



PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

VUODEN 2019 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.

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

Tehtävä 1. (25 pistettä)

1.1. (5,0 pistettä)

Voiko Huipputeräs Oy lunastaa Toimarien omistamia Huipputeräs Oy:n osakkeita Huipputeräs Oy:n hallituksen 22.5.2019 tekemän päätöksen mukaisesti osakeyhtiölain 18 luvun mukaisessa menettelyssä?	Perustelu
Ei voi (1,0 pistettä) ¹ .	OYL 18:1.1:n mukaan se, jolla on enemmän kuin yhdeksän kymmenesosaa yhtiön kaikista osakkeista ja äänistä (lunastaja), on oikeutettu käyvästä hinnasta lunastamaan muiden osakkeenomistajien osakkeet (2,0 pistettä) . OYL 18 luvun mukainen menettely ei sovellu osakeyhtiön omien osakkeiden lunastamiseen, OYL 15:11.2:n mukaan yksityinen osakeyhtiö ei saa lunastaa kaikkia omia osakkeitaan, OYL 3:2.3:n mukaan yhtiölle itselleen kuuluva osake ei tuota oikeuksia yhtiössä, OYL 18:1.3:n mukaan lunastusrajoja laskettaessa ei oteta huomioon yhtiölle itselleen kuuluvia osakkeita ja ääniä eikä Huipputeräs Oy omista omia osakkeitaan (2,0 pistettä) ² .

¹ Pisteitä ei anneta, jos perusteluksi on esitetty käyvän hinnan alittava lunastushinta tai yhtiökokouksen valtuutuksen puuttuminen.

² Yhden perustelun mainitseminen riittää pisteisiin. Useampien perustelujen mainitsemisesta ei anneta lisäpisteitä.

1.2. (20,0 pistettä)

Mitä Toimarien omistamia Huipputeräs Oy:n osakkeita Huipputeräs Oy voi lunastaa hallituksensa päätöksellä?	Osakekohtainen lunastushinta	Perustelu ja säännökset, joihin lunastusoikeus, lunastushinta ja Huipputeräs Oy:n hallituksen oikeus päättää lunastuksesta perustuvat
Kaikki B-osakkeet (1,0 pistettä).	150 euroa/osake (1,0 pistettä).	<i>Lunastusehtoon perustuva lunastaminen (OYL 15 luku)</i> OYL 15:10.1:n mukaan yhtiöjärjestyksessä voidaan määrätä, että yhtiöllä on oikeus tai velvollisuus hankkia tai lunastaa yhtiön osakkeita (1,0 pistettä). Huipputeräs Oy:n yhtiöjärjestyksen 5 §:n perusteella Huipputeräs Oy:llä on oikeus lunastaa B-osakkeet (1,0 pistettä). OYL 15:10.2:n mukaan päätöksen hankkimisesta ja lunastamisesta voi tehdä hallitus, ellei kysymys ole yhtiön lunastus- ja hankkimisoikeuden käyttämisestä julkisessa osakeyhtiössä (1,0 pistettä). Huipputeräs Oy on yksityinen osakeyhtiö (1,0 pistettä), joten hallitus voi tehdä päätöksen B-osakkeiden lunastamisesta (1,0 pistettä). OYL 15:10.1:n 5 kohdan mukaan yhtiöjärjestyksessä on määrättävä osakkeista maksettava vastike tai sen laskemisessa käytettävät perusteet (1,0 pistettä). Huipputeräs Oy:n yhtiöjärjestyksen 5 §:ssä on määräys B-osakkeiden lunastushinnasta (1,0 pistettä), joka on 150 euroa/osake.
Jussi Toimarin Tapio Toimarille myymät Huipputeräs Oy:n A-osakkeet (1,0 pistettä) ³ .	200 euroa/osake (1,0 pistettä).	<i>Lunastuslausekkeeseen perustuva lunastaminen (OYL 3 luku)</i> OYL 3:7.1:n mukaan yhtiöjärjestyksessä voidaan määrätä, että osakkeenomistajalla, yhtiöllä tai muulla henkilöllä on oikeus lunastaa muulta omistajalta kuin yhtiöltä toiselle siirtyvä osake (1,0 pistettä). Huipputeräs Oy:n yhtiöjärjestyksen 6 §:n perusteella Huipputeräs Oy:llä on oikeus lunastaa muulta omistajalta kuin yhtiöltä yhtiön ulkopuoliselle uudelle osakkeenomistajalle siirtyvä osake (1,0 pistettä). Tapio Toimari ei omista ennestään Huipputeräs Oy:n osakkeita (1,0 pistettä), joten lunastusoikeus koskee hänelle siirtyneitä A-osakkeita.

³ Pistettä ei anneta, jos vastauksessa on esitetty, että lunastuslausekkeen nojalla voidaan lunastaa muitakin osakkeita. Katariina Toimari ei ole uusi osakkeenomistaja, joten lunastuslauseke ei sovellu hänelle siirtyneisiin A-osakkeisiin. Lunastuslauseke ei sovellu myöskään B-osakkeisiin, koska ne eivät siirry.

		OYL 3:7.5:n mukaan lunastuksesta päättämiseen yhtiössä sovelletaan, mitä osakeyhtiölain 15 luvun 10 §:n 2 momentissa säädetään (1,0 pistettä). Siten Huipputeräs Oy:n hallitus voi tehdä päätöksen lunastamisesta (1,0 pistettä), kuten yllä on todettu B-osakkeiden osalta. OYL 3:7.2:n 3 kohdan mukaan jollei yhtiöjärjestyksessä määrätä toisin, lunastushinta on osakkeen käypä hinta, jona vastikkeellisessa saannossa muun selvityksen puuttuessa pidetään sovittua hintaa (1,0 pistettä). Huipputeräs Oy:n yhtiöjärjestyksessä ei ole määräystä A-osakkeiden lunastushinnasta (1,0 pistettä). A-osakkeen käypä hinta on tehtävänannon mukaan 200 euroa (1,0 pistettä). Jussi ja Tapio Toimarin A-osakkeelle verotussyistä sopima kauppahinta ei vastaa A-osakkeen käypää hintaa (1,0 pistettä).
--	--	--

Tehtävä 2 (25 pistettä)**2.1. (12,0 pistettä)**

Puutteellinen kohta dokumentaatioissa	Korjausehdotus perusteluineen	Perustelu (ISA-standardin kohta)	Pisteytys
Materiaali- ja palveluostojen tarkastus	Tilintarkastajan työpaperin mukaan ostolaskuja on tarkastettu otannalla, mutta tarkastettuja tapahtumia ei ole yksilöity työpaperissa. Tilintarkastajan tulee dokumentoinnissaan yksilöidä tarkastetut yksiköt tai seikat.	ISA 230.9a	3
Oston ja myynnin katkon tarkastus	Oston ja myynnin katkon osalta on luotettu toimitusjohtajan näkemykseen kontrollien toimivuudesta. Jos tilintarkastaja aikoo luottaa kontrolleihin, hänen tulee itse testata kontrollien toimivuutta.	ISA 330.8	3
Myynnin jaksotus	Tilintarkastajan työpaperin mukaan Neula ja Lanka Oy:hyn liittyvästä olennaisesta myynnin jaksotuksesta ei ole vielä saatu tarvittavaa dokumentaatiota. Asiasta on ainoastaan keskusteltu toimitusjohtajan kanssa. Tarkastaja on todennut, että vakiomuotoinen tilintarkastuskertomus voidaan antaa ja että dokumentaatiota voidaan täydentää tilintarkastuskertomuksen antamisen jälkeen. Tilintarkastuskertomuksen antamisen jälkeen kansioon saa tehdä vain hallinnollisia toimenpiteitä. Siihen ei kuulu uuden aineiston hankkiminen eikä uusien johtopäätösten tekeminen. Tilintarkastajan tulisi hankkia evidenssi jaksotuksesta ennen tilintarkastuskertomuksen antamista. Tilintarkastajan tulee arvioida, onko tilintarkastusevidenssiä hankittu riittävästi. Työpaperin mukaan olennaisesti erästä ei ole hankittu tilintarkastusevidenssiä ennen tilintarkastuskertomuksen antamista. Jos	ISA 230.14 ISA 230.A22 ISA 330.26 ISA 330.27	3

	tilintarkastaja ei saa hankittua evidenssiä, tulee tilintarkastuskertomukseen sisällyttää varauman sisältävä lausunto.		
Muistiotositteiden tarkastus	Tilintarkastaja on todennut työpaperissa, että muistiotositteiden taustadokumentteja ei ole tarvetta käydä läpi, eikä tilintarkastaja ole dokumentoinut läpikäytyjen tositteiden sisältöä työpaperissa. Tilintarkastajan dokumentaatio ei ole riittävä, jotta toinen kokenut tilintarkastaja pystyisi saamaan käsityksen toimenpiteiden tuloksista ja evidenssistä.	ISA 230.8b	3

2.2. (13,0 pistettä)

Puutteellinen kohta dokumentaatiossa	Korjausehdotus perusteluineen	Perustelu (ISA-standardin kohta)	Pisteytys
Riskien arviointitoimenpiteet	Tilintarkastaja ei ole määrittänyt riskialueeksi vaihto-omaisuuden olemassa oloa, vaikka vaihto-omaisuus on olennainen tilinpäätöksen kannalta. Jos vaihto-omaisuus on olennainen tilinpäätöksen kannalta, tilintarkastajan tulee varmistua sen olemassa olosta osallistumalla inventointiin. Tilintarkastaja ei ole käynyt keskustelua riskeistä yhtiön johdon kanssa. Riskien arviointitoimenpiteisiin on kuuluttava tiedustelujen tekemistä johdolle. Tilintarkastaja ei ole selvittänyt yhtiön omaa riskienhallintaprosessia. Tilintarkastajan on myös muodostettava käsitys yhteisön riskienarviointiprosessista.	ISA 501.4 ISA 315.6 ISA 315.15	3
Kontrollien kartoittaminen	Tilintarkastajan työpaperin mukaan kontrollien kartoituksessa on käytetty apuna vain tiedusteluja yhtiön johdolle. Tilintarkastaja ei ole itse suorittanut toimenpiteitä kontrollien läpikäymiseksi.	ISA 315.13	3

	Pelkkien tiedustelujen tekeminen ei ole riittävää, vaan tilintarkastajan tulee suorittaa myös muita toimenpiteitä.		
Tilitoimiston valvonta	Tilintarkastajan työpaperin mukaan palveluntarjoaja on ulkoistanut palkanlaskennan. Kyseisen tilitoimiston tilintarkastajalta pyydettyä raporttia palkanlaskentaan liittyvistä kontroleista ei ole saatu. Tilitoimisto hoitaa itsenäisesti kirjanpidon ja maksamisen, eikä yhtiön toimitusjohtaja juurikaan osallistu kirjanpito prosessiin. Tilintarkastajan tulee hankkia muulla tavoin evidenssiä palveluntarjoajan kontroleista esimerkiksi vierailemalla palveluorganisaatiossa ja suorittamalla toimenpiteitä siellä.	ISA 402.12	3
Tositteiden tarkastus	Tilintarkastaja on havainnut puutteita tositteissa kirjanpitäjän loman aikana. Havainto on merkittävä, ja se pitäisi kommunikoida hallitukselle.	ISA 260.16	2
Vaaralliset työyhdistelmät	Kirjanpitäjä Minna Lampinen kirjaa ja maksaa laskut. Maksaminen onnistuu myös ilman hyväksyntää. Tilitoimiston kirjaus- ja maksuoikeudet muodostavat vaarallisen työyhdistelmän, josta tilintarkastajan tulisi raportoida hallitukselle. Työpaperin mukaan raportointia ei ole tehty.	ISA 265.9	2

Tehtävä 3 (25 pistettä)

Tehtävä	Puute tai virhe kirjanpidossa tilinpäätöksessä, toimintakertomuksessa tai hallinnossa	Perustelu	Säädösviittaus/ Muu peruste	Pisteytys
1	Tilintarkastajan työpaperin mukaan pääomavastiketta 1 on kirjattu tilinpäätöksessä saaduksi ennakoksi ilman yhtiökokouksen päätöstä.	Tilikauden tuottoa ovat ne vastikkeet, jotka tilikaudelta on asianmukaisin yhtiökokouspäätöksin päätetty periä.	Kirjanpitolautakunnan yleisohje (1.2.2017) kappale 2.1.3. tai KILA 2003/1706 (Pelkästä KPL 2:3 - viittauksesta 0,25 pistettä)	1,0+0,5+0,5
2	Tilintarkastajan työpaperin mukaan lainaosuuslaskelmassa ¹ on laskettu lainaosuuden kohdistuvan kaikille osakkeille (5 000 osaketta), vaikka liikehuoneiston osuus lainasta on jo maksettu pois. (Pääomavastike 1)	Liikehuoneistoon ei enää liity lainaosuutta, joten jäljellä olevien lainaosuuksien laskemiseen pitää käyttää vain asuinhuoneistojen osakemäärää.	Yhtiöjärjestys 4 § ja 5 § (Pelkästä Kirjanpitolautakunnan yleisohje (1.2.2017) kappale 1.2.2.2.- tai 2.3.1.-viittauksesta 0,25 pistettä)	1,0+0,5+0,5
3	Tehtävän taustatietojen mukaan pääomavastikkeesta 1 tehty päätös on virheellinen. Pääomavastiketta on päätetty kerätä yhtiökokouksessa tehdyn päätöksen mukaisesti huoneistojen neliöiden mukaan.	Pääomavastikkeiden tulee perustua yhtiöjärjestyksen mukaisesti osakemääriin.	Yhtiöjärjestys 4 § ja 5 § (Pelkästä AOYL 3:3 - viittauksesta 0,25 pistettä)	1,0+0,5+0,5
4	Tilintarkastajan työpaperin mukaan pääomavastiketta 2 on rahastoitu, mutta rahastointipäätös puuttuu.	Pääomavastikkeen 2 rahastoinnista ei ole olemassa yhtiökokouksen päätöstä tai yhtiöjärjestysmääräystä,	Kirjanpitolautakunnan yleisohje (1.2.2017) kappale 1.2.3. tai 2.4.2.	1,0+0,5+0,5

¹ Jos yhtiön osakkaalla on oikeus suorittaa osuutensa lainoista, lainaosuudesta on laadittava sovitulle maksuhetkelle lainaosuuslaskelma. Lainaosuuslaskelmaan sisällytetään jäljellä olevan lainapääoman lisäksi kuluvalle tilikaudelle kuuluvat, maksuhetkelle suoriteperusteisesti jaksotetut lainaan liittyvät pääomavastiketulot, vastikkeella katettavat menot ja toteutuneet lainanlyhennykset sekä vastikkeeseen liittyvät edellisten tilikausien vastikelaskelmiin perustuvat mahdolliset ali- tai ylijäämät (Kirjanpitolautakunnan yleisohje (1.12.2017) kappale 2.3.1).

		joten sitä ei olisi tullut rahastoida		
5	Tilintarkastajan työpaperin mukaan asunto-osakeyhtiö ei ole esittänyt tietoja talousarvion toteutumisesta toimintakertomuksessa. Tiedot on esitetty yhtiökokoukselle erillisessä dokumentissa.	Asunto-osakeyhtiössä on aina laadittava toimintakertomus, jossa on ilmoitettava AOYL:ssä edellytetyt tiedot. Toimintakertomuksessa on oltava muun muassa tiedot talousarvion toteutumisesta.	AOYL 10:5 tai Kirjanpitolautakunnan yleisohje (1.2.2017) kappale 6.1.5.	1,0+0,5+0,5
6	Tilintarkastajan työpaperin mukaan tilinpäätökseen on tehty 450 tuhannen euron asuintalovaraus. Varaus on liian suuri.	Yhteisön kirjanpidossa viimeistään tilinpäätöksen vahvistamisen yhteydessä muodostettavan asuintalovaruksen enimmäismäärä on verovuonna 68 euroa asuinrakennuksen pinta-alan neliömetriä kohden (68 euroa * 4 500 m ² = 306 tuhatta euroa).	Laki asuintalovaruudesta verotuksessa 846/1986, 3 § (26.10.2001/900)	1,0+0,5+0,5
7	Tilintarkastajan työpaperin mukaan pitkäaikaisiin lainoihin liittyvät tiedot on esitetty toimintakertomuksessa.	Pitkäaikaisiin lainoihin liittyvä liitetieto tulee esittää liitetiedoissa. Kirjanpitolainsäädäntö ei salli liitetietona pakollisesti esitettävän seikan siirtämistä toimintakertomuksessa kerrottavaksi.	Kila 1992/2019 tai Valtioneuvoston asetus pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista (PMA) 3:6 tai Kirjanpitolautakunnan yleisohje (1.2.2017) kappale 5.4.2	1,0+0,5+0,5
8	Tehtävän taustatietojen mukaan yhtiökokouksessa on esitetty kattava PTS-selvitys kunnossapitoon liittyen. Asiaa ei ole esitetty toimintakertomuksessa.	Sellaiset olennaiset tiedossa olevat tulevat seikat, joista on yhtiölle merkittäviä kustannusvaikutuksia, tulee selostaa toimintakertomuksessa. (Todennäköisestä tulevasta kehityksestä on toimintakertomuksessa annettava arvio.)	AOYL 10:5.2 6) kohta Kila 1970/2017 tai Kirjanpitolautakunnan yleisohje (1.2.2017) kappale 6.1.6.	1,0+0,5+0,5
9	Hallituksen kokouksen pöytäkirjan mukaan yhtiökokous on valinnut vain yhden	Yhtiön tilintarkastajat valitsee yhtiökokous. Yhtiöjärjestyksen mukaan	AOYL 9:2 tai AOYL 6:3 (0,25 pistettä)	1,5+0,5+0,5

	tilintarkastajan, ja hallitus on päätöksellään täydentänyt valitsemalla toisen tilintarkastajan.	yhtiössä tulee olla kaksi tilintarkastajaa.	ja yhtiöjärjestys (0,25 pistettä)	
10	Tilintarkastajan työpaperin mukaan isännöitsijä ei ole allekirjoittanut tilinpäätöstä.	Jos kirjanpitovelvollinen on yhteisö tai säätiö, tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen allekirjoittavat hallitus tai vastuunalaiset yhtiömiehet ja toimitusjohtaja tai muu vastaavassa asemassa oleva henkilö.	KPL 3:7	1,0+0,5+0,5
11	Hallituksen kokouksen pöytäkirjan mukaan yhtiön hallitus on antanut lainan lähipiiriin kuuluvalla isännöitsijälle.	Yhtiö saa antaa rahalainaa vain, jos velallinen ei kuulu AOYL 11:8:ssä tarkoitettuun yhtiön lähipiiriin ja laina on tarpeen yhtiön rakennuksen huoltoon tai käyttämistä varten. Sama koskee vakuuden antamista. Edellä 1 momentissa tarkoitettua rajoitusta ei sovelleta, jos lainan tai vakuuden antaminen palvelee yhtiön etua ja 8 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettussa tapauksessa yhtiön kaikki osakkeenomistajat suostuvat siihen tai 8 §:n 1 momentin 2–5 kohdassa tarkoitettussa tapauksessa yhtiökokous päättää siitä 6 luvun 26 §:ssä tarkoitettulla enemmistöpäätöksellä. Isännöitsijä kuuluu yhtiön lähipiiriin. Lainan antaminen ei ole tarpeen yhtiön rakennuksen huoltoon tai käyttämistä varten. Laina on annettu isännöitsijälle kesämökin hankintaa varten. Yksi hallituksen jäsenistä, joka on myös yhtiön osakas, ei ole suostunut lainan antamiseen. Lainan	AOYL 11:7	1,5+0,5+0,5

		antaminen ei myöskään palvele yhtiön etua.		
12	Hallituksen kokouksen pöytäkirjan mukaan hallitus on tehnyt päätöksen hallituksen yhden jäsenen erottamisesta.	Hallituksen jäsenen voi ennen toimikauden päättymistä erottaa se, joka on hänet valinnut. Tässä tapauksessa valinnan on tehnyt yhtiökokous. Hallituksella ei ole toimivaltaa erottaa jäsentä. Kyseessä on lainvastainen, mitätön päätös, jolla ei ole oikeusvaikutuksia.	AOYL 7:13	1,0+0,5+0,5

Tehtävä 4 (25 pistettä)**4.1 (12,5 pistettä)**

Seikka	Seikka huomioidaan osana hankintamenoa 1.7.2019 (joko hankintamenoa lisäävästi tai vähentävästi) Kyllä/ei	Perustelu
Vain 5 vuoden kuukausivuokrat diskontattuna nykyhetkeen	Ei (1,00 pistettä)	IFRS 16.18 Yhteisön on määritettävä vuokra-aika siten, että se on ajanjakso, jona vuokrasopimus ei ole purettavissa, mukaan lukien vuokrasopimuksen jatkamisoption kattamat ajanjaksot, jos on kohtuullisen varmaa, että vuokralle ottaja käyttää kyseisen option. Vuokralle ottajan toiminnan luonteesta johtuen toiminnan siirtäminen uusiin tiloihin aiheuttaa merkittäviä kustannuksia ja korvaavan soveltuvan vuokratilan löytymisen ennakoidaan muutoinkin olevan hankalaa eikä käytettävissä olevan tiedon perusteella tarkoitukseen soveltuvia tiloja ole yhtiön toiminta-alueella tarjolla. Myös viittaus kohtaan IFRS 16.B37 tai IFRS 16.19 hyväksytään. (1,25 pistettä) Jos vastauksen perustelusta käy täsmällisesti ilmi, että viittaus kohdistuu kohtaan soveltuvaan kohtaan, annetaan pisteet vaikka kohtaa ei olisi erikseen mainittu. Tämän kohdan perustelut voivat olla myös seuraavassa kohdassa.
5 vuoden kuukausivuokrat sekä 5 vuoden jatko-option kuukausivuokrat diskontattuna nykyhetkeen	Kyllä (1,00 pistettä)	IFRS 16.18 Sama perustelu kuin yllä. IFRS 16.18 Yhteisön on määritettävä vuokra-aika siten, että se on ajanjakso, jona vuokrasopimus ei ole purettavissa, mukaan lukien vuokrasopimuksen jatkamisoption

		kattamat ajanjaksot, jos on kohtuullisen varmaa, että vuokralle ottaja käyttää kyseisen option. Vuokralle ottajan toiminnan luonteesta johtuen toiminnan siirtäminen uusiin tiloihin aiheuttaa merkittäviä kustannuksia ja korvaavan soveltuvan vuokratilan löytymisen ennakoidaan muutoinkin olevan hankalaa eikä käytettävissä olevan tiedon perusteella tarkoitukseen soveltuvia tiloja ole yhtiön toiminta-alueella tarjolla. Myös viittaus kohtaan IFRS 16.B37 tai IFRS 16.19 hyväksytään. (1,25 pistettä) Jos vastauksen perustelusta käy täsmällisesti ilmi, että viittaus kohdistuu kohtaan soveltuvaan kohtaan, annetaan pisteet vaikka kohtaa ei olisi erikseen mainittu. Tämän kohdan perustelut voivat olla myös edellisessä kohdassa.
Alkuvaiheen välittömät menot 50 tuhatta euroa	Kyllä (1,0 pistettä)	IFRS 16.24 (c) tai viittaus IFRS 16 Liite A alkuvaiheen välittömät menot määritelmä Alkuvaiheen välittömät menot ovat lisämenoja, joita ei olisi syntynyt, ellei vuokrasopimusta olisi saatu. (1,0 pistettä) Jos vastauksen perustelusta käy täsmällisesti ilmi, että viittaus kohdistuu kohtaan soveltuvaan kohtaan, annetaan pisteet vaikka kohtaa ei olisi erikseen mainittu.
Ennallistamisvarauksen nykyarvo 250 tuhatta euroa	Kyllä (1,0 pistettä)	IFRS 16.24 (d) ja IFRS 16.25 (kohtaa IFRS 16.25 ei edellytetä viitattavaksi). IFRS 16.25 kohdan mukaan vuokralle ottajan on kirjattava kappaleessa IFRS 16.24 (d) kuvatut menot osaksi käyttöoikeusomaisuuserän

		hankintamenoa, kun sille syntyy kyseisiä menoja koskeva velvoite. (1,0 pistettä) Jos vastauksen perustelusta käy täsmällisesti ilmi, että viittaus kohdistuu kohtaan soveltuvaan kohtaan, annetaan pisteet vaikka kohtaa ei olisi erikseen mainittu.
Vuokralle antajan osuus muuttokustannuksista 125 tuhatta euroa	Kyllä; vähennetään hankintamenosta (1,0 pistettä)	IFRS 16.24 (b) tai viittaus IFRS 16 Liite A vuokrasopimukseen liittyvät kannustimet määritelmä Kysymyksessä on vuokrasopimukseen liittyvä kannustin. (1,0 pistettä) Vastauksesta tulee käydä ilmi, että kannustun vähennetään hankintamenosta joko tässä kohdassa tai viereisessä kohdassa. Jos vastauksen perustelusta käy täsmällisesti ilmi, että viittaus kohdistuu kohtaan soveltuvaan kohtaan, annetaan pisteet vaikka kohtaa ei olisi erikseen mainittu.
Vuokrasopimuksen alkaessa tehty kertasuoritus 300 tuhatta euroa	Kyllä (1,0 pistettä)	IFRS 16.24 (b) Kyseessä on ennakoon suoritettu vuokra, joka on maksettu vuokrasopimuksen alkamisajankohtaan mennessä. (1,0 pistettä) Jos vastauksen perustelusta käy täsmällisesti ilmi, että viittaus kohdistuu kohtaan soveltuvaan kohtaan, annetaan pisteet vaikka kohtaa ei olisi erikseen mainittu.

4.2 (12,5 pistettä)

Tuoteryhmä E:n osalta mitkään kynnysarvot eivät ylitä. **(0,75 pistettä)** Kaikkien muiden tuoteryhmien tai palveluiden osalta segmenttiraportoinnin määrälliset kynnysarvot ovat ylittyneet. **(0,40 pistettä oikeasta tuoteryhmäkohtaisesta vastauksesta; enintään yhteensä 2,0 pistettä)** Jos vastaus on perustunut kolmen raportoitavan segmentin vertailuun kynnysarvoihin, ei anneta pisteitä.

Segmentin voiton tai tappion osalta on huomioitava, että määrällinen kynnysarvo lasketaan joko kaikkien voitollisten segmenttien yhteenlasketusta voitosta tai kaikkien tappiollisten segmenttien yhteenlasketusta tappiosta riippuen siitä, kumpi niistä on absoluuttiselta määrältään suurempi. (IFRS 8.13) Kukin toimintasegmentti on raportoitava erikseen, elleivät toimintasegmenttien yhdistämiskriteerit täyty. Kun kyseessä ovat toimintasegmentit, joiden osalta kynnysarvot ovat ylittyneet, tulee kaikkien segmenttien yhdistämiskriteerien täyttyä, jotta toimintasegmentit voidaan yhdistää raportoitavaksi toimintasegmentiksi. (IFRS 8.12) Jos vastattu oikein, että E:n osalta mitkään kynnysarvot eivät ylitä ja viitattu kohtaan IFRS 8.13 **(1,0 pistettä)**

Raportoitava segmentti 1, joka sisältää tuoteryhmät A:n ja B:n, on määritelty väärin. **(2,25 pistettä)** Tuoteryhmien A ja B osalta ei täyty vaatimus taloudellisten ominaispiirteiden samankaltaisuudesta, koska niiden pitkän aikavälin keskimääräisten bruttokatteiden ei voida odottaa olevan samankaltaiset. (IFRS 8.12) **(0,75 pistettä)**

Raportoitava segmentti 2, joka sisältää tuoteryhmä C:n, on määritelty oikein. **(2,25 pistettä)** Kyseinen tuoteryhmä on raportoitu erillisenä segmenttinä. Siihen ei ole yhdistetty muita tuoteryhmiä eikä sitä ole yhdistetty muihin tuoteryhmiin. Jos vastauksessa on viitattu kohtaan IFRS 8.12 **(0,5 pistettä)**.

Raportoitava segmentti 3, joka sisältää tuoteryhmän D ja E sekä palvelun F, on määritelty väärin. **(2,25 pistettä)** Raportoitavan segmentin 3 osalta tuotteiden ja palveluiden luonne eroaa palvelun F osalta tuoteryhmistä D ja E, koska palvelussa F on kysymys autonvuokraustoiminnasta, joka poikkeaa huoltokorjaamopalveluiden palveluista. Lisäksi tuotteiden ja palveluiden asiakastyypit eroaa tuoteryhmän E osalta tuoteryhmästä D ja palvelusta F, koska tuoteryhmä E:n asiakkaat ovat franchising yrittäjiä eivätkä huoltokorjaamopalveluiden kuluttaja- tai yritysasiakkaita. Jos vastauksessa on viitattu kohtaan IFRS 8.12 **(0,75 pistettä)**.

HT-TUTKINTO 2019

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.	Liiketoiminnan muut kulut / Pakolliset varaukset	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Hallituksen pöytäkirjan 7/2019 mukaan yhtiön toteutuneet takuukorjaukset rakennuksiin ovat olleet 1,8–2,2 prosentin välillä. Nyt yhtiön johto on tehnyt tilinpäätöksessä 8 prosentin suuruisen varauksen, joka on selvästi yli aikaisemman varauksen tason. Varaus palautetaan aikaisemmalle 2 prosentin tasolle. Tehtäväaineistossa ei ole esitetty mitään sellaista, mikä tukisi aikaisempaa toteumaa suurempaa pakollisen varauksen määrää. (1,4 pistettä) Tilikaudella projektien liikevaihto on tilintarkastajan yhteenvedon mukaan ollut 9 000 000 euroa. Varaus 8 prosenttia on tästä 720 000 euroa. Varauksen suuruus aikaisemmalla tasolla olisi 2 prosenttia / 9 000 000 euroa eli 180 000 euroa. Varaus on siten kirjattu 540 000 euroa liian suurena. (0,9 pistettä) Pakollisena varauksena saadaan kirjata vain todennäköiset odotetut kulut. Varovaisuutta ei saa liioitella. (0,9 pistettä) <u>Korjausmenettely:</u> Liian suuri kuluvaraus perutaan ja palautetaan takuukorjauksista aiheutuvat kuluvaraus aikaisempien vuosien tasolle.	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta (1,0 pistettä)	7,0

		Per pakolliset varaukset an liiketoiminnan muut kulut 540 000 euroa (2,8 pistettä)		
2.	Maksamattomat osakkeet (saamiset) / Oma pääoma	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Yhtiössä on ollut ylimääräinen yhtiökokous 24.4.2019, ja kokouksessa on päätetty osakeannista. Hallituksen kokouksessa 6/2019 15.6.2019 on todettu, että sitovia osakemerkintöjä on tehty 150 000 euron edestä. Hallitus toteaa kokouksessa 10.7.2019, että maksu näihin on tulossa heinäkuussa. Kokouksessa 7/2019 hallitus toteaa maksujen tulleen 3.–5.7.2019 yhtiön pankkitilille. (1,2 pistettä) Oman pääoman korotus kirjataan saamisiin, kun sitova osakemerkintä on tehty. Osakemerkintöjä ei ole kirjattu tilinpäätökseen. (0,9 pistettä) Oman pääoman liitetieto on tältä osin virheellinen. (0,9 pistettä) <u>Korjausmenettely:</u> Tilinpäätökseen tulee lisätä omaan pääomaan joko osakeantitilille tai sijoitetun vapaan oman pääoman rahastoon / maksamattomat osakkeet. Vastakirjaus on lyhytaikaisissa saamisissa oleva tili maksamattomat osakkeet. Oman pääoman korotus kirjataan omaan pääomaan ja maksamattomiin osakkeisiin. Per osakeantisaamiset (muut saamiset) an sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto /osakeanti 150 000 euroa (0,6 pistettä) Liitetietoihin lisätään oman pääoman muutoslaskelmaan maininta tilikaudella tapahtuneesta osakeannista. (0,6 pistettä)	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta (1,0 pistettä)	5,2
3.	Tuloutus / Liiketoiminnan muut kulut	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi:	Tilintarkastuskertomus	5,0

		Tilintarkastusyhteenvedon kohdasta 3 käy ilmi, että yhtiön käyttämälle markkinointiyhtiölle maksamat provisiot myynneistä on vähennetty myyntiprovisiiona liikevaihdosta. Hallituksen kokouksessa 2/2019 on todettu, että myyntiprovisiosopimus on uusittu tilikauden aikana. Myyntiprovisiiona maksetaan 5 prosenttia kyseisen tahon myymistä rakennusprojekteista. (0,6 pistettä) KPL 4:1:n mukaan liikevaihtoon kirjataan myynnistä saadut tuotot, josta on vähennetty alennukset sekä arvonlisävero ja muut välittömästi myynnin määrään perustuvat verot. (0,6 pistettä) Maksettu myyntiprovisio kolmannelle taholle ei ole alennus, vaan yhtiön kulu. Alennus annetaan aina ostavalle taholle. Kun markkinointiyhtiö vain myy yhtiön tuotteita, maksettua myyntiprovisiota tulee käsitellä yhtiön kuluna eikä liikevaihdon oikaisueränä. (Kila 1887/2012) (0,6 pistettä) Liikevaihdosta on tilintarkastusyhteenvedon kohdan 3 mukaisesti vähennetty virheellisesti 631 051,25 euroa. Virheen suuruus edellisenä vuonna oli 621 781,11 euroa. Kulut ovat vastaavasti pienemmät. (0,6 pistettä) <u>Korjausmenettely:</u> Liikevaihdon oikaisu tulee perua ja kirjata maksetut palkkiot kuluksi. Per ulkopuoliset palvelut (materiaalikulut) an liikevaihto 631.051,25 (0,8 pistettä) Myös vertailuvuoden luvut tulee muuttaa, koska kyse on virheestä. Per ulkopuoliset palvelut (materiaalikulut) an liikevaihto 621.781,11 (0,8 pistettä)	TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta (1,0 pistettä)	
4.	Henkilöstökulut/ Siirtovelat	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi:	Kirjallinen raportointi hallitukselle (1,0 pistettä)	3,8

		Hallituksen kokouksen 9/2018 2.12.2018 mukaan lomapalkkojen maksu- ja kirjauskäytäntöä on muutettu vuoden 2019 alusta lähtien. Jatkossa lomapalkat on maksettu ja kirjattu vasta heinäkuun palkanmaksun yhteydessä. (0,6 pistettä) Kuukausittainen summa, joka on jäänyt kirjaamatta, on 14 000 euroa. Kirjaamaton osuus on kuudelta kuukaudelta (0,6 pistettä). Suoriteperiaatteen mukaan lomapalkat tulee kirjata sen kuukauden palkkoihin, jonka aikana ne on ansaittu. (0,6 pistettä) Puuttuvat lomapalkat ovat $6 * 14\,000$ euroa = 84 000 euroa. (0,6 pistettä) <u>Korjausmenettely:</u> Kirjataan puuttuvat lomapalkka lomarahoiheen henkilöstökuluihin ja siirtovelkoihin. Kirjataan lomapalkkoihin liittyvät sivukulut sivukuluihin ja siirtovelkoihin. Per henkilöstökulut an siirtovelat 84 000 euroa (0,4 pistettä)		
5.	Lainojen luokittelut pitkäaikainen vs lyhytaikainen	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Yhtiöllä on lainoissaan hallituksen kokouksessa 2/2019 käsitelty kovenanttiehto. Yhtiön lainakovenanti on omavaraisuusaste, jonka tulee olla tiinpäätöshetkellä vähintään 20 prosenttia. Mikäli tämä ei täyty, hallituksen kokouspöytäkirjan mukaan pankilla on oikeus vaatia maksua. Hallituksen kokouksessa on käyty lävitse laskelma, kuinka omavaraisuusaste tulee kovenanttiehdon mukaan laskea. Kaavalla laskettuna yhtiön kovenanti on rikki tilinpäätöshetkellä. (0,6 pistettä) Hallituksen kokouksessa 8/2019 todetaan tilinpäätöksen käsittelyvaiheessa, että kovenanti on rikkoutunut. Tämän takia lainat merkitään lyhytaikaisiin velkoihin. Kun huomioidaan tehtävät korjaukset tilinpäätökseen, kovenanti ei ole rikkoutunut. Lainat tulee esittää luonteensa mukaisesti sekä pitkäaikaisissa että lyhytaikaisissa lainoissa rahalaitoksilta. Pitkäaikaisiin lainoihin tulee siirtää	TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta (1,0 pistettä)	5,0

		lyhytaikaisista lainoista pankin vahvistuksen mukaisesti 16 475 000 – 1 900 000 euroa=14 575 000 euroa. (0,8 pistettä) Liitetiedoissa ei ole esitetty yli viiden vuoden päästä erääntyviä rahalaitoslainoja. Pankin vahvistuksen mukaan esitettävä summa on 6 975 000. (0,6 pistettä) <u>Korjausmenettely:</u> Per lyhytaikaiset rahalaitoslainat an pitkäaikaiset rahalaitoslainat 14 575 000 (0,8 pistettä) Yli viiden vuoden päästä erääntyvät rahalaitoslainat tulee esittää liitetiedoissa. (0,6 pistettä) Yli viiden vuoden päästä erääntyvät rahalaitoslainat ovat yhteensä 6 975 000 euroa (0,6 pistettä)		
6.	Vaihto-omaisuus/Vaihto-omaisuuden muutos	Tilintarkastusassistentin yhteenvedosta käy ilmi, että vaihto-omaisuuteen on aktivoitu vain aine- ja tarvikekuluja. Tavaravarastossa on huomioitu vain ostokulut eikä muita välittömästi hankintaan liittyviä kuluja, kuten kuljetus-, vakuutus- ja muita hallinnollisia kuluja. Näiden määrä on tilintarkastusassistentin yhteenvedon mukaan 4 prosenttia ostohinnoista. (0,5 pistettä) Aine- ja tarvikevaraston arvo taseessa on 4 527 912,12. Välittömät kulut ovat 181 116 euroa (4 prosenttia). Kuluja ei ole aktivoitu. (0, 5 pistettä) Keskeneräisissä tuotteissa on huomioitu vain tavara- ja muut raaka-ainehankinnat sekä alihankinta. Yhtiön oman henkilökunnan työn osuutta ei ole huomioitu keskeneräisten tuotteiden varaston arvossa. Tilintarkastusassistentin mukaan henkilöstökulut sivukuluineen ovat 10,24 prosenttia¹ tavaraostojen määrästä. (0, 5 pistettä) Keskeneräisten tuotteiden osuus taseessa on 3 166 398 euroa. Välittömät kulut tästä ovat 324 239 euroa (10,24 prosenttia). Kuluja ei ole aktivoitu. (0, 5 pistettä)	TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta (1,0 pistettä)	6,7

¹ Korjattu kirjoitusvirheenä tehtäväaineistoon 9.9.2019.

	Kirjanpitolain 4:5:n mukaan hankintamenoön luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet välittömät kulut. Yhtiön tulee kirjata hankintamenoonsa tilintarkastusassistentin yhteenvedon mukaiset palkka- ja muut kustannukset. (0, 5 pistettä) Kun huomioidaan päivitetty varaston arvo, myös varaston muutos tuloslaskelmassa tulee muuttaa. (0,5 pistettä) Vaihto-omaisuuden oikeat arvot ovat seuraavat tilikaudella 2019: <table><tr><td>Aineet ja tarvikkeet</td><td>4 709 028,60</td></tr><tr><td>Keskeneräiset tuotteet</td><td>3 490 638,13</td></tr><tr><td>Yhteensä</td><td>8 199 666,73</td></tr></table> Virheelliset vaihto-omaisuuden arvot tilinpäätöksessä: <table><tr><td>Vaihto-omaisuus</td><td></td></tr><tr><td>Aineet ja tarvikkeet</td><td>4 527 912,12</td></tr><tr><td>Keskeneräiset tuotteet</td><td>3 166 398,88</td></tr><tr><td>Vaihto-omaisuus yhteensä</td><td>7 694 311,00</td></tr></table> (0,5 pistettä) Muutos 2019: <table><tr><td>Aineet ja tarvikkeet</td><td>-181 116,48</td></tr><tr><td>Keskeneräinen työ</td><td>-324 239,25</td></tr><tr><td>Yhteensä</td><td>-505 355,73</td></tr></table> (0,60 pistettä)	Aineet ja tarvikkeet	4 709 028,60	Keskeneräiset tuotteet	3 490 638,13	Yhteensä	8 199 666,73	Vaihto-omaisuus		Aineet ja tarvikkeet	4 527 912,12	Keskeneräiset tuotteet	3 166 398,88	Vaihto-omaisuus yhteensä	7 694 311,00	Aineet ja tarvikkeet	-181 116,48	Keskeneräinen työ	-324 239,25	Yhteensä	-505 355,73		
Aineet ja tarvikkeet	4 709 028,60																						
Keskeneräiset tuotteet	3 490 638,13																						
Yhteensä	8 199 666,73																						
Vaihto-omaisuus																							
Aineet ja tarvikkeet	4 527 912,12																						
Keskeneräiset tuotteet	3 166 398,88																						
Vaihto-omaisuus yhteensä	7 694 311,00																						
Aineet ja tarvikkeet	-181 116,48																						
Keskeneräinen työ	-324 239,25																						
Yhteensä	-505 355,73																						

		<u>Korjausmenettely:</u> Per vaihto-omaisuus (aineet ja tarvikkeet) an vaihto-omaisuuden muutos 181 116,48 euroa (0,8 pistettä) Per keskeneräiset tuotteet an vaihto-omaisuuden muutos 324 239,25 euroa (0,8 pistettä)		
7.	Tuotekehityskulut aktivointi/poistot	Tilintarkastusassistentin yhteenvedosta käy ilmi, että yhtiössä on tehty ylimääräinen kulukirjaus 275 000 euroa aktivoituihin tuotekehityskuluihin. Laadintaperiaatteiden mukaan useamman vuoden tuloa kerryttävät tuotekehitysmenot poistetaan 5 vuodessa tasapoistoina.² Yhtiöllä ei ole olemassa tälle kirjaukselle asianmukaista dokumentaatiota, kuten tilintarkastusassistentin yhteenvedosta käy ilmi. Uuden talousjohtajan antama selvitys ei ole looginen suhteessa hallituksen hyväksymään budjettiin ja hallituksen kokouksessa 7/2019 käsiteltyyn tietoon siitä, että yhtiön kehityshanke palamattoman puumateriaalin osalta on ollut menestys. Yhtiön hallitus näkee tuotteella merkittävän potentiaalin tulevaisuudessa. (0,7 pistettä) Yhtiön talousjohtajan tekemä kulukirjaus 275 000 euroa on aiheeton ja se tulee perua. (0,7 pistettä) Taseessa on ollut 275 000 euroa kehittämiskuluja ja poistot ovat tarkastusraportin mukaan 68 750 euroa vuodessa. Suunnitelman mukaista poistoa 68 750 euroa ei ole tehty. (0,7 pistettä) Liitetieto jakokelpoisesta omasta pääomasta on virheellinen. Laskelmassa tulee huomioida vähentävänä tekijänä aktivoidut kehittämiskulut. (0,7 pistettä)	TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta (1,0 pistettä)	6

² Tehtäväaineistoon ei sisälly tietoa siitä, että poistosuunnitelmaa olisi muutettu.

		<u>Korjausmenettely:</u> Yhtiön tekemä ylimääräinen poisto kehityskuluista perutaan ja kirjataan suunnitelman mukaiset poistot. Per kehittämismenot an poistot 275 000 euroa Per poistot an kehittämismenot 68 750 euroa (1,3 pistettä) Korjataan virheellinen liitetieto jakokelpoisista varoista tilikausilta 2018 ja 2019. Tilikaudelta 2018 jakokelpoisista varoista tulee vähentää 275 000 euroa ja tilikaudelta 2019 yhteensä 206 250 euroa (0,9 pistettä)		
8.	Lähipiirin suosiminen/ laiton varojen jako/ liiketoimet intressitahon kanssa/ liitetiedot	Hallituksen kokouksen pöytäkirjasta 9/2018, 3.12.2018 käy ilmi, että yhtiön hallitus on hyväksynyt takaussopimuksen omistajan pojan asuntolainaan liittyen. Sopimus ei sisällä taloudellista korvausta yhtiölle ja on siksi osakeyhtiölain vastaista varojenjako. (OYL 13:1.3) (1,4 pistettä) Asiasta ei ole annettu liitetietoa. (0,4 pistettä). <u>Korjausmenettely:</u> Liitetietoihin on lisättävä tieto liiketoimista intressitahon kanssa. Kyseessä on olennainen liiketoimi, joka on toteutettu ei-tavanomaisin kaupallisin ehdoin. (0,7 pistettä)	TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta (1,0 pistettä) Huomautus (1,0 pistettä) OYL 13:1 vastaisesta menettelystä	4,5
9.	Liiketoiminnan muut kulut/pakollinen varaus	Tilintarkastusassistentin yhteenvedosta käy ilmi, että talousjohtaja on kirjannut yhtiön saamaan reklamaatioon liittyen varauksen varovaisuuden perusteella. Yhtiön hallitus (hallituksen kokous pöytäkirja 6/2019) on saanut juristeilta ennakoarvion tapauksesta ja heidän mukaansa tapaus on selvä. Yhtiö ei ole velvollinen maksamaan mitään korvausta. Tapahtunut vahinko on ollut täysin ostajasta johtuva tapahtuma. (1,1 pistettä) Yhtiön talousjohtaja on perustellut reklamaatiovarauksen kirjaamista sillä, että erä saattaa realisoitua. (1,3 pistettä)	TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta (1,0 pistettä)	5,8

		Todennäköisyys sille, että yhtiö voisi joutua maksamaan reklamaatiosta jotain, on alle 1 prosentin. Näin ollen kirjaamiselle ei ole perusteita ja kirjaus tulee perua. Asiasta ei ole annettu liitetietoa. (Kila 1827/2008) (1,3 pistettä) <u>Korjausmenettely:</u> Perutaan tehty kirjaus tuloksesta ja taseesta. Per pakolliset varaukset an liiketoiminnan muut kulut 180 000 euroa (1,1 pistettä) Esitetään asiasta liitetieto.		
10.	Liitetiedot	Yhtiön liitetiedoissa olevat vastuut on merkitty virheellisesti. Yhtiön kiinteistökiinnitysten pitäisi olla vahvistusilmoituksen mukaan selvästi suuremmat. Yhtiön vastuista on jäänyt nollat pois tuhansien eurojen osalta. Oikea summa tulisi olla 16 475 000 euroa. (2,0 pistettä) <u>Korjausmenettely:</u> Korjataan yhtiön vastuut vastaamaan vahvistusilmoitusta. Vastuut ovat 16 475 000 euroa. (2,0 pistettä)	TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta (1,0 pistettä)	5,0
11.	Koronvaihtosopimus	Yhtiöllä on pankkivahvistus koronvaihtosopimuksesta, jonka kesto on yli lainan takaisinmaksuajan. Lainan ja koronvaihtosopimukset ehdot, kuten summa, on eri ja muutkin ehdot ovat poikkeavat, joten kyse ei ole suojaavasta instrumentista. (0,4 pistettä) Kyseessä on rahoitusinstrumentti. Yhtiössä on käytössä käyvän arvon soveltaminen. Tämän takia instrumentti tulee esittää tulosvaikutteisesti kirjattuna. Kulua tulee kirjattavaksi pankin vahvistuksen mukaan 42 389,65 euroa. (Kila 1963/2016) (0,4 pistettä) Kyseessä ei ole suojausinstrumentti. (0,4 pistettä)	Kirjallinen raportointi hallitukselle (1,0 pistettä)	3,8

		Liitetiedot ja laadintaperiaatteet ovat puutteelliset. (PMA 3:5) (0,4 pistettä) <u>Korjausmenettely:</u> Kirjataan per rahoituskulut an siirtovelat 42 389,65 (0,5 pistettä) Liitetietojen 1 ja 3 korjaaminen. (0,7 pistettä)		
12.	Rahoitusinstrumentit/ muut rahoitustuotot	Yhtiö on saanut pankin vahvistuksen rahastosijoitusten arvosta kolmannelta osapuolelta. Yhtiön talousjohtaja on tehnyt rahastosijoituksen arvoon 10 prosentin epäkuranttiusvähennyksen. Hänen mukaansa rahasto-osuuden arvolla ei ole tosiasiallisesti vahvistuksen mukaista arvoa, koska hänen myydessään kyseiset rahasto-osuudet, arvosta vähennettäisiin muun muassa välityspalkkio ja rahaston muut palkkiot. Sovellettaessa KPL 5:2a:a, sovelletaan IFRS-standardien mukaisia sääntöjä. Käypään arvoon arvostaessa omaisuuserien arvostus tulee tehdä IFRS 13-standardin mukaisesti. IFRS 13.24–25 kohdat määrittelevät, että käypää arvoa määritettäessä ei saa huomioida transaktiokuluja. Sijoitus on arvostettu käyvän arvon menetelmällä. Tilintarkastusassistentin yhteenvedon ja liitetiedon 3 mukaan erästä on tehty 10 prosentin alaskirjaus. Perustetta 10 prosentin alaskirjaukselle ei ole olemassa. Arvostus on tehty varovaisuutta liioitellen. Ylimääräisen arvonalentumisen kirjaamiselle ei ole olemassa perusteita. Yhtiön rahoitusinstrumenttien käypä arvo tulee palauttaa pankin antaman vahvistuksen mukaiseen arvoon. (1,5 pistettä) Arvo vahvistuksessa 536 139,44 euroa Arvo kirjanpidossa 482 525,50 euroa Erotus 53 613,94 euroa (0,6 pistettä) <u>Korjausmenettely:</u>	Kirjallinen raportointi hallitukselle (1,0 pistettä)	3,7

		Per rahoitusarvopaperit an käyvän arvon muutos 53 613,94 euroa (0,6 pistettä)		
13.	Tilikauden jälkeinen tapahtuma	Tilintarkastusassistentin yhteenvedosta ja hallituksen kokouspöytäkirjasta 7/2019 käy ilmi, että yhtiön varastohallissa on ollut tulipalo 9.7.2019. Varastohallista on tuhoutunut aineita ja tarvikkeita yhteensä 800 000 euron arvosta. Liitetiedon 2 mukaan tilinpäätökseen on kirjattu varaston palamiseen liittyen arvonalentuminen. Hallituksen kokouspöytäkirjasta 7/2019 käy ilmi, että vakuutusyhtiön päätöksen mukaan yhtiö tulee saamaan täyden korvauksen palaneista aineista ja tarvikkeista ja varastohallin korjaamisesta. Rakennukselle aiheutuneita kustannuksia ei ole pystytty arvioimaan. (1,8 pistettä) Tulipalo on tapahtunut 9.7.2019, joten varastosta ei saa vielä 30.6.2019 tehdä arvonalennusta tilinpäätökseen. (0,9 pistettä) Tapahtuma tulee ilmoittaa tilikauden jälkeisenä tapahtumana. Samoin tieto siitä, että vakuutus tulee korvaamaan tämän tapahtuman. (0,9 pistettä) <u>Korjausmenettely:</u> Perutaan tehty varaston arvonalentuminen ja palautetaan varaston arvo tilinpäätöksessä oikeaan arvoonsa. Per varasto an varaston muutos 800 000 euroa (1,7 pistettä) Annetaan liitetiedoissa tietoa tilikauden jälkeisestä tapahtumasta liittyen tulipaloon. (1,7 pistettä).	TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta (1,0 pistettä)	8,0
14	Liiketoiminnan muut tuotot/siirtosaamiset	Tilintarkastusassistentin yhteenvedon kohdan 9 mukaan käy selville, että yhtiö on tulouttanut koko Business Finlandin myöntämän avustuksen, vaikka kustannukset, joita tällä avustuksella pitäisi kattaa, eivät ole vielä täysin toteutuneet. Yhtiö on tulouttanut 320 000 euroa. Kustannukset projektista ovat olleet 375 462 euroa, josta puolet hyväksytään projektille tukikelpoiseksi. Tukea voidaan siis saada näistä kustannuksista 187 731 euroa. Yhtiö on	TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta (1,0 pistettä)	5,0

		tulouttanut 320 000 euroa, vaikka olisi saanut tulouttaa 187 731 euroa. Näiden välinen erotus 132 269 euroa tulee kirjata pois kirjanpidosta. (2,0 pistettä) Korjausmenettely: Yhtiön tulee purkaa avustuspäätöksestä tuloutukseen kelpaamaton osuus ja purkaa tästä osuudesta syntynyt saaminen. Per liiketoiminnan muut tuotot an saamiset 132 269 euroa (2,0 pistettä)																																																						
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 (1,5 pistettä)</u> <u>Yksittäin olennaiset virheet:</u> <table><tr><th>Virheet</th><th>Vaikutus tulokseen</th><th>Vaikutus omaan pääomaan</th><th>Vaikutus taseen loppu-summaan</th></tr><tr><td></td><td></td><td></td><td></td></tr><tr><td>Ylisuuri takuuvaraus</td><td>540 000,00</td><td>540 000,00</td><td>0,00</td></tr><tr><td>Maksamattomat osakkeet</td><td></td><td>150 000,00</td><td>150 000,00</td></tr><tr><td>Tavaravarasto</td><td>181 116,48</td><td>181 116,48</td><td>181 116,48</td></tr><tr><td>Keskeneräinen työ</td><td>324 239,25</td><td>324 239,25</td><td>324 239,25</td></tr><tr><td>Tuotekehityskulut</td><td>206 250,00</td><td>206 250,00</td><td>206 250,00</td></tr><tr><td>Business Finlandin avustus</td><td>-132 269,00</td><td>-132 269,00</td><td>-132 269,00</td></tr><tr><td>Reklamaatiovaraus</td><td>180 000,00</td><td>180 000,00</td><td>0,00</td></tr><tr><td>Tulipalo</td><td>800 000,00</td><td>800 000,00</td><td>0,00</td></tr><tr><td></td><td></td><td></td><td></td></tr><tr><td>Korjaukset ennen veroja</td><td>2 099 336,73</td><td>2 249 336,73</td><td>729 336,73</td></tr><tr><td>Tulos ennen veroja</td><td>-1 538 071,64</td><td></td><td></td></tr></table>	Virheet	Vaikutus tulokseen	Vaikutus omaan pääomaan	Vaikutus taseen loppu-summaan					Ylisuuri takuuvaraus	540 000,00	540 000,00	0,00	Maksamattomat osakkeet		150 000,00	150 000,00	Tavaravarasto	181 116,48	181 116,48	181 116,48	Keskeneräinen työ	324 239,25	324 239,25	324 239,25	Tuotekehityskulut	206 250,00	206 250,00	206 250,00	Business Finlandin avustus	-132 269,00	-132 269,00	-132 269,00	Reklamaatiovaraus	180 000,00	180 000,00	0,00	Tulipalo	800 000,00	800 000,00	0,00					Korjaukset ennen veroja	2 099 336,73	2 249 336,73	729 336,73	Tulos ennen veroja	-1 538 071,64			TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta (1,0 pistettä) Huomautus (1,0 pistettä)	5,5
Virheet	Vaikutus tulokseen	Vaikutus omaan pääomaan	Vaikutus taseen loppu-summaan																																																					
Ylisuuri takuuvaraus	540 000,00	540 000,00	0,00																																																					
Maksamattomat osakkeet		150 000,00	150 000,00																																																					
Tavaravarasto	181 116,48	181 116,48	181 116,48																																																					
Keskeneräinen työ	324 239,25	324 239,25	324 239,25																																																					
Tuotekehityskulut	206 250,00	206 250,00	206 250,00																																																					
Business Finlandin avustus	-132 269,00	-132 269,00	-132 269,00																																																					
Reklamaatiovaraus	180 000,00	180 000,00	0,00																																																					
Tulipalo	800 000,00	800 000,00	0,00																																																					
Korjaukset ennen veroja	2 099 336,73	2 249 336,73	729 336,73																																																					
Tulos ennen veroja	-1 538 071,64																																																							

		Tulos korjauksen jälkeen ennen veroja	561 265,09								
Jos virheet korjattaisiin, tilikauden tulos olisi 561 265,09 euroa³ (nyt - 1 538 071,64 euroa) ja oma pääoma 6 902 689,74 euroa (nyt 4 653 353,01 euroa). <u>Yksittäin euromääräisesti epäolennainen tulokseen ja omaan pääomaan vaikuttamaton virhe:</u> <table><tr><td>Rahoitusinstrumentin alaskirjaus</td><td>53 613,94</td></tr><tr><td>Koronvaihtosopimus</td><td>-42 389,65</td></tr><tr><td>Lomapalkkavelan kirjaaminen</td><td>-84 000,00</td></tr></table> (0,4 pistettä) <u>Virheet liitetiedoissa ja muut puutteet:</u> Tilikauden jälkeinen tapahtuma paloon liittyen Koronvaihtosopimuksen esittäminen liitetiedoissa Vastuut – lainan vakuudet Lähipiiriliitetieto Jakokelpoisten varojen liitetiedon korjaaminen Oman pääoman muutosten liitetieto (0,6 pistettä) <u>Kokonaisjohtopäätös:</u> Oma pääoma, jolla on selkeästi vaikutusta taloudelliseen päätöksentekoon, sekä tilikauden tulos ovat olennaisesti virheellisiä. Virheet kohdistuvat moneen tilinpäätöserään ja tilinpäätöksestä puuttuu olennaisia tietoja. Siksi virheitä voidaan pitää laajalle ulottuvina ja yhteisvaikutukseltaan sellaisina, että tilinpäätös ei anna oikeaa ja riittävää kuvaa tilikauden tuloksesta ja yhtiön						Rahoitusinstrumentin alaskirjaus	53 613,94	Koronvaihtosopimus	-42 389,65	Lomapalkkavelan kirjaaminen	-84 000,00
Rahoitusinstrumentin alaskirjaus	53 613,94										
Koronvaihtosopimus	-42 389,65										
Lomapalkkavelan kirjaaminen	-84 000,00										

³ Koska tilikauden tulos muuttuu korjausten jälkeen positiiviseksi, tulisivat verot kirjattavaksi. Tätä havaintoa ei ole vaadittu kokelaan vastauksessa.

		taloudellisesta asemasta, vaan tilinpäätös kokonaisuudessaan on virheellinen. Nämä seikat edellyttävät kielteistä lausuntoa tilintarkastuskertomuksessa. (1,0 pistettä)		
			Yhteensä	80

Tehtävä 2 (20 pistettä)**TILINTARKASTUSKERTOMUS**

Rakennusliike Kämpät Oy:n yhtiökokoukselle

Tilinpäätöksen tilintarkastus***Kielteinen lausunto***

Olemme tilintarkastaneet Rakennusliike Kämpät Oy:n (y-tunnus 9999999-0) tilinpäätöksen tilikaudelta 1.7.2018–30.6.2019 Tilinpäätös sisältää tuloslaskelman, taseen ja liitetiedot.

Lausuntonamme esitämme, että kertomuksemme Kielteisen lausunnon perustelut -osiossa kuvattujen seikkojen merkittävydestä johtuen tilinpäätös ei anna oikeaa ja riittävää kuvaa yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti eikä täytä lakisääteisiä vaatimuksia. **(1,2 pistettä)**

Kielteisen lausunnon perustelut

Yhtiössä on kirjattu varaston arvoa alas 800 000,00 eurolla palaneen varaston osalta. Tulipalo on tapahtunut tilikauden jälkeen ja yhtiön vakuutusturva kattaa olennaisen osan tulipalon aiheuttamista vahingoista. Kyseessä ei ole tilikaudelle 2018–2019 kuuluvasta tapahtumasta. Jos virhe korjattaisiin, tulos olisi 800 000,00 euroa parempi. Varaston palaminen tulee ilmoittaa liitetietona olennaisena tilikauden jälkeisenä tapahtumana. **(1,2 pistettä)**

Yhtiön kuluihin on kirjattu 540 000,00 euroa liian suuri varaus tulevaisuudessa tehtäviin takuukorjauksiin liittyen. Kirjanpitolain 5:14:n mukaiset edellytykset pakollisen varauksen kirjaamiselle tämän suuruisena eivät ole täyttyneet. Yhtiön korjaushistoria ei tue näin suurta takuukorjausten määrää ja takuukorjauskuulu on liian suuri. Jos virhe korjattaisiin, tulos olisi 540 000,00 euroa parempi. **(1,2 pistettä)**

Yhtiön on kirjannut kuluksi tuotekehityskuluja 206 250 eurolla, vaikka tuotekehityskuluilla on vielä tulontuottamiskykyä. Tehty poisto tulee perua, koska kirjanpitolain 5:13:n mukaiset arvonalentumiskriteerit eivät ole täyttyneet. Jos virhe korjattaisiin, tulos olisi 206 250,00 euroa parempi. Lisäksi liitetieto jakokelpoisten varojen esittämisestä on virheellinen, kun voittovarot ovat liian pienet ja jakokelpoisista varoista vähentävänä tekijänä puuttuu aktivoidut kehittämismenot. **(1,2 pistettä)**

Yhtiö on saanut reklamaation 180 000,00 eurosta, jonka kirjanpitolain 5:14:n mukaiset pakolliseksi varaukseksi kirjaamisen edellytykset eivät ole täyttyneet. Tilinpäätöksessä on liiketoiminnan muita kuluja tämän seurauksena 180 000,00 euroa liikaa. Jos virhe korjattaisiin, tulos olisi 180 000,00 euroa parempi. **(1,2 pistettä)**

Yhtiössä on tuloutettu Business Finlandilta tukea ennen aikaisesti 132 269,00 euroa. Yhtiö ei ole oikeutettu näin suureen tukeen. Jos virhe korjattaisiin, tulos olisi 132 269,00 euroa heikompi. **(1,2 pistettä)**

Yhtiössä on tehty lähipiiriliiketoimi, josta ei ole annettu pakollista liitetietoinformaatiota. Yhtiö ei ole saanut annetusta takuusta korvausta. Lähipiiriliiketoimella ei ole ollut yhtiön kannalta liiketaloudellista perustetta. **(1,0 pistettä)**

Tilinpäätöksessä liikevaihdosta on vähennetty 631 051,25 euroa välityspalkkiokuluja, jotka olisi tullut sisällyttää tuloslaskelmassa Materiaalit ja palvelut -ryhmään ulkopuolisiin palveluihin (KILA 1573/1999 ja 1854/2010). **(1,2 pistettä)**

Yhtiön vaihto-omaisuuteen kuuluvan tavaravaraston arvoa ei ole määritelty kirjanpitolain 4:5:n mukaisesti. Vaihto-omaisuuden arvossa ei ole huomioitu kaikkia välittömiä kuluja, jotka kirjanpitolain 4:5:n mukaan tulee huomioida. Tämän seurauksena yhtiön tilikauden vaihto-omaisuuden muutos 181 116,48 liian pieni ja yhtiön oma pääoma 181 116,48 euroa liian pieni. Jos virhe korjattaisiin, tulos olisi 181 116,48 euroa parempi ja oma pääoma 181 116,48 korkeampi. **(1,2 pistettä)**

Yhtiön vaihto-omaisuuteen kuuluvassa keskeneräisen työn arvoa ei ole määritelty kirjanpitolain 4:5:n mukaisesti. Vaihto-omaisuuden arvossa ei ole huomioitu kaikkia välittömiä kuluja, jotka kirjanpitolain 4:5:n mukaan tulee huomioida. Tämän seurauksena yhtiön tilikauden vaihto-omaisuuden muutos 324 239,25 liian pieni ja yhtiön oma pääoma 324 239,25 euroa liian pieni. Jos virhe korjattaisiin, tulos olisi 324 239,25 euroa parempi ja oma pääoma 324 239,25 korkeampi. **(1,2 pistettä)**

Yhtiössä toteutettu osakeanti on jäänyt kirjaamatta osakeantisaamisiin ja omaan pääomaan. Tämän seurauksena yhtiön lyhytaikaiset saamiset ovat 150 000,00 euroa liian pienet ja yhtiön oma pääoma 150 000,00 euroa liian pieni. Jos virhe korjattaisiin, yhtiön lyhytaikaiset saamiset ja oma pääoma olisivat 150 000,00 euroa suuremmat. **(1,2 pistettä)**

Yhtiön lyhytaikaisiin velkoihin on merkitty rahalaitoslainoja 16 475 000,00 euroa kovenanttirikkomuksen seurauksena. Jos tilinpäätöksessä olevat virheet korjattaisiin, omavaraisuusasteeseen sidottu kovenantti ei olisi rikkoutunut ja lainat eivät olisi välittömästi maksuun pantavissa. Yhtiön lyhytaikaisissa lainoissa tulee esittää 1 900 000,00 euroa ja pitkäaikaisissa lainoissa 14 575 000,00 euroa. **(1,2 pistettä)**

Tilinpäätöksen liitetiedoissa on esitetty virheellisesti velkojen vakuudeksi annettujen kiinteistökiinnitysten arvo. Liitetiedoissa on esitetty vakuuden arvoksi 16 475,00 euroa, kun oikea summa olisi 16 475.000,00 euroa. **(1,2 pistettä)**

Jos edellä mainitut virheet korjattaisiin, ne parantaisivat tulosta 2 099 336,73 euroa **(1,2 pistettä)** ja omaa pääomaa 2 249 336,73 euroa. **(1,2 pistettä)**

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen Suomessa noudatettavan hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Hyvän tilintarkastustavan mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa*.

Olemme riippumattomia yhtiöstä niiden Suomessa noudatettavien eettisten vaatimusten mukaisesti, jotka koskevat suorittamaamme tilintarkastusta ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme.

Käsityksemme mukaan olemme hankkineet kielteisen lausuntonne perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. **(0,25 pistettä)**

Tilinpäätöstä koskevat hallituksen ja toimitusjohtajan velvollisuudet

Hallitus ja toimitusjohtaja vastaavat tilinpäätöksen laatimisesta siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti ja täyttää lakisääteiset vaatimukset. Hallitus ja toimitusjohtaja vastaavat myös sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka ne katsovat tarpeelliseksi voidakseen laatia tilinpäätöksen, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä.

Hallitus ja toimitusjohtaja ovat tilinpäätöstä laatiessaan velvollisia arvioimaan yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa ja soveltuviissa tapauksissa esittämään seikat, jotka liittyvät toiminnan jatkuvuuteen ja siihen, että tilinpäätös on laadittu toiminnan jatkuvuuteen perustuen. Tilinpäätös laaditaan toiminnan jatkuvuuteen perustuen, paitsi jos yhtiö aiotaan purkaa tai sen toiminta lakkauttaa tai ei ole muuta realistista vaihtoehtoa kuin tehdä niin. **(0,25 pistettä)**

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

Tavoitteenamme on hankkia kohtuullinen varmuus siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä, sekä antaa tilintarkastuskertomus, joka sisältää lausuntomme. Kohtuullinen varmuus on korkea varmuustaso, mutta se ei ole tae siitä, että olennainen virheellisyys aina havaitaan hyvän tilintarkastustavan mukaisesti suoritettavassa tilintarkastuksessa. Virheellisyyksiä voi aiheutua väärinkäytöksestä tai virheestä, ja niiden katsotaan olevan olennaisia, jos niiden yksin tai yhdessä voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät tilinpäätöksen perusteella.

Hyvän tilintarkastustavan mukaiseen tilintarkastukseen kuuluu, että käytämme ammatillista harkintaa ja säilytämme ammatillisen skeptisyyden koko tilintarkastuksen ajan. Lisäksi:

- Tunnistamme ja arvioimme väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvat tilinpäätöksen olennaisen virheellisuuden riskit, suunnittelemme ja suoritamme näihin riskeihin vastaavia tilintarkastustoimenpiteitä ja hankimme lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Riski siitä, että väärinkäytöksestä johtuva olennainen virheellisyys jää havaitsematta, on suurempi kuin riski siitä, että virheestä johtuva olennainen virheellisyys jää havaitsematta, sillä väärinkäytökseen voi liittyä yhteistoimintaa, väärentämistä, tietojen tahallista esittämättä jättämistä tai virheellisten tietojen esittämistä taikka sisäisen valvonnan sivuuttamista.
- Muodostamme käsityksen tilintarkastuksen kannalta relevantista sisäisestä valvonnasta pystyäksemme suunnittelemaan olosuhteisiin nähden asianmukaiset tilintarkastustoimenpiteet mutta emme siinä tarkoituksessa, että pystyisimme antamaan lausunnon yhtiön sisäisen valvonnan tehokkuudesta.
- Arvioimme sovellettujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden asianmukaisuutta sekä johdon tekemien kirjanpidollisten arvioiden ja niistä esitettävien tietojen kohtuullisuutta.
- Teemme johtopäätöksen siitä, onko hallituksen ja toimitusjohtajan ollut asianmukaista laatia tilinpäätös perustuen oletukseen toiminnan jatkuvuudesta, ja teemme hankkimamme tilintarkastusevidenssin perusteella johtopäätöksen siitä, esiintyykö sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka voi antaa merkittävää aihetta epäillä yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa. Jos johtopäätöksemme on, että olennaista epävarmuutta esiintyy, meidän täytyy kiinnittää tilintarkastuskertomukssamme lukijan huomiota epävarmuutta koskeviin tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin tai, jos epävarmuutta koskevat tiedot eivät ole riittäviä, mukauttaa lausuntomme. Johtopäätöksemme perustuvat tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä hankittuun tilintarkastusevidenssiin. Vastaiset tapahtumat tai olosuhteet voivat kuitenkin johtaa siihen, ettei yhtiö pysty jatkamaan toimintaansa.
- Arvioimme tilinpäätöksen, kaikki tilinpäätöksessä esitettävät tiedot mukaan lukien, yleistä esittämistapaa, rakennetta ja sisältöä ja sitä, kuvastaako tilinpäätös sen perustana olevia liiketoimia ja tapahtumia siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan.

Kommunikoimme hallintoelinten kanssa muun muassa tilintarkastuksen suunnitellusta laajuudesta ja

ajoituksesta sekä merkittävistä tilintarkastushavainnoista, mukaan lukien mahdolliset sisäisen valvonnan merkittävät puutteellisuudet, jotka tunnistamme tilintarkastuksen aikana. **(0,25 pistettä)**

Muut raportointivelvoitteet

Huomautukset

Huomautuksena esitämme, ettei tilinpäätöstä ole laadittu Kielteisen lausunnon perustelut -osiossa kuvattujen seikkojen vuoksi Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti. **(0,5 pistettä)**

Huomautuksena esitämme, että yhtiön hallitus on rikkonut osakeyhtiölain 13 luvun 1 pykälän voitonjakoa koskevia määräyksiä ja hyväksynyt takaussitoumuksen hallituksen puheenjohtajan pojan asuntolainaan ilman korvausta, jolloin kyseessä on laitton varojen jako. **(0,5 pistettä)**

Helsingissä 25. elokuuta 2019

TERÄVÄ TARKASTUS OY
Tilintarkastusyhteisö

Kristiina Terävä, HT
Tarkanmarkankuja 6
00100 HELSINKI
(0,25 pistettä)

Kertomuksen rakenne (mm. asiat esitetty oikeissa kohdissa) oikein **1,6 pistettä**

- kertomuksen otsikointi oikein
- kertomuksen järjestys oikein

Yhteensä 20 pistettä¹

¹ Tehtävässä 2 on annettu tulosvaikutuksesta pisteitä, jos havainto ja tulosvaikutus ovat oikein. Jos pelkkä tulosvaikutus on oikein, ei siitä ole annettu pisteitä.