



PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

VUODEN 2018 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.

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 2-tehtävien vastausten maksimipituutta oli rajoitettu. Ylimenevää vastauksen osaa ei ole luettu eikä arvosteltu.

Tehtävä 1. (yhteensä 25 pistettä)**1.1. (10 pistettä)**

ORI Invest Oy:n väittäjä osakeyhtiölain vastainen menettely Kultaverka Oy:n jakautumisprosessissa	Onko menettely ollut osake- yhtiölain vastainen? (Kyllä/Ei) ¹	Perustelu
A) Jakautumissuunnitel- massa ei ole selostettu jakautumisvastikkeen jakautumisen perusteita.	Ei (1,0 pistettä) ²	OYL 17:3.2:n 6 kohdan mukaan jakautumissuunnitelmassa on oltava muun muassa selvitys jakautumisvastikkeen jakautumisen perusteista. Kuitenkin OYL 17:3.3:n mukaan jos jakautumisessa perustettaviin yhtiöihin jokaisen vastaanottavan yhtiön kaikki osakkeet annetaan jakautumisvastikkeena jakautuvan yhtiön osakkeenomistajille heidän omistustensa suhteessa, jakautumissuunnitelmassa ei tarvitse olla selvitystä OYL 17:3.2:n 6 kohdassa tarkoitetuista perusteista (1,0 pistettä) . ³ Kultaverka Oy:n jakautumisessa on kysymys jakautumisesta perustettaviin yhtiöihin (1,0 pistettä) . Liitteistä 1–3 voidaan todeta, että vastaanottavien yhtiöiden Kultaverka Oy:n ja Verka Oy:n kaikki osakkeet annetaan jakautumisvastikkeena Kultaverka Oy:n osakkeenomistajille heidän omistustensa suhteessa (1,0 pistettä) ⁴ .
B) Jakautumissuunnitel- masta ei ole annettu tilintarkastajan lausuntoa ennen jakautumis- suunnitelman rekiste- röintiä kaupparekisteriin.	Ei (1,0 pistettä)	OYL 17:4.2:n mukaan tilintarkastajan lausuntoa ei tarvitse antaa jakautumisessa perustettaviin yhtiöihin, jos jokaisen vastaanottavan yhtiön kaikki osakkeet annetaan jakautumisvastikkeena jakautuvan yhtiön osakkeenomistajille heidän omistustensa suhteessa (1,0 pistettä) . Liitteistä 1–3 voidaan todeta, että vastaanottavien yhtiöiden Kultaverka Oy:n ja Verka Oy:n kaikki osakkeet annetaan jakautumisvastikkeena Kultaverka Oy:n osakkeenomistajille heidän omistustensa suhteessa (1,0 pistettä) ⁵ .
C) Kultaverka Oy ei ole lähettänyt ORI-Invest Oy:lle velkojen kuulutuksesta ilmoitusta kirjattuna kirjeenä eli siten, että Kultaverka Oy voi osoittaa ilmoituksen tulleen perille.	Ei (1,0 pistettä)	OYL 17:7:n mukaan yhtiön on viimeistään kuukausi ennen velkojen kuulutuksessa mainittua määräpäivää lähetettävä kuulutuksesta kirjallinen ilmoitus sellaisille OYL 17:6.1:ssä tarkoitetuille tunnetuille velkojilleen, joiden saatava on syntynyt ennen jakautumissuunnitelman rekisteröintiä (1,0 pistettä) . Kultaverka Oy on lähettänyt kuulutuksesta kirjallisen ilmoituksen tunnetuille velkojilleen 11.4.2018 (1,0

¹ Tässä sarakeessa esitetystä johtopäätöksestä on annettu pisteitä vain, jos myös perustelu on oikein.² Kyllä-johtopäätöksestä on annettu piste, jos se on perusteltu optio-oikeuksia koskevilla OYL:n säännöksillä.³ Optio-oikeuksia koskevien säännösten selostamisesta ei ole annettu erikseen pisteitä (ks. alaviite 2).⁴ Jos sama asia on todettu B-kohdassa, piste on annettu vain kerran.⁵ Jos sama asia on todettu A-kohdassa, piste on annettu vain kerran

		pistettä). OYL ei vaadi kirjatun kirjeen lähettämistä ⁶ (1,0 pistettä).
--	--	--

1.2. (10 pistettä)

Osakeyhtiölain vastainen menettely Kultaverka Oy:n jakautumisprosessissa	Perustelu
Kirjallinen ilmoitus kuulutuksesta on lähetetty tunnetuille velkojille liian aikaisin (1,0 pistettä).	Kultaverka Oy:n on lähettänyt kirjallisen ilmoituksen kuulutuksesta tunnetuille velkojilleen 11.4.2018 eli ennen 28.5.2018 pidettyä ylimääräistä yhtiökokousta, jossa päätettiin jakautumisesta (1,0 pistettä). OYL 17:7:n mukaan ilmoitus voidaan lähettää vasta jakautumisesta päättävän yhtiökokouksen jälkeen (1,0 pistettä).
Kutsua ylimääräiseen yhtiökokoukseen ei ole lähetetty kirjallisesti osakkeenomistajille (1,0 pistettä).	OYL 17:10.2:n mukaan jakautuvassa yhtiössä kutsu on sen lisäksi, mitä yhtiöjärjestyksessä kokouskutsusta määrätään, lähetettävä kirjallisena jokaiselle osakkeenomistajalle, jonka osoite on yhtiön tiedossa (1,0 pistettä). Kutsu ylimääräiseen yhtiökokoukseen on toimitettu yhtiöjärjestyksen mukaisesti ainoastaan julkaisemalla se sanomalehdessä. Liitteen 1 mukaan osakkeenomistajien osoitteet ovat Kultaverka Oy:n tiedossa (1,0 pistettä), joten kokouskutsu olisi tullut lähettää osakkeenomistajille kirjallisena.
Yhtiökokouksen päätöstä jakautumisesta ei ole tehty OYL:n mukaisella määräenemmistöllä (1,0 pistettä).	OYL 17:9.4:n ja 5:27.2:n mukaan yhtiökokouksen päätös jakautumisesta on tehtävä OYL 5:27:ssä tarkoitetulla määräenemmistöllä (1,0 pistettä). OYL 5:27.1:n mukaan, jos päätös on tehtävä määräenemmistöllä, yhtiökokouksen päätökseksi tulee ehdotus, jota on kannattanut vähintään kaksi kolmasosaa annetuista äänistä ja kokouksessa edustetuista osakkeista (1,0 pistettä). Ylimääräisessä yhtiökokouksessa 28.5.2018 jakautumissuunnitelmaa kannatti 700 osaketta edustettuna olleista 1 080 osakkeesta eli alle 2/3 kokouksessa edustetuista osakkeista (1,0 pistettä).

1.3. (5 pistettä)

Tilintarkastajan lausunto, todistus tai kertomus	Perustelu
Jakautumisen täytäntöönpanoa koskevaan ilmoitukseen tarvitaan tilintarkastajan lausunto (1,0 pistettä) ja todistus (1,0 pistettä).	OYL 17:14.1:n 2 kohdan mukaan ilmoitukseen jakautumisen täytäntöönpanosta on liitettävä tilintarkastajan todistus siitä, että vastaanottava yhtiö saa täyden vastikkeen sen omaan pääomaan merkitystä määrästä, ja lausunto jakautumissuunnitelman OYL 17:3.2:n 9 kohdassa tarkoitetusta selvityksestä (1,0 pistettä).

⁶ Kyläkallio-Ilrola-Kyläkallio: Osakeyhtiö II, s. 498.

Lopputilityksestä on annettava tilintarkastuskertomus (1,0 pistettä) .	OYL 17:17.1:n mukaan lopputilitys on annettava yhtiön tilintarkastajille, joiden on kuukauden kuluessa annettava lopputilitystä koskeva tilintarkastuskertomus (1,0 pistettä) .
---	--

Tehtävä 2 (25 pistettä)**2.1. (12 pistettä)**

Puutteellinen tai virheellinen kohta tilintarkastajan dokumentaatiossa tai tilintarkastajan tekemissä tarkastustoimenpiteissä	Korjausehdotus perusteluineen	ISA-standardin kohta	Pisteytys
Kassajärjestelmän ja myynnin katkon kontrollit	Yhtiön kassajärjestelmä on vaihtunut 31.5.2018. Tilintarkastajan on hankittava evidenssiä kontrollien merkittävistä muutoksista, jotka ovat tapahtuneet kontrollien testauksen jälkeen. Kontrolleja on testattu ainoastaan vanhan kassajärjestelmän osalta ennen kassajärjestelmän vaihtumista ja kontrolleihin aiotaan luottaa. Tilintarkastajan tulee testata kontrollit siltä ajanjaksolta, jolta kontrolleihin aiotaan luottaa.	ISA 330.12 ISA 330.11	3
Vaihto-omaisuus – vastaanotto- ja lähetyskontrollit	Tilintarkastajan työpaperin mukaan tarkastuksessa aiotaan luottaa edellisessä tilintarkastuksessa suoritettuun varaston vastaanotto- ja lähetyskontrollien testaukseen. Jos tilintarkastaja luottaa aikaisemmassa tarkastuksessa hankittuun evidenssiin kontrollien tehokkuudesta, hänen tulee varmistua, että olosuhteissa ei ole tapahtunut muutoksia. Yhtiön varasto on ulkoistettu tilikauden aikana, mistä syystä edellisen tilikauden aikana hankittuun evidenssiin kontrollien tehokkuudesta ei voida luottaa. Kontrollit tulisi testata uudelleen. Tilintarkastaja on muodostanut käsityksen osto- ja varastoprosessista edellisen tilikauden tarkastuksen yhteydessä. Yhtiön varasto on ulkoistettu tilikauden aikana, joten tilintarkastajan käsitys on vanhentunut	ISA 330.14 ISA 402.10 ISA 315.11b ISA 315.18	4

	ja hänen tulee päivittää käsityksensä toiminnoista.		
Vaihto-omaisuus – inventointi	Logistiikkakeskus Oy:ssä sijaitsevan varaston inventointi on suoritettu 30.4.2018, mistä syystä tilintarkastajan tulee suorittaa toimenpiteitä kattamaan jäljellä oleva osa tilikaudesta esimerkiksi suorittamalla analyttisiä toimenpiteitä. ¹	ISA 330.22 ISA 501.5	2
Ulkoistettu varasto - kontrollit	Tilintarkastajan työpaperin mukaan ulkoistetun varaston kontrollien osalta on keskusteltu vain yhtiön toimitusjohtajan kanssa. Yhtiöllä ei ole kontrolleja liittyen varastotapahtumien seurantaan. Tilintarkastajan tulisi tällöin joko itse testata kontrolleja palveluntarjoajan luona tai hyödyntää palveluntarjoajan tilintarkastajan antamaa lausuntoa kontrolleista.	ISA 402.12	3

2.2. (13 pistettä)

Puutteellinen tai virheellinen kohta tilintarkastajan dokumentaatiossa tai tilintarkastajan tekemissä tarkastustoimenpiteissä	Korjausehdotus perusteluineen	ISA-standardin kohta	Pisteytys
Merkittävät konsernin osat – toisen tarkastajan työhön luottaminen	Tilintarkastaja on suunnitellut luottavansa toisen tarkastajan tekemään työhön, koska tämä on samasta tilintarkastusyhteisöstä kuin edellinen päävastuullinen tilintarkastaja. Päävastuullinen tilintarkastaja on vaihtunut. Konsernin tilintarkastajan tulisi tällöin muodostaa käsitys konsernin osan tilintarkastajasta ja arvioida hänen pätevyyttään.	ISA 600.19	2

¹ Kokelaalle on annettu 0,5 lisäpistettä, jos vastauksessa on havaittu, että myymälöiden inventointiin tulisi osallistua.

Hälsoprodukter AB:n tilinpäätös – olennaisuus	Konsernin tilintarkastajan tulee määrittää olennaisuus tarkastukselle ja kommunikoida konsernin osien olennaisuus muille tilintarkastajille tai konsernin tilintarkastajan tulee käydä läpi konsernin osan tilintarkastajan määrittämä olennaisuus ja sen asianmukaisuus. Konserniyhtiön tilintarkastaja on lähettänyt tiedon käyttämästään olennaisuudesta. Dokumentaation mukaan tehdyn olennaisuuden määrittelyä ei ole arvioitu tai siihen ei ole puututtu.	ISA 600.21 ja ISA 600.22	3
Hälsoprodukter AB:n tilinpäätös – riskit	Konsernin tilintarkastajan on osallistuttava konsernin osan riskinmäärittämisprosessiin. Konsernin tilintarkastajan tulisi käydä keskusteluja Ruotsin tilintarkastajan kanssa ja käytävä läpi dokumentaatio riskeistä. Tilintarkastajan työpaperin mukaan tätä ei ole tehty.	ISA 600.30	3
Hälsoprodukter AB:n tilinpäätös – saatu aineisto	Tilintarkastajan työpaperin mukaan kommunikointi Hälsoprodukter AB:n tilintarkastajan kanssa on rajoittunut siihen, että tilintarkastajalta on saatu kopio tilintarkastuskertomuksesta ja allekirjoitetusta tilinpäätöksestä . Tilintarkastajan olisi tullut pyytää tarkastajaa vahvistamaan toimivansa yhteistyössä konsernin tilintarkastajan kanssa ja että hän ymmärtää mihin tarkoitukseen hänen suorittamaa tarkastustyötä tullaan käyttämään. Konsernin tilintarkastajan on pyydettävä kommunikointia relevanteista havainnoista konsernitilinpäätöksestä tehtävää johtopäätöstä varten. Konsernin tilintarkastajan on keskusteltava havainnoista konsernin osan tarkastajan kanssa. Tilintarkastajan työpaperin mukaan kommunikointia ei ole tehty. Tilintarkastajan on arvioitava, onko konsernin osan tilintarkastuksessa saatu riittävä määrä tilintarkastus-evidenssiä. Tilintarkastajan työpaperin mukaan tällaista arviota ei ole	ISA 600.40 ISA 600.41 ja 600.42 ISA 600.44	5

	suoritettu. Tilintarkastaja on todennut, että vakiomuotoinen tilintarkastuskertomus lakisääteisestä tilintarkastuksesta ja allekirjoitettu tilinpäätös on riittävä. Tilintarkastaja ei ole arvioinut konsernin osan tilintarkastajan suorittamia tarkastustoimenpiteitä.		
--	--	--	--

Tehtävä 3 (25 pistettä)

Puute tai virhe Jalkasäätiö sr:n hallinnossa tai tilinpäätöksessä	Perustelu	Säädösviittaus	Pisteytys
Hallitus on päättänyt sääntöjen muuttamisesta	Säätiölain mukaan, jos säätiöllä on hallintoneuvosto, päättää se sääntöjen muuttamisesta, jollei säännöissä määrätä, että sääntöjen muuttamisesta päättää hallitus. Säätiön säännöillä ei ole muutettu toimielinten säätiölain mukaisia tehtäviä.	Säätiölaki 6:1	3
Hallintoneuvosto on valinnut toimitusjohtajan	Hallitus valitsee toimitusjohtajan. Säätiön säännöillä ei voida muuttaa kyseistä säätiölain mukaista tehtävää.	Säätiölaki 3:18	2
Hallintoneuvosto on valinnut hallituksen puheenjohtajan	Säätiölain mukaan hallituksen puheenjohtajan valitsee hallitus, jos hallitusta valittaessa ei ole päätetty eikä säännöissä määrätä toisin. Säätiön säännöillä ei ole muutettu säätiön toimielinten säätiölain mukaisia tehtäviä.	Säätiölaki 3:8	2
Toimitusjohtaja Matti Mainio toimii myös hallituksen puheenjohtajana	Toimitusjohtaja ei voi olla hallituksen puheenjohtaja.	Säätiölaki 3:17.2	3
Hallitus on valinnut tilintarkastajan	Säätiöllä on hallintoneuvosto ja silloin hallintoneuvosto valitsee tilintarkastajan, jos ei säännöissä määrätä toisin. Säätiön säännöillä ei ole muutettu toimielinten säätiölain mukaisia tehtäviä.	Säätiölaki 4:3 Säätiölaki 3:19	3
Säätiölle ei ole valittu varatilintarkastajaa	Säätiölle on valittava varatilintarkastaja, koska säätiölle on valittu yksi tilintarkastaja, eikä tämä ole tilintarkastusyhteisö.	Säätiölaki 4:4 Tilintarkastuslaki 2:3	2

Toimintakertomusta ei ole laadittu	Säätiölle on aina laadittava toimintakertomus, jossa on oltava säätiölain 5 luvun 2 §:n mukaiset tiedot.	Säätiölaki 5:1-2	3
Konsernitilinpäätöstä ei ole laadittu	Konsernin emosäätiönä toimivan säätiön on laadittava konsernitilinpäätös. Tilinpäätöksessä on virheellinen tieto konsernitilinpäätöksen laatimiskriteereistä. Konsernitilinpäätös on jäänyt laatimatta väärillä perusteilla (KPL:n mukainen perustelu). Tässä tilanteessa olisi tullut noudattaa säätiölakia.	Säätiölaki 5:4.2	3
Tilinpäätös on laadittu myöhässä ja myös tilintarkastusaineisto on toimitettu tilintarkastettavaksi myöhässä. Tämän vuoksi tilinpäätöstä ei ole rekisteröity rekisteriviranomaiselle ajoissa.	Kirjanpitolain mukaan tilinpäätös on laadittava neljän kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä. Säätiön tilintarkastus on toimitettava kuuden kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä. Tilinpäätös on toimitettava rekisteriviranomaiselle kuuden kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä.	Kirjanpitolaki 3:6 Säätiölaki 4:2 Säätiölaki 5:5	3
Koulutustoimintaan liittyen ei ole jaksotettu veroja	Tilintarkastustyöpaperista käy ilmi, että säätiö harjoittama koulutustoiminta on luonteeltaan elinkeinotoimintaa. Tilinpäätökseen olisi tullut jaksottaa koulutustoiminnan nettotulokseen perustuvat verot.	TVL 22 EVL 2	3

Yhteensä enintään

25 pistettä

Tehtävä 4. (25 pistettä)**4.1*****Salkku 1***

Myöhempi arvostaminen: Pohjolan koneenrakennus Oy:n tarkoituksena ei ole myydä osakkeita, joten niitä ei pidetä kaupankäyntitarkoituksessa. **(1,5 pistettä)**

Koska osakkeita ei pidetä kaupankäyntitarkoituksessa, voidaan ne arvostaa yhtiön valinnan mukaan arvostettavaksi käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta tai käypään arvoon tulosvaikutteisesti. **(1,5 pistettä)**

Standardiviittaus: (IFRS 9:4.1.4; IFRS 9:5.7.5 tai IFRS 9:B5.7.1) **(0,4 pistettä)**¹

Myyntitilanteessa: Mikäli Pohjolan koneenrakennus Oy myy salkun 1, kirjataan myyntivoitto tai tappio käypään arvoon arvostettavasta rahoitusvaroihin kuuluvasta erästä tulosvaikutteisesti. **(1,0 pistettä)**²

Standardiviittaus: (IFRS 9.5.7.1) **(0,4 pistettä)**

Mikäli Pohjolan koneenrakennus Oy on valinnut oman pääoman ehtoisen instrumentin osalta mahdollisuuden käyvän arvon myöhempien muutosten esittämiseksi muissa laajan tuloksen erissä, omaan pääomaan kirjattuja arvon muutoksia ei myöhemmin siirretä luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna omasta pääomasta tulosvaikutteiseksi. **(1,0 pistettä)**

Standardiviittaus: (IFRS 9.5.7.1 (b)) **(0,45 pistettä)**

Salkku 2

Pohjolan koneenrakennus Oy:n on luokiteltava sijoituksensa velkainstrumentteihin noudattamansa liiketoimintamallin ja rahoitusvaroihin kuuluvan erän sopimukseen perustuvien rahavirtaominaisuuksien perusteella joko jaksotettuun hankintameno, käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta tai käypään arvoon tulosvaikutteisesti myöhemmin arvostettaviksi. **(1,5 pistettä)**

Myöhempi arvostaminen: Salkun 2 sisältämät instrumentit tulee luokitella arvostettavaksi käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta, koska sijoitukset on tarkoitettu pidettäväksi, mutta sijoituksia myydään tarvittaessa. **(2,5 pistettä)**

Vaihtoehtoinen vastaus:

Myöhempi arvostaminen: Pohjolan koneenrakennus Oy:n liiketoimintamallin mukainen tavoite Salkun 2 osalta on kerätä sopimukseen perustuvia rahavirtoja (korkotuottoja ja pääoman

¹ Vastauksessa on edellytetty täsmällistä viittausta. Jos vastauksessa on esimerkiksi esitetty viittaushaarukka IFRS 9:4.1.1–4.1.5, vastauksesta ei ole annettu pisteitä.

² Jos vastaukseksi myöhemmänä arvostusmallina on esitetty arvostus jaksotettuun hankintameno, ei vastauksesta ole annettu pisteitä, vaikka vastauksena olisi kirjaus tulosvaikutteisesti.

palautusta) sekä myydä sijoituksia tarvittaessa. Tämä voidaan tulkita myös jaksotettuun hankintamenoön arvostettavaksi, koska kyseisestä salkusta voidaan myydä sijoituksia jonkin verran perusteltavissa olevista syistä.

Vastaus arvostamisesta jaksotettuun hankintamenoön on hyväksytty edellyttäen, että vastauksessa on analysoitu aihetta salkusta tapahtuvien myyntien hyväksyttävyydestä (esim. luottoriskin hallinta ja harvoin tapahtuva ennakoinaton rahoitustarve tai perustelulla siitä, että yhtiön ei ennakoida myyvän rahoitusvaroja aktiivisesti; (IFRS 9.B4.1.3). **(2,5 pistettä)**

Standardiviittaus: (IFRS 9.4.1.2A) **(0,5 pistettä)** tai viittaus jaksotettuun hankintamenoön arvostamisesta myytäessä kuitenkin instrumentteja (IFRS 9.4.1.2). Lisäksi on viitattava IFRS 9.B4.1.3 kohtaan tai IFRS 9.B4.1.4 kohdan ohjeistukseen.

Myyntitilanteessa: Kun tällainen rahoitusvaroihin kuuluva erä, jonka käyvän arvon muutokset esitetään muissa laajan tuloksen erissä, kirjataan pois taseesta, aiemmin muihin laajan tuloksen eriin kirjattu kertynyt voitto tai tappio siirretään luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna omasta pääomasta tulosvaikutteiseksi **(1,25 pistettä)**.

Jos vastauksessa on hyväksyttävästi valittu arvostus jaksotettuun hankintamenoön, myyntitulos kirjataan tällöin tulosvaikutteisesti.

Standardiviittaus: (IFRS 9.5.7.10) **(0,5 pistettä)** tai vastauksessa on esitettävä asianmukainen viittaus jaksotettuun hankintamenoön arvostamisesta myytäessä kuitenkin instrumentteja.

4.2.

a.)

Suoritevelvoite	Perustelu	IFRS-viittaus
Koneen rakentaminen ³ (0,75 pistettä)	Koneen toimitus täyttää erotettavuus kriteerin, koska asiakas pystyy saamaan hyötyä tavarasta tai palvelusta joko yksinään tai yhdessä muiden asiakkaalle helposti saatavissa olevien voimavarojen kanssa ja yhteisön lupaus tavarahan tai palvelun luovuttamisesta asiakkaalle on yksilöitävissä erillään muista sopimukseen sisältyvistä lupauksista. (0,5 pistettä)	IFRS 15.22 ja IFRS 15.27 (0,5 pistettä, jos kumpi tahansa mainittu)
Pidennetty takuu (0,75 pistettä) ⁴	Koska asiakkaalla on optio erillisen takuun ostamiseen (takuu hinnoitellaan ja siitä neuvotellaan erikseen), takuu on erotettavissa oleva palvelu. (0,5 pistettä)	IFRS 15.B29 tai IFRS 15.B32 (0,5 pistettä)

b.)

Suoritevelvoite	Tuloutetaanko suoritevelvoite ajan kuluessa vai yhtenä ajankohtana? Perustelu	IFRS-viittaus
Koneen rakentaminen	Yhtenä ajankohtana (1,5 pistettä) IFRS 15.35 a -kohdan mukainen kriteeri ei täyty, koska kyseessä ei ole palvelu eikä asiakas ei saa ja kuluta suoritteesta saatavaa hyötyä sitä mukaa kuin yhteisö tuottaa suoritetta. (0,5 pistettä) IFRS 15.35 b -kohdan mukainen kriteeri ei täyty, koska asiakkaalla ei ole pääsyä Pohjolan Koneenrakennus Oy:n tuotantotiloihin. Tämän vuoksi määräysvalta siirtyy vasta, kun kone luovutetaan (asiakkaalla ei ole määräysvaltaa omaisuuserään sitä mukaa kun omaisuuserää tuotetaan). (0,5 pistettä)	IFRS 15.35 (a-c) IFRS 15.B9:n ohjeistus IFRS 15.35 (c) IFRS 15.38 (0,5 pistettä, jos IFRS 15.B9:n soveltamisohje mainittu)

³ Vastauksesta ei ole annettu pisteitä, ellei suoritevelvoitetta ole tunnistettu oikein, vaikka standardiviite ja perustelu muutoin olisivatkin oikein.

⁴ Jos takuuvetoite on esitetty yhdessä kolmen vuoden perustakuun kanssa suoritevelvoitteena ja vastauksesta käy ilmi, että lisätakuu sisältyy termiin takuu, on vastauksesta annettu pisteitä. Jos lisätakuu on esitetty samana suoritevelvoitteena koneen kanssa, ei vastauksesta ole annettu pisteitä.

	IFRS 15.35 c -kohdan mukainen kriteeri ei täyty, koska yhteisön suoritteesta ei synny omaisuuserää, jolle Pohjolan Koneenrakennus Oy:llä olisi vaihtoehtoisia käyttöä. Pohjolan Koneenrakennus Oy:llä on oikeus saada maksu toteutuneista kustannuksista, jotka eivät sisällä katetta. Pohjolan koneenrakennus Oy:llä ei ole täytäntöön pantavissa olevaa oikeutta saada maksu tarkasteluhetkeen mennessä tuotetusta suoritteesta, joka sisältäisi myös katteen (1,0 pistettä).	
Pidennetty takuu	Ajan kuluessa (1,0 pistettä) Kysymys on palvelusta. Tällainen palvelu tuloutetaan sinä ajanjaksona kuin pidennetty takuu on voimassa. (0,5 pistettä) Jos vastauksessa on esitetty kohdan IFRS 15.35 (a) -kohdan teksti perusteluna jaksotukselle ajalle 4-5 vuotta, vastaus hyväksytään, koska kyseinen kohta tarkoittaa lisätakuun tulouttamista vuosien 4-5 vuoden aikana.	IFRS 15:35 (a)⁵ Jos lisätakuuta ei ole tunnistettu suoritevelvoitteeksi ei tästä kohdasta saa pisteitä, vaikka standardiviittaus olisi oikein. (0,5 pistettä)

c.)

Muuttuva vastike	Vaikuttaako muuttuva vastike Pohjolan koneenrakennus Oy:n tuloslaskelmaeriin? (Kyllä / Ei)	Vaikutus tuloslaskelmaeriin (liikevaihto ja myytyjä suoritteita vastaavat kulut) 30.6.2019 päättyvällä tilikaudella	IFRS-viittaus
Sanktio myöhästymisestä (0,5 pistettä)	Kyllä (0,5 pistettä)	Tilinpäätöstä 30.6.2019 laadittaessa on käytettävissä tieto tämän sanktion toteutumisesta. Sanktio huomioidaan, koska se joudutaan maksamaan. Sanktio vaikuttaa liikevaihtoa	IFRS 15.50; IFRS 15.51; IFRS.15.56 ja IFRS 16.57 (0,25 pistettä, jos mikä tahansa mainittu).

⁵ jos kohta (a) puuttuu viittauksesta tai vastauksesta ei muutoin käy ilmi, että viitataan nimenomaisesti kohtaan (a) ei pisteitä. Jos vastauksen perustelusta käy täsmällisesti ilmi, että viittaus kohdistuu kohtaan IFRS 15.35 (a) kohtaan annetaan pisteet vaikka (a) kohtaa ei olisi erikseen mainittu.

		vähentävänä eränä. (0,25 pistettä).	
Mahdollinen palkkio tuotantotavoitteen ylittymisestä (0,5 pistettä)	Ei (0,5 pistettä)	Ei voida vielä huomioida, koska muuttuvan vastikkeen kirjaamista koskeva rajoite estää tämän erän tulouttamisen ennen kuin asiaan liittyvä merkittävä epävarmuus poistuu. (0,25 pistettä)	IFRS 15.50; IFRS 15.51; IFRS.15.56 ja IFRS 15.57 (0,25 pistettä, jos IFRS 15.56 tai IFRS 15.57 mainittu, koska rajoitteen vaikutus on nimenomaisesti käsitelty näissä kohdissa)

HT-TUTKINTO 2018

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 / liiketoiminnan muut tuotot / poistot	Hallituksen pöytäkirjan 5/2017 15.10.2017 mukaan yhtiö on digitalisoinut toimintojaan. Se on hankkinut uuden digitaalisen toiminnanohjausjärjestelmän sekä digitaalisen ajokannan hallintajärjestelmän, jotka tilintarkastusassistentin tekemän yhteenvedon mukaan on aktivoitu aineettomiin hyödykkeisiin¹. Yhteenvedon mukaan molempiin hankintoihin on saatu TEKES-investointiavustusta yhteensä 100 000 euroa, joka on tuloutettu liiketoiminnan muihin tuottoihin. Lisäksi yhteenvedon mukaan ajokannan hallintajärjestelmästä ei ole tehty poistoja tilinpäätökseen 30.6.2018, vaikka hallintajärjestelmä on yhteenvedon mukaan ollut käytössä tammikuusta 2018 alkaen. Myöskään toiminnanohjausjärjestelmästä ei ole aloitettu tekemään poistoja. (1,0 pistettä) PMA-olettaman (PMA 3:1.3 4-kohta) (0,25 pistettä) ja kirjanpitolautakunnan yleisohjeen suunnitelman mukaisista poistoista (16.10.2007) 2.5 -kohdan (0,25 pistettä) mukaan vakiintuneen kirjanpitokäytännön mukaan pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintaan saatu investointiavustus kirjataan hankintamenon vähennykseksi. Tällöin poistolaskennassa poistopohjana pidetään saadulla avustuksella vähennettyä hankintamenon määrää. (Yleisohjeen mukaan saatu investointiavustus voidaan käsitellä myös IAS 20:n mukaan. Investointiavustus voidaan merkitä taseessa siirtovelkoihin ja kirjata tuloslaskelmaan tuotoiksi systemaattisesti kyseisen hyödykkeen	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta (1,0 pistettä) Kirjallinen raportointi hallitukselle poistojen tekemättä jättämisestä (1,0 pistettä)	5,95

¹ Tehtävästä ei käy selkeästi ilmi, mitä eri komponentteja hankinta sisältää. Molemmat hankinnat kokonaisuudessaan kirjataan aineettomiin hyödykkeisiin.

		vaikutusaikana. Suunnitelmapoistojen perustana on tällöin hyödykkeen koko hankintameno. Tuotot esitetään tuloslaskelmassa erässä ”Liiketoiminnan muut tuotot”. Kirjanpitolautakunta katsoo, että myös tämä IAS 20:ssä tarkoitettu vaihtoehtoinen menettelytapa on hyvän kirjanpitotavan mukainen.) (0,25 pistettä) Kirjanpitolautakunnan yleisohjeen suunnitelman mukaisista poistoista (16.10.2007) 3.1.2-kohdan mukaan aineettomien hyödykkeiden hankintamenoista tehtävät poistot aloitetaan yleensä heti menojen syntymistilikautena. Poistojen aloittamista voidaan ainoastaan poikkeustapauksissa lykätä siihen tilikauteen, jona niistä ennakoidaan alkavan kertyä tuloja. Poistojen aloittamisen lykkääminen edellyttää kohtuullista varmuutta vastaisuudessa kertyvien tulojen riittävydestä aineettomien hyödykkeiden aktivoitujen hankintamenojen kattamiseen. (0,25 pistettä) KPL 5:11:n mukaan muiden pitkävaikutteisten menojen hankintameno poistetaan vaikutusaikanaan. (0,25 pistettä) Hallituksen kokouksen 2/2018 26.6.2018 mukaan yhtiön tilikauden liikevaihtoa ovat kasvattaneet muun muassa uusi toiminnanohjauksen digitalisointi ja ajokannan hallintajärjestelmä. Ne ovat siis tuottaneet jo päättyneellä tilikaudella tuloa. Tilintarkastusassistentin yhteenvedosta käy ilmi, että tulonodotuslaskelmat investoinneille on tehty viidelle vuodelle. (0,25 pistettä) Saatu TEKES-investointiavustus kirjataan digitaalisen toiminnanohjausjärjestelmän ja ajokannan hallintajärjestelmän hankintamenon vähennykseksi ja aloitetaan poistojen tekeminen kirjanpitolautakunnan yleisohjeen suunnitelman mukaisista poistoista (16.10.2007) mukaisesti. Investointi poistetaan tuottoarvolaskelmien mukaisesti viidessä vuodessa. Toiminnanohjausjärjestelmä ja ajokannan hallintajärjestelmä on otettu käyttöön tammikuussa 2018. Viiden vuoden tasapoistosuunnitelman mukaan tehdään puolen vuoden poisto aineettomista hyödykkeistä tilinpäätökseen. (0,25 pistettä)		
--	--	---	--	--

		<u>Korjausmenettely²:</u> Per liiketoiminnan muut tuotot 100 000 euroa An muut pitkävaikutteiset menot 100 000 euroa (0,5 pistettä) Per poistot muista pitkävaikutteisista menoista 10 000 (20 000) euroa An muut pitkävaikutteiset menot 10 000 (20 000) euroa³ (0,5 pistettä) Korjataan liitetiedoissa kohta 2 Tuloslaskelmaa koskevat liitetiedot koskien investointiavustusta. Korjataan liitetietojen kohtaa 4 "Taseen vastaavia koskevat liitetiedot" koskien Muita aineettomia hyödykkeitä. (0,2 pistettä)		
2.	Liikearvo	Tilintarkastusassistentin yhteenvedon mukaan tilinpäätökseen sisältyy liikearvo 80 000 euroa, joka on syntynyt vuosien takaisesta Animal Transportationin liiketoimintakaupasta. Liikearvo poistetaan 10 vuoden tasapoistoin. Hallituksen kokouspöytäkirjan 1/2018 23.1.2018 mukaan kyseiseen liiketoimintakauppaan sisältynyt kalusto on jo poistettu käytöstä eikä liiketoimintaa, joka on ostettu, enää harjoiteta. Hallitus päätti poistaa aputoiminimen Animal Transportation kaupparekisteristä, koska liiketoimintaa aputoiminimellä ei enää harjoiteta. Näin ollen tuottojakaan ei tule siitä enää. Hallitus totesi, että liiketoimintakauppa oli kannattamaton. (0,5 pistettä) KPL 5:9, KPL 5:13 ja kirjanpitolautakunnan yleisohje suunnitelman mukaisista poistoista edellyttävät, että liikearvo poistetaan vaikutusaikanaan. Liikearvo, joka on taseessa, ei enää tuota tuloa vastaisuudessa. Se on siis arvoton erä taseessa. (1,0 pistettä) Liitetiedoista puuttuu tieto liikearvon arvonalennuskirjauksesta eli poistosuunnitelman muutoksesta (PMA 3:1.2 3-kohta). <u>Korjausmenettely:</u>	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta (1,0 pistettä)	3,6

² Avustusten käsittelyn perusteluina on hyväksytty kaikki voimassa olevat KILAn lausunnot, jotka liittyvät avustusten kirjanpidolliseen käsittelyyn.

³ Vastauksena on hyväksytty myös koko tilikauden poisto.

		Liikearvo on poistettava taseesta kokonaan, koska sillä ei ole enää tulontuottamisedellytyksiä. Per pysyvien vastaavien arvonalentumiset 80 000 euroa An liikearvo 80 000 euroa. (0,5 pistettä) Lisätään liitetieto liikearvon arvonalennuskirjauksesta eli poistosuunnitelman muutoksesta PMA 3:1.2 3-kohta. (0,5 pistettä) Korjataan liitetiedoissa kohta 4 "Taseen vastaavia koskevat liitetiedot" koskien liikearvoa. (0,1 pistettä)		
3.	Sijoituskiinteistö/ laskennalliset verot/ vaihto-omaisuus	Hallituksen kokouksen 2/2018 6 §:n 26.6.2018 mukaan Kuljetus PerilleAsti Oy taseessa vaihto-omaisuudessa 65 000 euron arvosta olleet Kiinteistö Oy Rengasvarasto -nimisen kiinteistöyhtiön osakkeet on luokiteltu sijoituskiinteistöksi ja arvostettu käypään arvoon kiinteistövälittäjän antaman arvion mukaisesti. Pöytäkirjasta käy ilmi, että rakennus, joka on kiinteistöosakeyhtiön taseessa, on Kuljetus PerilleAsti Oy:n omassa käytössä. Hallituksen kokouksessa 2/2018 26.6.2018 päätettiin luokitella kyseiset kiinteistöyhtiön osakkeet sijoituskiinteistöksi käyvän arvon menetelmää käyttäen. Hallituksella oli käytössään kiinteistönvälittäjän arviokirja kiinteistön tilinpäätöshetken käyvästä arvosta. Arviokirjan mukaan huoneiston käypä arvo 30.6.2018 on 500 000 euroa. Kirjanpitolain 5:2 b:n mukaan kirjanpitovelvollinen saa merkitä sijoituskiinteistönsä käypään arvoon. Lain mukaan tällaisessa esittämisessä ja merkitsemisessä on noudatettava IAS-asetuksella hyväksytyjä tilinpäätösstandardeja sekä kirjanpitolain 5:2 a:n 2- ja 3-momentin säännöksiä käyvän arvon rahastosta. Kirjanpitolausannon 1949/2016 mukaan merkitystä ei ole sillä, onko kyseessä kiinteistö, joka omistetaan suoraan vai yhtiömuotoinen sijoituskiinteistö. Kirjanpitolausannon mukaan siis myös kiinteistöyhtiön osakkeet voidaan luokitella sijoituskiinteistöksi ja arvostaa käyvän arvon menetelmällä, mikäli kiinteistöyhtiössä ei ole muuta toimintaa. IAS 40:n mukaisia edellytyksiä sijoituskiinteistölle on, että kyseessä on maa-alue tai rakennus, joka ei ole vaihto-omaisuutta Sijoituskiinteistö ei voi olla	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta (1,0 pistettä)	6,6

	yhtiön omassa käytössä, sen on oltava vuokrattuna tai se odottaa arvonnousua. (1,25 pistettä) Kuljetus PerilleAsti Oy:n omistamat kiinteistöyhtiön osakkeet eivät ole IAS 40:n tarkoittama sijoituskiinteistö, koska kiinteistöyhtiön omistama halli on ollut ja on edelleen Kuljetus PerilleAsti Oy:n omassa käytössä. Kirjanpitolain 5:2 b:ä ei näin ollen voi soveltaa Kuljetus PerilleAsti Oy:n tilinpäätöksessä. (0,5 pistettä) Kirjanpitolain 4:3:n mukaan Kuljetus PerilleAsti Oy:n omistamat kiinteistöyhtiön osakkeet on luokiteltava pysyviksi vastaaviksi. Osakkeet on siirrettävä sijoitukset / sijoituskiinteistöt -erästä sijoitukset / osuudet saman konsernin yrityksissä -erään. (0,5 pistettä) Myös vertailutiedot on muutettava tältä osin. (0,5 pistettä) Käyvän arvon muutoksen vaikutus laskennallisiin veroihin 87 000 euroa on kirjattu tulosvaikutteisesti. Kirjaus tulee purkaa. (0,5 pistettä) <u>Korjausmenettely:</u> Käyvän arvon muutos tulee peruuttaa ja laskennallinen verovelka poistaa. Per sijoituskiinteistön käyvän arvon muutos 435 000 euroa Per sijoitukset/Osuudet saman konsernin yrityksissä 65 000 euroa An sijoituskiinteistöt 500 000 (1,0 pistettä) Per laskennallinen verovelka 87 000 euroa An laskennallisen verovelan muutos 87 000 euroa (0,25 pistettä) Vertailutiedot on korjattava tältä osin: vaihto-omaisuudessa olleet 65 000 euroa on siirrettävä pysyvien vastaavien sijoituksiin osuudet saman konsernin yrityksissä vertailutiedoissa. (0,5 pistettä) Liitetiedoista poistetaan sijoituskiinteistöjä ja käypään arvoon arvostamista koskevat liitetiedot. Liitetietoihin lisättävä, että vertailutietoja on muutettu. (0,50 pistettä)⁴		
--	--	--	--

⁴ Liitetietokorjauksesta 0,5 pistettä, kun on korjattu liitetietojen kohtaa 1 ja 3.

		Korjataan liitetiedoissa kohta 4 "Taseen vastaavia koskevat liitetiedot" koskien sijoituskiinteistöä. (0,1 pistettä)		
4.	Yhtiön hallussa olevien omien osakkeiden myynti	Hallituksen kokouksen 1/2018 23.1.2018 mukaan yhtiön hallussa on omia B-osakesarjan äänivallattomia osakkeita, jotka on aikoinaan hankittu eläköityneeltä toimitusjohtajalta. Talousjohtajan ja toimitusjohtajan laatiman laskelman mukaan kyseisten osakkeiden hinta on 100 000 euroa. Hallitus päätti omien osakkeiden myymisestä yhtiön ulkopuoliselle sijoittajalle. Hallituksen mukaan yhtiön yhtiöjärjestyksessä ei ole lunastuslauseketta. Hallitus myös päätti antaa maksuaikaa osakkeiden kauppahinnan maksamiseen. Laina erääntyy takaisinmaksettavaksi 31.5.2018. Hallituksen kokouksen 2/2018 26.6.2018 mukaan ostaja ei ole kyennyt maksamaan osakkeiden kauppahintaa sovittuun eräpäivään mennessä. Hallitus on päättänyt jatkaa osakkeiden kauppahinnan maksuaikaa 31.12.2018 saakka. Tilintarkastusassistentin yhteenvedon mukaan lainasaatava 100 000 euroa sisältyy tilinpäätökseen. OYL 15:5:n mukaan yhtiön omien osakkeiden luovutuksesta päättää yhtiökokous. Yhtiökokous voi myös valtuuttaa hallituksen päättämään omien osakkeiden luovutuksesta. Omien osakkeiden luovutukseen sovelletaan osakeyhtiölain 9 luvun osakeantia koskevia säännöksiä.^{5 6} OYL13:10:n mukaan yhtiö ei saa antaa (raha)lainaa siihen tarkoitukseen, että ulkopuolinen voi hankkia yhtiön osakkeita. Hallitus ei voi päättää ilman yhtiökokouksen valtuutusta yhtiön omien osakkeiden luovutuksesta (OYL 9:2). Tehtävässä ei ole annettu tietoa, että hallituksella olisi ollut valtuutus yhtiökokoukselta omien osakkeiden luovutukseen. Hallituksen luovutus päätös on näin ollen osakeyhtiölain	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta (1,0 pistettä) TilintL 3:5 § 5 momentin 3-kohdan mukainen huomautus osakeyhtiölain 9 luvun ja 13:10:n vastaisesta toiminnasta (1,0 pistettä)	3,75

⁵ Omien osakkeiden luovutukseen tulee olla yhtiön kannalta painava taloudellinen syy. Painava taloudellinen syy (tai että sitä ei ole) ei ilmene tehtävänannosta.

⁶ OYL 9:16:n mukaan yhtiön hallussa olevia omia osakkeita annettaessa osaketta ei saa luovuttaa ennen kuin luovutus on täysin maksettu. Osakekirjan hallintaa tai arvo-osuutta ei saa siirtää luovutuksensaajalle ennen mainittua ajankohtaa. Tehtäväaineistosta ei selviä, missä osakkeet ovat.

		vastainen. Myöskään hallituksella ei ole ollut oikeutta antaa lainaa ostajalle osakkeiden ostoa varten. Lainananto on ollut osakeyhtiölain vastainen. (1,0 pistettä) Liitetieto yhtiön omista osakkeista puuttuu. (0,25 pistettä) <u>Korjausmenettely:</u>⁷ Omia osakkeita koskeva liitetieto lisättävä (PMA 3:12.1 2-kohta). (0,5 pistettä)		
5.	Liikevaihto	Tilintarkastusassistentin yhteenvedosta käy ilmi, että Kuljetus PerilleAsti Oy tulouttaa kahdelle suurimmalle asiakkaalleen Megaruoka Oy:lle ja Jätti Oy:lle suorittamansa kuljetuspalvelut toiminnanohjausjärjestelmässään sillä hetkellä, kun ajoneuvo/rekka on lastattu. Hallituksen kokouksessa 4/2017 7.8.2017 todetaan, että molempien suurasiakkaiden kanssa on allekirjoitettu sopimukset, joissa on toimitusehto "kuljetuspalvelu on luovutettu, kun lastina ollut tavara on saapunut määränpäähänsä". (0,5 pistettä) Tilintarkastusassistentin yhteenvedosta ja hallituksen kokouksesta 3/2018 10.8.2018 käy ilmi, että Megaruoka Oy:lle on alkanut kuljetus 30.6.2018. Tilintarkastusassistentin yhteenvedosta käy ilmi, että kuljetuspalvelu on arvoltaan 15 500 euroa, ja se on tuloutettu 30.6.2018. Muita kuljetuksia ei tuona päivänä ole ollut, koska yhtiön kesäpäivien vuoksi muut kuljettajat ovat olleet vapaalla. Itäisten Paikallissanomien uutisesta sekä hallituksen kokouksesta 3/2018 10.8.2018 käy ilmi, että kuljetuspalvelu ei ole koskaan saapunut perille Megaruoka Oy:n tilaamaan kohteeseen/paikkaan, koska ajoneuvo, jonka lastina Megaruoka Oy:n tilaus on ollut, on ajanut kolarin ja lasti on tuhoutunut kokonaan. Lasti on ollut kallisarvoista Mustanmeren kaviaaria, itäsuomalaisen viinitilan samppanjaminetelmällä valmistettua kuohuviiniä sekä poikkeuksellisen suuri määrä sähram-maustetta, ja ne ovat valuneet ja imeytyneet maahan.	Kirjallinen raportointi hallitukselle (1,0 pistettä)	3,6

⁷ Vrt. KILA 1749/2005: Myös OYL:n vastainen osakaslaina tulee merkitä yhtiön taseeseen lainasaamiseksi osakkeenomistajalta. Lainasaaminen ei siis poistu, vaikka omien osakkeiden myynti on ollut osakeyhtiölain vastainen.

		Kuljetuspalvelua, yhteensä 15 500 euroa, ei voida tulouttaa tilinpäätökseen 30.6.2018, koska asiakkaan kanssa solmitun sopimuksen mukaan kuljetuspalvelu on suoritettu/luovutettu, kun lasti on saapunut määränpäähänsä. Lasti ei ole saapunut määränpäähänsä eikä se voi sinne koskaan saapua, koska se on tuhoutunut kokonaan. (2,0 pistettä) <u>Korjausmenettely:</u> Virhe alittaa olennaisuusrajan, joten sitä ei tarvitse korjata kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä. (0,1 pistettä)		
6.	Henkilöstökulut/ siirtovelat	Tilintarkastusassistentin yhteenvedon mukaan tilinpäätöksestä puuttuu kirjaamattomia ylityöpalkkoja sivukuluineen 257 000 euroa (eläkekulut 19 prosenttia ja muut henkilöstökulut 5 prosenttia). (0,5 pistettä) <u>Korjausmenettely:</u> Kirjataan ylityöpalkat henkilöstökuluihin ja siirtovelkoihin. Per palkat 207 000 euroa Per eläkekulut 40 000 euroa Per muut sivukulut 10 000 euroa An siirtovelat 257 000 euroa (2,0 pistettä)	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen. kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta (1,0 pistettä)	3,5
7.	Liiketoiminnan muut kulut/ siirtovelat/ liitetiedot: taseen ulkopuolinen taloudellinen sitoumus ja liiketoimet intressitahon kanssa	Tilintarkastusassistentin yhteenvedosta käy ilmi, että yhtiöllä on tytäryhtiö Kiinteistö Oy Hallirakennuksen kanssa määräaikainen vuokrasopimus, joka päättyy 30.6.2021. Vuosivuokra on 180 000 euroa (15 000 euroa X 12 kuukautta). (0,5 pistettä) Tilintarkastusassistentin yhteenvedosta käy niin ikään ilmi, että Kiinteistö Oy Hallirakennukselle on maksettu ja kirjanpitoon kirjattu vuokria 15 000 euroa kuukaudessa ajalta 1.7.–31.12.2017. Vuokrasopimus on ollut voimassa jo vuodesta 2015 lähtien. Kirjanpidosta puuttuvat näin ollen vuokratulot ajalta 1.1.–30.6.2018 yhteensä 90 000 euroa. (0,5 pistettä) Tilinpäätöksen liitetiedoista puuttuu PMA 3:7.1:n 2-kohdan mukainen tieto taseen ulkopuolisen sitoumuksen yhteismäärästä. Määräaikaisen	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta (1,0 pistettä)	5

		vuokrasopimuksen vuokravastuuta on tilinpäätöspäivänä jäljellä vielä kolme vuotta eli 540 000 euroa. Taseen ulkopuolinen taloudellinen sitoumus on ilmoitettava liitetiedoissa. Liitetiedoista puuttuu myös taseen ulkopuolinen vuokravastuu Kiinteistö Oy Rengasvaraston kahden kuukauden irtisanomisajan vuokrista, yhteensä 3 334 euroa. (1,5 pistettä) Kiinteistö Oy Hallirakennus sekä Kiinteistö Oy Rengasvarasto ovat Kuljetus PerilleAsti Oy:n intressitahot, koska Kuljetus PerilleAsti Oy omistaa molempien yhtiöiden osakekannan sataprosenttisesti. PMA 3:10.6 edellyttää liitetietoa intressitahojen kanssa toteutetuista tavanomaisin ehdoin toteutetuista liiketoimista, mikäli se on tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi. (0,5 pistettä) <u>Korjausmenettely:</u> Per liiketoiminnan muut kulut 90 000 euroa An siirtovelat 90 000 euroa (0,5 pistettä) Lisätään liitetietoihin taseen ulkopuolinen taloudellinen sitoumus PMA 3:7.1 2-kohdan mukaisesti. (0,3 pistettä) Lisätään liitetieto intressitahojen kanssa tavanomaisin ehdoin toteutetuista liiketoimista, mikäli se on tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi (PMA 3:10.6). (0,2 pistettä)		
8.	Liiketoiminnan muut kulut/ostot	Tilintarkastusassistentin yhteenvedosta käy ilmi, että liiketoiminnan muihin kuluihin on kirjattu 105 000 euroa kuljetuspalvelun ostoa. Kuljetuspalvelu liittyy suoraan yhtiön myymiin palveluihin (hallituksen kokous 1/2018 23.1.2018). Kuljetuspalveluiden ostot ovat alihankintakuluja ja ne tulee kirjata Materiaalit ja palvelut -ryhmään ulkopuolisiin palveluihin. (0,25 pistettä) Kirjanpitolautakunnan lausunnossa 1573/1999 todetaan (0,25 pistettä): ulkopuolisiin palveluihin merkitään kuluerät, jotka liittyvät suoraan kirjanpitovelvollisen tuotteisiin tai myytyihin palveluihin. Kirjanpitolautakunnan lausunnossa 1854/2010 puolestaan todetaan, että ulkopuolisiin palveluihin kirjataan kuluerät, jotka ovat välitön osa kuljetuspalvelun tuottamista, sillä	TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta (1,0 pistettä)	2

		kirjanpitovelvollinen maksaa ne voidakseen toteuttaa asiakkaaltaan saamansa kuljetustoimeksiannon. Nimikkeeseen "Liiketoiminnan muut kulut" merkitään muut kuluerät, jotka liittyvät kirjanpitovelvolliseen itseensä kokonaisuutena, ja joita ei voi erikseen määrittää jonkun tietyn palvelun tai tuotteen osaksi. Tällaisia ovat yleensä mm. ulkopuolisilta ostettavat hallinnolliset palvelut, kuten kirjanpitopalvelut, lautakunnan aikaisemman lausunnon (1573/1999)mukaisesti. <u>Korjausmenettely:</u> Per ulkopuoliset palvelut 105 000 euroa An liiketoiminnan muut kulut 105 000 euroa kirjanpitolautakunnan lausuntojen 1573/1999 ja 1854/2010 mukaisesti (0,5 pistettä)		
9.	Tytäryhtiöosakkeet/ vaihto-omaisuus	Tilintarkastusassistentin yhteenvedosta käy ilmi, että yhtiön vaihto-omaisuuteen sisältyvät tytäryhtiön Kiinteistö Oy Hallirakennuksen osakkeet 35 000 euroa. Kuljetus PerilleAsti Oy omistaa kiinteistöyhtiön osakkeet 100-prosenttisesti ja maksaa ajoneuvohalleista ja toimistosta vuokraa tytäryhtiölle. Tytäryhtiöosakkeet ovat osa Kuljetus PerilleAsti Oy:n normaalia liiketoimintaa, koska tytäryhtiön hallit ovat olleet ja ovat edelleen ajoneuvojen autotalleina ja toimistotilana ja tuottavat näin ollen tuloa useampaa tilikautena. Kirjanpitolain 4:3:n mukaan ne on luokiteltava pysyviksi vastaaviksi. (0,5 pistettä) Osakkeet on siirrettävä vaihto-omaisuudesta pysyviin vastaaviin sijoituksiin osuuksiin saman konsernin yrityksissä. Myös vertailutiedot on muutettava tältä osin. (0,25 pistettä) <u>Korjausmenettely:</u> Tytäryhtiöosakkeet luokitellaan uudelleen pysyvien vastaavien sijoitusten ryhmään osuudet saman konsernin yrityksissä. Per sijoitukset/osuudet saman konsernin yrityksissä 35 000 euroa An vaihto-omaisuus 35 000 euroa (0,5 pistettä)	Kirjallinen raportointi hallitukselle (1,0 pistettä)	2,85

		Vertailutiedot on korjattava tältä osin: vaihto-omaisuudessa olleet 35 000,00 euroa on siirrettävä pysyvien vastaavien sijoituksiin osuudet saman konsernin yrityksissä vertailutiedoissa. (0,25 pistettä) Liitetietoihin lisättävä, että vertailutietoja on muutettu. (0,25 pistettä) Korjataan liitetiedoissa kohta 4 Taseen vastaavia koskevat liitetiedot koskien Sijoituksia. (0,1 pistettä)		
10.	Oman pääoman oikaisu/vertailutiedot/liitetiedot	Tilintarkastusassistentin yhteenvedon (kohta 10) mukaan edellisten tilikausien voittovaroista on oikaistu edellisen tilikauden virhe. Edellisen tilikauden ostoista ja ostoveloista on puuttunut 251 503,45 euroa. Tilintarkastusassistentin yhteenvedon mukaan (kohta 15) vertailutiedot täsmäävät edellisen vuoden virallisen tilinpäätöksen kanssa eli vertailutietoja ei ole muutettu. (1,0 pistettä) Kirjanpitolautakunta on lausunnossaan 1750/2005 lausunut, että edellisten tilikausien virheet korjataan oman pääoman kautta, ja että vastaava oikaisu on tehtävä vertailuvuotena olevan edellisen tilikauden päättävään taseeseen. Tuloslaskelmaa sen sijaan ei ole välttämätöntä saattaa vertailukelpoiseksi mutta oikean ja riittävän kuvan sitä vaatiessa on muutoksen tulosvaikutuksesta tilikausien vertailun mahdollistamiseksi annettava liitetieto. (0,5 pistettä) Liitetiedosta 5 "Oman pääoman erittely" puuttuu tieto edellisen tilikauden oikaisusta. (0,5 pistettä) Kirjanpitolautakunnan lausunnon 1750/2005 mukaan liitetietona on esitettävä oikean ja riittävän kuvan vaatimus huomioon ottaen aikaisempien tilikausien virheiden oikaisusta aiheutuvat muutokset omaan pääomaan. <u>Korjausmenettely:</u> Korjataan edellisen tilikauden virheen osalta myös vertailutiedot taseessa. Mikäli tuloslaskelmaa ei saateta vertailukelpoiseksi, annetaan liitetieto. (0,25 pistettä) Esitetään liitetietojen kohdassa 5 "Oman pääoman erittely" edellisen tilikauden virheen oikaisusta aiheutuva muutos omaan pääomaan. (0,25 pistettä)	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta (1,0 pistettä)	3,5

11.	Lähipiirin suosiminen/ laiton varojen jako/ liiketoimet intressitahon kanssa/ liitetiedot	Hallituksen kokouksen pöytäkirjasta 1/2018 23.1.2018 käy ilmi, että yhtiön toimitusjohtaja on tehnyt vaimonsa yrityksen Mimmin Rekat Ky:n kanssa tappiollisen sopimuksen kuljetuspalvelujen tuottamisesta. Toimitusjohtaja Joachim Speedy on tilintarkastusassistentin yhteenvedon mukaan Mimmin Rekat Ky:n toinen vastuunalainen yhtiömies vaimonsa ohella. Hallituksen pöytäkirjasta käy ilmi, että kuljetuspalvelu olisi voitu ostaa muualta kuin toimitusjohtajan vaimon yritykseltä edullisemmin. Toimitusjohtajan vaimon yrityksen Mimmin Rekat Ky:n kuljetuspalvelun hinta ei ollut tavanomainen vaan se oli normaalia kalliimpi. Kuljetuspalvelu neljän lakkopäivän aikaisista kuljetuksista olisi voitu ostaa esimerkiksi Kiidättäjät Oy:lta, jonka hinta olisi ollut samoista kuljetuksista 60 000 euroa. Mimmin Rekat Ky:n kanssa solmittu sopimus oli hinnaltaan 105 000 euroa. Sopimus tehtiin Mimmin Rekat Ky:n kanssa, koska rouva Speedy sattui juuri olemaan sopivasti paikalla toimistolla, kun asia oli esillä. Sopimus saatiin tehtyä näin ollen nopeasti ja vaivattomasti, vaikkakin se oli kalliimpi kuin tavanomaiset kuljetussopimukset ja siitä aiheutui tappiota noin 30 000–35 000 euroa. (0,5 pistettä) Toimitusjohtaja on suosinut vaimonsa yritystä, jossa hän itse on myös vastuunalaisena yhtiömiehenä. (0,5 pistettä) Tehtävänannosta ei ilmene mitään viitteitä siitä, että huomattavan ylihinnan suorittamiselle olisi olemassa liiketaloudellisia perusteita. Liiketaloudellisena perusteena ei voi pitää sitä, että ”rva Speedy sattui olemaan sopivasti paikalla”. Kyseessä on OYL:n määritelmän mukaan laitton varojen jako (lähipiiriyhtiölle). (0,5 pistettä) Yhtiön irtisanottu toimitusjohtaja ja hallitus ovat toimineet vastoin osakeyhtiölain mukaista johdon huolellisuusperiaatetta (OYL 1:8) lähipiiriasioita käsitellessään ja ovat näin toiminnallaan aiheuttaneet yhtiölle vahinkoa, josta saattaa seurata OYL 22:1:n mukainen vahingonkorvausvelvollisuus yhtiötä kohtaan. (0,75 pistettä) Toimitusjohtajaan sovelletaan OYL 6:19:n mukaan mitä hallituksen jäsenen esteellisyyttä koskevassa OYL 6:4:ssä säädetään: ”...ei myöskään saa	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta (1,0 pistettä) TilintL 3:5 § 5 momentin mukainen huomautus osakeyhtiölain 1:8 §:n ja osakeyhtiölain 6:4:n sekä 13:1 §:n vastaisesta toiminnasta ja toimitusjohtajan ja hallituksen vahingonkorvausvastuusta (1,0 pistettä)	5,5
-----	---	--	--	-----

		osallistua yhtiön ja kolmannen välistä sopimusta koskevan asian käsittelyyn, jos hänellä on odotettavissa siitä olennaista etua, joka saattaa olla ristiriidassa yhtiön edun kanssa.” (0,5 pistettä) Mimmin Rekat Ky on Kuljetus PerilleAsti Oy:n intressitaho, koska Joachim Speedyn vaimo on toinen kommandiittiyhtiön vastuunalainen yhtiömies ja toinen vastuunalainen yhtiömies on Joachim Speedy itse. Liitetiedoista puuttuu tieto liiketoimista intressitahon kanssa. Kyseessä on olennainen liiketoimi, joka on toteutettu ei-tavanomaisin kaupallisin ehdoin (PMA 3:10.1). (0,5 pistettä) <u>Korjausmenettely:</u> Liitetietoihin on lisättävä tieto liiketoimista intressitahon kanssa. Kyseessä on olennainen liiketoimi, joka on toteutettu ei-tavanomaisin kaupallisin ehdoin (PMA 3:10.1). (0,25 pistettä)		
12.	Toimitusjohtajan aseman väärin käyttäminen/ vahingonkorvaus- velvollisuus yhtiölle/ hallituksen valvontavelvollisuusde n laiminlyönti	Hallituksen kokouksesta 3/2018 10.8.2018 käy ilmi, että toimitusjohtaja Joachim Speedy on käyttänyt asemaansa väärin. Hän on halunnut parantaa yhtiön liikevaihtoa ja tulosta, koska hallituksen kokouspöytäkirjan 4/2017 7.8.2017 mukaan toimitusjohtaja pääsee yhtiön uuden palkitsemisjärjestelmän piiriin, mikäli hän onnistuu tällä tilikaudella kasvattamaan yhtiön liikevaihtoa ja tulosta. (1,0 pistettä) Toimitusjohtaja Speedy ei ole valvonut kuljettajien ajotunteja, päinvastoin, hän on myötävaikuttanut siihen, että kuljettajat ovat tehneet töitä enemmän kuin laki sallii ja ajaneet väsyneenä. Hän on käskennyt kolariautonkuljettajan poistaa autossa oleva hallintajärjestelmä käytöstä ja ajaa ilman ajopiirturia, koska on jouduttu ajamaan kiertoteitä ja ylinopeutta ja ylitunteja. Hallituksen kokouksesta ja Itäisten Paikallissanomien uutisesta käy ilmi, että tämän seikan johdosta – että kuljettaja on ajanut väsyneenä ylitunteja – on sattunut vakava liikenneonnettomuus, josta seuraa yhtiölle suuret vahingot. (0,5 pistettä) Hallituksen kokouksen 3/2018 10.8.2018 mukaan vakuutusyhtiöstä saadun alustavan tiedon mukaan vakuutusyhtiö ei lähtökohtaisesti korvaa mitään HCT-jättirekan kolarin aiheuttamasta vahingosta, vaan kaikki tiedossa olevat ja vielä mahdollisesti tulevat kustannukset jäävät yhtiön maksettaviksi. (0,5 pistettä)	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 5 momentin mukainen huomautus osakeyhtiölain 1:8 §:n vastaisesta toiminnasta ja toimitusjohtajan ja hallituksen OYL 22:1 §:n mukaisesta vahingonkorvaus-vastuusta (1,0 pistettä)	4,75

		Hallituksen kokouksen 3/2018 10.8.2018 mukaan toimitusjohtajan aseman väärin käyttö on niin vakava, että hänet on irtisanottu yhtiön palveluksesta ilman erorahaa. Tilikauden päättymisen jälkeen irtisanottu toimitusjohtaja on toiminut vastoin osakeyhtiölain 1:8:n mukaista huolellisuusvelvoitetta myötävaikuttaessaan siihen, että liikenneturvallisuuteen liittyviä säännöksiä ei ole noudatettu. Tästä saattaa seurata osakeyhtiölain 22:1:n mukainen vahingonkorvaus velvollisuus yhtiötä kohtaan. (0,5 pistettä) Hallituksen kokouksesta 3/2018 10.8.2018 käy ilmi, että toimitusjohtajalla on vankka toimialatuntemus. Hallitus ei ole nähnyt tarpeellisena valvoa toimitusjohtajan toimintaa, vaan toimitusjohtajalla on ollut hallituksen sataprosenttinen luottamus. Hallitus on saanut jo 15.10.2017 nimettömän vihjeen mahdollisista ajotuntien seurantaan ja liikenneturvallisuuden laiminlyönteihin liittyvistä laiminlyönneistä. Hallitus totesi tuolloin, ettei asia vaadi jatkoselvittelyä. (0,5 pistettä) Hallitus on laiminlyönyt osakeyhtiölain 1:8:n mukaisen tehtävänsä huolellisesti valvoa yhtiön etua sekä osakeyhtiölain 6:2:n mukaisen valvontavelvollisuutensa sillä se ei ole riittävän tarkasti valvonut toimitusjohtajan toimia liittyen tappiollisen sopimuksen solmimiseen, ajotuntien valvontaan ja muuhun valvontaan, joka liittyy liikenneturvallisuuteen. Hallituksen valvontavelvollisuuden laiminlyönnistä saattaa seurata hallituksen jäsenille OYL 22:1:n mukainen vahingonkorvausvelvollisuus. (0,75 pistettä) <u>Korjausmenettely:</u> Ei voida korjata.		
13.	Onnettomuuden aiheuttamat vahingot: kulut/ siirtovelat/ pakollinen varaus/ liitetiedot	Hallituksen kokouksesta 3/2018 10.8.2018 käy ilmi, että liikenneonnettomuus, johon Kuljetus PerilleAsti Oy:n ajoneuvo on joutunut 30.6.2018, on aiheutunut toimitusjohtajan tahallisesta asemansa väärin käytöstä. Vakuutusyhtiö ei lähtökohtaisesti korvaa mitään liikenneonnettomuudesta aiheutuneista vahingoista eikä toimitusjohtajalta saada korvausta. (0,5 pistettä)	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta	7,1

	Talousjohtaja Quiddyn ilmoituksen mukaan tiedossa ovat jo seuraavat kustannukset: - vahingoittuneen lomahuvilan saunarakennuksen, terassin ja pihan korjauskustannukset 150 000 euroa - Megaruoka Oy:n tuhoutunut lasti 284 500 euroa (1,0 pistettä) Hallituksen kokouspöytäkirjasta 3/2018 10.8.2018 käy myös ilmi, että rekka on tuhoutunut täysin eikä sitä voi korjata. Tilintarkastusassistentin yhteenvedon mukaan tilinpäätökseen tehdyn poiston jälkeen rekan hankintamenoa on taseessa jäljellä 440 000 euroa. (0,5 + 0,25 pistettä) Tiedossa on myös, että ajopiirturin käytön laiminlyönnistä ja kuljettajan ylitunneista on tulossa tuntuva sakkorangaistus, jonka Quiddy arvioi Trafilta saamansa asiantuntija-arvion perusteella olevan 100 000 euroa. (0,5 pistettä) Onnettomuudesta aiheutuneita jo tiedossa olevia kustannuksia ei ole huomioitu tilinpäätöksessä hallituksen kokouksen 3/2018 10.8.2018 mukaan. Vahingoittuneen lomahuvilan saunarakennuksen, terassin ja pihan korjauskulut 150 000 euroa on kirjattava 30.6.2018 tilinpäätökseen. Megaruoka Oy:lta on tullut lasku tuhoutuneesta lastista 284 500 euroa. Se on kirjattava tilinpäätökseen. Rekan hankintameno on poistettava taseesta kokonaan. Liitetieto kaluston poistosuunnitelman muutoksesta annettava (PMA 3:1.3 2-kohta) Liikenneturvallisuuden vaarantamisesta aiheutuu tuntuva sakko, joka on 100 000 euroa. Se on kirjattava kuluksi. Onnettomuudesta aiheutuneet tilinpäätökseen kirjaamattomat kulut ovat yhteensä 974 500 euroa (lasti 284 500 euroa, Eugen Strandssonin toimittama lasku 150 000 euroa, sakkorangaistus 100 000 euroa sekä tuhoutuneen rekan arvonalentuminen 440 000 euroa). Ne tulee esittää tilinpäätöksen liitetiedoissa PMA 3:2:n mukaisina poikkeuksellisina erinä. (0,5 pistettä) <u>Korjausmenettely:</u> Kirjataan onnettomuudesta aiheutuneet kulut tilinpäätökseen.	(1,0 pistettä)	
--	---	-----------------------	--

		Per liiketoiminnan muut kulut 434 500 euroa An siirtovelat 434 500 euroa (0,75 pistettä) Poistetaan rekan hankintameno taseesta. Per pysyvien vastaavien arvonalennukset 440 000 euroa An kalusto 440 000 euroa (0,75 pistettä) Kirjataan sakko kuluksi: Per liiketoiminnan muut kulut 100 000 euroa An siirtovelat/pakollinen varaus 100 000 euroa (0,75 pistettä) Lisätään liitetieto kaluston poistosuunnitelman muutoksesta PMA 3:1.3 2-kohdan mukaisesti. (0,25 pistettä) Lisätään PMA 3:2:n mukaiset poikkeukselliset erät liitetietoihin. (0,25 pistettä) Korjataan liitetiedoissa kohta 4 "Taseen vastaavia koskevat liitetiedot" koskien koneita ja kalustoa. (0,1 pistettä)		
14.	Tilikauden jälkeiset tapahtumat/liitetiedot	Tilinpäätöksestä eivät käy ilmi tilikauden jälkeiset olennaiset tapahtumat (PMA 3:3). (1,0 pistettä) Tilikauden viimeisenä päivänä on hallituksen kokouksen 3/2018 10.8.2018 mukaisesti tapahtunut vakava liikenneonnettomuus Kuljetus PerilleAsti Oy:n ajoneuvolle. Onnettomuudesta on aiheutunut tuntuja kuluja. Onnettomuus on aiheutunut toimitusjohtajan aseman väärin käytöstä. Toimitusjohtaja on irtisanottu tehtävästään. (0,5 pistettä) Liikevaihdosta 80 prosenttia kertyy tilintarkastusassistentin yhteenvedon mukaan kuljetuspalvelujen myynnistä Megaruoka Oy:lle ja Jätti Oy:lle. Nämä molemmat yhtiöt ovat tilikauden päättymisen jälkeen irtisanoneet vuoden 2018 –2019 kuljetussopimukset eikä korvaavia sopimuksia kuljetuspalvelujen tuottamisesta ole tiedossa. (1,0 pistettä)	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta (1,0 pistettä)	5,5

		Hallituksen kokouspöytäkirjasta 3/2018 10.8.2018 käy ilmi, että epäselvää on se, onko kuljettaja onnettomuuspaikalla ajanut ylinopeutta. Kunhan mittaustulokset ja tutkimukset valmistuvat, selviää, määrätäänkö sakkorangaistus myös ylinopeudesta. Myöskään kuljettajan mahdollisia vahingonkorvausvaatimuksia ei ole vielä saatu eikä niitä pystytty vielä arvioimaan. (0,5 pistettä) <u>Korjausmenettely:</u> Tilinpäätöksessä on esitettävä tilikauden jälkeisenä olennaisena tapahtumana 30.6.2018 tapahtuneen sattuneen liikenneonnettomuuden seuraukset. (0,5 pistettä) Tilinpäätöksessä on esitettävä, että toimitusjohtaja on irtisanottu ja että merkittävät asiakkaat on menetetty, eikä tiedossa ole korvaavia asiakkaita. (0,5 pistettä) Tilinpäätöksessä on esitettävä toimitusjohtajan aseman väärin käytöstä ja siitä aiheutuneesta liikenneonnettomuudesta vielä mahdollisesti aiheutuvat kulut: mahdollinen ylinopeussakko ja mahdolliset kuljettajan vahingonkorvausvaatimukset. (0,5 pistettä)		
15.	Varojenjakoesitys	Hallitus esittää yhtiökokoukselle, että varoja jaettaisiin taseen 30.6.2018 mukaisesta sijoitetun vapaan oman pääoman rahastosta 15,00 euroa per osake eli yhteensä 1 200 000 euroa. Yhtiöllä ei ole kuitenkaan riittävästi jakokelpoista vapaata omaa pääomaa, jotta ehdotettu määrä voitaisiin jakaa, koska korjaamattomat virheet pienentävät jakokelpoista vapaata omaa pääomaa. Varojenjakoesityksessä myös todetaan, että tilikauden jälkeen ei ole tapahtunut olennaisia muutoksia ja että yhtiön maksukyky on hyvä. Edellä mainittu toimitusjohtajan aseman väärin käyttö ja siitä aiheutunut liikenneonnettomuus kaikkine seuraamuksineen aiheuttavat huomattavat maksuvelvollisuudet, joiden vuoksi tulee uudelleen arvioida myös maksukykyisyyttä. Korjaamattomien virheiden vaikutuksen jälkeen yhtiön lyhytaikaiset velat ovat saamisia ja rahavaroja suuremmat, joten yhtiön maksuvalmius heikkenee huomattavasti entisestään. Lisäksi yhtiön koko toiminnan jatkuvuus on epävarmaa, koska yhtiön liikevaihdosta 80 prosenttia kertyy tilintarkastusassistentin yhteenvedon mukaan kuljetuspalvelujen myynnistä Megaruoka Oy:lle ja Jätti Oy:lle. Nämä	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 5 momentin 2-kohdan mukainen huomautus (1,0 pistettä)	3,5

		molemmat yhtiöt ovat tilikauden päättymisen jälkeen irtisanoneet vuoden 2018 – 2019 kuljetussopimukset eikä korvaavia sopimuksia kuljetuspalvelujen tuottamisesta ole tiedossa. (2,0 pistettä) <u>Korjausmenettely:</u> Varojenjakoehdotus on muutettava osakeyhtiölain mukaiseksi ja hallituksen on arvioitava uudelleen yhtiön maksukykyisyyttä tilinpäätöksen jälkeiset tapahtumat huomioden. (0,5 pistettä) Korjataan liitetiedoissa kohta 10 "Hallituksen esitys voittoa koskeviksi toimenpiteiksi sekä esitys muun vapaan oman pääoman jakamisesta" koskien jaettavien varojen määrää.		
16.	Liitetiedot	Tilintarkastusassistentin yhteenvedon mukaan yritys on saanut ELY-keskukselta kehittämisavustusta 250 000 euroa. Rahoituspäätöksen mukaan sitä koskee mahdollinen palautus- ja takaisinperintävastuu. Liitetiedoista puuttuu ELY-keskukselta saadun avustuksen palautusvastuu, joka on taseen ulkopuolinen sitoumus (PMA 3:7). (1,0 pistettä) ^{8 9} <u>Korjausmenettely:</u> Lisätään taseen ulkopuolista sitoumusta koskeva liitetieto PMA 3:7:n edellyttämällä tavalla. (0,5 pistettä)	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 2 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta (1,0 pistettä)	2,5
17.	Epävarmuus toiminnan jatkumisesta	Tilintarkastusassistentin yhteenvedosta käy ilmi, että Megaruoka Oy ja Jätti Oy ovat Kuljetus PerilleAsti Oy:n suurimmat asiakkaat, joiden kanssa solmitut kuljetussopimukset tuovat 80 prosenttia liikevaihdosta. Hallituksen kokouksen	Tilintarkastuskertomus	5

⁸ PMA 3:7 edellyttää, että annetut vakuudet ilmoitetaan velan tai annetun vakuuden määräisenä riippuen siitä, kumpi on pienempi. Tehtävästä ei käy ilmi, onko annetut vakuudet ilmoitettu bruttomääräisinä.

⁹ Liitetiedoista ei ole esitetty toimintakertomusta vastaavia tietoja koskien yhtiön osakkeita. Yhtiön osakkeita on yhteensä 80 000 kappaletta, joista 30 000 osaketta on äänivallattomia B-sarjan osakkeita (hallituksen kokous 1/2018 23.1.018). PMA 3:13 edellyttää näitä tietoja, mikäli se on tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi.

		3/2018 10.8.2018 mukaan molemmat suurasiakkaat ovat sanoneet kuljetuspalveluista tehty vuosien 2018–2019 kuljetussopimukset irti. Liikevaihtoa ei näiden asiakkaiden osalta näin ollen synny kuluvalle tilikaudella. Korvaavia sopimuksia kuljetuspalveluiden myynnistä ei ole tiedossa. (2,0 pistettä) Yhtiöllä on maksettavana liikennevahingosta jo aiheutuneita kuluja 534 500 euroa (Strandssonin lasku 150 000 euroa, tuhoutunut lasti 284 500 euroa ja sakko 100 000 euroa). (0,5 pistettä) Tilinpäätökseen kirjatut yhtiön lyhytaikaiset velat ovat lyhytaikaisia varoja suuremmat. Tilinpäätökseen kirjaamattomat kulut ja velat kasvattavat yhä varojen ja velkojen epäsuhtaa ja heikentävät yhtiön maksuvalmiutta ja maksukykyä. (0,5 pistettä) Nämä seikat tilinpäätöksessä olevien virheiden kanssa saattavat antaa aiheutta epäillä yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa. Asia ei ilmene tilinpäätöksestä. (0,5 pistettä) <u>Korjausmenettely:</u> Lisätään tilinpäätöksen liitetietoihin maininta toiminnan jatkuvuutta vaarantavista tekijöistä. (0,5 pistettä)	TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta (1,0 pistettä)									
18.	Yhteenveto ja vaikutuksen arviointi	ISA 450 edellyttää, että tilintarkastaja arvioi todettujen virheellisyyksien vaikutuksen tilintarkastukseen ja korjaamattomien virheellisyyksien vaikutuksen tilinpäätökseen. <u>Vaikutus tilikauden tulokseen ja omaan pääomaan, esimerkki (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> Investointiavustuksen tuloutus</td><td>-100 000</td><td>-100 000</td><td>-100 000</td></tr></table>		<u>Vaikutus tulokseen</u>	<u>Vaikutus opoon</u>	<u>Vaikutus taseen loppusummaan</u>	<u>Virhe</u> Investointiavustuksen tuloutus	-100 000	-100 000	-100 000	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta (1,0 pistettä) TilintL 3:5 § 5 momentin 2-kohdan mukainen huomautus. (1,0 pistettä)	5,8
	<u>Vaikutus tulokseen</u>	<u>Vaikutus opoon</u>	<u>Vaikutus taseen loppusummaan</u>									
<u>Virhe</u> Investointiavustuksen tuloutus	-100 000	-100 000	-100 000									

		Kulut liikenne- vahingosta/siirtovelat -534 500 -534 500 0 HCT-ajoneuvoyhdistelmän arvon alennuskirjaus -440 000 -440 000 -440 000 Kirjanpidosta puuttuvat ylityöpalkat -257 000 -257 000 0 Kirjanpidosta puuttuvat vuokrat/siirtovelat -90 000 -90 000 0 Liiketoiminnan muut kulut/ulkopuol. palv. 0 0 0 Liikearvon arvon alennuskirjaus -80 000 -8 0000 -80 000 Sijoituskiinteistön käyvän arvon nousu -435 000 -435 000 -435 000 Laskennallisten verojen muutos <u>87 000</u> <u>87 000</u> <u>0</u> -1 849 500 -1 849 500 -1 055 000 Jos virheet korjattaisiin, tilikauden tulos olisi -828 961 euroa (nyt 1 020 538 euroa) ja oma pääoma 919 738 euroa (nyt 2 769 238 euroa). <u>Yksittäin euromääräisesti epäolennainen tulokseen ja omaan pääomaan vaikuttamaton virhe:</u> Kohta 5: Myynnin katkovirhe 15 500 euroa Kohta 1: Muiden pitkävaikutteisten menojen poisto 10 000 (20 000) euroa. Kohta 9: Tytäryhtiöosakkeiden luokittelu vaihto-omaisuuteen 35 000 euroa. (0,15 pistettä) <u>Virheet liitetiedoissa ja muut puutteet:</u> Kohta 2: liikearvon poistosuunnitelman muutos puuttuu (PMA 3:1.2 3-kohta) Kohdat 3 ja 9: Vertailutietojen muutos vaihto-omaisuudessa olleiden tytäryhtiöiden osakkeiden siirtämisestä pysyviin vastaaviin puuttuu (PMA 1:3) Kohta 4: liitetieto yhtiön omista osakkeista puuttuu (PMA 3:12) Kohta 16: ELY-avustuksen takaisinpalautusvastuu puuttuu (PMA 3:7.1 2-kohta)		
--	--	---	--	--

	Kohta 7: Vuokravastuut puuttuvat (PMA 3:7.1 2-kohta. Kohta 7: Liiketoimet intressitahon kanssa puuttuvat (PMA 3:10) Kohta 13: Poikkeukselliset erät puuttuvat liitetiedoista (PMA 3:2) Kohta 14: Tilikauden jälkeiset olennaiset tapahtumat -tieto puuttuu (PMA 3:3) Kohta 15: Varojenjakoesitys on virheellinen liitetiedoissa, koska jakokelpoinen vapaa oma pääoma ei riitä esitettyyn varojenjakoön (OYL 13:5) Kohta 10: Vertailutietojen muutos ja/tai liitetieto sekä oman pääoman erittelyssä oleva selvitys omaan pääomaan tehdystä edellisen tilikauden virheen oikaisusta puuttuvat. (KILA 1750/2005) Kohta 17: Toiminnan jatkuvuus on uhattuna – tieto puuttuu. Kohdat 1, 2, 3, 4, 9, 13: virheet liitetiedoissa esitetyissä luvuissa koskien tuloslaskelmaa ja tasetta. (1,15 pistettä) <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. (1,0 pistettä)		
		Yhteensä	80

Tehtävä 2 (20 pistettä)**TILINTARKASTUSKERTOMUS**

Kuljetus PerilleAsti Oy:n yhtiökokoukselle

Tilinpäätöksen tilintarkastus***Kielteinen lausunto***

Olemme tilintarkastaneet Kuljetus PerilleAsti Oy:n (y-tunnus 9999999-0) tilinpäätöksen tilikaudelta 1.7.2017–30.6.2018. 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. **(0,7 pistettä)**

Kielteisen lausunnon perustelut

Muihin aineettomiin hyödykkeisiin aktivoituun investointiin on saatu TEKES-investointiavustusta 100 000 euroa. Avustus on tuloutettu yhdellä kertaa liiketoiminnan muihin tuottoihin. Avustus olisi tullut kirjata investoinnin hankintamenon vähennykseksi (PMA 3:1.4-kohta). Jos virhe korjattaisiin, tulos olisi 100 000 euroa heikompi. **(0,5 pistettä)**

Taseeseen sisältyy liikearvoa tilikauden poiston jälkeen 80 000 euroa. Liikearvolla ei ole enää tulontuottamisedellytyksiä eikä sillä ole enää vaikutusta yhtiön liiketoiminnassa. Liikearvo on kirjattava kuluksi (KPL 5:9). Jos virhe korjattaisiin, tulos olisi 80 000 euroa heikompi. **(0,5 pistettä)**

Yhtiö on käsitellyt taseessa omistamansa kiinteistöyhtiön osakkeet Sijoituskiinteistöt-erässä kirjanpitolain 5:2b:n vastaisesti. Kyseiset kiinteistöosakeyhtiön osakkeet tulee käsitellä pysyvien vastaavien sijoituksena Osuudet saman konsernin yrityksissä -erässä (KPL 4:3). Sijoituskiinteistön käyvän arvon muutos 435 000 euroa on purettava. Purkaminen heikentää tulosta 435 000 euroa. Tuloslaskelmaan on myös kirjattu käyvän arvon muutoksen vaikutus laskennallisiin veroihin. Jos virhe korjattaisiin, tulos olisi 87 000 euroa parempi. **(1,2 pistettä)**

Tilinpäätöksestä puuttuu henkilöstökuluja (ylityökorvauksia) 257 000 euroa. Jos virhe korjattaisiin, tulos olisi 257 000 euroa heikompi. **(0,5 pistettä)**

Tilinpäätöksestä puuttuvat kuuden kuukauden vuokratulot 90 000 euroa. Jos virhe korjattaisiin, tulos olisi 90 000 euroa heikompi. **(0,5 pistettä)**

Tilinpäätöksessä liiketoiminnan muissa kuluissa on esitetty alihankintapalvelujen ostoja 105 000 euroa. Erän kuuluisi sisältyä Materiaalit ja palvelut -ryhmään ulkopuolisiin palveluihin (KILA 1573/1999 ja 1854/2010). **(0,5 pistettä)**

Tilikaudella on kirjattu edellisen tilikauden virhe 251 503 euroa oman pääoman oikaisuna. Oikaisua ei ole tehty vertailutietoihin. Myöskään liitetietoa virheen korjauksesta ei ole annettu. Oman pääoman erittelyssä tilinpäätöksen liitetiedoissa ei ole esitetty virheen korjauksesta aiheutuvaa muutosta omaan pääomaan. (KILA 1750/2005). **(1,25 pistettä)**

Tilinpäätökseen ei ole kirjattu yhtiön ajoneuvolle tapahtuneen liikennevahingon aiheuttamia kuluja yhteensä 534 500 euroa. Jos virhe korjattaisiin, tulos olisi 534 500 euroa heikompi. **(1,5 pistettä)**

Taseeseen sisältyy tilikauden poiston jälkeen liikennevahingossa olleen ajoneuvon hankintamenoa 440 000 euroa. Ajoneuvo on tuhoutunut kolarissa täysin eikä sitä voida korjata. Ajoneuvon hankintameno on kirjattava kuluksi. Jos virhe korjattaisiin, tulos olisi 440 000 euroa heikompi. **(1,0 pistettä)**

Tilinpäätöksen liitetiedoissa ei ole esitetty liiketoimia Mimmin Rekat Ky:n kanssa. Mimmin Rekat Ky on Kuljetus PerilleAsti Oy:n intressitaho. Liiketoimet Mimmin Rekat Ky:n kanssa ovat olennaisia (105 000 euroa) eikä niitä ole toteutettu tavanomaisin kaupallisin ehdoin. (PMA 3:10.1) **(0,5 pistettä)**

Tilinpäätöksen liitetiedoissa ei ole esitetty taseen ulkopuolista vuokravastuuta 540 000 euroa **(0,5 pistettä)** eikä ELY-keskuksen maksamiin avustuksiin 250 000 euroa liittyvää valtionavustuksesta yritystoiminnan kehittämiseksi annetun lain mukaista mahdollista takaisinpalautusvelvollisuusvastuuta. (PMA 3:7) **(0,5 pistettä)**

Tilinpäätöksen liitetiedoissa ei ole annettu tietoa yhtiön omista osakkeista. (PMA 3:12) **(0,5 pistettä)**

Tilinpäätöksessä ei ole esitetty oikean ja riittävän kuvan edellyttämiä tietoja tilikauden jälkeisistä olennaisista tapahtumista, jotka vaikuttavat merkittävästi yhtiön kykyyn jatkaa toimintaansa (PMA 3:3). Tilikauden päättymisen jälkeen yhtiön toimitusjohtaja on irtisanottu ja yhtiön kaksi suurinta asiakasta (80 prosenttia liikevaihdosta) ovat sanoneet kuluvan kauden kuljetuspalvelusopimuksensa irti eikä korvaavia sopimuksia ole yhtiön tiedossa. **(1,5 pistettä)**

Jos edellä mainitut virheet korjattaisiin, ne heikentäisivät tulosta 1 849 500 euroa **(1,0 pistettä)** ja omaa pääomaa 1 949 500 euroa. **(1,0 pistettä)**

Edellä kuvatut korjaamattomat virheet sekä tilikauden jälkeiset tapahtumat osoittavat olennaista epävarmuutta, joka saattaa antaa aiheita epäillä Kuljetus PerilleAsti Oy:n 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 soveltuviissa tapauksissa esittämään seikat, jotka liittyvät toiminnan jatkuvuuteen ja siihen, että tilinpäätös on laadittu toiminnan jatkuvuuteen perustuen. Tilinpäätös laaditaan toiminnan jatkuvuuteen perustuen, paitsi jos yhtiö aiotaan purkaa tai sen toiminta lakkauttaa tai ei ole muuta realistista vaihtoehtoa kuin tehdä niin.

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

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

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

- Tunnistamme ja arvioimme väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvat tilinpäätöksen olennaisen virheellisuuden riskit, suunnittelemme ja suoritamme näihin riskeihin vastaavia tilintarkastustoimenpiteitä ja hankimme lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Riski siitä, että väärinkäytöksestä johtuva olennainen virheellisyys jää havaitsematta, on suurempi kuin riski siitä, että virheestä johtuva olennainen virheellisyys jää havaitsematta, sillä väärinkäytökseen voi liittyä yhteistoimintaa, väärentämistä, tietojen tahallista esittämättä jättämistä tai virheellisten tietojen esittämistä taikka sisäisen valvonnan sivuuttamista.
- Muodostamme käsityksen tilintarkastuksen kannalta relevantista sisäisestä valvonnasta pystyäksemme suunnittelemaan olosuhteisiin nähden asianmukaiset tilintarkastustoimenpiteet mutta emme siinä tarkoituksessa, että pystyisimme antamaan lausunnon yhtiön sisäisen valvonnan tehokkuudesta.
- Arvioimme sovellettujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden asianmukaisuutta sekä johdon tekemien kirjanpidollisten arvioiden ja niistä esitettävien tietojen kohtuullisuutta.
- Teemme johtopäätöksen siitä, onko hallituksen ja toimitusjohtajan ollut asianmukaista laatia tilinpäätös perustuen oletukseen toiminnan jatkuvuudesta, ja teemme hankkimamme tilintarkastusevidenssin perusteella johtopäätöksen siitä, esiintyykö sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka voi antaa merkittävää 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, ettei tilinpäätöstä ole laadittu Kielteisen lausunnon perustelut -osiossa kuvattujen seikkojen vuoksi Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti. **(0,25 pistettä)**

Huomautuksena esitämme, että yhtiön hallitus on vastoin osakeyhtiölain 9 luvun määräyksiä päättänyt luovuttaa yhtiön hallussa olevia omia osakkeita ulkopuoliselle sijoittajalle ja rahoittanut osakekaupan OYL 13:10:n vastaisesti. **(0,5 pistettä)**

Huomautuksena esitämme, että yhtiön hallitus on laiminlyönyt OYL 1:8:n mukaisen tehtävänsä huolellisesti valvoa yhtiön etua sekä OYL 6:2:n mukaisen valvontavelvollisuutensa, sillä se ei ole riittävän tarkasti valvonut toimitusjohtajan toimia. Hallituksen valvontavelvollisuuden laiminlyönnistä saattaa seurata hallituksen jäsenille OYL 22:1 :n mukainen vahingonkorvausvelvollisuus. **(0,5 pistettä)** Tilikauden päättymisen jälkeen irtisanottu toimitusjohtaja on toiminut vastoin OYL 1:8:n mukaista huolellisuusvelvoitetta myötävaikuttaessaan siihen, että liikenneturvallisuuteen liittyviä säännöksiä ei ole noudatettu. **(0,25 pistettä)**

Huomautuksena esitämme, että yhtiön hallitus ja tilikauden päättymisen jälkeen irtisanottu toimitusjohtaja ovat OYL 13:1:n vastaisesti jakaneet varoja lähipiiriyhtiölle Mimmin Rekat Ky:lle ostamalla huomattavan ylihintaisen palvelun ilman liiketaloudellista perustetta. **(0,5 pistettä)**

Toimitusjohtaja on toiminut vastoin OYL 1:8:n ja 6:19:n mukaisia määräyksiä lähipiiriasioita käsitellessään, ja on näin toiminnallaan aiheuttanut yhtiölle vahinkoa. **(0,75 pistettä)**

Huomautuksena esitämme, että hallituksen ehdotus varojen jaosta ylittää OYL 13:5:n mukaiset jakokelpoiset varat. **(0,6 pistettä)**

Helsingissä 19. elokuuta 2018

TERÄVÄ TARKASTUS OY
Tilintarkastusyhteisö

Kristiina Terävä, HT
Tarkanmarkankuja 6
00100 HELSINKI

(0,25 pistettä)

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

- kertomuksen otsikointi oikein
- kertomuksen järjestys oikein

Kertomuksen yleisasu ja harkinnanvaraiset asiat (muun muassa kertomukseen raportoitaviksi aiotut asiat esitetty kertomuksessa) **1,0 pistettä**

Yhteensä 20 pistettä¹

¹ Tehtävässä 2 on annettu tulosvaikutuksesta pisteitä, jos havainto ja tulosvaikutus ovat oikein. Jos pelkkä tulosvaikutus on oikein, ei siitä ole annettu pisteitä.