

VUODEN 2010 HTM-TUTKINNON ARVOSTELUPERUSTEET

Arvosteluperuste ei ole mallivastaus. Arvosteluperusteessa on kuvattu seikat, joiden perusteella on annettu pisteitä. Arvosteluperusteessa ei ole esitetty täydellisesti kaikkia hyväksyttäviä näkökohtia tai vastauksia tehtäviin. Vastausten arvostelussa on voinut saada lisäpisteitä riittävän perustelluista ja olennaisista havainnoista, vaikka niitä ei ole mainittu arvosteluperusteessa.

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

HTM-TUTKINTO 2010

1-OSA

HYVÄ TILINTARKASTUSTAPA JA HYVÄ KIRJANPITOTAPA

Tehtävä 1 (10,0 pistettä)

Pisteet	Kysymys 1.1: Selosta, miten täydentäisit analyttisen tarkastuksen suunnitelmaa (tehtävän liite 1). Selosta, millaisia analyttisiä toimenpiteitä on suoritettava tehtävän liitteessä 2 olevan analyttisen tarkastuksen toimenpiteiden aineiston ja tehtävän liitteen 3 perusteella, jotta ne olisivat hyvän tilintarkastustavan mukaisia.
1,0	<p>Suunnitelman täydennys:</p> <p>Yhtiön oma budjetti on suoritettussa analyttisessä tarkastuksessa otettu odotusarvoksi. Liiteaineistosta ilmenee kuitenkin se, että budjetti ei ole riittävän luotettava odotusarvon perusta. Näin ollen suunnitelmasta puuttuu tietoa siitä, onko tilintarkastaja suunnitellensa ja suorittaessaan analyttisiä aineistotarkastustoimenpiteitä arvioinut odotusarvon perusteena olevan tiedon luotettavuutta, testannut tiedon tuottamiseen liittyviä tietojärjestelmä tai muita kontroleja. Suunnitelmasta puuttuu arvio siitä, onko budjetointiprosessiin liittyvät kontrollit tehokkaita tiedon täydellisyyden, oikeellisuuden ja pätevyyden varmistamiseksi. Tilintarkastajan on määritettävä myös kirjattujen ja odotettujen arvojen eron määrä, joka on hyväksyttävissä ilman lisätutkintaa. (ISA 520, kohdat 5 ja A12d)</p>
1,0	<p>Suunnitelman täydennys:</p> <p>Olenaisuutta määrittäessä on perusteena käytetty tulosta ennen veroja. Koska tulos ennen veroja on negatiivinen, on tilintarkastusta suunniteltaessa arvioitava vaihtoehtoisia tapoja määrittää olenaisuus.</p> <p>Olenaisuus on määritelty tilinpäätökselle kokonaisuutena. Yhtiössä on todettu olevan useita erityyppisiä liiketapahtumien lajeja (mm. äskettäin hankittu liiketoimintayksikkö). Näiden osalta tilinpäätökselle kokonaisuutena määritettyä olenaisuutta pienempien virheellisyyksien voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan käyttäjien tilinpäätöksen perusteella tekemiin taloudellisiin päätöksiin. Tällaisissa tilanteissa tilintarkastajan on määritettävä sovellettava olenaisuustaso erikseen kokonaisuutena määrittelystä olenaisuudesta. (ISA 320, kohdat 10 ja A10)</p>
2,0	<p>Analyttiset toimenpiteet:</p> <p>Analyysin tulosten tutkinnan yhteydessä hankittu informaatio on liian suppeaa. Tehtävän liitteenä olevasta aineistosta ilmenee, että analyysissä on selkeästi tullut esille poikkeamia odotetuista arvoista. Toimitusjohtajan haastattelun lisäksi on analysoitava ja arvioitava hänen antamien tietojen luotettavuutta sekä hankittava muuta tarkoitukseen sopivaa tilintarkastusevidenssiä. Analyttistä aineistotarkastusta on täydennettävä esimerkiksi:</p> <ul style="list-style-type: none"> - hakemalla ulkopuolisista lähteistä saatavaa riippumatonta tietoa, - analysoimalla kateprosentteja tarkemmin esimerkiksi liiketoiminta-alueittain ja maantieteellisesti - laskemalla ja muodostamalla keskustelujen ja käytettävissä olevan aineiston perusteella odotusarvoja kirjatuista määristä (esimerkiksi henkilöstön määrän muutos verrattuna palkkakulujen muutokseen, liikevaihdon muutokset tms.) - haastatteleamalla yhtiön muuta henkilökuntaa.

4,0	Kysymys 1.1 yhteensä
------------	-----------------------------

Pisteet	Kysymys 1.2 Arvioi tehtävässä annettujen tietojen perusteella merkittävimmät tilin-tarkastuksessa huomioitavat olennaisen virheellisyden riskit seuraavan taulukon muodossa.		
	Olennaisen virheelli-syyden riskin kuvaus	Tilinpäätöserät ja tilinpää-töskannanotot, joihin olennainen virheellisy-yden riski vaikuttaa	Perustelu, miksi kyseessä on olennaisen virheellisy-yden riski
0,75	Riski siitä, että johto ohit-taa kontrollit. (0,3 pistettä)	Kaikki tilinpäätöserät ja ti-linpäätöskannanotot. (0,15 pistettä)	ISA240 A32 mukaisesti riski johdon kontrollien ohittamises-ta on aina olennaisen virheel-lisyyden riski. (0,3 pistettä)
0,75	Shine-hiusliiketoiminnan ostosta on kirjattu liikear-voa perustuen positiivisiin tulosodotuksiin. (0,3 pistettä)	- Liikearvo - Arvostaminen (0,15 pistettä)	Hankitusta Shine-hiuslii-ketoiminnasta on kirjattu lii-kearvoa noin 1,5 miljoonaa euroa, vaikka liiketoiminta ei kuitenkaan toimitusjohtajan kommenttien mukaan ole tili-kauden lopussa mennyt budje-toidusti vaan sen liiketulos on n. 5.1 miljoonaa euroa tappiol-linen. Liikearvoon liittyy olen-nainen arvonalentumisen riski. (0,3 pistettä)
0,75	Ostetusta Shine-hiuslii-ketoiminnasta on tilin-päätösvaiheessa maksa-matta siirtovelkoiin kirjattu loppukauppahinta (0,3 pistettä)	- Siirtovelat - Arvostaminen (0,15 pistettä)	Ostettu Shine-hiusliiketoiminta on tappiollista, joten siirtovel-koihin kirjattua loppukauppa-hintaa on tarkasteltava kriitti-sesti ja verrattava mm. kaup-pakirjassa asetettuihin eh-toihin. (0,3 pistettä)
0,75	Yhtiö on nostanut 4 mil-joonaa euroa lisää lainaa ja pankki on asettanut kovenanttiehdoksi, että omavaraisuusaste pitää olla yli 2,0%. (0,3 pistettä)	- Tilinpäätökseen kokonai-suutena vaikuttava riski (0,15 pistettä)	Pankin asettamien lainaehto-jen vastaisesti yhtiön omava-raisuusaste on alle 2 % (n. 1.85 %). Ellei muuta saada lainanantajan kanssa sovittua, laina eräännyy maksettavaksi, millä saattaa olla haitallisia seurauksia yhtiön toiminnan jatkuvuuteen. (0,3 pistettä)

0,75	Tehtävän liitteessä 2 on nähtävissä että omaa pääomaa on toteuman mukaan jäljellä n. 1.1 miljoonaa euroa. Oman pääoman riittävyys on otettava huomioon mm. liikearvon arvostuksessa havaitun olennaisen virheellisyden riskin takia. (0,3 pistettä)	- Oma pääoma - Olemassaolo - Täydellisyys - Arvostaminen ja kohdistaminen (0,15 pistettä)	Mahdollinen liikearvon alaskirjaus sekä muut mahdollisesti tarvittavat tulosvaikutteiset korjaukset saattavat aiheuttaa yhtiön oman pääoman negatiivisuuden tarkastettavan tilikauden lopussa (0,3 pistettä)
0,75	Naapurikiinteistöt ovat esittäneet korvausvaatimuksen 0.65 miljoonaa euroa ja lisäksi asia tulee käräjäoikeuden käsittelyyn vuoden 2010 loppupuolella. (0,3 pistettä)	- Varaukset - Täydellisyys/oikeudet ja velvoitteet (0,15 pistettä)	Toimintakertomuksessa esitetyn tiedon mukaisesti korvausasia tulee käräjäoikeuden käsittelyyn vuoden 2010 loppupuolella. Korvausasian vallitseva tilanne on käytävä läpi yhtiön johdon kanssa ja jo kirjatun pakollisen varauksen riittävyys esitettyihin korvausvaatimuksiin nähden tulee tältä osin varmistaa. (0,3 pistettä)
0,75	Yhtiölle on siirtynyt Shine-hiusliiketoiminnan hankinnan yhteydessä noin 4 miljoonan Turkin liiran (noin 2.0 miljoonaa euroa) suuruinen suojaamaton valuuttalaina. (0,3 pistettä)	- Pitkä- ja lyhytaikaiset lainat, - Arvostaminen (0,15 pistettä)	Yhtiölle siirtynyt valuuttamääräinen laina on suojaamaton, joten siihen saattaa kohdistua merkittävä valuuttakurssiriski. (0,3 pistettä)
0,75	Tilinpäätöksissä sovellettava yritystoiminnan jatkuvuusperiaate (going concern -periaate) pitää sisällään sen olettamuksen, että toiminta on pidemmällä aikavälillä kannattavaa. (0,3 pistettä)	- Tilinpäätökseen kokonaisuutena vaikuttava riski (0,15 pistettä)	Havaittujen olennaisen virheellisyyksien riskien sekä vahvasti tappiollisen liiketoiminnan takia yhtiön toiminnan jatkuvuus on asetettava kyseenalaiseksi. (0,3 pistettä)
6,0	Kysymys 1.2 yhteensä		
10,0	TEHTÄVÄ 1 YHTEENSÄ		

Jos tehtävän vastauksista oli annettu lisäpisteitä, lisäpisteillä ei voinut ylittää kuitenkaan tehtävän maksimipistemäärää.

Tehtävä 2 (10,0 pistettä)

Pisteet	Kysymys 1: Kerro, miten Investointitehdas Oy:n hallituksen osakeantisuunnitelman lainmukaisuutta on arvioitava yhtiöoikeudellisin perustein.
1,0	Osakeannissa on noudatettava osakeyhtiölain 9 luvun säännöksiä.
1,0	Yhtiökokous tai hallitus ei saa tehdä päätöstä, joka on omiaan tuottamaan osakkeenomistajalle tai muulle epäoikeutettua etua yhtiön tai toisen osakkeenomistajan kustannuksella (OYL 1:7).
1,0	Yhdenvertaisuuden loukkaamiseen viittaavat seuraavat seikat (ks. KKO 1991:46):
1,0	- Yhteistoimintasopimuksen päättymisen vuoksi I&I ei voi enää käyttää hyväkseen Investointitehdas Oy:n tuottamia hallinto- tai markkinointipalveluja, joten osakeannilla kerättävät varat eivät tule I&I:n vaan muiden osakasyhtiöiden hyväksi.
1,0	- I&I:llä ennen osakeantia oleva 35 %:n omistus Investointitehdas Oy:ssä on riittävä eräiden osakeyhtiölain vähemmistösuojakeinojen käyttämiseen. I&I:n olisi merkittävä osakkeita suunnitellussa osakeannissa 315 000 eurolla, jotta se voisi säilyttää suhteellisen omistuksensa ja siihen perustuvat oikeudet entisellään.
1,0	- Osakeannilla kerätään esimerkiksi suhteessa Investointitehdas Oy:n 356 411 euron liikevaihtoon huomattava 900 000 euron rahoitus, vaikka yhtiön talous on erinomaisessa kunnossa.
5,0	Kysymys 1 yhteensä
Pisteet	Kysymys 2: Kerro, miten Investointitehdas Oy:n ylimääräisessä yhtiökokouksessa kesäkuussa 2009 tehdyn hallituksen jäsenen erottamista ja uuden jäsenen valitsemista koskevan päätöksen lainmukaisuutta on arvioitava yhtiöoikeudellisin perustein.
1,0	Osakeyhtiölain (ks. OYL 6:9) ja Investointitehdas Oy:n yhtiöjärjestyksen mukaan hallituksen jäsenet valitsee yhtiökokous.
1,0	Hallituksen jäsenen voi ennen toimikauden päättymistä erottaa se, joka on hänet valinnut (OYL 6:13.1).

1,0	Jos hallituksen jäsenen tehtävä tulee kesken toimikauden avoimeksi, jäsenen sijalle tulee varajäsen sen mukaan kuin yhtiöjärjestyksessä määrätään tai varajäsentä valittaessa on päätetty. Jos varajäsentä ei ole, hallituksen muiden jäsenten on huolehdittava siitä, että uusi jäsen valitaan jäljellä olevaksi toimikaudeksi. Jos kuitenkin valinta kuuluu yhtiökokoukselle ja hallitus on varajäsenineen päätösvaltainen, valinta voi tapahtua seuraavassa yhtiökokouksessa (OYL 6:14).
1,0	Hallituksen jäsenen erottaminen ja uuden jäsenen valinta tehdään yhtiökokouksessa OYL 5:26:n mukaisesti.
1,0	Investointitehdas Oy:n osakasyhtiöt ovat tehneet keskenään sopimuksen, jonka mukaan jokaisella osakasyhtiöllä on oikeus nimetä yksi jäsen yhtiön hallitukseen. Tästä osakassopimuksesta huolimatta yhtiökokous voi päättää hallituksen jäsenten valinnasta (ks. esim. Airaksinen Manne – Pulkkinen Pekka – Rasinaho Vesa (2007): Osakeyhtiölaki I, s. 345–346).
5,0	Kysymys 2 yhteensä
10,0	YHTEENSÄ

Tehtävä 3 (10,0 pistettä):

Pisteet	Tehtävä 3. a) Kysymys: Auto Oyj suunnittelee siirtävänsä osan tuotannostaan ostettavaan Laakeri Oy:öön. Auto Oyj:n tarkoituksena on siirtää hankinnan yhteydessä myös koneita Laakeri Oy:n taseeseen ja kouluttaa Laakeri Oy:n henkilöstöä käyttämään näitä uusia koneita. Kuinka Auto Oyj:n tulee käsitellä siirto- ja koulutuskuluja konsernitilinpäätöksessä?
0,30	Kun yhtiö siirtää konsernin sisällä koneita toisaalle, niin tästä syntyy kuluja. IAS 16. 20 c) –kohdan mukaan muuttokuluja ei voida huomioida osana hankintamenoa ja ne tulee käsitellä liiketoiminnan kuluina.
0,30	Laitteiden siirtämisen jälkeen yhtiö kouluttaa henkilöstöään käyttämään näitä koneita. IAS 38.69 b) -kohdan mukaan koulutuskuluja ei voida aktivoida, vaan ne tulee kirjata suoraan kuluksi.
0,30	Pääsääntöisesti erillisyyhtiöissä yhtiölle uuden koneen ja laitteen hankintamenoon aktivoidaan hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet kulut riippumatta siitä, kuinka kuluja konsernilaskennassa sovelletaan. Laskennalliset verot tulee huomioida, kun/jos paikallisessa yhtiössä kulut voidaan aktivoida osaksi hankintamenoa. (IAS 12.15)
0,25 0,20	Muutto- ja koulutuskulujen kirjaukset: <ul style="list-style-type: none"> - per liiketoiminnan muut kulut an kassa - per laskennalliset verot (tase) an laskennalliset verot (tuloslaskelma)
Pisteet	Tehtävä 3b) Auto Oyj:llä on tarkoitus rahoittaa kohdassa a) mainittu hankinta Laakeri Oy:sta osakeannilla ja uuden lainan nostamisella. Kokonaisuutena hankinnasta aiheutuvat transaktiokulut ovat yhteensä talousjohtajan arvion mukaan noin 2,5 miljoonaa euroa. Osakeannista aiheutuvat kulut ovat 10 % näistä transaktiokuluista ja uuden lainan nostamisesta aiheutuvat kulut ovat 20 % transaktiokuluista. Loput hankinnasta aiheutuneista transaktiokuluista ovat erilaisia due diligence kuluja, lakimiesten sopimuskuluja jne. Talousjohtaja Antti Raavaan mukaan Auto Oyj aktivoi kaikki transaktiokulut osaksi osakkeiden hankintamenoa ja IFRS-konsernitilinpäätöksessä osaksi hankintahintaa. Kuinka transaktiokuluja tulee käsitellä IFRS-tilinpäätöksessä?
0,30	Osakepääoman korotuksesta syntyneet kulut 2500 euroa veroilla vähennettynä tulee kirjata suoraan omaan pääomaan (IFRS 3.53 ja IAS 32.35).
0,30	Lainan nostamisesta syntyneet kulut 500 000 euroa kirjataan vähentämään lainan kirjanpidossa esitettävää arvoa (IFRS 3.53 ja IAS 39.43) laskennallinen vero huomioiden.

0,25	Muut kulut 1 750 000 euroa kirjataan suoraan kuluksi tuloslaskelmaan. Kirjauksesta ei synny laskennallista veroa, koska kyseessä on pysyvästä erosta.
0,20 0,20 0,20 0,20 0,20	Transaktiokulujen kirjaukset: <ul style="list-style-type: none"> - per oma pääoma an kassa - per maksettavat verot (tase) an oma pääoma - per rahoitusvelat an kassa - per laskennalliset verot (taseessa) an rahoitusvelat - per liiketoiminnan muut kulut an kassa
Pisteet	Tehtävä 3 c) Laakeri Oy rahoittaa myös asiakkaiden tekemiä autokauppoja. Kaupasta noin 1/3 tehdään sopimusehdoilla, joiden mukaan kohde on velvollinen ostamaan autot takaisin sopimuskauden päätyttyä viiden vuoden kuluttua. Kauppahinta on 35-45 % auton alkuperäisestä kauppahinnasta riippuen sopimuskaudella ajettavista kilometreistä. Autonostajalla on viiden vuoden kuluttua oikeus myös lunastaa auto vastaavasta arvosta tai tehdä uusi rahoitussopimus. Kuinka tällaiset sopimukset tulee käsitellä IFRS-tilinpäätöksessä?
0,27	Jotta myynti voidaan kirjata tapahtuneeksi, olennaiset liiketapahtumaan liittyvät riskit ja edut tulee siirtyä toiselle osapuolelle. Olennaiset riskit ja edut on määritelty IAS 18.14 kohdassa ja tehtävän perusteella voidaan todeta, että autojen luovuttajalle jää kaikki standardikohdassa esitetyt seikat riskeinä.
0,25	Järjestelyä ei voida käsitellä myyntinä, koska edellä esitetyt olennaiset riskit ja edut eivät ole siirtyneet vastapuolelle.
0,27	Liiketapahtuma tulee käsitellä IAS 17-standardin mukaisena vuokrasopimuksena eikä myyntinä.
0,27	Liiketoiminnan luonne on se, että kyseessä on vuokrasopimus. Kirjattava vuokra on saadun vastikkeen ja takaisinostohinnan välinen erotus, koska tämä kuvastaa yhtiön saamaa aikaan sidottua vuokratuottoa vuokraudelta. Tuotot kirjataan myyntihinnan ja takaisinostovelan välisestä erotuksesta jaksotettuna viidelle vuodelle
0,27	Jotta yhtiön taseasema ja liiketapahtuman tosiasiallinen luonne tulee esitetyksi oikein tilinpäätöksessä, auto on edelleen esitettävä vuokraajan omassa taseessa. Auto poistetaan viiden vuoden periodilla takaisinostohintaan
0,27	Koska liiketapahtuma kirjataan erillisyyhtiössä luovutukseksi ja tämä tuottokirjaus puretaan konsernitilinpäätöksessä ja tuotot kirjataan aikaan perustuen, tästä syntyy verotuksessa ns. väliaikainen ero. Laskennalliset verot tulee huomioida väliaikaisista eroista.

0,20 0,20 0,20 0,20	<p>Liikevaihdon kirjaukset ovat:</p> <ul style="list-style-type: none"> - per kassa an saadut ennakot - per saadut ennakot an vuokratuotot - per poistot an koneet ja kalusto - per laskennalliset verot (tuloslaskelma) an laskennalliset verot (tase)
Pisteet	<p>Tehtävä 3 d)</p> <p>Laakeri Oy:ssä vaihto-omaisuuden arvo lasketaan FAS:n mukaisesti eli vaihto-omaisuuden arvoksi merkitään hankintahinta, sitä alempi myyntihinta tai jälleenhankintahinta. Kuinka yrityshankinnan yhteydessä vaihto-omaisuus arvostetaan? Entä voiko hankkija myöhemmissä tilinpäätöksissä noudattaa edellä esitettyä arvostusperiaatetta?</p>
0,30	<p>Hankintahetkellä vaihto-omaisuus arvostetaan käypään arvoon (IFRS 3.11). Käypänä arvona pidetään myyntihintaa myyntikuluilla vähennettynä. Lisäksi voidaan huomioida myös ns. kohtuullinen kate. Käyvän arvon kohdistus muuttaa FAS:n mukaista vaihto-omaisuuden arvoa ja pienentää myöhemmin tuloslaskelmassa esitettävää katetta.</p>
0,30	<p>Käyvän arvon ja erillisyhtiössä olevan arvon välisestä erosta lasketaan laskennallinen verovelka (IAS 12.15)</p>
0,30	<p>Myöhemmissä IFRS-tilinpäätöksissä ei voida suoraan soveltaa yhtiön laskentaperiaatetta, koska arvonalentumista ei kirjata IFRS-tilinpäätöksessä vaihto-omaisuuden arvosta, mikäli lopputuotteen arvo ylittää valmistuskustannukset (IAS 2.32).</p>
0,30 0,30	<p>Vaihto-omaisuuden kirjaukset:</p> <ul style="list-style-type: none"> - per vaihto-omaisuus an tytäryhtiöosakkeet (hankintamenon kohdistus) - per liikearvo an laskennallinen verovelka (hankintahetken kohdistus)
Pisteet	<p>Tehtävä 3 e)</p> <p>Osa Laakeri Oy:tä koskevasta kauppahinnasta on tarkoitus maksaa myyjille myöhemmin. Myyjät ovat Laakeri Oy:n työntekijöitä. Auto Oyj harkitsee kauppahinnan maksamista osakkeilla tai rahana. Mitä seikkoja lisäkauppahinnan maksamisessa tulee huomioida?</p>
0,40	<p>Lisäkauppahinnassa tulee huomioida, että osa kauppahinnasta voi olla sellainen erä, jota ei käsitellä osana kauppahintaa. Tällöin kyse on hankintamenon ulkopuolella olevasta tapahtumasta, jota tulee käsitellä esimerkiksi palkkana (IFRS 3.51)</p>

0,40	Lisäkauppahinta tulee aina arvioida ja kirjata alkuperäisen hankinnan yhteydessä (IFRS 3.39). Aikaisemmin lisäkauppahinta kirjattiin vain, mikäli se oli todennäköinen. Nyt lisäkauppahinta tulee aina arvioida. Kauppahinnan oikaisuja ei ole enää mahdollista tehdä liikearvoa kasvattavasti muuten kuin ns. virheen korjauksen kautta, mikäli 12 kuukauden aika on kulunut.
0,35	Rahana maksettava lisäkauppahinta tulee arvostaa jokaisena raportointitietkenä uudelleen ja arvonmuutokset kirjataan tuloksen kautta (IFRS 3.58). Menettelytapa eroaa osakkeina maksettavasta lisäkauppahinnasta.
0,35	Jos omana pääomana maksettava määrä täyttää oman pääoman määritelmän (kiinteä määrä osakkeita kiinteään hintaan), sitä ei uudelleen arvioida (IFRS 3.58). Kun uudelleen arvostusta ei tehdä, niin osakkeilla maksettavasta määrästä ei tapahdu tulosvaikutteisia kirjauksia siten, kuin rahoitusvelkana käsiteltävän lisäkauppahinnan osalta tapahtuu.
0,35	Jos osakkeina maksettavaa määrää ei makseta, siirretään se edellisten tilikausien voittovaroihin.
0,35	Lisäkauppahinnan kirjaukset: - jos osa kauppahinnasta on jotakin muuta (esim. työsuorituksesta maksettavaa) kuin maksua määräysvallan siirrosta, on tehtävä normaalit suoriteperusteiset kirjaukset (esim. per palkat an palkkavelka) Tätä erää ei arvioida velaksi.
0,35	- Rahana maksettava lisäkauppahinta: per hankintameno (liikearvo) an lisäkauppahintavelka
0,35	- Osakkeina maksettava lisäkauppahinta: per hankintameno (liikearvo) an osakeanti
10,0	TEHTÄVÄ 3 YHTEENSÄ

HTM-TUTKINTO 2010

2-OSA

TILINTARKASTUSKERTOMUS JA TILINTARKASTAJAN 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>Tarkastushavainto ja perusteltu arviointi</p> <p>Toimintakertomuksessa ei ole kerrottu mitään tutkimus- ja kehittämistyön laajuudesta, vaan ainoastaan suppeasti sisällöstä.</p> <p>Kilan toimintakertomuksen laatimista koskevan yleisohjeen (12.9.2006 kohta 2.6) mukaisesti toimintakertomuksessa tulee kertoa:</p> <p>”Tutkimus- ja kehitystoiminnan menojen määrästä ja niiden suhteellisesta osuudesta liiketoiminnan kaikista menoista. Kehitysuunnan kuvaamiseksi selvitys tehdään päättyneen tilikauden ohella myös kahdelta sitä edeltäneeltä tilikaudelta. Niin ikään on tarpeen ilmoittaa mahdollisista muutoksista, jos ne ovat olennaisia.</p> <p>Suosittelavaa myös on, että toimintakertomuksessa kuvataan tärkeimpiä tutkimus- ja kehitysprojekteja sekä niiden merkitystä kirjanpitovelvollisen toiminnalle ja tulevaa kehitystä koskeville odotuksille.”</p> <p>Henkilöstöä koskevat tiedot tulisi siirtää liitetiedoista toimintaker-</p>	<p>Tilintarkastuskertomus – lisätieto</p> <p>Toimintakertomuksessa ei ole kerrottu kehittämiskustannusten määrää tai tarkempaa sisältöä.</p> <p>Kirjallinen raportointi hallitukselle</p> <p>Toimintakertomuksessa tulee kertoa kehittämishankkeiden sisällöstä sekä kustannusten määrä ja aktivoitu määrä päättyneellä tilikaudella.</p> <p>Henkilöstöä koskevat tiedot tulee siirtää liitetiedoista toimintakertomukseen.</p>	0,25

		<p>tomukseen, sillä Kilan toimintakertomuksen laatimista koskevan yleisohjeen (kohta 2.11) mukaan henkilöstöön liittyvinä tunnuslu-kuina kirjanpitovelvollisen on esitettävä toimintakertomuksessa pakollisina tietoina seuraavat henkilöstöä koskevat tunnusluvut päättyneeltä ja kahdelta sitä edeltäneeltä tilikaudelta:</p> <p>(i) henkilöstön keskimääräinen lukumäärä tilikauden aikana; sekä</p> <p>(ii) palkkojen ja palkkioiden kokonaissumma tilikaudella.</p> <p>Lisäpisteen (0,05 p) sai jos kokelas huomasi mainita, että tilin-päätöksessä todetut virheet vaikuttavat toimintakertomuksen tun-nuslukuihin. Pisteitä ei saanut puutteena mainituista asioista, joita ei sisällynyt tehtäväkuvaukseen esim. olennaiset asiat tilikauden päättymisen jälkeen tai erilaisten riskien luettelointi. Pisteitä ei saanut myöskään erilaisista Kilan toimintakertomuksen laatimista koskevan yleisohjeen (12.9.2006) mukaan suositeltavista tai yleensä mainittavista tiedoista.</p> <p>Korjausmenettely</p> <p>Kerrotaan toimintakertomuksessa, että kehittämiskuluihin sisältyy yhden oman tuotteen kehittämiskustannukset sekä toiminnanoh-jausjärjestelmään liittyvän selvityksen kustan-nukset siltä osin kuin ne palvelevat tulevaa hankintaa. Kerrotaan lisäksi kehittä-miskustannusten kokonaismäärä ja niistä aktivoitu määrä.</p> <p>Siirretään henkilöstöä koskevat tiedot liitetiedoista toimintakerto-mukseen.</p>		
Kohta 2	Konsulttityön kustannuk-set	<p>Tarkastushavainto ja perusteltu arviointi</p> <p>Toiminnanohjausjärjestelmän hankintaan liittyvän konsulttiselvi-tyksen kustannukset 25 000 euroa on aktivoitu kehittämiskuluina, eikä niistä ole tehty poistoja.</p> <p>Konsulttityö on lähinnä tutkimustyyppinen eri vaihtoehtojen kartoi-</p>	<p>Tilintarkastuskertomus – kielteisen lausunnon perus-telut</p> <p>Kehittämiskustannuksiin on akti-voitu tutkimustyyppisiä kuluja 20 000 euroa, jotka olisi tullut</p>	0,25

		<p>tus. Tutkimuskuluja ei kirjanpitolain 5 luvun 8 §:n mukaan saa enää aktivoida. Aktivoitava osuus voi maksimissaan olla 1/5 kustannuksista eli 5 000 euroa, koska vain tältä osin konsulttityö voi tuoda lisäarvoa varsinaiseen järjestelmähankintaan. Lisäarvon osalta se voidaan katsoa myös kehittämistoiminnaksi. Kulujen aktivointi edellyttää aina tulonodotuksia ja tulonodotuksena ovat konsulttityön osalta lähinnä säästöt, joita saadaan hankinnan yhteydessä, kun järjestelmä on todettu soveltuvimmaksi yhtiön tarpeisiin. Vaihtoehtoisesti konsulttityö voidaan katsoa kokonaisuudessaan tutkimukseksi ja kirjata kuluksi. Tätä vaihtoehtoa tukee se, että konsulttilaskussa ei ole tarkemmin eritelty konsulttityön sisältöä.</p> <p>Poistot tällaisista aktivoinneista tulee Kilan yleisohjeen mukaan aloittaa heti menojen syntymistilikautena. Poistojen aloittamista voidaan ainoastaan poikkeustapauksessa lykätä siihen tilikauteen, jona niistä ennakoidaan alkavan kertyä tuloja. Tässä tapauksessa ei ole esitetty mitään erityisiä syitä, miksi poistoja ei tulisi aloittaa heti.</p> <p>Korjausmenettely</p> <p>Konsulttityön kustannuksista 20 000 euroa kirjataan kuluksi liiketoiminnan muihin kuluihin ja aktivoidusta osuudesta tehdään 5 vuoden tasapoisto eli 1 000 euroa/vuosi.</p>	<p>kirjata kuluksi. Poistoja aktivoituista kuluista ei ole tehty.</p> <p>Kirjallinen raportointi hallitukselle</p> <p>Konsultti perehtyi saadun tiedon mukaan yhtiön liiketoiminnan prosesseihin ja kartoitti viiden eri järjestelmän soveltuvuutta yhtiön tarpeisiin. Koska konsultin työ oli käytännössä tutkimustyyppistä selvittämistä, ainoastaan valitun järjestelmän osalta työtä hyödynnetään jatkossa. Tästä syystä konsultoinnin kustannuksista vain 20 % on aktivointikelpoista. Lisäksi aktivoituista kustannuksista tulee aloittaa poistot välittömästi ja vain poikkeustapauksessa voidaan odottaa hankkeen valmistumista.</p>	
Kohta 3	Investointiavustus	<p>Tarkastushavainto ja perusteltu arviointi</p> <p>Koko saatu investointiavustus 35 000 euroa on tuloutettu liiketoiminnan muissa tuotoissa.</p> <p>Investointeihin saadut avustukset tulee vakiintuneen kirjanpitoikäytännön mukaan kirjata vastaavan hankintamenon vähennykseksi. Näin tulee toimia, vaikka investointi valmistui jo edellisellä tilikaudella, ja avustusta ei ollut jaksotettu saamisiin.</p>	<p>Tilintarkastuskertomus – kielteisen lausunnon perustelut</p> <p>Yhtiö on tulouttanut liiketoiminnan muihin tuottoihin edellisen tilikauden investointien perusteella saamansa investointiavustuksen 35 000 euroa, joka olisi tullut kirjata vastaavan hankin-</p>	0,25

		<p>Kilan yleisohjeen suunnitelman mukaisista poistoista (16.10.2007) mukaan on hyvän kirjanpitotavan mukaista myös IAS 20 -standardin perusteella kirjata saatu investointiavustus taseeseen siirtovelaksi ja kirjata tuotoksi systemaattisesti hyödykkeen vaikutusaikana. Näin ollen investointiavustuksen tulouttaminen tapahtuu samanaikaisesti poistojen kanssa ja investointiavustuksesta tuloutettu osuus esitetään tuloslaskelmassa liiketoiminnan muissa tuotoissa.</p> <p>Korjausmenettely</p> <p>Kirjataan saatu avustus investoinnin vähennykseksi ja huomioidaan sen vaikutus tilikauden poistoon. Poisto-vaikutuksen yhteydessä tulee huomioida, että yhtiö ei ole tehnyt suunnitelman mukaista 8 vuoden poistoa kokonaan, vaan se on huomioinut kapasiteetin käyttöasteen vaikutuksen ja tehty poisto on 60 % suunnitellusta.</p> <p>Vaihtoehtoisesti kirjataan saatu avustus IAS 20 -standardin mukaisesti siirtovelkoihin ja tuloutetaan siitä poistoja vastaava osuus liiketoiminnan muihin tuottoihin.</p>	<p>tamenon vähennykseksi. Tällöin avustus olisi tuloutunut epäsuorasti poistoja pienentäen.</p> <p>Kirjallinen raportointi hallitukselle</p> <p>Yhtiö on tulouttanut tuloslaskelman Liiketoiminnan muissa tuotoissa edellisen tilikauden investointien perusteella saamansa investointi-avustuksen 35 000 euroa. Investointeihin saadut avukset tulee vakiintuneen kirjanpito-käytännön mukaan kirjata vastaavan hankintameno vähennykseksi. Näin tulee toimia vaikka investointi valmistui jo edellisellä tilikaudella ja avustusta ei ollut jaksotettu saamisiin.</p> <p>Kilan yleisohje suunnitelman mukaisista poistoista (16.10.2007) toteaa olevan hyvän kirjanpitotavan mukaista myös IAS 20 -standardin perusteella kirjata saatu investointiavustus taseeseen siirtovelaksi ja kirjata tuotoksi systemaattisesti hyödykkeen vaikutusaikana. Tulouttaminen tapahtuu näin ollen poistojen tahdissa ja tuotto esitetään liiketoiminnan muissa tuotoissa.</p> <p>Investointiavustuksen kirjaus</p>	
--	--	---	--	--

			tulisi korjata jommalla kummalla edellä mainituista tavoista.	
Kohta 4	Tuotekehityskustannukset	<p>Tarkastushavainto ja perusteltu arviointi</p> <p>Yhtiö on aktivoinut tuotekehityskustannuksia uuden tuotteen ja sen prototyypin kehittämisestä. Aktivoidut kustannukset perustuvat toteutuneisiin kuluihin ja aktivoitu määrä on pienempi kuin laskelmien mukaiset tuotto-odotukset. Aktivoituihin kuluihin sisältyy kuitenkin myös edellisellä tilikaudella syntyneitä kustannuksia 30 000 euroa.</p> <p>Hallituksen yksityiskohtaisissa perusteluissa KPL 5. luvun 8 §:n osalta todetaan seuraavaa: Aktivointi aloitettaisiin sen tilikauden menosta, jolloin säännöstä aletaan soveltaa. Aikaisemmillä tilikausilla kuluksi kirjattuja menoja ei saisi aktivoida.</p> <p>Kysymys ei edellisen tilikauden kulujen osalta voi myöskään olla virheen korjaamisesta, koska tulonodotuksia ei vielä tuolloin voinut tehtävän mukaan todeta. Lisäksi kehittämistyö alkoi eri vaihtoehtojen ideoinnilla, joka voidaan rinnastaa TEM:n asetuksen 19.12.2008/1066 mukaisiin kehittämiskohteiden etsintään, arviointiin ja valintaan, minkä kustannukset ovat tutkimusmenoina aktivointikelvottomia.</p> <p>Kehityskustannuksista ei oltu tehty poistoja lainkaan. Kilan yleisohjeen suunnitelman mukaisista poistoista (16.10.2007) mukaan poistojen tekeminen on aloitettava heti menojen syntymistilikautena. Poistojen aloittamista voidaan ainoastaan poikkeustapauksessa lykätä siihen tilikauteen, jona niistä ennakoidaan alkavan kertyä tuloja. Tässä tapauksessa ei ole esitetty erityisiä syitä, miksi poistoja ei tulisi aloittaa heti.</p> <p>Liitetiedoissa ei ole kerrottu KPA 2:4 §:n mukaisia tietoja poistamattomista kehittämismenoista.</p>	<p>Tilintarkastuskertomus – kielteisen lausunnon perustelut</p> <p>Yhtiö on aktivoinut tilikaudella edellisten vuosien tuotekehityskustannuksia 30 000 euroa, jotka eivät ole aktivointikelpoisia. Aktivoiduista kehittämismenoista ei myöskään ole tehty Kilan yleisohjeen edellyttämiä poistoja.</p> <p>Kirjallinen raportointi hallitukselle</p> <p>Yhtiö on aktivoinut tuotekehityskustannuksia uuden tuotteen ja sen prototyypin kehittämisestä. Kustannuksista 30 000 euroa on syntynyt jo edellisellä tilikaudella ja tältä osin kustannukset eivät ole aktivointikelpoisia. Yhtiö ei myöskään ole tehnyt aktivoiduista kustannuksista poistoja. Poistojen aloittamista voidaan kuitenkin ainoastaan poikkeustapauksessa lykätä siihen tilikauteen, jona niistä ennakoidaan alkavan kertyä tuloja. Tästä syystä edellisen tilikauden kustannusten aktivointi tulee peruuttaa aineettomista hyödykkeistä ja voittova-</p>	0,50

		<p>Korjausmenettely:</p> <p>Edellisten vuosien kehityskustannukset 30 000 euroa tulee kirjata pois aineettomista hyödykkeistä ja poistaa voittovaroihin tehty vastaava oikaisu. Lisäksi tulee tehdä 20 %:n tasapoisto muiden kehittämismenojen osalta eli 20 000 euroa. Lisätään liitetietoihin puuttuvat tiedot</p>	<p>roista. Muilta osin tulee tehdä suunniteltu 20 %:n tasapoisto 20 000 euroa.</p> <p>Liitetiedoissa tulee antaa KPA 2:4 §:n mukaiset tiedot poistamattomista kehittämismenoista.</p>	
Kohta 5	Vaihto-omaisuus	<p>Tarkastushavainto ja perusteltu arviointi</p> <p>Vaihto-omaisuuteen sisältyy asiakasmenetysten vuoksi 60 000 euroa sellaisia puolivalmisteita, joita ei pystytä myymään muille tai niiden uudelleentyöstäminen muille asiakkaille soveltuviksi maksaa noin 50 % inventointihinnasta. Tästä syystä vaihto-omaisuudesta tulee tehdä tältä osin epäkuranttiusvähennystä 30 000 euroa.</p> <p>Vaihto-omaisuus tulee arvostaa hankintahintaan, jälleenhankintahintaan tai myyntihintaan sen perusteella mikä niistä on alin. Tässä tapauksessa hankintahinta on ollut 60 000 euroa eikä jälleenhankintahinta voi olla merkittävästi alempi. Myynnistä saatava hintaa alentaa kuitenkin se työkustannus, jolla puolivalmis- teet saatetaan myyntikelpoisiksi muille asiakkaille.</p> <p>Korjausmenettely:</p> <p>Tehdään vaihto-omaisuudesta epäkuranttiuskirjaus 30 000 euroa.</p>	<p>Tilintarkastuskertomus – kielteisen lausunnon perustelut</p> <p>Yhtiön vaihto-omaisuuteen sisältyy epäkurantteja eriä 30 000 euroa.</p> <p>Kirjallinen raportointi hallitukselle</p> <p>Vaihto-omaisuuteen sisältyy asiakasmenetysten vuoksi 60 000 euroa sellaisia puolivalmisteita, joita ei pystytä myymään muille tai niiden uudelleentyöstäminen muille asiakkaille soveltuviksi maksaa noin 50 % inventointihinnasta. Tästä syystä vaihto-omaisuudesta tulee tehdä epäkuranttiusvähennystä 30 000 euroa.</p>	0,25
Kohta 6	Irtisanomisajan palkat	<p>Tarkastushavainto ja perusteltu arviointi</p> <p>Yhtiö on tilikauden lopulla irtisanonut työntekijöitä, eikä heillä ole työntekemisvelvoitetta. Koska irtisanomisajan palkkoihin ei tältä</p>	<p>Tilintarkastuskertomus – kielteisen lausunnon perustelut</p>	0,25

		<p>osin liity mitään vastasuoritusta, ne on kirjattava kuluksi tilinpäätökseen joko siirtovelkana tai pakollisena varauksena. Käytännössä irtisanomisajan palkkakustannus ja maksuajankohta tiedetään varsin tarkasti, joten kirjaus siirtovelkanakin olisi mahdollinen. On kuitenkin mahdollista, että henkilö työllistyy irtisanomisaikana, jolloin irtisanoneen työnantajan palkanmaksuvelvollisuus voi loppua ennen irtisanomisajan päättymistä. Koska sillä seikalla, onko kyse pakollisesta varauksesta vai siirtovelasta, ei ole yhtiön tappiollisen tuloksen vuoksi verotuksellista merkitystä, voidaan molempia vaihtoehtoja pitää hyväksyttävänä.</p> <p>Korjausmenettely:</p> <p>Koska irtisanomisella lasketaan säästettävän vuodessa 81 600 euroa, niin kuukausikustannus on 6 800 euroa. Keskimääräinen irtisanomisaika jatkuu vielä 4 kuukautta tilikauden päättymisen jälkeen, joten kuluksi ja pakolliseksi varaukseksi tai siirtovelaksi on kirjattava 27 200 euroa.</p>	<p>Irtisanomisajan palkkakuluja puuttuu 27 200 euroa.</p> <p>Kirjallinen raportointi hallitukselle</p> <p>Yhtiö on tilikauden lopulla irtisanonut työntekijöitä, eikä heillä ole työntekemisvelvoitetta. Koska irtisanomisajan palkkoihin ei tältä osin liity mitään vastasuoritusta, niin ne on kirjattava kuluksi tilinpäätökseen joko siirtovelkana tai pakollisena varauksena. Laskennallinen kustannus tältä osin on noin 27 200 euroa.</p>	
Kohta 7	Osakkaiden palkkasaatava	<p>Tarkastushavainto ja perusteltu arviointi</p> <p>Osakkaat ovat vapaaehtoisesti leikanneet palkkojaan kiristyneen taloudellisen tilanteen vuoksi. Samalla on kuitenkin päätetty, että palkat tullaan maksamaan kun yhtiön taloudellinen tilanne sen sallii.</p> <p>Yhtiölle on näin ollen syntynyt vastuu näistä palkkakustannuksista, vaikka päätöksen mukaan velvoitetta maksamiseen ei vielä ole (vrt. pääomalainan korkovastuun ilmoittaminen liitetiedoissa kunnes maksuvelvoite syntyy) (Kilan lausunto 1995/1317). Palkkavastuuta ja sen ehtoja ei ole ilmoitettu liitetiedoissa.</p> <p>Korjausmenettely:</p> <p>Lisätään liitetietoihin maininta 100 000 euroa palkkavastuusta sivukuluineen ja sen ehdoista.</p>	<p>Tilintarkastuskertomus - lisätieto</p> <p>Liitetiedoista puuttuu palkkavastuu 100 000 euroa ja sen ehdot.</p> <p>Kirjallinen raportointi hallitukselle</p> <p>Koska osakkaiden palkkojen leikkaus on sovittu korvattavaksi myöhemmin kun yhtiön taloudellinen tilanne paranee, niin palkkojen osalta syntynyt vastuu ja sen ehdot on esitettävä liitetiedoissa niin kauan kuin vastuu on</p>	0,25

			olemassa. Kun maksuvelvoite ehtojen mukaan syntyy, niin palkka ja sen sivukulut on kirjattava kuluksi.	
Kohta 8	Keskeneräiset lainaneuvottelut / Going concern	<p>Tarkastushavainto ja perusteltu arviointi</p> <p>Yhtiön lainojen osalta on syntynyt rästejä, joiden perusteella pankilla on lähiaikoina syntymässä mahdollisuus irtisanoa luotot. Neuvottelut ovat edelleen kesken ja tilanteen voidaan sanoa muodostavan epävarmuuden toiminnan jatkuvuuden kannalta. Epävarmuutta ei voi kuitenkaan annetuilla tiedoilla pitää niin merkittävänä, että se edellyttäisi kielteistä lausuntoa, koska pankki on edellyttänyt lähinnä ennusteiden saamista. Vaikka tilanteesta on kerrottu toimintakertomuksessa, tilintarkastajan on kuitenkin kiinnitettävä asiaan huomiota tilintarkastuskertomuksessaan.</p> <p>Korjausmenettely:</p> <p>Ei edellytä korjausta, koska asiasta on mainittu toimintakertomuksessa.</p>	<p>Tilintarkastuskertomus - lisätieto</p> <p>Haluamme kiinnittää huomiota toimintakertomuksessa mainittuihin lainojen lyhennysrästeihin ja suunniteltujen luottojärjestelyjen keskeneräisyyteen. Mikäli luottojärjestelyt eivät toteudu suunnitelmien mukaisesti, niin se saattaa merkittävästi kyseenalaistaa yrityksen kyvyn jatkaa toimintaansa.</p> <p>Kirjallinen raportointi hallitukselle</p> <p>Hallituksen tulee pyrkiä neuvottelemaan luottojärjestelyistä mahdollisimman pikaisesti. Mikäli luottoihin syntyy olennainen määrä rästejä, niin pankilla on luottoehtojen mukaan mahdollisuus irtisanoa luotot, mikä voi kyseenalaistaa yhtiön toiminnan jatkuvuuden. Koska yhtiö on pystynyt hoitamaan luottojen korot, niin neuvottelujen onnistumiselle on hyvät edellytykset kun pankin muut vaatimukset täytetään.</p>	0,25

<p>Kohta 9</p>	<p>Liitetiedot ja rahoituslaskelma</p>	<p>Tarkastushavainto ja perusteltu arviointi</p> <p>Liitetiedoissa ei ole mainittu, että poistojen laskennassa on huomioitu kapasiteetin käyttöaste ja, että suunnitelman mukaiset poistot ovat tästä syystä 100 000 euroa normaalia pienemmät. Poistojen mukauttaminen käytön suhteessa on Kilan suunnitelman mukaisia poistoja koskevan yleisohjeen (16.10.2007) mukaista, kunhan taloudellista pitoaikaa ei ylitetä.</p> <p>Liitetiedoista puuttuu: KPA 2:7 §:n edellyttämät leasingsopimusten olennaiset irtisanomis- ja lunastusehdot, KPA 2:8 §:n edellyttämät tiedot toimielinten jäsenten palkoista ja palkkioista sekä eläkesitoumuksista ja KPA 2:9 §:n edellyttämät tiedot osakkuusyhtiöstä.</p> <p>Rahoituslaskelmassa korolliset lyhytaikaiset saamiset ja velat eivät kuulu käyttöpääoman muutokseen. Niiden luonne tulee selvittää ja siirtää oikeaan kohtaan.</p> <p>Korjausmenettely</p> <p>Lisätään liitetietoihin maininta kapasiteetin käyttöasteen huomiomisesta poistojen laskennassa ja sen euromääräinen vaikutus poistojen suuruuteen.</p> <p>Lisätään liitetietoihin tiedot leasingsopimusten olennaisista irtisanomis- ja lunastusehdoista, hallituksen ja toimitusjohtajan palkat ja palkkiot sekä eläkesitoumukset, osakkuusyhtiön nimi, kotipaikka, omistusosuus, oma pääoma ja tilikauden voitto.</p> <p>Korjataan rahoituslaskelmaa korollisten saamisten ja velkojen osalta.</p>	<p>Tilintarkastuskertomus – kielteisen lausunnon perustelut</p> <p>Liitetiedoista puuttuu maininta poistosuunnitelman väliaikaisesta muuttamisesta, mikä pienentää poistoja 100 000 euroa sekä KPA 2:9 §:n mukaiset tiedot osakkuus-yrityksestä.</p> <p>Kirjallinen raportointi hallitukselle</p> <p>Tilinpäätöksen liitetiedoissa tulee kertoa poistosuunnitelman muutoksista ja niiden vaikutuksesta poistojen määrään.</p> <p>Liitetiedoissa tulee esittää leasingsopimusten olennaiset irtisanomis- ja lunastusehdot, hallituksen ja toimitusjohtajan palkat ja palkkiot sekä eläkesitoumukset, osakkuus-yhtiön nimi, kotipaikka, omistusosuus, oma pääoma ja tilikauden voitto.</p> <p>Rahoituslaskelmassa korolliset lyhytaikaiset saamiset ja velat eivät kuulu käyttöpääoman muutokseen. Niiden luonne tulee selvittää ja siirtää oikeaan kohtaan.</p>	<p>0,25</p>
-----------------------	---	---	--	-------------

<p>Kohta 10</p>	<p>Riidanalainen vahingonkorvaussaatava</p>	<p>Tarkastushavainto ja perusteltu arviointi</p> <p>Yhtiö on kirjannut tuotoksi ja saatavaksi riidanalaisen vahingonkorvaussaatavan 70 000 euroa. Vakuutusyhtiön lakimies on arvioinut koko saatavan todennäköisyydeksi 80 %. Omalta vakuutusyhtiöltä korvaus olisi 100 %:sesti varma, mutta kattaisi vain puolet vahingosta eli 35.000 €. Kirjanpitolautakunta on lausunnossaan 1827/2008 arvioinut saatavan todennäköisyyttä ja kirjauskypsyystä seuraavasti:</p> <p>Johtoa saamisen todennäköisyyden arvioinnille voidaan hakea Oma pääoma -työryhmän raportissa (KTM: työryhmä- ja toimikuntaraportteja 6/1994, s. 95) esitetystä menetyksen realisoitumiseen liittyvän epävarmuuden käsittelyä koskevasta taulukosta. Taulukossa on esitetty neljä eri realisoitumisen todennäköisyysvaihtoehtoa (suluissa kommentaariateoksen ohjeavot) ja kunkin tuleman kirjanpitokäsittely:</p> <table data-bbox="613 770 1458 1281"> <thead> <tr> <th>Realisoitumisen todennäköisyys</th> <th>Menettelyn kirjanpidollinen käsittely</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>1 Perustellusti varma (95-100%)</td> <td>Ei vastainen tapahtuma, kirjaetaan kuluksi</td> </tr> <tr> <td>2 Todennäköinen (50-95%)</td> <td>Kirjataan kuluksi, jos määrä voidaan kohtuudella arvioida, muussa tapauksessa ilm. liitetietona</td> </tr> <tr> <td>3 Mahdollinen, ei todennäköinen (5-50%)</td> <td>Ilmoitetaan liitetietona</td> </tr> <tr> <td>4 Epätodennäköinen (0-5%)</td> <td>Ei ilmoiteta liitetietona</td> </tr> </tbody> </table> <p>Vaikka kyseinen taulukko käsittelee kuluksi kirjaamista, voidaan sitä soveltaa käänteisesti, kun arvioidaan liiketoiminnalle tavanomaisten saamisten kirjausedellytysten täyttymistä. Mikäli toden-</p>	Realisoitumisen todennäköisyys	Menettelyn kirjanpidollinen käsittely	1 Perustellusti varma (95-100%)	Ei vastainen tapahtuma, kirjaetaan kuluksi	2 Todennäköinen (50-95%)	Kirjataan kuluksi, jos määrä voidaan kohtuudella arvioida, muussa tapauksessa ilm. liitetietona	3 Mahdollinen, ei todennäköinen (5-50%)	Ilmoitetaan liitetietona	4 Epätodennäköinen (0-5%)	Ei ilmoiteta liitetietona	<p>Tilintarkastuskertomus – kielteisen lausunnon perustelut</p> <p>Liiketoiminnan muihin tuottoihin sisältyy epävarmaa riidanalaista vahingonkorvaussaatavaa 35 000 euroa.</p> <p>Kirjallinen raportointi hallitukselle</p> <p>Riidanalaisen muun kuin myyntisaatavan osalta edellytetään Kilan lausunnossa (1827/2008), että saatava on perustellusti varma (todennäköisyys 95 – 100 %). Koska yhtiönne käyttämän vakuutusyhtiön lakimiehen arvioiden mukaan koko vahingonkorvauksen varmuus on vain 80 %, koko saatavaa ei voi kirjata tuloksi ja taseeseen. Varmaa korvauksesta on vain oman vakuutusenne kattama 50 % eli 35 000 euroa, joten vain siltä osin saatava voidaan kirjata tuotoksi ja taseeseen saatavaksi.</p>	<p>1,00</p>
Realisoitumisen todennäköisyys	Menettelyn kirjanpidollinen käsittely													
1 Perustellusti varma (95-100%)	Ei vastainen tapahtuma, kirjaetaan kuluksi													
2 Todennäköinen (50-95%)	Kirjataan kuluksi, jos määrä voidaan kohtuudella arvioida, muussa tapauksessa ilm. liitetietona													
3 Mahdollinen, ei todennäköinen (5-50%)	Ilmoitetaan liitetietona													
4 Epätodennäköinen (0-5%)	Ei ilmoiteta liitetietona													

		<p>näköisyys, että tällaisesta tavanomaisesta liikevaihtoon merkitystä myynnistä saadaan suoritus, ylittää 50 %, merkitään kyseinen erä taseeseen saamiseksi. Jos todennäköisyys, että myynnistä saadaan suoritus, alittaa 50 %, vähennetään saaminen tuloslaskelmassa luottotappiona ("Liiketoiminnan muut kulut" –erässä) eikä sitä merkitä taseeseen saamiseksi, vaan siitä annetaan liitetietona selvitys, josta ilmenee muun ohella saamiserän luonne ja arvio sen taloudellisesta vaikutuksesta. Mikäli todennäköisyys on enintään 5 %, ei siitä ole tarvetta tehdä selkoa liitetietona</p> <p>Jos hakemuksen tarkoittaman liiketoimintaan epä-tavanomaisesti liittyvän saamisvaatimuksen menestymismahdollisuus on tilinpäätöksen laatimishetkellä perustellusti varma, on saamisen merkitseminen tuloslaskelmassa "Liikevaihto"-erään ja taseen vastavissa "Myyntisaamiset" -erään hyvän kirjanpitotavan mukaista.</p> <p>Epätavanomaisen eli riidanalaisen muun kuin myyntisaatavan osalta edellytetään siis, että saatava on perustellusti varma (todennäköisyys 95 – 100 %). Koska tässä tapauksessa koko vahingonkorvauksen varmuus on vain 80 %, niin koko saatava ei voi kirjata tuloksi ja taseeseen. Varmaa korvauksesta on vain puolet (35 000 euroa), joten vain siltä osin saatava on perusteltu.</p> <p>Korjausmenettely:</p> <p>Poistetaan 50 % eli 35 000 euroa liiketoiminnan muista tuotoista ja saamisista.</p>		
<p>Kohta 11</p>	<p>Epävarmat myyntisaamiset</p>	<p>Tarkastushavainto ja perusteltu arviointi</p> <p>Myyntisaataviin sisältyy 30 000 euroa saatavia, joiden kotiutumisen todennäköisyys on alle 50 %. Nämä saavat tulee edellä mainitun Kilan lausunnon (1827/2008) mukaan kirjata kokonaan luottotappioksi.</p> <p>Korjausmenettely:</p>	<p>Tilintarkastuskertomus – kielteisen lausunnon perustelut</p> <p>Myyntisaamisiin sisältyy todennäköisiä luottotappioita 30 000 euroa.</p>	<p>0,25</p>

takertomuksessa silloin kun se on tarpeen esittää. Tehtävässä ei ole esitetty syitä, joiden vuoksi se olisi tässä tapauksessa tarpeen eli laskelmalla ei pystytä esittämään pääoman riittävyttä.

Kokonaisvaltainen olennaisuusraja Metallikumppanit Oy:n tarkastuksessa ei voi perustua tulokseen ennen satunnaiseriä ja veroja, koska se on negatiivinen. Mikäli olennaisuusrajaksi on valittu esim. 0,5 % liikevaihdosta eli 127 617 euroa, tilinpäätöksessä on olennainen virhe, koska virheiden yhteismäärä on 225 575 euroa. Virheet vaikuttavat lisäksi useisiin tilinpäätöseriin, joten niitä voidaan kuvata laajalle ulottuviksi.

Normaalisti lisätietona esitettävät toimintakertomus- ja liitetietopuutteet sekä viittaus keskeneräisten rahoitusneuvotteluiden aiheuttamaan epävarmuuteen voidaan yhdistää kielteisen lausunnon perusteluihin.

HTM-Info Oy:n julkaisemassa kirjassa "ISA-standardien soveltamisohje PK-tilintarkastajille" todetaan (s.106) ISA 320:een perustuen, että kokonaisvaltainen olennaisuusraja voi perustua nettotulokseen, tasevarallisuuteen, oman pääoman määrään tai bruttotuloihin. Kirjan mukaan raja bruttotulojen osalta voisi olla 1 – 3 %. Laskettuna 1 %:n (vrt. kirjan esimerkki) mukaan liikevaihdosta tuo raja olisi 255 235 euroa. Mikäli olennaisuusraja on määritelty näin korkeaksi, niin tehtävässä on voitu myös päätyä ehdolliseen lausumaan. Mikäli lausuma on perusteltu asianmukaisesti, siitä on saanut pisteitä.

Täydet pisteet tehtävästä edellyttävät, että virheiden yhteismäärä (vaikutus tulokseen ja omaan pääomaan) sekä olennaisuusraja on määritelty ja että kielteiseen tai ehdolliseen lausumaan on päädytty näitä vertaamalla. Lisäksi on edellytetty oman pääoman negatiivisuuden toteamista, kaupparekisterimerkinnän tarvetta ja raportointia asiasta hallitukselle.

Korjausmenettely:

Oman pääoman menetys tulee ilmoittaa kaupparekisteriin.

euroa. Yhtiö on omaa pääomaa oikaisten aktivoinut edellisten vuosien tuotekehityskustannuksia 30 000 euroa, jotka eivät ole aktivointikelpoisia. Aktivoiduista kehittämismenoista ei myöskään ole tehty Kilan yleisohjeen edellyttämiä poistoja (20 000 euroa). Vaihto-omaisuuteen sisältyy epäkurantteja eriä 30 000 euroa. Irtisanomisajan palkkakuluja puuttuu henkilöstökuluista 27 200 euroa.

Liiketoiminnan muihin tuottoihin ja saamisiin sisältyy epävarmaa riidanalaista vahingonkorvaus- saatavaa 35 000 euroa ja myyntisaamisiin sisältyy todennäköisiä luottotappioita 30 000 euroa. Edellä mainitut seikat heikentävät päättäneen tilikauden tulosta 195 575 euroa ja omaa pääomaa 225 575 euroa. Oikaisujen jälkeen yhtiön oma pääoma on 36 464 euroa negatiivinen.

Toimintakertomuksessa ei ole kerrottu kehittämiskustannusten määrää tai tarkempaa sisältöä. Liitetiedoista puuttuu tiedot osakkuusyhtiöstä, vastuu osakaiden palkoista 100 000 euroa ja sen ehdot sekä tieto poistosuunnitelman tilapäisestä muuttamisesta siten, että se huomioi kapasiteetin alhaisen käyttöas-

			<p>teen. Poistot ovat tästä syystä 100 000 euroa normaalia pienemmät.</p> <p>Lisäksi haluamme kiinnittää huomiota toimintakertomuksessa mainittuihin lainojen lyhennysrästeihin ja suunniteltujen luottojärjestelyjen keskeneräisyyteen. Mikäli luottojärjestelyt eivät toteudu suunnitelmien mukaisesti, niin se saattaa merkittävästi kyseenalaistaa yrityksen kyvyn jatkaa toimintaansa.</p> <p>Kielteinen lausunto</p> <p>Lausuntonamme esitämme, että edellisessä kappaleessa tarkoitettujen seikkojen vaikutuksista johtuen tilinpäätös ja toimintakertomus eivät anna Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti oikeita ja riittäviä tietoja yhtiön taloudellisesta asemasta sekä sen toiminnan tuloksesta. Toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot ovat ristiriidattomia.</p> <p>Huomautus</p> <p>Edellä mainitut seikat huomioon ottaen yhtiön oma pääoma on muodostunut negatiiviseksi. Yh-</p>	<p>0,50</p> <p>0,50</p>
--	--	--	---	-------------------------

			<p>tiön hallitus ei ole tehnyt osakepääoman menettämisestä osakeyhtiölain 20 luvun 23 §:n edellyttämää rekisteri-ilmoitusta, minkä huomautuksena toteamme.</p> <p>Kirjallinen raportointi hallitukselle</p> <p>Yhtiön hallituksen tulee viipymättä tehdä rekisteri-ilmoitus osakepääoman menettämisestä ja ryhtyä toimenpiteisiin yhtiön vakavaraisuuden turvaamiseksi.</p>	0,20
Kohta 13	Tilinpäätöksen allekirjoituspäivämäärä	<p>Allekirjoituspäivämäärä on kolme viikkoa eteenpäin</p> <p>Korjausmenettely</p> <p>Päivätään tilinpäätöksen allekirjoitus oikealle päivämäärälle tai annetaan ja päivätään tilintarkastuskertomus vasta allekirjoituspäivämäärän jälkeen</p>	<p>Suullinen raportointi johdolle</p> <p>Korjataan tilinpäätöksen allekirjoituksen päivämäärä</p>	0,05
YHTEENSÄ				7,00

TILINTARKASTUSKERTOMUS

Metallikumppanit Oy:n yhtiökokoukselle

Olemme tarkastaneet Metallikumppanit Oy:n kirjanpidon, tilinpäätöksen, toimintakertomuksen ja hallinnon tilikaudelta 1.7.2009 - 30.6.2010. 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 virheellisyksiä 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 tai toimintakertomuksessa on väärinkäytöksestä tai virheestä johtuva olennainen virheellisyys. Tarvittavia tarkastustoimenpiteitä suunniteltaessa arvioidaan myös tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen 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

Kehittämiskustannuksiin on aktivoitu tutkimustyyppisiä kuluja 20 000 euroa, jotka olisi tullut kirjata kuluksi. Poistoja (1 000 euroa) asianmukaisesti aktivoituista kuluista ei ole tehty. Yhtiö on tulouttanut liiketoiminnan muihin tuottoihin edellisen tilikauden investointien perusteella saamansa investointiavustuksen 35 000 euroa, joka olisi tullut kirjata vastaavan hankintamenon vähennykseksi. Vaihtoehtoisesti olisi voitu tulouttaa vain tehtyjä poistoja vastaa osuus 2 625 euroa. Yhtiö on omaa pääomaa oikaisten aktivoinut edellisten vuosien tuotekehityskustannuksia 30 000 euroa, jotka eivät ole aktivoitukelpoisia. Aktivoituista kehittämismenoista ei myöskään ole tehty Kilan yleisohjeen edellyttämiä poistoja (20 000 euroa). Vaihto-omaisuuteen sisältyy epäkurantteja eriä 30 000 euroa. Irtisanomisajan palkkakuluja puuttuu henkilöstökuluista 27 200 euroa. Liiketoiminnan muihin tuottoihin ja saamisiin sisältyy epävarmaa riidanalaista vahingonkorvaussaatavaa 35 000 euroa ja myyntisaamisiin sisältyy todennäköisiä luottotappioita 30 000 euroa.

Edellä mainitut seikat heikentävät päättyneen tilikauden tulosta 195 575 euroa ja omaa pääomaa 225 575 euroa. Oikaisujen jälkeen yhtiön oma pääoma on 36 464 euroa negatiivinen.

Toimintakertomuksessa ei ole kerrottu kehittämiskustannusten määrää tai tarkempaa sisältöä. Liitetiedoista puuttuu tieto osakkuusyhtiöstä, palkkavastuu 100 000 euroa ja sen ehdot sekä tieto poistosuunnitelman tilapäisestä muuttamisesta siten, että se huomioi kapasiteetin alhaisen käyttöasteen. Poistot ovat tästä syystä 100 000 euroa normaalia pienemmät.

Lisäksi haluamme kiinnittää huomiota toimintakertomuksessa mainittuihin lainojen lyhennysräs-
teihin ja suunniteltujen luottojärjestelyjen keskeneräisyyteen. Mikäli luottojärjestelyt eivät toteu-
du suunnitelmien mukaisesti, niin se saattaa merkittävästi kyseenalaistaa yrityksen kyvyn jatkaa
toimintaansa.

Yhtiön oma pääoma muodostuu edellä mainitulla tavalla negatiiviseksi. Yhtiön hallitus ei ole
tehnyt osakepääoman menettämistä osakeyhtiölain 20 luvun 23 §:n edellyttämää rekisteri-
ilmoitusta, minkä toteamme huomautuksena.

Kielteinen lausunto

Lausuntonamme esitämme, että edellisissä kappaleissa tarkoitettujen seikkojen vaikutuksista
johtuen tilinpäätös ja toimintakertomus eivät anna Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen ja
toimintakertomuksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti oikeita ja riittä-
viä tietoja yhtiön taloudellisesta asemasta sekä sen toiminnan tuloksesta. Toimintakertomuksen
ja tilinpäätöksen tiedot ovat ristiriidattomia.

Helsingissä 4.9.2010

Tilitaiturit Oy
HTM-yhteisö

Teemu Tarkka
Teemu Tarkka, HTM
Tilimiehenkatu 10
00100 HELSINKI

Tilinpäätösmerkintä:

Suoritetusta tilintarkastuksesta on tänään annettu kertomus.

Helsingissä, 4. syyskuuta 2010

Tilitaiturit Oy
HTM-yhteisö

Teemu Tarkka
Teemu Tarkka, 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
Yhteensä	3,00 p