

VUODEN 2017 KESKENERÄISEN KHT-TUTKINNON ARVOSTELUPERUSTEET

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

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

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

KESKENERÄINEN KHT-TUTKINTO 2017**1-osa Hyvä tilintarkastustapa ja hyvä kirjanpitolaitos (125 pistettä)****Tehtävä 1 (25 pistettä)**

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

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

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

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

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

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

KESKENERÄINEN KHT-TUTKINTO 2017**1-osa Hyvä tilintarkastustapa ja hyvä kirjanpitolain (125 pistettä)**

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

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

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

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

3. Varojen jakamista koskeva päätös⁶

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

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

⁶ Vähemmistöosinkosääntelyn selostamisesta ei anneta pisteitä.

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

⁸ Tehtävässä pyydettiin esittämään laskelma jakokelpoisista varoista 31.12.2016.

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

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

Tehtävä 2 (35 pistettä)**2.1.**

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

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

Yhteensä 12,5

2.2.

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

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

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

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

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

6. Vähemmistöosuudet	0	210 000	0,50
7. Kertynyt poistoero	0	0	0,25
8. Laskennalliset verovelat	260 000	260 000	0,50

Yhteensä 12,5

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

2.3.

Hankintamenon ja konserniaktiivan tai -passiivan osatekijä	Hankintameno ja konserniaktiivan tai -passiivan osatekijän vaikutus hankintamenoon (euroa)	Perustelu	Pisteytys (1,00 vaikutuksesta hankintameno + 0,25 pistettä perustelusta kunkin osatekijän osalta)
1. Rahana 30.6.2017 maksettu 1 750 000 euroa.	1 750 000	Rahana maksettu osa kauppahinnasta luetaan hankintameno, sillä meno on aiheutunut välittömästi yritysjärjestelystä. (KPL 4:5.1)	1,25
2. Rahana 31.12.2017 maksettava 1 250 000 euroa.	1 250 000	Kauppahintavelka, joka ei ole ehdollinen, luetaan hankintameno, sillä meno on aiheutunut välittömästi yritysjärjestelystä. (KPL 4:5.1)	1,25
3. Maa-alueen luovuttaminen Yhdyskunta Oy:lle.	210 000	Kyseessä on vaihtokauppa. Hyvän kirjanpitotavan mukaista on lukea hankintamenoksi kaupan yhteydessä määritetty käypä arvo (vaihtoarvo). Näin esim. Leppiniemi-Kaisanlahti, jatkuva täydenteinen: Liikekirjanpito kappaleessa 6, jossa viittauksena myös KILA 1979/347 ja 1979/348)	1,25

4. Luotsi Oy:n osakkeiden luovuttaminen Yhdyskunta Oy:lle	1 000 000	Kyseessä on vaihtokauppa. Hyvän kirjanpitotavan mukaista on lukea hankintamenoksi kaupan yhteydessä määritetty käypä arvo (vaihtoarvo). Näin esim. Leppiniemi–Kaisanlahti, jatkuva täydenteinen: Liikekirjanpito kappale 6, jossa viittauksena myös KILA 1979/347 ja 1979/348)	1,25
5. Tulevaan liikevaihtoon sidottu osa kauppahinnasta.	200 000	Ehdollinen kauppahinta, joka on todennäköinen, luetaan hankintamenoksi (KILA 2008/1827, KILAn konsernitilinpäätösyleisohje 6.2.2).	1,25
6. Pääomalaina	0	Pääomalaina, joka KPL 5:5c:n nojalla on merkitty Sulku Oy:n omaan pääomaan, eliminoidaan hankintamenoa vastaan, mutta se ei lisää hankintamenon määrää. (KILAn konsernitilinpäätösyleisohje 6.2.3.3)	1,25
HANKINTAMENO YHTEENSÄ	4 410 000		

Laskelma konserniaktiivan tai -passiivan määrästä

Hankintameno	4 410 000	Hankintameno edellä määritetyn mukaisena	0,50
Hankintahetken oma pääoma	-3 750 000	Sulku Oy:n hankintahetken taseen mukainen oma pääoma. Myös pääomalaina eliminoidaan (KILAn konsernitilinpäätösyleisohje 6.2.3.3)	2,0
Konserniaktiiva	660 000		

Yhteensä 10,0

Tehtävä 3 (35 pistettä)**3.1.**

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

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

¹ Vastauksena on hyväksytty arvostelussa myös varauman sisältävä lausunto.

3.2.

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

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

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

3.3.

Puutteellinen kohta dokumentaatiossa	Korjausehdotus	Perustelu (ISA-standardin kohta)	Pisteytys															
Kehittämismenot - poistot	Kehittämismenoista olisi pitänyt kirjata poistot. Perusteena ei voida pitää sitä, että kehittämistyö on vielä kesken. Aineettomien hyödykkeiden osalta ainoastaan poikkeustapauksissa voidaan lykätä poistojen aloittaminen sille tilikaudelle, jolloin tuottojen odotetaan alkavan kertyä (KILAn yleisohje suunnitelman mukaisista poistoista). Kyseisessä tapauksessa tuottoja on jo kertynyt, joten menettelyä ei voida pitää perusteltuna. Tilintarkastajan tulee arvioida kirjanpidollisia arvioita ja yhtiön poistomenetelmää. Aktivoidut kehittämismenot ovat 3,5 miljoonaa euroa. Poistoajaksi on määritelty 10 vuotta. Näin ollen poistot tilikaudelta olisivat noin 423 tuhatta euroa, mikä ylittää olennaisuuden. Lisäksi poistot ovat tekemättä myös edellisiltä tilikausilta, joten vaikutus edellisten tilikausien voittovaroihin on noin 584 tuhatta euroa. <table><tr><th>Vuosi</th><th>Aktivoidut kehittämismenot (tuhatta euroa)</th><th>Poisto (tuhatta euroa)</th></tr><tr><td>2014</td><td>504</td><td>50</td></tr><tr><td>2015</td><td>1 205</td><td>184</td></tr><tr><td>2016</td><td>1 315</td><td>349</td></tr><tr><td>2017</td><td>521</td><td>423</td></tr></table> Kokonaisvaikutus yhtiön omaan pääomaan on 1 000 tuhatta euroa, jonka seurauksena yhtiön oma pääoma muodostuu negatiiviseksi.	Vuosi	Aktivoidut kehittämismenot (tuhatta euroa)	Poisto (tuhatta euroa)	2014	504	50	2015	1 205	184	2016	1 315	349	2017	521	423	ISA 540.A6	1
Vuosi	Aktivoidut kehittämismenot (tuhatta euroa)	Poisto (tuhatta euroa)																
2014	504	50																
2015	1 205	184																
2016	1 315	349																
2017	521	423																

Kehittämismenot – epävarmuus	Yhtiö on aktivoinut kaivosrobottien kehittämiseen liittyviä kehittämismenoja. Yhtiön ainoa asiakas on Mestarit Oy. Aktivoidut kehittämismenot muodostavat 73 prosenttia yhtiön taseesta. Liiteaineistosta ilmenee, että Mestarit Oy:n taloudellinen tilanne on heikko, mistä syystä tilintarkastajan olisi tullut pohtia aktivoitujen kehittämismenojen arvostusta tilinpäätöksessä.	ISA 540.18	1
Muut erät – epävarmuus	Myyntisaamiset ja vaihto-omaisuus muodostuvat saatavasta Mestarit Oy:ltä sekä samaa asiakasta varten räätälöidyistä kaivosroboteista. Liiteaineiston mukaan Mestarit Oy:n taloudellinen tilanne on heikko, mikä aiheuttaa epävarmuutta, pystyykö asiakas maksamaan saatavan. Lisäksi saatava on 90 päivää erääntynyt, mikä antaa aiheutta epäillä saatavan kuranttiutta. Tilintarkastajan olisi tullut arvioida saatavien ja vaihto-omaisuuden arvostusta tilinpäätöksessä. Tilintarkastaja on tarkastanut erien olemassa olon, mutta ei ole ottanut kantaa arvostamiseen. Saamiset tilinpäätöksessä on arvostettava enintään todennäköiseen arvoon (KPL 5:2.1).	ISA 540.18	1,5
Toiminnan jatkuvuus	Tilintarkastajan on arvioitava johdon arvio yhtiön kyvystä jatkaa toimintaa. Tilintarkastaja ei ole dokumentoinut, millä tavoin johdon tekemiä arvioita on tarkastettu. Tilintarkastajan tulisi arvioida, onko johdon laitimille laskelmille riittävät perusteet.	ISA 570.12	1,5
Toiminnan jatkuvuus - liitetiedot	Tilinpäätöksen liitetiedoissa ei ole esitetty johdon arviota toiminnan jatkuvuudesta. Tilinpäätös on laadittu jatkuvuuden periaatteen mukaisesti. Yhtiön kyky jatkaa toimintaansa on epävarmaa. Yhtiön taloudellinen tilanne on heikko ja se on riippuvainen yhdestä asiakkaasta. Ainoan asiakkaan tuloslaskelmasta ja taseesta ilmenee, että myös sen taloudellinen tilanne on heikko. Yhtiö on riippuvainen yhdestä asiakkaasta, eikä korvaavia asiakkaita ole mahdollista löytää. Tilintarkastajan olisi tullut pyytää johtoa arvioimaan toiminnan jatkuvuuden edellytyksiä ja lisäämään tarvittavat tiedot tilinpäätökseen. Tilintarkastajan olisi lisäksi pitänyt arvioida, onko asianmukaista, että johto on laatinut tilinpäätöksen toiminnan jatkuvuuden periaatetta noudattaen.	ISA 570.18 ISA 570.19	2

	Jos tilintarkastaja arvioinnin jälkeen päätyisi siihen, että olettava toiminnan jatkuvuudesta on asianmukainen, tulisi hänen tilintarkastuskertomuksessa kiinnittää lukijan huomio liitetietoon, jossa johto on kuvannut toiminnan jatkumiseen liittyvää epävarmuutta. Jos tilintarkastajan mielestä tilinpäätöksessä ei ole esitetty riittävästi tietoja tai olettava toiminnan jatkumisesta ei ole perusteltu, on tilintarkastajan annettava kielteinen lausunto tilinpäätöksessä.	ISA 570.22	
Budjetoinnin arviointi	Tilintarkastajan tulisi arvioida johdon laatimia rahavirtaennusteita tilanteessa, jossa on merkittävää epävarmuutta toiminnan jatkuvuudesta. Tilintarkastaja ei ole dokumentoinut, miten johdon laatimia budjetteja on testattu. Johdon edellisenä vuonna laatima budjetti on osoittautunut liian optimistiseksi, mikä antaa aiheutta epäillä johdon budjetointiprosessin luotettavuutta.	ISA 570.16	1,5
Johtopäätös	Tilintarkastuksen johtopäätös on virheellinen. Tilinpäätöksessä on olennaisia puutteita, kuten kehittämismenoista tekemättömät poistot, joiden vaikutus on olennainen. Tilinpäätökseen sisältyy myös epävarma saaminen Mestarit Oy:ltä. Lisäksi tilinpäätöksessä ei ole esitetty tietoja merkittävästä epävarmuudesta, joka liittyy yhtiön kykyyn jatkaa toimintaa. Tilinpäätöksestä ei voida antaa vakiomuotoista tilintarkastuskertomusta. Tilintarkastajan tulee antaa TilintL 3 luvun 5 § 2 momentin 1 kohdan mukainen kielteinen lausunto ja sen perustelut.	ISA 705.18	1,5
	Yhteensä 10,0 pistettä		

Tehtävä 4 (30 pistettä)

4.1 (10,0 pistettä)

Helsingin kiinteistö

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

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

Espoon kiinteistö

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

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

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

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

Porvoon kiinteistö

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

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

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

Tampereen kiinteistö

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

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

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

4.2 (10,0 pistettä)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4.3 (10,0 pistettä)

Tehtävässä annettujen tietojen perusteella yhtiön saama rahoitus on omaa pääomaa (IAS 32.15, IAS 32.16). Tätä seikkaa tukevat sopimuksessa olevat ehdot. Lainalla ei esimerkiksi ole eräpäivää, eikä yhtiöllä ole tämän johdosta ehdotonta velvollisuutta maksaa lainaa takaisin (IAS 32.11). Poikkeuksena lainan ehdoissa on kohta, jonka mukaan lainaa voidaan vaatia takaisin maksettavaksi tilanteessa, jossa yhtiö puretaan. Yhtiön purkautuminen on kuitenkin mainittu poikkeuksena (IAS 32.25) tilanteesta, jolloin kyseessä ei kuitenkaan automaattisesti ole rahoitusvelka. Lainan takaisinmaksu on faktisesti tällöin myös yhtiön päätettävissä, koska vain yhtiö voi päättää purkautumisestaan.

Yhtiöllä ei ole myöskään velvollisuutta maksaa korkoa ja koronmaksuvelvollisuus on sidoksissa mahdolliseen osingonjakoon. Osingonjako ei vielä aiheuta erän lukemista vieraaksi pääomaksi, kun yhtiöllä ei ole ehdotonta velvollisuutta maksaa osinkoa (IAS 32.11).

Erä ei näin ollen täytä rahoitusvelan määritelmää, ja on siksi omaan pääomaan luettava erä. Omaan pääomaan luettavista eristä tehtävät maksut kirjataan oman pääoman vähennyksenä (IAS 32.35), kun niistä tehdään päätös. Korot kirjataan, kun päätös sen maksamisesta on tehty (IAS 32.35). Omaan pääomaan kirjattavasta erästä tulee kirjata myös laskennallinen vero soveltaen IAS 12.61A säännöksiä.

Keskeneräinen KHT-tutkinto 2017

2-osa

TILINTARKASTUSKERTOMUS JA TILINTARKASTAJAN MUU RAPORTOINTI (100 PISTETTÄ)

Tehtävä 1 (80,0 pistettä)

	Tarkastettu asia	Tarkastushavainto ¹ , perusteltu arviointi ja korjausmenettely	Vaikutus tilintarkastajan raportointiin (kerro mitä, missä ja miten raportoidaan, jos virhettä tai puutetta ei korjata)	Pisteet
1.	Tytäryhtiön myynti, muuntoero (konserni)	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Yhtiö on tilikauden aikana myynyt thaimaalaisen kokonaan omistamansa tytäryhtiön TucTuc Ltd.:in osakekannan. Asiaa on käsitelty hallituksen kokouksessa 10.9.2016, jossa on myös esitetty alustava laskelma myyntivoittolaskelmasta. Konsernitilinpäätöksen liitetiedoista 39 ilmenee, että Betagamma-konsernilla on 31.5.2017 tytäryhtiöitä vain euroalueelle kuuluvissa yhtiöissä. Konsernin oman pääoman muutokset -laskelmasta ilmenee, että kertynyt muuntoero tilinpäätöspäivänä konsernin omassa pääomassa on 350 tuhatta euroa. - IFRS 10 B98-B99 ja IAS21.48 käsittelevät tytäryrityksen taseesta pois kirjaamista ja muihin laajan tulokseen eriin kirjattujen kurssierojen käsittelyä siihen liittyen. - Konsernissa kertyneeseen muuntoeroon liittyvä tappio tulee tulouttaa tuloslaskelmaan IAS 21.48 -kohdan perusteella, kun	Kirjallinen raportointi hallitukselle	4

¹ Tarkastushavainto-kohdassa täysien pisteiden saaminen ei ole edellyttänyt mahdollisia arvonlisäveroon liittyviä havaintoja ja korjaus ehdotuksia. Arvonlisäveroihin liittyviä kirjauksia ei ole esitetty arvosteluperusteissa.

		tytäryhtiö on lakannut olemasta tytäryhtiö ja tytäryhtiön varat ja velat kirjattu pois konsernitaseesta. Korjausmenettely (konserni): Per liiketoiminnan muut tuotot 350 tuhatta euroa An oma pääoma (muuntoerot) 350 tuhatta euroa		
2.	Osakkuusyhtiön myynti (konserni ja emoyhtiö)	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Hallituksen kokouspöytäkirjasta 15.5.2017 ilmenee, että yhtiö on solminut sopimuksen omistamiensa Zerpenttiini Oy -nimisen osakkuusyhtiöosakkaiden myynnistä 7 000 tuhannella eurolla, mikä vastaa konsernin osuutta osakkuusyhtiön omasta pääomasta 28.2.2017. Kokouspöytäkirjasta ilmenee, että kauppa toteutetaan tilinpäätöspäivän jälkeen 15.7.2017. Kyseessä on konsernin ainut osakkuusyhtiö, joka käy ilmi konsernitilinpäätöksen liitetiedosta 39. Konsernitilinpäätöksen taseesta (taseen erä osuudet osakkuusyrityksissä) ilmenee, että osakkuusyhtiön osakkeiden arvo on 8 000 tuhatta euroa, joka on 1 000 tuhatta euroa korkeampi kuin sovittu kauppahinta 7 000 tuhatta euroa. Emoyhtiön tilinpäätöksessä sijoitukset osakkuusyhtiöön on arvostettu hankintameno 7 750 tuhatta euroa, mikä on korkeampi kuin sovittu kauppahinta 7 000 tuhatta euroa. IFRS 5.6 -kohdan mukaan yhteisön on luokiteltava pitkäaikainen omaisuuserä (tai luovutettavien erien ryhmä) myytävänä olevaksi, jos sen kirjanpitoarvoa vastaava määrä tulee kertymään pääasiallisesti omaisuuserän myynnistä sen sijaan, että se kertyisi omaisuuserän jatkuvasta käytöstä. Sovittu kauppahinta (7 000 tuhatta euroa) edustaa valtaosaa konsernitaseeseen kirjatusta tase-arvosta 8 000 tuhatta euroa. Näin ollen osakkuusyhtiöosakkeita on käsiteltävä IFRS 5:n mukaisina myytävänä olevina varoina.	Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n mukainen kielteinen lausunto konsernitilinpäätöksestä ja emoyhtiön tilinpäätöksestä	8

		Tilintarkastajan yhteenvedon mukaan konsernitilinpäätöksessä on sovellettu osakkuusyhtiöosakkeiden osalta IAS 28:n mukaista pääomaosuusmenetelmää 28.2.2017 jälkeen. Sovellettu arvostus ei ole IFRS 5.15:n mukainen, jonka mukaan myytävänä olevat omaisuuserät tulee arvostaa kirjanpitoarvoon tai myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennettyyn käypään arvoon sen mukaan, kumpi näistä on alempi. Koska sovittu kauppahinta on 7 000 tuhatta euroa, on osuus osakkuusyhtiöiden tuloksesta esitetty 1 000 tuhatta euroa liian suurena. Konsernin taseessa kyseisiä osakkeita ei ole esitetty myytävänä olevana IFRS 5.38:n mukaisesti, eikä tilinpäätöksessä ole esitetty IFRS 5.41 -kohdan vaatimia liitetietoja. Emoyhtiön tilinpäätöksessä osakkeiden arvo on 750 tuhatta euroa suurempi kuin sovittu kauppahinta. Arvonalentumista ole kirjattu, vaikka sen voidaan katsoa olevan pysyvä ja olennainen KPL 5:13:ssa tarkoitetulla tavalla. Korjausmenettely (Konserni): <table><tr><td>Per osuus osakkuusyhtiöiden tuloksesta</td><td>1 000 tuhatta euroa</td></tr><tr><td>An osakkuusyhtiöosakkeet</td><td>1 000 tuhatta euroa</td></tr></table> Per myytävänä olevat varat 7 000 tuhatta euroa An osakkuusyhtiöosakkeet 7 000 tuhatta euroa Korjausmenettely (Emoyhtiö): Per arvonalentumiset pysyvien vastaavien sijoituksista 750 tuhatta euroa An osuudet omistusyhteysyrityksissä 750 tuhatta euroa Liitetiedoissa annetaan IFRS 5.41:n edellyttämät tiedot	Per osuus osakkuusyhtiöiden tuloksesta	1 000 tuhatta euroa	An osakkuusyhtiöosakkeet	1 000 tuhatta euroa		
Per osuus osakkuusyhtiöiden tuloksesta	1 000 tuhatta euroa							
An osakkuusyhtiöosakkeet	1 000 tuhatta euroa							
3.	Vaihtovelkakirjalainan antaminen ilman	Havainto ja sen perusteltu arviointi:	Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n mukainen huomautus.	6				

	yhtiökokouksen valtuutusta	Hallituksen kokouksessa 1.6.2016 on todettu, että yhtiön SX-Asunnot Oy:lle oleva kiinteistön hankintaan liittyy kauppahintavelka 2 000 tuhatta euroa. Velkoja voi vaihtaa velan osittain tai kokonaisuudessaan 31.05.2019 mennessä Betagamma Oyj:n osakkeiksi siten, että 1 000 euron osuudella saa 100 osaketta. Velka sisältää sisältyä OYL 10:1:ssä tarkoitettun erityisen oikeuden (eli oikeuden muuntaa velkaa Betagamma Oyj:n osakkeiksi). OYL 10:2:n mukaan erityisten oikeuksien antamisesta taikka hallituksen valtuuttamisesta erityisten oikeuksien antamiseen päätetään yhtiökokouksessa. Hallituksella ei ole ollut velkakirjan tekopäivänä yhtiökokoukselta saatua valtuutta erityisten oikeuksien antamiseen. Toimintakertomuksesta (kohta Varsinainen yhtiökokous ja voimassa olevat valtuudet) käy ilmi, että velkoja SX-Asunnot Oy on ollut läsnä yhtiökokouksessa. Näin ollen SX-Asunnot Oy tullut tietoiseksi siitä, että hallituksella ei ole ollut valtuutusta antaa OYL 10:1:n mukaisia erityisiä oikeuksia. Yhtiön hallituksella ei ollut OYL 10:2.2:n mukaista yhtiökokouksen antamaa valtuutusta erityisten oikeuksien antamiselle. Kysymyksessä on OYL 21:3:n mukainen yhtiökokouksen mitättömään päätökseen rinnastuva hallituksen päätös, joka ei sido yhtiötä.		
4.	Koronvaihtosopimuksen käsittely (konserni ja emoyhtiö)	Havainto ja sen perusteltu arviointi: Tilintarkastajan yhteenvedon liitteessä 1 on on todettu, että yhtiöllä on koronvaihtosopimus, jonka nimellisarvo on 10 000 tuhatta euroa. Koronvaihtosopimuksen perusteella yhtiö maksaa 3,0 prosentin kiinteää korkoa ja saa pankilta muuttuvaa korkoa 6 kk EURIBOR:iin sidottuna. Kyseiseen koronvaihtosopimukseen sovellettu IAS 39:n mukaista rahavirran suojauslaskentaa. Suojattavana kohteena on ollut yhtiön Zetapankki Oyj:ltä olevan 10 000 tuhannen euron suuruisen lainan 6 kk:n Euribor-koron perusteella määräytyvät muuttuvat koron maksut. Suojaus on ollut tilikauden aikana 100-prosenttisesti tehokas, koska suojattavan	Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n mukainen kielteinen lausunto konsernitilinpäätöksestä ja emoyhtiön tilinpäätöksestä	8

	instrumentin ja suojattavan kohteen keskeiset ehdot ovat täsmänneet toisiinsa. Koronvaihtosopimusta on käsitelty emoyhtiön tilinpäätöksessä liitetiedossa 19 kerrotulla tavalla taseen ulkopuolisena vastuuna. Hallituksen kokouksessa 15.5.2017 on päätetty hyväksyä talousjohtajan tekemä muutos suojattavana kohteena olevan Zetapankki Oyj:ltä 10 000 tuhannen euron suuruisen lainan muuttamisesta USD-määräiseksi 31.5.2017 lukien. Tästä seuraa, että ennakoidun liiketoimen (eli tulevien muuttuvakorkoisten EUR-määräisten koronmaksujen) ei ennakoida enää toteutuvan. Koronvaihtosopimuksen käypä arvo tulee IAS 39.101.c -kohdan mukaisesti siirtää luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna omasta pääomasta tulosvaikutteiseksi. Kirjanpitolautakunnan lausunnon 1963/2016 kappaleen 2.2. mukaan ns. nettokäsittely edellyttää suojaukselta kattavuutta ja täydellisyyttä siten, että taseeseen on merkittynä koronvaihtosopimuksen nimellismäärää vastaava lainakomponentti ja että koronvaihtosopimuksen voimassaoloaika vastaa lainan juoksuaikaa. Koska kyseisen johdannaissopimuksen ei voida lainaehtojen muutoksen vuoksi katsoa enää suojaavan euromääräisen muuttuvakorkoisen lainan korkoriskiä, tulee kyseisen johdannaisen käypä arvo kirjata kuluksi tuloslaskelmaan ja velaksi taseeseen. Konsernitilinpäätöksen liitetiedosta 33 ja emoyhtiön tilinpäätöksen liitetiedosta 19 ilmenee, että kyseisen koronvaihtosopimuksen käypä arvo per 31.5.2017 oli 2 375 tuhatta euroa negatiivinen. Korjausmenettely: Konserni: <table><tr><td>Per rahoituskulut</td><td>2 375 tuhatta euroa</td></tr><tr><td>An laskennallisten verojen muutos</td><td>475 tuhatta euroa</td></tr><tr><td>An käyvän arvon rahasto</td><td>1 900 tuhatta euroa</td></tr></table>	Per rahoituskulut	2 375 tuhatta euroa	An laskennallisten verojen muutos	475 tuhatta euroa	An käyvän arvon rahasto	1 900 tuhatta euroa		
Per rahoituskulut	2 375 tuhatta euroa								
An laskennallisten verojen muutos	475 tuhatta euroa								
An käyvän arvon rahasto	1 900 tuhatta euroa								

		Emoyhtiö²: Per rahoituskulut 2.375 tuhatta euroa An siirtovelat 2.375 tuhatta euroa Emoyhtiön liitetiedossa 19 annettua informaatiota tulee päivittää vastaamaan korjattua tilannetta, jossa lainaehtojen muutoksesta johtuen (lainan valuutan muutos euroista USD:ksi) tämän johdannaisen ei voida katsoa olevan 100-prosenttisesti tehokas suojaamaan sitä riskiä, jota se on alun perin suojannut. Lisäksi liitetiedossa tulee todeta, että kyseinen johdannainen on kirjattu taseeseen taseen ulkopuolisena vastuuna esittämisen asemesta.		
5.	Sijoituskiinteistö (konserni ja emoyhtiö)	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Betagamma Oyj on hallituksen pöytäkirjan 1.6.2016 mukaan hankkinut Sinilahden kerrostalokiinteistön hintaan 7 000 tuhatta euroa. Hallituksen pöytäkirjan 1.6.2016 mukaan kiinteistössä on vuokralaisina Betagamma Oyj:n henkilökuntaa, eikä kaupalla ole vaikutusta Betagamma Oyj:n ja sen henkilökunnan mukaisiin vuokrasopimuksiin. Hallituksen pöytäkirjan 22.6.2017 mukaan yhtiö on hankkinut tilikauden päätyttyä kiinteistöstä arviokirjan riippumattomalta kiinteistöarvioitsijalta, jonka perusteella kiinteistön käypä arvo on noussut tilikauden aikana. Hallitus on päättänyt käyttää tilinpäätöksessä kyseisen kiinteistön arvona 15 000 tuhatta euroa. Konsernitilinpäätöksen ja emoyhtiön tilinpäätöksen laadintaperiaatteista käy ilmi, että yhtiö on valinnut laskentaperiaatteen IAS 40.33 -kohdan mukaisen käyvän arvon mallin, ja kirjannut tämän mukaisesti käyvän arvon noususta johtuvan voiton tulosvaikutteisesti. Yhtiö on noudattanut samaa laskentaperiaatetta myös emoyhtiössä KPL 5 luvun 2 b:n mukaisesti. Tämä käy ilmi emoyhtiön tilinpäätöksen liitetiedoissa ilmoitetuista tilinpäätöksen laadintaperiaatteista.	Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n mukainen kielteinen lausunto konsernitilinpäätöksestä ja emoyhtiön tilinpäätöksestä. Verovaikutusten osalta raportointi hallitukselle.	9

² Emoyhtiössä tehtävä korjauskirjaus tulee perua konsernitilinpäätöstä laadittaessa.

		IAS40:9 (c) -kohdan mukaan kyseistä kerrostalokiinteistöä ei tulisi käsitellä kirjanpidossa IAS 40:n mukaisena sijoituskiinteistönä. Kyseisen standardikohdan mukaan kyseessä on IAS 16:n alainen omassa käytössä oleva kiinteistö. Standardikohdassa on nimenomaisesti mainittu henkilöstön käytössä oleva kiinteistö riippumatta siitä, maksaako henkilöstö käypiä vuokria. Kiinteistöstä hankitun arviokirjan (hallituksen kokous 22.6.2017) mukaan kerrostalorakennuksen tekninen käyttöikä on kahdeksan vuotta, minkä perusteella kahdeksan vuoden tasapoisto olisi soveltuva poistomenetelmä. Emoyhtiön liitetiedoissa on todettu, että verotuksessa tehdään aina verotuksen maksimipoistot tilanteen niin salliessa. Emoyhtiön verotuksessa kyseiseen kiinteistöön sovelletaan lain elinkeinotulon verottamisesta (360/1968) 34 §:n 2 momentin 2)-alakohdan mukaisia poistomenettelyjä, jonka mukaan maksimipoisto on 4 prosenttia poistamattoman hankintamenon osasta. Kiinteistön rakennuksen hankintameno on 5 200 tuhatta euroa (5 000 tuhatta lisättynä rakennukselle kohdistetulla varainsiirtoverolla 200 tuhatta euroa). Näin ollen verotuksessa hyväksyttävä maksimipoisto on 208 tuhatta euroa (eli $4\% \cdot 5\,200$ tuhatta euroa). Suunnitelman mukaiset poistot (650 tuhatta euroa eli kahdeksan vuoden vuotuinen tasapoisto 5 200 tuhannen euron rakennusten hankintamenosta) ylittävät verotuksessa hyväksytyt poistot (yhteensä 208 tuhatta euroa) 442 tuhannella eurolla. Erotuksesta tulee kirjata konsernin taseeseen laskennallinen verosaaminen, jonka suuruus on noin 88 tuhatta euroa. KPL 5:2 b:n mukaan kirjanpitovelvollinen saa merkitä sijoituskiinteistönsä käypään arvoon. Tällaisessa merkitsemisessä ja esittämisessä tilinpäätöksessä noudatetaan IAS-asetuksella hyväksytyjä tilinpäätösstandardeja sekä KPL 5:2 a:n 2 ja 3 momentin säännöksiä käyvän arvon rahastosta.		
--	--	--	--	--

	KPL 5:2 b:tä ei voida kuitenkaan soveltaa emoyhtiössä tämän kiinteistön arvostamisperiaatteena, koska kiinteistö ei ole IAS 40:n mukainen sijoituskiinteistö. Korjausmenettely: Käyvän arvon muutoksen peruuttaminen ja käsittely käyttöomaisuutena (konserni): <table><tr><td>Per liiketoiminnan muut tuotot</td><td>7 720 tuhatta euroa</td></tr><tr><td>An sijoituskiinteistöt</td><td>7 720 tuhatta euroa</td></tr><tr><td>Per maa-alueet</td><td>2 080 tuhatta euroa</td></tr><tr><td>Per rakennukset</td><td>5 200 tuhatta euroa</td></tr><tr><td>An sijoituskiinteistöt</td><td>7 280 tuhatta euroa</td></tr></table> Käyvän arvon muutoksen peruuttaminen ja käsittely käyttöomaisuutena (emoyhtiö)³: <table><tr><td>Per sijoituskiinteistön käyvän arvon muutos</td><td>7 720 tuhatta euroa</td></tr><tr><td>An sijoituskiinteistöt</td><td>7 720 tuhatta euroa</td></tr><tr><td>Per maa-alueet</td><td>2 080 tuhatta euroa</td></tr><tr><td>Per rakennukset</td><td>5 200 tuhatta euroa</td></tr><tr><td>An sijoituskiinteistöt</td><td>7 280 tuhatta euroa</td></tr></table> Poistot tilikauden 1.6.2016–31.5.2017 osalta emoyhtiö ja konserni: <table><tr><td>Per suunnitelman mukaiset poistot</td><td>650 tuhatta euroa</td></tr><tr><td>An rakennukset</td><td>650 tuhatta euroa</td></tr></table> (Huom! kirjaukset tehdään vain kerran eli emoyhtiössä tehtävää kirjausta ei eliminoida konsernitilinpäätöstä laadittaessa) Verovaikutus (konserni): Per tilikauden verotettavaan tuloon perustuvat	Per liiketoiminnan muut tuotot	7 720 tuhatta euroa	An sijoituskiinteistöt	7 720 tuhatta euroa	Per maa-alueet	2 080 tuhatta euroa	Per rakennukset	5 200 tuhatta euroa	An sijoituskiinteistöt	7 280 tuhatta euroa	Per sijoituskiinteistön käyvän arvon muutos	7 720 tuhatta euroa	An sijoituskiinteistöt	7 720 tuhatta euroa	Per maa-alueet	2 080 tuhatta euroa	Per rakennukset	5 200 tuhatta euroa	An sijoituskiinteistöt	7 280 tuhatta euroa	Per suunnitelman mukaiset poistot	650 tuhatta euroa	An rakennukset	650 tuhatta euroa		
Per liiketoiminnan muut tuotot	7 720 tuhatta euroa																										
An sijoituskiinteistöt	7 720 tuhatta euroa																										
Per maa-alueet	2 080 tuhatta euroa																										
Per rakennukset	5 200 tuhatta euroa																										
An sijoituskiinteistöt	7 280 tuhatta euroa																										
Per sijoituskiinteistön käyvän arvon muutos	7 720 tuhatta euroa																										
An sijoituskiinteistöt	7 720 tuhatta euroa																										
Per maa-alueet	2 080 tuhatta euroa																										
Per rakennukset	5 200 tuhatta euroa																										
An sijoituskiinteistöt	7 280 tuhatta euroa																										
Per suunnitelman mukaiset poistot	650 tuhatta euroa																										
An rakennukset	650 tuhatta euroa																										

³ Nämä kirjaukset peruutetaan konsernitilinpäätöstä laadittaessa.

		verosaamiset 42 tuhatta euroa Per laskennalliset verosaamiset 88 tuhatta euroa An tuloverot (tuloslaskelma) 130 tuhatta euroa Verovaikutus (emoyhtiö)⁴: Debet Lyhytaikainen vieras pääoma 42 tuhatta euroa Kredit Tuloverot (tuloslaskelma) 42 tuhatta euroa		
6.	Tytäryhtiöosakkeet (emoyhtiö)	Havainto ja sen perusteltu arviointi: Hallituksen pöytäkirjasta 22.6.2017 ilmenee, että Saksassa sijaitsevaan tytäryhtiöön Goldgrube GmbH:in kohdistuvaan liikearvoon on tehty 2 510 tuhannen euron suuruinen arvonalentumiskirjaus. Arvonalentumistestausten mukaan yhtiön tulevaisuudessa tuottamien diskontattujen rahavirtojen yhteismäärä on 0,0 miljoonaa euroa eli se ylittää emoyhtiön taseeseen 31.5.2017 kirjatun tytäryhtiön hankintamenon 2 510 tuhannella eurolla. Tästä seuraa, että GoldgrubeGmbH:n osakkeiden arvo ja tulontuottamiskyky on Betagamma Oyj:n näkökulmasta pysyvästi ja olennaisesti alentunut. Kyseisten osakkeiden kirjanpitoarvoon tulee tehdä KPL 5:13:n mukainen arvonalentuminen, jonka suuruus on 2 510 tuhatta euroa. Korjausmenettely (emoyhtiö): Per arvonalentumiset pysyvien vastaavien sijoituksista 2 510 tuhatta euroa An osuudet saman konsernin yrityksissä 2 510 tuhatta euroa	Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n mukainen kielteinen lausunto emoyhtiön tilinpäätöksestä	6
7.	Laskennalliset verot (konserni)	Tilintarkastajan yhteenvedon kohdasta 9 käy ilmi, että Saksassa sijaitsevan tytäryhtiö Goldgrube GmbH:n verotuksessa vahvistetuista tappioista on kirjattu 250 tuhannen euron suuruinen laskennallinen verosaaminen konsernin taseeseen.	Kirjallinen raportointi hallitukselle	3

⁴ Emoyhtiössä tehtävä kirjaus peruutetaan konsernitilinpäätöksessä.

		Hallituksen pöytäkirja 22.6.2017 4 §:ssä todettu seuraavaa: Goldgrube GmbH on tuottanut tappiota koko konsernissa oloajan, eikä sen tekemien tutkimustöiden avulla ole onnistuttu kehittämään tähän mennessä mitään konkreettista, mistä syntyisi tuloa tulevaisuudessa. Arvioitu rahavirtojen määrä on 0,0 miljoonaa euroa. Näin ollen IAS 12.34–36:ssa esitetyt edellytykset laskennallisen verosaamisen kirjaamiselle Saksan tytäryhtiön verotuksessa vahvistetuista tappiosta eivät täyty. Korjausmenettely (konserni) Per laskennallisten verojen muutos (tuloslaskelma) 250 tuhatta euroa An laskennalliset verosaamiset (tase) 250 tuhatta euroa		
8.	Myynnin tuloutus	Havainto ja sen perusteltu arviointi: Hallituksen kokouksen 22.6.2017 kohdassa 5 on todettu, että Kiinaan matkalla oleva 300 tuhannen euron suuruinen toimituserä on lähtenyt matkaan toukokuun viimeisenä päivänä. Tilintarkastuksen yhteenvetomuiston kohdassa 8 in todettu, että yhtiön Kiinaan suuntautuvassa myynnissä on toimitusehtona DDP (Incoterms 2015) asiakkaalla. Edelleen samassa kohdassa on todettu, että yhtiön analyysin mukaan laivamatka Kiinaan kestää keskimäärin 21 vuorokautta. Kuukauden viimeisen 21 vuorokauden aikana aikataulun mukaan lähtevien toimituserien osalta myyntiä ei tulouteta kyseiselle kuukaudelle. Yhteenvedossa on edelleen todettu, että tilikauden aikaisessa tarkastuksessa on havaittu yhtiön kontrollina olevan se, että laivan suunnitellun lähtöpäivän perusteella arvioidaan matkaan kuluva aika, jonka perusteella tuloutushetkeä arvioidaan. Hallituksen tilikauden päättymisen jälkeisessä pöytäkirjassa 22.6.2017 on todettu, että kuluvan tilikauden kannattavuustasoon saattaa vaikuttaa mahdollinen yleinen rahtikulujen nousu.	Kirjallinen raportointi hallitukselle	3

	Tällä hetkellä Euroopassa on pulaa merikonteista, joka saattaa nostaa rahtikustannuksia heinäkuusta 2017 lähtien, mikä voi johtaa Kiinaan suuntauvan myynnin katteen pienenevän tämän hetken keskimääräisestä 30 prosentista. Tämä on näkynyt jo niin, että toukokuun ensimmäiselle päivälle suunniteltu ja silloin laskutettu Haminasta Kiinaan matkalla oleva M/S Nippon pääsi lähtemään vasta toukokuun viimeisenä päivänä 300 tuhannen euron toimituserän kanssa. Arvioitu kuljetusmatka on Kiinaan noin 21 päivää. On selvää että kuljetus ei ole voinut olla perillä asiakkaalla tilinpäätöspäivänä 31.5.2017, eikä toimitusta olisi voinut vielä tulouttaa. Näin ollen kyseiseen toimitukseen liittyvät riskit ja hyödyt eivät ole siirtyneet ostajalle IAS 18.14.a -kohdan mukaisesti. Vastaavasti yhtiön vaihto-omaisuudesta puuttuu vastaava omaisuuserä, jonka kirjanpitoarvo on 300 tuhatta euroa vähennettynä 30 prosentin katteella eli 210 tuhatta euroa. Toimitukseen kuuluvat tuotteet kuuluvat yhtiön vaihto-omaisuuteen tilinpäätöshetkellä 31.5.2017, koska myyntituotoksi tulouttamisen kriteerit eivät ole täyttyneet. Tulosvaikutteinen virhe voidaan määritellä käyttäen 30 prosentin katetta seuraavasti: Korjausmenettely (emoyhtiö ja konserni): <table><tr><td>Per liikevaihto</td><td>300 tuhatta euroa</td></tr><tr><td>An myyntisaamiset</td><td>300 tuhatta euroa</td></tr><tr><td>Per vaihto-omaisuus</td><td>210 tuhatta euroa</td></tr><tr><td>An varaston muutos</td><td>210 tuhatta euroa</td></tr><tr><td>Per tulovero velat (tase)</td><td>18 tuhatta euroa</td></tr><tr><td>An tuloverot (tuloslaskelma)</td><td>18 tuhatta euroa</td></tr></table>	Per liikevaihto	300 tuhatta euroa	An myyntisaamiset	300 tuhatta euroa	Per vaihto-omaisuus	210 tuhatta euroa	An varaston muutos	210 tuhatta euroa	Per tulovero velat (tase)	18 tuhatta euroa	An tuloverot (tuloslaskelma)	18 tuhatta euroa		
Per liikevaihto	300 tuhatta euroa														
An myyntisaamiset	300 tuhatta euroa														
Per vaihto-omaisuus	210 tuhatta euroa														
An varaston muutos	210 tuhatta euroa														
Per tulovero velat (tase)	18 tuhatta euroa														
An tuloverot (tuloslaskelma)	18 tuhatta euroa														

9.	Pakolliset varaukset (emoyhtiö)	Emoyhtiön liitetiedossa 16 on todettu, että pakollinen varaus suurudeltaan 510 tuhatta euroa liittyy YT-järjestelyihin. Konsernitilinpäätöksen liitetiedossa 31 on todettu, että kesäkuussa 2017 Betagamma saattoi päätökseen yhteistoimintaneuvottelut Betagamman Suomessa sijaitsevalla tehtaalla. Tilinpäätökseen kirjattiin irtisanomisista 510 tuhannen euron suuruinen uudelleenjärjestelyvaraus, koska irtisanotulla henkilöstöllä ei ole työvelvoitetta irtisanomisaikana. Kirjanpitolain 5:14:n mukaan tuloslaskelmassa on vähennettävä velvoitteista vastaisuudessa aiheutuvat menot ja menetykset, jos: 1) ne kohdistuvat päättyneeseen tai aikaisempaan tilikauteen; 2) niiden toteutumista on tilinpäätöstä laadittaessa pidettävä varmana tai todennäköisenä; 3) niitä vastaava tulo ei ole varma eikä todennäköinen; sekä 4) ne perustuvat lakiin tai kirjanpitovelvollisen sitoumukseen sivullista kohtaan Konsernin liitetiedon 31 mukaan YT-neuvottelut eivät olleet päättyneet vielä 31.5.2017, vaan vasta kesäkuussa 2017, joten irtisanomisia ei ollut vielä tehty 31.5.2017. Yhtiöllä ei ole ollut edellä kuvatun KPL 5:14.1:n 4)-kohdan mukaista sitoumusta maksaa irtisanomiskorvauksia ilman työvelvoitetta. Edellytykset pakollisen varauksen kirjaamiselle eivät täyty. Korjausmenettely (emoyhtiö)⁵: <table><tr><td>Per pakolliset varaukset</td><td>510 tuhatta euroa</td></tr><tr><td>An palkat ja palkkiot</td><td>510 tuhatta euroa</td></tr></table>	Per pakolliset varaukset	510 tuhatta euroa	An palkat ja palkkiot	510 tuhatta euroa	Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n mukainen kielteinen lausunto emoyhtiön tilinpäätöksestä	4
Per pakolliset varaukset	510 tuhatta euroa							
An palkat ja palkkiot	510 tuhatta euroa							

⁵ YT-menettelyyn liittyviä yksityiskohtia ei ole annettu tehtävääineistossa. Tehtävässä annetun aineiston perusteella ei voida tehdä johtopäätöstä kyseisen varauksen oikeellisuudesta tai virheellisyydestä IFRS:n mukaan laaditun konsernitilinpäätöksen osalta.

		Korjataan emoyhtiön liitetietoja siten, että asian vaikutus 1.6.2017 alkaneella tilikaudella kuvataan emoyhtiön liitetiedoissa tilikauden päättymisen jälkeisissä tapahtumissa.								
10.	Lainojen luokittelu (konserni ja emoyhtiö)	Havainto ja sen perusteltu arviointi: Tilintarkastajan yhteenvedon liitteenä 2 olevan ABCD-Pankki Oyj:n kanssa tehdyn rahoittajasopimuksen kohdan 6 mukaan konsernin oman pääoman suhteen korollisiin velkoihin (laskettuna oma pääoma / korolliset velat) täytyy kunakin vuositilinpäätöspäivänä olla vähintään 60 prosenttia. Mikäli omavaraisuusaste alittaa sopimuksessa mainitun rajan on ABCD-Pankki Oyj:llä oikeus irtisanoa laina rahoittajasopimuksen kohdan 8 perusteella erääntymään välittömästi. Arvosteluperusteen kohdassa 17 kuvatut korjaamattomat virheet, jotka vaikuttavat konsernin omaa pääomaa pienentävästi -9 562 tuhatta euroa. Huomioiden kyseiset konsernin omaan pääomaan vaikuttavat korjaamattomat virheet rahoittajasopimuksen kohdan 6 mukainen oman pääoman ja korollisten velkojen suhde voidaan määrittää seuraavasti <table><tr><td>Konsernitaseen 31.5.2017 mukainen oma pääoma</td><td>36 713 tuhatta euroa</td></tr><tr><td>Konsernin omaa pääomaa pienentävät virheet yhteensä</td><td>-9 562 tuhatta euroa</td></tr><tr><td>Oikaistu konsernin oma pääoma 31.5.2017</td><td>27 151 tuhatta euroa</td></tr></table> Konsernitaseen 31.5.2017 pitkäaikaiset korolliset velat 46 154 tuhatta euroa Konsernitaseen 31.5.2017 lyhytaikaiset korolliset velat 5 800 tuhatta euroa Konsernitaseen 31.5.2017 korolliset velat yhteensä 51 954 tuhatta euroa Oikaistun konsernitaseen 31.5.2017 mukainen oma pääoma (27 151 tuhatta euroa) jaettuna konsernitaseen 31.5.2017 korollisilla veloilla	Konsernitaseen 31.5.2017 mukainen oma pääoma	36 713 tuhatta euroa	Konsernin omaa pääomaa pienentävät virheet yhteensä	-9 562 tuhatta euroa	Oikaistu konsernin oma pääoma 31.5.2017	27 151 tuhatta euroa	Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n mukainen kielteinen lausunto konsernitilinpäätöksestä ja emoyhtiön tilinpäätöksestä	5
Konsernitaseen 31.5.2017 mukainen oma pääoma	36 713 tuhatta euroa									
Konsernin omaa pääomaa pienentävät virheet yhteensä	-9 562 tuhatta euroa									
Oikaistu konsernin oma pääoma 31.5.2017	27 151 tuhatta euroa									

		(51 954 tuhatta euroa) antaa suhdeluvuksi 0,522 eli 52,2 % (eli 27 151 / 51 954 = 0,522) → 52,2%. Tästä seuraa, että konsernin oman pääoman suhde korollisiin velkoihin alittaa lainasopimuksen kohdan 6 mukaisen rajan 60 %. ABCD-Pankki Oyj:ltä olevat 28 000 tuhannen euron suuruiset lainat tulee näin ollen luokitella konsernitilinpäätöksessä ja emoyhtiön tilinpäätöksessä lyhytaikaiseksi velaksi (IAS 1.69.d-kohta ja KPL 4:7).⁶ Korjausmenettely: (konserni) <table><tr><td>Per pitkäaikaiset korolliset velat</td><td>28 000 tuhatta euroa</td></tr><tr><td>An lyhytaikaiset korolliset velat</td><td>28 000 tuhatta euroa</td></tr></table> (emoyhtiö) <table><tr><td>Per pitkäaikainen vieras pääoma</td><td>28 000 tuhatta euroa</td></tr><tr><td>An lyhytaikainen vieras pääoma</td><td>28 000 tuhatta euroa</td></tr></table> Korjataan myös konsernitilinpäätöksen liitetietoa 27 vastaamaan tehtyjen korjauskirjausten mukaista tase-asemaa.	Per pitkäaikaiset korolliset velat	28 000 tuhatta euroa	An lyhytaikaiset korolliset velat	28 000 tuhatta euroa	Per pitkäaikainen vieras pääoma	28 000 tuhatta euroa	An lyhytaikainen vieras pääoma	28 000 tuhatta euroa		
Per pitkäaikaiset korolliset velat	28 000 tuhatta euroa											
An lyhytaikaiset korolliset velat	28 000 tuhatta euroa											
Per pitkäaikainen vieras pääoma	28 000 tuhatta euroa											
An lyhytaikainen vieras pääoma	28 000 tuhatta euroa											
11.	Going Concern (konserni ja emoyhtiö)	Havainto ja sen perusteltu arviointi: Yhtiön johdon arvion mukaan oletus toiminnan jatkuvuudesta on perusteltu, ja tilinpäätös on laadittu jatkuvuuden periaatteella. Yhtiön toiminnan jatkuvuuteen liittyy kuitenkin merkittävää epävarmuutta lainaehtojen korollisten velkojen ja oman pääoman välisen suhdeluvun rikkoutumisesta arvosteluperusteen kohdassa 10 "Lainojen luokittelu" sisältämässä laskelmassa kuvatuista syistä (eli korjaamattomat konsernin omaa pääomaa pienentävät virheet yhteensä -9 562 tuhatta euroa)	Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n mukainen kielteinen lausunto konsernitilinpäätöksestä ja emoyhtiön tilinpäätöksestä	5								

⁶ Mikäli vastauksessa ei ole viittausta arvosteluperusteen kohdassa 5 mainittuun sijoituskiinteistön virheellistä käsittelyä koskevaan 7 720 tuhannen euron suuruiseen virheeseen konsernitilinpäätöksessä, ei tästä kohdasta saa pisteitä lainkaan. Muut arvosteluperusteen kohdassa 17 kuvatut korjaamattomat virheet eivät yksinään tai yhdessä aiheuta kovenanttirajan rikkoutumista.

		johtuen. Näin ollen ABCD-Pankki Oyj:llä on oikeus eräännyttää sen Betagama Oyj:ltä olevat 28 000 tuhannen euron lainat. IAS 1.25:n ja IAS 1.26:n mukaan mikäli johto on tietoinen sellaisista tapahtumista tai olosuhteisiin liittyvistä olennaisista tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen antamasta informaatiosta epävarmuustekijöistä, jotka liittyvät yhtiön toiminnan jatkuvuuteen, siitä on annettava tietoa tilinpäätöksessä. Edelleen IAS 1.25:n mukaan silloin kun yhteisön tilinpäätöstä ei laadita toiminnan jatkuvuuteen perustuen, tästä on annettava tieto, ja on ilmoitettava, millä perusteella tilinpäätös on laadittu ja minkä vuoksi toiminnan jatkuvuuden periaatetta ei katsota voitavan soveltaa. KPL 3:3.1:n mukaan toiminnan jatkuvuus on yksi tilinpäätösperiaatteista. KPL 3:2:n mukaan tilinpäätöksen on annettava oikean ja riittävän kuvan kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. KPL 3:1a.1:n mukaan toimintakertomuksessa on arvioitava kattavasti merkittävimpiä riskejä ja epävarmuustekijöitä. Tilinpäätöksessä ei ole annettu edellä mainittuja tietoja epävarmuustekijöistä.⁷ Korjausmenettely Raportoidaan konsernin ja emoyhtiön toimintakertomuksessa ja tilinpäätöksen liitetiedoissa yllä kuvatuista asioista johtuvasta merkittävästä toiminnan jatkuvuuteen liittyvästä epävarmuudesta.		
12.	Osakekohtainen tulos (konsernitilinpäätös ja toimintakertomus)	Havainto ja sen perusteltu arviointi: Konsernitilinpäätöksessä ei ole esitetty osakekohtaista tulosta IAS 33.66 -kohdan edellyttämällä tavalla. Korjausmenettely:	Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n 3 momentin mukainen kielteinen lausunto konsernitilinpäätöksestä	3

⁷ Mikäli vastauksessa ei ole viittausta arvosteluperusteen kohdassa 5 mainituun sijoituskiinteistön virheellistä käsittelyä koskevaan 7 720 tuhannen euron suuruiseen virheeseen konsernitilinpäätöksessä, ei tästä kohdasta saa pisteitä lainkaan. Muut arvosteluperusteen kohdassa 17 kuvatut korjaamattomat virheet eivät yksinään tai yhdessä aiheuta kovenanttirajan rikkoutumista ja lainojen eräännyttämismahdollisuuden kautta syntyvää toiminnan jatkuvuuden vaarantumista.

		Lisätään osakekohtainen tulos konsernitilinpäätökseen IAS 33.66 -kohdan edellyttämällä tavalla								
13.	Osingonjakoehdotus	Havainto ja sen perusteltu arviointi: Yhtiön hallitus esittää varsinaiselle yhtiökokoukselle toimintakertomuksessa, että osinkoa jaettaisiin tilikauden 1.6.2016–31.5.2017 tuloksesta ja edellisen tilikauden voittovaroista 0,50 euroa osakkeelta eli yhteensä noin 9 970 tuhatta euroa. Yhtiöllä ei ole (huomioiden arvosteluperusteen kohdassa 17 kuvatut emoyhtiön tulokseen vaikuttavat korjaamattomat virheet yhteensä 13 525 tuhatta euroa) kuitenkaan riittävästi voitonjakokelpoisia varoja alla olevan laskelman mukaisesti, joista osinkoa voidaan jakaa ehdotettua määrää. <table><tr><td>Yhtiön jakokelpoinen oma pääoma</td><td>21 575 tuhatta euroa</td></tr><tr><td><u>Korjaamattomien virheiden vaikutus</u></td><td><u>-13 453 tuhatta euroa</u></td></tr><tr><td>Voitonjakokelpoiset varat virheiden korjaamisen jälkeen</td><td>8 122 tuhatta euroa</td></tr></table> Voitonjakokelpoiset varat virheiden korjaamisen jälkeen alittavat ehdotetun osingon (9 970 tuhatta euroa) määrän. Tästä syystä ehdotettu osingonjako on vastoin OYL13:5:ä. Lainaehtojen rikkomisen seurauksena yhtiön 28 000 tuhannen euron suuruiset lainat ovat ABCD-pankki Oyj:n toimesta eräännytettävissä maksuun heti. Lisäksi huomioitavaksi tulee arvosteluperusteen kohdassa 10 kuvatussa laskemassa ja arvosteluperusteen kohdassa 17 kuvatuista konsernitilinpäätöksen korjaamattomista virheistä johtuva pitkäaikaisten lainojen lainaehtojen rikkomisesta johtuva yhtiön maksukyvyyn heikentyminen.⁸	Yhtiön jakokelpoinen oma pääoma	21 575 tuhatta euroa	<u>Korjaamattomien virheiden vaikutus</u>	<u>-13 453 tuhatta euroa</u>	Voitonjakokelpoiset varat virheiden korjaamisen jälkeen	8 122 tuhatta euroa	Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n mukainen huomautus.	5
Yhtiön jakokelpoinen oma pääoma	21 575 tuhatta euroa									
<u>Korjaamattomien virheiden vaikutus</u>	<u>-13 453 tuhatta euroa</u>									
Voitonjakokelpoiset varat virheiden korjaamisen jälkeen	8 122 tuhatta euroa									

⁸ Mikäli vastauksessa ei ole viittausta arvosteluperusteen kohdassa 5 mainittua sijoituskiinteistön virheellistä käsittelyä koskevaan 7 720 tuhannen euron suuruiseen virheeseen konsernitilinpäätöksessä, ei tässä arvosteluperusteen kohdassa kuvatuista maksukyvyyn vaarantumista koskevista perusteluista saa pisteitä lainkaan. Muut arvosteluperusteen kohdassa 17 kuvatut korjaamattomat virheet eivät yksinään tai yhdessä aiheuta kovenanttirajan rikkoutumista ja lainojen eräännyttämismahdollisuuden kautta syntyvää tilannetta jossa osingonjako voisi vaarantaa yhtiön maksukyvyyn.

		Korjausmenettely: Osingonjakoehdotus on muutettava osakeyhtiölain mukaiseksi ja hallituksen on arvioitava uudelleen toimintakertomuksessa esitettyä maksukykyisyyttä kohdassa 10 esitetty kovenanttiehtojen rikkoutuminen huomioiden.		
14.	Konserniavustusten esittäminen emoyhtiön tuloslaskelmassa	Emoyhtiön tuloslaskelmasta käy ilmi että saadut konserniavustukset on esitetty erässä "satunnaiset erät". Kirjanpitoasetuksen 1:1:n mukaan konserniavustukset tulee esittää erässä "tilinpäätössiirrot" Korjausmenettely: Korjataan termi "satunnaiset erät" muotoon "tilinpäätössiirrot" emoyhtiön tuloslaskelmassa	Kirjallinen raportointi hallitukselle	2
15.	Osakkeiden myynnin myyntituloksen esittäminen (emoyhtiö)	Emoyhtiön liitetiedosta 3 käy ilmi että tilikauden 1.6.2016–31.5.2017 aikana myydyn osakkeiden myyntitulo +50 tuhatta euroa on esitetty osana liiketoiminnan muita tuottoja. Kirjanpitolautakunnan suunnitelman mukaisia poistoja koskevan yleisohjeen kohdan 7.1. mukaan pysyvien vastaavien sijoitusten myyntivoitot ja -tappiot tulee esittää rahoitustuottojen ja -kulujen ryhmässä Korjausmenettely: Per Liiketoiminnan muut tuotot 50 tuhatta euroa An Rahoitustuotot 50 tuhatta euroa Muita liiketoiminnan tuottoja koskeva emoyhtiön tilinpäätöksen liitetietoa päivitetään korjausta vastaavaksi.	Kirjallinen raportointi hallitukselle	2
16.	Tilikauden päättymisen jälkeiset tapahtumat (tilinpäätös ja toimintakertomus)	Konsernitilinpäätöksen liitetiedossa 40 on todettu, ettei tilinpäätöspäivän jälkeen ole ollut olennaisia tapahtumia. Tämä liitetiedossa 40 annettu tieto on ristiriidassa toimintakertomuksen kanssa, sillä toimintakertomuksessa on tuotu esiin olennaisena tapahtumana tilikauden päättymisen jälkeen Zerpentiini Oy:n osakkeiden myynti.	Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n mukainen kielteinen lausunto toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen yhdenmukaisuudesta	3

		Tilinpäätöksen antamat tiedot ovat tältä osin puutteelliset ja ristiriidassa toimintakertomuksen kanssa. Korjausmenettely: Lisätään Zerpentiini Oy:n osakkeiden myyntiä koskevat tiedot liitetietoon 40.																				
17.	Virheiden yhteenveto	Virheiden vaikutuksen arviointi (ISA 450) (esimerkki) Olennaisuusraja on määritetty tehtävänannossa valmiina. Johtopäätökseen on tultava vertaamalla havaittuja virheitä annettuun olennaisuusrajaan. Tilintarkastuskertomukseen merkittävälle virheille on tehtävässä määritelty rajaksi emoyhtiössä 500 tuhatta euroa ja 600 tuhatta euroa konsernissa. Seuraavassa on esitetty esimerkki yhteenvedosta liittyen todettuihin virheisiin. Konsernitilinpäätöksen virheet Yhteenveto virheiden vaikutuksesta konsernin tulokseen ennen veroja sekä konsernin omaan pääomaan. Olennaiset virheet (tuhatta euroa): <table><tr><th>Virhe</th><th>Vaikutus konsernin tulokseen</th><th>Vaikutus konsernin omaan pääomaan</th></tr><tr><td>Osakkuusyhtiön arvonalentuminen</td><td>-1 000</td><td>-1 000</td></tr><tr><td>Suojauslaskennan alainen johdannainen</td><td>-1 900</td><td>0</td></tr><tr><td>Sijoituskiinteistö (käyvän arvon muutoksen peruuttaminen)</td><td>-7 720</td><td>-7 720</td></tr><tr><td>Sijoituskiinteistö (puuttuvat poistot)</td><td>-520</td><td>-520</td></tr><tr><td>Yhteensä</td><td>-11 140</td><td>-9 240</td></tr></table>	Virhe	Vaikutus konsernin tulokseen	Vaikutus konsernin omaan pääomaan	Osakkuusyhtiön arvonalentuminen	-1 000	-1 000	Suojauslaskennan alainen johdannainen	-1 900	0	Sijoituskiinteistö (käyvän arvon muutoksen peruuttaminen)	-7 720	-7 720	Sijoituskiinteistö (puuttuvat poistot)	-520	-520	Yhteensä	-11 140	-9 240	TilintL 3 luvun 5 §:n tarkoittama huomautus	4
Virhe	Vaikutus konsernin tulokseen	Vaikutus konsernin omaan pääomaan																				
Osakkuusyhtiön arvonalentuminen	-1 000	-1 000																				
Suojauslaskennan alainen johdannainen	-1 900	0																				
Sijoituskiinteistö (käyvän arvon muutoksen peruuttaminen)	-7 720	-7 720																				
Sijoituskiinteistö (puuttuvat poistot)	-520	-520																				
Yhteensä	-11 140	-9 240																				

Epäolennaiset virheet (tuhatta euroa):

Virhe	Vaikutus konsernin tulokseen	Vaikutus konsernin omaan pääomaan
Tytäryhtiön (TucTuc Ltd) myynnin muuntoerokirjaukset	-350	0
Laskennalliset verosaamiset	-250	-250
Myynnin tuloutus	-72	-72
Yhteensä	-672	-322

Luokitteluvirheet

Lisäksi tulee huomioida ABCD-Pankki Oyj:ltä olevien lainojen, suuruudeltaan 28 000 tuhatta euroa, luokittelu pitkäaikaisista veloista lyhytaikaisiin velkoihin konsernitaseessa johtuen arvosteluperusteen kohdassa 10 kuvatuista syistä.

IAS 1.25:n ja IAS 1.26:n mukaan mikäli johto on tietoinen sellaisista tapahtumista tai olosuhteisiin liittyvistä olennaisista tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen antamasta informaatiosta epävarmuustekijöistä, jotka liittyvät yhtiön toiminnan jatkuvuuteen, siitä on annettava tietoa tilinpäätöksessä.

Edelleen IAS 1.25:n mukaan silloin kun yhteisön tilinpäätöstä ei laadita toiminnan jatkuvuuteen perustuen, tästä on annettava tieto, ja on ilmoitettava, millä perusteella tilinpäätös on laadittu ja minkä vuoksi toiminnan jatkuvuuden periaatetta ei katsota voitavan soveltaa.

Konsernitilinpäätöksessä ei ole annettu edellä mainittuja tietoja epävarmuustekijöistä.

Emoyhtiön tilinpäätöksen virheet

Yhteenvedo virheiden vaikutuksesta emoyhtiön tulokseen sekä emoyhtiön omaan pääomaan.

Olennaiset virheet (tuhatta euroa):

Virhe	Vaikutus emoyhtiön tulokseen	Vaikutus emoyhtiön omaan pääomaan
Osakkuusyrityksen arvonalentuminen	-750	-750
Pakollinen varaus	510	510
Suojauslaskennan alainen johdannainen	-2 375	-2 375
Sijoituskiinteistö (käyvän arvon muutoksen peruuttaminen)	-7 720	-7 720
Sijoituskiinteistö (puuttuvat poistot)	-608	-608
Tytär-yhtiöosakkeiden arvonalentuminen	-2 510	-2 510
Yhteensä	-13 453	-13 453

		Lisäksi emoyhtiön tulokseen ja omaan pääomaan vaikuttaa virheellisestä myynnin tuloutuksesta johtuva 72 tuhannen euron suuruinen epäolennainen virhe. <u>Luokitteluvirheet:</u> Olennaiset virheet - ABCD-Pankki Oyj:ltä olevien lainojen suuruudeltaan 28 000 tuhatta euroa luokittelu pitkäaikaisista veloista lyhytaikaisiin velkoihin taseessa. Epäolennaiset virheet - Konserniavustusten suuruudeltaan 100 tuhatta euroa esittäminen osana satunnaisia eriä joka epäolennainen. Tilinpäätöksessä on laajalle ulottuva olennainen virhe, koska edellä mainitut olennaiset virheet ylittävät olennaisuusrajan ja vaikuttavat moniin yksittäisiin tilinpäätöseriin merkittävästi. Tästä syystä tilintarkastuskertomuksessa on annettava kielteinen lausunto. Koska tilinpäätöksestä annettava lausunto on kielteinen, hallitukselle ja toimitusjohtajalle on annettava huomautus. KPL 3:3.1:n mukaan toiminnan jatkuvuus on yksi tilinpäätösperiaatteista. KPL 3:2:n mukaan tilinpäätöksen on annettava oikeat ja riittävät tiedot kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. KPL 3:1a.1:n mukaan toimintakertomuksessa on arvioitava kattavasti merkittävimpiä riskejä ja epävarmuustekijöitä. Tilinpäätöksessä ei ole annettu edellä mainittuja tietoja epävarmuustekijöistä. Emoyhtiön tilinpäätöksessä olevat korjaamattomat virheet johtavat myös osakeyhtiölain vastaiseen osingonjakoehdotukseen, josta tulee antaa huomautus tilintarkastuskertomuksella. Myöskään yhtiön maksukykyisyyttä ei ole arvioitu huomioiden tilikauden jälkeiset tapahtumat, kovenattiehtojen rikkoutuminen ja OYL 13:2.		
--	--	---	--	--

		Huomautus on annettava myös sen johdosta, että hallitus on antanut Osakeyhtiölain 10 luvun mukaisia erityisiä oikeuksia (SX-Asunnot Oy:n oikeus muuttaa osa Sinilahden kiinteistökaupan kauppahintavelasta Betagamma Oyj:n osakkeiksi) ilman yhtiökokouksen valtuutusta.		
			Yhteensä 80 pistettä	

Tehtävä 2 (20 pistettä)**TILINTARKASTUSKERTOMUS**

Betagamma Oyj:n yhtiökokoukselle

Tilinpäätöksen tilintarkastus**Lausunto**

Olemme tilintarkastaneet Betagamma Oyj:n (Y-tunnus 1234567-8) tilinpäätöksen tilikaudelta 1.6.2016–31.5.2017. Tilinpäätös sisältää konsernin taseen, tuloslaskelman, laajan tuloslaskelman, laskelman oman pääoman muutoksista, rahavirtalaskelman ja liitetiedot, mukaan lukien yhteenveto merkittävimmistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista, sekä emoyhtiön taseen, tuloslaskelman, rahoituslaskelman ja liitetiedot.

Lausuntonamme esitämme, että

- konsernitilinpäätös ei anna *Kielteisen lausunnon perustelut* -osion kohdissa 1–6 kuvattujen seikkojen merkittävyydestä johtuen oikeaa ja riittävää kuvaa konsernin taloudellisesta asemasta eikä sen toiminnan tuloksesta ja rahavirroista EU:ssa käyttöön hyväksytyjen kansainvälisten tilinpäätösstandardien (IFRS) mukaisesti, **(0,50 pistettä)**
- tilinpäätös ei anna *Kielteisen lausunnon perustelut* -osion kohdissa 7–13 kuvattujen seikkojen merkittävyydestä johtuen oikeaa ja riittävää kuvaa emoyhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti eikä täytä lakisääteisiä vaatimuksia. **(0,50 pistettä)**

Kielteisten lausunnon perustelut***Konsernitilinpäätös***

1. Yhtiö on esittänyt tuloslaskelmassaan rivillä Osuus osakkuusyhtiöiden tuloksesta IAS 28.20 -kohdan vastaisesti tuottoja 1 000 tuhatta euroa ja saman kohdan vastaisesti taseessaan rivillä Osuudet osakkuusyhtiöistä määrän 8 000 tuhatta euroa. Kyseiset erät olisi tullut luokitella osaksi IFRS 5 -standardin mukaisia myytävänä olevia omaisuuseriä. Tuloslaskelmaan kirjattu 1 000 tuhannen euron erä tulisi peruttaa tuloslaskelmasta. **(1,5 pistettä)**

2. Yhtiö on käsitellyt taseessa erässä Sijoituskiinteistöt esitettyjä eriä IAS 40.9 -kohdan vastaisesti sijoituskiinteistöinä. Kyseinen kiinteistö tulee käsitellä IAS 16 -standardin mukaisena aineellisenä hyödykkeenä. Tilikauden tulosta tulisi tästä syystä pienentää 7 720 tuhatta euroa peruuttaen tuloslaskelman liiketoiminnan muihin tuottoihin kirjatut asiaa koskevat käyvän arvon oikaisut. Tämän oikaisun jälkeen Sijoituskiinteistöt-erästä tulee siirtää 7 280 tuhatta euroa erään Aineelliset hyödykkeet, jonka jälkeen tulisi kirjata tuloslaskelmaan kyseiseen kiinteistöön kohdistuvat poistot ajalla 1.6.2016–31.5.2017, suuruudeltaan 650 tuhatta euroa. **(1,5 pistettä)**

3. Yhtiön erään rahoittajan kanssa tekemän sopimuksen mukainen oman pääoman ja korollisten velkojen suhdetta koskeva ehto rikkoutuu huomioiden kohdissa 1–2 kuvatut virheet konsernitilinpäätöksessä. Tästä syystä seuraavan sopimusrikkomuksen seurauksena yhtiön rahoittaja on oikeutettu irtisanomaan Betagamma Oyj:n 28 000 tuhannen euron lainat välittömästi. Tämän johdosta konsernin taseessa olevat 28 000 tuhannen euron suuruiset lainat tulee luokitella

lyhytaikaiseksi velaksi. **(1,5 pistettä)**.

4. Yhtiö ei ole soveltanut tilikauden päättyessä taseeseen kirjattuun 2 375 tuhannen euron negatiivisen käyvän arvon omaavaan koronvaihtosopimukseen rahavirran suojauslaskennan päättämistä koskevaa IAS 39.101.b -kohtaa vaikka suojattavana kohteena olleen ennakoidun liiketoimen ei voida odottaa enää toteutuvan. Tästä syystä tilikauden tulos on 1 900 tuhatta euroa liian suuri ja yhtiön taseen mukainen käyvän arvon rahasto 1 900 tuhatta euroa liian suuri. **(1,0 pistettä)**

5. Konsernitilinpäätöksessä ei ole esitetty osakekohtaista tulosta IAS 33.66 -kohdan edellyttämällä tavalla. **(0,5 pistettä)**

6. Edellä mainittu lainojen uudelleen luokittelu ja edellä kohdissa 1–3 kuvatut korjaamattomat virheet viittaavat sellaiseen olennaiseen epävarmuuteen, joka saattaa antaa merkittävää aihetta epäillä konsernin kykyä jatkaa toimintaansa. Tämä seikka ei käy esille konsernitilinpäätöksestä eikä siihen sisältyvistä liitetiedoista. **(2,0 pistettä)**

Emoyhtiön tilinpäätös

7. Yhtiö on käsitellyt taseessa erässä Sijoituskiinteistöt esitettyjä eriä IAS 40.9 -kohdan ja näin ollen myös Kirjanpitolain 5 luvun 2 b §:n vastaisesti sijoituskiinteistöinä. Kyseinen kiinteistö tulee käsitellä kirjanpitolain 4 luvun 3 §:n mukaisena pysyvänä vastaavana. Tilikauden tulosta tulisi tästä syystä pienentää 7 720 tuhatta euroa peruuttaen tuloslaskelman liiketoiminnan muihin tuottoihin kirjatut asiaa koskevat käyvät arvon oikaisut. Tämän oikaisun jälkeen erästä sijoituskiinteistöt tulee siirtää 2 080 tuhatta euroa erään Maa-alueet sekä 5 200 tuhatta euroa erään Rakennukset. Rakennukset-erään kohdistuvat suunnitelman mukaiset poistot ajalla 1.6.2016–31.5.2017, yhteensä 650 tuhatta euroa, tulisi kirjata tuloslaskelmaan. **(1,5 pistettä)**

8. Yhtiön erään rahoittajansa kanssa tekemänsä sopimuksen mukainen oman pääoman ja korollisten velkojen suhdetta koskeva ehto rikkoutuu huomioiden yllä kuvattu virhe sekä kappaleen ”Konsernitilinpäätös” kohdassa 1 kuvattu virhe konsernitilinpäätöksessä. Tästä syystä seuraavan sopimusrikkomuksen seurauksena yhtiön rahoittaja on oikeutettu irtisanomaan Betagamma Oyj:n 28 000 tuhannen euron lainat välittömästi. Tämän johdosta konsernin taseessa olevat 28 000 tuhannen euron suuruiset lainat tulee luokitella lyhytaikaiseksi velaksi. **(1,5 pistettä)** Kovenanttien rikkoutumisesta ei ole annettu tietoa tilinpäätöksessä.¹

9. Yhtiö ei ole kirjannut 2 375 tuhannen euron negatiivisen käyvän arvon omaavaa koronvaihtosopimusta velaksi taseeseen, vaan on käsitellyt kyseistä sopimusta taseen ulkopuolisena vastuuna. Suojattavana kohteena olleen ennakoidun liiketoimen ei voida odottaa enää toteutuvan, eikä sopimusta voida käsitellä kirjanpitolausannon lausunnossa 1963/2016 esitetyt seikat huomioiden taseen ulkopuolisena vastuuna. Tästä syystä tilikauden tulos on 2 375 tuhatta euroa liian suuri ja yhtiön taseen vieras pääoma 2 375 tuhatta euroa liian pieni. **(1,0 pistettä)**

10. Yhtiön omistaman omistusyhteisyriyksen Zerpentiini Oy:n kirjanpitoarvon voidaan katsoa olevan pysyvästi ja olennaisesti alentunut tilinpäätöshetkellä 31.5.2017. Yhtiö on jättänyt kirjaamatta noin 750 tuhannen euron suuruisen kirjanpitolain 5 luvun 13 § mukaisen arvonalentumisen tuloslaskelmaan ja taseeseen. **(0,5 pistettä)**

11. Yhtiön omistaman tytäryrityksen Goldgrube GbmH:n kirjanpitoarvon voidaan katsoa olevan

¹ Kyseisestä kohdasta ei ole annettu pisteitä erikseen 1- ja 2-tehtävissä.

pysyvästi ja olennaisesti alentunut tilinpäätöshetkellä 31.5.2017. Yhtiö on jättänyt kirjaamatta noin 2 510 tuhannen euron suuruisen kirjanpitolain 5 luvun 13 § mukaisen arvonalentumisen tuloslaskelmaan ja taseeseen. **(0,5 pistettä)**

12. Pakollisiin varauksiin on kirjattu 510 tuhannen euron suuruinen erä, joka koskee irtisanotuille työntekijöille tilikauden 1.6.2017–31.5.2018 aikana maksettavia korvauksia. Erä ei täytä kirjanpitolain 5 luvun 14 §:n mukaisia kirjausedellytyksiä, koska kyseisiä työntekijöitä, joille korvauksia tullaan suorittamaan, ei ollut irtisanottu tilinpäätöspäivään 31.5.2017 mennessä. **(0,5 pistettä)**

13. Edellä mainittu lainojen uudelleen luokittelu ja edellä kohdissa 1–3 ja 7–11 kuvatut korjaamattomat virheet viittaavat sellaiseen olennaiseen epävarmuuteen, joka saattaa antaa merkittävää aihetta epäillä yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa. Tämä seikka ei käy esille tilinpäätöksestä eikä siihen sisältyvistä liitetiedoista. **(1,5 pistettä)**

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

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

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

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat

Tilinpäätöstä koskevat hallituksen ja toimitusjohtajan velvollisuudet

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

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

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

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

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

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

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

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

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

Päätämme, mitkä hallintoelinten kanssa kommunikoiduista seikoista olivat merkittävimpiä tarkasteltavana olevan tilikauden tilintarkastuksessa ja näin ollen ovat tilintarkastuksen kannalta keskeisiä. Kuvaamme kyseiset seikat tilintarkastuskertomuksessa, paitsi jos säädös tai määräys estää kyseisen seikan julkistamisen tai kun äärimmäisen harvinaisissa tapauksissa toteamme, ettei

kyseisestä seikasta viestitä tilintarkastuskertomuksessa, koska siitä aiheutuvien epäedullisten vaikutusten voitaisiin kohtuudella odottaa olevan suuremmat kuin tällaisesta viestinnästä koituva yleinen etu.

Muut raportointivelvoitteet

Muu informaatio

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

Tilinpäätöstä koskeva lausuntomme ei kata muuta informaatiota.

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

Toimintakertomuksessa annetut tiedot tilikauden päättymisen jälkeisistä olennaisista tapahtumista koskien Zerpentiini Oy:n osakkeiden myyntiä tilikauden päättymisen jälkeen eivät ole yhdenmukaisia konsernitilinpäätöksen liitetiedossa 40 annettujen tietojen kanssa. **(0,5 pistettä)**

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

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

Kuten tilintarkastuskertomuksemme Kielteisen lausunnon perustelut -osion kohdissa 1–13 kuvataan, konsernitilinpäätös ja tilinpäätös sisältävät olennaisia virheitä. Johtopäätöksemme on, että toimintakertomus on näistä syistä olennaisesti virheellinen niiden toimintakertomukseen sisältyvien lukujen ja muiden tietojen osalta, joihin tilintarkastuskertomuksemme Kielteiset lausunnot perustelut-osion kohdissa 1–12 kuvatut seikat vaikuttavat. **(0,5 pistettä)**

Huomautukset

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

Huomautuksena esitämme, että toimintakertomusta ei ole laadittu Suomessa voimassa olevien toimintakertomuksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti. **(0,25 pistettä)**

Huomautuksena esitämme, että yhtiön hallitus on tilikauden aikana antanut yhtiön osakkeisiin liittyviä osakeyhtiölain 10 luvun mukaisia erityisiä oikeuksia ilman yhtiökokouksen antamaa valtuutusta. Hallitus on näin ollen toiminut osakeyhtiölain vastaisesti. **(1,0 pistettä)**

Huomautuksena esitämme, että hallituksen osingonjakoehdotus on osakeyhtiölain 13 luvun säännösten vastainen, koska emoyhtiön tilinpäätöksessä havaitut korjaamattomat virheet huomioiden voitonjakokelpoisia varoja ei olisi ehdotetun osingon verran. **(1,0 pistettä)**

Helsingissä, 16. päivänä syyskuuta 2017

Tilintarkastus Tarkka Oy
Tilintarkastusyhteisö

Tiina Tarkastaja
KHT

Tarkastajankatu 25 A
00101 Helsinki