



PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

VUODEN 2022 HT-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. Onko Kuoppakunkku Oy:n hallituksen 9.6.2022 tekemä päätös maksuttomasta osakeannista yhtiölle itselleen osakeyhtiölain vastainen?	Ei (1,0 pistettä).	OYL 9:20.1:n mukaan maksuttomaan osakeantiin yhtiölle itselleen ei sovelleta suunnattua osakeantia koskevia säännöksiä (1,0 pistettä). Osakeantivaltuutuksen mukaisesti järjestetyssä maksuttomassa osakeannissa Kuoppakunkku Oy saa itselleen 820 kappaletta uusia omia K-osakkeitaan (1,0 pistettä). Kuoppakunkku Oy on yksityinen osakeyhtiö (1,0 pistettä). OYL 9 luvussa ei ole rajoitettu sitä, kuinka monta omaa osakettaan yksityinen osakeyhtiö voi saada maksuttomassa osakeannissa itselleen (1,0 pistettä)¹. Osakeantivaltuutusta ei ole rekisteröity kaupparekisteriin (1,0 pistettä). OYL 9:2.2:n 2. virkkeen mukaan osakeantivaltuutus on ilmoitettava rekisteröitäväksi ilman aiheutonta viivytystä, kuitenkin viimeistään kuukauden kuluttua päätöksestä (1,0 pistettä). Hallituksen esityksen (HE 109/2005 s. 100) mukaan kuukauden määräajan ylittyminen ei tee valtuutuksesta pätemätöntä (0,5 pistettä)². Osakeyhtiölakiin ei katsottu aiheelliseksi ottaa säännöstä siitä, että hallitus ei saa tehdä valtuutuksessa tarkoitettua päätöstä ennen valtuutuksen rekisteröintiä (0,5 pistettä).
1.2. Onko Kuoppakunkku Oy:n hallituksen 9.6.2022 tekemä päätös myydä K-osakkeet Jokiseinä Oy:lle osakeyhtiölain vastainen?	Kyllä (1,0 pistettä).	OYL 6:3.1:n mukaan hallituksen päätökseksi tulee enemmistön mielipide, jollei yhtiöjärjestyksessä edellytetä määräenemmistöä (1,0 pistettä). Kuoppakunkku Oy:n yhtiöjärjestyksessä ei ole poikettu osakeyhtiölain säännöksistä tältä osin (1,0 pistettä). Päätöksen tekeminen Kuoppakunkku Oy:n hallituksen kokouksessa ei edellytä määräenemmistöä (1,0 pistettä). OYL 9:1.1:n mukaan osakeannissa yhtiö voi antaa uusia osakkeita tai luovuttaa hallussaan olevia omia osakkeitaan (1,0 pistettä). Kuoppakunkku Oy myy eli luovuttaa hallussaan olevia omia osakkeitaan Jokiseinä Oy:lle (1,0 pistettä). Osakkeiden myynnissä on kysymys osakeannista (1,0 pistettä). Kuoppakunkku Oy:n hallituksella ei ole valtuutusta päättää K-osakkeita koskevasta osakeannista muutoin kuin yhtiölle itselleen (1,0 pistettä).

¹ Tästä kohdasta on annettu piste vaihtoehtoisesti myös, mikäli vastauksessa on selostettu OYL 9:20.2 ja todettu, ettei se sovellu yksityisiin osakeyhtiöihin; tai vastauksessa on selostettu OYL 15:11.2 ja todettu, ettei yksityinen osakeyhtiö saa saada haltuunsa kaikkia omia osakkeitaan. Tehtävänannossa selostetun eriävän mielipiteen jättäneet hallituksen jäsenet ovat virheellisesti laskeneet K-osakkeiden tuottamaa äänimäärää, vaikka osakeyhtiölaissa puhutaan äänimäärän sijasta osakkeiden määrästä. Yhtiön hallussa olevat omat osakkeet eivät ylipäättään tuota äänioikeutta (OYL 3:2.3). Näillä seikoilla ei ole vaikutusta lopputulokseen, joten niiden mainitsemisesta ei ole annettu pisteitä.

² Rekisteröimisen viivästyminen voi johtaa hallituksen jäsenten ja toimitusjohtajan vahingonkorvausvelvollisuuteen OYL 22:1:n nojalla (HE 109/2005 s. 100). Kysymys ei koske johdon korvausvastuuta, joten tämän seikan mainitsemisesta ei ole annettu pisteitä.

1.3. Jos 15.6.2022 pidettävä Kuoppakunkku Oy:n varsinainen yhtiökokous päättää Kuoppakunkku Oy:n hallituksen esittämästä osakeantivaltuutuksesta ilman osakkeenomistajien suostumusta, onko päätös osakeyhtiölain vastainen?	Kyllä (1,0 pistettä).	OYL 9:4.2:n 1. virkkeen mukaan, jos hallitus ehdottaa, että yhtiökokous päättää suunnatusta osakeannista tai sellaisesta osakeantivaltuutuksesta, jossa ei suljeta pois hallituksen oikeutta päättää suunnatusta osakeannista, asiasta on mainittava yhtiökokouskutsussa (1,0 pistettä). Liitteenä 1 olevassa osakeantivaltuutuksessa ei suljeta pois Kuoppakunkku Oy:n hallituksen oikeutta päättää suunnatusta osakeannista (1,0 pistettä). Sen vuoksi osakeantivaltuutuksesta on mainittava kokouskutsussa (1,0 pistettä). OYL 5:11.1:n mukaan yhtiökokouksessa saadaan päättää vain asiasta, joka on mainittu kokouskutsussa tai joka yhtiöjärjestyksen mukaan on käsiteltävä kokouksessa (1,0 pistettä). Kuoppakunkku Oy:n hallituksen ehdottamassa osakeantivaltuutuksessa ei ole kysymys asiasta, joka Kuoppakunkku Oy:n yhtiöjärjestyksen mukaan olisi käsiteltävä yhtiökokouksessa (1,0 pistettä). 15.6.2022 pidettävää Kuoppakunkku Oy:n varsinaista yhtiökokousta varten 13.5.2022 toimitetussa kokouskutsussa on mainittu käsiteltävinä asioina ainoastaan osakeyhtiölain 5 luvun 3 §:n 2 momentin 1–4 kohdissa mainitut asiat, joten 13.5.2022 toimitetussa kokouskutsussa ei ole mainintaa osakeantivaltuutuksesta (1,0 pistettä). OYL 5:19.1:n mukaan kokouskutsu on toimitettava viimeistään viikkoa ennen yhtiökokousta (1,0 pistettä). Koska Kuoppakunkku Oy:n varsinainen yhtiökokous pidetään 15.6.2022 ja osakeantivaltuutuksen sisältävä uusi kokouskutsu toimitetaan 10.6.2022, uutta kokouskutsua ei ole toimitettu osakeyhtiölain mukaisessa määräajassa (1,0 pistettä).
---	------------------------------	--

Tehtävä 2. (27,5 pistettä)**2.1. (15 pistettä)**

Puutteellinen tai virheellinen kohta tilintarkastajan dokumentaatiossa tai siitä ilmenevissä tilintarkastajan tekemissä toimenpiteissä	Korjausehdotus perusteluineen	Perustelu (ISA-standardin kohta)	Pisteytys
Vaihto-omaisuuden inventointi ja kontrollit – inventointiin ei ole osallistuttu eikä kontrolleja testattu	Tilintarkastajan työpaperin mukaan tilintarkastaja ei ole osallistunut inventointiin. Tilintarkastustyöpaperin mukaan inventointiin osallistumisesta aiheutuisi tilintarkastajalle liian suuri kustannus, eikä inventointiin osallistuminen ole näin ollen käytännössä mahdollista. Tilintarkastajan tulee osallistua inventointiin, ellei se ole käytännössä mahdotonta. Tilintarkastajalle koituva yleinen epämurkavuus ei kuitenkaan ole riittävä peruste tilintarkastajan päätökselle, ettei läsnäolo ole käytännössä mahdollista. Inventointiin osallistumisen kustannus ei ole riittävä peruste sille, että fyysinen läsnäolo ei ole käytännössä mahdollista. Tilintarkastajan työpaperin mukaan vaihto-omaisuuden tarkastuksessa luotetaan edellisessä tilintarkastuksessa hankittuun evidenssiin kontrollien tehokkuudesta. Yhtiössä on tilikauden aikana siirrytty uuteen varastokirjanpito-ohjelmaan. Tilintarkastajan tulee varmistua siitä, onko kontrolleissa tapahtunut muutoksia. Tilintarkastaja on todennut, että toimitusjohtajan mukaan varastokirjanpito-ohjelman kontrollit toimivat vastaavalla tavalla kuin vanhassa varastokirjanpito-ohjelmassa. Tilintarkastajan tulee tiedustelujen lisäksi suorittaa yksityiskohtaista havainnointia varmistaakseen käsityksensä kyseisistä kontrolleista. Varastokirjanpito-ohjelman muutoksesta johtuen tilintarkastajan tulee testata kontrollit uuden varastokirjanpito-ohjelman osalta. Tilintarkastaja ei voi luottaa	ISA 501.4 a) ISA 501.A12 ISA 315.13 ISA 330.14a)	4,5

	edellisessä tilintarkastuksessa hankittuun evidenssiin.		
Vaihto-omaisuuden inventoinnin tulosten arviointi – ei ole johdettu tuloksia tilinpäätöspäivän varastolistaan	Inventointi suoritettiin kaksi viikkoa tilinpäätöspäivän jälkeen. Tilintarkastaja on haastatellut varastosta vastaavaa henkilöä, jonka mukaan varastossa on ollut hyvin vähän tapahtumia tilinpäätöspäivän ja inventointipäivän välillä. Tilintarkastajan työpaperin mukaan tilintarkastaja ei näe tarpeelliseksi suorittaa lisätoimenpiteitä tilinpäätöspäivän ja inventointipäivän välisten tapahtumien selvittämiseksi. Tilintarkastajan tulee suorittaa toimenpiteitä varmistuakseen, että inventointiajankohdan ja lopullisen vaihto-omaisuusluettelon ajankohdan väliset tapahtumat on kirjattu asianmukaisesti. Tilintarkastajan tulee tarkastaa tapahtumat. Pelkkä keskustelu ei ole riittävä toimenpide.	ISA 501.5	3,5
Vaihto-omaisuuden olemassaolon varmistaminen – ei ole suoritettu vaihtoehtoisia toimenpiteitä	Tilintarkastaja on saanut yhtiön suorittamasta inventoinnista raportin. Hän on myös todennut, että tilinpäätöksen vaihto-omaisuus täsmää varastolistaan per 30.6.2022. Tilintarkastajan työpaperin mukaan tilintarkastaja ei näe tarpeelliseksi suorittaa vaihtoehtoisia toimenpiteitä varaston olemassaolon tarkastamiseksi. Tilintarkastajan tulisi varmistua varaston olemassaolosta vaihtoehtoisilla toimenpiteillä, esimerkiksi testaamalla ennen tilikauden päättymistä vaihto-omaisuuteen hankittujen tavaroiden myöhemmin tapahtunutta myyntiä. Lisäksi, koska fyysinen inventointi on tehty muuna kuin tilinpäätöspäivänä, tilintarkastajan tulee hankkia evidenssiä, että inventointipäivän ja tilinpäätöspäivän väliset tapahtumat on kirjattu asianmukaisesti.	ISA 501.5 ISA 501.7 ISA 501.A11 ISA 501.A13	3,5
Vaihto-omaisuuden arvostuksen tarkastus – ei ole suoritettu aineistotoimenpiteitä	Varaston määrä on kasvanut merkittävästi edellisestä tilinpäätöksestä. Tilintarkastajan työpaperin mukaan tilintarkastaja on keskustellut varaston arvostuksesta yhtiön toimitusjohtajan kanssa. Tilintarkastaja ei ole suorittanut	ISA 500.6	3,5

	varaston hinnoitteluun liittyviä toimenpiteitä. Tilintarkastajan tulee suorittaa tarkastustoimenpiteitä varmistuakseen varaston arvostuksesta.¹ Vaihto-omaisuus on olennainen ja vaihto-omaisuuden arvostus ja olemassaolo on arvioitu merkittäviksi riskeiksi.		
--	--	--	--

2.2. (12,5 pistettä)

Puutteellinen tai virheellinen kohta tilintarkastajan dokumentaatiossa tai siitä ilmenevissä tilintarkastajan tekemissä toimenpiteissä	Korjausehdotus perusteluineen	Perustelu (ISA-standardin kohta)	Pisteytys
Liikevaihdon tarkastus – tarkastettuja tositteita ei ole yksilöity	Tilintarkastajan työpaperin mukaan liikevaihdon tarkastukseen on valittu kymmenen kesäkuun laskua. Tarkastettuja laskuja ei ole yksilöity työpaperissa. Tilintarkastajan tulee dokumentaatiossa yksilöidä tarkastetut tositteet.	ISA 230.9 a) ISA 230.A12	4,0
Myyntisaamisten tarkastus – ei ole arvioitu myyntisaamisten arvostusta	Tilintarkastajan työpaperin mukaan suurimmasta asiakassaamisesta on pyydetty ja saatu vahvistus suoraan kyseiseltä asiakkaalta. Työpaperin mukaan tilintarkastaja ei näe, että saldoon liittyisi epävarmuutta, vaikka saldosta puolet on erääntynyt yli 90 päivää ennen tilinpäätöspäivää. Kyseisen asiakkaan pari edellistä tilikautta ovat olleet raskaasti tappiollisia. Tilintarkastajan tulisi arvioida saamisen arvostusta. Saldovahvistus asiakkaalta ei anna riittävää evidenssiä saamisen arvostuksesta.	ISA 500.7 ISA 500.A32	4,5

¹ Suoritettavia toimenpiteitä voisivat olla esimerkiksi varastonimikkeiden hintojen vertaaminen ostolaskuihin, varastonimikkeiden hinnanmuutosten analysointi ja suurimpien muutosten läpikäynti sekä varastohintojen vertaaminen myyntihintoihin.

	Tilintarkastajan tulee arvioida saadun evidenssin relevanssia kyseiseen kannanottoon. ²		
Myynnin katkon tarkastus – kontrolleja ei ole testattu riittävästi, eikä katkoa ole tarkastettu muulla tavoin	Tilintarkastajan työpaperin mukaan tilintarkastaja luottaa kauden aikana tehtyyn kontrollitarkastukseen myynnin katkon tarkastuksessa. Yhtiö on kesäkuussa 2022 siirtynyt uuteen laskutusjärjestelmään, eivätkä kauden aikana testatut kontrollit ole enää olemassa tilikauden lopussa. Tilintarkastaja ei voi luottaa aiemmin testattuihin kontrolleihin. Hänen tulee kartoittaa ja testata kontrollit uuden järjestelmän ajalta, koska hänen tulee muodostaa käsitys taloudellisen raportoinnin kannalta relevanteista tietojärjestelmistä sekä relevanteista kontrolleista.	ISA 315.18 ISA 315.20	4,0

² Jotkut tilintarkastustoimenpiteet saattavat tuottaa tilintarkastusevidenssiä, joka on relevanttia vain tiettyjen kannanottojen kannalta. Esimerkiksi tilikauden päättymisen jälkeen saatuja suorituksia koskevien asiakirjojen yksityiskohtainen tarkastus voi tuottaa tilintarkastusevidenssiä saamisten olemassaolosta ja arvostuksesta, mutta ei välttämättä katkosta. Samoin tiettyä kannanottoa, esimerkiksi vaihto-omaisuuden fyysistä olemassaoloa, koskevan tilintarkastusevidenssin hankkiminen ei korvaa tilintarkastusevidenssin hankkimista muusta kannanotosta, esimerkiksi kyseisen vaihto-omaisuuden arvostuksesta. Toisaalta eri lähteistä hankittu tai eriluonteinen tilintarkastusevidenssi voi usein olla relevanttia saman kannanoton kannalta.

Tehtävä 3. (27,5 pistettä)**3.1. (20 pistettä)**

Virhe tai puute Uudenmaan Musiikkisäätiö sr:n hallinnossa	Perustelu	Säädösviittaus / sääntöviittaus	Pisteet
Hallitus on tehnyt muutoksen toimintasuunnitelmaan hallituksen kokouksessa 3/2021, vaikka kokous ei ole ollut päätösvaltainen. (1,0 pistettä)	Kokouksessa on ollut paikalla kolme jäsentä. Säätiön sääntöjen 6 §:n mukaan säätiön hallituksessa on seitsemän jäsentä. Paikalla kokouksessa on ollut alle puolet hallituksen jäsenistä (3/7). (1,0 pistettä) Säätiölain 3:3:n mukaan hallitus on päätösvaltainen, kun paikalla on yli puolet jäsenistä, jollei säännöissä edellytetä suurempaa määrää. Hallituksen päätökset hallituksen kokouksessa 3/2021 ovat säätiölain vastaisia, sillä hallitus ei ole ollut päätösvaltainen. (1,5 pistettä)	Säätiölaki 3:3 (0,25 pistettä) Säätiön säännöt 6 § (0,25 pistettä – jos ei viittausta sääntöjen oikeaan pykälään 0,15 pistettä)	4,0
Hallitus on tehnyt päätöksen kokouksessa 2/2022 omista palkkioistaan. (1,0 pistettä)	Säätiön sääntöjen 5 §:n mukaan säätiöllä on hallintoneuvosto. Sääntöjen 9 §:n mukaan hallintoneuvoston tehtävät vastaavat säätiölain asettamia hallintoneuvoston tehtäviä (sillä poikkeuksella, että...) (0,5 pistettä) Säätiölain 3:19.2:n 4. kohdan mukaan hallintoneuvoston tehtäviin kuuluu päättää hallituksen palkkioista. Säätiön säännöissä ei ole määrätty toisin. (1,0 pistettä) Säätiön hallituksen palkkioista päättäminen on ollut hallintoneuvoston tehtävä ja näin ollen hallituksen päätös on pätemätön. (1,0 pistettä)	Säätiölaki 3:19.2 4. kohta (0,25 pistettä) Säätiön säännöt 5 § ja 9 § (0,25 pistettä – jos ei viittausta sääntöjen oikeaan pykälään 0,10 pistettä, jos viittaus vain toiseen 0,15 pistettä)	4,0
Säätiö on päättänyt kokouksessaan 1/2022 vastaanottaa 500 000 euron lahjoituksen, jolla on pitänyt perustaa omakatteinen rahasto. (1,0 pistettä) Rahaston sääntöjen tarkoituksena on tukea kuvataiteen harjoittamista. Säätiön sääntöjen mukainen tarkoitus on edistää ja tukea lasten	Säätiölain 1:2:n 1 momentin vaatimus säätiön tarkoitusta edistävästä toiminnasta edellyttää, että säätiön hallinnoiman rahaston tarkoitus sisältyy säätiön sääntöjen mukaiseen tarkoitukseen. (1,0 pistettä) Säätiön säännöissä määritelty tarkoitus (lasten ja nuorten musiikin harrastamisen edistäminen ja tukeminen) ei kata rahaston sääntöjen mukaista tarkoitusta (kuvataiteen harjoittaminen). Rahaston sääntöjen mukainen tarkoitus ei ole ollut yhtenäinen säätiön sääntöjen tarkoituksen kanssa, joten lahjoituksen vastaanottaminen ja omakatteisen rahaston perustaminen on ollut säätiön sääntöjen vastaista. (1,5 pistettä)	KHO 2022:13 Säätiölaki 1:2.1–2 (0,25 pistettä, jompikumpi viittaus riittää) Säätiön säännöt 2–3 § (0,25 pistettä, jompikumpi viittaus riittää)	4,0

ja nuorten musiikin harrastamista			
Rahaston sääntöjen mukainen tarkoitus ei ole ollut yhtenäinen säätiön sääntöjen tarkoituksen kanssa.			
Hallitus on päättänyt kokouksessaan 1/2022 myöntää säätiön lähipiiriin kuuluvalla emoyhdistykselle 20 000 euron avustuksen yhdistyksen hallinnon pyörittämiseen. (1,0 pistettä) Myönnetty avustus ei aja säätiön sääntöjen mukaista tarkoitusta. (0,5 pistettä)	Emoyhdistys on säätiön perustaja. Säätiön perustaja lukeutuu yhdistyksen lähipiiriin säätiölain 1:8.1:n 1. kohdan mukaan. (0,5 pistettä) Säätiölain 1.2.1:ssä määrätään, että säätiön tarkoituksena ei voi olla taloudellisen edun tuottaminen 1:8:ssä määrättyyn lähipiiriin kuuluvalla. (0,25 pistettä) Säätiön säännöissä ei ole mainintaa edun tuottamisesta emoyhdistykselle, joten lähipiirikieltoa täytyy soveltaa. (0,25 pistettä)	Säätiölaki 1:2.1 Säätiölaki 1:8.1 1. kohta Säätiölaki 1:2.1 Säätiölaki 1:9 (1–2 viittauksesta 0,2 pistettä, kaikista kolmesta viittauksesta täydet 0,3 pistettä) Säätiön säännöt 2–3 § (0,2 pistettä)	3,0
Hallitus on päättänyt kokouksessaan 1/2022 myöntää 35 000 euron avustuksen Musiikki Soi ry:lle edullisten soittotuntien tarjoamiseen Musiikki Soi ry:n jäsenille. (0,5 pistettä) Myönnetty avustus on säätiön sääntöjen tarkoituksen vastainen, sillä avustus on myönnetty organisaatiolle, eikä sitä ole korvamerkitty lapsille ja nuorille.	Säätiön sääntöjen 3 §:n mukaan säätiö toteuttaa tarkoitustaan jakamalla lapsille ja nuorille apurahoja tai avustuksia, joiden tarkoitus on tukea musiikin harrastustoimintaa. Avustus on myönnetty suoraan organisaatiolle, eikä tehtävänannon tietojen perusteella voi tehdä johtopäätöstä siitä, että avustus menee lapsille ja nuorille. Avustuksen myöntäminen ei toteuta säätiön sääntöjen mukaista tarkoitusta. (0,5 pistettä) Säätiölain 1.2.2:stä ilmenee, että säätiön tarkoitus ja toimintamuodot määrätään säätiön säännöissä. (0,5 pistettä)	Säätiölaki 1:2.2 (0,25 pistettä) Säätiön säännöt 2 ja 3 § (0,25 pistettä, jompikumpi riittää täysiin pisteisiin)	2,0
Hallitus on päättänyt kokouksessaan 2/2022 järjestää koulutuksen musiikkia harrastaville	Koulutuksen järjestäminen eläkeläisille ei toteuta säätiön sääntöjen mukaista tarkoitusta, sillä säätiön sääntöjen 2 §:n mukaan säätiön tarkoituksena on edistää ja tukea lasten ja nuorten musiikin harrastamista. (1,0 pistettä)	Säätiölaki 1:2.2 (0,25 pistettä) Säätiön säännöt 2 § (0,25 pistettä)	3,0

eläkeläisille. (1,0 pistettä)	Säätiölain 1.2.2:stä ilmenee, että säätiön tarkoitus ja toimintamuodot määrätään säätiön säännöissä. (0,5 pistettä)		
--------------------------------------	--	--	--

3.2. (7,5 pistettä)

Perustelu	Säädösviittaus	Pisteet
Yhdistys ja säätiö muodostavat konsernin, sillä yhdistys käyttää säätiössä määräysvaltaa sen sääntöjen perusteella. (1,5 pistettä) Määräysvalta muodostuu, kun säätiön sääntöjen 6 pykälän mukaan Musiikki kuuluu kaikille ry valitsee säätiön hallituksen jäsenet. Lisäksi sääntöjen 13 pykälän mukaan säätiön tullessa lakkautetuksi sen omaisuus luovutetaan Musiikki kuuluu kaikille ry:lle. (1,0 pistettä)	KPL 1:5 ja 1:6 (yhdestä viittauksesta 0,15 pistettä ja kahdesta 0,25 pistettä) Säätiön säännöt 6 ja 13 § (yhdestä viittauksesta 0,15 pistettä ja kahdesta 0,25 pistettä)	3,0
Yhdistys järjestää vanhusten musiikkitapahtumia ja myy säätiölle hallintopalveluita. Yhdistys on toiminnastaan arvonnäkövelvollinen. Yhdistyksen on siten katsottava olevan KPL 6:1.2:n mukaisesti liiketoimintaa harjoittava, joten se on velvollinen laatimaan konsernitilinpäätöksen. (2,5 pistettä)	KPL 6:1.2 Kirjanpito-lautakunnan yleisohje konsernitilinpäätöksen laatimisesta kohta 2.2.1 (jompikumpi viittaus riittää, 0,5 pistettä)	3,0
Tehtävänasettelussa esitettyjen lukujen perusteella kyseessä ei ole pienkonserni, joten konsernitilinpäätös on laadittava. Konsernitilinpäätöstä ei voida jättää laatimatta vedoten KPL 6:1.3:n poikkeussäännökseen. (1,0 pistettä)	KPL 6:1.3 (0,5 pistettä)	1,5

Pykäläviittauksen osalta riittää oikean luvun ja pykälän esittäminen (eli ei tarvitse viitata oikeaan momenttiin ja kohtaan asti). Pelkästä pykäläviittauksesta ei kuitenkaan anneta pisteitä, vaan pykälän, momentin tai kohdan sanamuoto on kirjoitettava vastaukseen vastauksen kannalta olennaisin osin.

Tehtävä 4. (20 pistettä)**4.1**

a)

Rahavirran suojauksessa suojataan tulevia kassavirtoja. Arvon muutos kirjataan suojaus-/käyvän arvon rahastoon laajassa tuloksessa, kunnes se realisoituu. (IFRS 9.6.5.2(b)) (IFRS 9.6.5.11 (b)) **(1,0 pistettä)**

Käyvän arvon suojauksessa suojataan omaisuuden tai velan käypää arvoa. Käyvän arvon muutos niin suojattavassa kohteessa kuin johdannaisessa kirjataan tulosvaikutteisesti. (IFRS 9.6.5.2 (a)) (IFRS 9.6.5.8) **(1,0 pistettä)**

Nettosijoituksen suojaus liittyy ulkomaisten (muussa valuutassa esitettyjen) tytäryhtiöiden oman pääoman suojaukseen. Suojauksen arvonmuutos kirjataan omaan pääomaan laajaan tulokseen. (IFRS 9.6.5.13) **(1,0 pistettä)**

Kyseessä on rahavirran suojaus, koska muutetaan tulevaisuuden korkovirrat muuttuvista kiinteiksi. (IFRS 6.5.2) **(2,0 pistettä)**

b)

Kun kyseessä on rahavirran suojaus, sekä positiivinen että negatiivinen käypä arvo esitetään suojaus-/käyvän arvon rahastossa omassa pääomassa. **(2,0 pistettä)**

Kirjattavassa arvossa huomioidaan laskennalliset verot. Verotuksessa tappio tai voitto hyväksytään vasta realisoitumisvuonna, jolloin kyseessä on väliaikainen ero (IAS 12.5) (EVL 27d §). Verot kirjataan laajaan tuloslaskelmaan suojausrahastoon. **(0,5 pistettä)**

Kirjaukset positiivisen arvon ollessa kyseessä: **(0,25 pistettä)**

Per johdannaiset 50 000 euroa
An suojausrahasto 40 000 euroa
An laskennallinen verovelka 10 000 euroa

Kirjaukset negatiivisen arvon ollessa kyseessä: **(0,25 pistettä)**

Per suojausrahasto 40 000 euroa
Per laskennallinen verosaaminen 10 000 euroa
An johdannaisvelka 50 000 euroa

c)

Jos johdannaista ei pidetä suojauslaskennan piiriin kuuluvana, johdannainen kirjataan aina tulosvaikutteisesti. (IFRS 9.4.1.4) Johdannainen täyttää tällöin IFRS 9.4.2.1 (a). käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavan erän tunnusmerkistön. **(1,0 pistettä)**

Kirjaukset tilanteessa, jossa johdannaisen arvo oli tilinpäätöshetkellä 50 000 negatiivinen: **(0,5 pistettä)**

Per rahoituskulut 50 000 euroa
An johdannaiset 50 000 euroa
Per laskennalliset verosaamiset 10 000 euroa

An laskennalliset verot (tuloslaskelma) 10 000 euroa

Kirjaukset tilanteessa, jossa johdannaisen arvo oli tilinpäätöshetkellä 50 000 positiivinen **(0,5 pistettä)**

Per johdannaiset 50 000 euroa

An rahoitustuotot 50 000 euroa

Per laskennalliset verot (tuloslaskelma) 10 000 euroa

An laskennalliset verovelat 10 000 euroa

4.2

a) Arvonkorotukselle ei ole olemassa perusteita **(0,5 pistettä)**. KPL 5:17 :n mukaan KPL 5:2a:n mukaisiin rahoitusinstrumentteihin ei voida kohdistaa arvonkorotusta **(0,5 pistettä)**. Yhtiö ei voi tehdä minkään suuruista arvonkorotusta. Soveltamalla kirjanpitolaain 5:2a:ä, yhtiö voi kirjata rahoitusinstrumentit käypään arvoon **(1,0 pistettä)**. (KPL 5:2a ja hallituksen esitys 89/2015 s.78) **(2,0 pistettä)**

b)

Pörssiosakkeita käsitellään käypään arvoon arvostettavina rahoitusvaroina. (IFRS 9.4.1.4) **(3,0 pistettä)**

Arvonmuutos voidaan kirjata joko tulosvaikutteisesti tai käyvän arvon rahastoon **(2,0 pistettä)**. Molemmissa vaihtoehdoissa tulee kirjattavaksi laskennalliset verot. **(0,25 pistettä)**

Kirjaukset tilinpäätökseen tilikaudelta 1.7.2021–30.6.2022 (vertailuvuoden osalta): **(0,5 pistettä)**

Per rahoitusinstrumentit an käyvän arvon muutos tuloslaskelmassa 732 742 euroa (3 582 500 (käypä arvo 30.6.2022)–2 849 758 (käypä arvo 30.6.2021))

Per vero (Tuloslaskelma) an verovelka 146 548,40 euroa (20 % * 732 742) (EVL 5:8)

tai

Per rahoitusinstrumentit an käyvän arvon muutos käyvän arvon rahastossa 732 742 euroa (3 582 500 (käypä arvo 30.6.2022)–2 849 758 (käypä arvo 30.6.2021))

Per laskennallinen vero käyvän arvon rahasto an laskennallinen verovelka 146 548,40 euroa (20 % * 732 742)

Käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavat erät tuloutuvat myös myynnin yhteydessä tuloslaskelman kautta, kun laajan tuloksen kautta kirjatut erät siirretään taseen oman pääoman sisällä, ilman tulosvaikutusta. **(0,25 pistettä)**

HT-TUTKINTO 2022

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

Tehtävä 1 (80,0 pistettä)

	1. Tarkastettu asia	2. Tarkastushavainto, perusteltu arviointi ja korjausmenettely	3. Vaikutus raportointiin (Mitä, missä ja miten raportoidaan, jos virhettä tai puutetta ei korjata)	Pisteet
1.	Ostovelat/ osamaksuvelat	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Yhteenvedon tilintarkastuksesta (kohta 12) mukaan yhtiön ostovelkoihin on merkitty osamaksuvelat, yhteensä 440 000 euroa, vaikka rahoitus on tapahtunut pankin kautta. Kirjanpitolautakunnan lausunnon (2021/2020) mukaan osamaksuvelat rahoituslaitoksilta tulisi esittää lainat rahoituslaitoksilta -alaryhmässä. Osamaksuvelat voidaan esittää myös ostovelloissa jaoteltuna pitkä- ja lyhytaikaisiin ostovelkoihin. Tilintarkastusyhteenvedon (kohta 12) tietojen mukaan osamaksuvelloista on pitkäaikaista 200 000 (440 000 – 240 000 euroa) euroa ja lyhytaikaista 240 000 euroa. (12*20 000 euroa). Koneiden kirjanpitoarvoa, 450 000 euroa, ei ole esitetty annettuna vakuutena liitetiedoissa. (PMA 3:7 1 kohta) <u>Korjausmenettely:</u> Siirretään osamaksuvelat ostovelloista lainat rahoituslaitoksilta ryhmään jakautuen pitkäaikaiseen ja lyhytaikaiseen velkaan tai vaihtoehtoisesti siirretään pitkäaikaisiin ostovelkoihin. Per ostovelat an rahalaitoslainat (ostovelat) pitkäaikainen 200 000 euroa	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta	5,0

		Per ostovelat an rahalaitoslainat lyhytaikainen 240 000 euroa (toisessa vaihtoehdossa tätä ei huomioida). Esitetään liitetiedoissa koneiden ja laitteiden annettuna vakuutena 450 000 euroa.		
2.	Lähipiiri-tapahtuma/ takaus/ laiton varojen jako	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Hallituksen kokouksessa 30.4.2022 on päätetty antaa 100 000 euron takaus yhtiön toimitusjohtajan vielä kotona asuvalle pojalle, Kalle Jääkärille, asuntolainan takaamiseksi. Kysymys on takauksen antamisesta lähipiiriin kuuluvalla ilman liiketaloudellista perustetta (OYL 1:11.1 3- kohta). Kyseessä on OYL 13:1:n mukaisesti laiton varojen jako, koska liiketaloudellinen peruste puuttuu. Tilinpäätöksestä puuttuu liitetieto annetusta takauksesta intressipiiriin kuuluvalla . (PMA 3:10) <u>Korjausmenettely:</u> Tulee laatia tilinpäätökseen liitetieto annetusta takauksesta. Liitetietoihin on lisättävä tieto liiketoimista intressitahon kanssa. Kyseessä on olennainen liiketoimi, joka on toteutettu ei-tavanomaisin kaupallisin ehdoin.	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta Huomautus (1,0 pistettä) OYL 13:1 vastaisesta menettelystä	4,0
3.	Pakolliset varaukset	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: TilintarkastusyhTEEvedosta (kohta 7) käy ilmi, että yhtiössä on tehty pakollisia varauksia varastosta 220 000 ja myyntisaamisista 350 000 euroa. Varauksia ei saa tehdä sellaisista omaisuuseristä, jotka on merkitty taseeseen varoina. Erät tulee arvostaa kirjanpitolain 5:2:n mukaisesti nimellisarvoon tai sitä alempaan todennäköiseen arvoonsa. Mahdollinen luottotappio ja varaston arvonalentuminen tulee kirjata näitä omaisuuseriä vastaan. TilintarkastusyhTEENVEDON mukaan edellisellä tilikaudella varaus myyntisaamisista oli 210 000 euroa ja vaihto-omaisuudesta 180 000 euroa.	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta	4,8

		<u>Korjausmenettely:</u> Perutaan tehty kirjaukset. Kirjataan varaston muutos ja myyntisaamisten arvon alentuminen. Per pakolliset varaukset an myyntisaamiset 350 000 euroa Per varaston muutos an vaihto-omaisuus 220 000 euroa Puretaan edellisen vuosien varaukset tilinpäätökseen 2021: Per pakolliset varaukset an vaihto-omaisuus 180 000 euroa Per pakolliset varaukset an myyntisaamiset 210 000 euroa Lisätään liitetietoihin tehty korjaukset (Kila 1750/2005, PMA 1:3)		
4.	Valuutta-johdannainen	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Yhtiöllä on valuuttajohdannainen, joka erääntyy 30.9.2022. Yhtiön valuuttajohdannaisella ei ole enää suojaustarkoitusta, koska valuuttalaina on maksettu pois 30.11.2021 hallituksen kokouksen 6/2022 ja 8/2022 mukaisesti. Valuuttajohdannaisen käypä arvo on yhdenvedon tilintarkastuksesta (kohta 9) mukaan -41 524,36 euroa. Käypä arvo on esitetty ainoastaan liitetietona. Valuuttajohdannainen on muuttunut ns. spekulatiiviseksi ja varovaisuuden periaatteen ja kirjanpitolautakunnan lausunnon 1963/2016 mukaan tällainen johdannainen tulee kirjata kuluksi. Liitetieto 10 on virheellinen. <u>Korjausmenettely:</u> Kirjataan johdannaisen käypä arvo kuluksi ja taseeseen velaksi. Per rahoituskulut an siirtovelat 41 524,36 euroa Korjataan virheellinen liitetieto (liitetieto 10) oikean ja riittävän kuvan varmistamiseksi.	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta	2,8

5.	Pääomalainojen korot	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Yhtiön tilinpäätöksen mukaan (liitetieto 6) pääomalainan korkoja 123 750 euroa ei ole kirjattu, vaikka koronmaksuedellytykset täyttyvät (OYL 12:1.1 2-kohta). Kun huomioidaan, että aktivoituja kehittämismenoja ei vähennetä laskettaessa pääomalainan maksuedellytyksiä, yhtiön pääomalainan korot voidaan maksaa. <u>Korjausmenettely:</u> Per korkokulut an siirtovelat 123 750 euroa.	TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta	4,9																																										
6.	Kehittämismenot	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Hallituksen kokouksen 1/2022–2023 liitteen 1 mukaan yhtiön kehittämiskulujen arvonalentumistestaus on tehty virheellisesti ikuisilla kassavirroilla. Testauksessa olisi pitänyt huomioida jäljellä oleva taloudellinen pitoaika (Kilan yleisohje suunnitelman mukaisista poistoista kohdat 3.1.1 ja 6.2) (tilintarkastusyhteenvedon kohta 1). Kun huomioidaan jäljellä oleva pitoaika 5 vuotta, yhtiön kehittämiskuluista tulee tehdä arvonalentuminen <table><tr><td></td><td>2023</td><td>2024</td><td>2025</td><td>2026</td><td>2027</td><td>Yhteensä</td></tr><tr><td>Yhtiön vapaat kassavirrat</td><td>124 320</td><td>135 900</td><td>165 800</td><td>179 900</td><td>200 520</td><td>806 440</td></tr><tr><td>Diskontatut kassavirrat</td><td>114 845</td><td>115 975</td><td>130 708</td><td>131 015</td><td>134 902</td><td>627 444</td></tr><tr><td>Kirjanpitoarvo</td><td>800 000</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr><tr><td>Kassavirtojen nykyarvo vuosina 2023–2027 yhteensä</td><td>627 444</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr><tr><td>Arvonalentuminen</td><td>172 556</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr></table> <u>Korjausmenettely:</u> Kirjataan arvonalentumistappio poistojen ryhmään. Per poistot an kehittämiskulut 172 556 euroa		2023	2024	2025	2026	2027	Yhteensä	Yhtiön vapaat kassavirrat	124 320	135 900	165 800	179 900	200 520	806 440	Diskontatut kassavirrat	114 845	115 975	130 708	131 015	134 902	627 444	Kirjanpitoarvo	800 000						Kassavirtojen nykyarvo vuosina 2023–2027 yhteensä	627 444						Arvonalentuminen	172 556						TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta	6
	2023	2024	2025	2026	2027	Yhteensä																																								
Yhtiön vapaat kassavirrat	124 320	135 900	165 800	179 900	200 520	806 440																																								
Diskontatut kassavirrat	114 845	115 975	130 708	131 015	134 902	627 444																																								
Kirjanpitoarvo	800 000																																													
Kassavirtojen nykyarvo vuosina 2023–2027 yhteensä	627 444																																													
Arvonalentuminen	172 556																																													

7.	Sijoituskiinteistö	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Tilintarkastusyhteenvedon (kohta 3) mukaan yhtiön omistama sijoituskiinteistö on oman henkilökunnan käytössä. Sijoituskiinteistö on arvostettu käypään arvoon kirjaamalla tilinpäätökseen käyvän arvon muutos 22 500 euroa. Edellisellä tilikaudella tilinpäätökseen kirjattu käyvän arvon muutos oli 11 800 euroa. Yhtiön sijoituskiinteistö ei täytä sijoituskiinteistön tunnusmerkistöä, sillä yhtiön oman henkilökunnan käytössä oleva kiinteistö ei voi olla sijoituskiinteistö. Tällöin ei ole mahdollista kirjata sijoituskiinteistöjä käypään arvoon, vaan arvostaminen tulee tehdä hankintameno- tai suunnitelman mukaisilla poistoilla vähennettyyn hankintameno- (KPL 5:5, KPL 5:2b, IAS 40.5). Kohteesta tulee tehdä suunnitelman mukaiset poistot. Liitetieto 7 on virheellinen. <u>Korjausmenettely:</u> Perutaan tehty kirjaaminen käypään arvoon. Per käyvän arvon muutos an sijoituskiinteistöt (muut osakkeet) 22 500 euroa Korjataan edellisen tilikauden luvut: Per voittovar- at an sijoituskiinteistöt (muut osakkeet) 11 800 euroa¹ Liitetieto 7 tulee korjata.	TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta	2,4
8.	Osakeanti	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Osakeantisaamisiin on kirjattu koko osakeanti 618 000 euroa tilinpäätöksessä, vaikka sitovia merkintöjä ei ole vielä kaikilta osin tehty (KPL 2:3). Sitovia merkintöjä on tehty 418 000 euroa tilinpäätöspäivään mennessä. Hallituksen kokouksessa 1/2022–2023 on tilinpäätöksen jälkeen käsitelty tilikauden jälkeen tapahtuneet merkinnät. Sijoitetun vapaan oman pääoman rahastoon on siten kirjattu osakeantisaamisia liikaa 200 000 euroa.	TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta	6,0

¹ Edellisen tilikauden virheen korjaamiseen liittyvää liitetietoa ei ole vaadittu vastauksessa.

		Liitetieto 3 on virheellinen tältä osin. Lisätään PMA 3:13:n ja OYL 8:7:n vaatimukset. <u>Korjausmenettely:</u> Poistetaan osakeantisaaminen ja vastaavasti poistetaan sijoitetun vapaan oman pääoman rahastosta sama summa. Per sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto an osakeantisaaminen 200 000 euroa. Korjataan myös liitetietoa 3 tältä osin.		
9.	Myynti- saamisten arvonlennus	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Tilintarkastusyhteenvedon (kohta 6) mukaan myyntisaamisiin sisältyy Viljon Viirut Oy:ltä oleva myyntisaaminen 145 000 euroa. Luottotappiovarausta on myyntisaamisesta kirjattu jo pakolliseksi varaukseksi 65 000 euroa. Hallituksen pöytäkirjassa 20.5.2022 on todettu Viljon Viirut Oy:n konkurssi. Konkurssi on tapahtunut tilinpäätöspäivän jälkeen, mutta jo tilikauden aikana on ollut havaittavissa maksujen viivästymistä. Saadun ennakkotiedon mukaan konkurssipesästä ei olisi saatavissa jako-osuutta tai se tulisi olemaan vähäinen. Myyntisaamiset tulee tilinpäätöksessä arvostaa hankintamenoa tai sitä alempaan todennäköiseen arvoonsa (KPL 5:2). Myyntisaamiseen tulee kirjata arvonalentuminen 80 000 euroa (145 000 euroa – 65 000 euroa). Kyseessä on tilikauden jälkeinen tapahtuma, jonka perusteella tilinpäätöksen lukuja tulee muuttaa. Lähes välittömästi tilinpäätöksen jälkeen tapahtunut konkurssi on viite yhtiön taloudellisesta tilanteesta tilinpäätöshetkellä. <u>Korjausmenettely:</u> Per liiketoiminnan muut kulut (luottotappio) an myyntisaamiset 80 000 euroa	TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta	3,5

10.	Bonukset	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Yhtiön henkilökunnalle ja johdolle on hallituksen 20.5.2022 päätöksen perusteella kirjattu bonuksia 280 000 euroa. Kun huomioidaan korjaamattomat virheet, bonukset eivät tule maksuun. Tehdyt kirjaukset tulee purkaa, koska suoriteperiaate ei ole täyttynyt. <u>Korjausmenettely:</u> Kirjataan pois henkilöstökuluista maksettavat bonukset sivukuluineen. Per siirtovelat an henkilöstökulut 280 000 euroa.	TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta	7,5
11.	Liikevaihto	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Yhtiön välitysliiketoiminnan liikevaihto 1 725 000 euroa on kirjattu bruttona, vaikka se pitäisi olla kirjattuna nettona. Hallituksen kokouksen 8/2021–2022 4 §:n mukaan päämiessopimuksen perusteella tuotteiden virheriski ja luottotappioriskit ovat päämiehellä. Tilintarkastusyhteenvedon (kohta 5) mukaan myyntiin liittyvät ostot ovat yhteensä 1 500 000 euroa. Kyseessä on välitysliiketoiminta ja yhtiön liikevaihdoksi tulee kirjata vain yhtiön saama välityspalkkio (esim. Kila 2018/2021). <u>Korjausmenettely:</u> Korjataan liikevaihtoa ja ostoja 1 500 000 euroa Per liikevaihto an ostot 1 500 000 euroa	TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta	6,6
12.	Takuuvaraus	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Liikevaihtoon sisältyy laitemyyntiä 9 497 000 euroa. Yhtiön tuotteisiin sisältyy takuu ja tilintarkastajan tilintarkastusyhteenvedon (kohta 5) mukaan toteutuneet takuukorjauskustannukset ovat olleet kolmen viime vuoden aikana 0,9 prosenttia vuodessa laitemyynnin liikevaihdosta.	TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta	4,0

		Varausta ei ole tehty ollenkaan. Varaus takuuhuoltoja varten pitäisi tehdä (KPL 5:14). Varauksen määrä on 85 473 euroa ($9\,497\,000 \cdot 0,9\%$). Korjausmenettely: Lisätään takuuvaraus. Per liiketoiminnan muut kulut an pakollinen varaus 85 473 euroa		
13	Liitetiedot / yli 5 vuoden päästä erääntyvät lainat	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Tilintarkastusyhteenvedon (kohta 11) mukaan yhtiöllä on rahoituslainoja, jotka lainojen takaisinmaksuohjelman mukaan erääntyvät yli viiden vuoden päästä. Tästä ei ole esitetty liitetietoa. Yli viiden vuoden päästä erääntyvien saldo on 250 000 euroa. PMA asetuksen 3:6:n mukaan yli viiden vuoden päästä erääntyvät lainat tulee esittää liitetiedoissa. <u>Korjausmenettely:</u> Lisätään liitetieto, jossa esitetään yli viiden vuoden päästä erääntyvät rahalaitoslainat.	Raportointi hallitukselle	2,0
14	Omat osakkeet	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Yhtiö on lunastanut omia osakkeita hallituksessa 16.6.2021 ilmenevillä ehdoilla, vaikka yhtiöllä ei ole ollut jakokelpoisia varoja. Omia osakkeita voidaan lunastaa vain jakokelpoisten varojen puitteissa (OYL 13:5) Kyseessä on ollut laitton varojen jako. Omia osakkeita on lunastettu 600^2 eurolla ($1\,500$ osaketta $\cdot 0,40$ euroa/osake).	Huomautus OYL 13:5:n vastaisesta menettelystä	3,0

² Omien osakkeiden lunastamisen osalta tilinpäätöksestä puuttuu PMA 3:12:n mukainen liitetieto ja omasta pääomasta annettu liitetieto on virheellinen. Omien osakkeiden lunastaminen 600 eurolla ei kuitenkaan ylitä tilinpäätöksen virheellisyydestä raportoinnille asetettua olennaisuusrajaa (1 500 euroa). Tämän vuoksi arvosteluperusteessa ei ole vaadittu liitetietopuutteesta havaintoa, korjausmenettelyä eikä raportointia.

		<u>Korjausmenettely:</u> Ei voida korjata.		
15	Vaihto-omaisuus	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Tilintarkastusyhteenvedosta (kohta 4) käy ilmi, että varastoon sisältyy 57 250 euroa hyödykkeitä, joita ei ole ostettu, käytetty tai myyty viiteen vuoteen, eikä ostajia ei käytännössä ole olemassa. Vaihto-omaisuus tulee arvostaa ns. alimman arvon periaatteen mukaan (KPL 5:6). Koska edellä mainituille tuotteille ei odoteta enää kertyvän tuottoja, joten niihin tulee kirjata arvonalennus. <u>Korjausmenettely:</u> Kirjataan arvonalennus varaston muutoksen kautta. Per varaston muutos an varasto 57 250 euroa.	TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta	3,0
16.	Liikevaihto	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Yhtiö on tehnyt 300 000 euron sopimuksen Kotkan Tarjonta Oy:n kanssa. Sopimus on tehty ajalle 1.4. 2022–30.3.2023, Yhtiö on tulouttanut tilikaudelle koko palveluliiketoiminnan tuoton (hallituksen kokous 17.1.2022 6 § ja tilintarkastusyhteenvedo kohta 5). Kyseessä on ajan kulumisen perusteella jaksotettavasta tuotosta (KILA 2016/2021). Tulouttaminen tulee tehdä KPL 2:3:n mukaan suoriteperiaatteen mukaisesti. Tilikaudelle on kirjattu liikaa liikevaihtoa 275 000 euroa (300 000/12*11 kuukautta). <u>Korjausmenettely:</u> Kirjataan ja jaksotetaan liikevaihto sopimuskaudelle. Per liikevaihto an saadut ennakot 275 000 euroa	TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta	7,5

17.	Projekti Ikaros	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Hallituksen kokouksen 15.6.2022 4 § mukaan yhtiön kirjanpitoon on kirjattu omistajille kuuluvia kustannuksia 125 000 euroa liittyen projekti Ikarokseen. Projekti Ikaros on ollut yhtiön omistajien hanke, jossa omistajat ovat yrittäneet myydä yhtiön osakekannan. Kirjanpitolain mukaan vain yhtiön omat kulut (ns. entiteettiperiaate). Nämä kulut tulee poistaa yhtiön kirjanpidosta. Kirjanpitolautakunnan lausunnon 2018/2021 mukaan ”Kukin yritys muodostaa kirjanpito-oikeudellisesti oman taloudellisen yksikkönsä. Tämän niin sanotun entiteettiperiaatteen mukaisesti kunkin yksikön kirjanpitoon merkitään vain ja ainoastaan juuri sen omat liiketapahtumat, ei muiden talousyksikköjen, riippumatta siitä, ovatko nämä ulkopuoliset itse kirjanpitovelvollisia tai eivät.” <u>Korjausmenettely:</u> Kirjataan kulut pois saamiseksi omistajilta. Per muut saamiset an liiketoiminnan muut kulut 125 000 euroa	TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta	3,0																
18.	Yhteenveto ja vaikutuksen arviointi	ISA 450 edellyttää, että tilintarkastaja arvioi todettujen virheellisyyksien vaikutuksen tilintarkastukseen ja korjaamattomien virheellisyyksien vaikutuksen tilinpäätökseen. <u>Vaikutus tilikauden tulokseen ja omaan pääomaan, esimerkki</u> <u>Yksittäin olennaiset virheet:</u> <table><tr><th>Virheet</th><th>Vaikutus tulokseen</th><th>Vaikutus omaan pääomaan</th><th>Vaikutus taseen loppusummaan</th></tr><tr><td>Liikevaihto</td><td>-275 000</td><td>-275 000</td><td>0</td></tr><tr><td>Epäkurantit tuotteet</td><td>-57 250</td><td>-57 250</td><td>-57 250</td></tr><tr><td>Takuuvaraus</td><td>-85 473</td><td>-85 473</td><td>0</td></tr></table>	Virheet	Vaikutus tulokseen	Vaikutus omaan pääomaan	Vaikutus taseen loppusummaan	Liikevaihto	-275 000	-275 000	0	Epäkurantit tuotteet	-57 250	-57 250	-57 250	Takuuvaraus	-85 473	-85 473	0	TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta TilintL 3:5 § 5 momentin 2 kohdan mukainen huomautus	4,0
Virheet	Vaikutus tulokseen	Vaikutus omaan pääomaan	Vaikutus taseen loppusummaan																	
Liikevaihto	-275 000	-275 000	0																	
Epäkurantit tuotteet	-57 250	-57 250	-57 250																	
Takuuvaraus	-85 473	-85 473	0																	

Liikevaihto	-1 500 000	-1 500 000	0
Ostot	1 500 000	1 500 000	0
Henkilöstökulut	280 000	280 000	0
Luottotappio	-80 000	-80 000	-80 000
Osakeanti		-200 000	-200 000
Johdannainen	-41 523,46	-41 523,46	0
Arvon alentuminen kehittämismenot	-172 556	-172 556	-172 556
Pääomallainan korot	-123 750	-123 750	0
Projekti Ikaros	125 000	125 000	125 000
Korjaukset ennen veroja	-430 552	-630 552	-384 806

Jos virheet korjattaisiin, tilikauden tulos olisi -285 834 euroa (nyt 144 718 euroa) ja oma pääoma 126 068 euroa (nyt 756 620 euroa).

Yksittäin epäolennainen erä

Sijoituskiinteistöt 22 500 euroa arvonmuutos

Luokitteluvirheet:

Liikevaihtoa liikaa 1 500 000 euroa

Ostoja liikaa 1 500 000 euroa

Ostovelat (rahalaitoslainat) 200 000 euroa liikaa lyhytaikaisissa veloissa

Virheet liitetiedoissa ja muut puutteet:

Annettu lähipiiritakaus puuttuu lähipiiritapahtumista ja vastuista.

Yhtiön osamaksulla hankkimien autojen vakuusarvo puuttuu annetuista vastuista

Tiedot käypään arvoon arvostamisesta ovat tarpeettomia

Yhtiön yli 5 vuoden päästä erääntyviä lainoja ei ole eritelty

		<u>Kokonaisjohtopäätös:</u> Oma pääoma, jolla on selkeästi vaikutusta taloudelliseen päätöksentekoon, sekä tilikauden tulos ovat olennaisesti virheellisiä. Virheet kohdistuvat moneen tilinpäätöserään ja tilinpäätöksestä puuttuu olennaisia tietoja. Siksi virheitä voidaan pitää laajalle ulottuvina ja yhteisvaikutukseltaan sellaisina, että tilinpäätös ei anna oikeaa ja riittävää kuvaa tilikauden tuloksesta ja yhtiön taloudellisesta asemasta, vaan tilinpäätös kokonaisuudessaan on virheellinen. Nämä seikat edellyttävät kielteistä lausuntoa tilintarkastuskertomuksessa.		
			Yhteensä	80

Tehtävä 2 (20 pistettä)**TILINTARKASTUSKERTOMUS**

Sannin Sarvet Oy:n yhtiökokoukselle

Tilinpäätöksen tilintarkastus (1,0 pistettä)***Kielteinen lausunto (1,0 pistettä)***

Olemme tilintarkastaneet Sannin Sarvet Oy:n (y-tunnus 9999999-0) tilinpäätöksen tilikaudelta 1.5.2021–30.4.2022. Tilinpäätös sisältää tuloslaskelman, taseen ja liitetiedot. **(1,0 pistettä)**

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

Kielteisen lausunnon perustelut (0,4 pistettä)

Kaikki yhtiön ostovelat on esitetty lyhytaikaisissa ostoveloiissa, vaikka osa veloista erääntyy yli vuoden päästä. Ostoveloiista tulee siirtää pitkäaikaisiin velkoihin 200 000 euroa.¹ Liitetiedoissa ei ole esitetty ostovelkojen vakuutena olevien koneiden ja laitteiden kirjanpitoarvoa, joka on 450 000 euroa. **(0,8 pistettä)**

Yhtiössä on kirjattu virheellisesti varauksia, jotka olisi pitänyt kirjata omaisuuseriä vastaan. Myyntisaamisista on kirjattu varausta 350 000 euroa, joka olisi pitänyt vähentää myyntisaamisten saldosta. Vastaavasti edellisellä tilikaudella 2021 oli tehty 210 000 euron varaus myyntisaamisista, joka olisi tullut vähentää myyntisaamisista. Varastosta on tehty 220 000 euron pakollinen varaus, joka olisi pitänyt vähentää varaston arvosta. Edellisellä tilikaudella 2021 varastosta on tehty 180 000 euron pakollinen varaus, joka olisi pitänyt vähentää varaston arvosta. **(1,2 pistettä)**

Yhtiöllä on valuuttajohdannainen, jonka arvo -41 524,36 euroa, on esitetty vain liitetiedoissa. Kirjanpitolautakunnan lausunnon (1963/2016) mukaan ilman suojaustarkoitusta oleva johdannainen tulee kirjata tuloksen kautta. Virheen johdosta tilikauden tulos on 41 524,36 euroa liian suuri. **(0,8 pistettä)**

Yhtiön pääomallainan korkoja 123 750 euroa ei ole kirjattu kuluksi, vaikka maksuedellytykset täyttyvät. Virheen johdosta yhtiön tulos ja oma pääoma ovat 123 750 euroa liian suuret. **(0,8 pistettä)**

Yhtiön kehittämismenoista ei ole tehty 172 556 euron arvonalentumista, vaikka yhtiön laskelmat osoittavat arvonalennuksen olevan varma. Virheen johdosta yhtiön tulos ja oma pääoma ovat 172 556 euroa liian suuret. **(0,8 pistettä)**

Yhtiö on käsitellyt omassa käytössä olevan kiinteistön virheellisesti sijoituskiinteistönä. Tehdyt positiiviset arvomuutokset tulee peruuttaa. Virheen johdosta tilikauden tulos on 22 500 euroa liian suuri ja huomioiden edellisiin tilikausiin liittyvän virheen, oma pääoma on 34 300 euroa liian suuri. **(1,2 pistettä)**

¹ Vaihtoehtoinen vastaus: Osamaksuvelkojen osuus ostoveloiista tulee siirtää pitkä- ja lyhytaikaisiin lainoihin rahoituslaitoksilta.

Yhtiö on kirjannut osakeantisaamisen ilman sitovaa merkintää. Ilman sitovaa merkintää oleva osakeantikirjaus on 200 000 euroa, joka tulee poistaa sekä osakeantisaamisista että sijoitetun vapaan oman pääoman rahastosta. Virheen johdosta yhtiön oma pääoma on 200 000 euroa liian suuri. **(0,8 pistettä)**

Tilikauden päättymisen jälkeen on syntynyt konkurssin seurauksena 80 000 euron luottotappio, jota ei ole kirjattu tilinpäätökseen kuluna. Virheen johdosta tilikauden tulos ja oma pääoma ovat 80 000 euroa liian suuret. **(0,8 pistettä)**

Yhtiössä on kirjattu tulospäätökset bonukset, yhteensä 280 000 euroa, jotka peruuntuisivat tosiasiallisen tuloksen seurauksena. Virheen johdosta yhtiön tulos ja oma pääoma ovat 280 000 euroa liian suuret. **(0,8 pistettä)**

Yhtiössä on kirjattu liikevaihtoon toiselle taholle kuuluvia tuottoja ja vastaavasti kuluja, jotka eivät kuulu yhtiölle. Yhtiön liikevaihto on 1 500 000 euroa liian suuri ja ostot 1 500 000 euroa liian suuret. Virheellä ei ole tulosvaikutusta. **(0,8 pistettä)**

Yhtiössä ei ole tehty uusiin myytäviin tuotteisiin liittyvää takuuvarausta. Puuttuvan takuuvarauksen määrä on 85 473 euroa. Virheen johdosta yhtiön tulos ja oma pääoma ovat 85 473 euroa liian suuret. **(0,8 pistettä)**

Tilinpäätöksen liitetiedoissa ei ole esitetty liitetietoa annetusta 100 000 euron takauksesta intressipiiriin kuuluvalla. **(0,4 pistettä)**

Yhtiön vaihto-omaisuuteen sisältyy tuotteita, jolla ei ole enää taloudellista arvoa. Tuotteiden arvo 57 250 euroa olisi tullut kirjata kuluksi. Virheen johdosta yhtiön tulos ja oma pääoma ovat 57 250 euroa liian suuret. **(0,4 pistettä)**

Yhtiö on tulouttanut koko palvelun tuoton, vaikka palveluun liittyy myöhemmin toteuttavia palveluvelvoitteita. Yhtiön liikevaihtoon kirjattu 275 000 euroa liian suureksi. Virheen johdosta yhtiön tulos ja oma pääoma ovat 275 000 euroa liian suuret. **(0,8 pistettä)**

Yhtiön tilinpäätöksen on kirjattu kuluja 125 000 euroa, jotka kuuluvat omistajille. Virheen johdosta yhtiön tulos ja oma pääoma ovat 125 000 euroa liian pienet. **(0,4 pistettä)**

Jos edellä mainitut virheet korjattaisiin, ne heikentäisivät tulosta 430 552 euroa ja omaa pääomaa 630 552 euroa. **(0,8 pistettä)**

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

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

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

Tilinpäätöstä koskevat hallituksen ja toimitusjohtajan velvollisuudet (0,8 pistettä)

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

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

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa (0,4 pistettä)

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

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

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

olosuhteet voivat kuitenkin johtaa siihen, ettei yhtiö pysty jatkamaan toimintaansa.

- Arvioimme tilinpäätöksen, kaikki tilinpäätöksessä esitettävät tiedot mukaan lukien, yleistä esittämistapaa, rakennetta ja sisältöä ja sitä, kuvastaako tilinpäätös sen perustana olevia liiketoimia ja tapahtumia siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan.

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

Muut raportointivelvoitteet

Huomautukset

Huomautuksena esitämme, että tilinpäätöstä ei ole laadittu Kielteisen lausunnon perustelut -osiossa kuvattujen seikkojen takia Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti. **(0,4 pistettä)**

Huomautuksena esitämme, että hallitus on antanut 100 000 euron vakuuden lähipiirille ilman liiketaloudellista perustetta OYL 13:1:n vastaisesti. **(0,4 pistettä)**

Huomautuksena esitämme, että hallitus on päättänyt hankkia yhtiön osakkeita yhteensä 600 euron arvosta OYL 13:5:n vastaisesti, vaikka yhtiöllä ei ole ollut jakokelpoisia varoja. **(0,4 pistettä)**

Helsingissä 22. elokuuta 2022

Terävä Tarkastus Oy
Tilintarkastusyhteisö

Tiina Terävä, HT **(0,4 pistettä)**
Tarkanmarkankuja 6
00100 HELSINKI **(0,4 pistettä)**

Kertomuksen rakenne (mm. asiat esitetty oikeissa kohdissa) oikein **(1,0 pistettä)**

- kertomuksen otsikointi oikein
- kertomuksen järjestys oikein