



PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

VUODEN 2019 KESKENERÄISEN KHT-TUTKINNON ARVOSTELUPERUSTEET

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

Arvosteluperusteissa esitetyt lainsäädännön sekä hyvän tilintarkastustavan ja hyvän 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 (37,5 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 kontrolleista ei ole saatu. Tilitoimisto hoitaa itsenäisesti kirjanpidon ja maksamisen, eikä yhtiön toimitusjohtaja juurikaan osallistu kirjanpito prosessiin. Tilintarkastajan tulee hankkia muulla tavoin evidenssiä palveluntarjoajan kontrolleista 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

2.3. (12,5 pistettä)

Puutteellinen kohta dokumentaatiossa	Korjausehdotus perusteluineen	Perustelu (ISA-standardin kohta)	Pisteytys
Alkusaldot	Tilintarkastaja on täsmäyttänyt ensimmäisen tarkastettavan tilikauden alkusaldot edellisen vuoden loppusaldoihin. Tilintarkastaja ei ole tehnyt muita tarkastustoimenpiteitä. Tämän lisäksi hänen tulee tehdä myös muita toimenpiteitä joko käymällä läpi	ISA 510.6c ISA 510.6b	4

	edellisen tilintarkastajan työpapereita tai suorittamalla tarkastustoimenpiteitä alkusaldoihin sekä arvioimalla, laskentaperiaatteiden asianmukaisuutta alkusaldojen perusteella.		
Edellinen tilintarkastaja	Tilintarkastaja on ainoastaan lukenut aiemman tilintarkastajan antaman tilintarkastuskertomuksen. Tilintarkastajan on kommunikoitava edellisen tilintarkastajan kanssa. Pelkkä tilintarkastuskertomuksen lukeminen ei riitä.	ISA 300.13b	4
Osatuloutus	Tilintarkastaja ei ole tarkastanut osatuloutukseen liittyviä arvioita. Tilintarkastaja ei ole käynyt läpi edellisen vuoden arvioiden toteumia tai tarkastanut Kalle Kivamäen selityksiä poikkeamille. Tilintarkastaja on luottanut Kivamäen kertomaan, eikä ole kyseenalaistanut hänen antamaansa selitystä poikkeamille. Tilintarkastajan on arvioitava johdon arvioita käymällä läpi edellisten vuosien toteumia. Tilintarkastajan tulee arvioida, ovatko johdon laatimat arviot kohtuullisia. Edellisenä vuonna laskelmissa ei oltu huomioitu ylitöitä. Aikaisemmat virheet arvioissa antavat viitteitä siitä, että arvioihin liittyy epävarmuutta. Arviot eivät ole aikaisemmin vastanneet toteumia, joten tilintarkastajan on säilytettävä ammatillinen skeptisyys arvioidessaan johdon antamia selityksiä.	ISA 540.9 ISA 540.18 ISA 315.25 ISA 200.A22 I	4,5

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:ssa 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 (37,5 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 ylity. **(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 täytyä, jotta toimintasegmentit voidaan yhdistää raportoitavaksi toimintasegmentiksi. (IFRS 8.12) Jos vastattu oikein, että E:n osalta mitkään kynnysarvot eivät ylity 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 autonvuokraustoinnasta, 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)**.

4.3. (12,5 pistettä)

Seikka	Perustelu	IFRS-viittaus
Rahavirtaa tuottavien yksiköiden määrittely	Toimintasegmentti 1 on oikein määritetty. Toimintasegmentti 2 ei ole määritetty oikein, koska oikea testaustaso on oltava enintään niin laaja kuin IFRS 8:n Toimintasegmentit kappaleessa 5 määritelty toimintasegmentti ennen segmenttien yhdistämistä (1,75 pistettä)	IAS 36.80 (b) (0,5 pistettä)
Käytetty diskonttauskorko	Oikaisematonta lisäluoton korkoa ei tule käyttää arvonalentumistestauksessa diskonttauskorkona. (1,75 pistettä)	IAS 36.55-57 sekä IAS 36.A16-18 (0,5 pistettä, jos viitattu kohtaan IAS 36.55 tai soveltamisohjeistukseen IAS 36.A16-18)
Budjetteihin/ennusteisiin perustuvan liikevaihdon kasvu 10 vuoden ajanjaksolla	Budjetteihin/ennusteisiin perustuva periodi on 10 vuotta, joka on liian pitkä. Periodin tulee olla enintään 5 vuotta, paitsi milloin pitempi ajanjakso on perusteltavissa. Tässä tehtävän annossa ei ole esitetty perusteluja pidemmälle kaudelle. (1,75 pistettä)	IAS 36.33 (b) ja IAS 36.35 (0,5 pistettä, kumpi tahansa viittaus hyväksytään)
Ennusteperiodin jälkeinen liikevaihdon kasvu	Toteutuneet kasvuprosentit ovat olleet alle ennusteperiodin jälkeiselle ajalle ennakoitujen kasvuprosenttien. IAS 36.33 (c) kohdan mukaan ajalta, jota viimeisimmät budjetit/ennusteet eivät kata käytetään tulevien vuosien osalta tasaista tai pienevää kasvuvauhtia, paitsi milloin kasvava vauhti on perusteltavissa. Tässä tehtävän annossa ei ole esitetty perusteluja kasvavalle kasvulle. (1,75 pistettä)	IAS 36.33 (c) (0,5 pistettä)

Jauheliiketoiminnan myyntituloksen kirjaaminen tuloslaskelmaan:

Jauheliiketoiminnan myyntituloksen kirjanpidollisessa käsittelyssä tulee ottaa huomioon, että kyseinen liiketoiminta on osa tuoteryhmää A, johon kohdistuu liikearvoa. Osuus tästä liikearvosta tulee sisällyttää myyntitulosta määritettäessä myytäviin varoihin, joka vaikuttaa myyntitulokseen. **(2,5 pistettä)**

Perustelu:

Koska tuoteryhmälle A (rahavirtaa tuottava yksikkö) on kohdistettu liikearvoa ja yhteisö luovuttaa tuoteryhmään A sisältyvän tuotteen (yksikköön kuuluva toiminto) luovutettavaan toimintoon liittyvä liikearvo on IAS 36.86 mukaan:

- (a) sisällytettävä toiminnon kirjanpitoarvoon luovutusvoittoa tai -tappiota määritettäessä; ja
- (b) arvostettava luovutettavan toiminnon ja rahavirtaa tuottavan yksikön jäljelle jäävän osan arvojen suhteen perusteella, paitsi jos yhteisö pystyy osoittamaan, että jokin muu menetelmä kuvastaisi luovutettuun toimintoon liittyvää liikearvoa paremmin. **(1,0 pistettä)**

KESKENERÄINEN KHT-TUTKINTO 2019 2-OSA**TILINTARKASTUSKERTOMUS JA TILINTARKASTAJAN MUU RAPORTOINTI (100 PISTETTÄ)****Tehtävä 1 (80 pistettä)**

1	Laskennalliset verot (konserni)	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi Tilintarkastajan yhteenvedon kohdasta 10 käy ilmi, että Ruotsissa sijaitsevan tytäryhtiö Robotik AB:n tarkastajan yhteenvedon perusteella Ruotsin yhtiön tuloksen arvioidaan muodostuvan suurella todennäköisyydellä positiiviseksi tulevaisuudessa. Tilintarkastajan yhteenvedon kohdasta 10 käy myös ilmi, että Ruotsin yhtiön tilintarkastajan raportoinnin mukaan hänen läpikäymänsä laskelman perusteella tappiot, 3 500 tuhatta, euroa voidaan hyödyntää tulevien kausien aikana kokonaisuudessaan. Hallituksen pöytäkirjan 4/2018–2019 talouskatsauksen mukaan Ruotsin yhtiön budjetin ja tuloskehityksen sekä verotettavan tuloksen tuleville viidelle vuodelle arvioidaan olevan positiivinen yhteensä 6 000 tuhatta euroa. Tytäryhtiön oletetaan jakavan kuluvaan vuoteen lukuun ottamatta tuloksestaan emoyhtiölle osinkoja vähintään 700 tuhatta euroa vuosittain. Tilintarkastajan yhteenvedon kohdan 10 mukaan Ruotsin tytäryhtiö ei ole tehnyt aiempina vuosina tappiota. Sillä ei ole IAS 12.35:n mukaisia käyttämättömiä verotappioita, jotka osoittaisivat, ettei yhtiöllä olisi tulevaisuudessa ehkä käytettävissä verotettavaa tuloa.	Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n mukainen kielteinen lausunto konsernitilinpäätöksestä	5
---	---------------------------------	--	--	---

		IAS 12.34:n mukaan laskennalliset verosaamiset tappioista on kirjattava siihen määrään asti kuin on todennäköistä, että tulevaisuudessa syntyy verotettavaa tuloa, jota vastaan käyttämättömät verotukselliset tappiot voidaan hyödyntää. Ruotsin tytäryhtiön tappioista on jätetty kirjaamatta laskennallista verosaamista 700 tuhatta euroa. Ruotsin verokanta on 20 prosenttia (tilintarkastusyhteenveto kohta 12): 3 500 tuhatta euroa / 20 prosenttia= 700 tuhatta euroa. Tilintarkastajan yhteenvedon kohdassa 12 mainitaan, että laskennalliset verovelat koostuvat suomalaisten konserniyhtiöiden erillistaseisiin kirjattujen poistoerojen laskennallisen veron osuudesta sekä konsernitasolla tehtyjen aineettomien oikeuksien käyvän arvon kohdistamiseen liittyvästä laskennallisten verojen osuudesta. IAS 12.82.b:n mukaisesti yhteisön on ilmoitettava tilinpäätöksessään laskennallisen verosaamisen määrä ja sen kirjaamista tukevan näytön luonne silloin, kun yhteisö on tehnyt tappiota joko tarkasteltavana olevalla tai sitä edeltävällä kaudella maassa, johon laskennallinen verosaaminen liittyy. Korjausmenettely (konserni) Debet Laskennalliset verosaamiset (tase) 700 tuhatta euroa Kredit Laskennallisten verojen muutos (tulos) 700 tuhatta euroa. Konsernin liitetietoon 25 lisätään erittely laskennallisten verosaamisten määrästä 2019 ja kirjaamista tukeva perustelu.		
--	--	---	--	--

2	Arvon alentumistestaus (konserni)	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi IAS 36.12:n mukaan yhteisön on otettava huomioon ulkoiset ja sisäiset informaatiolähteet arvioidessaan, onko olemassa viitteitä siitä, että omaisuuserän arvo on alentunut. Toimintakertomuksessa on kuvattu tulos-otsikon alla Kiinan kovaa kilpailua asiakkuuksista (IAS 36.12.b:n mukainen ulkoinen informaatiolähde). IAS 36.12 b:n mukaisen informaatiolähteen perusteella voidaan katsoa, että Zik Zakin 8 000 tuhannen euron liikearvoon sisältyy viitteitä siitä, että omaisuuserän arvo voi olla alentunut. Tilinpäätöksen liitetiedon 9 ja hallituksen kokouspöytäkirjan 1/2019–2020 5 §:n perusteella 2 prosentinn liikevaihdon kasvuprosentilla laskettu ZikZakin kerrytettävissä oleva rahamäärä on 17 000 tuhatta euroa, eli kerrytettävissä oleva rahamäärä alittaa kirjanpitoarvon 6 000 tuhannella eurolla. Tilinpäätöksessä esitettyä liikearvotestauksen tulosta tulee alentaa 6 000 tuhannella eurolla seuraavista syistä johtuen: Hallituksen kokouspöytäkirjan 1/2019–2020 ja tilinpäätöksen liitetiedon 9 mukaan kahden prosenttiyksikön liikevaihdon kasvulla laskettu kerrytettävissä oleva rahamäärä 17 000 tuhatta euroa alittaa testaushetkellä kirjanpidossa olevat erät, liikearvo 8 000 tuhatta euroa + muut erät 15 000 tuhatta euroa, yhteensä 6 000 tuhannella eurolla. IAS 36.59:n mukaan siinä tapauksessa, että omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä on	Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n mukainen kielteinen lausunto konsernin tilinpäätöksestä	5
---	-----------------------------------	---	--	---

		pienempi kuin omaisuuserän kirjanpitoarvo, omaisuuserän kirjanpitoarvoa on vähennettävä siten, että se vastaa kerrytettävissä olevaa rahamäärää. Tilinpäätöksessä esitetystä liikearvosta tulee kirjata alas 6 000 tuhatta euroa, jotta kerrytettävissä oleva rahamäärä vastaa tilinpäätöksessä esitettyä kirjanpitoarvoa. Alaskirjauksen jälkeen kirjanpidossa olevat erät 15 000 tuhatta euroa sekä jäljelle jäävä osa liikearvosta, 2 000 tuhatta euroa vastaavat testauslaskelman kerrytettävissä olevaa rahamäärää 17 000 tuhatta euroa. Korjausmenettely (konserni) Debet Arvonalentumiset 6 000 tuhatta euroa Kredit Liikearvo 6 000 tuhatta euroa		
3	Arvonalentumistestaus – uudelleenjärjestely (konserni)	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi Hallituksen kokouspöytäkirjassa 1/2019–2020 6 § on päätetty aloittaa uudelleenjärjestelytoimenpiteiden suunnitteleminen ZikZak Co Ltd:ssä. Hallitus valtuutti kokouksessaan toimitusjohtajan laatimaan yksityiskohtaisemman suunnitelman uudelleenjärjestelystä. Hallitus edellytti, että toimitusjohtaja valmistelee suunnitelman syyskuun 2019 loppuun mennessä. Hallitus jätti tarkemmista toimenpiteistä päättämisen sekä päätöksen sitä, milloin uudelleenjärjestelystä tiedotetaan ZikZak Co Ltd:n henkilöstölle sisäisesti ja milloin annetaan pörssitiedote asiasta myöhemmin 13.10.2019 pidettävässä kokouksessaan. Uudelleenjärjestelytoimenpiteistä aiheutuva positiivinen nettovaikutus, arvion mukaan 2 000 tuhatta euroa, on hallituksen pöytäkirjan 1/2019–2020 6§:n mukaan otettu huomioon pöytäkirjan	Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n mukainen kielteinen lausunto konsernitilinpäätöksestä	5,5

		1/2019–2020 5 §:n arvonalentumistestauksessa käytetyssä kerrytettävissä olevassa rahamäärässä 17 000 tuhatta euroa. Tilintarkastajan yhteenvedon kohdan 8 perusteella uudelleenjärjestelystä aiheutuva, tehokkuushyödyistä johtuva positiivinen nettovaikutus, arviolta 2 000 tuhatta euroa on otettu huomioon hallituksen hyväksymässä arvonalentumistestauksessa ja on näin ollen kasvattanut kerrytettävissä olevaa rahamäärää 2 000 tuhannella eurolla. Tilintarkastajan yhteenvedon herkkyyssanalyysin mukaan mikä tahansa negatiivinen muutos ZikZak Co Ltd:n rahavirtaa tuottavassa yksikössä kerrytettävissä olevaan rahamäärään synnyttäisi alaskirjaustarpeen. IAS 36.33 b:n mukaan käyttöarvoa määritettäessä yhteisön on määritettävä ennakoidut rahavirrat niin, että ne eivät sisällä arvioituja tulevia tai lähteviä vastaisia rahavirtoja, joiden odotetaan aiheutuvan tulevaisuudessa toteutuvista uudelleenjärjestelyistä tai omaisuuserän suorituskyvyn parantamisesta tai lisäämisestä. IAS 36.44:n mukaan omaisuuserän tulevaisuudessa kerryttämät rahavirrat on arvioitava sen nykyisen kunnon perusteella. Vastaisia rahavirtoja koskevat arviot eivät saa sisältää rahavirtoja, joiden odotetaan syntyvän vastaisesta uudelleenjärjestelystä, johon yhtiö ei ole vielä sitoutunut. Yhtiö ei ole sitoutunut, koska se ei ole vielä laatinut yksityiskohtaista suunnitelmaa uudelleenjärjestelytoimenpiteistä, eikä ole täten aloittanut vielä suunnitelman toimeenpanoa tai tiedottanut suunnitelman yksityiskohdista		
--	--	---	--	--

		asianosaisille (IAS 36.46, IAS 37.72) Hallitus on 1/2019–2020 kokouksessaan todennut päättävänsä toimenpiteistä vasta 13.10.2019 kokouksessaan, eikä ole vielä sitoutunut järjestelyyn. Koska Zik Zakin kerrytettävissä oleva rahamäärä sisältää 2 000 tuhatta euroa rahavirtoja, joita ei IAS 36:n mukaisesti saa sisällyttää arvonalentumistestaukseen 30.6.2019. Yhtiö ei ole suunnitellut sitoutunut eikä siitä tiedottanut sisäisesti eikä ulkoisesti, jonka vuoksi kerrytettävissä olevaa rahamäärää on pienennettävä 2 000 tuhannella eurolla 15 000 tuhanteen euroon. Kerrytettävissä olevan rahamäärän alentuminen kahdella miljoonalla aiheuttaa lisätarpeen kirjata liikearvosta 2 000 tuhatta euroa alas.¹ Korjausmenettely (konserni) Debet Arvonalentumiset 2 000 tuhatta euroa Kredit Liikearvo 2 000 tuhatta euroa		
4	Arvon- alentuminen asiakassuhteista (konserni)	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi Tilintarkastajan yhteenvedossa kohdassa 8 mainitaan, että konsernin ruotsalainen tytäryhtiö Robotik AB on menettänyt merkittävän asiakkaan tilikauden 2019 aikana. Lisäksi yhteenvedon kohdassa 8 mainitaan, että liiketoimintojen yhdistämisen yhteydessä vuonna 2015 on tunnistettu kyseiseen hankintaan liittyen juuri tämä Ruotsin tytäryhtiön asiakassuhde taloudelliselta vaikutusajaltaan rajoitetuksi aineettomaksi	Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n mukainen kielteinen lausunto konsernin tilinpäätöksestä	4,5

¹ Alaskirjaustarpeesta 6 miljoonaa euroa aiheutui jo tilinpäätöksessä esitetyn 17 miljoonan euron kerrytettävissä olevan rahamäärän perusteella. Kuuden miljoonan euron alaskirjausta ei ole tehty tilinpäätökseen 30.6.2019. Hallitus on pöytäkirjassa 1/2019-2020 5 § päättänyt jäädä seuraamaan ZikZakin tulosehditystä ja pohtimaan alaskirjaustarvetta siihen saakka, kun ZikZak Co Ltd:n yksityiskohtaisemmat uudelleenjärjestelytoimenpiteet ovat tarkentuneet lokakuun 13.10.2019 hallituksen kokoukseen mennessä.

		hyödykkeeksi, joilla on seitsemän vuoden poistoaika. Tilintarkastajan yhteenvedon kohdan 8 mukaan menetetyltä asiakkaalta ei odoteta enää saatavan myyntiä tulevaisuudessa lainkaan. Tilinpäätöksessä 2019 on tilintarkastajan yhteenvedon mukaan nimenomaisesti menetettyyn asiakassuhteeseen liittyen jäljellä tasearvoa 1 000 tuhatta euroa ja laskennallista verovelkaa 200 tuhatta euroa. IAS 38.74:n mukaan alkuperäisen kirjaamisen jälkeen aineeton hyödyke on merkittävä taseeseen kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla vähennettyyn hankintameno. Korjausmenettely (konserni)² Debet Arvonalentumiset 1 000 tuhatta euroa Kredit Asiakassuhteet 1 000 tuhatta euroa Debet Laskennalliset verovelat (tase) 200 tuhatta euroa Kredit laskennallisten verovelkojen muutos (tulos) 200 tuhatta euroa.		
5	Aktivoidut kehittämismenot (emoyhtiö ja konserni)	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Tilintarkastajan yhteenvedon kohdan 6 mukaan aktivoidut kehittämismenot sisältävät 400 tuhatta euroa tuotevaihtoehtojen kartoittamiseen liittyviä kustannuksia. Näiden ei voida katsoa kerryttävän tuloa tulevien kausien aikana (IAS 38.56). Hallituksen esityksen kirjanpitolain muutoksesta 89/2015 mukaan tutkimukseen tyypillisesti	Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n mukainen kielteinen lausunto emoyhtiön tilinpäätöksestä	4

² Vastauksessa ei ole vaadittu laskennallisten verojen esittämistä.

		sisältyväksi toiminnaksi katsotaan muun muassa tuote- ja prosessivaihtoehtojen etsiminen ja uusien ja paranneltujen tuote- ja prosessivaihtoehtojen hahmotteleminen. Kirjanpitolain 5:8.1:n mukaan tällaiset menot, jotka eivät kerrytä tuloa tulevien kausien aikana, ovat tutkimusmenoja, jotka on kirjattava tilikauden kuluksi. Tilintarkastajan yhteenvedon 6 kohdan mukaan projektin arvioidaan täyttävän IAS 38.57:n mukaiset aktivointikriteerit ja tuottavan tuloa tulevien kausien aikana.³ Tilintarkastajan yhteenvedon kohdan 6 mukaan Pelikone kakkonen-projektille kirjatut kehittämismenot on aktivoitu myös konsernissa Tilintarkastajan yhteenvedon kohdan 6 sekä tilinpäätöksessä esitettyjen kehittämismenojen aktivointiperusteiden mukaisesti. IAS 38.57:n mukaiset aktivointikriteerit täyttyvät, joten vastaava korjaus tulee sisällyttää myös konsernitalinpäätökseen. Korjausmenettely (konserni ja emoyhtiö): Kredit Pysyvät vastaavat (Aineettomat oikeudet, kehittämiskulut) 400 tuhatta euroa⁴ Debet Liiketoiminnan muut kulut 400 tuhatta euroa		
--	--	---	--	--

³ Tilintarkastajan yhteenvedon kohdassa 6 mainitut aktivoidut henkilöstömenot 350 tuhatta euroa voidaan yhteenvedon perusteella määritellä luotettavasti kuuluvan projektille IAS 38.57.f:n mukaisena aktivoitavana kuluna. Henkilöstömenot eivät tilintarkastajan yhteenvedon mukaan sisällä IAS 38.67.c:n mukaisia koulutusmenoja.

Tilintarkastajan yhteenvedon kohdassa 6 mainittu prototyyppien suunnittelu 300 tuhatta euroa mainitaan yhtenä esimerkkinä IAS 38.59a:n mukaisista kehittämismenoista ja on näin ollen aktivoitavissa IAS 38.57:n mukaisesti.

⁴ Erästä olisi tullut huomioida myös siihen kohdistuneiden poistojen osuus. Sitä ei ole vaadittu vastauksessa.

		Kredit tilikauden verojen muutos (tulos) 80 tuhatta euroa Debet Verovelat tilikauden tuloksesta (tase) 80 tuhatta euroa		
6	Voitonjako-kelpoiset varat / Kuluksi kirjaamattomat kehittämismenot (emoyhtiö)	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Emoyhtiössä tilinpäätöksessä olleita aktivoituja kehittämismenoja 1 050 tuhatta euroa ei ole otettu huomioon emoyhtiön liitetiedon 9 jakokelpoisten varojen laskelmassa. Kirjanpitolain ja IAS 38.56:n mukaan tutkimusmenoiksi tuloslaskelmaan kirjattavien menojen jälkeen aktivoiduiksi kehittämismenoiksi ja jakokelpoisista varoista vähennettävä määrä on 600 tuhatta euroa. Osakeyhtiölain 13:5:n mukaan kuluksi kirjaamatonta määrää kehittämismenoista ei saada jakaa tilikauden tuloksesta, voittovaroista tai muista jakokelpoisista rahastoista. Loppuosa eli aktivoidut kehittämismenot 600 tuhatta euroa tulee vähentää liitetietojen jakokelpoisen oman pääoman laskelmassa. Korjausmenettely: Vähennetään jakokelpoisten varojen laskelmasta jäljelle jäävien aktivoitujen kehitysmenojen määrä 600 tuhatta euroa.	Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n mukainen kielteinen lausunto emoyhtiön tilinpäätöksestä	2
7	Projektin korvausvastuu (emoyhtiö ja konserni)	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Tilintarkastajan yhteenvedossa (kohta 4) sekä hallituksen pöytäkirjoissa 4 ja 5/2019 mainitaan yhtiöllä olevan riidanalaisen projektin asiakas	Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n mukainen kielteinen lausunto emoyhtiön tilinpäätöksestä	4

		Pilvipalvelu Oy:n kanssa. Hallituksen pöytäkirjan 5/2019 projektipäällikön arvion perusteella projektiin liittyen on todennäköistä, että projektista joudutaan maksamaan asiakkaalle 400 tuhatta euroa. Hallitus pitää myös todennäköisenä korvauksen maksamista, mutta tarkka korvauksen summa on avoin. Tilintarkastajan yhteenvedon kohdan 4 perusteella projektiin ei ole kirjattu erillistä varausta tai velkaa, vaikka asianajotoimiston vahvistuskirjeen mukaisesti on todennäköistä, että osa vaatimuksesta joudutaan maksamaan asiakkaalle. IFRS 15.51:n mukaisesti asiakkaalle maksettava vastikemäärä voi vaihdella mm. rangaistusseuraamusten seurauksena. Yhteisön on arvioitava muuttuvan vastikkeen määrää IFRS 15.53:n mukaisesti joko odotusarvon tai todennäköisimmän rahamäärän perusteella. IFRS 15.70:n mukaisesti asiakkaalle maksettava vastike sisältää sellaiset käteisvarojen määrät, jonka yhteisö maksaa tai odottaa maksavansa asiakkaalle. IFRS 15.70:n mukaisesti yhteisön on käsiteltävä asiakkaalle maksettava vastike kirjanpidossa myyntituottojen vähennyksenä. IFRS 15.72:n mukaan jos asiakkaalle maksettava vastike käsitellään kirjanpidossa transaktiohinnan vähennyksenä, yhteisön on kirjattava myyntituottojen vähennys. Konsernitilinpäätöksessä sanktiota tulee käsitellä yllä mainittujen IFRS-standardien mukaisesti liikevaihtoa vähentävänä eränä. Projektin arvioitu korvausvastuuseen liittyen yhtiöllä on olemassa oleva velvoite tapahtuman seurauksena, voimavarojen siirtyminen yhteisöstä on		
--	--	--	--	--

		todennäköistä ja on olemassa luotettava arvio varauksen määrästä (IAS 37.14). Kirjanpitolain 5:14:n mukaan tuloslaskelmassa on vähennettävä velvoitteista vastaisuudessa aiheutuvat menot ja menetykset, jos niiden toteutumista on tilinpäätöstä laadittaessa pidettävä varmana tai todennäköisenä. KPL 5:14.2 momentin mukaan jos menon tai menetyksen täsmällinen määrä ei ole tiedossa, merkitään erä pakolliseksi varaukseksi. Näistä syistä johtuen emoyhtiön on kirjattava projektiin liittyen tilinpäätökseen varaus. KILA on lausunnossaan 1827/2008 määritellyt, että mikäli realisoitumisen todennäköisyys on 1. Perustellusti varma (95–100%), ei vastainen tapahtuma, kirjataan kuluksi 2. Todennäköinen (50–95%), kirjataan kuluksi, jos määrä voidaan kohtuudella arvioida, muussa tapauksessa ilmoitetaan liitetietona. Korjausmenettely (emoyhtiö) Debet liiketoiminnan muut kulut 400 tuhatta euroa Kredit varaukset 400 tuhatta euroa. Debet Laskennallinen verosaaminen (tase) 80 tuhatta euroa Kredit laskennallisten verojen muutos(tulos) 80 tuhatta euroa. Korjausmenettely (konserni) Debet liikevaihto 400 tuhatta euroa Kredit varaukset 400 tuhatta euroa. Debet Laskennallinen verosaaminen (tase) 80 tuhatta euroa Kredit laskennallisten verojen muutos(tulos) 80 tuhatta euroa.		
--	--	--	--	--

8	Myynnin tuloutus (konsernitilin- päättös)	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Konsernin laadintaperiaatteiden mukaan lisenssien myynnistä kirjataan myyntituotot, kun konserni on toimittanut lisenssin asiakkaalle, ja tuotteeseen liittyvät merkittävät riskit, edut ja määräysvalta ovat siirtyneet ostajalle. Hallituksen kokouspöytäkirjassa 5/2018-2019 on mainittu kotimaisen tytäryhtiö Digitalisaatio Oy:n solmineen lisenssisopimuksen lisenssistä neljäksi vuodeksi. Sopimukseen sisältyy päivitysten toimittamista asiakkaalle. Asiakas päättää itse, asentaako se lisenssin päivitykset jatkossa. Digitalisaatio Oy saattaa tehdä joitain vähäisiä muutoksia lisenssin sisältöön neljän vuoden aikana. Asiakas sai aloittaa lisenssin käytön 1.4.2019 sopimuksen allekirjoituksella. Lisenssin voidaan nähdä olevan mainittujen periaatteiden perusteella oikeus käyttää -tyyppinen lisenssi, jonka perusteella lisenssi tuloutetaan yhtenä ajankohtana perustuen seuraaviin seikkoihin: - Sopimuksen mukaan Digitalisaatio Oy ei tee lisensseihin tarkastelujakson aikana IFRS 15.B58(a):n mukaisia toimenpiteitä, jotka vaikuttaisivat merkittävästi asiakkaan saamiin lisensseihin - Täten kaikkien IFRS 15.B58:n mukaisten kriteerien lupauksesta yhtiön henkiseen omaisuuteen ei voida katsoa täyttyneen. - Koska IFRS 15.B58:n kaikki kriteerit eivät täyty, on	Kirjallinen raportointi hallitukselle	4,5
---	---	--	--	-----

		lisenssi luonteeltaan IFRS 15.B61:n mukainen oikeus käyttää –tyyppinen lisenssi. Asiakas pystyy ohjaamaan lisenssin käyttöä ja saamaan lisenssin jäljellä olevan hyödyn kaikilta olennaisilta osin ajankohtana, jona lisenssi siirretään. Näin ollen lisenssi tuloutetaan yhtenä ajankohtana täytettävänä suoritevelvoitteena, kun asiakas saa määräysvallan lisenssin käyttöön. Oikeus lisenssin käyttöön siirtyy asiakkaalle välittömästi sopimuksen päivämäärällä 1.4.2019. Yhtiö on kirjannut tilintarkastajan yhteenvedon kohdan 2 perusteella lisenssistä tilinpäätökseen yhteensä 25 tuhatta euroa ajan kuluessa myyntituottoihin sekä saamisiin asiakassopimuksista. Yhtiön tulee kirjata koko 400 tuhannen euron lisenssi yhtenä ajankohtana täytettävänä suoritevelvoitteena. Korjausmenettely (konserni) Debet Saamiset asiakassopimuksista 375 tuhatta euroa Kredit Myyntituotot 375 tuhatta euroa Debet laskennallisten verojen muutos (tulos) 75 tuhatta euroa Kredit laskennallinen verovelka (tase) 75 tuhatta euroa		
9	Myynnin tulouttaminen (Tsekki)	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi Tsekin tytäryhtiön tarkastaja on raportoinut Tulokuntoon -projektin saatetuksi valmiiksi tilikauden 2019 loppuun mennessä. Projektista on ollut tilintarkastajan yhteenvedon kohdan 10 perusteella	Kirjallinen raportointi hallitukselle	3,5

		tulouttamatta 100 tuhatta euroa tilinpäätöksessä 2019. IFRS 15.31:n mukaisesti yhteisön on kirjattava myyntituotto, kun se täyttää suoritevelvoitteen luovuttamalla luvatus palvelun asiakkaalle. Omaisuuserä siirretään, kun asiakas saa siihen määräysvallan. Korjausmenettely (konserni) Debet Velat asiakassopimuksista 100 tuhatta euroa Kredit Liikevaihto 100 tuhatta euroa Kredit laskennallinen verovelka (tase) 20 tuhatta euroa. Debet laskennallisen veron muutos (tulos) 20 tuhatta euroa		
10	Määräaikainen vuokrasopimus (konserni ja emo)	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi Hallituksen pöytäkirjassa 1/2018–2019 kohta 7 on hyväksytty emoyhtiön toimipaikkaan Helsingissä otettu vuokrasopimus, jonka vuokra-aika on 10 vuotta. Vuokrasopimuksessa mainitaan, että yhtiö on vapautettu vuokrasta ajalla 1.10.2018–31.12.2019, eikä Piiomega Oy:lle synny minkäänlaisia velvoitteita maksaa vuokraa vapaakauden ajalta. Vuokrasopimuksen perusteella vuosittaisen vuokran määrä on 120 tuhatta euroa. Tilintarkastajan yhteenvedon kohdan 4 perusteella vuokratulot kasvoivat edellisvuodesta 90 tuhatta euroa uuden toimitilan käyttöönoton vuoksi 1.10.2018. Kirjanpitolain 2:3.1 momentin mukaan menon kirjaamisperusteena on tuotannontekijän vastaanottaminen (suoriteperuste), jollei muualla	Kirjallinen raportointi hallitukselle Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n mukainen kielteinen lausunto konsernin ja emoyhtiön tilinpäätöksestä liitetietojen osalta.	3

		toisin säädetä. Kirjanpitolain 3:3.1 momentin 6 kohdan suoriteperiaatteen mukaan tilikaudelle kuuluvat tuotot ja kulut otetaan huomioon riippumatta siitä, milloin ne on maksettu. KILAn lausunnon 1986/2018 mukaan mikäli sopimuksen taloudellinen vaikutus vastaa 0 euron vuokraa, eikä vuokralaiselle synny minkäänlaisia velvoitteita suorittaa vuokraa, ei vuokrasopimuksen perusteella synny suoriteperiaatteen mukaista menoa. Koska yhtiöllä ei ole missään tapauksessa velvoitteita maksaa vuokraa, ei kyseistä kulua tule kirjata tilinpäätökseen tilikaudelle 2018–2019. IAS 17.33:n mukaan muun vuokrasopimuksen perusteella määräytyvät vuokrat on kirjattava kuluiksi tasasuuruksina erinä vuokra-ajan kuluessa, jollei jokin muu systemaattinen peruste kuvaa paremmin käyttäjän saaman hyödyn ajallista jakautumista. SIC 15.5:n mukaan kannustimista johtuvien kokonaishyöty on kirjattava vuokrakulun vähennykseksi tasaerinä vuokra-ajan kuluessa, jollei jokin muu systemaattinen peruste kuvaa vuokralle ottajan omaisuuserästä saaman hyödyn ajallista jakautumista. Konsernissa vapaavuoden vuokra tulee kirjata kuluksi. Tilintarkastajan yhteenvedon kohdan 4 mukaisesti yhtiö hyödyntää tiloja liiketoiminnassaan tasaisesti koko vuokrasopimuksen ajan 10 vuotta.⁵ Konsernitasolla sopimuksen mukaan maksettavat vuokrat 1 110 tuhatta euroa tulee jaksottaa koko vuokrakaudelle, jolloin kuukausivuokran määräksi tulee 9 tuhatta euroa 120 kuukaudelle.		
--	--	---	--	--

⁵ Yhtiö ottaa laadintaperiaatteiden mukaan IFRS 16 standardin käyttöön vasta 1.7.2019 alkavalla tilikaudella. Tilinpäätöksessä 30.6.2019 sovelletaan näin ollen vielä IAS 17 -standardia.

		Konsernitilinpäätökseen on kirjattu liikaa vuokratulua 7 tuhatta euroa, jonka verovaikutus on 1 tuhatta euroa. Konsernin liitetiedon 16 mukaan konsernissa ei ole yli viiden vuoden kuluttua vuokravastuita. Emoyhtiön liitetiedossa 13 ei ole mainittu myöhemmin kuin seuraavan vuoden aikana erääntyviä vuokravastuita. Korjausmenettely (emo): Debet Lyhytaikaiset velat 90 tuhatta euroa Kredit Liiketoiminnan muut kulut 90 tuhatta euroa Debet Tilikauden verojaksotus 18 tuhatta euroa Kredit Tilikauden verot 18 tuhatta euroa. Korjausmenettely (konserni): Konsernitasolla korjaus ei ylitä raportointirajaa, joten korjausta ei tehdä konsernitasolla. Konsernin liitetietoihin 16 tulee lisätä konsernin puuttuvat vuokravastuut eriteltynä yhden vuoden kuluessa, vuotta pidemmän ajan ja enintään viiden vuoden kuluttua sekä yli viiden vuoden kuluttua. Sama korjaus tulee tehdä emoyhtiön liitetietoon 13.		
11	Tytäryhtiön OYL:n mukainen pääomalaina ulkopuoliselle (konserni)	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi Tilintarkastajan yhteenvedossa kohdassa 10 mainitaan kotimaisella tytäryhtiöllä Digitalisaatio Oy:llä olevan ulkopuoliselle yhtiölle oleva pääomalaina 100 tuhatta euroa. Pääomalaina sisältyy konsernin esittämiin ulkopuolisiin lainoihin.	Kirjallinen raportointi hallitukselle	2

		Pääomalaina tulee OYL 12:2.4 pykälän mukaan sisällyttää taseeseen erään omana eränään. KILAn lausunnon 1950/2016 mukaan IFRS-normiston mukaisia, omaan pääomaan kirjattavan pääomalainan elementtejä ovat mm. lainan takaisinmaksun takasijaisuus, eräpäivättömyys sekä se, että lainalle maksettavan tuoton maksu on mahdollista ainoastaan tilanteissa, joissa kirjanpitovelvollisella on myös mahdollisuus osingonmaksuun. Tilintarkastajan yhteenvedon kohdassa 10 mainitaan, että tytäryhtiön pääomalaina maksetaan muita velkoja ja velvoitteita huonommilla ehdoilla. Tytäryhtiön päätäntävallassa ei ole ajankohta, jolloin pääoma maksetaan takaisin lainanantajalle. Lainalle maksettavaa korkoa rajoittavat tilintarkastajan raportin mukaisesti jakokelpoisen vapaan oman pääoman rajoitukset. KILAn 1950/2016 lausunnon, IFRS-standardien mukaisista ehdoista eräpäivättömyys ei täyty. Tytäryhtiön pääomalaina tulee kirjata vieraaseen pääomaan omaksi eräksi konsernitilinpäätöksessä. Korjausmenettely: Kirjataan pääomalaina näkyviin taseeseen omana eränään.		
12	Tytäryhtiön osingonmaksu emoyhtiölle (emoyhtiö)	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi Tilintarkastajan yhteenvedon kohdan 10 perusteella Digitalisaatio Oy tytäryhtiön jakokelpoiset varat ovat 50 tuhatta euroa. KILAn lausunnon 1636/2000 mukaan ennakoiva päätös osingonjaosta tulisi tehdä	Kirjallinen raportointi hallitukselle	2

		jo sillä tilikaudella, jolta osinkoa jaetaan. Yhtiökokouksen päätös osingonjaosta on tehty vasta 1.9.2019 yhtiökokouksessa, joten KILAn lausunnon kolmas kriteeri ennakko-osinkojärjestelmän käyttämisestä ei täyty. Emoyhtiö ei voi kirjata tilinpäätökseensä osinkoja tytäryhtiöltä tilikaudelle 2018–2019. Korjausmenettely: Debet osinkotuotot 50 tuhatta euroa Kredit siirtosaamiset 50 tuhatta euroa		
13	Konsolidointi, tilikauden jälkeen hankittu tytäryhtiö (konserni)	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi Toimintakertomuksessa ja hallituksen pöytäkirjassa 1/2019–2020 mainitaan, että yhtiö on hankkinut 1.7.2019 Pilvinen Oy:n liiketoiminnan. Tilinpäätöksessä ei ole esitetty IFRS 3:59b:n edellyttämiä tietoja tilinpäätöksen jälkeisestä Pilvinen Oy:n liiketoiminnan hankinnasta. Hankintahinta on 8 000 tuhatta euroa. IFRS 3:59b:n mukaan hankkijaosapuolen on esitettävä tilinpäätöksessään tiedot, joiden avulla sen käyttäjien on mahdollista arvioida sellaisten liiketoimintojen yhdistämisen luonnetta ja taloudellisia vaikutuksia, jotka toteutuvat raportointikauden päättymisen jälkeen, mutta ennen kuin tilinpäätös on hyväksytty julkistettavaksi. Korjausmenettely: ⁶	Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n mukainen kielteinen lausunto konsernin tilinpäätöksestä	3

⁶ Hyväksytty myös IAS 10:21 sekä IAS 10.22a viittaukset vastauksena.

		Tavoitteen saavuttamiseksi on esitettävä IFRS 3.60:ssä viitatus IFRS 3:B64–B66 mukaiset tiedot. IFRS B66:n mukaisesti mikäli yhdistämisen alkuperäinen kirjanpitokäsittely on vielä kesken, yhtiön on esitettävä kuvaus siitä, mitä tietoja ei ole pystytty esittämään ja miksi.		
14	Liitetiedot	1. Myyntisaamisten liitetiedosta puuttuu IFRS 7.35M:n sekä IAS 1.125:n mukainen erittely odotettujen luottotappioiden määrästä 2. Liiketoiminnan rahavirtojen oikaisusta (liitetieto 15) puuttuu poistot, jotka on eritelty rahavirtalaskelmassa. 3. Rahoitusvarojen ja velkojen käypien arvojen taulukossa (liitetieto 23) on esitetty varojen ja velkojen olevan käyvän arvon hierarkian tasoa 1. Taulukon varojen ja velkojen voidaan katsoa olevan velkojen luonteen vuoksi tasoa 2 ja ehdollisen velan osalta tasoa 3 perustuen liitetiedon 23 käypien arvojen hierarkian tasojen kuvauksiin.	Kirjallinen raportointi hallitukselle	3
15	Johdon palkitseminen (konserni ja emoyhtiö)	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi. Emoyhtiön hallituksessa (kokouspöytäkirja 3/2018–2019 5 §) on käsitelty emoyhtiön toimitusjohtajan bonusten maksu. Kyseinen toimitusjohtaja on osallistunut emoyhtiön hallituksen jäsenenä oman toimitusjohtajabonusensa hyväksymiseen. Kyseinen hallituksen jäsen on ollut OYL 6:4:n mukaisesti esteellinen osallistumaan hänen ja yhtiön välistä sopimusta koskevan asian käsittelyyn.	Raportointi hallitukselle Huomautus (OYL 6:4:n vastaisuus)	2
16	Yrityshankintaan liittyvä ehdollinen vastike /	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Yhtiö on hankkinut tilikaudella 2018 Analyyseilla onneen -liiketoiminnan. Kauppaan sisältyy ehdollinen	Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n mukainen kielteinen lausunto	4,25

	lisäkauppahinta (konserni)	lisäkauppahinta, joka on tilintarkastajan raportin mukaan maksimissaan 8 000 tuhatta euroa. Hallituksen pöytäkirjassa 1/2018–2019 käsitellään kaupasta mahdollisesti maksettavaa ehdollista vastiketta eli lisäkauppahintaa. Liitetiedossa 17 ja 21 mainitaan, että ehdollista vastiketta on kirjattu kauppaan liittyen vuoden 2019 tilinpäätökseen yhteensä 6 000 tuhatta euroa, mikä vastaa hankintamenolaskelman alkuperäistä lisäkauppahintaa. Hallituksen pöytäkirjassa 1/2018–2019 on mainittu periaatteet, jonka mukaan alkuperäinen hankintameno on kirjattu lisäkauppahinta on 6 000 tuhatta euroa, mutta että tilanne tulee tarkastella uudelleen tilinpäätöksessä. Hallituksen pöytäkirjassa 1/2019–2020 hallitus määrittelee Analyyseilla onneen Oy:n EBITDA-prosentiksi 12 prosenttia, mikä kerrotaan myös tilinpäätöksen liitetiedoissa 9. IFRS 3.58:n mukaan 12 kuukauden tarkastelujakson aikana saatu lisäinformaatio, joka koskee hankinta-ajankohtana vallinneita tosiseikkoja, tulee kirjata IFRS 3.45–49 hankintamenon oikaisuna. Kyseinen säännös ei kuitenkaan koske muutoksia, jotka johtuvat hankinta-ajankohdan jälkeisistä tapahtumista, kuten tulostavoitteeseen pääsemisestä. Tällainen muutos on IFRS 3.58:n mukainen ehdollinen vastike, joka kuuluu IFRS 9:n soveltamisalaan ja se tulee arvostaa käypään arvoon jokaisena raportointipäivänä ja käyvän arvon muutokset on kirjattava tulosvaikutteisesti IFRS 9:4.2.1e:n mukaisesti.	konsernitilinpäätök- sestä	
--	-------------------------------	---	-------------------------------	--

		IFRS 9:3.1.1:n mukaisesti yhteisön on kirjattava rahoitusvelka taseeseensa kun yhteisöstä tulee instrumenttien sopimusehtojen osapuoli. Rahoitusvelka on sopimukseen perustuva velka, jossa yhtiöllä on velvollisuus luovuttaa käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja toiselle yhteisölle. Lisäkauppahinnan todennäköinen käypä arvo on kirjatun 6 000 tuhannen euron sijasta 8 000 tuhatta euroa. Ehdollinen vastike tulee näin ollen arvostaa raportointipäivänä käypään arvoon 8 000 tuhatta euroa. IFRS 7: rahoitusvelkojen maturiteettijakauma virheellinen. Rahoitusvelkojen maturiteettijakaumassa ehdollinen vastike Analyysillä Onneen hankintaan liittyen on merkitty maksettavaksi tilikaudella 2022. Hallituksen kokouspöytäkirjan perusteella ehdollinen vastike maksetaan tilikaudella 2021 (8/2020). Korjausmenettely (konserni)⁷		
--	--	--	--	--

⁷ KILAn yleisohje konsernitilinpäätöksen laadinnasta 6.2.2. / FAS

Jos tytäryrityksen osakkeiden kauppahinta on sovittu ehdolliseksi, voi osakkeiden lopullisen hankintamenon suuruus olla selvillä vasta esimerkiksi parin vuoden kuluttua osakkeiden tai osuuksien hankinta-ajankohdan jälkeen. Hankintamenoksi kirjataan ensi vaiheessa se summa, joka arvioidaan todennäköisimmin tulevan suoritettavaksi lopullisena kauppahintana lisättyä hankinnasta aiheutuvilla välittömillä kuluilla. Hankintahintaan sisällytettävät välittömät kulut ovat kuluja, joita ei olisi syntynyt ilman transaktion tapahtumista. Lisäkauppahinnan, joka on sidoksissa kohdeyhtiön tulevaisuuden tuloksiin, määrän arviointi varovaisuuden periaatteen mukaan edellyttää tiettyä varmuutta kyseisen konserniyrityksen tulotasosta. Toisaalta lisäkauppahinta tulee ottaa huomioon, jos konsernille on syntynyt varsin todennäköinen lisäkauppahinnan maksuvelvoite. Niissä konsernitilinpäätöksissä, jotka laaditaan ennen lopullisen kauppahinnan määrittämistä sekä sitten kun tytäryrityksen lopullinen kauppahinta on selvillä, hankintamenolaskelman mukaista hankintamenoa oikaistaan tarvittaessa kauppahinnan lisäyksellä tai vähennyksellä alkuperäiseen arvioon verrattuna.

		Debet Rahoituskulut 2.000 tuhatta euroa Kredit Lyhytaikaiset rahoitusvelat 2.000 tuhatta euroa. Lisäksi lisätään vastaava määrä liitetiedon 22 rahoitusvelkojen maturiteettijakaumaan sekä siirretään ehdollinen vastike vuodelle 2020.		
17	Omat osakkeet (emoyhtiö)	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Pörssitiedotteen 15.10.2018 mukaan yhtiökokous on valtuuttanut hallituksen hankkimaan enintään 1 500 000 kappaletta omaa osaketta. Tilintarkastajan yhteenvedosta kohdasta 13 sekä toimintakertomuksesta käy ilmi, että yhtiöllä on samanaikaisesti hallussaan 1 200 000 omaa osaketta, mikä on 12 prosenttia yhtiön kaikista osakkeista. Osakeyhtiölain 15 luvun 11 pykälän mukaan julkisessa osakeyhtiössä päätöstä omien osakkeiden hankkimisesta, lunastamisesta tai pantiksi ottamisesta ei saa tehdä siten, että yhtiöllä ja sen tytäryhteisöillä hallussaan tai panttina olevien omien osakkeiden yhteenlaskettu määrä olisi yli yksi kymmenesosa kaikista osakkeista. Tilintarkastajan yhteenvedon perusteella omien osakkeiden hankinnassa ei ole sovellettu OYL 15:2 tai 3 pykälissä mainittuja poikkeustilanteita, jolloin julkisen yhtiön omien osakkeiden määrä voisi ylittää yhden kymmenesosan rajan. Yhtiön hallitus on toiminut osakeyhtiölain 13:5 pykälän vastaisesti hankkimalla osakkeita OYL 15 luvun vastaisella tavalla. Yhtiön tulee luovuttaa osakkeet viipymättä, mutta viimeistään vuoden kuluessa. (OYL 15:12.2)	Tilintarkastuslain 3 luvun 5§:n mukainen huomautus	4

18	Omat osakkeet (voitonjako- ehdotus)	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi Hallitus on määritellyt osingonjakoehdotuksensa siten, että osingonjako kattaa myös yhtiön kyseisellä hetkellä hallinnassa olevat omat osakkeet. Osakeyhtiölain 3:2.3:n mukaan yhtiölle itselleen kuuluva osake ei tuota oikeuksia yhtiössä. Hallituksen voitonjakoehdotuksessa kuitenkin määritetään, ettei osinkoa makseta osakkeille, jotka ovat yhtiön hallussa osingon täsmäytyspäivänä. Korjausmenettely Ei voida korjata.	Raportointi hallitukselle	2
19	Factoring (konserni ja emoyhtiö)	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Kuten tilintarkastajan yhteenvedossa kohdassa 9 todetaan, on emoyhtiö tehnyt rahoitus sopimuksen Saamisten osto ja factoring Oyj:n kanssa. Sopimuksen mukaan emoyhtiö rahoittaa toimintaansa siirtämällä myyntisaamisensa vastapuolelle. Saamisten osto ja factoring Oyj päättää, mitkä myyntisaamiset se ottaa haltuunsa. Saamisten osto ja factoring Oyj maksaa emoyhtiölle myyntisaamiset välittömästi ja hoitaa kaiken perinnän ja haastamiset tarvittaessa. Sopimuksen perusteella emoyhtiölle ei jää siirrettyihin myyntisaamisiin liittyen minkäänlaista luottotappioriskiä, muuta riskiä tai velvoitteita. Kirjanpitolain 3.2:n mukaan tilinpäätöksen tulee antaa oikea ja riittävä kuva KILAn lausuntojen 1444/1997 sekä 1712/2003 mukaan rahoitusyhtiölle	Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n mukainen kielteinen lausunto konsernitilinpäätöksestä ja emoyhtiön tilinpäätöksestä .	4

		myytävät saamiset kirjataan myyjän kirjanpidossa per kassa/pankkitili an myyntisaamiset. KILAn lausunnon 1712/2003 mukaan factoringrahoituksessa on kyse luoton ottamisesta saamia vastaan. Tavanomaisiin factoring-ehtoihin kuuluu, että rahoitusyhtiö antaa luottoa valtaosan laskujen yhteismäärästä. Yhtiö on käsitellyt rahoitussopimusta factoring-sopimuksena, vaikka kyse on ollut selvästi myyntisaamisten myynnistä. Saamisiin ei liity enää mitään riskiä, joten tehty factoring -käsittely tulee purkaa ja käsitellä erää myytyinä myyntisaamisina. Yhtiön tulee kirjata factoring-velat pois taseesta. Samoin yhtiön tulee kirjata näihin liittyvät myyntisaamiset pois. Näiden välinen erotus, joka on tosiasiallisesti palkkio myyntisaamisten myymisestä, esitetään rahoituskuluissa. IFRS 9.3.2.3b:n mukaan yhteisön on kirjattava rahoitusvaroihin kuuluva erä pois taseesta silloin, kun se siirtää rahoitusvaroihin kuuluvan erän toiselle osapuolelle ja siirto täyttää taseesta pois kirjaamisen edellytykset IFRS 9.3.2.4:n mukaisesti. Kuten tilintarkastajan yhteenvedosta kohdasta 9 käy ilmi, myyntisaamia on myyty pois nimellisarvoltaan 750 tuhatta euroa ja näistä on saatu rahana 700 tuhatta euroa. <u>Korjausmenettely (emoyhtiö ja konserni):</u> Debet Factoring-velka 700 000 euroa Kredit myyntisaamiset 700 000 euroa Debet rahoituskulut 50 000 euroa Kredit myyntisaamiset” 50 000 euroa		
--	--	---	--	--

		Debet laskennallinen verovelka (tase) 10 tuhatta euroa Kredit laskennallisten verojen muutos (tulos) 10 tuhatta euroa																	
20	Yhteenveto virheistä	Virheiden vaikutuksen arviointi (ISA 450) (esimerkki) Olennaisuusraja on määritetty tehtävänannossa valmiina. Johtopäätökseen on tultava vertaamalla havaittuja virheitä annettuun olennaisuusrajaan. Tilintarkastuskertomukseen merkittävillä virheille on tehtävässä määritelty rajaksi emoyhtiössä 400 tuhatta euroa ja 700 tuhatta euroa konsernissa. Seuraavassa on esitetty esimerkki yhteenvedosta liittyen todettuihin virheisiin. Konsernitilinpäätöksen virheet Olennaiset virheet Korjaamattomat virheet : <table><tr><td>Virhe</td><td>Vaikutus konsernin tulokseen</td><td>Vaikutus konsernin omaan pääomaan</td></tr><tr><td>Tulos / oma pääoma ennen virheitä</td><td>2 069</td><td>28 871</td></tr><tr><td>Laskennalliset verot</td><td>700</td><td>700</td></tr><tr><td>Arvon alentuminen asiakassuhteista</td><td>-1 000</td><td>-1000</td></tr><tr><td>Verovaikutus</td><td>200</td><td>200</td></tr></table>	Virhe	Vaikutus konsernin tulokseen	Vaikutus konsernin omaan pääomaan	Tulos / oma pääoma ennen virheitä	2 069	28 871	Laskennalliset verot	700	700	Arvon alentuminen asiakassuhteista	-1 000	-1000	Verovaikutus	200	200	Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n mukainen huomautus.	4,75
Virhe	Vaikutus konsernin tulokseen	Vaikutus konsernin omaan pääomaan																	
Tulos / oma pääoma ennen virheitä	2 069	28 871																	
Laskennalliset verot	700	700																	
Arvon alentuminen asiakassuhteista	-1 000	-1000																	
Verovaikutus	200	200																	

		Arvon alentuminen liikearvosta	-6 000	-6000		
		Arvon alentuminen, uudelleenjärjestely	-2 000	- 2 000		
		Ehdollinen lisäkauppahinta	-2 000			
		Virheet yhteensä	-10 100	-8 100		
		Tilikauden tulos / oma pääoma virheiden korjaamisen jälkeen	-8 031	20 771		
		Hallitukselle raportoitavat havainnot				
		Saamiset asiakassopimuksista	375	370		
		Verovaikutus	-75	-74		
		Tutkimusmenot	-400			
		Verovaikutus	80			
		Projektin korvausvastuu	-400	-400		
		Verovaikutus	80	80		
		Factoring rahoituskulu	-50	-50		
		Verovaikutus	10	10		

Myynnin tuloutus Tsekki	100	100
Verovaikutus	-20	-20
	-300	16
Emoyhtiön virheet		
Olennaiset virheet:		
Virhe	Vaikutus emoyhtiön tulokseen	Vaikutus emoyhtiön omaan pääomaan
Tilikauden tulos/oma pääoma ennen virheitä	410	21 621
Aktivoidut kehittämis- menot	-400	-400
Verovaikutus	80	80
Projektin korvausvastuu	-400	-400
Verovaikutus	80	80
	-640	-640
Tilikauden tulos/oma pääoma virheiden korjaamisen jälkeen	-230	20 981

Epäolennaiset virheet:		
Hallitukselle raportoitavat		
Määräaikainen vuokrasopimus	90	90
Verovaikutus	-18	-18
Osinkosaamiset	-50	-50
Factoring rahoituskulu	-50	-50
Verovaikutus	10	10
	-18	-18
Olennaiset virheet ja puutteet liitetiedoissa sekä muut puutteet: Konsernin liitetietoihin 16 tulee lisätä konsernin puuttuvat vuokravastuut. Sama korjaus tulee tehdä liitetietoon 13. Pilvinen Oy:n hankinnasta on esitettävä IFRS 3.59b:ssä viitatus IFRS 3:B64–B66 mukaiset tiedot tai mikäli yhdistämisen alkuperäinen kirjanpitokäsittely on vielä kesken, yhtiön on esitettävä kuvaus siitä, mitä tietoja ei ole pystytty esittämään ja miksi. Ehdollisen vastikkeen määrä liitetiedossa 26 tulee korjata sekä siirtää ehdollinen vastike vuodelle 2020. Konsernin liitetiedosta 25 puuttuu erittely laskennallisten verosaamisten määrästä ja kirjaamista tukeva perustelu. Tytäryhtiön pääomalaina kirjataan näkyviin taseeseen omana eränään.		

		Emoyhtiön jakokelpoisten varojen liitetieto on virheellinen aktivoitujen kehittämismenojen osalta. Yhteenveto: Tilinpäätöksessä on laajalle ulottuva olennainen virhe, koska edellä mainitut olennaiset virheet ylittävät olennaisuusrajan ja vaikuttavat moniin yksittäisiin tilinpäätöseriin merkittävästi. Tästä syystä tilintarkastuskertomuksessa on annettava kielteinen lausunto. Koska tilinpäätöksestä annettava lausunto on kielteinen, hallitukselle ja toimitusjohtajalle on annettava huomautus. Emoyhtiön tilinpäätöksessä olevat korjaamattomat virheet johtavat myös osakeyhtiölain vastaiseen osingonjakoehdotukseen, josta tulee antaa huomautus tilintarkastuskertomuksessa.		
21	Tilikauden päättymisen jälkeiset tapahtumat (tilinpäätös ja toimintakertomus)	Konsernitilinpäätöksen liitetiedossa 28 on todettu, ettei tilinpäätöspäivän jälkeen ole ollut olennaisia tapahtumia. Tämä liitetiedossa 28 annettu tieto on ristiriidassa toimintakertomuksen kanssa, sillä toimintakertomuksessa on tuotu esiin olennaisena tapahtumana tilikauden päättymisen jälkeen 1.7.2019 tapahtunut Pilvinen Oy:n hankinta. Korjausmenettely: Lisätään konsernitilinpäätöksen liitetietoon 28 maininta siitä Pilvinen Oy:n hankinnasta tilikauden 30.6.2019 päättymisen jälkeen.	Tilintarkastuslain 3 luvun mukainen kielteinen lausunto toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen yhdenmukaisuudesta.	1,5

22	Osakekohtainen tulos (konserni-tilinpäätös ja toimintakertomus)	Havainto ja sen perusteltu arviointi: Konsernitilinpäätöksessä ei ole esitetty osakekohtaista tulosta IAS 33.66 -kohdan edellyttämällä tavalla. Korjausmenettely: Lisätään osakekohtainen tulos konsernitilinpäätökseen IAS 33.66 -kohdan edellyttämällä tavalla.	Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n mukainen kielteinen lausunto konsernitilinpäätöksestä	1,5
23	Osingonjakoehdotus	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Yhtiön hallitus esittää toimintakertomuksessa, että osinkoa jaettaisiin tilikauden 1.7.2018–30.6.2019 tuloksesta 0,10 euroa osakkeelta eli yhteensä 1 000 tuhatta euroa. Osingonjakoehdotus on OYL 13. luvun säännösten vastainen. Kun otetaan huomioon emoyhtiön tilinpäätöksessä havaitut korjaamattomat virheet, kertyneet voittovarot tilikauden tulos huomioiden jäisivät alle osingonjakoehdotuksen. Hallitus ei ole ehdottanut yhtiökokoukselle muun vapaan oman, eli sijoitetun vapaan omaan pääoman jakamista. Voitonjakokelpoiset varat ennen korjaamattomien virheiden vaikutusta Edellisten tilikausien voitto 2 350 tuhatta euroa Omien osakkeiden hankinta -1 200 Tilikauden voitto 410 tuhatta euroa Yhteensä 1 550 tuhatta euroa Voitonjakokelpoisiin varoihin vaikuttavat korjaamattomat virheet	Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n mukainen huomautus.	5

		Katso havainto 20 (virheiden yhteenveto), emoyhtiön osalta -640 tuhatta euroa. Virheiden korjaamisen jälkeen voitonjakokelpoisia varoja jää jäljelle 910 tuhatta euroa. Korjausmenettely: Osingonjakoehdotus on muutettava osakeyhtiölain mukaiseksi.		
--	--	--	--	--

Yhteensä 80 pistettä

Tehtävä 2. (20 pistettä)

Tilintarkastuskertomus

Piiomega Oyj:n yhtiökokoukselle

Tilinpäätöksen tilintarkastus

Kielteinen lausunto

Olemme tilintarkastaneet Piiomega Oyj:n (y-tunnus 1234567-8) tilinpäätöksen tilikaudelta 1.7.2018–30.6.2019. Tilinpäätös sisältää konsernin taseen, tuloslaskelman, laajan tuloslaskelman, laskelman oman pääoman muutoksista, rahavirtalaskelman ja liitetiedot, mukaan lukien yhteenveto merkittävimmistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista, sekä emoyhtiön taseen, tuloslaskelman, rahoituslaskelman ja liitetiedot.

Lausuntonamme esitämme, että

- konsernitilinpäätös ei anna *Kielteisen lausunnon perustelut* – osion kohdissa 1-9 kuvattujen seikkojen merkittävyydestä johtuen oikeaa ja riittävää kuvaa konsernin taloudellisesta asemasta sekä sen toiminnan tuloksesta ja rahavirroista EU:ssa käyttöön hyväksytyjen kansainvälisten tilinpäätösstandardien (IFRS) mukaisesti **(0,50 pistettä)**,
- tilinpäätös ei anna *Kielteisen lausunnon perustelut* – osion kohdissa 10-14 kuvattujen seikkojen merkittävyydestä johtuen oikeaa ja riittävää kuvaa emoyhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti eikä täytä lakisääteisiä vaatimuksia **(0,50 pistettä)**.

Lausuntomme on ristiriidaton tarkastusvaliokunnalle annetun lisäraportin kanssa **(0,50 pistettä)**.

Kielteisen lausunnon perustelut

Konserni

1. Konsernitaseen liikearvosta ZikZakin hankinnasta aiheutunut liikearvo on 8 000 tuhatta euroa. ZikZak Co Ltd:n kirjanpitoarvo ylittää kerrytettävissä olevan rahamäärän IAS 36.59 vastaisesti eikä arvonalentumiskirjausta ole kirjattu konsernitilinpäätökseen. Virheen korjaus heikentäisi tilikauden tulosta ja omaa pääomaa 6 000 tuhatta euroa. **(0,5 pistettä)**

2. Konsernitaseen liikearvosta ZikZakin hankinnasta aiheutunut liikearvo on 8 000 tuhatta euroa. Arvonalentumistestauksessa on otettu virheellisesti huomioon uudelleenjärjestelyistä aiheutuva tehokkuushyödyistä johtuva positiivinen nettovaikutus IAS 36.44:n vastaisesti. Virheen korjaus uudelleenjärjestelyyn liittyen heikentäisi tilikauden tulosta ja omaa pääomaa 2 000 tuhatta euroa. **(0,5 pistettä)**

3. Konsernitaseen asiakassuhteet 5 400 tuhatta euroa sisältävät 1 000 tuhatta euroa arvonalennustarvetta Robotik AB:n asiakassuhteisiin liittyvän epävarmuuden vuoksi. Virheen korjaus heikentäisi tilikauden tulosta ja omaa pääomaa 1 000 tuhatta euroa. **(0,75 pistettä)**

4. Konsernitilinpäätökseen ei ole kirjattu 700 tuhannen euron laskennallista verosaamista Ruotsin tytäryhtiön vahvistetuista tappioista IAS 12 -standardin vastaisesti. Virheen korjaus parantaisi tilikauden tulosta ja konsernin omaa pääomaa 700 tuhatta euroa **(0,75 pistettä)**.

5. Konsernin rahoitusvelkoihin sisältyy ehdollinen vastike vuonna 2018 hankitun liiketoimintaan liittyen. Ehdollisen vastikkeen käypään arvoon kirjaaminen heikentäisi tilikauden tulosta ja omaa pääomaa 2 000 tuhannella eurolla. **(0,75 pistettä)**

6. Konsernitilinpäätöksessä ei ole esitetty osakekohtaista tulosta IAS 33.66 -kohdan edellyttämällä tavalla. **(1,0 pistettä)**

7. Konsernitase sisältää 750 tuhatta euroa myyntisaamisia ja 700 tuhatta euroa velkoja, jotka on käsitelty factoring-rahoituksena myyntisaamisten myynnin sijasta IFRS 9.3.2 standardin vastaisesti. Virheen korjaus pienentäisi myyntisaamisten määrää 750 tuhatta euroa sekä velkoja 700 tuhatta euroa. Myyntisaamisten ja velkojen erotus 50 tuhatta euroa tulee kirjata rahoituskulujen lisäykseksi. **(0,75 pistettä)**

8. Konsernin liitetiedoista puuttuu maininta 1 110 tuhannen euron vuokravastuusta jaoteltuna yhden vuoden kuluessa, vuotta pidemmän ajan ja enintään viiden vuoden kuluttua sekä yli viiden vuoden kuluttua erääntyviin vuokravastuusiin **(0,25 pistettä)**.

9. Konsernin liitetiedoista puuttuu erittely IFRS 3:59 mukaisista tiedoista 8 000 tuhannen euron Pilvinen Oy:n liiketoiminnan hankinnasta **(0,5 pistettä)**.

Emoyhtiö

10. Tilinpäätökseen on aktivoitu 400 tuhatta euroa kehittämishankkeen kustannuksia, joiden aktivointiedellytykset eivät täyty ja jotka tulisi KPL 5:8.1:n mukaisesti kirjata kuluksi. Myös verokulua tulee pienentää 80 tuhannella eurolla sekä kirjata vastaava laskennallinen verosaaminen korjauksesta. Virheen korjaus pienentäisi tilikauden tulosta 320 tuhannella eurolla. **(0,75 pistettä)**

11. Tilinpäätökseen on aktivoitu 600 tuhatta euroa kehittämishankkeen kustannuksia, joita ei ole vähennetty osakeyhtiölain 13:5 §:n mukaisesti liitetietojen jakokelpoisten varojen laskelmasta. Liitetietojen jakokelpoisten varojen taulukkoa tulee päivittää vastaamaan osakeyhtiölain 13:5 §:n mukaisia tietoja **(0,75 pistettä)**

12. Tilinpäätöksen liitetiedon perusteella mainitaan emoyhtiöllä olevan keskeneräinen riita-asia yhteistyökumppanin kanssa projektiin liittyen. Todennäköiset kustannukset tilikaudelle ilman verovaikutusta ovat 400 tuhatta euroa. Emoyhtiön tilinpäätökseen ei ole kirjattu KPL 5:14:n mukaista kuluvarausta, vaikka varauksen kirjausedellytykset täyttyvät. Myös laskennallinen verotuotto ja laskennallinen verosaaminen 80 tuhatta euroa tulee kirjata. Virheen korjaus pienentäisi tilikauden tulosta 320 tuhatta euroa. **(1,0 pistettä)**.

13. Emoyhtiön tase sisältää 750 tuhatta euroa myyntisaamisia ja 700 tuhatta euroa velkoja, jotka on käsitelty factoring-rahoituksena myyntisaamisten myynnin sijasta KPL 3:2:n oikean ja riittävän kuvan vastaisesti. Virheen korjaus pienentäisi myyntisaamisten määrää 750 tuhatta euroa sekä velkoja 700 tuhatta euroa. Myyntisaamisten ja velkojen erotus 50 tuhatta euroa tulee kirjata rahoituskulujen lisäykseksi. **(0,75 pistettä)**

14. Emoyhtiön liitetiedoista puuttuu maininta uuden määräaikaisen vuokrasopimuksen vuokravastuusta 1 100 tuhatta euroa jaoteltuna yhden vuoden kuluessa, vuotta pidemmän ajan ja

enintään viiden vuoden kuluttua sekä yli viiden vuoden kuluttua erääntyviin vuokravastuisiin **(0,25 pistettä)**.

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

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

Emoyhtiölle ja konserniyrityksille suorittamamme muut kuin tilintarkastuspalvelut ovat parhaan tietomme ja käsityksemme mukaan olleet Suomessa noudatettavien, näitä palveluja koskevien säännösten mukaisia, emmekä ole suorittaneet EU-asetuksen 537/2014 5. artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja kiellettyjä palveluja. Suorittamamme muut kuin tilintarkastuspalvelut on esitetty konsernitilinpäätöksen liitetiedossa 7 **(0,50 pistettä)**

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

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat (0,5 pistettä)

Tilinpäätöstä koskevat hallituksen ja toimitusjohtajan velvollisuudet

Hallitus ja toimitusjohtaja vastaavat tilinpäätöksen laatimisesta siten, että konsernitilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan EU:ssa käyttöön hyväksytyjen kansainvälisten tilinpäätösstandardien (IFRS) mukaisesti ja siten, että tilinpäätös 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 virheellisyttä.

Hallitus ja toimitusjohtaja ovat tilinpäätöstä laatiessaan velvollisia arvioimaan emoyhtiön ja konsernin 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 emoyhtiö tai konserni aiotaan purkaa tai toiminta lakkauttaa tai ei ole muuta realistista vaihtoehtoa kuin tehdä niin.

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

Tavoitteenamme on hankkia kohtuullinen varmuus siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyttä, 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 voitaisiin 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 emoyhtiön tai konsernin 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 aiheutta epäillä emoyhtiön tai konsernin kykyä jatkaa toimintaansa. Jos johtopäätöksemme on, että olennaista epävarmuutta esiintyy, meidän täytyy kiinnittää tilintarkastuskertomuksessamme 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 emoyhtiö tai konserni 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.
- Hankimme tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä konserniin kuuluvia yhteisöjä tai liiketoimintoja koskevasta taloudellisesta informaatiosta pystyäksemme antamaan lausunnon konsernitalinpäätöksestä. Vastaamme konsernin tilintarkastuksen ohjauksesta, valvonnasta ja suorittamisesta. Vastaamme tilintarkastuslausunnosta yksin.

Kommunikoidimme hallintoelinten kanssa muun muassa tilintarkastuksen suunnittelusta laajuudesta ja ajoituksesta sekä merkittävistä tilintarkastushavainnoista, mukaan lukien mahdolliset sisäisen valvonnan merkittävät puutteellisuudet, jotka tunnistamme tilintarkastuksen aikana.

Lisäksi annamme hallintoelimille vahvistuksen siitä, että olemme noudattaneet riippumattomuutta koskevia relevantteja eettisiä vaatimuksia, ja kommunikoidimme niiden kanssa kaikista suhteista ja muista seikoista, joiden voi kohtuudella ajatella vaikuttavan riippumattomuuteemme, ja soveltuviissa tapauksissa niihin liittyvistä varotoimista.

Päätämme, mitkä hallintoelinten kanssa kommunikoiduista seikoista olivat merkittävimpiä tarkasteltavana olevan tilikauden tilintarkastuksessa ja näin ollen ovat tilintarkastuksen kannalta

keskeisiä. Kuvaamme kyseiset seikat tilintarkastuskertomuksessa, paitsi jos säädös tai määräys estää kyseisen seikan julkistamisen tai kun äärimmäisen harvinaisissa tapauksissa toteamme, ettei kyseisestä seikasta viestitä tilintarkastuskertomuksessa, koska siitä aiheutuvien epäedullisten vaikutusten voitaisiin kohtuudella odottaa olevan suuremmat kuin tällaisesta viestinnästä koituva yleinen etu.

Muut raportointivelvoitteet

Tilintarkastustoimeksiantoa koskevat tiedot

Olemme toimineet yhtiökokouksen valitsemana tilintarkastajana 1.7.2014 alkaen yhtäjaksoisesti 5 vuotta. **(0,75 pistettä)**

Muu informaatio

Hallitus ja toimitusjohtaja vastaavat muusta informaatiosta. Muu informaatio käsittää toimintakertomuksen ja vuosikertomukseen sisältyvän informaation, mutta se ei sisällä tilinpäätöstä eikä sitä koskevaa tilintarkastuskertomustamme. Olemme saaneet toimintakertomuksen käyttöömmme ennen tämän tilintarkastuskertomuksen antamispäivää, ja odotamme saavamme vuosikertomuksen käyttöömmme kyseisen päivän jälkeen.

Tilinpäätöstä koskeva lausuntomme ei kata muuta informaatiota.

Velvollisuutenamme on lukea edellä yksilöity muu informaatio tilinpäätöksen tilintarkastuksen yhteydessä ja tätä tehdessämme arvioida, onko muu informaatio olennaisesti ristiriidassa tilinpäätöksen tai tilintarkastusta suoritettaessa hankkimamme tietämyksen kanssa tai vaikuttaako se muutoin olevan olennaisesti virheellistä. Toimintakertomuksen osalta velvollisuutenamme on lisäksi arvioida, onko toimintakertomus laadittu sen laatimiseen sovellettavien säännösten mukaisesti.

Tilinpäätöksessä ei ole mainittu tilikauden päätymisen jälkeisenä tapahtumana tietoa Pilvinen Oy:n liiketoiminnan hankinnasta **(0,5 pistettä)**

Lausuntonamme esitämme, että toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot eivät ole yhdenmukaisia ja että toimintakertomusta ei ole laadittu toimintakertomuksen laatimiseen sovellettavien säännösten mukaisesti. **(0,5 pistettä)**

Jos teemme ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää käyttöömmme saamaamme muuhun informaatioon kohdistamamme työn perusteella johtopäätöksen, että kyseisessä muussa informaatiossa on olennainen virheellisyys, meidän on raportoitava tästä seikasta. Kuten tilintarkastuskertomuksen Kielteisen lausunnon perustelut –osion kohdissa 1-14 kuvataan, konsernitilinpäätös ja tilinpäätös sisältävät olennaisia virheitä. Johtopäätöksemme on, että toimintakertomus on näistä syistä olennaisesti virheellinen niiden toimintakertomukseen sisältyvien lukujen ja muiden tietojen osalta, joihin tilintarkastuskertomuksemme Kielteiset lausunnot perustelut – osion kohdissa 1-14 kuvatut seikat vaikuttavat. **(0,5 pistettä)**

Huomautukset

Huomautuksena esitämme, että tilinpäätöstä ja toimintakertomusta ei ole laadittu edellä kielteisen lausunnon perusteluissa kuvattujen seikkojen vuoksi Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti. **(0,5 pistettä)**

Huomautuksena esitämme, että yhtiöllä on tilikauden aikana hankittuja omia osakkeita hallussa tilinpäätöshetkellä 12 prosentin osuuden kaikista osakkeista osakeyhtiölain 15:11 pykälän

vastaisesti. Yhtiön omat osakkeet on otettu huomioon hallituksen voitonjakoehdotuksen jaettavassa määrässä **(0,5 pistettä)**

Huomautuksena esitämme, että yhtiön hallituksen jäsenenä toimiva toimitusjohtaja on ollut esteellinen osallistumaan oman bonuspalkkionsa hyväksymiseen OYL 6:4:n vastaisesti. **(0,5 pistettä)**

Huomautuksena esitämme, että hallituksen osingonjakoehdotus on osakeyhtiölain 13 luvun säännösten vastainen, koska huomioiden emoyhtiön tilinpäätöksessä havaitut korjaamattomat virheet, voitonjakokelpoisia varoja ei olisi osingonjakoon ehdotetun osingon verran. **(0,5 pistettä)**

Helsingissä, 7. päivänä syyskuuta 2019

Tilintarkastus Tuima Oy

Tilintarkastusyhteisö

Tarja Tuima

KHT

Tarkastajankatu 30 A
00100 Helsinki