

VUODEN 2018 KESKENERÄISEN KHT-TUTKINNON ARVOSTELUPERUSTEET

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

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

Tutkinnon 1-osan 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 (37,5 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 ja hänen tulee päivittää käsityksensä toiminnoista.	ISA 330.14 ISA 402.10 ISA 315.11b ISA 315.18	4

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	Konsernin tilintarkastajan työpaperin mukaan kommunikointi Hälsoprodukter AB:n tilintarkastajan kanssa on rajoittunut siihen, että tilintarkastajalta on saatu kopio tilintarkastuskertomuksesta ja allekirjoitetusta tilinpäätöksestä. Konsernin 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. Konsernin tilintarkastajan työpaperin mukaan kommunikointia ei ole tehty. Konsernin tilintarkastajan on arvioitava, onko konsernin osan tilintarkastuksessa saatu riittävä määrä	ISA 600.40 ISA 600.41 ja 600.42 ISA 600.44	5

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

2.3. (12,5 pistettä)

Puutteellinen tai virheellinen kohta tilintarkastajan dokumentaatioissa tai tilintarkastajan tekemissä tarkastustoimenpiteissä	Korjausehdotus perusteluineen	ISA-standardin kohta	Pisteytys
Myyntiprosessin kartoitus	Muki-toiminnon laskutusjärjestelmää ei ole käyty läpi tilikauden aikana. Järjestelmä ei ole toiminut asianmukaisesti, mikä lisää riskiä. Tilintarkastajan olisi tullut tehdä prosessien ja kontrollien kartoitus myös Muki-toiminnon osalta.	ISA 315.20	3
Kirjanpito – tunnukset Toimitusjohtajan vaarallinen työyhdistelmä Johto ohittaa kontrollit	Toimitusjohtajalla on mahdollisuus tehdä kirjauksia kirjanpitoon sekä hyväksyä ja maksaa kaikkia laskuja, mikä muodostaa vaarallisen työyhdistelmän. Tehdyn tarkastushavainnon perusteella olisi tullut tehdä lisätoimenpiteitä. Toimitusjohtajalla ja kirjanpitäjällä molemmilla on oikeudet kirjata, hyväksyä ja maksaa ostolaskuja. Tähän liittyy väärinkäytösriski, joka tilintarkastajan olisi tullut havaita. Tilintarkastajan tulisi arvioida tätä riskiä.	ISA 240.31–32 ISA 240.33 ISA 240.24	4,5
Johtopäätös	Tilintarkastajan on kommunikoitava hallintoelimille kirjallisesti havaitsemistaan merkittävistä sisäisen valvonnan puutteista. Raportoitavia puutteita:	ISA 265.8–9	3

	• Toimitusjohtajalla ja kirjanpitäjällä on laskujen kirjaus-, hyväksymis- ja maksuoikeudet • Lisääntynyt riski siitä, että johto voi ohittaa kontrollit Sisäisen valvonnan puutteista johtuen tilintarkastaja olisi tullut suorittaa lisää aineistotarkastustoimenpiteitä.	ISA 330.17	
Ostolaskujen hyväksymiskontrollien testaus	Tilintarkastaja on tehnyt löydöksen. Tilintarkastaja on havainnut vaarallisen työyhdistelmän. Koska tilintarkastaja on havainnut poikkeaman kontrolleissa, hänen olisi tullut arvioida, voiko kontrolleihin luottaa ja suorittaa lisätoimenpiteitä.	ISA 240.24 ISA 330.17	2

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. (37,5 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 myöhempänä 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 hankintamenuon arvostettavaksi, koska kyseisestä salkusta voidaan myydä sijoituksia jonkin verran perusteltavissa olevista syistä.

Vastaus arvostamisesta jaksotettuun hankintamenuon 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 hankintamenuon 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 hankintamenuon, myyntitulos kirjataan tällöin tulosvaikutteisesti.

Standardiviittaus: (IFRS 9.5.7.10) **(0,5 pistettä)** tai vastauksessa on esitettävä asianmukainen viittaus jaksotettuun hankintamenuon 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 tavarain 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	IFRS 15.B29 tai IFRS 15.B32 (0,5 pistettä)

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.

	erikseen), takuu on erotettavissa oleva palvelu. (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 c -kohdan mukainen kriteeri ei täyty, koska yhteisön suoritteesta ei synny omaisuuserää, jolle Pohjolan Koneenrakennus Oy:llä olisi vaihtoehtoja 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).	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)
Pidennetty takuu	Ajan kuluessa (1,0 pistettä) Kysymys on palvelusta. Tällainen palvelu tuloutetaan sinä ajanjaksona kuin pidennetty takuu on voimassa. (0,5 pistettä)	IFRS 15:35 (a)⁵ Jos lisätakuuta ei ole tunnistettu suoritevelvoitteeksi ei tästä kohdasta

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.

	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.	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 vähentävänä eränä. (0,25 pistettä).	IFRS 15.50; IFRS 15.51; IFRS.15.56 ja IFRS 16.57 (0,25 pistettä, jos mikä tahansa mainittu).
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)

4.3. (12,5 pistettä)

a.)

Velka on esitettävä pitkäaikaisena velkana Konepaja Oy:n tilinpäätöksessä 31.12.2018. **(2,5 pistettä)**

Standardiviittaus: IAS 1.69 **(2,0 pistettä)**

Velan ehdot, joiden mukaan velka voitaisiin vastapuolen näin halutessa suorittaa laskemalla liikkeeseen oman pääoman ehtoisia instrumentteja, eivät vaikuta sen luokitteluun. **(2 pistettä**, jos mainittu, että vastapuolen vaihto-oikeus ei vaikuta velan luokitteluun tai viitattu kohtaan IAS 1.69 (d))

b.)

Todennäköinen kovenantin rikkoutuminen vaikuta velan luokitteluun pitkäaikaiseksi velaksi Pakkausmateriaali Oy:n 30.6.2018 päättyneeltä tilikaudelta laaditussa tilinpäätöksessä. Velka luokitellaan pitkäaikaiseksi, koska kovenantti ei ole rikkoutunut tilinpäätöshetkellä. **(3 pistettä)**

IAS 1.74:n mukaan lainasopimuksen ehdon rikkoutuminen vaikuttaa velan luokitteluun vasta, kun tämä tapahtuu viimeistään raportointikauden lopussa.

Standardiviittaus: IAS 1.74 **(3 pistettä)** Kun yhteisö rikkoo pitkäaikaisen lainasopimuksen ehtoa ja tämä tapahtuu viimeistään raportointikauden lopussa siten, että sen seurauksena velka tulee vaadittaessa maksettavaksi, se luokittelee velan lyhytaikaiseksi, vaikka velkoja suostuisi olemaan vaatimatta maksua rikkomisen seurauksena ja tämä suostumus saataisiin raportointikauden päättymisen jälkeen ja ennen kuin tilinpäätös hyväksytään julkistettavaksi. Yhteisö luokittelee velan lyhytaikaiseksi, koska sillä ei raportointikauden lopussa ole ehdotonta oikeutta lykätä velan suorittamista vähintään kahdentoista kuukauden päähän kyseisestä ajankohdasta.

KHT-tutkinto 2018

TILINTARKASTUSKERTOMUS JA TILINTARKASTAJAN MUU RAPORTOINTI (110 PISTETTÄ)

Tehtävä 1 (80,0 pistettä)

	Tarkastettu asia	Tarkastushavainto, perusteltu arviointi ja korjausmenettely	Vaikutus tilintarkastajan raportointiin (kerro mitä, missä ja miten raportoidaan, jos virhettä tai puutetta ei korjata)	Pisteet
1.	Hankitut liiketoiminnot / käypään arvoon arvostaminen hankintameno-laskelmassa / tarkastelujakso	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Liitetiedosta 3, tilintarkastajan yhteenvedosta (kohta 1) sekä hallituksen pöytäkirjasta 1-2017/2018 5 § ilmenee, että hankitun Snack Ltd:n liiketoimintakaupan kirjanpitokäsittelyä ei oltu saatu kokonaan valmiiksi tarkastelukauden (edellinen tilikausi) aikana. Hallituksen pöytäkirjasta, liitetiedosta 3 sekä tilintarkastajan yhteenvedosta käy ilmi, että edellisen tilikauden lopussa hankitun yhtiön alustavan hankintamenolaskelman mukaisesti tavaramerkeille oli kirjattu kauppahintaa 15 600 tuhatta euroa. Liikearvo tuli kirjattavaksi 26 300 tuhatta euroa. Kuluvan tilikauden alkupuolella on hallituksen kokouspöytäkirjan mukaan laadittu 10.9.2017 tarkennettu hankintamenolaskelma, jonka perusteella tavaramerkkien arvo on todellisuudessa 20 400 tuhatta euroa. Lisäksi saman päivitetyn hankintamenolaskelman mukaan kuluvan käyttöomaisuuden todellinen arvo yhtiölle on 3 000 tuhatta euroa kirjanpitoarvoa suurempi. Piiloarvoa ei ole kirjattu tilinpäätökseen. Edellä mainitut erät tulee IFRS 3:n perusteella identifioida ja kirjata (IFRS 3.45).	Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n mukainen kielteinen lausunto konsernitilinpäätöksestä	7

	Tavaramerkeille liian vähän allokoitu arvo on 4 800 tuhatta euroa, josta muodostuu laskennallinen verovelka 960 tuhatta euroa. Käyttöomaisuuden piiloarvojen määrä on 3 000 tuhatta euroa, josta muodostuu laskennallinen verovelka 600 tuhatta euroa. IFRS 3.49:n perusteella myös vertailutietoa tulee oikaista siten että ikään kuin yhdistämisen kirjanpitokäsittely olisi valmistunut jo hankinta-ajankohtana. Poistoja (IAS 16:43) eikä niihin liittyviä laskennallisia verovaikutuksia (IAS 12:66) ole kirjattu kauppahinnan allokoinneista. Korjausmenettely (konserni, kuluva vuosi): Kauppahinnan allokointi ja oikaisu alustavaan kauppahintalaskelmaan. Arvostaminen käypään arvoon hankintamenolaskelmassa, liikearvon allokointi tavaramerkeille (rajoittamaton pitoaika), sekä tähän liittyvän laskennallisen veron kirjaaminen. Liikearvon allokointi kuluvalle käyttöomaisuudelle (3.000 tuhatta euroa) sekä tähän liittyvän laskennallisen veron kirjaaminen. Liitetiedon 3 muokkaaminen vastaamaan uusia tietoja. Poistojen kirjaaminen edellä kuvatuista kauppahinnan allokoinneista ja niihin liittyvät laskennalliset verovaikutukset (vuoden poisto 5 vuoden poistoajalla). Iso-Britannian verokanta on tilintarkastajan muistion kohdan 12 perusteella 19 %. <table><tr><td>Per Tavaramerkit</td><td>4 800 tuhatta euroa</td></tr><tr><td>Per Käyttöomaisuus</td><td>3 000 tuhatta euroa</td></tr><tr><td>An Liikearvo</td><td>6 318 tuhatta euroa</td></tr><tr><td>An Laskennallinen verovelka</td><td>1 482 tuhatta euroa</td></tr></table> <table><tr><td>Per Poistot</td><td>600 tuhatta euroa</td></tr><tr><td>An Käyttöomaisuus</td><td>600 tuhatta euroa</td></tr><tr><td>Per Laskennallinen verovelka (tase)</td><td>114 tuhatta euroa</td></tr><tr><td>An Laskennallinen verovelka (tulos)</td><td>114 tuhatta euroa</td></tr></table> Korjausmenettely (konserni, vertailutiedot):	Per Tavaramerkit	4 800 tuhatta euroa	Per Käyttöomaisuus	3 000 tuhatta euroa	An Liikearvo	6 318 tuhatta euroa	An Laskennallinen verovelka	1 482 tuhatta euroa	Per Poistot	600 tuhatta euroa	An Käyttöomaisuus	600 tuhatta euroa	Per Laskennallinen verovelka (tase)	114 tuhatta euroa	An Laskennallinen verovelka (tulos)	114 tuhatta euroa		
Per Tavaramerkit	4 800 tuhatta euroa																		
Per Käyttöomaisuus	3 000 tuhatta euroa																		
An Liikearvo	6 318 tuhatta euroa																		
An Laskennallinen verovelka	1 482 tuhatta euroa																		
Per Poistot	600 tuhatta euroa																		
An Käyttöomaisuus	600 tuhatta euroa																		
Per Laskennallinen verovelka (tase)	114 tuhatta euroa																		
An Laskennallinen verovelka (tulos)	114 tuhatta euroa																		

		Per Tavaramerkit 4 800 tuhatta euroa Per Käyttöomaisuus 3 000 tuhatta euroa An Liikearvo 6 318 tuhatta euroa An Laskennallinen verovelka 1 482 tuhatta euroa		
2.	Kuluksi kirjatut kehittämismenot	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Emoyhtiö on kirjannut tilintarkastajan yhteenvedon (kohta 6) mukaan kuluksi Proteiinipitoiset viljatuotteet- kehittämishankkeen kustannuksia 1 500 tuhatta euroa. KPL 5:8:n mukaan nämä kustannukset saadaan aktivoida, mutta aktivointivelvollisuutta ei ole. IAS 38:57:n mukaan kehittämiskustannukset on aktivoitava, mikäli edellytykset täyttyvät. Tilintarkastajan yhteenvedon (kohta 6) mukaan edellytykset aktivoinnille ovat olemassa. Korjausmenettely (konserni): Debet Pysyvät vastaavat (Aineettomat oikeudet, kehittämiskulut) 1 500 tuhatta euroa Kredit Liiketoiminnan muut kulut 1 500 tuhatta euroa Debet Laskennallinen verokulu 300 tuhatta euroa Kredit Laskennallinen verovelka 300 tuhatta euroa	Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n mukainen kielteinen lausunto konsernitilinpäätöksestä	4
3.	Omien osakkeiden hankinta	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Pörssitiedotteen (tilintarkastajan muistion liite, pörssitiedote 15.8.2017) mukaan yhtiöllä on ollut yhtiökokouksen valtuutus hankkia 1 000 000 kappaletta omia osakkeita (arvio hankintahinta 1 000 tuhatta euroa). Hallituksen kokouksessa 1/2017-2018 10.9.2017 on päätetty hankkia 2 000 000 kappaletta omia osakkeita (arvio hankintahinta 2 000 tuhatta euroa). Toimintakertomuksen mukaan yhtiön yhtiökokous oli myöntänyt yhtiön hallitukselle osakeyhtiölain 13:6:n perusteella valtuuden suorittaa omien	Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n tarkoittama huomautus	5

		osakkeiden hankintoja enintään 1 000 000 osaketta (noin 1 000 tuhannella eurolla). Yhtiön hallitus on rikkonut yhtiökokoukselta saamaansa valtuutta ja näin ollen jakanut varoja osakeyhtiölain 13. luvun säännösten vastaisesti. (OYL 13:5, OYL 13:6 ja OYL 15:5)		
4.	Segmenttiraportointi	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Liitetiedosta 2 ei käy ilmi seuraavat asiat: - IFRS 8:21 mukaisesti segmenttien varat ja velat jaoteltuna segmentteittäin. - Segmenttien varojen ja velkojen täsmäytys kokonaisvaroihin ja kokonaisvelkoihin puuttuu. (IFRS 8.28) - Lisäksi puuttuu IFRS 8.33 mukaiset maantieteellisiä alueita koskevat tiedot tai tieto siitä, että tietoja ei ole saatavilla ja näiden tuottamisesta aiheutuisi kohtuuttomasti menoja. Korjausmenettely: Liitetietoihin lisätään puuttuvat liitetiedot.	Raportointi hallitukselle	4
5.	Liikearvon arvonalentumistestaus, konserni ja emoyhtiö	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: UK:n Fruit Ltd:n liikearvosta (52 900 tuhatta euroa) olisi pitänyt tehdä arvonalennus. Arvonalennusta ei ole tehty. Kriittisiä tekijöitä arvostamisessa ovat diskonttaustekijän, kasvun ja kannattavuuden realistisuus. Tilintarkastajan yhteenvedon mukaan UK:n Fruit Ltd:n liiketoiminnan puskuri eli ero liikearvon kirjanpitoarvon (kirjanpitoon kirjattu arvo) ja testauksen mukaisen käyttöarvon välillä on +5 000 tuhatta euroa. Alaskirjaustarve syntyisi, mikäli diskonttauskorko nousisi yli yhden %-yksikön nykyisestä tasosta. Laskelmassa käytetty diskonttauskorko (WACC) on 7,5 prosenttia. Tilinpäätöksessä (liitetieto 13) on todettu, että kun diskonttauskorko nousee yli 8,5 prosentin, tulee kirjata alaskirjaus. Herkkyys on siten 1,0	Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n mukainen kielteinen lausunto konsernitilinpäätöksestä ja emoyhtiöstä	7

		prosentin koron nousulle. Siten diskonttauskoron nousu yhdellä prosenttiyksiköllä vaikuttaa 5 000 tuhatta euroa kerryttävissä olevaan rahamäärään. Hallituksen pöytäkirjassa 6/2017–2018 on todettu, että WACC:n tulee olla myös Fruit Ltd:ssä samalla tasolla kuin muissa konsernin Euroopan yksiköissä. Mikäli WACC olisi samalla tasolla eli 10,5 prosenttia, olisi WACC noussut kolme prosenttiyksikköä nykyisestä korosta. Tällöin arvonalennuskirjauksen tarve on 10 000 tuhatta euroa. Diskonttaustekijän (WACC:n) perustelematon pienentyminen edellisestä vuodesta (liitetieto 13) ei kuvasta markkinoiden näkemystä IAS 36.55:n ja IAS 36.56:n edellyttämällä tavalla. UK:n toimintojen arvonalennustestauslaskelman kannattavuus- ja kasvu-olettamukset ovat myös haastavia. IAS 36.33:n ja IAS 36.34:n mukaan näiden tulisi perustua järkeviin ja perusteltavissa oleviin oletuksiin. Tulosodotus on perinteisesti ollut liian optimistinen (asia käy ilmi tilintarkastajan yhteenvedosta ja hallituksen pöytäkirjasta 6/2017-2018). Myös UK:n maajohtajan näkemys seuraavan kahden vuoden tuloksesta on pessimistinen. Ottaen huomioon tarkasteluperiodin ja yhtiön ennustamisongelmat ei voida pitää uskottavana, että tuloskehitys muuttuisi tulevaisuudessa merkittävästi. Koska kyseessä on liikearvon arvonalennus, ei siihen liity laskennallista veroa. Hallituksen kokouspöytäkirjasta 6/2017-2018 käy ilmi, että mikäli arvonalennuskirjaus olisi tullut kirjattavaksi konsernin liikearvoon, olisi se tullut tehdä myös emoyhtiön tytäryhtiöosakkeiden arvoon. Korjausmenettely konserni: Arvonalentumistestauksen uudelleen suorittaminen ainakin Fruit Ltd:n osalta ja mahdollisesti tarvittavien arvonalennusten kirjaaminen,		
--	--	--	--	--

		testaustulosten sekä herkkyyksien päivittäminen ja tilinpäätöstietojen päivittäminen korjauksia vastaavasti. Ohessa arvonalentuminen, joka vähintään tulee tehdä: Debet Arvonalentuminen 10 000 tuhatta euroa¹ Kredit Liikearvo 10 000 tuhatta euroa Korjausmenettely emoyhtiö: Hallituksen tulee laatia laskelma tytäryhtiöosakkeiden arvosta ja kirjattava tarvittava arvonalennus. Ohessa arvonalentuminen, joka vähintään tulee tehdä. Debet Arvonalentumiset pysyvien vastaavien sijoituksista 10 000 tuhatta euroa¹ Kredit Tytäryhtiöosakkeet 10 000 tuhatta euroa		
6.	Laskennalliset verot (konserni)	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Hallituksen kokouksen 5/2017-2018 mukaan Venäjän yhtiön (Burman OOO) tuotanto on lopetettu vuonna 2014. Tämän jälkeen yhtiön palveluksessa on ollut yksi henkilö, joka on hoitanut Venäjän yhtiön myyntiä. Myynti on hyvin vähäistä (vain noin 100 tuhatta euroa vuodessa). Yhtiön ei odoteta lisäävän myyntiä tulevaisuudessa ja yhtiö on päättänyt purkaa Venäjän yhtiön. Tilintarkastajan yhteenvedon mukaan Burman OOO yhtiöön liittyvistä vahvistetuista tappioista on kirjattu 900 tuhannen euron suuruinen laskennallinen verosaaminen konsernitilinpäätökseen. Burman OOO ei kuitenkaan tule tulevaisuudessa tuottamaan tuloa. Laskennallinen verosaaminen on aiheeton, joten se tulee peruuttaa konsernitilinpäätöksessä (IAS 12:34 ja 12:36). Korjausmenettely: Debet Laskennallisten verojen muutos 900 tuhatta euroa Kredit Laskennalliset verosaamiset 900 tuhatta euroa	Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n mukainen kielteinen lausunto konsernitilinpäätöksestä	4

¹ Vastauksena on hyväksytty myös muita perusteltuja euromääräisiä arvonalennuksen määriä.

7.	Myynnin tuloutus	Havainto ja sen perusteltu arviointi: Tilintarkastajan yhteenvedon (kohta 2) sekä hallituksen pöytäkirjan 5/2017–2018 7 § mukaan yhtiön saksalaisella tytäryhtiöllä on puitesopimus Master & Master GmbH:n kanssa. Sopimuksen perusteella asiakas maksaa ensimmäisestä 20 tonnista SuperterveysViljaa 16 tuhatta euroa per tonni. Seuraava 40 tonnia maksaa 10 tuhatta euroa per tonni. 20 tonnin tilaus ja toimitus on suunnitelman mukaan kuluva tilikauden lopulla ja 40 tonnin tilaus tulevan tilikauden alussa. IFRS 15.26 (j) ja IFRS 15:B43 perusteella jos asiakkaalla on merkityksellinen oikeus tavaroiden tai palvelujen hankkimiseen tulevaisuudessa ja kyseiset tavarat tai palvelut ovat samankaltaisia kuin alkuperäiset sopimuksessa tarkoitetut tavarat tai palvelut ja ne toimitetaan alkuperäisen sopimuksen ehtojen mukaisesti, yhteisö voi käytännöllisenä vaihtoehtona option erillismyyntihinnan arvioimiselle kohdistaa tansaktiohinnan kyseisille tavaroille tai palveluille perustuen niihin tavaroihin tai palveluihin, jotka odotetaan toimitettavan, ja vastaavaan odotettavissa olevaan vastikkeeseen. Saatu alennus olisi pitänyt huomioida jo ensimmäisessä 20 erän toimituksessa. Liikevaihtoa on tuloutettu etupainotteisesti. Yhtiö on tulouttanut 320 tuhatta euroa (20 tonnia x 16 tuhatta euroa). Keskimäärin yksi tuloutettava yksikkö maksaa 12 tuhatta euroa (20 x 16 tuhatta euroa + 40 x 10 tuhatta euroa), joten tilikaudella olisi tullut tulouttaa 240 tuhatta euroa. Ylimääräinen tuloutus on ollut 80 tuhatta euroa, joka tulee peruuttaa liikevaihdosta ja kirjata sopimukseen perustuvaksi velaksi. Korjausmenettely (konserni): ² <table><tr><td>Per Liikevaihto</td><td>80 tuhatta euroa</td></tr><tr><td>An Lyhytaikaiset velat</td><td>80 tuhatta euroa</td></tr></table>	Per Liikevaihto	80 tuhatta euroa	An Lyhytaikaiset velat	80 tuhatta euroa	Kirjallinen raportointi hallitukselle	5
Per Liikevaihto	80 tuhatta euroa							
An Lyhytaikaiset velat	80 tuhatta euroa							

² Vastauksessa ei ole vaadittu kannanottoa verovaikutukseen.

8.	Tytäryhtiön ympäristövahinko	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Ruotsin tytäryhtiöllä on vastuu ympäristövahingon korjaamisesta. IAS 37.14:n mukaan varaus on kirjattava kun on syntynyt aikaisemman tapahtuman seurauksena olemassa oleva velvoite, joka todennäköisesti siirtää voimavaroja pois yhteisöstä ja tämä velvoite on arvioitavissa luotettavasti. Ympäristövahinko on tapahtunut tilikaudella ja korvausvelvollisuutta voidaan pitää kiistattomana (hallituksen pöytäkirja 4/2017-2018). Kahden asiantuntijalausunnon mukaan kustannukset tulevat olemaan 1 200 tuhatta euroa vuonna 2018. Laskennalliset verot tulee huomioida IAS 12.15:n mukaisesti. Toimintakertomuksessa ei ole esitetty Kilan yleisohjeen edellyttämiä tietoja. Emoyhtiön tulee Kilan Toimintakertomuksen laatimista koskevan yleisohjeen 12.9.2006 mukaan kertoa konsernin ympäristövaikutusten kannalta olennaisesta seikasta toimintakertomuksessa (kohta 2.12.4.8). Korjausmenettely (konserni): Per Liiketoiminnan muut kulut 1 200 tuhatta euroa An Varaus 1 200 tuhatta euroa Huomioidaan myös verosaaminen Ruotsin 22 prosentin verokannan mukaan, yhteensä 264 tuhatta euroa. Per Verosaaminen 264 tuhatta euroa An Verotuotto 264 tuhatta euroa Lisätään toimintakertomukseen Kilan yleisohjeen edellyttämät tiedot.	Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n mukainen kielteinen lausunto konsernitilinpäätöksestä	5
9.	Lainojen luokittelu (konserni ja emoyhtiö)	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Rahoitussopimuksen 6. Varojenjako -kohdan mukaan varojenjako on mahdollista ainoastaan osingonjaon tai sijoitetun vapaan oman pääoman rahaston palautuksen kautta. Sigmylambda Oyj on kuitenkin hankkinut	Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n mukainen kielteinen lausunto	5

		tilikauden aikana omia osakkeitaan (emoyhtiön liitetieto 18-ja konsernin laskelma oman pääoman muutoksista). Rahoitussopimuksen ehtojen mukaan kovenantin rikkominen ja omien osakkeiden hankinta ovat lainojen irtisanomisen sallivia perusteita (IAS 1.74). Lainat tulisi esittää lyhytaikaisina (IAS 1.69d ja IAS 1.74), sekä informoida liitetiedoissa (IAS 1.135 d ja e) sekä toimintakertomuksessa (KPL 3:1.6 ja 3:1a.1, 2. kohda) kovenanttien rikkoutumisesta. Korjausmenettely: Luokitellaan laina 41 000 tuhatta euroa lyhytaikaiseksi sekä lisätään kovenanttien rikkoutumisesta kertova informaatio toimintakertomukseen ja liitetietoihin. Konserni Per Pitkäaikaiset korolliset velat 41 000 tuhatta euroa An Lyhytaikaiset korolliset velat 41 000 tuhatta euroa Emoyhtiö Per Pitkäaikainen vieras pääoma 41 000 tuhatta euroa An Lyhytaikainen vieras pääoma 41 000 tuhatta euroa	konsernitilinpäätöksestä ja emoyhtiön tilinpäätöksestä	
10.	Osakkuusyhtiön yhdistely (konserni)	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Vintti Oy:n tulos on tilinpäätöksen liitetiedon 14 mukaan 2 000 tuhatta euroa. Emoyhtiön omistama osakkuusyhtiö Vintti Oy:n tulosta ei ole yhdistelty IAS 28:n mukaan. Konsernin tuloslaskelmassa tulos osakkuusyhtiöistä on nolla. Liitetiedon 14 mukaan osakkuusyhtiöiden kirjanpitoarvo on tilikauden alussa 383 tuhatta euroa (ks. myös tilintarkastajan yhteenveto). Kirjanpitoarvo tilikauden lopussa on sama. Liitetiedossa 14 on kerrottu, että osakkuusyhtiön (vain yksi omistettu osakkuusyhtiö) tulo on 2 000 tuhatta euroa. Tästä omistusosuuden mukaisesti 38,5 prosenttia on 770 tuhatta euroa, joka tulee kirjata konsernin tuloksi.	Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n mukainen kielteinen lausunto konsernitilinpäätöksestä	4

		Korjausmenettely: Per Osuudet osakkuus- ja yhteisyhteisyryksistä 770 tuhatta euroa An Osuus osakkuusyhtiöiden voitosta 770 tuhatta euroa		
11.	Osingonjakoehdotus	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Yhtiön hallitus esittää toimintakertomuksessa, että osinkoa jaettaisiin tilikauden 1.7.2017–30.6.2018 tuloksesta 0,03 euroa osakkeelta eli yhteensä 4 955 tuhatta euroa. Osingonjakoehdotus on OYL:n 13. luvun säännösten vastainen. Kun otetaan huomioon emoyhtiön tilinpäätöksessä havaitut korjaamattomat virheet, kertyneet voittovarot tilikauden tulos huomioiden jäisivät negatiivisiksi. Voitonjakokelpoiset varat ennen korjaamattomien virheiden vaikutusta Edellisten tilikausien voitto 380 tuhatta euroa Tilikauden voitto 9 105 tuhatta euroa Yhteensä 9 485 tuhatta euroa Voitonjakokelpoisiin varoihin vaikuttavat korjaamattomat virheet Katso havainto 18 (virheiden yhteenvedo), emoyhtiön osalta. Korjausmenettely: Osingonjakoehdotus on muutettava osakeyhtiölain mukaiseksi.	Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n mukainen huomautus.	4
12.	Emoyhtiön epävarma myyntisaaminen	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi³: Tilintarkastajan yhteenvedon kohdan 2 mukaan emoyhtiöllä on epävarma ja riidanalaisen saatava saamatta jääneistä tavanomaiseen toimintaan kuulumattomista rojalituotoista, jonka määrä on 1 500 tuhatta euroa. Hallituksen pöytäkirjasta ja tilintarkastajan yhteenvedosta selviää, että yhtiön lakimies pitää perustellusti varmana sitä, että asiakas maksaa 30 prosenttia kyseisestä myyntisaamisesta. Myyntisaamisesta tulee tehdä 1	Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n mukainen kielteinen lausunto konsernitilinpäätöksestä ja emoyhtiöstä	3

³ Rahan aika-arvon huomioonottamista ei vaadita tehtävän arvosteluperusteissa.

		050 tuhannen euron arvonalennus. (70 % x 1 500 tuhatta euroa eli yhteensä 1 050 tuhatta euroa). Kirjanpitolautakunta on lausunnossaan 1827/2008 arvioinut saatavan todennäköisyyttä ja kirjauskypsyyttä seuraavasti: FASin mukaan johtoa saamisen todennäköisyyden arvioinnille voidaan hakea Oma pääoma -työryhmän raportissa (KTM: työryhmä- ja toimikuntaraportteja 6/1994, s. 95) esitetystä menetyksen realisoitumiseen liittyvän epävarmuuden käsittelyä koskevasta taulukosta. Taulukossa on esitetty neljä eri realisoitumisen todennäköisyysvaihtoehtoa (suluissa kommentaariteoksen ohjearvot) ja kunkin tuleman kirjanpito-käsittely: Realisoitumisen todennäköisyys / Menettelyn kirjanpito-käsittely 1 Perustellusti varma (95–100 prosenttia), ei vastainen tapahtuma / Kirjataan kuluksi 2 Todennäköinen (50–95 prosenttia) / Kirjataan kuluksi, jos määrä voidaan kohtuudella arvioida, muussa tapauksessa ilmoitetaan liitetietona. 3 Mahdollinen, ei todennäköinen (5–50 prosenttia) / Ilmoitetaan liitetietona 4 Epätodennäköinen (0–5 prosenttia) / Ei ilmoiteta liitetietona Vaikka kyseinen taulukko käsittelee kuluksi kirjaamista, voidaan sitä soveltaa käänteisesti, kun arvioidaan liiketoiminnalle tavanomaisten saamisten kirjaus-edellytysten täyttymistä. Mikäli todennäköisyys, että tällaisesta tavanomaisesta liikevaihtoon merkitystä myynnistä saadaan suoritus, ylittää 50 prosenttia, merkitään kyseinen erä taseeseen saamiseksi. Jos todennäköisyys, että myynnistä saadaan suoritus, alittaa 50 prosenttia, vähennetään saaminen tuloslaskelmassa luottotappiona ("Liiketoiminnan muut kulut"-erässä) eikä sitä merkitä taseeseen saamiseksi, vaan siitä annetaan liitetietona selvitys, josta ilmenee muun ohella saamiserän luonne ja arvio sen taloudellisesta vaikutuksesta. Mikäli todennäköisyys on enintään 5 prosenttia, ei siitä ole tarvetta tehdä selkoa liitetietona. Jos liiketoimintaan epätavanomaisesti liittyvän saamisvaatimuksen menestymismahdollisuus on tilinpäätöksen laatimishetkellä perustellusti varma, on saamisen merkitseminen tuloslaskelmassa "Liikevaihto"		
--	--	--	--	--

		-erään ja taseen vastaavissa "Myyntisaamiset"-erään hyvän kirjanpitotavan mukaista. Koska tässä esimerkissä 30 prosentin osuuden kertymistä voidaan pitää hyvin todennäköisenä, on epävarmaa myyntisaamista 70 prosenttia saamisesta, johon kohdistuu alaskirjaustarve. IAS 39.59:n perusteella rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvarojen ryhmän arvo on alentunut ja arvonalentumistappio syntyy siinä tapauksessa, että arvonalentumisesta on objektiivista näyttöä toteutuneen tappiota synnyttävän tapahtuman seurauksena. Lakimiehen arviota voidaan pitää luotettavana näyttönä. Korjausmenettely (konserni ja emoyhtiö): Per Liiketoiminnan muut tuotot 1 050 tuhatta euroa An Muut saamiset 1 050 tuhatta euroa Huomioidaan korjaus myös verojaksotuksessa: Debet Verojaksotusvelka 210 tuhatta euroa Kredit Tilikauden verokulu 210 tuhatta euroa										
13.	Lomarahojen vaihtaminen vapaaksi	Hallituksen pöytäkirjasta 6/2017–2018 käy selville, että emoyhtiössä on vaihdettu lomarahat lomapäiviksi. Yhtiö on tulouttanut samalla kertyneet lomarahat tulokseen. Hallituksen pöytäkirjan perusteella lomarahavapaita ei ole vielä pidetty, joten ne tulee edelleen esittää siirtoveloissa. Korjausmenettely (konserni ja emoyhtiö): Lisätään lomapalkkavelka taseeseen ja kirjataan palkkakulu takaisin. <table><tr><td>Per Palkat</td><td>300 tuhatta euroa</td></tr><tr><td>An Siirtovelat</td><td>300 tuhatta euroa</td></tr><tr><td>Per Verosaamiset</td><td>60 tuhatta euroa</td></tr><tr><td>An Tilikauden verot</td><td>60 tuhatta euroa</td></tr></table>	Per Palkat	300 tuhatta euroa	An Siirtovelat	300 tuhatta euroa	Per Verosaamiset	60 tuhatta euroa	An Tilikauden verot	60 tuhatta euroa	Kirjallinen raportointi hallitukselle	3
Per Palkat	300 tuhatta euroa											
An Siirtovelat	300 tuhatta euroa											
Per Verosaamiset	60 tuhatta euroa											
An Tilikauden verot	60 tuhatta euroa											

14.	Lähipiiritapahtumat	Hallituksen pöytäkirjan 5/2017–2018 mukaan toimitusjohtajalle on myönnetty koroton Lähipiirilaina. Lainalla ei ole yhteyttä yhtiön liiketoimintaan, vaan laina on annettu auton hankintaa varten (kodin ja työpaikan välinen matka) ja se on koroton. Laina on OYL 13:1.3:n mukaan laitonta varojen jakoa. ⁴	Tilintarkastuskertomuksessa huomautus osakeyhtiölain vastaisesta lähipiirilainasta	3
15.	Rahanpesu	Tilintarkastajan yhteenvedon mukaan Suomen tytäryhtiön tarkastajien tilintarkastustiimi oli tehnyt oston katkon tarkastusta tutkimalla tilikauden jälkeisiä maksusuorituksia tiliotteelta (kirjaamattomien vastuiden etsintä). Sigmylamba Oy:n tytäryhtiössä Lambda Oy:ssä havaittiin seuraavan tilikauden alussa tapahtunut maksu (20 000 euroa), joka oli osoitettu latvialaiselle pankkitilille. Tiliotetietojen perusteella maksu oli suoritettu muumalaisen kansanedustajan Latviassa sijaitsevalle pankkitilille. Kyseinen kansanedustaja oli saanut vuotta aiemmin tuomion avunannosta rahankätkemiseen. Korjausmenettely: Ei voida korjata.	Raportointi rahanpesun selvittelykeskukselle ⁵ .	3
16.	Burman OOO:n osakkeiden arvon alaskirjaus (emoyhtiö) ⁶	Hallituksen kokouksen 5/2017–2018 14.4.2018 mukaan tytäryhtiö Burman OOO:n tuotanto on lopetettu kesäkuussa 2014, jonka jälkeen yhtiön toiminta on ollut hyvin vähäistä. Yhtiön palveluksessa on ollut vain yksi henkilö. Myynti on ollut vähäistä noin 100 tuhatta euroa vuodessa. Yhtiön arvio on, että Burman OOO ei tule tuottamaan tulevaisuudessa lainkaan tuloja, ja yhtiö puretaan seuraavan tilikauden aikana.	Raportointi hallitukselle	4

⁴ Mahdolliset liitetietopuutteet eivät käy ilmi aineistosta.

⁵ Ks. Suomen Tilintarkastajat ry:n suositus 2/2017 sekä laki rahanpesun ja terrorismin estämisestä (444/2017) 1:2 11) -kohta

⁶ Tehtävänannon tiedoilla ei voida tulla johtopäätökseen, että toiminto täyttäisi IFRS 5:31:n ja 5:32:n vaatimukset.

		Koska yhtiö päätetty purkaa tulevan tilikauden aikana, eikä sillä ole merkittäviä tulonodotuksia, tulisi emoyhtiössä todennäköisesti kirjata alas tytäryhtiön osakkeet KPL 5:13:n mukaisesti. Liitetiedon 10 mukaan tytäryhtiöosakkeiden arvo emoyhtiön taseessa on 100 tuhatta euroa. Korjausmenettely (emoyhtiö): Per Arvonalentumiset pysyvien vastaavien sijoituksista 100 tuhatta euroa⁷ An Tytäryhtiöosakkeet 100 tuhatta euroa		
17.	Puutteet liitetiedoissa	1. Määrälliset ja laadulliset tiedot rahoitusriskeistä ovat puutteellisia tilinpäätöksessä (IFRS 7) - Käypien arvojen hierarkiaa ei ole avattu liitetiedossa 29 (IFRS 13.91) 2. Tilintarkastajien palkkioita ei ole eritelty konsernin osalta. - Tilintarkastuspalkkiot tulee eritellä KPA 2:7a:n mukaan 3. Konsernitilinpäätöksen laatimisperiaatteissa ei ole kuvattu kehittämismenojen arvostus- ja kirjaamisperiaatteita. 4. Konsernitilinpäätöksessä ei ole esitetty vastuina Isopankki Oyj:n rahoitussopimuksen mukaisia vastuita 50 000 tuhatta euroa.	Raportointi hallitukselle	5
18.	Virheiden yhteenveto	Virheiden vaikutuksen arviointi (ISA 450) (esimerkki) Olennaisuusraja on määritetty tehtävänannossa valmiina. Johtopäätökseen on tultava vertaamalla havaittuja virheitä annettuun olennaisuusrajaan. Tilintarkastuskertomukseen merkittävillä virheillä on tehtävässä määritelty rajaksi emoyhtiössä 400 tuhatta euroa ja 700 tuhatta euroa konsernissa. Seuraavassa on esitetty esimerkki yhteenvedosta liittyen todettuihin virheisiin. Konsernitilinpäätöksen virheet	TilintL 3 luvun 5 §:n tarkoittama huomautus	5

⁷ Laskennallista veroa ei huomioida, koska tytäryhtiöosakkeiden arvonalennukset eivät ole verotuksessa vähennyskelpoisia.

Yhteenveto virheiden vaikutuksesta konsernin tulokseen ennen veroja sekä konsernin omaan pääomaan.

Olennaiset virheet (tuhatta euroa):

Virhe	Vaikutus konsernin tulokseen	Vaikutus konsernin omaan pääomaan
Kuluksi kirjatut kehittämismenot	1 500	1 500
Ed. verovaikutus	- 300	- 300
Tytäryhtiön ympäristövahinko	- 1 200	- 1 200
Ed. verovaikutus	264	264
Fruit Ltd:n liikearvon alaskirjaus	- 10 000	- 10 000
Laskennalliset verot	- 900	- 900
Emoyhtiön epävarma myyntisaaminen	- 1 050	- 1 050
Ed. verovaikutus	210	210
Osakkuusyhtiön yhdistely	+ 770	+ 770
Yhteensä	- 10 706	- 10 706

Epäolennaiset virheet (tuhatta euroa):

Virhe	Vaikutus konsernin tulokseen	Vaikutus konsernin omaan pääomaan

Myynnin tuloutusvirhe Saksassa	- 80	- 80
Kauppahinta-allokaatiot, poistojen osuus	- 600	- 600
Ed. verovaikutus	114	114
Lomarahavapaa purettu virheellisesti	- 300	- 300
Ed. verovaikutus	60	60
Yhteensä	- 806	- 806

Luokitteluvirheet

Lisäksi tulee huomioida kauppahinta-allokaation korjaus (sekä kuluva-vuosi että vertailuvuosi) eli 6 318 tuhatta euroa Snack Ltd:n kauppahintaa tulee allokoida tavaramerkeille sekä kuluvalle käyttöomaisuudelle sekä huomioida näistä laskennallinen vero.

Lisäksi tulee huomioida Rahapankki Oyj:ltä olevien lainojen, suuruudeltaan 41 000 tuhatta euroa, luokittelu pitkäaikaisista veloista lyhytaikaisiin velkoihin konsernitaseessa johtuen arvosteluperusteen kohdassa 9 kuvatuista syistä.

Emoyhtiön tilinpäätöksen virheet

Yhteen veto virheiden vaikutuksesta emoyhtiön tulokseen sekä emoyhtiön omaan pääomaan.

Olennaiset virheet (tuhatta euroa):

Virhe	Vaikutus emoyhtiön tulokseen	Vaikutus emoyhtiön omaan pääomaan
Fruit Ltd tytäryhtiöosakkeide n hankintamenon alaskirjaus	- 10 000	-10 000
Emoyhtiön epävarma myyntisaaminen	- 1 050	-1 050
Ed. verovaikutus	210	210
Yhteensä	- 10 840	-10 840

Lisäksi emoyhtiön tulokseen ja omaan pääomaan vaikuttaa:

- Lomarahavapaiden kirjaaminen -240 tuhatta euroa.
- Venäjän tytäryhtiön Burman OOO osakkeiden alaskirjaus -100 tuhatta euroa

Emoyhtiön tulos virheiden korjauksen jälkeen on -2 075 tuhatta euroa.

Luokitteluvirheet:

- RahaPankki Oyj:ltä olevien lainojen suuruudeltaan 41 000 tuhatta euroa luokittelu pitkäaikaisista veloista lyhytaikaisiin velkoihin taseessa.

Olennaiset virheet

Tilinpäätöksessä on laajalle ulottuva olennainen virhe, koska edellä mainitut olennaiset virheet ylittävät olennaisuusrajan ja vaikuttavat moniin yksittäisiin tilinpäätöseriin merkittävästi. Tästä syystä tilintarkastuskertomuksessa on annettava kielteinen lausunto. Koska

		tilinpäätöksestä annettava lausunto on kielteinen, hallitukselle ja toimitusjohtajalle on annettava huomautus. Huomattavaa kuitenkin on, että yhtiö on tilikauden jälkeen neuvotellut 30 000 tuhannen euron suuruisen luottolimitin, joka tulee ottaa huomioon positiivisena seikkana, kun arvioidaan yhtiön maksuvalmiutta. Emoyhtiön tilinpäätöksessä olevat korjaamattomat virheet johtavat myös osakeyhtiölain vastaiseen osingonjakoehdotukseen, josta tulee antaa huomautus tilintarkastuskertomuksessa.		
			Yhteensä 80 pistettä	

Tehtävä 2 (20 pistettä)**TILINTARKASTUSKERTOMUS**

Sigmylamba Oyj:n yhtiökokoukselle

Tilinpäätöksen tilintarkastus**Lausunto**

Olemme tilintarkastaneet Sigmylamba Oyj:n (Y-tunnus 1234567-8) tilinpäätöksen tilikaudelta 1.7.2017–30.6.2018. Tilinpäätös sisältää konsernin tuloslaskelman, laajan tuloslaskelman, taseen, laskelman oman pääoman muutoksista, rahavirtalaskelman ja liitetiedot, mukaan lukien yhteenveto merkittävimmistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista, sekä emoyhtiön taseen, tuloslaskelman, rahoituslaskelman ja liitetiedot.

Lausuntonamme esitämme, että

- konsernitilinpäätös ei anna *Kielteisen lausunnon perustelut* -osion kohdissa 1–8 kuvattujen seikkojen merkittävyydestä johtuen oikeaa ja riittävää kuvaa konsernin taloudellisesta asemasta eikä sen toiminnan tuloksesta ja rahavirroista EU:ssa käyttöön hyväksytyjen kansainvälisten tilinpäätösstandardien (IFRS) mukaisesti, **(0,50 pistettä)**
- tilinpäätös ei anna *Kielteisen lausunnon perustelut* -osion kohdissa 9–11 kuvattujen seikkojen merkittävyydestä johtuen oikeaa ja riittävän kuvaa emoyhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti eikä täytä lakisääteisiä vaatimuksia. **(0,50 pistettä)**

Lausuntomme on ristiriidaton tarkastusvaliokunnalle annetun lisäraportin kanssa. **(0,25 pistettä)**

Kielteisten lausunnon perustelut**Konsernitilinpäätös**

1. Konserniin edellisen tilikauden aikana hankitun tytäryhtiön Snack Ltd:n hankintahetken varoja ja velkoja ei ole IFRS 3 (IFRS 3.45) -standardin säännösten mukaisesti allokoitu omaisuuserille. Kuluvan tilikauden alussa oli havaittu, että kauppahintaa tulee allokoida myös tavaramerkeille 4 800 tuhatta euroa ja 3 000 tuhatta euroa käyttöomaisuudelle. Lisäksi laskennallinen verovelka 1 482 tuhatta euroa tulee kirjata. Liikearvoa tulee vähentää 6 318 tuhatta euroa. Myös tilikauden poisto 600 tuhatta euroa sekä siihen liittyvä tulosvaikutteinen laskennallisen verovelan vähennys 114 tuhatta euroa tulee kirjata. Virheen korjaus heikentäisi tilikauden tulosta 486 tuhatta euroa. Lisäksi vertailutietoja tulee korjata taseen osalta vastaavasti **(1,75 pistettä)**

2. Konsernitilinpäätöksessä on kirjattu kuluksi kehittämishankkeen kustannuksia 1 500 tuhatta euroa. IAS 38:57:n mukaan kehittämiskustannukset on aktivoitava, sillä aktivointiedellytykset täyttyvät. Tilikauden tulosta tulisi tästä syystä parantaa 1 500 tuhatta euroa peruuttaen tuloslaskelman liiketoiminnan muihin kuluihin kirjatut kehittämismenot. Erä tule aktivoida pysyvien vastaavien kehittämiskuluihin. Myös laskennallinen verokulu ja verovelka 300 tuhatta euroa tulee kirjata. Virheen korjaus parantaisi tilikauden tulosta 1 200 tuhatta euroa. **(0,75 pistettä)**

3. Konsernitaseen liikearvosta Fruit Ltd:n hankinnasta aiheutunut liikearvo on 52 900 tuhatta euroa

miljoonaa euroa. IAS 36:n mukaisen liikearvon testauksessa käytetyistä liian optimistista tuloskehitykseen ja diskonttaustekijään liittyvistä olettamuksista johtuen liikearvoon kohdistuu arvonalennustarve. Virheen korjaus heikentäisi tilikauden tulosta 10 000 tuhatta euroa. Arvonalennus alentaisi konsernin liikearvoa ja oman pääoman määrää 10 000 tuhatta euroa. **(1,5 pistettä)**

4. Konsernitilinpäätökseen on kirjattu 900 tuhatta euroa laskennallista verosaamista Venäjän tytäryhtiön vahvistetuista tappioista IAS 12 -standardin vastaisesti. Virheen korjaus heikentäisi tilikauden tulosta 900 tuhatta euroa. **(1,0 pistettä)**

5. Ruotsin tytäryhtiöllä on vastuu ympäristövahingon korjaamisesta. Asiantuntijalausuntojen perusteella sen kustannukset ovat 1 200 tuhatta euroa. Tätä ei ole IAS 37 -standardin mukaisesti kirjattu kuluvaraukseksi. Myös verosaaminen tulee kirjata Ruotsin verokannan mukaan. Virheen korjaus heikentäisi tilikauden tulosta 936 tuhatta euroa. **(1,0 pistettä)**

6. Yhtiö on hankkinut tilikauden aikana omia osakkeitaan sen rahoittajan kanssa tehdyn rahoitussopimuksen vastaisesti. Sopimuksen mukaan omien osakkeiden hankinta rinnastuu sopimuksessa varojen jakoon. Varojen jaosta seuraavan sopimusrikkomuksen seurauksena yhtiön rahoittaja on oikeutettu irtisanomaan SigmyLambda Oyj:n lainat välittömästi. Lainoja 41 000 tuhatta euroa ei ole IAS 1.69:n mukaisesti luokiteltu lyhytaikaiseksi. Kovenanttien rikkoutumisesta ei ole annettu tietoa toimintakertomuksessa eikä liitetiedoissa. **(1,25 pistettä)**

7. Konsernitilinpäätökseen ei ole yhdistelty osakkuusyhtiön tulosta IAS 28:n vastaisesti. Tuloslaskelman riville osuudet omistusyhteisyyksistä olisi tullut kirjata 770 tuhatta euroa tuloa, joka parantaisi konsernin tulosta. **(1,0 pistettä)**

8. Emoyhtiöllä on epävarma ja riidanalaisen saatava saamatta jääneistä tavanomaiseen toimintaan kuulumattomista rojaltituotoista. Kyseisestä saatavasta olisi tullut kirjata 1 050 tuhannen euron alaskirjaus muihin tuottoihin sekä pienentää tilikauden verokulua 210 tuhatta euroa. Virheen korjaus heikentäisi tilikauden tulosta 840 tuhatta euroa. **(1,5 pistettä)**

Emoyhtiön tilinpäätös

9. Fruit Ltd:n osakkeiden hankintameno on emoyhtiössä 80 000 tuhatta euroa. Tehdyn arvonalentumistestin ja pitkän tähtäimen näkymien perusteella tytäryhtiön osakkeiden arvo on pysyvästi alentunut ja tästä johtuen osakkeiden niiden arvoon tulee tehdä arvonalennus. **(1,5 pistettä)**

10. Yhtiö on hankkinut tilikauden aikana omia osakkeitaan sen rahoittajan kanssa tehdyn rahoitussopimuksen vastaisesti. Sopimuksen mukaan omien osakkeiden hankinta rinnastuu sopimuksessa varojen jakoon. Varojen jaosta seuraavan sopimusrikkomuksen seurauksena yhtiön rahoittaja on oikeutettu irtisanomaan SigmyLambda Oyj:n lainat välittömästi. Tämän johdosta emoyhtiön taseessa olevat 41 000 tuhannen euron suuruinen laina tulee luokitella lyhytaikaiseksi velaksi. **(1,5 pistettä)**

11. Emoyhtiöllä on epävarma ja riidanalaisen saatava saamatta jääneistä tavanomaiseen toimintaan kuulumattomista rojaltituotoista. Kyseinen erä on epävarma ja siitä olisi tullut kirjata 1 050 tuhannen euron alaskirjaus muihin tuottoihin sekä pienentää tilikauden verokulua 210 tuhatta euroa. Virheen korjaus heikentäisi tilikauden tulosta 840 tuhatta euroa. **(1,0 pistettä)**

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

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

Emoyhtiölle ja konserniyrityksille suorittamamme muut kuin tilintarkastuspalvelut ovat parhaan tietomme ja käsityksemme mukaan olleet Suomessa noudatettavien, näitä palveluja koskevien säännösten mukaisia, emmekä ole suorittaneet EU-asetuksen 537/2014 5. artiklan 1-kohdassa tarkoitettuja kiellettyjä palveluja. Suorittamamme muut kuin tilintarkastuspalvelut on esitetty konsernitilinpäätöksen liitetiedossa 4. **(0,5 pistettä)**

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

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat

- - -

Tilinpäätöstä koskevat hallituksen ja toimitusjohtajan velvollisuudet

Hallitus ja toimitusjohtaja vastaavat tilinpäätöksen laatimisesta siten, että konsernitilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan EU:ssa käyttöön hyväksytyjen kansainvälisten tilinpäätösstandardien (IFRS) mukaisesti ja siten, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti ja täyttää lakisääteiset vaatimukset. Hallitus ja toimitusjohtaja vastaavat myös sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka ne katsovat tarpeelliseksi voidakseen laatia tilinpäätöksen, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä.

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

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

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

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

- Tunnistamme ja arvioimme väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvat tilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskit, suunnittelemme ja suoritamme näihin riskeihin vastaavia tilintarkastustoimenpiteitä ja hankimme lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Riski siitä, että väärinkäytöksestä johtuva

olennainen virheellisyys jää havaitsematta, on suurempi kuin riski siitä, että virheestä johtuva olennainen virheellisyys jää havaitsematta, sillä väärinkäytökseen voi liittyä yhteistoimintaa, väärentämistä, tietojen tahallista esittämättä jättämistä tai virheellisten tietojen esittämistä taikka sisäisen valvonnan sivuuttamista.

- Muodostamme käsityksen tilintarkastuksen kannalta relevantista sisäisestä valvonnasta pystyäksemme suunnittelemaan olosuhteisiin nähden asianmukaiset tilintarkastustoimenpiteet, mutta emme siinä tarkoituksessa, että pystyisimme antamaan lausunnon emoyhtiön tai konsernin sisäisen valvonnan tehokkuudesta.
- Arvioimme sovellettujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden asianmukaisuutta sekä johdon tekemien kirjanpidollisten arvioiden ja niistä esitettävien tietojen kohtuullisuutta.
- Teemme johtopäätöksen siitä, onko hallituksen ja toimitusjohtajan ollut asianmukaista laatia tilinpäätös perustuen oletukseen toiminnan jatkuvuudesta, ja teemme hankkimamme tilintarkastusevidenssin perusteella johtopäätöksen siitä, esiintyykö sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka voi antaa merkittävää aihetta epäillä emoyhtiön tai konsernin kykyä jatkaa toimintaansa. Jos johtopäätöksemme on, että olennaista epävarmuutta esiintyy, meidän täytyy kiinnittää tilintarkastuskertomuksessamme lukijan huomiota epävarmuutta koskeviin tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin tai, jos epävarmuutta koskevat tiedot eivät ole riittäviä, mukauttaa lausuntomme. Johtopäätöksemme perustuvat tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä hankittuun tilintarkastusevidenssiin. Vastaiset tapahtumat tai olosuhteet voivat kuitenkin johtaa siihen, ettei emoyhtiö tai konserni pysty jatkamaan toimintaansa.
- Arvioimme tilinpäätöksen, kaikki tilinpäätöksessä esitettävät tiedot mukaan lukien, yleistä esittämistapaa, rakennetta ja sisältöä ja sitä, kuvastaako tilinpäätös sen perustana olevia liiketoimia ja tapahtumia siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan.
- Hankimme tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä konserniin kuuluvia yhteisöjä tai liiketoimintoja koskevasta taloudellisesta informaatiosta pystyäksemme antamaan lausunnon konsernitiilinpäätöksestä. Vastaamme konsernin tilintarkastuksen ohjauksesta, valvonnasta ja suorittamisesta. Vastaamme tilintarkastuslausunnosta yksin.

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

Lisäksi annamme hallintoelimille vahvistuksen siitä, että olemme noudattaneet riippumattomuutta koskevia relevantteja eettisiä vaatimuksia, ja kommunikoimme niiden kanssa kaikista suhteista ja muista seikoista, joiden voi kohtuudella ajatella vaikuttavan riippumattomuuteemme, ja soveltuvissa tapauksissa niihin liittyvistä varotoimista.

Päätämme, mitkä hallintoelinten kanssa kommunikoiduista seikoista olivat merkittävimpiä tarkasteltavana olevan tilikauden tilintarkastuksessa ja näin ollen ovat tilintarkastuksen kannalta keskeisiä. Kuvaamme kyseiset seikat tilintarkastuskertomuksessa, paitsi jos säädös tai määräys estää kyseisen seikan julkistamisen tai kun äärimmäisen harvinaisissa tapauksissa toteamme, ettei kyseisestä seikasta viestitä tilintarkastuskertomuksessa, koska siitä aiheutuvien epäedullisten vaikutusten voitaisiin kohtuudella odottaa olevan suuremmat kuin tällaisesta viestinnästä koituva yleinen etu.

Muut raportointivelvoitteet

Tilintarkastustoimeksiantoa koskevat tiedot

Olemme toimineet yhtiökokouksen valitsemina tilintarkastajina Sigmylambda Oyj:n tilintarkastajana

1.7.2015 alkaen yhtäjaksoisesti kolme vuotta. **(0,75 pistettä)**

Muu informaatio

Hallitus ja toimitusjohtaja vastaavat muusta informaatiosta. Muu informaatio käsittää toimintakertomukseen ja vuosikertomukseen sisältyvän muun informaation kuin tilinpäätöksen ja sitä koskevan tilintarkastuskertomuksen. Olemme saaneet toimintakertomuksen käyttöömmme ennen tämän tilintarkastuskertomuksen antamispäivää, ja odotamme saavamme vuosikertomuksen käyttöömmme kyseisen päivän jälkeen.

Tilinpäätöstä koskeva lausuntomme ei kata muuta informaatiota.

Velvollisuutenamme on lukea edellä yksilöity muu informaatio tilinpäätöksen tilintarkastuksen yhteydessä ja tätä tehdessämme arvioida, onko muu informaatio olennaisesti ristiriidassa tilinpäätöksen tai tilintarkastuksessa hankkimamme tietämyksen kanssa tai vaikuttaako se muutoin olevan olennaisesti virheellistä. Toimintakertomuksen osalta velvollisuutenamme on lisäksi arvioida, onko toimintakertomus laadittu sen laatimiseen sovellettavien säännösten mukaisesti.

Toimintakertomuksessa ei ole mainittu tilikaudella sattunutta ympäristövahinkoa. **(0,5 pistettä)**

Toimintakertomuksen tiedot kovenanttien rikkoutumisesta puuttuvat. **(0,5 pistettä)**

Lausuntonamme esitämme, että toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot eivät ole yhdenmukaisia ja että toimintakertomusta ei ole laadittu toimintakertomuksen laatimiseen sovellettavien säännösten mukaisesti. **(0,5 pistettä)**

Jos teemme toimintakertomukseen sisältyvään informaatioon kohdistamamme työn perusteella johtopäätöksen, että kyseisessä muussa informaatiossa on olennainen virheellisyys, meidän on raportoitava tästä seikasta.

Kuten tilintarkastuskertomuksemme Kielteisen lausunnon perustelut -osion kohdissa 1–11 kuvataan, konsernitilinpäätös ja tilinpäätös sisältävät olennaisia virheitä. Johtopäätöksemme on, että toimintakertomus on näistä syistä olennaisesti virheellinen niiden toimintakertomukseen sisältyvien lukujen ja muiden tietojen osalta, joihin tilintarkastuskertomuksemme Kielteiset lausunnot perustelut-osion kohdissa 1–11 kuvatut seikat vaikuttavat. **(0,5 pistettä)**

Huomautukset

Huomautuksena esitämme, että tilinpäätöstä ja toimintakertomusta ei ole laadittu edellä kielteisen lausunnon perusteluissa kuvattujen seikkojen vuoksi Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti. **(0,25 pistettä)**

Huomautuksena esitämme, että yhtiön hallitus on tilikauden aikana ylittänyt yhtiökokoukselta saamansa valtuutuksen omien osakkeiden hankkimiseksi ja näin ollen jakanut varoja osakeyhtiölain vastaisesti. **(0,5 pistettä)**

Huomautuksena esitämme, että yhtiön toimitusjohtajalle on myönnetty osakeyhtiölain 13. luvun vastaisesti 100 000 euron nollakorkoinen laina, jolle ei ole liiketaloudellista perustetta. **(0,5 pistettä)**

Huomautuksena esitämme, että hallituksen osingonjakoehdotus on osakeyhtiölain 13 luvun säännösten vastainen, koska emoyhtiön tilinpäätöksessä havaitut korjaamattomat virheet huomioiden voitonjakokelpoisia varoja ei olisi ehdotetun osingon verran. **(0,5 pistettä)**

Helsingissä, 1. päivänä syyskuuta 2018

Tilintarkastus Tarkka Oy
Tilintarkastusyhteisö

Timo Tarkastaja
KHT

Tarkastajankatu 50 A
00101 Helsinki