



PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

VUODEN 2020 HT-TUTKINNON SEKÄ SIIRTYMÄKOEEN 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 kirjanpitotavan tulkinnat liittyvät kunkin tehtävän vastausten arvosteluun vain tässä tutkinnossa. Arvosteluperusteiden tulkintoja ei voi esittää PRH:n tilintarkastusvalvonnan kannanottoina muissa asiayhteyksissä.

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

Tehtävä 1 (25 pistettä)

Kysymys	Vastaus (kyllä tai ei)	Perustelut
1.1. Voidaanko Rautasofta Oy:n yhtiökokouksen 18.6.2020 päättämä vähemmistöosinko jakaa osakkeenomistajille ilman muita toimenpiteitä? (9,0 pistettä)	Ei (1,0 pistettä)	OYL 13:7.1:n vähemmistöosinkoa koskevan säännöksen mukaan osakkeenomistaja ei voi vaatia voittona jaettavaksi enempää kuin OYL 13 luvun mukaan on ilman velkojen suostumusta mahdollista jakaa (1,0 pistettä). OYL 14:2.2:n mukaan, jos osakepääomaa on alennettu tappion kattamiseksi, alentamisen rekisteröimistä seuraavien kolmen vuoden aikana yhtiön vapaata omaa pääomaa voidaan jakaa osakkeenomistajille vain noudattaen OYL 14 luvun 3–5 §:ssä säädettyä velkojien suojamenettelyä (1,0 pistettä). Velkojalla ei kuitenkaan ole oikeutta vastustaa jakamista, jos osakepääomaa on korotettu vähintään alentamismäärällä (1,0 pistettä). Rautasofta Oy on alentanut osakepääomaansa tappion kattamiseksi (1,0 pistettä). Osakepääoman alentaminen on rekisteröity 15.7.2018 eli alle kolme vuotta sitten (1,0 pistettä), minkä jälkeen osakepääomaa ei ole muutettu (1,0 pistettä). Näin ollen Rautasofta Oy ei voi jakaa vapaata omaa pääomaa osakkeenomistajille, ellei se korota osakepääomaa vähintään alentamismäärällä (1,0 pistettä) tai noudata velkojien suojamenettelyä (1,0 pistettä).
1.2. Onko Rautasofta Oy:n hallitus toiminut osakeyhtiölain vastaisesti päättäessään 15.7.2020, että Rautasofta Oy ottaa 1 000 000 euron lainan Tuula Tuohelta? (9,0 pistettä)	Kyllä (1,0 pistettä)	OYL 1:5:n mukaan yhtiön toiminnan tarkoituksena on tuottaa voittoa osakkeenomistajille, jollei yhtiöjärjestyksessä määrätä toisin (1,0 pistettä). OYL 1:7:n 2. virkkeen mukaan yhtiökokous, hallitus, toimitusjohtaja tai hallintoneuvosto ei saa tehdä päätöstä tai ryhtyä muuhun toimenpiteeseen, joka on omiaan tuottamaan osakkeenomistajalle tai muulle epäoikeutettua etua yhtiön tai toisen osakkeenomistajan kustannuksella (1,0 pistettä). OYL 1:8:n mukaan yhtiön johdon on huolellisesti toimien edistettävä yhtiön etua (1,0 pistettä). Hallituksen esityksen (HE 109/2005 s. 41) mukaan riittävänä huolellisuutena voidaan yleensä pitää sitä, että ratkaisun taustaksi on hankittu tilanteen edellyttämä asianmukainen tieto, sen perusteella on tehty johdonmukainen päätös tai muu toimi, eivätkä päätöksen tai muun toimen tekoon ole vaikuttaneet johdon jäsenten eturistiriidat (1,0 pistettä). OYL 1:3.2:n mukaan yhtiön varoja voidaan jakaa vain siten kuin osakeyhtiölaissa säädetään (1,0 pistettä)¹. OYL 13:1.3:n mukaan muu liiketapahtuma, joka vähentää yhtiön varoja tai lisää sen velkoja ilman liiketaloudellista perustetta, on laitonta varojenjakoa (1,0 pistettä).

¹ Piste annetaan myös, jos vastaukseen on kirjoitettu OYL 1:3.2:n sijasta OYL 13:1.1:n ja 13:1.2:n sanamuoto.

		Rautasofta Oy:n hallitus päätti ottaa lainan Tuula Tuohelta kaksinkertaisella korolla vakavaraisten luottolaitosten tarjoamiin korkoihin nähden (1,0 pistettä). Hallituksen esityksessä (HE 109/2005 s. 124) on mainittu esimerkkinä laittomasta varojenjaosta velan antaminen markkinoihin ja olosuhteisiin nähden liian alhaisella korolla tai vastaavasti ottaminen liian korkealla korolla (1,0 pistettä).
1.3. Onko Rautasofta Oy:n hallitus toiminut osakeyhtiölain vastaisesti päättäessään 15.7.2020, että Rautasofta Oy antaa 200 euron arvoisen lahjan Pirjo Printterille? (2,0 pistettä)	Ei (1,0 pistettä)	Hallituksen esityksen (HE 109/2005 s. 129) mukaan jos yhteiskunnassa yleisesti hyväksytään ja oletetaan, että yhtiö toimittaa esimerkiksi kohtuullisen merkkipäivälahjan yhtiön työntekijälle tai samalla alalla toimivan yhtiön johtoon kuuluvalla, tällaisen lahjan antaminen on osa yhtiön liiketoimintaa, eikä siten kuulu OYL 13:8:n soveltamisalaan (1,0 pistettä).
1.4. Onko Rautasofta Oy:n hallitus toiminut osakeyhtiölain vastaisesti vuonna 2016, kun se on pannut täytäntöön osakkeenomistajien 1.8.2016 tekemän päätöksen 10 000 euron arvoisen lahjan antamisesta Simo Spinnulle? (5,0 pistettä)	Ei (1,0 pistettä)	Tapahtumahetkellä voimassa olleen OYL 13:6.4:n mukaan vapaata omaa pääomaa voidaan kaikkien osakkeenomistajien suostumuksella jakaa myös muulla kuin OYL 13:1.1:ssä tarkoitetulla tavalla, jollei yhtiöjärjestyksestä johdu muuta (1,0 pistettä) ² . Rautasofta Oy:n osakkeenomistajien päätös 1.8.2016 kirjattiin, päivättiin, numeroitiin ja allekirjoitettiin eli tehtiin OYL 5:1.2:n mukaisesti (1,0 pistettä). Kaikki osakkeenomistajat antoivat suostumuksensa lahjan antamiseen allekirjoittamalla päätöksen (1,0 pistettä). Lahja on annettu jakokelpoisen vapaan oman pääoman puitteissa (1,0 pistettä).

² Säännös on muutettu lailla 512/2019, joka tuli voimaan 10.6.2019. Piste annetaan myös, jos säännös on kirjoitettu vastaukseen koepäivänä voimassa olleessa muodossaan.

Tehtävä 2 (25 pistettä)**2.1. (13 pistettä)**

Puutteellinen tai virheellinen kohta tilintarkastajan dokumentaatiossa tai siitä ilmenevissä tilintarkastajan tekemissä toimenpiteissä	Korjausehdotus perusteluineen	Perustelu (ISA-standardin kohta)	Pisteytys
Lähipiirin tunteminen	Tilintarkastajan työpaperin mukaan lähipiirin tunnistaminen on tehty puutteellisesti. Omistajaa ei ole tunnistettu. Tilintarkastajan tulee tuntea asiakas ja selvittää tahot, jotka välillisesti tai välittömästi käyttävät määräysvaltaa yhtiössä. Tilintarkastajan tulee tiedustella johdolta, keitä kuuluu yhtiön lähipiiriin. Tiedusteluja ei ole tehty riittävässä määrin. Tilintarkastaja ei ole selvittänyt emoyhtiön omistusrakennetta.	ISA 550.13 ISA 550 10 b)	3
Taloushallinnon prosessit	Tilintarkastajan työpaperin mukaan taloushallinnossa ei nähdä raportoitavia vaarallisia työyhdistelmiä. Toimitusjohtaja pystyy kuitenkin sekä maksamaan että kirjaamaan, mikä muodostaa vaarallisen työyhdistelmän. Tämä seikka tulee raportoida hallitukselle.	ISA 265.9	3
Pankkitilit	Tilintarkastuksessa on havaittu pankkitili, joka puuttuu yhtiön kirjanpidosta. Tilintarkastaja ei ole tarkastanut kyseisen tilin tapahtumia. Tilintarkastajan olisi tullut suorittaa lisätoimenpiteitä kyseiseen pankkitilin tarkastamiseen. Tilintarkastajan olisi pitänyt pyytää tiliotteet kyseisestä tilistä ja selvittää tilille tulleiden maksujen alkuperä.	ISA 240.A3	3
Myyntien tarkastus	Tilintarkastajan työpaperin mukaan myyntisaamisten suorituksia on tarkastettu yhtiön kirjanpidossa olevan	ISA 200.A20	4

	pankkitilin tiliotteelta, jonne raha on siirretty Suurin Pankki Oyj:ssä olevalta pankkitililtä, joka ei ole yhtiön kirjanpidossa. Tilintarkastajalla ei ole ollut käytössä tiliotteita Suurin Pankki Oyj:ssä olevasta tilistä, jolle rahat ovat tulleet ja joista olisi näkynyt, mistä rahat ovat tulleet. Tilintarkastajan olisi pitänyt pyytää tiliotteet puuttuvasta pankkitilistä. Tilintarkastaja on havainnut, että asiakas on maksanut toistuvasti liian suuria suorituksia. Tilintarkastajan tulisi säilyttää ammatillinen skeptisyys tilintarkastuksessa ja suorittaa tarvittaessa lisätoimenpiteitä. Kirjanpidosta puuttuva pankkitili sekä toistuvat maksun palautukset ja tilinumeron muuttuminen saattavat olla viitteitä rahanpesusta, ja tilintarkastajan tulisi ilmoittaa epäilystään Rahanpesun selvittelykeskukselle. Lisäksi palautus on useasti maksettu pankkitilille, joka kuuluu rahanpesun kannalta korkean riskin maihin. Kyseessä on yhtiön tavanomaisesta liiketoiminnasta poikkeava tapahtuma, mistä tilintarkastajan olisi tullut muodostaa käsitys.	ISA 550.16 ISA550.A25 ISA 550.A26	
--	--	---	--

2.2. (12 pistettä)

Puutteellinen tai virheellinen kohta tilintarkastajan dokumentaatiossa tai siitä ilmenevissä tilintarkastajan tekemissä toimenpiteissä	Korjausehdotus perusteluineen	Perustelu (ISA-standardin kohta)	Pisteytys
Analyytinen tarkastus	Tilintarkastajan työpaperin mukaan odotusarvoa muutoksille ei ole määritelty. Työpaperin mukaan toinen toimipaikka on suljettu, mistä syystä henkilöstökulujen voisi odottaa laskevan. Toimipaikan sulkemisesta johtuen myös sähkökulujen odotusarvon tulisi olla pienempi kuin edellisenä vuonna.	ISA 520.5c) ISA 520.7	3

	Tilintarkastajan tulee määritellä odotusarvo analyttisiä tarkastustoimenpiteitä suunnitellessaan. Lisäksi tilintarkastajan tulee suorittaa lisätoimenpiteitä, mikäli analyttisen tarkastuksen havainnot poikkeavat odotusarvosta. Sähkökulujen osalta tilintarkastajan tulisi suunnitella lisätoimenpiteitä, koska tehtävänannon mukaan sähkön hinta ei ole noussut olennaisesti ja talouspäälliköltä on tähän liittyen saatu ristiriitainen selitys muutokselle.		
Liiketoiminnan muiden kulujen tarkastus	Sähkölaskuja on maksettu useaan otteeseen ilman sähköistä hyväksyntää suoraan yhtiön pankkitililtä. Yhtiön talouspäällikön mukaan laskujen maksulla on ollut kiire ja siitä syystä laskut on maksettu suoraan pankkitililtä. Tilintarkastaja ei ole nähnyt syytä epäillä talouspäällikön selitystä asialle. Taustatietojen mukaan ainoastaan verot ja vuokrat sekä satunnaiset ulkomaan maksut maksetaan suoraan pankkitililtä. Tilintarkastaja on myös saanut ristiriitaista tietoa hintojen muutoksista. Tilintarkastajan tulee kyseenalaistaa johdolta saadut ristiriitaiset tiedot. Tilintarkastajan tulee säilyttää ammatillinen skeptisyys tarkastuksessa riippumatta siitä, luottaako tarkastaja johtoon. Tehtävänannon perusteella sähkölaskut eivät kuulu niihin laskuihin, joita yhtiössä tavanomaisesti maksetaan ilman sähköistä hyväksyntää. Tilintarkastajan tulee suorittaa lisätoimenpiteitä.	ISA 240.13 ISA 240.15 ISA200.A22 ISA200.A20 ISA200.A24	3
Kontrollien kartoittaminen – palkkojen maksaminen	Taluspäälliköllä on oikeudet perustaa henkilöitä palkanlaskentaan ja maksaa palkkoja, mikä muodostaa vaarallisen työyhteisön. Lisäksi taluspäällikkö myös hyväksyy palkat. Sisäisen valvonnan puutteesta tulee raportoida kirjallisesti hallitukselle.	ISA 265.9	3
Palkkojen tarkastus	Tilintarkastaja on havainnut, että yksi ylimääräinen palkka on maksettu	ISA 240.24 ISA 240.36	3

	talouspäällikön tilille ja maksun suorittaja on ollut talouspäällikkö itse. Tilintarkastaja ei ole suorittanut lisätoimenpiteitä tämän asian johdosta. Tilintarkastajan tulee myös säilyttää ammatillinen skeptisyys tarkastuksessa. Tilintarkastajan tulee arvioida, viittaako tämä väärinkäytöksen mahdollisuuteen.	ISA200.A20	
--	--	------------	--

Tehtävä 3 (25 pistettä)**3.1. (12 pistettä)**

Vähemmistöosuus sisältää suoran vähemmistöosuuden Airolan Aivot Oy ja Airolan Veneet Oy:n osalta sekä välillisen vähemmistöosuuden. Välillinen vähemmistöosuus on Airolan Veneet Oy:ssä, koska Airolan Aivot Oy:n vähemmistö omistaa sitä välillisesti 15 prosenttia. Välillinen vähemmistöosuus lasketaan tässä tapauksessa vain voittovaroista, koska hankintamenon eliminointi eliminoi osakepääomaosuuden, kuten myös sijoitetun vapaan oman pääoman osuuden (SVOP).

	Airolan Aivot Oy (1 piste)	Airolan Veneet Oy (1 piste)
Suora vähemmistö	20 %	25 %
Osakepääoma	$20 \% \cdot 8\,000 = 1\,600$	$25 \% \cdot 2\,500 = 625$
Ylikurssirahasto	$20 \% \cdot 2\,000 = 400$	$25 \% \cdot 0 = 0$
Sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto	$20 \% \cdot 15\,000 = 3\,000$	$25 \% \cdot 7\,500 = 1\,875$
Edellisten tilikausien tulos	$20 \% \cdot 35\,000 = 7\,000$	$25 \% \cdot 15\,000 = 3\,750$
Tilikauden tulos	$20 \% \cdot 40\,000 = 8\,000$	$25 \% \cdot 12\,500 = 3\,125$
Suora vähemmistön osuus yhteensä	20 000	9 375
Välillinen vähemmistö edellisten tilikausien tulos (1,5 pistettä)		$15 \% \cdot 15\,000 = 2\,250$
Välillinen vähemmistö tilikauden tulos (1 piste)		$15 \% \cdot 12\,500 = 1\,875$
Vähemmistöosuuden määrä yhteensä (1,5 pistettä)		33 500
Konsernin osuus tuloksesta (1,5 pistettä)	$(0,8 \cdot 40\,000 + 0,8 \cdot 0,75 \cdot 12\,500) =$	39 500

Välillinen vähemmistö:

Airolan Aivot Oy:n vähemmistö (20 prosenttia) omistaa osuutensa mukaisen osan yhtiön 75 prosenttisesti **(1,5 pistettä)** omistamasta Airolan Veneet Oy:stä. Välillinen vähemmistö on siis 15 prosenttia ($0,2 \cdot 0,75 \cdot x = 0,15$). **(1,5 pistettä)**

Välillinen vähemmistö lasketaan vain edellisten tilikausien tuloksesta ja tilikauden tuloksesta, koska välillisen vähemmistön omistus tulee Airolan Aivot Oy:n omistamien osakkeiden kautta. **(1,5 pistettä)**

3.2 (13 pistettä)

Yhtiön laatimaa hankintamenolaskelmaa tulee muuttaa, sillä siinä on useita virheitä.

Kirjanpitolain mukaan tulee kauppahinta kohdistaa niihin eriin, joista on maksettu. **(1 piste)**

Seuraavassa on esitetty korjattu hankintamenolaskelma. Ensimmäisessä vaihtoehdossa vähemmistölle ei ole kohdistettu omaisuuserien käyvän arvon kohdistuksia. Toisessa vaihtoehdossa näin on tehty. Toisessa vaihtoehdossa ei ole huomioitu konserniliiketoiminnassa vähemmistön osuutta. Myös tämä olisi mahdollista. Vaihtoehdoisen menetelmän

tunnistaminen **(1,5 pistettä)**. Rahoituksen kulut eivät ole osa hankintamenoa **(0,75 pistettä)**. Osakeannin kulut eivät kuulu osaksi hankintamenoa, koska ne ovat oman pääoman hankintaan liittyviä kustannuksia **(0,75 pistettä)** KPL 4:5 **(0,5 pistettä)**. Kun omaisuuserille kohdistetaan konserniaktiivaa, laskennallinen vero tulee huomioida **(0,75 pistettä)**. Johdannaisen käypää arvoa ei huomioida osaksi hankintamenolaskelmaa **(1 piste)**.

Korjattu hankintamenolaskelma **(Yhteensä 5 pistettä: perustelut 2 pistettä ja laskelmat 3 pistettä)**:

Vaihtoehto 1:

Korjattu hankintamenolaskelma:				
Yhtiö	Maltech Oy			
Ostettu osuus	80 %			
Osakkeiden hankintameno	1 200 000			
Due Diligence kulut	45 000			Välittömät kustannukset (KPL 4:5)
Varainsiirtovero 1,6 prosenttia (1 piste)	19 200			Välittömät kustannukset (KPL 4:5)
Hankintameno yhteensä	1 264 200			
		Konserni-osuus	Vähemmistö-osuus	Perustelu
Ostetun yhtiön oma pääoma:		80 %	20%	Ostettu vain 80 %, jolloin eliminointava osuus on 80 % ja vähemmistölle erotetaan 20 %.
Osakepääoma		6 400	1 600	Ostettu 80 %, jolloin eliminointava osuus on 80 % ja vähemmistölle erotetaan 20 %. (Kilan yleisohje konsernitilinpäätöksen laatimisesta) 6.2.1, 6.2.4 ja 7.1)
Käyvän arvon rahasto				Ei kohdisteta (Kilan yleisohje 6.2.3.4)
Sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto		513 600	128 400	Ostettu 80 %, jolloin eliminointava osuus on 80 % ja vähemmistölle erotetaan 20 %. (Kilan yleisohje 6.2.1, 6.2.4 ja 7.1)
Edellisten tilikausien tulos		120 000	30 000	Ostettu 80 %, jolloin eliminointava osuus on 80 % ja vähemmistölle erotetaan 20 %. (Kilan yleisohje 6.2.1, 6.2.4 ja 7.1)

				Ostettu 80 %, jolloin eliminoitava osuus on 80 % ja vähemmistölle erotetaan 20 %. (Kilan yleisohje 6.2.1, 6.2.4 ja 7.1)
Tilikauden tulos		40 000	10 000	
Oma pääoma yhteensä		680 000	170 000	
Konserniaktiiva		584 200		Kilan yleisohje 6.2.5
Konserniliikearvo:				
Konserniaktiiva		584 200		
Aineettomat oikeudet		224 000		80 % käyvän arvon kohdistuksesta (yleisohje 6.2.5) 280 000 * 80%
Toimitilat		56 000		80 % käyvän arvon kohdistuksesta (Kilan yleisohje 6.2.5) (150 000–80 000)* 80 %
Laskennallinen verovelka (0,75 pistettä)		56 000		20 % kohdistuksista (224 000+56 000) * 20 %
Konserniliikearvo		360 200		
Vähemmistöosuus			170 000	

Vaihtoehto 2:

Vaihtoehtoisessa tavassa on huomioitu myös vähemmistöosuudelle kauppahinnan käyvän arvon kohdistukset. (Kirjanpitolautakunnan yleisohje konsernitilinpäätöksen laadinnasta 28.3.2017 kohta 7.1)

Korjattu hankintamenolaskelma (5 pistettä: perustelut 2 pistettä ja laskelmat 3 pistettä):

Korjattu hankintamenolaskelma:				
Yhtiö	Maltech Oy			
Ostettu osuus	80 %			
Osakkeiden hankintameno	1 200 000			
Due Diligence kulut	45 000			Välittömät kustannukset (KPL 4:5 §)
Varainsiirtovero	19 200			Välittömät kustannukset (KPL 4:5 §)
Hankintameno	1 264 200			
		Konserni- osuus	Vähemmistö- osuus	Perustelu
Ostetun yhtiön oma pääoma:		80 %	20%	
Osakepääoma		6 400	1 600	Ostettu 80 %, jolloin eliminoitava osuus on 80 %

				ja vähemmistölle erotetaan 20 %. (Kilan yleisohje 6.2.1, 6.2.4 ja 7.1)
Käyvän arvon rahasto				Ei kohdisteta (kila yleisohje) 6.2.3.4
SVOP		513 600	128 400	Ostettu 80 %, jolloin eliminointava osuus on 80 % ja vähemmistölle erotetaan 20 %. (Kilan yleisohje 6.2.1, 6.2.4 ja 7.1)
Edellisten tilikausien tulos		120 000	30 000	Ostettu 80 %, jolloin eliminointava osuus on 80 % ja vähemmistölle erotetaan 20 %. (Kilan yleisohje 6.2.1, 6.2.4 ja 7.1)
Tilikauden tulos		40 000	10 000	Ostettu 80 %, jolloin eliminointava osuus on 80 % ja vähemmistölle erotetaan 20 %. (Kilan yleisohje 6.2.1, 6.2.4 ja 7.1)
Oma pääoma yhteensä		680 000	170 000	Ostettu 80 %, jolloin eliminointava osuus on 80 % ja vähemmistölle erotetaan 20 %. (Kilan yleisohje 6.2.1, 6.2.4 ja 7.1)
Konserniaktiiva		584 200		Kilan yleisohje 6.2.5
Konserniliikearvo:				
Konserniaktiiva		584 200		
Aineettomat oikeudet		224 000	56 000	Yhteensä 100 % käyvän arvon kohdistuksesta (Kilan yleisohje 6.2.5)
Toimitilat		56 000	14 000	Yhteensä 100 % käyvän arvon kohdistuksesta (Kilan yleisohje 6.2.5)
Laskennallinen verovelka (0,75 pistettä)		56 000	14 000	20 % kohdistuksista
Konserniliikearvo		360 200		
Vähemmistöosuus			226 000	

Tehtävä 4 (25 pistettä)

4.1 (12 pistettä)

Yhtiön tulee soveltaa toimiala 3:n tilinpäätöskäsittelyssä IFRS 5 Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopettavat toiminnot -standardia **(1 piste)**. Toimiala 3 edustaa keskeistä segmenttiä (IFRS 8.5) ja siksi kyseessä on myös lopetettu toiminto (IFRS 5.31) **(1 piste)**. Lopetettu toiminto on kyseessä, kun omaisuuseräryhmä tai yhteisön osa on luokiteltu myytävänä olevaksi tai joka on luovutettu (IFRS 5.32) **(1 piste)**. Näin ollen lopetettuja toimintoja koskevat tuloslaskelmaa ja tasetta koskevat esitettävät seikat tulevat sovellettavaksi.

Vaikutukset laajaan tuloslaskelmaan, taseeseen ja rahavirtalaskelmaan:

Yhtiön tulee eriyttää lopetetun toiminnon tulos omalle rivilleen tuloslaskelmassa (IFRS 5.33a) **(1 piste)**. Yhtiön tulee esittää lopetettujen toimintojen tuotot, kulut ja voitto tai tappio erillisinä erinä. Lisäksi on esitettävä näihin liittyvät tuloverot (IFRS 5.33b) **(1 piste)** sekä lopetettujen toimintojen vaikutukset rahavirtalaskelmaan (IFRS 5.33 c) **(1 piste)**.

Tilinpäätöksen kannalta on myös olennaista se, että erä luokitellaan myytävänä olevaksi. Ehdot täyttyvät, kun johto on sitoutunut myyntitoimeksiantoon **(1 piste)**, myynnin odotetaan tapahtuvan 12 kuukauden kuluessa **(1 piste)** ja aktiiviset markkinointitoimenpiteet on aloitettu (IFRS 5.7, IFRS 5.8) **(1 piste)**. Tehtävänannon mukaan kyseiset toimenpiteet on aloitettu.

Ennen omaisuus- ja velkaerien siirtämistä myytäviksi oleviksi, näille omaisuus- ja velkaerille tulee tehdä arvonalentumistesti (IFRS 5.15; IFRS 5.15A) **(1 piste)**. Kun tämä on tehty, erät siirretään myytäväksi olevaksi. Samalla muun muassa poistot lopetetaan (IFRS 5.25) **(1 piste)**. Myytävänä olevat omaisuuserät ja näihin liittyvät velat esitetään taseessa erillisenä eränä (IFRS 5.38) **(1 piste)**.

4.2 (13 pistettä)

Laskennallisia veroja käsitellään IAS 12 Tuloverot -standardissa **(2 pistettä)**. Yhtiön on huomioitava, ettei sillä ole mahdollisuutta hyödyntää ulkomaiden laskennallisia verovelkoja, kun se arvioi laskennallisen veron käyttämättömyyttä Suomen verotuksellisiin tappioihin (IAS 12.71 ja IAS 12.72) **(2 pistettä)**. Talouspäällikön tekemän laskelman mukaan Suomen yhtiön verotettava tulos tulee kattamaan tappiot seuraavien kolmen vuoden aikana 310 tuhanteen euroon asti **(1 piste)**. Aikaisempien vuosien havaintojen perusteella yhtiön ennustuskkyky on tarkka tulevien kolmen vuoden osalta **(2 pistettä)**. Näin ollen yhtiö voi kirjata laskennallista verosaamista Suomen yhtiön tappioista 62 tuhatta euroa **(1 pistettä)** (310 tuhatta euroa * 20%) **(1 pistettä)** tilinpäätöksessä 30.6.2020. Yhtiöllä on riittävästi samalta veronsaajalta väliaikaisia eroja, ja on todennäköistä, että syntyy riittävästi verotettavaa tuloa ja tappiot ovat seurausta yksittäisistä tapahtumista (IAS 12.36) **(2 piste)**. Yhtiöllä ei ole perusteita kirjata laskennallista verosaamista koko tilikauden tappion määrästä, 650 tuhatta euroa, tehtävässä annettujen taustatietojen perusteella. Tappioiden kirjaamisen edellytykset ovat tiukemmat ja yhtiöllä pitää olla luotettava näyttö tulontuottokyvystä. Laskennallista veroa on kirjattava siihen määrään asti kuin on todennäköistä, että tulevaisuudessa syntyy verotettavaa tuloa, jota vastaan käyttämättömät tappiot voidaan hyödyntää. (IAS 12.34) **(2 pistettä)**

Yhtiön on huomioitava, ettei sillä ole mahdollisuutta netottaa taseessa ulkomaiden laskennallisia verovelkoja ja Suomen yhtiön laskennallisia verosaamia (IAS 12.74), koska kyseessä ei ole sama veronsaaja. Täten konsernitaseessa on esitettävä erikseen

laskennallinen verovelka 900 tuhatta euroa Ruotsin ja Norjan sijoituskiinteistöjen käypään arvoon arvostamisesta ja erikseen laskennallinen verosaaminen Suomen verotuksen tappioista 62 tuhatta euroa.

HT-tutkinto 2020

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

Tehtävä 1 (80,0 pistettä)

	Tarkastettu asia	Tarkastushavainto, perusteltu arviointi ja korjausmenettely	Vaikutus raportointiin (kerro mitä, missä ja miten raportoidaan, jos virhettä tai puutetta ei korjata)	Pisteet
1.	Liikevaihto/ Ulkopuoliset palvelut	Yhteenvedon tilintarkastuksesta (kohta 9) mukaan myyntiä on oikaistu 3 352 400 euron suuruisilla ammatinharjoittajalääkäreille maksetuilla nettopalkkioilla, joista on jo vähennetty lääkäriasemalle kuuluvat vuokrat eli ammatinharjoittajille suoritetuilla nettotilityksillä. Oikaisu on tehty myös edellisellä tilikaudella. Edellisellä tilikaudelle tehty oikaisu on 2 800 400 euroa. Kirjanpitolain 4:1:n mukaan liikevaihdosta vähennetään myönnettyt alennukset, arvonalisävero sekä muut välittömästi myynnin määrään perustuvat verot. Yhtiössä toimiville ammatinharjoittajalääkäreille tai lääkäreiden omistamille yhtiöille maksetut palkkiot lääkäreiden tekemistä töistä eivät ole kirjanpitolain tarkoittamia liikevaihdosta vähennettäviä eriä. Liikevaihdossa tulee tilinpäätöksessä esittää myyntituotot kokonaisuudessaan ja lääkäreille maksettavat palkkiot on esitettävä kuluna materiaalien ja palvelujen ryhmässä ulkopuolisina palveluina. Kirjanpitolautakunnan lausunnon 1990/2018 mukaan liikevaihtoon merkitään kirjanpitovelvollisen varsinaisesta toiminnasta saadut tulot. Lausunnossa otetaan kantaa alihankintapalvelujen käsittelyyn kirjanpidossa nojaten lautakunnan aiempiin lausuntoihin, joiden mukaan ulkopuolisiin palveluihin merkitään kuluerät, jotka liittyvät suoraan kirjanpitovelvollisen tuotteisiin tai myynteihin palveluihin.	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta	4

		Nettopalkkiot on kirjattava kuluksi materiaalien ja palvelujen ryhmään ulkopuolisiksi palveluiksi, koska lääkäreiden palkkiot liittyvät suoraan lääkärikeskuksen myymiin palveluihin. Korjaus on tehtävä myös vertailutietoihin. Korjausmenettely: Per materiaalit ja palvelut/ulkopuoliset palvelut an liikevaihto 3 352 400 euroa. Korjaus tehdään myös vertailutietoihin.		
2.	Liikevaihto/ Myyntisaamiset	Yhteenvedossa tilintarkastuksesta (kohta 9) todetaan, että Pilleriini-järjestelmästä otetaan kahden viikon välein ulos leikkaussalin operaatioiden myyntilaskulistat, joiden perusteella myynnit ja myyntisaamiset kirjataan kirjanpitoon manuaalisesti. Kuukauden jälkimmäiset kaksi viikkoa laskutetaan ja kirjataan kirjanpitoon seuraavan kuun 10. päivä. Ajalla 15.–30.6.2020 leikkaussalin operaatiot ovat olleet 250 000 euroa ja ne on tuloutettu heinäkuulle 2020. Yhteenvedon tilintarkastuksesta (kohta 9) perusteella tilikauden kahden viimeisen viikon leikkaussalin operaatioiden laskutus on kirjaamatta päättyneelle tilikaudelle. Leikkaussalin kahden viimeisen viikon laskutus on kirjattava liikevaihtoon tilikaudelle 2020 ja myyntisaamisiin. Korjausmenettely: Lisätään puuttuvat 250 000 euroa myyntisaamisiin ja myyntiin. Per myyntisaamiset an liikevaihto 250 000 euroa	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta	3
3.	Työpanososinko	Hallituksen kokouksen 4/2019 15.10.2019 (5 §) mukaan yhtiökokouksen 30.9.2019 päätös työpanososingon jakamisesta on pantu täytäntöön. Yhteenvedon tilintarkastuksesta (kohta 8) mukaan työpanososinkona on jaettu 200 000 euroa ja se on kirjattu tilikauden 1.7.2019–30.6.2020 henkilöstökuluihin.	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta	4

		Kirjanpitolautakunnan lausunnon 1904/2013 mukaan työpanososinko on yhtiöoikeudellisesti voitonjakoa, joka edellyttää voittona tai muuten kerrytetyn vapaan oman pääoman olemassaoloa.¹ Yhtiöjärjestyksen mukaan B-osakesarjassa osinko määräytyy kustannuspaikkojen jakamattomasta toimintatuloksesta, joka on luonteeltaan työsuoritusperusteinen. Kyseessä on yhtiön oma päätös, joka ei syrjäytä OYL:n pakottavia varojenjakosäännöksiä. Niistä ei voida poiketa yhtiöjärjestysmääräyksin eikä osakassopimuksella. Tilikaudelta jaettavaksi kertynyttä työpanokseen perustuvaa osinkoa ei voida merkitä henkilöstökuluksi tilinpäätökseen.² Työpanosinko on kirjattava omaan pääomaan. Työpanososinko tulee esittää oman pääoman erittelyssä omana erillisenä eränään (KILA 1904/2013). Korjausmenettely: Per edellisten tilikausien voitto (osingonjako) an henkilöstökulut 200 000 euroa. Oman pääoman erittelyä liitetiedoissa korjataan jaetun osingon osalta. Esitetään työpanososinko oman pääoman erittelyssä omana erillisenä eränä.		
--	--	---	--	--

¹ Koska voittoa voi syntyä yrityksessä vasta, kun tilikauden tuotoista on vähennetty niitä vastaavat kulut, on osingonjako kirjanpidollisesti takasijainen menoihin nähden. Tilikauden tulot kirjataan tuotoiksi tuloslaskelmaan, ja tuotoista vähennetään kuluina ne yrityksen tuotannontekijöistä suoritettut menot, joista ei todennäköisesti enää kerry niitä vastaavaa tuloa (KPL 5:1); voitonjakoerät eivät sisälly menoihin. Työpanososinkoon ei lautakunnan käsityksen mukaan liity piirteitä, joiden perusteella edellä sanotusta voitaisiin poiketa sen kohdalla, vaikka työpanososinko olisi tarkoitettu korvaukseksi työsuoritukseen perustuvasta tuotannontekijästä. Tilinpäätöksen tulee kuvata yrityksen rahoituksellisten valintojen vaikutuksia tuloksenmuodostukseen, minkä takia lautakunta ei pidä hyvän kirjanpitotavan mukaisena työpanososingon kirjaamista henkilöstökuluihin.

² Työpanososinkoon liittyvät sosiaaliturvamaksut ja muut vastaavat lakisääteiset suoritukset ovat henkilöstömenoja. Niiden perustana on työpanososingosta tehty yhtiökokouksen päätös, joten ne tulevat merkittäväksi kuluna tuloslaskelmaan sillä tilikaudella, jolla työpanososingosta päätetään yhtiökokouksessa.

4.	Kiinteistö/ Maa- ja vesialueet/ Rakennukset ja rakennelmat/ Poistot	Yhtiö on tilikaudella hankkinut lomakiinteistön, joka kauppakirjan mukaan sisältää sekä maa-alueen että rakennuksia. Kauppahinta on ollut 217 600 euroa, joka on kokonaan esitetty taseessa Maa- ja vesialueissa. Taseesta ja yhteenvedosta tilintarkastuksesta (kohta 4) selviää, että kiinteistön kauppahinta on kirjattu maa- ja vesialueisiin. Poistoja ei ole tehty. Kirjaus on virheellinen, koska koko kauppahintaa ei ole maksettu maa-alueesta. Kauppakirjan mukaan maa-alueen arvo on ollut 37 600 euroa. Näin ollen rakennusten arvoksi jää 180 000 euroa, joka tulee kirjata Rakennuksiin ja rakennelmiin ja rakennusten hankintameno tulee vaikutusaikanaan poistaa. Yhteenvedosta tilintarkastuksesta (kohta 4) käy ilmi, että kiinteistökaupan varainsiirtovero 4 prosenttia eli 8 704 euroa on kirjattu liiketoiminnan muihin kuluihin. Kirjanpitolain 4:5:n mukaan hankintamenoon luetaan hyödykkeen hankinnasta aiheutuneet välittömät menot. Varainsiirtovero on kiinteistön hankinnasta aiheutunut välitön meno ja se on kirjattava kiinteistön hankintameno. Varainsiirtovero 4 prosenttia kiinteistön kauppahinnasta on 8 704 euroa, joka jaetaan rakennuksen ja maa-alueen suhteessa. Rakennuksen osuus kauppahinnasta on 83 prosenttia ja maa-alueen 17 prosenttia. Rakennuksen hankintamenoon kirjataan varainsiirtoveroa 7 224 euroa ja maa-alueen hankintamenoon vastaavasti 1 480 euroa. Varainsiirtoverokirjauksen jälkeen tasearvot ovat maa-alue 39 080 euroa ja rakennus 187 224 euroa. Rakennuksesta on tehtävä 4 prosentin poisto. Poiston määrä on 4 prosenttia eli 7 489 euroa/vuosi. Kyseessä on liiketoimi intressitahon kanssa, joka ilmoitetaan liitetietona, mikäli se on tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi. Korjausmenettely: Per rakennukset ja rakennelmat an maa- ja vesialueet 180 000 euroa Per rakennukset ja rakennelmat an liiketoiminnan muut kulut 7 224 euroa	Tilintarkastuskertomus Kirjauksen ja poistojen osalta: TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta (	6
----	--	--	---	---

		Per poistot (verotuksellinen maksimipoisto 4 %) 7 489 euroa an rakennukset ja rakennelmat 7 489 euroa Per maa- ja vesialueet an liiketoiminnan muut kulut 1 480 euroa Lisätään liitetietoihin PMA 3:10:n mukainen tieto liiketoimesta intressitahon kanssa: osapuolet ja toimen rahallinen arvo, mikäli se on oikean ja riittävän kuvan antamiseksi tarpeen.		
5.	Muut aineettomat hyödykkeet /Poistot	Hallituksen kokouksen 5/2019 (4 §) 15.12.2019 mukaan edellisellä tilikaudella aloitettu Hoitokoti Iltatähtösen perusparannusremontti on saatu päätökseen. Vuokratilan perusparannuksen kustannukset kuluvalla tilikaudella ovat olleet 480 000 euroa. Perusparannuksen lisäys aktivoidaan taseeseen ja se poistetaan kirjanpitolain mukaisesti vuokra-ajan kuluessa seitsemässä vuodessa eli jäljellä olevan vuokra-ajan puitteissa. Hallituksen kokouspöytäkirjassa todetaan, että perusparannusremontin viimeinen maksuerä on sisältänyt keittiöremontin osuuden. Yhteenvedossa tilintarkastuksesta todetaan, että aktivoidut remonttikulut ovat yhteensä 500 000 euroa. Näin ollen tase-erään on aktivoitu keittiönlattian kuivaus, joka on ollut vuosikorjausta, ei perusparannusta, yhteensä 20 000 euroa. Kirjanpitolain 5 luvussa määritellään menojen jaksottamista koskevat säännöt: kuluksi kirjaaminen, aktivointipakko tai muita pitkävaikutteisia menoja koskeva aktivointimahdollisuus. KPL 5:11:n mukaan muina pitkävaikutteisina menoina saadaan aktivoida menoja, jotka tuottavat tuloa useana tilikautena. Kirjanpitolain 5:1:n mukaan tilikauden tuotoista vähennetään ne menot, jotka ovat vuosikuluja. Aktivoitavia ovat ne perusparannusmenot, joiden seurauksena hyödykkeen tulontuottamiskyky kasvaa alkuperäistä suuremmaksi. Hyödykkeen tulontuottamiskyvyn voidaan katsoa kasvaneen, jos perusparannus johtaa: – hyödykkeen taloudellisen pitoajan ja hyödykkeen tuotantokapasiteetin kasvuun, – suoritteiden laadun merkittävään parantumiseen tai – tuotantoprosessin kustannusten merkittävään vähentymiseen. (Kirjanpitolautakunnan yleisohje suunnitelman mukaisista poistoista 16.10.2017 2.6. -kohta)	Kirjallinen raportointi hallitukselle	5

		Korjaus- ja huoltomenot, joiden seurauksena hyödykkeen tulontuottamiskyky voidaan säilyttää ennallaan, kirjataan yleensä syntymistilikauden kuluksi. Edellä mainittuja kriteerejä sovelletaan perusparannusmenojen aktivointiedellytyksiä arvioitaessa. Hoitokodin keittiön lattian kuivaus on ennalleen saattamista, joten sitä ei saa aktivoida, vaan se pitää kirjata tilikauden kuluksi. Korjauksen seurauksena muiden pitkävaikutteisten menojen poistopohja muuttuu ja tuloslaskelman poistojen määrä muuttuu. Tiedot muusta aineettomasta hyödykkeestä tulee esittää PMA 3:1.2 mom. 3-kohdan mukaisesti liitetiedoissa. Korjausmenettely: Per liiketoiminnan muut kulut an muut aineettomat hyödykkeet 20 000 euroa Per muut aineettomat hyödykkeet an poistot 2 857 euroa Lisätään PMA 3:1.2 mom. 3-kohdan mukaiset tiedot muusta aineettomasta hyödykkeestä ja sen poistoajasta.		
6.	Kehittämismenot /Palkat/ Poistot	Kehittämismenoiksi on aktivoitu hallituksen kokouksen 1/2020 23.1.2020 (5 §) mukaisesti ohjelmistolisenssi, jolla saadaan chat-palvelu nettisivuille. Aktivointi käsittää yhteenvedon tilintarkastuksesta (kohta 1) mukaan - 65 000 euroa palveluntarjoajan laskun - 15 000 euroa työharjoittelijoiden palkkoja sivukuluineen (summa on arvioitu) - 100 000 euroa toimitusjohtajan palkkoja sivukuluineen (summa arvioitu). Hallituksen kokouspöytäkirjan mukaan kyseessä ovat kirjanpitolain tarkoittamat kehittämismenot, koska menoilla kehitetään yhtiön toimintaa. Lisäksi chat-palvelu tuottaa tuottoja tulevaisuudessa, enemmän kuin yhden tilikauden verran.	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta	5

		Kyseessä eivät ole kehittämismenot, vaan ostettu ohjelmistolisenssi ja lähihoitajaharjoittelijoiden ja toimitusjohtajan palkat. Ohjelmistolisenssi kirjataan KPL 5:5a:n ja KILAn lausunnon 1604/2000 mukaan aineettomiin oikeuksiin. Lähihoitajaharjoittelijoiden ja toimitusjohtajan palkat eivät kuulu ohjelmistolisenssin hankintamenoon. Hallituksen kokouksen pöytäkirjan 1/2020 mukaan lähihoitajaharjoittelijoita, joita on lääkäriaseman palveluksessa ympäri vuoden, käytetään chat-palvelun vastaajina ja toimitusjohtaja perehdyttää heidät chat-työhön Näin ollen palkkoja ei voida aktivoida taseeseen ohjelmistolisenssin hankintamenoon. Lähihoitajaharjoittelijoiden ja toimitusjohtajan palkat sivukuluineen on kirjattava vuosikuluksi tuloslaskelmaan. Aineettomasta oikeudesta tulee tehdä poistot. Yhteenvedon tilintarkastuksesta kohdan 2 mukaan lääkäriaseman ostamat ohjelmistot poistetaan 5 vuodessa. Viiden vuoden poisto ohjelmistolisenssistä on 13 000 euroa. PMA 3:1:n 2 mom. 2-kohdan mukainen oletama on, että aineettomat oikeudet poistetaan 10 vuodessa. Mikäli oletama säännöksestä poiketaan, liitetiedoissa tulee esittää poistoaika. Korjausmenettely: Per aineettomat oikeudet an kehittämismenot 65 000 euroa Per henkilöstökulut an kehittämismenot 115 000 euroa Per kehittämismenot an poistot 36 000 euroa Per poistot an aineettomat oikeudet 13 000 euroa. Koska poistoaika ei ole PMA:n oletamasäännöksen mukainen, liitetiedoissa esitetään arvostus- ja jaksotusperiaatteissa aineettomien oikeuksien poistoaika.		
7	Pysyvien vastaavien sijoitukset	Pysyvien vastaavien sijoitukset koostuvat yhteenvedon tilintarkastuksesta (kohta 5) mukaan seuraavista eristä: - pörssiosakkeet 975 000 euroa - korkorahastot 293 172 euroa	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen	8

	- toimitilaosakkeet (lääkäriasema) 3 183 000 euroa - Kiinteistö Oy Murkinan osakkeet 170 000 euroa (40 prosentin omistusosuus) Yhteenvedon tilintarkastuksesta mukaan pörssiosakkeet ja korkorahastot on arvostettu taseessa hankintamenoon. Luottopankki Oy:n omaisuusraportin 30.6.2020 mukaan Kaivosyhtiö Oyj:n ja Kiinteistösijoitusyhtiö Uusi Toivo Oyj:n osakkeiden markkina-arvot ovat hankinta-arvoa pienemmät. Kaivosyhtiö Oyj on mennyt konkurssiin. Arvopaperit esitetään pysyvien vastaavien erässä sijoitukset, jos niistä odotetaan kertyvän tuloja useampana kuin yhtenä tilikautena. KPL 5:13:n mukaan pysyvien vastaavien arvopapereista tulee tehdä arvonalennusvähennys, ellei siitä odotettavissa olevien tulojen nykyarvo riitä kattamaan arvopaperin hankintamenoa. Arvopaperi pysyvissä vastaavissa esitetään lähtökohtaisesti hankintamenostaan tai sitä alhaisemmasta markkina-arvosta, todennäköisestä luovutushinnasta. Kirjanpitolautakunta toteaa lausunnossaan 1725/2004, että erillisarvostusperiaatteesta johtuen pysyvien vastaavien sijoituksiin kuuluvia arvopapereita ei voida arvostaa yhtenä kokonaisuutena. Jos jonkun arvopaperierän markkina-arvo on tilinpäätöshetkellä alhaisempi kuin sen alkuperäinen hankintameno ja puolestaan jonkin toisen arvopaperierän markkina-arvo on sen alkuperäistä hankintamenoa korkeampi, ei arvonsa menettäneen arvopaperierän arvonalennusta saa jättää kirjaamatta sillä perusteella, että salkussa olevan toisen arvopaperierän arvo on noussut. Lausunnon mukaan taseen tulee kuvata kirjanpitovelvollisen taloudellista asemaa tilinpäätöspäivänä. Siten taseeseen sisältyvien varojen ja vastuiden arvostus tulee perustaa mahdollisimman pitkälle tilinpäätöspäivänä valinneeseen tilanteeseen. Pörssikurssi kuvaa parhaiten julkisen kaupankäynnin kohteena olevan osakkeen käypää arvoa. Luottopankin omaisuusraportista käy ilmi, että pörssiosakkeiden hankintameno on ollut yhteensä 975 000 euroa. Hankintamenoa alhaisemmat markkina-arvot huomioiden salkun tasearvo on yhteensä 656 833 euroa.	lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta	
--	--	--	--

		Kaivosyhtiö Oyj:n osakkeisiin on kirjattava arvonalennus, koska yhtiö on mennyt konkurssiin ja sen osakkeilla ei ole enää arvoa. Kiinteistösijoitusyhtiö Uusi Toivo Oyj:n osakkeet on arvostettava markkina-arvoon 361 856 euroa. Pysyvien vastaavien sijoitusten arvonalennus on yhteensä 318 167 euroa. Korkorahasto-osuudet on hankittu vuonna 2020 ja ne ovat likvidejä. Yhteenvedon tilintarkastuksesta mukaan ne ovat lyhytaikaista kassavarojen sijoittamista. Näin ollen korkorahastot on luokiteltu tilinpäätöksessä virheellisesti pysyvien vastaavien sijoitukseksi. Korkorahastojen hankintahinta on Luottopankki Oy:n omaisuusraportin mukaan 293 172 euroa. Korkorahastojen osuuksien European Covered Bond, Corporate Bond C Kasvu ja Pro Euro Obligaatio C Kasvu markkina-arvot ovat hankintamenoja alhaisemmat, joten ne on arvostettava markkina-arvoon. KPL 5:2:n mukaan rahoitusomaisuudessa olevat arvopaperit on arvostettava hankintamenoon. Arvonalentuminen on kuitenkin otettava huomioon tilinpäätöspäivän olosuhteiden mukaisesti. Rahoitusomaisuuteen kuuluvien arvopapereiden tilinpäätösarvo ei saa ylittää tilinpäätöspäivän todennäköistä luovutushintaa. Hankintamenoa alhaisemmat markkina-arvot huomioiden salkun arvo on 259 222 euroa. Korkorahastot on luokiteltava rahoitusomaisuuteen ja niihin on tehtävä 33 950 euron arvonalennus. Korjausmenettely: Per arvonalentumiset pysyvien vastaavien sijoituksista an sijoitukset / muut osakkeet ja osuudet 318 167 euroa Per rahoitusomaisuusarvopaperit / muut arvopaperit an sijoitukset / muut osakkeet ja osuudet 293 172 euroa Per arvonalentumiset vaihtuvien vastaavien rahoitusarvopapereista an rahoitusomaisuusarvopaperit / muut arvopaperit 33 950 euroa		
--	--	---	--	--

8	Arvonkorotus/ Muut osakkeet ja osuudet/ Oma pääoma/ Liitetiedot	Yhteenvedosta tilintarkastuksesta (kohta 5) ilmenee, että taseen omaan pääomaan sisältyy aiemmin muodostettu arvonkorotusrahasto 1 000 000 euroa. Arvonkorotus 1 000 000 euroa on tehty pysyvien vastaavien arvopapereihin sisältyviin toimitilaosakkeisiin. Yhteenvedosta tilintarkastuksesta käy ilmi, että arvonkorotus on tehty 5 vuotta sitten perustuen sen aikaiseen kiinteistövälittäjän arviokirjaan. Arvopapereita, toimitilaosakkeita ei ole arvioitu tuon jälkeen uudelleen. Kirjanpitolain 5:17:n mukaan pysyvien vastaavien arvopapereihin voi tehdä arvonkorotuksen, mikäli arvopaperin todennäköinen luovutushinta on tilinpäätöspäivänä pysyvästi alkuperäistä hankintamenoa olennaisesti suurempi. Hallituksen kokouksen 2/2020 26.6.2020 (5 §) mukaan toimitilaosakkeet, joihin arvonkorotus on tehty, on pantu myyntiin. Kiinteistövälittäjä on kertonut toimitusjohtajalle, että koronaviruspandemia on vaikuttanut keskustan kiinteistökauppoihin lamauttavasti. Liikehuoneistot eivät mene kaupaksi edes keskustassa. Hän arveli, että mikäli myynti toteutuisi, myyntihinta olisi 1 000 000 euroa. Arvonkorotus on arvioitava vuosittain tilinpäätöspäivänä. Jos arvonkorotus on aiheeton, se on peruutettava ja arvonkorotusrahasto vastaavasti alennettava. Arvonalennuksen tarpeellisuus on arvioitava kirjanpitolain mukaan tilikauden päättymishetkellä. Hallituksen kokouksen mukaan toimitilojen todennäköinen myyntihinta on jopa niiden alkuperäistä hankintamenoa alhaisempi. Yhteenvedon tilintarkastuksesta mukaan tilinpäätöshetken arviointia ei ole tehty. Arvonkorotus on virheellinen. Arvonkorotus on peruutettava ja arvonkorotusrahasto on alennettava. Koronavirusepidemian taloudelliset vaikutukset voivat ulottua useiden vuosien päähän. KPL 5:13:n mukaan ”jos pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen tai sijoituksen todennäköisesti tulevaisuudessa kerryttämän tulon arvioidaan olevan pysyvästi vielä poistamatonta hankintamenoa pienempi, erotus on kirjattava arvonalennuksena kuluksi.” Toimitilaosakkeet on arvostettava todennäköiseen luovutushintaan 1 000 000 euroa.	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta	8
---	---	--	--	---

		Arvonkorotusrahastosta annettu liitetieto on virheellinen ja oman pääoman erittely on arvонkorotusrahaston osalta virheellinen. Korjausmenettely: Per arvонkorotusrahasto an muut osakkeet ja osuudet 1 000 000 euroa Per arvonalentumiset pysyvien vastaavien sijoituksista an muut osakkeet ja osuudet 1 183 000 euroa Korjataan liitetietoa kohta 3: esitetään Muutos tilikauden aikana Korjataan liitetietoa 7.		
9.	Liiketoiminnan muut kulut/ Aineettomat oikeudet	Hallitus on päättänyt kokouksessaan 1/2020 23.1.2020 patentin ostamisesta Pekka Mediziniltä. Yhteenvedon tilintarkastuksesta (kohta 10) mukaan patentin hankintameno 136 000 euroa sisältyy liiketoiminnan muihin kuluihin. Kirjanpitolain 5:5 a:n mukaan vastikkeellisesti hankittujen patenttien hankintameno on aktivoitava, mikäli patentin arvioidaan tuottavan tuloa useampana tilikautena. KPL 5:5 a 3 momentin mukaan patenttikulujen aktivoitu hankintameno on poistettava suunnitelman mukaan vaikutusaikanaan. Hallituksen kokouksen mukaan patentista tulee tuottoja 5 vuoden ajan, joten patentti poistetaan 5 vuodessa. Vuosittaisen poiston määrä on 27 200 euroa. PMA 3:1:n 2 momentin 2-kohdan mukainen oletama on, että aineettomat oikeudet poistetaan 10 vuodessa. Mikäli oletama säännöksestä poiketaan, liitetiedoissa tulee esittää poistoaika. Korjausmenettely: Per aineettomat oikeudet an liiketoiminnan muut kulut 136 000 euroa Per poistot an aineettomat oikeudet 27 200 euroa Koska poistoaika ei ole PMA:n oletamasäännöksen mukainen, liitetiedoissa esitetään arvostus- ja jaksotusperiaatteissa aineettomien oikeuksien poistoaika.	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta	3

10.	Lainasaaminen	Hallituksen kokouspöytäkirjasta 5/2019 15.12.2019 (5 §) käy ilmi, että tilinpäätökseen sisältyy lainasaatavaa toimitusjohtajalta yhteensä 104 298 euroa. Lainaa on myönnetty lisää tilikauden aikana 11 315 euroa. Lisälaina 11 315 euroa on annettu toimitusjohtajan ja yhtiön osakkaan pojan auton hankintaa varten. Koko lainan, 104 298 euroa, vakuudeksi toimitusjohtajan ja osakkaan poika on antanut yhtiölle pantiksi kyseisen auton. Vakuutena on lisäksi toimitusjohtajan ja osakkaan henkilökohtaiset takaukset. Lainalle ei peritä korkoa. Lainalla ei ole liiketaloudellista perustetta, joten se on osakeyhtiölain vastaista laitonta varojen jakoa. Liitetiedoissa ei ole esitetty annettua lainaa toimitusjohtajalle (PMA 3:9). Korjausmenettely: Liitetietoihin on lisättävä toimitusjohtajalle annetun lainan määrä ja sen lisäys tilikauden aikana sekä lainasopimuksen keskeiset ehdot (PMA 3:9).	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5.5 §:n 2-kohdan mukainen huomautus TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta	3
11.	Liiketoiminnan muut kulut/ Henkilö- kohtainen kulu	Hallituksen kokouksen pöytäkirjasta 1/2020 23.1.2020 (4 §) käy ilmi, että yhtiön kuluksi on kirjattu hallituksen puheenjohtajan, omistajan Leena Veitsen turkki 5 000 euroa. Se on kirjattu lämmityskuluihin. Kyseessä ei ole yhtiön lämmityskulu, vaan Leena Veitsen henkilökohtainen kulu. Turkin hankinta on kirjattava lähipiirilainasaatavaksi Leena Veitseltä. Liitetietoihin on lisättävä tieto lähipiirilainasta PMA 3:9. Kyseessä on osakeyhtiölain vastainen laitton varojen jako. Korjausmenettely: Per lainasaatavat an liiketoiminnan muut kulut 5 000 euroa. Liitetietoihin lisättävä tieto hallituksen puheenjohtajalle annetun lainan määrä tilikauden aikana sekä lainasopimuksen keskeiset ehdot PMA 3:9.	Kirjallinen raportointi hallitukselle	3

12.	Vuokratuotot/ Liiketoiminnan muut tuotot	Hallituksen kokouksen 2/2020 26.6.2020 (4 §) mukaan kirjanpidosta puuttuvat neljän kuukauden vuokratuotot ravintola Mestarikokit Oy:lta 22 500 euroa / kuukausi eli yhteensä 90 000 euroa. Pöytäkirjan mukaan Mestarikokit Oy on joutunut maksuvaikeuksiin koronaviruspandemian takia. Mestarikokit Oy on saanut Business Finlandilta kehittämistukipäätöksen. Tuen ja rajoitusten lieventämisen johdosta Mestarikokit Oy pystyy maksamaan vuokransa. Vaikka vuokralainen ei ole maksanut vuokriaan, ne on kuitenkin tuloutettava vuokranantajan kirjanpidossa. Korjausmenettely: Kirjataan puuttuvat vuokratuotot liiketoiminnan muihin tuottoihin. Per siirtosaamiset an liiketoiminnan muut tuotot/vuokrat 90 000 euroa.	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta	3
13.	Pääomalaina	Hallituksen pöytäkirjan 2/2020 26.6.2020 (4 §) mukaan Kyösti Veitseltä oleva pääomalaina siirretään vieraasta pääomasta omaan pääomaan. Kirjanpitolautakunnan täydennetyn omaehtoisen lausunnon (1950/2016) mukaan: Pääomalaina, joka IFRS-perusteisesti saadaan merkitä omaksi pääomaksi, esitetään taseen oman pääoman ryhmässä viimeisenä, omana erillisenä kohtanaan: VII Pääomalainat. Pääomalainan merkitseminen taseeseen KPL 5:5c ja KPA 1:6: KPL:n perustelujen mukaan tämänhetkisen IFRS-normiston mukaisia elementtejä ovat mm: 1. lainan takaisinmaksun takasijaisuus – tämä koskee maksunsaantijärjestystä muihin velkoihin ja velvoitteisiin nähden konkurssissa ja selvitystilassa; 2. eräpäivättömyys – kirjanpitovelvollisen yksinomaisessa päätösvallassa on se ajankohta, jolloin pääoma maksetaan takaisin lainanantajille; sekä 3. lainalle maksettavan tuoton maksu on mahdollista ainoastaan tilanteissa, joissa kirjanpitovelvollisella on myös mahdollisuus osingonmaksuun – toisin sanoen koron- ja	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta	6

		muun tuotonmaksun rajoittuminen jakokelpoiseen vapaaseen pääomaan osingonmaksussa ja muussa varojenjaossa noudatettavien rajoitusten tavoin. Velkakirjan ehtojen mukaan lainalla on parempi etusija kuin osakkeenomistajilla. Lisäksi lainaehtojen mukaan lainalle maksetaan korkoa ja sillä on eräpäivä. Näin ollen pääomalaina ei täytä omanpääomanehtoisen lainan edellytyksiä, eikä sitä voida luokitella omaan pääomaan. Laina on merkittävä pitkäaikaiseen vieraaseen pääomaan omana eränään. Liitetiedot ovat virheelliset oman pääoman erittelyn osalta. Lisäksi pääomalainan korot on vähennetty omasta pääomasta vuonna 2020. Pääomalainan korot 14 000 euroa tulee kirjata kuluksi. Vertailutiedot on korjattava tältä osin. Pääomalainan pääasiallisia ehtoja ei ole esitetty liitetiedoissa PMA 3:13:n mukaisesti. Vertailutiedoissa pääomalaina on esitetty virheellisesti omassa pääomassa. Korjausmenettely: Per pääomalainat (oma pääoma) an pääomalainat (pitkäaikainen vieras pääoma) 349 260 euroa Kirjataan pääomalainan korot korkokuluksi. Per korkokulut an voitto edellisistä kausilta 14 000 euroa. Korjataan oman pääoman erittely liitetiedoissa kohdassa 7. Esitetään PMA 3:13:n mukaisesti pääomalainan pääasialliset ehdot. Korjataan vertailutiedot.		
14.	Liiketoiminnan muut kulut/vuokrat	Hallituksen kokouksen 3/2020 10.8.2020 (5 §) mukaisesti Hoitokoti Iltatähtösen vuokra on sidottu asukasmäärään. Vuokrat on maksettu ja kirjattu kirjanpitoon koko tilikaudelta 15 asukkaan mukaan. Lopullinen vuokra määräytyy jälkikätestarkistuksen perusteella. Helmikuussa 2020 on tarkistettu ja kirjattu kirjanpitoon vuokran määrä ajalta 1.7.–31.12. Koronavirusepidemian takia lopullinen vuokran määrä ajalta 1.1.–30.6. tarkistetaan vasta 30.9.2020. Yleensä asukasmäärän tarkistus tehdään heinäkuun lopussa, jotta saadaan vuokratulot kirjatuksi tilinpäätökseen todellisen asukasmäärän mukaisesti.	Kirjallinen raportointi johdolle.	5

		Tilikauden viimeisen vuosipuoliskon ajan asukkaita on ollut 30 henkilöä. Koska lopullinen asukasmäärän tarkistus tehdään vasta syyskuun 2020 lopussa koronavirusepidemian takia, kirjanpidosta puuttuu ajalta 1.1.–30.6. vuokria 15 asukkaan osalta. Yhtiölle syntyy puolelta vuodelta lisää maksettavaa ja kuluksi kirjattavaa vuokraa 15 henkilön osalta. Vuokran määrä per henkilö on 650 euroa kuukaudessa. Lisävuokra on näin ollen kuudelta kuukaudelta: 6 kuukautta * 15 lisähenkilöä * 650 euroa = 58 500 euroa. Vuokra on kirjattava tilikauden kuluksi ja siirtovelaksi tilinpäätökseen. Liitetietona ei ole esitetty vuokravastuuta (PMA 3:7 kohta 3) (kuten. tieto sopimuksen luonteesta, vuokranmaksun peruste ja voimassaoloajasta).³ Korjausmenettely: Per liiketoiminnan muut kulut an siirtovelat 58 500 euroa Lisätään vuokravastuuta koskeva liitetieto.		
15.	Hallituksen voitonjako-esitys	Hallitus esittää 10.8.2020 kokouksessa 3/2020 (4 §), että jakokelpoisesta vapaasta omasta pääomasta jaetaan osakkeenomistajille osinkona 950 euroa per A-sarjan osake eli yhteensä 1 330 000 euroa. Lisäksi hallitus esittää, että työpanososinkona jaetaan B-sarjan osakkeille 120 000 euroa. Osinkoesitys yhteensä on 1 450 000 euroa. Osingonjakoesityksessä todetaan, että yhtiön maksukyky ja tasetesti sallivat ehdotetun osingonjaon. Yhtiöllä ei ole riittävästi jakokelpoista vapaata omaa pääomaa, jotta ehdotettu määrä 950 euroa per A-sarjan osake, yhteensä 1 330 000 ja työpanososinko 120 000 euroa B-sarjan osakkeille voitaisiin jakaa, koska korjaamattomat virheet pienentävät 2 527 577 euroa jakokelpoista vapaata omaa pääomaa. Varojenjakoesityksessä myös todetaan, että tilikauden jälkeen ei ole tapahtunut olennaisia muutoksia ja että yhtiön maksukyky on hyvä.	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 5 mom 2-kohdan mukainen huomautus	4

³ Tehtävänannossa ei ole kerrottu minimivuokran määrää, joten vuokravastuun euromäärää ei voi laskea.

		Korjausmenettely: Varojenjakoesitys on muutettava osakeyhtiölain mukaiseksi ja hallituksen on arvioitava uudelleen yhtiön maksukykyisyyttä tilinpäätöksen jälkeiset tapahtumat huomioiden. Korjataan liitetietoihin kohtaan 8 hallituksen ehdotus jakokelpoisen vapaan pääoman käytöstä.		
16.	Tietoturvaloukkaus/ Tilikauden jälkeinen tapahtuma	Hallituksen kokouksen 10.8.2020 3/2020 (6 §) mukaan Lääkäriasema Veitsenterällä Oy on mitä todennäköisemmin syyllistynyt tietoturvaloukkaukseen. Asiakas- eli potilastiedot ovat vuotaneet ulkopuolelle ja vääriin käsiin heinäkuussa 2020. Tietosuojaviranomaisen virkamies on soittanut toimitusjohtajalle ja kertonut, että asian selvittely alkaa lähipäivinä. Virkamiehen mukaan merkittävä sakko on tulossa. Tietosuojaloukkaus on tapahtunut tilikauden päättymisen jälkeen. Siitä on tulossa taloudellisia seurauksia yhtiölle. Seurausten euromäärä ei ole vielä tiedossa. Tietoturvaloukkaus on olennainen tilikauden jälkeinen tapahtuma, joka on esitettävä liitetiedoissa PMA 3:3:n mukaisesti. Korjausmenettely: Lisätään tilikauden jälkeinen olennainen tapahtuma tietoturvaloukkaus ja sen mahdolliset seuraukset liitetietoihin PMA 3:3:n mukaisesti.	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 3 mom mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta	2,5
17.	Vakuudet ja vastuut	Liitetiedoissa on vastuut ja vakuudet esitetty nimellis arvostaan. PMA 3:7:n mukaan liitetietona on esitettävä esineoikeudelliset vakuudet, jotka pienyrittäjä on antanut omaisuudestaan, eriteltyinä esinevakuuslajin mukaisiin määriin. Vakuus ilmoitetaan enintään sen velan tai muun sitoumuksen määrästä, jonka vakuudeksi se on annettu. Jos vakuuden arvo on velkaa tai sitoumusta pienempi, vakuus otetaan erittelyyn tästä pienemmästä arvosta.	Kirjallinen raportointi hallitukselle	2

		Korjausmenettely: Korjataan tilinpäätöksen liitetietoa 5. Esitetään vakuudet vakuuslajeittain velan määrästä, koska velan määrä on pienempi kuin vakuuden määrä.																																						
18.	Yhteenveto ja vaikutusten arviointi	ISA 450 edellyttää, että tilintarkastaja arvioi todettujen virheellisyyksien vaikutuksen tilintarkastukseen ja korjaamattomien virheellisyyksien vaikutuksen tilinpäätökseen. <u>Vaikutus tilikauden tulokseen ja omaan pääomaan</u> <u>Yksittäin olennaiset virheet:</u> <table><tr><th>Virhe</th><th>Vaikutus tulokseen</th><th>Vaikutus omaan pääomaan</th><th>Vaikutus taseen loppu-summaan</th></tr><tr><td>Liikevaihto/myyntisaamiset</td><td>250 000</td><td>250 000</td><td>250 000</td></tr><tr><td>Työpanososinko</td><td>200 000</td><td></td><td></td></tr><tr><td>Kehittämismenot/henkilöstökulut/poistot</td><td>-92 000</td><td>-92 000</td><td>-92 000</td></tr><tr><td>Arvonalennukset pysyvien vastaavien sijoituksista /sijoitukset/rahoitus-omaisuusarvopaperit</td><td>-352 117</td><td>-352 117</td><td>-352 117</td></tr><tr><td>Sijoitukset/arvonkorotusrahas</td><td>0</td><td>-1 000 000</td><td>-1 000 000</td></tr><tr><td>Arvonalennus toimitilaosakkeista</td><td>-1 183 000</td><td>-1 183 000</td><td>-1 183 000</td></tr><tr><td>Liiketoiminnan muut tuotot/Vuokrat</td><td>90 000</td><td>90 000</td><td>90 000</td></tr><tr><td>Pääomalainan luokittelu</td><td>0</td><td>-349 260</td><td>0</td></tr></table>	Virhe	Vaikutus tulokseen	Vaikutus omaan pääomaan	Vaikutus taseen loppu-summaan	Liikevaihto/myyntisaamiset	250 000	250 000	250 000	Työpanososinko	200 000			Kehittämismenot/henkilöstökulut/poistot	-92 000	-92 000	-92 000	Arvonalennukset pysyvien vastaavien sijoituksista /sijoitukset/rahoitus-omaisuusarvopaperit	-352 117	-352 117	-352 117	Sijoitukset/arvonkorotusrahas	0	-1 000 000	-1 000 000	Arvonalennus toimitilaosakkeista	-1 183 000	-1 183 000	-1 183 000	Liiketoiminnan muut tuotot/Vuokrat	90 000	90 000	90 000	Pääomalainan luokittelu	0	-349 260	0	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 3 mom mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta TilintL 3:5 § 5 mom 2-kohdan mukainen huomautus	5,5
Virhe	Vaikutus tulokseen	Vaikutus omaan pääomaan	Vaikutus taseen loppu-summaan																																					
Liikevaihto/myyntisaamiset	250 000	250 000	250 000																																					
Työpanososinko	200 000																																							
Kehittämismenot/henkilöstökulut/poistot	-92 000	-92 000	-92 000																																					
Arvonalennukset pysyvien vastaavien sijoituksista /sijoitukset/rahoitus-omaisuusarvopaperit	-352 117	-352 117	-352 117																																					
Sijoitukset/arvonkorotusrahas	0	-1 000 000	-1 000 000																																					
Arvonalennus toimitilaosakkeista	-1 183 000	-1 183 000	-1 183 000																																					
Liiketoiminnan muut tuotot/Vuokrat	90 000	90 000	90 000																																					
Pääomalainan luokittelu	0	-349 260	0																																					

Liikaa patenttikuluja	108 800	108 800	108 800
Yhteensä	-978 317	-2 527 577	-2 178 317

Jos olennaiset virheet korjattaisiin, tilikauden tulos ennen veroja olisi 230 388 euroa (nyt 1 208 705 euroa) ja oma pääoma olisi 288 263 euroa (nyt 2 815 840 euroa).

Jakokelpoinen vapaa oma pääoma:

Oma pääoma korjausten jälkeen	288 263
Osakepääoma	-2 500
Jakokelpoinen vapaa oma pääoma	285 763

Yksittäin euromääräisesti epäolennaiset korjaamattomat virheet:

Virhe	Vaikutus tulokseen	Vaikutus taseen loppu-summaan
Keittiöremontti ja poiston palautus perusparannuksesta yht.	-17 143	-17 143
Lähipiirilaina/ Liiketoiminnan muut kulut	5 000	5 000
Liiketoiminnan muut kulut/hoitokodin vuokra	-58 500	58 500
Yhteensä	-70 643	46 357

Virheet ja puutteet liitetiedoissa:

- KILA 1904/2013: Liitetiedoissa oman pääoman erittelyssä tulee esittää työpanososinko omana erillisenä eränään.

		- PMA 3:10 kiinteistökauppa yhtiön omistajan kanssa: osapuolet ja kauppahinta, jos tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi. - Liitetieto 3 Arvonkorotusrahasto ja sen muutokset tilikauden aikana: purkaminen on esitettävä liitetiedossa. - PMA 3:1 2 mom 2-kohta: aineettomien oikeuksien hankintameno kirjataan kuluksi 5 vuodessa. Jaksotusperiaate lisättävä liitetietoihin. - PMA 3:1 2 mom 3-kohta: pitkävaikutteiset menot kirjataan kuluksi 7 vuodessa. Jaksotusperiaate lisättävä liitetietoihin. - PMA 3:9 laina toimitusjohtajalle: lisäykset ja pääasialliset ehdot - PMA 3:9 laina hallituksen puheenjohtajalle: lisäykset ja pääasialliset ehdot - PMA 3:13 (OYL 13:5 ja KPL 5:8.3): pääomalainan pääasialliset ehdot - PMA 1:1 § 5 mom 2-kohta: oman pääoman erittely virheellinen sekä jakokelpoisen vapaan oman pääoman määrä ja ehdotus sen käytöstä virheelliset - PMA 3:13 työpanososingon osuus hallituksen osingonjakoehdotuksesta - PMA 3:3 tilikauden jälkeiset olennaiset tapahtumat: tietoturvaloukkaus - PMA 3:7 vakuudet: vakuus ilmoitetaan enintään sen velan tai muun sitoumuksen määräisenä, jonka vakuudeksi se on annettu. Jos vakuuden arvo on velkaa tai sitoumusta pienempi, vakuus otetaan erittelyyn tästä pienemmästä arvosta. Vakuuden arvostamisessa tulee noudattaa mitä kirjanpitolain 5 luvun 2 §:n 1 momentin 3 kohdassa säädetään velkojen merkitsemisestä taseeseen tai muuta vakuuden luonteen mukaista perusteltua menettelyä. Oma pääoma, jolla on selkeästi vaikutusta taloudelliseen päätöksen tekoon sekä tilikauden tulos ovat olennaisesti virheellisiä. Virheet kohdistuvat moneen tilinpäätöserään ja tilinpäätöksestä puuttuu olennaisia tietoja. Siksi virheitä voidaan pitää laajalle ulottuvina ja yhteisvaikutuksiltaan sellaisina, että tilinpäätös ei anna oikeaa ja riittävää kuvaa tilikauden tuloksesta ja yhtiön taloudellisesta asemasta vaan tilinpäätös kokonaisuutena on virheellinen. Nämä seikat edellyttävät kielteistä lausuntoa tilintarkastuskertomuksessa.		
		Yhteensä		80 pistettä

Tehtävä 2.**TILINTARKASTUSKERTOMUS**

Lääkäriasema Veitsenterällä Oy:n yhtiökokoukselle

Tilinpäätöksen tilintarkastus**Kielteinen lausunto**

Olemme tilintarkastaneet Lääkäriasema Veitsenterällä Oy:n (y-tunnus 1234567-8) tilinpäätöksen tilikaudelta 1.7.2019–30.6.2020. Tilinpäätös sisältää tuloslaskelman, taseen ja liitetiedot.

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

Kielteisen lausunnon perustelut

Liikevaihdon oikaisuksi on kirjattu virheellisesti ulkopuolisia palveluja 3 352 400 euroa. Vertailutiedoissa vastaava virhe on 2 800 400 euroa. Virhe ei vaikuta tilikauden tulokseen.

Liikevaihdosta ja myyntisaamisista puuttuvat tilikauden kahden viimeisen viikon myynnit yhteensä 250 000 euroa. Virheen johdosta tilikauden tulos on 250 000 euroa liian pieni.

Taseessa maa-alueen arvo on 178 420 euroa liian suuri ja rakennusten arvo 179 735 euroa liian pieni. Maa-alueen arvo varainsiirtoveroineen on 39 080 euroa. Rakennuksen arvo on varainsiirtoveroineen ja poistot huomioiden 179 735 euroa. Virheen johdosta tilikauden tulos on poistojen verran 7 489 euroa liian suuri.

Taseeseen kehittämismenoihin on kirjattu ohjelmistolisenssikuluja 180 000 euroa. Aktivointi sisältää henkilöstökuluja 115 000 euroa, jotka ovat yrityksen vuosikuluja. Virheen johdosta tuloslaskelman poistot ovat 23 000 euroa liian suuret. Virheiden yhteisvaikutuksesta johtuen tilikauden tulos on 92 000 euroa liian suuri. Ohjelmistolisenssikulut 65 000 euroa on luokiteltu virheellisesti kehittämismenoiksi. Ne on luokiteltava aineettomiksi oikeuksiksi.

Taseeseen sisältyvät sijoitukset on arvostettu liian suuriksi 352 117 euroa. Virheestä johtuen tilikauden tulos on 352 117 euroa liian suuri. Sijoitukset on luokiteltu taseessa väärin. Pysyvien vastaavien

sijoituksiin sisältyy 293 172 euroa rahoitusarvopapereita. Rahoitusarvopapereiden arvo taseessa on arvonalennuksen jälkeen 259 222 euroa.

Taseen sijoituksissa oleviin toimitilaosakkeisiin on tehty 1 000 000 euron suuruinen arvonkorotus vuonna 2015. Arvonkorotuksen perusteita ei ole tarkistettu vuoden 2015 jälkeen. Arvonkorotus on aiheeton. Virheen johdosta toimitilaosakkeiden arvo taseessa sekä oma pääoma ovat ja 1 000 000 euroa liian suuret.

Lisäksi toimitilaosakkeet on arvostettu taseessa 1 183 000 euroa liian suureksi. Virheen johdosta tulos on 1 183 000 euroa liian suuri.

Liiketoiminnan muista tuotoista puuttuvat vuokratuotot 90 000 euroa. Virheestä johtuen tilikauden tulos on 90 000 euroa liian pieni.

Liiketoiminnan muut kulut sisältävät patentinhankintakuluja 136 000 euroa. KPL 5:5a:n mukaan vastikkeellisesti hankittujen patenttien hankintameno on aktivoitava ja poistettava vaikutusaikanaan. Viiden vuoden tasapoisto on 27 200 euroa. Virheen johdosta tilikauden tulos on 108 800 liian pieni.

Pääomalaina 349 260 euroa on luokiteltu omaan pääomaan, vaikka se on vieraan pääoman ehtoinen. Virheen johdosta yhtiön oman pääoma on 349 260 euroa liian suuri. Tilinpäätöksen liitetiedoissa ei ole esitetty osakeyhtiölain edellyttämällä tavalla pääomalainan pääasiallisia lainaehtoja. Lisäksi tilinpäätöksen liitetiedoissa oman pääoman erittely on pääomalainan osalta virheellinen.

Työpanososinko 200 000 euroa tilikaudelta 1.7.2018–30.6.2019 on kirjattu virheellisesti henkilöstökuluihin, eikä omaa pääomaa veloittaen. Virheen seurauksena tulos on 200 000 euroa liian pieni.

Tilinpäätöksen liitetiedoissa ei ole esitetty toimitusjohtajalle annetun lainan määrää, lisäyksiä eikä pääasiallisia ehtoja (PMA 3:9).

Tilinpäätöksen liitetiedoissa ei ole esitetty tietosuojarikkomusta tilikauden jälkeisenä olennaisena tapahtumana (PMA 3:3).

Tilinpäätöksen liitetiedoissa jakokelpoisen vapaan oman pääoman määrä on virheellinen (PMA 1:1 § 5 mom 2-kohta).

Jos edellä mainitut virheet korjattaisiin, ne heikentäisivät tulosta 978 317,00 euroa ja omaa pääomaa 2 527 577 euroa.

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

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

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

Tilinpäätöstä koskevat hallituksen ja toimitusjohtajan velvollisuudet

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

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

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

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

virheestä, ja niiden katsotaan olevan olennaisia, jos niiden yksin tai yhdessä voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät tilinpäätöksen perusteella.

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

- Tunnistamme ja arvioimme väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvat tilinpäätöksen olennaisen 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 suunnittelusta laajuudesta ja ajoituksesta sekä merkittävistä tilintarkastushavainnoista, mukaan lukien mahdolliset sisäisen valvonnan merkittävät puutteellisuudet, jotka tunnistamme tilintarkastuksen aikana.

Muut raportointivelvoitteet

Huomautukset

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

Huomautuksena esitämme, että tilinpäätökseen sisältyy lainasaatavaa yhtiön toimitusjohtajalta yhteensä 104 298,00 euroa ilman liiketaloudellista perustetta. Lainasaatava on osakeyhtiölain 13 luvun vastainen.

Huomautuksena esitämme, että hallituksen osingonjakoehdotus on osakeyhtiölain 13 luvun säännösten vastainen, koska tilinpäätöksessä havaitut korjaamattomat virheet huomioiden jakokelpoisia varoja ei olisi ehdotetun osingon verran.

Helsingissä 23. elokuuta 2020

TEHOTARKASTUS OY
Tilintarkastusyhteisö

Kirsti Tehokas, HT
tilintarkastajan osoite

Yleiset seikat (rakenne, otsikointi, sisältö)