



PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

VUODEN 2017 HT- JA HTM-TUTKINNON SEKÄ SIIRTYMÄKOEEN ARVOSTELUPERUSTEET

HT-tutkinnon arvosteluperusteet ovat samalla HTM-tutkinnon arvosteluperusteet. HT 1-osan arvosteluperusteet ovat samalla siirtymäkokeen arvosteluperusteet. Siirtymäkokeessa kokelas teki vapaavalintaisesti kaksi tehtävää neljästä tehtävästä. HT-tutkinnon 2-osan arvosteluperusteet ovat myös JHTT-tutkinnon 2-osan arvosteluperusteet.

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

Arvosteluperusteissa esitetyt lainsäädännön sekä hyvän tilintarkastustavan ja hyvän kirjanpitoavan tulkinnat liittyvät kunkin tehtävän vastausten arvosteluun vain tässä tutkinnossa. Arvosteluperusteiden tulkintoja ei voi esittää PRH:n tilintarkastusvalvonnan kannanottoina muissa asiayhteyksissä.

Tutkinnon 1-osan 1- ja 4-tehtävien vastausten maksimipituutta oli rajoitettu. Ylimenevää vastauksen osaa ei ole luettu eikä arvosteltu.

HT-TUTKINTO 2017

1-OSA Hyvä tilintarkastustapa ja hyvä kirjanpitolaki (100 pistettä)

Tehtävä 1 (25 pistettä)

1. Sillisalaatti Oy:n 29.12.2016 antama konserniavustus¹ Smetana Oy:lle²

- OYL 13:1.3: muu liiketapahtuma, joka vähentää yhtiön varoja tai lisää sen velkoja ilman liiketaloudellista perustetta, on laitonta varojenjako (1,25 pistettä).
- HE 109/2005 s. 124: Liiketaloudellista perustetta arvioitaessa olennaista ei ole se, osoittautuuko liiketoimi jälkikäteen yhtiölle tappiolliseksi, vaan se, millä perusteella toimenpide on tehty: onko tarkoitus ollut liiketaloudellinen vai ei (1,25 pistettä). Ratkaisevaa on, olisiko päätöksen tekijöiden pitänyt tietää, ettei päätös ole liiketaloudellisesti perusteltu (1,25 pistettä).
- Lisäksi on otettava huomioon yhtiön toiminnan tarkoitusta ja osakkeenomistajien yhdenvertaisuutta koskevat säännökset³:
 - o OYL 1:5: yhtiön toiminnan tarkoituksena on tuottaa voittoa osakkeenomistajille, jollei yhtiöjärjestyksessä määrätä toisin (1,25 pistettä).
 - o OYL 1:7: yhtiökokous, hallitus, toimitusjohtaja tai hallintoneuvosto ei saa tehdä päätöstä tai ryhtyä muuhun toimenpiteeseen, joka on omiaan tuottamaan osakkeenomistajalle tai muulle epäoikeutettua etua yhtiön tai toisen osakkeenomistajan kustannuksella (1,25 pistettä).
- Sillisalaatti Oy:n Smetana Oy:lle antamana konserniavustus oli pienempi kuin konkurssiuhkaisilla maksukehotuksilla vaadittujen velkojen määrä. Avustuksesta huolimatta Smetana Oy asetettiin konkurssiin 19.1.2017 eli kolme viikkoa konserniavustuksen maksamisen jälkeen. Konkurssimenettelyssä Sillisalaatti Oy:lle ei tule kertymään jako-osuutta. Konserniavustus ei ole hyödyttänyt avustuksen antanutta Sillisalaatti Oy:tä (1,25 pistettä). Kun otetaan huomioon konserniavustuksen määrän suhde hallituksen kokouksen pöytäkirjasta 12/2016 ilmenevään maksamattomien velkojen määrään, tämän on pitänyt olla päätöksentekijöiden tiedossa (1,25 pistettä).⁴
- Smetana Oy käytti 29.12.2016 saadun konserniavustuksen Sillisen perillisten antaman vaihtovelkakirjalainan maksamiseen. Avustus on siten Sillisalaatti Oy:n sijasta hyödyttänyt Sillisen perillisiä, jotka ovat myös avustuksen maksaneen Sillisalaatti Oy:n

¹ Konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain 2 §:n mukaan konserniavustuksella tarkoitetaan vero-oikeudellisesti liiketoimintaa harjoittavan osakeyhtiön tai osuuskunnan toiselle osakeyhtiölle tai osuuskunnalle sen harjoittamaa liiketoimintaa varten muuna kuin pääomansijoituksena suorittamaa avustusta, jota ei elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/68) mukaan saa vähentää tulosta. Osakeyhtiölaissa (OYL) ei ole nimenomaisia säännöksiä konserniavustuksesta. OYL 1:3.2:ssä on säädetty, että yhtiön varoja voidaan jakaa vain siten kuin OYL:ssä säädetään. Varojenjakoavat on määritelty OYL 13:1:ssä. Konserniavustuksessa ei ole kysymys mistään OYL 13:1.1:ssä säädetystä varojenjakoavasta. Koska Sillisalaatti-konsernin yhtiöiden yhtiöjärjestyksessä ei tehtävänannon mukaan ole toiminnan tarkoitusta tai voitonjakoa koskevia määräyksiä, kysymys ei ole myöskään OYL 13:1.2:ssä tarkoitetusta tilanteesta. Siten tilannetta on yhtiöoikeudellisesti arvioitava erityisesti OYL 13:1.3:n valossa.

² Konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain mukaisten edellytysten selostamisesta ei ole annettu pisteitä, koska tehtävänannossa asiaa on pyydetty arvioimaan yhtiöoikeuden kannalta.

³ KKO 2015:105 kohdat 18 ja 19: konserniavustuksen yhtiöoikeudellista hyväksyttävyyttä arvioitaessa on otettava huomioon osakeyhtiölain 1 luvun 5 §:n säännös ja 1 luvun 7 §:n yleislauseke.

⁴ HE 92/1986 s. 2: konserniavustuksen tarkoituksena on yleensä turvata avustusta saavan yhtiön toiminnan jatkuvuus ja kannattavuus. KKO 2015:105 kohta 23: Konserniavustuksen antaminen saattaa olla vailla liiketaloudellista perustetta ja siten yhtiön tarkoituksen vastaista sekä merkitä epäoikeutetun edun saamista yhtiön tai sen osakkeenomistajan kustannuksella varsinkin silloin, jos konserniavustus ei missään muodossa hyödytä sen antanutta yhtiötä. Näin voidaan arvioida emoyhtiön kokonaan omistamalleen tytäryhtiölle maksamaa konserniavustusta, jos tytäryhtiön taloudellinen tilanne on niin huono ja sen toimintaedellytykset ovat sillä tavoin vaarantuneet, ettei avustuksen antaminen riitä turvaamaan toiminnan jatkuvuutta eikä siksi merkittävästi vaikuta tytäryhtiön osakkeiden arvoon.

osakkeenomistajia. Päätös konserniavustuksen maksamisesta ei ole tuottanut voittoa kaikille Sillisalaatti Oy:n osakkeenomistajille vaan epäoikeutettua etua Sillisen perillisille **(1,25 pistettä)**.

- Sillisalaatti Oy:n 29.12.2016 antamaa konserniavustusta ei voida pitää OYL:n mukaisena **(1,25 pistettä)**.

2. Silakka Oy:n 29.12.2016 antama konserniavustus Sillisalaatti Oy:lle⁵

- Sillisalaatti Oy ei omista Silakka Oy:tä kokonaan, vaan 92 prosenttia. **(1,25 pistettä)**.
- Vähemmistöosakas Vientikonsultit Oy ei hyödy konserniavustuksen antamisesta **(1,25 pistettä)**.
- HE 109/2005 s. 124: yhtiöoikeudellisesti ei ole mahdollista antaa vastikkeetonta konserniavustusta emoyhtiölle ilman, että samalla vastaavalla tavalla hyvitetäisiin vähemmistöosakkaita tai saataisiin näiltä suostumus menettelyyn **(1,25 pistettä)**.
- Silakka Oy:n 29.12.2016 antamaa konserniavustusta ei voida pitää OYL:n mukaisena **(1,25 pistettä)**.

3. Varojen jakamista koskeva päätös⁶

- OYL 13:5: jollei yhtiön maksukykyä koskevasta 2 §:stä muuta johdu, yhtiö saa jakaa vapaan oman pääoman, josta on vähennetty yhtiöjärjestyksen mukaan jakamatta jätettävät varat sekä määrä, joka on kehitysmenona merkitty taseeseen kirjanpitolain mukaisesti **(1,25 pistettä)**.⁷
- Sillisalaatti Oy:n jakokelpoiset varat ovat taseen 31.12.2016 mukaan⁸ 5 300 000 euroa **(1,25 pistettä)**.⁹
 - o Oma pääoma 6 300 000 euroa – osakepääoma 800 000 euroa – kehitysmenot 200 000 euroa = 5 300 000 euroa.
- Hallituksen ehdottama varojenjaon määrä on 600 000 euroa eli jakokelpoisia varoja pienempi **(1,25 pistettä)**.
- OYL 13:3: jaossa on otettava huomioon tilinpäätöksen laatimisen jälkeen yhtiön taloudellisessa asemassa tapahtuneet olennaiset muutokset **(1,25 pistettä)**.
- Tilikauden päättymisen jälkeen tapahtuneesta Smetana Oy:n konkurssista aiheutuva 300 000 euron tappio ei myöskään estä suunniteltua varojenjakoja **(1,25 pistettä)**.
- Hallituksen ehdotus varojen jakamisesta sijoitetun vapaan oman pääoman rahastosta on siis OYL:n mukainen edellyttäen, että Sillisalaatti Oy on maksukykyinen¹⁰ **(1,25 pistettä)** eikä yhtiön taloudellisessa asemassa tapahdu sellaisia olennaisia negatiivisia muutoksia, jotka estäisivät varojenjaon **(1,25 pistettä)**.

⁵ Jos kokelas on selostanut arvosteluperusteessa tehtävän 1 kohdalla mainitut osakeyhtiölain säännökset ja esityöt tehtävän 2 kohdalla, kokelaalle on annettu samat pisteet kuin tehtävän 1 kohdalla. Pisteitä ei ole annettu kahteen kertaan.

⁶ Vähemmistöosinkosääntelyn selostamisesta ei anneta pisteitä.

⁷ KPL 5:8.3/1: Jos kehittämismenoja on aktivoitu, ei aktivoinnista vielä kuluksi kirjaamatonta määrää saada jakaa tilikauden tuloksesta, voittovaroista tai muista jakokelpoisista rahastoista kirjanpitovelvollisessa, joka on osakeyhtiö tai muussa laissa osakeyhtiölain noudattamiseen velvoitettu yhteisö.

⁸ Tehtävässä pyydettiin esittämään laskelma jakokelpoisista varoista 31.12.2016.

⁹ Jos kehitysmenoja ei ole huomioitu, kokelaalle ei anneta pisteitä tästä kohdasta.

¹⁰ OYL 13:2: Varoja ei saa jakaa, jos jaosta päätettäessä tiedetään tai pitäisi tietää yhtiön olevan maksukyvytön tai jaon aiheuttavan maksukyvyttömyyden.

Tehtävä 2 (25 pistettä)**2.1.**

Konsernitilinpäätöksen laatimiseen mahdollisesti vaikuttavat seikat	Perustelu	Pisteytys
Koskeeko laatimisvelvollisuus emoyhtiötä?	Koneasennus Ky on kommandiittiyhtiö, jonka vastuunalaiset yhtiömiehet ovat luonnollisia henkilöitä. KPL 6:1.1:n mukaan konsernitilinpäätöstä ei tarvitsisi laatia. (0,50 pistettä). Koneasennus Ky harjoittaa kuitenkin liiketoimintaa, joten KPL 6:1.2:n mukaan laadintavelvollisuus koskee Koneasennus Ky:tä. (1,50 pistettä)	2,0
Muodostuuko määräysvalta?	Koneasennus Ky omisti 4 500 kappaletta (osakkeiden kokonaismäärä oli 10 000 osaketta) eli 45 prosenttia osakkeista 30.6.2017 (0,50 pistettä), joten tältä osin määräysvalta ei muodostu. (0,50 pistettä) Kauppakirjassa on kuitenkin todettu, että Koneasennus Ky lunastaa 3 500 osaketta Lasse Laittajalta viimeistään 31.12.2018 mennessä. Lunastusaika on tosiasiallisesti maksuaika. (KILA 2016/1960) (1,75 pistettä). Määräysvalta muodostuu, sillä nykyinen omistusosuus ja lunastusvelvollisuus muodostavat yhteensä 80 prosentin osuuden yhtiön osakkeista. (1,75 pistettä).	4,5

Ylittyvätkö laadintavelvollisuuden euromääräiset rajat?	KPL 1:6a.1:ssa (KPL 1:4a:ssa) mainitut rajat (1,25 pistettä) ylittyvät, sillä yhteenlasketut liikevaihdot ylittivät 12 miljoonaa euroa ja taseen loppusummat ylittivät 6 miljoonaa euroa. (1,50 pistettä). KPL 1:6a.2:n mukaan raja-arvojen ylittyminen määritetään konserniyrittäjien yhteenlaskettujen lukujen perusteella, joten sisäisiä eriä ei vähennetä laskelmassa. (1,50 pistettä)	4,25
Koskeeko yhdistelemisselvollisuus Laitemyynti Oy:tä?	Poikkeukset tytäryrityksen yhdistelemisselvollisuudesta on lueteltu KPL 6:3.1:ssä (0,25 pistettä). Tehtävässä annettujen tietojen perusteella yksikään neljästä poikkeamismahdollisuudesta ei täyty (1,50 pistettä).	1,75

Yhteensä 12,5 pistettä

2.2.

Virhe tai puute yhdistelylaskelmassa	Miten virhe tai puute tulisi korjata	Perustelu	Pisteytys
Hankintamenolaskelmalla käytetystä Paahtimo Oy:n omasta pääomasta puuttuu kertyneen poistoeron oman pääoman osuus.	Hankinta-ajankohdan omaan pääomaan tulee lisätä kertynyt poistoero, mistä on vähennetty laskennallinen verovelka (80 prosenttia x 700 000 euroa = 560 000 euroa). Oikaisu pienentää konserniaktiivaa (kohdistusten jälkeen konserniliikearvoa).	KPL 6:8:1:n mukaan omaan pääomaan lisätään kertynyt poistoero, mistä on vähennetty laskennallinen verovelka. Konserniaktiiva on hankintamenon ja oman pääoman erotus (KPL 6:8:3), joten se muuttuu, kun hankintahetken omaan pääomaan lisätään kertyneen poistoeron oman pääoman osuus.	Todettu, että kertynyt poistoero on huomioimatta. (1,5 pistettä) Viitattu oikeaan kirjanpitolain (tai KILAn yleisohjeen) kohtaan. (0,25 pistettä) Laskettu oikea omaan pääomaan lisättävä määrä tai annettu perusteltu sanallinen selvitys. (1,00 pistettä) Tiedostettu, että vaikuttaa konserniaktiivan määrään. (0,25 pistettä) Yhteensä 3,0 pistettä

Hankinta-ajankohdan omasta pääomasta ei ole erotettu vähemmistön osuutta.	Kun kertyneestä poistoerosta on huomioitu oman pääoman osuus, hankintahetken oma pääoma on positiivinen -200 000 euroa + 560 000 euroa = 360 000 euroa. Siitä kuuluu vähemmistölle 25 prosenttia eli 90 000 euroa. Oikaisu kasvattaa konserniaktiivaa (kohdistusten jälkeen konserniliikearvoa).	Hankintamenosta vähennetään hankinta-ajankohdan omasta pääomasta määrä, joka vastaa konsernin omistusosuutta. (KPL 6:8.1). Konserniaktiiva on hankintamenon ja oman pääoman erotus (KPL 6:8:3), joten se muuttuu, kun hankintahetken oma pääoma muuttuu.	Todettu, että omasta pääomasta tulee erottaa vähemmistön osuus¹. (1,5 pistettä) Viitattu oikeaan kirjanpitolain (tai KILAn yleisohjeen) kohtaan. (0,25 pistettä) Laskettu vähemmistölle kuuluva osuus oikein tai annettu perusteltu sanallinen selvitys. (1,00 pistettä) Tiedostettu, että vaikuttaa konserniaktiivan määrään. (0,25 pistettä) Yhteensä 3,0 pistettä
--	--	--	---

¹ Jos vastauksessa todetaan, että hankintahetken omasta pääomasta olisi sellaisenaan tullut erottaa vähemmistön osuus ilman, että kertyneen poistoeron vaikutus on otettu huomioon, ei pisteitä anneta, sillä se olisi johtanut virheelliseen tilinpäätökseen.

Konserniaktiivan kohdistus on tehty 100-prosenttisesti, eikä vähemmistön osuutta ole huomioitu.	Laadintaperiaatteiden mukaan vähemmistön osuus tytäryhtiön hankintahetken nettovaroista arvostetaan käypään arvoon, mikä on hyvän kirjanpitotavan mukaista. Yhdistelylaskelmassa kohdistus koneisiin ja kalustoon on tehty oikein, mutta vähemmistölle kuuluvaa osuutta ei ole merkitty taseen vähemmistöosuuksiin. Vähemmistöosuus erotetaan kohdistetusta konserniaktiivasta, josta on vähennetty laskennallinen verovelka eli 25 prosenttia x (600 000 - 120 000) = 120 000 euroa. Oikaisu kasvattaa konserniliikearvoa.	Vähemmistöosuuden arvostaminen käypään arvoon perustuu KILAn konsernitolinpäätösyleisohjeen kohtaan 6.2.5. (Hyvän kirjanpitotavan mukaista olisi esittää vähemmistön osuus myös kirja-arvoin eli konserniaktiivan kohdistus tehtäisiin 75 prosentin omistusosuuden mukaisesti. Yhtiön käyttämä menetelmä on kuitenkin KILA:n yleisohjeen mukainen, joten se ei ole virhe tai puute.)	Todettu, että vähemmistön erottamista ei ole tehty laadintaperiaatteiden mukaisesti. (1,5 pistettä.) Viitattu kirjanpitolautakunnan yleisohjeen oikeaan kohtaan. (0,25 pistettä) Laskettu vähemmistölle erotettava osuus oikein tai annettu perusteltu sanallinen selvitys (1,00 pistettä). Tiedostettu, että vaikuttaa tehtävässä esitetystä tapauksessa konserniliikearvon määrään (0,25 pistettä). Yhteensä 3,0 pistettä
--	---	--	---

Konsernitaseen erä	Euromäärä konsernitaseessa ennen virheiden tai puutteiden korjaamista	Euromäärä konsernitaseessa virheiden tai puutteiden korjaamisen jälkeen	Pisteytys
1. Konserniliikearvo	645 000	295 000	0,50
2. Koneet ja kalusto	6 800 000	6 800 000	0,50
3. Osuudet saman konsernin yrityksistä	0	0	0,25
4. Laskennalliset verosaamiset	0	0	0,25
5. Oma pääoma yhteensä	6 435 000	5 875 000	0,75
6. Vähemmistöosuudet	0	210 000	0,50
7. Kertynyt poistoero	0	0	0,25

8. Laskennalliset verovelat	260 000	260 000	0,50
-----------------------------	---------	---------	-------------

Taulukosta ei ole annettu pisteitä, jos oikean puoleisessa euromäärä-sarakkeessa on perustelematta toistettu täysin samat luvut kuin vasemman puoleisessa euromäärä-sarakkeessa oli esitetty tehtävänannossa.

Tehtävä 3 (25 pistettä)**3.1.**

Puutteellinen kohta dokumentaatiossa	Korjausehdotus	Perustelu (ISA-standardin kohta)	Pisteytys
Lähipiiritahojen tunnistaminen: tiedustelut johdolle	Tilintarkastajan tulee tiedustella johdolta, keitä lähipiiriin kuuluu sekä mitä muutoksia on tapahtunut edelliseen tilikauteen verrattuna. Tilintarkastusdokumentaation mukaan tiedusteluja ei ole tilikauden osalta tehty.	ISA 550.13	1
Lähipiiritahojen tunnistaminen: tiedustelut johdolle	Tilintarkastajan tulee tiedustella johdolta, minkälaisia lähipiiritapahtumia tilikauden aikana on ollut sekä mikä on ollut niiden tarkoitus. Tilintarkastusdokumentaation mukaan tiedusteluja ei ole tehty.	ISA 550.13	1
Kontrollit	Tilintarkastajan tulee esittää tiedusteluja johdolle muodostaakseen käsityksen yhtiön kontrolleista liittyen lähipiiriliiketapahtumiin. Yhtiössä ei ole muodollista hyväksymiskäytäntöä lähipiiriliiketoimille. Lähipiirisuhteita ja -toimia koskevat kontrollipuutteet tulee ottaa huomioon tilintarkastajan lausuntoa laadittaessa.	ISA 550.14 ja ISA 550.A18	2
Lähipiiritoimien tunnistaminen	Nappi ja Nippeli Oy:n käyttöön on annettu vastikkeetta osa yhtiön varastotilasta. Kyseessä on vastikkeeton, liiketoimintaan kuulumaton lähipiiritapahtuma. Tilintarkastajan tulee tarkastaa mahdolliset sopimukset sekä arvioida liiketoimen liiketaloudellista perustetta. Dokumentaation mukaan arviota ei ole tehty.	ISA 550.23 ja ISA 550 A38	2
Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	Tilinpäätöksen liitetiedoissa on esitetty poikkeavin ehdoin toteutettuna lähipiiritapahtumana tilikauden aikainen myynti Tossavaisen Kioski Oy:lle. Tilintarkastajan dokumentaation mukaan myös muille asiakkaille annetaan 5 prosentin käteisalennus ostoista, joten myynti on toteutettu tavanomaisin ehdoin.	ISA 550:25 (a)	2

	Tilinpäätöksen liitetiedoista puuttuu tieto vastikkeettomasta varaston vuokraamisesta Nappi ja Nippeli Oy:lle. Kyseessä on olennainen ja epätavanomaisin ehdoin toteutettu lähipiiriliiketoimi, josta on annettava liitetieto tilinpäätöksessä.		
Raportointi	Tilintarkastajan tulee kommunikoida hallintoelinten kanssa, jos nämä eivät osallistu yhtiön johtamiseen tilintarkastuksessa havaituista merkittävistä asioista. Raportoitavia asioita: • Johto ei ole kertonut tilintarkastajille kaikista lähipiiritahoista ja -liiketoimista. • Lähipiiriliiketoimia ei ole asianmukaisesti hyväksytty. • Tilinpäätöksessä esitetyt tiedot ovat puutteellisia. Tilintarkastusdokumentaation mukaan tarkastuksessa ei havaittu sellaisia seikkoja, joista tulisi raportoida hallitukselle.	ISA 550.27	2
Johtopäätös	Tilintarkastajan on kommunikoitava hallintoelimille kirjallisesti havaitsemistaan merkittävistä sisäisen valvonnan puutteista. Tilinpäätöksestä puuttuu olennaisia tietoja lähipiiritapahtumista, joten tilintarkastajan tulee antaa TilintL 3 luvun 5 § 2 momentin 1 kohdan mukainen kielteinen¹ lausunto ja sen perustelut.	ISA 265.8–9 ISA 705.18	2
Yhteensä 12,0 pistettä			

¹ Vastauksena on hyväksytty arvostelussa myös varauman sisältävä lausunto.

3.2.

Puutteellinen kohta dokumentaatioissa	Korjausehdotus	Perustelu (ISA-standardin kohta)	Pisteytys
Valvontaympäristö - maksuliikenne	Tilintarkastaja ei ole muodostanut käsitystä, miten maksujen hyväksyntä hoidetaan niiden maksujen osalta, jotka maksetaan suoraan pankkitililtä ilman hyväksyntää. Tilintarkastaja ei ole muodostanut käsitystä kontrolleista, jotka koskevat pääkirjanpitovientejä. Dokumentaation mukaan maksuja voidaan maksaa reskontran ohi. Dokumentaation mukaan reskontran kautta maksettaviin laskuihin tarvitaan sekä tarkastajan että hyväksyjän kuittaus.	ISA 315.18	1,5
Valvontaympäristö - varastotoiminnot	Tilintarkastajan olisi pitänyt muodostaa käsitys varastoon liittyvistä kontrolleista. Varastoa hoitaa yksi henkilö. Työtehtävien riittämätön eriyttäminen ja se, että tilikauden aikana ei ole suoritettu inventointia riippumattoman tahon toimesta, lisäävät väärinkäytösrisiä.	ISA 315.29 ISA 240, liite 1	1,5
Valvontaympäristö – väärinkäytösrisi	Tilintarkastajan on arvioitava väärinkäytösrisin mahdollisuutta yhtiön valvontaympäristöön liittyvistä puutteista johtuen.	ISA 240.24 ISA 240.A23	1
Vaihto-omaisuuden olemassaolo – tarkastustoimenpiteet puutteelliset	Tilintarkastajan tulee hankkia evidenssiä olemalla läsnä fyysisessä inventoinnissa, jos vaihto-omaisuus on tilinpäätöksen kannalta olennainen. Mallikas Oy:n vaihto-omaisuus muodostaa noin 40 prosenttia taseen loppusummasta ja ylittää olennaisuuden merkittävästi. Näin ollen tilintarkastajan olisi pitänyt osallistua vaihto-omaisuuden inventointiin. Tilintarkastajalle aiheutuvat ylimääräiset kustannukset siitä, että varasto sijaitsee toisella paikkakunnalla, ei ole syy olla osallistumatta inventointiin.	ISA 501.4 ISA 501.4 ISA 501.A12	1,5
Myyntisaamiset - vahvistukset	Tilintarkastajan olisi tullut dokumentoida syyt sekä arvioida syiden asianmukaisuutta, miksi johto johdattelee pyytämään vahvistusta yhdestä myyntisaamissaldosta	ISA 505.8	1,5

	muusta yhtiöstä kuin mitä tilintarkastaja on ajatellut sekä arvioitava syiden pätevyyttä. Yhtiön johto on pyrkinyt vaikuttamaan valittaviin kohteisiin. Johdon esittämä syy (asiakkaan reskontranhoitajan sairausloma) ei ole perusteltu syy siihen, että vahvistuspyyntöä ei lähetetä.		
Myyntisaamiset – tilikauden jälkeinen reskontraote	Tilintarkastajan olisi pitänyt suorittaa vaihtoehtoisia toimenpiteitä varmistuakseen Nakkilan Kone Oy:n myyntisaamisen asianmukaisuudesta. Tilintarkastajan olisi tullut varmistua, että saatava on maksettu tilikauden jälkeen. Reskontran avointen saldojen läpikäyminen tilikauden jälkeen ei anna varmuutta siitä, että myyntisaaminen olisi maksettu.	ISA 505.A10 ISA 505.A18	1,5
Myyntisaamiset – analyttiset toimenpiteet	Tilintarkastajan olisi pitänyt suorittaa lisätoimenpiteitä tekemällä tiedusteluja johdolle ja suorittamalla muita toimenpiteitä. Tilintarkastajan olisi tullut havaita esimerkiksi analyttisten aineistotarkastustoimenpiteiden yhteydessä, että yhtiön myyntisaamiset ovat kasvaneet merkittävästi suhteessa liikevaihtoon.	ISA 520.7 ISA 315.A8	1,5
Rahat ja pankkisaamiset	Tilintarkastajan tulee muodostaa käsitys tilintarkastuksen kannalta relevanteista kontrolleista. Yhtiön maksuliikenteeseen liittyvät kontrollit ovat tilintarkastuksen kannalta relevantteja. Tilintarkastajan olisi tullut kiinnittää huomiota siihen, että talouspäälliköllä on kirjausoikeuksien lisäksi maksuoikeudet (liite 2). Se, että talouspäällikkö ei kertomansa mukaan maksa laskuja ei vähennä väärinkäytöksen riskiä, kun talouspäälliköllä on sekä kirjaus että maksuoikeudet. Tilintarkastaja ei ole selvittänyt kontrollien olemassaoloa eikä testannut niitä. Tilintarkastajan tulee suorittaa kontrollitestausta hankkiakseen evidenssiä kontrollien toiminnan tehokkuudesta.	ISA 315.20 ISA 330.8	1,5
Johtopäätös	Tilintarkastajan on kommunikoitava hallintoelimille kirjallisesti havaitsemistaan merkittävistä sisäisen valvonnan puutteista.	ISA 265.8–9	1,5

	Tilinpäätös on olennaisesti virheellinen johtuen myyntisaamisten sekä vaihto-omaisuuden virheellisyydestä. Tilintarkastajan tulee antaa TilintL 3 luvun 5 § 2 momentin 1 kohdan mukainen kielteinen lausunto ja sen perustelut.	ISA 705.18	
	Yhteensä 13,0 pistettä		

Tehtävä 4 (25 pistettä)

4.1 (12,5 pistettä)

Helsingin kiinteistö

Helsingin kiinteistö on vuokrattu muulla vuokrasopimuksella yhtiön omaan käyttöön. Yhtiön omassa käytössä oleva tila ei täytä sijoituskiinteistön tunnusmerkistöä (IAS 40.5 ja IAS 40.6), joten IAS 40 -standardi ei tule sovellettavaksi. Yhtiön tulee soveltaa tilojen kirjanpidolliseen käsittelyyn IAS 17 -standardia. Vuokrasopimukset luokitellaan rahoitusleasing sopimuksiksi ja muiksi vuokrasopimuksiksi.

Tehtävänannon mukaan Helsingin kiinteistön vuokrasopimus on muu vuokrasopimus, ja kyseessä on vuokralle ottaja. Yhtiön tulee soveltaa kirjauksissa IAS 17.33:n ohjeistusta ja kirjata vuokratulot tasaisesti vuokra-ajalle. Yhtiön saama vuokrasta vapaa kausi tulee jaksottaa tasaisesti koko sopimuskaudelle (SIC-15). Mahdolliset verovaikutukset tulee huomioida IAS 12:n vaatimalla tavalla.

Espoon kiinteistö

Espoon vuokratilakohde on yhtiön omassa käytössä oleva rahoitusleasingkohde. Tiloja käytetään tuotantoon liittyvinä tiloina.

Yhtiön omassa käytössä olevat tilat eivät täytä IAS 40.5:n mukaisia vaatimuksia, jotka sijoituskiinteistön tulee täyttää. Yhtiön tulee soveltaa IAS 17:n rahoitusleasingsopimuksia koskevia säännöksiä vuokralle ottajan näkökulmasta.

Tilat tulee arvostaa kirjanpitoon alun perin arvoon, joka saadaan, kun vuokrat diskontataan sopimuksen sisäisellä korolla nykyarvoonsa (IAS 17.20) tai käypään arvoon. Poistot tulee tehdä IAS 16:n mukaisesti. Omaisuuden kirjaamisen yhteydessä yhtiö kirjaa järjestelystä rahoitusvelan taseeseen.

Yhtiön maksamat maksut (vuokrat) jaetaan rahoituskuluihin ja velan lyhennykseksi siten, että jäljellä olevalle lainapääomalle maksetaan aina samalla prosentilla korkoa (IAS 17.25). Kun yhtiön omaisuuserän tai velan kirjanpitoarvo ja verotuksellinen arvo eroavat alkuperäisen korjaamisen jälkeen, erosta tulee laskea laskennallinen vero IAS 12:n mukaisesti. Laskennallinen vero kirjataan poiston ja rahoituskulun sekä vuokran välisestä erotuksesta. Tiloista tehtävät poistot esitetään poistojen ryhmässä, rahoituskulut rahoituserissä ja laskennallisen veron muutos verojen ryhmässä.

Porvoon kiinteistö

Porvoon kiinteistö on vuokrattu Porvoon kaupungille rahoitusleasingsopimuksella. Rahoitusleasing-sopimuksella vuokrattuna tiloja ei voida käsitellä sijoituskiinteistönä (IAS 40.5 ja IAS 40.9 e). Yhtiön tulee kirjata vuokrattu kiinteistö soveltaen IAS 17:a.

Kyseessä on vuokralle antaja ja rahoitusleasingsopimus. Tällöin yhtiö alun perin kirjaa taseeseen omaisuuserän sijaan saamisen, joka käytännössä vastaa aikaisemmin taseeseen kirjattua omaisuuserän määrää (IAS 17.36).

Mahdolliset kulut, jotka vuokraamisesta ovat syntyneet, tulee käsitellä osana sopimuksen kokonaistuottoa ja jaksottaa sopimusajalle (IAS 17.38). Yhtiön saamat vuokratuotot jaetaan saamisen vähennykseksi ja rahoitustuotoksi. Rahoitustuotot lasketaan siten, että tuotto määräytyy jokaiselle periodille samalla korkoprosentilla (IAS 17.39). Myöhemmillä tilikausilla erästä syntyy laskennallista veroa, koska yhtiön omaisuuserän tai saamisen kirjanpitoarvo ja verotuksellinen arvo poikkeavat toisistaan. Laskennallinen vero lasketaan näiden välisestä erotuksesta IAS 12:n mukaisesti.

Tampereen kiinteistö

Tampereen kiinteistö on vuokrattu edelleen muulla vuokrasopimuksella. Yhtiön tarkoituksena on saavuttaa tuottoja vuokrilla ja mahdollisesti omaisuuserän käyvän arvon muutoksella. Yhtiön hallussa oleva kiinteistö täyttää sijoituskiinteistön määritelmän (IAS 40.5).

Sijoituskiinteistö on alun perin arvostettava hankintameno, johon sisällytetään transaktiomenot (IAS 40.20). Tehtävän mukaan yhtiö arvostaa sijoituskiinteistöt käypään arvoon. Käyvän arvon muutos kirjataan tuloksen kautta sinä tilikautena, kun arvon muutos on tapahtunut (IAS 40.35).

Alkuperäisen kirjaamisen ja myöhemmän kirjaamisen jälkeen syntyy kirjanpitoarvon ja verotuksellisen arvon välille ero, josta tulee laskea laskennallinen vero IAS 12:n mukaisesti. Yhtiö kirjaa saamansa vuokratuotot tuloslaskelmaan (IAS 17.50). Sijoituskiinteistö esitetään taseessa luonteensa mukaisesti pitkäaikaisissa omaisuuserissä.

4.2 (12,5 pistettä)

Matala tuotto Oy käyttää pörssiosakkeita ja sijoitusrahastoja lyhytaikaiseen voiton tavoitteluun. IAS 39:n mukaan kyseiset rahoitusinstrumentit tulee arvostaa käypään arvoon, jos niille on markkinahinta luotettavasti saatavilla (IAS 39.9a ja IAS 39.9b).

Tehtävänannon mukaan instrumenteille löytyy luotettava käypä arvo, joten instrumentit tulee arvostaa käypään arvoon soveltaen IFRS 13:n säännöksiä. Käypään arvoon tuloslaskelman kautta arvostettavat sijoitukset tulee merkitä alun perin taseeseen käypään arvoon ilman transaktiokuluja (IAS 39.43). Nämä kirjataan rahoituskuluihin.

Kyseiset sijoitukset on hankittu lyhytaikaisen voiton tavoittelemiseksi. Instrumentit luokitellaan IAS 39.45:n mukaisesti käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi eräksi (IAS 39.9 neljän rahoitusinstrumentin ryhmän määritelmät kohta a). Nimensä mukaisesti arvonmuutokset kirjataan tuloksen kautta (IAS 39.46) ja instrumentit on aina arvostettu käypään arvoon, jolloin erillistä pohdintaa mahdollisen arvonalentumisten kirjaamisesta ei tarvitse tehdä (IAS 39.58). Arvonmuutosten osalta tulee selvittää, syntyykö laskennallisen veron kirjaamisvaatimusta. Tarvittaessa laskennallinen vero kirjataan IAS 12:n mukaisesti kirjanpito- ja verotuksellisen arvon välisestä erosta käyttämällä 20 prosentin verokantaa.

Vieraan pääoman ehtoiset instrumentit on hankittu pitkäaikaisen tuoton tavoitteluun. Tehtävässä annettujen tietojen mukaan yhtiö ei ole joutunut realisoimaan näihin liittyviä eriä aikaisemmin ennen instrumenttien erääntymistä (maturiteettia). Luokitteluvaihtoehtoina on tässä tapauksessa eräpäivään asti pidettävät sijoitukset, myytävissä olevat rahoitusvarat tai käypään arvoon tuloslaskelman kautta arvostettavat rahoitusvarat käyvän arvon option nojalla. (IAS 39.9 ja IAS 39.45).

Käypään arvon tulosvaikutteisesti arvostettavat instrumentit merkitään alun perin kirjanpitoon käypään arvoon ilman transaktiokuluja. Eräpäivään asti pidettävät instrumentit ja myytävissä olevat instrumentit kirjataan alun perin käypään arvoon, johon lisätään transaktiokulut. (Vrt. IAS 39.43). Käypä arvo määritetään IFRS 13:n mukaisesti.

Eräpäivään asti pidettävien rahoitusvarojen arvostusperiaate on jaksoitettu hankintameno, jossa mahdollinen yli-/alikulssi jaksetaan joukkovelkakirjan juoksuajalle (IAS 39.46 b) hyödyntäen ns. efektiivisen koron menetelmää, jossa rahoitusinstrumentille lasketaan tuotto koko juoksuajalle samalla tuottoprosentilla (IAS 39.9 kirjaamiseen ja arvostamiseen liittyvät määritelmät).

Myytävissä olevat instrumentit arvostetaan käypään arvoon. Arvon muutokset kirjataan laajaan tulokseen käyvän arvon rahastoon. Arvostus tulee tehdä jokaisena raportointipäivänä. Erä kirjataan pois käyvän arvon rahastosta tulosvaikutteisesti, kun siitä luovutaan (IAS 39.55 b).

Käypään arvoon tuloslaskelman kautta arvostettavien instrumenttien arvonmuutokset kirjataan tuloksen kautta (IAS 39.46). Instrumentit on aina arvostettu käypään arvoon, jolloin erillistä pohdintaa mahdollisen arvonalentumisen kirjaamisesta ei tarvitse tehdä (IAS 39.58).

Eräpäivään asti pidettävissä ja myytävissä olevista sijoituksista tulee harkita mahdollinen arvonalentumistarve (IAS 39.58). Jos sijoituksen arvon todetaan IAS 39:n mukaan alentuneeksi, tulee arvonalentuminen kirjata tuloslaskelmaan (IAS 39.63 ja IAS 39.67).

Arvonmuutosten osalta tulee selvittää, syntyykö laskennallisen veron kirjaamisvaatimuksia. Jos syntyy, laskennallinen vero kirjataan IAS 12:n mukaisesti kirjanpito- ja verotusarvon välisestä arvosta käyttämällä 20 prosentin verokantaa.

HT-tutkinto 2017

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.	Muut aineettomat hyödykkeet, kehittämismenoja, tutkimusmenoja ja hallintomenoja aktivoitu muina pitkävaikutteisina menoina	Hallituksen pöytäkirjan 2/2017 (7.3.2017) 4 § mukaan yhtiö on aktivoinut hoivarobotista aiheutuneet kehittämiskustannukset taseen erään muut pitkävaikutteiset menot. Tilintarkastajan yhteenvedon kohdan 1 mukaan kehittämismenoja on aktivoitu yhteensä 1 606 809 euroa, mistä on tehty 10 vuoden tasapoisto 160 680,90 euroa ja tilinpäätöksessä on jäljellä kehittämismenoja nimikkeellä muut pitkävaikutteiset menot / muut aineettomat hyödykkeet 1 446 128,10 euroa. Kirjanpitolain (KPL) 5:8.2:n mukaan kehittämismenoja ei saa aktivoida muina pitkävaikutteisina menoina. (2,0 pistettä)¹ Tilintarkastajan yhteenvedon kohdan 1 mukaan muihin pitkävaikutteisiin menoihin virheellisesti aktivoiduista kehittämismenoista on tutkimusmenoja yhteensä 100 000 euroa. Aktivoiduista tutkimusmenoista on tehty 10 vuoden tasapoisto 10 000 euroa, joten tilinpäätöksessä on aktivoituja tutkimusmenoja yhteensä 90 000 euroa. KPL 5:8.1:n mukaan tutkimusmenot kirjataan tilikauden kuluksi, joten tutkimusmenoja ei olisi saanut aktivoida. (1,5 pistettä) Hallituksen pöytäkirjan 3/2017 (19.6.2017) 5 § ja tilintarkastajan yhteenvedon kohdan 1 mukaan hoivarobotin kustannuksina muihin pitkävaikutteisiin menoihin on aktivoitu hallituksen palkkioita ja kokouskuluja sekä johdon sihteerin palkkoja tilikaudelta yhteensä 100 000 euroa. Aktivoiduista hallintomenoista on tehty 10 vuoden tasapoisto 10 000 euroa, joten tilinpäätöksessä on aktivoituja hallintomenoja yhteensä 90 000 euroa.	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 2 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta (1,0 pistettä)	10

¹ Vastauksena on hyväksytty myös patentoimisesta aiheutuneiden kustannusten 220 000 euroa kirjaaminen aineettomiin oikeuksiin (KPL 5:5a). 10 vuoden tasapoistolla vähennettynä tilikaudella aktivoidaan patentointikustannuksia 198 000 euroa. Kehittämismenoja on tällöin aktivoitu pitkävaikutteisiin menoihin virheellisesti 1 068 128,10 euroa.

		KPL 5:1:n mukaisesti tilikauden tuotoista vähennetään kuluina ne menot, joista ei todennäköisesti enää kerry niitä vastaavaa tuloa. Hallituksen palkkiot ja kokouskulut sekä johdon sihteerien palkat eivät tuota tuloa useamman tilikauden ajan, joten ne eivät ole aktivointikelpoisia menoja. (1,5 pistettä) PMA 3:1.2:n 3 kohdan mukaan tilinpäätöstä laadittaessa noudatettuja arvostusperiaatteita ja -menetelmiä sekä jaksotusperiaatteita ja -menetelmiä ei tarvitse esittää kehittämismenosta tai muusta pitkävaikutteisesta menosta, jos niitä ei ole aktivoitu kirjanpitolain 5 luvun 8, 9 tai 11 §:ssä sallitulla tavalla. Kehittämismenot (muut pitkävaikutteiset menot) on kuitenkin aktivoitu, joten tilinpäätöksen laatimista koskevat liitetiedot tulee esittää kehittämismenoista. (0,75 pistettä) Korjausmenettely: Oikaistaan tutkimus- ja hallintomenot kuluksi ja vähennetään poistoilla oikaistuina muista pitkävaikutteisista menoista. Per Muut liiketoiminnan kulut 100 000 euroa Per Henkilöstökulut 100 000 euroa An Muut pitkävaikutteiset menot (muut aineettomat hyödykkeet) 180 000 euroa An Suunnitelman mukaiset poistot 20 000 euroa (1,5 pistettä) Muutetaan jäljelle jäävien muihin pitkävaikutteisiin menoihin kirjattujen kehittämismenojen, 1 266 128,10 euroa luokittelua pysyvien vastaavien kehittämismenoihin. Per Kehittämismenot 1 266 128,10 euroa An Muut pitkävaikutteiset menot (muut aineettomat hyödykkeet) 1 266 128,10 euroa (1,0 pistettä) Lisätään tilinpäätöksen liitetietoihin tiedot kehittämismenojen aktivoinnissa noudatetuista arvostusperiaatteista ja menetelmistä sekä jaksotusperiaatteista ja menetelmistä esimerkiksi seuraavasti: ”Kehittämismenot on arvostettu hankintakustannusten mukaisesti ja ottaen huomioon kehittämismenojen tulontuottamiskyky. Kehittämismenot poistetaan 10 vuoden aikana tasapoistoin.” (0,75 pistettä)		
--	--	---	--	--

2.	Kehittämismenot / muut pitkävaikutteiset menot / Liitetiedot / Jakokelpoisen vapaan oman pääoman laskelma, osingonjakoehdotus	KPL 5:8.3:n mukaan aktivoiduista kehittämismenoista vielä kuluksi kirjaamatonta määrää ei saa osakeyhtiössä jakaa tilikauden tuloksesta, voittovaroista tai muista jakokelpoisista rahastoista. Yhtiö ei ole kirjanpitolain mukaisesti vähentänyt liitetiedoissa kohdassa 3 esitetystä jakokelpoisen vapaan oman pääoman laskelmasta edellisessä kohdassa selostettuja, muihin pitkävaikutteisiin menoihin merkittyjä kehittämismenoja, yhteensä 1 446 128,10 euroa.² Jakokelpoiset varat olisivat vahvasti negatiiviset, mikäli kehittämismenot olisi vähennetty. (2,0 pistettä) Yhtiön hallitus esittää kokouspöytäkirjan 4/2017 (21.8.2017) 5 §:n mukaan yhtiökokoukselle osingonjakoa yhteensä 80 000 euroa jakokelpoisesta vapaasta omasta pääomasta. Ehdotus on OYL 13:5:n vastainen, koska kehittämismenojen jakokelpoisesta omasta pääomasta vähentämisen jälkeen yhtiöllä ei ole jakokelpoista vapaata omaa pääomaa. Jakokelpoista vapaata omaa pääomaa ei ole myöskään muiden virheiden korjaamisen jälkeen. (1,5 pistettä) Korjausmenettely: Hallitus peruu osingonjakoehdotuksen osakeyhtiölain vastaisena. Osingonjakoehdotuksen perumisen johdosta korjataan liitetietojen tekstiä. Korjataan jakokelpoisen vapaan oman pääoman laskelma vähentämällä kehittämismenojen kuluksi kirjaamaton määrä 1 446 128,10 euroa jakokelpoisesta vapaasta omasta pääomasta. (1,5 pistettä)	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 5 momentin mukainen huomautus osakeyhtiölain 13:5 §:n vastaisesta menettelystä (1,0 pistettä)	6
3.	Tase / Lainasaamiset	Hallituksen 2/2017 (7.3.2017) pöytäkirjan 5 §:n mukaan yhtiö on myöntänyt 95 000 euron suuruisen vippilainan hallituksen varajäsenelle Simo Seilaajalle. Lainalle ei ole asetettu vakuutta eikä lainasta peritä korkoa. Vippilainalle ei esitetä tehtävässä liiketaloudellista perustetta. Tilintarkastajan yhteenvedon 4. kohdan perusteella vippilaina on tilintarkastushetkelläkin taseessa. Annetulla vakuudettomalla lainalla ei ole yhtiölle liiketaloudellista perustetta. Se vähentää yhtiön varoja ja on täten laitonta varojenjakoa. (OYL 13:1.3) (2,0 pistettä) PMA 3:9 1-kohdan mukaan hallituksen varajäsenelle annettu rahalaina sekä lainan pääasialliset korko- ja muut ehdot tulee esittää toimielinkohtaisena tilinpäätöksen liitetietona. Vippilaina ja sen ehdot puuttuvat liitetiedoista. (1,0 pistettä) Korjausmenettely:	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 2–3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta (1,0 pistettä) Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 5 momentin mukainen huomautus osakeyhtiölain 13:1.3 §:n vastaisesta menettelystä (1,0 pistettä)	7

² Jakokelpoisesta omasta pääomasta on voitu vähentää myös summa, joka ei pidä sisällään kansainvälisestä patentoimisesta aiheutuneita kuluja 220 000 euroa, koska tehtävässä käytetty termi ei ollut yksiselitteinen.

		Hallitus perii vippilainan takaisin Simo Seilaajalta. (1,0 pistettä) Lisätään lähipiirille annetusta vippilainasta 95 000 euroa PMA 3:9:n mukaiset tiedot liitetietoihin: lainasaaminen on hallituksen jäseniltä, laina on annettu tilikaudella, lainalle ei ole korkoa eikä vakuutta. (1,0 pistettä)		
4.	Tulospalkkio / hallinto	Hallituksen pöytäkirjan 4/2017 (21.8.2017) 5 §:n mukaan toimitusjohtajalle päätettiin maksaa 4.9.2017 tulospalkkiota tilikaudelta 40 000 euroa, joka perustuu pöytäkirjassa mainitun sopimuksen ehtojen täyttymiseen. Tilintarkastajan yhteenvedon kohdassa 2 kerrotaan tulospalkkion ehtona olevan tilikauden voiton yli 100 000 euroa. Tilinpäätöksen virheiden jälkeen tulospalkkion ehdot eivät täyty, joten tulospalkkiota ei olisi pitänyt myöntää. (1,5 pistettä) Tulospalkkion maksaminen väärin perustein on OYL 13:1.3:n mukaisesti laitonta varojenjako. (1,0 pistettä) Korjausmenettely: Virhe alittaa olennaisuusrajan, joten sitä ei tarvitse korjata kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä. Hallituksen tulee perua tulospalkkion myöntäminen, eikä tulospalkkion maksua saa laittaa täytäntöön (OYL 6:2.2). (1,0 pistettä)	TilintL 3:5 § 5 momentin mukainen huomautus osakeyhtiölain 13:1.3 § vastaisesta menettelystä (1,0 pistettä) Kirjallinen raportointi hallitukselle (0,5 pistettä)	5
5.	Pääomalainat, luokittelu / esittäminen omassa pääomassa	Pääomalainat, yhteensä 920 250 euroa on hallituksen päätöksellä 4/2016, 5 § (15.12.2016) luokiteltu omaan pääomaan. Liitetietojen kohdassa 4 pääomalainoilla on kerrottu olevan eräpäivä ja kohdassa 6.1 pääomalainoille on ilmoitettu ulkopuolinen vakuus. Eräpäiväisyys ja vakuudellisuus eivät ole KPL 5:5c:n (sekä KILA 1950/2016) mukaisia, jotta pääomalainat voitaisiin esittää omassa pääomassa. (1,5 pistettä) Pääomalainojen pääasiallisia lainaehtoja ja lainoille kertynyttä kuluksi kirjaamatonta korkoa³ ei ole esitetty oikean ja riittävän kuvan antamiseksi liitetiedoissa (OYL 8:5.3 kohta 2), PMA 1:3.1 ja PMA 3:13). (1,0 pistettä) Korjausmenettely: Pääomalainat tulee siirtää omasta pääomasta vieraaseen pääomaan, erilliseksi eräksi. Per pääomalainat (oma pääoma) 920 250,00	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 2–3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta (1,0 pistettä)	6

³ Omaan pääomaan kirjattua pääomalainan korkoa käsitellään kuten osinkoa, jolloin se kirjataan omasta pääomasta vasta kun se maksetaan. Koska tehtävässä annetun tiedon mukaan korkoa ei ole vähennetty jakokelpoisista varoista, voidaan päätellä, että sitä ei ole myöskään maksettu.

		An pääomalainat (pitkäaikainen vieras pääoma) 920 250,00 Vertailutietoa tulee korjata pääomalainojen osalta vastaavasti. (1,5 pistettä) Liitetietoihin lisätään olennaiset lainaehdot ja lainoille kertynyt kuluksi kirjaamaton korko (vastauksessa ei tarvitse esittää summaa). (0,5 pistettä) Poistetaan liitetiedoista kohdasta 3 Oman pääoman muutokset pääomalainat sekä selvitys pääomalainojen siirrosta omaan pääomaan. (0,5 pistettä)		
6.	Tuloslaskelma, liitetiedot / satunnaiset tuotot	Yhtiö on esittänyt tuloslaskelmassa tilinpäätöksen liitetietojen kohdassa 2 mainitun yleisavustuksen 90 000 euroa satunnaisena tuottona. Voimassa olevan kirjanpitolain muutoksen 30.12.2015/1620 myötä ja PMA liite 1:n mukaan tuloslaskelmassa ei ole enää satunnaisia tuottoja (ja kuluja). Tuoton esittämistapa on täten virheellinen. Koska vertailukaudellakaan ei ole satunnaisia eriä, tuloslaskelmassa on virheellisesti väliotsikko "voitto ennen satunnaisia eriä". (2,0 pistettä) Korjausmenettely: Korjataan liitetietoja siten, että satunnainen tuotto korvataan "poikkeuksellisenä eränä", joka sisältyy liiketoiminnan muihin tuottoihin. (PMA 3:2) Yleisavustus tulee esittää liiketoiminnan muissa tuotoissa. Per satunnaiset tuotot 90 000 euroa An liiketoiminnan muut tuotot 90 000 euroa Poistetaan tuloslaskelmasta väliotsikko "voitto ennen satunnaisia eriä". (1,5 pistettä)	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 2 momentin 1 kohdan mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta (0,5 pistettä)	4
7.	Muut taseen ulkopuoliset taloudelliset sitoumukset, tuloslaskelma, henkilöstökulut/ tilintarkastajan työpaperi, lomapalkkavelkailaskelma	Tilintarkastajan työpaperin mukaan yhtiö on esittänyt liitetiedoissa muina taseen ulkopuolisina taloudellisina sitoumuksina tilinpäätöshetkellä 25 sairaslomalla olevan työntekijän lomapalkat ja -rahat, yhteensä 87 500 euroa sivukuluineen. Tilintarkastajan työpaperin ja hallituksen pöytäkirjan 3/2017 (19.6.2017) 4 §:n mukaan kyseisiä lomapalkkoja ei ole kirjattu kirjanpitoon, vaan ne on esitetty ainoastaan liitetiedoissa. Tilinpäätöksestä 30.6.2017 puuttuu siten 87 500 euroa henkilöstökuluja. KPL 3:3.1 § 6) kohdan mukaan tilikaudelle kohdistuva lomapalkka ja -velka tulee kirjata tilinpäätökseen, sillä lomapalkat ovat kertyneet tilikauden aikana. (2,5 pistettä) Korjausmenettely:	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 2 momentin 1 kohdan mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta (1,0 pistettä)	5

		Lisätään tilinpäätökseen kirjaukset lomapalkoista sivukuluineen lomapalkkavarauksena. Per palkat 70 000 euroa Per eläkekulut 12 600 euroa Per muut henkilösivukulut 4 900 euroa An siirtovelat 87 500 euroa (1,25 pistettä) Poistetaan tilinpäätöksen 30.6.2017 liitetiedoista kohdasta 6.4 Muut taseen ulkopuoliset taloudelliset sitoumukset seuraavalla tilikaudella erääntyvistä 87 500 euroa. (0,25 pistettä)		
8.	Koronvaihtosopimus, liitetiedot, tuloslaskelma, tase	Liitetietojen kohdassa 5 on esitetty rahoituslaitoslainaan 12345 liittyvän koronvaihtosopimuksen negatiivinen markkina-arvo tilinpäätöshetkellä, yhteensä - 80 841,75 euroa. Tilintarkastajan yhteenvedon kohdan 6 mukaan koronvaihtosopimus on pidetty ennallaan, vaikka sopimukseen liittynyt rahoituslaitoslaina on maksettu ennenaikaisesti pois. Hallituksen pöytäkirjan 4/2016 (15.12.2016) mukaan myöskään lähivuosina lainaa ei tarvita. (1,5 pistettä) Koronvaihtosopimus ei ole enää suojaava rahoitusinstrumentti, koska suojattavaa erää ei enää ole olemassa. Koronvaihtosopimuksen negatiivinen markkina-arvo tulisi kirjata kuluksi (KILA 1963/2016, 1912/2014 kohta 2.6 ja 1878/2011). (1,5 pistettä) Liitetiedoista puuttuu PMA 3:7.1:n 2 ja 3 kohtien mukaiset tiedot koronvaihtosopimuksen luonteen muuttumisesta. (0,5 pistettä) Korjausmenettely: Koronvaihtosopimuksen negatiivinen markkina-arvo kirjataan tuloslaskelmaan rahoituskuluksi. Per muut rahoituskulut 80 841,75 euroa An siirtovelat 80 841,75 euroa Liitetietoihin tulee lisätä tieto sopimuksen muuttuneesta luonteesta. (1,5 pistettä)	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 2 momentin 1 kohdan mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta (1,0 pistettä)	6
9.	Liikevaihto	Tilintarkastajan yhteenvedon kohdan 7 mukaan tilinpäätökseen sisältyy pankkitiliotteilta myyntituottoihin kirjattua liikevaihtoa yhteensä 620 000 euroa, joka suoriteperusteisesti kohdistuu heinäkuulle 2017 eli seuraavalle tilikaudelle. (KPL 3:3.1	Tilintarkastuskertomus	5

		kohta 6).Tuloutettu myynti ei täten sisälly tilikaudelle, joten liikevaihto on 620 000 euroa liian suuri. (2,5 pistettä) Korjausmenettely: Oikaistaan virheellisesti tuloutettu liikevaihto pois tilinpäätöksestä. Per myyntituotot/liikevaihto 620 000 euroa An saadut ennakot 620 000 euroa (1,5 pistettä)	TilintL 3:5 § 2 momentin 1 kohdan mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta (1,0 pistettä)	
10.	Tuloslaskelma, liitetiedot / siirtovelat, pakollinen varaus	Hallituksen pöytäkirjan 3/2017 (19.6.2017) 4 §:n mukaan yhtiön 1.1.2017 alkaen vuokratut viisi toimitilaa todettiin käyttökelvottomiksi. Tämän johdosta hallitus päätti vuokrata väistötilat Vuokramummila Oy:ltä ja siirtää 189 asukasta Vuokramummila Oy:n tiloihin heinäkuussa 2017. Lisäksi vuokranantajan kanssa on sovittu, että Paappala Oy vastaa rakennusten vaurioiden korjauskustannuksista, jotka on arvioitu 1 250 000 euron suuruiseksi. Paappala Oy:n vastuulle tulevista arvioituista korjauskustannuksista 1 250 000 euroa ei ole tehty pakollista varausta. (KPL 5:14 §) Hallituksen pöytäkirjan 4/2017 (21.8.2017) 4 §:n mukaisesti asukkaiden siirto maksoi yhtiölle 200 000 euroa. Tilinpäätöksessä on mainittu liitetietona tilikauden jälkeisenä tapahtumana asukkaiden siirto ja väistötilojen vuokraus. Tuloslaskelmassa ja taseessa ei ole kirjausta asukkaiden siirrosta. Kyseessä on KPL 5:14:n mukainen meno, joka täyttää siirtovelan kirjausedellytykset Liitetiedoissa ei ole esitetty PMA 3:2:n mukaisesti tietoja asukkaiden siirrosta aiheutuneiden kulujen eikä korjauskustannusten/pakollisen varauksen määrää ja sisältöä olennaisina poikkeuksellisina kuluerinä. (6,0 pistettä) Korjausmenettely: Kirjataan asukkaiden siirtokustannus siirtovelkoihin, koska menon täsmällinen määrä ja toteutumisaikakohta tiedetään tilinpäätöshetkellä. Per liiketoiminnan muut kulut 200 000 euroa An siirtovelat 200 000 euroa (1,0 pistettä)	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 2 momentin 1 kohdan mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta (1,0 pistettä)	10

		Kirjataan rakennusten vaurioiden arvioidut korjauskustannukset 1 250 000 euroa pakollisiin varauksiin. Per liiketoiminnan muut kulut 1 250 000 euroa An pakollinen varaus 1 250 000 euroa (1,25 pistettä) Esitetään liitetiedoissa tiedot asukkaiden siirto- ja korjauskustannusten määristä ja sisällöistä. (0,75 pistettä)		
11.	Vakuudet, liitetiedot	Liitetietojen kohdassa 6.2 on esitetty vakuuksien yhteenlaskettu arvo. PMA 3:7.1:n 1)-kohdan mukaan esineoikeudelliset vakuudet, jotka pienyritys on antanut omaisuudestaan, tulee eritellä vakuuslajeittain. Erittely on jätetty tekemättä. (1 piste) Korjausmenettely: Vakuudet tulee eritellä. (Tehtävästä ei ilmene eri vakuuksien arvot, joten vastaukseksi riittää maininta, että vakuudet tulee eritellä.) (0,5 pistettä)	Kirjallinen raportointi hallitukselle. (0,5 pistettä)	2
12.	Epävarmuus toiminnan jatkumisesta, negatiivinen oma pääoma	Tilinpäätöksen virheiden johdosta yhtiön oma pääoma on vahvasti negatiivinen. Liitetietojen mukaan yhtiöllä on olennaisia vuokravastuita seuraavana vuonna ja seuraavina vuosina. Yhtiön toimitiloihin kohdistuu 1 250 000 euron suuruinen pakollinen varaus ja 200 000 euroa siirtovelkoja siirtokustannusten vuoksi. Virheistä johtuneiden menojen lisäyksen vuoksi yhtiön rahoitustilanne on heikko. (1,5 pistettä) Nämä seikat tilinpäätöksessä olevien muiden virheiden kanssa saattavat antaa aihetta epäillä yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa. Asia ei ilmene tilinpäätöksestä. (1,25 pistettä) Yhtiön hallitus ei ole havainnut, että yhtiön oma pääoma on negatiivinen. Yhtiön hallitus ei ole tehnyt OYL 20:23:n mukaista rekisterimerkintää oman pääoman menettämisestä. (1,25 pistettä) Korjausmenettely: Lisätään tilinpäätöksen liitetietoihin maininta toiminnan jatkuvuutta vaarantavista tekijöistä. (1,0 pistettä) Hallituksen tulee tehdä rekisterimerkintä negatiivisesta omasta pääomasta. (OYL 20:23.1 §) (1,0 pistettä)	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 2 momentin 1 kohdan mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta (1,0 pistettä) TilintL 3:5 § 5 momentin mukainen huomautus osakeyhtiölain 20:23:n mukaisesti rekisterimerkinnän tekemättä jättämisestä. (1,0 pistettä)	8

13.	Yhteenveto ja vaikutuksen arviointi	ISA 450 edellyttää, että tilintarkastaja arvioi todettujen virheellisyyksien vaikutuksen tilintarkastukseen ja korjaamattomien virheellisyyksien vaikutuksen tiinpäätökseen. <u>Vaikutus tilikauden tulokseen ja omaan pääomaan, esimerkki (1,5 pistettä)</u> <u>Yksittäin olennaiset virheet:</u> <table><tr><td></td><td><u>Vaikutus tulokseen</u></td><td><u>Vaikutus opoon</u></td><td><u>Vaikutus taseen loppusummaan</u></td></tr><tr><td><u>Virhe</u></td><td></td><td></td><td></td></tr><tr><td>Tutkimus- ja hallintomenojen aktivointi</td><td>-180 000</td><td>-180 000</td><td>-180 000</td></tr><tr><td>Pääomalainojen luokittelu</td><td>0</td><td>-920 250</td><td>0</td></tr><tr><td>Satunnaiset tuotot tuloslaskelmassa</td><td>0</td><td>0</td><td>0</td></tr><tr><td>Lomapalkkavelkaa puuttuu kirjanpidosta</td><td>-87 500</td><td>-87 500</td><td>0</td></tr><tr><td>Koronvaihtosopimus</td><td>-80 842</td><td>-80 842</td><td>0</td></tr><tr><td>Myynnin katko väärin</td><td>-620 000</td><td>-620 000</td><td>-0</td></tr><tr><td>Siirtovelat, pakollinen varaus</td><td>-1 450 000</td><td>-1 450 000</td><td>0</td></tr><tr><td></td><td>-2 418 342</td><td>-3 338 592</td><td>-180 000</td></tr></table> Jos virheet korjattaisiin, tilikauden tulos olisi -2 294 873 euroa (nyt 123 468,99 euroa) ja oma pääoma -2 286 791 euroa (nyt 1 051 800,39 euroa). Lisäksi on huomattava kehittämismenojen vähentäminen jakokelpoisesta vapaasta omasta pääomasta (1 446 128,10 euroa). <u>Yksittäin epäolennaiset virheet: (0,25 pistettä)</u> Kohta 4: Toimitusjohtajan tulospalkkion 40 000 euroa kirjaaminen. Virhe on epäolennainen, koska se alittaa olennaisuusrajan 80 000 euroa. Kohta 11: Vakuuksien erittely liitetietojen kohdassa 6.2 on jätetty tekemättä. Virhe on epäolennainen, koska se ei vaikuta tilinpäätöksestä saatavaan kuvaan. <u>Olennaiset virheet liitetiedoissa ja muut puutteet (1,25 pistettä)</u> Kohta 1: Kehittämismenot on luokiteltu muihin pitkävaikutteisiin menoihin. Kohta 2: Osingonjakoehdotus on osakeyhtiölain vastainen jakokelpoisten varojen puutteen vuoksi. Kehittämismenoja ei ole vähennetty jakokelpoisista varoista. Kohta 3: Lähipiirille on annettu 95 000 euron laina osakeyhtiölain vastaisesti ilman liiketaloudellista perustetta. Kohta 4: Toimitusjohtajalle tulospalkkion maksaminen väärin perustein on osakeyhtiölain vastaista varojenjakoa.		<u>Vaikutus tulokseen</u>	<u>Vaikutus opoon</u>	<u>Vaikutus taseen loppusummaan</u>	<u>Virhe</u>				Tutkimus- ja hallintomenojen aktivointi	-180 000	-180 000	-180 000	Pääomalainojen luokittelu	0	-920 250	0	Satunnaiset tuotot tuloslaskelmassa	0	0	0	Lomapalkkavelkaa puuttuu kirjanpidosta	-87 500	-87 500	0	Koronvaihtosopimus	-80 842	-80 842	0	Myynnin katko väärin	-620 000	-620 000	-0	Siirtovelat, pakollinen varaus	-1 450 000	-1 450 000	0		-2 418 342	-3 338 592	-180 000	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 2 momentin 1 kohdan mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta (1,0 pistettä) TilintL 3:5 § 5 momentin mukainen huomautus osakeyhtiölain 8:3 § vastaisesta menettelystä (1,0 pistettä)	6
	<u>Vaikutus tulokseen</u>	<u>Vaikutus opoon</u>	<u>Vaikutus taseen loppusummaan</u>																																									
<u>Virhe</u>																																												
Tutkimus- ja hallintomenojen aktivointi	-180 000	-180 000	-180 000																																									
Pääomalainojen luokittelu	0	-920 250	0																																									
Satunnaiset tuotot tuloslaskelmassa	0	0	0																																									
Lomapalkkavelkaa puuttuu kirjanpidosta	-87 500	-87 500	0																																									
Koronvaihtosopimus	-80 842	-80 842	0																																									
Myynnin katko väärin	-620 000	-620 000	-0																																									
Siirtovelat, pakollinen varaus	-1 450 000	-1 450 000	0																																									
	-2 418 342	-3 338 592	-180 000																																									

		Kohta 5: Pääomalainojen ehtoja ja kuluksi kirjaamatonta korkoa ei ole esitetty liitetiedoissa. Pääomalainat on virheellisesti esitetty liitetiedoissa omassa pääomassa. Kohta 7: Liitetiedoissa on esitetty vastuina virheellisesti lomapalkkavelka, joka tulisi kirjata tuloslaskelmaan ja taseeseen. Kohta 8: Liitetiedoista puuttuvat tiedot koronvaihtosopimuksen luonteen muuttumisesta. Kohta 10: Liitetiedoissa ei ole esitetty asukkaiden siirroista eikä korjauskustannuksista aiheutuneiden poikkeuksellisten kulujen määrää eikä sisältöä. Kohta 12: Toiminnan jatkuvuus on uhattuna, mikä ei ilmene tilinpäätöksestä. Negatiivista omaa pääomaa ei ole rekisteröity. <u>Kokonaisjohtopäätös (1,0 pistettä)</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**

Paappala Oy:n yhtiökokoukselle

Tilinpäätöksen tilintarkastus (otsikko oikein 0,25 pistettä)**Kielteinen lausunto**

Olemme tilintarkastaneet Paappala Oy:n (y-tunnus 9999999-0) tilinpäätöksen tilikaudelta 1.7.2016–30.6.2017. Tilinpäätös sisältää taseen, tuloslaskelman ja liitetiedot. **(0,25 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. **(1,0 pistettä)**

Kielteisen lausunnon perustelut

Muihin aineettomiin hyödykkeisiin on kirjattu aktivointikelvottomia tutkimusmenoja 100 000 euroa sekä hallintomenoja 100 000 euroa. Aktivoiduista menoista on tehty suunnitelman mukaisia poistoja yhteensä 20 000 euroa. Tutkimus- ja hallintomenot olisi tullut kirjata kokonaisuudessaan kuluksi, mikä pienentäisi tulosta yhteensä 180 000 euroa. **(1,0 pistettä)**

Muihin aineettomiin hyödykkeisiin on luokiteltu 1 266 128,10 euroa kehittämismenoja. Väärin luokiteltuja kehittämismenoja ei ole kirjanpitolain (5:8.2 §) mukaisesti vähennetty jakokelpoisesta vapaasta omasta pääomasta, vaikka hallitus on esittänyt osingonjakoa.¹ **(1,0 pistettä)**

Liitetiedoista puuttuu tieto hallituksen varajäsenelle myönnetystä lainasta, yhteensä 95 000 euroa, sekä lainan ehdot (PMA 3:9 §) **(0,75 pistettä)**.

Pääomalainat, yhteensä 920 250 euroa on luokiteltu omaan pääomaan, vaikka pääomalainojen ehdot eivät täytä kirjanpitolain (5.5c §) mukaisia omaan pääomaan kirjaamisen ehtoja. Pääomalainat olisi tullut kirjata pitkäaikaiseen vieraaseen pääomaan. **(1,0 pistettä)**

Tuloslaskelmassa on esitetty satunnaisia tuottoja 90 000 euroa kirjanpitolain vastaisesti. Satunnaiset tuotot olisi tullut esittää liiketoiminnan muina tuottoina ja esittää liitetieto poikkeuksellisesta erästä (PMA 3:2). **(0,5 pistettä)**

Henkilöstökuluista ja siirtoveloista puuttuu kertynyttä lomapalkkavelkaa sivukuluineen yhteensä 87 500 euroa. Tilikauden tulos on virheen johdosta 87 500 euroa liian suuri. **(0,75 pistettä)**

Koronvaihtosopimuksen negatiivinen markkina-arvo 80 842 euroa on jätetty kirjaamatta rahoituskuluihin ja siirtovelkoihin. Virhe pienentäisi tulosta 80 842 euroa. **(1,0 pistettä)**

¹ Vastauksena on hyväksytty myös vastaus, jossa on havaittu 220 tuhannen euron patentointikulujen esittäminen aineettomissa oikeuksissa.

Liikevaihtoon sisältyy seuraavalle tilikaudelle suoriteperusteisesti kuuluvaa myyntiä 620 000 euroa. Jos virhe olisi korjattu, se pienentäisi tulosta 620 000 euroa. **(1,0 pistettä)**

Tilinpäätöksen liiketoiminnan muihin kuluihin on jätetty kirjaamatta tilikaudella todettujen vaurioiden johdosta tehtyjen asukkaiden siirtojen kustannus 200 000 euroa sekä pakollinen varaus rakennusten korjauskustannuksista 1 250 000 euroa. Yhteensä rakennusten vaurioista johtunut vaikutus pienentäisi tulosta 1 450 000 euroa. **(1,5 pistettä)**

Jos edellä mainitut virheet korjattaisiin, ne heikentäisivät yhtiön tilikauden tulosta 2 418 342 euroa **(1,0 pistettä)** ja omaa pääomaa 3 338 592 euroa. **(1,0 pistettä)** (Vastauksessa tulee tuoda esiin virheiden kokonaisvaikutus sekä tulokseen että omaan pääomaan.)

Edellä kuvatut korjaamattomat virheet² osoittavat olennaista epävarmuutta, joka saattaa antaa merkittävää aihetta epäillä yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa. Tätä seikkaa ei ole esitetty tilinpäätöksessä riittävällä tavalla. **(1,0 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 lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. **(0,25 pistettä)**

Tilinpäätöstä koskevat hallituksen ja toimitusjohtajan velvollisuudet

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

Hallitus ja toimitusjohtaja ovat tilinpäätöstä laatiessaan velvollisia arvioimaan yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa ja 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. **(0,25 pistettä)**

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

Tavoitteenamme on hankkia kohtuullinen varmuus siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä, sekä antaa tilintarkastuskertomus, joka sisältää lausuntomme. Kohtuullinen varmuus on korkea varmuustaso, mutta se ei ole tae siitä, että olennainen virheellisyys aina havaitaan hyvän tilintarkastustavan

² Jotta tästä kohdasta on annettu pisteitä, kokelaan on tullut perustellusti tulla johtopäätökseen, että on syytä epäillä toiminnan jatkuvuuden vaarantumista.

mukaisesti suoritettavassa tilintarkastuksessa. Virheellisyysriskiä 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 lausuntonne 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 tilintarkastuskertomuksessamme lukijan huomiota epävarmuutta koskeviin tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin tai, jos epävarmuutta koskevat tiedot eivät ole riittäviä, mukauttaa lausuntonne. Johtopäätöksemme perustuvat tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä hankittuun tilintarkastusevidenssiin. Vastaiset tapahtumat tai olosuhteet voivat kuitenkin johtaa siihen, ettei yhtiö pysty jatkamaan toimintaansa.
- Arvioimme tilinpäätöksen, kaikki tilinpäätöksessä esitettävät tiedot mukaan lukien, yleistä esittämistapaa, rakennetta ja sisältöä ja sitä, kuvastaako tilinpäätös sen perustana olevia liiketoimia ja tapahtumia siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan.

Kommunikoimme hallintoelinten kanssa muun muassa tilintarkastuksen suunnitellusta laajuudesta ja ajoituksesta sekä merkittävistä tilintarkastushavainnoista, mukaan lukien mahdolliset sisäisen valvonnan merkittävät puutteellisuudet, jotka tunnistamme tilintarkastuksen aikana. **(0,25 pistettä)**

Muut raportointivelvoitteet

Huomautukset

Huomautuksena esitämme, ettei tilinpäätöstä ole laadittu Kielteisen lausunnon perustelut -osiossa kuvattujen seikkojen takia Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti. **(1,0 pistettä)**

Huomautuksena esitämme, että hallituksen voitonjakoesitys on osakeyhtiölain vastainen (OYL 13:5). Kehittämismenojen jakokelpoisesta vapaasta omasta pääomasta vähentämisen jälkeen sekä jos tilinpäätöksessä olevat virheet olisi korjattu, yhtiöllä ei ole jakokelpoista vapaata omaa pääomaa. **(0,75 pistettä)**

Huomautuksena esitämme, että yhtiön hallitus on tilikauden aikana myöntänyt hallituksen varajäsenelle 95 000 euron lainan osakeyhtiölain vastaisesti (OYL 13:1). Lainalla ei ole liiketaloudellista perustetta eikä turvaavaa vakuutta. **(0,75 pistettä)**

Huomautuksena esitämme, että yhtiön hallitus on myöntänyt toimitusjohtajalle tulospalkkion osakeyhtiölain vastaisesti (OYL 13:1) tulospalkkioehtojen jäätyä täyttymättä, jos tilinpäätöksessä olevat virheet olisi korjattu. **(0,75 pistettä)**

Huomautuksena esitämme, että hallitus ei ole tehnyt osakeyhtiölain mukaista rekisterimerkintää negatiivisesta omasta pääomasta (OYL 20:23). Mikäli tilinpäätöksessä olevat virheet olisi korjattu, yhtiön oma pääoma olisi menetetty. **(0,75 pistettä)**

Helsinki 3.9.2017

Numerotarkat Oy
Tilintarkastusyhteisö

Eeva Etevä
HT

Tarkastustie 1
01000 Helsinki

(0,25 pistettä)

Kertomuksen rakenne (mm. asiat esitetty oikeissa kohdissa) oikein 0,5 pistettä

Kertomuksen otsikointi oikein 0,25 pistettä

Kertomuksen järjestys oikein 0,25 pistettä

Kertomuksen yleisasu ja harkinnanvaraiset asiat (mm. kertomukseen raportoitaviksi aiotut asiat esitetty kertomuksessa) 1,0 pistettä