



PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

VUODEN 2023 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 suunnitellussa Vauhtihirmu Oy:n ja Kiitoliito Oy:n osakkeiden ristiinomistuksen purkamisessa kysymys varojen jakamisesta?	Kyllä (2,0 pistettä)	Suunnitellussa Vauhtihirmu Oy:n ja Kiitoliito Oy:n osakkeiden ristiinomistuksen purkamisessa Vauhtihirmu Oy ostaisi Kiitoliito Oy:ltä kaikki sen omistamat Vauhtihirmu Oy:n osakkeet (2,0 pistettä)¹. OYL 13:1.1:n 3 kohdan mukaan yhtiön varoja voidaan jakaa osakkeenomistajille sen mukaan kuin osakeyhtiölaissa säädetään 15 luvussa tarkoitetusta omien osakkeiden hankkimisesta (2,0 pistettä).
1.2. Jos Vauhtihirmu Oy:n ja Kiitoliito Oy:n osakkeiden ristiinomistus purettaisiin vaihtoehdon 1 mukaisesti, onko asia välttämätöntä viedä päätettäväksi seuraavaan Vauhtihirmu Oy:n yhtiökokoukseen?	Ei (1,0 pistettä)	Vaihtoehdon 1 mukaan Vauhtihirmu Oy hankkii Kiitoliito Oy:ltä 1 000 B-osaketta hintaan 1 100 euroa/osake (1,0 pistettä). Vauhtihirmu Oy:n hallituksella on 31.5.2022 pidetyn Vauhtihirmu Oy:n varsinaisen yhtiökokouksen antama valtuutus, jonka mukaan voidaan hankkia enintään 3 000 B-osaketta enimmäishinnalla 4 000 euroa/osake (1,0 pistettä). Valtuutus on voimassa seuraavaan varsinaiseen yhtiökokoukseen asti, kuitenkin enintään 30.6.2023 saakka (1,0 pistettä). OYL 15:5.2:n 1. virkkeen mukaan yhtiökokouksen päätöksellä, jossa mainitaan hankittavien osakkeiden enimmäismäärä osakelajeittain, valtuutuksen voimassaoloaika sekä vastikkeen vähimmäis- ja enimmäismäärä, voidaan valtuuttaa hallitus päättämään hankkimisesta kokonaan tai joiltakin osin (1,0 pistettä). Liitteenä 2 olevassa päätöksessä on mainittu vaaditut asiat (1,0 pistettä). Koska Vauhtihirmu Oy:n omien osakkeiden hankinta Kiitoliito Oy:ltä tapahtuisi valtuutuksen puitteissa, Vauhtihirmu Oy:n hallitus voi päättää suunnitellusta osakkeiden hankinnasta valtuutuksen nojalla (1,0 pistettä).
1.3. Jos Vauhtihirmu Oy:n ja Kiitoliito Oy:n osakkeiden ristiinomistus purettaisiin vaihtoehdon 2 mukaisesti ja Vauhtihirmu Oy:n hallitus päättäisi omien osakkeiden hankkimisesta liitteenä 3 olevan	Ei (1,0 pistettä)	Liitteenä 3 olevan päätösluonnoksen mukaan kultakin osakkeenomistajalta hankintaan enintään 1 000 osaketta, eikä osakkeita hankita liitteestä 1 ilmenevien osakeomistusten suhteessa, joten kysymyksessä on suunnattu hankkiminen (1,0 pistettä). OYL 15:7:n 3 kohdan mukaan suunnattua hankkimista koskevassa päätöksessä on mainittava perustelut sille, että suunnattuun hankkimiseen on OYL 15:6.1:ssä tarkoitettu painava taloudellinen syy. / OYL 15:6.1:n mukaan omia osakkeita voidaan hankkia muuten kuin osakkeenomistajien omistamien osakkeiden suhteessa (suunnattu hankkiminen), jos siihen on yhtiön kannalta

¹ Hallituksen esityksen (HE 109/2005 s. 136) mukaan hankkimisen käsite sisältää oston lisäksi muitakin omien osakkeiden yhtiölle tuleminen tapoja, kuten osakkeiden vaihdon.

päätösluonnoksen mukaisesti, olisiko Vauhtihirvu Oy:n hallituksen päätös osakeyhtiölain mukainen?		painava taloudellinen syy. (1,0 pistettä, jommankumman normin mainitseminen riittää.) Päätösluonnos ei sisällä perusteluja sille, että suunnattuun hankkimiseen on painava taloudellinen syy (1,0 pistettä). Päätösluonnoksen mukaan osakkeista maksettava vastike voi olla joko rahaa tai Kiitoliiito Oy:n osakkeita (1,0 pistettä). OYL 15:7:n 5 kohdan mukaan hankkimispäätöksessä on mainittava selvitys omaisuuden arvosta, jos vastike on muuta omaisuutta kuin rahaa (1,0 pistettä). Päätösluonnos ei sisällä mainittua selvitystä (1,0 pistettä). Vauhtihirvu Oy:n vapaan oman pääoman määrä on 1 800 000 euroa (1,0 pistettä). Vauhtihirvu Oy:n vapaa oma pääoma ei riitä siihen, että kaikilta osakkeenomistajilta hankittaisiin päätösluonnoksen mukainen enimmäismäärä osakkeita (1,0 pistettä)². OYL 15:5.2:n mukaan omia osakkeita voidaan valtuutuksen nojalla hankkia vain vapaalla omalla pääomalla. / OYL 13:5:n mukaan yhtiö saa jakaa vapaan oman pääoman, josta on vähennetty yhtiöjärjestyksen mukaan jakamatta jätettävät varat, jollei OYL 13:2:stä muuta johdu. (1,0 pistettä, jommankumman normin mainitseminen riittää.) OYL 15:7:n 3 kohdan mukaan suunnattua hankkimista koskevassa päätöksessä on mainittava keneltä osakkeita hankitaan ja tarvittaessa se, missä järjestyksessä (1,0 pistettä)³. Päätösluonnoksessa ei ole mainittu, missä järjestyksessä osakkeet hankitaan (1,0 pistettä).
--	--	--

² Hallituksen esityksen (HE 109/2005 s. 136) mukaan on tapahtunut laitton varojenjakko, jos hankinnan seurauksena yhtiön vapaa oma pääoma muodostuu negatiiviseksi eikä velkojansuojamenettelyä ole noudatettu.

³ Hallituksen esityksen (HE 109/2005 s. 139) mukaan säännös koskee sekä yhtiökokouksen että hallituksen päätöksentekoa. Järjestyksellä tarkoitetaan sitä, miten hankkiminen tai lunastaminen toteutetaan tilanteessa, jossa käytettävissä olevat varat eivät riitä kaikkien päätöksen tarkoittamien osakkeiden hankkimiseen (HE 109/2005 s. 139).

Tehtävä 2 (27,5 pistettä)**2.1. (14 pistettä)**

Puutteellinen tai virheellinen kohta tilintarkastajan dokumentaatiossa tai siitä ilmenevissä tilintarkastajan tekemissä toimenpiteissä	Korjausehdotus perusteluineen	Perustelu (ISA-standardin kohta)	Pisteytys
Myynnin katkon tarkastus	Tilintarkastajan työpaperin mukaan tilikaudelle kuuluvaa liikevaihtoa on kirjaamatta 150 tuhatta euroa ja vastaavasti tilikaudelle kuuluvia ostolaskuja on kirjaamatta 95 tuhatta euroa. Tilintarkastaja on todennut näiden olevan erikseen olennaisia, mutta että yhteenlaskettu tulosvaikutus jää alle olennaisuuden. Tilintarkastaja ei ole tästä syystä pyytänyt yhtiötä korjaamaan virheitä. Tilintarkastaja on havainnut virheelisyyksiä, jotka ovat olennaisia. Tällaisia virheitä arvioitaessa niitä ei voida vähentää toisistaan, vaan tilintarkastajan tulee arvioida erikseen virheiden vaikutuksia. Tilintarkastajan on kommunikoitava havaitut virheet johdolle ja hallintoelimille ja pyydettyä korjaamaan nämä virheelisyydet.	ISA 450.A19 ISA 450.8 ISA 450.12	4
Eräntyneiden myyntisaamisten tarkastus	Tilintarkastajan työpaperista selviää, että yhtiöllä on 45 tuhannen euron epävarma eräntynyt myyntisaaminen. Tilintarkastaja on pyytänyt johtoa korjaamaan virheen, mutta johto on kieltäytynyt tekemästä korjausta. Tilintarkastaja ei ole selvittänyt syytä, miksi johto kieltäytyy tekemästä korjausta, koska virhe jää alle tilintarkastajan määrittämän tarkastustyössä käytettävän olennaisuuden. Tilintarkastajan tulee muodostaa käsitys syistä, joiden vuoksi johto ei tee korjauksia. Tilintarkastajan on otettava tämä käsitys huomioon arvioidessaan, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena olennaista virheellisyyttä.	ISA 450.9	3
Oston katkon tarkastus	Tilintarkastaja on havainnut oston katkossa virheen, jonka suuruus on 20 000 euroa.	ISA 450.7	3

	Toimitusjohtajalta saadun tiedon mukaan havaittu virhe on korjattu, mutta tilintarkastaja ei ole suorittanut korjaukseen liittyen toimenpiteitä. Jos johto on tilintarkastajan pyynnöstä tehnyt korjauksen, tilintarkastajan tulee suorittaa lisätoimenpiteitä selvittääkseen, onko virheellisyyksiä vielä jäljellä.		
Korjaamattomien virheiden arviointi	Tilintarkastaja ei ole koonnut yhteen havaitsemiaan korjaamattomia virheitä. Tilintarkastaja on todennut, että mikään korjaamattomista virheistä ei ole yksinään olennainen. Tilintarkastajan tulee arvioida, ovatko korjaamattomat virheet yksin tai yhdessä olennaisia tilinpäätöksen kannalta. Tilintarkastajan tulee sisällyttää dokumentaatioon kaikki tilintarkastuksen aikana kootut virheellisyydet, lukuun ottamatta niitä, jotka ovat selvästi vähäpätöisiä ja tieto siitä, onko ne korjattu. Tilintarkastaja on työpaperissa todennut, että ei näe tarpeelliseksi kommunikoida korjaamattomista virheistä hallituksen kanssa. Tilintarkastajan tulee kommunikoida hallintoelinten kanssa korjaamattomista virheistä ja niiden vaikutuksesta ja pyydettyä korjaamaan virheet.	ISA 450.11 ISA 450.15 b) ISA 450.5 ISA 450.12	4

2.2. (13,5 pistettä)

Puutteellinen tai virheellinen kohta tilintarkastajan dokumentaatiossa tai siitä ilmenevissä tilintarkastajan tekemissä toimenpiteissä	Korjausehdotus perusteluineen	Perustelu (ISA-standardin kohta)	Pisteytys

Ostolaskujen tarkastus	Tilintarkastajan työpaperin mukaan yhtiön ostolaskutoimintoihin ei liity vaarallisia työyhdistelmiä, koska kirjaus, hyväksyntä ja maksu on eriytetty toisistaan. Tehtävänannon mukaan talouspäälliköllä on myös kirjausoikeudet ja lisäksi hän pystyy muokkaamaan hyväksymisketjuja osto-reskontrassa. Nämä muodostavat vaarallisen työyhdistelmän. Tilintarkastajan tulisi raportoida havaitsemastaan vaarallisesta työyhdistelmästä hallitukselle. Tilintarkastaja ei ole muodostanut riittävää käsitystä tilintarkastuksen kannalta relevantista sisäisestä valvonnasta. Tilintarkastaja on havainnut, että toimitusjohtaja hyväksyy myös omat kululaskunsa, mutta on silti todennut laskujen olevan asianmukaisesti hyväksyttyjä. Ylemmän johdon kulujen valvonta on riittämätöntä. Tämä lisää väärinkäytösten riskiä.	ISA 315.21 ISA 265.9 ISA 240, liite 1	4,5
Myynnin jaksotusten tarkastus	Tilintarkastajan työpaperin mukaan talouspäällikkö on kirjannut kymmenen jaksotuskirjausta, jotka jäävät juuri alle hyväksymisrajan, jonka vuoksi tositteita ei ole hyväksytty järjestelmässä. Tilintarkastaja on saanut talouspäälliköltä selvitykseksi, että kyse on laskuttamattoman myynnin jaksotuksista. Näitä ei ole tilintarkastushetkeen mennessä kuitenkaan laskutettu, mutta talouspäällikön mukaan ne tullaan laskuttamaan mahdollisimman pian. Tilintarkastaja on päättänyt luottaa talouspäällikön selitykseen. Hän ei ole kyseenalaistanut selitystä, vaikka laskuttamatonta myyntiä ei ole vielä lainkaan laskutettu. Tilintarkastajan tulee säilyttää ammatillinen skeptisyys tarkastustoimenpiteitä suoritettaessa. Tehtävänannon mukaan talouspäälliköllä ja toimitusjohtajalla on bonus, joka perustuu tulokseen ennen veroja. Heillä on siis taloudellinen intressi tulokseen liittyen. Tämä lisää väärinkäytöksen riskiä.	ISA 200.15 ISA 240.25 ISA 240.A26 ISA 240, liite 1	4,5

	Tilintarkastajan tulee arvioida, viittaako riskienarviointitoimenpiteiden tuloksena saatu tieto väärinkäytöksen riskitekijän olemassaoloon.		
Johdon mahdollisuus ohittaa kontrollit ja suoraan pääkirjanpitoon tehtyjen kirjausten tarkastus	Tilintarkastaja ei ole suorittanut toimenpiteitä liittyen riskiin, että johto sivuuttaa kontrollit, koska tilintarkastaja on arvioinut kyseisen riskin pieneksi. Tilintarkastajan tulee suorittaa tarkastustoimenpiteitä riippumatta siitä, millaiseksi hän on arvioinut riskin siitä, että johto sivuuttaa kontrollit. Riski, että johto ohittaa kontrollit on olemassa kaikissa yhtiöissä. Tehtävänannon mukaan esimerkiksi talouspäälliköllä on mahdollisuus muuttaa ostolaskujen hyväksymisketjuja. Tilintarkastaja ei ole dokumentoinut läpikäymiään tositteita, koska hän ei havainnut mitään poikkeavaa. Tilintarkastajan dokumentaatiosta tulee käydä ilmi tarkastetut tositteet.	ISA 240.33 ISA 240.32 ISA 230.9	4,5

Tehtävä 3. (27,5 pistettä)

Virhe tai puute Asunto Oy Kukan kirjanpidossa, tilinpäätöksessä, toiminta- kertomuksessa tai hallinnossa	Perustelu	Säädös- viittaus	Pistettä
Pääomavastikkeiden rahastointi	Yhtiökokouksessa 15.2.2023 on päätetty rahastoida osakkaiden yhtiölle suorittamat pääomavastikkeet. (1,5 pistettä) Vastikerahoituslaskelmalta ilmenee, että tilikaudella 1.7.2022–30.6.2023 kerätyt pääomavastikkeet, yhteensä 73 486,85 euroa, on rahastoitu. Yhtiöjärjestyksen 6 §:n mukaisesti pääomavastikkeita ei rahastoida, ellei se poistojen jälkeen ole tarpeen verotettavan tulon muodostumisen välttämiseksi. (1,5 pistettä) Pääomavastikkeita ei olisi saanut rahastoida. Hallitus ei voi toimeen panna yhtiökokouksen tekemää päätöstä, joka on ristiriidassa yhtiöjärjestyksen määräysten kanssa. (0,5 pistettä) Tilintarkastusharjoittelijan työpaperista myös ilmenee, että tilikauden tulos on ollut tappiollinen 95 700,30 euroa. Se tarkoittaa, että tulos olisi ollut 22 213,45 euroa tappiollinen, vaikka pääomavastikkeita ei olisi rahastoitu. Näin ollen verotettavaa tuloa ei olisi joka tapauksessakaan syntynyt. (0,25 pistettä)	Yhtiöjärjestys 6 § (0,25 pistettä)	4
Pääomavastike- jäämä on huomattavasti alijäämäinen	Vastikerahoituslaskelmalta ilmenevä kattoremontin pääomavastikejäämän alijäämäisyys osoittaa, että hoitovastikkeilla on katettu kattoremonttiin liittyviä menoja noin 16 000 euroa (lainan lyhennyksiä ja korkoja). (0,5 pistettä) Tilintarkastusharjoittelijan työpaperista ja tehtävänannosta ilmenee, että hoito- ja pääomavastikkeita kerätään eri perustein, sillä hoitovastike määräytyy pinta-alan perusteella ja pääomavastike osakkeiden lukumäärän perusteella. (0,25 pistettä) KILA:n yleisohjeen (1.2.2017) 6.1.1 luvun mukaisesti vastikerahoituslaskelman laatimisella varmistetaan se, että kullakin vastikkeella ja siihen liittyvillä muilla tuloilla katetaan vain niitä menoja, joihin vastiketta voidaan	Kirjanpitolautakunnan yleisohje asunto-osakeyhtiöiden ja muiden keskinäisten kiinteistöyhtiöiden kirjanpidosta, tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta 1.2.2017, luku 6.1.1 (0,25 pistettä)	2

	käyttää. Vastikerahoituslaskelman tarkoitus on turvata osakkaiden yhdenvertaisuus. (0,25 pistettä) Asunto-osakeyhtiölain 1 luvun 10 § määrää osakkeenomistajien yhdenvertaisuudesta. Yhtiökokous, hallitus tai isännöitsijä ei saa tehdä päätöstä tai ryhtyä muuhun toimenpiteeseen, joka on omiaan tuottamaan osakkeenomistajalle tai muulle epäoikeutettua etua yhtiön tai toisen osakkeenomistajan kustannuksella. (0,25 pistettä) Kun hoitovastikkeilla on katettu katto remonttiin liittyviä menoja, osakkaiden yhdenvertainen kohtelu ei ole toteutunut. (0,25 pistettä)	AOYL 1:10 (0,25 pistettä)	
Maalämpöurakan kulut kirjattu tuloslaskelmalle kuluksi	Hallituksen kokouksessa 28.6.2023 on päätetty jättää maalämpöurakan kulut 390 000 euroa tuloslaskemalle kuluksi, eikä niitä ole aktivoitu taseeseen. (1,5 pistettä) KPL 5:5.1:n mukaisesti aineelliseen omaisuuteen kuuluvan hyödykkeen, jonka arvioidaan tuottavan tuloa useana tilikautena, hankintameno poistetaan merkitsemällä se suunnitelman mukaan kuluksi kullekin tilikaudelle hyödykkeen vaikutusaikana (poisto). (1 piste) KILA:n yleisohjeen (1.2.2017) luvun 3.1.2 toisen kohdan mukaisesti aktivointipakon alaisia menoja ovat omaisuuden perusparantamiseen liittyvät menot, kuten korjausmenot, joilla rakennuksen laatutasoa nostetaan aikaisempaa korkeammaksi. (0,5 pistettä) Maalämpöurakka nostaa rakennuksen laatutasoa, jolloin kyseessä on perusparantamiseen liittyvät menot (0,25 pistettä). Näin ollen maalämpöurakan kulut olisi tullut aktivoida taseeseen ja vain poiston osuus kirjata tuloslaskelmalle kuluksi (0,25 pistettä).	KPL 5:5.1 (0,25 pistettä) Kirjanpitolautakunnan yleisohje asunto-osakeyhtiöiden ja muiden keskinäisten kiinteistöyhtiöiden kirjanpidosta, tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta 1.2.2017, luku 3.1.2 toinen kappale (0,25 pistettä)	4
Toimintakertomuksesta puuttuu tieto tulevasta linjasaneerauksesta	Tilintarkastusharjoittelijan työpaperista ilmenee, että toimintakertomuksen kohdassa "arvio todennäköisestä tulevasta kehityksestä" ei ole esitetty tietoa yhtiökokouksessa 15.2.2023 päätetystä linjasaneerauksesta. (1,5 pistettä) Asunto-osakeyhtiölain 10: 5.2:n 6 kohdan mukaan toimintakertomuksessa on esitettävä arvio todennäköisestä tulevasta kehityksestä. TAI KILA:n yleisohjeen (1.2.2017) luvun 6.1.6. mukaan todennäköisestä tulevasta kehityksestä on toimintakertomuksessa annettava arvio. Asunto-osakeyhtiöiden kohdalla tarkoitetaan yhtiölle tyypillistä	AOYL 10:5.2 6. kohta TAI Kirjanpitolautakunnan yleisohje asunto-osakeyhtiöiden ja muiden keskinäisten kiinteistöyhtiöiden kirjanpidosta, tilinpäätöksestä	3,5

	toimintaa erityisesti silloin, kun sillä on merkittäviä kustannusvaikutuksia. Tällaisia ovat esimerkiksi käynnissä tai vasta suunnitteluasteella olevat suurehkot korjaus- ja uudistushankkeet.¹ (1 piste – jompikumpi riittää täyteen yhteen pisteeseen) Toimintakertomuksen arvioissa tulevasta kehityksestä olisi tullut esittää myös yhtiökokouksessa päätetty linjasaneeraus. (0,5 pistettä)	ja toimintakertomuksesta 1.2.2017 luku 6.1.6 (0,5 pistettä – jompikumpi viittaus riittää)	
Päätös periä kahden kuukauden ylimääräiset hoitovastikkeet	Hallitus on päättänyt kokouksessaan 15.3.2023 periä kahden kuukauden ylimääräiset hoitovastikkeet. (1 piste) Yhtiökokouksen 15.2.2023 pöytäkirjan mukaan yhtiökokous ei ole valtuuttanut hallitusta tekemään päätöstä. Tehtävänannon mukaan muita yhtiökokouksia ei ole ollut. (0,5 pistettä) Otteesta tilintarkastusharjoittelijan työpaperista ilmenee, että hallituksen päättämät ylimääräiset hoitovastikkeet on myös peritty tilikauden 1.7.2022–30.6.2023 aikana. AOYL 6:3.3:n 4 kohdan mukaan yhtiökokous päättää yhtiövastikkeen määrästä, jos tämä kuuluu yhtiökokoukselle. Tehtävänannosta ilmenee, että yhtiöjärjestyksen mukaan yhtiökokouksessa käsiteltävät asiat vastaavat asunto-osakeyhtiölain määräyksiä. (1 piste) Hallitus voi periä ylimääräisiä vastikkeita vain, mikäli yhtiökokous on päättänyt valtuuttaa hallituksen tarvittaessa perimään ylimääräisiä vastikkeita. (0,75 pistettä) Perittävien ylimääräisten tai perimättä jätettävien vastikkeiden enimmäismäärä tulee yksilöidä päätöksessä. Hallituksen päätös ylimääräisten hoitovastikkeiden perimisestä on ollut asunto-osakeyhtiölain vastainen, sillä hallituksella ei ole ollut siihen tarvittavaa valtuutusta. (0,5 pistettä)	AOYL 6:3.3 4. kohta (0,25 pistettä)	4
Yhtiökokous on valinnut isännöitsijän	Yhtiökokouksessa 15.2.2023 on päätetty isännöitsijän valinnasta. (1,5 pistettä) AOYL 7:20.1:n mukaan hallitus valitsee isännöitsijän. Myös yhtiöjärjestyksen 8 §:ssä määrätään, että isännöitsijän tulee olla hallituksen nimittämä. (1 piste)	AOYL 7:20.1 (0,25 pistettä) Yhtiöjärjestys 8 § (0,25 pistettä)	3

¹ Lisäksi Kilan yleisohjeen 6.1.6. Tuleva kehitys -kohdan mukaan hallituksen yhtiökokoukselle laatiman selvityksen tiedot talon kunnossapitotarpeista / PTS-suunnitelma eivät voi olla ristiriidassa toimintakertomuksesta ilmenevien tietojen kanssa.

	Näin ollen yhtiökokous ei ole ollut oikea toimitusvalitusvalitus, vaan hallituksen olisi tullut tehdä valinta.		
Yhtiökokouksen ajankohta	Varsinainen yhtiökokous on pidetty 15.2.2023. (1 piste) Tilikausi on päättynyt 30.6.2022 (0,25 pistettä) . AOYL 6:3.1:n mukaan varsinainen yhtiökokous on pidettävä kuuden kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä. (0,5 pistettä) Yhtiökokous on siis pidetty 1,5 kuukautta myöhässä asunto-osakeyhtiölain säännöksestä. Yhtiökokous olisi tullut pitää joulukuun loppuun mennessä. (1 piste)	AOYL 6:3.1 (0,25 pistettä)	3
Hallituksen kokouspöytäkirjoilta puuttuu numerointi	Hallituksen kokouspöytäkirjoja ei ole numeroitu. (1 piste) AOYL 7:6.1:n mukaan hallituksen kokouspöytäkirjat on numeroitava juoksevasti. (0,75 pistettä)	AOYL 7:6.1 (0,25 pistettä)	2
Varatoiminnan tarkastaja	Varsinaisessa yhtiökokouksessa 15.2.2023 valittiin toiminnantarkastaja, mutta ei varatoiminnantarkastajaa. (1 piste) Yhtiöjärjestyksen 9 §:n määräyksen mukaan yhtiölle tulee valita yksi toiminnantarkastaja sekä yksi varatoiminnantarkastaja. (0,75 pistettä)	Yhtiöjärjestys 9 § (0,25 pistettä)	2

- Pykäläviittaukseen riittää oikean luvun ja pykälän esittäminen (eli ei tarvitse viitata oikeaan momenttiin ja kohtaan asti). Huom. 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) Kun yhtiö soveltaa KPL 5:5b:n mukaisia säännöksiä, hankintahetken kirjaukset olivat:

Per koneet ja kalusto 1 200 000 euroa

An rahavarat 200 000 euroa

An rahoitusleasingvelat (muut velat) 1 000 000 euroa

b) Ensimmäisen vuoden kirjaukset ovat seuraavat.

Yhtiön tulee poistaa kone 8 vuodessa jäännösarvoon 250 000 euroa, jolloin vuosipoisto on $(1\,200\,000 - 250\,000) / 8 = 118\,750$ euroa. Tällöin kirjaus on:

Per poistot an koneet ja kalusto 118 750 euroa

Viljon Lenkki Oy:n maksamat vuokrat jaotellaan lainan lyhennykseksi ja koroksi. Yhtiöllä on vuokrasopimuksen alkamishetkellä rahoitusleasingvelkaa 1 000 000 euroa. Yhtiö maksaa tästä korkoa 3,8 prosenttia eli korko on 38 000 euroa vuodessa. Yhtiö maksaa vuokraa 120 000 euroa eli lainaa lyhennetään vuokranmaksun ja koron välinen erotus eli 82 000 euroa. Kirjaukset ovat:

Per korkokulut an rahavarat 38 000

Per rahoitusleasinglainat (muut lainat) an rahavarat 82 000 euroa

c) Yhtiön rahoituslaskelmassa järjestelyä tulee käsitellä kuten taseeseen kirjattavaa investointia. Tämä tarkoittaa, että ensimmäisenä vuotena ennakkomaksu 200 000 euroa esitetään investointien rahavirroissa kohdassa investoinnit aineellisiin hyödykkeisiin (Kilan yleisohje rahoituslaskelmasta 4.2 ja IAS 7.16 a¹). Muina vuosina investointien rahavirrassa ei näy tähän liittyen tapahtumia.

Korot, jotka sisältyvät leasing-maksuun, esitetään liiketoiminnan rahavirroissa korkojen ryhmässä ja lainan lyhennysosuus (leasingmaksu – korko) esitetään rahoituksen rahavirrassa kohdassa pitkäaikaisten lainojen takaisinmaksu (IAS 7.17 e), koska velka on kirjattu taseeseen ja kyseessä on velan lyhennys.

4.2

a) Jotta lainajärjestely olisi mahdollista käsitellä omaan pääomaan kirjattavana eränä, lainalla ei saa olla takaisinmaksuvaatimusta, eikä lainassa saa olla velvollisuutta maksaa korkoa tai muuta vastaavaa kompensatiota (IAS 32.11, HE 89/2015 s.88, Kila 2032/2022). Lainaehtoja tulee muuttaa siten, että lainan takaisinmaksu perustuu yhtiön päätökseen (yhtiöllä on oikeus, mutta ei velvollisuutta maksaa pääoma takaisin sijoittajalle).

Koron osalta pitää olla samanlainen tahdonvaltaisuus kuin pääoman osalta. (Yhtiöllä on oikeus, muttei velvollisuutta maksaa pääomalle korvausta (IAS 32.11, HE 89/2015, s. 88, Kila 2022/2032)

¹ KPL 5:5b:n mukaan merkitsemisessä ja esittämisessä tilinpäätöksessä sovelletaan IAS-standardeja.

b) Korvausta käsitellään, kuten muutakin oman pääoman palautusta tai voitonjakoa, eli kirjaukset tehdään sille tilikaudelle kuin päätös maksamisesta on tehty (esim. osingossa yhtiökokous). Korkoa ei jaksoteta, vaan se kirjataan päätöksen perusteella.

Kirjaukset:

Per voittovarot 100 000 euroa

An kassa 100 000 euroa

HT-TUTKINTO 2023

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

Tehtävä 1 (80,0 pistettä)

	1. Tarkastettu asia	2. Tarkastushavainto, perusteltu arviointi ja korjausmenettely	3. Vaikutus tilintarkastajan raportointiin (kerro mitä, missä ja miten raportoidaan, jos virhettä tai puutetta ei korjata)	Pisteet
1.	Kapitalisaatiosopimus	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Yhtiön kapitalisaatiosopimus on arvostettu käypään arvoon, kuten tilintarkastusyhteenvedossa (kohta 3) on tuotu ilmi. Arvonmuutos on ollut 72 300 euroa positiivinen. Kirjanpitolautakunnan lausunnon 2022/2031 mukaan kapitalisaatiosopimus ei ole sellainen KPL 5:2a:ssa tarkoitettu instrumentti, jota voidaan arvostaa käypään arvoon. Virheen suuruus on 72 300 euroa. <u>Korjausmenettely:</u> Kapitalisaatiosopimuksen käyvän arvon muutos tulee perua. Per rahoitustuotot an sijoitukset 72 300 euroa	Tilintarkastuskertomus Tilintarkastuslain 3:5.3:n mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta	5
2.	Intressipiirin kanssa tehty transaktio	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Hallituksen kokouksessa 30.4.2023 on käsitelty toimitusjohtajan yhtiön kanssa tehtyjä liiketoimia. Nämä liiketoimet ovat yhteensä 325 000 euroa, joka ylittää olennaisuusrajan. Tietoja ei ole ilmoitettu tilinpäätöksen liitetiedoissa KPL 3:2:n oikean ja riittävän kuvan varmistamiseksi soveltamalla PMA 3:10.6:n periaatteita.	Tilintarkastuskertomus Tilintarkastuslain 3:5.3:n mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta	5

		<u>Korjausmenettely:</u> Liitetietoihin on lisättävä tieto liiketoimista intressitahon kanssa. Kyseessä on olennainen liiketoimi, joka on toteutettu tavanomaisin kaupallisin ehdoin.		
3.	Lainan nostokulut	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Hallituksen kokouspöytäkirjan 8/2022–2023 mukaan on saatu 600 000 euroa uutta lainaa, joka on bullet-laina. Laina maksetaan tällöin takaisin yhtenä eränä sopimuskauden päättyessä. Lainasta on tullut rahana tilille 540 000 euroa, jonka mukaisesti erä on kirjattu kirjanpitoon. Lainan määrä taseessa on 540 000 euroa, joka käy ilmi tilintarkastajan yhteenvedosta. Lainan nostokulut ovat siten olleet 60 000 euroa. Lainan nostokuluja ei ole kirjattu tilinpäätökseen, vaan laina on merkitty saadun rahan määräisenä. <u>Korjausmenettely:</u> Lisätään lainan nostokulut lainapääomaan ja kirjataan ne rahoituskuluksi). Per rahoituskulut (siirtosaamiset) an lainat 60 000 euroa.	Tilintarkastuskertomus Tilintarkastuslain 3:5.3:n mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta	2
4.	Osatulouttaminen	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Hallituksen pöytäkirjassa 12/2022–2023 on käsitelty yhtiön projektien valmiusasteita. Tilintarkastusyhteenvedosta (kohta 5) käy ilmi, että valmiusaste on ollut virheellinen Karkkilan osalta. Karkkilan osalta on liikevaihtoa tuloutettu 390 000 euroa / 35 prosenttia eli 136 500 euroa. Tuloutus olisi tullut tehdä 20 prosentin	Tilintarkastuskertomus Tilintarkastuslain 3:5.3:n mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta	5

		mukaan eli liikevaihtoa olisi tullut kirjata 78 000 euroa. Liikevaihto Karkkilan projektien osalta tulee oikaista vastaamaan oikeaa valmiusastetta. Oikea liikevaihto on 15 prosenttia pienempi kuin nyt kirjattu. Oikaistava summa on 15 prosenttia * 390 000 euroa = 58 500 euroa. Osatulouksen liitetiedot ovat puutteelliset (PMA 3:1.1, Kirjanpitolautakunnan yleisohje tulon kirjaamisesta tuotoksi valmistusasteen perusteella 30.9.2008 kappale 6.3.) <u>Korjausmenettely:</u> Korjataan yhtiön liikevaihtoa vastaamaan oikeaa valmiusastetta. Per liikevaihto an osatuloutussaamiset 58 500 euroa Lisätään liitetietoihin kirjanpitolautakunnan yleisohjeen valmiusasteen mukaisesta tuloutuksesta (30.9.2008) mukaiset liitetiedot.		
5.	Myyntisaamisten arvostus	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Tilintarkastusyhteenvedon (kohta 6) mukaan yhtiöllä on vanhoja, vuodelta 2017 olevia myyntisaamisia 38 000 euroa (0 % alv), joista ei saada yhteyttä asiakkaaseen. Saamiset tulee kirjata luottotappioksi. <u>Korjausmenettely:</u> Per liiketoiminnan muut kulut an myyntisaamiset 38 000 euroa	Tilintarkastuskertomus Tilintarkastuslain 3:5.3:n mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta	3
6.	Pakollinen varaus tappiollisesta sopimuksesta	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Tilintarkastusyhteenvedon (kohta 7) ja hallituksen kokouksen 12/2022–2023 mukaan yhtiöllä on tappiollinen projekti	Tilintarkastuskertomus Tilintarkastuslain 3:5.3:n mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta	5

		Lappeenrannassa, jossa tappio on kirjattu valmiusasteen mukaisesti taseeseen pakolliseksi varaukseksi. Kirjanpitolain 5:14:n ja kirjanpitolausakunnan yleisohjeen valmistusasteen mukaisesta tuloutuksesta kohdan 1.2 mukaan tappiot tulee kirjata 100-prosenttisesti. Yhtiön tulee kirjata siis lisää pakollista varausta niin, että tappio kokonaisuudessaan on 150 000 euroa. Taseessa pakolliset varaukset ovat 75 000 ennen muutosta. Pakollista varausta kasvatetaan siis 75 000 euroa. <u>Korjausmenettely:</u> Kirjataan liiketoiminnan muihin kuluihin tappiovarauksen lisäys. Per liiketoiminnan muut kulut an pakollinen varaus 75 000 euroa		
--	--	---	--	--

7.	Muu pitkävaikutteinen meno	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Tilintarkastusyhteenvedon (kohta 1) mukaan yhtiön muut pitkävaikutteiset menot 900 000 euroa, jotka esitetään muina aineettomina hyödykkeinä, täyttävät kehittämismenojen tunnusmerkit (HE 89/2015 sivu 89). Erä (900 000 euroa) tulee esittää kehittämismenoina. Kehittämismenoista ei ole esitetty PMA 3:1:n mukaista laadintaperiaatetta eikä poistosuunnitelmaa. <u>Korjausmenettely:</u> Siirretään muu aineeton omaisuus kehittämismenojen ryhmään ja lisätään laadintaperiaate kehittämiskulujen aktivoimisesta. Per kehittämismenot an muut pitkävaikutteiset menot 900 000 euroa	Tilintarkastuskertomus Tilintarkastuslain 3:5.3:n mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta	6
8.	Jakokelpoiset varat	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Laskelmassa yhtiön voitonjakokelpoisista varoista on virheellinen summa jakokelpoisina varoina. Laskelmassa ei ole vähennetty muina pitkävaikutteisina erinä käsiteltyjä kehittämismenoja, 900 000 euroa. <u>Korjausmenettely:</u> Korjataan jakokelpoisten varojen laskelma.	Tilintarkastuskertomus Tilintarkastuslain 3:5.3:n mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta	5
9.	Varaston epäkuranttius	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Tilintarkastusyhteenvedon (kohta 4) mukaan yhtiön vaihto-omaisuuteen on tehty inventaarin yhteydessä arvonalentuminen johtuen raaka-aineiden hintojen laskusta. Tehdyt arvonalennuskirjaukset ovat tilintarkastajan yhteenvedon mukaan yhteensä 82 500 euroa.	Tilintarkastuskertomus Tilintarkastuslain 3:5.3:n mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta	4

		Arvonlennuskirjaukset ovat kohdistuneet voitollisiin Heinolan (50 000 euroa) ja Helsingin projekteihin (7 000 euroa) sekä tappiolliseen Lappeenrannan projektiin -25 500 euroa) (hallituksen kokous 12/2022–2023 kohta 4 liite). Kun projekti, johon hinnan lasku on kohdistunut, on voitollinen, kirjanpitolautakunnan lausunnon (2014/1913) mukaan arvonalentumiskirjausta ei saa tehdä. Heinolan ja Helsingin projektien osalta arvonalentumiskirjaukset tulee perua. <u>Korjausmenettely:</u> Perutaan vaihto-omaisuuden arvonalennuskirjaus. Per vaihto-omaisuus an vaihto-omaisuuden muutos 57 000 euroa		
10.	Vuosialennukset	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Yhtiöllä on ostosopimuksia, joihin kohdistuu ostoihin vuosialennuksia (hallituksen kokous 11/2023 ja tilintarkastajan työpaperi (kohta 11)). Näistä ei ole laskettu tilinpäätökseen vuosialennusarviota. Arvioidaan vuosialennusten määrä 75 250 euroa ja kirjataan se saamiseksi. (2 150 000 * 3,5 prosenttia). (KPL 3:3.1. 6)-kohta) <u>Korjausmenettely:</u> Kirjataan saatava alennus ostoja oikaisten ja saamisia kasvattaen 75 250 euroa. Per siirtosaamiset an ostot 75 250 euroa	Tilintarkastuskertomus Tilintarkastuslain 3:5.3:n mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta	3

11.	Laina toimitusjohtajan tyttäreille	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Hallituksen kokouksessa 12/2023 on myönnetty toimitusjohtajan tyttäreille laina 50 000 euroa ilman liiketaloudellista perustetta. Laina on koroton. Kyseessä on laitton varojenjak. (OYL 13:1). Lainasta ei ole annettu osakeyhtiölain 8:6:n mukaista lähipiirilainatietoa. <u>Korjausmenettely:</u> Lisätään lähipiirilainatieto tilinpäätökseen. Lainan antamispäätöstä ei voida korjata.	Tilintarkastuskertomus Tilintarkastuslain 3:5.3:n mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta Huomautus osakeyhtiölain 13:1:n vastaisesta menettelystä	5
12.	Osingonjakoehdotus	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Hallitus esittää, että osinkona maksetaan 82 500 euroa eli 5,00 euroa osakkeelta. Jakokelpoiset varat ovat liitetiedon 4 mukaan 382 652,41 euroa. Johtuen korjattavista seikoista sekä 900 000 euron kehittämismenoista, joita ei ole huomioitu jakokelpoisten varojen laskelmassa, yhtiöllä ei ole jakokelpoisia varoja. Hallituksen esitys on OYL 13:5:n vastainen. Korjausmenettely: Osingonjakoehdotus on muutettava osakeyhtiölain mukaiseksi ja hallituksen on arvioitava uudelleen toimintakertomuksessa esitettyä maksukykyisyyttä kohdassa 13 esitetty kovenanttiehtojen rikkoutuminen huomioiden.	Tilintarkastuskertomus Huomautus OYL 13:5:n vastaisesta laittomasta varojen jaosta	5
13	Kovenanttirikkomus	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Hallituksen pöytäkirjan 8/2022–2023 5 §:n mukaan yhtiön lainojen kovenanttiehtoina on, että käyttökate (EBITDA) jaettuna rahoituslainojen määrällä on suurempi kuin 0,3 ja omavaraisuus on suurempi kuin 10 prosenttia.	Tilintarkastuskertomus Tilintarkastuslain 3:5.3:n mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta	6

		Kovenantti saa arvon 0,09 (kun tilinpäätöksessä olleita virheitä ei ole huomioitu). (-155 052,39+405 719,30 /2 840 000), joka on pienempi kuin hallituksen pöytäkirjassa 8/2022–2023 oleva taso 0,3. Yhtiön kovenattiehto EBITDA/rahalaitoslainat on tilinpäätöshetkellä rikkoutunut. Pankilla on näin ollen ollut oikeus irtisanoa sopimukset välittömästi maksuun. Lainat tulee siirtää lyhytaikaisiin rahalaitoslainoihin. Pitkäaikaiset lainat taseessa ovat 2 600 000 euroa. Pitkäaikaisista lainoista annettu liitetieto on virheellinen. <u>Korjausmenettely:</u> Siirretään lainat 2 600 000 euroa lyhytaikaisiin lainoihin. Per pitkäaikaiset lainat rahoituslaitoksilta an lyhytaikaiset lainat rahoituslaitoksilta 2 600 000 euroa Korjataan liitetietoja pitkäaikaisten lainojen osalta ja yli viiden vuoden päästä erääntyvien lainojen osalta.		
14	Toiminnan jatkuvuus	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Johtuen korjattavista seikoista sekä lainojen, 2 600 000 euroa, uudelleen luokittelusta, yhtiön taloudellinen tilanne on muuttunut olennaisesti. Nämä seikat tilinpäätöksessä olevien muiden virheiden kanssa saattavat antaa aiheutta epäillä yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa. Asia ei ilmene tilinpäätöksestä. <u>Korjausmenettely:</u> Lisätään tilinpäätöksen liitetietoihin maininta toiminnan jatkuvuuteen liittyvästä olennaisesta epävarmuudesta.	Tilintarkastuskertomus Tilintarkastuslain 3:5.3:n mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta.	6

15	Vuokravastuut /kiinteistöosakkeiden kauppa	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Yhtiö on tehnyt 10 vuoden vuokrasopimuksen myydyistä toimitiloista. Hallituksen pöytäkirjan 8/2022–2023 6 §:n mukaan vuokrasopimuksen pituus on 10 vuotta ja vuokran määrä on 45 000 euroa vuodessa. Yhtiöllä on velvollisuus ostaa osakkeet takaisin 10 vuoden päästä ulkopuolisen arvioitsijan antamalla käyväällä arvolla vähennettynä 10 prosentilla. Kauppa astuu voimaan 1.2.2023 ja samalla alkaa vuokranmaksuvelvoite. Sopimukseen liittyvät vuokravastuut ja takaisinostovelvollisuus puuttuvat liitetiedoista PMA 3:7.1:n 3-kohdan mukaisena taseen ulkopuolisena järjestelynä. Vuokravastuiden määrä on 431 250 euroa (115 kuukautta * 3 750 eur/kuukausi). Kaupasta syntynyt myyntivoitto 180 000 euroa on (tilintarkastusyhteenveto kohta 12) virheellisesti kirjattu liiketoiminnan muihin tuottoihin. Erä pitäisi kirjata rahoituseriin (kirjanpitolautakunnan yleisohje 16.10.2007 suunnitelman mukaisista poistoista kohta 7.1). <u>Korjausmenettely:</u> Lisätään liitetiedot vuokravastuista. Lisätään liitetietoihin vastuu kiinteistön takaisinostosta. Siirretään myyntivoitto liiketoiminnan muista tuotoista rahoitustuottoihin. Per liiketoiminnan muut tuotot an rahoitustuotot 180 000	Tilintarkastuskertomus Tilintarkastuslain 3:5.3:n mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta.	6
16	Tilinpäätöksen liitetietojen kiinnitykset	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Yhtiön tilinpäätöksessä on esitetty lainojen vakuutena vakuuksien nimellisarvona 3 000 000 euroa, vaikka lainojen määrä on pienempi (2 840 000 euroa). Liitetietoa ei ole esitetty PMA:n mukaisesti. (PMA 3:7.3)	Tilintarkastuskertomus Tilintarkastuslain 3:5.3:n mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta.	4

		<u>Korjausmenettely:</u> Korjataan liitetieto vastaamaan PMA:n vaatimuksia.																																						
17.	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 loppu-summaan</th></tr><tr><td>Kapitalisaatiosopimus</td><td>-72 300</td><td>-72 300</td><td>-72 300</td></tr><tr><td>Lainan nostokulut</td><td>-60 000</td><td>-60 000</td><td>-60 000</td></tr><tr><td>Osatuloutus</td><td>-58 500</td><td>-58 500</td><td>-58 500</td></tr><tr><td>Myyntisaamiset</td><td>-38 000</td><td>-38 000</td><td>-38 000</td></tr><tr><td>Tappiolliset sopimukset</td><td>-75 000</td><td>-75 000</td><td>75 000</td></tr><tr><td>Varaston epäkuranttius</td><td>57 000</td><td>57 000</td><td>57 000</td></tr><tr><td>Vuosialennukset</td><td>75 250</td><td>75 250</td><td>75 250</td></tr><tr><td>Yhteensä</td><td>-171 550</td><td>-171 550</td><td>-171 550</td></tr></table> Jos virheet korjattaisiin, tilikauden tulos olisi -171 198 euroa (nyt 352 euroa) ja oma pääoma 497 602 euroa (nyt 669 152 euroa). <u>Luokitteluvirheet:</u>	Virheet	Vaikutus tulokseen	Vaikutus omaan pääomaan	Vaikutus taseen loppu-summaan	Kapitalisaatiosopimus	-72 300	-72 300	-72 300	Lainan nostokulut	-60 000	-60 000	-60 000	Osatuloutus	-58 500	-58 500	-58 500	Myyntisaamiset	-38 000	-38 000	-38 000	Tappiolliset sopimukset	-75 000	-75 000	75 000	Varaston epäkuranttius	57 000	57 000	57 000	Vuosialennukset	75 250	75 250	75 250	Yhteensä	-171 550	-171 550	-171 550	Tilintarkastuskertomus Tilintarkastuslain 3:5.3:n mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta. TilintL 3:5 § 5 momentin 2 kohdan mukainen huomautus	5
Virheet	Vaikutus tulokseen	Vaikutus omaan pääomaan	Vaikutus taseen loppu-summaan																																					
Kapitalisaatiosopimus	-72 300	-72 300	-72 300																																					
Lainan nostokulut	-60 000	-60 000	-60 000																																					
Osatuloutus	-58 500	-58 500	-58 500																																					
Myyntisaamiset	-38 000	-38 000	-38 000																																					
Tappiolliset sopimukset	-75 000	-75 000	75 000																																					
Varaston epäkuranttius	57 000	57 000	57 000																																					
Vuosialennukset	75 250	75 250	75 250																																					
Yhteensä	-171 550	-171 550	-171 550																																					

		Muu aineeton hyödyke -900 000 Kehittämismenot 900 000 Myyntivoitto pois liiketoiminnan muista tuotoista rahoituseriin 180 000 Lainojen luokittelu pitkäaikaisista lyhytaikaisiksi <u>Virheet liitetiedoissa ja muut puutteet:</u> Lähipiirin kanssa tehdystä transaktiosta puuttuu liitetiedot Vuokravastuut sekä kiinteistön takaisinostovelvoite puuttuvat liitetiedoista Virheellinen jakokelpoiset varat -liitetieto Toiminnan jatkuvuus -liitetieto puuttuu <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**

Maireat Maut Oy:n yhtiökokoukselle

Tilinpäätöksen tilintarkastus***Kielteinen lausunto***

Olemme tilintarkastaneet Maireat Maut Oy:n (y-tunnus 9999999-0) tilinpäätöksen tilikaudelta 1.7.2022–30.6.2023. Tilinpäätös sisältää tuloslaskelman, taseen ja liitetiedot.

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

Kielteisen lausunnon perustelut

Yhtiö on kirjannut kapitalisaatiosopimuksesta käyvän arvon muutoksen vastoin kirjanpitolautakunnan lausuntoa. Virheen seurauksena tilikauden tulos on 72 300 euroa liian suuri.

Yhtiön nostamista lainoista ei ole huomioitu lainan nostokuluja, minkä seurauksena yhtiön rahoituslainojen määrä on 60 000 euroa liian pieni ja tilikauden tulos on 60 000 euroa liian suuri.

Yhtiö on tulouttanut liikaa osatuloutukseen liittyviä eriä 58 500 euroa perustuen virheellisen valmiusasteeseen. Virheen seurauksena tilikauden tulos on 58 500 liian suuri.

Yhtiöllä on pitkään erääntyneinä olleita myyntisaamisia 38 000 euroa, jossa asiakasta ei ole tavoitettu enää vuosiin. Myyntisaamiset ovat vanhentuneet, ja ne olisi pitänyt kirjata kuluksi. Virheen seurauksena tilikauden tulos on 38 000 euroa liian suuri.

Yhtiöllä on tappiollinen projekti. Tappiosta on kirjattu tuloslaskelmaan vain valmiusastetta vastaava osuus, vaikka tappio tulisi kirjata kokonaisuudessaan. Virheen seurauksena tilikauden tulos on 75 000 euroa liian suuri.

Yhtiössä on tehty virheellisesti vaihto-omaisuuden arvonalennus, vaikka arvonalentumiskirjaukselle ei ole perusteita. Virheen seurauksena yhtiön tulos on 57 000 euroa liian pieni.

Yhtiössä ei ole huomioitu ostojen vuosialennuksia. Virheen seurauksena tilikauden tulos on 75 250 euroa liian pieni.

Yhtiön lainakovenantit ovat rikkoutuneet ja pitkäaikaiset rahoituslainat 2 600 000 euroa tulisi esittää lyhytaikaisissa rahoituslainoissa. Tilinpäätöksen liitetieto pitkäaikaisiin lainoihin liittyen on virheellinen. Rahoituslainojen lyhytaikaisiksi luokittelun takia yhtiön toiminnan jatkuvuus on olennaisesti vaarantunut. Tilinpäätöksestä puuttuu tieto toiminnan jatkuvuuteen liittyvästä epävarmuudesta.

Yhtiön tilinpäätökseen on merkitty 900 000 euron arvosta muuna aineettomana hyödykkeenä omaisuutta, joka on kehittämismenoja. Kehittämismenot tulee vähentää jakokelpoisista varoista, eikä yhtiöllä ei ole jakokelpoisia varoja.

Yhtiön tilinpäätöksen liitetiedoista puuttuvat vastuut yhtiön tekemästä vuokrasopimuksesta.

Liitetiedoista puuttuu olennainen intressipiiriliitetieto.

Yhtiön lähipiirilainaa ei ole esitetty osakeyhtiölain vaatimusten mukaisesti.

Yhtiön vastuissa on esitetty liikaa vastuita 160 000 euron arvosta.

Jos edellä mainitut virheet korjattaisiin, ne heikentäisivät tulosta 171 550 euroa ja omaa pääomaa 171 550 euroa.

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 lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Tilinpäätöstä koskevat hallituksen ja toimitusjohtajan velvollisuudet

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

Hallitus ja toimitusjohtaja ovat tilinpäätöstä laatiessaan velvollisia arvioimaan yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa ja soveltuvissa 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

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 yhtiön sisäisen valvonnan tehokkuudesta.
- Arvioimme sovellettujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden asianmukaisuutta sekä johdon tekemien kirjanpidollisten arvioiden ja niistä esitettävien tietojen kohtuullisuutta.
- Teemme johtopäätöksen siitä, onko hallituksen ja toimitusjohtajan ollut asianmukaista laatia tilinpäätös perustuen oletukseen toiminnan jatkuvuudesta, ja teemme hankkimamme tilintarkastusevidenssin perusteella johtopäätöksen siitä, esiintyykö sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka voi antaa merkittävää aihetta epäillä yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa. Jos johtopäätöksemme on, että olennaista epävarmuutta esiintyy, meidän täytyy kiinnittää 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 yhtiö pysty jatkamaan toimintaansa.
- Arvioimme tilinpäätöksen, kaikki tilinpäätöksessä esitettävät tiedot mukaan lukien, yleistä esittämistapaa, rakennetta ja sisältöä ja sitä, kuvastaako tilinpäätös sen perustana olevia liiketoimia ja tapahtumia siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan.

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

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.

Huomautuksena esitämme, että hallitus on antanut 50 000 euron lainan ilman liikeloudellista perustetta OYL 13:1:n vastaisesti.

Hallituksen osingonjakoehdotus on OYL 13:5:n vastainen.

Helsingissä 20. elokuuta 2023

Täsmä Tarkastus Oy
Tilintarkastusyhteisö

Timo Täsmä, HT

Tasetie 6

02160 Espoo

Kertomuksen rakenne (mm. asiat esitetty oikeissa kohdissa) oikein

- kertomuksen otsikointi oikein
- kertomuksen järjestys oikein

Yhteensä 20 pistettä