



PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

VUODEN 2020 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 tehtävien vastausten maksimipituutta oli rajoitettu. Ylimenevää vastauksen osaa ei ole luettu eikä arvosteltu.

Tehtävä 1 (25 pistettä)

Kysymys	Vastaus (kyllä tai ei)	Perustelut
1.1. Voidaanko Rautasofta Oy:n yhtiökokouksen 18.6.2020 päättämä vähemmistöosinko jakaa osakkeenomistajille ilman muita toimenpiteitä? (9,0 pistettä)	Ei (1,0 pistettä)	OYL 13:7.1:n vähemmistöosinkoa koskevan säännöksen mukaan osakkeenomistaja ei voi vaatia voittona jaettavaksi enempää kuin OYL 13 luvun mukaan on ilman velkojen suostumusta mahdollista jakaa (1,0 pistettä). OYL 14:2.2:n mukaan, jos osakepääomaa on alennettu tappion kattamiseksi, alentamisen rekisteröimistä seuraavien kolmen vuoden aikana yhtiön vapaata omaa pääomaa voidaan jakaa osakkeenomistajille vain noudattaen OYL 14 luvun 3–5 §:ssä säädettyä velkojensuojamenettelyä (1,0 pistettä). Velkojalla ei kuitenkaan ole oikeutta vastustaa jakamista, jos osakepääomaa on korotettu vähintään alentamismäärällä (1,0 pistettä). Rautasofta Oy on alentanut osakepääomaansa tappion kattamiseksi (1,0 pistettä). Osakepääoman alentaminen on rekisteröity 15.7.2018 eli alle kolme vuotta sitten (1,0 pistettä), minkä jälkeen osakepääomaa ei ole muutettu (1,0 pistettä). Näin ollen Rautasofta Oy ei voi jakaa vapaata omaa pääomaa osakkeenomistajille, ellei se korota osakepääomaa vähintään alentamismäärällä (1,0 pistettä) tai noudata velkojensuojamenettelyä (1,0 pistettä).
1.2. Onko Rautasofta Oy:n hallitus toiminut osakeyhtiölain vastaisesti päättäessään 15.7.2020, että Rautasofta Oy ottaa 1 000 000 euron lainan Tuula Tuohelta? (9,0 pistettä)	Kyllä (1,0 pistettä)	OYL 1:5:n mukaan yhtiön toiminnan tarkoituksena on tuottaa voittoa osakkeenomistajille, jollei yhtiöjärjestyksessä määrätä toisin (1,0 pistettä). OYL 1:7:n 2. virkkeen mukaan yhtiökokous, hallitus, toimitusjohtaja tai hallintoneuvosto ei saa tehdä päätöstä tai ryhtyä muuhun toimenpiteeseen, joka on omiaan tuottamaan osakkeenomistajalle tai muulle epäoikeutettua etua yhtiön tai toisen osakkeenomistajan kustannuksella (1,0 pistettä). OYL 1:8:n mukaan yhtiön johdon on huolellisesti toimien edistettävä yhtiön etua (1,0 pistettä). Hallituksen esityksen (HE 109/2005 s. 41) mukaan riittävänä huolellisuutena voidaan yleensä pitää sitä, että ratkaisun taustaksi on hankittu tilanteen edellyttämä asianmukainen tieto, sen perusteella on tehty johdonmukainen päätös tai muu toimi, eivätkä päätöksen tai muun toimen tekoon ole vaikuttaneet johdon jäsenten eturistiriidat (1,0 pistettä). OYL 1:3.2:n mukaan yhtiön varoja voidaan jakaa vain siten kuin osakeyhtiölaissa säädetään (1,0 pistettä)¹. OYL 13:1.3:n mukaan muu liiketapahtuma, joka vähentää yhtiön varoja tai lisää sen velkoja ilman liiketaloudellista perustetta, on laitonta varojenjakoa (1,0 pistettä).

¹ Piste annetaan myös, jos vastaukseen on kirjoitettu OYL 1:3.2:n sijasta OYL 13:1.1:n ja 13:1.2:n sanamuoto.

		Rautasofta Oy:n hallitus päätti ottaa lainan Tuula Tuohelta kaksinkertaisella korolla vakavaraisten luottolaitosten tarjoamiin korkoihin nähden (1,0 pistettä). Hallituksen esityksessä (HE 109/2005 s. 124) on mainittu esimerkkinä laittomasta varojenjaosta velan antaminen markkinoihin ja olosuhteisiin nähden liian alhaisella korolla tai vastaavasti ottaminen liian korkealla korolla (1,0 pistettä).
1.3. Onko Rautasofta Oy:n hallitus toiminut osakeyhtiölain vastaisesti päättäessään 15.7.2020, että Rautasofta Oy antaa 200 euron arvoisen lahjan Pirjo Printterille? (2,0 pistettä)	Ei (1,0 pistettä)	Hallituksen esityksen (HE 109/2005 s. 129) mukaan jos yhteiskunnassa yleisesti hyväksytään ja oletetaan, että yhtiö toimittaa esimerkiksi kohtuullisen merkkipäivälahjan yhtiön työntekijälle tai samalla alalla toimivan yhtiön johtoon kuuluvalla, tällaisen lahjan antaminen on osa yhtiön liiketoimintaa, eikä siten kuulu OYL 13:8:n soveltamisalaan (1,0 pistettä).
1.4. Onko Rautasofta Oy:n hallitus toiminut osakeyhtiölain vastaisesti vuonna 2016, kun se on pannut täytäntöön osakkeenomistajien 1.8.2016 tekemän päätöksen 10 000 euron arvoisen lahjan antamisesta Simo Spinnulle? (5,0 pistettä)	Ei (1,0 pistettä)	Tapahtumahetkellä voimassa olleen OYL 13:6.4:n mukaan vapaata omaa pääomaa voidaan kaikkien osakkeenomistajien suostumuksella jakaa myös muulla kuin OYL 13:1.1:ssä tarkoitetulla tavalla, jollei yhtiöjärjestyksestä johdu muuta (1,0 pistettä) ² . Rautasofta Oy:n osakkeenomistajien päätös 1.8.2016 kirjattiin, päivättiin, numeroitiin ja allekirjoitettiin eli tehtiin OYL 5:1.2:n mukaisesti (1,0 pistettä). Kaikki osakkeenomistajat antoivat suostumuksensa lahjan antamiseen allekirjoittamalla päätöksen (1,0 pistettä). Lahja on annettu jakokelpoisen vapaan oman pääoman puitteissa (1,0 pistettä).

² Säännös on muutettu lailla 512/2019, joka tuli voimaan 10.6.2019. Piste annetaan myös, jos säännös on kirjoitettu vastaukseen koepäivänä voimassa olleessa muodossaan.

Tehtävä 2 (37,5 pistettä)**2.1. (13 pistettä)**

Puutteellinen tai virheellinen kohta tilintarkastajan dokumentaatiossa tai siitä ilmenevissä tilintarkastajan tekemissä toimenpiteissä	Korjausehdotus perusteluineen	Perustelu (ISA-standardin kohta)	Pisteytys
Lähipiirin tunteminen	Tilintarkastajan työpaperin mukaan lähipiirin tunnistaminen on tehty puutteellisesti. Omistajaa ei ole tunnistettu. Tilintarkastajan tulee tuntea asiakas ja selvittää tahot, jotka välillisesti tai välittömästi käyttävät määräysvaltaa yhtiössä. Tilintarkastajan tulee tiedustella johdolta, keitä kuuluu yhtiön lähipiiriin. Tiedusteluja ei ole tehty riittävässä määrin. Tilintarkastaja ei ole selvittänyt emoyhtiön omistusrakennetta.	ISA 550.13 ISA 550 10 b)	3
Taloushallinnon prosessit	Tilintarkastajan työpaperin mukaan taloushallinnossa ei nähdä raportoitavia vaarallisia työyhdistelmiä. Toimitusjohtaja pystyy kuitenkin sekä maksamaan että kirjaamaan, mikä muodostaa vaarallisen työyhdistelmän. Tämä seikka tulee raportoida hallitukselle.	ISA 265.9	3
Pankkitilit	Tilintarkastuksessa on havaittu pankkitili, joka puuttuu yhtiön kirjanpidosta. Tilintarkastaja ei ole tarkastanut kyseisen tilin tapahtumia. Tilintarkastajan olisi tullut suorittaa lisätoimenpiteitä kyseiseen pankkitilin tarkastamiseen. Tilintarkastajan olisi pitänyt pyytää tiliotteet kyseisestä tilistä ja selvittää tilille tulleiden maksujen alkuperä.	ISA 240.A3	3
Myyntien tarkastus	Tilintarkastajan työpaperin mukaan myyntisaamisten suorituksia on tarkastettu yhtiön kirjanpidossa olevan	ISA 200.A20	4

	pankkitilin tiliotteelta, jonne raha on siirretty Suurin Pankki Oyj:ssä olevalta pankkitililtä, joka ei ole yhtiön kirjanpidossa. Tilintarkastajalla ei ole ollut käytössä tiliotteita Suurin Pankki Oyj:ssä olevasta tilistä, jolle rahat ovat tulleet ja joista olisi näkynyt, mistä rahat ovat tulleet. Tilintarkastajan olisi pitänyt pyytää tiliotteet puuttuvasta pankkitilistä. Tilintarkastaja on havainnut, että asiakas on maksanut toistuvasti liian suuria suorituksia. Tilintarkastajan tulisi säilyttää ammatillinen skeptisyys tilintarkastuksessa ja suorittaa tarvittaessa lisätoimenpiteitä. Kirjanpidosta puuttuva pankkitili sekä toistuvat maksun palautukset ja tilinumeron muuttuminen saattavat olla viitteitä rahanpesusta, ja tilintarkastajan tulisi ilmoittaa epäilystään Rahanpesun selvittelykeskukselle. Lisäksi palautus on useasti maksettu pankkitilille, joka kuuluu rahanpesun kannalta korkean riskin maihin. Kyseessä on yhtiön tavanomaisesta liiketoiminnasta poikkeava tapahtuma, mistä tilintarkastajan olisi tullut muodostaa käsitys.	ISA 550.16 ISA550.A25 ISA 550.A26	
--	--	---	--

2.2. (12 pistettä)

Puutteellinen tai virheellinen kohta tilintarkastajan dokumentaatiossa tai siitä ilmenevissä tilintarkastajan tekemissä toimenpiteissä	Korjausehdotus perusteluineen	Perustelu (ISA-standardin kohta)	Pisteytys
Analyytinen tarkastus	Tilintarkastajan työpaperin mukaan odotusarvoa muutoksille ei ole määritelty. Työpaperin mukaan toinen toimipaikka on suljettu, mistä syystä henkilöstökulujen voisi odottaa laskevan. Toimipaikan sulkemisesta johtuen myös sähkökulujen odotusarvon tulisi olla pienempi kuin edellisenä vuonna.	ISA 520.5c) ISA 520.7	3

	Tilintarkastajan tulee määritellä odotusarvo analyttisiä tarkastustoimenpiteitä suunnitellessaan. Lisäksi tilintarkastajan tulee suorittaa lisätoimenpiteitä, mikäli analyttisen tarkastuksen havainnot poikkeavat odotusarvosta. Sähkökulujen osalta tilintarkastajan tulisi suunnitella lisätoimenpiteitä, koska tehtävänannon mukaan sähkön hinta ei ole noussut olennaisesti ja talouspäälliköltä on tähän liittyen saatu ristiriitainen selitys muutokselle.		
Liiketoiminnan muiden kulujen tarkastus	Sähkölaskuja on maksettu useaan otteeseen ilman sähköistä hyväksyntää suoraan yhtiön pankkitililtä. Yhtiön talouspäällikön mukaan laskujen maksulla on ollut kiire ja siitä syystä laskut on maksettu suoraan pankkitililtä. Tilintarkastaja ei ole nähnyt syytä epäillä talouspäällikön selitystä asialle. Taustatietojen mukaan ainoastaan verot ja vuokrat sekä satunnaiset ulkomaan maksut maksetaan suoraan pankkitililtä. Tilintarkastaja on myös saanut ristiriitaista tietoa hintojen muutoksista. Tilintarkastajan tulee kyseenalaistaa johdolta saadut ristiriitaiset tiedot. Tilintarkastajan tulee säilyttää ammatillinen skeptisyys tarkastuksessa riippumatta siitä, luottaako tarkastaja johtoon. Tehtävänannon perusteella sähkölaskut eivät kuulu niihin laskuihin, joita yhtiössä tavanomaisesti maksetaan ilman sähköistä hyväksyntää. Tilintarkastajan tulee suorittaa lisätoimenpiteitä.	ISA 240.13 ISA 240.15 ISA200.A22 ISA200.A20 ISA200.A24	3
Kontrollien kartoittaminen – palkkojen maksaminen	Taluspäälliköllä on oikeudet perustaa henkilöitä palkanlaskentaan ja maksaa palkkoja, mikä muodostaa vaarallisen työyhteistyön. Lisäksi taluspäällikkö myös hyväksyy palkat. Sisäisen valvonnan puutteesta tulee raportoida kirjallisesti hallitukselle.	ISA 265.9	3
Palkkojen tarkastus	Tilintarkastaja on havainnut, että yksi ylimääräinen palkka on maksettu	ISA 240.24 ISA 240.36	3

	talouspäällikön tilille ja maksun suorittaja on ollut talouspäällikkö itse. Tilintarkastaja ei ole suorittanut lisätoimenpiteitä tämän asian johdosta. Tilintarkastajan tulee myös säilyttää ammatillinen skeptisyys tarkastuksessa. Tilintarkastajan tulee arvioida, viittaako tämä väärinkäytöksen mahdollisuuteen.	ISA200.A20	
--	--	------------	--

2.3. (12,5 pistettä)

Puutteellinen tai virheellinen kohta tilintarkastajan dokumentaatiossa tai siitä ilmenevissä tilintarkastajan tekemissä toimenpiteissä	Korjausehdotus perusteluineen	Perustelu (ISA-standardin kohta)	Pisteytys
Kehittämismenot	Yhtiö on aktivoinut taseeseen kehittämismenoja. Yhtiön merkittävä asiakas on ajautunut konkurssiin. Keksintönikkarit Oy:llä ei toimitusjohtajan mukaan välttämättä ole rahoitusta viedä hanketta loppuun. Tilintarkastajan olisi tullut arvioida, täyttyvätkö edellytykset kehittämismenojen aktivoinnille edelleen. Tilintarkastaja ei ole pystynyt tarkastamaan ulkopuolisen asiantuntijan laatimaa arviota, koska tarkastustiimillä ei ole tarvittavaa asiantuntemusta. Tilintarkastajan olisi pitänyt arvioida, pitääkö tilintarkastustoimiston asiantuntijan apua käyttää tarkastustyössä. Tilintarkastaja ei ole arvioinut arvion laadintaan ulkopuolisen asiantuntijan pätevyyttä. Tilintarkastajan olisi tullut arvioida asiantuntijan pätevyys, kyvykkyys ja objektiivisuus.	ISA 540.18 ISA 540.A3 ISA 620.7 ISA 620.9	6,5
Yhtiön kassavirtaennuste ja toiminnan jatkuminen	Yhtiön toimitusjohtaja on laatinut kassavirtaennusteet, jotka perustuvat siihen, että uutta tuotetta saataisiin myytyä viidelle Loistoideat Oy:n jälkeen merkittävimmälle asiakkaalle.	ISA 570.12 ISA 570.16c)	6

	Tilintarkastajan tulisi arvioida johdon laatimia laskelmia. Laskelmia ei ole kyseenalaistettu eikä tarkastettu lainkaan. Tilintarkastajan työpaperin mukaan yhtiön toiminnan jatkuvuuden edellytykset täyttyvät, koska toimitusjohtajan laatiman kassavirtaennusteen mukaan yhtiö saa katettua kehittämishankkeesta aiheutuneet kustannukset. Yhtiön merkittävä asiakas on kuitenkin mennyt konkurssiin, mikä aiheuttaa epävarmuutta siitä, saadaanko kehittämishanke vietyä loppuun. Taustatietojen perusteella yhtiön toiminnan jatkuvuus on kiinni siitä, saadaanko kehittämishanke vietyä loppuun. Tilintarkastajan tulee arvioida johdon laatiman laskelman luotettavuutta ja edellytyksiä saattaa kehittämishanke loppuun ja pyytää kirjallinen vahvistus tulevista suunnitelmista ja niiden toteuttamiskelpoisuudesta.	ISA 570.16 e)	
--	---	---------------	--

Tehtävä 3 (25 pistettä)**3.1. (12 pistettä)**

Vähemmistöosuus sisältää suoran vähemmistöosuuden Airolan Aivot Oy ja Airolan Veneet Oy:n osalta sekä välillisen vähemmistöosuuden. Välillinen vähemmistöosuus on Airolan Veneet Oy:ssä, koska Airolan Aivot Oy:n vähemmistö omistaa sitä välillisesti 15 prosenttia. Välillinen vähemmistöosuus lasketaan tässä tapauksessa vain voittovaroista, koska hankintamenon eliminointi eliminoi osakepääomaosuuden, kuten myös sijoitetun vapaan oman pääoman osuuden (SVOP).

	Airolan Aivot Oy (1 piste)	Airolan Veneet Oy (1 piste)
Suora vähemmistö	20 %	25 %
Osakepääoma	$20 \% \cdot 8\,000 = 1\,600$	$25 \% \cdot 2\,500 = 625$
Ylikurssirahasto	$20 \% \cdot 2\,000 = 400$	$25 \% \cdot 0 = 0$
Sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto	$20 \% \cdot 15\,000 = 3\,000$	$25 \% \cdot 7\,500 = 1\,875$
Edellisten tilikausien tulos	$20 \% \cdot 35\,000 = 7\,000$	$25 \% \cdot 15\,000 = 3\,750$
Tilikauden tulos	$20 \% \cdot 40\,000 = 8\,000$	$25 \% \cdot 12\,500 = 3\,125$
Suora vähemmistön osuus yhteensä	20 000	9 375
Välillinen vähemmistö edellisten tilikausien tulos (1,5 pistettä)		$15 \% \cdot 15\,000 = 2\,250$
Välillinen vähemmistö tilikauden tulos (1 piste)		$15 \% \cdot 12\,500 = 1\,875$
Vähemmistöosuuden määrä yhteensä (1,5 pistettä)		33 500
Konsernin osuus tuloksesta (1,5 pistettä)	$(0,8 \cdot 40\,000 + 0,8 \cdot 0,75 \cdot 12\,500) =$	39 500

Välillinen vähemmistö:

Airolan Aivot Oy:n vähemmistö (20 prosenttia) omistaa osuutensa mukaisen osan yhtiön 75 prosenttisesti **(1,5 pistettä)** omistamasta Airolan Veneet Oy:stä. Välillinen vähemmistö on siis 15 prosenttia ($0,2 \cdot 0,75 = 0,15$). **(1,5 pistettä)**

Välillinen vähemmistö lasketaan vain edellisten tilikausien tuloksesta ja tilikauden tuloksesta, koska välillisen vähemmistön omistus tulee Airolan Aivot Oy:n omistamien osakkeiden kautta. **(1,5 pistettä)**

3.2 (13 pistettä)

Yhtiön laatimaa hankintamenolaskelmaa tulee muuttaa, sillä siinä on useita virheitä.

Kirjanpitolain mukaan tulee kauppahinta kohdistaa niihin eriin, joista on maksettu. **(1 piste)**

Seuraavassa on esitetty korjattu hankintamenolaskelma. Ensimmäisessä vaihtoehdossa vähemmistölle ei ole kohdistettu omaisuuserien käyvän arvon kohdistuksia. Toisessa vaihtoehdossa näin on tehty. Toisessa vaihtoehdossa ei ole huomioitu konserniliiketoiminnassa vähemmistön osuutta. Myös tämä olisi mahdollista. Vaihtoehdoisen menetelmän

tunnistaminen **(1,5 pistettä)**. Rahoituksen kulut eivät ole osa hankintamenoa **(0,75 pistettä)**. Osakeannin kulut eivät kuulu osaksi hankintamenoa, koska ne ovat oman pääoman hankintaan liittyviä kustannuksia **(0,75 pistettä)** KPL 4:5 **(0,5 pistettä)**. Kun omaisuuserille kohdistetaan konserniaktiivaa, laskennallinen vero tulee huomioida **(0,75 pistettä)**. Johdannaisen käypää arvoa ei huomioida osaksi hankintamenolaskelmaa **(1 piste)**.

Korjattu hankintamenolaskelma **(Yhteensä 5 pistettä: perustelut 2 pistettä ja laskelmat 3 pistettä)**:

Vaihtoehto 1:

Korjattu hankintamenolaskelma:				
Yhtiö	Maltech Oy			
Ostettu osuus	80 %			
Osakkeiden hankintameno	1 200 000			
Due Diligence kulut	45 000			Välittömät kustannukset (KPL 4:5)
Varainsiirtovero 1,6 prosenttia (1 piste)	19 200			Välittömät kustannukset (KPL 4:5)
Hankintameno yhteensä	1 264 200			
		Konserni-osuus	Vähemmistö-osuus	Perustelu
Ostetun yhtiön oma pääoma:		80 %	20%	Ostettu vain 80 %, jolloin eliminointava osuus on 80 % ja vähemmistölle erotetaan 20 %.
Osakepääoma		6 400	1 600	Ostettu 80 %, jolloin eliminointava osuus on 80 % ja vähemmistölle erotetaan 20 %. (Kilan yleisohje konsernitiilinpäätöksen laatimisesta) 6.2.1, 6.2.4 ja 7.1)
Käyvän arvon rahasto				Ei kohdisteta (Kilan yleisohje 6.2.3.4)
Sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto		513 600	128 400	Ostettu 80 %, jolloin eliminointava osuus on 80 % ja vähemmistölle erotetaan 20 %. (Kilan yleisohje 6.2.1, 6.2.4 ja 7.1)
Edellisten tilikausien tulos		120 000	30 000	Ostettu 80 %, jolloin eliminointava osuus on 80 % ja vähemmistölle erotetaan 20 %. (Kilan yleisohje 6.2.1, 6.2.4 ja 7.1)

				Ostettu 80 %, jolloin eliminoitava osuus on 80 % ja vähemmistölle erotetaan 20 %. (Kilan yleisohje 6.2.1, 6.2.4 ja 7.1)
Tilikauden tulos		40 000	10 000	
Oma pääoma yhteensä		680 000	170 000	
Konserniaktiiva		584 200		Kilan yleisohje 6.2.5
Konserniliikearvo:				
Konserniaktiiva		584 200		
Aineettomat oikeudet		224 000		80 % käyvän arvon kohdistuksesta (yleisohje 6.2.5) 280 000 * 80%
Toimitilat		56 000		80 % käyvän arvon kohdistuksesta (Kilan yleisohje 6.2.5) (150 000–80 000)* 80 %
Laskennallinen verovelka (0,75 pistettä)		56 000		20 % kohdistuksista (224 000+56 000) * 20 %
Konserniliikearvo		360 200		
Vähemmistöosuus			170 000	

Vaihtoehto 2:

Vaihtoehtoisessa tavassa on huomioitu myös vähemmistöosuudelle kauppahinnan käyvän arvon kohdistukset. (Kirjanpitolautakunnan yleisohje konsernitilinpäätöksen laadinnasta 28.3.2017 kohta 7.1)

Korjattu hankintamenolaskelma (5 pistettä: perustelut 2 pistettä ja laskelmat 3 pistettä):

Korjattu hankintamenolaskelma:				
Yhtiö	Maltech Oy			
Ostettu osuus	80 %			
Osakkeiden hankintameno	1 200 000			
Due Diligence kulut	45 000			Välittömät kustannukset (KPL 4:5 §)
Varainsiirtovero	19 200			Välittömät kustannukset (KPL 4:5 §)
Hankintameno	1 264 200			
		Konserni- osuus	Vähemmistö- osuus	Perustelu
Ostetun yhtiön oma pääoma:		80 %	20%	
Osakepääoma		6 400	1 600	Ostettu 80 %, jolloin eliminoitava osuus on 80 %

				ja vähemmistölle erotetaan 20 %. (Kilan yleisohje 6.2.1, 6.2.4 ja 7.1)
Käyvän arvon rahasto				Ei kohdisteta (kila yleisohje) 6.2.3.4
SVOP		513 600	128 400	Ostettu 80 %, jolloin eliminointava osuus on 80 % ja vähemmistölle erotetaan 20 %. (Kilan yleisohje 6.2.1, 6.2.4 ja 7.1)
Edellisten tilikausien tulos		120 000	30 000	Ostettu 80 %, jolloin eliminointava osuus on 80 % ja vähemmistölle erotetaan 20 %. (Kilan yleisohje 6.2.1, 6.2.4 ja 7.1)
Tilikauden tulos		40 000	10 000	Ostettu 80 %, jolloin eliminointava osuus on 80 % ja vähemmistölle erotetaan 20 %. (Kilan yleisohje 6.2.1, 6.2.4 ja 7.1)
Oma pääoma yhteensä		680 000	170 000	Ostettu 80 %, jolloin eliminointava osuus on 80 % ja vähemmistölle erotetaan 20 %. (Kilan yleisohje 6.2.1, 6.2.4 ja 7.1)
Konserniaktiiva		584 200		Kilan yleisohje 6.2.5
Konserniliikearvo:				
Konserniaktiiva		584 200		
Aineettomat oikeudet		224 000	56 000	Yhteensä 100 % käyvän arvon kohdistuksesta (Kilan yleisohje 6.2.5)
Toimitilat		56 000	14 000	Yhteensä 100 % käyvän arvon kohdistuksesta (Kilan yleisohje 6.2.5)
Laskennallinen verovelka (0,75 pistettä)		56 000	14 000	20 % kohdistuksista
Konserniliikearvo		360 200		
Vähemmistöosuus			226 000	

Tehtävä 4 (37,5 pistettä)

4.1 (12 pistettä)

Yhtiön tulee soveltaa toimiala 3:n tilinpäätöskäsittelyssä IFRS 5 Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopettavat toiminnot -standardia **(1 piste)**. Toimiala 3 edustaa keskeistä segmenttiä (IFRS 8.5) ja siksi kyseessä on myös lopetettu toiminto (IFRS 5.31) **(1 piste)**. Lopetettu toiminto on kyseessä, kun omaisuuseräryhmä tai yhteisön osa on luokiteltu myytävänä olevaksi tai joka on luovutettu (IFRS 5.32) **(1 piste)**. Näin ollen lopetettuja toimintoja koskevat tuloslaskelmaa ja tasetta koskevat esitettävät seikat tulevat sovellettavaksi.

Vaikutukset laajaan tuloslaskelmaan, taseeseen ja rahavirtalaskelmaan:

Yhtiön tulee eriyttää lopetetun toiminnon tulos omalle rivilleen tuloslaskelmassa (IFRS 5.33a) **(1 piste)**. Yhtiön tulee esittää lopetettujen toimintojen tuotot, kulut ja voitto tai tappio erillisinä erinä. Lisäksi on esitettävä näihin liittyvät tuloverot (IFRS 5.33b) **(1 piste)** sekä lopetettujen toimintojen vaikutukset rahavirtalaskelmaan (IFRS 5.33 c) **(1 piste)**.

Tilinpäätöksen kannalta on myös olennaista se, että erä luokitellaan myytävänä olevaksi. Ehdot täyttyvät, kun johto on sitoutunut myyntitoimeksiantoon **(1 piste)**, myynnin odotetaan tapahtuvan 12 kuukauden kuluessa **(1 piste)** ja aktiiviset markkinointitoimenpiteet on aloitettu (IFRS 5.7, IFRS 5.8) **(1 piste)**. Tehtävänannon mukaan kyseiset toimenpiteet on aloitettu.

Ennen omaisuus- ja velkaerien siirtämistä myytäviksi oleviksi, näille omaisuus- ja velkaerille tulee tehdä arvonalentumistesti (IFRS 5.15; IFRS 5.15A) **(1 piste)**. Kun tämä on tehty, erät siirretään myytäväksi olevaksi. Samalla muun muassa poistot lopetetaan (IFRS 5.25) **(1 piste)**. Myytävänä olevat omaisuuserät ja näihin liittyvät velat esitetään taseessa erillisenä eränä (IFRS 5.38) **(1 piste)**.

4.2 (13 pistettä)

Laskennallisia veroja käsitellään IAS 12 Tuloverot -standardissa **(2 pistettä)**. Yhtiön on huomioitava, ettei sillä ole mahdollisuutta hyödyntää ulkomaiden laskennallisia verovelkoja, kun se arvioi laskennallisen veron käyttämättömyyttä Suomen verotuksellisiin tappioihin (IAS 12.71 ja IAS 12.72) **(2 pistettä)**. Talouspäällikön tekemän laskelman mukaan Suomen yhtiön verotettava tulos tulee kattamaan tappiot seuraavien kolmen vuoden aikana 310 tuhanteen euroon asti **(1 piste)**. Aikaisempien vuosien havaintojen perusteella yhtiön ennustuskky on tarkka tulevien kolmen vuoden osalta **(2 pistettä)**. Näin ollen yhtiö voi kirjata laskennallista verosaamista Suomen yhtiön tappioista 62 tuhatta euroa **(1 pistettä)** (310 tuhatta euroa * 20%) **(1 pistettä)** tilinpäätöksessä 30.6.2020. Yhtiöllä on riittävästi samalta veronsaajalta väliaikaisia eroja, ja on todennäköistä, että syntyy riittävästi verotettavaa tuloa ja tappiot ovat seurausta yksittäisistä tapahtumista (IAS 12.36) **(2 piste)**. Yhtiöllä ei ole perusteita kirjata laskennallista verosaamista koko tilikauden tappion määrästä, 650 tuhatta euroa, tehtävässä annettujen taustatietojen perusteella. Tappioiden kirjaamisen edellytykset ovat tiukemmat ja yhtiöllä pitää olla luotettava näyttö tulontuottokyvystä. Laskennallista veroa on kirjattava siihen määrään asti kuin on todennäköistä, että tulevaisuudessa syntyy verotettavaa tuloa, jota vastaan käyttämättömät tappiot voidaan hyödyntää. (IAS 12.34) **(2 pistettä)**

Yhtiön on huomioitava, ettei sillä ole mahdollisuutta netottaa taseessa ulkomaiden laskennallisia verovelkoja ja Suomen yhtiön laskennallisia verosaamia (IAS 12.74), koska kyseessä ei ole sama veronsaaja. Täten konsernitaseessa on esitettävä erikseen

laskennallinen verovelka 900 tuhatta euroa Ruotsin ja Norjan sijoituskiinteistöjen käypään arvoon arvostamisesta ja erikseen laskennallinen verosaaminen Suomen verotuksen tappioista 62 tuhatta euroa.

4.3 (12,5 pistettä)

Yhtiön laimentamaton osakekohtainen tulos lasketaan emoyhtiön osakkeenomistajille kuuluvasta voitosta ja jatkuvan toiminnan voitosta (IAS 33.9) **(2,0 pistettä)**. Yhtiön osakemäärä on painotettu keskiarvo yhtiön ulkona olevista osakkeista (IAS 33.19) **(2,0 pistettä)**.

Seuraavassa on laskelma, kuinka painotettuun keskiarvoon on päädytty. **(Laskelma 2,0 piste)**

Tapahtumapäivä	Ulkona olevien osakkeiden lukumäärä	Päivien lukumäärä	Jakaja	Painotettu osakemäärä
1.7.2019	1 500 000	93	366	381 148
1.10.2019	1 480 000	91	366	367 978
31.12.2019	1 472 000	90	366	361 967
30.3.2020	1 479 000	92	366	371 770
30.6.2020	1 479 000			1 482 863

	Jatkuvan toiminnan tulos	Tilikauden tulos
	8 150 000	8 300 000
Osakekohtainen tulos	5,50	5,60
	(=8 150 000/ 1 482 863)	(=8 300 000/ 1 482 863)

Tämän lisäksi yhtiön tulee esittää laimennusvaikutuksella laskettu osakekohtainen tulos jaoteltuna myös jatkuvaan toimintaan ja tilikauden tulokseen liittyen (IAS 33.30). **(1,5 pistettä)**

Alla oleva **(1,5 pistettä)**:

Yhtiön tulee laskea laimennettu osakekohtainen tulos. Osakkeita tulee lisää tämän mukaan 40 000 kappaletta (2 000 000 euroa / 50,00 euroa/kpl) = 40 000 kpl. (IAS 33.36, jonka mukaan laimennusvaikutus tulee huomioida)

Yhtiön tulos paranee 64 000 euroa (2 000 000 euroa * 4 % * 80 %*) (IAS 33.33) * 1-verokanta

(IAS 33.33: "laimennusvaikutuksella laskettu tulos per osake huomioi maksetut korot verovaikutuksella vähennettynä")

Alla oleva laskelma **(1,5 pistettä)**

	Jatkuvan toiminnan tulos	Tilikauden tulos
	8 214 000	8 364 000
Laimennusvaikutuksella oikaistu osakekohtainen tulos	5,39 $\frac{=(8\,150\,000+64\,000)}{(1\,482\,863+40\,000)}$	5,49 $\frac{=(8\,300\,000+64\,000)}{(1\,482\,863+40\,000)}$

Kun laimennusvaikutuksella oikaistut osakekohtaiset luvut ovat pienemmät kuin laimentamattoman osakekohtaisen tuloksen, myös laimennusvaikutuksella oikaistut osakekohtaiset luvut tulee esittää tilinpäätöksessä. (IAS 33.41) **(2,0 pistettä)**

Yhtiön tulee esittää osakekohtaiset tulokset tilinpäätöksessä laajassa tuloslaskelmassa sekä lisäksi yhtiön tulee esittää liitetietoina luvut, joiden perusteella esitettävät luvut on laskettu. (IAS 33.66)

KESKENERÄINEN KHT-TUTKINTO 2020**TILINTARKASTUSKERTOMUS JA TILINTARKASTAJAN MUU RAPORTOINTI (100 PISTETTÄ)****Tehtävä 1 (80 pistettä)**

	Tarkastettu asia	Tarkastushavainto, perusteltu arviointi ja korjausmenettely	Vaikutus raportointiin (kerro mitä, missä ja miten raportoidaan, jos virhettä tai puutetta ei korjata)	Pisteet
1	Emoyhtiön epävarma myyntisaaminen (konserni ja emoyhtiö)	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Yhteenvedon tilintarkastuksesta (kohta 4) mukaan emoyhtiöllä on yli 90 päivää vanha 1 430 tuhannen euron saaminen Defectus Oy:ltä, jonka saneerausmenettely varmistui tilikauden päättymisen jälkeen. Ennen tilinpäätöksen allekirjoitusta on selvää, ettei saatavasta tulla saamaan suoritusta kokonaisuudessaan, sillä saneerausmenettely on vahvistettu (hallituksen pöytäkirja 15.7.2020). Myyntisaaminen on kirjattava alas siltä osin, kun on todennäköistä, ettei myyntisaamista tulla saamaan. Hallituksen pöytäkirjan 15.7.2020 (5 §) perusteella konsernin lakimiehen mukaan saneerausohjelma tähtää Defectus Oy:n toiminnan jatkamiseen, ja se on mahdollista, mikäli nykyisistä veloista leikataan 90 prosenttia vahvistetun saneerausohjelman mukaisesti. Saamista ei ole tilinpäätöksen myyntisaamisten ikäjakauksen liitetiedon ja yhteenvedon tilintarkastuksesta (kohta 4) perusteella kirjattu vielä alas riittävässä määrin. Myyntisaamisten ikäjakauksen perusteella Defectus Oy:lta olevasta saamisesta on kirjattu alas 3 tuhatta euroa (0,02 %*1 430 tuhatta euroa).	Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n mukainen kielteinen lausunto konsernitilinpäätöksestä Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n mukainen kielteinen lausunto emoyhtiön tilinpäätöksestä	3

		Myyntisaamisesta tulee tehdä yhteensä 1 284 tuhannen euron arvonalennus (90 prosenttia *1 430 tuhatta euroa – 3 tuhatta euroa).¹ Diagomega ei ole ottanut huomioon kaikkea järkevää ja perusteltavissa olevaa informaatiota, jolla on merkitystä odotettavissa olevia luottotappioita koskevan arvion kannalta (IFRS 9 B5.5.51–B5.5.52). IFRS 9.5.5.15:n mukaan tappiota koskeva vähennyserä on arvostettava määrään, joka vastaa koko voimassaoloajalta odotettavissa olevia luottotappioita. Tieto saneerauksesta on tullut tilikauden päättymisen jälkeen, mutta ennen tilinpäätöksen allekirjoittamista. Myyntisaaminen tulee kirjata alas IAS 10.9 b:n perusteella. KPL 5:2:n mukaan saamiset tulee arvostaa nimellisarvoon, kuitenkin enintään todennäköiseen arvoon. Lisäksi Kilan lausunnossa 1827/2008 todetaan, että jos taseeseen merkitty saatava on niin epävarma, että siitä ei todennäköisesti saada suoritusta, tulee se vähentää tuloslaskelmassa kuluna. Korjausmenettely (konserni ja emoyhtiö): Debet arvonalentumiset (liiketoiminnan muut kulut) 1 284 tuhatta euroa Kredit myyntisaamiset 1 284 tuhatta euroa Debet verosaaminen 257 tuhatta euroa Kredit tilikauden verot 257 tuhatta euroa		
--	--	--	--	--

¹ Diagomega on käyttänyt myyntisaamisista johtuvien odotettavissa olevien luottotappioiden laskentaan käytännön apukeinoja ja laskenut odotettavissa olevan luottotappion varausmatriisia käyttäen, jossa yhteisö on hyödyntänyt myyntisaamisista aiemmin toteutuneita luottotappioita koskevaa kokemustaan (IFRS 9.B5.5.35).

2	Lainojen luokittelu (konserni ja emoyhtiö)	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arvio: Rahoitussopimuksen 5. Varojenjakko ja muut ehdot -kohdan mukaan Diagomega Oyj sitoutuu siihen, että emoyhtiön nettovelan ja liiketoiminnan rahavirran suhdeluku on alle 6. Rahoitussopimuksen ehtojen mukaisesti tunnusluku lasketaan emoyhtiön tilinpäätökseen sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti (FAS). Emoyhtiö on virheellisesti soveltanut IFRS 16 -standardin mukaista esitystapaa, jossa vuokrasopimusvelan pääoman maksut esitetään rahoituksen rahavirrassa. Koska emoyhtiö ei sovelta IFRS 16 -standardia erillisyyhtiön tilinpäätöksessään, rahoituksen rahavirran vuokrasopimusvelan pääoman maksut riviltä summa 1 340 tuhatta euroa tulee siirtää pienentämään liiketoiminnan rahavirtaa. Lisäksi osakkuusyhtiöstä saatu osinko 423 tuhatta euroa (liitetieto 6) siirretään investointien rahavirtaan pois liiketoiminnan rahavirrasta (havainto "Osakkuusyhtiöltä saatu osinkotulo"). Korjausten jälkeen liiketoiminnan rahavirta on 3 921 tuhatta euroa. Alkuperäinen rahavirta 5 683 tuhatta euroa – IFRS 16 luokittelu 1 340 tuhatta euroa – <u>osakkuusyhtiön osinko</u> 423 tuhatta euroa Yhteensä 3 921 tuhatta euroa Luokittelumuutokset johtavat rahoitussopimuksen kovenantin rikkoutumiseen. Rahoitussopimuksen mukaan nettovelka/liiketoiminnan rahavirta -suhdeluvun tulee olla alle 6. Suhdeluku korjatuilla luvuilla on yli 7: nettovelka (lainat 28 500 + 11 698 - rahat 9 670) / liiketoiminnan rahavirta 3 921 = 7,8). Rahoitussopimuksen ehtojen mukaan kovenantin rikkoutuminen on lainojen irtisanomisen salliva peruste (IAS 1.74).	Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n mukainen kielteinen lausunto konsernitilinpäätöksestä Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n mukainen kielteinen lausunto emoyhtiön tilinpäätöksestä Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n mukainen kielteinen lausunto toimintakertomuksesta	5
---	--	--	--	---

		Rahoitussopimuksen kohdan 4 mukaan Diagomega suostuu siihen, ettei se hae yrityskiinnityksiä tai anna suostumustaan yrityskiinnitysten hakemiseen. Hallituksen pöytäkirjan 20.4.2020 (7 §) mukaan talousjohtaja on osana budjetointiprosessia aloittanut neuvottelut vuoden 2021 aikana erääntyvän limiitin uudelleen rahoittamiseksi toisen rahoittajan kanssa. Neuvotteluiden nopeuttamiseksi talousjohtaja on aloittanut prosessin yrityskiinnitysten hakemiseksi. Näin ollen rahoitussopimuksen ehtoja on rikottu, joka antaa rahoittajalla oikeuden eräännyttää kaikki lainat välittömästi. Lainat tulisi esittää lyhytaikaisina (IAS 1.74, KPL 4:7) sekä informoida liitetiedoissa kovenanttiehtojen rikkoutumisesta (IFRS 7:18-19), KPA 2:7 sekä toimintakertomuksessa (KPL 3:1a). Korjausmenettely: Luokitellaan pitkäaikainen laina 28 500 tuhatta euroa lyhytaikaiseksi sekä lisätään kovenanttien rikkoutumisesta kertova informaatio toimintakertomukseen ja liitetietoihin. Konserni: Debet pitkäaikaiset korolliset velat 28 500 tuhatta euroa Kredit lyhytaikaiset korolliset velat 28 500 tuhatta euroa Emoyhtiö: Debet pitkäaikaiset korolliset velat 28 500 tuhatta euroa Kredit Lyhytaikaiset korolliset velat 28 500 tuhatta euroa		
--	--	---	--	--

3	Suojaus-laskenta, tytäryhtiön myynti	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Yhtiö on tilikauden aikana myynyt yhdysvaltalaisen kokonaan omistamansa tytäryhtiön osakekannan, mikä ilmenee hallituksen kokouksesta 15.1.2020 (5 §). Tilinpäätöksen liitetiedosta 28 ilmenee, ettei konsernissa ole muita yhdysvaltalaisia tytäryrityksiä. Yhteenvedosta tilintarkastuksesta (kohta 13) selviää, että USD-valuutan muuntoero tilikauden päättyessä on 0 euroa, ja että tytäryhtiöön liittynyt oman pääoman muuntoero on siirretty omasta pääomasta tulosvaikutteiseksi tilikauden aikana. Yhteenvedosta tilintarkastuksesta (kohta 12) ilmenee, että yhtiöllä oli tilikauden päättyessä yksi avoin johdannainen. Kyseessä on valuuttatermiini, jota konserni on käyttänyt yhdysvaltalaisen tytäryhtiön nettovarallisuuden suojaamiseksi. Suojaussuhde oli aluksi 100 prosenttisesti tehokas, joten yhtiö on kirjannut käyvän arvon muutoksen muuntoeroihin. Johdannainen oli otettu tilikauden ensimmäisenä päivänä, joten sen käypä arvo tilinpäätöshetkellä on myös tilikauden käyvän arvon muutos. Tilinpäätöshetkellä johdannaisen käypä arvo on 45 tuhatta euroa, joka on kokonaisuudessaan kirjattu muuntoeroihin oman pääoman muutoslaskelman perusteella. Yhtiö on luopunut suojauksen kohteena olleesta yhdysvaltalaisesta tytäryhtiöstä tilikauden aikana, joten tilikauden päättyessä suojattavaa kohdetta ei enää ole ollut. Tehtävän ratkaisun kannalta ei ole merkitystä sillä, kuinka paljon myyntihetkellä oli kirjattu suojauksen tehokasta osuutta muuntoeroihin, sillä: •IFRS 9:6.5.14:n mukaan suojauksen tehokkaaseen osaan liittyvä suojausinstrumentista kertynyt voitto tai tappio, joka on kerrytetty muuntoerorahastoon, on siirrettävä luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna omasta pääomasta tulosvaikutteiseksi, kun ulkomaisesta yksiköstä luovutaan. Suojauksen kohteena olleesta yksiköstä on luovuttu tilikauden aikana, joten johdannaisesta muuntoeroihin kirjattu määrä tulee siirtää tulosvaikutteiseksi.	Kirjallinen raportointi hallitukselle	4
---	--------------------------------------	---	---------------------------------------	---

		• Myynnin jälkeen suojauslaskenta on tullut lopettaa IFRS 9.6.5.13:n ja IFRS 9.6.5.12:n perusteella ja kirjattava käyvän arvon muutokset tulosvaikutteisesti. Alkuperäinen kirjaus tilikauden aikana on ollut per johdannaisvarat an oma pääoma (muuntoerot). Korjausmenettely (konserni:²): Siirretään muuntoerorahastoon kirjattu määrä 45 tuhatta euroa tulosvaikutteiseksi. Debet laaja tuloslaskelma, ulkomaisten tytäryhtiöiden suojaus / oma pääoma (muuntoerot) 45 tuhatta euroa Kredit tuloslaskelma 45 tuhatta euroa		
4	Vaihto-omaisuus, myyntihinnan muutos	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Yhteenvedon tilintarkastuksesta mukaan ATOM348A-tuote on arvostettu hankintamenoon tilinpäätöksessä 30.6.2020. Hallituksen pöytäkirjan 13/2019–2020 (4 §) mukaan tuotteen myyntihintaa on alennettu 1.7.2020 jälkeen toimitettavien tuotteiden osalta 20 prosenttia. Tuotteen nettorealisointiarvo tulee olemaan tämän jälkeen alempi kuin tuotteen hankintameno. Alkuperäinen hankintameno on yhteensä 1 500 tuhatta euroa. Päivitettyyn myyntihintaan perustuva nettorealisointiarvo on 1 360 tuhatta euroa, jolloin taseeseen kirjattu kirjanpitoarvo on 140 tuhatta liian korkea.	Kirjallinen raportointi hallitukselle	3

² Havainto ei vaikuta emoyhtiöön. Emoyhtiö soveltaa KPL 5.2:a, eikä näin ollen ole kirjannut johdannaisen käypää arvoa taseeseen johdannaisen käyvän arvon ollessa positiivinen tilinpäätöshetkellä.

		Yhteenvedossa tilintarkastuksesta (kohta 6) on todettu hinnoittelutestauksen yhteydessä, että aikaisempaan myyntihintaan perustuva nettorealisointiarvo on 170 tuhatta euroa/kpl ja varastossa tuotteita on 10 kpl. Uusi nettorealisointiarvo on siten $(1\,700 - (1\,700 \text{ tuhatta euroa} \times 20\%))1\,360$ tuhatta euroa. IAS 2.9:n mukaan vaihto-omaisuus on arvostettava hankintamenoon tai nettorealisointiarvoon sen mukaan, kumpi niistä on alempi. Kirjanpitoarvoa tulee alentaa nettorealisointiarvoa vastaavaksi IAS 2.30:n mukaisesti, koska tiedossa on välittömästi kauden päättymisen jälkeen tapahtuva hinnanalennus. IAS 2.34:n mukaan kulukirjaukset, joilla kirjanpitoarvo pienennetään nettorealisointiarvoa vastaavaksi, sekä vaihto-omaisuutta koskevista menetyksistä johtuvat kulukirjaukset on tehtävä sillä kaudella, jonka aikana arvo on alentunut tai menetys syntynyt. KPL 5:6.1:n mukaan jos vaihto-omaisuuden todennäköinen hankintameno tai luovutushinta on tilikauden päättyessä hankintamenoa pienempi, on erotus kirjattava kuluksi. Korjausmenettely, emoyhtiö ja konserni: Koska kyseessä on emoyhtiötä koskeva korjaus, tehdään korjaus sekä emoyhtiön että konsernin tilinpäätökseen. Debet valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varaston muutos Kredit vaihto-omaisuus 140 tuhatta euroa Debet verojaksotus (tase) Kredit verokulut 28 tuhatta euroa		
--	--	---	--	--

5	Vaihto-omaisuus, tuotteiden pilaantuminen	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Hallituksen pöytäkirjan 12/2019–2020 (5 §) ja yhteenvedon tilintarkastuksesta (kohta 6) mukaan FTGR018 -raaka-ainetta ei ole ollut tilikauden lopun aikana käytettävissä emoyhtiön tehtailla toimitusvaikeuksien takia. Yhteenvedon tilintarkastuksesta mukaan keskeneräiset tuotteet ja näihin liittyvät raaka-aineet, joiden valmistuksessa puuttuvaa raaka-ainetta käytetään, säilyvät käyttökelpoisina kaksi kuukautta tilinpäätöshetkestä. Hallituksen pöytäkirjassa mainitaan, että raaka-ainetta on saatavilla vasta kolmen kuukauden kuluttua. Koska on odotettavissa, että vaihto-omaisuuteen sisältyvät keskeneräiset tuotteet tulevat pilaantumaan ennen tarvittavan raaka-aineen lisäämistä, ei kyseisiä tuotteita voida enää myydä tai käyttää muulla tavoin. Erästä on kirjattu yhteenvedon tilintarkastuksesta mukaan 400 tuhannen euron pakollinen varaus emoyhtiön ja konsernin tilinpäätökseen. IAS 2.9:n mukaan vaihto-omaisuus on arvostettava hankintamenoa tai nettorealisointiarvoa sen mukaan, kumpi niistä on alempi. IAS 2.28:n mukaan käytäntö, jonka mukaan vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvo pienennetään kulukirjauksella vastaamaan hankintamenoa pienempää nettorealisointiarvoa, on yhdenmukainen sen periaatteen kanssa, että varojen kirjanpitoarvo ei saa ylittää määrää, joka odotetaan realisoitavan myymällä ne tai käyttämällä niitä. IAS 2.34:n mukaan kulukirjaukset, joilla kirjanpitoarvo pienennetään nettorealisointiarvoa vastaavaksi, sekä kaikki vaihto-omaisuutta koskevista menetyksistä johtuvat kulukirjaukset on	Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n mukainen kielteinen lausunto emoyhtiön tilinpäätöksestä	4,5
---	---	--	--	-----

		tehtävä sillä kaudella, jonka aikana arvo on alentunut tai menetys syntynyt. KPL 5:6.1:n mukaan, jos vaihto-omaisuuden todennäköinen hankintameno tai luovutushinta on tilikauden päättyessä hankintamenoa pienempi, on erotus kirjattava kuluksi. KPL 5:14.4:n mukaan pakollista varausta ei saa käyttää omaisuuserän arvon alentamiseksi siitä määrästä, johon se on merkitty taseen vastaaviin. Korjausmenettely (emoyhtiö ja konserni): Pakollinen varaus tulee peruuttaa ja arvonalennuksen tulee vähentää vaihto-omaisuuden arvoa. Koska kyseessä on emoyhtiötä koskeva korjaus, tehdään korjaus sekä emoyhtiön että konsernin tilinpäätökseen. Debet pakolliset varaukset 400 tuhatta euroa Kredit vaihto-omaisuus 400 tuhatta euroa		
6	Vaihto-omaisuus, nettorealisointi-arvon uudelleen arviointi	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Yhteenvedon tilintarkastuksesta (kohta 15) mukaan Saksan tytäryhtiön Nexgen-tuotekokonaisuuden alkuperäinen hankintameno on ollut 300 tuhatta euroa. Tuotekokonaisuuden arvoa on alennettu 30.6.2019 tilinpäätökseen arvioidun nettorealisointiarvon perusteella 250 tuhanteen euroon. Tuotekokonaisuuden nettorealisointiarvo 30.6.2020 on noussut 500 tuhanteen euroon. Tuotekokonaisuus on arvostettu 500 tuhannen euron nettorealisointiarvon mukaisesti 30.6.2020 tilinpäätöksessä. IAS 2.9:n mukaan vaihto-omaisuus on arvostettava hankintamenoa tai nettorealisointiarvoa sen mukaan, kumpi niistä on alempi.	Kirjallinen raportointi hallitukselle	3

		IAS 2.33:n mukaan aikaisemmin tehty kulukirjaus peruutetaan siten, että uudeksi kirjanpitoarvoksi tulee alkuperäinen hankintameno tai sitä pienempi uusi nettorealisointiarvo. Aikaisempi kulukirjaus tulisi peruuttaa siten, että uudeksi kirjanpitoarvoksi tulee 300 tuhatta euroa. Tuotekokonaisuuden taseelle kirjattu arvo 30.6.2020 on 500 tuhatta euroa ja nettorealisointiarvoon perustuva kirjanpitoarvo ylittää alkuperäisen hankintamenon 200 tuhannella eurolla. Tehty hankintamenon ylittävä arvonkorotus tulee peruuttaa konsernin tilinpäätöksessä. Tehtävänannossa on mainittu Saksan veroprosentti 30 prosenttia, joten verovaikutus määräytyy sen perusteella. Korjausmenettely (konserni): Debet valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varaston muutos 200 tuhatta euroa Kredit vaihto-omaisuus 200 tuhatta euroa Debet verojaksotus (tase) 60 tuhatta euroa Kredit verokulut 60 tuhatta euroa		
7	Myynnin tuloutus, Espanja	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Hallituksen pöytäkirjan 11/2019–2020 (4 §) mukaan yhtiön Espanjaan toukokuussa toimitettu analyysilaitte on tuloutettu tilikauden aikana. Yhteenvedon tilintarkastuksesta (kohta 3) mukaan laitteen toimitus on keskeytynyt ja laite on toimitettu asiakkaalle heinäkuussa. Hallituksen pöytäkirjassa on lisäksi todettu, että toimitusehtona on käytetty toimitettuna tullattuna, asiakkaan varasto (Incoterms 2020).	Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n mukainen kielteinen lausunto emoyhtiön tilinpäätöksestä	3

		IFRS 15.31:n mukainen suoritevelvoite ei täyty ja asiakkaalla ei ole määräysvaltaa laitteeseen tilinpäätöshetkellä. KPL 2:3.1:n mukaan tulon kirjaamisperusteena on suoritteen luovuttaminen (suoriteperuste), joka ei laitteen toimitusehdot huomioiden täyty. Liikevaihtoon kirjatun laitteen myynti 500 tuhatta euroa peruutetaan ja laite kirjataan takaisin vaihto-omaisuuteen hankintamenon 240 tuhatta euroa mukaisesti sekä emoyhtiön että konsernin tilinpäätöksessä. Hallituksen pöytäkirjassa todetaan, että koko tilauksen myyntikate on 40 prosenttia ja tuotteilla on sama hankintameno, jolloin yhden laitteen hankintamenoksi muodostuu 240 tuhatta euroa (yhden laitteen myyntihinta: 1 200 tuhatta euroa /3 = 400 tuhatta euroa) Korjausmenettely, emoyhtiö ja konserni: Debet liikevaihto 500 tuhatta euroa Kredit myyntisaamiset 500 tuhatta euroa Debet vaihto-omaisuus 240 tuhatta euroa Kredit valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varaston muutos 240 tuhatta euroa Debet verojaksotus (tase) 52 tuhatta euroa Kredit verokulut 52 tuhatta euroa		
8	Tytäryhtiö-osakkeet	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Hallituksen pöytäkirjan 11/2019–2020 (5 §) mukaan ranskalaisen tytäryhtiön Diagomega Developpement SARL:n toiminta on loppunut ja yhtiön purkamista koskevat toimenpiteet aloitetaan tulevan tilikauden aikana.	Kirjallinen raportointi hallitukselle	2,5

		Emoyhtiön tilinpäätöksen liitetiedosta 11 käy ilmi, että tytäryhtiöosakkeiden arvo emoyhtiön taseessa on 180 tuhatta euroa. Tytäryhtiöosakkeet tulisi kirjata alas emoyhtiön taseesta KPL 5:13:n mukaisesti, koska osakkeiden arvo ja tulontuottamiskyky on olennaisesti alentunut emoyhtiön näkökulmasta.³ Korjausmenettely (emoyhtiö): Debet arvonalentumiset pysyvien vastaavien sijoituksista 180 tuhatta euroa Kredit tytäryhtiöosakkeet 180 tuhatta euroa		
9	Konserni-avustus	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Diagomega Oyj:n hallitus on tehnyt kokouksessaan 22.6.2020 (6 §) päätöksen myöntää 410 tuhannen euron konserniavustuksen tytäryhtiö Digialfa Oy:lle. Emoyhtiön tilinpäätöksen liitetiedosta 11 ilmenee, että Diagomega Oyj:n ja Diagomega-konsernin omistusosuus Digialfa Oy:stä on 87 prosenttia. Konserniavustuslain 2 §:n mukaan osakeyhtiö tai osuuskunta voi antaa toiselle osakeyhtiölle tai osuuskunnalle konserniavustuksen, jos sekä konserniavustuksen antajan että saajan verotuksessa sovelletaan elinkeinotulon verottamisesta annettua lakia (360/1968) Konserniavustuksella tarkoitetaan muuna kuin pääomansijoituksena suoritettua avustusta, jota ei elinkeinotulon verottamisesta annetun lain mukaan saa vähentää tulosta. Konserniavustuslain 3 §:ssä on todettu, että kotimainen emoyhteisö saa vähentää tytäryhteisölleen suorittamansa konserniavustuksen veronalaisesta elinkeinotulosta, jos	Kirjallinen raportointi hallitukselle	2,5

³ Lisäksi arvonalennusten määrä tulisi esittää KPA 2:3:n mukaisesti tilinpäätöksen liitetiedoissa, ellei tätä esitetä erikseen tuloslaskelmassa.

		kotimainen emoyhteisö omistaa vähintään 90 prosenttia tytäryhteisöstä. Konserniavustuslaissa tarkoitettu omistusosuus ei täyty, joten annettu konserniavustus ei ole emoyhtiön verotuksessa vähennyskelpoinen. Saatu konserniavustus on kuitenkin EVL 4 §:n perusteella tytäryhtiössä veronalainen. Konserniavustuslain 3 §:ssä todetun omistusosuuden täyttymättä jääminen aiheuttaa siten verovaikutuksen sekä emoyhtiössä että konsernissa. Emoyhtiön ja konsernin tilikauden veroja tulee näin ollen oikaista emoyhtiön verotuksessa vähennyskeltottomaksi katsottavaan avustukseen kohdistuvan veron määrällä 82 tuhatta euroa (20 % x konserniavustuksen määrä 410 tuhatta euroa). Korjausmenettely (konserni ja emoyhtiö): Debet tilikauden verot 82 tuhatta euroa Kredit verovelka 82 tuhatta euroa		
10	Osakkuus-yhtiöltä saatu osinkotulo	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Hallituksen kokouksen 20.4.2020 pöytäkirjasta ja yhteenvedosta tilintarkastuksesta ilmenee, että Diagomega Oyj on saanut 29.4.2020 osinkoa osakkuusyhtiö Spektri Kiinteistöt Oy:ltä 422,5 tuhatta euroa. Osinkotulo on esitetty konsernin rahavirtalaskelmassa liiketoiminnan rahavirran erässä "Osingot liiketoiminnasta" ja emoyhtiön rahoituslaskelmassa liiketoiminnan rahavirrassa erässä "Saadut osingot liiketoiminnasta", kuten liitetiedosta 6 on nähtävissä. Muissa rahavirroissa ei ole esitetty osinkotuloja. Yhteenvedosta tilintarkastuksesta ja hallituksen pöytäkirjasta 20.4.2020 (5 §) ilmenee, että toimitilojen vuokrausta harjoittava Spektri Kiinteistöt Oy ei liity Diagomega-konsernin liiketoimintaan.	Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n mukainen kielteinen lausunto emoyhtiön tilinpäätöksestä	2

		Kirjanpitolautakunnan rahoituslaskelmaa koskevan yleisohjeen kohdan 4.6 mukaan saadut maksut osingoista, jotka ovat tuottoa tehdyille investoinneille, esitetään investointien rahavirrassa.⁴ Korjausmenettely (emoyhtiö): Spektri Kiinteistöt Oy:ltä saatu osinko 422,5 tuhatta euroa siirretään emoyhtiön rahoituslaskelmassa investointien rahavirtaan ja esitetään erässä saadut osingot investoinneista.								
11	Myytävänä olevaksi luokitellut omaisuuserät	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Konsernitilinpäätöksen liitetiedosta 27 ilmenee, että teollisuusliiketoiminnan prosessianalytiikan huoltotoiminnot on luokiteltu myytävänä oleviksi. Myytävänä olevaksi on esitetty seuraavat omaisuuserät: <table><tr><td>Aineelliset hyödykkeet</td><td>192 tuhatta euroa</td></tr><tr><td>Saamiset</td><td>1 053 tuhatta euroa</td></tr><tr><td>Rahavarat</td><td>687 tuhatta euroa</td></tr></table> Myytäviin omaisuuseriin kohdistuu velkoja 702 tuhatta euroa. Hallituksen pöytäkirjasta 22.6.2020 (§ 4) ilmenee, että liiketoimintajohto on tehnyt ehdotuksen prosessianalytiikan huoltopalvelutoiminnan myynnistä. Hallitus tekee päätöksensä asiasta vasta kokouksessa 3.8.2020. Hallituksen kokouspöytäkirjassa 22.6.2020 on todettu, että toimenpiteisiin ostajan löytämiseksi ei ryhdytä ennen 3.8.2020 pidettävää	Aineelliset hyödykkeet	192 tuhatta euroa	Saamiset	1 053 tuhatta euroa	Rahavarat	687 tuhatta euroa	Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n mukainen kielteinen lausunto konsernitilinpäätöksestä	3
Aineelliset hyödykkeet	192 tuhatta euroa									
Saamiset	1 053 tuhatta euroa									
Rahavarat	687 tuhatta euroa									

⁴ IAS 7.33:n mukaan saadut osingot ja korot voidaan luokitella liiketoiminnan rahavirroiksi, koska ne otetaan huomioon voittoa tai tappiota määritettäessä. Osingon käsittely konsernin rahavirtalaskelmassa on siten asianmukainen.

		kokousta. Toimintakertomuksen mukaan ostajan etsintään on ryhdytty vasta elokuussa. IFRS 5.8:n mukaan myytäväksi luokittelu edellyttää, että johdon on pitänyt sitoutua omaisuuserän myyntiä koskevaan suunnitelmaan, yhteisön on pitänyt käynnistää ostajan löytämiseen ja suunnitelman toteuttamiseen tähtäävä toimenpideohjelma ja että omaisuuserää markkinoidaan aktiivisesti. Edellytysten ei tässä tilanteessa voida katsoa täyttyvän. Jos IFRS 5.7:n ja 5.8:n mukaiset ehdot täyttyvät raportointikauden päättymisen jälkeen, yhteisö ei saa julkistettavassa tilinpäätöksessään luokitella luovutettavien omaisuuserien ryhmää myytävänä olevaksi. Silloin kun nämä edellytykset täyttyvät raportointikauden päättymisen jälkeen mutta ennen kuin tilinpäätös hyväksytään julkistettavaksi, yhteisön on kuitenkin esitettävä liitetiedoissa kappaleissa IFRS 5:41(a):n, (b):n ja (d):n mukaiset tiedot. Yhtiön tulee lisäksi esittää IAS 10.21:n ja 22 (c):n mukaiset tiedot tilikauden päättymisen jälkeisestä tapahtumasta. Korjausmenettely (konserni): Peruutetaan luokittelu myytävänä olevaksi. Debet aineelliset hyödykkeet 192 tuhatta euroa Debet myyntisaamiset 1 053 tuhatta euroa Debet rahavarat 687 tuhatta euroa Kredit myytäväksi luokitellut varat 1 932 tuhatta euroa Debet myytäviin omaisuuseriin kohdistuvat velat 702 tuhatta euroa Kredit osto- ja muut lyhytaikaiset velat 702 tuhatta euroa Täydennetään liitetietoihin IFRS 5:41(a):n, (b):n ja (d):n ja IAS 10.21:n ja 22 (c):n mukaiset liitetiedot.		
--	--	---	--	--

12	Lomarahan vaihto vapaaksi	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Hallituksen pöytäkirjasta 20.4.2020 (6 §) ilmenee, että emoyhtiön henkilöstö on vaihtanut kesälomakauteen 1.5.2020–30.9.2020 kohdistuneet lomarahat huhti-kesäkuussa pidettyihin lisävapaisiin. Yhteenvedosta tilintarkastuksesta (kohta 16) mukaan tilinpäätökseen on jaksotettu lomarahavelka 780 tuhatta euroa sivukuluineen pitämättä olevien kesälomapäivien osalta IAS 19:16:n ja KPL 5:14:n vastaisesti. Yhteenvedosta tilintarkastuksesta (kohta 16) ilmenee, että lomapalkka- ja lomarahavelkaan sisältyvien sivulukujen osuus on 19,5 prosenttia. Hallituksen kokouksen 29.6.2020 pöytäkirjan (kohta 5) mukaan kaikki kesälomakauden lomarahoihin liittyvät lisävapaat on pidetty 30.6.2020 mennessä, joten yhtiöllä ei ole ollut 30.6.2020 jäljellä niihin kohdistuvaa lomarahavelvoitetta. Tällöin yhtiöllä ei ole perustetta kirjata niistä IAS 19:16:n tarkoittamaa velkaa ja KPL 5:14:ssä tarkoitettu vastaista menoa. Korjausmenettely (konserni ja emoyhtiö): Oikaistaan lomarahaan liittyvä taseen velka 932 tuhatta euroa (780 tuhatta euroa + sivukulut 19,5 prosenttia) ja oikaistaan henkilöstökuluja. Kirjataan lisäksi veroihin vastaava oikaisu. Debet siirtovelat 932 tuhatta euroa Kredit henkilöstökulut 932 tuhatta euroa Debet tilikauden verot 186 tuhatta euroa Kredit verosaaminen 186 tuhatta euroa	Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n mukainen kielteinen lausunto konsernitilinpäätöksestä. Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n mukainen kielteinen lausunto emoyhtiön tilinpäätöksestä	3,5

13	Lähipiiritoimi	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Yhtiö on myynyt vapaa-ajan kiinteistön 15.10.2019 Optirox Oy:lle. Kiinteistön kauppakirjassa ja Diagomega Oyj:n kaupparekisteriotteessa näkyvän henkilötietojen perusteella on todettavissa, että Diagomega Oyj:n hallituksen jäsen Riitta Lähi-Kotola on myös Optirox Oy:n hallituksen jäsen ja toiminut kaupassa Optirix Oy:n puolesta. Hallituksen kokouksen pöytäkirjan 15.10.2019 mukaan Riitta Lähi-Kotola on osallistunut kiinteistön kauppaa koskevan päätöksen tekoon. Kauppakirjan mukaan maksamattomalle kauppahinnalle ei peritä korkoa ja omistus- ja hallintaoikeus kaupan kohteeseen siirtyy ostajalle, kun puolet kauppahinnasta on maksettu. Kauppaa ei siten ole toteutettu tavanomaisin kaupallisin ehdoin. Optirox Oy kuuluu Diagomega Oyj:n lähipiiriin. OYL 6:4a:n mukaan hallituksen jäsen ei saa osallistua yhtiön tai sen tytäryhteisön hallituksessa sellaisen sopimuksen käsittelyyn, jonka osapuolena on häneen OYL 1:12:ssä tarkoitettussa lähipiirisuhteessa oleva, ja oikeustoimi ei ole yhtiön tavanomaista liiketoimintaa tai sitä ei toteuteta tavanomaisin kaupallisin ehdoin. OYL 6:4a:n perusteella hallituksen 15.10.2019 tekemä päätös kiinteistökaupasta on pätevä, koska sitä kannatti enemmistö niistä hallituksen jäsenistä, jotka eivät ole lähipiirisuhteessa ko. asiaan. Emoyhtiön tilinpäätöksen liitetiedoissa ei ole annettu KPA 2:7b §:n edellyttämiä liitetietoja tästä lähipiiriliiketoimesta. Korjausmenettely: Täydennetään emoyhtiön liitetietoihin KPA 2:7b:n edellyttämät tiedot kiinteistön kauppaa koskevasta lähipiiriliiketoimesta.	Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n mukainen huomautus (OYL 6:4a §) Kirjallinen raportointi hallitukselle	2,5
----	----------------	---	--	-----

		(Konsernitilinpäätöksessä on poistettu tekstiä lähipiiritapahtumien osalta, joten tältä osin vastauksessa ei ole edellytetty täydennystä).		
14	Poikkeuksellinen maksusuoritus	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Yhteenvedon tilintarkastuksesta (kohta 4) mukaan yhtiö on saanut 97 tuhannen euron suorituksen vanuatulaiselta Epikox-nimiseltä yhtiöltä. Epikox-nimistä yhtiötä ei ole merkitty Diagomega Oyj:n asiakas- eikä toimittajarekisteriin, eikä pääkirjatositteiden tarkastuksessa tullut esille liiketoimia sen kanssa, joten maksulle ei ole havaittavissa liiketaloudellista perustetta. Epikox-yhtiön suorittama maksu on kirjattu lähipiiriyhtiö Optirox Oy:ltä olevan kauppahintasaamisen suoritukseksi. Vanuatu sisältyy Euroopan komission asetuksessa 2016/1675 esitettyyn ns. suuririskisten kolmansien maiden listalle. Oikaistaan KPL 3:3:n 3-kohdan ja KPL 5:2:n perusteella taseessa oleva saaminen Optirox Oy:ltä ja esitetään 29.6.2020 saatu poikkeuksellinen maksusuoritus 97 tuhatta euroa taseen velkana (esim. selvittelytilillä). Korjausmenettely: Saadun suorituksen kirjauksen oikaisu (konserni ja emoyhtiö):	Raportointi rahanpesun selvittelykeskukselle⁵ Kirjallinen raportointi hallitukselle	2

⁵ Tilintarkastaja on laissa rahanpesun ja terrorismin estämisestä (444/2017) tarkoitettu ilmoitusvelvollinen (kts. ko lain 1:2 § 11 -kohta). Poikkeuksellisen maksutapahtuman osalta tulee tehdä ko. lain 4:1 §:n perusteella ilmoitus rahanpesun selvittelykeskukselle. Maksu on tullut ns. suuririskisestä maasta ja maksajalta, jonka kanssa ei ole todettu liiketoimia. Ks. myös Suomen Tilintarkastajat Ry:n suositus 2/2017.

		Debet myyntisaamiset (saaminen Optirox Oy:ltä) 97 tuhatta euroa Kredit velka 97 tuhatta euroa		
15	Suunnattu osakeanti, siihen liittyvät valtuutukset ja niiden rekisteröinti	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Toimintakertomuksessa on todettu, että yhtiökokous 20.9.2019 on valtuuttanut hallituksen päättämään enintään 10 000 oman osakkeen luovuttamisesta. Osakkeita voidaan luovuttaa suunnatusti maksutta osana yhtiön osakepohjaista kannustinjärjestelmää. Hallituksen kokouksen 15.1.2020 pöytäkirjasta ilmenee, että hallitus on päättänyt luovuttaa toimitusjohtajalle ja liiketoimintayksiköiden johtajille 12 066 kappaletta Diagomega Oyj:n osaketta 3.2.2020. Hallituksen 15.1.2020 (6 §) tekemä päätös luovuttaa yhtiön johdolle 12 066 kappaletta yhtiön omaa osaketta ylittää yhtiökokouksen 20.9.2019 antaman valtuutuksen.⁶ Toimitusjohtaja Kari Etänen on osallistunut hallituksen kokouksessa 15.1.2020 osakepalkkioiden käsittelyyn. OYL 6:4:n mukaan hallituksen jäsen ei saa osallistua hänen ja yhtiön välistä sopimusta koskevan asian käsittelyyn. Liitteenä olevasta kaupparekisteriotteesta ilmenee, että yhtiökokouksen 20.9.2019 antamaa valtuutusta ei ole rekisteröity. OYL 9:2:n mukaan osakeantivaltuutus on ilmoitettava rekisteröitäväksi ilman aiheetonta viivytystä, kuitenkin viimeistään kuukauden kuluttua päätöksestä. Puuttuva rekisteröinti ei estä	Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n mukainen huomautus (OYL 6:4 ja OYL 9:2)	3,5

⁶ Valtuutus päätöksen ylittäminen saattaa johtaa siihen, ettei osakeantipäätös sido yhtiötä, jos osakkeen merkitsijä tiesi, tai hänen olisi pitänyt tietää rajoituksen ylittämisestä. Tietoisuutta ei kuitenkaan luo esim. pelkästään osakeantipäätöksen rekisteröiminen. Luovutuksesta vastoin OYL 9 luvun säännöksiä päättäneet saattavat joutua vahingonkorvausvastuuseen

		valtuutuksen käyttöä, mutta voi aiheuttaa vahingonkorvausvelvollisuuden. Kaupparekisteriotteella on merkittynä vuonna 2018 yhtiökokouksen antama valtuutus. OYL 9.2:n mukaan uusi osakeantivaltuutus kumoaa aikaisemman osakeantivaltuutuksen, jollei toisin ole päätetty. Korjausmenettely: Ei voida korjata.		
16	Toimintakertomuksen tietojen puutteet	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Toimintakertomuksessa ei ole esitetty OYL 8:8:n edellyttämiä tietoja omien osakkeiden luovutuksesta. Korjausmenettely: Täydennetään toimintakertomukseen tiedot omien osakkeiden luovutusta koskevat tiedot.	Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n mukainen kielteinen lausunto toimintakertomuksesta.	1
17	Laskennallinen verosaaminen Ranskan tytäryhtiön tappiosta	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Yhteenvedosta tilintarkastuksesta (kohta 17) ilmenee, että konsernitilinpäätöksessä on kirjattu 266 tuhatta euroa laskennallista verosaamista ranskalaisen tytäryhtiön Diagomega Developpement SARL:n vahvistetuista tappioista. Yhtiöllä ei ole juurikaan toimintaa ja hallituksen kokouksen 13.5.2020 (5 §) pöytäkirjan mukaan se tullaan purkamaan. Hallituksen pöytäkirjassa 13.5.2020 on todettu, että purkamisessa ei muodostu verotettavaa tuloa. Tappion hyödyntämiselle ei näin ollen ole IAS 12:36:n mukaisia edellytyksiä. Korjausmenettely (konserni):	Kirjallinen raportointi hallitukselle	2

		Perutaan Ranskan yhtiön tappiosta kirjattu laskennallinen verosaaminen 266 tuhatta euroa. Debet laskennallisten verojen muutos 266 tuhatta euroa Kredit laskennallinen verosaaminen 266 tuhatta euroa		
18	Puutteelliset / vanhentuneet kaupparekisteritiedot	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Kaupparekisteriin ei ole päivitetty prokuristien tietoja hallituksen kokouksessa 15.10.2019 (6 §) tehdyn päätöksen mukaisesti Korjausmenettely: Päivitetään prokuristien tiedot kaupparekisteriin.	Kirjallinen raportointi hallitukselle	0,5
19	Vuokrasopimusvelkojen maksut emoyhtiön rahoituslaskelmassa	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Yhteenvedossa tilintarkastuksesta (kohta 8) on todettu, että aineettomiin ja aineellisiin hyödykkeisiin ei sisälly vuokrasopimuksilla hankittuja hyödykkeitä. Emoyhtiö ei siten sovelta KPL 5.5b:n mukaista kirjanpitokäsittelyä. Emoyhtiön tilinpäätöksessä vuokrat on esitetty liiketoiminnan muissa kuluissa, kuten yhteenvedossa tilintarkastuksesta (kohta 8) on todettu. Emoyhtiön rahoituslaskelmassa vuokrasopimuksiin liittyvät rahavirrat on esitetty vastaavalla tavalla kuin konsernin rahavirtalaskelmassa ja rahoituslaskelman rahoituksen rahavirrassa on esitetty vuokraoikeusomaisuuseriin kohdistuvan velan maksut omana eränään. Yhteenvedossa tilintarkastuksesta (kohta 18) olevasta erittelystä on nähtävissä vuokraoikeusomaisuuseriin kohdistuvien suoritusten jakauma velan ja koron osuuteen. Emoyhtiön osalta maksujen yhteismäärä on 1 340 tuhatta euroa. Kirjanpitolautakunnan yleisohjeen rahoituslaskelman laatimisesta 30.1.2007 kohdan 4.1 mukaan liiketoiminnan muista kuluista	Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n mukainen kielteinen lausunto emoyhtiön tilinpäätöksestä	4,5

		aiheutuneet maksut, siltä osin kuin ne johtuvat liiketoiminnasta, esitetään liiketoiminnan rahavirrassa. Korjausmenettely (emoyhtiö): Emoyhtiön rahoituslaskelmasta poistetaan rivi "Vuokrasopimusvelkojen pääoman maksut" ja maksettu summa 1 340 tuhatta euroa oikaistaan liiketoiminnan rahavirtaan erään "Maksut liiketoiminnan kuluista".		
20	Tytäryhtiön myynti, kauppaehto	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Konsernin emoyhtiö on myynyt tilikauden aikana tytäryhtiön. Hallituksen pöytäkirjan 15.1.2020 (5 §) ja pöytäkirjan liitteenä olevan laskelman mukaan konserniin ei tullut kirjattavaksi myyntivoittoa tai -tappiota, sillä myyntihinta vastasi tytäryhtiön nettovaroja. Myyntihintana laskelmassa on huomioitu kaupasta välittömästi saatu käteisvastike 4 500 tuhatta euroa. Hallituksen kokouksen pöytäkirjan mukaan Diagomega tulee saamaan tytäryhtiön myyntihetken vaihto-omaisuuden arvosta 15 prosenttia ($15 \% \cdot 1\,000$ tuhatta euroa⁷) = 150 tuhatta euroa 29.11.2020 riippumatta siitä, milloin ostaja saa vaihto-omaisuuden realisoitua. Saatavaan määrään ei sisälly arvionvaraisuutta. IFRS 10 B98 käsittelee tytäryrityksen myyntiä ja varojen ja velkojen taseesta pois kirjaamista. IFRS 10 B 98 (b) (i) mukaan emoyrityksen on kirjattava määräysvallan menettämiseen johtaneen liiketoimen käypä arvo, jos vastiketta on saatu. Taseesta pois kirjattujen erien ja saadun vastikkeen käyvän arvon erotus on kirjattava tulosvaikutteisesti emoyritykselle kuuluvaksi voitoksi tai tappioksi.	Kirjallinen raportointi hallitukselle	3

⁷ Tutkintoaineistossa ollut kirjoitusvirhe korjattu 10/2020.

		Osaksi saatavan vastikkeen käypää arvoa tulee lukea ehto, jonka mukaan Diagomega Oyj saa 15 prosenttia myydyn vaihto-omaisuuden määrästä tilikauden päätyksen jälkeen. Konserniin tulee kirjattavaksi vastikkeen käyvän arvon 4 650 tuhatta euroa (4 500 tuhatta euroa käteisvastike + 150 tuhatta euroa vaihto-omaisuudesta erikseen saatava määrä) ja taseesta pois kirjattujen omaisuuserien 4 500 tuhatta euroa erotus tulosvaikutteisesti. Tytäryhtiön myyntihetken vaihto-omaisuuden perusteella määräytynyt kauppahinnan osa on osa Diagomega Oyj:n saamaa kauppahintaa. Se tulee kirjata KPL 3.3.1 6-kohdan ja KPL 5.1:n perusteella tilikauden tuotoksi tuloslaskelmaan osana osakkeiden myyntivoittoa. Kirjanpitolautakunnan suunnitelman mukaisia poistoja koskevan yleisohjeen kohdan 7.1. mukaan pysyvien vastaavien sijoitusten myyntivoitot ja -tappiot tulee esittää rahoitustuottojen ja -kulujen ryhmässä. Korjausmenettely (konserni): Debet lyhytaikaiset saamiset 150 tuhatta euroa Kredit muut tuotot 150 tuhatta euroa Korjausmenettely (emoyhtiö): Debet lyhytaikaiset saamiset 150 tuhatta euroa Kredit rahoitustuotot 150 tuhatta euroa		
21	Tytäryhtiö-osakkeiden myyntivoiton esittäminen emoyhtiön tuloslaskelmassa	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Emoyhtiön tilinpäätöksen liitetiedosta 3 käy ilmi, että tilikauden 1.7.2019–30.6.2020 aikana myytyjen tytäryhtiöosakkeiden myyntivoitto 200 tuhatta euroa on esitetty osana liiketoiminnan muita tuottoja. Kirjanpitolautakunnan suunnitelman mukaisia poistoja koskevan yleisohjeen 16.10.2007 kohdan 7.1. mukaan pysyvien vastaavien	Kirjallinen raportointi hallitukselle	1.5

		sijoitusten myyntivoitot ja -tappiot tulee esittää rahoitustuottojen ja -kulujen ryhmässä. Korjausmenettely (emoyhtiö): Debet liiketoiminnan muut tuotot 200 tuhatta euroa Kredit rahoitustuotot 200 tuhatta euroa Muita liiketoiminnan tuottoja koskeva emoyhtiön tilinpäätöksen liitetietoa päivitetään korjausta vastaavaksi.		
22	Tytäryhtiön myyntiä koskevien liitetietojen esittäminen (konserni)	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Tytäryhtiön Smart Analysis LLC:n myyntiä koskevat tiedot on esitetty toimintakertomuksessa. IAS 7:40 edellyttää, että tytäryhtiön myynnin osalta kokonaiskauppahinta ja kauppahinnan rahavaroina maksettu osuus esitetään tilinpäätöksen liitetietona. Lisäksi tulee antaa tieto myynnin yhteydessä konsernista luovutetuista rahavaroista sekä muista tase-eristä esimerkiksi taseen pääryhmittäin jaoteltuna. Korjausmenettely: Esitetään edellä mainitut tiedot konsernitilinpäätöksen liitetiedoissa.	Kirjallinen raportointi hallitukselle	1,5

23	Osakekohtainen tulos	Havainto ja sen perusteltu arviointi: Konsernitilinpäätöksessä ei ole esitetty osakekohtaista tulosta IAS 33.66:n edellyttämällä tavalla. Korjausmenettely: Lisätään osakekohtainen tulos konsernitilinpäätökseen IAS 33.66:n edellyttämällä tavalla.	Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n 3 momentin mukainen kielteinen lausunto konsernitilinpäätöksestä	1
24	Liitetiedot	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: 1. Konsernin tilinpäätöksestä puuttuvat tiedot yrityskiinnityksistä 43 500 tuhatta euroa, jotka on mainittu rahoitussopimuksella. (IFRS 7.14(b)) 2. Emoyhtiön tilinpäätöksen liitetiedosta 15 ”Vastuut ja vastuusitoumukset” puuttuvat yrityskiinnitykset 43 500 tuhatta euroa (KPA 2:7). 3. Vaihto-omaisuudesta tulisi lisätä konsernitilinpäätökseen IAS 2.36 d - g -kohtien mukaiset liitetiedot koskien: - kaudella kuluksi kirjattua vaihto-omaisuuden määrää - IAS 2.34:n mukaisesti kaudella tehtyjä kirjanpitoarvoja pienentäviä kulukirjauksia ja aikaisemmin tehtyjen kulukirjausten peruutuksia - IAS 2.34:n mukaisesti tehtyihin kulukirjausten peruutuksiin johtaneita olosuhteita tai tapahtumia Korjausmenettely: Täydennetään konsernin liitetietoihin edellä 1- ja 3-kohdissa mainitut liitetiedot. Täydennetään emoyhtiön liitetietoon 15 tieto yrityskiinnityksistä.	Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n mukainen kielteinen lausunto konsernitilinpäätöksestä ja emoyhtiön tilinpäätöksestä (puuttuvat liitetiedot yrityskiinnityksestä) Kirjallinen raportointi hallitukselle (vaihto-omaisuuden liitetieto)	4

25	Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen allekirjoitukset	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Irtisanoutunut hallituksen jäsen on allekirjoittanut toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen. KPL 3.7:n mukaan osakeyhtiössä tilinpäätöksen allekirjoittavat hallitus ja toimitusjohtaja. OYL 8:3:n mukaan tilinpäätös ja toimintakertomus tulee laatia kirjanpitolain ja OYL 8 luvun säännösten mukaisesti. Toimintakertomuksesta ilmenee, että Riitta Lähi-Kotola on irtisanoutunut hallituksen jäsenyydestä 2.9.2020, joten hänen ei tule allekirjoittaa tilinpäätöstä (tilinpäätöksen allekirjoitus 5.9.2020). Korjausmenettely: Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen allekirjoittavat vain allekirjoitushetkellä hallitukseen kuuluvat jäsenet ja toimitusjohtaja.	Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n mukainen huomautus (KPL 3.7 ja OYL 8:3)	1
26	Going concern	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Yhtiön johdon arvion mukaan oletus toiminnan jatkuvuudesta on perusteltu, ja tilinpäätös on laadittu jatkuvuuden periaatteella. Yhtiön toiminnan jatkuvuuteen liittyy kuitenkin merkittävää epävarmuutta lainaehtojen kovenanttien rikkoutumisen, Saksan tehtaan tulipalon ja teollisuustuotetoimialan merkittävän kysynnän laskun vuoksi. IAS 1.25:n ja IAS 1.26:n mukaan mikäli johto on tietoinen sellaisista tapahtumista tai olosuhteisiin liittyvistä olennaisista tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen antamasta informaatiosta epävarmuustekijöistä, jotka liittyvät yhtiön toiminnan jatkuvuuteen, siitä on annettava tietoa tilinpäätöksessä.	Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n mukainen kielteinen lausunto konsernitilinpäätöksestä. Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n mukainen kielteinen lausunto emoyhtiön tilinpäätöksestä.	3,5

		KPL 3:3.1 1) -kohdan mukaan toiminnan jatkuvuus on yksi tilinpäätösperiaatteista. KPL 3:2:n mukaan tilinpäätöksen on annettava oikean ja riittävän kuvan kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. KPL 3:1a.1:n 3)-kohdan mukaan toimintakertomuksessa on arvioitava kattavasti merkittävimpiä riskejä ja epävarmuustekijöitä. Tilinpäätöksessä ei ole annettu edellä mainittuja tietoja epävarmuustekijöistä. Korjausmenettely (emoyhtiö ja konserni): Raportoidaan konsernitilinpäätöksen ja emoyhtiön tilinpäätöksen liitetiedoissa sekä toimintakertomuksessa yllä kuvatuista asioista johtuvasta merkittävästä toiminnan jatkuvuuteen liittyvästä epävarmuudesta.		
27	Tilikauden jälkeiset tapahtumat / Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen ristiriitaisuudet	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Konsernitilinpäätöksen liitetiedossa 29 on mainittu tilikauden päättymisen jälkeisinä tapahtumina konsernin Suomen yhtiöissä aloitetut yt-menettely ja Diagomega Deutschland GmbH:n tehtaalla tapahtunut tulipalo, joista ainoastaan tulipalo on mainittu toimintakertomuksessa. KPL 3:1a.3:n 1-kohdan mukaan toimintakertomuksessa tulee esittää tiedot olennaisista tapahtumista tilikauden päättymisen jälkeen. Prosessianalytiikan huoltopalvelutoiminnot on esitetty konsernitilinpäätöksen liitetiedon 27 mukaisesti myytävänä olevana (IFRS 5). Toimintakertomuksessa on todettu, että päätös myynnistä on tehty vasta tilikauden päättymisen jälkeen 3.8.2020. Korjausmenettely: Täydennetään toimintakertomukseen tieto tilikauden päättymisen jälkeen aloitetuista YT-neuvotteluista. Prosessianalytiikan	Tilintarkastuslain 3 luvun mukainen kielteinen lausunto toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen yhdenmukaisuudesta.	2

		huoltopalvelutoimintojen osalta kts. edellä oleva havainto ja sen korjausehdotus.		
28	Osingonjako- ehdotus	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Yhtiön hallitus esittää toimintakertomuksessa, että osinkoa jaettaisiin tilikauden 1.7.2019–30.6.2020 tuloksesta 0,87 euroa osakkeelta eli yhteensä 4 155 tuhatta euroa. Osingonjakoehdotus saattaa olla osakeyhtiölain 13:2:n säännösten vastainen. Kun otetaan huomioon rahoitussopimuksen kovenanttiehtojen rikkoutuminen, sen aiheuttama pitkäaikaisen 28 500 tuhannen euron lainan luokittelu lyhytaikaiseksi teollisuustoimialan laitekysynnän heikentyminen sekä tilikauden päättymisen jälkeiset tapahtumat, osingonjako saattaisi aiheuttaa yhtiön maksukyvyttömyyden osinkojen jakamishetkellä. Yhtiöllä on kuitenkin voitonjakokelpoisia varoja virheiden korjaamisen jälkeen. Korjausmenettely: Hallitus arvioi osingonjaon vaikutuksen yhtiön maksukykyyn, huomioden edellä mainitut seikat ja yhtiön käytössä olevat lisärahoitusjärjestelyt.	Raportointi hallitukselle	3,5
29	Yhteenveto virheistä	Virheiden vaikutuksen arviointi (ISA 450) (esimerkki) Olennaisuusraja on määritetty tehtävänannossa valmiina. Johtopäätökseen on tultava vertaamalla havaittuja virheitä annettuun olennaisuusrajaan. Tilintarkastuskertomukseen merkittävälle virheille on tehtävässä määritelty rajaksi emoyhtiössä 400 tuhatta euroa ja 700 tuhatta euroa konsernissa. Seuraavassa on esitetty esimerkki yhteenvedosta liittyen todettuihin virheisiin.	Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n mukainen huomautus	4

Konsernitilinpäätöksen virheet:			
Virhe	Vaikutus konsernin tulokseen	Vaikutus konsernin omaan pääomaan	Luokittelu
Olennaiset virheet (tuhatta euroa):			
Epävarma myyntisaaminen	-1 284	-1284	
Vero vaikutus	257	257	
IFRS 5 luokittelu	0	0	1 932
Lomarahaa vaihto	932	932	
Vero vaikutus	-186	-186	
Lainan luokittelu			28 500
Olennaiset virheet yhteensä	-281	-281	30 432
Hallitukselle raportoitavat epäolennaiset virheet (tuhatta euroa):			
Konserniavustus	-82	-82	
Laskennallinen verosaaminen	-266	-266	
Vaihto-omaisuus, myyntihinnan muutos (netto)	-112	-112	
Vaihto-omaisuus, tuotteiden pilaantuminen	0	0	400

		Vaihto-omaisuus, nettorealisointiarvon uudelleen arviointi	-200	-200	
		Edellisen verovaikutus	60	60	
		Myyntin tuloutus, Espanja	-500	-500	
		Edelliseen kohdistuvat kulut	240	240	
		Edellisen verovaikutus	52	52	
		Tytäryhtiön myynti - vastikkeen määrä	150	150	
		Suojauslaskenta	45	45	
		Epätavallinen maksusuoritus			97
		Kaikki yhteensä	-894	-894	30 929
		Emoyhtiön tilinpäätöksen virheet:⁸			
		Virhe	Emoyhtiön tulokseen vaikuttavat virheet	Emoyhtiön omaan pääomaan vaikuttavat virheet	Luokittelu
		Olennaiset virheet (tuhatta euroa):			
		Epävarma myyntisaaminen	-1 284	-1 284	
		Verovaikutus	257	257	
		Lomarahan vaihto	932	932	
		Verovaikutus	-186	-186	

⁸ Emoyhtiön taloushallinnon toimintojen uudelleenjärjestelyjen osalta tehtävääineistosta ei selviä yksiselitteisesti, mille tilikaudelle kyseiset kustannukset on kirjattu. Tämän vuoksi erää ei ole huomioitu arvosteluperusteissa.

		Vaihto-omaisuus, tuotteiden pilaantuminen	0	0	400	
		Myynnin tuloutus, Espanja	-500	-500		
		Edelliseen kohdistuvat kulut	240	240		
		Verovaikutus	52	52		
		Lainojen luokittelu			28 500	
		Rahoituslaskelma / Osakkuusyhtiöltä saatu osinko			423	
		Rahoituslaskelma / Vuokraoikeus- omaisuuserät			1 340	
		Olennaiset virheet yhteensä:	-489	-489	30 663	
		Hallitukselle raportoitavat epäolennaiset virheet (tuhatta euroa):				
		Vaihto-omaisuus, myyntihinnan muutos (netto)	-112	-112		
		Tytäryhtiöosakkaiden alaskirjaus	-180	-180		
		Tytäryhtiön myynti, vastikkeen määrä	150	150		
		Tytäryhtiöosakkeiden myyntivoiton esittäminen			200	
		Konserniavustus	-82	-82		
		Epätavallinen maksusuoritus			97	
		Kaikki yhteensä	-713	-713	30 960	

		Olennaiset virheet ja puutteet liitetiedoissa sekä muut puutteet: Konserni: Konsernitilinpäätöksessä ei ole esitetty osakekohtaista tulosta IAS 33.66 -kohdan edellyttämällä tavalla. Konserni, puuttuvat liitetiedot: -Tieto yrityskiinnityksestä -Tieto kovenanttien rikkoutumisesta -Tiedot toiminnan jatkuvuuteen liittyvistä epävarmuustekijöistä. - IFRS 5:41(a):n, (b):n ja (d):n ja IAS 10.21-22:n mukaiset tiedot - IAS 7:40:n edellyttämät tiedot tytäryhtiön myynnin osalta. - IAS 2.36 d-g -kohtien mukaiset liitetiedot Emoyhtiö: Emoyhtiö, puuttuvat liitetiedot: -Tieto yrityskiinnityksestä -Tieto kovenanttien rikkoutumisesta -Tiedot toiminnan jatkuvuuteen liittyvistä epävarmuustekijöistä - Lähipiiriliitetiedoista puuttuu tieto kiinteistön kaupasta. Yhteenveto: Konsernitilinpäätöksessä ja emoyhtiön 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.		
--	--	--	--	--

Yhteensä 80 pistettä

Tehtävä 2 (20 pistettä)**TILINTARKASTUSKERTOMUS**

Diagomega Oyj:n yhtiökokoukselle

Tilinpäätöksen tilintarkastus

Kielteinen lausunto

Olemme tilintarkastaneet Diagomega Oyj:n (y-tunnus 1234567-8) tilinpäätöksen tilikaudelta 1.7.2019–30.6.2020. 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 1–7 kuvattujen seikkojen merkittävyydestä johtuen oikeaa ja riittävää kuvaa konsernin taloudellisesta asemasta eikä sen toiminnan tuloksesta ja rahavirroista EU:ssa käyttöön hyväksyttyjen kansainvälisten tilinpäätösstandardien (IFRS) mukaisesti
- tilinpäätös ei anna *Kielteisen lausunnon perustelut* -osion kohdissa 8–16 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.

Lausuntomme on ristiriidaton tarkastusvaliokunnalle annetun lisäraportin kanssa.

Kielteisen lausunnon perustelut**Konserni:**

1. Konsernin emoyhtiön erään rahoittajan kanssa tekemään rahoitussopimukseen liittyy kovenanttiehtoja, jotka ovat rikkoutuneet tilikauden aikana. Sopimusrikkomuksen seurauksena yhtiön rahoittaja on oikeutettu irtisanomaan Diagomega Oyj:n lainat välittömästi. Lainoja 28 500 tuhatta euroa ei ole IAS1.74:n mukaisesti luokiteltu lyhytaikaiseksi. Kovenanttien rikkoutumisesta ei ole annettu tietoa konsernitilinpäätöksen liitetiedoissa IFRS 7.18–19:n vaatimusten mukaisesti.
2. Konsernin emoyhtiöllä on saatava saneerausmenettelyyn hakeutuneelta asiakkaalta. Kyseisestä saatavasta olisi tullut tehdä 1 284 tuhannen euron tulosvaikutteinen alaskirjaus IFRS 9.5.5.15:n perusteella sekä pienentää tilikauden verokulua 257 tuhatta euroa. Virheen korjaus heikentäisi konsernin tulosta ja omaa pääomaa 1 027 tuhatta euroa.

3. Konsernin taseeseen sisältyy IAS 19.16:n vastaisesti 932 tuhatta kesälomakauden lomarahoihin kohdistuvaa velkaa. Kesälomakauden lomarahat on vaihdettu vapaiksi, jotka on pidetty 30.6.2020 mennessä. Virheen korjaus pienentäisi tilikauden henkilöstökuluja 932 tuhatta euroa, kasvattaisi tilikauden veroja 186 tuhatta euroa ja parantaisi tilikauden tulosta ja omaa pääomaa 746 tuhatta euroa
4. Teollisuusliiketoiminnan prosessianalytiikan huoltotoimintojen luokittelu myytävänä oleviksi ei täytä IFRS 5.8:n mukaisia edellytyksiä, koska myyntiä koskeva päätös on tehty vasta tilikauden päättymisen jälkeen. Liitetiedoissa ei ole esitetty IFRS 5:41(a):n, (b):n ja (d):n sekä IAS 10.21:n ja 22 (c):n vaatimusten mukaisia tietoja.
5. Konsernitilinpäätöksessä ei ole esitetty osakekohtaista tulosta IAS 33.66:n edellyttämällä tavalla.
6. Konsernin emoyhtiön lainojen vakuutena on yhtiön varoja koskeva yrityskiinnitys, josta ei ole annettu IFRS 7.14 (b):n mukaisesti liitetietoja. Liitetiedoista puuttuu tieto 43 500 tuhannen euron yrityskiinnityksestä.
7. Edellä mainittu lainojen uudelleen luokittelu ja konsernitilinpäätöksen liitetiedossa 29 todetut tilikauden päättymisen jälkeiset tapahtumat viittaavat sellaiseen olennaiseen epävarmuuteen, joka saattaa antaa merkittävää aihetta epäillä konsernin kykyä jatkaa toimintaansa. Tämä seikka ei käy esille konsernitilinpäätöksestä eikä siihen sisältyvistä liitetiedoista.

Emoyhtiö:

8. Yhtiön erään rahoittajan kanssa tekemään rahoitus sopimukseen liittyy kovenanttiehtoja, jotka ovat rikkoutuneet tilikauden aikana. Sopimusrikkomuksen seurauksena yhtiön rahoittaja on oikeutettu irtisanomaan Diagomega Oyj:n lainat välittömästi. Tästä syystä emoyhtiön taseessa olevat 28 500 tuhannen euron suuruiset lainat tulee luokitella KPL 4:7:n mukaisesti lyhytaikaiseksi velaksi. Liitetiedosta puuttuu KPA 2:7:n mukainen tieto rikkoutuneista kovenanttiehdoista.
9. Yhtiöllä on saatava saneerausmenettelyyn hakeutuneelta asiakkaalta. Kyseisestä saatavasta olisi tullut tehdä 1 284 tuhannen euron tulosvaikutteinen alaskirjaus KPL 5:2:n mukaan sekä pienentää tilikauden verokulua 257 tuhatta euroa. Virheen korjaus pienentäisi emoyhtiön tulosta ja omaa pääomaa 1 027 tuhatta euroa.
10. Yhtiön liikevaihtoon on kirjattu 500 tuhatta euroa myyntituottoa laitetoimituksesta, jossa KPL 2:3:n mukainen suoriteperuste ei ole täyttynyt. Myyntiä vastaavat kulut ja korjauksen verovaikutus huomioiden virheen korjaus pienentäisi tilikauden tulosta ja omaa pääomaa 208 tuhatta euroa.
11. Yhtiön taseeseen sisältyy KPL 5:14:n vastaisesti 400 tuhannen euron pakollinen varaus, joka kohdistuu vaihto-omaisuuden arvon alentamiseen. Virheen korjaus pienentäisi taseen vaihto-omaisuuden ja pakollisten varausten määrää 400 tuhatta euroa.
12. Yhtiön taseeseen sisältyy KPL 5:14:n vastaisesti 932 tuhatta kesälomakauden lomarahoihin kohdistuvaa velkaa. Kesälomakauden lomarahat on vaihdettu vapaiksi, jotka on pidetty 30.6.2020 mennessä. Virheen korjaus pienentäisi tilikauden henkilöstökuluja

932 tuhatta euroa, kasvattaisi tilikauden veroja 186 tuhatta euroa ja parantaisi tilikauden tulosta ja omaa pääomaa 746 tuhatta euroa.

13. Sijoitusluonteisesta osakkuusyhtiöinvestoinnista saatu osinko 423 tuhatta euroa on esitetty rahoituslaskelman liiketoiminnan rahavirrassa. Saadut maksut osingoista, jotka ovat tuottoa tehdyille investoinneille, tulee esittää investointien rahavirrassa.
14. Yhtiön rahoituslaskelman rahoituksen rahavirrassa on esitetty virheellisesti vuokraoikeusomaisuuseriin kohdistuvan velan maksut 1 340 tuhatta euroa. Yhtiö ei sovelle KPL 5:5b§:n mukaista käsittelyä kirjanpidossaan, joten maksetut vuokrat tulee esittää kokonaisuudessaan liiketoiminnan rahavirrassa.
15. Yhtiön lainojen vakuutena on yhtiön varoja koskeva yrityskiinnitys, josta ei ole annettu KPA 2:7:n mukaisia liitetietoja. Liitetiedoista puuttuu tieto 43 500 tuhannen euron yrityskiinnityksestä.
16. Edellä mainittu lainojen uudelleen luokittelu ja liitetiedossa 17 todetut tilikauden päättymisen jälkeiset tapahtumat viittaavat sellaiseen olennaiseen epävarmuuteen, joka saattaa antaa merkittävää aihetta epäillä yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa. Tämä seikka ei käy esille tilinpäätöksestä eikä siihen sisältyvistä liitetiedoista.

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.

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

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat

**

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 virheellisyyttä.

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 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 virheellisyyden 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 konsernitiilinpäätöksestä. 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 soveltuvissa 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 voisi kohtuudella odottaa olevan suuremmat kuin tällaisesta viestinnästä koituva yleinen etu.

Muut raportointivelvoitteet

Tilintarkastustoimeksiantoa koskevat tiedot

Olemme toimineet yhtiökokouksen valitsemana tilintarkastajana 1.7.2016 alkaen yhtäjaksoisesti neljä vuotta.

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.

Toimintakertomuksessa ei ole esitetty tietoa rahoitussopimukseen kohdistuvien kovenanttiehtojen rikkoutumisesta.

Toimintakertomuksessa ei ole esitetty OYL 8:8:n edellyttämiä tietoja omien osakkeiden luovutuksesta.

Toimintakertomuksessa ei ole mainittu tilikauden päättymisen jälkeisenä tapahtumana tietoa yhteistoimintamenettelyn aloittamisesta konsernin suomalaisissa yhtiöissä.

Prosessianalytiikan huoltopalvelutoiminnot on esitetty konsernitilinpäätöksessä myytävänä olevana (IFRS 5). Toimintakertomuksessa on todettu, että myyntiä koskeva päätös on tehty vasta tilikauden päättymisen jälkeen 3.8.2020.

Lausuntonamme esitämme, että edellä kuvatuista seikoista sekä kertomuksemme kielteisen lausunnon perustelut -osiossa kuvattujen seikkojen merkittävydestä johtuen toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot eivät ole yhdenmukaisia ja että toimintakertomusta ei ole laadittu toimintakertomuksen laatimiseen sovellettavien säännösten mukaisesti.

Jos teemme ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää käyttöömme saamaamme muuhun informaatioon kohdistamamme työn perusteella johtopäätöksen, että kyseisessä muussa informaatiossa on olennainen virheellisyys, meidän on raportoitava tästä seikasta. Kuten tilintarkastuskertomuksen Kielteisen lausunnon perustelut -osiossa kuvataan, konsernitilinpäätös ja tilinpäätös sisältävät olennaisia virheitä. Johtopäätöksemme on, että toimintakertomus on edellä tässä osiossa kuvattujen virheellisyyksien lisäksi olennaisesti virheellinen niiden toimintakertomukseen sisältyvien lukujen ja muiden tietojen osalta, joihin tilintarkastuskertomuksemme Kielteisen lausunnot perustelut -osiossa kuvatut seikat vaikuttavat.

Huomautukset

Huomautuksena esitämme, että tilinpäätöstä ja toimintakertomusta ei ole laadittu edellä muu informaatio –osiossa ja kielteisen lausunnon perusteluissa kuvattujen seikkojen vuoksi Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti.

Huomautuksena esitämme, että hallituksesta 2.9.2020 eronnut jäsen Riitta Lähi-Kotola on allekirjoittanut tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen KPL 3:7:n ja OYL 8:3:n vastaisesti.

Huomautuksena esitämme, että hallitus on luovuttanut yhtiön johdolle 12 066 yhtiön omaa osaketta, mikä ylittää yhtiökokouksen 20.9.2019 hallitukselle antaman valtuutuksen 10 000 osaketta.

Lisäksi esitämme huomautuksena, että yhtiökokouksen 20.9.2019 antamaa osakeantivaltuutusta ei ole rekisteröity OYL 9:2:n mukaisesti viimeistään kuukauden kuluttua yhtiökokouksen päätöksestä.

Huomautuksena esitämme, että yhtiön hallituksen jäsen on osallistunut häntä koskevan osakepalkkiojärjestelyn käsittelyyn ja hyväksymiseen OYL 6:4:n vastaisesti.

Huomautuksena esitämme, että yhtiön hallituksen jäsen on osallistunut yhtiön ja hänen lähipiiriyhtiönsä välisen kiinteistökaupan käsittelyyn ja hyväksymiseen OYL 6:4a:n vastaisesti.

Helsingissä, 5. päivänä syyskuuta 2020

Tilintarkastus ABC Oy
Tilintarkastusyhteisö

Niilo Näppärä
KHT

Reviisorinkatu 12 A
00100 Helsinki