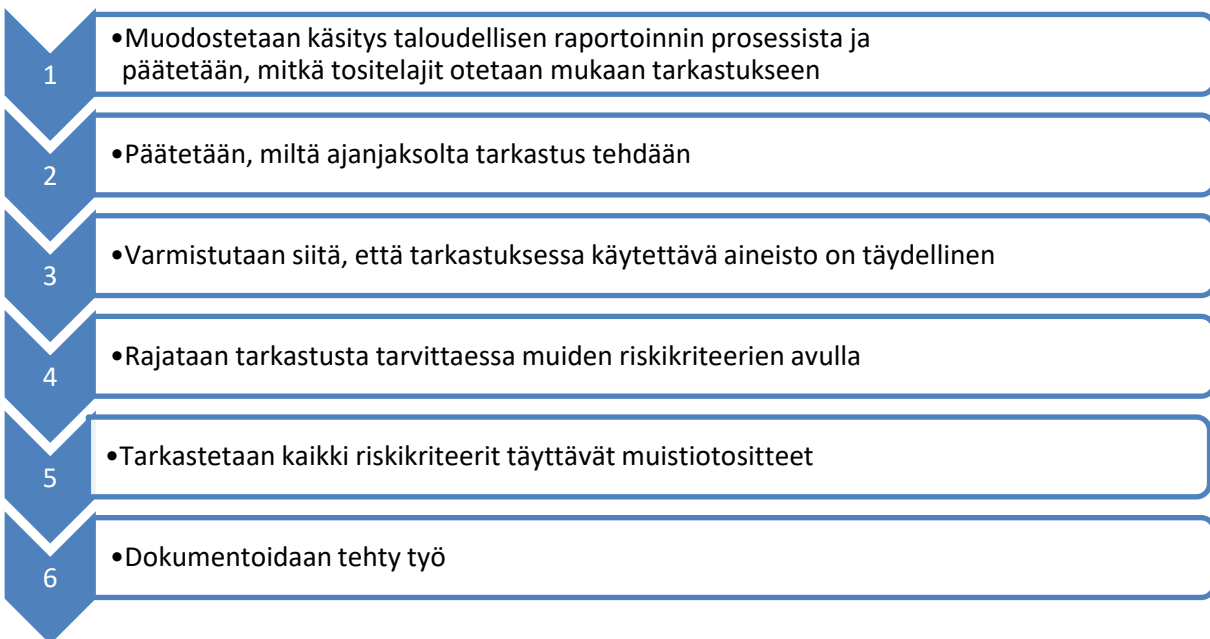
Muistiotositetarkastus tulisi dokumentoida oikea-aikaisesti ja niin, että kokenut tilintarkastaja, joka ei ole aikaisemmin ollut tekemisissä kyseisen tilintarkastuksen kanssa, pystyy saamaan käsityksen tarkastuksesta.

Edellä kunkin vaiheen yhteydessä on esitetty suositukset siitä, mitä tilintarkastajan olisi hyvä kyseisestä vaiheesta dokumentoida. Liitteestä 2 löytyy esimerkki pienen yrityksen muistiotositetarkastuksen dokumentaatiosta.

Muistiotositetarkastuksesta tehtävä johtopäätös on yleensä, että tarkastetut kirjaukset olivat asianmukaisia. Tällöin on saavutettu kohtuullinen varmuus siitä, ettei tilinpäätöksessä ole väärinkäytöksestä aiheutuvaa olennaista virhettä. Muussa tapauksessa tilintarkastajan tulee pohtia havaintojen vaikutusta tarkastukseen ja raportointiin.

Yhteenveto

Pääkirjanpitoventien ja muiden oikaisujen tarkastuksen tulisi väärinkäytösriskin näkökulmasta sisältää seuraavat vaiheet:



Pääkirjanpitoventien ja muiden oikaisujen tilintarkastuksen tarkoituksena on täydentää tilinpäätöksen lukujen tarkastusta huomioimalla väärinkäytöksen mahdollisuus.

Lähteet

- ISA 230 Tilintarkastusdokumentaatio
- ISA 240 Väärinkäyttöihin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa
- ISA 315 Olennaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä muodostetun käsityksen avulla
- ISA 330 Tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi
- ISA 402 Palveluorganisaatioita käyttävän yhteisön tilintarkastuksessa huomioon otettavia seikkoja
- ISA-standardien soveltaminen pk-yhteisöjen tilintarkastuksessa (2019)
- KILAn menetelmäohje 1.2.2011
- Kirjanpitoasetus 30.12.1997/1339
- Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336
- PRH:n tilintarkastusvalvonnan vuosiraportti laaduntarkastuksista 2018

Liitteet

Esimerkki muistiositteiden tarkastusdokumentaatiosta pienessä yrityksessä