

ISAT JA PIENET

Pienten kohteiden tarkastuksesta on käyty vilkasta keskustelua viime vuosina. On keskusteltu ISA-standardien soveltuvuudesta ja dokumentoinnista.

Kansainvälinen Tilintarkastajaliitto IFAC on ottanut kantaa ISA-standardien soveltamiseen pienissä tarkastuskohteissa julkaistessaan viime marraskuussa kolmannen painoksen teoksesta Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities (ISBN 978-1-60815-099-1). Julkaisu opastaa, miten standardeja tulisi soveltaa pienten ja erittäin pienten yritysten tilintarkastuksissa

Mikä sitten on pieni tarkastuskohde?

Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities -oppaan pienemmässä esimerkkiyrityksessä liikevaihto on 231 540 euroa, taseen loppusumma 158 048 euroa ja työntekijöitä yrittäjän lisäksi vain yksi päätoiminen tuotantotyöntekijä ja osa-aikainen kirjanpitäjä. Yritys muistuttaa siis aikalailla suomalaisia mikroyrityksiä, joiden rooli talouselämän kokonaisuudessa on kuitenkin suuri.

Mutta ovatko suomalaiset yritykset niin mikrokohteita, että ne auttamattomasti jäävät ISA-standardien mukaises-

ti suoritettuna tilintarkastuksen ulkopuolelle ansaiten vain pintapuolisen tarkastuksen (review)?

EU:n komissio on tilintarkastusdirektiiviä koskevassa muutosehdotuksessaan todennut ISA-standardien suhteellisen soveltamisen olevan oikea tapa lähestyä pienyritysten tilintarkastusta. Pintapuolinen tarkastus (review) onkin tarkoitettu kvartaaliraportteihin, joiden tukena on vuosittainen kovemman tason eli ISA-standardien mukaisesti suoritettu oikea tilintarkastus. Osavuositarkastusten tarkastusta koskeva ISRE 2400 -standardi on kehitetty siis aivan toiseen tarkoitukseen kuin pienyrityksen tilintarkastukseen.

Pk-yrityksille alemman varmuustason tarkastusta?

Kompleksisuus ja prosessien monimuotoisuus tietenkin vaihtelevat eri kokoluokkiin kuuluvissa yrityksissä. Tietojärjestelmien, tuotanto- tai toimintaprosessien sekä erilaisten optimointijärjestelmien kannalta pörssiyrityksissä ja mikroyrityksissä on huomattavia eroja.

Järjestelmien kompleksisuutta voitaisiin verrata kulkuunneuvoihin. Pörssiyrityksiä voisi verrata juniin tai lentokoneisiin, joissa on luotettavan toiminnan mahdollistavia lukuisia järjestelmiä ja prosessoreita. Mikroyritystä voisi kuvata henkilöautoksi, joka on paljon yksinkertaisempi. Juna aiheuttaa toki enemmän ja laajempaa tuhoa, jos jokin pettää. Henkilöautolla vahingot jäävät pienemmiksi, vaikka uhreille seuraukset voivat olla yhtä kohtalokkaita.

Ei siis ole mitään perustetta jättää henkilöautoakaan vain pintapuolisen tarkastuksen varaan. Auton tarkastuksessa ►



KUVA: RODEO



vähintäänkin junan tai lentokoneen edellyttämä varmuustaso saavutetaan lukumäärältään erittäin paljon pienemmillä toimenpiteillä. Siten toimenpiteiden määrä vähenee, ei varmuustaso. Auton kuljettajan näkökulmasta varmuustasosta ei ole syytä tinkiä, ei myöskään jalankulkijan näkökulmasta.

Miksi kuitenkin toistuvasti vaaditaan alemman varmuustason tilintarkastusta pk-sektorille? Miksi pk-sektorin yritysten tilinpäätösten ei haluttaisi saavan samaa luotettavuuden leimaa kuin suurempien yhtiöiden? Tilinpäätöksen luotettavuus tuo yritykselle etua kaupankäynnissä ja muussa yhteistoiminnassa.

Dokumentaatio

Pienen yrityksen tarkastuksen tekee usein yksi tilintarkastaja. Dokumentoinnin kannalta tilanne on olennaisesti erilainen kuin käytettäessä assistenttia tai oltaessa suuremman tiimin jäsen. Tiimin ja assistentin työn johtamiseen tarvitaan kommunikoinnin välineet, jotka muodostavat suuren osan työpapereista (ISA 230.3).

Toisen osan työpapereista muodostaa varsinainen havaintodokumentaatio (ISA 230.2). Tästä esimerkkinä:

”Asianmukaisesti dokumentoitu tilintarkastussuunnitelma osoittaa, että tilintarkastaja on suunnitellut tilintarkastuksen”.

Ei siis tarvitse kommunikoida muulle tiimille, että suunnitelma on olemassa.

Se osa työpapereista, joka koskee tehdyn työn läpikäymistä, muuttuu yhden tilintarkastajan kohdalla tarpeettomaksi. Hänen työtään käy läpi usein ainoastaan laaduntarkastaja. Johtopäätösten perusteena oleva näyttö pitää tietenkin olla kunnolla dokumentoitu. Dokumentaation riittävyys on määritelty hyvin myös siten, että ammattitaitoinen tilintarkastaja pystyy dokumentaation perusteella päättämään samoihin johtopäätöksiin. Tässä on näkökulmaa myös laaduntarkastukseen.

Työpaperimallit ovat useimmiten saaneet syntynsä Big4-maailmassa, josta ne ovat erilaisten vaiheiden kautta tulleet yleiseen käyttöön. Työpapereiden perusrunkona on jonkinlainen tsekkauslista, jonka mukaan työ etenee. Tekijän työtaivoista riippuen sitä täytetään tai pelkästään luetaan. Varsinaiset dokumentit taltioidaan kansioihin. Kaikkien tsekkauslistojen äitinä on julkaistu itse ISA-standardit, jotka kuitenkin painottavat ammatillisen harkinnan tärkeyttä kaikissa vaiheissa.

Tsekkauslistat eivät sovi laaja-alaisen inhimillisen toiminnan arviointiin

Tilintarkastus on laaja-alaista inhimillisen toiminnan arviointia. Joitakin osa-alueita voimme yrittää mallintaa, mutta käytettävissä oleva sovellettu matematiikka ei riitä kovin pitkälle. Sama koskee kaavamaisista ajattelua tsekkauslistojen suhteen.

On olemassa vaara, että ajaudumme epätoivottavaan tilanteeseen nimeltä ”joulukalkkunoiden ruokintaluottamusbarometri”. Kalkkuna luottaa päivä päivältä enemmän vanhaan malliin ja toimintatapaan. Siihen, että ihminen ruokkii huomennakin, koska on aina ennenkin ruokkinut. Sitten tulee yllätys.

Valitettavasti työtämme kuitenkin arvioidaan jälkivissaudella ja oikeuskäytännössä ehkä vähän kaavamaisesti, koska päätöksentekijät eivät välttämättä ole tilintarkastuksen asiantuntijoita.

Jaakko Gävert
HTM, VTM

Tilintarkastajan ammattitaidon ylläpitäjä



HTM-Info Oy

K1/2012

RAKENNUSALAN ARVONLISÄVEROTUS / OIKEA TULOUTUS

Koulutuksessa käsitellään rakennusalan arvonlisäverotusta pääpainona käännetty arvonlisäverotus ja oman käytön arvonlisäverotus sekä pitkäaikaishankkeiden kirjanpito- ja tilinpäätössääntelyä ja hankeliiketoimintaa harjoittavan yhtiön tilintarkastuksessa huomioitavia asioita.

Koulutuksen sisältö

Rakennusalan arvonlisäverotus

Koulutuksen ensimmäisessä osiossa käsitellään rakentamispalveluiden käännettä arvonlisäverovelvollisuutta Verohallinnon päivitetyn ohjeen sekä kertyneiden kokemusten ja käytännön esimerkkien pohjalta. Miten muutos on vaikuttanut, mitä käytännön ongelmia, virhetilanteita ja huomioon otettavia seikkoja rakentamispalveluiden käännetty arvonlisäverovelvollisuus on tuonut mukanaan. Lisäksi käsitellään muita rakentamiseen liittyviä arvonlisäverokysymyksiä, kuten esimerkiksi rakentamispalvelun oman käytön arvonlisäverotusta mm. perustajaurakoinnin osalta. Osiossa käydään läpi myös muita tyypillisiä toimialalla säännöllisesti esiin nousevia alv-kysymyksiä

Oikea tuloutus

Päivän toisessa osiossa käydään läpi oikea-aikaista suoriteperusteisuuden vaatimuksen täyttävää tulouttamista tyypillisesti pitkäaikaisprojekteihin liittyvässä toiminnassa pääpainona urakoiden tulouttaminen. Minkälainen kustannuspaikkaseuranta olisi oltava lähtökohtana, mitä kirjataan liikevaihtoon, mitä saatuihin ennakkomaksuihin, mitä keskeneräisiin töihin aktivoidaan ja miten näiden tulisi olla tase-erittelyissä eriteltynä. Mitä liitetietoja tulisi antaa urakoiden jaksotusperiaatteista. Mitä tilintarkastajan tulisi erityisesti huomioida projektiliiketoiminnan ja sen kontrollien tarkastuksessa. Lisäksi kerrataan luovutukseen ja valmistusasteeseen (osatuloutus) perustuvien tuloutusten erot KPL:n ja EVL:n säännökset sekä IFRS huomioon ottaen. Koulutus painottuu rakennusalan urakoihin (talonrakennus, maanrakennus yms.), mutta tuloutussäännösten soveltamista käydään läpi myös muiden pitkäaikaisprojekteihin perustuvien liiketoimintojen (esim. suunnittelu- ja IT-projektit) kannalta.

Ilmoittautumiset ja lisätiedot

Ilmoittautumiset osoitteeseen anne.suvanto@htm.fi (kirjoita viestiin sähköpostiosoite, puhelinnumero sekä työnantaja ja laskutusosoite) tai puhelimitse numeroon **(09) 4767 9302**. Lisätietoa koulutuksen sisällöstä osoitteesta www.htm.fi/koulutus tai carita.makinen@htm.fi / p. (09) 4767 9305

Osallistumismaksu

650€ (+alv). Koulutusaineisto, aamu- ja iltapäiväkahvit sekä lounas sisältyvät hintaan. Lasku toimitetaan ennakoon ja se eräännyy ennen koulutuspäivää.

Tarjoushinta 480€ (+alv) KHT-yhdistyksen jäsenille.
Kysy jäsenhintaa HTM-tilintarkastajat ry:ltä!



Koulutuspaikkakunnat ja -päivät

Luennot klo 9.00-16.30
Ilmoittautuminen klo 8.30 alkaen

Kouvola	ti 22.5.2012
Turku	to 24.5.2012
Helsinki	ti 29.5.2012
Tampere	to 31.5.2012
Kuopio	ma 4.6.2012
Oulu	to 7.6.2012
Seinäjäki	ti 12.6.2012

Osallistujille ilmoitetaan erikseen mahdollisista aikataulumuutoksista.

Pidätämme oikeuden ohjelman muutoksiin.

Luennoitsijat



Tuloutus:
Manager
KHT
Teemu Haataja
KPMG Oy



Arvonlisäverotus:*
KTM, OTM
veroasiantuntija
Hanna Huhtala
KPMG Oy



KTM
veroasiantuntija
Marko Ojala
KPMG Oy



KTM
veroasiantuntija
Tero Takalo
KPMG Oy

* Luennoitsijat vuorottelevat eri paikkakunnilla