

**KESKUSKAUPPAKAMARI**  
**Tilintarkastuslautakunta**

## **VUODEN 2009 KHT-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.

## KHT-TUTKINTO 2009

## 1-OSA

## HYVÄ TILINTARKASTUSTAPA JA HYVÄ KIRJANPITOTAPA

**Tehtävä 1 (10,0 pistettä)**

|                               |  |                     |       |                      |       |                        |       |                         |     |                               |     |
|-------------------------------|--|---------------------|-------|----------------------|-------|------------------------|-------|-------------------------|-----|-------------------------------|-----|
| 1 a)                          | <p><b>Selosta, miten Merkki Oyj käsittelee edellä kuvatun liiketilojen myyntitapahtuman ja vuokrasopimuksen IFRS-standardien mukaisessa konsernitilinpäätöksessään tilikaudelta 2009. Luettele tarvittavat kirjaukset euromäärin (per/an kirjanpidon tili).</b></p>  |                     |       |                      |       |                        |       |                         |     |                               |     |
| 1,25                          | <p>Samalla hetkellä tapahtuvia liiketilojen myynti- ja takaisinvuokraussopimuksia on arvioidava yhtenä kokonaisuutena. Kyseessä on IAS 17.58-60 -standardin mukainen myynti ja takaisinvuokraus.</p> <p>Vuokrasopimus luokitellaan sen syntymishetkellä rahoitusleasingsopimukseksi, jos se siirtää omistamiselle ominaiset riskit ja edut olennaisilta osin vuokralle ottajalle (IAS 17.8).</p> <p>Rahoitusleasingsopimukseen viittaavia tunnusmerkkejä tehtävässä ovat se, että vuokra-aika kattaa valtaosan (94 %) liiketilojen taloudellisesta kokonaisvaikutusajasta, vaikka omistusoikeus ei siirtyisi (IAS 17.10 c). Merkki Oyj:llä on lisäksi etuosto-oikeus rakennuksien jäännösarvoon (500 tuhatta euroa) vuokratuotteen päätyttyä. Rahoitusleasingin tunnusmerkki on myös se, että vuokralleottaja kantaa mahdolliset purkamiseen liittyvät kulut (IAS 17.11 a). Muuhun vuokrasopimukseen viittaava tunnusmerkki tehtävässä on, että liiketilojen omistusoikeus ei siirry vuokra-ajan loppuun mennessä (IAS 17.10 a).</p> <p>Rahoitusleasingsopimukseen viittaavat tunnusmerkit ovat tehtävässä merkittävämpiä kuin muuhun vuokrasopimukseen viittaavat tekijät. Merkki Oyj:n myynti ja takaisinvuokraussopimusta voidaan siten pitää keinona, jolla vuokralle antaja rahoittaa vuokralleottajaa liiketiloja vakuutena käyttäen. Vuokrasopimus käsitellään kirjanpidossa sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti rahoitusleasingsopimuksena.</p> |                     |       |                      |       |                        |       |                         |     |                               |     |
| 0,75                          | <p>Koska sopimusten tuloksena syntyi rahoitusleasingsopimus, kirjanpitoarvon ylittävää myyntituloa ei saa tulouttaa välittömästi, vaan se on merkittävä taseeseen velaksi ja tuloutettava vuokra-ajan kuluessa (IAS 17.59-60). Kirjanpitoarvon ylittävä myyntitulo 9,5 miljoonaa euroa - 6,5 miljoonaa euroa = 3,0 miljoonaa euroa jaksetaan 15 vuodelle ja tuloutetaan 3,0 miljoonaa euroa:15 vuotta * ½ vuotta = 0,1 miljoonaa euroa ajalta 1.7.- 31.12.2009. Konsernitilinpäätökseen 2009 tulee siten kirjattavaksi liiketilojen myynnistä seuraavat kirjaukset (tuhansina euroina):</p> <table data-bbox="295 1787 901 1960"> <tr> <td>An Myyty Liiketilat</td> <td>6 500</td> </tr> <tr> <td>Per Kassa/Pankkitili</td> <td>9 500</td> </tr> <tr> <td>An Pitkäaikainen velka</td> <td>3 000</td> </tr> <tr> <td>Per Pitkäaikainen velka</td> <td>100</td> </tr> <tr> <td>An Liiketoiminnan muut tuotot</td> <td>100</td> </tr> </table> <p>Lisäksi seuraavana vuonna tuloutettava osuus siirretään lyhytaikaiseksi velaksi:</p>  | An Myyty Liiketilat | 6 500 | Per Kassa/Pankkitili | 9 500 | An Pitkäaikainen velka | 3 000 | Per Pitkäaikainen velka | 100 | An Liiketoiminnan muut tuotot | 100 |
| An Myyty Liiketilat           | 6 500  |                     |       |                      |       |                        |       |                         |     |                               |     |
| Per Kassa/Pankkitili          | 9 500  |                     |       |                      |       |                        |       |                         |     |                               |     |
| An Pitkäaikainen velka        | 3 000  |                     |       |                      |       |                        |       |                         |     |                               |     |
| Per Pitkäaikainen velka       | 100  |                     |       |                      |       |                        |       |                         |     |                               |     |
| An Liiketoiminnan muut tuotot | 100  |                     |       |                      |       |                        |       |                         |     |                               |     |

|   |   |     |                          |       |                         |       |                              |     |   |     |                        |     |                                   |     |  |     |                         |     |                        |                                   |
|---|---|-----|--------------------------|-------|-------------------------|-------|------------------------------|-----|---|-----|------------------------|-----|-----------------------------------|-----|--|-----|-------------------------|-----|------------------------|-----------------------------------|
|   | Per Pitkäaikainen velka   | 200 |                          |       |                         |       |                              |     |   |     |                        |     |                                   |     |  |     |                         |     |                        |                                   |
|   | An Lyhytaikainen velka  | 200 |                          |       |                         |       |                              |     |   |     |                        |     |                                   |     |  |     |                         |     |                        |                                   |
| 1,00                                      | <p>Merkki Oyj:n on merkittävä rahoitusleasingsopimus taseeseensa varoiksi ja veloiksi vuokra-ajan alkamisajankohtana 30.6.2009 vähimmäisvuokrien nykyarvoon (IAS 17.20). Vähimmäisvuokrat on jaettava rahoitusmenoon ja velan vähennykseen (IAS 17.25). Käypää arvoa huomattavasti alhaisemmasta etuosto-oikeudesta johtuen voidaan sopimuksentekohetkellä katsoa olevan kohtuullinen varmuus siitä, että vuokralle ottaja käyttää etuosto-oikeuden ja saa omistusoikeuden vuokra-ajan päättymiseen mennessä. Tällöin omaisuuserän on tultava kokonaan poistetuksi taloudellisen vaikutusajan kuluessa (IAS 17.28). Konsernitilinpäätökseen 2009 tulee siten kirjattavaksi seuraavat kirjaukset (tuhansina euroina ajalta 1.7.-31.12.2009 eli puolelta vuodelta):</p> <table> <tr> <td>Per Vuokratut liiketilat</td> <td>6,300</td> </tr> <tr> <td>An Rahoitusleasingvelka</td> <td>6,300</td> </tr> <tr> <td>Per Poistot (6300/15,5v*½v=)</td> <td>203</td> </tr> <tr> <td>An Kertyneet poistot/Vuokratut liiketilat</td> <td>203</td> </tr> <tr> <td>Per Korkokulu (310/2=)</td> <td>155</td> </tr> <tr> <td>Per Rahoitusleasingvelka (290/2=)</td> <td>145</td> </tr> <tr> <td>An Kassa/Pankkitili/Vuokrien ostovelat</td> <td>300</td> </tr> </table> <p>Lisäksi seuraavan vuoden lyhennys siirretään lyhytaikaiseksi velaksi:</p> <table> <tr> <td>Per Pitkäaikainen velka</td> <td>297</td> </tr> <tr> <td>An Lyhytaikainen velka</td> <td>297 = 600 - (6300-145)*(310/6300)</td> </tr> </table> <p>Rahoitusmeno on kohdistettava jokaiselle vuokra-aikaan kuuluvalla kaudella siten, että jäljellä olevalle velalle tulee kullakin kaudella samansuuruinen korkoprosentti (IAS 17.25). Tehtävässä annetun ensimmäisen 12 kk:n korkokulu 310 000 euroa jaettuna velan alkupääomalla 6 300 000 euroa saadaan korkoprosentiksi 4,92 %. Alkupääoma 6 300 000 euroa vähennettynä ensimmäisen puolen vuoden lyhennyksillä 145 000 euroa saadaan seuraavan tilikauden alussa velan määräksi 6 155 000 euroa, jolloin rahoitusmenoksi vuodelle 2010 saadaan samalla korkoprosentilla 303 000 euroa. Vuokramenosta 600 000 euroa vähentämällä rahoitusmeno 303 000 euroa saadaan seuraavan vuoden lyhennykseksi 297 000 euroa.</p> <p>Rahoitusleasingkirjausten arvostelussa olennaista on ollut perusteluiden ja kirjausten välinen johdonmukaisuus. Oikein perusteltujen kirjausten euromäärät on hyväksytty 10 000 euron tarkkuudella.</p> |     | Per Vuokratut liiketilat | 6,300 | An Rahoitusleasingvelka | 6,300 | Per Poistot (6300/15,5v*½v=) | 203 | An Kertyneet poistot/Vuokratut liiketilat | 203 | Per Korkokulu (310/2=) | 155 | Per Rahoitusleasingvelka (290/2=) | 145 | An Kassa/Pankkitili/Vuokrien ostovelat | 300 | Per Pitkäaikainen velka | 297 | An Lyhytaikainen velka | 297 = 600 - (6300-145)*(310/6300) |
| Per Vuokratut liiketilat                  | 6,300   |     |                          |       |                         |       |                              |     |   |     |                        |     |                                   |     |  |     |                         |     |                        |                                   |
| An Rahoitusleasingvelka                   | 6,300   |     |                          |       |                         |       |                              |     |   |     |                        |     |                                   |     |  |     |                         |     |                        |                                   |
| Per Poistot (6300/15,5v*½v=)              | 203   |     |                          |       |                         |       |                              |     |   |     |                        |     |                                   |     |  |     |                         |     |                        |                                   |
| An Kertyneet poistot/Vuokratut liiketilat | 203   |     |                          |       |                         |       |                              |     |   |     |                        |     |                                   |     |  |     |                         |     |                        |                                   |
| Per Korkokulu (310/2=)                    | 155   |     |                          |       |                         |       |                              |     |   |     |                        |     |                                   |     |  |     |                         |     |                        |                                   |
| Per Rahoitusleasingvelka (290/2=)         | 145   |     |                          |       |                         |       |                              |     |   |     |                        |     |                                   |     |  |     |                         |     |                        |                                   |
| An Kassa/Pankkitili/Vuokrien ostovelat    | 300   |     |                          |       |                         |       |                              |     |   |     |                        |     |                                   |     |  |     |                         |     |                        |                                   |
| Per Pitkäaikainen velka                   | 297   |     |                          |       |                         |       |                              |     |   |     |                        |     |                                   |     |  |     |                         |     |                        |                                   |
| An Lyhytaikainen velka                    | 297 = 600 - (6300-145)*(310/6300)   |     |                          |       |                         |       |                              |     |   |     |                        |     |                                   |     |  |     |                         |     |                        |                                   |
| 0,5                                       | <p>Vuokrausjärjestely on tilinpäätöksen oikean kuvan kannalta olennainen yhtiön taloudellisiin lukuihin nähden. Tilinpäätöksessä täytyy siten kuvata vähintään järjestelyn ehdot (ks. IAS 17.65-66).</p> <p>Tilinpäätöksessä tulee antaa rahoitusleasingsopimuksia koskevat IAS 17.31-standardin mukaiset liitetietovaatimukset sisältäen raportointikauden päättymispäivän nettomääräiset kirjanpitoarvot omaisuuserien luokittain, täsmäytyslaskelman vastaisien vähimmäisvuokrien raportointikauden päättymispäivän kokonaismäärän ja niiden nykyarvon välillä, kaudella kuluksi kirjatut muuttuvat vuokrat sekä vastaisten vähimmäisvuokrien raportointikauden päättymispäivän kokonaismäärät ja niiden nykyarvot kultakin seuraavalta ajanjaksolta:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) yhden vuoden kuluessa;</li> <li>(ii) yhtä vuotta pitemmän ajan ja enintään viiden vuoden kuluttua;</li> <li>(iii) yli viiden vuoden kuluttua.</li> </ul>  |     |                          |       |                         |       |                              |     |   |     |                        |     |                                   |     |  |     |                         |     |                        |                                   |

|     |  |
|-----|--|
|     | Lisäksi tulee esittää standardien IAS 16 –standardin ja IFRS 7 –standardin mukaiset liitetiedot. |
| 3,5 | <b>Yhteensä</b>  |

|   |  |                      |       |                               |       |               |       |                 |     |  |     |
|---|--|----------------------|-------|-------------------------------|-------|---------------|-------|-----------------|-----|--|-----|
| <b>1 b)</b>   |  |                      |       |                               |       |               |       |                 |     |  |     |
| <b>Selosta, miten Merkki Oyj käsittelee edellä kuvatun liiketilojen myyntitapahtuman ja vuokrasopimuksen FAS:n mukaan laadittavassa tilinpäätöksessään tilikaudelta 2009. Luettele tarvittavat kirjaukset euromäärin (per/an kirjanpidon tili).</b> |  |                      |       |                               |       |               |       |                 |     |  |     |
| 1,0   | <p>FAS:n mukaan laadittavassa erillisyhtiön tilinpäätöksessä rakennusten myynti tuloutetaan suoriteperiaatteen mukaisesti myyntihetkellä 30.6.2009 (KPL 2:3). Rahoitusleasing ei ole sallittu KPL:n 30.12.2004 säädettyjen siirtymäsäännösten mukaan. Kirjaukset (tuhansina euroina):</p> <table border="0"> <tr> <td>Per Kassa/Pankkitili</td> <td>9 500</td> </tr> <tr> <td>An Liiketoiminnan muut tuotot</td> <td>3 000</td> </tr> <tr> <td>An Liiketilat</td> <td>6 500</td> </tr> </table> <p>Lisäksi kirjataan suoriteperiaatteen mukaisesti vuokratulua puolelta vuodelta:</p> <table border="0"> <tr> <td>Per Vuokratulut</td> <td>300</td> </tr> <tr> <td>An Kassa/Pankkitili/Vuokrien ostovelat</td> <td>300</td> </tr> </table> | Per Kassa/Pankkitili | 9 500 | An Liiketoiminnan muut tuotot | 3 000 | An Liiketilat | 6 500 | Per Vuokratulut | 300 | An Kassa/Pankkitili/Vuokrien ostovelat | 300 |
| Per Kassa/Pankkitili  | 9 500  |                      |       |                               |       |               |       |                 |     |  |     |
| An Liiketoiminnan muut tuotot   | 3 000  |                      |       |                               |       |               |       |                 |     |  |     |
| An Liiketilat   | 6 500  |                      |       |                               |       |               |       |                 |     |  |     |
| Per Vuokratulut   | 300  |                      |       |                               |       |               |       |                 |     |  |     |
| An Kassa/Pankkitili/Vuokrien ostovelat  | 300  |                      |       |                               |       |               |       |                 |     |  |     |
| 0,5   | Yhtiön tilinpäätöksen 2009 liitetiedoissa ilmoitetaan vuokravastuuna koko jäljellä oleva 14,5 vuoden vuokrasopimus ei diskontattuun arvoon eli 8,7 miljoonaa euroa jaoteltuna KPA:n mukaisesti seuraavana vuonna 0,6 miljoonaa euroa ja sen jälkeen 8,1 miljoonaa euroa erääntyviin maksuihin. Sopimuksen olennaiset irtisanomis- ja lunastusehdot (KPA 2:7.2) sekä tilinpäätöksen oikeiden riittävien tietojen antamiseksi muut olennaiset sopimusehdot tulee kuvata liitetiedoissa (KPL 3:2).  |                      |       |                               |       |               |       |                 |     |  |     |
| 1,5   | <b>Yhteensä</b>  |                      |       |                               |       |               |       |                 |     |  |     |

|  |  |
|--|--|
| <b>1 c)</b>  |  |
| <b>Selosta, miten edellä kuvattu liiketapahtuma vaikuttaa Merkki Oyj:n verotukseen verovuodelta 2009 ja toisaalta laskennallisiin veroihin konsernitilinpäätöksessä tilikaudella 2009. Luettele tarvittavat kirjaukset euromäärin (per/an kirjanpidon tili).</b> |  |
| 1,0  | Erillisyhtiön verotuksessa rakennusten myyntivoitto on EVL:n mukaan verollinen luovutusvoitto (EVL 5 ja 41) ja toisaalta vuokratulo on vähennyskelpoinen tulonhankkimiskulu (EVL 23). Liiketilojen luovutushinta 9,5 miljoonaa euroa tuloutetaan ja myyntihetkellä poistamatta oleva hankintamenon osa 6,5 miljoonaa euroa on vähennyskelpoinen verovuonna 2009, jolloin käyttöomaisuus on luovutettu. Liiketiloihin ei liity tuloutettavaa kertynyttä poistoeroa, koska tilat ovat käytössä ensimmäistä tilikautta. Li- |

|                                   |   |                                   |                        |                                 |     |                                   |                         |                                 |    |
|-----------------------------------|---|-----------------------------------|------------------------|---------------------------------|-----|-----------------------------------|-------------------------|---------------------------------|----|
|                                   | <p>ketapahtuma lisää yhtiön tilikaudelta suoritettavia veroja yhteensä 702 000 euroa. Tuloverojaksotus kirjataan tilinpäätökseen verolaskelman mukaisesti, mutta liiketapahtuman vaikutukset verotukseen kirjanpitovienteinä olisivat seuraavat (tuhansina euroina):</p> <table> <tr> <td>Per Tilikauden verokulut</td> <td>780 (=26 %*3,000)</td> </tr> <tr> <td>An Verovelka</td> <td>780</td> </tr> <tr> <td>An Tilikauden verokulut</td> <td>78 (=26%*300)</td> </tr> <tr> <td>Per Verovelka</td> <td>78</td> </tr> </table>  | Per Tilikauden verokulut          | 780 (=26 %*3,000)      | An Verovelka                    | 780 | An Tilikauden verokulut           | 78 (=26%*300)           | Per Verovelka                   | 78 |
| Per Tilikauden verokulut          | 780 (=26 %*3,000)   |                                   |                        |                                 |     |                                   |                         |                                 |    |
| An Verovelka                      | 780   |                                   |                        |                                 |     |                                   |                         |                                 |    |
| An Tilikauden verokulut           | 78 (=26%*300)   |                                   |                        |                                 |     |                                   |                         |                                 |    |
| Per Verovelka                     | 78  |                                   |                        |                                 |     |                                   |                         |                                 |    |
| 1,5                               | <p>Konserni ei ole verosubjekti, vaan verotus toteutuu erillisyhtiön verolaskelman mukaisena. Konsernin kannalta yhtiölle syntyy väliaikaista eroa myyntivoiton ja rahoitusleasing -käsittelyn vuoksi. IAS 12.24-standardin mukaisesti konsernitilinpäätökseen tulee kirjata edellisten kirjausten lisäksi laskennallinen verosaaminen seuraavasti (tuhansina euroina):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- luovutusvoiton tuloutumisesta konsernin tuloslaskelmaan myöhemmin</li> </ul> <table> <tr> <td>An Tilikauden laskennallinen vero</td> <td>754 (=26%* (3000-100))</td> </tr> <tr> <td>Per Laskennallinen verosaaminen</td> <td>754</td> </tr> </table> <ul style="list-style-type: none"> <li>- sekä yhtiön kirjanpidossa olevien vuokratulujen alittaessa konsernin tuloslaskelmassa näkyvät poistot ja korkokulut</li> </ul> <table> <tr> <td>An Tilikauden laskennallinen vero</td> <td>15 (=26%*(300-203-155))</td> </tr> <tr> <td>Per Laskennallinen verosaaminen</td> <td>15</td> </tr> </table> <p>Jälkimmäisen voi laskea myös liiketilojen tasearvo (6300-203=6097) – rahoitusleasingvelka (6300-145=6155) eli (6097-6155)*26%= -15, jolloin kirjataan laskennallista verosaamista.</p> | An Tilikauden laskennallinen vero | 754 (=26%* (3000-100)) | Per Laskennallinen verosaaminen | 754 | An Tilikauden laskennallinen vero | 15 (=26%*(300-203-155)) | Per Laskennallinen verosaaminen | 15 |
| An Tilikauden laskennallinen vero | 754 (=26%* (3000-100))  |                                   |                        |                                 |     |                                   |                         |                                 |    |
| Per Laskennallinen verosaaminen   | 754   |                                   |                        |                                 |     |                                   |                         |                                 |    |
| An Tilikauden laskennallinen vero | 15 (=26%*(300-203-155))   |                                   |                        |                                 |     |                                   |                         |                                 |    |
| Per Laskennallinen verosaaminen   | 15  |                                   |                        |                                 |     |                                   |                         |                                 |    |
| 2,5                               | <b>Yhteensä</b>   |                                   |                        |                                 |     |                                   |                         |                                 |    |
| 1 d)                              | <p><b>Jos hallitus hyväksyy toimitusjohtajan esityksen Merkki Oyj:n sisäiseksi raportoinniksi (liite 2), selvitä mitkä ovat Merkki Oyj:n raportoitavat segmentit ja mitä segmenttitietoja Merkki Oyj:n tulee esittää osavuosikatsauksessaan 30.6.2009.</b></p>  |                                   |                        |                                 |     |                                   |                         |                                 |    |
| 1,0                               | <p>IFRS 8 -standardi tuli voimaan 1.1.2009 alkavilta tilikausilta ja velvoittaa noteerattuja yrityksiä. IFRS 8.5 -standardin mukaan toimintasegmentti on yhteisön osa:</p> <p>(a) joka harjoittaa liiketoimintaa, josta se voi saada tuottoja ja josta voi aiheutua kuluja (saman yhteisön muiden osien kanssa toteutuviin liiketoimiin liittyvät tuotot ja kulut mukaan luettuina),</p> <p>(b) jonka toiminnan tulosta yhteisön ylin operatiivinen päätöksentekijä säännöllisesti tarkastelee tehdäkseen päätöksiä resurssien kohdistamisesta kyseiselle segmentille ja arvioidakseen sen tuloksellisuutta, ja</p> <p>(c) josta on saatavissa erillistä taloudellista informaatiota.</p> <p>Toimintasegmentin kriteereiden perusteella Vaatteet, Kengät ja Asusteet voivat olla toimintasegmenttejä, mutta Hallinto ei, koska sillä ei ole merkityksellisiä tuottoja (IFRS 8.6).</p> <p>Konsernin ylin operatiivinen päätöksentekijä Merkki Oyj:n tapauksessa on toimitusjohtaja, joten hänen tuloksellisuutta arvioidessaan ja resursseja kohdistessaan käyttämänsä raportointi ratkaisee, mitkä ovat raportoitavat segmentit. Liiketoimintaryhmien</p>   |                                   |                        |                                 |     |                                   |                         |                                 |    |

|     |   |
|-----|---|
|     | <p>mukainen raportointi on laajempaa ja pääasiallinen seurantaväline, konserni on organisoitunut sen mukaisesti ja resursseja näytetään ohjaavan sen mukaisesti segmenteille.</p> <p>Mikäli hallitus hyväksyy uuden raportointimallin ennen 30.6.2009, raportoitavat segmentit olisivat vähintään Vaatteet ja Kengät, jotka ylittävät sekä tuottojen että tuloksen mukaisen 10 % kynnysarvon (IFRS 8.13 a ja b). Nämä yhdessä täyttävät ulkoisista tuotoista laskettavan 75 % kynnysarvon, joten sillä perusteella uusia segmenttejä ei tulisi esitettäväksi (IFRS 8.15). Huhtikuun lopussa Asusteiden liikevaihto ylittää 10 % kynnysarvon. Vaikka kesäkuun lopussa kynnysarvot eivät ylittyisi, Asusteiden raportointi erillisenä toimintasegmenttinä on perusteltua, jos johto uskoo tiedon olevan hyödyllistä tilinpäätöksen käyttäjille (IFRS 8.13).</p> <p>Esittämistä erillisenä segmenttinä puoltavat myös hallituksen asettamat tavoitteet Asusteiden myyntivolyymien kasvattamisesta ja kannattavuuden parantamisesta, jotka viittaavat odotuksiin liiketoimintaryhmän merkittävyyden kasvusta, ja toteutuessaan johtavat kynnysarvojen ylittymiseen.</p> <p>Mikäli Asusteita ei esitetä erillisenä raportoitavana toimintasegmenttinä, se sisällytetään ryhmään "Kaikki muut segmentit", joiden tuottojen lähteet on kuvattava (IFRS 8.16). Muut täsmätyserät on esitettävä edellä mainitusta ryhmästä erikseen, toisin kuin ennen IFRS 8 -standardin voimaantuloa.</p>  |
| 1,0 | <p>Merkki Oyj:n on esitettävä osavuosisikatsauksessaan seuraavat segmenttikohtaiset tiedot (IAS 34.16g):</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>i) ulkoisilta asiakkailta saadut tuotot, jos ne sisältyvät segmentin voittoa tai tappiota kuvaavaan lukuun, jota ylin operatiivinen päätöksentekijä tarkastelee, tai jos ne muutoin säännöllisesti toimitetaan ylimmän operatiivisen päätöksentekijän tietoon;</li> <li>ii) toisilta segmenteiltä saadut tuotot, jos ne sisältyvät segmentin voittoa tai tappiota kuvaavaan lukuun, jota ylin operatiivinen päätöksentekijä tarkastelee, tai jos ne muutoin säännöllisesti toimitetaan ylimmän operatiivisen päätöksentekijän tietoon;</li> <li>iii) segmentin voittoa tai tappiota kuvaava luku;</li> <li>iv) kokonaisvarat, joissa on tapahtunut olennainen muutos viimeisimmässä vuositilinpäätöksessä esitettyyn määrään nähden;</li> <li>v) kuvaus eroavaisuuksista segmenttijaon perusteissa tai segmentin voiton tai tappion määrittämisperusteissa viimeisimpään vuositilinpäätökseen nähden;</li> <li>vi) raportoitavien segmenttien yhteenlaskettua voittoa tai tappiota kuvaavien lukujen täsmäytys yhteisön voittoon tai tappioon ennen verokuluja (tai -tuottoja) ja lopetettuja toimintoja. Jos yhteisö kuitenkin kohdistaa raportoitaville segmenteille esim. verokuluja (tai -tuottoja), yhteisö saa täsmäyttää segmenttien yhteenlasketut voittoa tai tappiota kuvaavat luvut näiden erien jälkeiseen voittoon tai tappioon. Olennaiset täsmätyserät on yksilöitävä erikseen ja kuvattava täsmäytyslaskelmassa.</li> </ol> <p>Segmentti-informaation esittämistä segmentin kokonaisvaroista edellytetään vain, jos se raportoidaan säännöllisesti toiminnasta vastaavalle päättäjälle (Annual Improvements 2008/2009: IFRS 8 Operating segments – Disclosure of information about seg-</p> |

|      |  |
|------|--|
|      | <p>ment assets –standardi voimaan 1.1.2010, aiempi soveltaminen sallittua). Merkki Oyj ei raportoi varoja uuden raportointimallin mukaan toimitusjohtajalle, joten varojen muutosta tilinpäätöspäivästä ei tarvitse esittää osavuosikatsauksessa edellyttäen, että yritys soveltaa jo vuonna 2009 IFRS 8 –standardin muutosta.</p>   |
| 0,5  | <p>Merkki Oyj:n on myös esitettävä osavuosikatsauksessaan tieto siitä, että osavuositilinpäätöksessä sovelletaan samoja laatimisperiaatteita ja laskentamenetelmiä kuin edellisessä vuositilinpäätöksessä, tai – mikäli kyseisissä periaatteissa tai menetelmissä on tapahtunut muutoksia – kuvaus muutosten luonteesta ja vaikutuksesta (IAS 34.16 a) eli tässä tapauksessa IFRS 8-standardin ja uuden raportointimallin käyttöönoton vaikutuksista.</p> <p>Osavuosikatsausstandardi IAS 34 -standardi ei erikseen edellytä IFRS 8.22-standardin mukaisten tilinpäätöksessä esitettäväksi tulevien yleisten tietojen antamista. Koska segmenttiraportointia muutetaan edellisestä vuositilinpäätöksestä, uusien segmenttien määrittelytekijät tulee kuitenkin esittää muutoksen jälkeen laadittavissa osavuosikatsauksissa eli 30.6.2009 ja 30.9.2009 IFRS 8.22 -standardissa kuvatulla tavalla.</p> <p>Koska Merkki Oyj muuttaa sisäistä organisaatorakennettaan siten, että raportoitavien segmenttien koostumus muuttuu, aikaisempia kausia koskevat vastaavat tiedot, osavuosikatsaukset mukaan lukien, on oikaistava. Raportoitavien segmenttien koostumuksen muututtua Merkki Oyj:n on ilmoitettava, onko se oikaissut segmenttinformaation vastaavat erät aikaisemmilta kausilta (IFRS 8.29).</p> <p>Kuluttajien ollessa loppuasiakkaita ei yhtiön katsota olevan riippuvainen yksittäisistä asiakkaista. Tuotot yksittäiseltä asiakkaalta tuskin ylittävät 10 % rajaa ulkoisista tuotoista (IFRS 8.34).</p> |
| 2,5  | <b>Yhteensä</b>  |
| 10,0 | <b>Yhteensä</b>  |

**Tehtävä 2 (10,0 pistettä)**

|             |  |
|-------------|--|
| 2 a)        | <b>Selvitä mitä puutteita tarkastussuunnitelmassa on osatuloutukseen liittyen. Luettele kaikki olennaiset puuttuvat tarkastustoimenpiteet tuloslaskelman ja taseen osalta.</b>   |
| 0,3         | Tarkastussuunnitelmassa ei ole huomioitu Excel-seurannan täsmäyttämistä sopimuksiin. Täsmäyttämällä varmennuttaisiin muun muassa siitä, että hinta on oikea ja avoinna olevat sopimukset ovat mukana Excel-seurannassa.  |
| 0,25        | Tarkastussuunnitelmassa ei ole huomioitu hankkeelle kohdistettavien menojen tarkastamista. Huomioiden, että työ kohdistuu tehdyistä tunneista, työhinnan tulee olla oikea ja projektille kirjattujen palkkakulujen on oltava johdettavissa palkkakirjanpitoon. Myös mahdollisesta alihankinnasta kohdistettavat kulut on tarkistettava.  |
| 0,5         | Tarkastussuunnitelmassa ei ole huomioitu Excel-laskelman laskelmien/kaavojen tarkastamista. Tarkastaminen on tehtävä, sillä näppäilyvirheistä johtuva virhemahdollisuus on suuri. Excel-seuranta on kirjanpitoon kirjaamisen perusta.  |
| 0,5         | Tarkastussuunnitelmassa ei ole huomioitu tilinpäätöksen kannanottoa koskien tilinpäätöksen ja liitetietojen esittämistä Kilan yleisohjeen 30.9.2008 kohdan 6.3. "Liitetiedot" mukaan.  |
| 0,5         | Tarkastussuunnitelmassa ei ole huomioitu vahvistuskirjeiden pyytämistä (ISA 505 k 5) avoinna olevista projekteista. Toimenpide on suositeltava, koska projektipäällikkö sopii sopimukset itsenäisesti ilman toisen osapuolen hyväksyntää. Tarkastustoimenpide koskee projektituottoja, siirtosaamisia ja ennakkomaksuja.   |
| 0,25        | Tarkastussuunnitelmasta ei käy ilmi, että projektipäällikön kanssa keskusteltaisiin projektien tilanteesta muutoin kuin, jos havaitaan epäloogisuuksia myynnin ja/tai katteen kehityksessä.  |
| 0,25        | Tarkastussuunnitelmassa ei ole huomioitu tappiollisten projektien käsittelyä. Eli miten yhtiö seuraa ja varmentuu, että tappiolliset projektit tulevat huomioiduksi. Yhtiön tulisi seurata erilliskatetta. KILA:n 30.9.2008 antaman yleisohjeen tulon kirjaaminen tuotoksi valmistusasteen perusteella mukaan tulee negatiivinen erilliskate kirjata varauksena tulosvaikutteisesti heti, kun sen toteutumista on tilinpäätöstä laadittaessa pidettävä varmana tai todennäköisenä. |
| 0,2         | Tarkastussuunnitelmassa ei ole huomioitu takuuvarauksen tarkastamista.   |
| <b>2,75</b> | <b>Yhteensä</b>  |

|                 |   |
|-----------------|---|
| Lisäpisteet 0,4 | <p>0,1 lisäpistettä mikäli huomioitu asiakkaan hyväksyntä päättyneille projekteille<br/> 0,1 lisäpistettä mikäli huomioitu tuntien täydellisyys<br/> 0,1 lisäpistettä mikäli huomioitu, että tehtävässä on kaksi avointa isoa projektia<br/> 0,1 lisäpistettä mikäli huomioitu varaston muutos tuloslaskelmassa</p> <p>Seuraavat havainnot ovat virheitä tai puutteita, mutta niiden mainitsemisesta ei ole annettu pisteitä. Nämä havainnot eivät ole tehtävässä tarkoitettuja olennaisia puutteita ja/tai erät tulisivat tarkastetuksi yllä mainittujen toimenpiteiden kautta.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Hyvityslaskujen tarkastaminen</li> <li>- Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat</li> <li>- Katkon tarkastus</li> <li>- Kannanottojen puuttuminen suunnitelmasta</li> <li>- Kontrollien testaus. Kyse on tilinpäätöstarkastuksesta ja tilikauden aikana on jo tehty töitä.</li> <li>- Valuuttamääräisten erien huomioiminen (työ tehdään Suomessa)</li> </ul> <p>Pisteen saamisen edellytyksenä on ollut riittävät perustelut puutteelle. Vastauksesta tulee käydä ilmi mistä puutteesta on kyse. Pisteitä ei ole annettu, mikäli vastauksessa on todettu "onko Excel oikein". Vastauksesta ei tuolloin käy ilmi, mikä kohta Excelissä tulee olla oikein ja miten kyseisen kohdan oikeellisuus tarkastetaan.</p> |
|-----------------|---|

|             |   |
|-------------|---|
| <b>2 b)</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 kirjaukset myös kirjanpitoon.   |
| 0,25        | <p>Suosittelavaa on, että tehtävät eriytetään siten, että ainoastaan kirjanpitäjällä olisi pääsy kirjanpitoon. Suositeltavaa myös on, että projektien tuloutukset hyväksyisi toimitusjohtaja tai talouspäällikkö.</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.  |
| 0,25        | <p>Yhtiön toimitusjohtajalla on juristin koulutus. Suositeltavaa olisi, että yhtiön toimitusjohtaja osallistuisi sopimusten tekoon olemalla toinen allekirjoittajista tai hyväksymällä dokumentoidusti sopimuksen.</p> <p>Täysiä pisteitä ei ole annettu, mikäli kokelas on vastannut, että toimitusjohtaja kävisi läpi sopimukset. Vastauksesta puuttuu tällöin perustelut siitä, miten sopimuksia olisi käytävä läpi.</p> |

|             |  |
|-------------|--|
|             |  |
| 0,5         | Vaarallinen työyhdistelmä on, että kirjanpitäjä tekee kaiken kirjanpidon (palkat, maksut, muistioiden kirjaaminen, koulutuslaskujen teon ja niiden kirjaamisen jne.).  |
| 0,25        | <p>Suosittelavaa olisi luoda hyväksymisprosessi, jossa toimitusjohtaja tai talouspäällikkö esimerkiksi hyväksyisivät palkkalaskelmat, maksut, muistiotositteet, myynti-, hyvitys- ja ostolaskut.</p> <p>Tehtäviä pyrittäisiin eriyttämään mahdollisuuksien mukaan. Esimerkiksi myyntilaskun laatimisen voisi siirtää projektikoordinaattorille ja ostolaskujen ja palkkojen maksatuksen talouspäällikölle. 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>2,25</b> | <b>Yhteensä</b>  |

|             |  |
|-------------|--|
| <b>2 c)</b> | <b>Tarkista Pohja Prosessi Oy:n projektiseuranta (liite 2) ja dokumentoi olennaiset virheet ja puutteet</b>  |
| 0,15        | Projektiseurannan on päiväys on 31.7.2009. Tilinpäätöshetki on 31.8.2009. Huomio siitä, että joko projektiseurannan päiväys on virheellinen tai projektiseuranta on väärästä ajankohdasta.   |
| 0,10        | <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 annettu vain kerran, eli joko siitä, että vastauksessa on kyseenalaistettu projektiseurannan tuntihintojen oikeellisuus 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> |
| 0,10        | 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.  |
| 0,25        | Taulukossa Lämpö-projektin tuloutuskaava laskee väärin. Projektiseurannan kaava  |

|      |   |
|------|---|
|      | <p>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)”. Oikean kaavan mukaan laskettuna Tehty % -sarake olisi 47,5 %. Pyöristykset prosenteissa on hyväksytty, mikäli vastauksessa on todettu, että ”Tehty %” olisi 48 %.</p>   |
| 0,25 | <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 siirtosaamiset tulisi olla 0.</p> <p>Huomio pakollisen varauksen puuttumisesta ei ole tuonut pisteitä, sillä kokelaan tulisi huomata, ettei Excel-seurannassa ole luotettavaa erilliskatteen seuranta. 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> |
| 0,25 | <p>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.</p> <p>Mikäli kokelas on todennut, että koulutus on oikein tuloutettu, kokelas on saanut -0,1 pistettä. Perustelu miinuspisteille on, että kokelas ei ole huomannut selvää virheellistä käsittelyä eli on tuloutettu ennen koulutustapahtuman pitämistä.</p>  |
| 0,5  | <p>Alihankintatuntien ei tulisi sisältyä projektiseurantaan. Tuloutus on tältä osin virheellinen, mutta ei 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> <p>Mikäli vastauksessa on todettu, että tunnit on oikein sisällytetty projektiin tms., kokelas on saanut -0,1 pistettä.</p>   |
| 0,25 | <p>Vuoroveteen sisältyvästä Perniön tehtaasta ei ole luotettavaa kokemuseräistä 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 kokemuseräistä tietoa. Tulouttaminen voi olla tältä osin virheellinen.</p> <p>Erillisseuranta on suositeltavaa, sillä tehtaast ovat luonteeltaan erilaiset ja eikä yhtiöllä ole kokemuseräistä tietoa Perniön tehtaasta. Tulouttaminen ei vääristäisi Kemion tehtaasta tulouttamista.</p>  |
| 0,25 | <p>Perniön tehtaasta ei ole tehty kirjallista sopimusta. Kilan yleisohjeen 30.9.2008 mukaan tunnusomaista pitkän valmistumisajan vaativalle suoritteelle on se, että se pe-</p>   |

|      |   |
|------|---|
|      | rustuu sitovaan tilaukseen ja suoritteen valmistusta koskevassa sopimuksessa määritellään myös kauppahinnan suuruus. Sopimuksen puuttumisen takia ei ole varmuutta siitä, mikä kauppahinta on ja onko toivottu työ liittyen Perniön tehtaan sitova.   |
| 0,65 | <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 hankkohtainen kustannuslaskenta. Tämä edellyttää muun muassa, että</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> |
| 2,75 | <b>Yhteensä</b>   |

|  |  |                              |      |  |   |                 |   |                      |   |
|--|--|------------------------------|------|--|---|-----------------|---|----------------------|---|
| <b>2 d)</b>  | <b>Laadi selvitys korjausehdotuksineen Pohja Prosessi Oy:n tilinpäätösluonnoksen 1.9.2008-31.8.2009 osatuloutuksen liittyvistä virheistä/puutteista. Huomioi, 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>   |                              |      |  |   |                 |   |                      |   |
| 0,25   | Liitetiedoista puuttuu kokonaan Kilan yleisohjeen 30.9.2008 6.3 Liitetiedot -kohdan mukainen valmistusasteen mukaan tuotoksi kirjatun liikevaihdon osuus tilikauden koko liikevaihdosta.   |                              |      |  |   |                 |   |                      |   |
| 0,2  | <p>Liitetietoja tulee täydentää seuraavilla tiedoilla:</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 80%;"><b>Liikevaihdon erittely</b></td> <td style="text-align: right;">TEUR</td> </tr> <tr> <td>Valmistusasteen mukainen liikevaihto</td> <td style="text-align: right;">x</td> </tr> <tr> <td>Muu liikevaihto</td> <td style="text-align: right;">x</td> </tr> <tr> <td>Liikevaihto yhteensä</td> <td style="text-align: right; border-top: 1px solid black;">x</td> </tr> </table> | <b>Liikevaihdon erittely</b> | TEUR | Valmistusasteen mukainen liikevaihto   | x | Muu liikevaihto | x | Liikevaihto yhteensä | x |
| <b>Liikevaihdon erittely</b>   | TEUR   |                              |      |  |   |                 |   |                      |   |
| Valmistusasteen mukainen liikevaihto   | x  |                              |      |  |   |                 |   |                      |   |
| Muu liikevaihto  | x  |                              |      |  |   |                 |   |                      |   |
| Liikevaihto yhteensä   | 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.   |                              |      |  |   |                 |   |                      |   |
| 0,20   | <p>Liitetietoja tulee täydentää seuraavalla tiedolla:</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 80%;"></td> <td style="text-align: right;">TEUR</td> </tr> <tr> <td>Valmistusasteen mukaan tuloutettujen, mutta asiakkaille luovuttamatta olevien pitkäaikaishankkeiden osalta tuotoksi tilikaudella ja aikaisempina</td> <td style="text-align: right;">x</td> </tr> </table>  |                              | TEUR | Valmistusasteen mukaan tuloutettujen, mutta asiakkaille luovuttamatta olevien pitkäaikaishankkeiden osalta tuotoksi tilikaudella ja aikaisempina | x |                 |   |                      |   |
|  | TEUR   |                              |      |  |   |                 |   |                      |   |
| Valmistusasteen mukaan tuloutettujen, mutta asiakkaille luovuttamatta olevien pitkäaikaishankkeiden osalta tuotoksi tilikaudella ja aikaisempina | x  |                              |      |  |   |                 |   |                      |   |

|                   |  |                     |
|-------------------|--|---------------------|
|                   | tilikausina kirjattu määrä   |                     |
| 0,25              | Liitetiedoista puuttuu Kilan yleisohjeen 30.9.2008 6.3 Liitetiedot -kohdan mukaan pitkäaikaishankkeiden tuotoksi kirjaamatta oleva yhteismäärä (tilauskanta).  |                     |
| 0,2               | Liitetietoja tulee täydentää seuraavalla tiedolla:<br><b>Pitkäaikaishankkeiden tuotoksi kirjaamatta oleva määrä</b><br>Valmistusasteen mukaan tuloutettavat hankkeet   | TEUR<br>x           |
| 0,25              | Liitetiedoista puuttuu kokonaan Kilan yleisohjeen 30.9.2008 6.3 Liitetiedot -kohdan mukaiset saamisista ja saaduista ennakoista koostuvien erien nettosummana taseessa esitettyyn erään sisältyvien erien määrät tase-erien mukaan eriteltynä.                                       |                     |
| 0,20              | Liitetietoja tulee täydentää seuraavalla tiedolla:<br><b>Erittely yhdistellyistä vastaavien ja vastattavien eristä</b><br>Valmistusasteen mukaisia tuottoja vastaavat siirtosaamiset<br>Hankkeiden tilaajilta saadut ennakot<br>Taseen vaihtuvien vastaavien saamisten hankesaamiset | TEUR<br>x<br>x<br>x |
| 0,25              | Liitetiedoista puuttuu kokonaan Kilan yleisohjeen 30.9.2008 kohdan 6.3 "Liitetiedot" mukainen tappiollisen projektin esittäminen.  |                     |
| 0,2               | Liitetietoja tulee täydentää seuraavilla tiedoilla:<br><b>Erittely pakollisista varauksista</b><br>Muut pakolliset varaukset<br>Pitkäaikaishankkeiden pakolliset varaukset<br><b>Pakollisten varausten muutokset</b><br>Pitkäaikaishankkeiden pakollisten varausten lisäys           | TEUR<br>x<br>x      |
| <b>2,25</b>       | <b>Yhteensä</b>  |                     |
| 0,1 lisä-pistettä | Pitkäaikaishankkeiden valintakriteerit puuttuvat tilinpäätöksen laadintaperiaatteista.   |                     |

**Tehtävä 3 (10,0 pistettä)****Tehtävä 3 a)*****Tehtävä***

Täydennä liitteen 1 kontrollilistaan puuttuva kontrollikuvaus Metalli Oyj:n kontroleihin no: 1, 2, 3, 8, 9, 10,13, 14, 22 ja 37 sekä niihin liittyvät relevantit tilinpäätöskannanotot (*Financial Statement Assertions*). Käytä vastaamiseen KHT-tutkintokansiossa olevaa tehtävän vastauspohjaa.

Puuttuvan kontrollikuvauksen tulee olla kontrollitavoitteen mukainen, tukea rahoitusosaston toiminnan tavoitteiden saavuttamista ja varmistaa kirjanpitoaineiston oikeellisuutta. Puuttuvan kontrollikuvauksen laadinnassa ei tarvita erityistä tilintarkastuskokemusta rahoitustoiminnoista.

***Yleiset arvosteluperusteet***

Tehtävässä edellytetyn kontrollikuvauksen on kuvattava konkreettisesti, miten kontrolli suoritetaan. Kontrollikuvauksessa on oltava henkilö, joka suorittaa tarvittavan toimenpiteen ja itse toimenpide. Tällöin vastauksesta on annettu 0,5 pistettä. Jos kontrollikuvaus on kuvattu arvosteluperusteesta poikkeavassa paikassa (ruudukossa), siitä ei ole jätetty antamatta pisteitä.

Jos kontrollikuvaus on määritelty vain yleisellä tasolla suoritettavaksi toiminnaksi, mutta asiayhteys on oikea, on siitä annettu 0,25 pistettä.

Arvosteluperusteen mukaisesta tilinpäätöskannanotosta on annettu 0,1 pistettä.

Jos kontrollikuvaukseen on kopioitu yleisiä toimintoja tehtävän taustatiedoista, siitä ei ole annettu pisteitä.

**Metalli Oyj**  
**Treasury-prosessi**

**Tilinpäätöskannanotot (Financial statement assertions)**

A= Accuracy = Oikeellisuus

C= Completeness = Täydellisyys

CO= Cut-off = Katko

E/O= Existence/Occurence = Olemassaolo/Tapahtuminen

PD= Presentation & Disclosure = Esittämistapa

RO= Rights and Obligations = Oikeudet ja Velvoitteet

V= Valuation = Arvostaminen

| Kontrolli numero | Alaprosessi      | Kontrollitavoite   | Kontrollikuvaus   | Financial statement assertions |   |    |     |    |    |   | Pisteet<br>Kontrollikuvaus+<br>Tilinpäätöskannanotto |
|------------------|------------------|--|---|--------------------------------|---|----|-----|----|----|---|--|
|                  |                  |  |   | A                              | C | CO | E/O | PD | RO | V |  |
| 1                | Kauppojen syöttö | Kaikkien toteutettujen kauppojen sisäinen seuranta ja valvonta on järjestetty asianmukaisesti. | <p>Controller seuraa päivittäin positioraporteilla, että toteutetut kaupat pysyvät rahoituspolitiikassa määrättyjen kokonais- ja henkilökohtaisten limiittien puitteissa ja että käytetyt instrumentit ovat rahoituspolitiikan mukaisia.</p> <p>Tai:<br/>Flee - treasuryjärjestelmä estää tekemästä henkilökohtaisten limiittien ylittäviä kauppia.</p> |                                |   |    | E/O |    |    |   | 0,5+0,1  |

|   |                  |  |   |  |  |  |     |  |  |  |         |
|---|------------------|--|---|--|--|--|-----|--|--|--|---------|
| 2 | Kauppojen syöttö | Vain valtuutetut henkilöt voivat tehdä kauppvoja vastapuolen kanssa.                 | Controller on informoinut dealerin nimen rahoituspolitiikassa hyväksytyille vastapuolille henkilönä, jolla on oikeus tehdä kauppvoja Metalli Oyj:ssä.   |  |  |  | E/O |  |  |  | 0,5+0,1 |
| 3 | Kauppojen syöttö | Kaikki kaupat on toteutettu hyväksytyjen limiittien puitteissa.                      | Controller varmistaa etukäteen CFO:n kirjallisen hyväksynnän limiittien ylittävälle kauppoille.   |  |  |  | E/O |  |  |  | 0,5+0,1 |
| 8 | Flee             | Pääsy Flee - treasuryjärjestelmään on asianmukaisesti rajattu.                       | Pääsy Flee - treasuryjärjestelmään on rajattu käyttäjätunnuksin ja salasanoin.<br><br>Käyttöoikeus myönnetään henkilölle vain CFO:n allekirjoittamaa lomaketta vastaan.<br><br>Järjestelmä edellyttää salasanan vaihtamista säännöllisin väliajoin. |  |  |  | E/O |  |  |  | 0,5+0,1 |
| 9 | Flee             | Flee - treasuryjärjestelmän työtehtävät on asianmukaisesti eriytetty järjestelmässä. | Käyttöoikeudet Flee - treasuryjärjestelmän eri toimintoihin on rajattu asianmukaisesti käyttäjäryhmittäin huomioiden vaaralliset työyhdistelmät oikeuksia myönnettäessä ja ylläpidettäessä.   |  |  |  | E/O |  |  |  | 0,5+0,1 |

|    |                                |   |  |   |   |  |     |  |    |   |  |         |
|----|--------------------------------|---|--|---|---|--|-----|--|----|---|--|---------|
|    |                                |   | Seuraavat tehtävät on eriytetty kirjanpito tehtävistä: kauppojen teko, maksatus yhden henkilön toimesta ja riskien hallinnan toimenpiteet.   |   |   |  |     |  |    |   |  |         |
| 10 | Flee                           | Pääsy Flee- treasuryjärjestelmän perustietoihin on asianmukaisesti rajattu ja niihin liittyvät työtehtävät on eriytetty järjestelmässä. | Vain treasuryn IT-henkilöllä on pääsy Flee- treasuryjärjestelmän perustietoihin eli vastapuolien tietoihin ml. pankkitilit, käyttöoikeuksien luominen, lokitiedot ja kirjanpidon ohjaustiedot. |   |   |  | E/O |  |    |   |  | 0,5+0,1 |
| 13 | Flee                           | Flee - treasuryjärjestelmästä siirretty kirjanpitoaineisto täsmäytetään kuukausittain pääkirjaan.                                       | Kirjanpitäjät täsmäyttävät Flee - treasuryjärjestelmän kirjanpitotilien saldot pääkirjan kirjanpitotilien saldoihin kuukausittain.   | A | C |  |     |  |    |   |  | 0,5+0,1 |
| 14 | Flee                           | Muutokset Flee - treasuryjärjestelmän perustietoihin ovat asianmukaisessa seurannassa ja ne on asianmukaisesti hyväksyty.               | Perustietojen muutoksesta syntyy lokitiedosto, jossa vanhaa ja uutta tietoa voidaan vertailla keskenään. Controller tarkastaa ja hyväksyy listan allekirjoituksellaan.                         |   |   |  | E/O |  |    |   |  | 0,5+0,1 |
| 22 | Pankkitilit ja kassan hallinta | Maksut on kirjattu oikein ja virheet maksuissa tai kirjauksissa huomataan nopeasti.   | Kirjanpitäjät täsmäyttävät pankkitiliotteet Flee- treasuryjärjestelmään päivittäin ja pääkirjaan   | A | C |  | E/O |  | RO | V |  | 0,5+0,1 |

|                 |                                |   |   |  |  |  |  |  |  |   |            |
|-----------------|--------------------------------|---|---|--|--|--|--|--|--|---|------------|
|                 |                                |   | kuukausittain.  |  |  |  |  |  |  |   |            |
| 37              | Sisäisten kontrollien seuranta | Rahoitusosaston kontrollitoimenpiteiden seuranta. | Controllerin tehtävänä on seurata, testata ja dokumentoida kontrollitoimenpiteiden toteutumista.<br><br>Sisäinen tarkastus valvoo ja tarkastaa controllerin suorittamia kontrollitoimenpiteitä. |  |  |  |  |  |  | V | 0,5+0,1    |
| <b>Yhteensä</b> |                                |   |   |  |  |  |  |  |  |   | <b>6,0</b> |



|  |                     |  |  |   |  |  |     |  |    |   |  |     |
|--|---------------------|--|--|---|--|--|-----|--|----|---|--|-----|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>Finanssitavaratalon arvostukset           <ul style="list-style-type: none"> <li>Yhtiö kirjaa käyvät arvot suoraan Finanssitavaratalon arvostuksista eikä kyseenalaista niitä millään lailla. Yhtiö ei ole selvittänyt miten ne lasketaan. Lisäksi arvostus ei välttämättä ole objektiivinen, koska se on saatu samasta lähteestä eli instrumentin myyjältä. Yhtiöllä on riski käypien arvojen oikeellisuudesta.</li> </ul> </li> </ul>   |                     |  |  |   |  |  |     |  |    |   |  | 1,0 |
| 32   | Valuuttakurssiriski | Valuuttapositiot on oikein määriteltty.              | Controller kerää tasepositio kerran kuukaudessa. Tasepositio koostuu valuuttamääräisistä ulkoisista pankkilainoista, niihin liittyvistä johdannaisista ja konsernitilien yhteissaldoista. Konsernin sisäisiä saamia ja velkoja ei lueta mukaan tasepositioon, koska ne eliminoiduvat konsernitilinpäätöksessä. |   |  |  | E/O |  |    |   |  |     |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>Valuuttakurssiriski (tasepositio):           <ul style="list-style-type: none"> <li>Yhtiön tasepositio on määriteltty väärin sillä konsernin sisäiset erät on jätetty pois. Sisäisten erien valuuttakurssierot näkyvät suoraan konsernituloslaskelmassa, jos niitä ei ole suojattu. Tällöin tuloslaskelman rahoituseriin tulee kirjattua valuuttakurssivoittoja/-tappioita mikä poikkeaa Yhtiön nollatavoitteesta.</li> </ul> </li> </ul> |                     |  |  |   |  |  |     |  |    |   |  | 1,0 |
| 34   | Valuuttakurssiriski | Johdannaistransaktiot on asianmukaisesti hyväksytty. | Dealer suorittaa kuukausittain tase- ja valuuttavirtaposition suojaustoimenpiteet ja raportoi valuuttavirtaposition suojausasteet ja mahdollisesti avoimen taseposition hallituksen kuukausiraportissa.  | C |  |  | E/O |  | RO | V |  |     |

|  |            |
|--|------------|
| <ul style="list-style-type: none"><li>• Työtehtävien eriyttäminen<ul style="list-style-type: none"><li>- Henkilöstön irtisanomiset voivat heikentää yhtiön sisäisiä kontrolleja kuten tässä, kun raportointi on siirretty dealerille eli henkilölle, jonka tulee tehdä kaupat hänelle asetettujen limiittien puitteis- sa. Raportoinnin tulee olla tapahtumista riippumattoman henkilön vastuulla. Riski epärehelliseen taloudelliseen raportointiin kasvaa.</li></ul></li></ul> | 1,0        |
| <b>Yhteensä</b>  | <b>4,0</b> |

**Tehtävä 4 (10,0 pistettä)**

|      |   |
|------|---|
| 4.1  | <p><b>Kerro muistiossa, mitä Diagnoosi Oy:n hallituksen olisi osakeyhtiölain perusteella pitänyt huomioida voitonjakoesityksestä päättäessään. Kommentoi muistiossa osakeyhtiölain perusteella myös voitonjakoa koskevia Erkki Euromaan ja Tiina Terän mielipiteitä.</b></p>  |
| 2,0  | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Pisteitä on annettu keskeisten jakokelpoisten varojen määrää ja varojenjaon tilinpäätössidonnaisuutta koskevien OYL:n säännösten selostamisesta. <ul style="list-style-type: none"> <li>o OYL 13:5</li> <li>o OYL 13:3</li> </ul> </li> </ul>  |
| 0,5  | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Pisteitä on annettu Diagnoosi Oy:n yhtiöjärjestyksen 4 § varojenjako koskevien määräysten selostamisesta.</li> </ul>   |
| 3,25 | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Pisteitä on annettu keskeisten maksukyvyn arviointia koskevien OYL:n säännösten sisällön selostamisesta. <ul style="list-style-type: none"> <li>o OYL 13:2</li> <li>o Maksukykyä arvioidaan käytännössä usein yhtiön uusimman tilinpäätöksen perusteella, jos ajan kulumisen ja tilikauden jälkeiset tapahtumat eivät anna aihetta olettaa tilanteen olennaisesti muuttuneen</li> <li>o Otettava huomioon yhtiön tiedossa olevat tulevaisuuteen kohdistuvat seikat, kuten eräänntyvät velat</li> <li>o Arviointi tehtävä mahdollisimman lähellä varojenjakopäätöstä</li> </ul> </li> <li>- Pisteitä on annettu Erkki Euromaan yhtiön taloudellisen tilanteen analysointia koskevan mielipiteen kommentoinnista. <ul style="list-style-type: none"> <li>o Perusteltu suositus laatia laskelma yhtiön maksukyvyn arvioimisen tueksi TAI</li> <li>o Maksukyvyn arviointia ei voida ilman erityistä perustetta pitää puutteellisena pelkästään sen vuoksi, että hallitus ei ole laatinut tulevia kassavirtoja koskevaa laskelmaa.</li> </ul> </li> </ul> |
| 1,25 | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Pisteitä on annettu Erkki Euromaan ja Tiina Terän tilikauden voiton käyttämistä koskevien mielipiteiden kommentoinnista. <ul style="list-style-type: none"> <li>o OYL 1:5 ja sen toteaminen, että Diagnoosi Oy:n yhtiöjärjestyksessä ei ole tästä poikkeavaa määräystä</li> <li>o Voiton tuottamista tarkastellaan pidemmällä tähtäyksellä</li> <li>o Investointien tekeminen on mahdollista, kun toimenpiteiden voidaan katsoa olevan yhtiön edun mukaisia</li> </ul> </li> </ul>   |
| 0,75 | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Pisteitä on annettu nollaosinkoa ja yhtiön voitonjakopolitiikkaa koskevien Tiina Terän mielipiteiden kommentoinnista. <ul style="list-style-type: none"> <li>o OYL:ssa ei nimenomaista rajoitusta, jonka mukaan hallitus ei voisi esittää nollaosinkoa</li> <li>o OYL 13:7 mahdollistaa vähemmistöosingon vaatimisen yhtiökokouksessa</li> </ul> </li> </ul>   |

|            |  |
|------------|--|
|            | <ul style="list-style-type: none"> <li>○ OYL:ssa ei ole mainintaa osingonjakopolitiikasta, joten sitä voidaan noudattaa vain lain sallimissa puitteissa</li> </ul> |
| <b>8,0</b> | <b>Yhteensä</b>  |

|  |  |
|--|--|
| <b>4.2</b><br><b>Arvioi muistiossa osakeyhtiölain perusteella, onko Diagnoosi Oy:n hallinnossa tapahtunut tai tapahtumassa seikkoja, jotka tilintarkastajan olisi huomioitava.</b> |  |
| <b>1,0</b><br><br>0,25 lisä-<br>pist.  | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Pisteitä on annettu sen huomioimisesta, että helmikuussa tehtyä osakekauppaa ei ollut merkitty osakasluetteloon, sekä keskeisten tilanteeseen soveltuvien OYL:n säännösten selostamisesta. <ul style="list-style-type: none"> <li>○ OYL 3:16.1</li> <li>○ OYL 3:15.2</li> </ul> </li> <li>- Lisäpisteitä on annettu sen esille tuomisesta, että lunastuslauseke ei oikeuskäytännössä vakiintuneen kannan mukaan yleensä koske saantoja, joissa osake siirtyy yhtiön osakkeenomistajalle.</li> </ul> |
| <b>1,0</b>   | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Pisteitä on annettu sen huomioimisesta, että OYL rajoittaa yhtiön omistamien osakkeiden antamista lainan vakuudeksi, sekä keskeisten tilanteeseen soveltuvien OYL:n säännösten selostamisesta. <ul style="list-style-type: none"> <li>○ OYL 13:10.1</li> <li>○ Toissijaisesti OYL 1:5, 1:7 ja 1:8 sekä mahdollisesti OYL 13:1.3</li> </ul> </li> </ul>  |
| <b>2,0+</b><br><b>0,25 lisä-<br/>pist.</b>   | <b>Yhteensä</b>  |

## KHT-TUTKINTO 2009

## 2-OSA TILINTARKASTUSKERTOMUS JA TILINTARKASTAJAN MUU RAPORTOINTI

Tehtävä 1 (8,00 pistettä)

|   | Tarkastettu asia        | Tarkastushavainto, perusteltu arviointi ja korjausmenettely (luvut on esitetty tuhansissa euroissa ellei toisin mainita)   | Raportointi, missä ja miten raportoidaan  | Pisteet havainto/raportointi |
|---|-------------------------|--|---|------------------------------|
| 1 | Oman pääoman luokittelu | <p>Yhtiöjärjestyksen ja tilinpäätöksen mukaan yhtiöllä on kaksi erilajista osakesarjaa, joista toiseen liittyy lunastusvelvollisuus määräajan kuluttua. Nämä osakkeet on myös esitetty omassa pääomassa, vaikka ne tulisi luokitella veloiksi. IAS 32.15-standardin mukaan rahoitusinstrumentin liikkeeseenlaskijan on luokiteltava instrumentti tai sen osatekijät rahoitusvelaksi, rahoitusvaroihin kuuluvaksi eräksi tai omaksi pääomaksi sitä alun perin kirjanpitoon merkittäessä sopimukseen perustuvan järjestelyn tosiasiallisen sisällön sekä rahoitusvelan, rahoitusvaroihin kuuluvan erän ja oman pääoman ehtojen instrumentin määritelmien mukaisesti.</p> <p>IAS 32 –standardin AG 25 kohta huomioiden etuosakkeet voidaan laskea liikkeeseen erilaisilla oikeuksilla varustettuna. Ratkaistessaan, onko etuosake rahoitusvelkaa vai oman pääoman ehtoinen instrumentti, liikkeeseenlaskija arvioi osakkeeseen liittyviä nimenomaisia oikeuksia selvittääkseen, onko sillä rahoitusvelan perusominaisuudet. Esimerkiksi etuosake, joka lunastetaan takaisin tietynä päivänä tai haltijan vaatiessa, sisältää rahoitusvelan, koska liikkeeseenlaskijalla on velvollisuus siirtää rahoitusvaroja osakkeen haltijalle. Liikkeeseenlaskijan mahdollinen kyvyttömyys täyttää etuosakkeen lunastusvelvoite, kun sitä vaaditaan sopimukseen perustuen, ei poista velvoitetta riippumatta siitä, johtuuko se rahan puutteesta, lakisäätteisestä rajoitteesta vai voittojen tai oman pääoman rahastojen riittämättömyydestä. Liikkeeseenlaskijan oikeus lunastaa osakkeet käteisvaroja vastaan ei vastaa rahoitusvelan määritelmää, koska liikkeeseenlaskijalla ei ole velvoitetta rahoitusvarojen siirtämiseen osakkeenomistajille. Tässä tapauksessa osakkeiden lunasta-</p> | Tilintarkastuskertomuksessa huomautus ja kielteinen lausunto tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen antamista informaatiosta | 0,35                         |

|   |   |   |  |      |
|---|---|---|--|------|
|   |   | <p>minen on yksinomaan liikkeeseenlaskijan päätettävissä. Velvoite voi kuitenkin syntyä silloin, kun osakkeiden liikkeeseenlaskija toteuttaa optionsa, tavallisesti ilmoittamalla virallisesti osakkeenomistajille aikeestaan lunastaa osakkeet.</p> <p><b>Korjausmenettely:</b></p> <p>Osakkeista 25 % on B-osakesarjaa, joka tulee esittää rahoitusveloissa. Laskemalla osakepääomasta ja ylikurssirahastosta 25 %, saadaan erät, jotka pitää siirtää omasta pääomasta vieraaseen pääomaan.</p> <p>Lunastusehtoiset osakkeet kirjataan veloiksi (tuhatta euroa)</p> <p>Per osakepääoma an rahoitusvelat 4 310,2<br/>Per ylikurssirahasto an rahoitusvelat 3 039,4</p> |  |      |
| 2 | Osingot vieraaksi pääomaksi luokitelluista eristä | <p>Kun yhtiön osakkeet (B-osakesarja) on luokiteltu vieraaksi pääomaksi, näistä on kirjattava maksetut osingot rahoituskuluihin. Mahdollinen pakollisen 5 % ylittävä osinko-osuus lisää korkokuluja.</p> <p><b>Korjausmenettely:</b></p> <p>B-osakkeelle maksettu osinko tulee lisätä omaan pääomaan ja kirjata rahoituskuluksi (korkokuluksi). Oikaisu tulee tehdä myös vertailuvuoden lukuihin.</p> <p>Tilikausi 2008/2009 (tuhatta euroa)</p> <p>Per korkokulut an edellisten tilikausien tulos 1 066,9</p> <p>Tilikausi 2007/2008 (tuhatta euroa)</p> <p>Per korkokulut an edellisten tilikausien tulos 501,1</p>   | Kirjallinen tai suullinen raportointi hallitukselle. | 0,20 |
| 3 | Tuloutus/varaukset                                | <p>Tilintarkastuksen työpapereista käy ilmi, että yhtiö myy sekä tietojärjestelmiä että näiden kunnossapitoa. Työpaperin ja tilinpäätöksen laadintaperiaatteiden perusteella voidaan todeta, että yhtiö tulouttaa</p>   | Tilintarkastusker-<br>tomuksessa<br>huomautus ja     | 0,10 |

|  |  |   |  |   |
|--|--|---|--|---|
|  |  | <p>koneiden myynnin yhdellä kertaa ja huollon sopimuskaudelle jaksot-<br/>taen.</p> <p>Tietojärjestelmiin sisältyy olennaisia takaisinostositoumuksia, jonka<br/>vuoksi tuloutus ei ole mahdollinen näiden hyödykkeiden osalta.<br/>Laskulla huollon osuus on alihinnoiteltu ja myös tämä tulee oikaista.<br/>Kullekin tuloutettavalle erälle tulee laskea tuloutettavan liikevaihdon<br/>osuus suhteellisten käypien arvojen perusteella. Lisäksi yhtiön täy-<br/>tyy purkaa huoltoon liittyvät varaukset, koska kyseessä on yhtiön<br/>omiin koneisiin tehtävät huollot. Varauksia ei täten voida tehdä,<br/>vaan toteutuvat huollot kirjataan hankintamenon lisäykseksi.</p> <p><b>Korjausmenettely:</b></p> <p>Tilintarkastusmuistiosta käy ilmi, että yhtiöllä on myyntiä, johon si-<br/>sältyy takaisinostositoumuksia. Takaisinostositoumukset ovat työ-<br/>paperin perusteella olennaiset. IAS 18.13-standardin mukaan yhteis-<br/>ö saattaa esimerkiksi myydä tavaroita ja samanaikaisesti tehdä<br/>erillisen sopimuksen tavaroiden takaisinostamisesta myöhempänä<br/>ajankohtana, jolloin liiketoimen tosiasiallinen vaikutus kumoutuu.<br/>Tällaisessa tapauksessa näitä kahta liiketointa käsitellään yhdessä.<br/>Takaisinostositoumuksen perusteella kyseessä ei ole myyntitapah-<br/>tuma, jolloin myynti tulee peruuttaa.</p> <p>Kyseessä ei ole IAS 18-standardin mukainen myynti, vaan kysees-<br/>sä on IAS 17-standardin mukainen vuokrasopimus. Yhtiön tulee<br/>luokitella vuokrasopimus IAS 17.7-standardin mukaisesti. Koska<br/>omistamiselle ominaisia etuja ja riskejä ei ole olennaisilta osin siir-<br/>retty transaktiossa, kyseessä on muu vuokrasopimus. Vuokralle-<br/>antajan on esitettävä muun vuokrasopimuksen kohteena olevat<br/>omaisuuserät taseessaan omaisuuserän luonteensa mukaisesti.<br/>(IAS 17.49) Konsernin tulee jaksottaa saamansa maksut vuokran-<br/>maksuna liiketoiminnan muihin tuottoihin sopimusajalle jaoteltuna<br/>(IAS 17.50).</p> <p>Yhtiön tulee käsitellä myyntisopimuksia vuokrasopimuksina ja kirjata<br/>vuokratuottoja hyödykkeiden vuokraamisesta. Yhtiö tekee poistot<br/>aineellisista hyödykkeistä ja kirjaa vuokratuottoja. Yhtiön saamat</p> | <p>kielteinen lausun-<br/>to. tilinpäätöksen<br/>ja toimintakerto-<br/>muksen antamas-<br/>ta informaatiosta</p> | <p>0,05</p> <p>0,05</p> <p>0,10</p> <p>0,05</p> |
|--|--|---|--|---|

|  |  |  |  |   |
|--|--|--|--|---|
|  |  | <p>rahat kirjataan saatuihin ennakoihin velkapuolella.</p> <p>Koska kyseessä ei ole koneiden myynti, on tehty huoltovaraus purettava.</p> <p>Tilintarkastusyhteenvedon mukaan kokonaispaketin myynnissä on ollut 40 % kate ja takaisinostohinta on 45 % myyntihinnasta. Sopimus on kolmevuotinen. Tilikautena 2008/2009 myytyjen hyödykkeiden ostohinta on ollut 89 860 tuhatta euroa. Kaikkien näiden hyödykkeiden takaisinostohinta on 79 560 tuhatta euroa (45 % laskulla määritellystä myyntihinnasta). Kun takaisinostohinta on käypä arvo, sitä voidaan pitää jäännösarvona, koska hyödykettä käytetään nimenomaan tähän arvoon saakka taloudellisessa käytössä soveltaen IAS 16.6 määritelmien mukaisesti. Poistopohja lasketaan nettosopimushinnan ja menojäännöksen erotuksesta. Poistopohja on 89 760,0 – 79 560,0 tuhatta euroa = 10 200,0 tuhatta euroa. Poisto jaksotetaan tasaisesti kolmelle vuodelle ja jaksotettava poisto on 3 400,0 tuhatta euroa/vuodessa. Vuosipoistosta jaksotetaan tilikaudelle 2008/2009 puolet eli yhteensä 1 700,0 tuhatta euroa.</p> <p>Ennen vuokratuottojen määrän laskemista tulee selvittää oikea koneen myyntihinta. Nyt sopimuksella on määritetty "ylipainoa" koneen myyntihinnalle ja "alipainoa" huollon jaksotukselle. Oikaistussa laskelmassa tulee kokonaiskauppahinta painottaa koneen ja huollon erillisten käypien arvojen suhteessa. Yhden koneen myyntiarvoksi tulee näin ollen 19,3 tuhatta euroa kappaleelta, eli tilikauden 2008/2009 myynti koneissa on ollut 130 900,0 tuhatta euroa. Vuokratuottojen määrä lasketaan seuraavasti: sopimushinta on 130 900,0 tuhatta euroa ja takaisinostohinta 79 560,0 tuhatta euroa. Näiden välinen erotus 51 340,0 tuhatta euroa on vuokratuottoa, jonka yhtiö ansaitsee sopimuskaudella. Vuokratuotto jaksotetaan ajan kulumisen perusteella tasasuhteisesti kolmelle vuodelle. Vuosittainen jaksotettava vuokratuotto on 17 113,3 tuhatta euroa. Kuten poistoista, myös vuokratuotoista puolet kohdistuu tilikaudelle 2008/2009. Vuokratuottoihin kirjataan 8 556,7 tuhatta euroa.</p> <p>Oikaisukirjaukset vuonna 2008/2009 (tuhatta euroa):</p> |  | <p>0,05</p> <p>0,10</p> <p>0,10</p> <p>0,10</p> |
|--|--|--|--|---|

|  |  |  |  |      |
|--|--|--|--|------|
|  |  | <p>Per liikevaihto an saadut ennakot 130 900,0<br/> Per saadut ennakot an vuokratuotot 8 556,7<br/> Per poistot an kalusto 1 700,0<br/> Per kalusto an varasto 89 760,0<br/> Per varasto an varaston muutos 89 760,0</p> <p>Per laskennalliset verot an laskennalliset verosaamiset 10 696,4<br/> Per laskennalliset verosaamiset an verot (tuloslaskelma)<br/> 1 782,7</p> <p>Oikaisukirjaukset vuoden 2007/2008 myynnistä:</p> <p>Tilintarkastustyöpaperin mukaan myynnin ja ostojen sekä katteiden suhde on pysynyt muuttumattomana viimeiset kolme vuotta. Tilikautena 2007/2008 myytyjen hyödykkeiden ostohinta on ollut 71 940,0 tuhatta euroa. Takaisinostohinta on 63 765,0 tuhatta euroa (45 % kauppakirjassa mainitusta kauppahinnasta). Kun takaisinostohinta on käypä arvo, niin sitä voidaan pitää jäännösarvona. Poistopohja on 71 940,0 – 63 765,0 tuhatta euroa = 8 175,5 tuhatta euroa, joka tulee jaksottaa ajankulumisen perusteella tasasuhtaisesti kolmelle vuodelle. Poistoista lasketaan puolet vuosipoistoista kuuluvaksi tilikaudelle 2007/2008, jolloin tilikauden poistoksi tulee 1 362 tuhatta euroa. Vuokratuotona tulee kirjata 13 715,8 tuhatta euroa vuodessa. Vuokratuotosta kohdistuu tilikaudelle 2007/2008 puolet eli vuokratuottoina kirjataan 6 857,9 tuhatta euroa.(tuhatta euroa)</p> <p>Per edellisten tilikausien voittovarot an saadut ennakot 840,0<br/> Per saadut ennakot an vuokratuotot 13 715,8<br/> Per saadut ennakot an vuokratuotot (vertailu) 6 857,9<br/> Per poistot an kalusto 2 725,0<br/> Per poistot an kalusto (vuoden 2006 vertailu) 1 362,5<br/> Per kalusto an varasto 71 940,0 (vertailu)<br/> Per varasto an varaston muutos 71 940,0 (vertailu)</p> <p>Per laskennalliset verot an laskennalliset verosaamiset 4 387,50 tuhatta euroa.<br/> Per laskennalliset verosaamiset an verot (tuloslaskelma)<br/> 2 857,6 tuhatta euroa</p> |  | 0,10 |
|--|--|--|--|------|

|  |  |   |  |                         |
|--|--|---|--|-------------------------|
|  |  | <p>Per laskennalliset verot an laskennalliset verosaamiset 926,64 (vertailu)</p> <p>Per tilikauden verot an laskennalliset verot 1 428,8 (vertailu)</p> <p>Aineistosta ei käy ilmi aikaisempia vuosia koskevaa informaatiota, joten avaavaa tasetta 1.7.2007 ei voida laskea. Avaavan taseen arvo tulee selvittää huomioiden laskennalliset verot.</p> <p>Yhtiön tulee esittää vuokrasopimukseen liittyvät liitetiedot IAS 17.56-standardin mukaisesti. Standardi edellyttää liitetietoina yhteissumman esittämistä ei-purettavissa olevien muiden vuokrasopimusten mukaisista vastaisista vähimmäisvuokrista sekä vähimmäisvuokrien esittämistä kultakin seuraavalta ajanjaksolta:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Alle yksi vuosi</li> <li>- Yhtä vuotta pitemmän ajan ja enintään viisi vuotta</li> <li>- Yli viiden vuoden kuluessa</li> </ul> <p>Lisäksi tulee esittää kaudella tuloutetut muuttuvat vuokrat sekä kuvaus vuokrausjärjestelystä.</p> <p>Kun jaksotettavissa huoltosopimuksissa on ollut vajetta tuotoissa, nämä tuotot tulee oikaista. Vaje on syntynyt siitä, että alkuperäisellä laskulla on tuloutettu huolto "alihintaisena". Puuttuvat huoltojakso-<br/>tukset tulee oikaista IAS 8-standardin mukaisesti, jolloin avaavaan taseeseen ja molemmille tilikausille tehdään oikaisut.</p> <p>Tilikaudelle 2008/2009 tehtävät oikaisut (tuhatta euroa):</p> <p>Saadut ennakot an liikevaihto (huolto) 10 620,0</p> <p>Per tilikauden verot (tuloslaskelma) an laskennalliset verot<br/>2 761,2</p> <p>Tilikaudelle 2007/2008 tehtävät oikaisut (tuhatta euroa):</p> |  | <p>0,05</p> <p>0,10</p> |
|--|--|---|--|-------------------------|

|   |                 |  |   |      |
|---|-----------------|--|---|------|
|   |                 | <p>Saadut ennakot an liikevaihto (huolto) 3 270,0</p> <p>Per tilikauden verot (tuloslaskelma) an laskennalliset verot 850,2</p> <p>Aineistosta ei käy ilmi aikaisempia vuosia koskevaa informaatiota, joten avaavaa tasetta 1.7.2007 ei voida laskea. Avaavan taseen arvo tulee selvittää huomioiden laskennalliset verot.</p>   |   |      |
| 4 | Varaukset       | <p>Yhtiön pörssitiedotteesta ja hallituksen pöytäkirjoista käy ilmi, että konsernissa on ollut käynnissä YT-neuvottelut. Neuvottelujen lopputulokset on tiedotettu 2.7.2009. Yhtiön johdolla on kuitenkin tieto ollut jo hallituksen kokouksessa 28.6.2009. Yhtiö ei ole tehnyt varusta YT-kuluihin liittyen. Asiasta on esitetty liitetiedoissa lisätieto tilikauden jälkeisenä tapahtumana. Hallituksen kokous 38.6.2009 täyttää IAS 37.72 –standardin mukaiset kirjausedellytykset.</p> <p><b>Korjausmenettely:</b></p> <p>YT-neuvottelun lopputulos kirjataan kuluksi huomioiden laskennalliset verot. Kirjaukset ovat seuraavat:</p> <p>Per Palkkakustannukset an pakolliset varaukset 600,0 tuhatta euroa.<br/>Per laskennalliset verosaamiset an laskennalliset verot 156,0 tuhatta euroa</p> | Kirjallinen tai suullinen raportointi hallitukselle | 0,30 |
| 5 | Vähemmistöosuus | <p>Aineistosta käy ilmi uudelle tytäryhtiön toimitusjohtajalle tehty osakassopimus. Sopimuksen perusteella käy selvästi ilmi, että toimitusjohtajalla ei ole mahdollisuuksia hallinnoida eikä vallita osakkeita oman tahtonsa mukaisesti. Toimitusjohtajan on palautettava osakkeet poistuttuaan yrityksestä. Kyseiset toimitusjohtajan omistamat osakkeet on esitetty konsernitilinpäätöksessä vähemmistöosuutena, joka tulee ilmi sekä liitetiedoista että tilintarkastuksen apulaisten työpapereista.</p> <p>Sovellettaessa tulee huomioida IFRS 2-standardin mukaiset vaati-</p>   | Kirjallinen raportointi hallitukselle               | 0,40 |

|   |                |   |  |      |
|---|----------------|---|--|------|
|   |                | <p>mukset. IFRS 2.3-standardi toteaa: Tässä IFRS-standardissa osakkeenomistajien toteuttamat yhteisön oman pääomanehtoisten instrumenttien siirrot osapuolille, jotka ovat toimittaneet yhteisölle tavaroita tai palveluja (henkilöstö mukaan luettuna), katsotaan osakeperusteisesti maksettaviksi liiketoimiksi, paitsi jos siirron tarkoitus on selvästi jokin muu kuin maksun suorittaminen yhteisölle toimitetuista tavaroista tai suoritetuista palveluista. Tämä koskee myös yhteisön emoyrityksen tai yhteisön kanssa samaan konserniin kuuluvan toisen yhteisön oman pääoman ehtoisten instrumenttien siirtoja osapuolille, jotka ovat toimittaneet tavaroita tai palveluja yhteisölle.</p> <p>Sopimuskohta lunastuksesta täyttää IAS 32.11-standardin määritellyn rahoitusvelan käsitteen ja erä tulee käsitellä rahoitusvelkana. Vähemmistöosuus taseesta siirretään rahoitusvelaksi.</p> <p><b>Korjausmenettely:</b></p> <p>Toimitusjohtajan omistusosuutta tulee käsitellä IFRS 2 mukaisesti osakepalkitsemisjärjestelmänä, jolloin vähemmistöosuus tulee kirjata osaksi palkkakuluja. Koska kyse ei ole vähemmistöosuudesta, erä on siirrettävä vähemmistöosuudesta rahoitusvelkoihin.</p> <p>Kirjaukset ovat per palkkakulut an vähemmistöosuus 1 128,0 tuhatta euroa.</p> <p>Asiasta tulee antaa myös tarvittavat lähipiiriliitetiedot IAS 24.17-standardin mukaisesti.</p> |  |      |
| 6 | Käyttöomaisuus | <p>Yhtiön laadintaperiaatteista käy selville, että konsernissa sovelletaan niin sanottua komponenttiajattelua käyttöomaisuushankinnossa. Apulaisten työpapereista käy selville, että korvausinvestoinneissa ei ole huomioitu tätä oikein ja taseesta ei ole poiskirjattu jäljellä olevaa osuutta korvatusta omaisuuserästä. Tämä ei ole IAS 16 – aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet -standardin mukainen käsitteilytapa.</p> <p>IAS 16.14 -standardin mukaisen aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen (esimerkiksi lentokoneen) käytön jatkaminen saattaa edellytt-</p>   | Kirjallinen raportointi hallitukselle. | 0,20 |

|   |          |   |   |      |
|---|----------|---|---|------|
|   |          | <p>tää säännöllisiä perinpohjaisia tarkastuksia vikojen löytämiseksi riippumatta siitä, korvataanko hyödykkeen osia uusilla vai ei. Kustakin perinpohjaisesta tarkastuksesta johtuvat menot sisällytetään osan korvaamisesta johtuvina menoina aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen kirjanpitoarvoon tarkastuksen tapahduttua, jos kirjaamisedellytykset täyttyvät. Edellisestä tarkastuksesta johtuvien menojen mahdollinen jäljellä oleva kirjanpitoarvo (aineellisista osista erotettuna) kirjataan pois taseesta. Näin tehdään riippumatta siitä, onko edellisen tarkastuksen menot yksilöity kirjattaessa hyödykkeen hankinta- tai valmistustapahtumaa. Tarvittaessa voidaan apuna käyttää tulevaisuudessa tapahtuvan vastaavanlaisen tarkastuksen arvioituja menoja osoittamaan, mikä on ollut olemassa olevan tarkastuskomponentin hankintameno silloin, kun hyödyke on hankittu tai valmistettu.</p> <p><b>Korjausmenettely:</b></p> <p>Koska tiedossa ei ole, kuinka paljon nyt korvatut hyödykkeet ovat aikoinaan maksaneet, niin tulee soveltaa yleistä periaatetta, jossa hankintahintana voidaan käyttää uuden vastaavan hankintahintaa (IAS 16.15). Kun uuden vastaavan hankintameno on 1 500,0 tuhatta euroa ja poistoaikana on 20 vuotta ja yhtiön poistoperiaatteiden mukaisesti menojäännös on 25 %, niin poistamaton hankintameno on 656,3 tuhatta euroa.</p> <p>Kirjaukset edellisestä ovat seuraavat:</p> <p>Per poistot rakennuksista an rakennukset 656,3 tuhatta euroa.<br/>Per laskennalliset verot an verojen muutos 170,6 tuhatta euroa.</p> |   |      |
| 7 | Rahoitus | <p>Yhtiö on rikkonut lainasopimusten kovenanttiehtoja. Tätä tietoa ei ole tuotu tilinpäätöksessä ilmi, vaikka hallituksen pöytäkirjojen liitteestä selviää, Lainat erääntyivät välittömästi maksettaviksi, kun kovenanttiehdot jäivät täyttämättä. Yhtiö esittää nämä velat pitkäaikaisissa veloissa.</p> <p>IAS 1.74 -standardi: Kun yhteisö rikkoo pitkäaikaisen lainasopimuk-</p>  | Tilintarkastusker-<br>tomuksessa<br>huomautus ja<br>kielteinen lausun-<br>to tilinpäätöksen<br>ja toimintakerto-<br>muksen antamas- | 0,30 |

|   |                                |  |  |      |
|---|--------------------------------|--|--|------|
|   |                                | <p>sen ehtoa ja tämä tapahtuu viimeistään raportointikauden lopussa siten, että sen seurauksena velka tulee vaadittaessa maksettavaksi, se luokittelee velan lyhytaikaiseksi, vaikka velkoja suostuisi olemaan vaatimatta maksua rikkomisen seurauksena ja tämä suostumus saataisiin raportointikauden päättymisen jälkeen ja ennen kuin tilinpäätös hyväksytään julkistettavaksi. Yhteisö luokittelee velan lyhytaikaiseksi, koska sillä ei raportointikauden lopussa ole ehdotonta oikeutta lykätä velan suorittamista vähintään kahdentoista kuukauden päähän kyseisestä ajankohdasta.</p> <p><b>Korjausmenettely:</b></p> <p>Velat tulee luokitella uudelleen ja esittää ne lyhytaikaisissa veloissa. Lisäksi tulee tilinpäätöksen tiedoissa esittää kovenanttiehtojen rikkominen.</p> <p>Per pitkäaikaiset rahalaitoslainat an lyhytaikaiset rahalaitoslainat</p> | ta informaatiosta                      |      |
| 8 | Rahoitus                       | <p>Konserni on tehnyt kaksi koronvaihtosopimusta, joista toinen ei täytä suojauslaskennan tunnusmerkistöä. Tilintarkastuksen työpapereista käy ilmi, että molemmat instrumentit on käsitelty suojauslaskennan piiriin kuuluvina ja muutokset on kirjattu omaan pääomaan. Eriä ei ole käsitelty emoyhtiössä millään tavalla.</p> <p><b>Korjausmenettely:</b></p> <p>Spekulatiivinen instrumentti tulee kirjata sekä konsernissa että emoyhtiössä tulosvaikutteisesti kautta. Laskennalliset verot tulee huomioida. Emoyhtiössä suojaavasta instrumentista tulee antaa vähintään liitetiedot.</p> <p>Tarvittavat liitetiedot tulee esittää liitetiedoissa.</p>   | Kirjallinen raportointi hallitukselle. | 0,20 |
| 9 | Toimitusjohtajan irtisanominen | <p>Hallituksen pöytäkirjoista käy ilmi, että yhtiön toimitusjohtaja on irtisanottu 9.7.2009. Yhtiö on tehnyt irtisanomisesta varauksen tilinpäätökseensä. Varauksen määrä on toimitusjohtajan 12 kuukauden palkkaa vastaava määrä.</p>   | Kirjallinen raportointi hallitukselle  | 0,40 |

|    |                 |  |                                       |      |
|----|-----------------|--|---------------------------------------|------|
|    |                 | <p>IAS 37.24-standardin mukaan varaus saadaan merkitä taseeseen vain, jos</p> <p>(a) yhteisölle on syntynyt aikaisemman tapahtuman seurauksena olemassa oleva velvoite (oikeudellinen tai tosiasiallinen);<br/> (b) on todennäköistä, että velvoitteen täyttäminen edellyttää taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtymistä pois yhteisöstä; ja<br/> (c) velvoitteen määrä on arvioitavissa luotettavasti.<br/> Mikäli nämä ehdot eivät täyty, varausta ei saa merkitä taseeseen.</p> <p>Edellytyksenä on myös, että velvoite on olemassa tilinpäätöspäivänä.</p> <p>Entinen toimitusjohtaja ei voi myöskään allekirjoittaa tilinpäätöstä, vaan tilinpäätöksen allekirjoittaa aina allekirjoitushetkellä voimassa oleva hallitus ja toimitusjohtaja.</p> <p><b>Korjausmenettely:</b></p> <p>Koska päätös irtisanomisesta on tehty vasta uuden tilikauden puolella, tulee tehty varaus poistaa. Samoin tulee poistaa tehty laskennallinen verokirjaus aiheesta.</p> <p>Kirjaukset ovat per pakolliset varaukset an palkkakulut 400,0 tuhatta euroa<br/> Per verot an laskennalliset verosaamiset 104,0 tuhatta euroa</p> <p>Kyseinen tapahtuma on IAS 10.10 -standardin mukainen tilinpäätöksen jälkeinen tapahtuma, jonka johdosta tilinpäätöslaskelmia ei oikaista. Yhtiön tulee kuitenkin antaa tapahtumasta IAS 10.21 – 22 -standardien mukaiset liitetiedot.</p> |                                       |      |
| 10 | Vaihto-omaisuus | <p>Konsernin laadintaperiaatteista käy ilmi, että vaihto-omaisuus arvostetaan FAS:n mukaisesti (huomioiden alempi jälleenhankintahinta). Tarkastusdokumentaatiosta käy selville se, että yhtiön käyttämän raaka-aineen hinta on selvästi laskenut ja yhtiö on tehnyt arvostuk-</p>   | Kirjallinen raportointi hallitukselle | 0,30 |

|    |                              |  |   |      |
|----|------------------------------|--|---|------|
|    |                              | <p>sensa tällä alemmalla arvolla. Toisaalta aineistosta käy ilmi, että varastossa olevista hyödykkeistä saadaan edelleen katetta. Näin ollen IAS 2-standardin sääntöjen mukaisesti ei arvonalentumista voida tehdä.</p> <p>IAS-standardi 2.32: Vaihto-omaisuuden valmistukseen käytettävien aineiden ja tarvikkeiden kirjanpitoarvoa ei alenneta niiden hankintamenoa pienemmäksi, jos valmiit tuotteet, joihin ne tulevat sisällymään, odotetaan myytävän näiden tuotteiden hankintamenoa vastaavaan tai sen ylittävään hintaan. Raaka-aineiden kirjanpitoarvo pienennetään kuitenkin nettorealisointiarvoa vastaavaksi silloin, kun raaka-aineiden hintojen lasku viittaa siihen, että valmiiden tuotteiden hankintameno tulee olemaan nettorealisointiarvoa suurempi. Tällaisissa tapauksissa aineiden jälleenhankinta-arvo osoittanee niiden nettorealisointiarvon parhaiten.</p> <p><b>Korjausmenettely:</b></p> <p>Oikaistaan tehty arvonalentuminen ja tähän liittyvät laskennalliset verot.</p> <p>Kirjaukset ovat</p> <p>Per varasto an varastonmuutos 2 100,0 tuhatta euroa<br/>Per verot an laskennalliset verosaamiset 546,0 tuhatta euroa</p> |   |      |
| 11 | Toimintakertomus/tunnusluvut | Toimintakertomuksessa esitettävissä tunnusluvuissa on virheitä, muun muassa lukujen osalta kerrotaan niiden olevan negatiivisia eikä lukuja esitetä "auki laskettuina".  | Kirjallinen raportointi hallitukselle               | 0,10 |
| 12 | Vähemmistöosuus              | Konsernin laadintaperiaatteiden mukaan konsernitilinpäätöksen laatimisessa on noudatettu aikaisempien vuosien laskentaperiaatteita. Konsernitilinpäätöksessä on virheellisesti käytetty IAS 27 -standardin (uudistettu) nimikettä määräysvallattomien omistajien osuus, vaikka kyseinen standardi tulee voimaan vasta 30.6.2009 jälkeen alkavilta tilikausilta.  | Kirjallinen tai suullinen raportointi hallitukselle | 0,10 |

|    |                             |   |   |      |
|----|-----------------------------|---|---|------|
|    |                             | <p><b>Korjausmenettely:</b></p> <p>Muutetaan nimike määräysvallattomien omistajien osuus vähemmistöosuudeksi.</p>   |   |      |
| 13 | Kaupparekisterivirhe        | <p>Yhtiön kaupparekisteriotteessa on virheitä sekä hallituksen että prokuristien osalta.</p> <p><b>Korjausmenettely:</b></p> <p>Päivitetään kaupparekisterin tiedot ajan tasalle. Poistetaan irtisanotun toimitusjohtajan nimi kaupparekisteristä ja lisätään prokuristi.</p>   | Kirjallinen tai suullinen raportointi hallitukselle   | 0,10 |
| 14 | Arvon alentumisen/liikearvo | <p>Yhtiön seuraavien vuosien budjettianalyyseistä käy selville, että yhtiöllä on arvon alentumisen ylläpito rahavirtaa tuottavassa yksikössä. Yhtiön kyseisen kassavirtaa tuottavan yksikön kassavirrat ovat negatiiviset seuraavien kolmen vuoden ajan, kunnes luvut parantuvat. Arvon alentumista tulee kirjattavaksi myös muista omaisuuseristä ja tämä jako tulee tehdä omaisuuserien arvojen suhteessa.</p> <p>IAS-standardin 36.12 kohdan g mukaan sisäisen raportoinnin tuottama aineisto antaa viitteitä siitä, että omaisuuserän taloudellinen suorituskyky on tai tulee olemaan odotettua huonompi.</p> <p>Standardin mukaan yhteisön on otettava tämä huomioon arvioidessaan, onko viitteitä siitä, että jonkin omaisuuserän arvo saattaa olla alentunut.</p> <p>Lisäksi tulee huomioida, että emoyhtiön tilinpäätöksessä tulee arvioida ja tarvittaessa alaskirjata tytäryhtiöosakkeiden arvoa.</p> <p><b>Korjausmenettely:</b></p> <p>Kassavirtoihin perustuvaksi käyttöarvoksi on määritelty 116,5 miljoonaa euroa. Segmentin varat ovat tilinpäätöksessä 151,9 miljoonaa euroa. Arvon alentumistappioksi muodostuu tämän seurauksena 24,7 miljoonaa euroa. Loppuosa eli 10,7 miljoonaa euroa tulee ja-</p> | Tilintarkastuskerptomuksessa kielteinen lausunto tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen antamista informaatiosta | 1,00 |

|    |   |  |   |      |
|----|---|--|---|------|
|    |   | <p>kaa muille omaisuuserille niiden käypien arvojen suhteessa.</p> <p>Kirjataan konsernitilinpäätökseen edellä laskettu arvonalentumistappio sekä emoyhtiön tilinpäätökseen osakkeiden arvonalentuminen. Aineistosta ei käy ilmi tytäryhtiöiden tasearvot, joihin mahdollinen arvonalentuminen kohdistuisi.</p>  |   |      |
| 15 | Yritysjärjestelyt erillistilinpäätöksessä | <p>Hallituksen pöytäkirjoista käy ilmi, että emoyhtiö on ostanut tytäryhtiön liiketoiminnan. Tästä on syntynyt emoyhtiön tilinpäätökseen liikearvoa. Tilikauden päättyessä on tytäryhtiö sulautunut emoyhtiöön niin sanottuna tytäryhtiösulautumisena ja samalla on syntynyt sulautumistappio, jonka emoyhtiö on aktivoinut taseeseen. Apulaisien työpapereiden mukaan kyseinen transaktio on tapahtunut käyvästä arvosta, jolloin samasta transaktiosta on syntynyt kaksinkertainen omaisuusmassa emoyhtiön taseeseen. Kirjatusta liikearvosta ei ole tehty erillisyhtiön tilinpäätöksessä poistoja lainkaan.</p> <p><b>Korjausmenettely:</b></p> <p>Sulautumisessa syntynyttä sulautumistappiota ei voida aktivoida, koska kyseinen omaisuuserä tulisi huomioiduksi kaksi kertaa. Sulautumistappion kirjaaminen ei täytä KPL 5:11 mukaista aktivointiedellytystä. Koska kyseessä on niin sanottu tyhjä yhtiö, jolla ei ole toimintaa, sulautumistappiolla ei voi olla tulonodotuksia. Sulautumistappio kirjataan erillisyhtiössä tuloksen kautta pois. Kaupasta syntyneestä liikearvosta tulee tehdä suunnitelman mukaiset poistot. Poistot lasketaan 6 kuukauden mukaan. Yhtiön laskentaperiaatteiden mukaan aineettomat oikeudet poistetaan 5 vuodessa tasapoistoina.</p> <p>Kirjaukset:</p> <p>Per liiketoiminnan muut kulut an muut pitkävaikutteiset menot<br/>4 044 476,55<br/>Per poistot liikearvosta an liikearvo 350,0 tuhatta euroa<br/>Per verosaamiset an tilikauden verot 91,0 tuhatta euroa</p> | Tilintarkastuskertomus kielteinen lausunto tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen antamasta informaatiosta | 0,45 |
| 16 | Konsernitilinpäätök-                      | Tilintarkastuksen työpapereista käy selville, että yhtiöllä on 19,9 %  | Kirjallinen tai   | 0,15 |

|    |                      |   |   |      |
|----|----------------------|---|---|------|
|    | sen laajuus          | <p>omistuksessa olevia yhtiöitä, joita ei ole yhdistelty osaksi konsernitilinpäätöstä. Työpapereiden mukaan yhtiöllä on hallituspaikka kyseisessä yhtiössä ja osakassopimuksen mukaan kaikki olennaiset päätökset tulee tehdä yksimieleisesti.</p> <p>IAS-standardin 31.3 määritelmän mukaan yhteinen määräysvalta määritellään seuraavasti: Yhteinen määräysvalta on taloudellista toimintaa koskevan määräysvallan pitämistä yhteisenä sopimukseen perustuen, ja se vallitsee vain silloin, kun kyseiseen toimintaan liittyvät taloutta tai toimintaa koskevat strategiset päätökset edellyttävät määräysvallan jakavien osapuolten (yhteisyrityksen osapuolten) yksimielistä hyväksymistä.</p> <p>Yhtiön tekemä osakassopimus täyttää sopimusvaatimuksen ja osakassopimuksen perusteella on havaittavissa, että millään osapuolella ei ole määräysvaltaa. Lisäksi kaikki olennaiset päätökset tulee tehdä yksimielisesti.</p> <p><b>Korjausmenettely:</b></p> <p>Käsitellään yhteisyritys joko suhteellisella menettelytavalla tai pääomaosuusmenettelytavalla konsernitilinpäätöksessä. Aineistosta ei saa selville, mikä taloudellinen vaikutus puuttuvasta yhtiöstä on konsernitilinpäätökseen.</p> | suullinen raportointi hallitukselle                 |      |
| 17 | Laskennalliset verot | <p>Konsernissa ja emoyhtiössä on laskettu laskennallinen vero emoyhtiön verottavasta tappiollisesta tuloksesta, vaikka tappio on syntynyt konserniavustusta antamalla. Konserniavustuslain 6 §:n mukaan tappiota ei vahvisteta annettujen konserniavustusten pohjalta. Nämä kirjaukset tulee peruuttaa. Laskennallisten verosaamisten kirjaamiselle ei näin ollen ole perusteita.</p> <p><b>Korjausmenettely:</b></p> <p>Oikaistaan pois laskennalliset verosaamiset, koska niitä ei voida hyödyntää.</p>   | Kirjallinen tai suullinen raportointi hallitukselle | 0,30 |

|    |                                  |   |   |      |
|----|----------------------------------|---|---|------|
|    |                                  | Per tilikauden verot an laskennalliset verosaamiset 429,8 tuhatta euroa   |   |      |
| 18 | Lomarahojen vaihtaminen vapaaksi | <p>Tilintarkastuksen työpapereista ja hallituksen pöytäkirjoista käy selvälle, että yhtiössä on vaihdettu lomarahat lisälomiksi. Yhtiö on tulouttanut samalla kertyneet lomarahat tulokseen. Tarkastusdokumentaation perusteella näitä lomarahavapaita ei ole vielä pidetty, joten ne tulee edelleen esittää siirtoveltoissa.</p> <p><b>Korjausmenettely:</b></p> <p>Lisätään velat taseeseen ja oikaistaan palkkakirjaus.</p> <p>Kirjaukset ovat:</p> <p>Per palkat an siirtovelat 1 200,0 tuhatta euroa<br/>Per verosaamiset an tilikauden verot 312,0 tuhatta euroa</p>  | Kirjallinen raportointi hallitukselle   | 0,15 |
| 19 | Corporate governance             | <p>Hallituksessa on liian vähän jäseniä sekä vain miehiä. Ei täytä Corporate governance -ehtoja. Tästä tulisi olla maininta tilinpäätöksessä.</p> <p><b>Korjausmenettely:</b></p> <p>Tilinpäätökseen lisätään tiedot niistä Corporate governance -ehdoista, joita ei ole täytetty.</p>  | Kirjallinen tai suullinen raportointi hallitukselle   | 0,20 |
| 20 | Vastuut                          | <p>Tarkastusaineistossa on mukana vastuuerittely, jonka perusteella emoyhtiön vastuut on laadittu. Vastuuerittelystä puuttuu kuitenkin hallituksen kokouksessa (4/2009, 1.4.2009) tehty pitkäaikainen määräaikainen vuokrasopimus. Aineistosta käy ilmi vuokran määrä ja vuokrasopimuksen aika. Vuokrasopimuksen pituus on niin lyhyt, että sitä ei voida määritellä rahoitusleasingsopimukseksi.</p> <p><b>Korjausmenettely</b></p> <p>Vastuusiin tulee lisätä määräaikaisen vuokrasopimuksen vuokramäärät. Vastuusiin tulee lisätä 7 500,0 tuhatta euroa kohtaan muut</p> | Tilintarkastuskerptomuksessa kielteinen lausunto tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen antamisesta informaatiosta | 0,20 |

|    |                  |   |                                       |      |
|----|------------------|---|---------------------------------------|------|
|    |                  | taloudelliset vastuut.  |                                       |      |
| 21 | Omat osakkeet    | <p>Yhtiö on hankkinut ja luovuttanut omia osakkeitaan tilikauden aikana. Omien osakkeiden "myyntivoitot" on kirjattu ylikurssirahastoon vaikka osakeyhtiölain mukaan ne tulee kirjata SVOP (sijoitetun vapaan oman pääoman)-rahastoon. Omien osakkeiden hankinta on esitetty myös erillisyyhtiössä omalla sarakkeellaan ja tämä on jäänyt huomioimatta jakokelpoisten varojen määrän laskennassa.</p> <p><b>Korjausmenettely:</b></p> <p>Korjataan sekä jakokelpoisten varojen laskelma että uudelleen luokitellaan ylikurssirahastosta myyntivoitto SVOP-rahastoon.</p> <p>Per edellisten tilikausien tulos an SVOP-rahasto 684,7 tuhatta euroa<br/>Per ylikurssirahasto an SVOP-rahasto 381,3 tuhatta euroa</p> | Kirjallinen raportointi hallitukselle | 0,30 |
| 22 | Rahoituslaskelma | <p>Rahoituslaskelmassa on väärin luokiteltu pitkäaikaiset sijoitukset (rahoitusvaroiksi). Lisäksi rahoituslaskelma on yksi liian aikainen versio eli sitä ei ole tehty lopullisista luvuista, muun muassa poistot ja käyttöpääoman muutokset ovat aikaisemmasta versiosta. Rahoitusvarat eivät täsmää.</p> <p><b>Korjausmenettely:</b></p> <p>Siirretään rahoituslaskelmassa erä pois rahavaroista. Korjataan poistot ja käyttöpääoman muutos vastaamaan todellisia muutoksia.</p>  | Kirjallinen raportointi hallitukselle | 0,30 |
| 23 | Liikevaihto      | <p>Yhtiö ei ole millään tavalla käsitellyt kanta-asiakasohjelmaansa. Tämä käy ilmi sekä liitetiedoista että hallituksen pöytäkirjoista. Hallituksen pöytäkirjojen perusteella kyseessä on IFRIC 13-standardin soveltamisalueeseen kuuluva tapahtuma. Yhtiön tilikausi on alkanut 1.7.2008, joten uutta säännöstä on tulkintaohjeistuksen siirtymäsäännösten mukaisesti sovellettava kyseessä olevalle tilikaudelle. Kun 1 000 pisteellä saa 30 euron lahjakortin, niin ohjeistuksen mukaan yhden pisteen arvoksi muodostuu 30/1 030 ja 1 000 eurolla saatavan pisteiden arvoksi muodostuu n. 29,13 euroa, joka tulee vähentää jokaisesta 1 000 euron myynnistä.</p>   | Kirjallinen raportointi hallitukselle | 0,35 |

|    |                      |   |  |      |
|----|----------------------|---|--|------|
|    |                      | <p>Käyttämättä jääneet pisteet on huomioitu todellisen velan määrässä, jolloin yhden pisteen arvo on todellisuudessa pienempi.</p> <p><b>Korjausmenettely:</b></p> <p>Kirjataan sekä edelliseltä että kuluvalta tilikaudelta liikevaihdosta siirtovelka IFRIC 13 -standardin mukaisesti. Lisäksi huomioidaan laskennalliset verot. Asiasta tulee antaa myös liitetiedoissa lisäinformaatiota.</p> <p>Tilikauden 2008/2009 oikaisukirjaukset (tuhatta euroa):</p> <p>Per liikevaihto an siirtovelat (ennakkomyynti) 3 136,1<br/> Per siirtovelat an liikevaihto 120,0<br/> Per laskennalliset verosaamiset an tilikauden verot (tuloslaskelma) 815,4<br/> Per tilikauden verot an laskennalliset verot 31,2</p> <p>Tilikauden 2007/2008 oikaisukirjaukset (tuhatta euroa):</p> <p>Per liikevaihto an siirtovelat (ennakkomyynti) 1 357,8<br/> Per siirtovelat an liikevaihto 45,5<br/> Per laskennalliset verosaamiset an tilikauden verot (tuloslaskelma) 353,0<br/> Per tilikauden verot an laskennalliset verosaamiset 11,8</p> |  |      |
| 24 | Tulos osaketta kohti | <p>Tulos osaketta kohden (EPS) tunnusluku on laskettu väärin. Laskelmassa ei ole huomioitu omien osakkeiden hankinnan ja luovutuksen vaikutusta eikä vieraaksi pääomaksi luokitettujen osakkeiden osinkojen vaikutusta.</p> <p><b>Korjausmenettely:</b></p> <p>Laskelma tulee tehdä siten, että edellä esitetyt seikat huomioidaan.</p>   | Kirjallinen tai suullinen raportointi hallitukselle. | 0,30 |
| 25 | Muut asiat           | Myös mm. seuraavista virheistä/puutteista on annettu pisteitä.  | Suullinen rapor-                                     | 0,40 |

|                 |  |                      |             |
|-----------------|--|----------------------|-------------|
|                 | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Muun muassa osakkeiden vähimmäislukumäärä yhtiöjärjestyksessä on suurempi kuin osakkeiden lukumäärä yhtiössä.</li> <li>- Työpapereista käy ilmi, että yhtiökokouksessa on valtuutettu yhtiö hankkimaan omia osakkeita. Tätä valtuutusta ei ole rekisteröity kaupparekisteriin.</li> <li>- Emoyhtiön tuloslaskelmassa on ristiriita satunnaisten erien osalta tuloslaskelman ja liitetietojen välillä.</li> <li>- Hallitus on käsitellyt tilinpäätöksen kokouksessaan aikaisemmin kuin tilinpäätöksen liitetietojen mukaan.</li> <li>- Tilinpäätöksessä on käytetty määräysvallattomien omistajien osuus -termiä, joka liittyy IAS 27 (uudistettu) käyttöönottoon. Yhtiö ei ole vielä soveltanut kyseistä standardia eikä näin ollen ole voinut käyttää kyseistä termiä. Oikea termi on vähemmistö-osuus.</li> <li>- Toimintakertomuksessa osingonjakoehdotus on merkitty väärälle vuodelle.</li> </ul> <p>Toimintakertomuksesta puuttuvat tiedot mm.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• rahoitusjärjestelyistä</li> <li>• sulautumisesta</li> </ul> | tointi hallitukselle |             |
| <b>Yhteensä</b> |  |                      | <b>8,00</b> |

Arvosteluperusteessa kirjallinen raportointi tarkoittaa tilintarkastuspöytäkirjaa tai muistiota. Tehtävän arvostelussa ei tehty eroa tilintarkastuspöytäkirjan tai muistion välille.

**Tehtävä 2 (2,00 pistettä)****Tehtävä 2 a (1,8 pistettä)**

Esimerkki tilintarkastuskertomukseksi.

**TILINTARKASTUSKERTOMUS (0,02 pistettä)**

Natrium Oyj:n osakkeenomistajille (0,02 pistettä)

Olemme tarkastaneet Natrium Oyj:n kirjanpidon, tilinpäätöksen, toimintakertomuksen ja hallinnon tilikaudelta 1.7.2008–30.6.2009. Tilinpäätös sisältää konsernin taseen, tuloslaskelman, rahavirtalaskelman, laskelman oman pääoman muutoksista ja liitetiedot sekä emoyhtiön taseen, tuloslaskelman, rahoituslaskelman ja liitetiedot. (0,1 pistettä)

Hallituksen ja toimitusjohtajan vastuu

Hallitus ja toimitusjohtaja vastaavat tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta ja siitä, että konsernitilinpäätös antaa oikeat ja riittävät tiedot EU:ssa käyttöön hyväksytyjen kansainvälisten tilinpäätösstandardien (IFRS) mukaisesti ja että tilinpäätös ja toimintakertomus 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. (0,1 pistettä)

Tilintarkastajan velvollisuudet

Tilintarkastajan tulee suorittaa tilintarkastus Suomessa noudatettavan hyvän tilintarkastustavan mukaisesti ja sen perusteella antaa lausunto tilinpäätöksestä, konsernitilinpäätöksestä 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 emoyhtiön hallituksen jäsenet ja toimitusjohtaja ovat toimineet osakeyhtiölain mukaisesti. (0,1 pistettä)

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. (0,1 pistettä)

Tilintarkastus on toteutettu Suomessa noudatettavan hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Käsitksemme mukaan olemme suorittaneet tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvia tarkastustoimenpiteitä lausuntoamme varten. (0,1 pistettä)

#### Kielteisen lausunnon perustelut

Konsernin päivitettyjen kassavirtojen perusteella on ilmeistä, että konsernin Verkkoliiketoiminta-segmenttiin liittyvästä liikearvosta tulisi tehdä arvonalentumiskirjaus. Konsernitilinpäätöksessä ei ole tehty 24,7 miljoonan euron arvonalentumiskirjausta liittyen edellä esitetyn liiketoimintasegmentin liikearvoon eikä 10,7 miljoonan euron arvonalentumista muihin varoihin. Tämän johdosta konsernin voittovarot ja tulos kuluvalta tilikaudelta ovat 35,4 miljoonaa euroa liian suuret. (0,18 pistettä)

Konsernin liikevaihtoon on kirjattu liikaa myyntituottoja sellaisista hyödykkeistä, joissa on olennaisia takaisinostositoumuksia. Konserni ei olisi saanut kirjata liikevaihtoa näiden osalta. Sopimukset olisi tullut käsitellä vuokrasopimuksina ja kirjata vuokratuotot liiketoiminnan muihin tuottoihin. Oikaistu liikevaihto on 130,9 miljoonaa euroa ja oikaistu voitto ennen veroja on 20,0 miljoonaa euroa pienempi kuin tilinpäätöksessä 2008/2009 on esitetty. Vuoden 2007/2008 osalta oikaistu liikevaihto olisi 105,1 miljoonaa euroa pienempi kuin tilinpäätöksessä esitetty liikevaihto vertailuvuodelta on. (0,18 pistettä)

Konsernin ja emoyhtiön liitetiedoista puuttuvat 7,5 miljoonan euron vastuut, jotka liittyvät viiden vuoden kiinteään ja purkamattomaan vuokrasopimukseen yhtiön uusista toimitiloista. (0,18 pistettä)

Konsernin omassa pääomassa on esitetty eriä, jotka ovat luonteeltaan rahoitusvelkaa. Näihin osakkeisiin liittyvät oman pääoman erät tulee siirtää pois omasta pääomasta. Oikaisun seurauksena osakepääoma vähenee 4,3 miljoonalla eurolla ja ylikurssirahasto 3,0 miljoonalla eurolla. Vastaavasti rahoitusvelat kasvavat 7,3 miljoonaa euroa. (0,18 pistettä)

Konserni on rikkonut pankin kanssa tehtyä kovenanttiehtoa. Kovenanttiehdon rikkomisesta on seurauksena se, että rahalaitoslainat arvoltaan 170,4 miljoonaa euroa tulee esittää lyhytaikaisissa rahalaitoslainoissa. (0,08 pistettä)

#### Lausunto konsernitilinpäätöksestä

Lausuntonamme esitämme, että edellisissä kappaleissa tarkoitettujen seikkojen vaikutuksista johtuen IFRS-tilinpäätös ei anna EU:ssa käyttöön hyväksytyjen kansainvälisten tilinpäätösstandardien (IFRS) mukaisesti oikeita ja riittäviä tietoja konsernin taloudellisesta asemasta eikä sen toiminnan tuloksesta ja rahavirroista. (0,1 pistettä)

#### Kielteisen lausunnon perustelut

Natrium Oyj on hankkinut tilikauden aikana liiketoimintakaupalla Natrium Finance Oy:n liiketoiminnan. Natrium Oyj:n tilinpäätökseen on aktivoitu sulautumisen seurauksena 4,0 miljoonan euron muu pitkävaikutteinen meno. Aktivointi ei ole täyttänyt KPL 5:11 mukaisia aktivointiedellytyksiä, koska sulautuneella yhtiöllä ei ole liiketoimintaa. Sulautumisessa syntynyt sulautumistappio ei täytä aktivoinnille vaadittuja tuottoedellytyksiä. Natrium Oyj:n tulos tilikau-

delta olisi 4,0 miljoonaa euroa pienempi kuin tilinpäätöksessä esitetty. (0,20 pistettä)

#### Lausunto tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta

Lausuntonamme esitämme, että edellisessä kappaleessa tarkoitettujen seikkojen vuoksi tilinpäätös ja toimintakertomus eivät anna Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti oikeita ja riittäviä tietoja yhtiön taloudellisesta asemasta eikä sen toiminnan tuloksesta. Toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot ovat ristiriidattomia. (0,10 pistettä)

Helsingissä, 2. päivänä syyskuuta 2009 (0,02 pistettä)

Tilintarkastus Tiski Oy (0,02 pistettä)  
KHT-yhteisö

Timo Tavallinen (0,02 pistettä)  
KHT

#### Tehtävä 2 b (0,2 pistettä)

Tilinpäätösmerkintä

Suoritetusta tilintarkastuksesta on tänään annettu kertomus.

Helsingissä 2. päivänä syyskuuta 2009

Tilintarkastus Tiski Oy  
KHT-yhteisö

Timo Tavallinen  
KHT