

<b>S</b>	<b>SUOMEN</b>
<b>T</b>	<b>TILINTARKASTAJAT</b>

25.10.2021

## LIKEVAIHDON TILINTARKASTUS

SUOMEN TILINTARKASTAJAT RY:N SUOSITUKSIA 4/2021

## Sisällysluettelo

1 Johdanto .....	3
2 Liikevaihto ja hyvä tilintarkastustapa.....	4
3 Käsityksen muodostaminen liikevaihdosta.....	5
4 Liikevaihtoon liittyvien riskien tunnistaminen ja arvioiminen.....	6
4.1 Kannanotot liikevaihdon tarkastuksessa.....	7
4.2 Liikevaihdon tuloutukseen liittyvä väärinkäytösriski tai muu merkittävä riski.....	9
5 Liikevaihdon tarkastustoimenpiteet.....	9
5.1 Liikevaihdon tarkastustoimenpiteiden suunnittelu .....	9
Luonne.....	10
Ajoitus .....	11
Laajuus.....	11
5.2 Liikevaihtoon liittyvien kontrollien testaaminen .....	13
5.3 Liikevaihdon aineistotarkastus .....	14
Liikevaihdon tuloutukseen liittyvä väärinkäytösriski .....	14
Liikevaihto tilinpäätöksessä .....	15
6 Johtopäätös, dokumentointi ja raportointi .....	15

Suomen Tilintarkastajat ry on tilintarkastajien edunvalvontajärjestö. Jäsenemme ovat tilintarkastuslain mukaisesti hyväksytyt HT-, KHT- ja JHT-tilintarkastajat 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 % tilintarkastuslaissa määritellyistä tilintarkastajista.

<b>S</b>	<b>SUOMEN</b>
<b>T</b>	<b>TILINTARKASTAJAT</b>

## 1 Johdanto

Liikevaihto on yksi tilinpäätöksen tärkeimmistä luvuista. Se kuvaa hyvin yritystoiminnan volyyymia ja on mukana monen tunnusluvun laskennassa. Se on usein myös perusteena erilaisten palkkioiden ja maksujen määrälle, kuten provisio, tulospalkkaus, vuokra tai lisäkauppahinta. Liikevaihto on myös yksi niistä tekijöistä, jonka perusteella kirjanpitolain mukainen yrityksen kokoluokka ja tilintarkastusvelvollisuus määräytyvät.

Tilintarkastuksessa liikevaihto on tärkeä tarkastuskohde edellisten lisäksi siksi, että se on kokonsa puolesta yleensä olennainen erä, johon liittyy olennaisen virheellisyyden riskejä - tilintarkastusstandardien mukaan oletusarvoisesti myös väärinkäytösriskejä. Se on asiakaskohtaisesti yksilöllinen erä, jonka tarkastaminen voi olla työlästä. Liikevaihdon tarkastus on ollut tilintarkastajien laaduntarkastuksen painopistealueena jo useita vuosia.

Tämä Suomen Tilintarkastajat ry:n suositus 4/2021 ohjeistaa tilintarkastajia liikevaihdon tarkastamisessa hyvän tilintarkastustavan ja kansainvälisten tilintarkastusalan standardien<sup>1</sup> mukaisesti.

Suositus on tarkoitettu sovellettavaksi kaiken kokoisissa toimeksiannoissa. Suositusta voidaan soveltaa myös kirjanpitolain mukaisten liikevaihtoa vastaavien tuottojen<sup>2</sup> sekä muiden tuottojen tarkastuksessa. Suosituksessa ei käsitellä liikevaihtoon liittyvien muiden erien kuten myyntisaamisten tarkastusta.

---

<sup>1</sup> Kansainvälisillä tilintarkastusalan standardeilla viitataan tässä suosituksessa kansainvälisiin tilintarkastusstandardeihin eli ISA-standardeihin.

<sup>2</sup> Esimerkiksi asunto-osakeyhtiöissä suositusta voidaan soveltaa vastikkeiden, vuokrien ja käyttökorvausten tarkastamiseen.

<b>S</b>	<b>SUOMEN</b>
<b>T</b>	<b>TILINTARKASTAJAT</b>

Suosituksen ovat laatineet Suomen Tilintarkastajat ry:n jäsenistä koostuva työryhmä, yhdistyksen tilintarkastusasiantuntija ja tilintarkastustoimikunta. Yhdistyksen hallitus hyväksyi suosituksen julkaitavaksi 25.10.2021. Suositus ei ole tilintarkastajaa velvoittava.

## 2 Liikevaihto ja hyvä tilintarkastustapa

Liikevaihdon, kuten muunkin tilinpäätöksen, tilintarkastus tehdään hyvää tilintarkastustapaa noudattaen ja ammatillista harkintaa käyttäen. Hyvän tilintarkastustavan lähteinä pidetään yleisesti mm. kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja (ISA-standardit) ja viranomaisten päätöksiä.

ISA-standardeissa ei ole nimenomaisesti liikevaihdon tarkastukseen kohdistuvia vaatimuksia pois lukien tulouttamiseen liittyvä väärinkäytösriski (ks. luku 4.2). Yleisellä tasolla niistä löytyy vaatimuksia, jotka soveltuvat niin liikevaihdon kuin muidenkin tilinpäätöksen erien tarkastukseen. Tässä suosituksessa on huomioitu erityisesti standardit ISA 240 (Väärinkäyttöihin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa), ISA 315 (Olellaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen)<sup>3</sup> sekä ISA 330 (Tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi). Pienten yritysten tilintarkastuksessa ISA-standardeja voidaan soveltaa tilintarkastuslain mukaisessa tarkoituksenmukaisessa laajuudessa<sup>4</sup>.

Liikevaihdon tarkastuksessa on syytä huomioida viranomaisten päätöksistä erityisesti PRH:n tilintarkastusvalvonnan ja tilintarkastuslautakunnan päätökset ja laadunvalvonnan havainnot. Niiden osalta on kuitenkin muistettava, että PRH:n tekemät päätökset ja havainnot ovat yksilöllisiä ja toimeksiantokohtaisia eikä niitä voi suoraan soveltaa kaikissa toimeksiannoissa.

Yleisistä tilintarkastuksen periaatteista ja tavoitteista on liikevaihdon tarkastuksessa huomioitava muun muassa

- käsityksen muodostaminen liikevaihdosta (tarkastuksen kohde)
- riskilähtöisyys
- olennaisuus

<sup>3</sup> Suosituksessa viitataan vuonna 2019 uudistettuun ISA 315 -standardiin, jota sovelletaan viimeistään niiden tilinpäätösten tilintarkastuksessa, jotka koskevat 15.12.2021 tai sen jälkeen alkavia tilikausia.

<sup>4</sup> TilintL 3:3 §: ”Kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja voidaan soveltaa tarkoituksenmukaisessa laajuudessa kirjanpitolain 1 luvun 4 a §:ssä tarkoitetun pienyrityksen tilintarkastuksessa noudattaen tämän lain 4 luvun 3 §:ssä tarkoitettua hyvää tilintarkastustapaa.”

<b>S</b>	<b>SUOMEN</b>
<b>T</b>	<b>TILINTARKASTAJAT</b>

- riittävän evidenssin hankkiminen kohtuullisen varmuuden saavuttamiseksi sekä
- ammatillinen skeptisyys ja ammatillinen harkinta.

Käsityksen muodostamista liikevaihdosta käsitellään suosituksen luvussa 3. Riittävä käsitys on edellytys liikevaihtoon liittyvien riskien tunnistamiselle ja arvioimiselle, joita käsitellään suosituksen luvussa 4. Liikevaihto on yleensä sekä euromääräisesti että riskeiltään olennainen tilinpäätöserä, jota tulee tarkastaa. Olennaisuus ja riskit vaikuttavat liikevaihdon tarkastustoimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen, kuten siihen kuinka paljon ja millaista evidenssiä liikevaihdosta on tarpeen hankkia. Liikevaihdon tarkastustoimenpiteitä käsitellään suosituksen luvussa 5. Olennaisuus vaikuttaa myös tarkastuksesta tehtäviin johtopäätöksiin ja tilintarkastajan raportointiin, joita käsitellään suosituksen luvussa 6.

Tilintarkastaja käyttää ammatillista skeptisyyttä ja harkintaa tarkastuksen kaikissa vaiheissa. Skeptisyyttä tarvitaan erityisesti liikevaihdon mahdollisen väärinkäytösriskin vuoksi. Ammatillista harkintaa käytetään muun muassa arvioitaessa liikevaihtoon liittyviä riskejä kannanottotasolla ja liikevaihdosta hankitun evidenssin riittävyyttä.

### 3 Käsityksen muodostaminen liikevaihdosta

Tilintarkastajan tulee tuntea asiakkaansa liiketoimintaa sekä liikevaihdon luonne ja erityispiirteet riittävästi voidakseen tunnistaa ja arvioida liikevaihtoon liittyviä riskejä sekä suunnitellakseen tarkastuksen tehokkaaksi. Tietoa hankitaan esimerkiksi asiakkaan

- tuotteista ja asiakkaista
- myyntikanavista ja laskutuksesta
- maksutavoista ja -ehdoista
- keskeisistä sopimuksista
- toimitusehdoista ja tuloutuksesta
- myyntisaamisista
- liikevaihdon prosessista ja kontrolleista, ml. työnjako, sekä
- tietojärjestelmistä, joissa liikevaihtotapahtumia käsitellään.

<b>S</b>	<b>SUOMEN</b>
<b>T</b>	<b>TILINTARKASTAJAT</b>

Liikevaihto voidaan jakaa näiden tekijöiden perusteella eri liikevaihtovirtoihin, mikäli niihin liittyvät riskit poikkeavat toisistaan tai jos samoilla tarkastustoimenpiteillä ole mahdollista saada riittävästi evidenssiä kaikista liikevaihtovirroista. Esimerkiksi erilaiset tuloutustavat tai toimitusehdot voivat edellyttää erilaista tarkastusta. Väärinkäytösriskikin voi kohdistua vain tiettyyn liikevaihtovirtaan. Jos liikevaihto jaetaan tilintarkastuksessa eri virtoihin, on syytä muistaa, ettei yksikään olennainen liikevaihtovirta saisi jäädä kokonaan tarkastamatta<sup>5</sup>.

Muodostetusta käsityksestä dokumentoidaan keskeiset asiat. Käsitys liikevaihdosta ja sen tarkastukseen vaikuttavista seikoista päivitetään tarvittaessa.

#### 4 Liikevaihtoon liittyvien riskien tunnistaminen ja arvioiminen

Olennaisten virheellisyyksien riskien ('riskit') tunnistaminen ja arvioiminen perustuu tilintarkastajan käsitykseen ja kokemukseen asiakkaasta. Riskien arvioimisessa käytetään ammatillista harkintaa. Liikevaihtoon liittyvät riskit ovat eri toimeksiannoissa erilaisia, ja ne tunnistetaan ja arvioidaan jokaisen asiakkaan osalta uudelleen joka vuosi. Riskit eivät kuitenkaan välttämättä muutu tilikaudesta toiseen.

Asiakkaan koko ja sen liiketoiminnan monimutkaisuus kasvattavat todennäköisyyttä sille, että liikevaihtoon liittyvä useita eri tasoisia riskejä. Yksinkertaisten yhtiöiden liikevaihtoon liittyvät riskit voivat olla hyvinkin vähäiset ja matalat. Tällöin niiden tunnistamiseksi ja arvioimiseksi sekä niihin vastauksiksi vaadittava työ on usein suoraviivaista ja suppeasti dokumentoitavissa.

Tilintarkastajan on huomioitava riskiarviossaan myös mahdolliset liikevaihtoon liittyvät kirjanpidolliset arviot, sekä niihin liittyvä arviointiepävarmuus, monimutkaisuus ja subjektiivisuus<sup>6</sup>. Kirjanpidollisia arvioita liittyy muun muassa osatuloutukseen.

---

<sup>5</sup> ISA 330.18

<sup>6</sup> ISA 540 Kirjanpidollisten arvioiden ja niistä tilinpäätöksissä esitettävien tietojen tarkastaminen

#### 4.1 Kannanotot liikevaihdon tarkastuksessa

Liikevaihtoon liittyvät riskit tunnistetaan ja arvioidaan kannanotoittain<sup>7</sup>. Liikevaihdolle yleisesti soveltuvat kannanotot ja niihin liittyvät liikevaihtoa koskevat mahdolliset virheellisyyden riskit ovat

Kannanotto	Mahdollinen virheellisyyden riski liikevaihdossa
Tapahtuminen	Kirjatut ja esitetyt liikevaihtotapahtumat eivät ole toteutuneet tai ne eivät kuulu asiakkaalle
Täydellisyys	Liikevaihtotapahtumia, jotka olisi pitänyt kirjata, ei ole kirjattu, tai niihin liittyviä tietoja ei ole esitetty tilinpäätöksessä
Oikeellisuus	Liikevaihtotapahtumiin liittyviä rahamääriä ei ole kirjattu asianmukaisesti, tai niihin liittyviä tietoja ei ole määritetty ja kuvattu tilinpäätöksessä asianmukaisesti
Katko	Liikevaihtotapahtumat on kirjattu väärälle tilikaudelle. Katkoriski voi liittyä joko ennen aikaiseen tuloutukseen tai liian myöhään tapahtuneeseen tuloutukseen.
Luokittelu	Liikevaihtotapahtumat on kirjattu väärille tileille
Esittämistapa	Liikevaihtotapahtumat on yhdistelty tai jaoteltu väärin tai niitä ei ole kuvattu selvästi, tai niihin liittyvät tiedot tilinpäätöksessä eivät ole relevantteja tai ymmärrettäviä sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan

Soveltuvista kannanotoista liikevaihdon tarkastuksessa ovat *relevantteja* vain ne, joihin tilintarkastaja tunnistaa liittyvän yhden tai useamman olennaisen virheellisyyden riskin. Yhteen kannanottoon voi siis liittyä useampiakin riskejä tai ei ainuttakaan. Alla on esitetty esimerkkejä liikevaihdon kannanottoihin liittyvistä riskeistä.

##### *Esimerkkejä liikevaihdon kannanottoihin liittyvistä riskeistä*

*Tapahtumiseen liittyvä riski voi aiheutua johdon paineista esittää mahdollisimman suurta liikevaihtoa tulevan liiketoimintakaupan vuoksi tai myyjän paineista saavuttaa palkitsemiin oikeuttava myyntimäärä.*

*Täydellisyyteen voi liittyä riski siitä, ettei käteisellä maksettua myyntiä kirjata kirjanpitoon, tai siitä, että jonkun liikevaihtovirran laskutus ja maksusuoritukset ohjautuvat yhtiön kirjanpidon ohitse vieraalle pankkitilille.*

<sup>7</sup> Kannanotot ovat kirjaamista, arvostamista, esittämistapaa ja tilinpäätöksessä esitettävää informaatiota koskevia johdon väittämiä siitä, että tilinpäätös on laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. Tilintarkastaja käyttää kannanottoja huomioidakseen mahdolliset erityyppiset virheellisyyden riskit. (ISA 315 (uudistettu 2019))

<b>S</b>	<b>SUOMEN</b>
<b>T</b>	<b>TILINTARKASTAJAT</b>

*Katkoriski voi liittyä virheeseen monimutkaisten toimitusehtojen tulkinnassa ja siitä johtuvasta virheestä ison toimituksen tulouttamisessa tilinpäätöshetkellä. Virhe katkossa voi johtua joko liian aikaisesta ja/tai liian myöhäisestä tulouttamisesta.*

*Oikeellisuuteen voi liittyä riskiä siitä, etteivät muutokset hinnoissa ole päivittyneet laskutusjärjestelmään tai että osatuloutukseen käytettävät arviot kokonaiskustannuksista tai valmiusasteesta ovat virheellisiä.*

*Luokitteluun voi liittyä riski siitä, että laskutusjärjestelmän kautta laskutettavia käyttöomaisuusmyyntejä ei muisteta erottaa liikevaihdosta tai siihen, että liikevaihtotileiltä netotetaan jotain virheellisesti tai unohdetaan netottaa jotain, mitä pitäisi netottaa.*

*Esittämistapaan liittyvä riski voi aiheutua siitä, että liikevaihdon liitetietovaatimukset ovat muuttuneet tai että yhtiöllä ei ole toimivaa prosessia liitetietoa varten tarvittavien tietojen keräämiseksi.*

Kaikkiin relevantteihin kannanottoihin on kohdistettava tarkastusta, jolla varmistutaan, etteivät tunnistetut riskit ole toteutuneet.<sup>8</sup> Liikevaihto on yleensä kokonsa puolesta olennainen erä. Siksi sitä on yleensä tarkastettava, vaikka siihen ei tunnistettaisi liittyvän yhtään riskiä.<sup>9</sup> Tällainen tilanne on kuitenkin harvinainen, sillä liikevaihtoon liittyy luonteensa ja merkittävyytensä vuoksi yleensä riskejä.

Tunnistamiensa riskien osalta tilintarkastajan pitää arvioida virheellisyyden todennäköisyyttä ja suuruutta<sup>10</sup> sekä sitä, onko kyseessä merkittävä riski (ks. luku 4.2).

Riskiarvio dokumentoidaan kannanottotasolla<sup>11</sup>. Kaikki liikevaihdolle soveltuvat kannanotot eivät välttämättä ole toimeksiannossa relevantteja eikä tilintarkastajan yleensä ole tarpeen perustella, miksi joku liikevaihdolle soveltuvista kannanotoista ei hänen arvionsa mukaan ole relevantti. Dokumentaation tulisi sisältää myös mahdollisesti tunnistetut väärinkäytösriskit, merkittävät riskit ja sellaiset riskit, joista ei saada riittävää evidenssiä aineistotarkastuksella, sekä tarvittaessa tarkempi kuvaus tunnistetuista riskeistä.

<sup>8</sup> ISA 330.5

<sup>9</sup> Arvioiduista olennaisen virheellisyyden riskeistä riippumatta tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava jokaiseen olennaiseen liiketapahtumien lajiin, tilin saldoon ja tilinpäätöksessä esitettävään tietoon kohdistuvia aineistotarkastustoimenpiteitä. (ISA 330.18)

<sup>10</sup> Tämä arviointi tehdään ominaisriskien (ent. toimintariski) osalta. Kontrolliriskejä ei tarvitse arvioida, ellei tarkastuksessa aiota testata kontrollien tehokkuutta. ks. ISA 315 (uudistettu 2019)

<sup>11</sup> Jos riskiarviota ei ole kannanotoittain dokumentoitu lainkaan, voidaan dokumentaation jälkikäteisarviointinissa päätyä tulkintaan, että kaikkia soveltuvia kannanottoja on pidetty toimeksiannon osalta relevantteina.



<b>S</b>	<b>SUOMEN</b>
<b>T</b>	<b>TILINTARKASTAJAT</b>

## 4.2 Liikevaihdon tuloutukseen liittyvä väärinkäytösrisi tai muu merkittävä riski

Joku tunnistetuista riskeistä voi todennäköisyytensä ja suuruutensa yhteisvaikutuksesta johtuen olla merkittävä riski. Merkittävä riski voi liittyä väärinkäyttöön eli tahalliseen liikevaihdon vääristelyyn tai tahattomaan virheeseen. Merkittävät riskit vaativat erityistä harkintaa ja erityisiä toimenpiteitä eli käytännössä enemmän ja perusteellisempaa tarkastusta.

Liikevaihdon tulouttamiseen liittyy ISA-standardien mukaan oletusarvoisesti aina merkittävää väärinkäytösrisiä. Tilintarkastaja arvioi minkä tyyppiset tuotot, liikevaihtotapahtumat tai kannanotot väärinkäytösriskejä mahdollisesti aiheuttavat.<sup>12</sup> Väärinkäytösrisikin täsmällinen tunnistaminen (esim. tiettyyn kannanottoon tai liikevaihtovirtaan liittyen) auttaa tilintarkastajaa suunnittelemaan asianmukaisen tarkastuksen riskiin vastaamiseksi.

Oletus väärinkäytösrisikistä voidaan kumota esimerkiksi, kun liikevaihtotapahtumia on vain yhden tyyppisiä ja ne ovat yksinkertaisia<sup>13</sup>. Perustelut kumoamiselle on syytä dokumentoida huolellisesti.

Väärinkäytöksestä johtuvat riskit ovat aina merkittäviä riskejä.

## 5 Liikevaihdon tarkastustoimenpiteet

### 5.1 Liikevaihdon tarkastustoimenpiteiden suunnittelu

Liikevaihdon tilintarkastuksen suunnitteluun vaikuttaa tilintarkastajan käsitys asiakkaasta ja sen liikevaihdon ominaispiirteistä sekä hänen niiden perusteella tekemänsä riskiarvio. Tarkastus suunnitellaan niin, että sillä vastataan kaikkiin kannanottotasolla tunnistettuihin ja arvioituihin riskeihin asianmukaisesti. Yksittäinen tarkastustoimenpide voi vastata useampaan riskiin, kun taas joihinkin riskeihin vastaamiseksi voi olla tarpeen tehdä useita toimenpiteitä riittävän evidenssin saamiseksi. Evidenssiä liikevaihdosta voidaan saada myös muiden tuloslaskelman ja taseen erien, kuten myyntisaamisten tarkastuksesta.

Liikevaihtoa voi tarkastaa monin eri tavoin ja tarkastussuunnitelma on usein syytä räätälöidä asiakaskohtaisesti ja päivittää tarvittaessa vuosittain. Muun muassa asiakkaan kirjaustavat, käytetyt

<sup>12</sup> ISA 240

<sup>13</sup> ISA 240.A31

<b>S</b>	<b>SUOMEN</b>
<b>T</b>	<b>TILINTARKASTAJAT</b>

tietojärjestelmät, liikevaihtoa todentava kirjanpidon aineisto sekä se, miten pitkälle asiakkaan kirjanpito on digitalisoitu, voivat vaihdella asiakkaittain ja myös muuttua tilikaudesta toiseen.

Liikevaihdon tarkastustoimenpiteillä on erilaisia ominaisuuksia, joista tilintarkastajan pitää päättää tarkastusta suunnitellessaan – luonne, ajoitus ja laajuus. Näitä käsitellään alla liikevaihdon tarkastuksen näkökulmasta.

### **Luonne**

Tarkastustoimenpiteet voivat olla luonteeltaan kontrollien testausta tai aineistotarkastusta. Tarkastussuunnitelma voi perustua pelkkään aineistotarkastukseen tai olla yhdistelmä aineistotarkastusta ja kontrollitestausta. Jos liikevaihto on olennainen erä, siihen kohdistetaan aina ainakin aineistotarkastusta.<sup>14</sup>

Tarkastuksen luonteeseen liittyy myös se, minkä tyyppisillä tarkastustoimenpiteillä evidenssi hankitaan. Toimenpidetyyppejä ovat

- tiedustelu
- uudelleen laskenta
- yksityiskohtainen tarkastus
- havainnointi
- ulkopuolinen vahvistus
- uudelleen suorittaminen ja
- analyttinen toimenpide.

Kunkin toimenpidetyyppien alla voi olla erilaisia toimenpidevaihtoehtoja. Esimerkiksi maksuun tarkastus ja sopimusten tarkastus ovat yksityiskohtaista tarkastusta. Liikevaihdon tarkastustoimenpide-esimerkkejä luetellaan luvussa 5.3.

Tilintarkastaja valitsee toimenpiteistä sellaiset, jotka ovat asianmukaisimmat ja tehokkaimmat evidenssin saamiseksi kyseisen asiakkaan kohdalla. Hän voi käyttää liikevaihdon tarkastuksessa erityyppisiä toimenpiteitä yksin tai yhdessä. Tiedustelu ei yksinään riitä tuottamaan riittävästi

---

<sup>14</sup> ISA 330.18

<b>S</b>	<b>SUOMEN</b>
<b>T</b>	<b>TILINTARKASTAJAT</b>

evidenssiä liikevaihdosta. Analyttinen toimenpide taas ei riitä yksinään, jos liikevaihtoon liittyy merkittävä riski.

### Ajoitus

Tilintarkastajan pitää suunnitella, milloin liikevaihdon tarkastusta on järkevää ja tehokasta tehdä. Käsitteiden muodostaminen, riskien tunnistaminen ja arvioiminen, tarkastussuunnitelman laatiminen, kontrollien testaaminen ja osa aineistotarkastuksesta on usein järkevää tehdä jo tilikauden aikana.

Ajoitus liittyy myös ajanjaksoon, jonka yksittäinen tarkastustoimenpide kattaa. Liikevaihdon tarkastustoimenpiteiden on yhdessä tuotettava evidenssiä koko tilikauden liikevaihdosta. Jos tarkastus aloitetaan tilikauden aikana, on myös lopputilikauden liikevaihtoa tarkastettava joko toistamalla samanlaisia tarkastustoimenpiteitä tai tekemällä toisenlaisia toimenpiteitä, relevantit kannanotot huomioiden. Pelkkä katkohetken tarkastaminen liikevaihdon katkon tai myyntisaamisten tarkastuksen kautta ei yleensä riitä tuottamaan evidenssiä koko tilikauden liikevaihdosta.

### Laajuus

Tarkastustoimenpiteiden laajuus tarkoittaa sitä, montako yksikköä tarkastukseen valitaan. Yksikkö voi liikevaihdon osalta olla esimerkiksi myyntilasku, asiakas, sopimus, avoin myyntisaamissaldo, osatuloitettava projekti tai liikevaihtoon liittyvän kontrollin suorittamiskerta. Siihen, mikä on tarpeeksi laajaa riittävän evidenssin saamiseksi liikevaihdosta ja mikä on sopiva yksiköiden valintatapa, vaikuttavat mm. liikevaihdon riskiarvio (ml. mahdollinen väärinkäytösriski), toimenpiteen luonne, toimenpiteellä katettava ajanjakso, asiakkaan kontrollin suorittamistiheys ja tilintarkastajan määrittelemä olennaisuus sekä se, saadaanko samaan riskiin tai kannanottoon evidenssiä myös jostain toisesta toimenpiteestä, kuten myyntisaamisten tarkastuksesta. Katkon tarkastuksen laajuutta suunniteltaessa on huomioitava se, että katkovirhe voi liittyä joko liian aikaiseen tulouttamiseen tai liian myöhäiseen tulouttamiseen.

Liikevaihdon tarkastuksen laajuuden valitsemiseen on kolme vaihtoehtoista tapaa<sup>15</sup>:

- valitaan tarkastukseen koko tilikauden liikevaihto eli kaikki yksiköt

<sup>15</sup> ISA 500.A53 sekä ISA-standardien soveltaminen pk-yhteisöjen tilintarkastuksessa (2019)

<b>S</b>	<b>SUOMEN</b>
<b>T</b>	<b>TILINTARKASTAJAT</b>

- valitaan tarkastukseen tietyt yksiköt tai
- tehdään yksiköistä joko tilastollinen tai ei-tilastollinen otanta.

Liikevaihdon eri riskeihin vastaaviin toimenpiteisiin voidaan soveltaa eri valintatapoja ja niitä voidaan käyttää myös rinnakkain. Liikevaihdosta voidaan esimerkiksi valita ensin tietyt yksiköt ja käyttää sitten otantaa loppuosaan.

### **Tarkastetaan kaikki yksiköt<sup>16</sup>**

Yleensä liikevaihdon osalta ei ole tarpeen tarkastaa kaikkia yksiköitä. Koko liikevaihdon tarkastaminen voi kuitenkin olla asianmukaista silloin, kun se muodostuu vain muutamista arvoltaan suurista yksiköistä, jotka voivat yksinään aiheuttaa merkittävän virheellisyyden tilinpäätökseen. Joskus evidenssi koko liikevaihdosta voi olla mahdollista hankkia tehokkaasti ATK-avusteisilla tarkastustoimenpiteillä tai analyttisillä aineistotarkastustoimenpiteillä. Jos riittävää evidenssiä ei pystytä hankkimaan muuten kuin tarkastamalla koko liikevaihto, pitää tarkastaa kaikki yksiköt.

### **Tarkastetaan tietyt yksiköt<sup>17</sup>**

Tarkastukseen voidaan valita myös tietyt yksiköt, jotka valitaan esimerkiksi koon, riskin tai poikkeuksellisuutensa perusteella. Tällöin tarkastetaan kaikki ne yksiköt, joilla on tämä tietty etukäteen määritelty ominaisuus. Voidakseen tehdä päätöksen valintakriteereistä ja siitä mikä riittää, tilintarkastajan on perehdyttävä asiakkaan liikevaihdon luonteeseen ja ominaisuuksiin sekä liikevaihtoa koskevaan kirjanpidon aineistoon.

Tiettyjen liikevaihtoyksiköiden tarkastaminen on tehokas tapa hankkia evidenssiä, mutta se ei ole otantaa. Tuloksia ei siksi voi projisoida koko liikevaihtoon, joten tarkastamattomiin yksiköihin voi olla tarpeen suorittaa vielä jotain lisätarkastusta. Tilintarkastaja voi arvioida lisätarkastuksen tarvetta esimerkiksi tarkastamattomien yksiköiden määrän, käyttämänsä olennaisuuden ja tekemänsä riskiarvion sekä muista tarkastustoimenpiteistä saamansa evidenssin perusteella.

---

<sup>16</sup> ISA 500.A54

<sup>17</sup> ISA 500.A55

<b>S</b>	<b>SUOMEN</b>
<b>T</b>	<b>TILINTARKASTAJAT</b>

## Otanta<sup>18</sup>

Tarkastukseen voidaan valita myös ns. edustava otos populaatiosta eli yksiköistä, joista liikevaihto muodostuu. Edustava otos voidaan ottaa käyttämällä tilastollista tai ei-tilastollista otantaa. Otannan käyttäminen voi olla tehokasta mm. silloin kun liikevaihto koostuu suuresta määrästä samansuuruisia yksiköitä.

### 5.2 Liikevaihtoon liittyvien kontrollien testaaminen

Asiakas on voinut rakentaa liikevaihdon prosessiin useita manuaalisia ja automaattisia kontrolleja, joilla se pyrkii estämään, havaitsemaan ja korjaamaan ajoissa mahdolliset virheet niin etteivät ne päädy tilinpäätökseen.

Jos tilintarkastaja suunnittelee luottavansa liikevaihdon tilintarkastuksessa kontrolleihin, pitää hänen muodostaa niistä käsitys ja testata niiden tehokkuutta. Merkittäviin riskeihin liittyvistä asiakkaan relevanteista kontrolleista on aina muodostettava käsitys. Joissain tilanteissa liikevaihdosta ei ole mahdollista saada riittävää evidenssiä pelkällä aineistotarkastuksella, ja tarkastukseen on sisällytettävä kontrollien testausta. Näin voi olla esimerkiksi silloin, kun liikevaihto koostuu suuresta määrästä tapahtumia tai kun liikevaihdon kirjanpitokäsittely on pitkälle automatisoitua.

Kontrollien testaamisen osalta on suunniteltava edellä mainitut luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen liittyvät asiat sekä arvioitava, voidaanko luottaa aiemmilla tilikausilla tehtyyn testaukseen. Merkittäviin riskeihin liittyvät kontrollit testataan joka vuosi, jos niihin aiotaan luottaa tilintarkastuksessa.

#### *Esimerkkejä liikevaihtoon liittyvistä kontrolleista*

- *Erilaiset täsmäytykset*
- *Laskujen muodostuminen automaattisesti toimituksen pohjalta*
- *Laskujen automaattinen siirto pääkirjaan*
- *Eräntyneiden myyntisaamisten läpikäynti ja perintä*
- *Hintamuutosten tekemisen estäminen*
- *Hyvityslaskujen hyväksymiskäytännöt*
- *Työnjaolliset kontrollit esim. laskuttajan ja saamisten kirjaajan välillä*

<sup>18</sup> Otannasta tilintarkastuksessa on annettu oma standardinsa ISA 530.

### 5.3 Liikevaihdon aineistotarkastus

Olennaiseen liikevaihtoon on aina kohdistettava aineistotarkastusta huolimatta riskiarviosta tai siitä, testataanko liikevaihdon kontrolleja.<sup>19</sup> Aineistotarkastus voi olla analyttistä aineistotarkastusta tai yksittäisten tapahtumien tarkastamista. Jos liikevaihtoon liittyy merkittäviä riskejä, eikä siihen liittyviä kontrolleja testata, pitää ainakin osan tarkastuksesta olla yksittäisten tapahtumien tarkastamista.<sup>20</sup>

#### *Esimerkkejä liikevaihdon (tai vastaavien tuottojen) tarkastustoimenpiteistä*

- Täsmäytetään liikevaihdon osakirjanpito pääkirjanpitoon
- Tarkastetaan, että laskusta on saatu maksusuoritus
- Täsmäytetään kassaraportti pääkirjaan
- Täsmäytetään käteis- ja korttimyynti tilillepanoihin
- Tutkitaan allekirjoitettuja myyntisopimuksia
- Tarkastetaan myynnin perustumista hinnastoon tai ennalta sovittuihin hintoihin
- Tarkastetaan, että hyvityslaskut on käsitelty asianmukaisesti
- Pyydetään liikevaihdosta ja/tai myyntisaamisista ulkopuolinen vahvistus
- Pyydetään konsernin sisäisestä liikevaihdosta vahvistus toiselta konserniyhtiöltä
- Tutkitaan toimitusasiakirjoja katkon varmistamiseksi
- Tarkastetaan, että tuloutus on tapahtunut oikealla kaudella toimitusehtojen mukaisesti
- Arvioidaan projektijohdon osatuloutuksessa käyttämiä oletuksia, tarkastetaan toteutuneita kustannuksia ja suoritetaan osatuloutuksen uudelleen laskenta sekä tarkastetaan osatuloutuksesta vaadittavat liitetiedot tilinpäätöksessä
- Tarkastetaan vastikkeita tai vuokria analyttisesti muodostamalla niistä odotusarvo ja vertaamalla sitä pääkirjaan. Odotusarvon muodostamisessa voidaan käyttää esimerkiksi yhtiökokouksen päätöksiä ja yhtiöjärjestyksen tietoja.
- Analysoidaan myyntikatteita ja niiden muutoksia

Tilintarkastajalla on oltava pääsy siihen aineistoon, jota hän tarkastussuunnitelmansa mukaisesti tarvitsee, kuten myyntilaskut, reskontralistat, sopimukset, tiliotteet, kassaraportit, toimitusasiakirjat ja hinnastot. Tilintarkastajan ei tarvitse ottaa kaikesta itselleen kopiota, mikäli pystyy muutoin dokumentoimaan riittävät yksityiskohdat tekemästään tarkastuksesta.

#### **Liikevaihdon tuloutukseen liittyvä väärinkäytösrishti**

Mikäli tilintarkastaja on tunnistanut liikevaihdon tuloutukseen liittyvän väärinkäytösriskin, hänen on suunniteltava ja tehtävä sellaisia tarkastustoimenpiteitä, joilla kyseiseen riskiin vastataan riittävällä tavalla. Väärinkäytösrishtiin vastaaminen voi vaatia erilaista lähestymistapaa kuin tahattoman

---

<sup>19</sup> ISA 330.18

<sup>20</sup> ISA 330.21

<b>S</b>	<b>SUOMEN</b>
<b>T</b>	<b>TILINTARKASTAJAT</b>

virheen riskiin vastaaminen, koska väärinkäytöksen tekijä pyrkii yleensä kätkemään tekonsa. Tahaton virhe saattaa siten olla helpommin löydettävissä kuin tahallaan tehty.

Väärinkäytösriskin vuoksi on ISA-standardien mukaan tehtävä tietyt toimenpiteet. Yksi niistä on suoraan pääkirjaan tehtyjen vientien ja muiden oikaisujen asianmukaisuuden tarkastus,<sup>21</sup> jota tehtäessä voidaan kiinnittää erityistä huomiota liikevaihtotileille tehtyihin kirjauksiin. Tarkoituksena on tällöin varmistua siitä, ettei liikevaihtoa ole pyritty tahallisesti vääristelemään pääkirjanpito-oikaisulla. Pääkirjanpitoviennille ei välttämättä ole rakennettu sellaisia asiattomat kirjaukset estäviä työnjaollisia ja muita kontroleja, joita muissa liikevaihtoprosessin vaiheissa saattaa olla.<sup>22</sup>

### **Liikevaihto tilinpäätöksessä**

Tarkastaessaan tilinpäätöstä tilintarkastaja varmistuu siitä, että liikevaihto ja sitä koskevat liitetiedot on esitetty oikein ja antavat oikean ja riittävän kuvan liikevaihdosta sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. Liitetietovaatimuksia liikevaihtoon liittyen tulee muun muassa kirjanpitoasetuksen 2:2a pykälästä. Täsmäyttäessä tilinpäätöstä kirjanpitoon tarkastetaan myös, että liikevaihtona esitetään vain liikevaihdoksi luokiteltavia tuottoja ja että ne on asianmukaisesti netotettu (esim. arvonlisävero tai provisiomyynti).

## **6 Johtopäätös, dokumentointi ja raportointi**

Liikevaihtoon liittyvät riskit tunnistetaan ja arvioidaan kannanottotasolla ja niihin vastaavat tarkastustoimenpiteet kohdistetaan relevantteihin kannanottoihin ja riskeihin. Jokaisesta tarkastustoimenpiteestä tehdään oma johtopäätöksensä. Liikevaihdon tarkastustoimenpiteiden on yhdessä tuotettava riittävä evidenssi siitä, ettei tilinpäätöksessä esitetyssä liikevaihdossa ole olennaista virheellisyttä.

Liikevaihdosta ei lausuta tilintarkastuskertomuksessa erikseen, vaan lausunto annetaan koko tilinpäätöksestä. Liikevaihdosta raportoidaan kertomuksella erikseen yleensä vain, jos siihen liittyen tehdään mukautuksia. PIE- ja listayhtiöiden tilintarkastuskertomuksessa saattaa liikevaihtoa koskevia

<sup>21</sup> ISA 240.32

<sup>22</sup> Lue lisää pääkirjanpitovientien ja muiden oikaisujen tilintarkastuksesta väärinkäytöksen näkökulmasta Suomen Tilintarkastajat ry:n suosituksista 1/2020.

<b>S</b>	<b>SUOMEN</b>
<b>T</b>	<b>TILINTARKASTAJAT</b>

asioita olla käsitelty merkittävimmissä arvioituissa olennaisen virheellisyyden riskeissä (ei-listattu PIE-yhteisö) tai tilintarkastuksen kannalta keskeisissä seikoissa (listayhtiö). Liikevaihtoon liittyvistä vähäisemmistä virheistä tai puutteista voidaan raportoida niiden merkittävyys huomioon ottaen myös tilintarkastuspöytäkirjalla tai muulla kirjallisella raportilla.

Liikevaihdon tarkastus pitäisi dokumentoida siten, että toinen kokenut tilintarkastaja pystyy saamaan käsityksen tarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta sekä tarkastuksen tuloksista ja hankitusta evidenssistä, sekä tulemaan samaan johtopäätökseen esiin tulleista merkittävistä seikoista sekä ammatilliseen harkintaan perustuvista ratkaisuksista. Dokumentaation on ikään kuin kerrottava liikevaihdon tarkastuksen "tarina".

Luonteen, ajoituksen ja laajuuden osalta dokumentaatiosta on hyvä löytyä tieto ainakin siitä,

- mitkä yksiköt on tarkastettu (esim. tosite- tai laskunumerot)
- mitä tarkastuksessa tarkastettiin (ml. mihin kannanottoihin toimenpiteellä vastattiin)
- kuka työn teki ja milloin
- kuka työn on läpikäynyt, milloin ja miten laajasti.

Tarkastetuista yksiköistä ei tarvitse ottaa työpapereihin kopioita, jos dokumentaatio on muuten riittävää.