



PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

VUODEN 2016 KESKENERÄISEN KHT-TUTKINNON ARVOSTELUPERUSTEET

Arvosteluperusteissa on kuvattu seikat, joiden perusteella on annettu pisteitä. Arvosteluperusteet eivät ole mallivastaus. Arvosteluperusteissa 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 arvosteluperusteissa.

Arvosteluperusteissa esitetyt lainsäädännön sekä hyvän tilintarkastustavan ja hyvän kirjanpitotavan tulkinnat liittyvät kunkin tehtävän vastausten arvosteluun vain tässä tutkinnossa. Arvosteluperusteiden tulkintoja ei voi esittää PRH:n tilintarkastusvalvonnan kannanottoina muissa asiayhteyksissä.

Tutkinnon 1-osan vastausten maksimipituutta oli rajoitettu. Ylimenevää vastauksen osaa ei ole luettu eikä arvosteltu.

1-OSA HYVÄ TILINTARKASTUSTAPA JA HYVÄ KIRJANPITOTAPA

Tehtävä 1 (25 pistettä)

Yritysjärjestelyssä oleva virhe tai puute	Virhettä tai puutetta vastaava OYL:n momentti tai kohta
Suunnatussa osakeannissa Parkkimutka Oy:lle apporttina siirtyvien Kajuutankadun Pysäköinti Oy:n osakkeiden arvostuksessa on seuraavia virheitä tai puutteita: • Kajuutankadun Pysäköinti Oy:n omistamien parkkipaikkojen arvostus perustuu arviointilausunnon (liite 3) päiväyksen mukaiseen eli yli vuoden vanhaan tilanteeseen (1,25 pistettä). Parkkipaikkojen arvostuksessa ei siten ole huomioitu tehtävänannossa selostettua parkkipaikkojen hintojen laskua (1,25 pistettä). • Luovutussopimuksen (liite 1) kohdassa 3.2 on määritetty maanalaisen autohallin pysäköintipaikkojen arvoksi 916 000 euroa, vaikka liitteenä 3 olevan arviointilausunnon mukaan niiden arvo on 816 000 euroa (1,25 pistettä). • Luovutussopimuksen kohdassa 3.2 pysäköinnin valvonta- ja ohjausjärjestelmän käyväksi arvoksi on määritetty tasearvo, vaikka järjestelmä on tehtävänannossa kuvatulla tavalla arvoton Parkkimutka Oy:lle (1,25 pistettä). • Luovutussopimuksen kohdassa 3.2 on huomioitu siivoukseen ja kunnossapitoon käytettävää irtaimistoa, vaikka kyseinen omaisuus kuuluu luovutussopimuksen kohdan 9.3 mukaan Asunto-osakeyhtiö Kajuutankatu 13:lle (1,25 pistettä). • Luovutussopimuksen kohdasta 3.3 ilmenevää lunastusehtoa ei ole huomioitu lunastusehdon alaisten osakkeiden arvostamisessa (1,25 pistettä).	OYL 9:4.1: Suunnatun annin hyväksyttävyyttä arvioitaessa on kiinnitettävä erityistä huomiota osakkeen merkintähinnan ja käyvän hinnan suhteeseen (1,25 pistettä). OYL 9:12.1: Jos merkintähinta maksetaan rahan sijasta kokonaan tai osittain muulla omaisuudella (apporttiomaisuus), omaisuudella on luovutushetkellä oltava vähintään maksua vastaava taloudellinen arvo yhtiölle (1,25 pistettä).
Luovutussopimuksen kohdassa 9.2 tarkoitetut isännöintipalvelut eivät voi olla apporttiomaisuutta luovutussopimuksen kohdassa 4.3 määritellyllä tavalla (1,25 pistettä).	OYL 9:12.1: Sitoumus työn tai palvelun suorittamiseen ei voi olla apporttiomaisuutta (1,25 pistettä).

Luovutus sopimuksen kohdassa 9.3 tarkoitettua omaisuutta pitää käsitellä apportiomaisuutena, koska Asunto-osakeyhtiö Kajuutankatu 13 merkitsee Parkkimutka Oy:n osakkeita myös rahavastiketta vastaan (1,25 pistettä).	OYL 9:12.3: jos merkintähinta maksetaan rahassa edellytyksin, että yhtiö hankkii vastiketta vastaan omaisuutta, hankintaan sovelletaan vastaavasti, mitä maksusta apportiomaisuudella säädetään (1,25 pistettä).
Osakeanteja koskevasta hallituksen ehdotuksesta (liite 2), jonka yhtiökokous hyväksyi, puuttuvat seuraavat asiat: • perustelut merkintähinnan määrittämiselle (1,25 pistettä). • OYL 9:12.2:ssa tarkoitettu selvitys, jossa yksilöidään apportiomaisuus ja sillä suoritettava maksu sekä selvitetään omaisuuden arvostamiseen vaikuttavat seikat ja omaisuuden arvostamisessa noudatetut menetelmät (1,25 pistettä).	OYL 9:5.1:n 3 kohta: Maksullista osakeantia koskevassa päätöksessä on mainittava osakkeesta maksettava määrä (merkintähinta) ja perustelut sen määrittämiselle (1,25 pistettä). OYL 9:12.2: Merkintähinnan maksamisesta apportiomaisuudella on mainittava osakeantipäätöksessä. Päätöksessä tulee lisäksi olla selvitys, jossa yksilöidään apportiomaisuus ja sillä suoritettava maksu sekä selvitetään omaisuuden arvostamiseen vaikuttavat seikat ja omaisuuden arvostamisessa noudatetut menetelmät (1,25 pistettä).
Tehtävänannon mukaan OYL 9:14.3:n mukaista Parkkimutka Oy:n tilintarkastajan todistusta tai muutakaan selvitystä osakkeiden maksamisesta ei ole hankittu eikä ole tarkoitus hankkia (1,25 pistettä).	OYL 9:14.3: Uusia osakkeita koskevaan rekisteri-ilmoitukseen on liitettävä yhtiön tilintarkastajien todistus siitä, että tämän lain säännöksiä osakkeiden maksamisesta on noudatettu. Jos yhtiössä ei lain tai yhtiöjärjestyksen mukaan ole velvollisuutta valita tilintarkastajaa, osakkeiden maksamisesta on liitettävä muu selvitys. (1,25 pistettä)
Tehtävänannon mukaan OYL 9:14.4:n mukaista tilintarkastajan lausuntoa ei ole hankittu eikä ole tarkoitus hankkia (1,25 pistettä).	OYL 9:14.4: Jos osake on maksettu apportiomaisuudella, rekisteri-ilmoitukseen on lisäksi aina liitettävä tilintarkastajan lausunto 12 §:n 2 momentissa tarkoitettua selvityksestä ja siitä, oliko omaisuudella vähintään maksua vastaava taloudellinen arvo yhtiölle (1,25 pistettä).

Tehtävä 2 (25 pistettä)**2.1 (yhteensä 8,75 pistettä)**

Yhteisö	Onko talouspäällikön päätös konsernitilinpäätökseen yhdisteltävistä yhteisöistä sovellettujen säännösten mukainen? Kyllä / Ei Tehtävässä on annettu pisteet oikeasta kyllä/ei vastauksesta vain, jos vastaus on perusteltu oikein.	Perustelu	Pisteytys
Asunto- osakeyhtiö Kotipuisto	Kyllä. Tulee yhdistellä.	Säätiöllä on KPL 1:5.1:n mukainen määräysvalta Asunto-osakeyhtiö Kotipuistossa. Säätiön määräysvalta perustuu omistusosuuteen, joka on 88 prosenttia koko osakekannasta.	1,25
Lasten Iltapäiväkerhot Oy	Kyllä. Tulee yhdistellä.	Säätiöllä on KPL 1:5.1:n mukainen määräysvalta Lasten Iltapäiväkerhot Oy:ssä. Säätiön määräysvalta perustuu omistusosuuteen, joka on 75 prosenttia koko osakekannasta.	1,25
Nuorten Koulutus Oy	Ei. Tulee yhdistellä.	Nuorten Koulutus Oy tulee yhdistellä konsernitilinpäätökseen, koska säätiöllä on määräysvalta osakassopimukseen perustuen (tehtävän liite 3). Säätiöllä on osakassopimuksen kohdan 3 mukaan oikeus nimittää kolme viidestä eli yli puolet hallituksen jäsenistä. Säätiöllä on KPL 1:5:n mukaisesti määräysvalta kyseisessä yhtiössä.	1,25
Oiva Oy	Ei. Tulee yhdistellä.	Oiva Oy tulee yhdistellä osakkuusyhtiönä (KPL 1:8). Säätiön omistusosuus on 25 prosenttia.	1,25

Kiinteistö Oy Pihaportti	Kyllä. Tulee yhdistellä.	Säätiön tytäryhtiö Lasten Iltapäiväkerhot Oy omistaa 55 prosenttia Kiinteistö Oy Pihaportin osakekannasta. KPL 1:6.2:n mukaan yhtiö kuuluu konserniin, jos tytäryhtiöllä yksin tai yhdessä muiden tytäryhtiöiden kanssa on määräysvalta kohdeyhtiössä.	1,25
Lastenkoti Päivänpaiste Oy	Ei. Tulee yhdistellä.	Lastenkoti Päivänpaiste Oy tulee yhdistellä konsernitilinpäätökseen (omistusosuus 100 prosenttia). Kirjanpitolain 6:3:n säännökset eivät koske säätiötä, koska säätiölaki erityislakina syrjäyttää kirjanpitolain. Poikkeussääntöä konsernitilinpäätöksen laatimatta jättämisestä tulee tulkita suppeasti (Kilan omaehtoinen lausunto 1945/2015).	1,25
Palvelukotien Säätiö sr	Ei. Tulee yhdistellä.	Palvelukotien Säätiö kuuluu konserniin, koska Lastenkotien Säätiö sr:llä on tosiasiallinen määräysvalta. Määräysvalta perustuu siihen, että säätiöillä on sama hallitus ja toimintaa hoidetaan Lastenkotien Säätiö sr:n henkilökunnan ja johdon toimesta. (KILA yleisohje konsernitilinpäätöksen laatimisesta)	1,25

2.2 (yhteensä 16,25 pistettä)

Virhe/puute tilintarkastuskertomusluonnoksessa	Miten tilintarkastuskertomusluonnoksessa olevat virheet/ puutteet tulisi korjata?	Pisteytys
Tilintarkastuskertomusluonnoksessa ei ole uuden säätiölain mukaisia lausuntoja.	Kertomukseen lisätään lausunto siitä, onko säätiön tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa annettu säätiön toiminnasta tilikaudella tiedot, jotka ovat olennaisia säätiön tarkoitusta ja toimintamuotoja koskevien sääntömääräysten noudattamisen arvioimiseksi sekä siitä, onko säätiön toimielinten jäsenille säätiön ja sen tytäryhteisön ja -säätiön suorittamia palkkioita ja	3,0

	korvauksia pidettävä tavanomaisina. (SL 4:2.2) Säätiö ei ole antanut toimintakertomuksessa tietoja, jotka ovat olennaisia säätiön tarkoitusta ja toimintamuotoja koskevien sääntömääräysten noudattamiseksi. Lausuntoa on mukautettava tältä osin. Toimitusjohtajalle maksettua 10 000 euron kuukausipalkkaa ei voida pitää tavanomaisena, kun kyseessä on pieni säätiö ja toimitusjohtaja työskentelee säätiössä osa-aikaisesti 1,5 päivää viikossa. Lausuntoa on mukautettava tältä osin.	
Tilintarkastuskertomusluonnoksessa ei ole esitetty lähipiiritietojen puuttumista toimintakertomuksesta. Kaikki vastikkeettomat ja vastikkeelliset lähipiiriliiketoimet on esitettävä toimintakertomuksessa.	Lausuntoa on mukautettava: Toimintakertomuksessa ei ole annettu riittäviä tietoja lähipiiritapahtumista. Tehtävästä on annettu täydet pisteet, jos kokelas on löytänyt viisi lähipiiritapahtumaa. Lähipiiritapahtumat, jotka olisi tullut esittää toimintakertomuksessa: • Vastikkeettomat lähipiiritapahtumat: Palvelukotien Säätiö sr sijaitsee säätiön kanssa samoissa tiloissa. Lastenkotien Säätiö sr:n henkilökunta hoitaa Palvelukotien Säätiötä. • Kiinteistön myynti Lasten Iltapäiväkerhot Oy:lle: Lasten Iltapäiväkerhot Oy kuuluu säätiön lähipiiriin (SL 1:8 1-kohta). Kyseessä on lähipiiritapahtuma, joka pitää esittää toimintakertomuksessa riippumatta siitä, onko toimi toteutettu tavanomaisin ehdoin vai ei (Kilan omaehtoinen lausunto 1945/2015).	4,25

	• Lasten Iltapäiväkerhot Oy:lle maksettu vuokra (SL 1:8 1-kohta) • Toimitusjohtajalle maksettu palkka (SL 5:2, SL 1:8 2-kohta) • Mökin vuokraaminen hallituksen jäsenille (SL 1:8 2-kohta). • Vakuuden antaminen Lasten Iltapäiväkerhot Oy:n lainojen vakuudeksi tulee esittää toimintakertomuksessa esitettävissä lähipiiritapahtumissa. Lisäksi on ilmoitettava, miten lainat, vastuut ja vastuusitoumukset liittyvät säätiön tarkoituksen toteuttamiseen, toimintamuotoihin ja varainhoitoon. (SL 5:3) • Asunto-osakeyhtiö Kotipuiston yhden huoneiston vuokraaminen hallituksen jäsenen tyttäreille (SL 1:8 4-kohta).	
Tilintarkastuskertomusluonnoksesta puuttuu, että toimintakertomuksessa ei ole selostettu, että säätiö on hankkinut määräysvallan toisesta kirjanpitovelvollisesta (SL 5:2.4).	Lausuntoa on mukautettava: Toimintakertomuksessa ei ole annettu riittäviä tietoja Asia, joka olisi tullut esittää toimintakertomuksessa: Säätiö on hankkinut tilikauden aikana 100 prosentin omistusosuuden Lastenkoti Päivänpaiste Oy:n osakekannasta.	1,5
Säätiön sääntöjä on rikottu, mutta niistä ei ole annettu tilintarkastuskertomusluonnoksessa huomautusta.	Tilintarkastuskertomusluonnokseen lisätään TilintL 3:5.4:n mukainen huomautus, että säätiön sääntöjä on rikottu seuraavilta osin: • Asunto-osakeyhtiö Kotipuiston yhden huoneiston vuokraaminen hallituksen jäsenen tyttäreille. Säätiön sääntöjen mukaan säätiö voi tarjota omistamiaan huoneistoja vuokralle sellaiselle nuorelle, jolla ei ole opiskelupaikkaa.	3,0

	Hallituksen jäsenen tyttärellä on opiskelupaikka. • Mökin vuokraaminen säätiön lähipiirille: Säätiön tarkoitus ei saa olla lähipiiriläisten elämänlaadun parantaminen. Lähipiiritoimet, jotka eivät edistä säätiön tarkoitusta on kokonaan kielletty. (HE 166/2014 vp) • Apurahojen myöntäminen säätiön tarkoituksen vastaisesti ammattikorkeakouluopintoihin	
Tilintarkastuskertomusluonnoksessa ei oteta kantaa tilinpäätöksen sisältämiin olennaisiin virheisiin.	Tilintarkastuskertomusluonnokseen lisätään TilintL 3:5.2:n 1-kohdan ja TilintL 3:5.3:n mukainen kielteinen lausunto ja sen perustelut. Kaikkia konserniyhtiöitä ei ole yhdistelty konsernitilinpäätökseen.	1,5
Tilintarkastuskertomusluonnoksessa ei oteta kantaa tilinpäätöksen sisältämiin olennaisiin virheisiin: Lahjoituksista toinen on kirjattu omaan pääomaan omakatteiseksi rahastoksi (150 000 euroa) ja toinen peruspääomaan (100 000 euroa). Lahjoitukset tulee kirjata tuloslaskelmaan tuotoksi kirjanpitolain 5:1:n mukaisesti. Tilikauden tulos on saatujen lahjoitusten osalta 250 000 euroa liian pieni. Hallitus ei voi päättää itse omakatteisen rahaston eli epäitsenäisen säätiön perustamisesta, vaan niihin liittyy aina ulkopuolinen tahdonilmaus. Oikeuskirjallisuuden ja Kirjanpitolautakunnan lausuntojen mukaan epäitsenäisestä säätiöstä on kyse silloin, kun joku luovuttaa omaisuutta toiselle ihmiselle tai oikeushenkilölle 1) käytettäväksi määrättyyn tarkoitukseen ja 2) hoidettavaksi erillään saajan muista varoista. (HE 166/2014)	Tilintarkastuskertomusluonnokseen lisätään TilintL 3:5.2:n 1-kohdan ja TilintL 3:5.3:n mukainen kielteinen lausunto ja sen perustelut. Tilikauden tulos on olennaisesti virheellinen, koska saatuja lahjoituksia ei ole kirjattu tuloslaskelmaan tuotoksi tilikaudelle. Säätiön oma pääoma on virheellisesti esitetty. Säätiön sidottu pääoma on 250 000 euroa liian suuri.	3,0

Tehtävä 3 (25 pistettä)

3.1 (yhteensä 4,0 pistettä)

Lainan kovenantin rikkoutumisesta ja sen aiheuttamasta epävarmuudesta ei ole kerrottu liitetiedossa. Täten tilinpäätös ei anna oikeaa ja riittävää kuvaa yhtiön taloudellisesta asemasta (KPL 3:2). **(3,0 pistettä)**

Lainan kovenantin rikkoutumisen johdosta laina erääntyy maksettavaksi välittömästi ja täten se tulisi esittää taseessa lyhytaikaisena vieraana pääomana. Näin ollen liitetiedossa esitetty current ratio on laskettu väärin. **(1,0 pistettä)**

3.2 (yhteensä 8,0 pistettä)

Tilintarkastaja ei ole arvioinut, sisältyykö johdon arvioon kaikki relevantti informaatio, josta tilintarkastaja on tietoinen tilintarkastuksen tuloksena (ISA 570.14). **(2,0 pistettä)**

Tilintarkastaja ei ole arvioinut ennusteen pohjatiedon luotettavuutta (ISA 570.16(c)) esimerkiksi testaamalla siihen liittyviä sopimuksia, vertaamalla toteutuneisiin lukuihin ja arvioimalla johdon ennusteprosessin luotettavuutta. **(2,0 pistettä)**

Tilintarkastaja ei ole arvioinut ennusteen jälkeisiä tapahtumia (ISA 570.15). **(2,0 pistettä)**

Tilintarkastaja ei ole pyytänyt kirjallisia vahvistuksia toimivalta johdolta (ISA 570.16(e)). **(2,0 pistettä)**

3.3 (yhteensä 5,0 pistettä)

Tilintarkastaja on antanut vakioimuotoisen kertomuksen, jossa on tiettyä seikkaa painottava lisätietokappale ja viittaus liitetietoon 15. Yhtiön tilinpäätöksessä esittämä liitetieto ei ole asianmukainen, sillä siinä ei ole mainintaa kovenanttien rikkoutumisesta. Tilintarkastuskertomuksessa tulisi olla tämän vuoksi

- joko varaus (ISA 570 A23) tai kielteinen lausunto (ISA 570 A24) **(3,0 pistettä)** sekä
- huomautus hallitukselle ja toimitusjohtajalle, koska kirjanpitolain säädöksiä ei ole noudatettu (osakeyhtiölaki velvoittaa kirjanpitolain noudattamista) (TilintL 3:5) **(2,0 pistettä)**

3.4 (yhteensä 8,0 pistettä)

Johto ei ole tehnyt kassavirtaennustetta, vaan johdon arviossa on käytetty pelkästään tulosennustetta (ISA 570.16(c)). **(2,0 pistettä)**

Kovenanttiehtojen rikkoutumisesta johtuvaa lainan takaisinmaksua ei ole huomioitu johdon arviossa. **(1,0 pistettä)**

Johdon arviossa on käytetty ennakoitua liiketappiota eli rahoituskuluja ei huomioitu. Liitteen 2 mukaan yhtiöllä on rahoituskuluja ja nämä tulee ottaa huomioon rahavirtaennusteessa. **(1,0 pistettä)**

Tulosennuste tulisi oikaista kassavirtapohjaiseksi esimerkiksi seuraavien erien osalta (riittää, että mainitsee vähintään kaksi) **(1,0 pistettä/kohta, enintään 2,0 pistettä)**:

- Poistot, sillä poistoihin sisältyy aikaisempien investointien hankintamenon jaksottamisen kuluja, joilla ei ole vaikutusta rahavirtoihin vuodelle 2016;

- Tuloennakot, sillä tuloennakot kuvaavat ennakkomaksuihin liittyvää suoritevelvoitetta. Tulevat rahavirrat ovat tyypillisesti tasearvoa pienemmät, jos yhtiön bruttokate on positiivinen;
- Nettokäyttöpääoman muutos, sillä liiketoiminta vaatii toimiakseen käyttöpääomaa. Käyttöpääoma muuttuu liiketoiminnan kasvaessa tai pienentyessä.

Analyysi on tehty nettokäyttöpääoman perusteella. Arvio tulisi laatia rahavarojen perusteella. Nettokäyttöpääoma ei vastaa siitä tulevaisuudessa kertyviä rahavirtoja (esimerkiksi tuloennakot). **(1,0 pistettä)**

Johdon tekemässä tulosennusteessa vuodelle 2016 liikevaihdon oletetaan pienenevän samassa suhteessa kuin mitä liikevaihto pieneni vuodesta 2015 vuoteen 2014. Kuitenkin tulosennusteessa liikevaihto on pienentynyt vain 8 prosenttia, joka on alempi kuin liikevaihdon pienentyminen 10 prosentilla edellisenä vuonna. **(1,0 pistettä)**

Tehtävä 4 (25 pistettä)**Tehtävä 4.1 (6,3 pistettä)**

Tehtävään 4.1 on kaksi vaihtoehtoista vastausta.

IAS 16.16 kappaleen mukaan aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen hankintameno käsittää:

(a) ostohinnan, joka sisältää tuontitullit ja sellaiset myyntiin liittyvät verot, jotka eivät ole saatavissa takaisin, ja josta on vähennetty käteis- ja muut alennukset. **(0,35 pistettä)**

....

(c) alkuperäisen arvion mukaiset menot hyödykkeen purkamisesta ja siirtämisestä sekä sen sijaintipaikan palauttamisesta alkuperäiseen tilaan, jos yhteisölle syntyy tätä koskeva velvoite joko hyödykkeen hankinnan yhteydessä tai sen myötä, että yhteisö on käyttänyt hyödykettä tietyinä ajanjaksona muuhun tarkoitukseen kuin vaihto-omaisuuden valmistamiseen kyseisenä aikana. **(0,35 pistettä)**

Ympäristölainsäädäntö, joka on voimassa 31.12.2015, ei velvoita tehdasalueen puhdistamista niin kauan kuin nykyinen tehdastoiminta jatkuu **(0,1 pistettä)**. SEOS Oyj:n julkistaman ympäristöpolitiikan mukaan se puhdistaa kaikki ympäristön pilaantumiset, jotka todetaan sen tuotantolaitoksilla. Yhtiö on hoitanut kaikki ympäristövelvoitteensa julkistetun ympäristöpolitiikkansa mukaisesti **(0,1 pistettä)**. Näin ollen SEOS Oyj:lle on syntynyt tosiasiallinen velvoite, joka johtaa siihen, että yhteisölle ei jää muuta realistista vaihtoehtoa kuin täyttää kyseinen velvoite **(0,6 pistettä)** (IAS 37.10) **(0,25 pistettä)**. Ympäristön puhdistamisesta aiheutuvien kustannusten nykyarvosta (120 tuhatta euroa) 70 prosenttia eli 84 tuhatta euroa liittyy ennen SEOS Oyj:n omistusaikaa tapahtuneeseen ympäristön pilaantumiseen, joka on tapahtunut 31.12.2015 mennessä **(0,2 pistettä)**. Täten SEOS Oyj:n hankintameno sisältää ympäristön puhdistamisesta aiheutuvien kustannusten nykyarvon siltä osin kuin ne liittyvät ennen SEOS Oyj:n omistusaikaa tapahtuneeseen ympäristön pilaantumiseen **(0,4 pistettä)** (IAS 37.10, IAS 37.14, IAS 37.17, IAS 37 Illustrative examples 2B ja 3). **(0,25 pistettä)**

Loppuosa 30 prosenttia kustannusten nykyarvosta (36 tuhatta euroa) **(0,1 pistettä)** liittyy SEOS Oyj:n vaihto-omaisuuden valmistamiseen seuraavien 15 vuoden aikana. Tehtaan hankintameno ei käsitä tätä osuutta **(0,5 pistettä)** (IAS 16.6(c), IAS 16.18) **(0,1 pistettä)**.

Tehtaan alkuperäinen hankintameno on yhteensä 604 tuhatta euroa, ja se muodostuu seuraavista eristä:

- ostohinta (500 tuhatta euroa) **(0,75 pistettä)** sekä oston liittyvät varainsiirtoverot (20 tuhatta euroa) (IAS 16.16a) **(0,75 pistettä)**
- ympäristön puhdistamisesta aiheutuvien kustannusten nykyarvo siltä osin (84 tuhatta euroa) kuin ne liittyvät ennen SEOS Oyj:n omistusaikaa tapahtuneeseen ympäristön pilaantumiseen (IAS 16.16c). **(1,5 pistettä)**

VAIHTOEHTOINEN VASTAUS:

Yhteisön on käsiteltävä kaikki liiketoimintojen yhdistämiset kirjanpidossaan hankintamenetelmällä (IFRS 3.4) **(0,10 pistettä)**. Hankintamenetelmän soveltaminen edellyttää:

- (a) hankkijaosapuolen nimeämistä;
- (b) hankinta-ajankohdan määrittämistä;
- (c) hankittujen yksilöitävissä olevien varojen, vastattaviksi otettujen velkojen ja hankinnan kohteessa mahdollisesti olevan määräysvallattomien omistajien osuuden kirjaamista ja arvostamista; ja
- (d) liikearvon tai edullisesta kaupasta syntyvän voiton kirjaamista ja määrittämistä (IFRS 3.5) **(0,10 pistettä)**.

Jotta hankitut yksilöitävissä olevat varat ja vastattaviksi otetut velat olisivat kirjattavissa hankintamenetelmää sovellettaessa, niiden täytyy vastata varojen ja velkojen määritelmiä, jotka on esitetty tilinpäätöksen laatimisen ja esittämisen yleisissä perusteissa. Esimerkiksi menot, joiden hankkijaosapuoli odottaa toteutuvan tulevaisuudessa, mutta joita se ei ole velvollinen toteuttamaan pannakseen täytöntöön suunnitelmansa hankinnan kohteen jonkin toiminnon lopettamisesta tai hankinnan kohteen palveluksessa olevien henkilöiden työsuhteen päättämisestä tai henkilöiden siirtämisestä toiseen paikkaan, eivät ole hankinta-ajankohdan velkoja. Sen vuoksi hankkijaosapuoli ei kirjaa kyseisiä menoja hankintamenetelmää soveltaessaan. Sen sijaan hankkijaosapuoli merkitsee kyseiset menot hankinnan jälkeisiin tilinpäätöksiinsä muiden IFRS-standardien mukaisesti (IFRS 3.11) **(0,10 pistettä)**.

Hankkijaosapuolen on arvostettava hankitut yksilöitävissä olevat varat ja vastattaviksi otetut velat niiden hankinta-ajankohdan käypiin arvoihin (IFRS 3.18) **(0,10 pistettä)**.

Hankkijaosapuolen on kirjattava hankinta-ajankohtana liikearvo, joka määritetään alla olevien kohtien (a) ja (b) erotuksena:

(a) seuraavien yhteenlaskettu määrä:

(i) luovutettu vastike arvostettuna tämän IFRS-standardin mukaisesti, mikä yleensä edellyttää hankinta-ajankohdan käypää arvoa;

....

(b) hankittujen yksilöitävissä olevien varojen ja vastattaviksi otettujen velkojen hankinta-ajankohdan nettomäärä tämän IFRS-standardin mukaisesti arvostettuna (IFRS 3.32) **(0,10 pistettä)**.

Liiketoimintojen yhdistämisessä luovutettu vastike on arvostettava käypään arvoon, joka on määritettävä laskemalla yhteen hankkijaosapuolen luovuttamien varojen, hankkijaosapuolelle hankinnan kohteen aiempia omistajia kohtaan syntyneiden velkojen sekä hankkijaosapuolen liikkeeseen laskemien oman pääoman ehtoisten osuuksien hankinta-ajankohdan käyvät arvot (IFRS 3.37) **(0,10 pistettä)**.

Hankkijaosapuoli on Seos Oyj, joka osti tehtaan kilpailijaltaan (IFRS 3.5(a)) **(0,05 pistettä)**. Hankinta-ajankohta oli 31.12.2015 (IFRS 3.5(b)) **(0,05 pistettä)**. Ympäristölainsäädäntö, joka on voimassa 31.12.2015, ei velvoita tehdasalueen puhdistamista niin kauan kuin nykyinen tehdastoiminta jatkuu. Tehtaan taloudellinen käyttöikä päättyy 15 vuoden kuluttua. **(0,10 pistettä)** SEOS Oyj:n julkistaman ympäristöpolitiikan mukaan se puhdistaa kaikki ympäristön pilaantumiset, jotka todetaan sen tuotantolaitoksilla. Yhtiö on hoitanut kaikki ympäristövelvoitteensa julkistetun ympäristöpolitiikkansa mukaisesti **(0,10 pistettä)**. Näin ollen SEOS Oyj:lle on syntynyt tosiasiallinen velvoite, joka johtaa siihen, että yhteisölle ei jää muuta realistista vaihtoehtoa kuin täyttää kyseinen velvoite **(0,6 pistettä)** (IAS 37.10) **(0,2 pistettä)**. Ympäristön puhdistamisesta aiheutuvien kustannusten nykyarvosta (120 tuhatta euroa) 70 prosenttia eli 84 tuhatta euroa liittyy ennen SEOS Oyj:n omistusaikaa tapahtuneeseen ympäristön pilaantumiseen, joka on tapahtunut 31.12.2015 mennessä **(0,2 pistettä)**. Täten ympäristön puhdistamisesta aiheutuvien kustannusten nykyarvo vastaa velkojen määritelmää siltä osin kuin ne liittyvät ennen SEOS Oyj:n omistusaikaa tapahtuneeseen ympäristön pilaantumiseen **(0,5 pistettä)** (IFRS 3.11, IAS 37.10, IAS 37.14, IAS 37.17, IAS 37 Illustrative examples 2B ja 3) **(0,2 pistettä)**.

Loppuosa 30 prosenttia kustannusten nykyarvosta (36 tuhatta euroa) **(0,2 pistettä)** liittyy SEOS Oyj:n vaihto-omaisuuden valmistamiseen seuraavien 15 vuoden aikana. Tämä osuus kustannusten nykyarvosta ei ole olemassa oleva velvoite hankinta-ajankohtana **(0,6 pistettä)** (IFRS 3.11, IAS 37.10) **(0,2 pistettä)**.

Seos Oyj maksoi tehtaasta 500 tuhatta euroa (IFRS 3.37) aiemmalle omistajalle. Varainsiirtovero (20 tuhatta euroa) kirjataan kuluksi hankintaan liittyvänä menona **(0,5 pistettä)** (IFRS 3.53) **(0,15**

pistettä). Vastattaviksi otettujen velkojen hankinta-ajankohdan käypä arvo on 84 tuhatta euroa siltä osin kuin ne liittyvät ennen SEOS Oyj:n omistusaikaa tapahtuneeseen ympäristön pilaantumiseen **(1,35 pistettä).**

Seos Oyj:n tuli arvostaa tehdas varoineen ja velkoineen hankintahetkellä 31.12.2015 käypään arvoon. Tehtävässä ei ole määritetty, mikä on tehtaan käypä arvo. Kullekin kokelaalle on annettu pisteitä joko vaihtoehdon A) tai vaihtoehdon B) mukaisesti riippuen siitä, kumpi vaihtoehto antaa kokelaalle korkeamman pistemäärän.

Vaihtoehto A)

Tehtaan käyväksi arvoksi määritetään maksettu hinta 500 tuhatta euroa **(0,5 pistettä).** Liikearvoksi muodostuu 84 tuhatta euroa **(0,2 pistettä)** seuraavasti:

- a) luovutettu vastike 500 tuhatta euroa vähennettynä
- b) yksilöitävissä olevan tehdasvaran (500 tuhatta euroa) ja vastattaviksi otettujen velkojen (84 tuhatta euroa) hankinta-ajankohdan nettomäärällä (414 tuhatta euroa).

Vaihtoehto B)

Tehtaan käyväksi arvoksi määritetään 584 tuhatta euroa (maksettu hinta 500 tuhatta euroa lisättynä hankintahetken ympäristövastuulla 84 tuhatta euroa) **(0,5 pistettä).** Liikearvoa ei muodostu **(0,2 pistettä),** koska luovutettu vastike vastaa yksilöitävissä olevien varojen ja velkojen nettomäärää:

- a) luovutettu vastike 500 tuhatta euroa
- b) yksilöitävissä olevan tehdasvaran (584 tuhatta euroa) ja vastattaviksi otettujen velkojen (84 tuhatta euroa) hankinta-ajankohdan nettomäärä 500 tuhatta euroa.

Tehtävä 4.2 (6,3 pistettä)

IAS 36.78:n mukaan joidenkin taseeseen merkittyjen velkojen huomioon ottaminen saattaa olla välttämätöntä määritettäessä rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä olevaa rahamäärää. Näin voi olla, jos rahavirtaa tuottavan yksikön luovuttaminen edellyttäisi, että ostaja ottaa velan vastatakseen. Tässä tapauksessa rahavirtaa tuottavan yksikön käypä arvo vähennettynä luovutuksesta johtuvilla menoilla (tai arvioitu lopullisesta luovutuksesta johtuva rahavirta) on hinta, joka saataisiin myytäessä rahavirtaa tuottavan yksikön varat yhdessä velan kanssa, vähennettynä luovutuksesta johtuvilla menoilla. Jotta rahavirtaa tuottavan yksikön kirjanpitoarvo ja siitä kerrytettävissä oleva rahamäärä olisivat mielekkäästi vertailtavissa, velan kirjanpitoarvo vähennetään sekä rahavirtaa tuottavan yksikön käyttöarvoa että sen kirjanpitoarvoa määritettäessä. **(0,6 pistettä)**

Maalipojat on saanut tehtasta useita tarjouksia noin 115 miljoonan euron hintaan joulukuun 2015 lopussa. Tehtaan ostaja ottaa vastattavakseen alkuperäiseen tilaan palauttamisesta johtuvat menot. Tehtaan luovuttamisesta aiheutuvat menot eivät ole olennaisia. Näin ollen tehtaan käypä arvo vähennettynä luovutuksesta johtuvilla menoilla on 115 miljoonaa euroa. **(0,3 pistettä)**

Tehdas on erillinen rahavirtaa tuottava yksikkö, jonka kirjanpitoarvo on 120 miljoonaa euroa **(0,6 pistettä)** (140 miljoonaa – 20 miljoonaa euroa), kun alkuperäiseen tilaan palauttamisesta johtuvat menot otetaan huomioon. Tehtaan käyttöarvo on 110 miljoonaa euroa **(0,6 pistettä)** (130 miljoonaa euroa – 20 miljoonaa euroa), kun huomioidaan alkuperäisen tilaan palauttamisesta johtuvat menot (IAS 36.78).

Kerrytettävissä oleva rahamäärä on tehtaan käypä arvo vähennettynä luovutuksesta johtuvilla menoilla (115 miljoonaa euroa), koska se on suurempi kuin tehtaan käyttöarvo (110 miljoonaa euroa) **(0,8 pistettä)** (IAS 36.18) **(0,3 pistettä).**

Kirjanpitoarvo alkuperäiseen tilaan palauttamisesta johtuvien menojen vähentämisen jälkeen (120 miljoonaa euroa) ylittää kerrytettävissä olevan rahamäärän (115 miljoonaa euroa) **(0,8 pistettä)**. Näin ollen Maalipojat Oy kirjaa arvonalentumistappion 5 miljoonaa euroa tilinpäätöksessä 31.12.2015 **(1,8 pistettä)** (IAS 36.59). **(0,3 pistettä)**

Tehtaan kirjanpitoarvo on 135 miljoonaa euroa (140 miljoonaa euroa – 5 miljoonaa euroa) arvonalentumistappion kirjaamisen jälkeen. **(0,2 pistettä)**

4.3. (6,2 pistettä)

Sohvaryhmät Oy:llä ei ole velvollisuutta antaa emoyrityksensä oman pääoman ehtoisia instrumentteja omille työntekijöilleen, vaan velvollisuus on emoyrityksellä. Tämän vuoksi Sohvaryhmät Oy:n on arvostettava työntekijöiltään vastaanottamansa palvelut niiden vaatimusten mukaisesti, joita sovelletaan omana pääomana maksettaviin osakeperusteisiin liiketoimiin, ja kirjata vastaava oman pääoman lisäys emoyritykseltä saatuna sijoituksena (IFRS 2.B53) **(0,4 pistettä)**.

Sohvaryhmät Oy:n on määritettävä vastaanotettujen palvelujen käypä arvo myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypään arvoon perustuen, koska vastaanotettujen palvelujen käypää arvoa ei ole mahdollista arvioida luotettavasti **(0,45 pistettä)**. Kyseisten oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypä arvo on määritettävä myöntämispäivänä **(0,45 pistettä)** (IFRS 2.11–12). **(0,3 pistettä)**

Kannustinjärjestelmän myöntämispäivä oli 1.7.2015, jolloin emoyhtiön hallitus päätti ja tiedotti henkilöstöä järjestelmästä **(0,3 pistettä)** (IFRS 2 Liite A Määritelmät) **(0,1 p)**. Osakkeen arvo oli 20 euroa per 1.7.2015 **(0,15 pistettä)**. Jos työntekijä ei ole oikeutettu saamaan osinkoja oikeuden syntymisajanjakson kuluessa, tämä on otettava huomioon arvioitaessa myönnettyjen osakkeiden käypää arvoa (IFRS 2 Liite B Soveltamisohjeistus kappale B3). Emoyhtiön ei kuitenkaan oleteta maksavan osinkoa ansaintakauden eli seuraavien kahden vuoden kuluessa, minkä takia Sohvaryhmät Oy:n ei tarvitse huomioida emoyhtiön tulevia osinkoja (arviolta nolla euroa) osakkeen arvostuksessa **(0,05 pistettä)**.

Myönnettyihin osakkeisiin ei synny oikeutta ennen kuin työntekijä on ollut palveluksessa kahden vuoden ajan myöntämispäivästä alkaen. Sohvaryhmät Oy:n on merkittävä nämä palvelut kirjanpitoon sitä mukaa kuin niitä suoritetaan oikeuden syntymisajanjakson kuluessa, ja omaan pääomaan kirjataan vastaava lisäys **(0,4 pistettä)** (IFRS 2.15) **(0,25 pistettä)**. Kahden vuoden ansaintajaksosta oli kulunut puoli vuotta (eli 1/4 osa koko ansaintajaksosta) tilinpäätökseen 31.12.2015 mennessä.

Sohvaryhmät Oy arvioi, että henkilöstöstä vaihtuu vuosittain kolme henkilöä. Täten arviolta 54 (60 – 3 - 3) **(0,5 pistettä)** työntekijälle syntyy lopulta oikeus osakkeisiin (IFRS 2.19) **(0,25 pistettä)**.

Sohvaryhmät Oy kirjaa ja arvostaa kannustinjärjestelmän seuraavasti (IFRS 2.B53, IFRS 2 IG22A):

Vuodelta 2015 laadittava tilinpäätös:

Debet henkilöstökulut an oma pääoma **(1,0 pistettä)** (Emoyhtiöltä saatu sijoitus) 13 500 euroa (50 osaketta × 54 työntekijää × 20 euroa) × 1/4 **(1,6 pistettä)**

4.4. (6,2 pistettä)

IFRIC 4.6:n **(0,2 pistettä)** mukaan se, onko järjestely vuokrasopimus tai sisältääkö se vuokrasopimuksen, on määritettävä järjestelyn tosiasiallisen sisällön perusteella **(0,2 pistettä)**, ja määrittäminen edellyttää sen arvioimista:

- (a) riippuuko järjestelyn toteutuminen tietyn omaisuuserän tai tiettyjen omaisuuserien (omaisuuserä) käyttämisestä **(0,2 pistettä)**; ja
- (b) tuottaako järjestely oikeuden käyttää omaisuuserää **(0,2 pistettä)**.

Palvelimet on yksilöity Pelivälineet Oy:n kanssa tehdyssä sopimuksessa **(0,2 pistettä)**. Datapojat Oy:llä on kuitenkin oikeus ja se pystyy vaihtamaan palvelimia sopimuksessa yksilöimättömiin, jos Datapojat Oy voi näin parhaiten optimoida operatiivista toimintaansa liiketoiminnan kannattavuuden varmistamiseksi **(0,2 pistettä)**. Täten järjestelyn toteutuminen ei riipu tietyn omaisuuserän käyttämisestä **(0,2 pistettä)** (IFRIC 4.7) **(0,2 pistettä)**.

Sopimuksen päätyttyä kolmen vuoden kuluttua palvelimet jäävät Datapojat Oy:lle **(0,2 pistettä)**. Pelivälineet Oy:llä ei ole pääsyä Datapojat Oy:n tiloihin ilman Datapojat Oy:n kirjallista lupaa **(0,2 pistettä)**. Sopimuksen mukaan Datapojat Oy operoi palvelimia ja vastaa palvelinten asianmukaisesta toiminnasta koko sopimuskauden ajan **(0,2 pistettä)**. Datapojat Oy:llä on oikeus ja se pystyy vaihtamaan palvelimia sopimuksessa yksilöimättömiin, jos Datapojat Oy voi näin parhaiten optimoida operatiivista toimintaansa liiketoiminnan kannattavuuden varmistamiseksi **(0,2 pistettä)**. Täten järjestely ei tuota Pelivälineet Oy:lle oikeutta käyttää omaisuuserää **(0,2 pistettä)** (IFRIC 4.9) **(0,2 pistettä)**.

Kyseessä ei ole vuokrasopimus, koska IFRIC 4.6:n edellytykset eivät täyty **(2,4 pistettä)**. Näin ollen Pelivälineet Oy ei kirjaa eikä arvosta palvelimia kirjanpidossaan **(0,5 pistettä)**. Pelivälineet Oy kirjaa IT-ulkoistamispalvelun oston 1000 euroa/kuukausi kuluksi sopimuskaudella **(0,5 pistettä)**.

Tehtävä 5 (25 pistettä)

5.1 (yhteensä 12,5 pistettä)

Kirjanpitolaki ja sitä kautta IFRS (IAS 39) sallii käyvän arvon optiossa rahoitusinstrumenteille kaksi erillistä kirjaustapaa **(1,25 pistettä)**.

Soveltamalla KPL 5:2a:ää yhtiö arvostaa johdannaiset käypään arvoon **(0,5 pistettä)**. Käypä arvo kirjataan joko tuloslaskelman kautta tai vaihtoehtoisesti, mikäli suojauslaskennan edellytykset täyttyvät, suojauslaskennan sääntöjen mukaisesti **(0,75 pistettä)**. Mikäli yhtiö ei sovelle suojauslaskentaa, erä kirjataan tuloslaskelmaan muihin rahoituseriin **(0,5 pistettä)**.

Kirjaukset:

Johdannaisen käyvän arvon kirjaus:

Per muut rahoituskulut an johdannaisvelat (muut velat) 1 000 000 **(1,4 pistettä)**

Johdannaisen korkojen kirjaaminen:

Per rahoituskulut an siirtovelat 250 000 **(1,4 pistettä)**

Johdannaisten korkojen kirjaaminen:

Per siirtosaaminen an rahoituskulu 87 500 **(1,4 pistettä)**

Lisäksi tulee huomioida verokirjaus, joka on joko laskennallinen vero tai varsinainen vero.

Verot:

Per laskennallinen verosaaminen an tilikauden verot (tuloslaskelma) 200 000 **(0,5 pistettä)**

Mikäli yhtiö soveltaa erään suojauslaskentaa, yhtiöllä tulee olla suojauksen osoittava suojausdokumentaatio (KPL 5:2a:n mukainen viittaus IFRS-säännöksiin). IAS 39.88 edellyttää, että yhtiöllä tulee olla suojausdokumentaatio (IAS 39.88 a)-kohta) sekä laskelmat, joilla osoitetaan suojauksen tehokkuus **(0,5 pistettä)**. Kun laina ja suojausinstrumentin olennaiset ehdot (nimellispääoma, korko ja koron määräytymispäivät) ovat identtiset, voidaan olettaa suojauksen olevan tehokas **(0,5 pistettä)**. Kun kyse on muuttuvan koron vaihtamisesta kiinteäksi koroksi, on kyse kassavirran suojauksesta **(0,5 pistettä)**. Tällöin johdannaisen käypä arvo kirjataan käyvän arvon rahastoon omaan pääomaan veroilla oikaistuna. Erä puretaan käyvän arvon rahastosta, kun johdannaisen perusteella maksetaan maksuja. **(0,5 pistettä)**

Kirjaukset:

Per oma pääoma (käyvän arvon rahasto) an johdannaisvelka (muu velka) 1 000 000 **(1,4 pistettä)**

Per laskennallinen verosaaminen an käyvän arvon rahasto (oma pääoma) 200 000 **(1,4 pistettä)**

5.2 (yhteensä 6,25 pistettä)

Sopimuksen arvostus on tehty virheellisesti **(1,0 pistettä)**. Saatava korko on koko ajan alle maksettavan koron, joten sopimuksella ei voi olla positiivista arvoa **(1,5 pistettä)**. Arvostuskäyrän mukaan sopimuksesta olisi tullut kirjata kulua. Yhtiö soveltaa kirjanpidossa käypään arvoon arvostamista. Aineistossa ei ole todettu, että kyseiseen koronvaihtosopimukseen liittyisi sen alla oleva

laina. Tämän takia kyseessä on muussa tarkoituksessa kuin suojaustarkoituksessa otettu johdannainen.

Kirjaukset (1,50 pistettä):

Per rahoituserät an johdannaisvelat (muut velat)

Lisäksi tulee arvioida mahdolliset verovaikutukset:

Per verosaaminen an tilikauden verot

Kun kyseessä on käypään arvoon kirjattava erä, tilinpäätöksessä tulee esittää harkinnan mukaan IFRS 13.91–IFRS13.99:n ja IFRS 7:n mukaiset liitetiedot **(1,25 pistettä)**. Tämän lisäksi tulee antaa kirjanpitoasetuksen mukaiset liitetiedot (KPA 2:5a) **(1,0 pistettä)**.

5.3 (yhteensä 6,25 pistettä)

Vaikka yhtiöllä on lainasopimus, joka on nimellisarvoltaan sama kuin johdannainen, yhtiön asettama johdannaissopimus ei voi olla suojaava instrumentti (IAS 39.77) **(1,25 pistettä)**.

Yhtiö on sopimuksen mukaan myyjä (asettaja). Vaikka sopimukseen sisältyy optionaalisuutta, optionaalisuus ei ole yhtiön päätettävissä **(0,75 pistettä)**. Yhtiö on altistunut käytännössä avoimelle positiolle riskin suhteen, jolloin erää ei voida käsitellä suojaavana **(0,5 pistettä)**.

Yhtiön tulee kirjanpidossaan kirjata johdannaisen arvon muutos suoraan kuluksi soveltaen KPL 5:2a:ä ja sitä kautta IFRS:n säännöksiä. Kyseessä on IAS 39:n mukainen käypään arvoon arvostettava instrumentti. Johdannainen arvostetaan jokaisena tilinpäätöspäivänä käypään arvoon **(1,25 pistettä)**.

Kulukirjauksen yhteydessä tulee huomioida myös laskennallinen vero **(0,75 pistettä)**.

Kirjaukset:

Per rahoituskulut an johdannaisvelat (muut velat) **(1,0 pistettä)**

Per laskennallinen verosaaminen an tilikauden verot **(0,75 pistettä)**

KHT-tutkinto 2016

TILINTARKASTUSKERTOMUS JA TILINTARKASTAJAN MUU RAPORTOINTI (110 PISTETTÄ)

Tehtävä 1 (80,0 pistettä)

Tarkastushavainto-kohdassa täysien pisteiden saaminen ei ole edellyttänyt mahdollisia arvonalisäveroon liittyviä havaintoja ja korjaus ehdotuksia. Arvonalisäveroihin liittyviä kirjauksia ei ole esitetty arvosteluperusteissa.

	1. Tarkastettu asia	2. Tarkastushavainto, perusteltu arviointi ja korjausmenettely	3. Vaikutus tilintarkastajan raportointiin (kerro mitä, missä ja miten raportoidaan, jos virhettä tai puutetta ei korjata) ¹	Pisteet
1.	Väärinkäytös ja tuotteiden takaisin veto (konserni ja emoyritys)	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Tilintarkastusassistenttien yhteenvedon liitteessä 2 esitetystä toimitusjohtaja Lasse Liukkaan 24.2.2016 lähettämästä sähköpostiviestistä ja hallituksen kokouksen 30.8.2016 pöytäkirjasta ilmenee, että toimitusjohtaja ja Hyvinkään tehtaan johtoryhmä ovat vääristelleet elintarvikemuovitestien tuloksia ja ottaneet tuotantoon raaka-aineita, joiden koostumuksesta ei ole ollut tarkkaa tietoa. Epäpuhtaiden raaka-aineiden käytöstä aiheutuu yhtiölle välitöntä vahinkoa tuotteiden takaisinvedosta. Hallituksen kokouksessaan 30.8.2016 käsittelemän kustannusarvion mukaan päättyneen tilikauden hyvitetävät myynnit takaisinvedosta johtuen ovat 3 000 tuhatta euroa (= kokonaisarvio 5 000 tuhatta - heinäkuulle kohdistuva 2 000 tuhatta euroa). Hallituksen 30.8.2016 tekemän päätöksen mukaan takaisinvedon määrä päättyneen tilikauden myyntejä koskien tulee kustannusarvion mukaan olemaan 3 000 tuhatta euroa, sillä se on päätetty hyvittää asiakkaille.	Tilintarkastuskertomus TilintL 3 luvun 5 §:n 2 momentin 1-kohdan mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen antamasta informaatiosta TilintL 3 luvun 5 §:n 4 momentin 1-kohdan mukainen huomautus toimitusjohtajan vahingonkorvausvastuusta	7

¹ Viittauksista vanhaan TilintL:iin ei ole annettu kokelaille pisteitä.

		Pörssitiedotteesta 30.8.2016 ilmenee, että 4 000 tuhatta euroa vero-vaikutuksella vähennettynä on kokonaan kohdistettu alkaneelle tilikaudelle, jolloin päättyneelle tilikaudelle kohdistuvaa 3 000 tuhannen euron myynnin hyvitystä ei ole kirjattu tilinpäätökseen. Tilinpäätöstä on oikaistava IAS 10.8:n, IAS 10.9e:n ja IAS 10.19:n mukaisesti. Takaisinvedettävien tuotteiden osalta tehty tuloutus ei täytä konsernitilinpäätöksessä tuloutuksen edellytyksiä IAS 18:14:n mukaisesti, sillä on todennäköistä, etteivät myynnistä aiheutuneet taloudelliset hyödyt koidu yhtiön hyväksi. Takaisinvelto täyttää konsernitilinpäätöksessä varauksen määritelmän (IAS 37:14) siltä osin kuin suoritus hyvitetävästä myynnistä on jo saatu, jolloin myynnin hyvitys kirjataan tältä osin lyhytaikaiseksi varaukseksi. Vastaava virhe on emoyrityksen tilinpäätöksessä. Emoyrityksessä kirjataan pakollinen varaus siltä osin kuin korvattava määrä ei ole kohdistettavissa myyntisaamisiin (KPL 5: 14.3). Koska pakollisen varauksen vähentämistä ei ole verotuksessa yleensä hyväksytty vähennyskelpoiseksi, kirjataan tältä osin laskennallista verosaamista. Emoyrityksen tilinpäätöksen laadintaperiaatteiden mukaisesti myös emoyrityksen osalta kirjataan laskennalliset verot. Tuotteiden takaisinvedon osalta verovaikutus on 600 tuhatta euroa (3 000 tuhatta/ 20 prosenttia). Heinäkuulle kohdistuvan 2 000 tuhannen euron osalta hyvitetävää myyntiä ei ole vielä kirjattu tilinpäätöshetkellä, eivätkä velvoitteet ole vielä syntyneet tilinpäätöshetkellä (IAS 37.14–16, IAS 37.63, KPL 5:14:n kriteerit). Kirjanpitolautakunta on lausunnossaan 1827/2008 arvioinut todennäköisyyttä ja kirjauskypsyttä seuraavasti: 1) Mikäli realisoitumisen todennäköisyys on perustellusti varmaa (todennäköisyys 95–100%) ja se ei ole vastainen tapahtuma, se on kirjattava kuluksi. 2) Mikäli realisoituminen on todennäköinen (50–95 %) ja määrä voidaan kohtuudella arvioida, se kirjataan kuluksi. Muussa tapauksessa se ilmoitetaan liitetiedoissa. 3) Mikäli realisoituminen on mahdollista, mutta ei todennäköistä (5–50 %), ilmoitetaan se liitetietona.		
--	--	---	--	--

		4) Mikäli realisoituminen on epätodennäköistä (0–5 %), sitä ei ilmoiteta liitetiedoissa. Mahdollisen elintarvikerikkomuksesta tulevan sakon tai kuluttajien korvaushakemusten todennäköisyyttä ja määrää ei pystytä arvioimaan, mutta niiden toteutuminen on mahdollista. Konsernitilinpäätöksessä tällaiset erät tulee luokitella ehdolliseksi velaksi. Tarvittavia liitetietoja ei ole annettu (IAS 10.21, IAS 37.10 ja IAS 37.86). KILAn lausunnon mukaan näin ollen mahdollinen vastuu tulisi esittää emoyrityksen liitetiedoissa. Liitetietoa ei ole esitetty. Emoyrityksen irtisanottu toimitusjohtaja on toiminut vastoin OYL 1:8:n huolellisuusvelvoitetta vääristellessään testituloksia, josta saattaa seurata OYL 22:1:n mukainen vahingonkorvausvelvollisuus yhtiötä kohtaan. Korjausmenettelyt (konsernissa ja emoyrityksessä) Kirjaus konsernissa: Debet liikevaihto/liiketoiminnan muut kulut Kredit myyntisaamiset/lyhytaikainen varaus 3 000 tuhatta euroa Debet verojaksotus (tase)/ laskennalliset verot (tase) Kredit verokulut / laskennallisten verojen muutos 600 tuhatta euroa Konsernitilinpäätöksen osalta on annettava varauksen osalta IAS 37.84–85 mukaiset liitetiedot. Kirjaus emoyrityksessä: Debet liikevaihto/liiketoiminnan muut kulut Kredit myyntisaamiset/pakollinen varaus 3 000 tuhatta euroa. Debet verojaksotus (tase)/ laskennalliset verot (tase) Kredit verokulut / laskennallisten verojen muutos 600 tuhatta euroa		
--	--	---	--	--

		Emoyrityksen tilinpäätöksessä on annettava pakollisen varauksen osalta KPA 2:5.1 6-kohdan mukaiset liitetiedot. Sekä emoyrityksen että konsernin liitetietoihin tulee lisätä taseen ulkopuolisena vastuuna selvitys siitä, että haitta-arvot ylittävien tuotteiden aiheuttamat mahdolliset vahingot ja niistä aiheutuvat vahingonkorvaukset eivät ole yhtiön tiedossa eivätkä vielä arvioitavissa. Julkaistaan pörssitiedote, jossa oikaistaan 30.8.2016 annetun pörssitiedotteen virheellinen tieto takaisinvedon tulosvaikutuksista ensimmäiseen osavuositarkastukseen (Arvopaperimarkkinalaki 1:3.2).		
2	Hidas tiedottaminen	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Hallitus on saanut tiedon 10.8.2016 Afääri-lehdestä, että Plastico on manipuloinut Elintarviketurvallisuusviraston testituloksia. Hallitus on pitänyt 12.8.2016 hätäkokouksen puhelimitse. Hätäkokoukseen mennessä Elintarviketurvallisuusvirasto on jo esittänyt tuotteiden takaisinvento-vaatimuksen ja asettanut uhkasakon. Hallitus on kuitenkin hätäkokouksessaan 12.8.2016 todennut, että asiasta ei tiedoteta ennen kuin tutkinta on saatettu loppuun. Arvopaperin liikkeeseenlaskija on velvollinen pitämään sijoittajien saatavilla tasapuolisesti ja johdonmukaisesti riittävä tiedot seikoista, jotka ovat omiaan olennaisesti vaikuttamaan arvopaperin arvoon (AML 1:4). Liikkeeseenlaskijan jatkuvasta tiedonantovelvollisuudesta on säädetty 3.7.2016 voimaan tullessa markkinoiden väärinkäyttöasetuksen 17 artiklassa. Liikkeeseenlaskijan on ilmoitettava yleisölle mahdollisimman pian sisäpiiritiedosta, joka koskee suoraan kyseistä liikkeeseen laskijaa.² Myös Pörssin sääntöjen (3.7.2016) kohdan 2.3.1.1:n mukaan pörssiyhtiön on mahdollisimman pian julkistettava tieto, jolla todennäköisesti olisi huomattava vaikutus yhtiön arvopaperien arvoon.	Tilintarkastuskertomus TilintL 3 luvun 5 §:n 4 momentin 2-kohdan tarkoittama huomautus	3

² Markkinoiden väärinkäytösasetuksen rikkominen voi johtaa AML 15:2:n mukaiseen seuraamusmaksuun.

		Hallitus on saanut Elintarviketurvallisuusviraston takaisinvetovaatimuksen ja uhkasakon mahdollisuuden tietoonsa 12.8.2016 mennessä. Pörssitiedote on laadittu vasta toimitusjohtajan erottamisen yhteydessä 30.8.2016. Pörssitiedottaminen on ollut liian hidasta. Korjausmenettely: Ei korjattavissa.		
3	Tilikauden päättymisen jälkeiset tapahtumat	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Konsernitilinpäätöksessä liitetiedossa 40 on todettu, ettei tilinpäätöspäivän jälkeen ole ollut olennaisia tapahtumia. Tämä liitetiedossa 40 annettu tieto on ristiriidassa toimintakertomuksen kanssa, sillä toimintakertomuksessa on tuotu esiin olennainen tapahtuma tilikauden päättymisen jälkeen. Tilinpäätöksen antamat tiedot ovat tältä osin puutteelliset ja ristiriidassa toimintakertomuksen kanssa. Toimintakertomuksessa tilikauden jälkeisiä tapahtumia koskevassa kohdassa on tuotu esiin edellä kohdassa 1 esitetty takaisin veto ja siitä aiheutuvat ja mahdollisesti aiheutuvat seuraamukset. Takaisinvedon kustannusten osalta ei ole annettu oikeaa ja riittävää kuvaa (KPL 3:2) kustannusten jakautumisesta eri tilikausille (ks. kohta 1 edellä). Kyseisessä toimintakertomuksen kohdassa ei ole myöskään erikseen tuotu esiin toimitusjohtajan irtisanomista 30.8.2016. Korjausmenettely: Korjataan konsernin liitetietoa 40 ja lisätään IAS 10:21:n mukaiset liitetiedot (ks. edellä kohta 1). Toimintakertomuksen tilinpäätöspäivän jälkeisiä tapahtumia käsittelevään kohtaan - lisätään tieto toimitusjohtajan irtisanomisesta ja - täsmennetään takaisinvedon kustannuksia eri tilikausille kohdistuvien myyntien osalta ja todetaan, että 2 000 tuhatta euroa kohdistuu heinäkuun 2016 myyntiin.	Tilintarkastuskertomus TilintL 3 luvun 5 §:n 2 momentin 1- ja 2-kohdan mukaiset kielteiset lausunnot tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen antamasta informaatiosta	2

4	Lähipiiri ja toimivallan ylitys	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Tilintarkastusassistenttien yhteenvedon liitteessä 2 esitetystä Lasse Liukkaan sähköpostiviestistä johtoryhmälle 24.2.2016 ilmenee, että toimitusjohtaja on saanut Hyvinkään tehtaan johtoryhmältä valtuudet tehdä puolisonsa yrityksen Juustotukku Oy:n kanssa nollakatteisen sopimuksen juustotoimituksista ulkoisen myynnin edistämiseksi. Juustotukku Oy kuuluu Plastico Oyj:n lähipiiriin IAS 24.9:n ja KPA 2: 7b.2:n määritelmän mukaisesti. Hyvinkään tehtaiden johtoryhmän kokouspöytäkirjassa 30.6.2016 todetaan, että sopimuksen mukainen myynti lähipiirille on ollut 1 500 tuhatta euroa (tämä ilmenee myös konsernin liitetiedosta 38) ja tästä on tullut tappiota 10 tuhatta euroa. Lähipiirin kanssa tehdystä sopimuksesta on näin ollen aiheutunut taloudellista vahinkoa yhtiölle 10 tuhatta euroa.³. Konsernitilinpäätöksen liitetiedossa 38 todetaan, että lähipiirin kanssa tehdyt liiketoimet tehdään markkinaehtoisesti ja ne vastaavat ehdoiltaan riippumattomien osapuolten kanssa tehtäviä liiketoimia. Assistenttien yhteenvedon liitteessä 2 esitetystä sähköpostista ilmenee, että sopimus lähipiirin kanssa on tehty nollakatteisena johtoryhmän päätöksen mukaisesti. Nollakatteista sopimusta ei voida pitää normaalina kaupallisena ehtona toimiessa riippumattomien osapuolten kanssa. Markkinaehtoisuutta ei voida näin ollen näyttää toteen IAS 24.23:n mukaisesti. Johtoryhmä on ylittänyt toimivaltuutensa hyväksyessään sopimuksen lähipiirin kanssa vastoin yhtiössä noudatettavaa politiikkaa. Hallinnointikoodi 2016 suosituksen 29/Hallinnointikoodi 2015 suosituksen 28 mukaan yhtiön on arvioitava ja seurattava lähipiirinsä kanssa tehtäviä liiketoimia ja huolehdittava siitä, että mahdolliset eturistiriidat tulevat asianmukaisesti huomioon otetuiksi yhtiön päätöksenteossa. Lasse Liukkaan sähköpostista johtoryhmälle 24.2.2016 ilmenee, ettei lähipiiriasiaa ole mitenkään erityisesti huomioitu päätöksenteossa. Samasta	Tilintarkastuskertomus TilintL 3 luvun 5 §:n 4 momentin 1-kohdan tarkoittama huomautus	3
---	---------------------------------	---	---	---

³ Arvosteluperusteissa ei oteta kantaa siihen, onko kyse laittomasta varojen jaosta (OYL 13:1). Tehtäväaineistosta ei käy yksiselitteisesti ilmi, onko lähipiiriliiketoimelle ollut liiketaloudellista perustetta.

		sähköpostista ilmenee, että toimitusjohtaja on myös itse osallistunut päätöksen tekoon. Pörssin sääntöjen (1.12.2015) kohdan 2.3.3.6 mukaan pörssiyhtiön ja sen lähipiirin väliset liiketoimet, jotka eivät ole osa pörssiyhtiön normaalia liiketoimintaa, on julkistettava, kun tällaista liiketointa koskeva päätös on tehty, ellei liiketoimi ole ilmeisen vähämerkityksellinen osapuolten kannalta. Nollakatteista sopimusta ei sinällään voitane pitää normaalina liiketoimintana. Tällainen nollakatteinen sopimus ei myöskään ole yleisesti tarjolla useille työntekijöille, jolloin voidaan katsoa, että kyse on sellaisesta poikkeuksellisesta ja merkittävästä liiketoimesta, josta olisi tullut tiedottaa, kun päätös sopimuksen tekemisestä on tehty. Lähipiirin kanssa tehdyllä sopimuksella on myös merkitystä kannustinjärjestelmän kannalta (eturistiriita), sillä järjestelyllä on saatu kasvatettua emoyhtiön ulkoista myyntiä, joka on varsinaisen yhtiökokouksen pöytäkirjaotteen mukaan kannustinjärjestelmän toteutumisen kannalta yksi kriteeri. Emoyhtiön irtisanottu toimitusjohtaja on toiminut vastoin osakeyhtiölain mukaista yhdenvertaisuuden periaatetta (OYL 1:7) ja johdon huolellisuusperiaatetta (OYL 1:8) lähipiiriasioita käsitellessään ja on täten toimillaan aiheuttanut yhtiölle vahinkoa, josta saattaa seurata OYL 22:1:n mukainen vahingonkorvausvelvollisuus yhtiötä kohtaan. Kaikkia tarvittavia liitetietoja, kuten kuvausta lähipiirisuhteen luonteesta, ei ole esitetty tilinpäätöksessä (konserni) IAS 24:18:n ja (emoyritys) KPA 2:7b:n mukaisesti. Korjausmenettely: Virheellinen tieto lähipiiriliiketoimien markkinaehtoisuudesta tulee poistaa konsernin liitetiedoista. Juustotukun kanssa tehdystä lähipiiriliiketoimista on annettava tarkemmat tiedot konsernin ja emoyhtiön liitetiedoissa IAS 24:n ja KPA:n vaatimusten mukaisesti. Asia olisi tullut tiedottaa ilman aiheetonta viivettä.		
--	--	---	--	--

5	Hallituksen valvontavelvollisuuden laiminlyönti	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Hallituksen kokousten pöytäkirjoista 12.8.2016 ja 30.8.2016 ilmenee, ettei hallitus ole riittävän tehokkaasti seurannut toimitusjohtajan ja johtoryhmän toimintaa liittyen kohdassa 1 kuvattuun elintarvikemuovien testeihin ja tuotantoon. Edellä arvosteluperusteen kohdassa 4 on kuvattu myös lähipiirin kanssa neuvoteltua sopimusta, jonka osalta hallitus on myös laiminlyönyt valvontavelvollisuutensa, sillä tehty sopimus ei ole linjassa konsernin liitetiedossa 38 esitettyjen konsernin lähipiiriin liittyvien periaatteiden kanssa. Hallitus on laiminlyönyt OYL 1:8:n mukaisen tehtävänsä huolellisesti valvoa yhtiön etua sekä OYL 6:2:n mukaisen valvontavelvollisuutensa, sillä se ei ole riittävän tarkasti seurannut johtoryhmän ja toimitusjohtajan toimia liittyen elintarviketurvallisuusviraston testeihin ja lähipiirin kanssa tehtyyn sopimukseen. Hallituksen valvontavelvollisuuden laiminlyönnistä saattaa seurata hallituksen jäsenille OYL 22:1:n mukainen vahingonkorvausvelvollisuus. Korjausmenettely: Ei korjattavissa.	Tilintarkastuskertomus TilintL 3 luvun 5§:n 4 momentin 1-kohdan tarkoittama huomautus	2
6	Myynnin tulouttaminen Suomessa (konserni ja emoyritys)	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Hyvinkään tehtaan johtoryhmän 30.6.2016 kokouksessa käsitelty 120 tuhannen euron myynti Suomen Pakkaustukku Oy:lle on tuloutettu kesäkuulle 2016 vastoin IAS 18.14:n asettamia edellytyksiä. Vastaavasti KPL 5:1:n ja KPL 2:3:n mukaiset tulouttamisedellytykset eivät ole täyttyneet. Tavara on EXW-toimitusehdon mukaisesti toimitettu vasta 1.7.2016, kun se on pakattu. Tavaralla ei ollut enää varastoarvoa, joten 120 tuhatta euroa on kirjattava tulosvaikutteisesti. Lisäksi koska tiedetään, että alaskirjatulla erällä onkin myyntiarvoa, alaskirjatun erän hankintahinta 100 tuhatta euroa on	Kirjallinen raportointi hallitukselle ⁴	3

⁴ Arvosteluperusteessa kirjallinen raportointi hallitukselle tarkoittaa tilintarkastuspöytäkirjaa tai muistiota. Tehtävän arvostelussa ei tehty eroa tilintarkastuspöytäkirjan tai muistion välille.

		palautettava vaihto-omaisuuteen sekä emoyhtiössä (KPL 5:6 ja KPL 5:16) että konsernissa (IAS 2.9 ja IAS 2.34). Korjausmenettely (emoyritys ja konserni): Debet liikevaihto Kredit myyntisaamiset 120 tuhatta euroa Debet vaihto-omaisuus Kredit valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen muutos 100 tuhatta euroa Verovaikutus Suomen verokannalla on 4 tuhatta euroa: Debet verojaksotus (tase) Kredit verokulut 4 tuhatta euroa		
7	Myynnin tulouttaminen Ruotsissa (konserni)	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Tilintarkastusassistenttien yhteenvedon 8-kohdan mukaan Ruotsin tytäryhtiön tilintarkastaja on raportoinut myyntierästä, joka olisi tullut peruuttaa kesäkuulta 2016 (IAS 18.14). Erää ei palauteta varastoarvoon, koska testauksen perusteella koko erän on todettu olevan käyttökelvoton, jolloin erällä ei käytännössä ole arvoa (IAS 2.9 ja IAS 2.34). Korjausmenettely (konserni): Debet Kredit Myyntisaamiset 140 tuhatta euroa. Verovaikutus Ruotsin verokannalla (22 prosenttia) 31 tuhatta euroa: Debet verojaksotus (tase) Kredit verokulut 31 tuhatta euroa.	Kirjallinen raportointi hallitukselle	2

8	Oman pääoman ehtoinen laina (konserni)	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Konsernin tilinpäätöksessä on esitetty oman pääehtoisena lainana tytäryhtiön Suomen Muovi Oy:n liikkeeseen laskema vaihtovelkakirjalaina 6 000 tuhatta euroa. Hallituksen kokouksen 20.3.2016 pöytäkirjan liitteenä 1 esitetyn vaihtovelkakirjalainan sopimusehtojen mukaan laina voidaan konvertoida Suomen Muovi Oy:n osakkeiksi (ei Plastico Oyj:n osakkeiksi). Vaihtovelkakirjalaina ei muutoinkaan täytä oman pääoman ehtoisen lainan kriteereitä (IAS 32.16): - Vaihtovelkakirjalainan sopimusehtojen mukaan Suomen Muovi Oy:llä on oikeus lykätä koron tai voitto-osuuden maksua osittain tai kokonaan, mutta päättäessään maksaa osinkoa tai korkoa vaihtovelkakirjalainalle lykkäämisvuotta seuraavilta tilikausilta, Suomen Muovi Oy:llä on kuitenkin velvollisuus maksaa myös aikaisemmin lykkääntyneet korot ja voitto-osuudet. Täten voidaan katsoa, ettei IAS 32.16 a-kohdan kriteeri siitä, ettei instrumentti sisällä sopimukseen perustuvaa velvollisuutta luovuttaa käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja toiselle yhteisölle, täyty. "Lykätä" termi myös itsessään viittaa siihen, että koron tai voitto-osuuden maksua vain siirretään eteenpäin, jolloin käytännössä maksuvelvoite on olemassa. - Myöskään IAS 32.16 b-kohdan kriteeri ei täyty, sillä Suomen Muovi Oy käyttää sopimuksen toteuttamiseen muuttuvan määrän omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan - Lisäksi vaihtovelkakirjalainan sopimusehtojen mukaan vaihtovelkakirjalainan velkojilla on parempi etuoikeus kuin osakkeilla. IAS 32:18:n mukaisesti vaihtovelkakirjan luokittelu tulee määrittää vaihtovelkakirjan tosiasiallisen luonteen, eikä sen oikeudellisen muodon perusteella. IAS 32.21:n mukaan sopimus ei ole oman pääoman ehtoinen pelkästään sillä perusteella, että se saattaa johtaa yhteisön omien oman pääoman ehtoisten instrumenttien vastaanottamiseen tai luovuttamiseen. IAS 32.19:n mukaan velvoite vastaa rahoitusvelan määritelmää, jos yhteisöllä ei ole ehdotonta oikeutta välttyä käteisvarojen tai muiden	Tilintarkastuskertomus TilintL 3 luvun 5 §:n 2 momentin 1-kohdan mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen antamasta informaatiosta	6
---	--	---	---	---

		rahoitusvarojen luovuttamiselta sopimukseen perustuvan velvoitteen täyttämiseksi lukuun ottamatta lunastusvelvoitteisia instrumentteja (IAS 32.16A ja 16B) tai vain yhteisön purkautuessa luovutukseen velvoittavia instrumentteja (IAS 32.16C ja 16D). Tässä tapauksessa ei ole kysymys kummastakaan poikkeustapauksesta. Vaihtovelkakirjalaina täyttää IAS 32:11:ssä esitetyn rahoitusvelan määritelmän. Koska kyseessä on rahoitusvelka, vaihtovelkakirjalainan korot on kirjattava tulosvaikutteisesti kuluksi IAS 32:35:n mukaisesti. Konsernin liitetiedon 29 mukaan korkoihin liittyviä siirtovelkoja on kirjattu tuhat euroa. Myöskään laskelmassa konsernin oman pääoman muutoksista eivät ilmene korkokulut, jolloin korkokuluja ei ole kirjattu myöskään oman pääoman ehtoisten instrumenttien tavoin suoraan omaan pääomaan. Vaihtovelkakirjalainan sopimusehtojen mukaan ensimmäinen koronmaksupäivä on 31.12.2016, jolloin tilinpäätöshetkellä korkokulut tulisi jaksottaa 122 päiväältä. Verovaikutus lasketaan Suomen verokannalla. Korjausmenettely (konserni): Debet oman pääoman ehtoinen laina Kredit pitkäaikaiset korolliset velat 6 000 tuhatta euroa Jaksotetaan korkokulut 122 päivää /360 päivää *5 prosenttia (vähintään korkokulua) * 6 000 tuhatta euroa = 102 tuhatta euroa: Debet korkokulut Kredit siirtovelka 102 tuhatta euroa Debet laskennalliset verot (tase) Kredit laskennallisten verojen muutos (tuloslaskelma) 20 tuhatta euroa	Kirjallinen hallitukselle raportointi	
--	--	--	---	--

9	Kovenanttiehtojen rikkoutuminen (konserni ja emoyritys)	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Tilintarkastusassistenttien yhteenvedosta kohdasta 5 ilmenee, että emoyhtiön 50 000 tuhannen euron lainaan liittyy ehto konsernin vähintään 15 prosentin omavaraisuusasteesta per 30.6.2016 sekä tästä eteenpäin kolmen kuukauden seurantajaksoissa. Kun otetaan huomioon edellä 8-kohdassa mainittu vaihtovelkakirjan luokitteluvirhe, konsernin omavaraisuusaste on vain 14 prosenttia (= (konsernin oma pääoma 28 660 – 6 000)/(taseen loppusumma 161 324 – saadut ennakot yhteensä 61 liitetiedosta 29)). Myös kaikki 20 kohdassa esitetyt virheet huomioiden konsernin omavaraisuusaste laskee alle 15 prosentin.⁵ Lainan kovenanttiehto on rikkoutunut tilanteessa 30.6.2016 ja 50 000 tuhannen euron laina kokonaisuutena erääntynyt per 30.6.2016. Näin ollen pitkäaikaisena esitetty 45 000 tuhannen euron osuus tulee luokitella lyhytaikaiseksi lainaksi sekä emoyrityksessä että konsernissa (KPL 4:7, Kila 1912/11.3.2014, IAS 1.74 ja IAS 1.69d). Tarvittavia liitetietoja ei ole annettu (IAS 1.135 d ja e ja IFRS 7.18–19). Tietoa ei ole esitetty toimintakertomuksessa (KPL 3:1.6 Olennaiset tapahtumat tilikaudella). Korjausmenettely (konserni ja emoyritys): Debet pitkäaikaiset korolliset velat Kredit lyhytaikaiset korolliset velat 45 000 tuhatta euroa Lisäksi on esitettävä tarvittavat liitetiedot ja annettava tieto kovenanttien rikkoutumisesta toimintakertomuksessa.	Tilintarkastuskertomus TilintL 3 luvun 5 §:n 2 momentin 1-kohdan mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen antamasta informaatiosta	6
10	Tappiollinen sopimus, toimitus Saksaan (konserni ja emoyritys)	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Johtoryhmä käsitteli kokouksessaan 30.6.2016 tappiollista sopimusta erikoismuovierän toimituksesta Saksaan. Kyseinen muovierä oli jo pakattu lähtövalmiiksi. Heinäkuussa toteutuvan myynnin tiedetään johtavan 200	Kirjallinen raportointi hallitukselle	3

⁵ Oikaistu oma pääoma on 23 552 tuhatta euroa. Korjausten jälkeistä taseen loppusummaa ei pystytä täysin määrittämään, sillä vero-oikaisujen ja 1-kohdan takaisinsaannin osalta ei ole saatavilla tietoa siitä, kummalle puolelle tasetta oikaisut kirjataan. Taseen loppusumman tulisi laskea vähintään 4 250 tuhatta euroa, jottei omavaraisuusaste rikkoutuisi korjatulla oman pääoman määrällä. Edellä mainituista oikaisuksista ei enimmilläänkään tulisi vaadittavaa määrää.

		tuhannen euron tappioon, joka ollaan hallituksen kokouksen mukaan kirjaamassa heinäkuulle 2016. Toimituksen osalta ei olla näin ollen tehty alaskirjausta varaston arvoon tai kirjattu varausta tappiollisesta sopimuksesta IAS 37.66:n mukaisesti. Kyseinen tappio tulisi huomioida vaihto-omaisuuden alaskirjauksena, sillä on tiedossa, että kyseisen jo pakatun erän nettorealisointiarvo tulee olemaan kirjanpitoarvoaan 200 tuhatta euroa pienempi (IAS 2.28 ja IAS 37:69). Myös emoyrityksessä tämä tulisi huomioida vastaavasti. Emoyrityksessä vaihto-omaisuus arvostetaan alimman arvon periaatteella, jolloin arvostus tehtäisiin tässä tapauksessa todennäköiseen luovutushintaan (KPL 5:6 ja KPL 5:14.4 ja 5). Korjausmenettely (konserni ja emoyritys): Debet valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen muutos Kredit vaihto-omaisuus 200 tuhatta euroa Verovaikutus Suomen verokannalla on 40 tuhatta euroa: Debet verojaksotus (tase) Kredit verokulut 40 tuhatta euroa		
11	YT-menettely (konserni ja emoyritys)	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Hallitus on kokouksessaan 20.6.2016 päättänyt tehtävästä 510 tuhannen euron varauksesta Hyvinkään tehtaalla liittyen YT-menettelyyn. Konsernin liitetiedosta 31 ja emoyrityksen liitetiedosta 16 ilmenee, että varaus on kirjattu hallituksen päätöksen mukaisesti. Konsernitilinpäätöksessä varauksen kirjausedellytykset eivät olleet vielä täyttyneet. Hallituksen pöytäkirjasta ilmenee, että hallituksen päätöksestä ei ole tiedotettu riittävän yksityiskohtaisella tavalla henkilöstöä, jota asia koskee (IAS 37.20 ja IAS 37.72).⁶	Tilintarkastuskertomus TilintL 3 luvun 5 §:n 2 momentin 1-kohdan mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen antamasta informaatiosta.	3

⁶ Emoyrityksen kannalta tilanne on enemmän tulkinnanvarainen, sillä KPL ei sisällä tiedottamisen osalta vastaavia vaatimuksia. Varauksen kirjaamisesta päättäneessä hallituksen kokouksessa todetaan, että irtisanomiset ovat mahdollisia. Täten voidaan tulkita, että myöskään KPL 5:14:n mukaiset kirjausedellytykset eivät ole vielä täyttyneet tilinpäätöshetkellä ja varaus tulisi perua myös emoyrityksessä.

		Koska kyseessä on raportointikauden päättymisen jälkeinen olennainen tapahtuma, jonka johdosta tilinpäätöslaskelmia ei oikaista, tulee YT-menettelystä antaa IAS 10.21–22:n mukaiset tiedot. Liitetietoja ei ole annettu. Korjausmenettely (konserni ja emoyritys): Debet lyhytaikaiset varaukset (konserni)/ pakolliset varaukset (emoyritys) Kredit työsuhte-etuuksista aiheutuvat kulut 510 tuhatta euroa Debet laskennallisten verojen muutos (Suomen verokannalla 20 prosenttia) Kredit laskennalliset verot (tase) 102 tuhatta euroa YT-menettelystä konsernin liitetiedossa 31 annetut tiedot tulee poistaa ja antaa liitetiedot IAS 10.21–22 vaatimusten mukaisesti.⁷		
12	Muutos liikearvossa (konserni)	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Liitetiedosta 4 ilmenee, että tammikuussa 2016 on saatu 277 tuhannen euron kauppahintaoikaisu elokuussa 2014 tapahtuneeseen liiketoimintojen yhdistämiseen liittyen. Tämä on oikaistu hankintamenoa, kuten myös 26 tuhatta euroa asiantuntijapalkkioita. Kyseisen hankinnan osalta IFRS 3.45:ssä tarkoitettu tarkastelujakso on päättynyt viimeistään elokuussa 2015. Liitetieto 4:n mukaan saatu kauppahintaoikaisu perustui joulukuussa 2015 päättyneen seurantajakson heikompaan tulokseen. Tällainen ehdollinen vastike on kirjattava tulosvaikutteisesti (IFRS 3.58 (b)). IFRS 3.53:n mukaan asiantuntijapalkkiot 26 tuhatta euroa on kirjattava kuluksi, eikä osana hankintamenoa.	Kirjallinen raportointi hallitukselle	4

Asian tulkinnanvaraisuudesta johtuen emoyrityksen kirjauskäsittelyä ei ole pisteytetty tehtävien 1 ja 2 osalta.

⁷ Vastaavasti emoyrityksen liitetieto 16 tulee oikaista ja esittää asia tilikauden jälkeisenä tapahtumana toimintakertomuksessa.

		Korjausmenettely (konserni): Debet liikearvo 251 tuhatta euroa Debet liiketoiminnan muut kulut 26 tuhatta euroa Kredit liiketoiminnan muut tuotot 277 tuhatta euroa Liikearvoon kirjatun osalta ei ole kirjattu laskennallisia veroja, joten vero-oikaisua ei aiheudu.		
13	Arvon alentumistestit (konserni)	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Tilintarkastusassistenttien yhteenvedosta kohdasta 1 ilmenee, ettei arvonalentumistestausten osalta ole tehty IAS 36.135e:n mukaisia herkkyyssanalyysejä. Näin ollen herkkyyssanalyyksien osalta ei ole liitetiedossa 17myöskään annettu tarvittavia tietoja. Suomen muovien osalta assistenttien yhteenvedon 1-kohdasta ja yhteenvedon liitteenä esitetystä arvonalentumistestistä lisäksi ilmenee seuraavia puutteita suoritettujen arvonalentumistestauksen osalta: - liikevaihdon kasvuennusteet ylittivät huomattavasti verrokkiryhmän kasvuennusteet, joten kasvuennusteet ovat verrokkiryhmään verrattuna epärealistiset, - käytettyjen ennusteiden toteumatarkkuus on ollut huono ja ennusteet ovat olleet ylioptimistisia, - investoinnit ovat olleet / ovat koko ajan pienemmät kuin poistot, mikä johtaa siihen, että testattava omaisuuserä pienenee, - jäännösarvo on suuri suhteessa käyttöarvoon, - käyttöarvoa laskettaessa vastaiset rahavirrat ovat laskettu verojen jälkeen IAS 36.50–51:n vastaisesti. Arvon alentumistestaukset on tehty tammikuussa 2016. IAS 36.9:n mukaan yhtiön on arvioitava jokaisena raportointikauden päättymispäivänä, onko olemassa viitteitä siitä, että jonkin omaisuuserän arvo saattaa olla alentunut ja jos tällaisia viitteitä esiintyy, yhtiön on arvioitava omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä. Yhtiö ei ole kuitenkaan päivittänyt arvonalentumistestejä tilinpäätöstilanteesta, vaikka tällaisia viitteitä on esiintynyt Suomen elintarvikemuovien osalta (toteuma vs. budjetti,	Tilintarkastuskertomus TilintL 3 luvun 5 §:n 2 momentin 1-kohdan mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen antamasta informaatiosta	6

		investoinnit ovat poistoja vähäisemmät, kohdassa 1 mainittu elintarvikemuovien testien manipulointiin liittyvä tuotteiden takaisinvento). Korjausmenettely (konserni): Mahdollisen arvonalentumistappion määrää ei voida laskea annetuilla tiedoilla. Tilinpäätöshetkeltä tulisi laatia päivitetty ja korjattu arvonalentumistestaus Suomen elintarvikemuoveista tilinpäätöshetken päivitettyt budjetit, realistiset ennusteet ja oikea laskentatapa huomioiden. Herkkyysanalyysit tulisi laatia ja lisätä tilinpäätöksen liitetietoihin.		
14	Osakepalkitseminen (konserni)	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Assistenttien yhteenvedosta kohdasta 6 ilmenee, että uuteen optio-ohjelmaan liittyen on kirjattu konsernitilinpäätökseen kuluksi tilikaudelle 3 000 tuhatta euroa perustuen kaikkien annettujen optioiden määrään (500 000 kpl) ja optioiden käypään arvoon tilinpäätöspäivänä ja vasta-erä on merkitty siirtovelkoihin. Kyseessä on IFRS 2.2:n mukainen omana pääomana maksettava osakeperusteinen liiketoimi. IFRS 2.15:n mukaan optio-ohjelmasta yllä olevin perustein määritelty kulu kirjataan oikeuden syntymisajanjakson kuluessa kuluksi ja omaan pääomaan. IFRS 2.11:n mukaan optiot arvostetaan myöntämispäivänä, joka on 2.10.2015. IFRS 2.20:n mukaan yhtiön tulee arvioida merkittävien optioiden määrä. Optioiden merkinnälle on asetettu ehto, että henkilöiden on oltava konsernin palveluksessa merkintäajan alkaessa (2.10.2015–30.6.2017) ja että kunkin avainhenkilön työnantajayhteisössä on konsernin ulkoisen liikevaihdon ja liikevoiton ylitettävä vähintään 5 prosenttia edellistilikaudesta. Assistenttien yhteenvedossa kohdassa 6 todetaan erillisyhtiöille asetettujen liikevaihto- ja liikevoittokriteerien täyttyneen. Konsernin estimaatti on, että optioita merkitään 450 000 kappaletta, joten tätä lukua tulee käyttää laskettaessa kuluksi kirjattavaa määrää.	Tilintarkastuskertomus TilintL 3 luvun 5 §:n 2 momentin 1-kohdan mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen antamasta informaatiosta	7

		Korjausmenettely (konserni): Perutaan virheellisesti tilinpäätöskurssilla velkoihin kirjattu optio-ohjelma. Debet siirtovelat Kredit henkilöstökulut 3 000 tuhatta euroa Optioiden arvo on $450\,000 \text{ kpl} \times 5 \text{ euroa} = 2\,250 \text{ tuhatta euroa}$, joka kirjataan kuluksi ajalla 2.10.2015–30.6.2017 (91+366+181 päivää). Tilikaudelle 1.7.2015 - 30.6.2016 tulisi näin ollen kirjata kulua 963 tuhatta euroa $((91+182)/638 \text{ pv} \times 2\,250 \text{ tuhatta euroa})$. Debet henkilöstökulut Kredit edellisten tilikausien voittovarot 963 tuhatta euroa Vastaavasti myös kirjauksiin liittyvät mahdollisesti tehdyt verokirjaukset tulee oikaista. Tehtävässä ei ole kuitenkaan annettu tarpeellisia tietoja verokirjauksen oikaisun laatimiseksi (verokannat ja osuudet maittain).		
15	Rahoituskulujen aktivointi vaihto-omaisuuteen (emoyritys)	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Tilintarkastusassistenttien yhteenvedosta kohdasta 2 ja emoyhtiön laadintaperiaatteista ilmenee, että emoyhtiössä on aktivoitu 100 tuhatta euroa korkokuluja vaihto-omaisuuteen, mutta tämä ei ole yhtiössä noudatetun KPL:n mukaan sallittua. KPL 4:5.3:ssa (13.7.2001/629) mahdollisuus aktivointiin on annettu vain pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen valmistamiseen kohdistettavissa olevista lainan koroista. Korkokulut oli aktivoitu käyttäen keskimääräistä rahoituskulukerrointa, eikä suoranaisia korkokuluja näin ollen ole ollut. Korjausmenettely (emoyhtiö): Debet valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varaston muutos Kredit vaihto-omaisuus 100 tuhatta euroa Debet verojaksotus (tase)	Kirjallinen raportointi hallitukselle	4

		Kredit verokulut 20 tuhatta euroa. Konsernin osalta korkokulujen aktivointi on IAS 23.7–14:n mukainen. Koska korjauskirjaus tehdään vain emoyhtiöön, konsernitilinpäätökseen tällä on vaikutusta ainoastaan verojen osalta. Konsernin virheen osuus jää kuitenkin annettua 25 tuhannen euron olennaisuusrajaa alhaisemmaksi, jolloin korjausmenettelyä ei ole tarpeen esittää tältä osin.		
16	Vapaa oma pääoma on esitetty virheellisesti (emoyritys)	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Emoyrityksen omien osakkeiden rahasto on negatiivinen. Omien osakkeiden rahastoa -824 tuhatta euroa ei ole huomioitu vapaassa omassa pääomassa emoyrityksen liitetiedossa 14. Osakeyhtiölain 8: 1:n mukaan sidottua omaa pääomaa ovat osakepääoma, kirjanpitolain mukainen arvonkorotusrahasto, käyvän arvon rahasto ja uudelleenarvostusrahasto. Lisäksi ennen 21.7.2006/624 voimaan tullutta osakeyhtiölakia syntynyt ylikurssirahasto on osakeyhtiölain voimaantulosta annetun lain (625/2006) 13 §:n mukaan sidottua omaa pääomaa. Muut rahastot, tilikauden voitto sekä edellisten tilikausien voitto ovat vapaata omaa pääomaa. OYL 13:5:n mukaan yhtiö saa jakaa vapaan oman pääoman, josta on vähennetty yhtiöjärjestyksen mukaan jakamatta jätettävät varat. Korjausmenettely: Vapaan oman pääoman (sekä voitonjakokelpoisten varojen) laskelmassa on huomioitava omien osakkeiden rahasto.	Tilintarkastuskertomus TilintL 3 luvun 5 §:n 2 momentin 1-kohdan mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen antamasta informaatiosta	3
17	Osingonjakoehdotus (emoyritys)	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Yhtiön hallitus esittää toimintakertomuksessa, että osinkoa jaettaisiin tilikauden 1.7.2015–30.6.2016 tuloksesta 0,50 euroa osakkeelta eli yhteensä 7 660 000,00 euroa. Yhtiöllä ei ole kuitenkaan riittävästi jakokelpoisia varoja, joista osinkoa voidaan jakaa mainittua määrää, sillä emoyhtiön liitetiedossa 14 esitetyssä laskelmassa jakokelpoisista varoista ei ole otettu huomioon omien osakkeiden rahastoa, kuten edellä kohdassa 16 on kerrottu. Lisäksi	Tilintarkastuskertomus TilintL 3 luvun 5 §:n 4 momentin 2-kohdan tarkoittama huomautus	6

		korjaamattomat virheet (yhteensä -2 248 tuhatta euroa, ks. kohta 20) pienentävät OYL 13:5:n mukaisia jakokelpoisia varoja. Toimintakertomuksessa todetaan myös osingonjakoehdotuksen yhteydessä, ettei ehdotettu osingonjako vaaranna yhtiön maksukykyä, eikä tilikauden päättymisen jälkeen ole tapahtunut olennaisia muutoksia ja että yhtiön maksuvalmius on hyvä. Edellä kohdassa 9 mainittu kovenanttiehtojen rikkoutuminen ja edellä kohdassa 1 mainittu takaisinvento kaikkine seuraamuksineen voivat aiheuttaa huomattavat maksuvelvoitteet, joiden vuoksi tulee uudelleen arvioida myös emoyrityksen maksukykyisyyttä ottaen huomioon OYL 13:2–3. Korjausmenettely: Osingonjakoehdotus on muutettava osakeyhtiölain mukaiseksi ja hallituksen on arvioitava uudelleen toimintakertomuksessa esitettyä maksukykyisyyttä kohdassa 9 esitetty kovenanttiehtojen rikkoutuminen ja tilinpäätöksen jälkeiset tapahtumat huomioiden.		
18	Rahoituslaskelma (emoyritys)	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Emoyrityksen tilinpäätös ei sisällä rahoituslaskelmaa. Julkisen osakeyhtiön tilinpäätökseen tulee KPL 3:1:n mukaan sisällyttää rahoituslaskelma. Korjausmenettely: Tilinpäätökseen sisällytetään emoyrityksen rahoituslaskelma.	Tilintarkastuskertomus TilintL 3 luvun 5 §:n 2 momentin 1-kohdan mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen antamasta informaatiosta	2
19	Going concern	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Yhtiön johdon arvion mukaan oletus toiminnan jatkuvuudesta on perusteltu, ja tilinpäätös on laadittu jatkuvuuden periaatteella. Yhtiön toiminnan jatkuvuuteen liittyy merkittävää epävarmuutta liittyen kovenanttiehtojen rikkoutumiseen ja elintarvikemuovien takaisinvento, kuten kohdissa 1 ja 9 on selvitetty. IAS 1.25:n ja IAS 1.26:n mukaan mikäli johto on tietoinen sellaisista tapahtumista tai olosuhteisiin liittyvistä olennaisista tilinpäätöksen ja	Tilintarkastuskertomus TilintL 3 luvun 5 §:n 2 momentin 1-kohdan mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen antamasta informaatiosta	4

		toimintakertomuksen antamasta informaatiosta epävarmuustekijöistä, jotka liittyvät yhtiön toiminnan jatkuvuuteen, siitä on annettava tietoa tilinpäätöksessä. Edelleen IAS 1.25:n mukaan silloin kun yhteisön tilinpäätöstä ei laadita toiminnan jatkuvuuteen perustuen, tästä on annettava tieto, ja on ilmoitettava, millä perusteella tilinpäätös on laadittu ja minkä vuoksi toiminnan jatkuvuuden periaatetta ei katsota voitavan soveltaa. KPL 3:3.1:n mukaan jatkuvuus on yksi tilinpäätösperiaatteista. KPL 3:2:n mukaan tilinpäätöksen on annettava oikeat ja riittävät tiedot kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. KPL 3:1.5:n mukaan toimintakertomuksessa on arvioitava kattavasti merkittävimpiä riskejä ja epävarmuustekijöitä. Korjausmenettely: Raportoidaan konsernin ja emoyhtiön toimintakertomuksessa ja tilinpäätöksen liitetiedoissa yllä kuvatuista asioista johtuvasta merkittävästä toiminnan jatkuvuuteen liittyvästä epävarmuudesta.										
20	Yhteenveto korjaamattomista virheistä	Virheiden vaikutuksen arviointi (ISA 450) (esimerkki) Olennaisuusraja on määritetty tehtävänannossa valmiina. Johtopäätökseen on tultava vertaamalla havaittuja virheitä annettuun olennaisuusrajaan. Tilintarkastuskertomukseen merkittävillä virheille on tehtävässä määriteltä rajaksi emoyhtiössä 300 tuhatta euroa ja 500 tuhatta euroa konsernissa. Alla on esimerkki yhteenvedosta liittyen todettuihin virheisiin. Konsernitilinpäätöksen mukainen tilikauden voitto on 4 597 tuhatta euroa. Konsernitilinpäätöksessä olleiden olennaisten virheiden vaikutusten yhteenveto (tuhatta euroa): <table><tr><th colspan="2">Vaikutus konsernin tulokseen:</th></tr><tr><td>Takaisinvedosta aiheutuvat kustannukset</td><td>-3 000</td></tr><tr><td>Edelliseen liittyvät verot</td><td>+600</td></tr><tr><td>Yt-menettelystä johtuvan varauksen purku</td><td>±510</td></tr></table>	Vaikutus konsernin tulokseen:		Takaisinvedosta aiheutuvat kustannukset	-3 000	Edelliseen liittyvät verot	+600	Yt-menettelystä johtuvan varauksen purku	±510	Tilintarkastuskertomus TilintL 3 luvun 5 §:n 4 momentin 1-kohdan tarkoittama huomautus	4
Vaikutus konsernin tulokseen:												
Takaisinvedosta aiheutuvat kustannukset	-3 000											
Edelliseen liittyvät verot	+600											
Yt-menettelystä johtuvan varauksen purku	±510											

Edelliseen liittyvät verot	-102
Optio-ohjelman virheellinen kirjaus	+2 037
Olennaiset virheet yhteensä	45

Epäolennaiset virheet ovat:

Myynnin tuloutusvirheet Suomessa	-120
Vaihto-omaisuuden muutos Suomessa	+100
Edellisiin liittyvät verot	+4
Myynnin tuloutusvirheet Ruotsissa	-140
Edelliseen liittyvät verot	+31
Vaihtovelkakirjalainan korot	-102
Edelliseen liittyvät verot	+20
Vaihto-omaisuuden arvostus tappiolliseen sopimukseen liittyen	-200
Edelliseen liittyvät verot	+40
Liiketoiminnan muut kulut	-26
Liiketoiminnan muut tuotot	+277
Epäolennaiset virheet yhteensä	-116

Oikaistu konsernitilinpäätöksen tulos on 4 526 tuhatta euroa.

Konsernin omaan pääomaan vaikuttavat olennaiset virheet:

Samat kuin yllä ja lisäksi oman pääoman ehtoisena esitetty tytäryhtiön Suomen Muovi Oy:n liikkeeseen laskema 6 000 tuhannen euron suuruinen vaihtovelkakirjalaina, joka tulee esittää velkana sekä osakepalkitsemiseen liittyen tehtävä lisäys omaan pääomaan 963 tuhatta euroa.

Konsernin oma pääoma on oikaisujen jälkeen yhteensä 23 552 tuhatta euroa.

Emoyhtiön tulokseen vaikuttavat olennaiset virheet (tuhatta euroa):

Emoyhtiön tilikauden voitto on 6 494 tuhatta euroa.

Vaikutus emoyhtiön tulokseen:

Takaisinvedosta aiheutuvat kustannukset	-3 000
Edelliseen liittyvät verot	+ 600
Yt-menettelystä johtuvan varauksen purku	+ 510 ⁸
Edelliseen liittyvät verot	-102
Olennaiset virheet yhteensä	-1 992

Epäolennaiset virheet ovat (tuhatta euroa):

Myynnin tuloutusvirhe Suomessa	- 120
Vaihto-omaisuuden muutos	+100
Edellisiin liittyvät verot	+ 4
Tappiollisesta sopimuksesta aiheutuvat kulut	- 200
Edelliseen liittyvät verot	+40
Rahoituskulujen aktivointi vaihto-omaisuuteen	-100
Edelliseen liittyvät verot	+20
Epäolennaiset virheet yhteensä	-256

Epäolennaiset virheet ovat yhteensä -256 tuhatta euroa.
Oikaistu emoyhtiön tulos on +4 246 tuhatta euroa.

Emoyhtiön omaan pääomaan vaikuttavat virheet:

⁸ Seikkaa ei ole pisteytetty arvosteluperusteessa.

		Samat kuin yllä. Emoyhtiön oma pääoma on oikaisujen jälkeen 29 166 tuhatta euroa. Muita olennaisia puutteita ja virheitä: Lainasopimuksen kovenanttiehtojen rikkoutuminen johtaa siihen, että rahoittaja on oikeutettu irtisanomaan yhtiön 50 000 tuhannen euron lainat välittömästi. Edellä olevasta seuraa, että Rahapankki Oyj:ltä olevat lainat tulee luokitella kokonaisuudessaan lyhytaikaiseksi velaksi. Kovenanttiehtojen rikkoutumisen aiheuttaa käytännössä konsernitilinpäätöksessä omaan pääomaan sisältyvä 6 000 tuhannen euron suuruinen tytäryhtiön liikkeeseen laskema vaihtovelkakirjalaina, joka ei täytä IAS 32:16:n mukaisia oman pääoman ehtoisen lainan kriteereitä. Vaihtovelkakirjalaina tulee esittää pitkäaikaisissa korollisissa veloissa. Tämä huomioiden yhtiön omavaraisuusaste laskee alle lainan 15 prosentin kovenanttiehdon, jolloin 45 000 tuhannen euron pitkäaikaiseksi luokiteltu pankkilaina tulee kokonaisuudessaan luokitella lyhytaikaiseksi. Kovenanttien rikkoutuminen ja kohdassa 1 esitetty elintarvikemuovien takaisin veto mahdollisine seuraamuksineen johtavat siihen, että yhtiön toiminnan jatkuvuuteen liittyy olennaista epävarmuutta, eikä siitä ole annettu tilinpäätöksessä riittäviä tietoja. Liikearvon arvonalentumistestausta Suomen muovien osalta ei ole päivitetty tilinpäätöshetkellä vaikka arvonalentumisesta on ollut viitteitä. Myöskään kassavirtaennusteiden herkkyysanalyysia ei ole laadittu. Mahdollisen virheen määrää ei pystytä arvioimaan ilman uutta arvonalentumistestausta Suomen muovien osalta, mutta on selvää, että arvonalentumistestaukset olisi tullut päivittää tilinpäätöshetkeltä. Tämän vuoksi tilintarkastuskertomuksessa asia esitetään olennaisena. Emoyhtiön tilinpäätös ei anna oikeita ja riittäviä tietoja yhtiön vapaasta omasta pääomasta, koska omien osakkeiden rahastoa ei ole huomioitu vapaan oman pääoman laskelmalla. Tämä on johtanut myös OYL:n		
--	--	---	--	--

		vastaiseen osingonjakoehdotukseen, josta tulee antaa huomautus tilintarkastuskertomuksella. Myöskään yhtiön maksukykyisyyttä ei ole arvioitu tilikauden jälkeiset tapahtumat, kovenattiehtojen rikkoutuminen ja OYL 13:2 huomioiden. Emoyhtiön tilinpäätös ei anna oikeita ja riittäviä tietoja, koska siitä puuttuu rahoituslaskelma. Tilinpäätöksessä on laajalle ulottuva olennainen virhe, koska edellä mainitut olennaiset virheet ylittävät olennaisuusrajan ja vaikuttavat moniin yksittäisiin tilinpäätöseriin merkittävästi. Tästä syystä tilintarkastuskertomuksessa on annettava kielteinen lausunto. Koska tilinpäätöksestä annettava lausunto on kielteinen, hallitukselle ja toimitusjohtajalle on annettava huomautus. Huomautus on annettava myös sen johdosta, että hallitus ja emoyhtiön irtisanottu toimitusjohtaja eivät ole toimineet huolellisesti edistäen yhtiön etua. Hallitus on laiminlyönyt velvollisuutensa valvoa yhtiön hallintoa ja sen toimintaa. Toimitusjohtaja on osallistunut väärinkäytökseen, josta saattaa seurata hallituksen jäsenille vahingonkorvausvelvollisuus emoyhtiötä kohtaan. Vahingonkorvausvelvollisuus saattaa seurata myöskin siitä, että toimitusjohtaja on suosinut lähipiiriään yhtiön vahingoksi. Huomautus on annettava myös siitä syystä, että yhtiön johto ei ole noudattanut markkinoiden väärinkäyttöasetuksen 17 artiklan ja Pörssin sääntöjen mukaista edellytystä arvopaperin arvoon vaikuttavan asian tiedottamisessa.		
			Yhteensä	80,0
	Sisäinen valvonta	Tilinpäätöksessä on ilmennyt useita virheitä ja puutteita (lähipiiriasioiden seuranta, katkokontrollit, tuotannon laadun seuranta), jotka saattavat olla seurausta konsernin sisäisen valvonnan heikkouksista. Tilintarkastajan tulee ottaa huomioon kontrolliympäristössä havainnoimansa puutteet ISA 315:n mukaisesti. Elintarvikemuovien testaukseen ja Juustotukku Oy:n kanssa tehtyyn lähipiiriliiketoimeen liittyvien väärinkäytösten osalta tulisi ISA 240.40:n mukaisesti raportoida toimivalle johdolle relevanteista seikoista.	Kirjallinen raportointi hallitukselle	1,0 lisäpistettä

		Tilintarkastajan tulee myös selvittää, onko hän velvollinen raportoimaan väärinkäytöksistä yhteisön ulkopuoliselle taholle (ISA 240.43)		
--	--	---	--	--

Tehtävä 2 (20,0 pistettä)**TILINTARKASTUSKERTOMUS****Plastico Oyj:n yhtiökokoukselle**

Olemme tilintarkastaneet Plastico Oyj:n kirjanpidon, tilinpäätöksen, toimintakertomuksen ja hallinnon tilikaudelta 1.7.2015–30.6.2016. Tilinpäätös sisältää konsernin taseen, laajan tuloslaskelman, laskelman oman pääoman muutoksista, rahavirtalaskelman ja liitetiedot sekä emoyhtiön taseen, tuloslaskelman ja liitetiedot.

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 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, konsernitilinpäätöksestä 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 virheellisyttä ja siitä, ovatko emoyhtiön hallituksen jäsenet tai toimitusjohtaja syyllistyneet tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus yhtiötä kohtaan taikka rikkoneet osakeyhtiölakia tai yhtiöjärjestyä.

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 virheellisuuden 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 kielteisen lausuntonne perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Kielteisen lausunnon perustelut (konsernitilinpäätös)

Yhtiö on saanut Elintarviketurvallisuusvirastolta vaatimuksen raja-arvot ylittävien elintarvikemuovien takaisinvedosta. Takaisinvedon todennäköiset kustannukset tilikaudelle ilman verovaikutusta ovat 3 000 tuhatta euroa. Tätä ei ole kirjattu konsernitilinpäätökseen IAS 18:n ja IAS 37:n mukaisesti.

Myöskään tarvittavia liitetietoja ei ole esitetty tilinpäätöksessä. Virheellinen tilinpäätöskäsittely on vaikuttanut tilinpäätöksessä 30.6.2016 esitettyihin konsernin tase- ja tuloslaskelmaeriin seuraavasti:

- Myyntisaamiset/lyhytaikaiset varaukset on esitetty 3 000 tuhatta euroa liian suurena/pienena.
- Liikevaihto/liiketoiminnan muut kulut on esitetty 3 000 tuhatta euroa liian suurena/pienena.
- Lisäksi tähän liittyvät verokulut on esitetty 600 tuhatta euroa liian suurena.

(1,0 pistettä)

Edellä mainitusta tuotteiden takaisinvetovaatimuksesta on annettu tieto toimintakertomuksessa tilikauden päättymisen jälkeisenä tapahtumana. Konsernitilinpäätöksen liitetiedoissa on sitä vastoin annettu tieto, ettei tilinpäätöspäivän jälkeen ole olennaisia tapahtumia. Konsernitilinpäätöksessä on annettu asiasta virheellinen tieto, jolloin konsernitilinpäätös on tältä osin ristiriidassa toimintakertomuksen kanssa. **(0,5 pistettä)**

Yhtiö on kirjannut konsernitilinpäätökseen uudelleenjärjestelyvarauksen 510 tuhatta euroa Hyvinkään tehtaan yhteistoimintamenettelyjen johdosta. Neuvotteluista ei ole tiedotettu. Kulukirjaus on IAS 37:20:n mukaisesti liian aikainen. Kyseessä on tilinpäätöksen jälkeinen tapahtuma, josta ei ole annettu tarvittavaa liitetietoa. Virheellinen tilinpäätöskäsittely on vaikuttanut konsernin tase- ja tuloslaskelmaeriin seuraavasti:

- Varaukset on esitetty 510 tuhatta euroa liian suurena.
- Henkilöstökulut on esitetty 510 tuhatta euroa liian suurena.
- Lisäksi tähän liittyvä laskennallinen vero on kirjaamatta.

(1,0 pistettä)

Konsernitilinpäätöksessä omaan pääomaan sisältyy 6 000 tuhannen euron suuruinen vaihtovelkakirjalaina, joka ei ole emoyhtiön liikkeeseen laskema ja joka ei täytä IAS 32:16:n mukaisia oman pääoman ehtoisen lainan kriteereitä **(1,0 pistettä)**. Vaihtovelkakirjalaina tulee esittää pitkäaikaisissa korollisissa veloissa **(0,5 pistettä)**. Tämä huomioiden yhtiön omavaraisuusaste laskee alle lainan 15 prosentin kovenanttiehdon, jolloin 45 000 tuhannen euron osuus pankkilainoista tulee luokitella lyhytaikaiseksi korolliseksi velaksi. **(1,0 pistettä)** Kovenanttien rikkoutumisesta ei ole annettu tietoa konsernin liitetiedoissa IFRS 7.18-19:n ja IAS 1.135 d-kohdan mukaisesti **(0,25 pistettä)**.

Konsernin Suomen muovitoimintoon kohdistuva liikearvo on taseessa 12 440 tuhatta euroa. Liikearvon arvonalentumistestausta Suomen muovien osalta ei ole päivitetty tilinpäätöshetkeltä, vaikka arvonalentumisesta on ollut viitteitä. Tammikuussa 2016 suoritettu Suomen muovitoimintojen arvonalentumistestaus ei ollut kaikilta osin asianmukainen (käytetyt ennusteet, käyttöarvon laskenta). Myöskään IAS 36.135e:n mukaisia kassavirtaennusteiden herkkyyssanalyysejä ei ole laadittu. Mahdollinen arvonalennus alentaisi konsernin liikearvon ja oman pääoman määrää. **(1,5 pistettä)**

Optio-ohjelman mukaiset kulut on kirjattu täysimääräisesti tilinpäätöspäivän kurssiin. IFRS 2.11:n mukaan optiot arvostetaan myöntämispäivänä. IFRS 2.20:n mukaan yhtiön tulee arvioida toteutuvien optioiden määrää. Virheellinen tilinpäätöskäsittely on vaikuttanut konsernin tase- ja tuloslaskelmaeriin seuraavasti:

- Oma pääoma (edellisten tilikausien voitto- ja tappio) on esitetty 963 euroa liian pienenä.
- Siirtovelat on esitetty 3 000 tuhatta euroa liian suurena.
- Henkilöstökulut on esitetty 2 037 tuhatta euroa liian suurena. **(1,0 pistettä)**

Edellä mainittu kovenanttiehtojen rikkoutuminen sekä elintarviketurvallisuusviraston takaisinvetovaatimus viittaavat sellaiseen olennaiseen epävarmuuteen, joka saattaa antaa merkittävää aihetta epäillä yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa. Tämä seikka ei käy esille konsernitilinpäätöksestä eikä siihen sisältyvistä liitetiedoista. **(1,0 pistettä)**

Kielteinen lausunto konsernitilinpäätöksestä

Lausuntonamme esitämme, että kielteisen lausunnon perusteluissa mainituista seikoista johtuen konsernitilinpäätös ei anna EU:ssa käyttöön hyväksytyjen kansainvälisten tilinpäätösstandardien

(IFRS) mukaisesti oikeita ja riittäviä tietoja konsernin taloudellisesta asemasta sekä sen toiminnan tuloksesta ja rahavirroista. **(1,0 pistettä)**

Kielteisen lausunnon perustelut (emoyhtiön tilinpäätös)

Yhtiö on saanut Elintarviketurvallisuusvirastolta vaatimuksen raja-arvot ylittävien elintarvikemuovien takaisinvedosta. Takaisinvedon todennäköiset kustannukset tilikaudelle ilman verovaikutusta ovat 3 000 tuhatta euroa. Tilinpäätökseen ei ole kirjattu takaisinvedosta aiheutuvaa kulua eikä KPL 5:14:n mukaista pakollista varausta. Virheellinen tilinpäätöskäsittely on vaikuttanut tilinpäätöksessä 30.6.2016 esitettyihin emoyhtiön tase- ja tuloslaskelmaeriin seuraavasti:

- Myyntisaamiset/pakolliset varaukset on esitetty 3 000 tuhatta euroa liian suurena/pienena.
- Liikevaihto/liiketoiminnan muut kulut on esitetty 3 000 tuhatta euroa liian suurena/pienena.
- Lisäksi tähän liittyvät verokulut on esitetty 600 tuhatta euroa liian suurena.

Myöskään toimintakertomuksessa takaisinvedon vaikutuksista eri tilikausille ei ole annettu oikeaa ja riittävää kuvaa. **(1,0 pistettä)**

Kuten edellä konsernitilinpäätöksen kielteisen lausunnon perusteluissa on todettu, lainan kovenanttiehdot ovat rikkoutuneet, jolloin 45 000 tuhannen euron osuus pankkilainoista tulee luokitella lyhytaikaiseksi korolliseksi velaksi. **(1,0 pistettä)** Kovenanttien rikkoutumisesta ei ole annettu tietoa toimintakertomuksessa. **(0,25 pistettä)**

Omien osakkeiden rahastoa ei ole huomioitu vapaan oman pääoman laskelmassa tilinpäätöksen liitetiedoissa OYL 13:5:n mukaisesti. **(1,0 pistettä)**

Tilinpäätökseen ei sisälly rahoituslaskelmaa. **(0,5 pistettä)**

Elintarviketurvallisuusviraston takaisinvetovaatimus ja edellä esitetyt korjaamattomat virheet viittaavat sellaiseen olennaiseen epävarmuuteen, joka saattaa antaa merkittävää aihetta epäillä yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa. Tämä seikka ei käy esille tilinpäätöksestä eikä siihen sisältyvistä liitetiedoista. **(1,0 pistettä)**

Kielteinen lausunto tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta

Lausuntonamme esitämme, että kielteisen lausunnon perusteluissa mainituista seikoista johtuen tilinpäätös ja toimintakertomus eivät anna Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti oikeita ja riittäviä tietoja konsernin sekä emoyhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. **(0,5 pistettä)** Edellä konsernitilinpäätöksen kielteisten lausunnon perusteluissa mainittua seikkaa lukuun ottamatta toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot ovat ristiriidattomia¹. **(0,5 pistettä)**

Huomautukset

Huomautuksena esitämme, että tilinpäätöstä ja toimintakertomusta ei ole laadittu edellä kielteisen lausunnon perusteluissa kuvattujen seikkojen vuoksi Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti. **(1,0 pistettä)**

Huomautuksena esitämme myös, että hallituksen osingonjakoesitys on liian suuri. OYL 13:5:n mukaiset voitonjakokelpoiset varat eivät mahdollista esitettyä osingonjakoa. Lisäksi ottaen huomioon kovenanttiehtojen rikkoutumisen ja 50 miljoonan euron lainojen erääntymisen sekä takaisinvedosta aiheutuvat ylimääräiset kustannukset osingonjakoehdotuksessa ei ole otettu huomioon yhtiön maksukykyisyyttä OYL 13:2:n mukaisesti. **(1,0 pistettä)**

Huomautuksena esitämme, ettei yhtiön johto ole huolellisesti toimien edistänyt yhtiön etua. Hallitus on laiminlyönyt velvollisuutensa valvoa yhtiön hallintoa ja sen toimintaa. Emoyrityksen irtisanottu

¹ Vastauksena on hyväksytty myös muita esittämistäpoja.

toimitusjohtaja on osallistunut väärinkäytöksiin liittyen elintarviketurvallisuusviraston suorittamien testin vääristelyyn, oman lähipiirin suosimiseen ja kannustinjärjestelmän manipulointiin, joista saattaa seurata irtisanotulle toimitusjohtajalle ja hallituksen jäsenille vahingonkorvausvelvollisuus emoyritystä kohtaan OYL 22:1:n mukaisesti. **(1,0 pistettä)**

Huomautuksena esitämme, että yhtiön johto ei ole noudattanut markkinoiden väärinkäyttöasetuksen 17 artiklan ja Pörssin sääntöjen mukaista edellytystä arvopaperin arvoon vaikuttavan asian tiedottamisessa. **(1,0 pistettä)**

Helsingissä 24. syyskuuta 2016

TILINTARKASTUS TARKKA OY

Tilintarkastusyhteisö **(0,25 pistettä)**

Tiina Tarkastaja
KHT

Tarkastajankatu 25 A **(0,25 pistettä)**
00100 HELSINKI