

**VUODEN 2011 HTM-TUTKINNON
ARVOSTELUPERUSTEET**

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

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

	Tehtävä 1 (20 pistettä)					
	Toimenpide	Isännöitsijä	Hallitus	Yhtiökokous	Säädösviite	Pisteet yhteensä
	<p>Korjausurakoitsijan valinta</p> <p>Urakkasopimuksen laatiminen</p> <p>Urakkasopimuksen allekirjoitus</p> <p>(5,0 pistettä)</p>	<p>tarjousten vertailun yhdessä valvojan kanssa</p> <p>(0,5 pistettä)</p>	<p>Hallitus päättää katon korjausurakoitsijasta perustuen tarjousvertailuun.</p> <p>Hallituksen edustaja(t), valvoja ja isännöitsijä sekä rakennusliike käyvät urakkaneuvottelut ja laativat katon korjausta koskevan urakkasopimuksen.</p> <p>Hallituksen puheenjohtaja ja isännöitsijä allekirjoittavat asunto-osakeyhtiön puolesta urakkasopimuksen.</p> <p>(2,0 pistettä)</p>		<p>(0,5 pistettä)</p>	8,0 pistettä
3	<p>Katon korjausurakan rahoitus</p>	<p>Isännöitsijä nostaa lainan. Työmaakokouksissa valvoja hyväksyy työn valmistumisasteen sopimuksen maksuerätaulukkoa vastaten. Isännöitsijä maksaa rakennusliikkeen</p>	<p>Hallitus valvojan esityksestä hyväksyy mahdolliset lisätyöt. Lisätöiden hyväksymisestä on ainakin oltava päätös, minkä kokoisia lisätöitä isännöitsijä yksin saa päättää.</p>		<p>AOYL 1:11 AOYL 4:2 AOYL 7:2 AOYL 7:22</p>	

	Tehtävä 1 (20 pistettä)					
	Toimenpide	Isännöitsijä	Hallitus	Yhtiökokous	Säädösviite	Pisteet yhteensä
	(1,0 pistettä)	laskut urakkasopimuksen mukaisesti valvojan annettua hyväksymisen. (0,5 pistettä)	(0,5 pistettä)		(0,5 pistettä)	2,5 pistettä
4	Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laadinta	Isännöitsijä laatii tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen sekä siihen liittyvinä talousarviovertailun, vastikerahoituslaskelmat, katon korjauksen osalta hankerahoituslaskelman sekä liitetiedoissa ilmoitetaan vaaditut/saadut takuuajan vakuudet. Toteutuneet katon korjausmenot esitetään bruttomääräisinä tuloslaskelmassa ja niistä vähennetään taseessa olevaan rakennuksen poistamattomaan hankintamenoon aktivoitu summa. Mahdolliset osakkeenomistajien hankeosuussuoritukset kirjataan yhtiökokouksen päätöksen mukaisesti joko tuottoina tuloslaskelmaan tai ne rahastoidaan taseen	Hallitus ja isännöitsijä allekirjoittavat tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen.	Yhtiökokous päättää tilinpäätöksen vahvistamisesta.	AOYL 10:3 ja AOYL 10:5 AOYL 6:3 Kila 7.12.2010/ 1.3.5. Erillis- laskelmat sekä 6.1.1.1. Hanke- rahoitus- laskelma Kila 7.12.2011/ 3.1. Korjaus- hankkeiden kirjanpito- käsittely	

	Tehtävä 1 (20 pistettä)					
	Toimenpide	Isännöitsijä	Hallitus	Yhtiökokous	Säädösviite	Pisteet yhteensä
	Hankeosuuslaskelma	<p>yhtiön omaan pääomaan kuuluviin eriin.</p> <p>Isännöitsijä laatii hankerahoituslaskelman perusteella hankeosuuslaskelman, mikäli on päätetty, että osakkaat voivat maksaa hankeosuutensa.</p>			<p>Kila 7.12.2011/ 2.2. Hankeosuus-suoritukset</p>	
	Lainaosuuslaskelma	<p>Kun lainaa on nostettu, isännöitsijä laatii lainaosuuslaskelmat, jos yhtiöjärjestyksen mukaan osakkailla on oikeus maksaa huoneistokohtainen lainaosuutensa kyseisen tyyppisistä lainoista.</p>			<p>Kila 7.12.2010/ 2.3.1. Lainaosuus-laskelma</p>	
	(3,0 pistettä)	(1,5 pistettä)	(0,5 pistettä)	(0,5 pistettä)	(2,0 pistettä)	7,5 pistettä
Yht.	9,5 pistettä	2,8 pistettä	3,3 pistettä	0,9 pistettä	3,5 pistettä	20,0 pistettä

Tehtävä 2 (40 pistettä)

Tehtävä A

Epäselvät tositteet

Tositeaineistossa on useita epäselvyyksiä:

- 80 000 euron maksu konsultoinnista, johon liittyvää sopimusta tai lisätietoa konsultoinnin sisällöstä ei saatu.
- 2 x 360 000 euron ostolaskut raaka-aineesta, joihin liittyvää tilausta, kuormakirjaa tai muuta aineistoa hankinnasta ei saatu.
- Osamaksu 150 000 euroa ja sen palautus, joiden perusteet olivat epäselviä.
- Yhtiön pankkitilille oli tullut useita merkittäviä rahasuorituksia Serbiasta, jotka oli kirjattu selvittelytilille. Vastaanotettujen varojen perusteesta ei saatu lisätietoa. Kyseiset varat oli maksettu markkinointimaksuina edelleen kyproslaiselle yhtiölle. Maksut oli kirjattu selvittelytililtä, eikä lisätietoa maksujen perusteista saatu.

Kirjanpitolain tositteille asettamia vaatimuksia ei ole kaikilta osin täytetty. Huomioitava muun muassa KPL 2:5, KPL 2:3 ja KPL 3:2.

Johtopäätös:

Annettujen tietojen perusteella ei voitu varmentua muun muassa kaikkien menojen kuulumisesta yhtiölle, eikä siitä, että kaikki liiketapahtumat ovat kirjanpidossa tai antaako tilinpäätös oikean kuvan. Yhtiöltä on pyydettävä lisätietoja kyseessä olevista liiketapahtumista.
(4,0 pistettä havainnon johdonmukaisesta kuvauksesta ja johtopäätöksestä)

Vaikutus raportointiin:

Havaintojen vaikutus tilintarkastajan raportointiin riippuu siitä, ovatko kirjanpidon/tilinpäätöksen virheet ja/tai puutteet olennaisia, ja että saadaanko niihin lisätietoja yhtiöltä. Mahdollisesti

- tilintarkastuskertomuksessa joko varauman sisältävä (ehdollinen) lausunto, kielteinen lausunto tai lausunnon antamatta jättäminen; tai
- tilintarkastuspöytäkirja tai muistio, jos virheet ja/tai puutteet eivät ole niin olennaisia, että ne on huomioitava kertomuksessa tai ne korjataan ennen kertomuksen antamista.(2,0 pistettä)

Yhtiön hallitukselle ja/tai yhtiön toimivalle johdolle on laadittava tilintarkastusmuistio tai -pöytäkirja, jos sisäisissä kontrolleissa on tilintarkastuksen perusteella olennaisia puutteita. (ISA 265:n huomioiminen) (2,0 pistettä)

Tilintarkastajan muu raportointi:

Epäselvät rahansiirrot saattavat olla rahanpesua (2,0 pistettä). Tilintarkastajan on tehtävä ilmoitus rahanpesun selvittelykeskukselle keskusrikospoliisiin (2,0 pistettä) (Laki rahanpesun ja terrorismin torjunnasta, ISA 240: 35-37,43) (2,0 pistettä oikeasta viranomaisesta).

Negatiivinen oma pääoma

Oma pääoma on negatiivinen, ja hallitus on tietoinen asiasta (2,0 pistettä). Summa, jolla rakennuksen arvon arvioidaan ylittävän tasearvon, ei riitä kattamaan oman pääoman negatiivisuutta (2,0 pistettä).

Johtopäätös:

Osakeyhtiölakia (OYL 20:23) on rikottu (2,0 pistettä). Hallitus on havainnut negatiivisuuden 30.10.2010, eikä kaupparekisteriin ei ole tehty viipymättä merkintää oman pääoman negatiivisuudesta.

Vaikutus raportointiin:

Tilintarkastuskertomukseen huomautus (TilintL 15.4), joka ei vaikuta lausuntoihin (2,0 pistettä).

Epävarmuus toiminnan jatkuvuudesta (going concern)

Yhtiön tuloksessa ja taloudellisessa asemassa on seuraavia ongelmia:

- Kannattavuus ja taloudellinen asema ovat heikentyneet
- Maksukyvyssä on ongelmia. Yhtiöllä vaikeuksia maksaa ostovelkoja eräpäivinä
- Käyttökate on tappiolla.
- Oma pääoma on negatiivinen.
- Emoyhtiö ei voi antaa yhtiölle lisää pääomaa.

Johtopäätös:

Yhtiön edellytys laatia tilinpäätös going concern –periaattein kyseenalainen (KPL 3:3.1). Toimivalta johdolta on pyydettävä arvio yhtiön kyvystä jatkaa toimintaansa, ja arvioitava tätä sekä muuta evidenssiä (ISA 570). (4,0 pistettä havainnon johdonmukaisesta kuvaamisesta ja johtopäätöksestä)

Vaikutus raportointiin:

Kokonaisuudesta ja tilintarkastajan harkinnasta riippuu, onko toiminnan jatkuvuutta koskevan oletuksen käyttö asianmukaista vai ei, ja jos on, esiintyykö olennaista epävarmuutta ja onko tätä kuvattu riittävästi tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa.

Mahdollisesti tilintarkastuskertomukseen, joko tiettyä seikkaa painottava tieto (lisätieto), varauman sisältävä (ehdollinen) lausunto tai kielteinen lausunto (ISA 705, ISA 706) (3,0 pistettä).

Lähipiirilainasaaminen

Yhtiöllä on 125 000 euron myyntisaaminen sisaryhtiöltä, jolla on poikkeuksellisen pitkä maksuaika (vuosi). Maksu saamisesta on edelleen saamatta, eikä saamista ei ole peritty.

Johtopäätös:

Saamista voitaneen pitää tosiasiallisesti annettuna lähipiirilainana. Tämä on huomioitava toimintakertomuksessa ja liitetiedoissa (OYL 8:6, KPL 5:2, KPA 2:7b (2,0 pistettä). Saamisen arvostamista on selvitettävä tarkemmin (1,0 pistettä).

Vaikutus raportointiin:

Vaikutus raportointiin riippuu siitä, miten yhtiö on kertonut saamisesta ja kyseessä olevasta liiketoimesta tilinpäätöksessä. Jos saamisen arvostus on asianmukainen ja liitetiedoissa on annettu tarvittavat tiedot, ei saamisella ei ole vaikutusta tilintarkastuskertomukseen. (1,0 pistettä)

Mahdollisesti tilintarkastuskertomukseen, riippuen virheen/puutteen olennaisuudesta joko tiettyä seikkaa painottava tieto (lisätieto), varauman sisältävä (ehdollinen) lausunto tai kielteinen lausunto (1,0 pistettä).

Tehtävä B

Tilinpäätöksen vahvistaminen tarkoittaa tilinpäätöksen hyväksymistä yhtiökokouksessa, jolloin tilintarkastuskertomus on jo annettu (2,0 pistettä). Vaatimus kauppahinnan, 290 000 euroa, hyvittämisestä ja vahingonkorvausvaatimus, 150 000 euroa, koskevat myyntiä joka on tapahtunut ennen tilikauden 2010 päättymistä. Seikat olisi tullut huomioida tilinpäätöksessä 2010 (2,0 pistettä) myynnin hyvityksenä ja/tai pakollisena varauksena tai vastuuliitetietona riippuen tulevan hyvityksen ja korvauksen todennäköisyydestä ja määrästä.

Tilintarkastajalla ei ole velvollisuutta suorittaa tarkastustoimenpiteitä tilintarkastuskertomuksen antamisen jälkeen. Kyseisessä tapauksessa tilintarkastajan tietoon on tullut tapahtuma, joka olisi saattanut edellyttää mukautetun tilintarkastuskertomuksen antamista, jolloin tilintarkastajan on toimittava ISA 560:n kohtien 10-13 tai 14-17 mukaisesti (2,0 pistettä).

Jos tilinpäätöstä ei ole vielä julkistettu, tulee tilintarkastajan muun muassa keskustella toimivan johdon ja/tai hallintoelinten kanssa, ja ratkaista, onko tilinpäätöstä tarpeen muuttaa. Vaikka toimivalla johdolla ei olisi lakiin perustuvaa velvoitetta julkistaa uutta tilinpäätöstä, jos muuttaminen olisi tilintarkastajan mielestä tarpeellista, tulee tilintarkastajan ryhtyä asianmukaisiin toimenpiteisiin pyrkiäkseen estämään sen, että jo annettuun tilintarkastuskertomukseen luotetaan (ks. ISA 560:10-13). Jos tilinpäätös on jo julkistettu, tulee tilintarkastajan silti toimia kuten yllä selostetaan (ks. ISA 560:14-17).

Tehtävä 3 (40 pistettä)

Vastaus on oikein, jos rasti on oikeassa (oikein tai väärin) sarakkeessa ja IFRS-viittauksessa on vähintään yksi arvosteluperusteen pykälä huomioitu. Muissa tilanteissa vastaus on väärin ja saa nolla pistettä. Miinus pisteitä ei tehtävässä ole annettu.

Numero ja pistemäärä	Kysymys	Oikein	Väärin	IFRS-viittaus
1. IFRS 1: ENSIMMÄINEN IFRS-STANDARDIEN KÄYTTÖNOTTO				
a) 1,0 pistettä	Suomessa IFRS-standardeihin siirtymispäivältä yrityksen on esitettävä avaava tase ja ensimmäisessä IFRS-tilinpäätöksessä on esitettävä lisäksi päättävä tase ja vähintään yksi vertailuvuoden päättävä tase. Kaikkiaan esitetään siis kolme tasetta.	x		IFRS 1.6 IFRS 1.21
b) 1,0 pistettä	Aiemman tilinpäätösnormiston mukaisesti konsernitilinpäätökseen kertyneet muuntoerot saa nollata laadittaessa ensimmäistä IFRS-tilinpäätöstä, eli realisoida ne suoraan omaan pääomaan kertyneisiin voittovaroihin.	x		IFRS 1.D13
2. IFRS 2: OSAKEPERUSTEISET MAKSUT				
a) 1,0 pistettä	Omana pääomana maksettavat osakeperusteiset liiketoimet kirjataan pääsääntöisesti käypään arvoon ja jaksotetaan kuluksi tuloslaskelmaan ja lisäykseksi omaan pääomaan ansaitsemisaikana.	x		IFRS 2.7 IFRS 2.8 IFRS 2.10
3. IFRS 3: LIIKETOIMINTOJEN YHDISTÄMINEN				
a) 2,0 pistettä	Yritys A ostaa Yritys B:stä 30 prosentin omistusosuuden aiemmin omistamansa 35 prosentin lisäksi. Yritys kirjaa myös aiemman omistusosuutensa käypään arvoon, vertaa sitä konsernitilinpäätöksessä olleeseen kirjanpitoarvoon ja kirjaa erotuksen tulosvaikutteisesti tuloslaskelmaan.	x		IFRS 3.32 IFRS 3.41 IFRS 3.42
b) 2,0 pistettä	Yritys C ostaa Yritys D:stä 80 prosentin omistusosuuden. Määräysvallattomien omistajien osuudeksi jää 20 prosentin Yritys D:stä. Myös määräysvallattomien omistajien osuus Yritys D:n yksilöitävissä olevista varoista ja vastattaviksi otetuista veloista arvostetaan käypään arvoon.	x		IFRS 3.32 IFRS 3.19
c) 1,0 pistettä	Liiketoimintojen yhdistämisessä luovutettu vastike arvostetaan käypään arvoon ja hankintaan välittömästi liittyvät menot aktivoidaan osaksi syntyvää liikearvoa.		x	IFRS 3.37 IFRS 3.53
4. IFRS 5: MYYTÄVÄNÄ OLEVAT PITKÄAIKAISET OMAISUUSERÄT JA LOPETETUT TOIMINNOT				
a) 2,0 pistettä	Kun pitkäaikaisena omaisuuseränä oleva rakennus luokitellaan myytävänä olevaksi omaisuuseräksi, se arvostetaan luokitteluhetkellä kirjanpitoarvoon tai sitä alempaan myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennettyyn käypään arvoon ja rakennuksesta tehtävät suunnitelman mukaiset poistot lopetetaan.	x		IFRS 5.1 IFRS 5.15

Numero ja piste-määrä	Kysymys	Oikein	Väärin	IFRS-viittaus
b) 1.0	Myytävänä olevaksi luokiteltu pitkäaikainen luovutettavien erien ryhmä esitetään aina myös lopetettuna toimintona.		x	IFRS 5.31 IFRS 5.32
5. IFRS 7: RAHOITUSINSTRUMENTIT: TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT				
a) 1,0 pistettä	Tämän standardin tarkoituksena on vaatia yrityksiä esittämään tilinpäätöksessä tietoja, joiden avulla käyttäjät pystyvät arvioimaan, miten merkittävä vaikutus johdannaisilla on yrityksen taloudelliseen asemaan ja tulokseen, sekä minkä luonteisia ja miten laajoja ovat ne rahoitusinstrumenteista aiheutuvat riskit, joille yritys on alttiina kauden aikana ja raportointikauden päättymispäivänä, sekä sitä, miten yritys hallitsee kyseisiä johdannaisia.		x	IFRS 7.1
b) 1,0 pistettä	Yrityksen tulee esittää toimintakertomuksessa tietoa, jonka avulla tilinpäätöksen käyttäjät pystyvät arvioimaan sellaisten rahoitusinstrumenteista johtuvien riskien luonnetta ja laajuutta, joille yritys on alttiina raportointikauden päättymispäivänä.		x	IFRS 7.31
6. IAS 1: TILINPÄÄTÖKSEN ESITTÄMINEN				
a) 2,0 pistettä	Kun yhtiön pitkäaikaiseen lainaan liittyvät lainaehdot eli ns. lainakovenantit rikkoontuivat tilinpäätöshetkellä 31.12.2010, laina erääntyi ehtojen mukaisesti kuukauden sisällä maksettavaksi. Kun lainanantaja kuitenkin hyväksyi 17.1.2011 sellaisen muutoksen lainakovenantteihin, etteivät ehdot enää olleet rikkoontuneena, saatiin laina 31.12.2010 tilinpäätöksessä luokitella edelleen pitkäaikaiseksi. Yhtiö julkisti tilinpäätöksensä 10.2.2011.		x	IAS 1.69c IAS 1.74
b) 1,0 pistettä	Laaja tulos on sama kuin tilikauden tulos.		x	IAS 1.7, IAS 1.82f ja IAS 1.82i yhdessä
7. IAS 8: TILINPÄÄTÖKSEN LAATIMISPERIAATTEET, KIRJANPIDOLLISTEN ARVIoidEN MUUTOKSET JA VIRHEET				
1,0 pistettä	Tilinpäätöksen laatimisperiaatetta saa muuttaa vain, jos jokin IFRS-standardi vaatii muutosta, tai kun tilinpäätös antaa muutoksen johdosta luotettavaa ja merkityksellisempää informaatiota tilinpäätöksestä.	x		IAS 8.14
8. IAS 10: RAPORTOINTIKAUDEN PÄÄTTYMISEN JÄLKEISET TAPAHTUMAT				
1,0 pistettä	Yritys laati tilinpäätöksen per 31.12.2010 ja yrityksen hallitus hyväksyi tilinpäätöksen julkistettavaksi 14.2.2011. Yrityksen taseeseen sisältyy tuotantolaitos tilinpäätöspäivänä kirjanpito-arvoltaan 3 250 000 euroa. Tammikuun 19 päivänä 2011, kyseinen tuotantolaitos tuhoutui maanjäristyksessä. Yrityksen tulee alentaa tuotantolaitoksen arvoa 31.12.2010 tilinpäätöksessä.		x	IAS 10.22d

Numero ja piste-määrä	Kysymys	Oikein	Väärin	IFRS-viittaus
9. IAS 12: TULOVEROT				
1,0 pistettä	Laskennallista verovelkaa ei kirjata tilanteessa, jossa se syntyisi omaisuuserän tai velan alkuperäisestä kirjaamisesta, kun kyseessä ei ole liiketoimintojen yhdistäminen eikä se vaikuta kirjanpidon tulokseen, verotettavaan tuloon tai verotettavaan tappioon liiketoimen toteutumisaikana.	x		IAS 12.15b
10. IAS 16: AINEELLISET KÄYTTÖOMAISUUSHYÖDYKKEET				
1,0 pistettä	Uuden toimipaikan avaamisesta aiheutuvat menot saa aktivoida aineelliseen käyttöomaisuuteen.		x	IAS 16.19a
11. IAS 17: VUOKRASOPIMUKSET				
2,0 pistettä	Jos vuokratiohjeesta maksettavien vähimmäisvuokrien nykyarvo muodostaa vuokrasopimuksen syntymisaikana vähintäänkin olennaisen osan vuokratun omaisuuserän käyvästä arvosta, kyseessä on rahoitusleasingisopimus, joka aktivoituu vuokralle ottajan taseeseen käyttöomaisuuteen ja velaksi.	x		IAS 17.10d IAS 17.20
12. IAS 18: TUOTOT				
2,0 pistettä	13.12.2010 tapahtunut tavaran myynti voidaan tulouttaa 31.12.2010 tilinpäätökseen, kun muut ehdot olivat täyttyneet jo 13.12.2010, mutta ostajalla oli mahdollisuus palauttaa tavara 13.1.2011 asti, eikä yrityksellä ollut aiempaa kokemusta palautusten määrästä. Yrityksen tilinpäätös valmistui 14.2.2011 ja hyväksyttiin julkistettavaksi 21.2.2011.		x	IAS 18.14a IAS 18.16d
13. IAS 19: TYÖSUHDE-ETUUDET				
2,0 pistettä	Yrityksellä on eräässä tehtaassaan etuusperusteinen eläkejärjestely koko tehtaan henkilöstölle. Yritys irtisanoo tehtaalta viidesosan henkilöstöstä. Kyseessä on eläkejärjestelyn supistaminen, joka johtaa eläkevastuun ja mahdollisesti eläkevarojen pienemiseen sekä näiden välisen erotuksen kirjaamiseen tulosvaikutteisesti tuloslaskelmaan.	x		IAS 19.109 IAS 19.111
14. IAS 27: KONSERNITILINPÄÄTÖS JA ERILLISTILINPÄÄTÖS				
2,0 pistettä	Emoyritys omistaa yhdestä tytäryrityksestä 80 prosentin osuuden ja laatii siten konsernitiilinpäätöksen. Tilikauden aikana emoyritys on myynyt osan omistusosuudestaan määräysvallattomille osakkeenomistajille alentaen siten omistusosuutensa 80 prosentista 60 prosenttiin säilyttäen määräysvallan tytäryrityksessä. Myynnistä syntynyt myyntivoitto kirjataan oman pääoman sisällä, eikä sillä ole tulosvaikutusta.	x		IAS 27.30 IAS 27.31
15. IAS 28: SIJOITUKSET OSAKKUUSYRITYKSIIN				
1,0 pistettä	Pääomasijoittajat saavat halutessaan valintansa mukaan arvostaa sijoitukset osakkuusyhtiöihin alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä ja aina tilinpäätöspäivänä käypään arvoon ja käyvän arvon	x		IAS 28.1

Numero ja piste-määrä	Kysymys	Oikein	Väärin	IFRS-viittaus
	muutokset kirjataan tulosvaikutteisesti.			
16. IAS 31: OSUUEDET YHTEISYRITYKSISSÄ				
1,0 pistettä	Öljyputki mainitaan usein esimerkkinä yhteisessä määräysvallassa olevasta toiminnosta.		x	IAS 31.20
17. IAS 32: RAHOITUSINSTRUMENTIT: ESITTÄMISTAPA				
2,0 pistettä	Osuuskuntien osuuspääoma tai lisäosuuspääoma sisältää usein osuuskunnan pakollisen lunastusvelvoitteen osuuspääoman ja lisäosuuspääoman osuustodistuksen haltijan niin vaatiessa joko osuuskuntalain tai osuuskunnan sääntöjen perusteella. Tällaiset rahoitusinstrumentit saadaan kuitenkin luokitella omaksi pääomaksi, vaikka ne ovat luonteeltaan velkoja.		x	IAS 32.11 IAS 32.16A IAS 32.16B
18. IAS 36: OMAISUUSERIEN ARVON ALENTUMINEN				
1,0 pistettä	Kerrytettävissä oleva rahamäärä on joko käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla tai käyttöarvo, sen mukaan kumpi niistä on matalampi.		x	IAS 36.6
19. IAS 37: VARAUKSET, EHDOLLISET VELAT JA EHDOLLISET VARAT				
1,0 pistettä	Yritys on laatimassa tilinpäätöstä kalenterivuosi 2010 tilikaudelta. Samanaikaisesti yrityksen budjettiprosessi on valmistumassa ja ennakkonäkymät tilikaudelle 2011 ovat huonontuneet. Koska yrityksen tiedossa on, että ainakin ensimmäinen vuosipuolisko tulee tuottamaan liiketappiota, yritys haluaa kirjata odotettavissa olevan liiketoiminnan tappion määräisen varauksen tilinpäätökseensä 2010 sekä varovaisuuden periaatteen että IAS 37.14 mukaisesti.		x	IAS 37.63 IAS 37.64
20. IAS 38: AINEETTOMAT HYÖDYKKEET				
2,0 pistettä	Mainostoimisto laati yritykselle tv-mainonta kampanjan, jonka esittäminen aloitettiin 10.1.2011 ja päättyi 31.1.2011. Yrityksen tilikausi on kalenterivuosi, ja tilinpäätös valmistui julkistettavaksi 14.2.2011. Mainostoimiston työ on tehty loka-joulukuussa 2010 ja laskukin on saatu ennen vuoden vaihdetta. Yritys voi aktivoida tv-kampanjan aineettomiin oikeuksiin IAS 38 -standardin mukaisesti.		x	IAS 38.5 IAS 38.29a
21. IAS 39: RAHOITUSINSTRUMENTIT: KIRJAAMINEN JA ARVOSTAMINEN				
1,0 pistettä	Rahoitusvarojen selvityspäiväkäytännön mukainen osto tai myynti on merkittävä taseeseen ja kirjattava pois taseesta joko kaupantekopäivänä tai selvityspäivän perusteella sen mukaan kumman yritys valitsee laadintaperiaatteen mukaisesti.	x		IAS 39.38
22. IAS 40: SIJOITUSKIINTEISTÖT				
1,0 pistettä	Yritys A arvostaa kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä sijoituskiinteistönsä IAS 40 -standardin käyvän arvon mallin mukaisesti sekä omassa käytössä olevat rakennukset IAS 16 -standardin hankintamenomallin mukaisesti. Kun omassa käytössä	x		IAS 40.61

Numero ja pistemäärä	Kysymys	Oikein	Väärin	IFRS-viittaus
	<p>olleen rakennuksen käyttötarkoitus muuttuu oman käytön loppuessa ja rakennuksen siirtyessä vuokrattavaksi ja siten siis sijoituskiinteistöksi, käsitellään käyttötarkoituksen muuttumishetken kirjanpitoarvon ja käyvän arvon erotus kuitenkin siirtohetkellä ainoastaan IAS 16 -standardin uudelleenarvostusperiaatteen mukaisesti.</p>			
23. IAS 41: MAATALOUS				
1,0 pistettä	<p>Biologiset hyödykkeet arvostetaan käypään arvoon vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla. Kun biologisesta hyödykkeestä, kuten metsästä, korjataan tai kaadetaan maataloustuotteita, kuten puita, arvostetaan ne korjuuajankohdan käypään arvoon vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla. Tästä arvosta muodostuu kyseisen myytävän tai tuotannossa hyödynnettävän maataloustuotteen hankintameno taseeseen kirjattavaksi ja mahdollinen erotus aiempaan arvostukseen kirjataan tulosvaikutteisesti.</p>	x		IAS 41.13 IAS 41.28
24. IFRIC 13: KANTA-ASIAKASOHJELMAT				
1,0 pistettä	<p>Yrityksellä on kanta-asiakasohjelma, jossa asiakkaiden ostamat tuotteet ja palvelut kartuttavat hänelle etupisteitä, joita hän voi myöhemmin hyödyntää saamalla esimerkiksi tuotteita tai palveluja, joko ilmaiseksi tai alennettuun hintaan. Yrityksen myydessä etupisteisiin oikeuttavia tuotteita tai palveluja, se ei voi tulouttaa myydystä tuotteesta tai palvelusta saatavaa kauppahintaa kokonaisuudessaan. Yritys jättää tulouttamatta osuuden, joka kohdistuu "myydylle" etupisteille. Tämä osuus tuloutetaan vasta, kun asiakas käyttää etupisteensä.</p>	x		IFRIC 13.5 IFRIC 13.6

HTM-TUTKINTO 2011

2-OSA

TILINTARKASTUSKERTOMUS JA MUUT RAPORTIT (100,0 pistettä)

Tehtävä 1 (70,0 pistettä)

Kohta	Tarkastettu asia	Tarkastushavainto, perusteltu arviointi ja korjausmenettely	Vaikutus raportointiin (Kerro mitä, missä ja miten raportoidaan, jos virhettä tai puutetta ei korjata)	Pisteet
Kohta 1	Toimintakertomus	<p>Tarkastushavainto ja perusteltu arviointi</p> <p>Toimintakertomuksessa ei ole kerrottu OYL 8:7:n edellyttämällä tavalla tilikaudella järjestyn osakeannin keskeisiä ehtoja.</p> <p>Toimintakertomuksessa ei ole mainittu OYL 8:7.1:n edellyttämällä tavalla, että yhtiöstä on tullut emoyhtiö.</p> <p>Mikäli pieni kirjanpitovelvollinen esittää KPL 3:1.6:n mukaisen toimintakertomuksen, on siinä esitettävä kyseessä olevan lainkohdan edellyttämät tiedot täydellisinä. Samoin jos pieni kirjanpitovelvollinen päättää esittää KPL 3:1.5:ssä tarkoitetut tunnusluku- ja muut tiedot, niin silloin on esitettävä kaikki kyseessä olevan lainkohdan edellyttämät tiedot. Esimerkiksi tunnusluvut tulee esittää päättyneeltä ja kahdelta edeltävältä tilikaudelta (Kilan yleisohje toimintakertomuksen laatimisesta kohta 2.2). Osa KPL 3:1.6:n ja 3:1.5:n mukaisista tiedoista sisältyi toimintakertomukseen.</p> <p>Toimintakertomuksessa ei ole kerrottu KPL 3:1.6:n edellyttämällä tavalla keskeisistä tapahtumista tilikauden aikana: kilpailijan liiketoiminnan osto, saatu vahingonkorvaus ja laskennallinen verosaaminen vahvistetuista tappioista. Liiketoiminnan osto on yhtiön kannalta merkittävä asia, koska se tulee hyödyntämään koko ostetun yrityksen asiakaspotentiaalin omien tuotteidensa avulla ja tavoittelee näin sekä volyymin lisäystä että tehokkuuden lisäystä. Myös muita olennaisia seikkoja saattoi tehtävässä todeta.</p>	<p>Tilintarkastuskertomus</p> <p>Ehdollisen lausunnon perustelut</p> <p>Tilintarkastuspöytäkirja tai muistio hallitukselle</p>	<p>1,5</p> <p>1,5</p> <p>1,0</p> <p>1,5</p>

		<p>Voitonjakoesityksestä puuttuu kannanotto osingonjaon vaikutuksesta yhtiön maksukykyyn (OYL 13.2, ks. Osakeyhtiön tilinpäätös malli s. 52). Yhtiöllä on todennäköisesti osingonmaksukykyä, koska tilikauden alussa on saatu pääomalaina, ja tehtävässä ei ole todettu mitään negatiivista tapahtuneen yhtiön kannattavuuskehityksessä alkaneella tilikaudella. Hallituksen on kuitenkin suositeltavaa päivittää maksukykyarvionsa yhtiökokoushetkelle.</p> <p>Jäljempänä tilinpäätöksessä todetut virheet vaikuttavat toimintakertomuksen tunnuslukuihin päättyneeltä tilikaudelta.</p> <p>Y-tunnus puuttuu tasekirjasta.</p> <p>Pisteitä ei saanut puutteena mainituista asioista, joita ei sisältynyt tehtävänkuvaukseen esim. olennaiset asiat tilikauden päättymisen jälkeen, erilaisten riskien luettelointi tai ympäristöasiat. Pisteitä ei saanut myöskään erilaisista Kilan toimintakertomuksen laatimista koskevan yleisohjeen (12.9.2006) mukaan suositeltavista tai yleensä mainittavista tiedoista. On syytä huomata, että yleisohjeessa mainitut tunnusluvut ovat suosituksia, eikä niitä tai niiden laskentakaavoja tule pitää pakottavina.</p> <p>Korjausmenettely</p> <p>Kerrotaan toimintakertomuksessa osakeannin keskeiset ehdot.</p> <p>Kerrotaan, että yhtiöstä on tullut kiinteistöyhtiön emoyhtiö.</p> <p>Lisätään keskeiset tapahtumat toimintakertomukseen.</p> <p>Lisätään vielä yhden vuoden tunnusluvut.</p> <p>Lisätään osingonjakoehdotukseen maininta vaikutuksesta maksukykyyn. Perehdytään hallituksen maksukykyarvioon ja</p>		<p>1,5</p> <p>1,0</p> <p>0,5</p>
--	--	--	--	----------------------------------

		<p>pyydetään kirjallisessa raportissa hallitusta päivittämään maksukykyarvionsa yhtiökokouspäivälle.</p> <p>Lasketaan tunnusluvut uudelleen jäljempänä mainittujen puutteiden korjausten jälkeen.</p> <p>Lisätään Y-tunnus tasekirjaan</p>		
Kohta 2	Tuloslaskelma ja tase	<p>Tarkastushavainto ja perusteltu arviointi</p> <p>Luottotappiota ja sen osalta saatua vahingonkorvausta ei saa netottaa tuloslaskelmassa (KPA 1:10). Saatu vahingonkorvaus tulee esittää Liiketoiminnan muissa tuotoissa.</p> <p>Taseessa ei ole sijoituksissa esitetty erikseen tytäryhtiöosakkeita ja muita osakkeita. Osakeanti tulee muuttaa muotoon "Osakepääoman korotus" (Kilan yleisohje tuloslaskelman ja taseen esittämisestä 21.11.2006)</p> <p>Korjausmenettely</p> <p>Esitetään luottotappio ja vahingonkorvaus bruttomääräisinä.</p> <p>Eritellään taseessa tytäryhtiöosakkeet ja muut osakkeet.</p> <p>Muutetaan Osakeanti-rivin tilalle Osakepääoman korotus.</p>	<p>Tilintarkastuskertomus</p> <p>Ehdollisen lausunnon perustelut</p> <p>Tilintarkastuspöytäkirja tai muistio</p>	<p>2,5</p> <p>2,5</p>
Kohta 3	Liitetiedot	<p>Tarkastushavainto ja perusteltu arviointi</p> <p>Osakeomistuksen osalta puuttuu KPA:n 2:9:n edellyttämät tiedot omistetuista yhtiöistä.</p> <p>Tilikauden tulokseen vaikuttavat oikaisuerät vaikuttavat myös voitonjakokelpoisiin varoihin.</p> <p>Vastuista puuttuu maininta takausvastuusta laivan kaupassa. Koska takausvastuun realisoitumisen todennäköisyys on tehtävän mukaan vain 40 prosenttia, niin pakollista varausta ei</p>	<p>Tilintarkastuskertomus</p> <p>Ehdollisen lausunnon perustelut</p> <p>Tilintarkastuspöytäkirja tai tilintarkastusmuistio</p>	<p>2,5</p> <p>2,0</p>

		<p>tarvita (vrt. Kila 1827/2008).</p> <p>Lisäpisteen (0,5 p) sai, jos mainitsi mahdollisen arvonlisäveron palautusvastuun. Vaikka tätä ei tehtävässä mainittu, niin se voi periaatteessa olla mahdollinen, koska toimitilojen rakentamisesta ei ollut vielä kulunut montaa vuotta.</p> <p>Korjausmenettely</p> <p>Lisätään puuttuvat tiedot osakkeista liitetietoihin.</p> <p>Oikaistaan voitonjakokelpoisten varojen laskentaa liitetiedoissa.</p> <p>Lisätään vastuisiin maininta takausvastuusta ja sen tilanteesta.</p> <p>Lisätään maininta mahdollisesta alv-vastuusta.</p>		3,0
Kohta 4	Liitetiedot	<p>Tarkastushavainto ja perusteltu arviointi</p> <p>Puuttui otsikko "Tasetta koskevat liitetiedot".</p> <p>Luettelo kirjanpitokirjoista ja tositteiden lajeista sekä säilytystavoista on sisällytetty liitetietoihin, vaikka se ei ole varsinainen liitetietovaatimus.</p> <p>Korjausmenettely:</p> <p>Lisätään otsikko "Tasetta koskevat liitetiedot".</p> <p>Siirretään luettelo kirjanpitokirjoista ja tositteiden lajeista sekä säilytystavoista allekirjoituksen jälkeen.</p>	Suullinen raportointi tai tilintarkastusmuistio johdolle	0,5 1,5
Kohta 5	Pääomalainan maksusuoritus myöhästyi	<p>Tarkastushavainto ja perusteltu arviointi</p> <p>Pääomalainaa ei ollut maksettu yhtiön tilille tilikauden aikana, joten se on virheellisesti esitetty saatuna lainana ja saatavana (vrt. Kila 24.10.2006/1787).</p>	Tilintarkastuskertomus	Ehdollisen lausunnon perustelut Tilintarkastuspöytäkirja tai muistio 5,0

		<p>Korjausmenettely:</p> <p>Peruutetaan pääomalainan ja vastaavan saatavan kirjaus ja mainitaan toimintakertomuksessa heti seuraavan tilikauden alussa saadusta pääomalainasta.</p>	johdolle	
Kohta 6	Laskennallinen verosaaminen	<p>Tarkastushavainto ja perusteltu arviointi</p> <p>Laskennallisen verosaamisen kirjaamisessa on KPL 5:18 :n ja Kilan ohjeen (Yleisohje laskennallisista verovelosta ja -saamisista 12.9.2006 kohta 3.1.2 ja 5.2) mukaan noudatettava erityistä varovaisuutta korostetusti ja ratkaisevaa on lähivuosien aikana käytettävät tappiot (vrt. Kila 22.1.2002/1671).</p> <p>Laskennallinen verosaaminen ja sen muutos on esitettävä erillisenä eränä tuloslaskelmassa ja taseessa. Lisäksi saatava on taseessa jaettava pitkäaikaiseksi ja lyhytaikaiseksi (yleisohje kohta 6.1). Liitetietoina on esitettävä yleisohjeen kohdan 7.1 mukaiset tiedot.</p> <p>Tehtävässä annettujen tietojen perusteella seuraavien kolmen vuoden aikana pystytään käyttämään puolet vahvistetuista tappioista ja sen jälkeiseen aikaan liittyy epävarmuutta (ilmeisesti). Tästä syystä kirjauskelpoista on vain puolet nyt kirjatusta laskennallisesta verosaamisesta eli 25 000 euroa.</p> <p>Korjausmenettely:</p> <p>Korjataan laskennallisen verosaamisen määräksi tuloslaskelmaan ja taseeseen 25 000 euroa.</p> <p>Vaihdetaan tuloslaskelmaan välittömien verojen tilalle otsikoksi "Laskennallisen verosaamisen muutos".</p> <p>Esitetään saatava taseessa omana eränä jaettuna pitkäaikaiseen ja lyhytaikaiseen osuuteen.</p>	<p>Tilintarkastuskertomus</p> <p>Ehdollisen lausunnon perustelut</p> <p>Tilintarkastuspöytäkirja tai muistio johdolle</p>	3,0

		Esitetään vaaditut liitetiedot.		
Kohta 7	Osakeantipäätöksen rekisteröinti myöhässä	<p>Tarkastushavainto ja perusteltu arviointi</p> <p>Omaan pääomaan sisältyy osakeanti-nimikkeellä 30 000 euroa, jota koskevan päätöksen ilmoittamisessa kaupparekisteriin ei ole noudatettu osakeyhtiölain (9:7) mukaista määräaikaa (1 kk). Antipäätöksen rekisteröinnin viivästymiseen ei liity raukeamista tai muita erityisiä sanktioita. Hallitus on kuitenkin rikkonut osakeyhtiölakia ja on vastuussa mahdollisista vahingoista.</p> <p>Korjausmenettely:</p> <p>Rekisteröidään antipäätös mahdollisimman nopeasti.</p>	<p>Tilintarkastuskertomus</p> <p>Huomautus</p> <p>Tilintarkastuspöytäkirja tai muistio johdolle</p>	3,0
Kohta 8	Oikeidenkäyntikulujen kirjaus	<p>Tarkastushavainto ja perusteltu arviointi</p> <p>Oikeudenkäyntikulut 30 200 euroa on virheellisesti lisätty rakennuksen arvoon. Kilan lausunnon (1867/1.3.2011) mukaan oikeudenkäyntikulut kuuluvat kuluksi.</p> <p>Korjausmenettely:</p> <p>Kirjataan oikeudenkäyntikulut 30 200 euroa päättyneen tilikauden kuluksi liiketoiminnan muihin kuluihin. Huomioidaan tilikaudella tehdyn poiston vaikutus.</p>	<p>Tilintarkastuskertomus</p> <p>Ehdollisen lausunnon perustelut</p> <p>Tilintarkastuspöytäkirja tai muistio johdolle</p>	3,0
Kohta 9	Luottoehdot / Going concern	<p>Tarkastushavainto ja perusteltu arviointi</p> <p>Koska omavaraisuus ei korjausten jälkeen yllä luottoehtojen mukaiseen 9,5 %:iin, rahoittajalle on syntynyt oikeus suhdannelainan irtisanomiseen ja ehtojen muuttamiseen. Tästä saattaa aiheutua luottojen lyhennysvelvollisuus ja muita muutoksia, jotka saattavat viitata sellaiseen olennaiseen epävarmuuteen, joka saattaa antaa merkittävää aihetta epäillä yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa. Vaikutusta on kuitenkin vaikea arvioida tarkastuksen yhteydessä vain tehtävässä annettujen</p>	<p>Tilintarkastuskertomus</p> <p>Ehdollisen lausunnon perustelut</p> <p>Tilintarkastuspöytäkirja tai muistio johdolle</p>	7,0

		<p>tietojen perusteella.</p> <p>Tilintarkastajan tulee pyytää johdolta ISA 570:n mukaan vaadittavat tiedot ja tehdä standardin edellyttämät arviot.</p> <p>Korjausmenettely:</p> <p>Lisätään asiasta maininta toimintakertomukseen.</p> <p>Pyydetään johdolta arvio yrityksen kyvystä jatkaa toimintaa ja tehdään sen perusteella oma arvio.</p>		
Kohta 10	Jälkiverojen kirjaaminen	<p>Tarkastushavainto ja perusteltu arviointi</p> <p>Yhtiö on kirjannut kuluksi työntekijöiltä perimättä jääneitä ennakkoveroja.</p> <p>Tuloverot ovat ensisijaisesti tulon saajan vastuulla. Yhtiölle ennakonpidätykset pannaan toissijaisesti maksuun, koska veronsaaja haluaa varmistaa verojen perinnän. Käytännössä yhtiön maksamat ennakonpidätykset palautetaan sitä mukaa kuin ne saadaan perittyä palkansaajilta. Tästä syystä varsinaisten ennakonpidätysten osuus tulee kirjata saamisiin, eikä kuluksi ellei ole erityisiä syitä olettaa, että veroja ei saada perittyä työntekijöiltä. Tällaisia erityisiä syitä ei tehtävässä ole mainittu.</p> <p>Vain pieni osa kuluksi kuuluvista eristä oli aiheutunut edellisellä tilikaudella, joten oikaisua ei ole tarvetta tehdä oman pääoman kautta. Viivästysseuraamukset tulee kuitenkin käsitellä rahoituskuluina.</p> <p>Korjausmenettely</p> <p>Siirretään 40 000 euroa pois kuluista ja saamisiin.</p> <p>Siirretään viivästysseuraamukset rahoituskuluihin.</p>	<p>Tilintarkastuskertomus</p> <p>Ehdollisen lausunnon perustelut</p> <p>Tilintarkastuspöytäkirja tai muistio johdolle</p>	3,0

Kohta 11	Osakslainat	<p>Tarkastushavainto ja perusteltu arviointi</p> <p>Yhtiö on antanut tilikauden aikana osakkaalle lainaa ilman liiketaloudellista perustetta (vrt. OYL 13:1). Hallitus on myös päättänyt antaa jatkossa muillekin osakkaille vastaavia lainoja. Liiketaloudellista perustetta ei niissäkään edellytetä.</p> <p>Tilikauden aikana yhtiön vakavaraisuus on pankin luottoehdot huomioon ottaen ollut kriittinen, joten osakkaiden yksimielisellä päätöksellä tai voitonjakokelpoisilla varoilla ei voi perustella annettua osakslainaa (Airaksinen – Pulkkinen-Rasinaho: Osakeyhtiölaki II, s. 33, 2010)</p> <p>Korjausmenettely</p> <p>Ei erityistä korjausmenettelyä, koska laina on jo maksettu pois.</p>	<p>Tilintarkastuskertomus</p> <p>Huomautus</p> <p>Tilintarkastuspöytäkirja hallitukselle</p>	5,0
Kohta 12	Konsernitilinpäätös puuttuu	<p>Tarkastushavainto ja perusteltu arviointi</p> <p>Yhtiöstä on tilikaudella tullut emoyhtiö ja koska hallitus esittää maksettavaksi osinkoa, niin yhtiön olisi tullut OYL 8:9.2:n mukaan laatia konsernitilinpäätös.</p> <p>Korjausmenettely</p> <p>Laaditaan konsernitilinpäätös, johon yhdistellään tytäryhtiönä tilikauden aikana perustettu kiinteistöyhtiö.</p>	<p>Tilintarkastuskertomus</p> <p>Ehdollisen lausunnon perustelut ja huomautus</p> <p>Tilintarkastuspöytäkirja tai muistio johdolle</p>	5,0
Kohta 13	Pöytäkirja	<p>Tarkastushavainto ja perusteltu arviointi</p> <p>Hallituksen pöytäkirjaa ei ole numeroitu juoksevasti (OYL 6:6)</p> <p>Korjausmenettely</p> <p>Numeroidaan pöytäkirja juoksevasti</p>	<p>Suullinen raportointi johdolle</p>	1,0
Kohta 14	Olennaisuusraja	<p>Olennaisuusrajan määrittäminen</p>		

		<p>ISA 320 edellyttää aina olennaisuusrajan määrittämistä suunnitteluvaiheessa.</p> <p>HTM-Info Oy:n julkaisemassa kirjassa "ISA-standardien soveltamisohje PK-tilintarkastajille" todetaan (s.106) ISA 320:een perustuen, että kokonaisvaltainen olennaisuusraja voi perustua nettotulokseen, tasevarallisuuteen, oman pääoman määrään tai bruttotuloihin. Kirjan mukaan raja bruttotulojen osalta voisi olla 1 – 3 %.</p> <p>Kokonaisvaltaista olennaisuusrajaa Huipputuote Oy:n tarkastuksessa ei ole järkevää perustaa tulokseen ennen satunnaiseriä ja veroja, koska se on hyvin matala. Olennaisuusrajaksi voidaan valita esim. 1 % liikevaihdosta eli 85 065 euroa.</p>		5,0																				
Kohta 15	Virheiden vaikutuksen arviointi	<p>Tarkastushavainto ja perusteltu arviointi</p> <p><u>Virheiden vaikutuksen arviointi (ISA 450) (esimerkki):</u></p> <p>Virheiden tulosvaikutus:</p> <table> <tr> <td>Tilikauden tulos</td> <td>65 000 euroa</td> </tr> <tr> <td>Kohta 6</td> <td>- 25 000 euroa</td> </tr> <tr> <td>Kohta 8</td> <td>- 30 200 euroa</td> </tr> <tr> <td>Kohta 10</td> <td><u>+40 000 euroa</u></td> </tr> <tr> <td>Oikaistu tulos</td> <td>49 800 euroa</td> </tr> </table> <p>Virheiden vaikutus tulokseen yhteensä -15 200 euroa</p> <table> <tr> <td>Taseen mukainen oma pääoma</td> <td>397 500 euroa</td> </tr> <tr> <td>Kohta 6</td> <td>- 25 000 euroa</td> </tr> <tr> <td>Kohta 8</td> <td>- 30 200 euroa</td> </tr> <tr> <td>Kohta 10</td> <td><u>+40 000 euroa</u></td> </tr> <tr> <td>Oikaistu oma pääoma</td> <td>382 300 euroa</td> </tr> </table> <p>Virheen vaikutus omaan pääomaan -15 200 euroa</p> <p>Taseen loppusumma muuttuu vastaavasti:</p>	Tilikauden tulos	65 000 euroa	Kohta 6	- 25 000 euroa	Kohta 8	- 30 200 euroa	Kohta 10	<u>+40 000 euroa</u>	Oikaistu tulos	49 800 euroa	Taseen mukainen oma pääoma	397 500 euroa	Kohta 6	- 25 000 euroa	Kohta 8	- 30 200 euroa	Kohta 10	<u>+40 000 euroa</u>	Oikaistu oma pääoma	382 300 euroa	<p>Tilintarkastuskertomus</p> <p>Ehdollisen lausunnon perustelut</p>	3,0
Tilikauden tulos	65 000 euroa																							
Kohta 6	- 25 000 euroa																							
Kohta 8	- 30 200 euroa																							
Kohta 10	<u>+40 000 euroa</u>																							
Oikaistu tulos	49 800 euroa																							
Taseen mukainen oma pääoma	397 500 euroa																							
Kohta 6	- 25 000 euroa																							
Kohta 8	- 30 200 euroa																							
Kohta 10	<u>+40 000 euroa</u>																							
Oikaistu oma pääoma	382 300 euroa																							

Tehtävä 2 a) (25,0 pistettä)

TILINTARKASTUSKERTOMUS

Huipputuote Oy:n yhtiökokoukselle

Olemme tilintarkastaneet Huipputuote Oy:n kirjanpidon, tilinpäätöksen, toimintakertomuksen ja hallinnon tilikaudelta 1.8.2010 - 31.7.2011. Tilinpäätös sisältää taseen, tuloslaskelman ja liitetiedot.

Hallituksen ja toimitusjohtajan vastuu

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

Tilintarkastajan velvollisuudet

Velvollisuutenamme on antaa suorittamamme tilintarkastuksen perusteella lausunto tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta. Tilintarkastuslaki edellyttää, että noudatamme ammattieettisiä periaatteita. Olemme suorittaneet tilintarkastuksen Suomessa noudatettavan hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Hyvä tilintarkastustapa edellyttää, että suunnittelemme ja suoritamme tilintarkastuksen hankkiaksemme kohtuullisen varmuuden siitä, onko tilinpäätöksessä tai toimintakertomuksessa olennaista virheellisyyttä ja siitä, ovatko hallituksen jäsenet ja toimitusjohtaja syyllistyneet tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus yhtiötä kohtaan, taikka rikkoneet osakeyhtiölakia tai yhtiöjärjestystä.

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

Käsityksemme mukaan olemme hankkineet lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Ehdollisen lausunnon perustelut

Toimintakertomuksessa ei ole kerrottu tilikaudella järjestyn maksullisen osakeannin keskeisiä ehtoja. Toimintakertomuksessa ei ole mainittu osakeyhtiölain (8:7.1) edellyttämällä tavalla, että yhtiöstä on tullut emoyhtiö eikä konsernitilinpäätöstä ole laadittu. Toimintakertomuksessa ei ole myöskään kerrottu kirjanpidonlain (3:1.6) edellyttämällä tavalla keskeisistä tapahtumista tilikauden aikana eikä osingonjakoehdotuksen vaikutuksesta yhtiön maksukyyn.

Tuloslaskelmassa on laskennallisen verosaamisen lisäys esitetty 25 000 euroa liian suurena sekä netotettu luottotappio ja siihen liittyvä vahingonkorvaus. Tilikauden kuluksi olisi tullut kirjata oikeudenkäyntikuluja 30 200 euroa, jotka on virheellisesti aktivoitu rakennusten arvoon. Yhtiö on

kirjannut tilikauden kuluksi 40 000 euroa jälkiverotuksessa maksuun pantuja työntekijöiden ennakonpidätyksiä, jotka tulisi käsitellä saatavana siltä osin kuin ne todennäköisesti saadaan perittyä työntekijöiltä.

Taseessa ei ole sijoituksissa esitetty erikseen tytäryhtiöosakkeita ja muita osakkeita. Pääomalaina ja sitä vastaava saatava ovat perusteettomasti taseessa, koska laina on maksettu yhtiölle vasta alkaneen tilikauden alussa. Laskennallinen verosaaminen on 25 000 euroa liian suuri eikä sitä ole esitetty omana eränä jaettuna pitkäaikaiseen ja lyhytaikaiseen.

Liitetiedoissa osakeomistuksen osalta puuttuu KPA:n edellyttämät tiedot omistetuista yhtiöistä. Vastuista puuttuu maininta takausvastuusta laivan kaupassa. Lisäksi puuttuvat liitetiedot laskennallisen verosaatavan osalta.

Edellä mainitut seikat heikentävät päättyneen tilikauden tulosta ja omaa pääomaa 15 200 euroa. Oikaisujen jälkeen yhtiön oma pääoma on 382 300 euroa.

Koska omavaraisuus ei edellä mainittujen korjausten jälkeen yllä luottoehtojen mukaiseen 9,5 %:iin, niin rahoittajalle on syntynyt oikeus suhdannelainan irtisanomiseen ja ehtojen muuttamiseen. Tästä voi aiheutua luottojen lyhennysvelvollisuus ja muita muutoksia, jotka saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa. Tämä seikka ei käy ilmi tilinpäätöksestä.

Ehdollinen lausunto

Lausuntonamme esitämme, että ehdollisen lausunnon perusteluissa kuvattuja puutteellisia tietoja ja vaikutuksia lukuun ottamatta tilinpäätös ja toimintakertomus antavat Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti oikeat ja riittävät tiedot yhtiön taloudellisesta asemasta sekä sen toiminnan tuloksesta. Toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot ovat ristiriidattomia.

Huomautukset

Huomautuksena esitämme, että tilinpäätöstä ja toimintakertomusta ei ole laadittu edellä ehdollisen lausunnon perusteluissa kuvattujen seikkojen osalta Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti.

Ehdollisen lausunnon perusteluissa todetulla tavalla hallitus ei ole laatinut osakeyhtiölain 8 luvun 9 §:n edellyttämää konsernitilinpäätöstä, minkä huomautuksena esitämme.

Lausuntoamme tältä osin mukauttamatta toteamme huomautuksena, että hallitus ei ole tehnyt osakeantipäätöksestä rekisteri-ilmoitusta osakeyhtiölain 9 luvun 7 §:n edellyttämässä määräajassa.

Lausuntoamme tältä osin mukauttamatta esitämme huomautuksena, että yhtiön hallitus on tilikaudella antanut lähipiirille lyhytaikaisen lainan osakeyhtiölain 13 luvun 1 §:n vastaisesti. Laina ja sille kertynyt käypä korko on maksettu yhtiölle takaisin ennen tilikauden päättymistä.

Helsingissä 3. päivänä syyskuuta 2011

Pilkuntarkka Oy
HTM-yhteisö

Tapio Terävä
Tapio Terävä, HTM
Tilikatu 1
01500 HELSINKI

Tehtävä 2 b (5 pistettä)

Tilinpäätösmerkintä

Suoritetusta tilintarkastuksesta on tänään annettu kertomus.

Helsingissä, 3. syyskuuta 2011

Pilkuntarkka Oy
HTM-yhteisö

Tapio Terävä
Tapio Terävä
HTM

Tilintarkastuskertomuksessa esitetyt tiedot ja kertomuksen muoto	7,5 p
Ehdollisen lausunnon perustelut	7,5 p
Ehdollinen lausunto	5,0 p
Huomautukset	5,0 p
Tilinpäätösmerkintä	5,0 p
Yhteensä	30,0 p