

JHTT-TUTKINTO 2015, OSA II

ARVOSTELUPERUSTEET JA MALLIVASTAUKSET

TEHTÄVÄ 1 (maksimi 4 pistettä)

Mitä virheitä tai puutteita LaavaData Oy:n tilikauden 1.1.2014–31.12.2014 kirjanpidossa, tilinpäätöksessä, toimintakertomuksessa ja hallinnossa on? Esitä vastauksesi seuraavan taulukon muodossa. Perustele johtopäätöksesi ja selosta lyhyesti, miten virhe tai puutteellisuus tulisi oikaista sekä missä raportissa raportoidaan, jos virhettä tai puutetta ei oikaista.

Arvosteluperusteet ja mallivastaus

Käytetyt lyhenteet:

LD Oy = LaavaData Oy

KPL = Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336

KPA = Kirjanpitoasetus 30.12.1997/1339

KTM:n päätös 47/1998 = Kauppa- ja teollisuusministeriön päätös kirjanpidossa käytettävistä menetelmistä 47/1998

TEM:n asetus 1066/2008 = Työ- ja elinkeinoministeriön asetus kehittämismenojen aktivoinnista 1066/2008

KILAn lausunto = Kirjanpitolautakunnan lausunto

KILAn yleisohje 12.9.2006 = Kirjanpitolautakunnan yleisohje toimintakertomuksen laatimisesta 12.9.2006

KILAn yleisohje 21.11.2006 = Kirjanpitolautakunnan yleisohje tuloslaskelman ja taseen esittämisestä 21.11.2006

KILAn yleisohje 1.2.2011 = Kirjanpitolautakunnan yleisohje kirjanpidon menetelmistä ja aineistoista 1.2.2011

Nro	Tarkastuskohde	Tarkastushavainto, arviointi ja oikaisumenettely	Missä raportissa raportoidaan, jos virhettä tai puutetta ei oikaista
01.	Olenaisuusraja (0,2)	Tarkastushavainto: Vuoden 2014 tuloslaskelman liikevaihto on 8.740 T€ ja tulos ennen satunnaisia eriä -283 T€ sekä taseen loppusumma 1.188 T€ ja oma pääoma -202 T€. Arviointi: Olenaisuusraja 2 % liikevaihdosta olisi 174.800 € ja 2 % taseen loppusummasta olisi 23.760 €. Tappio ennen satunnaisia eriä ja negatiivinen oma pääoma puoltavat olenaisuusrajan alentamista tilinpäätöksen	

		lukijoidenkin oletettavan kriittisyyden takia. Ammatillisen harkinnan perusteella olennaisuusraja 20.000–50.000 €.	
02.	Toimintakertomuksen laatimisvelvollisuus (0,1)	Tarkastushavainto: LD Oy:llä on ylittynyt vuosina 2014 ja 2013 KPL 3:9.2 §:ssä säädetyistä rajoista liikevaihto mutta ei taseen loppusumma. Henkilöstön määrästä ei ole annettu tietoa, mutta tuloslaskelman palkkojen ja palkkioiden euromäärän sekä vuoden 2014 keskimääräisen palkkatason (yli 3.500 €/kk) huomioon ottaen palveluksessa on ilmeisesti ollut 20–30 henkilöä eli selvästi alle 50 henkilöä. Arviointi: <i>KPL 3:1 § 4 mom. ja 6 mom.</i> <i>OYL 8:5 § 1 mom.</i> LD Oy ei ole velvollinen liittämään toimintakertomusta tilinpäätökseen ja se voi laatia toimintakertomuksensa sisältämään vain KPL 3:1.6 §:ssä tarkoitetut sekä OYL 8:5–8 §:ssä edellytetyt tiedot.	
03.	Liitetietojen esittämisvelvollisuus (0,1)	Tarkastushavainto: LD Oy:llä on ylittynyt vuosina 2014 ja 2013 ainoastaan yksi KPL 3:9.2 §:ssä tarkoitetuista rajoista (= liikevaihto) ottaen huomioon henkilöstön määrän osalta edellisessä kohdassa mainitut perustelut. Arviointi: <i>KPA 2:2–8 § Vaadittavat liitetiedot.</i> LD Oy saa jättää esittämättä KPA 2 luvun 2.4, 3.3, 4.6, 5.5, 6.2, 7.4, 7a.2, 7b.3 ja 8.5 §:ssä tarkoitetut liitetiedot.	
04.	Rahoituslaskelman laatimisvelvollisuus (0,1)	Tarkastushavainto: LD Oy:llä on ylittynyt vuosina 2014 ja 2013 ainoastaan yksi KPL 3:9.2 §:ssä tarkoitetuista rajoista (= liikevaihto) ottaen huomioon	

		henkilöstön määrän osalta edellisessä kohdassa mainitut perustelut. Arviointi: <i>KPL 3:1 § 1 mom. ja 3 mom. Rahoituslaskelman laatiminen.</i> LD Oy saa jättää laatimatta KPL 3 luvun 1 §:n 3 kohdassa tarkoitetun rahoituslaskelman.	
1.	Omien osakkeiden hankinta, sitä koskevat tiedot toimintakertomuksessa ja tilinpäätöksessä sekä osakkeiden kauppahinnan kirjaaminen (0,9)	Tarkastushavainto: LD Oy:n hallitus on päättänyt kokouksessaan 16.6.2014, että yhtiö hankkii toimitusjohtaja Pelle Nikkarin omistamista yhtiön osakkeista puolet eli 20 %:n omistusosuutta vastaavan osan koko osakekannasta 156.000 euron kauppahinnalla. Kauppakirja on allekirjoitettu ja kauppahinta on maksettu 17.6.2014. Toimintakertomuksessa esitettyjen tietojen mukaan yhtiön yhteensä 1000 osakkeesta on 200 osaketta hankittu yhtiölle vuonna 2014 toimitusjohtaja Pelle Nikkarilta konsernisuhteen Laavarannan kaupunkikonserniin vahvistamiseksi. Tilinpäätöksen oman pääoman erien muutoksia koskevista liitetiedoista käy ilmi, että omien osakkeiden hankintahinta 156.000 euroa on kirjattu edellisten tilikausien voiton vähennykseksi. Arviointi: <i>OYL 15:6 § Suunnattu hankkiminen ja suunnattu lunastaminen</i> OYL 15:6.1 §:n mukaan omien osakkeiden suunnattu hankkiminen edellyttää yhtiökokouksen tekemää määräenemmistö päätöstä. Hallituksella ei ole toimivaltaa päättää siitä. Hankinta edellyttää, että OYL 15:6.1 §:n mukaiset ehdot ovat voimassa. <i>OYL 13:4 § Velvollisuus varojen palauttamiseen</i>	Tilintarkastuskertomus

		Yhtiökokous ei ole tehnyt OYL 15:6.1 §:n mukaista päätöstä omien osakkeiden hankkimisesta eikä yhtiön hallituksen tekemä hankintapäätös ole pätevä, joten osakkeiden kauppahintana maksettu 156.000 euroa on ennakkomaksu. Toimitusjohtaja Pelle Nikkarin on palautettava saamansa varat OYL 13:4 §:ssä säädettyine korkoineen. <i>OYL 8:8 § Toimintakertomuksen tiedot omista osakkeista</i> <i>KILAn yleisohje 12.9.2006, luku 2.14.1.6</i> Hankittavia omia osakkeita koskevista toimintakertomuksen tiedoista puuttuu osakkeiden suhteellinen osuus kaikista osakkeista ja osakkeista maksettu vastike 156.000 euroa. Oikaisumenettely: Toimintakertomuksen tietoja yhtiön omien osakkeiden hankinnasta muutetaan lisäämällä tieto siitä, että hankinnan hyväksyttävyyso edellyttää vielä yhtiökokouksen osakeyhtiölain mukaisesti tekemää päätöstä asiasta, sekä tiedot osakkeiden suhteellisesta osuudesta 20 % kaikista osakkeista ja osakkeista maksetusta vastikkeesta 156.000 euroa. Osakkeiden kauppahintana maksetun 156.000 euron kirjaus edellisten tilikausien voiton vähennykseksi peruutetaan ja kauppahinta merkitään ennakkomaksuna taseen vaihtuvien vastaavien saamisten muihin saamisiin. Tilinpäätöksen oman pääoman erien muutoksia koskevia liitetietoja vuodelta 2014 muutetaan siten, että edellisten tilikausien voiton vähennykseksi merkitty omien osakkeiden hankinta 156.000 euroa poistetaan erittelystä. [Omien osakkeiden suunnattua hankkimista ei ilmeisesti ole mahdollista hyväksyä toukuun 2015 loppuun mennessä pidettävässä varsinaisessa yhtiökokouksessa, koska	
--	--	---	--

		yhtiöllä ei ole hankintaan riittävästi vapaata omaa pääomaa.]	
2.	Pääomalainoja koskevat tiedot toimintakertomuksessa ja tilinpäätöksessä (0,6)	Tarkastushavainto: Toimintakertomuksessa ja taseessa esitettyjen tietojen mukaan pääomalainojen määrä 31.12.2014 on 250.000 euroa. Siitä 62.500 euron lainan vakuudeksi on annettu yhtiön omistamat asunto-osakkeet. Arviointi: OYL 12:1 § 1 mom. 3 kohta OYL 12:2 § 4 mom. KILAn yleisohje 21.11.2006, luku 4.4 OYL 8:5 § 3 mom. 2 kohta KILAn yleisohje 12.9.2006, luku 2.14.1.3 Pääomalainoina esitetystä 250.000 eurosta on tavallista velkakirjalainaa 62.500 euroa, jonka vakuudeksi on pantattu yhtiön omistamat asunto-osakkeet. Oikaisumenettely: Oikaistaan toimintakertomuksessa ja taseessa pääomalainojen määräksi 187.500 euroa sekä esitetään 62.500 euroa taseen 31.12.2014 pitkäaikaisessa vieraassa pääomassa samoin kuin tilinpäätöksen vakuudellisia velkoja koskevissa liitetiedoissa nimikkeellä ”Muut velat”.	Tilintarkastuskertomus
3.	Toimintakertomuksen oikaistua omaa pääomaa koskevat tiedot (0,6)	Tarkastushavainto: Yhtiön taseen 31.12.2014 mukainen oma pääoma on negatiivinen 202.419,55 euroa mutta toimintakertomuksessa annetun tiedon mukaan taseen vieraaseen pääomaan sisältyvillä pääomalainoilla 250.000 euroa lisättynä se on positiivinen 47.580,45 euroa. Arviointi: OYL 20:23 § Yhtiön varojen vähentyminen Taseen 31.12.2014 mukaisen oman pääoman vähennykseksi on kirjattu ennenaikaisesti	Tilintarkastuskertomus

		omien osakkeiden hankintahinta 156.000 euroa. Taseen vieraassa pääomassa esitetyistä pääomalainoista 62.500 euroa on tavallista velkakirjalainaa, jota ei lueta OYL 20.23.2 §:n nojalla osaksi oikaistua omaa pääomaa. Taseen pysyvien vastaavien sijoituksiin sisältyvien Asunto Oy Rantarivarin osakkeiden käypä arvo on LKV:n varovaisen arvion mukaan 110.000 euroa ja kirjanpitoarvo 75.500 euroa sekä niiden erotus 34.500 euroa. Se saadaan OYL 20.23.2 §:n nojalla ottaa huomioon oman pääoman lisäyksenä siten, että todennäköisestä luovutushinnasta vähennetään varovaisuuden periaatteen nojalla luovutuskuluna esim. 5 %:n myyntipalkkio. (Oman pääoman lisäysmäärään ei vaikuta se, että osakkeet ovat olleet vakuutena 62.500 euron lainalle, jonka määrä alittaa selvästi osakkeiden kirjanpitoarvon.) Oikaisumenettely: Toimintakertomuksen oikaistua omaa pääomaa koskevia tietoja muutetaan siten, että taseen mukaisen oman pääoman ilmoitetaan olevan negatiivinen 46.419,55 euroa sekä, kun siihen lisätään taseen pitkäaikaiseen vieraaseen pääomaan sisältyvä pääomalaina 187.500 euroa sekä taseen pysyvien vastaavien sijoituksiin sisältyvien osakkeiden todennäköisen luovutushinnan ja kirjanpitoarvon erotus noin 29.000 euroa, yhtiön oikaistu oma pääoma 31.12.2014 on positiivinen 170.080,45 euroa ja sen perusteella omavaraisuusaste +15 %.	
4.	Toimintakertomuksen kannattavuutta ja vakavaraisuutta kuvaavat tunnusluvut (0,2)	Tarkastushavainto: Toimintakertomuksessa on ilmoitettu, että vuoden 2014 oman pääoman tuotto-% on -422 ja omavaraisuusaste-% on -21. Arviointi:	Tilintarkastuspöytäkirja

		<i>KILAn yleisohje 12.9.2006, luku 2.9 ja liite 3</i> Taseen 31.12.2014 mukaisen oman pääoman vähennykseksi on kirjattu ennenaikaisesti omien osakkeiden kauppahinta 156.000 euroa. Oikaisumenettely: Oikaistaan toimintakertomuksessa vuoden 2014 tunnuslukujen arvoiksi oman pääoman tuotto-%:n osalta -195 ja omavaraisuusaste-%:n osalta -4.	
5.	Liitetieto kehittäismenojen poistosuunnitelman muutoksesta ja perusteltu selvitys niiden viittä vuotta pitemmästä poistojajasta (0,3)	Tarkastushavainto: Kehittäismenojen poistoaikaa on jatkettu vuoden 2014 tilinpäätöksessä viidestä vuodesta seitsemään vuoteen kehittäishankkeen tuottonäkymien lisääntyneinä määrin vuodesta 2014 lähtien. Arviointi: <i>KPL 5:8 § Tutkimus- ja kehittäismenojen jaksottaminen</i> <i>TEM:n asetus 1066/2008</i> <i>KPA 2:3 § Tuloslaskelmaa koskevat liitetiedot</i> <i>KPA 2:4 § Taseen vastaavia koskevat liitetiedot</i> KPL 5:8.2 §:n mukaan aktivoidut kehittäismenot on poistettava vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan enintään viiden vuoden kuluessa, jollei tätä pidempää poistoaikaa, kuitenkin enintään 20 vuotta, voida erityisestä syystä pitää hyvän kirjanpitotavan mukaisena. KPA 2:3.1 §:n 1 kohdan mukaan liitetietona on esitettävä selvitys suunnitelman mukaisten poistojen perusteiden muutoksista. KPA 2:4.1 §:n 4 kohdan mukaan liitetietona on esitettävä perusteltu selvitys, jos kehittäismenojen poistoaika on pitempi kuin viisi vuotta.	Tilintarkastuspöytäkirja (tai tilintarkastuskertomus)

		Oikaisumenettely: Lisätään tilinpäätöksen jaksotusperiaatteita ja -menetelmiä koskeviin liitetietoihin tieto siitä, että kehittämismenojen poistoaikaa on jatkettu vuoden 2014 tilinpäätöksessä viidestä vuodesta seitsemään vuoteen kyseisen kehittämishankkeen tuottonäkymien olennaisen lisääntymisen johdosta.	
6.	Liitetieto henkilöstön lukumäärästä (0,2)	Tarkastushavainto: Tilinpäätöksen liitetiedoissa ei (eikä toimintakertomuksessa) ole esitetty tietoa henkilöstön lukumäärästä. Arviointi: <i>KPA 2:8 § Liitetiedot henkilöstöstä ja toimielinten jäsenistä</i> KPA 2:8.1 §:n 1 kohdan mukaan liitetietona on esitettävä henkilöstön keskimääräinen luku tilikauden aikana ryhmittäin eriteltynä. Oikaisumenettely: Lisätään tilinpäätöksen liitetietoihin henkilöstön keskimääräinen luku tilikauden aikana ryhmittäin eriteltynä.	Tilintarkastuspöytäkirja (tai tilintarkastuskertomus)
7.	Kirjanpitoaineistoa koskevat tiedot tasekirjassa (0,2)	Tarkastushavainto: Tasekirjan kirjanpitoaineistoa koskevissa tiedoissa on annettu ainoastaan kirjanpito- kirjojen ja tositelajien luettelot. Arviointi: <i>KPL 3:8 § Tasekirja</i> Kirjanpitoaineistoa koskevista tiedoista puuttuu KPL 3:8.1 §:n vaatimat tiedot kirjanpitokirjojen ja tositteiden säilytystavoista. Oikaisumenettely: Tasekirjan kirjanpitoaineistoa koskevia tietoja täydennetään tiedoilla kirjanpitokirjojen ja tositteiden säilytystavoista.	Tilintarkastuspöytäkirja (tai tilintarkastuskertomus)

8.	Myyntilaskutus ja sen kirjaaminen (0,4)	Tarkastushavainto: Yhtiön ohjelmistopalvelujen myynti on kirjattu siten, että samalla myyntilaskulla osuuksia erittelemättä seuraavalle 12 kuukaudelle laskutetusta euromäärästä ohjelmiston käyttöoikeuden osuudeksi arvioitu noin 80 % on tuloutettu käyttöoikeuden alkamiskuukaudelle ja ylläpidon osuudeksi arvioitu loppuosa 20 % on jaksotettu tuotoksi tasaosuuksin 12 kuukaudelle. Asiakkailta kultakin kuukaudelta erikseen laskutettu käyttäjätukipalvelu on kirjattu vanhojen asiakkaiden osalta edellisen kuukauden lopussa kokemusperäisesti kiinteähintaisena koskien seuraavaa kuukautta. Joulukuun 2014 laskutuksesta sisältyy taseen myyntisaamisiin ja ennakko-maksuihin 12.400 euroa. Arviointi: <i>KPL 2:3 § Kirjaamisperusteet</i> <i>KPL 3:4 § Maksuperusteisuuden oikaiseminen ja täydentäminen</i> <i>KPL 5:1 § Tuottojen, kulujen ja menetysten jaksottaminen</i> <i>KILAn yleisohje 1.2.2011, luku 2.1</i> <i>KILAn lausunto 1812/2008: Tulojen jaksottaminen elinkeinotoiminnassa</i> <i>KILAn lausunto 1270/1994: Ennakko-maksujen kirjaaminen</i> KPL 2:3 §:n mukaan tulon kirjaamis-perusteena on suoritteen luovuttaminen (suoriteperuste). Tulo saadaan kirjata myös maksuun perustuen (maksuperuste). KPL 3:4 §:n nojalla tulojen kirjaukset on vähäisiä eriä lukuun ottamatta oikaistava ja täydennettävä suoriteperusteen mukaisiksi	Tilintarkastus-pöytäkirja (tai tilintarkastus-kertomus)
----	---	---	---

		ennen tilinpäätöksen laatimista. KPL 5:1 §:n mukaan tilikauden tulot kirjataan tuotoiksi tuloslaskelmaan. Oikaisumenettely: Ohjelmistopalvelujen myynti tuloutetaan myös ohjelmiston käyttöoikeutta koskevalta osalta jaksottamalla se tuotoksi tasaosuuksin käyttöoikeuden voimassaolon 12 kuukaudelle, kun (palvelusopimuksessa ja) myyntilaskussa ei ole eritelty käyttöoikeuden luovutuksen ja ylläpidon osuuksia. Taseen myyntisaamisista ja saaduista ennakoista poistetaan joulukuun 2014 lopussa tammikuun 2015 käyttäjätukipalvelun johdosta laskutettu ja kirjattu 12.400 euroa, jota vastaavaa palvelua ei ole luovutettu eikä kyseisestä myyntilaskusta ole saatu maksua tilivuoden 2014 aikana.	
9.	Myyntisaamisten täsmäytyserot (0,2)	Tarkastushavainto: Verrattaessa kuukausittain myyntireskontraan kirjattuja suorituksia pankkitilille tulleeisiin suorituksiin jää noin +/-500–1.000 euron suuruisia eroja sekä vastaava ero esiintyy verrattaessa avoimien myyntilaskujen euro-määrää kirjanpidon myyntireskontran saldoon. Reskontranhoitaja ei ole ehtinyt selvittää, mistä ero johtuu. Arviointi: <i>KPL 2:1 § Liiketapahtumat</i> <i>KTM:n päätös 47/1998, 3 § Täsmäyttäminen</i> <i>KILAn yleisohje 1.2.2011, luku 3.7</i> KPL 2:1 §:n mukaan kirjanpitoon on merkittävä liiketapahtumina muun ohessa tulojen oikaisuerät. Hyvään kirjanpitotapaan kuuluu kirjanpidon sisällön täydellisyyden ja oikeellisuuden seuraaminen säännöllisesti, esimerkiksi	Tilintarkastuspöytäkirja

		kuukausittain, olennaisella tarkkuudella täsmäytysten avulla. Oikaisumenettely: Myyntiin liittyvien täsmäytyserojen syy tulee selvittää ja kirjauskäytäntöä muuttaa siten, että myyntisaamisten saldo kirjanpidossa saadaan täsmäämään avoimien myyntilaskujen euromäärään. Täsmäytystoimenpiteet tulee dokumentoida täsmäytys selvityksillä. Vähäiset täsmäytyserot voidaan kirjata liiketoiminnan muiden kulujen ryhmään kuuluvalla pääkirjatilille.	
10.	Toimintakertomuksen selvitys tutkimus- ja kehitystoiminnan laajuudesta (0,1)	Tarkastushavainto: Toimintakertomuksessa on ilmoitettu tutkimus- ja kehitystoiminnan menojen euro-määrät vuosilta 2012, 2013 ja 2014. Arviointi: <i>KPL 3:1 § Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen sisältö</i> <i>KILAn yleisohje 12.9.2006, luku 2.6</i> KPL 3:1 §:n 6 momentin mukaan toimintakertomuksessa tulee esittää selvitys tutkimus- ja kehitystoiminnan laajuudesta. KILAn yleisohjeen 12.9.2006 mukaan selvityksessä annetaan tutkimus- ja kehitystoiminnan menojen määrän lisäksi tieto niiden suhteellisesta osuudesta liiketoiminnan kaikista menoista. Oikaisumenettely: Lisätään toimintakertomukseen tieto tutkimus- ja kehitystoiminnan menojen suhteellisesta osuudesta liiketoiminnan kaikista menoista.	Tilintarkastusmuistio toimitusjohtajalle (tai tilintarkastuspöytäkirja)
11.	Toimintakertomuksen tiedot yhtiön osakkeista (0,1)	Tarkastushavainto: Toimintakertomuksessa on ilmoitettu, että yhtiön osakekanta jakaantuu 1000 osakkeeseen ja että kaikilla osakkeilla on	Tilintarkastusmuistio toimitusjohtajalle (tai

		samanlainen äänioikeus. Arviointi: <i>OYL 8:5 § Toimintakertomus</i> OYL 8:5 §:n 3 momentin 1 kohdan mukaan toimintakertomuksessa on ilmoitettava osakkeiden määrä osakelajeittain ja kutakin osakelajia koskevat yhtiöjärjestyksen pääasialliset määräykset. Oikaisumenettely: Lisätään toimintakertomukseen tieto, että yhtiön kaikki osakkeet ovat samanlaisia.	tilintarkastuspöytäkirja)
12.	Toimintakertomuksen sisällysluettelo (0,1)	Tarkastushavainto: Toimintakertomuksen sisällysluettelosta puuttuu toimintakertomuksen tekstissä oleva väliotsikko ”Pääomalainat”. Toimintakertomuksen sisällysluettelossa väliotsikon ”Yhtiön osakkeet” sivunumerona on 3. Arviointi: Väliotsikko ”Pääomalainat” on jäänyt vahingossa pois toimintakertomuksen sisällysluettelosta ja sisällysluettelossa väliotsikon ”Yhtiön osakkeet” oikea sivunumero on 4. Oikaisumenettely: Lisätään toimintakertomuksen sisällysluetteloon rivin ”Tutkimus- ja kehitystoiminta” jälkeen rivi ”Pääomalainat” ja sivunumero 4 sekä muutetaan sisällysluettelon riville ”Yhtiön osakkeet” sivunumeroksi 4.	Tilintarkastusmuistio toimitusjohtajalle (tai tilintarkastuspöytäkirja)
13.	Tuloslaskelman ja liitetietojen ylimääräiset rivit (0,1)	Tarkastushavainto: Tuloslaskelman riveillä ”Satunnaiset erät” ja ”Tilinpäätössiirrot” ei ole rahamäärää kummassakaan rahasarakkeessa. Tilinpäätöksen liitetietojen tuottoja osuuksista	Tilintarkastusmuistio toimitusjohtajalle (tai tilintarkastuspöytäkirja)

		muissa yrityksissä, korkotuottoja ja korkokuluja koskevassa erittelyssä ei ole rivillä ”Tuotot osuuksista muissa yrityksissä” rahamäärää kummassakaan rahasarakkeessa. Arviointi: <i>KPA 1:11 § Erien uudelleennimeäminen ja poisjättäminen</i> KPA 1:11.3 §:n mukaan, jos tuloslaskelman yksittäisen nimikkeen kohdalle ei tule lukua tilikaudelta ja edeltävältä tilikaudelta, se on jätettävä pois tuloslaskelmasta. Oikaisumenettely: Tuloslaskelmasta jätetään ”nollariveinä” pois nimikkeet ”Satunnaiset erät” ja ”Tilinpäätössiirrot”. Vastaavasti tilinpäätöksen liitetietojen tuottoja osuuksista muissa yrityksissä, korkotuottoja ja korkokuluja koskevasta erittelystä jätetään ”nollarivinä” pois nimike ”Tuotot osuuksista muissa yrityksissä”.	
14.	Taseen pysyvien vastaavien sijoitusten osakkeet (0,1)	Tarkastushavainto: Yhtiön omistamat Asunto Oy Rantarivarin osakkeet ovat taseen pysyvien vastaavien sijoituksissa nimikkeellä ”Muut osakkeet ja osuudet”. Arviointi: <i>KPA 1:6 § Tase</i> KPA 1:6.1 §:n tasekaavan mukaan osakkuusyhtiöosakkeet esitetään pysyvien vastaavien sijoituksissa nimikkeellä ”Osuudet omistusyhteisyrityksissä”. Oikaisumenettely: Muutetaan taseen pysyvien vastaavien sijoituksissa nimike ”Muut osakkeet ja osuudet” nimikkeeksi ”Osuudet omistusyhteisyrityksissä”.	Tilintarkastusmuistio toimitusjohtajalle (tai tilintarkastuspöytäkirja)

15.	Tilinpäätöksen omaa pääomaa koskevat liitetiedot (0,1)	Tarkastushavainto: Taseen vastattavia koskevissa liitetiedoissa ilmoitetaan vapaan oman pääoman määrä. Arviointi: <i>KILAn yleisohje 21.11.2006, luku 4.4</i> KILAn yleisohjeen mukaan osakeyhtiön taseen liitetietona ilmoitetaan sekä sidotun että vapaan oman pääoman määrä. Oikaisumenettely: Lisätään taseen vastattavia koskeviin liitetietoihin tieto yhtiön sidotun oman pääoman määrästä.	Tilintarkastusmuistio toimitusjohtajalle (tai tilintarkastuspöytäkirja)
16.	Varsinaisen yhtiökokouksen 28.5.2014 pöytäkirja (0,1)	Tarkastushavainto: Varsinaisen yhtiökokouksen 28.5.2014 pöytäkirjan mukaan pöytäkirjan tarkastajaksi valittiin Marja Ollila. Hänen pöytäkirjaan tekemänsä tarkastusmerkintä on päivätty 3.5.2014. Arviointi: Marja Ollila on merkinnyt pöytäkirjaan tekemänsä tarkastusmerkinnän päiväykseksi vahingossa 3.5.2014. Oikaisumenettely: Marja Ollila voi korjata pöytäkirjaan tekemänsä tarkastusmerkinnän päiväyksen oikeaksi (ilmeisesti 30.5.2014 tai 31.5.2014).	Tilintarkastusmuistio toimitusjohtajalle (tai tilintarkastuspöytäkirja)
17.	Annetut vaaliavustukset (0,1)	Tarkastushavainto: Tuloslaskelman liiketoiminnan muihin kuluihin sisältyy 5.000 euroa LD Oy:n hallituksen kokouksessaan 17.11.2014 päättämiä eduskuntavaaliavustuksia eri puolueiden ehdokkaille, jotka ovat Laavarrannan kaupunginvaltuuston jäseniä. Arviointi:	

		<i>OYL 13:8 § Lahjat</i> OYL 13:8 §:n mukaan yhtiön hallitus saa käyttää yleishyödylliseen tai siihen rinnastettavaan tarkoitukseen varoja, joiden merkitys yhtiön tila huomioon ottaen on vähäinen. Oikaisumenettely: Hallituksen päättämiin vaaliavustuksiin käytetyn 5.000 euron merkitys on yhtiön tila huomioon ottaen vähäinen, joten vaaliavustusten antaminen ei vaadi oikaisua.	
--	--	---	--

(Teoreettinen maksimi 4,9 pistettä)

[TEHTÄVIÄ numeroilla 2 ja 3 ei sisälly tutkintotehtävään.]

TEHTÄVÄ 4 (maksimi 4 pistettä)

Laadi **päiväysin 18.5.2015** ja LaavaData Oy:n varsinaisen tilintarkastajan allekirjoituksin

- a. tilinpäätösmerkintä ja
- b. tilintarkastuskertomus sekä
- c. mahdollinen tilintarkastuspöytäkirja

edellyttäen, että tehtävässä esitetyiltä osin yhtiön tilikauden 1.1.2014–31.12.2014 kirjanpitoon, tilinpäätökseen ja toimintakertomukseen ei tehdä muutoksia.

Arvosteluperusteet

4 a. Tilinpäätösmerkintä

(0,3)	TTL 14 §:n mukainen merkintä, jossa viitataan tilintarkastuskertomukseen sekä päiväys on 18.5.2015 ja JHTT Vilma Viisaan allekirjoitus on asianmukainen.
--------------	--

4 b. Tilintarkastuskertomus

1. (0,1; jokin virhe -0,1)	Johdanto: yhtiön nimi; tilikausi; tarkastuksen kohteet; tilinpäätöksen sisältö.
2. (0,1; jokin virhe -0,1)	Hallituksen ja toimitusjohtajan vastuu

3. (0,1; jokin virhe -0,1)	Tilintarkastajan velvollisuudet
4. (0,1) (0,3) (0,3) (0,1)*	Ehdollisen [tai Kielteisen] lausunnon perustelu[t]: * Esitetty vähintään yksi perustelu * Perusteluna omien osakkeiden hankintahinnan 156.000 euroa kirjaaminen edellisten tilikausien voiton vähennykseksi ennakkomaksusaamiseksi kirjaamisen sijasta * Perusteluna 62.500 euron vakuudellisen lainan esittäminen toimintakertomuksessa, taseen vieraassa pääomassa ja liitetiedoissa pääomalainana. * [Muu olennainen ja johdonmukainen perustelu]
5. (0,1) (0,2)	Ehdollinen [tai Kielteinen] lausunto tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta * Esitetty * Asianmukaisella perusteella
6. (0,1)	Lausunto tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen ristiriidattomuudesta * Esitetty myönteisenä
7. (0,1) (0,2)	Lisätieto: * Esitetty em. lausunnon jälkeen [tai ehdollisen / kielteisen lausunnon perusteluna] * Yhtiön negatiivinen oma pääoma oikaistuna
8. (0,2) (0,1) (0,3) (0,1)*	Huomautukset: * Esitetty em. lausunnon jälkeen ja ennen lausuntoa vastuuvapaudesta * Tilinpäätöstä ja toimintakertomusta ei ole laadittu säännösten mukaisesti ehdollisen [tai kielteisen lausunnon] perustelu[i]ssa kerrotun seikan osalta * Hallitus on ylittänyt toimivaltansa tekemällä yhtiökokoukselle kuuluvan päätöksen omien osakkeiden hankkimisesta toimitusjohtajalta * [Muu olennainen ja johdonmukainen huomautus]
9. (0,2) (0,2)	Lausunto vastuuvapaudesta * Esitetty huomautusten jälkeen hallituksen ja toimitusjohtajan osalta * Kielteinen hallituksen jäsenille ja toimitusjohtajalle omien osakkeiden hankinnan osalta sekä muilta osin myönteinen
10. (0,2; jokin virhe -0,1)	Päiväys 18.5.2015 sekä JHTT Vilma Viisaan allekirjoitus ja osoite asianmukaisesti

* Selvistä virheistä vastauksessa on vähennetty pisteitä á -0,1.

4 c. Tilintarkastuspöytäkirja

1. (0,1; jokin virhe -0,1)	Johdanto: yhtiön nimi; tilikausi; TTL 16 §:n mukainen asiakirja; hallitukselle.
2. (0,1) (0,1)* (0,1) (0,1)*	Asiasisältö: * Asiakokonaisuuksittain: 1. Tilintarkastuskertomuksen mukautettujen osien perustelut 2. Muut tiedot ja huomautukset. * Tilintarkastuskertomuksen mukautettujen osien perustelut tarkemmin * Muut tiedot ja huomautukset tilintarkastuksen kohteittain – kirjanpito, tasekirjan tiedot, hallinto – ryhmiteltyinä

3. (0,1; jokin virhe -0,1)	Päiväys 18.5.2015 ja JHTT Vilma Viisaan allekirjoitus asianmukaisesti [sekä jakelu asianmukaisesti]
--------------------------------------	---

- * Oikeista tarkemmista perusteluista sekä muista tiedoista ja huomautuksista vastauksessa on annettu lisäpisteitä á +0,1.
- * Selvistä virheistä vastauksessa on vähennetty pisteitä á -0,1, paitsi jos sama virhe sisältyy tilin-tarkastuskertomukseen.

Mallivastaukset

4 a. Tilinpäätösmerkintä

Esimerkki maksimipistein hyväksytystä tilinpäätösmerkinnästä:

TILINPÄÄTÖSMERKINTÄ

Suoritetusta tilintarkastuksesta on tänään annettu kertomus.

Laavaranta 18.5.2015

Vilma Viisas
JHTT

4 b. Tilintarkastuskertomus

Esimerkki maksimipistein hyväksytystä tilintarkastuskertomuksesta:

TILINTARKASTUSKERTOMUS

LaavaData Oy:n yhtiökokoukselle

Olen tarkastanut LaavaData Oy:n kirjanpidon, tilinpäätöksen, toimintakertomuksen ja hallinnon tilikaudelta 1.1.–31.12.2014. Tilinpäätös sisältää tuloslaskelman, taseen ja liitetiedot.

Hallituksen ja toimitusjohtajan vastuu

Hallitus ja toimitusjohtaja vastaavat tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta ja siitä, että ne antavat oikeat ja riittävät tiedot Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti. Hallitus vastaa kirjanpidon ja varainhoidon valvonnan asianmukaisesta järjestämisestä ja toimitusjohtaja siitä, että kirjanpito on lainmukainen ja varainhoito luotettavalla tavalla järjestetty.

Tilintarkastajan velvollisuudet

Velvollisuutenani on antaa suorittamani tilintarkastuksen perusteella lausunto tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta. Tilintarkastuslaki edellyttää, että noudatan ammattieettisiä periaatteita. Olen suorittanut tilintarkastuksen Suomessa noudatettavan hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Hyvä tilintarkastustapa edellyttää, että suunnittelen ja suoritan tilintarkastuksen hankkiakseni kohtuullisen varmuuden siitä, onko tilinpäätöksessä tai toimintakertomuksessa olennaista virheellisyttä, ja siitä,

ovatko hallituksen jäsenet tai toimitusjohtaja syyllistyneet tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus yhtiötä kohtaan, taikka rikkoneet osakeyhtiölakia tai yhtiöjärjestystä.

Tilintarkastukseen kuuluu toimenpiteitä tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi tilinpäätökseen ja toimintakertomukseen sisältyvistä luvuista ja niissä esitettävistä muista tiedoista. Toimenpiteiden valinta perustuu tilintarkastajan harkintaan, johon kuuluu väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskien arvioiminen. Näitä riskejä arvioidessaan tilintarkastaja ottaa huomioon sisäisen valvonnan, joka on yhtiössä merkityksellistä oikeat ja riittävät tiedot antavan tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisen kannalta. Tilintarkastaja arvioi sisäistä valvontaa pystyäkseen suunnittelemaan olosuhteisiin nähden asianmukaiset tilintarkastustoimenpiteet mutta ei siinä tarkoituksessa, että hän antaisi lausunnon yhtiön sisäisen valvonnan tehokkuudesta. Tilintarkastukseen kuuluu myös sovellettujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden asianmukaisuuden, toimivan johdon tekemien kirjanpidollisten arvioiden kohtuullisuuden sekä tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen yleisen esittämistavan arvioiminen.

Käsitykseni mukaan olen hankkinut lausuntojeni perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Ehdollisen lausunnon perustelut

Taseen 31.12.2014 vastattavien omaa pääomaa pienentää edellisten tilikausien voiton vähennykseksi kirjattu omien osakkeiden hankintahinta. Yhtiökokous ei ole kuitenkaan tehnyt osakeyhtiölain vaatimaa päätöstä omien osakkeiden hankkimisesta, joten osakkeista maksettu hankintahinta 156.000 euroa olisi tullut ennakkomaksuna kirjata taseeseen saamiseksi. Toimintakertomuksessa yhtiön osakkeista tältä osin annetut tiedot ovat puutteelliset.

Toimintakertomuksessa ja taseessa esitettyjen tietojen mukaan yhtiön saamien pääomalainojen määrä 31.12.2014 on 250.000 euroa. Siitä 62.500 euron määräinen laina on kuitenkin tavallista velkakirjalainaa, koska sen vakuudeksi on annettu osakeyhtiölain pääomalainaa koskevan säännösten vastaisesti yhtiön omistamat asunto-osakkeet. Tämä vakuudellinen velka on ilmoitettu myös tilinpäätöksen liitetiedoissa virheellisesti pääomalainana.

Taseen 31.12.2014 vastattavien oman pääoman ja pääomalainojen edellä mainittujen virheiden takia ovat myös toimintakertomuksen osakeyhtiölain 20 luvun 23 §:n mukaisesti oikaistua omaa pääomaa koskevat tiedot virheelliset. Oikaistua omaa pääomaa lisäävänä eränä on lisäksi jäänyt ottamatta huomioon taseen pysyvien vastaavien sijoituksiin sisältyvien asunto-osakkeiden todennäköisen luovutushinnan ja kirjanpitoarvon erotus.

Ehdollinen lausunto tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta

Lausuntonani esitän, että edellä lausunnon perusteluissa mainittujen virheiden vaikutuksia lukuun ottamatta tilinpäätös ja toimintakertomus antavat Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti oikeat ja riittävät tiedot yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot ovat ristiriidattomat.

Lisätieto yhtiön oikaistusta omasta pääomasta

Taseen 31.12.2014 mukainen oma pääoma yhteensä -202.419,55 euroa on oman pääoman vähennykseksi virheellisesti kirjatun omien osakkeiden hankintahinnan 156.000 euroa osalta sekä osakeyhtiölain 20 luvun 23.1-2 §:ssä säädetyllä tavalla pääomalainalla sekä yhtiön omistamien osakkeiden todennäköisen luovutushinnan ja kirjanpitoarvon erotuksella erityistä varovaisuutta noudattaen lisättynä selvästi positiivinen.

Huomautukset

Tilinpäätöstä ja toimintakertomusta ei ole laadittu ehdollisen lausunnon perusteluissa selostettujen seikkojen osalta Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti.

Hallitus on ylittänyt toimivaltansa päättäessään kokouksessaan 16.6.2014 toimitusjohtajan ehdotuksesta ilman osakeyhtiölain vaatimaa yhtiökokouksen valtuutusta, että yhtiö hankkii toimitusjohtajan omistamista yhtiön osakkeista puolet eli 20 %:n omistusosuutta vastaavan osan koko osakekannasta 156.000 euron kauppahinnalla.

Yhtiöjärjestykseen perustuva lausunto vastuuvapaudesta

En puolla vastuuvapauden myöntämistä hallituksen jäsenille ja toimitusjohtajalle yhtiön omien osakkeiden hankintaa toimitusjohtajalta koskevan päätöksen osalta. Puollan vastuuvapauden myöntämistä hallituksen jäsenille ja toimitusjohtajalle muilta osin tarkastamaltani tilikaudelta.

Laavaranta 18.5.2015

Vilma Viisas
JHTT

Osoite: [Vilma Viisaan osoite]

4 c. Tilintarkastuspöytäkirja

Esimerkki maksimipistein hyväksytystä tilintarkastuspöytäkirjasta:

TILINTARKASTUSPÖYTÄKIRJA

LaavaData Oy:n tilikauden 1.1.–31.12.2014 tilintarkastajana esitän tilintarkastuslain 16 §:n tarkoittamana tilintarkastuspöytäkirjana yhtiön hallitukselle ja toimitusjohtajalle seuraavaa:

Tilintarkastuskertomuksen ehdollisen lausunnon perustelut ja huomautukset

Hallituksen päätös yhtiön omien osakkeiden hankkimisesta toimitusjohtajalta

Hallitus on päättänyt kokouksessaan 16.6.2014, että yhtiö hankkii toimitusjohtaja Pelle Nikkarin omistamista yhtiön osakkeista puolet eli 20 %:n omistusosuutta vastaavan osan koko osakekannasta 156.000 euron kauppahinnalla. Osakekauppakirja on allekirjoitettu ja kauppahinta on maksettu toimitusjohtajalle 17.6.2014. Toimitusjohtajalta tilintarkastuksessa saadun tiedon mukaan osakekauppa tullaan vielä vahvistamaan vuoden 2014 tilinpäätöstä käsittelevässä varsinaisessa yhtiökokouksessa.

Yhtiön omien osakkeiden suunnattu hankkiminen edellyttää osakeyhtiölain 15 luvun 6 §:n 1 momentin mukaan yhtiökokouksen tekemää määräenemmistöpäätöstä, jollaista Laavadata Oy:n yhtiökokous ei ole tehnyt. Hankinta edellyttää lisäksi, että edellä mainitun lainkohdan mukaiset ehdot ovat voimassa. Hallituksella ei ole ilman yhtiökokouksen antamaa valtuutusta toimivaltaa päättää omien osakkeiden suunnatusta hankkimisesta, joten hallitus on ylittänyt toimivaltansa tehdessään sitä koskevan päätöksen.

Koska hallituksen tekemä päätös yhtiön omien osakkeiden suunnatusta hankkimisesta ei ole pätevä, toimitusjohtaja Pelle Nikkarille osakkeiden kauppahintana maksettu 156.000 euroa on tosiasiassa ennakkomaksu. Osakeyhtiölain 13 luvun 4 §:n mukaan vastoin tämän lain määräyksiä yhtiöstä

saadut varat on palautettava, jos varojen saaja tiesi tai hänen olisi pitänyt tietää jakamisen tapahtuneen tämän lainvastaisesti. Palautettavalle määrälle on maksettava vuotuista korkoa voimassa olevan viitekoron mukaisesti. Omien osakkeiden suunnattua hankkimista ei ilmeisesti ole mahdollista hyväksyä toukokuun 2015 loppuun mennessä pidettävässä varsinaisessa yhtiökokouksessa, koska tilivuonna 2014 syntyneen tappion johdosta yhtiöllä ei ole hankintaan riittävästi vapaata omaa pääomaa.

Omien osakkeiden hankinnan kirjaaminen sekä tilinpäätös- ja toimintakertomustiedot

Yhtiön omista osakkeista maksettu kauppahinta 156.000 euroa on kirjattu edellisten tilikausien voiton vähennykseksi, minkä johdosta se pienentää yhtiön taseen mukaista omaa pääomaa. Koska kauppahintana maksettu euromäärä on tosiasiasa ennakkomaksu, se olisi tullut kirjata saamiseksi toimitusjohtaja Pelle Nikkarilta ja esittää taseen vastaavien lyhytaikaisissa saamisissa muiden saamisten nimikkeellä. Tämän johdosta sitä ei olisi tullut esittää myös tilinpäätöksen oman pääoman muutoksia koskevissa liitetiedoissa vuoden 2014 edellisten tilikausien voittoa vähentävänä eränä.

Edelleen toimintakertomuksen yhtiön osakkeita koskevassa kohdassa annettu tieto omien osakkeiden hankkimisesta on virheellinen, kun siinä ei ole ilmoitettu, että omien osakkeiden suunnatun hankkiminen edellyttää vielä voimaan tullakseen yhtiökokouksen osakeyhtiölain mukaisesti tekemää päätöstä. Lisäksi toimintakertomuksessa omista osakkeista osakeyhtiölain 8 luvun 8 §:n nojalla annettavista tiedoista puuttuu tieto hankittavien osakkeiden suhteellisesta osuudesta 20 % yhtiön kaikista osakkeista ja osakkeista maksetusta vastikkeesta 156.000 euroa.

Pääomalainoja koskevat tiedot tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa

Taseessa 31.12.2014 ja toimintakertomuksessa esitettyjen tietojen mukaan yhtiön saamien pääomalainojen määrä on 250.000 euroa. Toimitusjohtaja Pelle Nikkarin yhtiölle antama 62.500 euron määräinen laina on kuitenkin tavallinen velkakirjalaina, koska sen vakuudeksi on annettu velkakirjassa olevan ehdon mukaisesti yhtiön omistamat Asunto Oy Rantarivarin osakkeet. Osakeyhtiölain 12 luvun 1 §:n 1 momentin 3 kohdan mukaan pääomalainan ottava yhtiö ei saa antaa vakuutta lainan pääoman tai koron maksamisesta.

Vakuudellinen laina 62.500 euroa on sisällytetty taseessa 31.12.2014 virheellisesti pitkäaikaisen vieraan pääoman nimikkeeseen ”Pääomalainat”, minkä sijasta se olisi tullut esittää taseessa nimikkeellä ”Muut velat”. Tämä vakuudellinen velka on ilmoitettu myös tilinpäätöksen vakuuksia ja vastuusitoumuksia koskevissa liitetiedoissa virheellisesti pääomalainana. Lisäksi toimintakertomuksessa annettu tieto pitkäaikaiseen vieraaseen pääomaan sisältyvien pääomalainojen euromäärästä on vastaavasti 62.500 euroa liian suuri.

Oikaistua omaa pääomaa koskevat tiedot toimintakertomuksessa

Taseen 31.12.2014 vastattavien oman pääoman ja pääomalainojen edellä mainittujen virheiden takia ovat myös toimintakertomuksessa oikaistusta omasta pääomasta 31.12.2014 annetut tiedot virheelliset. Kun edellisten tilikausien voiton vähennykseksi ilman asianmukaista perustetta kirjatun 156.000 euron vaikutus taseen mukaiseen omaan pääomaan eliminoidaan sekä osakeyhtiölain 20 luvun 23 §:n 2 momentin nojalla oikaistun oman pääoman lisäyksenä otetaan huomioon pääomalainan oikea määrä 187.500 euroa, on oikaistun oman pääoman määrä positiivinen 141.080,45 euroa.

Oikaistua omaa pääomaa laskettaessa saadaan osakeyhtiölain 20 luvun 23 §:n 2 momentin kolmannen virkkeen mukaan oman pääoman lisäyksenä ottaa huomioon myös yhtiön omaisuuden todennäköisen luovutushinnan ja kirjanpitoarvon erotus, jos omaisuuden todennäköinen luovutus-hinta on muuten kuin tilapäisesti sen kirjanpitoarvoa olennaisesti suurempi. LaavaData Oy:n

omistamien Asunto Oy Rantarivarin osakkeiden käypä arvo 31.12.2014 on LKV:n varovaisen kauppahinta-arvion mukaan 110.000 euroa eli olennaisesti osakkeiden kirjanpitoarvoa 75.500 euroa suurempi. Myös näiden osakkeiden käypä arvo vuotta aiemmin 31.12.2013 on ollut olennaisesti niiden kirjanpitoarvoa suurempi, ja käypä arvo on jossain määrin edelleen noussut vuoden 2014 aikana. Kun osakkeiden käypää arvoa koskevasta arviosta vähennetään varovaisuuden periaatteen nojalla luovutuskuluna esim. 5 %:n myyntipalkkio, on oman pääoman lisäyksenä huomioon otettavissa oleva osakkeiden todennäköisen luovutushinnan ja kirjanpitoarvon erotus 29.000 euroa, jolla lisätty oikaistun oman pääoman määrä on positiivinen 170.080,45 euroa.

Muut huomautukset

Kirjanpitoa koskevat huomautukset

Myyntilaskutus ja sen kirjaaminen

Yhtiön ohjelmistopalvelujen myynti on laskutettu seuraavalta 12 kuukaudelta siten, että myyntilaskussa ei ole eritelty ohjelmiston käyttöoikeuden ja ylläpidon osuuksia laskutetusta euromäärästä. Myyntilaskuja kirjattaessa ohjelmiston käyttöoikeuden osuudeksi laskutetusta euromäärästä on arvioitu noin 80 %, joka on tuloutettu käyttöoikeuden alkamiskuukaudelle, ja ylläpidon osuudeksi on arvioitu loppuosa 20 %, joka on jaksotettu tuotoksi tasaosuuksin 12 kuukaudelle. Kirjanpitolain 5 luvun 1 §:n tuottojen jaksottamista koskevan säännöksen nojalla olisi ohjelmistopalvelujen myynti tullut myös ohjelmiston käyttöoikeutta koskevalta osalta tulouttaa jaksottamalla se tuotoksi tasaosuuksin käyttöoikeuden voimassaolon 12 kuukaudelle, kun myyntilaskussa ei ole eritelty käyttöoikeuden luovutuksen ja ylläpidon osuuksia. Jatkossa on suotavaa, että palvelusopimuksessa ja myyntilaskussa eritellään nämä osuudet.

Asiakkailta kultakin kuukaudelta erikseen laskutettu käyttäjätukipalvelu on kirjattu vanhojen asiakkaiden osalta edellisen kuukauden lopussa kokemusperäisesti kiinteähintaisena koskien seuraavaa kuukautta. Joulukuun 2014 laskutuksesta sisältyy tämän johdosta taseen myyntisaamisiin ja ennakkomaksuihin 12.400 euroa, vaikka vastaavaa palvelua ei ole luovutettu eikä kyseisestä myyntilaskutuksesta ole saatu maksua tilivuoden 2014 aikana. Jatkossa seuraavaa tilikautta koskevaa laskutusta, josta ei ole saatu maksusuoritusta laskutustilikauden päättymiseen mennessä, ei tule kirjata taseen myyntisaamisiin ja saatuihin ennakoihin.

Myyntisaamisten täsmäytyserot

Tilintarkastuksessa on havaittu, että täsmäytettäessä kuukausittain myyntireskontraan kirjattuja suorituksia pankkitilille tullessiin suorituksiin on jäänyt noin +/-500–1.000 euron suuruisia eroja. Vastaava ero esiintyy verrattaessa avoimien myyntilaskujen euromäärää kirjanpidon myyntireskontran saldoon. Reskontranhoitajalta saadun tiedon mukaan hän ei ole ehtinyt selvittää, mistä ero johtuu.

Kirjanpitolautakunnan 1.2.2011 antamassa yleisohjeessa kirjanpidon menetelmistä ja aineistoista on kappaleessa 3.7 ohjeita kirjanpidon täsmäyttämisestä. Hyvään kirjanpitotapaan kuuluu kirjanpidon sisällön täydellisyyden ja oikeellisuuden seuraaminen säännöllisesti, esimerkiksi kuukausittain, olennaisella tarkkuudella täsmäytysten avulla.

Myyntisaamisten osalta syntyneiden täsmäytyserojen syy tulee selvittää ja kirjauskäytäntöä tulee muuttaa siten, että myyntisaamisten saldo kirjanpidossa saadaan täsmäämään avoimien myyntilaskujen euromäärään. Täsmäytystoimenpiteet tulee dokumentoida täsmäytysselvityksillä. Vähäiset täsmäytyserot voidaan kirjata liiketoiminnan muiden kulujen ryhmään kuuluvalla pääkirjatilille.

Toimintakertomusta koskevat muut huomautukset

Toimintakertomuksen kannattavuutta ja vakavaraisuutta kuvaavat tunnusluvut

Taseen 31.12.2014 mukaisen oman pääoman virheellisyyden takia ovat myös toimintakertomuksen tiedot oman pääoman tuotto prosentista ja omavaraisuusaste prosentista virheelliset. Näiden tunnuslukujen oikeat lukuarvot ovat seuraavat: oman pääoman tuotto-% -195 ja omavaraisuusaste-% -4. Lisäksi osakeyhtiölain 20 luvun 23 §:n 2 momentin mukaisesti oikaistun oman pääoman perusteella laskettu oikaistu omavaraisuusaste prosentti on +15 % toimintakertomuksessa ilmoitetun +5 %:n sijasta.

Tilinpäätöksen liitetietoja koskevat muut huomautukset

Kehittämismenoja koskevat tiedot tilinpäätöksen liitetiedoissa

Yhtiön kehittämishankkeesta vuodesta 2012 lähtien syntyneet menot on aktivoitu taseeseen ja niistä on tehty tilivuoden 2013 tilinpäätöksessä ensimmäisen kerran 20 %:n tasapoisto, mikä vastaa viiden vuoden poistoaikaa. Tämän jälkeen kehittämishankkeen tuottonäkymät ovat lisääntyneet siinä määrin, että yhtiön hallitus päätti jatkaa kehittämismenojen suunnitelman mukaista poistoaikaa tilivuoden 2014 tilinpäätöksestä lähtien kahdella vuodella vuoteen 2019 asti. Tilinpäätöksen liitetiedoista puuttuu kirjanpitoasetuksen 2 luvun 3 §:n 1 momentin 1 kohdan vaatima selvitys kehittämismenojen suunnitelman mukaisen poistoajan muutoksesta sekä kirjanpitoasetuksen 2 luvun 4 §:n 1 momentin 4 kohdan vaatima perusteltu selvitys kehittämismenojen viittä vuotta pitemmästä poistoajasta.

Henkilöstön lukumäärää koskeva tilinpäätöksen liitetieto

Tilinpäätöksen liitetiedoista puuttuu kirjanpitoasetuksen 2 luvun 8 §:n 1 momentin 1 kohdan vaatima tieto henkilöstön keskimääräisestä luvusta tilikauden aikana ryhmittäin eriteltynä.

Tasekirjan tietoja kirjanpitoaineistosta koskeva huomautus

Kirjanpitolain 3 luvun 6 §:n 1 momentissa on säädetty tasekirjan sisällöstä seuraavasti:

"Tilinpäätös ja toimintakertomus sekä luettelo kirjanpitokirjoista ja tositteiden lajeista samoin kuin tieto niiden säilytystavoista on kirjoitettava sidottuun tai välittömästi tilinpäätöksen valmistumisen jälkeen sidottavaan tasekirjaan, jonka sivut tai aukeamat on numeroitava."

Tasekirjan 2014 kirjanpitoaineistoa koskevista tiedoista puuttuu tieto kirjanpitokirjojen ja tositteiden säilytystavoista.

Laavaranta 18.5.2015

Vilma Viisas
JHTT

Jakelu: Hallitus
Toimitusjohtaja Pelle Nikkari