



PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

VUODEN 2024 HT-TUTKINNON ARVOSTELUPERUSTEET

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

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

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

Tehtävä 1 (25 pistettä)

Kysymys	Vastaus (kyllä tai ei)	Perustelut
<p>1.1. Onko Emox Oy:n ja Porex Oy:n sulautumissuunnitelman rekisteröimistä koskevaan ilmoitukseen liitettävä muita tilintarkastajan lausuntoja tai todistuksia kuin tehtävästä sulautumisen vaiheesta 1 ilmenevä tilintarkastajan lausunto?</p>	<p>Kyllä (1,0 pistettä)</p>	<p>OYL 16:4.1:n mukaan sulautumiseen osallistuvien yhtiöiden hallitusten on nimettävä yksi tai useampi tilintarkastaja antamaan sulautumissuunnitelmasta lausunto kullekin sulautumiseen osallistuvalla yhtiöllä. Lausunnossa on arvioitava, onko sulautumissuunnitelmassa annettu oikeat ja riittävät tiedot perusteista, joiden mukaan osakkeiden vaihtosuhde ja muu sulautumisvastike määrätään, sekä vastikkeen jakamisesta. Vastaanottavalle yhtiöllä annettavassa lausunnossa on lisäksi mainittava, onko sulautuminen omiaan vaarantamaan yhtiön velkojen maksun. (1,0 pistettä)</p> <p>OYL 16:4.2:n mukaan, jos kaikki sulautumiseen osallistuvien yhtiöiden osakkeenomistajat suostuvat tai jos kysymyksessä on tytär- tai sisaryhtiösulautuminen, riittää lausunto siitä, onko sulautuminen omiaan vaarantamaan vastaanottavan yhtiön velkojen maksun (1,0 pistettä).</p> <p>OYL 16:2.2:n 1 virkkeen mukaan tytäryhtiösulautumisella tarkoitetaan absorptiosulautumista, jossa sulautumiseen osallistuvat yhtiöt omistavat kaikki sulautuvan yhtiön osakkeet sekä mahdolliset optio-oikeudet ja muut osakkeisiin oikeuttavat erityiset oikeudet (1,0 pistettä).</p> <p>Liitteen 3 mukaan Emox Oy ja Porex Oy eivät omista kaikkia Porex Oy:n osakkeita (1,0 pistettä). Emox Oy:n ja Porex Oy:n sulautumisen osalta ei ole kysymys tytäryhtiösulautumisesta (1,0 pistettä). Veikko Vastarannan vastustuksen vuoksi kaikkien sulautumiseen osallistuvien yhtiöiden osakkeenomistajien suostumusta ei ole (1,0 pistettä).</p> <p>Siten Emox Oy:n ja Porex Oy:n sulautumisen osalta on annettava OYL 16:4:ssä tarkoitetut tilintarkastajan lausunnot sulautumissuunnitelmasta kullekin sulautumiseen osallistuvalla yhtiöllä (1,0 pistettä).</p>
<p>1.2. Jos oletetaan, että sulautuminen etenee vaiheeseen 2, estääkö Veikko Vastarannan vastustus sulautumisesta päättämisen Porex Oy:n yhtiökokouksessa, jos kaikki Porex</p>	<p>Kyllä (1,0 pistettä)</p>	<p>OYL 16:9.4:n mukaan yhtiökokouksen päätös sulautumisesta on tehtävä OYL 5:27:ssä tarkoitetulla määräenemmistöllä. / OYL 5:27.2:n 6 kohdan mukaan sulautuminen on määräenemmistöllä tehtävä päätös, jollei muualla osakeyhtiölaissa säädetä tai yhtiöjärjestyksessä määrätä toisin. (1,0 pistettä; jommankumman säännöksen mainitseminen riittää)</p> <p>OYL 5:27.1:n mukaan, jos päätös on tehtävä määräenemmistöllä, yhtiökokouksen päätökseksi tulee ehdotus, jota on kannattanut vähintään kaksi</p>

<p>Oy:n osakkeenomistajat osallistuvat yhtiökokoukseen?</p>		<p>kolmasosaa annetuista äänistä ja kokouksessa edustetuista osakkeista (1,0 pistettä). OYL 5:27.3:n mukaan jos yhtiössä on erilaisia osakkeita, sulautuvan yhtiön sulautumista koskevan päätöksen pätevyys edellytyksenä on lisäksi se, että päätöstä kannattaa määräenemmistö kunkin osakelajin kokouksessa edustetuista osakkeista (1,0 pistettä).</p> <p>OYL 5:9:n mukaan yhtiölle tai sen tytäryhteisölle kuuluvalla osakkeella ei voi osallistua yhtiökokoukseen. Tällaista osaketta ei myöskään oteta lukuun, kun pätevän päätöksen syntymiseen tai tietyn oikeuden käyttämiseen vaaditaan kaikkien osakkeenomistajien suostumus tai suostumus osakkeenomistajilta, joilla on määräosa yhtiön osakkeista. (1,0 pistettä)¹</p> <p>Liitteen 3 mukaan Veikko Vastarannalla on 40 % Porex Oy:n B-osakkeista, kun ei oteta lukuun Porex Oy:lle kuuluvia omia osakkeita (1,0 pistettä). Jos kaikki osakkeenomistajat osallistuvat yhtiökokoukseen, B-osakelajin osakkeiden määräenemmistöä (2/3) ei ole mahdollista saavuttaa, jos Veikko Vastaranta ei kannata päätöstä (1,0 pistettä).</p>
<p>1.3. Onko Emox Oy:n ja Porex Oy:n sulautumisesta päätettävä Emox Oy:n hallituksen sijasta Emox Oy:n yhtiökokouksessa?</p>	<p>Kyllä (1,0 pistettä)</p>	<p>OYL 16:9.2:n mukaan vastaanottavassa yhtiössä sulautumisesta päättää hallitus. Jos vastaanottavalla yhtiöllä on vähemmän kuin yhdeksän kymmenesosaa sulautuvan yhtiön osakkeista, sulautumisesta päättää kuitenkin yhtiökokous, jos sitä vaativat osakkeenomistajat, joilla on vähintään yksi kahdeskymmenesosa yhtiön osakkeista. (1,0 pistettä)</p> <p>Liitteen 3 mukaan Emox Oy:llä on vähemmän kuin 9/10 Porex Oy:n osakkeista ja liitteen 1 mukaan Veikko Vastarannalla on yli 1/20 Emox Oy:n osakkeista (1,0 pistettä). Siten Emox Oy:n ja Porex Oy:n sulautumisesta on päätettävä Emox Oy:n yhtiökokouksessa (1,0 pistettä).</p> <p>OYL 9:2.1:n mukaan osakeannista päätetään yhtiökokouksessa (0,25 pistettä).</p> <p>Emox Oy antaa Emox Oy:n ja Porex Oy:n sulautumisessa sulautumisvastikkeena omia uusia osakkeitaan (0,25 pistettä). Emox Oy:llä ei ole voimassa olevia osakeantivaltuuksia (0,25 pistettä). Siten myös sulautumisvastikkeena annettavista osakkeista on päätettävä Emox Oy:n yhtiökokouksessa (0,25 pistettä).</p>
<p>1.4. Onko Tyrex Oy:n lopputilitys tilintarkastettava?</p>	<p>Ei (1,0 pistettä)</p>	<p>OYL 16:17.1:n mukaan, jos yhtiössä on lain tai yhtiöjärjestyksen mukaan velvollisuus valita tilintarkastaja, lopputilitys on annettava yhtiön tilintarkastajille, joiden on kuukauden kuluessa annettava</p>

¹ Piste on annettu myös, jos vastauksessa on selostettu OYL 5:9:n sijasta OYL 3:2.3.

		<p>lopputilitystä koskeva tilintarkastuskertomus (2,0 pistettä).</p> <p>Tehtävänannon mukaan Tyrex Oy:ssä ei ole velvollisuutta valita tilintarkastajaa, joten Tyrex Oy:n lopputilitystä ei tarvitse tilintarkastaa (2,0 pistettä).</p>
--	--	---

Tehtävä 2 (27,5 pistettä)**2.1. (14 pistettä)**

Puutteellinen tai virheellinen kohta tilintarkastajan dokumentaatiossa tai siitä ilmenevissä tilintarkastajan tekemissä toimenpiteissä	Korjausehdotus perusteluineen; kerro virhe tai puute ja esitä korjausehdotus käyttämällä ISA-standardin sanamuotoa	ISA-standardin kohta	Pisteet
Tilintarkastuksen riskit liittyen vaihtomaisuuteen ja kontrollien testaus	<p>Tilintarkastajan työpaperin mukaan vaihtomaisuuden arvostus ja olemassaolo on määritetty merkittäväksi riskiksi. Tilintarkastaja on testannut kontrolleja liittyen raaka-aineiden hinnoitteluun edellisellä tilikaudella tilikauden aikaisen tilintarkastuksen yhteydessä ja aikoo luottaa edelleen testaukseen.</p> <p>Mikäli tilintarkastajan aikoo luottaa kontrolleihin, jotka koskevat merkittäväksi arvioitua riskiä, hänen on testattava kontrollit tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella.</p> <p>Tilintarkastaja on luottanut kontrollitestaukseen myös Kuopion varaston osalta, vaikka Kuopiossa on käytössä eri varastokirjanpitojärjestelmä.</p> <p>Tilintarkastajan tulee suunnitella ja suorittaa kontrollitestaus erikseen Kuopion varaston osalta, mikäli tilintarkastajan arvio olennaisen virheellisyyden riskeistä kannanottotasolla perustuu oletukseen siitä, että kontrollit toimivat tehokkaasti.</p>	<p>ISA 330.15</p> <p>ISA 330.8</p>	5
Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden arvostus	<p>Tilintarkastaja on suorittanut valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden arvostuksen testauksen tilikauden aikana. Hän ei ole suorittanut lisätoimenpiteitä tilikauden lopussa.</p> <p>Jos aineistotarkastustoimenpiteitä suoritetaan tilikauden aikana, tilintarkastajan on katettava tilikauden jäljellä oleva osa suorittamalla jäljellä olevalta ajanjaksolta aineistotarkastustoimenpiteitä.</p> <p>Tilintarkastaja ei ole suorittanut toimenpiteitä liittyen siihen, että valmiiden tuotteiden varaston arvot (röntgenlaitteiden)</p>	<p>ISA 330.22</p> <p>ISA 330.6 ISA 500.6 ISA 500.7 ja ISA 500.A31–A32</p>	5

	<p>ovat korkeampia kuin niiden myyntihinnat. Tilintarkastaja on aiemmin todennut tilikauden aikaisessa tarkastuksessa otantatarkastuksella, että varaston arvot perustuvat tuotantokustannuksiin, eikä tästä syystä ole tarvetta tarkastaa arvostusta enempää.</p> <p>Tilintarkastajan suorittamat toimenpiteet eivät ole riittäviä.</p> <p>Tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava tilintarkastustoimenpiteitä, jotka ovat luonteeltaan, ajoitukseltaan ja laajuudeltaan sellaisia, että ne perustuvat ja niillä vastataan arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin kannan-ottotasolla.</p> <p>Tilintarkastajan on arvioitava, kuinka relevanttia tilintarkastusevidenssinä käytettävä tieto on ja vastaako se tilintarkastustoimenpiteen tarkoitukseen.</p>		
Varaston inventointi	<p>Tilintarkastaja ei ole osallistunut inventointiin Kuopion varastolla. Kuopion varaston arvo ylittää tilintarkastajan määrittämän olennaisuuden. Lisäksi Kuopion varastolla sijaitsee merkittävä osa keskeneräisestä tuotannosta, eikä tilintarkastaja ole testannut Kuopion varaston kontrolleja.</p> <p>Jos vaihto-omaisuus on tilinpäätöksen kannalta olennainen, tilintarkastajan on hankittava tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä vaihto-omaisuuden olemassaolosta ja tilasta olemalla läsnä fyysisessä inventoinnissa.</p> <p>Keskeneräisen tuotannon määrä tilinpäätöksessä on olennainen, joten tilintarkastajan olisi tullut ottaa tämä huomioon ja osallistua Kuopion varaston inventointiin.</p> <p>Suunniteltaessa läsnäoloa fyysisessä inventoinnissa relevantteja seikkoja ovat esimerkiksi vaihto-omaisuuden sijaintipaikat, mukaan lukien eri paikoissa sijaitsevan vaihto-omaisuuden olennaisuus ja olennaisen virheellisyyden riskit, kun päätetään, missä paikoissa on asianmukaista olla läsnä.</p>	<p>ISA 501.4 ISA 501.A3</p> <p>ISA 501.5</p>	4

	<p>Vantaan varasto on inventoitu 14.6. eli ennen tilinpäätöspäivää. Tilintarkastaja ei ole suorittanut lisätoimenpiteitä.</p> <p>Jos fyysinen inventointi tehdään muulloin kuin tilinpäätöspäivänä, tilintarkastajan on suoritettava tilintarkastustoimenpiteitä hankkiakseen tilintarkastusevidenssiä siitä, onko inventointipäivän ja tilinpäätöspäivän välillä tapahtuneet vaihto-omaisuuden muutokset kirjattu asianmukaisesti.</p>		
--	---	--	--

2.2. (13,5 pistettä)

Puutteellinen tai virheellinen kohta tilintarkastajan dokumentaatioissa tai siitä ilmenevissä tilintarkastajan tekemissä toimenpiteissä	Korjausehdotus perusteluineen; kerro virhe tai puute ja esitä korjausehdotus käyttämällä ISA-standardin sanamuotoa	Perustelu (ISA-standardin kohta)	Pisteytys
Analyyttinen tarkastus	<p>Tilintarkastaja on havainnut, että myyntikateprosentti on hieman parantunut edellisestä vuodesta. Tilintarkastaja on saanut toimitusjohtajalta ristiriitaisen selityksen, jonka mukaan katteet ovat heikentyneet. Tilintarkastaja ei ole suorittanut lisätarkastustoimenpiteitä havaintoon liittyen.</p> <p>Jos suoritettavat analyttiset toimenpiteet tuovat esiin vaihteluita tai yhteyksiä, jotka ovat ristiriidassa muun relevantin informaation kanssa tai jotka merkittävästi poikkeavat odotetuista arvoista, tilintarkastajan on tutkittava tällaiset erot.</p>	ISA 520.7	4,5
Valmistusasteen mukaisen tuloutuksen tarkastus	<p>Yhtiön toimitusjohtaja on kertonut, että raaka-aineiden hintojen nousuja ei ole saatu neuvoteltua sopimuksiin, jonka vuoksi projektikatteet ovat heikentyneet. Myyntikateprosentti on kuitenkin parantunut 37,5 prosentista 40 prosenttiin.</p> <p>Taluspäällikön mukaan projektiennusteita ei ole jouduttu päivittämään tilinpäätöshetkellä, koska projektit ovat edenneet aikataulussa. Taluspäällikön mukaan tällä hetkellä keskeneräisten projektien katteet ovat oikein, koska hän on saanut tiedot projektipäälliköiltä.</p> <p>Tilintarkastaja on havainnut, että edellisen vuoden ennusteet eivät ole pitäneet paikkaansa, vaan toteutuneet katteet ovat alittaneet kateennusteet kaikkien tarkastettujen projektien osalta.</p>	ISA 200.15 ISA 200.A21-A25 ISA 540.33 ISA 540.34	4,5

	<p>Tilintarkastajan työpaperin mukaan tilintarkastaja ei ole kyseenalaistanut projektiennusteiden asianmukaisuutta ja ajantasaisuutta, vaan hän on luottanut talouspäällikön selitykseen.</p> <p>Tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava tilintarkastus noudattaen ammatillista skeptisyyttä tiedostaen, että voi olla olemassa seikkoja, joiden seurauksena tilinpäätös on olennaisesti virheellinen.</p> <p>Koska toimitusjohtajalta ja talouspäälliköltä saadut tiedot ovat olleet ristiriidassa, ja tarkastettujen projektien toteutuneet katteet ovat olleet ennustettuja alhaisemmat, tilintarkastajan tulee arvioida, onko hankittu riittävästi tarkastusevidenssiä, ja hänen tulisi suorittaa lisätoimenpiteitä.</p> <p>Kun tilintarkastaja soveltaa ISA 330:tä kirjanpidollisiin arvioihin, hänen on suorittamiensa tilintarkastustoimenpiteiden ja hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella arvioitava: ovatko arviot olennaisen virheellisyyden riskeistä kannanottotasolla edelleen asianmukaisia, mukaan lukien tilanne, jossa on tunnistettu viitteitä mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta.</p> <p>Vaadittavaa arviointia tehdessään tilintarkastajan on otettava huomioon kaikki hankkimansa relevantti tilintarkastusevidenssi, riippumatta siitä, onko se vahvistavaa vai vastakkaista.</p>		
<p>Myyntisaamisten saldovahvistukset</p>	<p>Tilintarkastaja on valinnut vahvistettavaksi suurimman myyntisaamissaldon, 500 000 euroa, joka on saaminen As Oy Kottaraisenpuistolta. Talouspäällikkö Maisa ilmoitti tilintarkastajalle, että As Oy Kottaraisenpuiston saldoa ei tule vahvistaa.</p> <p>Tilintarkastaja ei ole selvittänyt syitä, miksi johto ei salli lähettää vahvistuspyyntöä.</p> <p>Tilintarkastajan tulisi tiedustella syitä kieltäytymiseen ja pyrittävä hankkimaan tilintarkastusevidenssiä näiden syiden pätevyydestä ja kohtuullisuudesta sekä arvioida, mitä vaikutuksia kieltäytymisellä on.</p> <p>Tilintarkastajan tulisi myös suorittaa vaihtoehtoisia tilintarkastustoimenpiteitä myyntisaatavan osalta.</p> <p>Yhteen vahvistuspyyntöön ei saatu vastausta. Tilintarkastaja ei ole suorittanut lisätoimenpiteitä vahvistamattoman saldon osalta, koska saldo jää alle tarkastustyölle määritetyn olennaisuuden.</p>	<p>ISA 505.8</p>	<p>4,5</p>

	Jos vahvistukseen ei saada vastausta, tulee tilintarkastajan suorittaa aina vaihtoehtoisia tilintarkastustoimenpiteitä.	ISA 505.12	
--	---	------------	--

Tehtävä 3 (27,5 pistettä)

1) Tehtävässä esitetystä konserniyhdistelystä on seuraavat puutteet:

- Tilikauden aikana Sheldon Oy on myynyt Leonard Oy:lle koneita ja kalustoja, josta on syntynyt 10 000 euron myyntivoitto. Myyntivoitto on eliminoimatta sekä tuloslaskelmasta että taseesta. Sisäiset tapahtumat tulee eliminoida konsernitilinpäätöstä laadittaessa (KPL 6.7.2)
- Poistoeroa ei ole eliminoitu taseesta eikä tuloslaskelmasta. Poistoero tulee eliminoida konsernitilinpäätöstä laadittaessa (KPL 6.7.5)
- Vähemmistöosuutta ei ole erotettu Sheldon Oy:stä. Vähemmistöosuus tulee eliminoida konsernitilinpäätöstä laadittaessa (KPL 6.7.3)

2) Kirjaukset, jotka kohdassa 1 olevista puutteista tulee tehdä konsernitilinpäätökseen:

a) Myyntivoitto

Kirjaukset:

Per liiketoiminnan muut tuotot (myyntivoitto) an koneet ja kalusto 10 000 euroa

Per laskennalliset verosaamiset (tase) an laskennalliset verot (tuloslaskelma) 2 000 euroa

b) Poistoero

Kirjaukset:

Per poistoero (tase) an poistoeron muutos (tuloslaskelma) 5 000

Per laskennalliset verot (tuloslaskelma) an laskennalliset verovelat (tase) 1 000

Per poistoero (tase) an edellisten tilikausien tulos (tase) $(20\,000 * 0,8 =)$ 16 000

Per poistoero (tase) an laskennalliset verovelat (tase) $(20\,000 * 0,2 =)$ 4 000

c) Vähemmistöosuus

Sheldon Oy:n tulos on 163 000 euroa. Siitä tulee vähentää koneiden ja kalusteiden myyntiin liittyvä sisäinen kate (10 000 euroa) laskennallisella verolla vähennettynä $(10\,000 \text{ euroa} * 20\%)$ 8 000 euroa.

Vähemmistöosuuslaskennassa Sheldon Oy:n tulos on $163\,000 - 8\,000$ eli 155 000 euroa. Vähemmistöosuus Sheldon Oy:n tuloksesta:

$155\,000 \text{ euroa} * 20\% = 31\,000 \text{ euroa}$

Vähemmistöosuus Sheldon Oy:n osakepääomasta:

$15\,625 * 20\% = 3\,125 \text{ euroa}$

Vähemmistöosuus Sheldon Oy:n edellisten tilikausien tuloksesta:

$37\,500 * 20\% = 7\,500 \text{ euroa}$

Vähemmistöosuus Sheldon Oy:n oikaistusta omasta pääomasta yhteensä:

$(216\,125 - 8\,000 = 208\,125) * 20\% = 41\,625 \text{ euroa}$

Kirjaukset:

Per osakepääoma an vähemmistöosuus 3 125 euroa

Per edellisten tilikausien tulos an vähemmistöosuus 7 500 euroa

Per tilikauden tulos an vähemmistöosuus 31 000 euroa

3.

Tosiasiallinen määräysvalta tarkoittaa, että jollakin taholla on määräysvalta kohteesta, vaikka yhtiöllä ei ole KPL 1:5.1:n 1–2 kohtien mukaista määräysvaltaa äänten enemmistöön tai hallituspaikkojen määrittämisen muodossa. Yhtiö voi saavuttaa tosiasiallisen määräysvallan (KPL 1:5.1 3-kohta) kohteesta erilaisin tavoin.

Tosiasiallinen määräysvalta voidaan saavuttaa esimerkiksi osakassopimuksen kautta, jossa yhtiö on sopinut toisen osakkaan kanssa päätöksenteosta yhtiökokouksessa. (Kirjanpitolautakunnan yleisohje konsernitilinpäätöksen laadinnasta kohta 1.2.5)

Lisäksi tosiasiallinen määräysvalta voidaan saavuttaa käyttämällä sellaisia instrumentteja, jotka vaihtamalla on mahdollisuus saada määräysvalta kohteesta. Yleisimmät instrumentit tähän ovat osakkeiden osto-optiot ja vaihtovelkakirjalainat. (Kirjanpitolautakunnan yleisohje konsernitilinpäätöksen laadinnasta kohta 1.2.8)

Tosiasiallinen määräysvalta voi toteutua myös tilanteessa, jossa yhdellä yhtiöllä on huomattava omistusosuus yhtiöstä ja muita merkittäviä osakkeenomistajia ei ole. Yhtiökokouksessa yhtiö käyttää yhtiökokouksessa edustetuista äänistä äänivaltaa. Tilanne voi syntyä esimerkiksi tapauksessa, jossa yhtiö A omistaa 35–40 % yhtiöstä B ja loppuosa osakeomistuksesta (ja äänistä) on hajaantunut esimerkiksi 1 000 osakkeenomistajalle, joista kukaan ei omista yli 1 prosenttia äänistä ja osakkeista. (Kirjanpitolautakunnan yleisohje konsernitilinpäätöksen laadinnasta kohta 1.2.11)

Tehtävä 4 (20 pistettä)**4.1.**

a)

Tietokoneet, puhelimet ja muut laitteet voidaan jättää IFRS 16:n soveltamisen ulkopuolelle, koska ne ovat arvoltaan vähäisiä yksittäin (IFRS 16.B3 – IFRS 16.B5 ja IFRS 16.B8). Yhteissummalla ei ole merkitystä arviota tehdessä.

IFRS-raportoinnissa tehtävät oikaisukirjaukset:

- Vertailuvuoden tulosta oikaistaan vähentämällä toimitilavuokrat vuokratulusta (IFRS 16.22).
- Vuokratulu jaetaan rahoituskuluihin ja lainan lyhennykseen (IFRS 16.26).
- Yhtiölle kirjataan vuokrasopimuksen perusteella taseeseen omaisuuserä. Yhtiölle tulee taseeseen vastaava leasingvelka (IFRS 16.22).
- Uudesta omaisuuserästä kirjataan poistot viiden vuoden poistoajalla (IFRS 16.31).

Kirjaus avaavaan taseeseen 1.7.2022:**Omaisuuserän kirjaaminen:**

Per käyttöoikeusomaisuuserä an leasingvelat 455 000 euroa

Ensimmäisen kuukauden kirjaukset:**Poistot:**

Per poistot an käyttöoikeusomaisuuserä 7 583,33 euroa (455 000/60 kuukautta)

Vuokratulun 10 000 euroa/kuukausi jakaminen rahoituskuluksi ja lainan lyhennykseksi:

Per rahoituskulut an vuokratulut 3 791,67 euroa (455 000* 10 % /12 kuukautta)

Per leasingvelat an vuokratulut 6 208,33 euroa

b) Siirtyminen IFRS-raportointiin muuttaa yhtiön tuloslaskelman rakennetta. Ennen vuokratuloina esitetyt erät esitetään jatkossa poistoina ja osittain rahoituskuluina.

IFRS-siirtymän vaikutus tuloslaskelmaan ajalta 1.–31.7.2022 on seuraava:

Poistot ja arvonalentumiset	-7 583,33 euroa (lisää kulua)
Liiketoiminnan muut kulut (vuokrat)	10 000,00 euroa (vähentää kulua)
Liiketulos	2 416,67 euroa (paranee)
Rahoitustuotot ja -kulut	-3 791,67 euroa (lisää kulua)
Tulos ennen veroja	-1 375,00 euroa (heikkenee)

c) Yhtiön velkaantumisaste yhtiön laskelmalla tavalla ennen IFRS-siirtymää on 2 725 000 euroa /3 980 400 euroa = 68,46 prosenttia.

IFRS-siirtymän jälkeen yhtiöön tulee lisää velkaa 455 000 euroa, joka kasvattaa sekä velkaa että taseen loppusummaa. Velkaantumisaste on tällöin $3\,180\,000 \text{ euroa} / 4\,435\,400 \text{ euroa} = 71,70$ prosenttia.

Yhtiön velkaantumisaste nousee IFRS-siirtymän seurauksena 68,46 prosentista 71,70 prosenttiin.

4.2.

a)

IFRS 1.C1:n mukaan yhtiön ei tarvitse muuttaa siirtymähetken avaavaan taseeseen 1.7.2022 aikaisempien vuosien liiketoimintojen yhdistämisä, jotka on tehty ennen siirtymähetkeä 1.7.2022. Yhtiö on velvollinen tekemään liikearvoon arvonalentumistestin siirtymähetkellä (IFRS 1.C4 kohta g).

Siirtymähetken avaavaan taseeseen 1.7.2022 ei tule siten mitään oikaisuja, ellei arvonalentumista ole tapahtunut. Tehtävässä ei ole annettu tähän tarvittavia tietoja, joten siirtymähetkelle 1.7.2022 ei tule kirjauksia.

b)

Ennen siirtymähetkeä 1.7.2022 tehdyt liiketoimintojen yhdistämiset:

Yhtiön tulee palauttaa IFRS-tilinpäätöksen vertailutietoihin 1.7.2022–30.6.2023 vertailuvuonna eli 1.7.2022–30.6.2023 tilikaudella tekemänsä liikearvopoistot. Liikearvopoistot ja konserniliikearvopoistot ”vanhoista hankinnoista” ovat yhteensä 353 200 euroa (97 200 + 256 000). Verotuksessa vähennyskelpoisen liikearvon palautuksesta syntyy 19 440 euron suuruinen laskennallinen verovelka ($97\,200 * 20\%$)¹. Liikearvo on vuosittaisen testauksen piirissä eikä siitä tehdä poistoja (IAS 36.80)

Oikaisukirjaukset:

Per liikearvo an liikearvopoistot 353 200 euroa

Per laskennallinen vero an laskennallinen verovelka 19 440 euroa

Tilikauden aikana hankitun Väiskin Falafelit Oy:n osalta yhtiön tulee soveltaa IFRS-säännöksiä hankinnoista (IFRS 3 - liiketoimintojen yhdistäminen). Väiskin Falafelit Oy:n hankinnassa aineettomille hyödykkeille kohdistetaan 825 000 euroa, joka poistetaan kuudessa vuodessa. Eri omaisuuserille kohdistetut erät 825 000 euroa poistetaan liikearvosta ja käsitellään erillisinä omaisuuserinä, joista tehdään poistot ja huomioidaan kohdistusten vaikutus laskennallisiin veroihin ($825\,000 \text{ euroa} * 20\%$) = 165 000 euroa. Oikaisun jälkeen Väiskin Falafelit Oy:n konserniliikearvo on $1\,250\,000 - 825\,000 \text{ euroa} + (20\% * 825\,000) = 590\,000 \text{ euroa}$.

Väiskin Falafelit Oy on hankittu 31.12.2022, joten vertailutilikaudelle 1.7.2022–30.6.2023 tulee kirjata kuuden kuukauden poistot $825\,000 / 72 * 6 = 68\,750 \text{ euroa}$.

¹ Konserniliikearvojen poistoista ei lasketa lähtökohtaisesti laskennallista verovelkaa (IAS 12:21), Laskennallista verovelkaa kuitenkin voi tulla kirjattavaksi IAS 12: 21B:n tai IAS 12:44:n perusteella.

Aineettomille hyödykkeille kohdistetun käyvän arvon osalta tehdyt poistot vähentävät laskennallista verovelkaa, joka syntyi kohdistuksessa ($68\,750 * 20\% = 13\,750$ euroa).

Oikaisukirjaukset:

Per aineettomat hyödykkeet an liikearvo 825 000 euroa

Per liikearvo (tase) an laskennallinen verovelka (tase) 165 000 euroa

Per kohdistusten poistot (tuloslaskelma) an aineettomat hyödykkeet (tase) 68 750 euroa

Per laskennallinen verovelka (tase) an laskennallinen vero (tuloslaskelma) 13 750 euroa

Väiskin Falafelit Oy:n hankinnasta syntynyt konserniliikearvo 1 250 000 euroa poistetaan viidessä vuodessa ja vuosittainen poisto on 250 000 euroa. Yhtiö on hankittu 31.12.2022, joten vertailutilikaudelle 1.7.2022–30.6.2023 on kirjattu kuuden kuukauden poistot. Kirjatuista poistoista tulee oikaista $1\,250\,000 / 60\text{ kk} * 6\text{ kk} = 125\,000$ euroa.

Oikaisukirjaukset:

Per liikearvo an liikearvopoistot 125 000 euroa

c)

Vaikutus konsernin liiketuloon vertailutilikaudella 1.7.2022–30.6.2023 on seuraava:

Ennen siirtymää hankittujen liiketoimintojen poistot ovat 353 200 euroa, joka muodostuu liiketoimintakaupan poistoista, 97 200 euroa, ja Maunon Salat ja Kaisan Kikherneet - konserniliikearvojen poistojen palautuksista, 256 000 euroa.

Poistot:

Ennen siirtymää hankittujen liiketoimintojen poistot	+353 200
Poistot Väiskin Falafelit /konserniliikearvopoistot	+125 000
Väiskin Falafelit Oy kohdistusten poistot	-68 750
Vaikutus poistoihin yhteensä (poistot pienenevät)	+409 450
Liiketulos (paranee)	+409 450

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

Tehtävä 1 (80 pistettä)

	1. Tarkastettu asia	2. Tarkastushavainto, perusteltu arviointi ja korjausmenettely	3. Vaikutus tilintarkastajan raportointiin (kerro mitä, missä ja miten raportoidaan, jos virhettä tai puutetta ei korjata)	Pisteet
1.	Vuokravastuut	<p>Tarkastushavainto ja perusteltu arviointi</p> <p>Hallituksen kokouspöytäkirjan 6/2023–2024 (3 §) mukaan yhtiö on vuokrannut uuden toimitilan kesäkuussa 2024.</p> <p>Vuokrasopimuksen mukaan se voidaan irtisanoa päättymään ensimmäistä kertaa kahden vuoden kuluttua eli 30.6.2026 Näin ollen sopimukseen sisältyy 24 kuukauden vuokravastuu, jolloin vuokravastuun määrä on 24 x 2 800 euroa = 67 200 euroa.</p> <p>Valtioneuvoston asetuksen pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista (PMA) 3:7:n mukaan liitetietona on esitettävä taseen ulkopuolisten taloudellisten sitoumusten yhteismäärä.</p> <p>Vuokrasopimuksen mukaisia vuokravastuita ei ole esitetty liitetiedoissa.</p> <p><u>Korjausmenettely:</u></p> <p>Liitetietoihin tulee lisätä tieto vuokravastuusta 67 200 euroa.</p>	<p>Tilintarkastuskertomus</p> <p>Tilintarkastuslain 3:5:3:n mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta</p>	3,5
2.	Muut osakkeet ja osuudet	<p>Tarkastushavainto ja perusteltu arviointi</p> <p>Tilintarkastusyhteenvedon mukaan (kohta 2) taseen muihin osakkeisiin ja osuuksiin sisältyy 35/100 Pekon Remppa Oy:n osaketta 35 000 euron arvosta. Yhtiö omistaa Pekon Remppa Oy:stä siis 35 prosenttia ja osakkeet tuottavat 35 prosentin äänivallan yhtiössä, jolloin kyseessä on osakkuusyrittys.</p>	<p>Tilintarkastuskertomus</p> <p>Tilintarkastuslain 3:5:3:n mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta</p>	3

		<p>Valtioneuvoston asetuksen pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista (PMA) liitteen V mukaisen tasekaavan mukaan osuudet omistusyhteisyhteisöissä esitetään omassa erässään.</p> <p>Osakkuusyhtiön osakkeet on esitetty väärässä tase-erässä.</p> <p><u>Korjausmenettely:</u></p> <p>Siirretään Pekon Remppa Oy:n osakkeet esitettäväksi osuuksissa omistusyhteisöissä.</p> <p>Per osuudet omistusyhteisöissä an muut osakkeet ja osuudet 35 000 euroa</p>		
3.	Myyntisaamiset	<p>Tarkastushavainto ja perusteltu arviointi</p> <p>Tilintarkastusyhteenvedon mukaan (kohta 4) myyntisaamisiin sisältyy saamia osakkuusyhtiöltä Pekon Remppa Oy:ltä 50 000 euroa.</p> <p>Valtioneuvoston asetuksen pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista (PMA) liitteen V mukaisen tasekaavan mukaan saamiset omistusyhteisöiltä esitetään omassa erässään.</p> <p>Saamiset osakkuusyhtiöltä on esitetty väärässä tase-erässä.</p> <p><u>Korjausmenettely:</u></p> <p>Siirretään Pekon Remppa Oy:ltä olevat saatavat esitettäväksi saamisissa omistusyhteisöiltä.</p> <p>Per saamiset omistusyhteisöiltä an myyntisaamiset 50 000 euroa</p>	Tilintarkastuskertomus	3
4.	Pakollinen varaus	<p>Tarkastushavainto ja perusteltu arviointi</p> <p>Hallituksen kokouspöytäkirjan 5/2023–2024 (3 §) mukaan Peltokatu 8 -urakan päivitetyn luotettavan ennusteen mukaan urakka tulee olemaan tappiollinen 40 000 euroa. Tilintarkastusyhteenvedon mukaan (kohta 11) Peltokatu 8 -urakan tulos kustannuspaikkakohtaisen tuloslaskelman per 30.6.2024 mukaan on tappiollinen 20 000 euroa.</p> <p>KILAn yleisohjeen tulon kirjaamisesta tuotoksi valmistusasteen perusteella kappaleen 1.2 mukaan tappiolliseksi muodostuvan pitkän valmistusajan vaativan suorituksen</p>	Tilintarkastuskertomus	5

		<p>toteutumaton tappio (negatiivinen erilliskate) tulee kirjata pakollisena varauksena tulosvaikutteisesti tilinpäätökseen heti, kun sen toteutumista on tilinpäätöstä laadittaessa pidettävä varmana tai todennäköisenä.</p> <p>TAI:</p> <p>KPL 5:14:1:n mukaan tuloslaskelmassa on vähennettävä velvoitteista vastaisuudessa aiheutuvat menot ja menetykset, jos:</p> <ol style="list-style-type: none"> 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. <p>Peltokatu 8 -urakan luotettavan ennusteen mukainen tappio ylittää tilinpäätökseen jo sisältyvän tappion määrän 20 000 eurolla. Tappiosta ei ole kirjattu tilinpäätökseen varausta täysimääräisesti.</p> <p>Pakollisesta varauksesta tulee antaa myös liitetieto, sillä se on poikkeuksellinen erä (PMA 3:2).</p> <p><u>Korjausmenettely:</u></p> <p>Kirjataan negatiivinen erilliskate pakolliseksi varaukseksi tilinpäätökseen.</p> <p>Per liiketoiminnan muut kulut¹ an pakolliset varaukset 20 000 euroa</p> <p>Lisätään tilinpäätökseen liitetieto poikkeuksellisesta erästä.</p>		
5.	Pääomalaina	<p>Tarkastushavainto ja perusteltu arviointi</p> <p>Hallituksen kokouspöytäkirjan 6/2023–2024 (4 §) mukaan yhtiö on saanut 150 000 euron pääomalainan, josta on 25.6.2024 allekirjoitettu velkakirja. Velkakirjan mukaan pääomalaina tullaan maksamaan yhtiön tilille 15.7.2024. Tilinpäätöksestä ja tilintarkastuksen yhteenvedosta ilmenee, että pääomalaina on kirjattu taseen pitkäaikaisen vieraan pääoman pääomalainoihin ja muihin saamisiin.</p>	<p>Tilintarkastuskertomus</p> <p>Tilintarkastuslain 3:5:3:n mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta</p>	5

¹ Muitakin kulutilejä on hyväksytty arvostelussa.

		<p>Edellisen osakeyhtiölain pääomalainasäännösten perusteluissa (HE 89/1996) olevan maininnan mukaisesti taseeseen merkityn pääomalainan on oltava aina maksettu.</p> <p>TAI:</p> <p>KILAn lausunnon pääomalainan kirjanpitokäsittelystä (1787/2006) mukaan kirjattavaa velkasuhdetta ei synny ennen lainan tosiasiallista nostamista ja toisaalta oikeus saada tietynsuuruinen luotto tulevaisuudessa ei oikeuta kirjaamaan tätä rahamäärää saamiseksi.</p> <p>Pääomalainan kirjaamiselle tilinpäätökseen ei ole perusteita, sillä rahasuoritusta ei ole saatu tilikauden aikana.</p> <p>Pääomalainasta annettu liitetieto tulee poistaa.</p> <p>Liitetieto tilikauden jälkeisestä olennaisesta tapahtumasta puuttuu. (PMA 3:3)</p> <p><u>Korjausmenettely:</u></p> <p>Perutaan pääomalainan kirjaus taseeseen.</p> <p>Per pääomalainat an lyhytaikaiset muut saamiset 150 000 euroa</p> <p>Poistetaan tilinpäätöksestä pääomalainaa koskeva liitetieto.</p> <p>Lisätään tilinpäätökseen liitetieto tilikauden jälkeisistä olennaisista tapahtumista, jossa esitetään tieto tilikauden päättymisen jälkeen saadusta pääomalainasta.</p>		
6.	Valmistusasteen mukainen tuloutus	<p>Tarkastushavainto ja perusteltu arviointi</p> <p>Tilintarkastusyhteenvedosta (kohta 11) ilmenee, että yhtiö on tulouttanut pitkäkestoisia projekteja valmistusasteeseen perustuen.</p> <p>PMA 3:1.2:n mukaan liitetietoa ei tarvitse esittää pitkän valmistusajan vaativasta suoritteesta, jos siitä syntyvä tulo kirjataan kirjanpitolain 5 luvun 4 §:stä poiketen suoriteperusteen mukaisesti.</p> <p>Liitetieto valmistusasteen mukaisesta tuloutuksesta puuttuu.</p>	<p>Tilintarkastuskertomus</p> <p>Tilintarkastuslain 3:5:3:n mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta</p>	3

		<p><u>Korjausmenettely:</u></p> <p>Lisätään liitetietoihin tieto valmistusasteen mukaisesta tuloutuksesta.</p>		
7.	Tytäryhtiöosakkeet	<p>Tarkastushavainto ja perusteltu arviointi</p> <p>Hallituksen kokouspöytäkirjasta 1/2024–2025 (3 §) ilmenee, että yhtiön tytäryhtiö Korhosen Hitsaus Oy on ajautunut konkurssiin sen ollessa täysin varaton. Näin ollen taseen pysyviin vastaaviin sisältyvät Korhosen Hitsaus Oy:n tytäryhtiöosakkeet 300 000 euroa ovat arvottomat. Osakkeiden kirjanpitoarvo selviää tilintarkastajan yhteenvedosta (kohta 2).</p> <p>KPL 5: 13:n mukaan jos pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen tai sijoituksen todennäköisesti tulevaisuudessa kerryttämän tulon arvioidaan olevan pysyvästi vielä poistamatonta hankintamenoa pienempi, erotus on kirjattava arvonalennuksena kuluksi.</p> <p>Kirjanpitoon ei ole kirjattu arvonalennusta tytäryhtiöosakkeista.</p> <p>Liitetietoa ei ole esitetty tilikauden jälkeisestä olennaisesta tapahtumasta (tytäryhtiön konkurssi), eikä poikkeuksellisesta erästä (arvonalennus).</p> <p><u>Korjausmenettely:</u></p> <p>Kirjataan arvonalennus tytäryhtiöosakkeista.</p> <p>Per arvonalennukset pysyvien vastaavien sijoituksista an osuudet saman konsernin yrityksissä 300 000 euroa</p> <p>Lisätään liitetietoihin tieto poikkeuksellisista eristä (arvonalennus). Lisätään liitetietoihin tieto tilikauden jälkeisestä olennaisesta tapahtumasta (tytäryhtiön konkurssista).</p>	<p>Tilintarkastuskertomus</p> <p>Tilintarkastuslain 3:5:3:n mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta</p>	5
8.	Maa- ja vesialueet	<p>Tarkastushavainto ja perusteltu arviointi</p> <p>Tilinpäätöksen liitetiedoissa on esitetty, että maa- ja vesialueista tehdään suunnitelman mukaiset 4 prosentin menojäännöspoistot.</p> <p>Tilintarkastusyhteenvedossa (kohta 1) on myös todettu, että tilikaudella on noudatettu liitetietojen mukaista poistosuunnitelmaa ja että poistojen tekeminen maa- ja vesialueista on aloitettu päättyneellä tilikaudella 1.7.2023–30.6.2024. Lisäksi</p>	<p>Raportoidaan johdolle</p>	3,5

		<p>tilintarkastusyhteenvedosta (kohta 1) käy ilmi, että maa- ja vesialueissa ei ole muita muutoksia tilikauden aikana. Taseen lukujen perusteella maa- ja vesialueista on siten tehty 4 000 euron poistot.</p> <p>Maa- ja vesialueista ei tule tehdä poistoja, sillä ne ovat kulumatonta käyttöomaisuutta. (EVL 42 a §)</p> <p>Liitetiedoissa mainittu poistosuunnitelma ja tieto poistosuunnitelman muuttamisesta ovat virheelliset.</p> <p><u>Korjausmenettely:</u></p> <p>Perutaan poistokirjaus maa- ja vesialueiden osalta.</p> <p>Per maa- ja vesialueet an suunnitelman mukaiset poistot 4 000 euroa.</p> <p>Poistetaan liitetiedoista tieto maa- ja vesialueiden poistosuunnitelmasta ja sen muutoksesta.</p>		
9.	Osakaslaina	<p>Tarkastushavainto ja perusteltu arviointi</p> <p>Taseen lyhytaikaisiin lainasaamisiin sisältyy 50 000 euron osakaslainasaaminen. Tehtävänannon liitteestä 8 ilmenee, että laina on annettu osakas Simo Solakalle. Tehtävänannosta ilmenee lisäksi, että kaikki osakkaat kuuluvat yhtiön hallitukseen.</p> <p>Velkakirjan mukaan lainalla ei ole korkoa ja lainalla on 5 vuoden takaisinmaksuaika.</p> <p>Koska laina eräännyy kokonaisuudessaan maksettavaksi 5 vuoden kuluessa velkakirjan allekirjoittamisesta, on se luonteeltaan pitkäaikainen saaminen.</p> <p>Lainasta hallituksen jäsenelle ei ole esitetty liitetietoa (PMA 3:9).</p> <p>Osakeyhtiölain 13:1.3:n mukaisesti muu liiketapahtuma, joka vähentää yhtiön varoja tai lisää sen velkoja ilman liiketaloudellista perustetta, on laitonta varojen jakoa.²</p> <p>Lisäksi kysymys on peitelystä osingonjaosta. Peitelty osinko on VerMenL 29 §:n mukaan rahanarvoinen etuus, jonka yhtiö antaa osakkaansa tai tämän omaisen</p>	<p>Tilintarkastuskertomus</p> <p>Tilintarkastuslain 3:5.3:n mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta</p> <p>TilintL 3:5 § 5 momentin 2 kohdan mukainen huomautus (OYL 13:1)</p>	5

² Kyseessä on myös laitton varojenjako siltä kannalta, että mikäli tilinpäätös olisi laadittu oikein, ei yhtiöllä olisi jakokelpoisia varoja. Myöskään edellisen tilinpäätöksen jakokelpoiset varat eivät olisi riittäneet 50 000 euron osakaslainaan. Tehtävästä ilmenee, että hallituksen jäsenet ovat myös osakkaita eli kyseessä osakaslaina.

		<p>hyväksi osakkuusaseman perusteella tavallisesta olennaisesti poikkeavan hinnoittelun johdosta tai kokonaan vastikkeetta.</p> <p><u>Korjausmenettely:</u></p> <p>Lainan antamispäätöstä ei voida korjata.</p> <p>Siirretään lainasaatava esitettäväksi pitkäaikaisissa saamisissa.</p> <p>Per pitkäaikaiset lainasaamiset an lyhytaikaiset lainasaamiset 50 000 euroa</p> <p>Lisätään liitetieto lainasta hallituksen jäsenelle.</p>		
10.	Toimintavaraus	<p>Tarkastushavainto ja perusteltu arviointi</p> <p>Tuloslaskelmalta ja taseesta ilmenee, että tilikaudella on tehty 30 000 euron toimintavaraus.</p> <p>Kirjanpitolain 5:15:n perusteella tilinpäätöksessä saadaan tehdä investointi-, toiminta- tai muu sellainen verotusperusteinen varaus.</p> <p>Osakeyhtiö ei saa kuitenkaan tehdä toimintavarausta (EVL 46 a§) ja KILAn lausunnon (2001/1659) mukaan vapaaehtoisen varauksen muodostaminen edellyttää aina verotukseen perustuvaa syytä.</p> <p><u>Korjausmenettely:</u></p> <p>Puretaan toimintavaraus.</p> <p>Per taseen toimintavaraus an tuloslaskelman toimintavaraus 30 000 euroa</p>	Tilintarkastuskertomus	4
11.	Myyntibonus	<p>Tarkastushavainto ja perusteltu arviointi</p> <p>Tilintarkastuksen yhteenvedon (kohta 12) mukaan toimitusjohtajan myyntibonus 41 400 euroa on jaksotettu kirjanpitoon kustannuspaikkakohtaisten tuloslaskelmien osoittamien tulosten per 31.5.2024 perusteella.</p> <p>Hallituksen kokouksen 5/2023–2024 päätöksen ja toimitusjohtajasopimuksen (liite 9) mukaan myyntibonus olisi tullut laskea kustannuspaikkakohtaisten tuloslaskelmien osoittamasta tuloksesta per 30.6.2024.</p>	Tilintarkastuskertomus	6

		<p>Oikea myyntibonus olisi siis tullut laskea Kiurukuja 17 ja Heinätie 3 -urakoiden kustannuspaikkakohtaisten tuloslaskelmien per 30.6.2024 osoittamien tulosten perusteella seuraavasti:</p> <p>Kiurukuja 17 urakka: +12 000 euroa Heinätie 3 urakka: + 5 000 euroa Tulokset yhteensä = 17 000 euroa</p> <p>30 prosentin myyntibonus näistä on $0,3 \times 17\,000$ euroa = 5 100 euroa.</p> <p>Kun myyntibonusta on jaksotettu tilinpäätökseen jo 41 400 euroa, tulee jaksotusta purkaa 36 300 euroa (41 400 – 5 100 euroa).</p> <p><u>Korjausmenettely:</u></p> <p>Korjataan myyntibonus vastaamaan oikeaa summaa.</p> <p>Per siirtovelat an palkat ja palkkiot 36 300 euroa³</p>		
12.	Konserniavustus	<p>Tarkastushavainto ja perusteltu arviointi</p> <p>Hallituksen kokouksessa 6/2023–2024 on päätetty antaa 100 000 euron konserniavustus yhtiön tytäryhtiö Korhosen Katsastus Oy:lle.</p> <p>Tilinpäätöksestä ja tilintarkastuksen yhteenvedosta (kohta 8) ilmenee, että konserniavustus on kirjattu tuloslaskelmalle kuluksi sekä velaksi taseeseen. Tilinpäätöksessä havaittujen muiden virheiden johdosta tilikauden tulos olisi tosiasiallisesti tappiollinen, eivätkä konserniavustuksen antamisen edellytykset tällöin olisi täyttyneet.</p> <p>Konserniavustuksesta annetun lain 6 §:n mukaan konserniavustus ei saa ylittää elinkeinotoiminnan tulosta ennen konserniavustuksen vähentämistä.</p> <p><u>Korjausmenettely:</u></p> <p>Konserniavustuksen antaminen tulee perua ja siihen liittyvät kirjaukset purkaa kirjanpidosta.</p> <p>Per velat saman konsernin yrityksille an konserniavustus 100 000 euroa</p>	Tilintarkastuskertomus	5

³ Henkilösivukuluihin liittyvää havaintoja ja korjausmenettelyä ei ole vaadittu arvostelussa.

13.	Liikevaihto	<p>Tarkastushavainto ja perusteltu arviointi</p> <p>Tilintarkastuksen yhteenvedosta (kohta 11) ilmenee, että seuraavalle tilikaudelle on kirjattu 17 500 euroa sellaista myyntiä, joka suoriteperusteisesti olisi kohdistunut 30.6.2024 päättyneelle tilikaudelle.</p> <p>Kirjanpitolain 2 luvun 3 §:n 1 momentin mukaan tulon kirjaamisperusteena on suorituksen luovuttaminen (suoriteperuste). Lisäksi KPL 5: 1:n mukaan tilikauden tulot kirjataan tuotoiksi tuloslaskelmaan.</p> <p><u>Korjausmenettely:</u></p> <p>Jaksotetaan suoriteperusteisesti päättyneelle tilikaudelle kohdistuva myynti tilinpäätökseen.</p> <p>Per myyntisaamiset an liikevaihto 17 500 euroa</p>	<p>Tilintarkastuskertomus</p> <p>Tilintarkastuslain 3:5.3:n mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta</p>	4
14.	Intressitaholiiketoimi	<p>Tarkastushavainto ja perusteltu arviointi</p> <p>Hallituksen kokouksessa 3/2023–2024 on päätetty ostaa hallituksen jäsen Kimmo Kiperältä käytetty pakettiauto. Ostohinta 60 000 euroa on selkeästi ylittänyt markkinahinnan sen ollessa 30 000 euroa.</p> <p>Kimmo on itse osallistunut päätöksentekoon kyseisessä hallituksen kokouksessa. Osakeyhtiölain 6:4§:n mukaisesti hallituksen jäsen ei saa osallistua hänen ja yhtiön välistä sopimusta koskevan asian käsittelyyn.</p> <p>Osakeyhtiölain 13:1.3:n mukaisesti muu liiketapahtuma, joka vähentää yhtiön varoja tai lisää sen velkoja ilman liiketaloudellista perustetta, on laitonta varojen jakoa.</p> <p>Osakeyhtiölain 1 luvun 8 §:n mukaan yhtiön johdon on huolellisesti toimien edistettävä yhtiön etua. Tällainen ylihintainen kauppa ei edistä yhtiön etua.</p> <p>Markkinahinnan ylittävä osuus kauppahinnasta tulkitaan peitellyksi osingonjaoksi. Liitetiedosta puuttuu tieto siitä, että auton kauppahinta ylittää sen käyvän arvon. (PMA 3:10.3 4) -kohta)</p>	<p>Tilintarkastuskertomus</p> <p>Tilintarkastuslain 3:5.3:n mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta</p> <p>TilintL 3:5 § 5 momentin 2 kohdan mukainen huomautus (OYL 1:8, OYL 13:1, OYL 6:4)</p>	4

		<p><u>Korjausmenettely:</u></p> <p>Kauppaa ei voida perua.</p> <p>Liitetietoon lisätään tieto käyvistä arvosta.</p>		
15.	Koneet ja kalusto	<p>Tarkastushavainto ja perusteltu arviointi</p> <p>Hallituksen kokouksessa 3/2023–2024 on päätetty ostaa hallituksen jäseneltä Kimmo Kiperältä käytettynä pakettiauto hintaan 60 000 euroa. Pöytäkirjalta käy myös ilmi, että autosta olisi saanut autoliikkeeseen myymällä vain 30 000 euroa. Näin ollen ostohinta 60 000 euroa on ylittänyt markkinahinnan 30 000 eurolla.</p> <p>Tilintarkastuksen yhteenvedosta käy ilmi, että pakettiauto on kirjattu kauppahinnastaan taseen koneisiin ja kalustoon.</p> <p>KPL 5:13:n mukaan, jos pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen tai sijoituksen todennäköisesti tulevaisuudessa kerryttämän tulon arvioidaan olevan pysyvästi vielä poistamatonta hankintamenoa pienempi, erotus on kirjattava arvonalennuksena kuluksi.</p> <p>Auton osalta olisi kirjanpitoon tullut kirjata 30 000 euron arvonalennus, jotta sen tasearvo ei ylitä sen käypää arvoa.</p> <p>Lisäpisteet: Liitetiedoista ilmenee, että koneista ja kalustosta on tehty menojäätöpoistot 25 %, jolloin autosta tehty poisto on ollut 15 000 euroa. Auton osalta poistot on kirjattu kirjanpitoon 7 500 euroa liian suurena, sillä poistot on tehty auton tasearvosta 60 000 euroa. Jos auto olisi arvostettu taseeseen oikein käypään arvoonsa 30 000 euroa, oikea poiston suuruus olisi ollut 7 500 euroa. (0,2 lisäpistettä)</p> <p>Erä on poikkeuksellinen, eikä siitä ole annettu liitetietoa. (PMA 3:2)</p> <p><u>Korjausmenettely:</u></p> <p>Lisäpisteet: Korjataan autosta tehdyt poistot.</p> <p>Per koneet ja kalusto an suunnitelman mukaiset poistot 7 500 euroa (0,05 lisäpistettä)</p> <p>Kirjataan autosta arvonalentuminen.</p>	<p>Tilintarkastuskertomus</p> <p>Tilintarkastuslain 3:5.3:n mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta</p>	4

		<p>Per arvonalentumiset pysyvien vastaavien hyödykkeistä an koneet ja kalusto 30 000 euroa⁴</p> <p>Lisätään liitetieto poikkeuksellisesta erästä.</p>		
16.	Avustus	<p>Tarkastushavainto ja perusteltu arviointi</p> <p>Tilintarkastuksen yhteenvedosta (kohta 10) käy ilmi, että tilikaudella on saatu 45 000 euron ennakkomaksu avustuksesta ELY-keskukselta. Ennakko sisältyy kokonaisuudessaan taseen siirtovelkoihin. Tilintarkastuksen yhteenvedon mukaan projektille on syntynyt kuluja per 30.6.2024 yhteensä 60 000 euroa. Kyseessä on ensimmäinen yrityksen saama avustus ELY-keskukselta.</p> <p>Hallituksen kokouspöytäkirjan 5/2023–2024 mukaan avustus on maksimissaan 115 000 euroa ja kattaa syntyneistä kustannuksista 50 prosenttia, joten avustuksesta tulisi olla tuloutettuna tilinpäätökseen yhteensä 30 000 euroa (KILA 1701/2003).</p> <p>Kyse on poikkeuksellisesta erästä, josta ei ole annettu liitetietoa (PMA 3:2).</p> <p>Lisäpisteet: Avustukseen liittyy palautusvastuu, josta ei ole annettu liitetietoa (PMA 3:7). (0,2 lisäpistettä)</p> <p><u>Korjausmenettely:</u></p> <p>Jaksotetaan suoriteperusteisesti päättyneelle tilikaudelle kohdistuva osuus avustuksesta.</p> <p>Per siirtovelat an liiketoiminnan muut tuotot 30 000 euroa</p> <p>Lisätään tilinpäätökselle liitetieto poikkeuksellisesta erästä.</p> <p>Lisäpisteet: Lisätään tilinpäätökselle liitetieto palautusvastuusta. (0,05 lisäpistettä)</p>	<p>Tilintarkastuskertomus</p> <p>Tilintarkastuslain 3:5.3:n mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta</p>	4
17.	Kovenanttiehto	<p>Tarkastushavainto ja perusteltu arviointi</p> <p>Tilintarkastuksen yhteenvedosta (kohta 7) käy ilmi, että yhtiön rahoituslaitoslainoilla, 621 554 euroa, on kovenanttiehto, jonka mukaan ne erääntyvät heti takaisin maksettaviksi, mikäli oma pääoma ei ole positiivinen.</p>	<p>Tilintarkastuskertomus</p> <p>Tilintarkastuslain 3:5.3:n mukainen kielteinen lausunto</p>	4

⁴ Lisäpisteet on annettu, jos kokelas on esittänyt vastauksessaan tehtyihin poistoihin liittyvän havainnon ja korjausmenettelyn.

		<p>Jos tilinpäätös olisi laadittu oikein, olisi yhtiön oma pääoma 68 536,63 euroa negatiivinen, joten kovenanttiehto on rikkoutunut.</p> <p>Kun kovenanttiehto on rikkoutunut, erääntyvät lainat takaisinmaksettavaksi heti, joten lainat tulee kokonaisuutena esittää lyhytaikaisessa vieraassa pääomassa.</p> <p>Pitkäaikaisista lainoista annettu liitetieto on virheellinen.</p> <p>Korjausmenettely:</p> <p>Siirretään lainojen pitkäaikainen osuus lyhytaikaisiin lainoihin rahoituslaitoksilta.</p> <p>Per pitkäaikaiset lainat rahoituslaitoksilta an lyhytaikaiset lainat rahoituslaitoksilta 352 000 euroa</p> <p>Poistetaan pitkäaikaisista lainoista esitetty liitetieto. Lisätään liitetieto kovenanttiehdon rikkoutumisesta (tilikauden jälkeinen olennainen tapahtuma, PMA 3:3).</p>	tilinpäätöksen antamasta informaatiosta	
18.	Toiminnan jatkuvuus	<p>Tarkastushavainto ja perusteltu arviointi</p> <p>Johtuen korjattavista seikoista, yhtiön oma pääoma olisi 68 536,63 euroa negatiivinen. Tilintarkastuksen yhteenvedosta (kohta 7) käy ilmi, että yhtiön rahoituslaitoslainoilla, 621 554 euroa, on kovenanttiehto, jonka mukaan ne erääntyvät heti takaisin maksettaviksi, mikäli oma pääoma ei ole positiivinen.</p> <p>Hallituksen kokouksen pöytäkirjan 1/2024–2025 mukaan rahoitusta ei ole muualta saatavissa.</p> <p>Tilinpäätökseen sisältyvät virheet ja kovenanttiehdon rikkoutuminen voivat aiheuttaa yhtiölle maksuvalmiuskriisin, joka antaa aiheutta epäillä yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa.</p> <p>Asia ei ilmene tilinpäätöksestä.</p> <p>Korjausmenettely:</p> <p>Lisätään liitetietoihin tieto toiminnan jatkuvuuteen liittyvästä olennaisesta epävarmuudesta.</p>	<p>Tilintarkastuskertomus</p> <p>Tilintarkastuslain 3:5.3:n mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta</p>	4
19.	Yhteenveto ja vaikutusten arviointi	<p>ISA 450 edellyttää, että tilintarkastaja arvioi todettujen virheellisyyksien vaikutuksen tilintarkastukseen ja korjaamattomien virheellisyyksien vaikutuksen tilinpäätökseen.</p>	Tilintarkastuskertomus	5

Vaikutus tilikauden tulokseen ja omaan pääomaan, esimerkki:

Yksittäin olennaiset virheet:

Virheet	Vaikutus tulokseen	Vaikutus omaan pääomaan	Vaikutus taseen loppusummaan
Pääomalaina	-	-	-150 000
Tytäryhtiöosakkeet	-300 000	-300 000	-300 000
Toimintavaraus	30 000	30 000	-
Konserniavustus	100 000	100 000	-
Liikevaihdon katko	17 500	17 500	17 500
Myyntibonus	36 300	36 300	-
Pakollinen varaus	-20 000	-20 000	-20 000
Avustuksen jaksotus	30 000	30 000	-
Pakettiauton arvonalennus	-30 000	-30 000	-30 000
Yhteensä	-136 200	-136 200	-482 500

Jos virheet korjattaisiin, tilikauden tulos olisi -94 786,68 euroa (nyt + 41 413,32 euroa) ja oma pääoma -68 536,63 euroa (nyt +67 663,37 euroa).

Yksittäinen epäolennainen erä:

Maa- ja vesialueista tehty 4 prosentin menojäännöspoisto 4 000 euroa.

Luokitteluvirheet:

Omistusyhteisyrityksen osakkeet 35 000 euroa esitetty muissa osakkeissa ja osuuksissa ja saamiset omistusyhteisyritykseltä 50 000 euroa esitetty myyntisaamisissa.

Osakaslaina 50 000 euroa on esitetty lyhytaikaisissa saamisissa, vaikka se on luonteeltaan pitkäaikainen lainasaatava.

Tilintarkastuslain 3:5.3:n mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta

TilintL 3:5 § 5 momentin 2 kohdan mukainen huomautus

		<p>Kovenanttiehdon rikkoutumisen myötä yhtiön kaikki lainat rahoituslaitoksilta ovat lyhytaikaisia velkoja. Nyt lainoista 352 000 euroa on esitetty pitkäaikaisena vieraana pääomana.</p> <p><u>Virheet liitetiedoissa:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • puuttuu tieto 67 200 euron vuokravastuista • puuttuu tiedot poikkeuksellisista eristä (tytäryhtiöosakkeiden arvonalennus 300 000 euroa, ELY-avustus 30 000 euroa, pakollinen varaus 20 000 euroa ja pakettiauton arvonalennus 30 000 euroa) • puuttuu tieto valmistusasteen mukaisesta tuloutuksesta • intressitaholiiketoimista esitetystä liitetiedosta puuttuu tieto pakettiauton käyvästä arvosta (30 000 euroa) • puuttuu tieto 50 000 euron lainasta hallituksen jäsenelle • puuttuu tieto toiminnan jatkuvuuden vaarantumisesta • puuttuu tieto tilikauden jälkeisistä olennaisista tapahtumista (yhtiön saama 150 000 euron pääomalaina, tytäryhtiön ajautuminen konkurssiin sekä kovenanttiehdon rikkoutuminen) <p>Lisäksi liitetiedoissa on esitetty virheellisesti tieto 150 000 euron pääomalainasta, jota ei ole vielä tilinpäätöshetkeen mennessä saatu, sekä tieto yli 5 vuoden kuluttua erääntyvistä lainoista (jotka kovenanttiehdon rikkoutumisen myötä erääntyvät välittömästi).</p> <p><u>Kokonaisjohtopäätös:</u> Oma pääoma, jolla on selkeästi vaikutusta taloudelliseen päätöksentekoon, sekä tilikauden tulos ovat olennaisesti virheellisiä. Virheet kohdistuvat moneen tilinpäätöserään ja tilinpäätöksestä puuttuu olennaisia tietoja. Siksi virheitä voidaan pitää laajalle ulottuvina ja yhteisvaikutukseltaan sellaisina, että tilinpäätös ei anna oikeaa ja riittävää kuvaa tilikauden tuloksesta ja yhtiön taloudellisesta asemasta, vaan tilinpäätös kokonaisuudessaan on virheellinen. Nämä seikat edellyttävät kielteistä lausuntoa tilintarkastuskertomuksessa.</p>		
			<p>Yhteensä 80 pistettä</p>	

Tehtävä 2 (20 pistettä)

TILINTARKASTUSKERTOMUS

Korhosen Pelti ja Rakennus Oy:n yhtiökokoukselle

Tilinpäätöksen tilintarkastus

Kielteinen lausunto

Olemme tilintarkastaneet Korhosen Pelti ja Rakennus Oy:n (y-tunnus 9999999-0) tilinpäätöksen tilikaudelta 1.7.2023–30.6.2024. Tilinpäätös sisältää taseen, tuloslaskelman ja liitetiedot.

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

Kielteisen lausunnon perustelut

Seuraavalle tilikaudelle on kirjattu 30.6.2024 päättyneelle tilikaudelle suoriteperusteisesti kohdistuvaa myyntiä 17 500 euroa. Virheen seurauksena tilikauden tulos on 17 500 euroa liian pieni.

Kirjanpitoon on kirjattu 36 300 euroa liikaa myyntibonusta toimitusjohtajalle. Virheen seurauksena tilikauden tulos on 36 300 euroa liian pieni.

Tilikaudella on tehty virheellisesti 30 000 euron toimintavaraus. Virheen seurauksena tilikauden tulos on 30 000 euroa liian pieni.

Tilikauden kirjanpitoon ei ole jaksotettu sille suoriteperusteisesti kohdistuvaa avustusta. Virheen seurauksena tilikauden tulos on 30 000 euroa liian pieni. Liitetiedoista puuttuu tieto poikkeuksellisesta erästä koskien avustusta.¹ Liitetiedoista puuttuu tieto avustukseen liittyvästä palautusvastuusta.

Yhtiön taseeseen sisältyy tytäryhtiön osakkeet 300 000 euron arvosta. Tytäryhtiö on ajautunut konkurssiin ja on varaton, joten osakkeet ovat arvottomat. Virheen seurauksena tilikauden tulos on 300 000 euroa liian suuri. Liitetiedoista puuttuu tieto poikkeuksellisesta erästä koskien tytäryhtiöosakkeiden arvonalennusta.

Yhtiö on antanut 100 000 euron konserniavustuksen, mutta sen antamisen edellytykset eivät olisi täyttyneet, jos tilinpäätös olisi laadittu oikein. Virheen seurauksena tilikauden tulos on 100 000 euroa liian pieni.

Yhtiön taseeseen sisältyy 150 000 euron pääomalaina, jota ei ole tosiasiallisesti saatu rahana tilinpäätöshetkeen mennessä. Virheen seurauksena taseen loppusumma on 150 000 euroa liian suuri. Lisäksi liitetiedoissa on esitetty virheellisesti tieto 150 000 euron pääomalainasta, jota ei ole vielä tilinpäätöshetkeen mennessä saatu.

Taseen koneisiin ja kalustoon sisältyy pakettiauto, jonka käypä arvo alittaa sen tasearvon 30 000 eurolla. Tästä olisi tullut kirjata tilinpäätökselle arvonalennus. Virheen seurauksena tilikauden tulos on

¹ Kokelaalle on annettu lisäpisteitä, jos hän on esittänyt lisäksi palautusvastuuseen liittyvät liitetietopuutteen.

30 000 euroa liian suuri. Liitetiedoista puuttuu tieto poikkeuksellisesta erästä koskien pakettiauton arvonlennusta. Lisäksi intressitaholliiketoimia koskevasta liitetiedosta puuttuu tieto pakettiauton käyvästä arvosta 30 000 euroa.

Yhtiöllä on tilinpäätöshetkellä keskeneräinen urakka, joka luotettavan ennusteen mukaan tulee olemaan tappiollinen. Todennäköistä toteutumaton tappion määrää ei ole kirjattu täysimääräisesti pakolliseksi varaukseksi. Virheen seurauksena tilikauden tulos on 20 000 euroa liian suuri. Liitetiedoista puuttuu tieto poikkeuksellisesta erästä koskien pakollista varausta.

Taseen pysyviin vastaaviin sisältyy olennaisia luokitteluvirheitä. Taseen muihin osakkeisiin ja osuuksiin sisältyy 35 000 euron arvosta omistusyhteisyrityksen osakkeita, jotka olisi tullut esittää taseen erässä osuudet omistusyhteisyrityksissä. Lisäksi myyntisaamisiin sisältyy 50 000 euroa saatavia kyseiseltä omistusyhteisyritykseltä. Nämä saavat olisi tullut esittää taseen erässä saamiset omistusyhteisyrityksiltä.

Taseen vaihtuviin vastaaviin sisältyy olennainen luokitteluvirhe. Taseen lyhytaikaisiin lainasaamisiin sisältyy 50 000 euron lainasaaminen, joka olisi tullut esittää pitkäaikaisena lainasaamisena. Liitetiedoista puuttuu tieto tästä 50 000 euron lainasta hallituksen jäsenelle.

Taseen vieraaseen pääomaan sisältyy olennainen luokitteluvirhe. Pitkäaikaiseen vieraaseen pääomaan sisältyy 352 000 euroa lainaa rahoituslaitoksille, jotka ovat kovenanttiehdon rikkoutumisen myötä tosiasiaassa lyhytaikaista vierasta pääomaa. Lisäksi liitetietoihin sisältyy virheellinen tieto yli 5 vuoden kuluttua erääntyvistä lainoista, jotka kovenanttiehdon rikkoutumisen myötä erääntyvät välittömästi.

Liitetiedoista puuttuu tieto 67 200 euron vuokravastuista.

Liitetiedoista puuttuu tieto tilikauden jälkeisistä olennaisista tapahtumista, joita ovat yhtiön saama 150 000 euron pääomalaina, tytäryhtiön ajautuminen konkurssiin sekä kovenanttiehdon rikkoutuminen.

Liitetiedoista puuttuu tieto valmistusasteen mukaisesta tuloutuksesta.

Liitetiedoista puuttuu tieto toiminnan jatkuvuuden vaarantumisesta.

Jos edellä mainitut virheet korjattaisiin, ne heikentäisivät tulosta 136 200 euroa ja omaa pääomaa 136 200 euroa.

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

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

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

Tilinpäätöstä koskevat hallituksen ja toimitusjohtajan velvollisuudet

Hallitus ja toimitusjohtaja vastaavat tilinpäätöksen laatimisesta siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti ja täyttää lakisääteiset vaatimukset. Hallitus ja toimitusjohtaja vastaavat myös

sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka ne katsovat tarpeelliseksi voidakseen laatia tilinpäätöksen, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyttä.

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

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

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

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

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

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

Muut raportointivelvoitteet

Huomautukset

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

Huomautuksena esitämme, että hallitus on antanut 50 000 euron lainan hallituksen jäsenelle ilman liiketaloudellista perustetta OYL 13:1:n vastaisesti.

Huomautuksena esitämme, että hallituksen jäsen on osallistunut päätöksentekoon, joka on koskenut hänen ja yhtiön välistä sopimusta koskevaa asiaa OYL 6:4:n vastaisesti.

Huomautuksena esitämme, että yhtiö on ostanut lähipiiriltä omaisuutta huomattavasti yli markkinahinnan. Markkinahinnan ylittävä osuus kaupasta on osakeyhtiölain 13:1.3:n mukaista laitonta varojen jakoa. Yhtiön johto ei ole OYL 1:8:n mukaisesti huolellisesti toimien edistänyt yhtiön etua.

Kouvola, 25. elokuuta 2024

Tieto Tarkastus Oy
Tilintarkastusyhteisö

Teemu Tiukka
HT

Tarkastustie 4
20020 Kouvola