Tilintarkastuksen perusteet

HARJOITUSTEHTÄVIEN RATKAISUT

1. Tilintarkastusvelvollisuus

Osakeyhtiön yhtiökokous voi kokoluokkarajoista välittämättä valita tilintarkastajan vapaaehtoisesti. Pakollista tilintarkastajan valitseminen on, jos

- yhtiöjärjestys niin määrää
- osakkeenomistajat, joilla on vähintään yksi kymmenesosa kaikista osakkeista tai yksi kolmasosa yhtiökokouksessa edustetuista osakkeista vaatii tilintarkastajan valitsemista
- osakassopimuksessa on sovittu tilintarkastajan valitsemisesta
- kyseessä on holding-yhtiö
- kyseessä on yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö
- kyseessä on perintä-, panttilainaus-, valmismatka- tai muu sellaista toimintaa harjoittava osakeyhtiö, jota velvoittaa tilintarkastajan valitsemiseen jokin erityislainsäädäntö.

2. Tilintarkastusvelvollisuus ja velvollisuus valita toiminnantarkastaja

	Tmi	Ky	Oy	As.oy	Oyj	Osuus-kunta	Yhdis-tys	Säätiö
a) Onko talousyksikkö oikeudellisen muotonsa perusteella lähtökohtaisesti tilintarkastusvelvollinen?	ei	kyllä	kyllä	kyllä	kyllä	kyllä	kyllä	kyllä
b) Onko mahdollista, että tiettyjen edellytysten täyttyessä talousyksikössä voidaan jättää tilintarkastaja valitsematta?	kyllä	kyllä	kyllä	kyllä	ei	kyllä	kyllä	ei
c) Voidaanko talousyksikköön valita toiminnantarkastaja?	ei	ei	ei	kyllä	ei	kyllä	kyllä	ei
d) Jos toiminnantarkastaja on mahdollista valita, onko mahdollista, että kuitenkin tiettyjen edellytysten täyttyessä voidaan tilintarkastaja ja toiminnantarkastaja jättää valitsematta?	-	-	-	kyllä	-	kyllä	ei	-

© Ari-Matti Korkeamäki ja Sanoma Pro Oy

3. Tilintarkastusvelvollisuus ja velvollisuus valita toiminnantarkastaja

Osuuskunta, jonka sääntöihin on ennen 1.1.2014 otettu tilintarkastajan valintaa ja tilintarkastusta koskevia määräyksiä, voi valita tilintarkastajan sijaan tai lisäksi toiminnantarkastajan, jos uuden osuuskuntalain tai tilintarkastuslain mukaan velvollisuutta tilintarkastajan valintaan ei ole.

Osuuskunta A ei ole tilintarkastuslain perusteella velvollinen toimittamaan osuuskunnassa tilintarkastusta tilikaudelta 1.1.–31.12.2018, kun tilintarkastuslaissa määritetyistä raja-arvoista vain yksi (liikevaihto) ylittyy tilikaudella 1.1.–31.12.2017.

Osuuskunta A:n sääntöjen määräystä 2 tilintarkastajan valinnasta tulkitaan osuuskuntalain voimaanpanolain mukaan niin, että Osuuskunta A voi valita tilikaudelle 1.1.–31.12.2018 joko
– 2 tilintarkastajaa tai
– 2 toiminnantarkastajaa tai
– 1 tilintarkastajan ja 1 toiminnantarkastajan.

Jos tilintarkastuslaissa määrätyistä raja-arvoista ylittyisi enemmän kuin yksi tilikaudella 1.1.–31.12.2017, Osuuskunta A ei voisi valita 2 toiminnantarkastajaa, mutta se voisi valita 1 tilintarkastajan ja 1 toiminnantarkastajan.

4. Tilintarkastajan kelpoisuus

a) Ei – Asunto-osakeyhtiö Kotivalossa tilintarkastuslaissa määrätyt raja-arvot eivät ylity
b) Ei – Konepaja Oy:ssä tilintarkastuslaissa määrätyt raja-arvot eivät ylity
c) Kyllä – Tehdas Oy:ssä tilintarkastuslaissa määrätyt raja-arvot ylittyvät
d) Ei – IT Oyj:ssä tilintarkastuslaissa määrätyt raja-arvot eivät ylity, eikä yhtiö ole yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö
e) Kyllä – Nokia Oyj on yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö
f) Kyllä – S-Pankki Oy on yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö
g) Kyllä – If Vahinkovakuutusyhtiö Oy on yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö

5. Tilintarkastajan esteellisyys

Tilintarkastuslain 4 luvun 7 §:n perusteella esteellisiä ovat c), f), g) ja h). Huomionarvoista on, että osakkeenomistaja voittoa tavoittelevassa yhteisössä on esteellinen toimimaan yhtiön tilintarkastajana. Asunto-osakeyhtiöitä ei katsota voittoa tavoittelevaksi yhteisöksi. Talonmiehen esteellisyys perustuu palvelussuhteeseen (TTL 4:7.3-kohta).

© Ari-Matti Korkeamäki ja Sanoma Pro Oy

6. Tilintarkastusaineisto, tilinpäätöksen ja hallinnon tarkastus

yhtiökokousten ja hallituksen kokousten pöytäkirjat
- yhtiökokous on pidetty määräajassa
- hallituksen kokouksissa on ollut läsnä oikea ja päätösvaltainen hallitus
- tehdyt päätökset ovat kuuluneet kyseisen hallintoelimen toimivallan piiriin ja ovat olleet lain ja yhtiöjärjestyksen/sääntöjen mukaisia
- kaikki lain ja yhtiöjärjestyksen/ yhtiösopimuksen/sääntöjen edellyttämät päätökset on tehty
- asunto-osakeyhtiössä yhtiövastike, rahoitusvastike, vesimaksu ja muut käyttökorvaukset on kerätty yhtiökokouksen (tai hallituksen) päätöksen mukaisesti

kaupparekisteriote
- tilinpäätökseen merkitty osakepääoma on sama kuin rekisteröity osakepääoma
- tilinpäätöksen tilikausi on sama kuin rekisteröity tilikausi
- valitut hallintoelimet on rekisteröity kaupparekisteriin
- tilinpäätös on rekisteröity kaupparekisteriin
- mahdollinen tieto osakepääoman menettämisestä on rekisteröity kaupparekisteriin
- mahdolliset hallituksen valtuutukset on rekisteröity kaupparekisteriin
- tilinpäätöksen tilikausi on sama kuin rekisteröity tilikausi

yhtiöjärjestys
- yhtiökokous on pidetty ja kutsuttu koolle määräajan mukaisesti
- yhtiön toiminimi on kirjoitettu tilinpäätökseen yhtiöjärjestyksen mukaisesti
- hallintoelimiä on valittu yhtiöjärjestyksen mukainen määrä
- asunto-osakeyhtiön yhtiökokouspäätös vastikkeiden ja käyttökorvausten keräämisestä on yhtiöjärjestyksen mukainen (esimerkiksi jos vesimaksua kerätään, tästä on määräys yhtiöjärjestyksessä)

osakeluettelo
- osakkeiden lukumäärä täsmää kaupparekisteriotteeseen
- osakkeiden omitustiedot ovat ajan tasalla ja vastaavat tilintarkastajan toimikaudella tehtyjen osakasmuutosten dokumentaatiota

verotuspäätös
- viimeinen verotuspäätös on viimeisen veroilmoituksen mukainen

ennakkoverolippu
- kirjanpitoon kirjatut tuloverot vastaavat ennakkoverolipun tuloveroja

veroilmoitusjäljennös
- veroilmoitukseen laskettu verotettava tulo on sama kuin tuloverojen jaksotuslaskelmassa

jäljennökset alv- ja työnantajavalvontailmoituksista
- valvontailmoitukset on annettu
- tase-erittelyn ennakonpidätys-, sotu- ja alv-velat täsmäävät kuukausivalvontailmoituksiin

kiinteistön omistamista ja rasitteita todentavat dokumentit
- taseeseen merkityt kiinteistöt ovat tarkastuskohteen hallussa
- tilinpäätöksen liitetietoihin merkityt panttikirjat ovat samat kuin rasitustodistuksen panttikirjat

pörssiosakkeista arvo-osuustilin arvopaperiote
- taseeseen merkityt pörssiosakkeet ovat tarkastuskohteen hallussa

inventaariluettelo

© Ari-Matti Korkeamäki ja Sanoma Pro Oy

- taseeseen merkitty vaihto-omaisuus on sama kuin inventaariluettelon loppusumma
- inventaariluettelo on asianmukaisesti allekirjoitettu ja päivätty

lainasaamisiin liittyvät velkakirjat sekä vakuus- ja muut asiakirjat

- taseeseen merkityt lainasaamiset ovat tarkastuskohteen hallussa

asiakkailta saadut saldovahvistukset myyntisaamisista

- taseeseen merkityt myyntisaamiset ovat todellisia

todistus osake- tai korkorahastoista

- taseeseen merkityt osake- tai korkorahastot ovat tarkastuskohteen hallussa

saldovahvistukset pankkitileistä

- taseeseen merkityt pankkisaamiset ovat tarkastuskohteen hallussa

lainoihin liittyvät velkakirjat sekä vakuus- ja muut asiakirjat

- taseeseen merkityt velat ovat tarkastuskohteen velkoja

saldovahvistukset lainoista ja osamaksuveloista

- taseeseen merkityt velat ovat tarkastuskohteen velkoja
- taseeseen merkityt velat on merkitty taseeseen oikean suuruisena
- taseesta ei puutu velkoja

toimittajilta saadut saldovahvistukset ostoveloista

- taseeseen merkityt ostovelat on merkitty taseeseen oikean suuruisena
- taseesta ei puutu ostovelkoja

pankin tai muun rahoittajan vastuuerittely tai muu selvitys panttauksista

- liitetiedoissa on annettu oikeat tiedot vastuista ja panttauksista

taseen ulkopuolisiin vastuisiin liittyvät asiakirjat: esim. rahoitusyhtiön vahvistus leasingvastuista ja annettuihin takauksiin liittyvät asiakirjat

- liitetiedoissa on annettu oikeat tiedot taseen ulkopuolisista vastuista

7. Määräaikojen noudattamisen tarkastus ja tilintarkastajan raportointi

a) Onko tilinpäätös on valmistunut ajoissa

Tilinpäätös katsotaan valmistuneeksi silloin, kun kirjanpitovelvollinen on sen allekirjoittanut. Valmistumispäivämäärä löytyy tilinpäätöksen allekirjoitussivulta. Kirjanpitolain mukaan tilinpäätös on laadittava neljän kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä. Tarkastetaan vielä, onko yhtiöjärjestyksessä määräys tätä tiukemmasta määräajasta.

Olennaisesta (olosuhteiden ja harkinnan mukaan myös vähäisestä) määräajan laiminlyönnistä annetaan hallitukselle huomautus tilintarkastuskertomuksessa. Vähäisestä laiminlyönnistä huomautetaan yleensä tilintarkastuspöytäkirjassa tai -muistiossa.

b) Onko varsinainen yhtiökokous on pidetty määräajassa

Tarkastettavalla tilikaudella pidetyn varsinaisen yhtiökokouksen päivämäärä selviää yhtiökokouspöytäkirjasta. Osakeyhtiölain mukaan varsinainen yhtiökokous on pidettävä kuuden kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä. Tarkastetaan vielä, onko yhtiöjärjestyksessä määräys tätä tiukemmasta määräajasta.

© Ari-Matti Korkeamäki ja Sanoma Pro Oy

Hallituksen velvollisuutena on kutsua yhtiökokous koolle. Olennaisesta (olosuhteiden ja harkinnan mukaan myös vähäisestä) määräajan laiminlyönnistä annetaan hallitukselle huomautus tilintarkastuskertomuksessa. Vähäisestä laiminlyönnistä voitaneen huomauttaa tilintarkastuspöytäkirjassa tai -muistiossa.

c) Onko veroilmoitus on jätetty ajoissa

Veroilmoituksen jättöpäivä selviää melko luotettavasti veroilmoitusjäljennöksen päiväyksestä. Tilintarkastajaa kiinnostaa se, onko määräaika ylitetty ja onko siitä aiheutunut yhtiölle vahinkoa. Molemmat seikat selviävät verotuspäätöksestä, sillä siihen on merkitty mahdollinen veroilmoituksen myöhästymisestä määrätty veronkorotus. Osakeyhtiön on annettava veroilmoituksensa neljän kuukauden kuluessa tilikauden päättymiskuukauden lopusta lukien. Verovirasto voi hakemuksesta pidentää veroilmoituksen antamisaikaa. Lupaa koskeva päätös kuuluu tilintarkastusaineistoon.

Jos laiminlyönti ei ole vähäinen, siitä huomautetaan tilintarkastuspöytäkirjassa tai -muistiossa. Jos laiminlyönnillä on aiheutettu yhtiölle olennaista vahinkoa, asiasta huomautetaan tilintarkastuskertomuksessa.

8. Tilinpäätöksen tekninen tarkastus ja ulkoisten muotoseikkojen tarkastus

- tuloslaskelman voitto poikkeaa taseen voitosta tilikaudella
- tase ei mene tasan vertailukaudella
- osingonjakoa ei ole kirjattu, koska 31.12.2018 edellisten tilikausien voitto 78 500 on yhtä suuri kuin 31.12.2017 edellisten tilikausien voitto ja tilikauden voitto yhteensä (51 000 + 27 500). Vaikka osinkoa ei olisikaan maksettu, olisi se pitänyt kirjata velkoihin.
- poistot ja liiketoiminnan muut kulut ovat väärässä järjestyksessä
- taseen pysyvissä vastaavissa on kirjanpitoasetuksen/pien- ja mikroyritysasetuksen tasekaavaan kuulumaton erä ”käyttöomaisuusarvopaperit”, oikea termi on ”sijoitukset”
- tilikauden varastojen muutos tuloslaskelmassa (varastojen kasvu tilikaudella 8 200) poikkeaa taseen vaihto-omaisuuden muutoksesta (varastojen vähentyminen tilikaudella 8 200)
- pysyvien vastaavien muutos on taseessa yhteensä 19 500 (185 100 ./. 165 600), mikä on saman verran kuin tuloslaskelman poisto - luvut eivät voi olla samoja, jos tilikaudella on investoitu eli kirjattu jotain pysyvien vastaavien lisäykseksi (oletetaan, että tilikaudella ei ole myyty pysyviin vastaaviin kuuluvia hyödykkeitä, kun asiasta ei ole tehtävässä mainittu)
- muut velat esitetään kirjanpitoasetuksen/pien- ja mikroyritysasetuksen tasekaavan mukaan ennen siirtovelkoja
- satunnaisia eriä ei esitetä tuloslaskelmassa omana nimikkeenään
- taseeseen on merkitty ”muut saamiset 0,00”, kirjanpitoasetuksessa sekä pien- ja mikroyritysasetuksessa on nollarivien esittämisen kieltävä säännös

© Ari-Matti Korkeamäki ja Sanoma Pro Oy

9. Tase-erien olemassaolon tarkastus

a) Yhtiön omistamat 5 kuorma-autoa ja 5 pakettiautoa ovat yhtiön hallussa

Pysyviin vastaaviin kirjatun irtaimen käyttöomaisuuden tarkastamiseen ei ole yhtä yksiselitteistä toimintamallia. Ensin tulisi kuitenkin yksilöidä, mitkä autot yhtiön taseessa on tilinpäätöshetkellä ollut. Jos Oy Kuljetus Ab:tä ei katsota kirjanpitolain perusteella pien- tai mikroyritykseksi, on sen pidettävä yllä käyttöomaisuuskirjanpitoa voidakseen laskea suunnitelmapoistot asianmukaisesti. Autojen yksilöintitiedot selviävät silloin käyttöomaisuuskirjanpidosta. Oy Kuljetus Ab:n auto-omaisuus on melko suuri, joten se on todennäköisesti laatinut luettelon autoistaan joka tapauksessa. Tilintarkastaja voinee myös kehottaa sellaisen laatimaan työtään helpottaakseen. Laadittu luettelo voidaan tarkastaa vertaamalla sitä aikaisemman tilinpäätöksen luetteloon sekä pääkirjaan ja tase-erittelyyn. Tilintarkastaja voi myös itse pitää luetteloa yllä työpapereissaan.

Seuraavaksi tilintarkastajan tulee löytää keino, jolla varmistua, että taseeseen merkityt autot ovat olleet yhtiön hallussa tilinpäätöshetkellä. Todentamiseen liittyviä dokumentteja ovat autojen rekisteriotteet, autorahoitukseen liittyvät asiakirjat esimerkiksi leasingmaksu- ja osamaksulaskut sekä osamaksuvelan saldovahvistukset, autovakuutuskirjat ja vakuutusmaksulaskut, auto- ja dieselveroasiakirjat sekä katsastukseen liittyvät asiakirjat. Jos tarkastuksessa saadaan viitteitä tarkempien tarkastusten tarpeellisuudesta, autojen omistus voidaan viime kädessä varmentaa autorekisterikeskuksesta.

b) Yhtiön omistamat Rahtikeskus Oy:n osakkeet ovat yhtiön hallussa

Tilintarkastaja voi pyytää osakekirjat tai Rahtikeskus Oy:n osakeluettelon nähtäväkseen. Helpointa lienee pyytää Rahtikeskus Oy:ltä erillinen vahvistus osakeomistuksesta. Huomionarvoista kuitenkin on, että tilintarkastuksessa tulee selvittää osakkeiden mahdollinen panttaus tai muu rasite ja että tiedot rasitteista on annettu tilinpäätöksen liitetiedoissa asianmukaisesti. Jos osakkeesta ei ole annettu osakekirjaa, on osaketta rasittava panttaus merkitty osakeluetteloon. Jos taas osakkeista on annettu osakekirjat, ei osakkeiden mahdollinen panttaus selviä osakeluettelosta.

c) Osakeomistukseen perustuvat Rahtikeskus Oy:lle annetut osakaslainat on merkitty oikein taseeseen

Helpointa on pyytää Rahtikeskus Oy:ltä vahvistus osakaslainasta.

d) Taseeseen merkityt myyntisaamiset ovat asianmukaisia

Taseen myyntisaamiset täsmäytetään myyntireskontraan. Viime kädessä myyntisaamisen asianmukaisuus on todettavissa ainoastaan asiakkaalta pyydettävästä saldovahvistuksesta.

© Ari-Matti Korkeamäki ja Sanoma Pro Oy

e) Yhtiön omistamat Kesko Oyj:n osakkeet ovat yhtiön hallussa

Pörssiosakkeista ei anneta osakekirjoja, vaan osakeomistuksia hallinnoidaan arvo-osuusjärjestelmässä. Oy Kuljetus Ab:n osakeomistus on todennettavissa arvo-osuustilin arvopaperiotteesta. Panttaus- ja muut rasitetiedot rekisteröidään arvo-osuustilille.

f) Yhtiön omistamat T-pankin korkorahasto-osuudet ovat yhtiön hallussa

Omistus varmennetaan T-pankin antamasta rahastotodistuksesta tai -tiliotteesta.

g) T-pankin pankkitilillä olevat varat on merkitty oikein taseeseen

Omistus varmennetaan T-pankin antamasta tiliotteesta tai saldovahvistuksesta. Jos kirjanpitovelvollinen tulostaa itse tiliotteet pankkiyhteysjärjestelmästä, olisi suositeltavaa, että pankilta pyydettäisiin ainakin tilinpäätöshetkeltä erillinen saldovahvistus.

h) Kassassa olevat käteisvarat ovat yhtiön hallussa

Kassan saldo taseessa täsmäytetään kassakirjaan. Kassan tarkastuksen painopisteitä ovat analyyttiset menetelmät ja kassajärjestelmän luotettavuuden tarkastus. Kassavarat voidaan myös käydä laskemassa tilinpäätöshetkellä, mikä on poikkeuksellinen menettely.

i) Osakepääoma on merkitty oikein taseeseen

Osakepääoma täsmäytetään kaupparekisteriotteeseen.

j) Tilikaudella toteutetun maksullisen osakeannin yhteydessä sijoitetun vapaan oman pääoman rahastoon on kirjattu oikea summa

Asia tarkistetaan osakeannin yhteydessä laaditusta yhtiökokouspöytäkirjasta tai osakkeenomistajien yksimielisestä päätöksestä.

k) Yhtiön osakkeenomistajien antamat pääomalainat on merkitty oikein taseen velkoihin

Sopimus pääomalainasta on tehtävä kirjallisesti. Taseen pääomalainat täsmäytetään velkakirjoihin.

l) T-pankilta saatu pankkilaina on merkitty oikein taseeseen

Pankkilaina täsmäytetään pankin antamaan vastuuerittelyyn, saldovahvistukseen tms.

m) Osamaksuvelka T-rahoitus Oy:lle on merkitty oikein taseeseen

Osamaksuvelka täsmäytetään T-rahoitus Oy:n antamaan saldovahvistukseen.

© Ari-Matti Korkeamäki ja Sanoma Pro Oy

n) Rahtikeskus Oy:ltä saatu laina on merkitty oikein taseeseen

Rahtikeskus Oy:ltä pyydetään velasta erillinen vahvistus.

10. Tuloslaskelmaerien analyyttinen tarkastus

- Eläkekulut vaikuttavat pieniltä. TyEL-menot ovat kokoluokaltaan vajaat 20 % palkoista. Selityksiä pienille eläkekuluille voisivat olla esimerkiksi, että yrityksessä on alle 17-vuotiaita tai yli 68–70-vuotiaita työntekijöitä tai että yrityksessä työskentelee YEL-vakuutettu omistaja, jonka YEL-työtulo on alhainen. Parempia selityksiä olisi löydettävissä ”liian suurille” eläkkeille, sillä eläkekuluihin vaikuttavat myös luontoisetuina maksetut palkat, jotka eivät taas näy palkat ja palkkiot -ryhmässä tuloslaskelmassa. Asia selviää palkkahallinnon tarkastuksen yhteydessä.
- Myös poistot vaikuttavat pieniltä suhteessa taseen pysyviin vastaaviin. Yhtiön pysyvissä vastaavissa on pelkästään koneita ja kalustoa, joille poistoaika vaikuttaa hitaalta. Se, että tilikauden alussa olisi myyty vanhaa kalustoa ja ostettu tilikauden loppupuolella uutta tilalle voisi mahdollisesti selittää asiaa. Poistot alittavat kuitenkin selvästi elinkeinoverolain maksimipoistot.
- Merkillepantavaa on, että liiketoiminnan muut kulut ovat kolminkertaistuneet verrattuna edelliseen tilikauteen, vaikka liiketoiminnan laajuus näyttäisi muuten säilyneen entisellä tasolla. Havainnolle on olemassa lukuisia selityksiä, mutta asia kannattaa selvittää tilintarkastuksen yhteydessä.
- Korkokulut vaikuttavat liian pieniltä suhteessa taseen rahoituslaitoslainoihin. Asiaa voisi osaltaan selittää yhtiön saama korkotuki. Yhtiö on tietenkin voinut myös maksaa lainansa tilikauden alkupuolella takaisin ja ottaa uutta lainaa myöhemmin. Asia selviää tase-erien tarkemmassa tarkastuksessa.
- Tilikauden tuloverotkin vaikuttavat liian pieniltä. Osakeyhtiön tuloverokanta on 20 %. Asiaa voisi selittää vahvistettujen tappioiden käyttäminen, mutta on vaikea keksiä, miksei niitä ole käytetty aikaisemmin. Verovapaat tuloerät (joita pitäisi olla karkeasti arvioiden 100 000 euroa) on todennäköisempi selitys, mutta niitä harvoin esiintyy muissa erissä kuin liiketoiminnan muissa tuotoissa tai rahoitustuotoissa. Virhe voisikin liittyä väärään tuottojen esittämistapaan tuloslaskelmassa. Tai sitten tuloverojaksotuksen kirjaaminen on unohtunut tai jaksotuksessa on tehty laskuvirhe. Asia selviää tuloverojen tarkastuksen yhteydessä.
- Tilikaudella on mahdollisesti jaettu voittovaroja enemmän kuin osakeyhtiölaki sallisi, sillä tase-erä edellisten tilikausien voitto on tilikauden lopussa negatiivinen, vaikka tilikauden alussa se on ollut 250 000 euroa positiivinen (25 000 + 225 000). Virhe on voinut tapahtua esimerkiksi siten, että keväällä 2008 yhtiökokouksessa on päätetty jakaa kaikki voittovarat eli 250 000 euroa osinkona osakkeenomistajille. Myöhemmin tilikaudella on päätetty hankkia yhtiön omia osakkeita joltain osakkeenomistajalta 10 000 eurolla, jolloin voittovarat ovat painuneet 10 000 euroa negatiiviseksi.

© Ari-Matti Korkeamäki ja Sanoma Pro Oy

11. Hallinnon ja ulkoisten muotokysymysten tarkastus

a) Yhtiökokouksessa on valittu oikea määrä eri hallintoelimiä

Osakeyhtiön yhtiöjärjestyksessä on usein määräys hallitukseen valittavien jäsenten ja varajäsenten lukumääristä tai enimmäis- ja vähimmäismääristä. Jos määräyksiä ei yhtiöjärjestyksessä ole, asia ratkaistaan osakeyhtiölain perusteella. Osakeyhtiölain mukaan hallitukseen on valittava yhdestä viiteen varsinaista jäsentä, jollei yhtiöjärjestyksessä määrätä toisin. Jos hallitukseen kuuluu vähemmän kuin kolme jäsentä, hallituksessa on oltava ainakin yksi varajäsen. Mahdollisen hallintoneuvoston jäsenistä määrätään yhtiöjärjestyksessä. Yhtiöjärjestyksessä voidaan määrätä myös tilintarkastajien ja varatilintarkastajien lukumääristä tai enimmäis- ja vähimmäismääristä. Yhtiöjärjestysmääräysten puuttuessa asia ratkaistaan tilintarkastuslain perusteella.

Valitut hallintoelinten jäsenet selviää varsinaisen yhtiökokouksen pöytäkirjasta sekä mahdollisista ylimääräisten yhtiökokousten pöytäkirjoista.

b) Oikeat henkilöt ovat allekirjoittaneet tilinpäätöksen

Osakeyhtiön tilinpäätöksen allekirjoittavat ne hallituksen jäsenet ja toimitusjohtaja, jotka ovat näissä tehtävissä allekirjoitushetkellä. Hallintoelinten ei tarvitse välttämättä olla edes rekisteröity kaupparekisteriin. Tilintarkastaja todentaa hallituksen jäsenten valinnat yhtiökokouksen ja toimitusjohtajan valinnan hallituksen kokouspöytäkirjasta. Kaikkien hallituksen jäsenten ei tarvitse tilinpäätöstä välttämättä allekirjoittaa, vaan riittää että allekirjoittajina on toimi- ja päätösvaltainen osa hallituksesta.

c) Tilikausi on lainmukainen

Tilintarkastajan tulee tarkastaa, että tilikauden alkamispäivä on merkitty tilinpäätökseen oikein ja että tilikausi ei ylitä kirjanpitolaissa säädettyä 18 kuukauden enimmäispituutta. Osakeyhtiön ensimmäinen tilikausi alkaa perustettavan yhtiön osakkeiden merkintäpäivästä tai tätä aikaisemmasta ensimmäisen muun liiketapahtuman syntyhetkestä. Osakeyhtiön ensimmäisen tilikauden alkamispäivä merkitään toisinaan tilinpäätöksiin väärin, esimerkiksi silloin, kun osakkeiden merkintäpäivä on kalenterikuukauden puolivälissä, on tilikausi merkitty alkaneeksi kyseisen kuukauden ensimmäisenä päivänä.

Tilintarkastajan on myös varmennettava, että tilikausi on mahdollisen yhtiöjärjestysmääräyksen mukainen ja että tilikausi on rekisteröity kaupparekisteriin. Osakeyhtiön tilikaudesta voidaan määrätä perustamisvaiheessa joko perustamissopimuksessa tai yhtiöjärjestyksessä. Tilikauden muuttamisesta päättää yhtiökokous silloinkin, kun tilikaudesta ei määrätä yhtiöjärjestyksessä. Osakeyhtiön tilikaudesta tehdään merkintä kaupparekisteriin ja muutos tulee voimaan rekisteröinnillä. Tilikauden muutosilmoitus on jätettävä viimeistään kuukautta ennen rekisteröintiä. Jos tilikautta pidennetään, on muutos rekisteröitävä ennen kuluvan tilikauden päättymistä. Jos taas tilikautta lyhennetään, on muutos rekisteröitävä ennen kuin tilikausi (uusi lyhennetty) tulee päättymään.

© Ari-Matti Korkeamäki ja Sanoma Pro Oy

d) Osakeluettelossa on oikeat tiedot

Kun osake myynnin, perinnön tai muun saannon perusteella on vaihtanut omistajaa, osakkeen uuden omistajan on esitettävä yhtiölle luotettava selvitys saannosta ja varainsiirtoveron suorittamisesta ennen kuin osakeomistus voidaan merkitä osakeluetteloon. Hallituksen on syytä arkistoida saamansa selvitykset. Tilintarkastaja varmistaa, että osakkeiden rekisteröinnit on dokumentoitu asianmukaisesti vertaamalla selvityksiä osakeluetteloon.

Tilintarkastajan tulee tarkastaa, että osakeluetteloa on täydennetty, jos yhtiö on osakeannin, vaihtovelkakirjojen vaihdon tai optio-oikeuksien käytön perusteella antanut tilikaudella uusia osakkeita. Muutkin tapahtumat voivat aiheuttaa muutoksia osakeluetteloon. Tällaisia ovat esimerkiksi osakekirjojen vaihtaminen, jakaminen tai yhdistäminen, osakkeiden muuntaminen ja siihen liittyvä osakekirjojen vaihtaminen, osakkeiden hankkiminen tai lunastaminen yhtiölle ja niiden mitätöinti.

Osakeluetteloiden tarkastamiseen liittyvä perustäsmäytys on osakeluetteloon merkityn osakkeiden lukumäärän vertaaminen kaupparekisteriotteessa olevaan osakkeiden lukumäärään.

e) Hallituksen kokouksissa on ollut läsnä oikea ja päätösvaltainen hallitus

Tilintarkastaja tarkastaa yhtiökokouspöytäkirjoista, että hallituksen kokouspöytäkirjoihin merkityt läsnäolijat on ennen kokouspäivää valittu hallituksen jäseneksi yhtiökokouksessa.

12. Hallinnon tarkastus ja tilintarkastajan raportointi

B Oy:n oma pääoma on negatiivinen tilikauden 1.1.–31.12.2018 tilinpäätöksessä. Osakeyhtiölain 20 luvun 23 §:n perusteella yhtiön hallituksen on asiantila havaittuaan tehtävä viipymättä osakepääoman menettämisestä rekisteri-ilmoitus. Tilintarkastajan tulee tarkastaa kaupparekisteriotteesta, onko ilmoitus tehty asianmukaisesti. Jos ilmoitusta ei ole rekisteröity tilintarkastuskertomuksen antamishetkellä, antaa tilintarkastaja laiminlyönnistä hallitukselle huomautuksen tilintarkastuskertomuksessa.

B Oy:n oma pääoma oli edellisessä tilinpäätöksessä alle puolet osakepääomasta. Asialla ei ole merkitystä, kun B Oy on yksityinen osakeyhtiö. Jos B Oy olisi julkinen osakeyhtiö, olisi lisäksi tullut tarkastaa, onko hallitus kutsunut tilikaudella osakeyhtiölain 20 luvun 23 §:n mukaisesti yhtiökokouksen päättämään mahdollisista toimenpiteistä yhtiön taloudellisen aseman tervehdyttämiseksi. Asialla olisi todennäköisesti ollut vaikutusta jo tilikauden 1.1.–31.12.2017 tilintarkastukseen.

© Ari-Matti Korkeamäki ja Sanoma Pro Oy

13. Tilintarkastajan raportointi

	Tilin-päätös-merkintä	Tilin-tarkastus-kertomus	Tilin-tarkastus-pöytäkirja	Tilin-tarkastus-muistio
a) Onko tilintarkastajan raportista määräyksiä tilintarkastuslaissa?	kyllä	kyllä	kyllä	ei
b) Onko erityislainsäädännössä, esimerkiksi osakeyhtiölaissa, tilintarkastajan raporttiin liittyviä määräyksiä?	ei	kyllä	ei	ei
c) Onko tilintarkastajan raportti julkinen?	kyllä	kyllä	ei	ei
d) Vaikuttaako tilintarkastajan raportin sisältöön se, onko tarkastuskohde PIE-yhteisö?	ei	kyllä	ei	ei

14. Asunto-osakeyhtiön tilintarkastus

Tase, huoneistokohtaiset lainaosuudet ja pääomavastikejäämä eivät täsmää keskenään, sillä 10 X 20 000 + 100 $\neq$ 201 000. Jos siirtyvä pääomavastikejäämä olisi, 1 000 euroa ylijäämäinen, täsmäisivät luvut keskenään.

Syynä voi olla esimerkiksi joku tai jotkut seuraavista virheistä: lainaosuudet on laskettu väärin, tilikauden vastikerahoituslaskelmassa on virhe, aikaisemman tilikauden vastikerahoituslaskelmassa on virhe, lainan saldo on merkitty virheellisesti taseeseen.

© Ari-Matti Korkeamäki ja Sanoma Pro Oy