



KHT-TUTKINTO 24.8.2019

1-OSA HYVÄ TILINTARKASTUSTAPA JA HYVÄ KIRJANPITOTAPA (8 tuntia) 125 pistettä

Ratkaise seuraavat tehtävät (1–4) voimassa olevien säädösten sekä hyvän tilintarkastustavan ja hyvän kirjanpitotavan perusteella, ellei tehtävästä muuta ilmene. Vältä vastatessasi kopioi-
liitä -toimintoa. Perustele vastauksesi, ellei tehtävästä ilmene muuta. Tutustu myös kunkin
tehtävän yhteydessä annettuihin vastaamisohjeisiin.

Tehtäviin voi vastata Suomen tilintarkastajat ry:n julkaiseman Kansainväliset tilintarkastusalan
standardit 2018 -teoksen mukaisesti. Vastauksissa tilintarkastajan raportit voi laatia Suomen
tillintarkastajat ry:n julkaiseman Tilintarkastajan raportointi 2018 -teokseen sisältyvien mallien
mukaisesti.

Tehtävien ratkaisussa ei ole merkitystä sillä, että tekstissä esiintyvät yritykset, henkilöt ja
tunnistetiedot ovat kuvitteellisia. Tehtävien yhteydessä esittämättömillä hallinto- ja
kirjanpitoasiakirjoilla tai tehtävässä mainituilla, mutta esittämättömillä liitteillä ei ole merkitystä
tehtävien ratkaisussa. Tehtävien ratkaisussa ei ole merkitystä sillä, että tilinpäätöslukuja on
esitetty joissakin kohdissa pyöristettyinä. Tehtävien ratkaisussa ei ole merkitystä sillä, mille
viikonpäiville päivämäärät sijoittuvat.

Vastausten arvostelussa voi saada plus- ja miinuspisteitä. Mikäli virheellisestä vastauksesta
voi saada miinuspisteitä, on siitä maininta tehtävänannossa. Vastausohjeiden rikkomisesta voi
saada miinuspisteitä. Tehtävissä vaadituissa raporteissa olevista merkittävistä kielioppi- tai
kirjoitusvirheistä sekä esitystapaa koskevista virheistä voi saada lisäksi miinuspisteitä.
Vastauspohjien sarakkeiden leveyksiä ei saa muuttaa.

Tehtävissä IFRS:n (International Financial Reporting Standards) mukainen tilinpäätös
tarkoittaa kirjanpitolain 7 a -luvun mukaisten kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaan
laadittua tilinpäätöstä. FAS:n (Finnish Accounting Standards) mukainen tilinpäätös tarkoittaa
Suomen voimassa olevan kirjanpitolain mukaan laadittua muuta tilinpäätöstä kuin lain 7 a
-luvussa tarkoitettua kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaan laadittua tilinpäätöstä.

Käytä tehtäviin vastatessasi tietokoneen työpöydältä KHT 1-osa -kansion vastauspohjia.
Tehtävät tallennetaan käyttämällä tallennusnimessä vastaajan tunnistenumeroa ja tehtävän
otsikkoa. Esimerkiksi kokelas, jonka tunnistenumero on 123456, tallentaa vastauksensa
seuraavasti:

123456 1-osa Tehtävä 1
123456 1-osa Tehtävä 2
jne.

Tehtävämonistetta ei tarvitse palauttaa.

Tehtävä 1 (25 pistettä)

Huipputeräs Oy on Suomeen rekisteröity yhtiö, joka rakentaa teräselementtejä. Huipputeräs Oy:n viimeksi päättyneeltä tilikaudelta 1.1.–31.12.2018 laaditun tilinpäätöksen mukaan liikevaihto oli 20 200 000 euroa, taseen loppusumma oli 15 900 000 euroa ja henkilöstön määrä 48. Huipputeräs Oy:n osakepääoma on 200 000 euroa. Huipputeräs Oy:n osakkeet jakaantuvat kahteen osakelajiin: A-osakkeisiin ja B-osakkeisiin. Huipputeräs Oy:n osakkeenomistajat ja heidän 18.5.2019 omistamansa osakkeet käyvät ilmi liitteestä 1. Huipputeräs Oy:n osakkeenomistajien välillä ei ole tehty osakassopimuksia. Huipputeräs Oy:n yhtiöjärjestys on liitteenä 2. Huipputeräs Oy:n hallituksen jäsenet ovat hallituksen puheenjohtaja Minna Teräs ja hallituksen varsinaiset jäsenet Mikko Rauta ja Kaisa Malmi.

Huipputeräs Oy:n pääomistajat ja hallituksen jäsenet Minna Teräs, Mikko Rauta ja Kaisa Malmi ovat huolestuneet yhtiön entisen toimitusjohtajan Jussi Toimarin toiminnasta. Jussi Toimari toimi vuosina 2015–2017 Huipputeräs Oy:n toimitusjohtajana. Hänen tehtävänsä Huipputeräs Oy:n toimitusjohtajana päättyi 5.12.2017, kun Huipputeräs Oy:n hallitus erotti hänet luottamuspuolan vuoksi. Jussi Toimari on työskennellyt vuoden 2019 alusta lukien Huipputeräs Oy:n kanssa kilpailevan yrityksen palveluksessa. Jussi Toimari omistaa edelleen Huipputeräs Oy:n osakkeita, jotka hän oli saanut kannustimina toimiessaan Huipputeräs Oy:n toimitusjohtajana.

Kuultuaan Jussi Toimarin siirtymisestä kilpailevan yrityksen palvelukseen Huipputeräs Oy:n hallituksen puheenjohtaja Minna Teräs viesti Jussi Toimarille 3.1.2019, että Jussi Toimarin toivotaan myyvän omistamansa Huipputeräs Oy:n osakkeet Huipputeräs Oy:n suurimmille osakkeenomistajille tai Huipputeräs Oy:lle. Minna Teräs totesi samassa yhteydessä, että osakkeiden myynnistä on tehtävä ilmoitus hallitukselle. Ilmoituksen vastaanotettuaan hallitus käsittelee asian ja päättää toimenpiteistä, joihin ilmoitus antaa aihetta. Jussi Toimari lupasi harkita asiaa.

Jussi Toimarin lapset Katariina Toimari ja Tapio Toimari ilmoittivat Huipputeräs Oy:n hallitukselle 20.5.2019, että Katariina Toimari oli ostanut 500 kappaletta ja Tapio Toimari 1 000 kappaletta Huipputeräs Oy:n A-osakkeita Jussi Toimarilta 19.5.2019. Huipputeräs Oy:n A-osakkeen käypä hinta on 200 euroa/osake, joka perustuu tunnetun arvonmääritysasiantuntijan lausuntoon. Kauppahinta oli ollut verotuksellisista syistä 76 prosenttia osakkeiden käyvästä hinnasta eli 152 euroa/osake.

Huipputeräs Oy:n hallitus kokoontui 22.5.2019 käsittelemään osakeomistuksen vaihtumista koskevaa ilmoitusta ja päättämään toimenpiteistä, joihin ilmoitus antaa aihetta. Hallitus päätti, että Jussi Toimarin ja hänen lastensa osakkeet on syytä hankkia joko Huipputeräs Oy:n tai sen hallituksen jäsenten omistukseen. Hallituksen jäsenet laskivat osakasluettelosta, että he omistivat yhteensä yli 90 prosenttia Huipputeräs Oy:n äänistä. Sen perusteella hallitus päätti yksimielisesti, että Huipputeräs Oy lunastaa Jussi Toimarin, Katariina Toimarin ja Tapio Toimarin omistamat Huipputeräs Oy:n osakkeet osakeyhtiölain 18 luvussa säädettyä vähemmistöosakkeiden lunastusmenettelyä noudattaen. Lunastushinta on 152 euroa osakkeelta, joka on Jussi Toimarin ja hänen lastensa välillä 19.5.2019 tehdyssä kaupassa sovittu kauppahinta.

Huipputeräs Oy:n hallitus ilmoitti tekemästään lunastuspäätöksestä Jussi Toimarille, Katariina Toimarille ja Tapio Toimarille. He vastasivat Huipputeräs Oy:n hallitukselle, että hallituksen päätös on osakeyhtiölain vastainen. Huipputeräs Oy:n osakepääoma ylittää 80 000 euroa. Toimarien mukaan tällaisessa yhtiössä päätös osakkeiden lunastamisesta on aina tehtävä yhtiökokouksessa. Koska vain Jussi Toimarin, Katariina Toimarin ja Tapio Toimarin osakkeita lunastetaan, kysymys on heidän mukaansa niin sanotusta suunnatusta lunastamisesta, joka edellyttää heidän suostumustaan. Tällaista suostumusta he eivät ole antaneet eivätkä aio antaa. Joka tapauksessa lunastushinta 152 euroa osakkeelta ei vastaa heidän mielestään osakkeiden käypää hintaa.

Toimarien vastustuksesta johtuen Huipputeräs Oy:n hallitus on päättänyt järjestää hallituksen kokouksen 29.5.2019. Kokouksessa on tarkoitus Toimarien vastauksen vuoksi harkita uudelleen osakkeiden lunastamista.

Huipputeräs Oy:llä on riittävästi vapaata omaa pääomaa osakkeiden lunastamiseen niiden käyvästä hinnasta. Huipputeräs Oy:n osakkeiden omistuksissa ei ole tapahtunut 18.5.2019 jälkeen muita kuin tässä tehtävässä nimenomaisesti mainittuja muutoksia. Huipputeräs Oy:n yhtiökokous ei ole tehnyt Huipputeräs Oy:n osakkeiden lunastamista koskevia päätöksiä.

Liite 1 Huipputeräs Oy:n osakkeenomistajat 18.5.2019

Liite 2 Huipputeräs Oy:n yhtiöjärjestys

Tehtävä

Tänään on 29.5.2019. Olet Huipputeräs Oy:n tilintarkastaja. Vastaa alla esitettyihin kysymyksiin.

Perustele vastauksesi viittaamalla tehtävässä esitettyihin tosiasioihin ja osakeyhtiölain (OYL) säännöksiin. Pelkästä pykäläviittauksesta (esim. merkintä ”OYL 1:8”) ei anneta pisteitä, vaan momentin tai kohdan sanamuoto on kirjoitettava vastaukseen vastauksen kannalta olennaisilta osin.

Tietokoneella vastatessasi anna vastauksesi koko tehtävään enintään kolmen A4-sivun mittaisena (oletusfontti Calibri 11). Ylimenevää vastauksen osaa ei lueta. Käytä vastatessasi tehtävän 1 vastauspohjaa. Voit lisätä tai poistaa rivejä taulukoista tarpeen mukaan.

Vastauksessa ei tarvitse tuoda esille vapaan oman pääoman riittävyyteen liittyviä seikkoja.

1.1 Voiko Huipputeräs Oy lunastaa Jussi, Katariina tai Tapio Toimarin omistamia Huipputeräs Oy:n osakkeita Huipputeräs Oy:n hallituksen 22.5.2019 tekemän päätöksen mukaisesti osakeyhtiölain 18 luvun mukaisessa menettelyssä? Anna vastauksesi alla olevan taulukon muodossa.

Voiko Huipputeräs Oy lunastaa Toimarien omistamia Huipputeräs Oy:n osakkeita Huipputeräs Oy:n hallituksen 22.5.2019 tekemän päätöksen mukaisesti osakeyhtiölain 18 luvun mukaisessa menettelyssä?	Perustelu

1.2 Voiko Huipputeräs Oy:n hallitus tehdä osakeyhtiölain mukaan kokouksessaan 29.5.2019 päätöksen, että Huipputeräs Oy lunastaa Jussi, Katariina tai Tapio Toimarin 29.5.2019 omistamia Huipputeräs Oy:n A- tai B-osakkeita Toimarien vastustuksesta huolimatta? Mitä osakkeita lunastus voi koskea? Mikä on lunastettavien osakkeiden osakekohtainen lunastushinta? Mihin säännöksiin lunastusoikeus, lunastushinta ja Huipputeräs Oy:n hallituksen oikeus päättää lunastuksesta perustuvat? Vastauksessa ei tarvitse käsitellä tehtävässä 1.1 käsiteltyä osakeyhtiölain 18 luvun mukaista menettelyä. Anna vastauksesi alla olevan taulukon muodossa.

Mitä Toimarien omistamia Huipputeräs Oy:n osakkeita Huipputeräs Oy voi lunastaa hallituksensa päätöksellä?	Osakekohtainen lunastushinta	Perustelu ja säännökset, joihin lunastusoikeus, lunastushinta ja Huipputeräs Oy:n hallituksen oikeus päättää lunastuksesta perustuvat

Liite 1 Huipputeräs Oy:n osakkeenomistajat 18.5.2019

Nimi	A-osakkeet (kpl)	B-osakkeet (kpl)	Äänet (kpl)
Kaisa Malmi	11 300	0	11 300
Mikko Rauta	11 300	0	11 300
Minna Teräs	11 300	0	11 300
Jussi Toimari	1 500	1 000	1 500
Katariina Toimari	500	0	500
Yhteensä	35 900	1 000	35 900

Liite 2 Huipputeräs Oy:n yhtiöjärjestys**1 §**

Yhtiön toiminimi on Huipputeräs Oy ja kotipaikka on Helsinki.

2 §

Yhtiön toimiala on teräselementtien rakentaminen, teräsrakentaminen ja muu rakennustoiminta.

Yhtiö voi omistaa, vuokrata ja hallita kiinteää ja irtainta omaisuutta, osakkeita ja muita arvopapereita sekä käydä niillä kauppaa.

3 §

Yhtiötä edustaa hallitus. Hallitus voi lisäksi antaa nimetylle henkilölle prokuran tai oikeuden yhtiön edustamiseen.

Yhtiötä edustavat myös hallituksen puheenjohtaja ja toimitusjohtaja kumpikin yksin ja hallituksen jäsenet kaksi yhdessä.

4 §

Yhtiöllä voi olla toimitusjohtaja, jonka nimittää hallitus.

5 §

Yhtiössä on kaksi osakelajia: A- ja B-osakkeet.

A-osake tuottaa yhden äänen yhtiökokouksessa ja muut osakkeenomistajan oikeudet.

B-osakkeella ei ole äänivaltaa yhtiökokouksessa. B-osakkeeseen liittyy lunastusehto. B-osakkeiden lunastushinta on 150 euroa osakkeelta. Osakkeenomistaja voi vaatia yhtiötä lunastamaan B-osakkeensa 14 päivän kuluessa yhtiölle esittämästään lunastusvaatimuksesta. Yhtiö voi lunastaa B-osakkeen 60 päivän kuluessa osakkeenomistajalle esittämästään lunastusvaatimuksesta. Lunastus tapahtuu maksamalla lunastushinta. B-osake siirtyy yhtiölle, kun yhtiö on maksanut lunastushinnan. Yhtiön lunastusvaatimus katsotaan tehdyksi, kun se on toimitettu osakkeenomistajan yhtiölle ilmoittamaan osoitteeseen tai väestörekisteristä ilmenevään osoitteeseen. Jos lunastushintaa ei voida maksaa osakkeenomistajalle, lunastushinta voidaan tallettaa aluehallintovirastoon ja lunastuksen katsotaan tapahtuneen, kun lunastushinta on talletettu. B-osakkeiden lunastukseen voidaan käyttää vain vapaata omaa pääomaa. B-osakkeet lunastetaan lunastusvaatimusten esittämisjärjestyksessä.

Yhtiön osakkeista ei anneta osakekirjoja eikä niitä liitetä arvo-osuusjärjestelmään.

6 §

Yhtiöllä on oikeus lunastaa muulta omistajalta kuin yhtiöltä yhtiön ulkopuoliselle uudelle osakkeenomistajalle siirtyvä osake. Lunastukseen sovelletaan osakeyhtiölain määräyksiä.

Tehtävä 2 (37,5 pistettä)

Vastaa seuraaviin kysymyksiin. Tehtävässä esiintyvien yritysten tilinpäätökset on laadittu Suomen kirjanpitolain ja voimassa olevan suomalaisen tilinpäätössäännösten (FAS) mukaan.

2.1

Kaken kaulahuivi Oy on lapasia ja kaulahuiveja valmistava yritys. Yhtiön kirjanpito laaditaan Nopsatilit Oy -tilitoimistossa. Kirjanpito hoidetaan Sukkelalaskenta-ohjelmalla, joka sisältää pääkirjanpidon lisäksi myynti- ja ostoreskontrat, ostolaskujen hyväksymisen, varastokirjanpidon ja maksatuksen.

Kirjanpitojärjestelmään on annettu katseluoikeudet tilintarkastajalle. Järjestelmästä saa ajettua erilaisia raportteja ja kaikkia tositteita ja laskuja pääsee tilintarkastamaan.

Toimitusjohtaja Mika Matikka on kertonut olevansa tyytyväinen sähköiseen kirjanpidon järjestelmään. Hänen mukaansa sekä myynnin että ostojen kirjaamisessa ei ole ollut mitään ongelmia, koska myynnit ja ostot kirjautuvat toimitus- ja vastaanottopäivämäärän perusteella oikealle kaudelle sähköisen järjestelmän ja manuaalisten tarkistusten ansiosta. Toimitusjohtajan mukaan järjestelmään on luotu riittävät kontrollit katkon oikeellisuuden varmistamiseksi, eikä katkoon liittyen ole aiemminkaan ollut ongelmia.

Tilinpäätökseen tilikaudelta 1.7.2018–30.6.2019 on kirjattu Neula ja Lanka Oy:öön liittyvä myynnin jaksotus, joka on suuruudeltaan olennainen. Jaksotus on kirjattu laskuttamattomiin myyntisaamisiin ja tuloslaskelmaan myyntituotoksi. Toimitusjohtaja on kertonut sen liittyvän suureen toimitukseen, joka on lähtenyt varastosta kesäkuun 2019 puolella välissä. Toimitusta ei ole vielä voitu laskuttaa, koska asiakkaan laskutustiedoissa on ollut puutteita. Toimitusjohtajan mukaan tuotteet on kirjattu pois hänen antamansa ohjeen mukaisesti manuaalisesti varastosaldoilta kesäkuussa, kun toimitus on tapahtunut. Myynti tullaan laskuttamaan heti, kun asiakkaalta saadaan tarvittavat tiedot.

Olet suorittanut tilintarkastuksen tilikaudelta 1.7.2018–30.6.2019. Tilintarkastuksessa on apunasi ollut tilintarkastusassistentti Kirsi Kakkonen. Kirsi on laatinut työpaperin tarkastushavainnoista (liite 1).

Liite 1 Tilintarkastustyöpaperi (ote)

Tehtävä

Mitä virheitä tai puutteita tilintarkastajan dokumentaatiossa tai siitä ilmenevissä tilintarkastajan tekemissä toimenpiteissä on tehtäväaineistossa esitetyltä osin? Miten liitteessä 1 olevat puutteet tulisi korjata? Esitä korjausehdotuksesi liitteeseen 1 ja perustele soveltuvilla ISA-standardien kohdilla.

Ota kantaa ainoastaan liitteessä 1 esitettyihin seikkoihin.

Käytä vastaamiseen tehtävän 2.1 vastauspohjaa. Voit lisätä tai poistaa rivejä taulukosta tarpeen mukaan.

Puutteellinen tai virheellinen tilintarkastajan dokumentaatioissa tai siitä ilmenevissä tilintarkastajan tekemissä toimenpiteissä	Korjausehdotus perusteluineen	Perustelu (ISA-standardin kohta)

Liite 1 Tilintarkastustyöpaperi (ote)

Materiaali- ja palveluostojen tarkastus

Olemme käyneet läpi Sukkelalaskenta-järjestelmästä tilikauden materiaali- ja palveluostoihin liittyvät viennit ja olemme tarkastaneet vientejä otantamenetelmällä laskuja vastaan. Emme havainneet poikkeavia tapahtumia. Emme nähneet tarpeelliseksi tehdä ostolaskuista mitään työpaperia, koska koko aineisto on saatavilla asiakkaan kirjanpitojärjestelmässä.

Myynnin ja oston katkon tarkastus

Olemme luottaneet katkon tarkastuksessa järjestelmän sisälle rakennettuihin kontrolleihin. Toimitusjohtajan kanssa käydyn keskustelun mukaan ostot ja myynnit kirjautuvat automaattisesti oikeille kausille, eikä katkon osalta ole havaittu ongelmia. Kontrollit toimivat näin ollen tehokkaasti. Emme näe tarpeelliseksi testata kontrolleja. Luotamme toimitusjohtajan näkemykseen.

Myynnin jaksotus

Olemme keskustelleet tilinpäätökseen tehdystä Neula ja Lanka Oy:öön liittyvästä myynnin jaksotuksesta toimitusjohtajan kanssa. Hän on luvannut toimittaa meille dokumentit tavarän lähetyksestä. Emme ole vielä saaneet dokumentteja. Toimitusjohtaja on kuitenkin kertonut, että kyseiset tuotteet on toimitettu asiakkaalle ja ne on kirjattu pois varastokirjanpidosta. Emme ole vielä tehneet tarkastustoimenpiteitä myyntijaksotukseen liittyen. Katsomme toimitusdokumentit sitten kun saamme ne toimitusjohtajalta. Voimme kuitenkin antaa vakiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen, vaikka emme ole vielä saaneet dokumentteja. Lisäämme dokumentit lopulliseen tilintarkastuskansioon, kun saamme ne.

Muistiotositteiden tarkastus

Olemme käyneet läpi muistiotositteiden kirjaamista. Yhteensä muistiotositteita on 300 kappaletta. Olemme valinneet tarkastettavaksi satunnaisotannalla 20 muistiotositteella tehtyä kirjausta koko tilikauden ajalta. Olemme lukeneet kirjauksen selitteen sekä katsoneet, mille tileille kirjaus on tehty. Läpikäydyt tositenumerot on listattu erillisessä työpaperissa. Emme käyneet läpi tilitoimiston serverille tallennettuja tositteisiin liittyviä, kirjausta todentavia taustadokumentteja, koska niitä ei ole viety Sukkelalaskenta-järjestelmään. Kirjausten selitteiden perusteella kirjaukset vaikuttavat asianmukaisilta. Emme ole liittäneet kirjausten selitteitä työpaperiin, koska selitteet löytyvät kirjanpidon järjestelmästä, josta ne voi käydä katsomassa.

Helsingissä 20.8.2019

Kirsi Kakkonen

Kirsi Kakkonen

2.2

Lallin Maalikauppa Oy ostaa ja myy erilaisia maaleja. Yhtiön hallituksen puheenjohtajana toimii Lalli Laulava. Yhtiön toimitusjohtaja Maija Mieluisa vastaa yhtiön operatiivisesta toiminnasta.

Yhtiöllä on varasto, joka muodostaa puolet taseen loppusummasta. Varasto on tilintarkastuksen kannalta olennainen. Muut varat koostuvat myyntisaamisista ja pankkisaamisista. Yhtiö on inventoinut varaston tilinpäätöspäivänä ja inventointilistan on allekirjoittanut varastovastaava.

Lallin Maalikaupan kirjanpito on ulkoistettu Lampisen laskenta Oy -tilitoimistoon. Tilitoimistossa työskentelee kolme henkilöä. Kirjanpitäjien kesäloman ajan kirjanpitoa hoitaa kesälomasijaiseksi palkattu laskentatoimen opiskelija. Tilitoimistolla on käytössä sähköinen kirjanpidon järjestelmä Nippula. Maija Mieluisa toimittaa materiaalin tilitoimistoon kirjaamista varten. Kirjanpitäjä Minna Lampinen skannaa kaikki paperilla tulleet tositteet sähköiseen muotoon. Sähköiset laskut menevät suoraan kirjanpitojärjestelmään. Kirjanpitäjä kirjaa tositteet skannauksen jälkeen kirjanpitoon. Yhtiön ostolaskut maksetaan tilitoimistossa. Laskut maksaa Minna Lampinen.

Maija Mieluisa kertoo sinulle olevansa erittäin tyytyväinen tilitoimiston työskentelyyn, koska hänen ei tarvitse osallistua juurikaan kirjanpitoprosessiin. Tilitoimisto hoitaa itsenäisesti kirjaamisen ja maksamisen toimitettujen materiaalien perusteella. Maija on myös tyytyväinen siihen, että aineistoa ei tarvitse enää säilyttää paperimuodossa, mikä on säästänyt merkittävästi arkistotilaa yhtiössä.

Olet suorittanut tilintarkastuksen tilikaudelta 1.7.2018–30.6.2019. Apunasi tarkastuksessa on toiminut tilintarkastusassistentti Miska Makkonen. Olette saaneet katseluoikeudet Nippula-järjestelmään ja tarkastus on suoritettu omalta toimistoltanne käsin. Miska on laatinut tarkastushavainnoista työpaperin (liite 1).

Liite 1 Tilintarkastustyöpaperi (ote)

Tehtävä

Mitä virheitä tai puutteita tilintarkastajan dokumentaatiossa tai siitä ilmenevissä tilintarkastajan tekemissä toimenpiteissä on tehtäväaineistossa esitetyltä osin? Miten liitteessä 1 olevat puutteet tulisi korjata? Esitä korjausehdotuksesi liitteeseen 1 ja perustele soveltuvilla ISA-standardien kohdilla.

Ota kantaa ainoastaan liitteessä 1 esitettyihin seikkoihin.

Käytä vastaamiseen tehtävän 2.2 vastauspohjaa. Voit lisätä tai poistaa rivejä taulukosta tarpeen mukaan.

Puutteellinen tai virheellinen kohta tilintarkastajan dokumentaatiossa tai siitä ilmenevissä tilintarkastajan tekemissä toimenpiteissä	Korjausehdotus perusteluineen	Perustelu (ISA-standardin kohta)

Liite 1 Tilintarkastustyöpaperi (ote)

Riskien arviointitoimenpiteet

Olemme määrittäneet tilinpäätöksen riskialueiksi myynnin ja oston katkon sekä myyntisaamisten olemassaolon. Vaihto-omaisuuden osalta emme näe virheellisyyden riskiä, sillä yhtiö on suorittanut inventoinnin tilinpäätöspäivänä eikä inventoinnissa havaittu eroja varastosaldojen ja laskettujen määrien välillä. Olemme saaneet käyttöömmme yhtiön inventointilistan, joka on allekirjoitettu. Emme nähneet tarpeelliseksi osallistua inventointiin, koska yhtiön omassa inventoinnissa ei ole aikaisemmin havaittu eroja.

Emme näe tarpeelliseksi keskustella riskeistä yhtiön johdon kanssa, emmekä näe tarpeelliseksi selvittää yhtiön omaa riskienarviointiprosessia, koska pystymme määrittämään riskit tilinpäätöksen perusteella.

Kontrollien kartoittaminen

Olemme muodostaneet käsityksen tilintarkastuksen kannalta relevanteista kontrolleista. Relevantit kontrollit liittyvät myyntiin ja ostoihin. Käsityksen relevanteista kontrolleista olemme muodostaneet yhtiön toimitusjohtajalta saamamme tiedon perusteella siitä, että kontrollit on otettu käyttöön ja että ne toimivat tehokkaasti. Toimitusjohtaja kertoi, että yhtiössä tarkastetaan toimitetut ja vastaanotetut tavarat ja laskut kirjataan toimituspäivälle. Emme ole itse käyneet läpi kontrolleja, koska olemme suorittaneet suuren osan tarkastustoimenpiteistä tarkastelemalla tositteita etänä kirjanpidon järjestelmästä.

Tilitoimiston valvonta

Yhtiön toimitusjohtaja on kertonut olevansa tyytyväinen Lampisen laskenta Oy -tilitoimistoon ja siihen, että heillä ei itsellään mene aikaa kirjanpidon hoitamiseen. Yhtiön johdon mielestä kirjanpidon hoitaminen on toiminut hyvin.

Palkkojen laskennan Lampisen laskenta Oy on ulkoistanut Palkanlaskenta Oy:lle. Olemme pyytäneet Palkanlaskenta Oy:n tilintarkastajalta raportin palkkoihin liittyvistä kontrolleista tilitoimistossa, mutta emme ole saaneet raporttia. Emme kuitenkaan näe tätä puutteena, koska yhtiön johto on ollut tyytyväinen tilitoimistojen yhteistyöhön. Luotamme johdon kanssa käytyjen keskustelujen perusteella Palkanlaskenta Oy:n palkanlaskentaan liittyviin kontrolleihin.

Tositteiden tarkastus

Olemme käyneet läpi sähköisessä järjestelmässä suoraan pääkirjanpitoon kirjattuja tositteita koko tilikauden ajalta. Olemme tehneet tositteiden läpikäynnin otantamenetelmällä. Havaitsimme, että kirjanpitäjän loman aikana tositteisiin ei ole liitetty mitään liitteitä. Muistiotositteisiin ei ole liitetty laskelmia, eikä myöskään pankkitililtä suoraan maksettuihin vuokriin ole liitetty laskua. Havainto oli merkittävä ja laajensimme tästä syystä otoskokoa. Otimme enemmän tositteita tarkastettavaksi muilta kuukausilta. Emme nähneet syytä raportoida havainnosta hallitukselle, koska saimme hankittua riittävästi evidenssiä näillä lisätoimenpiteillä.

Vaaralliset työyhdistelmät

Olemme arvioineet yhtiön prosesseja ja kontrolleja. Olemme havainneet, että kirjanpitäjä pystyy tekemään kirjauksia kirjanpitoon, maksamaan ostolaskuja ja suorittamaan maksuja yhtiön pankkitililtä. Yhtiön toimitusjohtajan mukaan tämä on kuitenkin ollut yhtiön tarkoitus ja hänen mielestään yhteistyö toimii hyvin.

Olemme tarkastaneet otannalla ostolaskujen maksatusta tilikauden ajalta. Ostoreskontraan kirjatut laskut hyväksytään ennen maksua. Laskut hyväksyy toimitusjohtaja. Toimitusjohtajalla ei ole enää varahenkilöä. Tämän vuoksi kirjanpitäjä on pystynyt tilikauden alusta lähtien maksamaan laskut ja on maksanut myös ilman hyväksyntää, koska laskut pitää saada maksettua myös toimitusjohtajan loman aikana.

Maksut perustuivat niihin liittyviin ostolaskuihin. Emme havainneet mitään poikkeavaa laskujen ja maksujen tarkastuksessa, joten meillä ei ole hallitukselle raportoitavia seikkoja.

Helsingissä 20.8.2019

Miska Makkonen

Miska Makkonen

2.3

Mallimuotti Oy suunnittelee ja valmistaa toimitilojen sisärakenteita. Mallimuotti Oy:n projektit ovat suuria ja kestävät pääsääntöisesti pitkään. Yhtiö osatulouttaa projekteja valmistusasteen mukaan vertaamalla toteutuneita kustannuksia arvioituihin kustannuksiin. Arvioidut kustannukset perustuvat yhtiön parhaaseen tietoon tulevista alihankintalaskuista, palkkakustannuksista sekä muista ostolaskuista.

Yhtiö on tilikauden alussa vaihtanut tilintarkastajaa ja sinut on valittu tilintarkastajaksi. Edellisen tilikauden tilinpäätöksen on tarkastanut tilintarkastaja Titta Taitava.

Yhtiön projektipäällikkö Kalle Kivämäki vastaa yhtiön projektilaskennasta. Hän on kertonut, että yhtiö pystyy arvioimaan hyvin projektien katteet. Keskeneräiset projektit ovat hänen mukaansa kannattavia eikä tilikauden aikana ole ollut yhtään tappiollista projektia. Kirjanpitäjä Leila Luupää kirjaa projektijaksotukset kirjanpitoon projektipäällikön laskelmien mukaisesti.

Olet suorittanut tilintarkastuksen tilikaudelta 1.7.2018–30.6.2019. Tilintarkastuksessa on apunasi ollut tilintarkastusassistentti Kati Kiistaton. Kati on laatinut työpaperin tarkastushavainnoista (liite 1).

Liite 1 Tilintarkastustyöpaperi (ote)

Tehtävä

Mitä virheitä tai puutteita tilintarkastajan dokumentaatiossa tai siitä ilmenevissä tilintarkastajan tekemissä toimenpiteissä on tehtäväaineistossa esitetyltä osin? Miten liitteessä 1 olevat puutteet tulisi korjata? Esitä korjausehdotuksesi liitteeseen 1 ja perustele soveltuvilla ISA-standardien kohdilla.

Ota kantaa ainoastaan liitteessä 1 esitettyihin seikkoihin

Käytä vastaamiseen tehtävän 2.3 vastauspohjaa. Voit lisätä tai poistaa rivejä taulukosta tarpeen mukaan.

Puutteellinen tai virheellinen kohta tilintarkastajan dokumentaatiossa tai siitä ilmenevissä tilintarkastajan tekemissä toimenpiteissä	Korjausehdotus perusteluineen	Perustelu (ISA-standardin kohta)

Liite 1 Tilintarkastustyöpaperi (ote)

Alkusaldot

Avaava tase 1.7.2018 perustuu edellisen tilikauden 1.7.2017–30.6.2018 lopettavaan taseeseen. Olemme täsmäyttäneet saldot tileittäin edellisen vuoden loppusaldoihin. Emme näe tarpeelliseksi suorittaa muita toimenpiteitä avaavan taseen oikeellisuuden varmistamiseen liittyen.

Edellinen tilintarkastaja

Edellisen tilinpäätöksen on tarkastanut tilintarkastaja Titta Taitava, joka työskentelee toisessa tilintarkastustoimistossa. Olemme lukeneet hänen antamansa tilintarkastuskertomuksen. Emme näe tarpeelliseksi käydä hänen kanssaan keskusteluja, koska hänen antamansa tilintarkastuskertomus on vakiomuotoinen.

Osatuloutus

Olemme keskustelleet osatuloutukseen liittyvistä laskelmista yhtiön johtoon kuuluvan projektipäällikkö Kalle Kivamäen kanssa. Kalle Kivamäki on kertonut, että edellisen tilikauden 1.7.2017–30.6.2018 jälkeen kolme edellisessä tilinpäätöksessä kesken ollutta projektia on päättynyt ja niiden toteutunut kate jäi pienemmäksi kuin alun perin oli arvioitu.

Kallen mukaan tilinpäätöksessä 30.6.2018 keskeneräisten projektien arvioissa olleet virheet johtuivat liian optimisesti arvioiduista palkoista. Projekteihin liittyen oli tehty paljon ylityötä, eikä tätä oltu huomioitu laskelmissa. Kallen mukaan virheet eivät kuitenkaan kokonaisuutena vaikuttaneet edellisvuoden tilinpäätöksen oikeellisuuteen.

Tämän vuoden arvioihin ei Kallen mukaan sisälly samanlaista virhettä. Luotamme Kallen sanomisiin. Emme näe syytä kyseenalaistaa hänen esittämänsä selitystä, koska hän on yhtiön projektipäällikkö ja tietää asian parhaiten. Emme tarkastaneet tilikauden osatuloutukseen liittyviä arvioita, koska yhtiössä oli itse huomattu edellisen tilikauden virhe ja korjattu se tämän vuoden osatuloutuslaskelmiin. Emme näe myöskään tästä syystä tarpeelliseksi käydä läpi edellisen vuoden arvioiden toteumia tai tarkastaa Kallen mainitsemia syitä, miksi toteumat poikkesivat arvioista edellisenä vuonna.

Helsingissä 20.8.2019

Kati Kiistaton

Kati Kiistaton

Tehtävä 3 (25 pistettä)

Vastaa jäljempänä esitettyyn kysymykseen. Tehtävän tilinpäätöksessä on sovellettu valtioneuvoston asetuksen pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista (30.12.2015/1753) mukaisia pienyrittäjä säännöksiä (PMA). Esittämättömillä asiakirjoilla ei ole merkitystä tehtävän ratkaisun kannalta. Kaikki tehtävässä esitetyt seikat ovat olennaisia.

Asunto Oy Talola on riittävästi asunto-osakeyhtiö, jonka isännöitsijäksi on valittu Isännöinti Tekijä Oy. Päävastuullisena isännöitsijänä tässä kohteessa toimii Airi Tekijä. Asunto Oy Talola omistaa ja hallitsee vuokratontille rakennettua kerrostaloa. Vuoden 2018 yhtiökokouksessa valittiin hallitukseen Jaana Sani (puheenjohtaja), Tero Kerta, Tiina Valo ja Karsten Saarinen. Hallituksen jäsenet ovat myös yhtiön osakkaita. Yhtiöjärjestyksen mukaan yhtiön hallituksen valitsee yhtiökokous. Asunto Oy Talolan tilikausi on 1.1.–31.12.

Asunto Oy Talolan sisäisten riitojen taustalla ovat muun muassa aikaisemmin tehdyt peruseräparannus- ja korjaustyöt sekä niistä johtuva velkaantuminen. Asunto-osakeyhtiössä olevaan liikehuoneistoon liittyvä pääomavastikkeella 1 katettava lainaosuus on maksettu jo tilikauden 1.1.–31.12.2017 päättyessä kokonaan pois. Kaikkiin asuinhuoneistoihin kohdistuvat sitä vastoin varsin suuret pääomavastikkeet 1:llä katettavat lainaosuudet.

Asunto Oy Talolan tilikaudella 2018 on ollut osakkaiden keskuudessa erimielisyyttä vastikkeista tehtävistä päätöksistä. Vuoden 2018 varsinaisessa yhtiökokouksessa hoitovastikkeeksi päätettiin 3,20 euroa/m²/kuukausi. Samalla pääomavastikkeeksi 1 päätettiin 4,00 euroa/m²/kuukausi ja vesimaksuksi 15 euroa/henkilö/kuukausi.

Vuoden 2018 varsinaisessa yhtiökokouksessa keskusteltiin myös kiivaasti vuoden 2018 kunnostustarpeista. Yhtiökokous päätti toteuttaa lainarahalla 200 000 euroa maksavan ilmastoinnin peruseräparannuksen jo elokuussa 2018 ja periä tästä johtuen toista pääomavastiketta (pääomavastikkeet 2). Yhtiökokous päätti pääomavastikkeen 2 suuruudesta yksimielisesti. Yhtiökokous päätti, että kyseisen vastikkeen maksuvelvoite alkaa 1.9.2018. Kyseisen vastikkeen rahastoinnista ei tehty yhtiökokouksessa päätöstä.

Ylimääräisessä yhtiökokouksessa 28.12.2018 päätettiin kerätä osakkailta ylimääräinen yhden kuukauden hoitovastike tilikaudelta 2018. Päätöksenteon ajankohdasta johtuen ylimääräiset hoitovastikkeet kirjattiin tilinpäätökseen tilikaudelta 1.1.–31.12.2018 tuotoksi ja saamiseksi. Osakkaat maksoivat kyseiset vastikkeet vasta tammikuussa 2019.

Asunto Oy Talola on laatinut tilikaudelta 1.1.–31.12.2018 toimintakertomuksen. Koska rakennuksen kunnossapitoa on ollut ja tulee olemaan paljon ja kustannukset tulevat olemaan merkittävät, hallitus päätti kunnossapidon osalta ainoastaan viitata toimintakertomuksessa kaikille osakkaille jaettuun PTS-selvitykseen (PTS = pitkän aikavälin kunnossapitosuunnitelma), jotta kaikki saavat yhtäläisen ja kattavan tiedon olennaisista kunnossapitotarpeista. Tällä ratkaisulla saatiin lyhennettyä toimintakertomusta ja pyrittiin samalla vähentämään epätietoisuutta osakkaiden keskuudessa.

Asunto Oy Talolan hallitus on toiminut aktiivisesti ja pitänyt kymmenen kokousta tilikauden 2018 aikana. Hallitus on pitänyt jo kaksi kokousta vuonna 2019.

Tänään on 15.4.2019. Olet Asunto Oy Talolan päävastuullinen tilintarkastaja ja suorittamassa yhtiön tilinpäätöksen 1.1.–31.12.2018 tilintarkastusta. Tilintarkastuksessa on ollut apunasi tilintarkastusassistentti Aaro Alkaja. Aaro on laatinut työpaperin kaikista aihealueista tekemistään tarkastushavainnoista (Liite 4).

Tehtävä

Mitä virheitä tai puutteita on Asunto Oy Talolan kirjanpidossa, tilinpäätöksessä, toimintakertomuksessa tai hallinnossa? Vastaa kysymykseen käyttäen alla olevaa tehtävän 3 vastauspohjaa. Voit lisätä tai poistaa rivejä taulukosta tarpeen mukaan.

Puute tai virhe kirjanpidossa, tilinpäätöksessä, toimintakertomuksessa tai hallinnossa	Perustelu	Säädösviittaus/ Muu peruste

Liite 1 Ote Asunto Oy Talolan yhtiöjärjestyksestä

Liite 2 Ote Asunto Oy Talolan hallituksen kokouksen pöytäkirjasta 24.5.2018

Liite 3 Asunto Oy Talolan hallituksen kokouspöytäkirja 15.3.2019

Liite 4 Assistentti Aaro Alkajan tilintarkastustyöpaperi

Liite 1 Yhtiöjärjestys (ote)

4 § Osakkeet tuottavat oikeuden hallita asuinhuoneistoja ja liikehuoneistoa yhtiön rakennuksessa seuraavasti:

Huoneiston tunnus	Huoneistoala m ²	Osakkeiden lukumäärä	Käyttötarkoitus
1	200	200	Asunto
2	200	200	Asunto
3	200	200	Asunto
4	200	200	Asunto
5	200	200	Asunto
6	200	200	Asunto
7	200	200	Asunto
8	200	200	Asunto
9	200	200	Asunto
10	200	200	Asunto
11	100	100	Asunto
12	100	100	Asunto
13	100	100	Asunto
14	100	100	Asunto
15	100	100	Asunto
16	100	100	Asunto
17	100	100	Asunto
18	100	100	Asunto
19	100	100	Asunto
20	100	100	Asunto
21	50	50	Asunto
22	50	50	Asunto
23	50	50	Asunto
24	50	50	Asunto
25	50	50	Asunto
26	50	50	Asunto
27	50	50	Asunto
28	50	50	Asunto
29	50	50	Asunto
30	50	50	Asunto
31	1000	1500	Liikehuoneisto
Yhteensä	4500	5000	

5 § Yhtiökokous määrää osakkeenomistajien hallitsemista asuin- ja liikehuoneistoista yhtiölle suoritettavan vastikkeen suuruuden. Vastike jakautuu hoitovastikkeeseen, vesimaksuun ja pääomavastikkeeseen. Pääomavastikkeita voi olla useita erisuuruisia.

Hoitovastikkeen suuruus määrätään käyttäen perusteena 4 §:ssä mainittuja pinta-alojen neliömetrimääriä, kuitenkin siten, että asuinhuoneistojen hoitovastikekerroin on 1 ja liikehuoneiston hoitovastikekerroin on 2. Pääomavastikkeen suuruuden perusteena käytetään 4 §:ssä mainittuja osakkeiden lukumääriä.

6 § Yhtiössä on kaksi toistaiseksi tehtäväänsä valittua tilintarkastajaa. Toiseksi tilintarkastajaksi on valittava tilintarkastusyhteisö.

Liite 2 Ote Asunto Oy Talolan hallituksen kokouksen 24.5.2018 pöytäkirjasta**Hallituksen kokous 24.5.2018**

7 § Tilintarkastajan valinta

Yhtiökokous on valinnut vain yhden tilintarkastajan (ks. yhtiöjärjestys). Näin ollen hallitus päätti täydentää yhtiökokouksen päätöstä valitsemalla toisen tilintarkastajan. Toiseksi tilintarkastajaksi valittiin tilintarkastusyhteisö Tilintarkastus TT Oy.

8 § Lainan myöntäminen isännöitsijälle

Päätettiin antaa laina isännöitsijälle. Lainaraha käytetään kesämökin hankintaan. Todettiin saatu vakuus arviokirjan perusteella riittäväksi ja korko markkinaehtoiseksi.

Karsten Saarinen vastusti lainan antamista. Lainan antaminen ei Saarisen mukaan ole yhtiön edun mukaista ja raha tarvitaan yhtiön omiin tarpeisiin.

Liite 3 Hallituksen kokouksen 15.3.2019 pöytäkirja**ASUNTO OY TALOLAN HALLITUKSEN KOKOUS 2/2019****PÖYTÄKIRJA**

Aika: 15.3.2019, kello 14:00
Paikka: Kerhotila
Läsnä: Jaana Sani, puheenjohtaja
Tero Kerta
Tiina Valo
Karsten Saarinen

1 § Kokouksen avaus, laillisuus ja päätösvaltaisuus

Puheenjohtaja avasi kokouksen kello 14.00. Kaikkien hallituksen jäsenten läsnä ollessa todettiin kokous lailliseksi ja päätösvaltaiseksi.

2 § Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen allekirjoittaminen

Hyväksyttiin ja allekirjoitettiin tilinpäätös ja toimintakertomus. Hallituksen jäsen Karsten Saarinen ilmoitti, ettei aio hyväksyä ja allekirjoittaa tilinpäätöstä ja toimintakertomusta. Todettiin, että riittää, että toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen allekirjoittaa ainoastaan enemmistö hallituksesta.

3 § Muut asiat

Päätettiin erottaa Karsten Saarinen hallituksesta, koska hänen todettiin aiheuttavan tarpeetonta erimielisyyttä yhtiössä. Merkittiin tiedoksi, että Saarinen poistui kokouksesta harmistuneena ja mitään sanomatta ennen kokouksen päättymistä.

4 § Seuraava kokous

Päätettiin pitää seuraava kokous 16.4.2019. Saariselle ei lähetetä kokouskutsua.

5 § Kokouksen päättäminen

Puheenjohtaja päätti kokouksen kello 14.45.

Liite 4 Assistentti Aaro Alkajan tilintarkastustyöpaperi

Asunto Oy Talola

Tilintarkastustyöpaperi

Vastikkeiden ja rahastointien tarkastus

Käytiin läpi Asunto Oy Talolan yhtiöjärjestys ja todettiin, ettei se sisällä rahastointivelvoitteita.

Lainaosuuskirjanpito on järjestetty omana osakirjanpitonaan. Olemme tarkastaneet osakirjanpidon yhteyden pääkirjanpitoon. Käytiin lisäksi läpi pääomavastikkeella 1 katettavan lainan lainaosuuslaskelma. Todettiin, että pääomavastikkeella 1 katettavan lainan jäljellä olevan osakekohtaisen lainaosuuden laskennassa jakajana on käytetty yhtiöjärjestyksen mukaista osakemäärää (5 000 osaketta). Kyseistä vastiketta on peritty asuinhuoneistojen osakkailta yhtiökokouksen päätöksen mukaisesti (4 euroa/m²/kuukausi).

Todettiin, että taseeseen aktivoitua ilmastoinnin perusparannusta varten otetun lainan maksuun kerätyt pääomavastikkeet (pääomavastike 2) oli rahastoitu omaan pääomaan. Näin sekä investointi että sen rahoittaminen tulevat kirjatuksi taseeseen. Pääomavastike 2:n tarkastuksessa ei tehty muita havaintoja.

Tilinpäätöstä laadittaessa tilikaudelta 1.1.–31.12.2018 yhtiön hallitus huomasi, että korkokulujen pienuuden takia pääomavastiketta 1 oli peritty tarpeeseen nähden liikaa. Joulukuussa 2018 maksetut pääomavastikkeet 1 on jaksotettu hallituksen tekemän päätöksen perusteella tilikauden 31.12.2018 taseeseen saaduiksi ennakoin.

Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen tarkastus muilta osin

Isännöitsijän kanssa todettiin, että kyseessä on kirjanpitolaissa ja pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista annetussa asetuksessa (PMA) tarkoitettu pienyritys. Näin ollen todettiin samalla, että Asunto Oy Talola on laatinut vapaaehtoisesti toimintakertomuksen. Tämän takia yhtiössä on päädytty ratkaisuun, että tiedot talousarvion toteutumisesta esitetään yhtiökokouksessa pelkästään erillisessä talousarviodokumentissa seuraavaa vuotta koskevan talousarvion käsittelyn yhteydessä. Näin ollen yhtiön hallituksessa päätettiin, että toimintakertomuksessa ei tarvitse enää esittää tietoja talousarvion toteutumisesta.

Liitetietojen ja toimintakertomuksen tarkastuksessa todettiin, että tiedot pitkäaikaisista lainoista on esitetty ainoastaan toimintakertomuksessa. Viiden vuoden kuluttua erääntyviä lainoja oli yhteensä 333 000 euroa. Pitkäaikaisten lainojen esittämistä liitetiedoissa voitaneen pitää ensisijaisena. Koska toimintakertomus on laadittu, riittää asian esittäminen yhden kerran.

Taseessa todettiin olevan asuintalovaraus, joka on suuruudeltaan 450 000 euroa. Asuintalovarausta on siten kirjattu tilikaudella yhteensä 100 euroa asuinrakennuksen pinta-alan neliometriä kohden (100 euroa * 4 500 m²). Todettiin, että yhtiössä voitiin kirjata verovaikutteinen vapaaehtoinen varaus.

Hallinnon tarkastus

Käytiin läpi tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen allekirjoitukset. Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen 31.12.2018 ovat allekirjoittaneet Jaana Sani (puheenjohtaja), Tero Kerta ja Tiina Valo. Koska yhtiöjärjestyksessä ei ole mitään määräystä tilinpäätöksen allekirjoittamisesta, hallitus on allekirjoittaessaan ollut päätösvaltainen.

Aaro Alkaja 15.4.2019

Tehtävä 4 (37,5 pistettä)

Vastaa jäljempänä esitettyihin kysymyksiin. Perustele vastauksesi viittaamalla sopiviin IFRS-standardikohtiin. Vastauksessa ei tarvitse esittää lukuja.

4.1

Lihatuote Oy on tehnyt teurastamotiloja koskevan vuokrasopimuksen, jonka alkamisajankohta on 1.7.2019. Sopimusaika on viisi vuotta ja Lihatuote Oy:llä on yksipuolinen oikeus jatkaa sopimusta viidellä vuodella ilmoittamalla oikeuden käyttämisestä vuokralle antajalle viimeistään kuusi kuukautta ennen sopimuksen päättymistä. Lihatuote Oy käyttää toimitiloja tuotannollisessa toiminnassa. Vuokrasopimuksen mukaan Lihatuote Oy on velvollinen vuokrasopimuksen päättyessä, normaali kulumisen huomioon ottaen, palauttamaan tilat vastaavaan kuntoon kuin tilat olivat vuokrakauden alkaessa. Lihatuote Oy on arvioinut tulevan ennallistamisen kustannuksen ja kirjannut varauksen, jonka nykyarvo on 250 tuhatta euroa sopimuksen alkamisajankohtana. Teurastamotilojen käyttäminen tuotannossa ei vaikuta arvioitujen ennallistamiskustannusten määrään. Lihatuote Oy:lle on aiheutunut sopimuksen aikaansaamisesta erilaisia alkuvaiheen välittömiä menoja yhteensä 50 tuhatta euroa.

Vuokra, 50 tuhatta euroa kuukaudessa, maksetaan kuukausittain etukäteen. Vuokrasopimuksen mukaan vuokralle antaja sitoutuu tuottamaan Lihatuote Oy:lle kiinteistöhuoltoon liittyvät palvelut sekä vartiointipalvelun, jotka sisältyvät vuokraan. Lihatuote Oy on arvioinut, että kiinteistöhuoltopalvelun ja vartiointipalvelun erillishinta on yhteensä 5 tuhatta euroa kuukaudessa. Lihatuote Oy:n johto on päättänyt käyttää kohdan IFRS 16.15 -kohdan käytännön apukeinoa.

Lihatuote Oy:n toiminnan luonteesta johtuen toiminnan siirtäminen uusiin tiloihin aiheuttaa merkittäviä kustannuksia. Lihatuote Oy:n johto on arvioinut korvaavan soveltuvan vuokratilan löytymisen olevan muutoinkin hankalaa. Käytettävissä olevan tiedon perusteella muita tarkoitukseen soveltuvia tiloja ei ole tarjolla yhtiön toiminta-alueella.

Lihatuote Oy:n hallitus on hyväksynyt 1. heinäkuuta 2019 yhtiön päivitetyn strategian kuudelle vuodelle oletuksella, että kyseiset vuokratilat ovat yhtiön käytössä koko strategiaperiodin kattaman ajanjakson.

Lihatuote Oy on maksanut vuokralle antajalle vuokrasopimuksen alkaessa kertasuorituksen 300 tuhatta euroa. Erä on kyseisen vuokrasopimuksen ensimmäinen, muiden maksujen määrästä poikkeava vuokran maksuerä. Erä ei sisälly vuokrasopimusvelkaan, koska se on maksettu vuokrasopimuksen alkaessa.

Vuokrasopimuksen solmimisen yhteydessä on myös sovittu, että vuokralle antaja osallistuu Lihatuote Oy:n muuttokustannuksiin. Vuokralle antaja on sitoutunut maksamaan muuttokustannuksista yhteensä 125 tuhatta euroa. Maksu tapahtuu siten, että vuokralle ottajalla on oikeus laskuttaa kyseinen rahamäärä vuokralle antajalta vuokrasopimuksen alkamisajankohtana. Lihatuote Oy laskutti kyseisen rahamäärän 1.7.2019.

Kysymys:

Tuleeko tehtävässä mainitut seikat huomioida osana Lihatuote Oy:n teurastamotila -käyttöoikeusomaisuuserän hankintamenoa 1.7.2019? Ota kantaa tehtävän 4.1

vastauspohjassa olevassa taulukossa mainittuihin seikkoihin. Vastaa kysymykseen IFRS 16-standardiin perustuen.

Seikka	Seikka huomioidaan osana hankintamenoa 1.7.2019 (joko hankintamenoa lisäävästi tai vähentävästi)	Perustelu
	Kyllä/ei	
Vain 5 vuoden kuukausivuokrat diskontattuna nykyhetkeen		
5 vuoden kuukausivuokrat sekä 5 vuoden jatko-option kuukausivuokrat diskontattuna nykyhetkeen		
Alkuvaiheen välittömät menot 50 tuhatta euroa		
Ennallistamisvarauksen nykyarvo 250 tuhatta euroa		
Vuokralle antajan osuus muuttokustannuksista 125 tuhatta euroa		
Vuokrasopimuksen alkaessa tehty kertasuoritus 300 tuhatta euroa		

4.2

Hybrid Oy esittää IFRS 8-standardin mukaisen segmentti-informaation tilinpäätöksessään. Hybrid Oy:llä on kolme raportoitavaa toimintasegmenttiä. Segmenttijako perustuu tuotteisiin ja palveluihin.

Hybrid Oy:n raportoinnissa ylimmälle operatiiviselle päätöksentekijälle on kuusi tuotteiden ja palveluiden ryhmää. Ryhmät ovat tuoteryhmä A, tuoteryhmä B, tuoteryhmä C, tuoteryhmä D, tuoteryhmä E ja palvelu F.

Segmenttien yhdistämiskriteerien täyttymisen arvioinnin jälkeen on päädytty kolmeen raportoitavaan toimintasegmenttiin: raportoitavaan segmenttiin 1, 2 ja 3. Segmenttien sisältämät tuoteryhmät sekä niiden tuotot, tulos ja varat on esitetty seuraavassa taulukossa:

Raportoitava segmentti	Tuoteryhmä / Palvelu	Segmentin tuotot tuhatta euroa	Segmentin tulos tuhatta euroa	Segmentin varat tuhatta euroa
Raportoitava segmentti 1	A	96 945	3 805	11 265
	B	50 875	-2 905	7 099
Raportoitava segmentti 2	C	68 249	1 978	5 097
Raportoitava segmentti 3	D	56 851	3 730	11 461
	E	27 060	1 028	4 085
	F	23 452	1 423	5 352
	Yhteensä	323 432	9 059	44 359

Tuoteryhmät A, C, D ja E sekä palvelu F ovat olleet bruttokatetasolla kannattavia useita vuosia. Näiden tuoteryhmien bruttokatteet ovat olleet keskimäärin 35–40 prosenttia.

Tuoteryhmä B:llä on ollut kannattavuuteen liittyviä ongelmia bruttokatetasolla tarkasteltuna viimeisten viiden vuoden aikana. Tuoteryhmä B:n toteutunut bruttokate viimeisen viiden vuoden aikana on vaihdellut 5–10 prosentin välillä poiketen olennaisesti muiden tuoteryhmien bruttokatetasosta. Johdon arvion mukaan tuoteryhmä B:n bruttokatetaso ei tule parantumaan ennakoitavissa olevassa tulevaisuudessa.

Tuoteryhmät:

Tuoteryhmä A: Uusien henkilöautojen myynti (bensiniikäyttöiset autot, dieselkäyttöiset autot, hybridimoottoriautot sekä täyssähköautot) yksityishenkilöille ja yritysasiakkaille

Tuoteryhmä B: Käytettyjen henkilöautojen myynti lähinnä yksityishenkilöille. Lisäksi vanhempien käytettyjen autojen myynti myös yrittäjille, jotka myyvät käytettyjä autoja

Tuoteryhmä C: Kuorma-autojen myynti lähinnä yritysasiakkaille

Tuoteryhmä D: Asiakkaat ovat yksityishenkilöitä tai yritysasiakkaita. Tuoteryhmä D on huoltokorjaamotoimintaa ja varaosamyyntiä.

Tuoteryhmä E: Asiakkaat ovat franchising yrittäjiä. Tuoteryhmä E:ssä tuotetaan erilaisia huoltokorjaamotoimintaan liittyviä ketjupalveluita. Palvelut sisältävät yhteisiä hankintoja ja ketjun tuotemerkkien käyttöön ja markkinointiin liittyviä palveluita.

Palvelu F: Asiakkaat ovat yksityishenkilöitä tai yritysasiakkaita. Palvelussa F on kysymys autonvuokrauksesta.

Kysymykset:

Mitkä Hybrid Oy:n segmentit ylittävät IFRS 8-standardissa asetetun erillisen toimintasegmentin määrälliset kynnsarvot?

Onko Hybrid Oy:n raportoitavat toimintasegmentit määritetty oikein?

4.3

Koli Oy on aiemmin toteuttanut kolme eri liiketoimintakauppaa, joiden myötä yhtiö on laajentanut liiketoimintaansa tuoteryhmiin A, B ja C. Liiketoimintakaupoista on muodostunut liikearvoa, josta ei IFRS-standardien periaatteiden mukaisesti tehdä poistoja. Liikearvo testataan mahdollisen arvonalentumisen tunnistamiseksi vuosittain 30.6. Koli Oy:n tilikausi on 1.7.-30.6.

Liikearvo on kohdistettu tuoteryhmille seuraavalla tavalla:

- Tuoteryhmä A: 250 tuhatta euroa
- Tuoteryhmä B: 600 tuhatta euroa
- Tuoteryhmä C: 400 tuhatta euroa

Tuoteryhmät A, B ja C ovat Koli Oy:n toimintasegmenttejä. Koli Oy:n segmenttiraportoinnissa tuoteryhmä A on raportoitava toimintasegmentti 1. Tuoteryhmät B ja C muodostavat raportoitavan toimintasegmentin 2, johon on päädytty raportoitavien toimintasegmenttien yhdistämiskriteerien arvioinnin perusteella.

Yhtiö on laatinut kaksi arvonalentumistestauslaskelmaa:

- Raportoitavasta toimintasegmentistä 1, joka sisältää tuoteryhmän A
- Raportoitavasta toimintasegmentistä 2, joka sisältää tuoteryhmät B ja C

Yhtiö on käyttänyt arvonalentumistestauksessa apunaan ulkopuolista arvonmäärityksen asiantuntijaa. Arvonalentumistestauksessa on käytetty seuraavia oletuksia:

Rahavirtaa tuottavat yksiköt	Toimintasegmentti 1	Toimintasegmentti 2
Budjetteihin/ennusteisiin perustuva liikevaihdon kasvu 10 vuoden ajanjaksolla	3,0 %	4,0 %
Ennusteperiodin jälkeinen liikevaihdon kasvu	3,5 %	5,0 %
Oikaisematon lisäluoton korko, jota on käytetty diskonttaus korkona	3,25 %	3,75 %

Koli Oy:n taloudellisen suunnittelun strategia perustuu viiden vuoden periodille laaditulle liiketoiminnan strategialle, joka on viimeksi päivitetty 31.5.2019 sekä vuosittain laadittaville budjeteille, jotka kattavat seuraavan tilikauden ja jotka laaditaan toukokuussa. Kymmenen vuoden ennusteperiodin jälkeinen kasvu perustuu Koli Oy:n johdon yhtiölle suunnittelemaan strategiaperiodin jälkeiseen kasvutavoitteeseen. Koli Oy:n toteutuneet kasvuprosentit ovat molempien toimintasegmenttien osalta vaihdelleet kolmen viimeisen vuoden aikana 1,8–2,7 prosentin välillä.

Arvonalennustestauslaskelmat perustuvat rahavirtaa tuottavien yksiköiden käyttöarvoihin. Käyttöarvot ylittivät rahavirtaa tuottavan yksikön kirjanpitoarvon seuraavasti:

Raportoitava toimintasegmentti	Käyttöarvo ylitti rahavirtaa tuottavan yksikön kirjanpitoarvon tuhatta euroa
Raportoitavan toimintasegmentti 1	30
Raportoitavan toimintasegmentti 2	12

Arvon alentumistestauksen perusteella ei ole todettu tarvetta kirjata arvonalentumista.

Kysymys:

Onko 30.6.2019 tehty Koli Oy:n rahavirtaa tuottavien yksiköiden (raportoitavien toimintasegmenttien 1 ja 2) arvonalentumistestaus suoritettu asiaa ohjeistavien IFRS-standardien mukaisesti? Ota kantaa taulukossa esitettyihin seikkoihin.

Seikka	Perustelu	IFRS-viittaus
Rahavirtaa tuottavien yksiköiden määrittely		
Käytetty diskonttauskorko		
Budjetteihin/ennusteisiin perustuva liikevaihdon kasvu 10 vuoden ajanjaksolla		
Ennusteperiodin jälkeinen liikevaihdon kasvu		

Oletetaan, että Koli Oy myy tuoteryhmään A sisältyvän yksittäisen liiketoiminnan (jauheliiketoiminta) ulkopuoliselle taholle. Jauheliiketoiminnan osuus tuoteryhmä A:n myynnistä on ollut noin 15 prosenttia ja sen toiminnan kannattavuus on ollut hieman tuoteryhmän keskimääräistä kannattavuutta alemmalla tasolla.

Miten tuoteryhmän A liikearvo tulee huomioida jauheliiketoiminnan myyntituloksen kirjaamisessa tuloslaskelmaan?