

## **VUODEN 2009 HTM-TUTKINNON ARVOSTELUPERUSTEET**

**vahvistettu**  
**1.12.2009**

Arvosteluperusteessa on kuvattu sellaisen vastauksen tasoa, jollaista edellytettiin täysiin pisteisiin. Arvosteluperusteessa ei ole esitetty täydellisesti kaikkia hyväksyttäviä näkökohtia tai vastauksia tehtäviin.

Arvosteluperusteessa esitetyt lainsäädännön sekä hyvän tilintarkastustavan ja hyvän kirjanpitotavan tulkinnat liittyvät kunkin tehtävän vastausten arvosteluun vain tässä tutkinnossa. Arvosteluperusteen tulkintoja ei voi esittää tilintarkastuslautakunnan kannanottoina muissa asiayhteyksissä.

## HTM-TUTKINTO 2009

### 1-OSA

### HYVÄ TILINTARKASTUSTAPA JA HYVÄ KIRJANPITOTAPA

#### Tehtävä 1 (10,0 pistettä)

Arvosteluperusteissa on kuvailtu vastauksen taso, jota edellytettiin täysiin pisteisiin. Arvosteluperusteissa ei ole kuvailtu täydellisesti IFRS ja FAS:n välisiä eroja, jotka Oy Virtuaalisepät Ab:n IFRS-konversioprojektissa tulisivat kysymykseen.

a) FAS/IFRS -ero	b) IFRS/IAS-standardi	c) Miten huomioitava asia ilmenee tilinpäätöksestä	d) Kuvaus vaikutuksesta	Pisteet
IFRS:n mukaan rahoitusleasing sopimukset kirjataan taseeseen. FAS:n mukaan vuokrasopimukset kirjataan tuloslaskelmaan vuosikuluksi ja tulevien tilikausien vastuut ilmoitetaan liitetiedoissa.	Vuokrasopimukset IAS 17	Tilinpäätöksen toimintakertomuksessa mainitaan, että yhtiössä on toteutettu toimitilojen vuokrasopimusten uudelleenjärjestely pitkäaikaisin vuokrasopimuksin.	IFRS-tilinpäätökseen rahoitusleasing sopimukset merkitään taseeseen varoiksi ja veloiksi. Poistot tehdään investoitujen hyödykkeiden poistoja vastaavalla tavalla.  Maksettavat leasingvuokrat jaetaan rahoitusmenoihin ja velan vähennykseen. Tulosvaikutusta ei annettujen tietojen pohjalta voida arvioida.	1,0
Osatuloutuksen soveltaminen on IFRS:n mukaan pakollinen.  FAS:n mukaan voidaan valita myös luovutuksen mukainen tuloutuskäsittely.	Pitkäaikaishankkeet IAS 11	Tilinpäätöksen laadintaperiaatteissa mainitaan, että liikevaihto koostuu 6-12 kuukautta kestävästä projekteista, osatuloutusta ei ole käytetty.	Osatuloutus on pakollinen silloin, kun pitkäaikais-hankkeen lopputulos on arvioitavissa luotettavasti. Tällöin hankkeen tulot ja menot kirjataan tuotoiksi ja kuluiksi hankkeen tilinpäätöspäivän valmius-asteen perusteella. Osa-	1,0

			tuloutus todennäköisesti nopeuttaa projektien kirjaimista tuloksi.	
<p>Poistoero jaetaan IFRS-tilinpäätöksessä omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan.</p> <p>FAS:n mukaisessa tilinpäätöksessä tulee verosidonnaisuuden vuoksi esittää taseessa.</p>	Tuloverot IAS 12	Taseeseen sisältyy poistoeroa (tilinpäättösiirtojen kertymä)	Poistoero jaetaan IFRS-tilinpäätöksessä omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan. Menettelyn johdosta oma pääoma ja laskennallinen verovelka kasvavat.	1,0
<p>IFRS:n mukaan työsuhteen päättymisen jälkeisten etuuksien, kuten eläke-etuusjärjestelyjen, kirjanpidollinen käsittely riippuu siitä, onko kyseessä</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• etuus pohjainen järjestely vai</li> <li>• maksu pohjainen järjestely</li> </ul> <p>FAS:n mukainen käsittely lähellä maksu pohjaista ja eläkevastuut ilmoitetaan liitetiedoissa.</p>	Työsuhde-etuudet IAS 19	Vakuutusyhtiön kanssa tehdyn sopimuksen perusteella yhtiön työntekijöillä on oikeus jäädä eläkkeelle 60-vuotiaina. Eläke määräytyy henkilön ansioiden ja työsuhteen keston perusteella.	IFRS:n mukaan etuusjärjestelyistä johtuva velka merkitään taseeseen. Mikäli järjestelystä FAS-tilinpäätökseen kirjatut kustannukset eivät vastaa etuuden arvoa, niin IFRS:n mukainen käsittely lisää yhtiön eläkekuluksi ja –velaksi kirjattavaa määrää ja täten pienentää yhtiön omaa pääomaa.	1,0
<p>IFRS:n mukaan uudelleenjärjestelyä koskeva tosiasiallinen velvoite syntyy, kun yhteisö on laatinut yksityiskohtaisen asianmukaisen suunnitelman ja tiedottanut suunnitelman keskeisistä kohdista niille, joihin järjestely vaikuttaa.</p> <p>FAS:n mukaan tuotoista vähennetään kuluina ja menetyksinä ne menot, joista ei todennäköisesti synny niitä vastaavaa tuloa.</p>	Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat, IAS 37	Tilinpäätöksen laadintaperiaatteissa mainitaan, että uudelleenjärjestelyvaraukset on esitetty siirtoveltoissa, koska asiasta ei ole vielä tiedotettu henkilökunnalle.	Uudelleenjärjestelyä koskeva varaus on IFRS-tilinpäätöksessä purettava, koska siitä ei ole tiedotettu henkilökunnalle. Tulos ja oma pääoma paranevat kuluvalle kaudella.	1,0

<p>IFRS:n mukaan aineeton hyödyke, joka syntyy kehittämistoiminnasta, merkitään taseeseen, kun syntyvän hyödykkeen taloudellinen toteuttamiskelpoisuus on osoitettu.</p> <p>FAS:n mukaan voidaan käsitellä myös vuosikuluina.</p>	<p>Aineettomat hyödykkeet IAS 38</p>	<p>Tilinpäätöksen laadintaperiaatteissa mainitaan, että tutkimus- ja tuotekehityskulut on kirjattu vuosikuluksi.</p>	<p>Mikäli edellytykset täyttyvät, niin aineeton hyödyke, joka syntyy kehittämistoiminnasta, merkitään taseeseen. Tulos ja oma pääoma paranevat aktivointivuotena ja jatkossa poistot suurenevät.</p>	<p>1,0</p>
<p>IFRS:n mukaan hyödykkeistä, joiden vaikutusaika on rajoittamaton, ei tehdä poistoja, mutta niille tulee tehdä arvonalentumistestaus vuosittain.</p> <p>FAS:n mukaan liikearvo kirjataan poistoina kuluksi suunnitelman mukaan.</p>	<p>Aineettomat hyödykkeet IAS 38. Omasuuserien arvonalentuminen IAS 36</p>	<p>Yhtiön taseeseen sisältyy liikearvoa.</p>	<p>Mikäli hyödykkeistä, joiden vaikutusaika on rajoittamaton, ei tehdä poistoja, niin tulos ja oma pääoma paranevat. Arvonalentumistestauksen seurauksena tehtävä mahdollinen alaskirjaus huonontaa tulosta.</p>	<p>2,0</p>
<p>IFRS:n mukaan laskennallinen verovelka tulevaisuuteen liittyvistä verovaikutuksista kirjataan.</p> <p>Laskennallinen verosaaminen tulevaisuuteen liittyvistä verotuksessa vähennyskelpoisista väliaikaisista eroista kirjataan.</p> <p>FAS:n mukaan voidaan esittää liitetiedoissa.</p>	<p>Tuloverot IAS 12</p>	<p>Edellä mainittuihin eriin liittyy väliaikaisia eroja verotuksellisen arvon ja kirjanpitoarvon välillä.</p>	<p>Laskennallisten verovaikutusten kirjaaminen vaikuttaa tulokseen, omaan pääomaan sekä laskennalliseen verovelkaan tai -saamiseen.</p>	<p>2,0</p>
<p>YHTEENSÄ</p>				<p>10,0</p>

Lisäpisteitä (0,5-1) on saanut myös mahdollisista muista oikeista ja perustelluista havainnoista, mutta ei kuitenkaan tilinpäätöksen esittämiseen liittyvistä eroista.

**Tehtävä 2 (10,0 pistettä)**

<b>a)</b>	<b>Luettele olennaiset vaaralliset työyhdistelmät Pohja Prosessi Oy:ssä. Kerro mitä suosittelisit vaarallisen työyhdistelmän poistamiseksi.</b>
0,5	Vaarallinen työyhdistelmä on, että projektikoordinaattori tekee myös kirjaukset kirjanpitoon.
0,3	<p>Suosittelavaa on eriyttää tehtävät siten, että ainoastaan kirjanpitäjällä olisi pääsy kirjanpitoon. Suositeltavaa myös on, että projektien tuloutukset hyväksyisi toimitusjohtaja tai taluspäällikkö.</p> <p>Täysien pisteiden saaminen on edellyttänyt, että kokelas on ottanut kantaa sekä työtehtävien eriyttämiseen että projektien tuloutusten hyväksymiseen.</p>
0,5	Vaarallinen työyhdistelmä on, että projektipäällikkö sopii itsenäisesti sopimukset asiakkaiden kanssa.
0,3	<p>Yhtiön toimitusjohtajalla on juristin koulutus. Suositus olisi, että yhtiön toimitusjohtaja osallistuisi sopimusten tekoon olemalla toinen allekirjoittajista tai hyväksymällä dokumentoidusti sopimuksen.</p> <p>Täysiä pisteitä ei ole tullut, mikäli kokelas on vastannut, että toimitusjohtaja kävisi läpi sopimukset. Vastauksesta puuttuu tällöin peruste tavasta käydä sopimuksia läpi.</p>
0,5	Vaarallinen työyhdistelmä on, että kirjanpitäjä tekee kaiken kirjanpidon (palkat, maksut, muistioiden kirjaaminen, koulutuslaskujen teon ja niiden kirjaamisen jne.).
0,3	<p>Suosittelavaa olisi hyväksymisprosessin luominen, jossa toimitusjohtaja tai taluspäällikkö osallistuisivat hyväksyntään esim. hyväksymällä palkkalaskelmat, maksut, muistiotositteet, myynti-, hyvitys- ja ostolaskut.</p> <p>Tehtäviä pyrittäisiin eriyttämään mahdollisuuksien mukaan. Esimerkiksi myyntilaskun laatimisen voisi siirtää projektikoordinaattorille ja ostolaskujen sekä palkkojen maksatuksen esimerkiksi taluspäällikölle. Työtehtävien eriyttämistä tulee tukea myös kirjanpito-ohjelmien käyttöoikeuksia rajaamalla.</p> <p>Täysien pisteiden saaminen on edellyttänyt, että kokelas on ottanut kantaa sekä hyväksymisprosessin luomiseen että työtehtävien eriyttämiseen.</p>
<b>2,4</b>	<b>Yhteensä</b>

b)	<b>Tarkista Pohja Prosessi Oy:n projektiseuranta (liite 2) ja dokumentoi olennaiset virheet ja puutteet</b>
0,4	Projektiseurannan päiväys on 31.7.2009. Tilinpäätöshetki on 31.8.2009. Huomio siitä, että joko projektiseurannan päiväys on virheellinen tai projektiseuranta on väärästä ajankohdasta.
0,35	<p>Projektiseurannan tuntihintojen oikeellisuutta tulee kyseenalaistaa. Samat pisteet on annettu, mikäli vastauksessa on kerrottu, että kokonaismenot ylittävät kokonaistuotot annetulla tuntihinnalla ja että projektit olisivat siten tappiollisia.</p> <p>Pisteet on saanut vain kerran, eli joko siitä, että vastauksessa on kyseenalaistettu projektiseurannan tuntihintojen oikeellisuutta tai todettu, että kokonaismenot ylittävät kokonaistuotot annetulla tuntihinnalla.</p> <p>Koulutuksen tuntihinnan oikeellisuuden kyseenalaistaminen ei ole tuonut pisteitä. Projektiseurannassa koulutuksen kaava (kokonaishinta = arvioitu tuntimäärä x työhinta) laskee oikein.</p>
0,35	Kaikki projektit, paitsi Lämpö ja Vuorovesi -projektit, on tuloutettu liian aikaisin, mikäli projektiseurannan todellinen tilanne olisi projektiseurannassa olevan päiväyksen 31.7.2009 mukainen. Lämpö -projekti on alkanut 1.7.2009 ja Vuorovesi -projekti on alkanut 30.6.2009. Kaikki muut projektit ovat alkaneet 31.7.2009 jälkeen.
0,5	Taulukossa Lämpö-projektin tuloutuskaava laskee väärin. Projektiseurannan kaava laskee "jäljellä olevat tunnit (2 100 h) / arvioitu tuntimäärä (4 000 h)". Oikea kaava olisi "toteutuneet tunnit (1 900 h) / arvioitu tuntimäärä (4 000 h)". Sarake "Tehty %" olisi 47,5 % oikean kaavan mukaan laskettuna. Pyöritykset prosenteissa on hyväksytty, mikäli on todettu, että "Tehty %" olisi 48 %.
0,5	<p>Energia-projektin tunteja ei ole päivitetty uuden arvion (7 000 h) mukaan, jolloin valmistusaste olisi 50 %. Projektiseurannassa sarakkeessa "Siirtosaamiset" tulisi olla 0, sillä uuden valmistusasteen mukainen tuloutus 50 % x "Kokonaishinta" 199 000 euroa tekee 99 500 euroa. Summa vastaa ennakkoon laskutettua määrää 99 500 euroa eli siirtosaamisten tulisi olla 0.</p> <p>Huomio pakollisen varauksen puuttumisesta ei anna pisteitä, sillä kokelaan tulisi huomata, ettei Excel-seurannassa ole luotettavaa erilliskatteen seurantaa. Kilan yleisohjeen 30.9.2008 mukaan "Erilliskatteen todentaminen hyvän kirjanpitotavan mukaisella luotettavalla tavalla edellyttää, että kirjanpitovelvollisella on systemaattinen ja toimiva hankekohtainen kustannuslaskenta", (ks. viimeinen kohta).</p>
0,5	Koulutuksen ei tulisi olla mukana projektiseurannassa, koska koulutukset laskutetaan ja tuloutetaan heti koulutustapahtuman jälkeen. Tämän lisäksi koulutuksen aloituspäivämäärä on 1.9.2009 ja tilinpäätös on 31.8.2009 eli koulutus on tuloutettu virheellisesti väärälle tilikaudelle ja ennen koulutuksen pitämistä.

0,75	<p>Alihankintatuntien ei tulisi sisältyä projektiseurantaan. Tuloutus tältä osin virheelinen, mutta ei ole olennainen. Kilan yleisohjeen "Tulon kirjaamiseksi tuotoksi valmistusasteen perusteella 30.9.2008" mukaan ennen hankkeen aloittamispäivää syntyneitä menoja ei kohdisteta hankkeelle.</p> <p>Tehtävässä mainontakulut on ostettu kesä-heinäkuussa eli ennen hankkeen aloittamista.</p>
0,5	<p>Vuoroveteen sisältyvästä Perniön tehtaasta ei ole luotettavaa kokemusperäistä tietoa. Kilan yleisohjeen 30.9.2008 mukaan valmistusasteen mukaista tuloutusta ei tule käyttää pitkän valmistumisajan vaativasta suoritteesta syntyvän tulon kirjaamisessa tuotoksi, jos hankkeen erilliskatteen ennakoinnissa ei ole olemassa luotettavaa kokemusperäistä tietoa. Tulouttaminen voi olla tältä osin virheellinen.</p> <p>Erillisseuranta on suositeltavaa, sillä tehtaast ovat luonteeltaan erilaiset eikä yhtiöllä ole kokemusperäistä tietoa Perniön tehtaasta. Tulouttaminen ei vääristäisi Kemiön tehtaast tulouttamista.</p>
0,5	<p>Perniön tehtaasta ei ole tehty kirjallista sopimusta. Kilan yleisohjeen 30.9.2008 mukaan tunnusomaista pitkän valmistumisajan vaativalle suoritteelle on se, että se perustuu sitovaan tilaukseen ja suoritteen valmistusta koskevassa sopimuksessa määritellään myös kauppahinnan suuruus. Sopimuksen puuttumisen takia ei ole varmuutta siitä, mikä on kauppahinta ja onko toivottu työ liittyen Perniön tehtaaseen sitova.</p>
0,9	<p>Excel-seurannassa ei ole näkyvissä, että erilliskatetta ja/tai kokonaismenoja seurattaisiin:</p> <p>Kilan yleisohjeen "Tulon kirjaamiseksi tuotoksi valmistusasteen perusteella 30.9.2008" mukaan kirjanpitovelvollisella tulee olla systemaattinen ja toimiva hankekohtainen kustannuslaskenta. Tämä edellyttää muun muassa:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) hankkeen kokonaistulot ja kokonaismenot mukaan lukien takuuajaiset menot ovat luotettavalla tavalla arvioitavissa</li> <li>2) hankkeen tilikauden päättymiseen mennessä suoriteperusteisesti toteutuneet menot ovat kustannuslaskennan ja kirjanpidon perusteella luotettavalla tavalla selvitettävissä</li> <li>3) hankkeen valmistusaste on tilikauden päättymispäivänä luotettavalla tavalla määritettävissä.</li> </ol>
5,25	<b>Yhteensä</b>
0,1 lisä-pistettä	<p>Mikäli kokelas on huomannut, että tehtävänannossa on kerrottu, että kaksi isompaa projektia on menossa.</p>
c)	<p><b>Laadi selvitys korjausehdotuksineen Pohja Prosessi Oy:n tilinpäätösluonnoksen 1.9.2008-31.8.2009 osatuloutuksen liittyvistä virheistä/puutteista. Huomio, että kaikki kirjaukset on tehty tilinpäätökseen, joten kyse tulee olemaan siitä, onko asiat esitetty oikein. Tehtävässä ei tarvitse huomioida edellisvuoden lukuja, laadintaperiaatteita eikä muilta osin tilinpäätöksen täydellisyyttä.</b></p>
0,25	<p>Liitetiedoista puuttuu kokonaan Kilan yleisohjeen 30.9.2008 kohdan 6.3 Liitetiedot</p>

	mukainen valmistusasteen mukaan tuotoksi kirjatun liikevaihdon osuus tilikauden koko liikevaihdosta.	
0,2	Liitetietoja tulee täydentää seuraavalla tiedolla:  <b>Liikevaihdon erittely</b> Valmistusasteen mukainen liikevaihto Muu liikevaihto Liikevaihto yhteensä	TEUR x x <hr/> x
0,25	Liitetiedoista puuttuu kokonaan Kilan yleisohjeen 30.9.2008 6.3 Liitetiedot” kohdan mukainen valmistusasteen mukaan tuloutettujen, mutta asiakkaille luovuttamatta olevien pitkäaikaishankkeiden osalta tuotoiksi tilikaudella ja aikaisempina tilikausina kirjattu määrä.	
0,2	Liitetietoja tulee täydentää seuraavilla tiedoilla:  Valmistusasteen mukaan tuloutettujen, mutta asiakkaille luovuttamatta olevien pitkäaikaishankkeiden osalta tuotoksi tilikaudella ja aikaisempina tilikausina kirjattu määrä	TEUR  x
0,25	Liitetiedoista puuttuu kokonaan Kilan yleisohjeen 30.9.2008 kohdan 6.3 Liitetiedot mukainen pitkäaikaishankkeiden tuotoiksi kirjaamatta oleva yhteismäärä (tilauskanta).	
0,2	Liitetietoja tulee täydentää seuraavilla tiedoilla:  <b>Pitkäaikaishankkeiden tuotoksi kirjaamatta oleva määrä</b>  Valmistusasteen mukaan tuloutettavat hankkeet	TEUR x
0,25	Liitetiedoista puuttuu kokonaan Kilan yleisohjeen 30.9.2008 kohta 6.3 Liitetiedot mukainen saamisista ja saaduista ennakoista koostuvien erien nettosummana taseessa esitettyyn erään sisältyvien erien määrät tase-erien mukaan eriteltynä.	
0,2	Liitetietoja tulee täydentää seuraavilla tiedoilla:  <b>Erittely yhdistellyistä vastaavien ja vastattavien eristä</b>  Valmistusasteen mukaisia tuottoja vastaavat siirtosaamiset Hankkeiden tilaajilta saadut ennakot Taseen vaihtuvien vastaavien saamisten hankesaamiset	TEUR x <hr/> x x
0,25	Liitetiedoista puuttuu kokonaan Kilan yleisohjeen 30.9.2008 6.3 Liitetiedot -kohdan mukainen tappiollisen projektin esittäminen.	

0,2	<p>Liitetietoja tulee täydentää seuraavilla tiedoilla:</p> <p><b>Erittely pakollisista varauksista</b></p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 80%;"></th> <th style="text-align: right; width: 20%;">TEUR</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Muut pakolliset varaukset</td> <td style="text-align: right;">x</td> </tr> <tr> <td>Pitkäaikaishankkeiden pakolliset varaukset</td> <td style="text-align: right;">x</td> </tr> <tr> <td colspan="2"><b>Pakollisten varausten muutokset</b></td> </tr> <tr> <td>Pitkäaikaishankkeiden pakollisten varausten muutokset</td> <td style="text-align: right;">x</td> </tr> </tbody> </table>		TEUR	Muut pakolliset varaukset	x	Pitkäaikaishankkeiden pakolliset varaukset	x	<b>Pakollisten varausten muutokset</b>		Pitkäaikaishankkeiden pakollisten varausten muutokset	x
	TEUR										
Muut pakolliset varaukset	x										
Pitkäaikaishankkeiden pakolliset varaukset	x										
<b>Pakollisten varausten muutokset</b>											
Pitkäaikaishankkeiden pakollisten varausten muutokset	x										
2,35	<b>Yhteensä</b>										
0,1 lisä-pist.	Mikäli kokelas huomannut, että tuloslaskelmassa on varaston muutos, mutta taseessa ei ole varastoa.										



## HTM-TUTKINTO 2009

## 2-OSA

## TILINTARKASTUSKERTOMUS JATILINTARKASTAJAN MUU RAPORTOINTI (10,0 pistettä)

## Tehtävä 1 (7,0 pistettä)

Kohta	Tarkastettu asia	Tarkastushavainto, perusteltu arviointi ja korjausmenettely	Vaikutus raportointiin (Kerro mitä, missä ja miten raportoidaan, jos virhettä tai puutetta ei korjata)	Pisteet
Kohta 1.	Toimintakertomus	<p>Kirjanpitovelvollinen on velvollinen laatimaan toimintakertomuksen KPL 3:1.4 perusteella. KPL 3:9 rajoista ylittyvät kaikki kolme kriteeriä.</p> <p>Toimintakertomuksessa on esitetty vain KPL 3:1.6 mukaiset tiedot. Edellä mainittujen tietojen ohella yhtiön tulee esittää myös KPL 3:1.5 tiedot. Toimintakertomuksessa on silloin arvioitava kirjanpitovelvollisen toiminnan laajuuteen ja rakenteeseen nähden tasapuolisesti ja kattavasti merkittävimpiä riskejä ja epävarmuustekijöitä sekä muita kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan kehittymiseen vaikuttavia seikkoja, samoin kuin sen taloudellista asemaa ja tulosta.</p> <p>Kilan 12.09.2006 annetun toimintakertomuksen laatiminen yleisohjeen mukaan toimintakertomuksessa tulee esittää toiminnan kannattavuutta kuvaavina tunnuslukuina (ii) liikevoitto tai -tappio taikka ylijäämä tai tappio ja (iii) sen osuus prosentteina liikevaihdosta sekä (iv) oman pääoman tuotto (%). Kannattavuutta kuvaavaa tunnuslukua ei ole esitetty prosentteina, oman pääoman tuottoa ei ole esitetty lainkaan. KPL 3:1.4 perusteella toimintakertomuksessa on esitettävä myös tunnusluvut ja muut tiedot henkilöstöstä ja ympäristötekijöistä sekä muista mahdollisista kirjanpitovelvollisen liiketoiminnassa merkityksellisistä seikoista.</p> <p>Kirjanpitolautakunta katsoo toimintakertomuksen laatimista koskevassa yleisohjeessa 12.9.2006, että pakollisena henkilöstötie-</p>	<p><b>Tilintarkastuskertomus</b> Toimintakertomuksessa tulee esittää arvio merkittävimmistä riskeistä ja epävarmuustekijöistä toiminnan laajuuteen ja rakenteeseen nähden tasapuolisesti ja kattavasti. Näitä tietoja ei ole erikseen esitetty toimintakertomuksessa. Toimintakertomuksen tunnuslukuosiossa tulee esittää kannattavuuden tunnusluku sekä oman pääoman tuotto.</p> <p><b>Kirjallinen raportointi hallitukselle</b> Toimintakertomuksessa tulee esittää tunnusluvut ja muut tiedot ympäristötekijöistä sekä muista mahdollisista kirjanpitovelvollisen liiketoiminnassa merkityksellisistä seikoista.</p> <p>Henkilöstötiedot tulee siirtää liitetiedoista toimintakertomukseen.</p>	0,40

<p>tona on esitettävä ainakin henkilöstön keskimääräinen lukumäärä tilikauden aikana sekä palkkojen ja palkkioiden kokonaissumma tilikaudella. Nämä tiedot on esitetty liitetietona. Ympäristökijöistä ei ole esitetty tietoja toimintakertomuksessa.</p> <p>(Tunnusluvut tulee esittää kolmelta vuodelta. Tässä tapauksessa yhtiön toiminta on alkanut 1.4.2007, joten lukuja voidaan esittää vain kahdelta vuodelta.)</p> <p>Toimintakertomuksessa annettu tieto maksuvalmiudesta on liian positiivinen, quick ratio tilinpäätöksessä on YTN:n kaavan mukaan laskettuna 0,58, mikä on tyydyttävä.</p>	<p><b>Tilintarkastuskertomus</b> Toimintakertomuksen tiedot ovat ristiriidassa tilinpäätöstietojen kanssa yhtiön maksuvalmiudesta.</p>	
<p>Toimintakertomuksessa ei ole esitetty OYL 8:6 mukaista lähipiirilainaa. Tieto on ilmoitettava, kun rahalainojen ja vastuusitoumusten määrä ylittää 20 te tai 5 % taseen omasta pääomasta. KPA 2:8.2:n mukaan lainasta on ilmoitettava myös tilikauden aikana tapahtuneet lisäykset ja vähennykset sekä lainan pääasialliset korko- ja muut ehdot liitetietona.</p>	<p><b>Kirjallinen raportointi hallitukselle</b> Hallituksen puheenjohtajalle annetun lainan määrä, lainan pääasialliset korko- ja muut ehdot tulee esittää toimintakertomuksessa.</p>	0,25
<p>Toimintakertomuksessa tulee esittää pääomalainojen osalta pääasialliset lainaehdot ja lainoille kertynyt kuluksi kirjaamaton korko OYL 8:5.3 mukaan. Mikäli lainaa ei ole tarkoitettu maksaa seuraavalla tilikaudella takaisin, tulee se esittää pitkäaikaisessa vieraassa pääomassa.</p>	<p><b>Kirjallinen raportointi hallitukselle</b> Pääomalainan pääasialliset lainaehdot ja lainoille kertynyt kuluksi kirjaamaton korko tulee esittää toimintakertomuksessa. Mikäli laina maksetaan takaisin myöhemmin kuin seuraavana tilikautena tulee se esittää pitkäaikaisena.</p>	0,25
<p>Toimintakertomuksessa tulee esittää yhtiön osakelajittaisen lukumäärän ohella osakelajia koskevat yhtiöjärjestyksen pääasialliset määräykset.</p>	<p><b>Kirjallinen raportointi hallitukselle</b> Toimintakertomuksessa tulee esittää yhtiön osakelajia koskevat yhtiöjärjestyksen pää-</p>	0,10

			asialliset määräykset.	
		<p>Toimintakertomuksessa on esitettävä OYL 8:8.2 mukaan yhtiölle tilikauden aikana tulleista osakkeista kaikki seuraavat tiedot:</p> <p>1) miten osakkeet ovat tulleet yhtiölle tai miten ne on luovutettu;</p> <p>2) osakkeiden lukumäärä ja suhteellinen osuus kaikista osakkeista;</p> <p>3) maksettu vastike.</p> <p>Hallussa ja panttina olevat osakkeet on ilmoitettava erikseen. Jos osakkeita on tullut yhtiön lähipiiriin kuuluvalta, lähipiiriin kuuluva on mainittava nimeltä.</p>	<p><b>Tilintarkastuskertomus</b></p> <p>Yhtiölle tilikauden aikana hankituista osakkeista tulee antaa OYL 8:8.2 mukaiset tiedot toimintakertomuksessa.</p>	0,25
		<p><b>Korjausmenettely:</b></p> <p>Toimintakertomukseen tulee lisätä puuttuvat tiedot. Virheellisesti esitetty tieto maksuvalmiudesta tulee korjata.</p>		
Kohta 2.	Omien osakkeiden hankkiminen suunnatusti ja esittäminen tilinpäätöksessä	<p>Omien osakkeiden suunnattu hankkiminen OYL 13:5 mukaan edellyttää, että yhtiöllä on vapaata omaa pääomaa. OYL 13:2 mukaan tulee yhtiön hallituksen huomioida myös yhtiön maksukyky hankittaessa omia osakkeita. Yhtiön oma pääoma oli edellisessä tilinpäätöksessä negatiivinen ja alkutilikausi oli myös tappiollinen. Yhtiöllä on poistoeroa, mutta sitä olisi tullut tulouttaa, jotta oma pääoma olisi ollut positiivinen.</p> <p>Suunnattu hankkiminen edellyttää myös OYL 15:6 mukaan yhtiön kannalta painavaa taloudellista syytä. Suunnatun hankkimisen hyväksyttävyyttä arvioitaessa on kiinnitettävä erityistä huomiota tarjotun vastikkeen ja osakkeen käyvän hinnan suhteeseen.</p> <p>Omien osakkeiden hankintameno tulee vähentää voitonjakokelpoisista varoista, sitä ei saa merkitä taseen varoihin.</p> <p>Suunnattu hankkiminen johtaa verotuksessa yleensä peiteltyyn</p>	<p><b>Tilintarkastuskertomus, huomautus</b></p> <p>Yhtiö on hankkinut suunnatusti osakkaalta osakkeita ilman esitettyä taloudellisesti painavaa syytä (OYL 15:6). Menettely edellyttää vapaata omaa pääomaa, jota yhtiöllä ei osakkeita hankittaessa ollut (OYL 13:5).</p> <p>Koska menettely on osakeyhtiölain 13:5 vastainen, tulee se peruuttaa ja osakkaan tulee palauttaa saamansa hankintahinta yhtiölle.</p>	0,50

		<p>osingon tulkintaan niissä tilanteissa, joissa hankintaan ei liity sukupolvenvaihdostilannetta tai vastaavaa.</p> <p><b>Korjausmenettely:</b> Tehty päätös on OYL:n vastainen ja se tulee peruuttaa. Osakkaan tulee palauttaa yhtiölle osakkeista saamansa rahat.</p>		
Kohta 3.	Lähipiiritapahtumat	<p>Lainaa lähipiirille ja muille tahoille voidaan antaa vain liiketaloudellisin perustein (OYL 1:5). Liiketaloudellinen peruste koronmaksun ohella on lainan turvaaminen vakuuksilla. Lainat tulee käsitellä yhtiön hallituksessa myös lisäyksen osalta. Lainoista suositellaan laadittavaksi velkakirja, josta ilmenee myös lainan lyhennysohjelma.</p> <p>Lainan takaisinmaksuajankohtaa ei tiedetä aikaisemmille omistajille annetun lainan eikä uuden lähipiirilainan osalta. Jos lainaa ei makseta seuraavan tilikauden aikana, tulee se siirtää pitkäaikaiseksi saamiseksi. Lainansaajien taloudellista tilannetta tulee tarkastella saamisen todennäköisen kotiutumisen näkökulmasta. Saamiset saadaan arvostaa KPL 5:2 mukaan enintään todennäköiseen arvoonsa.</p> <p>Tilikauden aikana toteutettuja autokauppoja ja korjaamopalvelujen myyntiä ei ole toteutettu tavanomaisin kaupallisoin ehdoin. Autokauppaliiketoimien euromäärä on n. 3 x 35 000 euroa = 105 000 euroa. Yhtiön hallituksen on toimittava huolellisesti yhtiön etu huomioiden. Näiden liiketoimien hinnoittelussa ei ole toimittu yhtiön edun mukaisesti.</p> <p><b>Korjausmenettely:</b> Hallituksen tulee vaatia lainalle turvaava vakuus, myös velkakirjan laatiminen on suositeltavaa. Lähipiiriliiketoimien hinnoittelua tulee muuttaa vastaamaan normaalia yhtiön hinnoittelua.</p>	<p><b>Tilintarkastuskertomus</b> Lainaa voidaan antaa vain liiketaloudellisin perustein. Lainalle tulee vaatia turvaava vakuus. Aikaisempien omistajien lainalle sekä uudelle lähipiirilainalle tulee vahvistaa maksuohjelma sekä käsitellä asia hallituksessa siltä osin kuin niitä ei ole siellä käsitelty.</p> <p><b>Kirjallinen raportointi hallitukselle</b> Yhtiö on myynyt osakkaiden lapsille autoja yhteensä 105 000 eurolla. Kaupat on toteutettu siten, että niistä ei ole jäänyt katetta yhtiölle. Myös korjaamopalveluita on myyty lähipiirille alle omakustannushinnan. Tällainen hinnoittelu ei ole yhtiön edun mukaista.</p> <p>Yhtiön hallituksen tulee toimia huolellisesti ja sen tulee muuttaa näiden liiketoimien hinnoittelua vastaamaan yhtiön tavanomaisia kaupallisia ehtoja.</p>	0,50

Kohta 4.	Marginaaliverotettavien arvonlisävero	<p>Marginaaliverotettavien hyödykkeiden arvonlisäverosaamista ei saa vähentää uusien autojen mynnistä suoritettavasta arvonlisäverosta. Marginaaliverotettaviin käytettyjen autojen kauppaan liittyvä arvonlisäverosaaminen voidaan hyödyntää vain silloin kun käytettyjen ajoneuvojen kaupasta kertyy positiivista katetta. Mikäli on todennäköistä, että positiivista katetta ei kerry käytettyjen ajoneuvojen mynnistä, arvonlisäverosaamista ei voida hyödyntää ja se tulee kirjata kuluksi tilikaudelle. Tässä saaminen on kertynyt viimeiseltä tilikaudelta, joten ei voida pitää todennäköisenä, että sitä ei voitaisi hyödyntää tulevaisuudessa.</p> <p>Sen sijaan vaihto-omaisuuteen ei saa sisällyttää arvonlisäveron osuutta. Marginaaliverotettavien hyödykkeiden varaston arvosta tulee vähentää laskennallinen arvonlisäveron osuus Kilan antaman Arvonlisäveron kirjaaminen -yleisohjeen 6.5.2008 mukaan. Laskennallisen arvonlisäveron johdosta syntyvää laskennallisen verosaamisen huomioimista tulee arvioida tulevan hyödyntämismahdollisuuden näkökulmasta siltä osin kun verosaamisen määrä ylittää tilikaudelta maksettavaksi kirjatun veron 3 520 euron määrän. Kilan yleisohjeessa laskennallisista verovelosta ja -saamisista 12.9.2006 mukaan kirjanpitolaissa tarkoitettua erityistä varovaisuutta tulee noudattaa korostetusti silloin, kun arvioidaan, voidaanko tappioista johtuvat verosaamiset merkitä taaseeseen. Kirjanpitovelvollisen tulee esittää vahvaa näyttöä siitä, että tulevaisuudessa syntyy riittävästi verotettavaa tuloa, josta vahvistetut tappiot saadaan vähentää. Yhtiöllä on poistoeroa, jonka tulouttamisesta syntyy verotettavaa tuloa, mutta sen tulouttaminen ei yksin riitä syntyvän laskennallisen verosaamisen hyödyntämiseen.</p> <p><b>Korjausmenettely:</b></p>	<p><b>Tilintarkastuskertomus</b> Kirjanpitolausokunnan arvonlisäveron kirjaamista koskevan yleisohjeen 6.5.2008 mukaan vaihto-omaisuuden arvosta tulee vähentää laskennallisen veron osuus.</p> <p>Varaston arvo on laskennallisen arvonlisäveron vähentämättä jättämisestä johtuen noin 479 000 euroa liian suuri. Välittömän veron vaikutus edellä mainitulle virheelle on 125 000 euroa, mikä vähentää virheen määrää, mikäli vero saadaan hyödynnettyä myöhemmin. Laskennallisen verosaamisen hyödyntäminen edellyttää verotettavan tulon syntymistä lähivuosina. Mikäli laskennallinen verosaaminen kirjataan, tulee sen perusteluksi esittää hallituksen vahvistama budjetti tai muu ennuste, josta edellä mainitun verotettavan tulon syntyminen voidaan todentaa.</p> <p><b>Kirjallinen raportointi hallitukselle</b> Saamiset saa arvostaa KPL 5:2:n mukaan nimellisarvoonsa, mutta enintään todennäköiseen arvoonsa. Mikäli marginaaliverotettaviin hyödykkeisiin liittyvää arvonlisäverosaamista ei saada hyödynnettyä, tulee se kirjata kuluksi.</p>	0,75  0,25 laskelma

		Marginaaliverotettavien hyödykkeiden varastonarvo tulee oikais- ta siten, että siitä vähennetään laskennallinen arvonnisäveron osuus 18,03 %. Mahdollinen laskennallinen välitön vero voidaan huomioida virhettä oikaisevana tekijänä, jos sen hyödyntäminen on todennäköistä lähivuosina.		
Kohta 5.	Vaihto-omaisuuden arvostaminen	<p>Vaihto-omaisuus tulee arvostaa alkuperäiseen hankinta- menoonsa käyttäen tilinpäätöshetken osto- tai myyntihinnan alhaisinta arvoa. Esittelyautojen arvostus viittaa siihen, että niiden arvo ylittää tilinpäätöshetken myyntihinnan, koska niiden myynnistä on pääsääntöisesti kertynyt negatiivista katetta (5 %). Esittelyautojen arvostus tulee muuttaa vastaamaan tilinpäätöshetken myyntihintaa.</p> <p>Myös varaosavarastoon saattaa sisältyä yliarvoa. Varsinkin nämä yli 10 vuotta sitten myytyjen autojen varaosat, joita ei ole myyty yli kolmeen vuoteen, sisältävät epäkuranttiutta. Tässä esitettyjen varaosien arvo tulee alentaa nolnaan tai lähelle sitä. Myös uudempaan varaosavarastoon mahdollisesti sisältyvä epäkuranttius tulee vähentää varaston arvosta.</p> <p><b>Korjausmenettely:</b> Esittelyautoihin sisältyvä negatiivinen kate tulee vähentää niiden arvosta. Myös varaosavaraston epäkuranttius tulee vähentää varaosavaraston arvosta. Mikäli laskennallisen verosaamisen hyödyntäminen on todennäköistä lähivuosina, voidaan myös se huomioida oikaisua tehtäessä.</p>	<p><b>Tilintarkastuskertomus</b> Esittelyautoista realisoitunut keskimääräinen negatiivinen kate tulee vähentää varaston arvosta. Varaosavarastoon sisältyvä epäkuranttius tulee vähentää varaston arvosta. Varaosavarastoon tulee luoda järjestelmä, jonka avulla varaosavaraston arvoa voidaan vähentää, kun sitä ei enää mene kaupaksi.</p> <p>Esittelyautovaraston arvo on keskimäärin noin 69 000 euroa liian suuri ja verosaamisella vähennettynä sillä olisi tulosvaikutusta 51 000 euroa. Varaosavarastoon sisältyvä epäkuranttius annettujen tietojen perusteella olisi 429 000 euroa ja verosaamisella oikais- tuna 318 000 euroa. Laskennallinen verosaaminen voidaan huomioida erityistä varovaisuutta noudattaen.</p>	0,50 0,25 laskelma
Kohta 6.	Poistosuunnitelman oikeellisuus leasing-autojen osalta	Tilinpäätöksen liitetietojen mukaan leasing-autojen poistoaika on 6 - 7 vuotta. Tehtävänannon mukaan leasingaika on pääsääntöisesti 36 kuukautta eli 3 vuotta. Mikäli leasing-autojen jäännösarvo ei ole lähes puolta alkuperäisestä hankintahinnasta, tehdään poistot liian pitkän poistosuunnitelman mukaan eli ne ovat liian pienet. Vuokrakaluston poistoaikojen tulee vastata	<p><b>Tilintarkastuskertomus</b> Kilan yleisohjeen suunnitelman mukaisista poistoista 16.10.2007 mukaan tulee suunnitelmapoistot vuokraustapauksessa tehdä tulojen kertymisen mukaan.</p>	0,25

		vuokra-aikaa.  <b>Korjausmenettely:</b> Poistosuunnitelma leasing-autoille tulee muuttaa vastaamaan vuokrasopimusaikaa, jäännösarvon voi ottaa huomioon poistojen määrää laskettaessa.		
Kohta 7.	Going concern	Toiminnan jatkuvuuden arvioiminen. Yhtiön tilinpäätökseen sisältyvät virheet ovat niin merkittäviä ja yhtiön rahoitusasema on niin heikko, että tilintarkastajan tulee arvioida kriittisesti sekä tuloksellisuuden että rahoitustilanteen osalta, selviääkö yritys jaloilleen ja voidaanko tilinpäätös tehdä going concern -periaatteen mukaan.  <b>Korjausmenettely:</b> Johdon tulee ryhtyä toimenpiteisiin tuloksellisuuden parantamiseksi.	<b>Kirjallinen raportointi hallitukselle</b> Yhtiön johto on laatinut rahoitusbudjetin, minkä perusteella rahoitus seuraavaksi vuodeksi on taattu. Yhtiön omistajat ovat sitoutuneet antamaan tarvittaessa yhtiölle pääomainsa. Johdon tulee ryhtyä toimenpiteisiin yhtiön liiketoiminnan tuloksellisuuden parantamiseksi.	0,50
Kohta 8.	Oman pääoman riittävyys	Tehtävien korjauksien jälkeen yhtiön oma pääoma on negatiivinen ja siitä tulee hallituksen tehdä viipymättä ilmoitus kaupparekisteriin OYL 20:23 mukaan. Oman pääoman riittävyttä koskeva laskelma tulee esittää toimintakertomuksessa silloin kun se on tarpeen esittää.  <b>Korjausmenettely:</b> Oman pääoman negatiivisuus tulee ilmoittaa kaupparekisteriin. Omaa pääomaa tulee saada lisää, jotta merkintä saadaan poistettua rekisteristä (edellytys puolet osakepääomasta). Oman pääoman riittävyttä OYL 20:23 mukaan koskeva perusteltu selvitys tulee esittää toimintakertomuksessa liitetietojen sijaan silloin kun se on tarpeellista esittää.	<b>Tilintarkastuskertomus, huomautus</b> Kun oma pääoma on negatiivinen, edellyttää OYL 20:23 hallitukselta negatiivisuuden ilmoittamista kaupparekisteriin viipymättä.  <b>Kirjallinen raportointi hallitukselle</b> OYL 20:23 mukainen oman pääoman riittävyttä koskeva perusteltu selvitys tulee esittää toimintakertomuksessa liitetietojen sijaan silloin kun se on tarpeen esittää.	0,75

Kohta 9.	Myyntilaskujen sisältö	<p>Marginaaliveromenettelyssä oleviin myyntilaskuihin ei merkitä veron määrää, vaan laskuun on tehtävä merkintä menettelyn soveltamisesta tai viittaus lain 79 a-kohtaan. Myyntilaskuissa tulee ilmetä 1.4.2009 alkaen ajoneuvon kauppahinta ja autoveron määrä on merkittävä kauppalaskuun erikseen.</p> <p>Autovero ei sisällä arvonlisäveroa. Mahdollinen virhe tähän asiaan kohdistuu tilintarkastuksen kohteena olevan kauden jälkeiseen tilikauteen. Verohallinto on antanut laskun tietoja koskevan ohjeen 30.6.2003 Dnro 1731/40/2003 ja marginaaliverotuksesta julkaisu 184.</p> <p>Ostaja vähentää todennäköisesti arvonlisäveron koko laskun loppusummasta myös marginaaliverotettavien hyödykkeiden osalta, jos hankinta on ostajalle vähennyskelpoinen, koska laskulla on kerrottu laskun sisältävän arvonlisäveroa 22 % ja siinä ei ole merkintää siitä, ettei siihen sisälly vähennettävää arvonlisäveroa.</p> <p>Tehtävästä ei ilmene, mistä määrästä arvonlisävero on tosiasias- assa tilitetty. Kun tilinpäätöksessä on esitetty marginaaliverotettavien autojen osalta arvonlisäverosaamista, voidaan pitää todennäköisenä, että se on käsitelty oikein.</p> <p><b>Korjausmenettely:</b> Uusien autojen myyntilaskut tulee muuttaa arvonlisävero-ohjeen mukaiseksi eli laskulta tulee ilmetä arvonlisäveron euromäärän ohella arvonlisäveroton arvo, arvonlisäveroprosentti sekä summa, mistä arvonlisävero on laskettu. Marginaaliverotettavien hyödykkeiden laskuissa tulee olla merkintä siitä, ettei laskulle sisälly vähennettävää arvonlisäveroa.</p>	<p><b>Kirjallinen raportointi hallitukselle</b> Myyntilaskujen osalta yhtiön tulee noudattaa Verohallinnon antamaa ohjetta Dnro 1731/40/2003, 30.6.2003 sekä uusia säännöksiä autoverosta 1.4.2009 alkaen.</p> <p>Edellä mainitun ohjeen mukaan myyntilaskuissa tulee esittää veron peruste verokannoittain, verokanta, suoritettavan veron määrä sekä verottomuuden peruste.</p> <p>Kun marginaaliverotettavien hyödykkeiden myyntilaskuista ei ilmene, ettei lasku sisällä vähennettävää veroa, on mahdollista, että yritys joutuu tilittämään arvonlisäveron koko myyntihinnasta eikä vain marginaalista.</p> <p>Mikäli verot on jätetty tilittämättä marginaaliverotuksen piiriin kuuluvien hyödykkeiden myynnistä ostohintaa vastaavalta osalta, aiheuttaa sen selvittely paljon lisätyötä ja mahdollisesti merkittävän suuruisen arvonlisäveron tilittämisvelvollisuuden.</p> <p>1.4.2009 voimaan tullut autoveron muutos tulee huomioida myyntilaskuissa. Tilitettävä autovero on ostajan puolesta tilitettyä veroa eikä se sisällä arvonlisäveroa.</p>	0,50
----------	------------------------	--	--	------

Kohta 10.	Marginaalivero- tettavien erien käsittely tulos- laskelmassa	Arvonlisäveron kirjaamista koskevan Kilan yleisohjeen 6.5.2008 ja Kilan lausunnon 1779/2006 mukaan arvonlisävero tulee marginaaliveromenettelyä käytettäessä esittää tuloslaskelmassa erikseen myyntien ja erikseen ostojen tilien ryhmässä oikaisueränä eikä yhtenä eränä.  <b>Korjausmenettely:</b> Kirjanpito tulee järjestää siten, että marginaalivero käsitellään erikseen myyntien ja erikseen ostojen ryhmässä laskennallisena eränä.	<b>Kirjallinen raportointi hallitukselle</b> Arvonlisäverotuksessa marginaaliverotettavien myyntien ja ostojen arvonlisävero-oikaisu tulee tehdä erikseen myyntien ja ostojen osalta eikä yhtenä eränä.	0,25
Kohta 11.	Keskenkäynteiset työt	Korjaamon puolella on tilikauden aikaisessa tarkastuksessa havaittu valmiiden töiden pitämistä keskenkäynteisenä. Kun työ on tehty, tulee se kirjata myynniksi. Erän suuruus tilinpäätöksessä on 8 854,25 euroa.  <b>Korjausmenettely:</b> Asiakkaalle luovutetut hyödykkeet tulee laskuttaa ja kirjata myynniksi.	<b>Kirjallinen raportointi hallitukselle</b> Kun korjaamotyö on saatu valmiiksi, tulee se tulouttaa hyödykkeen luovutuksen ajankohtana. Tilikauden tulos on tältä osin kyseisistä töistä saadun katteen verran liian pieni.	0,25
Kohta 12.	Väärinkäyttö- epäily	Työntekijään kohdistuva väärinkäyttöepäily tulee selvittää niin pitkälle kuin se on mahdollista. Kyseisen myyjän asiakkaat tulee käydä läpi ja selvittää mahdolliset myyjän yhteydet ostajiin.  <b>Korjausmenettely:</b> Mikäli epäily on aiheellinen, tulee yhtiön sisäistä kontrollia parantaa siten, ettei tällainen väärinkäyttö olisi mahdollista. Asiasta tulee informoida yhtiön hallitusta.	<b>Keskustelu johdon kanssa</b> Saadun tiedon perusteella näyttäisi ilmeiseltä, ettei väärinkäyttö ole aiheuttanut olennaista virhettä tilinpäätökseen. Asia tulee joka tapauksessa selvittää ja informoida yhtiön johtoa asiasta.	0,25

Kohta 13.	Liitetiedot	<p>Toimintakertomuksessa esitetty vertailuvuoden liikevaihto poikkeaa tuloslaskelman luvuista ja investoinnit rahoituslaskelman luvuista.</p> <p>Rahoituslaskelman luvuissa on laskuvirhe; muutos varsinaisessa rahavirtalaskelmassa ja rahavaroissa on erimerkkinen. Korolliset lyhytaikaiset saamiset ja velat eivät lähtökohtaisesti kuulu käyttöpääoman muutokseen laskettavaksi eräksi. Niiden luonne tulee selvittää ja tarvittaessa muuttaa niiden esittämispaikkaa.</p> <p>Liitetiedoista puuttuu KPA 2:8.2 edellyttämät toimielinkohtaiset tiedot palkoista, palkkioista ja eläkesitoumuksista.</p> <p>Leasing-vastuukohdassa tulee esittää myös leasingvuokrasopimusten olennaiset irtisanomis- ja lunastusehdot KPA 2:7.2 mukaan.</p> <p>Tuloslaskelman liitetietokohdassa esitetty liikevaihdon toimialajako ei vastaa toimintakertomuksessa esitettyä toimialajakoa.</p> <p>Muut erittelemättömät virheet.</p> <p><b>Korjausmenettely:</b> Toimintakertomuksia ja liitetietoja koskevat puutteet ja virheet tulee korjata tilinpäätökseen.</p>	<p><b>Kirjallinen raportointi hallitukselle</b> Toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen lukujen on vastattava toisiaan.</p> <p>Rahoituslaskelman luvut tulee oikaista ja tarvittaessa muuttaa korollisten lyhytaikaisten saamisen ja velkojen esittämispaikkaa.</p> <p>Liitetietoihin tulee lisätä tiedot hallituksen jäsenten palkoista, palkkioista ja eläkesitoumuksista.</p> <p>Leasingvastuissa tulee esittää myös olennaiset irtisanomis- ja lunastusehdot.</p> <p>Liitetietoja tulee täydentää siten, että liikevaihto on jaoteltu toimintakertomuksessa esitetyn jaottelun tarkkuudella tuloslaskelmaa koskevissa liitetiedoissa.</p>	0,25
<b>Yhteensä</b>				<b>7,00</b>

## **TILINTARKASTUSKERTOMUS**

### **Autokauppa Oy:n yhtiökokoukselle**

Olemme tarkastaneet Autokauppa Oy:n kirjanpidon, tilinpäätöksen, toimintakertomuksen ja hallinnon tilikaudelta 1.4.2008 - 31.3.2009. Tilinpäätös sisältää taseen, tuloslaskelman, rahoituslaskelman 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 ja määräysten mukaisesti. Hallitus vastaa kirjanpidon ja varainhoidon valvonnan asianmukaisesta järjestämisestä ja toimitusjohtaja siitä, että kirjanpito on lain mukainen ja että varainhoito on luotettavalla tavalla järjestetty.

### **Tilintarkastajan velvollisuudet**

Tilintarkastajan tulee suorittaa tilintarkastus Suomessa noudatettavan hyvän tilintarkastustavan mukaisesti ja sen perusteella antaa lausunto tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta. Hyvä tilintarkastustapa edellyttää ammattieettisten periaatteiden noudattamista ja tilintarkastuksen suunnittelua ja suorittamista siten, että saadaan kohtuullinen varmuus siitä, että tilinpäätöksessä tai toimintakertomuksessa ei ole olennaisia virheellisyyksiä ja että hallituksen jäsenet ja toimitusjohtaja ovat toimineet osakeyhtiölain mukaisesti.

Tilintarkastustoimenpiteillä tulisi varmistua tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen lukujen ja muiden tietojen oikeellisuudesta. Toimenpiteiden valinta perustuu tilintarkastajan harkintaan ja arvioihin riskeistä, että tilinpäätöksessä on väärinkäytöksestä tai virheestä johtuva olennainen virheellisyys. Tarvittavia tarkastustoimenpiteitä suunniteltaessa arvioidaan myös tilinpäätöksen laadintaan ja esittämiseen liittyvää sisäistä valvontaa. Lisäksi arvioidaan tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen yleistä esittämistapaa, tilinpäätöksen laatimisperiaatteita sekä johdon tilinpäätöksen laadinnassa soveltamia arvioita.

Tilintarkastus on toteutettu Suomessa noudatettavan hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Käsityksemme mukaan olemme suorittaneet tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvia tarkastustoimenpiteitä lausuntoamme varten.

### **Kielteisen lausunnon perustelut**

Toimintakertomuksessa esitetyt tiedot eivät ole riittäviä. Siinä ei ole arvioitu KPL 3:1.5:n mukaan kirjanpitovelvollisen toiminnan laajuuteen ja rakenteeseen nähden tasapuolisesti ja kattavasti merkittävimpiä riskejä ja epävarmuustekijöitä. Toimintakertomuksen tunnusluvuissa ei ole esitetty kannattavuutta ja oman pääoman tuottoa kuvaavaa tunnuslukua. Toimintakertomustietojen mukaan yhtiön maksuvalmius on hyvä. Toimintakertomus antaa tilinpäätökseen nähden liian positiivisen kuvan yhtiön taloudellisesta asemasta tilinpäätösajankohtana.

Yhtiö on hankkinut suunnatusti omia osakkeitaan 31.7.2008 tehdyllä yhtiökokouksen päätöksellä. Osakkeet on tilinpäätöksessä esitetty osakkeet ja osuudet -kohdassa. Omien osakkeiden suunnattu hankkiminen OYL 13:5 mukaan edellyttää, että yhtiöllä on vapaata omaa pääomaa. Yhtiön tilinpäätöksen 31.3.2008 mukaan yhtiöllä ei ole vapaata omaa pääomaa, minkä toteamme huomautuksena. Omien osakkeiden hankintameno tulee vähentää voitonjakokelpoisista varoista, eikä omien osakkeiden hankintamenoa saa merkitä taseen varoihin. Suunnattu hankkiminen edellyttää OYL 15:6:n mukaan, että hankintaan on yhtiön kannalta painava taloudellinen syy.

Taloudellista painavaa syytä ei ole esitetty yhtiökokouspöytäkirjassa. Toimintakertomuksessa ei ole esitetty OYL 8:8.2:n mukaisia tietoja omien osakkeiden hankkimisesta.

Yhtiön lainasaamisiin sisältyy saamista yhtiön aikaisemmilta omistajilta sekä nykyiseen lähipiiriin kuuluvalta henkilöltä. Lainoille tulee saada turvaava vakuus.

Vaihto-omaisuus on arvostettu käytettyjen autojen osalta hankintahintaan, joka sisältää laskennallisen arvonalisäveron. Kirjanpitolautakunnan arvonalisäveron kirjaamista koskevan yleisohjeen 6.5.2008 mukaan vaihto-omaisuuden arvosta tulee vähentää laskennallisen veron osuus. Näin varaston arvo on 479 000 euroa liian korkea ja mahdollisella laskennallisella verosaamisella huomioituna virheen määrä on noin 354 000 euroa. Myös vaihto-omaisuuteen sisältyvät esittelyautot on arvostettu hankintahintaansa. Tilinpäätöshetken todennäköinen luovutushinta alittaa hankintahinnan. Keskimääräisellä toteutuneella katteella laskettuna esittelyautovarastoon sisältyy yliarvoa 69 000 euroa. Virhe on noin 51 000 euroa, jos arvioinnissa huomioidaan mahdollinen välitön verosaaminen. Yhtiön varaosavarastossa on yli kymmenen vuotta vanhoihin autoihin liittyvää varaosavarastoa 429 000 euroa. Mikäli koko tämä yli 10 vuotta varastossa olleeseen varaosavarastoon sisältyvä osuus on epäkuranttia, on tilinpäätökseen sisältyvän virheen määrä 318 000 euroa, kun virheestä vähennetään laskennallinen verosaaminen.

Yhtiön vuokraamien autojen suunnitelmanmukaiset poistot on tehty 6-7 vuoden poistoajan mukaan. Kilan yleisohjeen suunnitelman mukaisista poistoista 16.10.2007 mukaan tulee suunnitelmapoistot vuokraustapauksessa tehdä tulojen kertymisen mukaisesti.

Edellä mainitut virheet yhteen laskien yhtiön oma pääoma muodostuu negatiiviseksi. Yhtiön hallituksen tulee viipymättä tehdä osakepääoman menettämisestä OYL 20:23 mukainen rekisteri-ilmoitus, minkä toteamme huomautuksena.

#### **Kielteinen lausunto**

Lausuntonamme esitämme, että edellisissä perusteluissa kerrottujen seikkojen vuoksi tilinpäätös ja toimintakertomus eivät anna Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti oikeita ja riittäviä tietoja yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot eivät ole ristiriidattomia.

Helsingissä 5.9.2009

Luomutarkastajat Oy  
HTM-yhteisö

Heimo Luomu, HTM  
Luomukuja 5  
00100 HELSINKI

**Tilinpäätösmerkintä:**

Suoritetusta tilintarkastuksesta on tänään annettu kertomus.

Helsingissä, 5. syyskuuta 2009

Luomutarkastajat Oy  
HTM-yhteisö

Heimo Luomu, HTM

Tilintarkastuskertomuksessa esitetyt tiedot ja kertomuksen muoto	1,00 p
Kielteisen lausunnon perustelut	1,00 p
Kielteinen lausunto	0,50 p
Tilinpäätösmerkintä	0,50 p
<b>Yhteensä</b>	<b>3,00 p</b>