PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

VUODEN 2021 HT-TUTKINNON ARVOSTELUPERUSTEET

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

Arvosteluperusteissa esitetyt lainsäädännön sekä hyvän tilintarkastustavan ja hyvän 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 vastausten maksimipituutta oli rajoitettu. Ylimenevää vastauksen osaa ei ole luettu eikä arvosteltu.

Tehtävä 1 (25 pistettä)

Kysymys	Vastaus (kyllä tai ei)	Perustelut
1.1. Jos Hilla Hiilihanko maksaa Upstartti Oy:n osakkeiden merkintähinnan tehtävässä esitetyllä tavalla Kiinteistöosakeyhtiö Reikäjuuston osakkeilla, onko maksu osakeyhtiölain mukainen?	Ei (**1,0 pistettä**)	Hilla Hiilihanko aikoo maksaa osakkeiden merkintähinnan Kiinteistöosakeyhtiö Reikäjuuston osakkeilla. Hilla Hiilihangon omistamat Kiinteistöosakeyhtiö Reikäjuuston osakkeet ovat panttina pankilla Hilla Hiilihangon veloista (**1,0 pistettä**). OYL 9:12.1:n 1. virkkeen mukaan jos merkintähinta maksetaan rahan sijasta kokonaan tai osittain muulla omaisuudella (apporttiomaisuus), omaisuudella on luovutushetkellä oltava vähintään maksua vastaava taloudellinen arvo yhtiölle (**1,0 pistettä**). Kiinteistöosakeyhtiö Reikäjuuston osakkeiden arvonmäärityksen jälkeen tehdyllä panttauksella voi olla vaikutusta osakkeiden arvoon, mikä on otettava huomioon osakkeiden taloudellista arvoa määriteltäessä (**1,0 pistettä**). OYL 9:12.2:n 2. virkkeen mukaan osakeantipäätöksessä tulee olla selvitys, jossa yksilöidään apporttiomaisuus ja sillä suoritettava maksu sekä selvitetään omaisuuden arvostamiseen vaikuttavat seikat ja omaisuuden arvostamisessa noudatetut menetelmät (**1,0 pistettä**). Selvitys puuttuu Upstartti Oy:n hallituksen osakeantia koskevasta päätöksestä (**1,0 pistettä**).
1.2. Jos Antti Änkyrä maksaa osan Upstartti Oy:n osakkeiden merkintähinnasta tehtävässä esitetyllä tavalla kuittaamalla sen saamisellaan, onko maksu osakeyhtiölain mukainen?	Kyllä (**1,0 pistettä**)	Antti Änkyrän on tarkoitus maksaa merkintähinnasta 100 000 euroa kuittaamalla se Upstartti Oy:ltä olevalla, tekemistään konsulttipalveluista syntyneellä saamisellaan (**1,0 pistettä**). OYL 9:10.2:n mukaan jollei osakeantipäätöksessä ole määrätty toisin, merkintähinta voidaan kuitata yhtiöltä olevalla saamisella ainoastaan yhtiön hallituksen suostumuksella (**1,0 pistettä**). Osakeantipäätöksessä ei ole määräystä kuittauksesta (**1,0 pistettä**). Siten kuittaaminen on mahdollista Upstartti Oy:n hallituksen suostumuksella (**1,0 pistettä**). Upstartti Oy:n hallitus suostui kuittaamiseen (**1,0 pistettä**).
1.3. Jos Antti Änkyrä maksaa osan Upstartti Oy:n osakkeiden merkintähinnasta tehtävässä esitetyllä tavalla sitoutumalla suorittamaan palveluja, onko	Ei (**2,0 pistettä**)	Antti Änkyrän on tarkoitus maksaa merkintähinnasta 200 000 euroa sitoutumalla suorittamaan Upstartti Oy:lle konsulttipalveluja 200 000 euron arvosta osakeannin päättymisen jälkeen (**2,0 pistettä**). OYL 9:12.1:n 2. virkkeen mukaan sitoumus työn tai palvelun suorittamiseen ei voi olla apporttiomaisuutta (**2,0 pistettä**).

maksu osakeyhtiölain mukainen?		
1.4. Sisältääkö Upstartti Oy:n hallituksen tekemä osakeantipäätös osakeyhtiölain mukaiset tiedot siitä, että Emonen Oyj merkitsee tehtävässä esitetyllä tavalla Upstartti Oy:n osakkeita?	Ei (**1,0 pistettä**)	Targetti Oy:n osakkeiden kauppaa koskevan esisopimuksen mukaan osakekaupan voimaantulon ehtona on se, että Emonen Oyj merkitsee puolella kauppahinnasta Upstartti Oy:n osakkeita Upstartti Oy:n järjestämässä osakeannissa (**1,0 pistettä**). OYL 9:12.3:n mukaan jos merkintähinta maksetaan rahassa edellytyksin, että yhtiö hankkii vastiketta vastaan omaisuutta, hankintaan sovelletaan vastaavasti, mitä maksusta apporttiomaisuudella säädetään (**1,0 pistettä**). Hallituksen esityksen mukaan (HE 109/2005 s. 109) osakeannissa säännös voi tulla sovellettavaksi sekä niin sanottuun esiapporttiin että jälkiapporttiin (**1,0 pistettä**). Kysymys on esiapportista (**1,0 pistettä**). Sen vuoksi Emonen Oyj:n merkitessä Upstartti Oy:n osakkeita on noudatettava apporttia koskevia OYL:n säännöksiä (**1,0 pistettä**). OYL 9:12.2:n 2. virkkeen mukaan osakeantipäätöksessä tulee olla selvitys, jossa yksilöidään apporttiomaisuus ja sillä suoritettava maksu sekä selvitetään omaisuuden arvostamiseen vaikuttavat seikat ja omaisuuden arvostamisessa noudatetut menetelmät[1]. Kyseinen selvitys puuttuu Upstartti Oy:n hallituksen osakeantia koskevasta päätöksestä (**1,0 pistettä**).

[1] OYL 9:12.2:stä annetaan pisteet kohdassa 1.1. Pisteitä ei anneta toistamiseen.

Tehtävä 2 (27,5 pistettä)

2.1. (14 pistettä)

Puutteellinen tai virheellinen kohta tilintarkastajan dokumentaatiossa tai siitä ilmenevissä tilintarkastajan tekemissä toimenpiteiss	**Korjausehdotus perusteluineen**	**Perustelu (ISA-standardin kohta)**	**Pisteet**
Toimeksiannon hyväksyminen	Tilintarkastajan työpaperin mukaan tilintarkastaja ei ole laatinut kirjallista toimeksiantosopimusta. Tilintarkastajan tulee laatia kirjallinen sopimus sovituista ehdoista.	ISA 210.10	**3**
Säännösten ja määräysten noudattaminen	Tulorekisteri-ilmoitukset on annettu myöhässä tilikauden aikana. Tilintarkastajan työpaperin mukaan ei ole tarvetta keskustella johdon kanssa asiasta. Tilintarkastajan tulee keskustella johdon kanssa, jos hän epäilee, että säännöksiä ja määräyksiä ei ole noudatettu. Tilintarkastajan tulee myös arvioida säännösten ja määräysten noudattamatta jättämisen vaikutuksia tilintarkastuksen muihin osa-alueisiin, kuten riskienarviointiin, ja hankittava lisää informaatiota, jotta hän pystyy arvioimaan mahdollisia vaikutuksia tilinpäätökseen. Tilintarkastajan tulee sisällyttää dokumentaatioon suoritetut toimenpiteet ja johtopäätökset liittyen säännösten ja määräysten noudattamatta jättämiseen. Tilintarkastajan tulee raportoida hallintoelimille säännösten ja määräysten noudattamatta jättämisestä.	ISA 250.19 ISA 250.20 ISA 250.22 ISA 250.A23 ISA 250.23 ISA 250.30	**4**
Valvontaympäristö	Tilintarkastajan työpaperin mukaan yhtiön tietoturvaan liittyviä kontrolleja ei tarkastuksessa käydä tarkemmin läpi, eikä yhtiöllä ole tietoturvasta vastaavaa henkilöä. Tilintarkastajan on muodostettava käsitys siitä, miten yhteisö on vastannut tietotekniikasta johtuviin riskeihin. Yhtiön tietojärjestelmiä ei testata säännöllisesti.	ISA 315.14 ISA 315.21 ISA 265.9	**3**

	Nämä tietoturvaan liittyvät kontrollipuutteet ovat merkittäviä. Tilintarkastajan tulee raportoida merkittävistä puutteellisuuksista kirjallisesti hallitukselle.		
Tilikauden jälkeinen tapahtuma	50 000 euron korvausvaateesta ainakin osa joudutaan todennäköisesti maksamaan. Vaade ylittää tilintarkastuksen olennaisuuden. Tilintarkastajan työpaperin mukaan tilintarkastaja ei näe tarpeelliseksi suorittaa lisätoimenpiteitä selvittääkseen vaateen vaikutuksia tilinpäätökseen. Tilintarkastajan tulee suorittaa toimenpiteitä hankkiakseen evidenssiä siitä, että kaikki tilinpäätöspäivän ja tilintarkastuskertomuspäivän väliset tapahtumat, jotka vaativat tilinpäätöksen oikaisemista tai lisätietojen esittämistä, on tunnistettu. Tilintarkastajan tulee hankkia evidenssiä vaateesta ja sen toteutumisen todennäköisyydestä.	ISA 560.6	**4**

2.2. (13,5 pistettä)

Puutteellinen tai virheellinen kohta tilintarkastajan dokumentaatiossa tai siitä ilmenevissä tilintarkastajan tekemissä toimenpiteissä	**Korjausehdotus perusteluineen**	**Perustelu (ISA-standardin kohta)**	**Pisteet**
Johdon arvio toiminnan jatkuvuudesta ja toiminnan jatkuvuuden arviointi	Yhtiö on viimeisten vuosien aikana menettänyt paljon asiakkaita, mikä näkyy tuloksen ja rahoitustilanteen heikkenemisenä. Yhtiöllä on tilinpäätöksessä 30.6.2021 lyhytaikaisia velkoja 1,5 miljoonaa euroa mukaan lukien pankkilainan lyhennykset ja saamisia 0,5 miljoonaa euroa. 1.7.2021 alkavalla tilikaudella pankkilainan lyhennykset ovat miljoona euroa. Yhtiön lyhytaikaiset velat ylittävät lyhytaikaiset varat miljoonalla eurolla. Pankin kanssa uusia neuvotteluja lainojen maksun lykkäämisestä ei ole vielä aloitettu, ja edellisessä neuvottelussa pankki on kieltäytynyt antamasta lisää lyhennysvapaata. Aiemmat tilikaudet ovat olleen raskaasti tappiollisia ja rahavirrat negatiivisia. Toimitusjohtajan mukaan tilanne saadaan käännettyä yhden uuden	ISA 570.12 ISA 570.16	**8,5**

	potentiaalisen asiakkaan johdosta. Asiakkaan kanssa on käyty alustavia neuvotteluja toimitusten aloittamisesta, mutta sopimusta ei ole vielä tehty. Tilintarkastajan työpaperin mukaan ei ole syytä kyseenalaistaa johdon näkemystä siitä, että toimintaa on mahdollista jatkaa. Tilintarkastajan tulee arvioida johdon tekemää arvioita. Tilintarkastajan työpaperin mukaan toiminnan jatkuvuus ei ole vaarantunut, koska pankin kanssa tullaan neuvottelemaan lainojen lyhennysten lykkäämisestä myös seuraavalla tilikaudella. Pankilta ei ole saatu vahvistusta siitä, että lainojen lyhennyksiä voitaisiin lykätä. Tämä antaa aihetta epäillä yhtiön kykyä jatkaa toimintaa. Tilintarkastajan tulee suorittaa lisätoimenpiteitä.		
Tilinpäätöksen liitetiedot	Toimitusjohtaja on laatinut budjetin, jonka mukaan seuraavan tilikauden tulos on positiivinen. Tähän liittyy kuitenkin epävarmuutta. Ennuste on riippuvainen uudesta asiakkaasta, jonka kanssa ei ole vielä tehty sopimusta. Jos asiakasta ei saada, yhtiön tulos tulee olemaan tappiollinen. Tilintarkastajan tulee analysoida yhtiön laatimaa budjettia ja arvioida ennusteen laatimiseen käytetyn pohjatiedon luotettavuutta. Tilintarkastajan tulee myös arvioida, onko ennusteen taustalla oleville oletuksille riittävästi tukea. Tillintarkastajan työpaperin mukaan tilintarkastaja ei ole arvioinut yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa eikä sitä, onko tilinpäätöksessä esitetty riittävät tiedot epävarmuudesta toiminnan jatkuvuuteen liittyen. Tilintarkastajan tulee tehdä hankitun evidenssin perusteella johtopäätös siitä, liittykö toiminnan jatkuvuuteen jotain olennaista epävarmuutta ja tuleeko tilinpäätöksessä esittää asianmukaiset tiedot epävarmuuden luonteesta ja vaikutuksista.	ISA 570.16 c) ISA 570.18 ISA 570.20	**5**

Tehtävä 3. (27,5 pistettä)

Virhe tai puute Jääkiekkojoukkue Piraattien Fan Club Ry:n toiminnassa	**Perustelu**	**Säädösviittaus /sääntöviittaus**	**Pisteet**
Yhdistyksen kokouksessa 1.8.2021 on äänestetty yhdistyksen purkamisesta 2/3 enemmistöllä annetuista äänistä.	Päätös on yhdistyslain ja yhdistyksen sääntöjen vastainen. Päätökseen vaaditaan 3/4 enemmistö. Päätös ei ole annettujen tietojen perusteella syntynyt yhdistyslain 27 §:ssä säädetyllä määräenemmistöllä.	Yhdistyslaki 5:27.1 3) kohta Yhdistyksen säännöt, kohta 11.	4,0
Yhdistyksen kokouksessa 1.8.2021 päätettiin yhdistyksen varojen käytöstä selvitystoimien jälkeen lahjoittamalla rahavarat Suomenlinnan kesäteatterin tukemiseen.	Yhdistyksen sääntöjen mukaan sen toiminnan tarkoituksena on harjoittaa jääkiekkojoukkue Piraattien fanitoimintaa. Tarkoituksensa toteuttamiseksi yhdistys järjestää jäsenilleen Jääkiekkojoukkue Piraattien peleihin fanimatkoja sekä joukkueen kannatustilaisuuksia. Sääntöjen mukaan yhdistyksen purkautuessa käytetään yhdistyksen varat yhdistyksen toimintaan läheisesti liittyvän tarkoituksen edistämiseen purkamisesta päättävän kokouksen määräämällä tavalla. Suomenlinnan kesäteatterin toiminnan edistäminen ei ole yhdistyksen toimintaan läheisesti liittyvä tarkoitus. Päätös on siten yhdistyksen sääntöjen vastainen.	Yhdistyslaki 7:40.3 Yhdistyksen säännöt, kohta 2 ja 11.	5,0
Yhdistyksen hallituksen kokouksessa 1.6.2021 on päätetty yhdistyksen omistaman huoneiston myymisestä.	Hallituksen kokouksen pöytäkirjan mukaan huoneisto-osakkeet vastaavat suurinta osaa yhdistyksen omaisuudesta. Yhdistyslain mukaan päätös kiinteistön luovuttamisesta tai kiinnittämisestä taikka yhdistyksen toiminnan kannalta huomattavan muun omaisuuden luovuttamisesta on tehtävä yhdistyksen kokouksessa.	Yhdistyslaki 5:23.1 2)-kohta	4,0
Hallitus on 1.6.2021 päättänyt antaa avustusta hallituksen jäsenen pojan jääkiekkojoukkueen tutustumismatkaan Anaheimiin (USA). Hallituksen jäsen on osallistunut hallituksen kokouksessa	Yhdistyslain mukaan hallituksen jäsen tai yhdistyksen toimihenkilö ei saa osallistua hänen ja yhdistyksen välistä sopimusta koskevan eikä muunkaan sellaisen asian käsittelyyn eikä ratkaisemiseen, jossa hänen yksityinen etunsa saattaa olla ristiriidassa yhdistyksen edun kanssa. YhdL 1:5:n mukaan yhdistys saa harjoittaa vain sellaista elinkeinoa tai ansiotoimintaa, josta on	Yhdistyslaki 6:37	5,0

äänestykseen, joka koskee hänen toimiaan hallituksessa (esteellisyys).	määrätty sen säännöissä tai joka muutoin välittömästi liittyy sen tarkoituksen toteuttamiseen taikka jota on pidettävä taloudellisesti vähäarvoisena Yhdistyksen sääntöjen mukaan sen toiminnan tarkoituksena on harjoittaa jääkiekkojoukkue Piraattien fanitoimintaa. Tarkoituksensa toteuttamiseksi yhdistys järjestää jäsenilleen Jääkiekkojoukkue Piraattien peleihin fanimatkoja sekä joukkueen kannatustilaisuuksia. Avustuksen antaminen ei yhdistyksen sääntöjen mukaan edistä yhdistyksen toiminnan tarkoitusta.	Yhdistyslaki 1:5 Yhdistyksen säännöt, kohta 2	
Hallituksen puheenjohtajan ja hänen vaimonsa puoliksi omistama osakeyhtiö on laskuttanut huoneiston myynnin jälkeen palkkiota 450 000 euroa (+ alv). Laskun on hyväksynyt vain hallituksen puheenjohtajan kirjanpitäjänä toimiva vaimo.	Yhdistyksen sääntöjen mukaan hallituksen tulee hyväksyä yhdistyksen ostolaskut, jotka kokonaissummaltaan ylittävät 75 000 euroa. Palkkiota ei ole hyväksytty yhdistyksen sääntöjen mukaisesti. Laskusta ei käy ilmi, mitkä ovat palkkioon liittyvät työt, joista yhdistystä on laskutettu. Tämän lisäksi kirjanpitäjä ei osannut antaa asiaan lisäselvitystä, eikä palkkiosta ole tehty sopimusta. KPL 2 luvun 5 §:n mukaan menotositteesta on käytävä selville vastaanotettu tuotannontekijä. Yhdistyslain mukaan hallituksen jäsen, yhdistyksen toimihenkilö ja toiminnantarkastaja on velvollinen korvaamaan vahingon, jonka hän on toimessaan tahallisesti tai huolimattomuudesta aiheuttanut yhdistykselle.	Yhdistyksen säännöt, kohta 5 Yhdistyslaki 6:39 1 mom. KPL 2:5.2	5,0
Opetus- ja kulttuuriministeriö on rahoituspäätöksen perusteella myöntänyt 80 000 euron avustuksen ajalta 1.2.–31.5.2021. Yhdistys on kirjannut rahoituspäätöksessä mainitun avustuksen 80 000 euroa tuloslaskelmaan liiketoiminnan muihin tuottoihin. Lisäksi maksamaton erä 20 000 euroa on kirjattu saamiseksi taseeseen.	Kirjanpitäjän mukaan on selvää, että valtionavustuslaissa mainitut avustuksen myöntämisen edellytykset eivät yhdistyksessä täyty. Saatu avustus joudutaan palauttamaan. Tuloslaskelmaan kirjattu tuotto 80 000 euroa sekä taseen saaminen 20 000 euroa on kirjattu väärin. Lisäksi taseesta puuttuu 60 000 euron velka (rahana saatu avustus).	KPL 5:2.1 mom, 1) ja 3) kohta	4,5

Tehtävä 4. (20 pistettä)

4.1. (Yhteensä 10 pistettä)

a)

Sulautumiskirjaukset ovat Jesperin Rahoitus Oy:ssä seuraavat (Kirjanpitolautakunnan yleisohje suunnitelman mukaisista poistoista 16.10.2007 kohdan 8.2 mukaisesti):

Per sijoituskiinteistö /rakennukset an osakkeet 2 250 000

Per rahat an osakkeet 20 000

Per osakkeet an velat 1 500 000 **(2,0 pistettä)**

b)

Yhtiön hankkima kiinteistö täyttää sijoituskiinteistön tunnusmerkit. KPL 5:2b:n mukaan sijoituskiinteistö voidaan kirjata käypään arvoon, mikäli se täyttää IAS 40:n mukaisen sijoituskiinteistön määritelmän. Kiinteistö on vuokrattu ulkopuolisille (IAS 40.7) Sijoituskiinteistöä pidetään pääsääntöisesti vuokratuoton saamiseksi ulkopuolisilta ja näin se kerryttää rahavirtoja pitkälti muista omaisuuseristä riippumatta (IAS 40.7.) **(1,0 pistettä)**

Kiinteistö luokitellaan sijoituskiinteistöksi (IAS 40.5). Sijoituskiinteistöt voidaan arvostaa joko käyvän arvon mallilla tai hankintamenomallilla (IAS 40.30). Kirjanpitolain 5:2b antaa mahdollisuuden soveltaa IAS 40 -standardin mukaista käyvän arvon arvostusmallia. **(1,0 pistettä)**

Käyvän arvon mallissa kiinteistön käyvän arvon muutos kirjataan tulosvaikutteisesti sillä tilikaudella, kun se syntyy (IAS 40.35). **(1,0 pistettä)**

Toisena vaihtoehtona on käsitellä kiinteistöä KPL 5:5:n mukaisesti, jolloin taseeseen kirjattu hankintameno poistetaan tuloslaskelman kautta vaikutusaikanaan. **(1,0 pistettä)**

c)

Kahden kiinteistöarvioitsijan antamien arviokirjojen mukaan kiinteistön käypä arvo on noussut 250 000 euroa (2 500 000–2 250 000 euroa). Näin ollen käyvän arvon muutos on 250 000 euroa.

Kirjaus:
Per sijoituskiinteistöt an käyvän arvon muutos tuloslaskelmassa 250 000 euroa **(1,0 pistettä)**

Lisäksi tulee huomioida laskennallinen vero 20 prosenttia käyvän arvon muutoksesta. (250 000 euroa / 20 %=50 000 euroa) **(0,5 pistettä)**

Kirjaus:
Per laskennalliset verot tuloslaskelmassa an laskennalliset verovelat (taseessa) 50 000 euroa **(0,5 pistettä)**

Toinen vaihtoehto on soveltaa KPL 5:5:n mukaista hankintamenomallia. Tällöin kiinteistö poistetaan 20 vuodessa sulautumishetkestä joulukuusta 2020 lukien. Taustatietojen mukaisesti kiinteistön jäännösarvo on 350 000 euroa (Kilan suunnitelman mukaisten poistojen yleisohje, kappale 2.4.). **(1,0 pistettä)**

Poisto on (2 250 000–350 000) / 20 vuotta * 0,5 vuotta= 47 500 euroa tilikaudella. **(0,5 pistettä)**

Kirjaus:
Per poistot an sijoituskiinteistöt / rakennukset 47 500 euroa **(0,5 pistettä)**

4.2. (Yhteensä 10 pistettä)

a)

Yhtiön nykyisen lainasopimuksen ehtojen perusteella pääomalainaa tulisi käsitellä rahoitusvelkana konsernitilinpäätöksessä ja mikäli vaihto-oikeudella on arvoa koron edullisuudesta johtuen, tämä erotetaan omaksi eräksi omaan pääomaan (IAS 32.28). Loppuosa esitetään velkana. **(1,0 pistettä)**.

IAS 32.11 määrittelee rahoitusvelan sopimukseksi luovuttaa käteisvaroja toiselle yhteisölle. Vinskin Viikset Oy:llä on sopimukseen perustuva velvollisuus maksaa velka takaisin 15.12.2034 ja korkoa, joka on kumuloituva. **(1,0 pistettä)**. Erä täyttää rahoitusvelan tunnusmerkistön, joka on määritelty IAS 32.11:ssä. Pääomalainan korko kirjataan ajan kulumisen perusteella velaksi ja korkokuluksi **(0,5 pistettä)**.

Maksamiseen liittyvät ehdolliset klausuulit eivät vaikuta erän kirjaamiseen kuluksi. **(0,5 pistettä)**

Emoyhtiön tilinpäätöksessä pääomalaina tulee esittää erillisenä eränä osana vierasta pääomaa. (KPL 5:5c §) **(1,0 pistettä)** Pääomalainan korko tulee kirjata kuluksi, kun pääomalainan maksuedellytykset täyttyvät (Kilan lausunto 1317/1995). **(1,0 pistettä)**

b)

Jotta instrumenttia voisi käsitellä konsernin IFRS-tilinpäätöksessä omana pääomana, on sen täytettävä IAS 32.16:ssa **(1,0 pistettä)** määritellyt vaatimukset, jotka ovat:

Instrumentti ei sisällä sopimukseen perustuvaa velvollisuutta

a. luovuttaa käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja toiselle yhteisölle tai **(0,5 pistettä)**
b. vaihtaa rahoitusvaroja tai -velkoja toisen yhteisön kanssa tilanteissa, jotka mahdollisesti osoittautuvat epäedulliseksi liikkeeseenlaskijalle. **(0,5 pistettä)**

Edellä olevat vaatimukset tarkoittavat, että yhtiön nykyisessä pääomalainasopimuksessa tulisi muuttaa lainan takaisinmaksuajankohtaan liittyvä ehto sellaiseksi, ettei yhtiöllä ole sopimusoikeudellista velvoitetta maksaa lainan pääomaa takaisin. Vastaava säännös tulisi tehdä myös pääomalainan korolle, eli yhtiöllä ei voi olla velvollisuutta maksaa sitä takaisin. **(1,0 pistettä)**

Pääomalainan koron kirjaaminen tapahtuu suoraan omasta pääomasta siinä tilanteessa, että kyseinen laina on luokiteltu IFRS-säännösten mukaisesti omaksi pääomaksi. Pääomalainan korko kirjataan koron maksamispäätöksen perusteella suoraan omasta pääomasta osingon tavoin, eikä sitä kirjata kuluksi tuloslaskelmaan (IAS 32. 35). **(1,0 pistettä)**

Emoyhtiön tilinpäätöksessä voidaan KPL 5:5c:n nojalla soveltaa vastaavia periaatteita kuin konsernitilinpäätöksessä, mikäli konsernitilinpäätöksessä edellytykset pääomalainan luokittelulle omaan pääomaan täyttyvät. **(1,0 pistettä)**

HT-TUTKINTO 2021

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

Tehtävä 1 (80,0 pistettä)

	1. Tarkastettu asia	2. Tarkastushavainto, perusteltu arviointi ja korjausmenettely	3. Vaikutus tilintarkastajan raportointiin (kerro mitä, missä ja miten raportoidaan, jos virhettä tai puutetta ei korjata)	Pisteet
1.	Liiketoiminnan muut kulut / Pakolliset varaukset	**Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi:** Hallituksen pöytäkirjojen 3/2021 ja 7/2021 perusteella yhtiön toimitilat Porissa ovat käyneet tarpeettomiksi. Toimitilaan liittyy määräaikainen vuokrasopimus. Vuokran määrä on 20 000 euroa kuukaudessa ja sopimus on voimassa 30.3.2023 saakka. Tilintarkastajan yhteenvedon (kohta 5) mukaan tilinpäätöksen kirjatun varauksen määrä on 21 kuukautta * 25 000 euroa eli yhteensä 525 000 euroa. Varaus on laskettu sopimuskauden loppuun saakka. Alkuperäinen varaus on laskettu virheellisesti, sillä vuokrasopimuksen mukaan vuokran määrä on 20 000 euroa/kuukausi, eikä 25 000 euroa/ kuukausi. Hallituksen kokouksen pöytäkirjan 7/2021 mukaan tiloihin on saatu alivuokralainen, joka kattaa osan kustannuksista. Alivuokralainen maksaa vuokraa 15 000 euroa/kuukausi. Alivuokrasuhde on alkanut 30.6.2021 ja se päättyy 30.3.2023. Alivuokrasopimus on voimassa alkuperäisen vuokrasopimuksen päättymiseen saakka. Osan kustannuksista kantaa alivuokralainen, joten kirjattu pakollinen varaus on liian suuri. Oikea varauksen määrä on (20 000–15 000 euroa) * 21 kuukautta = 105 000 euroa. Varaus on siten kirjattu 420 000 euroa tuhatta liian suurena.	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta	6

		KPL 5:14 määrittelee pakollisen varauksen kirjausperiaatteet, jotka edellyttävät kirjauksen koskevan jo päättynyttä tilikautta tai aikaisempaa, tilinpäätöstä laadittaessa erän toteutuminen on varma tai todennäköinen, tuloa ei ole tulossa ja ne perustuvat sitoumukseen ulkopuolista kohtaan. Pakollinen varaus tulee kirjattavaksi, koska lain mukaiset kirjausedellytykset täyttyvät. Liitetiedoissa tulee olla esitetty koko vuokravastuun määrä 420 000 euroa, koska yhtiö vastaa koko velvoitteesta vuokranantajaa kohtaan. (PMA 3:7) **<u>Korjausmenettely:</u>** Liian suuri kuluvaraus perutaan kolmannen osapuolen maksamien vuokrien osalta ja kirjataan uusi varaus. Per pakolliset varaukset an liiketoiminnan muut kulut 420 000 euroa Esitetään liitetiedoissa vuokravastuun määrä.		
2.	Liiketoiminnan muut kulut / Pakolliset varaukset	**Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi:** Yhteenvedon tilintarkastuksesta (kohta 5) mukaan tilinpäätökseen on kirjattu 195 000 euron pakollinen varaus liittyen 16.6.2021 aloitettuihin yt-menettelyihin. Erään liittyy henkilösivukuluja 40 000 euroa. Yhtiön yt-menettelyt ovat olleet vielä kesken tilinpäätöshetkellä (hallituksen kokous 7/2021 4 §), joten kuluja ei ole voitu yt-prosessin osalta kirjata vielä tilinpäätökseen kuluksi. Suoriteperiaatteen mukaan kustannukset eivät ole syntyneet ennen lopullisen neuvottelutuloksen syntymistä. KPL 2:3 määrittelee kirjausperustaksi liiketapahtumille suoriteperiaatteen. KPL 5:14 määrittelee pakollisen varauksen kirjausperiaatteet, jotka edellyttävät kirjauksen koskevan jo päättynyttä tilikautta tai aikaisempaa, tilinpäätöstä laadittaessa erän toteutuminen on varma tai todennäköinen, tuloa ei ole tulossa ja ne perustuvat sitoumukseen ulkopuolista kohtaan.	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta	5

		Asiasta tulee antaa liitetieto PMA 3:13:n mukaisesti oikean ja riittävän kuvan antamiseksi (toimintakertomuksen tietoja vastaavat liitetiedot). [1] **<u>Korjausmenettely:</u>** Kirjataan pois henkilöstökuluista ja pakollisista varauksista 195 000 euroa Per pakolliset varaukset an palkat 155 000 euroa Per pakolliset varaukset an henkilösivukulut 40 000 euroa[2] Lisätään liitetieto tilikauden aikana olennaisista tapahtumista.		
3.	Vaihto-omaisuus/ Kirjaus omaan pääomaan	**Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi:** Tilintarkastuksen yhteenvedon (kohta 7) mukaan yhtiön vaihto-omaisuudesta on tehty kirjaus suoraan omaan pääomaan arvoltaan 87 400 euroa. Hallituksen kokouspöytäkirjan 3/2021 4 §:n mukaan kyseessä on epäkurantti tavara. Kyseessä ei ole suoraan omaan pääomaan kirjattava virhe, vaan arvon muutos. Arvon muutokset tulee aina kirjata tuloslaskelmaan, eikä omaa pääomaa oikaisten (Kila 1750/2005 ja KPL 5:1) **<u>Korjausmenettely:</u>** Perutaan tehty kirjaus ja kirjataan arvonalentuminen. Per vaihto-omaisuuden muutos (valmisvarasto) an edellisten tilikausien tulos 87 400 euroa	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta	5

[1] Liitetiedon osalta ei ole jyvitetty pisteitä, koska seikkaan liittyy tilintarkastajan harkintaa.
[2] Henkilösivukulujen jakautumista eri tileille ei ole edellytetty vastauksessa.

4.	Vaihto-omaisuus/ Siirtosaamiset	**Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi:** Tilintarkastajan yhteenvedosta (kohta 2) ilmenee, että yhtiön vaihto-omaisuuteen on kirjattu ennakkoon maksettuja kuljetuskustannuksia loppuasiakkaille yhteensä 52 000 euroa. Kuljetuskustannukset on kirjattu varaston lisäykseksi varaston muutoksen kautta. Maksutapahtuma on kirjattu ostot tilikauden aikana -tilille. Vaihto-omaisuuteen ei voida lukea mukaan sellaisia kustannuksia, jotka syntyvät varastoinnin jälkeen. Koska kyseessä on vielä tulouttamattomat myynnit ja varastossa olevat hyödykkeet, kuljetuskustannukset tulee esittää ennakkomaksuissa suoriteperiaatteen mukaisesti. (KPL 2:3 ja KPL 4:4 ja KPL 5:6) KPL 2:3 määrittelee kirjausperustaksi liiketapahtumille suoriteperiaatteen, KPL 4:4 määrittelee vaihto-omaisuuden sisällön ja KPL 5:6 vaihto-omaisuuden arvostamiseen tilinpäätöksessä liittyvät säännökset. Kuljetuskustannuksia ei voida kirjata kuluksi, koska erällä on vielä tulontuottamiskykyä. **<u>Korjausmenettely:</u>** Siirretään kuljetuskustannukset vaihto-omaisuudesta ennakkomaksuihin. Per valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen muutos an vaihto-omaisuus 52 000 euroa Per siirtosaamiset an ostot 52 000 euroa	Kirjallinen raportointi hallitukselle	5
5.	Vaihto-omaisuus	**Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi:** Yhtiön vaihto-omaisuudessa on 120 000 euron arvosta raaka-ainehyödykkeitä, joiden myyntihinta alittaa niiden tasearvon perustuen tilintarkastuksen yhteenvetoon (kohta 2) ja hallituksen pöytäkirjaan 3/2021 (4 §). Kyseisiä hyödykkeitä ei voida enää käyttää muiden tulevien tilaisuuksien yhteydessä.	TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta	6

		Johdon mukaan erästä voidaan saada myydyksi tuotteita noin 20 000 euron arvosta. Yhtiön johto on osannut ennustaa aikaisempina vuosina ns. epäkuranttien hyödykkeiden myynnit tarkasti. Arvionvaraisten erien jälkikäteistarkastuksessa ei ole ollut aikaisempina vuosina havaintoja arviointiepätarkkuuksista, eikä myöskään tänä vuonna. Vaihto-omaisuus arvostetaan hankintahintaan tai sitä alempaan todennäköiseen arvoonsa. (KPL 5:6) Tilikauden päättyessä jäljellä olevan vaihto-omaisuuden hankintameno aktivoidaan. Jos vaihto-omaisuuden todennäköinen hankintameno tai luovutushinta on tilikauden päättyessä hankintamenoa pienempi, on erotus kuitenkin kirjattava kuluksi. Varaston arvo on tältä osin 100 000 euroa liian suuri. Varastosta ei ole tehty 100 000 arvonalentumista. **<u>Korjausmenettely</u>:** Per valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen muutos an vaihto-omaisuus 100 000 euroa		
6.	Kehittämismenot	**Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi:** Yhtiö on saanut hallituksen kokouksen 6/2021 (4 §) mukaan päätöksen tuotekehitysavustuksesta Business Finlandilta yhteensä 100 000 euroa. Yhtiö on tilintarkastuksen yhteenvedon (kohta 8) mukaan tulouttanut 100 000 euroa. Tilintarkastuksen yhteenvedon mukaan (kohta 1) yhtiö on aktivoinut kyseisen projektin kehittämiskulut taseeseen 92 800 euroa. Yhtiö on aktivoinut liiketoiminnan kansainvälistymisen kehittämisprojektin kulut. Saatu avustus tulee kirjata joko hankintamenon vähennykseksi tai kirjanpitolautakunnan vaihtoehtoisen esitystavan mukaisesti siirtovelkoihin ja sieltä kirjata tuloslaskelmaan liiketoiminnan muihin tuottoihin poistojen tahdissa. (Kirjanpitolautakunnan yleisohje suunnitelman mukaisista poistoista kohta 2.5) Hallituksen kokouspöytäkirjan 6/2021 (4 §) mukaan tuen määrä on 80 prosenttia toteutuneista kustannuksista. Näin ollen yhtiön tulee kirjata tuloista	TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta	8

		pois 100 000 euroa ja käsitellä avustuksen toteutumattomia kuluja vastaan olevaa avustusosuutta siirtosaamisena (maksetun määrän ja saadun ennakon välinen erotus) ja kirjata avustuksen osuus pois aktivoidusta määrästä tai vaihtoehtoisella tavalla. Aktivoidut kustannukset ovat 92 800 euroa, josta avustuksen osuus 80 prosenttia on 74 240 euroa. Koska tilinpäätöksessä on aktivoitu kehittämiskuluja, ns. perusolettamat laadintaperiaatteista ei päde tältä osin. Kehittämiskulujen aktivoimisperiaatteet ja poistoperiaatteet tulee kertoa tilinpäätöksen laadintaperiaatteissa, koska kehittämiskuluja ei ole kirjattu suoraan kuluksi (PMA 3:1.2 3. kohta). Laadintaperiaatteet ovat tältä osin puutteelliset. (PMA 3:1.2 3. kohta) Pien- ja mikroyritysasetuksen 3:1:ssä on määritelty ns. perusoletukset, joita ei tarvitse tilinpäätöksessä laadintaperiaatteina ilmoittaa. Jos tehdään toisin kuin nämä perusolettamat olettavat, poikkeamasta tulee antaa liitetieto. Avustuksista annettu liitetieto on virheellinen. Jakokelpoisista varoista vähennettävät aktivoidut kehittämiskulut ovat myös virheelliset jakokelpoisista varoista annetussa liitetiedossa. Laskelmassa vähennettävä oikea määrä on 18 560 euroa (aktivoidut kehittämiskulut 92 800 euroa – saatu avustus 74 240 euroa). **<u>Korjausmenettely:</u>** Kirjaukset ovat joko a) Per liiketoiminnan muut tuotot an kehittämiskulut 74 240 euroa Per liiketoiminnan muut tuotot an siirtosaamiset 25 760 euroa tai b) Per liiketoiminnan muut tuotot an siirtovelat 74 240 euroa Per liiketoiminnan muut tuotot on siirtosaamiset 25 760 euroa Lisätään tilinpäätökseen laadintaperiaatteisiin kehittämiskulujen aktivointiperiaatteet		

		Korjataan avustuksista ja jakokelpoisesta vapaasta omasta pääomasta annetut liitetiedot.		
7.	Myyntisaamiset	**Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi:** Tilintarkastuksen yhteenvedosta (kohta 4) käy ilmi, että yhtiön myyntisaamisiin sisältyy 124 000 euron saaminen yhtiöltä, joka on mennyt tilikauden jälkeen konkurssiin. Konkurssipesän hoitajalta saadun kirjeen mukaan erityistä jako-osuutta ei olisi tulossa. Yhtiön talousjohtaja ilmoittaa, että kyseessä on tilikauden jälkeinen tapahtuma, jonka perusteella tilinpäätöstä ei muuteta. Saamisen alaskirjausta ei ole tehty tilikaudelle 2021. Myyntisaamiset tulee tilinpäätöksessä arvostaa hankintamenoon tai sitä alempaan todennäköiseen arvoonsa (KPL 5:2). Asiakkaan meneminen konkurssiin lähes välittömästi yhtiön tilinpäätöshetken jälkeen on vahva viite siitä, että saamisen arvo ei ole ollut tilinpäätöksessä oikein (Kila 1827/2008). KPL 5:2:n mukaan saamiset arvostetaan tilinpäätöksessä ns. alimman arvon periaatteella. **<u>Korjausmenettely:</u>** Kirjataan luottotappio myyntisaamisista. Per liiketoiminnan muut kulut an myyntisaamiset 100 000 euroa Per muut velat an myyntisaamiset 24 000 euroa	TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta	6
8.	Lainojen luokittelu	**Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi:** Tilintarkastajan yhteenvedon (kohta 6) mukaan yhtiön luotollisen shekkitilin saldo on esitetty lyhytaikaisissa veloissa. Luotollisen shekkitilin saldo on luoton puolella 452 217,54 euroa tilinpäätöshetkellä. Saman yhteenvedon perusteella shekkitiliin liittyy kahden vuoden päästä erääntyvä limiittisopimus. Luotollinen shekkitili tulee esittää pitkäaikaisissa veloissa (Kila 1835/2009). Pitkäaikaisista veloista annettu liitetieto on virheellinen tältä osin.	TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta	5

		<u>Korjausmenettely:</u> Korjataan luotollisen shekkitilinsaldo lyhytaikaista veloista pitkäaikaisiin velkoihin. Per lyhytaikaiset lainat rahoituslaitoksilta an pitkäaikaiset lainat rahoituslaitoksilta 452 217,54 euroa. Korjataan myös liitetietoa tältä osin.		
9.	Satunnaiset erät – liiketoiminnan muut tuotot	**Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi:** Hallituksen pöytäkirjassa 6/2021 (6 §) todetaan, että toimitusjohtajan omistama yritys on ostanut yhtiöltä käytöstä poistuneita koneita yhteensä 262 800 eurolla. Erä on merkitty tilintarkastajan yhteenvedon kohdan 9 mukaan tilinpäätöksessä satunnaisiin eriin. Tuloslaskelmakaava tai kirjanpitolaki ei tunne enää satunnaisia eriä, joten myyntivoitto tulee esittää liiketoiminnan muissa tuotoissa (kirjanpitolautakunnan yleisohje suunnitelman mukaisista poistoista 7.1). Kyseessä on myös liiketoimi intressitahon kanssa. PMA:n mukaiset liitetiedot tulee esittää. Kyseessä ei ole alihintainen luovutus, vaan hieman yli eri arviokirjojen perusteella saadun käyvän arvon. Liiketoimesta intressitahon kanssa ei ole annettu liitetietoa (PMA 3:10 §). PMA 3:10:n mukaan liitetieto tulee antaa, jos se on tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi. Poikkeuksellista eristä annetussa liitetiedoissa oleva viittaus satunnaisiin eriin on virheellinen. **<u>Korjausmenettely:</u>** Per satunnaiset erät an liiketoiminnan muut tuotot 262 800 euroa Poikkeuksellisista eristä annettu liitetieto tulee korjata.	TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta	4

		Lisätään tilinpäätökseen intressitahon kanssa toteutettu tapahtuma ja kerrotaan tapahtuman yksityiskohdat.		
10.	Liitetiedot / Kustannustuki valtiolta / Laskelma jakokelpoisesta vapaasta omasta pääomasta	**Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi:** Yhtiö on saanut valtiolta yritysten määräaikaista kustannustukea (tilintarkastajan yhteenveto kohta 8) yhteensä 142 000 euroa, joka on kirjattu liiketoiminnan muihin tuottoihin. Yhtiön saamaa määräaikaista kustannustukea 142 000 euroa ei ole vähennetty jakokelpoisen vapaan oman pääoman laskelmasta (laki yritysten määräaikaisesta kustannustuesta 11 §) Liitetiedoissa jakokelpoisen vapaan oman pääoman laskelma on virheellinen. **<u>Korjausmenettely:</u>** Korjataan jakokelpoisten varojen laskelmaa siten, että laskelmassa esitetään vähennyksenä saatu kustannustuki 142 000 euroa.	TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta	6
11.	Tilinpäätöksen allekirjoitus	**Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi:** Tilinpäätös on allekirjoitettu sähköisesti käyttämällä vahvaa tunnistautumista. Tilinpäätöksestä puuttuu erillinen allekirjoituspäivä ja vaikka jokaisessa vahvassa tunnistautumisessa on päivämäärä ja kellonaika mainittu, se ei ole hyvän kirjanpitotavan mukainen menettelytapa (Kila 2014/2021). Tilinpäätös pitää Kilan lausunnon mukaan päivätä, jotta tilinpäätöksen lukija tietää, milloin tilinpäätös on hyväksytty. Yhtiön hallitus on hyväksynyt tilinpäätöksen kokouksessaan 16.8.2021 (8/2021) ja tilinpäätös on toimitettu tämän jälkeen sähköiseen allekirjoituspalveluun.	Kirjallinen raportointi hallitukselle tai Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 5 mom 2-kohdan mukainen huomautus	2

		<u>Korjausmenettely:</u> Tilinpäätökseen lisätään tilinpäätöksen allekirjoituspäiväksi hallituksen kokouspäivä 16.8.2021, jolloin hallitus on hyväksynyt tilinpäätöksen.		
12.	Liitetiedot / Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet	**Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi:** Liitetietojen mukaan ”tilinpäätös on laadittu valtioneuvoston asetuksen (30.12.2015/1753, PMA) mikroyrityssäännösten mukaisesti”. Kyseessä on kirjanpitolain mukainen pienyritys. Liitetieto on siten virheellinen. **Korjausmenettely:** Muutetaan liitetieto.	Raportointi hallitukselle	3
13.	Liitetiedot / Vastuut	**Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi:** Hallitus on kokouksessaan 6/2021 (7 §) hyväksynyt uuden koneinvestoinnin, jonka arvo on 500 000 euroa. Kone toimitetaan syyskuussa 2021. Sopimus on sitova, eikä sitä voida purkaa. PMA 3:7 § 2-kohdan mukaan taseen ulkopuoliset taloudelliset sitoumukset tulee esittää liitetiedoissa. Yhtiön liitetiedoista puuttuu 500 000 euron taloudellinen vastuu, jota ei ole merkitty myöskään taseeseen. **<u>Korjausmenettely:</u>** Lisätään liitetietoihin taseen ulkopuoliset sitoumukset 500 000 euroa.	TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta	6
14	Pääomalaina	**Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi:** Lainaehtojen mukaan pääomalaina maksetaan takaisin 31.12.2021 (liitetieto 6). Pääomalainan ehtojen mukaan pääoma saadaan muutoin palauttaa vain siltä osin kuin yhtiön vapaan oman pääoman ja kaikkien pääomalainojen määrä	TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta	5

<table>
<tr>
<td></td>
<td></td>
<td>maksuhetkellä ylittää yhtiön viimeksi päättyneeltä tilikaudelta vahvistettavan tai sitä uudempaan tilinpäätökseen sisältyvän taseen mukaisen tappion määrän.

Yhtiön vapaa oma pääoma ilman pääomalainoja on positiivinen, joten pääomalaina erääntyy maksettavaksi sopimusehtojen mukaisesti 31.12.2021.

Yhtiö pääomalainan ehdoissa mainitut takaisinmaksuedellytykset täyttyvät ja tilinpäätöksessä pääomalaina tulee siirtää pitkäaikaisista veloista lyhytaikaiseksi. (KPL 4:7 §)

<u>Korjausmenettely:</u>

Pääomalaina siirretään pitkäaikaisesta pääomalainasta lyhytaikaiseksi pääomalainaksi.

Per pitkäaikainen pääomalaina an lyhytaikainen pääomalaina 300 000 euroa</td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>15.</td>
<td>Yhteenveto ja vaikutusten arviointi</td>
<td>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>Virheet</th><th>Vaikutus tulokseen</th><th>Vaikutus opoon</th><th>Vaikutus taseen loppusummaan</th></tr>
<tr><td>Vuokravaraus</td><td>420 000</td><td>420 000</td><td>0</td></tr>
<tr><td>YT-kulut</td><td>195 000</td><td>195 000</td><td>0</td></tr>
<tr><td>Vaihto-omaisuuden virheen korjauksen oikaisu</td><td>-87 400</td><td>0</td><td>0</td></tr>
<tr><td>Varaston epäkuranttius</td><td>-100 000</td><td>-100 000</td><td>-100 000</td></tr>
<tr><td>Tuotekehityskulut/Business Finland</td><td>-100 000</td><td>-100 000</td><td>-74 240</td></tr>
<tr><td>Myyntisaamiset</td><td>-100 000</td><td>-100 000</td><td>-124 000</td></tr>
</table></td>
<td>TilintL 3:5 § 3 momentin mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta

TilintL 3:5 § 5 momentin 2 kohdan mukainen huomautus</td>
<td>8</td>
</tr>
</table>

Korjaukset ennen veroja	227 600	315 000	-298 240
Tulos ennen veroja	74 071,84		
Tulos ennen veroja korjausten jälkeen	301 671,84		

Jos virheet korjattaisiin, tilikauden tulos olisi 301 671,84 euroa (nyt 74 071,84 euroa) ja oma pääoma 662 892,96 euroa (nyt 347 892,96 euroa).

Yksittäin epäolennainen erä
Kuljetuskustannukset 52 000 euroa

Luokitteluvirheet:
Pääomalainan luokittelu
Shekkitilin luokittelu
Satunnaiset erät/myyntivoitto

Virheet liitetiedoissa ja muut puutteet:
Vuokravastuut
Tilikauden olennaiset tapahtumat
Laadittu mikroyrityssääntöjen mukaan
Avustukset
Kehityskulut aktivointiperusteet
Pitkäaikaiset lainat
Intressitahotapahtuma
Ulkopuoliset sitoumukset
Jakokelpoiset varat
Tilinpäätöksen allekirjoitus

Kokonaisjohtopäätös:

Oma pääoma, jolla on selkeästi vaikutusta taloudelliseen päätöksentekoon, sekä tilikauden tulos ovat olennaisesti virheellisiä. Virheet kohdistuvat moneen tilinpäätöserään ja tilinpäätöksestä puuttuu olennaisia tietoja. Siksi virheitä voidaan pitää laajalle ulottuvina ja yhteisvaikutukseltaan sellaisina, että tilinpäätös ei anna oikeaa ja riittävää kuvaa tilikauden tuloksesta ja yhtiön

		taloudellisesta asemasta, vaan tilinpäätös kokonaisuudessaan on virheellinen. Nämä seikat edellyttävät kielteistä lausuntoa tilintarkastuskertomuksessa.		
			Yhteensä	**80**

Tehtävä 2 (20 pistettä)

TILINTARKASTUSKERTOMUS

Media Event Oy:n yhtiökokoukselle

Tilinpäätöksen tilintarkastus

Kielteinen lausunto

Olemme tilintarkastaneet Media Event Oy:n (y-tunnus 9999999-0) tilinpäätöksen tilikaudelta 1.7.2020–30.6.2021. Tilinpäätös sisältää tuloslaskelman, taseen ja liitetiedot. **(1,0 pistettä)**

Lausuntonamme esitämme, että kertomuksemme Kielteisen lausunnon perustelut -osiossa kuvattujen seikkojen merkittävyydestä johtuen tilinpäätös ei anna oikeaa ja riittävää kuvaa yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti eikä täytä lakisääteisiä vaatimuksia. **(1,0 pistettä)**

Kielteisen lausunnon perustelut

Yhtiön liiketoiminnan muihin kuluihin ja pakollisiin varauksiin on kirjattu 420 000 euroa liian suuri varaus liittyen yhtiön käyttämättömiin tiloihin. Ulkopuolinen taho on tullut vuokralle tiloihin ja kattaa osan vuokrakuluista, joita ei ole varausta laskettaessa huomioitu. Virheen johdosta tilikauden tulos on 420 000 euroa liian pieni. **(1,0 pistettä)**

Yhtiön kuluihin on kirjattu 195 000 euroa liian suuri varaus yt-kuluihin liittyen. Kirjanpitolain 5:14:n mukaiset edellytykset pakollisen varauksen kirjaamiselle eivät ole täyttyneet. Yhtiöllä ei ole ollut tilinpäätöshetkellä velvoitetta ketään kohtaan, kun neuvottelut ovat olleet vielä käynnissä. Virheen johdosta tilikauden tulos on 195 000 euroa liian pieni. **(1,0 pistettä)**

Yhtiö on korjannut vaihto-omaisuuden epäkuranttiuteen liittyvän erän suoraan omasta pääomasta voittovaroja vähentäen. Omaa pääomaa on oikaistu 87 400 eurolla, vaikka kyseessä on arvionvarainen erä, joka tulee kirjata tuloksen kautta. Virheen johdosta tilikauden tulos on 87 400 euroa liian suuri. **(1,0 pistettä)**

Yhtiön vaihto-omaisuutta ei ole arvostettu kirjanpitolain 5:6:n mukaan alimman arvon periaatetta noudattaen. Virheen johdosta vaihto-omaisuuden arvo 100 000 euroa liian suuri. Virheen johdosta tilikauden tulos on 100 000 euroa liian suuri. **(1,0 pistettä)**

Business Finlandilta saatu avustus 100 000 euroa on kirjattu liiketoiminnan muihin tuottoihin, vaikka yhtiö on kirjannut taseeseen kehittämismenojen lisäykseksi samaan projektiin liittyvät kustannukset. Saadut avustukset tulee vähentää taseeseen kirjatuista kehittämismenoista. Virheen johdosta tilikauden tulos on 100 000 euroa liian suuri ja tase on 100 000 euroa liian suuri. **(1,0 pistettä)**

Yhtiön myyntisaamisiin sisältyy 124 000 euroa myyntisaamisia konkurssiin menneeltä yhtiöltä. Myyntisaamisia ei ole arvostettu kirjanpitolain 5:2:n mukaisesti alimman arvon periaatetta noudattaen. Virheen johdosta tulos on 100 000 euroa liian suuri ja myyntisaamiset taseessa ovat 124 000 euroa liian suuret. **(1,0 pistettä)**

Tilinpäätöksessä on esitetty satunnaisissa tuotoissa saatu myyntivoitto 262 800 euroa. Erä olisi tullut kirjata liiketoiminnan muihin tuottoihin ja antaa PMA 3:2:n mukainen liitetieto. **(1,0 pistettä)**

Yhtiön luotollinen shekkitili on esitetty lyhytaikaisissa veloissa, vaikka kirjanpitolautakunnan lausunnon mukaan kyseinen erä tulee esittää pitkäaikaisessa vieraassa pääomassa. Virheen johdosta yhtiön lyhytaikaiset velat ovat liian suuret 452 217,54 euroa ja vastaavasti pitkäaikaiset velat liian pienet 452 217,54 euroa. **(1,0 pistettä)**

Yhtiön pääomalaina yhteensä 300 000 euroa erääntyvät maksettavaksi seuraavan 12 kuukauden aikana. Kirjanpitolain mukaan erä tulee esittää lyhytaikaisissa lainoissa. Virheen johdosta yhtiön pitkäaikaiset velat ovat 300 000 euroa liian suuret ja lyhytaikaiset velat 300 000 euroa liian pienet. **(1,0 pistettä)**

Tilinpäätöksen liitetiedoista puuttuu vastuista yhtiön tekemä sitova ostositoumus uusista koneista ja laitteista yhteensä 500 000 euroa, tilikauden olennaiset tapahtumat ja intressipiiriin liittyvä tapahtuma. **(1,0 pistettä)**.

Yhtiön jakokelpoisten varojen laskelmassa ei ole vähennetty saatua kustannustukea 142 000 euroa. **(1,0 pistettä)**

Jos edellä mainitut virheet korjattaisiin, ne parantaisivat tulosta 227 600 euroa ja omaa pääomaa 315 000 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 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. **(1,0 pistettä)**

Tilinpäätöstä koskevat hallituksen ja toimitusjohtajan velvollisuudet

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

Hallitus ja toimitusjohtaja ovat tilinpäätöstä laatiessaan velvollisia arvioimaan yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa ja soveltuvissa tapauksissa esittämään seikat, jotka liittyvät toiminnan jatkuvuuteen ja siihen, että tilinpäätös on laadittu toiminnan jatkuvuuteen perustuen. Tilinpäätös laaditaan toiminnan jatkuvuuteen perustuen, paitsi jos yhtiö aiotaan purkaa tai sen toiminta lakkauttaa tai ei ole muuta realistista vaihtoehtoa kuin tehdä niin. **(1,0 pistettä)**

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

Tavoitteenamme on hankkia kohtuullinen varmuus siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä, sekä antaa

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

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

- Tunnistamme ja arvioimme väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvat tilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskit, suunnittelemme ja suoritamme näihin riskeihin vastaavia tilintarkastustoimenpiteitä ja hankimme lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Riski siitä, että väärinkäytöksestä johtuva olennainen virheellisyys jää havaitsematta, on suurempi kuin riski siitä, että virheestä johtuva olennainen virheellisyys jää havaitsematta, sillä väärinkäytökseen voi liittyä yhteistoimintaa, väärentämistä, tietojen tahallista esittämättä jättämistä tai virheellisten tietojen esittämistä taikka sisäisen valvonnan sivuuttamista.
- Muodostamme käsityksen tilintarkastuksen kannalta relevantista sisäisestä valvonnasta pystyäksemme suunnittelemaan olosuhteisiin nähden asianmukaiset tilintarkastustoimenpiteet mutta emme siinä tarkoituksessa, että pystyisimme antamaan lausunnon yhtiön sisäisen valvonnan tehokkuudesta.
- Arvioimme sovellettujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden asianmukaisuutta sekä johdon tekemien kirjanpidollisten arvioiden ja niistä esitettävien tietojen kohtuullisuutta.
- Teemme johtopäätöksen siitä, onko hallituksen ja toimitusjohtajan ollut asianmukaista laatia tilinpäätös perustuen oletukseen toiminnan jatkuvuudesta, ja teemme hankkimamme tilintarkastusevidenssin perusteella johtopäätöksen siitä, esiintyykö sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka voi antaa merkittävää aihetta epäillä yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa. Jos johtopäätöksemme on, että olennaista epävarmuutta esiintyy, meidän täytyy kiinnittää tilintarkastuskertomuksessamme lukijan huomiota epävarmuutta koskeviin tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin tai, jos epävarmuutta koskevat tiedot eivät ole riittäviä, mukauttaa lausuntomme. Johtopäätöksemme perustuvat tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä hankittuun tilintarkastusevidenssiin. Vastaiset tapahtumat tai olosuhteet voivat kuitenkin johtaa siihen, ettei yhtiö pysty jatkamaan toimintaansa.
- Arvioimme tilinpäätöksen, kaikki tilinpäätöksessä esitettävät tiedot mukaan lukien, yleistä esittämistapaa, rakennetta ja sisältöä ja sitä, kuvastaako tilinpäätös sen perustana olevia liiketoimia ja tapahtumia siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan.

Kommunikoimme hallintoelinten kanssa muun muassa tilintarkastuksen suunnitellusta laajuudesta ja ajoituksesta sekä merkittävistä tilintarkastushavainnoista, mukaan lukien mahdolliset sisäisen valvonnan merkittävät puutteellisuudet, jotka tunnistamme tilintarkastuksen aikana. **(1,0 pistettä)**

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. **(1,0 pistettä)**

Huomautuksena esitämme, että tilinpäätöksen allekirjoituspäivä ei kirjanpitolautakunnan lausunnon 2014/2021 mukaisesti käy tilinpäätöksestä yksiselitteisesti esille.[1]

Helsingissä 22. elokuuta 2021

SKARPPI TARKASTUS OY
Tilintarkastusyhteisö

Teemu Skarppi, HT
Tarkanmarkankuja 6
00100 HELSINKI **(1,0 pistettä)**

Kertomuksen rakenne (mm. asiat esitetty oikeissa kohdissa) oikein **(1,0 pistettä)**

- kertomuksen otsikointi oikein
- kertomuksen järjestys oikein

Yhteensä 20 pistettä

[1] Huomautukselle ei ole jyvitetty pisteitä tehtävässä 2, koska kyseisellä havainnolla on tehtävässä 1 kaksi vaihtoehtoista raportointitapaa.