

Vaihto-omaisuuden inventaariin osallistuminen muuna kuin tilinpäätöspäivänä

SUOMEN TILINTARKASTAJAT RY:N SUOSITUKSIA
5/2020

Suomen Tilintarkastajat ry on tilintarkastajia edustava edunvalvontajärjestö. Jäsenemme ovat tilintarkastuslain mukaisesti hyväksytyjä HT-, KHT-, JHT- ja JHTT-tilintarkastajia sekä tilintarkastusalan ja taloushallinnon asiantuntijoita. Tavoitteenamme on auttaa tilintarkastajien ammattikuntaa menestymään sekä tuomaan lisäarvoa elinkeinoelämälle ja yhteiskunnalle. Taloudellista raportointia ja alan käytäntöjä edistämällä olemme mukana rakentamassa perustaa suomalaisen yhteiskunnan kilpailukyvyille ja hyvinvoinnille. Yhdistykseen kuuluu yli 90 % Suomessa toimivista hyväksytyistä tilintarkastajista.

Sisällys

1.	Johdanto	3
2.	Vaihto-omaisuuden tarkastusta koskeva ISA-standardi.....	3
3.	Käsityksen muodostaminen vaihto-omaisuudesta ja riskien arvioiminen	4
3.1.	Liiketoiminnan ja vaihto-omaisuuden tunteminen	4
3.2.	Riskien arviointi	4
3.3.	Asiakkaisiin liittyvien erityispiirteiden tunnistaminen	5
4.	Inventaariin osallistuminen muuna kuin tilinpäätöspäivänä sekä omat tarkastuslaskennat	6
4.1.	Inventaariin osallistuminen muulloin kuin tilinpäätöspäivänä.....	6
4.2.	Tilintarkastajan tarkistuslaskennat.....	6
4.3.	Ennalta-arvaamattomat olosuhteet	7
4.4.	Fyysiseen inventaariin ei ole käytännössä mahdollista osallistua.....	7
5.	Tarkastustoimenpiteet liittyen inventaarin ja tilinpäätöspäivän välisiin varastotapahtumiin.....	8
5.1.	Inventaarihetken varastosaldojen vertaaminen tilinpäätöshetkeen	8
5.2.	Analyttiset aineistotarkastustoimenpiteet.....	8
5.2.1.	Varastomäärien vertaaminen nimiketasolla inventaaripäivän ja tilinpäätöspäivän välillä.....	8
5.2.2.	Varastoon saapumisten ja varastosta ottojen määrien vertaaminen edellisvuoden vastaavaan ajanjaksoon.....	9
5.2.3.	Varaston kiertonopeuden analysoiminen inventaaripäivän ja tilinpäätöspäivän välillä ja vertaaminen edellisvuoden vastaavaan ajanjaksoon	9
5.2.4.	Myyntikatteen vertailu inventaaripäivän ja tilinpäätöspäivän välillä sekä edellisvuoden vastaavaan ajanjaksoon.....	9
5.3.	Yksittäisten tapahtumien aineistotarkastus	9
5.3.1.	Varastosta ottojen ja varastoon saapumisten testaaminen	9
5.3.2.	Omat fyysiset laskennat	9
5.4.	Siltatoimenpiteiden dokumentointi	10
6.	Lopulliseen varastolistaan kohdistuvat toimenpiteet	10
7.	Tilintarkastajan raportointi.....	10
	Liitteet.....	11
	Liite 1. Päätöspuu inventaariin osallistumisesta	11
	Liite 2. Relevantit ISA-standardiviittaukset	12

Tässä suosituksessa käsitellään tilintarkastajan osallistumista tilintarkastusasiakkaan fyysiseen inventaariin muulloin kuin tilinpäätöspäivänä. Suositus perustuu kansainvälisen ISA 501 -standardin vaatimuksiin ja edustaa laatijoiden käsitystä vaihto-omaisuuden tarkastamiseen sovellettavasta hyvästä tilintarkastustavasta.

1. Johdanto

Vaihto-omaisuus on usein olennainen tilinpäätöksen erä, jolla on kirjanpidollisia vaikutuksia myös muun muassa liikevaihtoon ja ostoihin. Vaihto-omaisuuteen on siten kohdistettava tilintarkastustoimenpiteitä. Paras tapa hankkia riittävästi tilintarkastusevidenssiä fyysisen vaihto-omaisuuden olemassaolosta ja tilasta on yleensä osallistua asiakkaan inventaariin.

Mikäli tilintarkastaja arvioi, että fyysiseen inventaariin osallistuminen on mahdollista ja tarkastuksen tavoitteiden saavuttamiseksi tarpeellista, hän voi osallistua siihen joko tilinpäätöshetkellä (ensisijainen vaihtoehto) tai muuna ajankohtana. Mikäli inventaariin osallistutaan muulloin kuin tilinpäätöspäivänä, pitää tilintarkastajan tehdä inventointipäivän ja tilinpäätöspäivän välisiin tapahtumiin lisätoimenpiteitä varmistuakseen siitä, että tilinpäätöspäivän saldot ovat asianmukaisia.

Suosituksen tarkoituksena on ohjeistaa tilintarkastajia

- muodostamaan riittävä käsitys asiakkaan vaihto-omaisuudesta ja siihen liittyvistä riskeistä
- arvioimaan sitä, onko riittävän tilintarkastusevidenssin saamiseksi mahdollista ja tarpeellista osallistua fyysiseen inventaariin
- arvioimaan sitä, mikä on asianmukainen hetki osallistua inventaariin sekä
- suunnittelemaan asianmukaiset tarkastustoimenpiteet tarkistuslaskentojen tekemiseksi (luku 4.2), inventointipäivän ja tilinpäätöspäivän välisten tapahtumien tarkastamiseksi (luku 5) sekä lopullisen vaihto-omaisuusluettelon tarkastamiseksi (luku 6).

Suosituksessa ei käsitellä tilanteita, joissa asiakas inventoi vaihto-omaisuuden tilikauden aikana vähän kerrassaan eli käytössä on ns. kiertävä/jatkuva inventaari. Suositus ei myöskään sisällä ohjeistusta siitä, miten inventaariin osallistuttaessa toimitaan lukuun ottamatta tarkistuslaskentojen tekemistä. Siinä ei siis käsitellä ISA 501.4a-kohdan alakohtia (i)-(iii).

Suositus perustuu kansainvälisen tilintarkastusstandardin ISA 501 kohtiin 4-6. Suositus ei ole tilintarkastajaa sitova.

Suositus on laadittu Suomen Tilintarkastajat ry:n tilintarkastustoimikunnan alatyöryhmässä ja se on hyväksytty Suomen Tilintarkastajat ry:n hallituksessa 27.10.2020.

2. Vaihto-omaisuuden tarkastusta koskeva ISA-standardi

Vaihto-omaisuuden tarkastusta ja inventaariin osallistumista käsitellään kansainvälisessä ISA 501 -standardissa "Tilintarkastusevidenssi – erityisesti huomioon otettavia seikkoja tiettyjä eriä tarkastettaessa". Standardeja voidaan pienen yhteisön tilintarkastuksessa soveltaa tarkoituksenmukaisessa laajuudessa noudattaen hyvää tilintarkastustapaa.

Standardin soveltamista koskeva ja muu selittävä ohjeistus antaa standardia tarkentavaa lisäohjeistusta. Muulloin kuin tilinpäätöspäivänä tapahtuvaan fyysiseen inventointiin liittyvät erityisesti soveltamisohjeen kohdat A9-A11. Tämän suosituksen kannalta relevantit standardin kohdat löytyvät liitteestä 2.

3. Käsityksen muodostaminen vaihto-omaisuudesta ja riskien arvioiminen

3.1. Liiketoiminnan ja vaihto-omaisuuden tunteminen

Tilintarkastajan tulee tuntea asiakkaansa liiketoiminta ja toimintaan liittyvän vaihto-omaisuuden luonne. Tilintarkastajan täytyy myös tuntea asiakkaansa omat inventointikäytännöt. Vaihto-omaisuuteen liittyen on suositeltavaa muodostaa käsitys muun muassa seuraavista asioista:

- vaihto-omaisuuteen liittyvät olennaisen virheellisyyden riskit
- mistä vaihto-omaisuus koostuu ja minkälainen kiertoisuus on
- vaihto-omaisuutta koskeva sisäinen valvonta, kuten esimerkiksi:
 - onko fyysistä inventointia varten luotu asianmukaiset menettelytavat ja annettu asianmukaiset ohjeet
 - kuinka ohjeita käytännössä noudatetaan
 - muut kontrollit
- fyysisen inventoinnin ajankohta
 - onko yhteisöllä kiertävä/jatkuva inventointi vai kerran (tai useamman kerran) vuodessa tehtävä koko varaston inventointi
 - milloin yhteisössä suoritetaan koko varaston fyysinen inventointi: tilinpäätöshetkellä vai muuna ajankohtana
- minkälainen varastokirjanpito yhteisöllä on
 - mikä varastokirjanpitojärjestelmä yhtiöllä on
 - kuinka kehittynyt varastokirjanpitojärjestelmä on
- vaihto-omaisuuden sijaintipaikat, mukaan lukien eri paikoissa sijaitsevan vaihto-omaisuuden olennaisuus ja luonne sekä olennaisen virheellisyyden riskit, kun päätetään, missä paikoissa on asianmukaista olla läsnä

3.2. Riskien arviointi

Kannanotot

Vaihto-omaisuuden fyysiseen inventointiin osallistumisella vastataan lähinnä vaihto-omaisuuden olemassaolon kannanottoon eli pyritään todentamaan, että yhteisön taseessa esittämä vaihto-omaisuus on olemassa. Samalla hankitaan evidenssiä myös sen tilasta, sillä vaihto-omaisuuden kunto vaikuttaa sen arvostukseen.

Riskienarviointitoimenpiteet

Tilintarkastaja tekee riskienarviointitoimenpiteitä, joilla arvioidaan olennaisen virheellisyyden riskiä tilinpäätöskäytännöllä ja kannanottotasolla. Riskienarviointitoimenpiteisiin kuuluu seuraavia toimenpiteitä:

- tiedustelujen tekemistä johdolle, sisäiselle tarkastukselle tai muulle taholle, jolta saatava tieto voi tilintarkastajan arvion mukaan olla hyödyllistä väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisessa. Esimerkiksi varastossa työskenteleviltä ja vaihto-omaisuusinventointia käytännössä tekeville henkilöille voi löytyä tällaista tietoa.
- analyttisiä toimenpiteitä, kuten vaihto-omaisuuden vertailu edelliseen tilinpäätökseen ja merkittävien muutosten syiden selvittäminen.

- havainnointia ja yksityiskohtaista tarkastusta, esimerkiksi johdon raportit liittyen vaihto-omaisuuteen tai yhteisön toimitilojen havainnointi.

Aiemman tiedon hyödyntäminen

Mikäli riskien arvioinnissa käytetään tilintarkastajan aiempaan kokemukseen perustuvaa tietoa, tilintarkastajan on selvitettävä, onko aiempaan kokemukseen perustuva tieto edelleen relevanttia. Onko esimerkiksi varastokirjanpitojärjestelmässä tai inventointikäytännöissä tapahtunut muutoksia.

Tarkastuksen suunnittelu riskiarvion pohjalta

Mikäli vaihto-omaisuus ei ole tilinpäätöksen kannalta olennainen, on tilintarkastajan harkinnassa, tehdäänkö aineistotarkastustoimenpiteitä. Mikäli se on olennainen, tulee tilintarkastajan arvioida vaihto-omaisuuteen liittyvää riskiä ja suunnitella sen pohjalta tarpeelliset tilintarkastustarkastustoimenpiteet.

Aineistotarkastustoimenpiteisiin voi vaihto-omaisuuden olemassaolon osalta kuulua havainnointia, tiedusteluja, uudelleenlaskentaa sekä analyttisiä toimenpiteitä. Kun inventointiin osallistutaan muuna kuin tilinpäätöspäivänä, on tehtävä tarkastustoimenpiteitä inventointipäivän ja tilinpäätöspäivän välisten tapahtumien selvittämiseksi.

Eriyisasantuntijan käyttö

Osana riskien arviointia tilintarkastajan on todettava, onko vaihto-omaisuuden luonne sellainen, että hän tarvitsee vaihto-omaisuuden inventoinnissa erityisasantuntijan apua. Tällaisia vaihto-omaisuuseriä voivat olla esimerkiksi erilaiset maa-ainekset tai öljy- ja kaasuvaramot.

3.3. Asiakkaisiin liittyvien erityispiirteiden tunnistaminen

Inventointiin osallistuminen muuna ajankohtana kuin tilinpäätöspäivänä johtuu usein siitä, että inventointiin osallistuminen useammassa paikassa samana päivänä on käytännössä mahdotonta. Tilintarkastajan saattaa olla mahdotonta osallistua kaikkien asiakkaidensa inventaariin tilinpäätöspäivänä. Tällaisessa tilanteessa voidaan soveltaa ISA 501.6 kohtaa eli resurssien puute voi oikeuttaa tilintarkastajan tekemään laskentoja tai havainnointia muuna ajankohtana.

Vaihto-omaisuuden luonne ja kiertoaika

Tilintarkastajan on hyvä tunnistaa sellaiset asiakkaat, joiden inventointiin osallistuminen tai fyysisten laskentojen tai havainnointien teko muuna ajankohtana kuin tilinpäätöspäivänä on tarkoituksenmukaisempaa. Esimerkiksi laajamittaista tuotantotoimintaa harjoittavan teollisuusyrityksen osalta varastotapahtumien jäljittäminen inventointipäivästä tilinpäätökseen voi olla hyvin haastavaa melko lyhyeltäkin ajalta. Vastaavasti esimerkiksi kulutushyödykkeitä myyvän liikkeen varaston liikkeiden selvittäminen voi olla mahdollista tehdä melko helposti varsinkin, varsinkin jos yksittäisten tuotteiden liikkuvuus on pientä.

Sisäiset kontrollit ja järjestelmät

Tuotteiden liikkuvuuden lisäksi keskeisiä asioita, jotka saattavat vaikuttaa inventointiin osallistumisen ajoittamiseen, ovat esimerkiksi tehokkaat sisäiset kontrollit ja asiakkaan tietojärjestelmät, joista muutokset inventointipäivän ja tilinpäätöspäivän välillä kyetään todentamaan. Tehokkaat sisäiset kontrollit ja järjestelmät alentavat vaihto-omaisuuteen liittyvää riskiä ja siksi tällaisten asiakkaiden osalta voi inventointiin osallistuminen muuna kuin tilinpäätöspäivänä olla perusteltua.

Vaihtoehtoiset teknologiat ja muiden hallussa oleva varasto

Joissain tapauksissa tilintarkastaja voi pohtia, voidaanko tilinpäätöspäivään liittyvät resurssirajoitukset ratkaista vaihtoehtoisten teknologisten ratkaisujen (aikamerkitty videokuva tms.) avulla.

Asiakkaan vaihto-omaisuutta saattaa olla myös kolmannen osapuolen hallussa ja määräysvallassa. Tällaisissa tilanteissa tilintarkastajan kannattaa pohtia, riittäisikö kolmannen osapuolen (varaston pitäjän) toimittama

vahvistus heidän hallussaan olevasta asiakkaan vaihto-omaisuudesta evidenssiksi todentamaan vaihto-omaisuuden olemassaoloa ja tilaa.

4. Inventaariin osallistuminen muuna kuin tilinpäätöspäivänä sekä omat tarkastuslaskennat

4.1. Inventaariin osallistuminen muulloin kuin tilinpäätöspäivänä

Myös silloin, kun fyysiseen inventointiin osallistutaan muulloin, kun tilinpäätöspäivänä, tilintarkastajan tulisi tehdä standardissa edellytettävät toimenpiteet, joita siis ovat

- i. johdon antamien inventaariohjeiden ja sen luomien inventaarin tuloksia ja valvontaa koskevien menettelytapojen arvioiminen
- ii. johdon luomien laskentamenettelyjen suorittamisen havainnointi;
- iii. vaihto-omaisuuden yksityiskohtainen tarkastus
- iv. tarkistuslaskentojen tekeminen (luku 4.2); sekä

Lisäksi hänen tulisi kohdistaa tarkastustoimenpiteitä yhteisön lopulliseen vaihto-omaisuusluetteloon (luku 6).

Yleensä tällainen muu inventaariajankohta on 1-2 kuukautta ennen tilikauden päättymispäivää, mutta tilintarkastaja voi osallistua inventaariin periaatteessa myös tilinpäätöspäivän jälkeen. Se, kuinka etäällä tilinpäätöspäivästä inventaariin kannattaa osallistua, riippuu muun muassa riskistä, vaihto-omaisuuden luonteesta ja kierto-nopeudesta ja varastojärjestelmästä sekä siitä, kuinka tehokkaasti tilintarkastaja pystyy hankkimaan evidenssiä inventaaripäivän ja tilinpäätöspäivän välisistä varastotapahtumista (luku 5).

4.2. Tilintarkastajan tarkistuslaskennat

Osallistuessaan inventaariin tilintarkastajan on tehtävä tarkistuslaskentoja. Tilintarkastaja valitsee

- inventaariluettelolta harkintansa perusteella tuotteita, jotka hän etsii fyysisestä varastosta ja laskee varmistuakseen, että inventaariluettelolla näkyvä tuote todella löytyy varastosta ja määrä täsmää (ns. listalta lattialle -tarkastus), sekä
- varastosta harkintansa perusteella tuotteita, jotka hän laskee fyysisesti ja etsii inventaariluettelolta varmistuakseen, että varastosta löytyvä tuote löytyy myös inventaariluettelosta ja määrä täsmää (ns. listalta listalle -tarkastus).

Ensimmäisellä toimenpiteellä saadaan evidenssiä inventaariluettelolla listattujen tuotteiden olemassaolosta, ja toisella luettelon täydellisyydestä.

Tilintarkastajan tarkistuslaskentojen laajuus voi riippua muun muassa varaston arvosta, varastonimikkeiden määrästä, riskiarviosta sekä tilintarkastajan määrittelemästä olennaisuudesta. Laskettavien tuotteiden määrä voidaan määritellä valitsemalla esimerkiksi

- tietyt tuotteet, kuten arvoltaan suuret tai keskeiset tuotteet, tai tuotteet, jotka ovat alttiita virheelle tai väärinkäytökselle
- edustava otos kaikista tuotteista joko tilastollisella, ei-tilastollisella tai harkinnanvaraisella otannalla.

Tilintarkastaja voi kohdistaa valittuihin tuotteisiin laskentaa asiakkaan suorittaman laskennan jälkeen tai samanaikaisesti.

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

Tilintarkastajan on hyvä selvittää asiakkaalta, mistä tarkistuslaskelmilla havaitut varaston ja varastolistan väliset erot tuotteiden määrissä johtuvat. Tilintarkastajan on syytä varmistua myös, että lasketut määrät täsmäävät lopulliseen vaihto-omaisuuslistaan inventaarihetskeltä. Laskennoissa mahdolliset havaitut erot ja se, mitä ratkaisuja niiden osalta on tehty, on myös hyvä seurata lopulliselle listalle saakka.

Tilintarkastajan on hyvä dokumentoida tehtyjen tarkistuslaskentojen määrä sekä se, mitkä tuotteet hän on laskenut lattialta listalle ja listalta lattialle, ja mikä oli laskennan lopputulos. Yksityiskohtien dokumentointi voidaan tehdä tilintarkastuskansioon liitettävään lopulliseen varastolistaan. Myös inventaarissa käytetyt inventaarilistat sekä raportit mahdollisista inventaarioista ja niiden ratkaisemisesta voi olla hyvä tallentaa tilintarkastuskansioon, jotta suoritettujen tarkastustoimenpiteiden ovat todennettavissa.

4.3. Ennalta-arvaamattomat olosuhteet

Joskus tilintarkastajan ei ole mahdollista osallistua inventaariin ennalta-arvaamattomien olosuhteiden vuoksi. Tällaisessa tilanteessa hän on suunnitellut osallistuvansa tilinpäätöspäivän inventaariin, mutta se on jostain syystä muuttunut mahdottomaksi (esim. äkillinen sairastuminen).

Jos ennalta-arvaamaton olosuhde osuu kohdalle, tilintarkastajan on tehtävä tarkastusta jonain muuna ajankohdalla – käytännössä yleensä tilinpäätöspäivän jälkeen. Tämä tarkastus voi sisältää omia fyysisiä laskentoja tai laskennan suorittamisen havainnoimista (asiakkaan inventaariin osallistuminen). Hänen on myös hankittava evidenssiä tilinpäätöspäivän ja inventaaripäivän välisistä varastotapahtumista (luku 5). Tilinpäätöspäivän jälkeen tehtävien toimenpiteiden osalta on lisäksi selvitettävä, millä tilikaudella mahdolliset inventaarierot ovat syntyneet eli aiheuttavatko ne tarkastettavaan tilinpäätökseen olennaisen virheellisyyden.

Tilintarkastajan on hyvä dokumentoida olosuhteet, jotka ennalta-arvaamattomasti estävät inventaariin osallistumisen, sekä muutokset tarkastussuunnitelmaan.

Ennalta-arvaamattomissa olosuhteissa tilintarkastajia ohjeistaa ISA 501.6.

4.4. Fyysiseen inventaariin ei ole käytännössä mahdollista osallistua

Joskus tilintarkastajan ei ole käytännössä mahdollista olla lainkaan läsnä fyysisessä inventoinnissa. Tällainen este tai olosuhde on tiedossa jo etukäteen, joten tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava vaihtoehtoisia tilintarkastustoimenpiteitä hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä vaihto-omaisuuden olemassaolosta ja tilasta. Jos riittävää evidenssiä ei vaihtoehtoisin toimenpitein saada, on tilintarkastajan mukautettava tilintarkastuskertomustaan (luku 7).

Käytännössä fyysiseen inventointiin osallistumisen mahdottomuus voi syntyä esim. siitä, että tilintarkastajan turvallisuus voi vaarantua. Yleinen epämukavuus, inventaariin kuluva aika tai inventaariin osallistumisen kustannus ei ole tilintarkastajalle pätevä syy jättää osallistumatta.

Tilanteissa, joissa inventaariin ei ole käytännössä lainkaan mahdollista osallistua tilintarkastajia ohjeistaa ISA 501.7.

5. Tarkastustoimenpiteet liittyen inventaarin ja tilinpäätöspäivän välisiin varastotapahtumiin

Jos inventaariin osallistutaan muulloin kuin tilinpäätöshetkellä, tulee inventaarin ja tilinpäätöksen välinen aika kattaa ns. siltatoimenpiteillä, koska tilinpäätöshetken saldoista ei saada riittävää evidenssiä muuna ajankohtana tehtävillä toimenpiteillä.

Siltatoimenpiteiden luonne ja laajuus riippuvat muun muassa tilintarkastajan tekemästä vaihto-omaisuuden olemassaoloa koskevasta olennaisen virheellisuuden riskiarviosta sekä inventaariin osallistumisen ja tilinpäätöshetken välisestä ajasta. Mikäli riskiarvio on korkea ja/tai ajanjakso pitkä, tulee kysymykseen suurempi määrä yksityiskohtaisempia siltatoimenpiteitä. Lähtökohtaisesti se, että tilintarkastaja suunnittelee luottavansa inventaariin liittyviin asiakkaan kontrolleihin ja testaa niitä, alentaa olennaisen virheellisuuden riskiä. Siltatoimenpiteiden on hyvä sisältää sekä analyttisiä että aineistotarkastustoimenpiteitä.

Mitä korkeammaksi olennaisen virheellisuuden riski on arvioitu ja mitä pidempi ajanjakso on katettavana, sitä laajemmat ja yksityiskohtaisemmat siltatoimenpiteet tulevat kyseeseen. Nämä seikat kannattaa huomioida tarkastuksen suunnitteluvaiheessa, kun inventaariin osallistumisen ajankohtaa harkitaan.

Kappaleissa 5.1–5.3 esitetään esimerkkejä toimenpiteistä, jotka voivat tulla kyseeseen silloin kun tilintarkastaja on osallistunut inventaariin muulloin kuin tilinpäätöshetkellä. Useissa tapauksissa toimenpiteet ovat vaihtoehtoisia ja on mahdollista saavuttaa riittävä evidenssi ilman, että kaikkia lueteltuja toimenpiteitä suoritetaan.

5.1. Inventaarihetken varastosaldojen vertaaminen tilinpäätöshetkeen

Vertaa varaston arvoja inventaaripäivän ja tilinpäätöspäivän välillä. Vertailun voi tehdä esimerkiksi kokonaistalolla, varastotyypeittäin tai varastosijainneittain. Selvitä syyt merkittäviin muutoksiin.

5.2. Analyttiset aineistotarkastustoimenpiteet

Analyttisissä tarkastustoimenpiteissä tilintarkastajaa ohjeistaa ISA 520 Analyttiset toimenpiteet -standardin kohta 5. Analyttisiin aineistotarkastustoimenpiteisiin kuuluu mm. odotusarvon muodostaminen. Tarkastettavan yhtiön liiketoiminnan luonteesta johtuen esimerkiksi, jos toiminnassa on tapahtunut merkittäviä muutoksia tarkastelujaksolla, voi riittävän tarkan odotusarvon asettaminen olla vaikeaa, ja tilintarkastajan pitää tehdä muita tarkastustoimenpiteitä.

5.2.1. Varastomäärien vertaaminen nimiketasolla inventaaripäivän ja tilinpäätöspäivän välillä

Varastomääriä voi verrata nimiketasolla inventaaripäivän ja tilinpäätöspäivän välillä. Toimenpide voi kohdistua samaan otokseen kuin tarkistuslaskenta, joka tehtiin inventaariin osallistuttaessa. Perustuen tietoon yhtiön liiketoiminnasta, aseta odotusarvo mitä odotat varastomäärän olevan. Liiketoiminnan luonteen mukaan odotusarvo voi olla esimerkiksi edellisen vuoden vastaava määrä. Odotusarvolle on mahdollista asettaa myös vaihteluväli, joka perustuu tarkastustyössä sovellettavaan olennaisuuteen. Mikäli toteutunut määrä on odotusarvosuuren ulkopuolella, selvitä ja dokumentoi erojen syy.

Mitä pidempi siltatoimenpiteillä katettava ajanjakso on, sitä kapeampi odotusarvolle asetetun vaihteluvälin tulisi olla. Laajenna tarvittaessa tarkastustoimenpiteitä yksittäisten tapahtumien tarkastukseen (kappale 5.3).

5.2.2. Varastoon saapumisten ja varastosta ottojen määrien vertaaminen edellisvuoden vastaavaan ajanjaksoon

Varastoon saapuneiden ja varastosta otettujen tuotteiden määriä voi verrata edellisen vuoden vastaavaan ajanjaksoon. Toimenpide voi kohdistua samaan otokseen kuin aiemmin tehty testauslaskenta. Aseta odotusarvo kuinka suurina määriä odotat. Mikäli toteutuneet määrät ovat odotusarvosu ulkopuolella, selvitä ja dokumentoi erojen syy. Tarvittaessa laajenna tarkastustoimenpiteitä yksittäisten tapahtumien tarkastukseen (kappale 5.3).

5.2.3. Varaston kiertonopeuden analysoiminen inventaaripäivän ja tilinpäätöspäivän välillä ja vertaaminen edellisvuoden vastaavaan ajanjaksoon

Varaston kiertonopeutta voidaan verrata edellisen vuoden vastaavaan ajanjaksoon. Toimenpide voi kohdistua vaihto-omaisuuteen kokonaisuutena tai tuoteryhmittäin. Aseta odotusarvo millaista kiertonopeutta odotat. Mikäli toteutunut kiertonopeus on odotusarvosu ulkopuolella, selvitä ja dokumentoi erojen syy. Tarvittaessa laajenna tarkastustoimenpiteitä yksittäisten tapahtumien tarkastukseen (kappale 5.3).

5.2.4. Myyntikatteen vertailu inventaaripäivän ja tilinpäätöspäivän välillä sekä edellisvuoden vastaavaan ajanjaksoon

Myyntikatetta voi verrata inventaaripäivän ja tilinpäätöspäivän välillä tai edellisen vuoden vastaavaan ajanjaksoon. Toimenpide voi kohdistua koko yhtiön myyntikatteeseen tai tuoteryhmäkohtaiseen myyntikatteeseen. Aseta odotusarvo kuinka suurta muutosta myyntikatteessa odotat. Mikäli toteutunut muutos on odotusarvosu ulkopuolella, selvitä ja dokumentoi erojen syy. Tarvittaessa laajenna tarkastustoimenpiteitä yksittäisten tapahtumien tarkastukseen (kappale 5.3).

5.3. Yksittäisten tapahtumien aineistotarkastus

5.3.1. Varastosta ottojen ja varastoon saapumisten testaaminen

Varastosta ottojen ja varastoon saapumisten testaamisissa käytetään asiakkaalta saatavaa lähdemateriaalia, kuten ostolaskut, myyntilaskut tai rahtikirjat. Toimenpide voi kohdistua samaan otokseen kuin tarkistuslaskenta inventaariin osallistumisessa. Aloita inventaarissa lasketusta määrästä. Perustuen lähdemateriaaliin, laske mitä varastomäärän tulisi olla tilinpäätöshetkellä ja vertaa tilinpäätöshetken varastolistaan. Selvitä ja dokumentoi mahdolliset erot.

5.3.2. Omat fyysiset laskennat

Mikäli yllä olevien toimenpiteiden perusteella ei saada riittävää varmuutta tilinpäätöshetken varastosta, tee omia fyysisiä laskentoja pistokokein tilinpäätöspäivän jälkeen, esimerkiksi muun tilinpäätöstarkastuksen yhteydessä ja johdata ne taaksepäin tilinpäätöspäivään hyödyntäen soveltaen esimerkiksi edellä kappaleissa 5.2.1 ja 5.3.1 esitettyjä menetelmiä. Toimenpide voi tulla kyseeseen esimerkiksi silloin kun ennalta-arvaamattoman olosuhteen vuoksi ei voitu osallistua inventaariin, tai muiden kappaleissa 5 kuvattujen toimenpiteiden perusteella ei saada riittävää varmuutta tilinpäätöshetken varastosta tai tilintarkastajaksi valinta on tapahtunut vasta tilikauden päättymisen jälkeen.

Tilikauden jälkeen tehtävän laskennan tulos on hyvä täsmäyttää varastokirjanpitoon. Mikäli laskennan tulos eroaa varastokirjanpidon osoittamasta määrästä, tai tilinpäätöspäivään takaisin johdatetut määrät eroavat tilinpäätöspäivän mukaisista varastokirjanpidon määristä, tulee erojen syyt ja syntyajankohta selvittää. Tarkastuksessa tulisi pystyä vetämään johtopäätös siitä, oliko ero olemassa jo tilinpäätöspäivänä, vai onko se muodostunut tilinpäätöspäivän jälkeen. Toisin sanoen, oliko virhe tilinpäätöksessä vai seuraavan tilikauden puolella.

Omien fyysisten laskentojen laajuuden määrittämisessä voidaan soveltaa kappaleessa 4.2 esitettyä.

5.4. Siltatoimenpiteiden dokumentointi

Tilintarkastajan on hyvä dokumentoida tekemänsä työ riittävällä tarkkuudella, jotta jälkikäteen voidaan todentaa, mitä toimenpiteitä tarkastuksessa on suoritettu ja mihin otokseen ne kohdistuvat. Lisäksi on hyvä dokumentoida johtopäätös siitä, onko vaihto-omaisuuden olemassaolosta saatu riittävästi soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Johtopäätöstä muodostettaessa on syytä huomioida soveltuvin myös muiden tarkastustoimenpiteiden kautta saatu evidenssi.

6. Lopulliseen varastolistaan kohdistuvat toimenpiteet

”Tilintarkastajan on hankittava tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä vaihto-omaisuuden olemassaolosta ja tilasta... (myös) kohdistamalla tilintarkastustoimenpiteitä yhteisön lopulliseen vaihto-omaisuusluetteloon todetakseen, vastaako se tarkasti inventoinnin todellisia tuloksia.” (ISA 501.4(b))

Tilintarkastajan on siis varmistuttava siitä, että asiakkaan lopullinen vaihto-omaisuusluettelo (varastolista) vastaa inventoinnin tuloksia. Mikäli inventaariin osallistutaan tilinpäätöspäivänä, ovat inventoinnin tulokset täsmäytettävissä suoraan tilinpäätösaineistoon. Mikäli inventaariin osallistutaan muulloin kuin tilinpäätöspäivänä, täsmäytetään inventoinnin tulokset inventaarihetken lopulliseen varastolistaan.

Tilintarkastaja tarvitsee tätä täsmäytystä varten lopullisen varastolistan, jossa on siis huomioitu inventaarissa mahdollisesti havaitut erot ja epäkurantit tuotteet. Erityisesti hänen on syytä täsmäyttää omien tarkistuslaskelmiensa tulokset, mutta myös kokonaistäsmäytys voi olla tarpeen.

Tilinpäätöstarkastuksen yhteydessä tilinpäätöspäivän lopullinen varastolista on syytä täsmäyttää taseeseen ja selvittää mahdolliset erot.

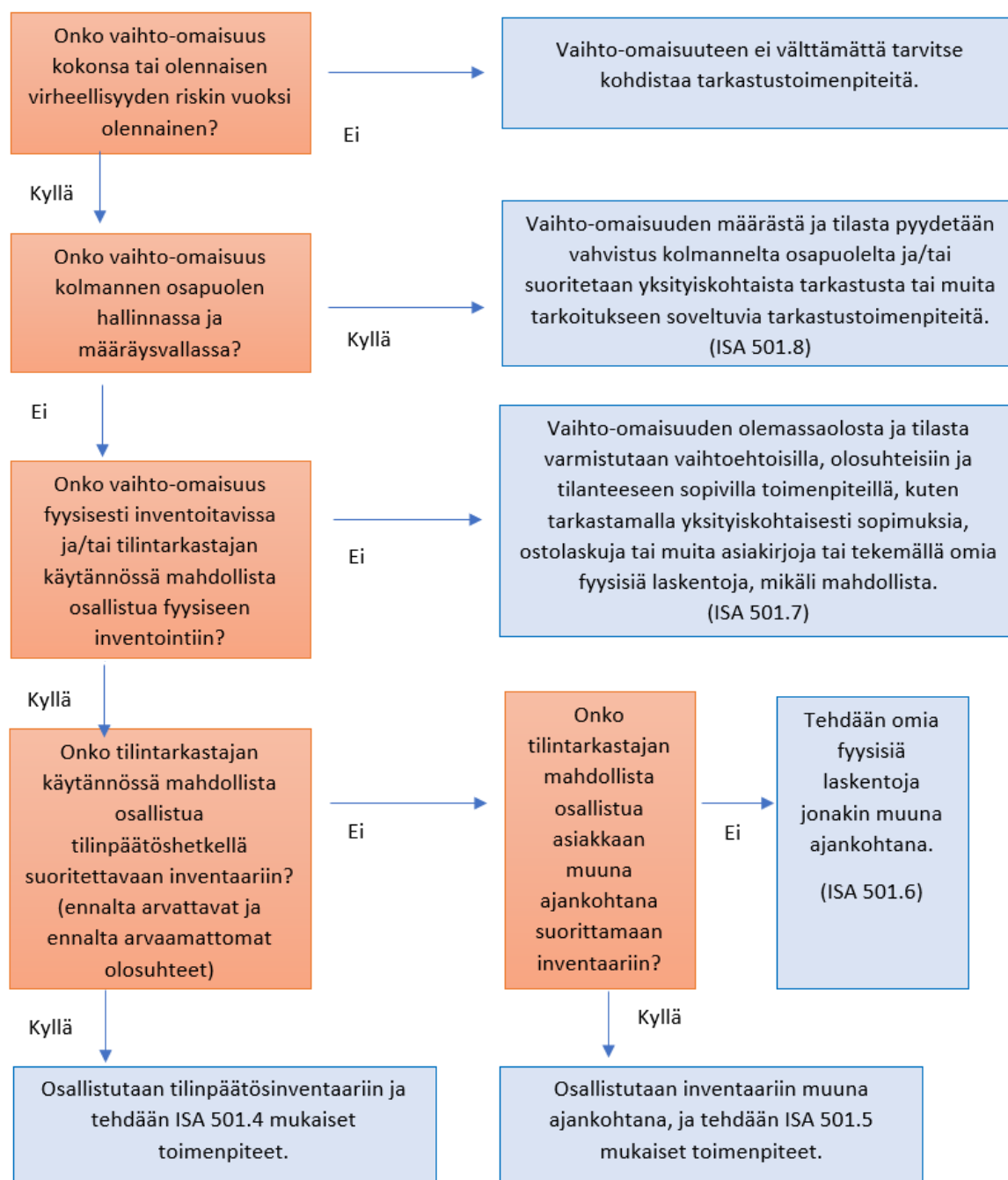
Tilintarkastajan on hyvä dokumentoida lopulliseen varastolistaan kohdistuneet tarkastustoimenpiteet riittävän yksityiskohtaisesti. Varastolistasta voidaan liittää kopio tilintarkastuskansioon.

7. Tilintarkastajan raportointi

Mikäli tilintarkastaja ei pysty osallistumaan inventaariin lainkaan tai muulla tavoin saa hankittua riittävää määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, hänen on mukautettava tilintarkastuskertomukseen sisältyvää lausuntoaan ISA 705:n mukaisesti. Tällainen tilanne voi syntyä esimerkiksi silloin, kun tilintarkastaja valitaan vasta tilikauden päättymisen jälkeen eikä hän arvionsa mukaan pysty saamaan tilinpäätöshetken vaihto-omaisuuden olemassaolosta tai kunnosta riittävää evidenssiä vaihtoehtoisilla toimenpiteillä.

Liitteet

Liite 1. Päätöspuu inventaariin osallistumisesta



Liite 2. Relevantit ISA-standardiviittaukset

ISA 501.4. Jos vaihto-omaisuus on tilinpäätöksen kannalta olennainen, tilintarkastajan on hankittava tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä vaihto-omaisuuden olemassaolosta ja tilasta.

- a) olemalla läsnä fyysisesti inventoinnissa, paitsi jos se ei ole käytännössä mahdollista,
 - i. arvioidakseen johdon antamia ohjeita ja sen luomia menettelytapoja yhteisön vaihto-omaisuuden fyysisen inventoinnin tulosten kirjaamisessa ja valvonnassa;
 - ii. havainnoidakseen johdon luomien laskentamenettelyjen suorittamista;
 - iii. suorittaakseen vaihto-omaisuuden yksityiskohtaista tarkastusta; ja
 - iv. tehdäkseen tarkistuslaskentoja; ja
- b) kohdistamalla tilintarkastustoimenpiteitä yhteisön lopulliseen vaihto-omaisuusluetteloon todetaksen, vastaako se tarkasti inventoinnin todellisia tuloksia.

ISA 501.5 Jos fyysinen inventointi tehdään muulloin kuin tilinpäätöspäivänä, tilintarkastajan on kappaleessa 4 edellytettävien toimenpiteiden lisäksi suoritettava tilintarkastustoimenpiteitä hankkiakseen evidenssiä siitä, onko inventointipäivän ja tilinpäätöspäivän välillä tapahtuneet vaihto-omaisuuden muutokset kirjattu asianmukaisesti.

ISA 501.6. Jos tilintarkastaja ei ennalta-arvaamattomien olosuhteiden vuoksi pysty olemaan läsnä fyysisessä inventoinnissa, hänen on tehtävä jonakin muuna ajankohtana joitakin fyysisiä laskentoja tai havainnoitava tällaisen laskennan suorittamista sekä kohdistettava tarkastustoimenpiteitä inventointipäivän ja tilinpäätöspäivän välillä toteutuneisiin liiketapahtumiin.

ISA 501.7 Jos tilintarkastajan ei ole käytännössä mahdollista olla läsnä fyysisessä inventoinnissa, hänen on suoritettava vaihtoehtoisia tilintarkastustoimenpiteitä hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä vaihto-omaisuuden olemassaolosta ja tilasta. Ellei tämä ole mahdollista, tilintarkastajan on mukautettava tilintarkastuskertomukseen sisältyvää lausuntoaan ISA 705:n mukaisesti.

ISA 501.A9 Fyysinen inventointi voi käytännön syistä tapahtua muuna ajankohtana tai muina ajankohtina kuin tilinpäätöspäivänä. Tämä voidaan tehdä riippumatta siitä, selvittääkö johto vaihto-omaisuuden määrät vuotuisen fyysisen inventoinnin avulla vai onko käytössä varastokirjanpitojärjestelmä. Kummassakin tapauksessa se, kuinka tehokkaasti vaihto-omaisuuden muutoksia koskevat kontrollit on suunniteltu, otettu käyttöön ja ylläpidetty, ratkaisee, soveltuuko muuna ajankohtana tai muina ajankohtina kuin tilinpäätöspäivänä suoritettava fyysinen inventointi tilintarkastuksen tarkoituksiin. ISA 330 sisältää vaatimuksia ja ohjeistusta tilikauden aikana suoritettavista aineistotarkastustoimenpiteistä.

ISA 501.A10 Silloin kun yhteisössä pidetään varastokirjanpitoa, johto voi suorittaa fyysisiä inventointeja tai muuta tarkastusta varmistuakseen varastokirjanpitoon sisältyvien vaihto-omaisuuden määrätietojen luotettavuudesta. Joissakin tapauksissa johto tai tilintarkastaja saattaa todeta eroja varastokirjanpidon ja todellisten fyysisten vaihto-omaisuusmäärien välillä; tämä voi viitata siihen, etteivät vaihto-omaisuuden muutoksia koskevat kontrollit toimi tehokkaasti.

ISA 501.A11. Suunniteltaessa tilintarkastustoimenpiteitä tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi siitä, onko inventointiajankohdan tai -ajankohtien ja lopullisen vaihto-omaisuusluettelon ajankohdan välillä

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

tapahtuneet vaihto-omaisuusmäärien muutokset kirjattu asianmukaisesti, huomioon otettavia relevantteja seikkoja ovat esimerkiksi

- *se, onko varastokirjanpitoon tehty asianmukaiset oikaisut.*
- *yhteisön varastokirjanpidon luotettavuus*
- *syyt merkittäviin eroihin fyysisen inventoinnin aikana saadun tiedon ja varastokirjanpidon välillä.*