

VUODEN 2016 HT- JA HTM-TUTKINNON SEKÄ SIIRTYMÄKOEEN ARVOSTELUPERUSTEET

HT-tutkinnon arvosteluperusteet ovat samalla HTM-tutkinnon arvosteluperusteet. HT 1-osan arvosteluperusteet ovat samalla siirtymäkokeen arvosteluperusteet. Siirtymäkokeessa kokelas teki vapaavalintaisesti kaksi tehtävää neljästä tehtävästä. HT-tutkinnon 2-osan arvosteluperusteet ovat myös JHTT-tutkinnon 2-osan 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 kirjanpitoavan 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 tyttärelle (SL 1:8 4-kohta).	
Tilintarkastuskertomusluonnoksesta puuttuu, että toimintakertomuksessa ei ole selostettu, että säätiö on hankkinut määräysvallan toisesta kirjanpito-velvollisesta (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 tyttärelle. 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. (8,35 pistettä)**

Tehtävään 4.1. on olemassa kaksi vaihtoehtoista vastausta.

IAS 16.16:n 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. **(0,45 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. **(0,45 pistettä)**

Ympäristölainsäädäntö, joka on voimassa 31.12.2015, ei velvoita tehdasalueen puhdistamista niin kauan kuin nykyinen tehdastoiminta jatkuu **(0,15 pistettä)**. SEOS Oyj:n julkistaman ympäristöpolitiikan mukaan se puhdistaa kaikki ympäristön pilaantumiset, jotka todetaan sen tuotantolaitoksilla. Yhtiö on hoitanut kaikki ympäristövelvoitteensa julkistetun ympäristöpolitiikkansa mukaisesti **(0,15 pistettä)**. Näin ollen SEOS Oyj:lle on syntynyt tosiasiallinen velvoite, joka johtaa siihen, että yhteisölle ei jää muuta realistista vaihtoehtoa kuin täyttää kyseinen velvoite **(0,75 pistettä)** (IAS 37.10) **(0,3 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 **(0,3 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 **(0,6 pistettä)** (IAS 37.10, IAS 37.14, IAS 37.17, IAS 37 Illustrative examples 2B ja 3) **(0,3 pistettä)**.

Loppuosa 30 prosenttia kustannusten nykyarvosta (36 tuhatta euroa) **(0,2 pistettä)** liittyy SEOS Oyj:n vaihto-omaisuuden valmistamiseen seuraavien 15 vuoden aikana. Tehtaan hankintameno ei käsitä tätä osuutta **(0,75 pistettä)** (IAS 16.16(c), IAS 16.18) **(0,15 pistettä)**.

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

- ostohinta (500 tuhatta euroa) **(1,0 pistettä)** sekä ostoon liittyvät varainsiirtoverot (20 tuhatta euroa) **(1,0 pistettä)** (IAS 16.16a)
- ympäristön puhdistamisesta aiheutuvien kustannusten nykyarvo siltä osin (84 tuhatta euroa) kuin ne liittyvät ennen SEOS Oyj:n omistusaikaa tapahtuneeseen ympäristön pilaantumiseen **(1,8 pistettä)** (IAS 16.16c).

VAIHTOEHTOINEN VASTAUS:

Yhteisön on käsiteltävä kaikki liiketoimintojen yhdistämiset kirjanpidossaan hankintamenetelmällä (IFRS 3.4) **(0,15 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) **(0,15 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 täytäntöön 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) **(0,15 pistettä)**.

Hankkijaosapuolen on arvostettava hankitut yksilöitävissä olevat varat ja vastattaviksi otetut velat niiden hankinta-ajankohdan käypiin arvoihin (IFRS 3.18) **(0,15 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) **(0,15 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) **(0,15 pistettä)**.

Hankkijaosapuoli on Seos Oyj, joka osti tehtaan kilpailijaltaan (IFRS 3.5(a)) **(0,1 pistettä)**. Hankinta-ajankohta oli 31.12.2015 (IFRS 3.5(b)) **(0,1 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. **(0,15 pistettä)** SEOS Oyj:n julkistaman ympäristöpolitiikan mukaan se puhdistaa kaikki ympäristön pilaantumiset, jotka todetaan sen tuotantolaitoksilla. Yhtiö on hoitanut kaikki ympäristövelvoitteensa julkistetun ympäristöpolitiikkansa mukaisesti **(0,15 pistettä)**. Näin ollen SEOS Oyj:lle on syntynyt tosiasiallinen velvoite, joka johtaa siihen, että yhteisölle ei jää muuta realistista vaihtoehtoa kuin täyttää kyseinen velvoite **(0,75 pistettä)** (IAS 37.10) **(0,3 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 **(0,3 pistettä)**. Täten ympäristön puhdistamisesta aiheutuvien kustannusten nykyarvo vastaa velkojen määritelmää siltä osin kuin ne liittyvät ennen SEOS Oyj:n omistusaikaa tapahtuneeseen ympäristön pilaantumiseen **(0,6 pistettä)** (IFRS 3.11, IAS 37.10, IAS 37.14, IAS 37.17, IAS 37 Illustrative examples 2B ja 3) **(0,3 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 **(0,75 pistettä)** (IFRS 3.11, IAS 37.10) **(0,15 pistettä)**.

Seos Oyj maksoi tehtaasta 500 tuhatta euroa (IFRS 3.37) aiemmalle omistajalle. Varainsiirtovero (20 tuhatta euroa) kirjataan kuluksi hankintaan liittyvänä menona **(0,6 pistettä)** (IFRS 3.53) **(0,2 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 **(1,8 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 vaihtoehto B) mukaisesti riippuen siitä, kumpi vaihtoehto antaa kokelaalle korkeamman pistemäärän.

Vaihtoehto A)

Tehtaan käyväksi arvoksi määritetään maksettu hinta 500 tuhatta euroa **(0,7 pistettä)**. Liikearvoksi muodostuu 84 tuhatta euroa **(0,3 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) **(0,7 pistettä)**. Liikearvoa ei muodostu **(0,3 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 (8,35 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 myydessä 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 **(0,75 pistettä)**.

Maalipojat on saanut tehtaasta 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 **(0,4 pistettä)**.

Tehdas on erillinen rahavirtaa tuottava yksikkö, jonka kirjanpitoarvo on 120 miljoonaa euroa **(0,8 pistettä)** (140 miljoonaa – 20 miljoonaa euroa), kun alkuperäiseen tilaan palauttamisesta johtuvien menot otetaan huomioon. Tehtaan käyttöarvo on 110 miljoonaa euroa **(0,8 pistettä)** (130 miljoonaa euroa – 20 miljoonaa euroa), kun huomioidaan alkuperäisen tilaan palauttamisesta johtuvat menot (IAS 36.78).

Kerryttävissä oleva rahamäärä on tehtaan käypä arvo vähennettynä luovutuksesta johtuvilla menoilla (115 miljoonaa euroa), koska se on suurempi kuin tehtaan käyttöarvo (110 miljoonaa euroa). **(1,0 pistettä)** (IAS 36.18) **(0,4 pistettä)**

Kirjanpitoarvo alkuperäiseen tilaan palauttamisesta johtuvien menojen vähentämisen jälkeen (120 miljoonaa euroa) ylittää kerryttävissä olevan rahamäärän (115 miljoonaa euroa) **(1,0 pistettä)**. Näin ollen Maalipojat Oy kirjaa arvonalentumistappion 5 miljoonaa euroa tilinpäätöksessä **(2,5 pistettä)** 31.12.2015. (IAS 36.59) **(0,4 pistettä)**

Tehtaan kirjanpitoarvo on 135 miljoonaa euroa (140 miljoonaa euroa – 5 miljoonaa euroa) arvonalentumistappion kirjaamisen jälkeen **(0,3 pistettä)**.

4.3 (8,3 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. **(0,75 pistettä)** (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. **(0,5 pistettä)** Kyseisten oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypä arvo on määritettävä myöntämispäivänä. **(0,5 pistettä)** (IFRS 2.11–12) **(0,4 pistettä)**

Kannustinjärjestelmän myöntämispäivä oli 1.7.2015, jolloin emoyhtiön hallitus päätti ja tiedotti henkilöstöä järjestelmästä **(0,4 pistettä)**. (IFRS 2 Liite A Määritelmät) **(0,15 pistettä)** Osakkeen arvo oli 20 euroa per 1.7.2015 **(0,2 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 **(0,1 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 **(0,5 pistettä)** (IFRS 2.15) **(0,3 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 työntekijälle (60–3–3=54 työntekijälle) **(0, 6 pistettä)** syntyy lopulta oikeus osakkeisiin (IFRS 2.19) **(0,3 pistettä)**.

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

Vuodelta 2015 laadittava tilinpäätös:

Debet henkilöstökulut an oma pääoma **(1,2 pistettä)** (Emoyhtiöltä saatu sijoitus) 13 500 euroa (50 osaketta × 54 työntekijää × 20 euroa)*1/4) **(2,0 pistettä)**

HT-tutkinto 2016

2-OSA TILINTARKASTUSKERTOMUS JA TILINTARKASTAJAN MUU RAPORTOINTI (100 PISTETTÄ)

Tehtävä 1 (80,0 pistettä)

	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)	Pisteet
1.	Liikevaihto	Liikevaihtoon sisältyy 1 211 677 euroa myyntiä Soda Ltd:lle (laskun päiväys 30.6.2016) (Niko Näpsän laatima yhteenveto tilikauden 1.7.2015–30.6.2016 tilintarkastuksesta kohta 8). Hallituksen kokouksen 4/2016 mukaan toimitus on saapunut asiakkaalle 1.7.2016. Sopimuksen 4.3.2016 toimitusehdon mukaan omistusoikeus tuotteisiin siirtyy sen jälkeen, kun tuotteet ovat saapuneet ostajan satamaan ja kun ostajan edustaja on koemaistanut tuotetta. (1,5 pistettä) KPL 2:3.1:n mukaan tulon kirjaamisperusteena on suoritteen luovuttaminen. (1,0 pistettä) Virvoitusjuomatoimitus on luovutettu/siirtynyt ostajalle toimitusehdon ja toteutuneen toimituksen mukaan vasta 1.7.2016. (1,0 pistettä) Myynti Soda Ltd:lle ei täten sisälly tilikauden 1.7.2015–30.6.2016 liikevaihtoon, vaikka lasku on tehty 30.6.2016 ja tilintarkastajan yhteenvedon kohdan 8 mukaan toimitus on lähtenyt myyjän satamasta jo 23.6.2016. (1,5 pistettä) Yhteenvedon tilikauden 1.7.2015–30.6.2016 tilintarkastuksesta kohdan 8 mukaan Soda Ltd:lle toimitetun tilauksen kate on ollut 1 000 000 euroa (1,0 pistettä), joten myyntiä korjattaessa kirjataan takaisin varastoon 211 677 euroa (KPL 4:5.1) (0,75 pistettä). EU:n ulkopuolelle myytäessä ei ole käsiteltävänä arvonlisäveroa (0,25 pistettä).	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 2 momentin 1 kohdan mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen antamasta informaatiosta (1,0 pistettä)	10

		Korjausmenettely: Per liikevaihto 1 211 677 euroa (0,75 pistettä) an myyntisaamiset 1 211 677 euroa (0,25 pistettä) Per valmiit tuotteet 211 677 euroa (0,5 pistettä) an valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varaston muutos 211 677 euroa (0,5 pistettä)		
2.	Vaihto-omaisuus	Tarkastusyhteenvedon kohdan 4 mukaan puolet valmiiden tuotteiden varastosta (lohkot C ja D) on ollut varastossa yli vuoden, eivätkä nämä tuotteet kierrä (0,5 pistettä). Koska nämä tuotteet eivät mene kaupaksi, tämä antaa viitteen siitä, ettei puolella valmiita tuotteita ole jäljellä hankintamenoa (KPL 5:6) (0,5 pistettä). Puolet valmiiden tuotteiden varastosta on 202 245,65 euroa (0,5 pistettä). Tämä osa varastosta tulee vähentää vaihto-omaisuudesta ja kirjata kuluksi (1,0 pistettä). Lisäksi tarkastusyhteenvedossa kohdassa 4 mainitaan, että vaihto-omaisuudessa olevia, valmiita tuotteita tullaan 30 000 euron arvosta (0,5 pistettä) ottamaan työntekijöiden käyttöön henkilöstön taukotiiloihin, koska ne ovat myyntikelvottomia. Tämä erä tulee kirjata kuluksi ja pois varastosta. (0,5 pistettä) Korjausmenettely: Per varaston muutos 232 245,65 euroa (0,75 pistettä) an valmiiden tuotteiden varasto 232 245,65 euroa (0,75 pistettä)	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 2 momentin 1 kohdan mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen antamasta informaatiosta (1,0 pistettä)	6
3.	Leasing-sopimukset	Toimintakertomuksessa (olennaiset tapahtumat tilikaudella ja tilikauden päättymisen jälkeen) sekä tilinpäätöksen liitetietojen kohdassa 5.3 mainitut kuljetuskaluston leasing-vuokrasopimukset ovat Niko Näpsän laatiman yhteenvedon tilintarkastuksesta, kohdan 3 mukaan alkaneet 1.1.2016. (0,5 pistettä) Vaikka ensimmäisiltä 6 kuukaudelta ei ole veloitettu leasing-maksua, tulee viiden vuoden määräaikainen leasingsopimus hyvän kirjanpitotavan mukaisesti jaksottaa tasaisesti koko vuokra-ajalle (KPL 2:3 , 3:2.1, 3:3.1 2a)-kohta ja SIC-15). (1,5 pistettä)	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 2 momentin 1 kohdan mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen antamasta informaatiosta (1,0 pistettä)	5

		Tilinpäätöksen liitetietojen kohdan 5.3 mukaan yhtiön leasingvuokrasopimusvastuut kuljetuskalustosta ovat yhteensä 1 080 000 euroa, joten tilinpäätöksestä 30.6.2016 puuttuu leasing-vuokrakuluja ajalta 1.1.–30.6.2016 yhteensä 108 000 euroa (1 080 000/10), jotka olisi tullut kirjata liiketoiminnan muihin kuluihin. (1,0 pistettä) Liitetiedoissa 5.3 esitetty leasing-vuokrakulujen jakautuminen on myös esitetty virheellisesti. Korjausmenettely: Per liiketoiminnan muut kulut 108 000 euroa (0,5 pistettä) an siirtovelat 108 000 euroa (0,5 pistettä)		
4.	Toiminta- kertomus ja tase/ pääomalaina	Toimintakertomuksessa mainitaan, että yhtiöllä on pääomalaina (OYL 12 luku). Toimintakertomuksessa mainitut pääomallainan ehdot ovat OYL 12:1.1:n vastaisia. Kyseessä ei siten ole pääomalaina, vaan rahoituslaitoslaina. (1,5 pistettä) Taseessa erä on esitetty pääomallainana erillisenä eränä. (1,0 pistettä) Toimintakertomuksessa mainitaan, että tilikaudelle 2016–2017 ei ole lainanlyhennystä, joten koko pääomallainana esitetty määrä 1 200 000 euroa kuuluu pitkäaikaisiin rahoituslaitoslainoihin. (0,5 pistettä) Korjausmenettely: Per pääomallainat (oma pääoma) 1 200 000 euroa an lainat rahoituslaitoksilta 1 200 000 euroa (1,25 pistettä) Poistetaan toimintakertomuksesta kohta "Pääomalaina" sekä pääomallainan ehdot. (0,5 pistettä) Esitetään liitetietojen kohdassa 5.1 kaikki vakuudenalaiset lainat rahoituslaitoslainoina. (0,25 pistettä)	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 2 momentin 1 kohdan mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen antamasta informaatiosta (1,0 pistettä)	6
5.	Hallituksen ehdotus varojenjaosta	Virheiden korjausten jälkeen hallituksen varojenjakoehdotus on OYL 13:5:n vastainen. Vapaata omaa pääomaa ei ole tilinpäätökseen tehtävien korjausten jälkeen (1,25 pistettä).	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 4 momentin mukainen huomautus	4

		Lisäksi varojenjako on lainojen kovenanttiehdon vastainen (yhteen veto tilikauden 1.7.2015–30.6.2016 tilintarkastuksesta, kohta 6). (0,5 pistettä) Toimintakertomuksesta puuttuu OYL 8:5.2:n mukainen maininta hallituksen esityksestä yhtiön voittoa koskeviksi toimenpiteiksi. (0,25 pistettä) Korjausmenettely: Hallituksen on korjattava varojenjakoehdotustaan siten, ettei pääoman palautusta ehdoteta jaettavaksi. Toimintakertomusta tulee muuttaa siten, ettei ehdoteta varojenjako. Lisätään toimintakertomukseen hallituksen esitys voittoa koskeviksi toimenpiteeksi. (1,0 pistettä) <i>Yleensä yhtiön voittoa koskevista toimenpiteistä päätetään hallituksen kokouksessa, jossa päätetään tilinpäätöksen vahvistamisesta. Tässä tapauksessa näin ei kuitenkaan ole tehty. (KILA 1943/2015)</i>	osakeyhtiölain 13:5 §:n vastaisesta menettelystä (1,0 pistettä)	
6.	Arvonkorotus/ maa-alueet	Hallituksen kokouksen pöytäkirjan 3/2016 mukaan tilinpäätöksen liitetiedoissa (kohta 3.2) mainitulla maa-alueeseen kohdistuvalla tontin arvonkorotuksella 491 905,84 euroa (0,5 pistettä) ei ole enää perustetta (0,5 pistettä). Arvonkorotus tulee KPL 5:17.1:n mukaisesti peruuttaa (0,5 pistettä). Liitetietojen kohdasta 3.2 puuttuvat KPA 2:4.2:n mukaiset tiedot arvonkorotuksen peruutuksesta. Kohdan 4.1 oman pääoman erittely on virheellinen arvonkorotusrahaston osalta. (0,5 pistettä) Korjausmenettely: Per arvonkorotusrahasto 491 905,84 euroa (0,75 pistettä) an maa- ja vesialueet 491 905,84 euroa (0,75 pistettä) Korjataan liitetietoja kohdan 3.2 osalta vastaamaan tasetta sekä esitetään tieto arvonkorotuksen peruutuksesta. Korjataan liitetietoa 4.1 vastaamaan tasetta arvonkorotusrahaston osalta. (0,5 pistettä)	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 2 momentin 1 kohdan mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen antamasta informaatiosta (1,0 pistettä)	5
7.	Yhtiökokouksen päätös	Ylimääräisen yhtiökokouksen 28.6.2016 päätös osakelajien yhdistämisestä on OYL 5:28:n vastainen/pätemätön.	Tilintarkastuskertomus	5

	osakelajien yhdistämisestä	Pätevän päätöksen edellytyksenä on kokouksessa edustettujen osakkeiden määräenemmistön kannatuksen, määräenemmistöpäätöksen (OYL 5:27) lisäksi se, että päätöstä kannattaa OYL 5:28:n mukaisesti määräenemmistö kunkin osakelajin kokouksessa edustetuista osakkeista. (1,0 pistettä) Kokouksessa ehdotusta kannatti OYL 5:28:n mukaisesti määräenemmistö (2/3, OYL 5:27) annetuista äänistä ja kokouksessa edustetuista osakkeista. (0,75 pistettä) Kuitenkin osakelajin C osakkeista ylimääräisen yhtiökokouksen pöytäkirjan 5 §:n mukaan päätöstä kannatti puolet kokouksessa edustetuista C-osakkeista. Päätöksentekovaatimus OYL 5:28:n perusteella ei täyty. (0,75 pistettä) Toimintakertomuksessa on OYL 8:5.3:n 1)-kohdan mukaisesti esitetty yhtiön osakkeiden määrä osakelajeittain. Tieto on esitetty ylimääräisen yhtiökokouksen tekemän osakeyhtiölain vastaisen ja siten pätemättömän päätöksen mukaisesti. Toimintakertomuksen tiedot osakkeiden määristä ovat siten virheelliset. (0,5 pistettä) Korjausmenettely: Ylimääräisen yhtiökokouksen pätemätöntä päätöstä ei voi rekisteröidä eikä laittaa täytäntöön. (0,5 pistettä) Toimintakertomuksen tietoja osakkeiden määristä osakelajeittain tulee muuttaa siten, ettei muutoksia ole tapahtunut 30.6.2015 jälkeen. (0,5 pistettä)	TilintL 3:5 § 4 momentin mukainen huomautus osakeyhtiölain 5:28 §:n vastaisesta menettelystä (1,0 pistettä)	
8.	Liitetiedot / vapaa ja jakokelpoinen oma pääoma, sidottu oma pääoma	Liitetietojen kohdassa 4.1 on vapaa ja jakokelpoinen oma pääoma esitetty virheellisesti sisältäen vararahaston ja pääomalainat. Näin ollen liitetiedoissa on myös sidottu oma pääoma esitetty virheellisesti. Myös vertailukauden luvut ovat vastaavalla tavalla virheelliset. (1,0 pistettä) Vararahasto on OYL 8:1.2:n nojalla lain osakeyhtiölain voimaannpanosta 2006/625 13.1:n mukaan sidottua omaa pääomaa. Pääomalainat ovat KILA 2006/1787:n mukaisesti vierasta pääomaa. (0,5 pistettä) Jakokelpoinen oma pääoma on OYL 13:5:n mukaisesti vapaa oma pääoma, josta on vähennetty yhtiöjärjestyksen mukaan jakamatta jätettävät varat. Tehtävässä ei ilmene	Kirjallinen raportointi hallitukselle (0,5 pistettä)	4

		yhtiöjärjestyksen määräystä jakamatta jätettävistä varoista, joten jakokelpoinen oma pääoma on sama kuin vapaa oma pääoma, huomioiden OYL 13:5:ssä mainittu vaatimus yhtiön maksukyvyistä (OYL 13:2). (0,5 pistettä) Korjausmenettely: Korjataan sekä tilikauden että vertailukauden liitetiedoissa vapaan oman pääoman määrä siten, että se sisältää sijoitetun vapaan oman pääoman rahaston, edellisten tilikausien tappion ja tilikauden voiton. (0,5 pistettä) Sidottuun omaan pääomaan lasketaan osakepääoma, arvonnkorotusrahasto ja vararahasto. (0,5 pistettä) Poistetaan jakokelpoisen oman pääoman laskelmasta vararahasto ja pääomalainat. (0,5 pistettä)		
9.	Tase / koneet ja kalusto	Taseen koneisiin ja kalustoon sisältyy Niko Näpsän tekemän tarkastusyhteenvedon kohdan 2 sekä toimintakertomuksesta saatavien tietojen mukaan olutlinjasto (877 290,86 euroa), joka on museoitu sekä rikkoonut etikettilaite (169 001,55 euroa). (0,5 pistettä) Kyseisillä laitteilla ei ole yhtiölle enää taloudellista arvoa, mutta laitteita ei ole poistettu taseesta. Taseessa on siten olennaista yliarvostusta. (1,5 pistettä) Koneet olisi tullut poistaa KPL 5:5:n, KPL 5:13:n sekä KILAn yleisohjeen 16.10.2007 suunnitelman mukaisista poistoista kohdan 6.2 perusteella kokonaan arvonalennuksena. (1,0 pistettä) Korjausmenettely: Per Arvon alentumiset pysyvien vastaavien hyödykkeistä (0,75 pistettä) an Koneet ja kalusto (0,75 pistettä) 1 046 292,41 euroa (0,5 pistettä)	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 2 momentin 1 kohdan mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen antamasta informaatiosta (1,0 pistettä)	6

10.	Toiminnan jatkuvuus, toimintakertomus	Hallituksen kokouspöytäkirjan 5/2016 25.8.2016 kohdan 5 mukaan Soda Ltd:ltä oli tullut ilmoitus, että yhtiö ei tilaakaan koe-erän jälkeen virvoitusjuomia Kluk Oy:ltä. Koska sopimukseen 4.3.2016 sisältyi kilpailurajoitus sopimussakkoineen 4.3.2017 asti, Kluk Oy ei ole suunnannut markkinointia Yhdysvalloissa muille potentiaalisille asiakkaille. Siten tulevilla tilikaudella ei alkuperäisistä arvioista poiketen ole tiedossa tilauksia Yhdysvalloista, jonne viennin tuotanto oli suunniteltu. (1,0 pistettä) Myynti ulkomaille tulee tämän vuoksi olennaisesti vähentymään, mikä ei ilmene toimintakertomuksesta. (0,5 pistettä) Tarkastusyhteenvedon kohdassa 6 on mainittu lainasopimuksen kovenanttiehto. Toimintakertomuksessa sekä tilinpäätöksen liitetiedoissa (kohta 4.1) mainitun pääoman palautuksen vuoksi kovenanttiehto on rikkoutunut ja pankilla on oikeus eräännyttää välittömästi kaikki rahoituslaitoslainat, yhteensä 3 318 029,15 euroa. (1,0 pistettä) Taseen mukaan yhtiön rahoitusomaisuus on 1 687 810,09 euroa. Vaihto-omaisuuden arvosta (727 591,06 euroa) 232 245,65 euroa joudutaan kirjaamaan alas, joten yhtiön lyhytaikaiset varat eivät riitä erääntyvien velkojen maksuun. (0,5 pistettä) Nämä seikat tilinpäätöksessä olevien muiden virheiden kanssa saattavat antaa aiheutta epäillä yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa. Asia ei ilmene toimintakertomuksesta. (1,0 pistettä) Korjausmenettely: Lisätään toimintakertomukseen maininnat toiminnan jatkuvuutta uhkaavista tekijöistä (viennin merkittävä vähentyminen, kovenanttiehdon rikkoutuminen, heikko maksuvalmius) olennaisina tapahtumina tilikauden jälkeen sekä arvioon tulevasta kehityksestä. (1,0 pistettä)	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 2 momentin 1 kohdan mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen antamasta informaatiosta (1,0 pistettä)	6
11.	Lähipiirivastuut: toimintakertomus, hallinto	Tilinpäätöksen liitetiedon 5.4 mukaan yhtiöllä on 105 000 euron suuruinen takaussitoumus Pohjoinen Pankki Oy:ssä hallituksen jäsenen Unto Usvasen porotokkahankintaan liittyen. Takaussitoumuksen ei tehtävässä kerrota olevan yhtiön tavanomaista toimintaa. Hallituksen jäsenenä Unto Usvanen on OYL 8:6.2:n mukaan yhtiön lähipiiriä. (1,0 pistettä)	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 2 momentin 1 kohdan mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen	6

		OYL 8:6.1:n perusteella toimintakertomuksessa on erikseen ilmoitettava Unto Usvasen puolesta annettu takaussitoumus ja sitoumuksen pääasialliset ehdot, koska vastuusitoumusten määrä (105 000 euroa) ylittää 20 000 euroa tai 5 prosenttia yhtiön taseen omasta pääomasta. (1,0 pistettä) Hallituksen kokouksen pöytäkirjassa 4/2016 kohdan 6 yhteydessä mainitaan, että takaussitoumuksen oli järjestänyt toimitusjohtaja Jussi Junailija. Sitoumuksella ei ollut hallituksen päätöstä. Toimitusjohtaja on ilman liikeloudellista perustetta olevan, olennaisen suuruisen epätavallisen toimen toteuttaessaan rikkonut OYL 6:17:ää. (1,0 pistettä) Korjausmenettely: Lisätään toimintakertomukseen OYL 8:6.1:n mukainen maininta Unto Usvasen puolesta annetusta takaussitoumuksesta 105 000 euroa. (1,0 pistettä)	antamasta informaatiosta (1,0 pistettä) Kielteinen lausunto TilintL 3:5 § 4 momentin mukainen huomautus osakeyhtiölain 6:17.2 § vastaisesta menettelystä (1,0 pistettä)	
12.	Rahoituslaitos-lainat, luokittelu	Taseen vastattavissa on esitetty pitkäaikaisessa vieraassa pääomassa lainoja rahoituslaitoksilta 1 222 908,69 euroa. Yhteenveto tilikauden 1.7.2015–30.6.2016 tilintarkastuksesta kohdan 6 mukaan lainoilla on ehtona se, ettei Kluk Oy jaa laina-aikana varoja vastoin pankin määräyksiä. Mikäli Kluk Oy rikkoo lainasopimuksen ehtoja eikä ole korjannut rikkomustaan, pankilla on oikeus irtisanoa kaikki myöntämänsä lainat ja vaatia nämä heti takaisin maksettavaksi. (0,5 pistettä) Osingonjako tilinpäätökseen kirjatusta kertyneistä voittovaroista on lainaehtojen mukaan sallittu varojenjakotapa. Hallituksen kokouksen pöytäkirjan 5/2016 kohdan 4 mukaan hallitus ehdottaa yhtiökokoukselle varojenjakona pääomien palautusta SVOP-rahastosta. Tilinpäätöksen liitetietojen kohdan 4.1 mukaan Kluk Oy on palauttanut pääomaa myös tilikausilla 1.7.2015–30.6.2016 ja 1.7.2014–30.6.2015. Lainojen kovenanttiehto on täten rikkoutunut tarkastettavalla tilikaudella, joten pankilla on oikeus eräännyttää välittömästi kaikki lainat. Tämän vuoksi kaikki rahoituslaitoslainat tulee esittää lyhytaikaisessa vieraassa pääomassa tilikaudella (KPL 4:7.2). (1,5 pistettä) Myös yhtiön pääomalainana esittämää lainaa koskee sama kovenanttiehto kuin muita lainoja tilintarkastajan yhteenvedon kohdan 6 mukaisesti. Pääomalainana esitetty erä 1 200 000 euroa tulee siten siirtää omasta pääomasta lyhytaikaiseen vieraaseen	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 2 momentin 1 kohdan mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen antamasta informaatiosta (1,0 pistettä)	6

		pääomaan. Pääomalaina on lainaehto- jen mukaan tavallinen rahoituslaitoslaina eikä OYL 12 luvun mukainen pääomalaina, joten se tulee kirjata lyhytaikaiseksi rahoituslaitoslainaksi. (1,0 pistettä) Korjausmenettely: Per Pitkäaikaiset lainat rahoituslaitoksilta 1 222 908,69 euroa (0,75 pistettä) Per Pääomalainat 1 200 000 euroa (0,5 pistettä) an Lyhytaikaiset lainat rahoituslaitoksilta 2 422 908,69 euroa (0,75 pistettä)		
13.	Oman pääoman negatiivisuus ja rekisteröinti	Virheiden korjausten jälkeen tilinpäätöksen osoittama oma pääoma on negatiivinen. (1,5 pistettä) OYL 20:23.1:n mukaan hallituksen on viipymättä tehtävä osakepääoman menettämisestä rekisteri-ilmoitus. (1,0 pistettä) Toimintakertomuksen mukaan hallituksen käsitys on, että yhtiöllä menee hyvin. Rekisterimerkintää oman pääoman negatiivisuudesta ei näy kaupparekisteriotteessa. Tehtävästä ei ilmene, että rekisterimerkintää olisi tehty. (0,5 pistettä) Korjausmenettely: Hallitus tekee viipymättä rekisterimerkinnän osakepääoman menettämisestä. (1,0 pistettä)	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 4 momentin mukainen huomautus osakeyhtiölain 20:23.1 §:n vastaisesta menettelystä (1,0 pistettä)	5
14.	Luettelo kirjanpito- kirjoista, tositteiden lajeista ja säilytystavoista	Tasekirjasta puuttuu KPL 3:8.1:n mukainen luettelo kirjanpitokirjoista ja tositteiden lajeista samoin kuin tieto niiden säilytystavoista. (0,75 pistettä) Korjausmenettely: Tasekirjaan tulee lisätä seuraavat tiedot: - luettelo kirjanpitokirjoista (0,25 pistettä) - luettelo tositteiden lajeista (0,25 pistettä) - tieto tilinpäätöksen, toimintakertomuksen sekä kirjanpitokirjojen ja tositteiden säilytystavoista (0,25 pistettä)	Kirjallinen raportointi hallitukselle (0,5 pistettä)	2

15.	Yhteenveto ja vaikutuksen arviointi	ISA 450 edellyttää, että tilintarkastaja arvioi todettujen virheellisyyksien vaikutuksen tilintarkastukseen ja korjaamattomien virheellisyyksien vaikutuksen tilinpäätökseen. <u>Vaikutus tilikauden tulokseen ja omaan pääomaan, esimerkki (0,75 pistettä)</u> <u>Yksittäin olennaiset virheet:</u> <table><tr><th>Kohta</th><th>Virhe</th><th>Vaikutus tulokseen</th><th>Vaikutus omaan pääomaan</th></tr><tr><td>1</td><td>Liikevaihto / myynnin katko väärin</td><td>-1 000 000</td><td>-1 000 000</td></tr><tr><td>2</td><td>Vaihto-omaisuus epäkurantti</td><td>-232 246</td><td>-232 246</td></tr><tr><td>3</td><td>Leasing-vuokrakulut puuttuvat</td><td>-108 000</td><td>-108 000</td></tr><tr><td>4</td><td>Laina luokiteltu väärin pääomailainaksi</td><td>0</td><td>-1 200 000</td></tr><tr><td>6</td><td>Maa-alueiden arvonorotuksen peruutus</td><td>0</td><td>-491 906</td></tr><tr><td>9</td><td>Kaluston romutukset</td><td>-1 046 292</td><td>-1 046 292</td></tr><tr><td></td><td></td><td>-2 386 538</td><td>-4 078 444</td></tr></table> Jos virheet korjattaisiin, tilikauden tulos olisi -1 645 663 euroa (nyt 740 875,35 euroa) ja oma pääoma -177 351 euroa (nyt 3 901 093,58 euroa). Lisäksi on huomattava pitkäaikaisten rahoituslaitoslainojen, pääomalainat sisältäen yhteensä 2 422 908,69 euroa luokittelumuutos lyhytaikaisiin lainoihin. <u>Yksittäin epäolennaiset virheet: (0,25 pistettä)</u> Kohta 14: Tasekirjasta puuttuu luettelo kirjanpitokirjoista ja tositteiden lajeista sekä niiden säilytystavoista. Virhe on epäolennainen, koska se ei vaikuta tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta saatavaan kuvaan. Yksinään epäolennaisilla virheillä ei ole yhdessäkään olennaista vaikutusta tilinpäätökseen.	Kohta	Virhe	Vaikutus tulokseen	Vaikutus omaan pääomaan	1	Liikevaihto / myynnin katko väärin	-1 000 000	-1 000 000	2	Vaihto-omaisuus epäkurantti	-232 246	-232 246	3	Leasing-vuokrakulut puuttuvat	-108 000	-108 000	4	Laina luokiteltu väärin pääomailainaksi	0	-1 200 000	6	Maa-alueiden arvonorotuksen peruutus	0	-491 906	9	Kaluston romutukset	-1 046 292	-1 046 292			-2 386 538	-4 078 444	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 2 momentin 1 kohdan mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen antamasta informaatiosta (1,0 pistettä) ja TilintL 3:5 § 4 momentin mukainen huomautus siitä, että tilinpäätöstä ei ole laadittu KPL:n mukaan (1,0 pistettä)	4
Kohta	Virhe	Vaikutus tulokseen	Vaikutus omaan pääomaan																																	
1	Liikevaihto / myynnin katko väärin	-1 000 000	-1 000 000																																	
2	Vaihto-omaisuus epäkurantti	-232 246	-232 246																																	
3	Leasing-vuokrakulut puuttuvat	-108 000	-108 000																																	
4	Laina luokiteltu väärin pääomailainaksi	0	-1 200 000																																	
6	Maa-alueiden arvonorotuksen peruutus	0	-491 906																																	
9	Kaluston romutukset	-1 046 292	-1 046 292																																	
		-2 386 538	-4 078 444																																	

		<u>Olennaiset virheet toimintakertomuksessa ja liitetiedoissa sekä muut puutteet (0,5 pistettä)</u> Kohta 5: Hallituksen ehdotus varojenjaosta on vastoin osakeyhtiölain säädöksiä ja toiminnan jatkuvuutta uhkaavaa rahoitusehtoa Kohta 7: Yhtiökokouksen päätös osakelajien yhdistämisestä on osakeyhtiölain mukaan pätemätön Kohta 8: Liitetiedoissa on esitetty vapaa ja jakokelpoinen oma pääoma sisältäen vararahaston ja pääomalainat. Sidotusta omasta pääomasta puuttuu vararahasto. Kohta 10: Toiminnan jatkuvuus on uhattuna Yhdysvaltojen viennin loppumisen ja rahoituslaitoslainojen kovenanttiehdon rikkoutumisen vuoksi. Epävarmuutta toiminnan jatkuvuudesta ei ole mainittu toimintakertomuksessa. Kohta 11: Osakeyhtiölain vastaisesti myönnetty lähipiirivastuusitoumus, joka puuttuu toimintakertomuksesta Kohta 13: Oma pääoma on negatiivinen, eikä negatiivisuutta ole rekisteröity <u>Kokonaisjohtopäätös (0,5 pistettä)</u> Oma pääoma, jolla on selkeästi vaikutusta taloudelliseen päätöksentekoon, sekä tilikauden tulos ovat olennaisesti virheellisiä. Virheet kohdistuvat moneen tilinpäätöserään ja tilinpäätöksestä sekä toimintakertomuksesta puuttuu olennaisia tietoja. Toimintakertomuksen tiedot ovat osin harhaanjohtavia. Siksi virheitä voidaan pitää laajalle ulottuvina ja yhteisvaikutukseltaan sellaisina, että tilinpäätös ja toimintakertomus eivät anna oikeaa ja riittävää kuvaa tilikauden tuloksesta ja yhtiön taloudellisesta asemasta, vaan tilinpäätös kokonaisuudessaan on virheellinen. Nämä seikat edellyttävät kielteistä lausuntoa tilintarkastuskertomuksessa.		
			Yhteensä	80

Tehtävä 2 (20,0 pistettä)**TILINTARKASTUSKERTOMUS
Kluk Oy:n yhtiökokoukselle**

Olemme tilintarkastaneet Kluk Oy:n kirjanpidon, tilinpäätöksen, toimintakertomuksen ja hallinnon tilikaudelta 1.7.2015–30.6.2016. Tilinpäätös sisältää taseen, tuloslaskelman ja liitetiedot.

(Tilikausi oikein ja toimintakertomus mainittu: 0,25 pistettä)

Hallituksen ja toimitusjohtajan vastuu

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

Tilintarkastajan velvollisuudet

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

Tilintarkastukseen kuuluu toimenpiteitä tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi tilinpäätökseen ja toimintakertomukseen sisältyvistä luvuista ja niissä esitettävistä muista tiedoista. Toimenpiteiden valinta perustuu tilintarkastajan harkintaan, johon kuuluu väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen 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.

(Alkuosa esitetty vakiintuneessa muodossa 0,25 pistettä)

Kielteisen lausunnon perustelut

Liikevaihto on esitetty 1 211 677 euroa liian suurena, koska suoriteperusteinen myynti tulisi kohdistaa seuraavalle tilikaudelle. **(1,0 pistettä)** Myyntisaamiset ovat samasta syystä 1 211 677 euroa liian suuret. **(0,5 pistettä)** Myyntiin liittyvä valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varaston muutos on 211 677 liian pieni, joten virheen tulosvaikutus on yhteensä -1 000 000 euroa. **(0,5 pistettä)**

Vaihto-omaisuudessa on epäkurantteja, valmiita tuotteita yhteensä 232 245,65 euron arvosta, minkä vuoksi tilikaudella on varaston yliarvostusta ja kirjaamattomia kuluja 232 245,65 euroa. **(0,75 + 0,25 pistettä, ei pisteitä pelkästään 30 000 euron erän raportoinnista)**

Liiketoiminnan muihin kuluihin tilikaudelle suoriteperusteisesti kuuluvia leasingvuokria on jätetty kirjaamatta yhteensä 108 000 euroa. **(0,75 pistettä)**

Toimintakertomuksessa pääomalainaksi mainitun 1 200 000 euron lainan ehdot ovat osakeyhtiölain vastaiset. Laina ei ole pääomalaina, vaan rahoituslaitoslaina. Erä on esitetty taseessa virheellisesti omassa pääomassa, vaikka sen tulisi sisältyä vieraaseen pääomaan rahoituslaitoslainoihin. **(1,0 pistettä)**

Omaan pääomaan sisältyvällä maa- ja vesialueisiin liittyvällä arvonkorotusrahastolla 491 905,84 euroa ei ole alueen arvon pysyvän laskun vuoksi enää arvonkorotuksen perustetta, joten oma pääoma ja maa- ja vesialueet ovat taseessa 491 905,84 euroa liian suuret. Arvonkorotuksen peruutus ei ilmene liitetiedoista. **(1,0 pistettä)**

Taseen vastaavissa sisältyy koneisiin ja kalustoon yhteensä 1 046 292,41 euroa, joilla ei ole toisen koneen rikkoutumisen ja toisen koneen museoimisen vuoksi enää taloudellista arvoa yhtiölle. Arvottomista koneista ei ole tehty arvonalennusta, josta olisi tilinpäätökseen tulosvaikutusta -1 046 292,41 euroa. **(1,0 pistettä)**

Pankilla on rahoituksen kovenanttiehdon rikkoutumisen takia oikeus eräännyttää välittömästi taseen vastattavissa esitetyt pitkäaikaiset rahoituslaitoslainat 1 222 908,69 euroa sekä pääomalainaksi merkitty 1 200 000 euroa. Yhtiön kaikki lainat ovat siten tilikaudella lyhytaikaisia. **(1,0 pistettä)**

Lähipiirille annettu takaussitoumus ei OYL 8:6.1:n vastaisesti ilmene toimintakertomuksesta. **(0,75 pistettä)**

Jos edellä mainitut virheet korjattaisiin, ne heikentäisivät yhtiön tilikauden tulosta 2 386 538 euroa **(1,0 pistettä)** ja omaa pääomaa 4 078 444 euroa. **(1,0 pistettä)** (Eurojen ei tarvitse olla samat, mutta virheiden kokonaisvaikutus sekä tulokseen että omaan pääomaan on tuotava esiin)

Edellä kuvatut korjaamattomat virheet sekä lainojen kovenanttiehdon rikkoutuminen ja siitä johtunut lainojen luokittelu lyhytaikaisiksi sekä tilikauden päättymisen jälkeen tullut tieto merkittävästä kysynnän vähentymisestä viittaavat sellaiseen olennaiseen epävarmuuteen, joka saattaa antaa merkittävää aiheutta epäillä yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa. Tämä seikka ei käy esille tilinpäätöksestä. **(1,0 pistettä)**

Kielteinen lausunto

Lausuntonamme esitämme, että kielteisen lausunnon perusteluissa kuvattujen seikkojen merkittävydestä johtuen tilinpäätös ja toimintakertomus eivät anna Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti oikeita ja riittäviä tietoja yhtiön taloudellisesta asemasta sekä sen toiminnan tuloksesta. Toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot ovat ristiriidattomia. **(1,0 pistettä)**

Huomautukset

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

Ylimääräisen yhtiökokouksen päätös osakelajien yhdistämisestä on OYL 5:28:n vastainen. **(1,0 pistettä)**

Toimitusjohtaja on OYL 6:17.2:n vastaisesti ilman hallituksen päätöstä myöntänyt 105 000 vastuusitoumuksen yhtiön hallituksen jäsenelle ilman suojaavaa vakuutta. **(0,75 pistettä)**

Yhtiön oma pääoma on tilikauden aikana muodostunut korjaamattomat virheet huomioiden negatiiviseksi. Yhtiön hallitus ei ole tehnyt osakepääoman menettämisestä OYL 20:23:n 1 momentin edellyttämää rekisteri-ilmoitusta. **(1,0 pistettä)**

Hallituksen ehdotus varojenjaosta on osakeyhtiölain 13:5:n vastainen, sillä yhtiöllä ei ole korjaamattomat virheet huomioiden jakokelpoisia varoja. **(1,0 pistettä)**

Helsingissä 4. päivänä syyskuuta 2016

Tarkistajat Oy
Tilintarkastusyhteisö

Teppo Taitava
Teppo Taitava
HT

Tilintarkastustie 7
00001 Helsinki
(0,25 pistettä)

Alkuosan jälkeinen rakenne, otsikointi, järjestys, yleisasu ja muut vastaavat seikat, yht. 2,0 pistettä.

Kertomuksen rakenne (mm. asiat esitetty oikeissa kohdissa) oikein 0,5 pistettä

Kertomuksen otsikointi oikein 0,25 pistettä

Kertomuksen järjestys oikein 0,25 pistettä

Kertomuksen yleisasu ja harkinnanvaraiset asiat (mm. kertomukseen raportoitaviksi aiotut asiat esitetty kertomuksessa) 1,0 pistettä