



HT-TUTKINTO 22.8.2020

1-OSA HYVÄ TILINTARKASTUSTAPA JA HYVÄ KIRJANPITOTAPA (6 tuntia) 100 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 tilintarkastajat ry:n julkaiseman Tilintarkastajan raportointi 2019 -teokseen sisältyvien mallien mukaisesti.

Tehtävien ratkaisussa ei ole merkitystä sillä, että tekstissä esiintyvät yritykset, henkilöt ja tunnistetiedot ovat kuvitteellisia. Tehtävien ratkaisussa ei ole merkitystä koronaviruksesta johtuvalla poikkeustilalla. 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 kieliooppi- 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 HT_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)

Rautasofta Oy on Suomeen rekisteröity yhtiö, joka kehittää ja myy tietoteknisiä laitteita ja tietokoneohjelmistoja. Rautasofta Oy:n viimeksi päättyneeltä tilikaudelta 1.1.–31.12.2019 laaditun tilinpäätöksen mukaan liikevaihto oli 12 400 000 euroa, taseen loppusumma oli 2 900 000 euroa, henkilöstön määrä 58. Rautasofta Oy:n hallitukseen kuuluu kolme jäsentä: hallituksen puheenjohtaja Mikko Mikro ja hallituksen varsinaiset jäsenet Mirja Monitori ja Hesse Hiiri.

Vuosi 2017 oli Rautasofta Oy:lle vaikea, kun sen myyntivalikoimaan kuuluneiden laitteiden myynti laski merkittävästi. Tilikauden 1.1.–31.12.2017 tulos oli tappiollinen. Varsinaisessa yhtiökokouksessa 20.6.2018 päätettiin alentaa osakepääomaa 160 000 eurosta 2 500 euroon tappion kattamiseksi. Osakepääoman alentaminen rekisteröitiin 15.7.2018, minkä jälkeen Rautasofta Oy:n osakepääomaa ei ole muutettu. Liiketoiminnan painopistettä siirrettiin ohjelmistokehitykseen. Tilikaudella 1.1.–31.12.2018 liiketoiminnan suunta kääntyi, ja tilikauden tulos oli hieman voitollinen. Viimeksi päättyneen tilikauden 1.1.–31.12.2019 voitto oli jo 900 000 euroa.

Rautasofta Oy piti tilikautta 1.1.–31.12.2019 koskevan varsinaisen yhtiökokouksen 18.6.2020. Rautasofta Oy:n hallitus ehdotti yhtiökokoukselle, että osinkoa ei jaeta. Kirsi Koodi omistaa 15 prosenttia Rautasofta Oy:n osakkeista ja äänistä. Yhtiökokouksessa 18.6.2020 Kirsi Koodi vaati vähemmistöosinkoa ennen kuin yhtiökokous teki päätöksen voiton käyttämisestä. Muut osakkeenomistajat toivat yhtiökokouksessa esille, että tilikauden voitto tulisi jättää hallituksen ehdotuksen mukaisesti voittovarojen tilille, koska varat olisivat tarpeen Rautasofta Oy:n liiketoiminnan kehittämiseksi. Kirsi Koodi ei luopunut vähemmistöosinkoa koskevasta vaatimuksestaan, joten yhtiökokous päätti jakaa osinkona puolet tilikauden voitosta.

Yhtiökokouksen jälkeen Rautasofta Oy:n talouspääällikkö Tanja Tase laati uudet kassavirtaennusteet. Niistä ilmeni, että Rautasofta Oy tarvitsee lokakuun 2020 lopulla rahoitusta liiketoimintansa kehittämiseksi. Rautasofta Oy pyysi luottolaitoksilta tarjouksia 1 000 000 euron vakuudettomasta, kiinteäkorkoisesta ja tasalyhenteisestä lainasta, jonka laina-aika olisi 10 vuotta. Tarjouspyynnöt lähetettiin kolmeen vakavaraiseen luottolaitokseen: Massikassi Oyj:lle, Raharooke Oyj:lle ja Rautasofta Oy:n pankkitilejä ja maksuliikennettä hoitavalle Pankkiholvi Oyj:lle. Pankkiholvi Oyj antoi lainasta sitovan, kirjallisen tarjouksen. Pankkiholvi Oyj:n lainatarjouksen mukaan Rautasofta Oy:n pyytämä laina olisi myönnetty 5 prosentin vuotuisella korolla. Lainaksi olisi ollut Rautasofta Oy:n nostettavissa velkakirjan allekirjoittamisen jälkeen. Myös Massikassi Oyj ja Raharooke Oyj olisivat myöntäneet lainan Rautasofta Oy:lle samoilla ehdoilla ja korolla kuin Pankkiholvi Oyj.

Rautasofta Oy:n talouspääällikkö Tanja Tase esitteli saadut lainatarjoukset Rautasofta Oy:n hallitukselle hallituksen kokouksessa 15.7.2020. Rautasofta Oy:n hallituksen mielestä laina-asioiden hoitaminen luottolaitosten kanssa kuulosti vaivalloiselta. Hallituksen kokouksessa heräsi ajatus, että rahoitustarve voitaisiin kattaa lainaamalla rahaa Tuula Tuohelta, joka tiedettiin varakkaaksi. Tuula Tuohi on yksi Rautasofta Oy:n osakkeenomistajista.

Hallituksen puheenjohtaja Mikko Mikro soitti Tuula Tuohelle suoraan hallituksen kokouksesta. Tuula Tuohi kertoi, että vallitsevassa taloustilanteessa hänellä on ollut vaikeuksia löytää lainamarkkinoilta sijoituskohteita, joista saisi kunnollista tuottoa. Tuula Tuohi lupasi lainata Rautasofta Oy:lle heti 1 000 000 euroa 10 prosentin vuotuisella korolla. Hallitus hyväksyi Tuula Tuohen lainatarjouksen yksimielisesti.

Rautasofta Oy:n hallituksen kokouksessa 15.7.2020 päätettiin myös lahjan antamisesta Rautasofta Oy:n myyntijohtajalle Pirjo Printterille, joka täyttää 50 vuotta. Rautasofta Oy:n hallitus päätti, että Rautasofta Oy hankkii innokkaana golfajana tunnetulle Pirjo Printterille lahjaksi uuden golfmailan 200 eurolla.

Rautasofta Oy:n osakkeenomistaja Kirsi Koodi tyrmistyi, kun hän kuuli Rautasofta Oy:n hallituksen 15.7.2020 tekemistä päätöksistä. Kirsi Koodi soitti 19.7.2020 tuhtuneena Rautasofta Oy:n hallituksen puheenjohtajalle Mikko Mikrolle. Kirsi Koodin mielestä Rautasofta Oy:n hallitus oli rikkonut huolellisuus- ja lojaliteettivelvollisuuttaan. Koodin mielestä on vastoin osakkeenomistajien yhdenvertaisen kohtelun periaatetta, jos osakeyhtiö ottaa lainan yhdeltä osakkeenomistajaltaan ja maksaa siitä korkoa. Lisäksi Koodin mukaan Rautasofta Oy:n hallitus oli toiminut lainvastaisesti päättäessään golfmailan antamisesta Pirjo Printterille, koska osakeyhtiö voi antaa lahjan vain yleishyödylliseen tai siihen rinnastettavaan tarkoitukseen.

Hallituksen puheenjohtaja Mikko Mikro selitti Kirsi Koodille, että lainajärjestelyllä hankittu rahoitus oli tarpeen järjestää osin Kirsi Koodin vaatiman vähemmistöosingon maksamisen vuoksi. Tuula Tuohelta otetulla lainalla rahoitustarve saatiin ratkaistua vaivattomasti. Merkkipäivälahjojen antaminen on puolestaan yhtiössä vakiintunut tapa. Rautasofta Oy on antanut noin parinsadan euron arvoisen lahjan kaikille työntekijöilleen, jotka täyttävät 50 vuotta. Lisäksi Mikko Mikro kertoi, että ennen kuin Kirsi Koodi oli saanut Rautasofta Oy:n osakkeet isältään vuonna 2017, oli annettu huomattavasti arvokkaampiakin lahjoja. Näin tapahtui esimerkiksi, kun Rautasofta Oy:n silloinen hallituksen puheenjohtaja Simo Spinnu täytti 60 vuotta marraskuussa 2016. Simo Spinnu harrasti purjehdusta. Rautasofta Oy:n osakkeenomistajat päättivät 1.8.2016, että Rautasofta Oy hankkii Simo Spinnulle syntymäpäivälahjaksi uudet purjeet. Purjeet maksoivat 10 000 euroa. Päätös kirjattiin paperille, päivättiin ja numeroitiin. Rautasofta Oy:n kaikki silloiset osakkeenomistajat antoivat suostumuksensa lahjan antamiseen allekirjoittamalla päätöksen. Tämän jälkeen Rautasofta Oy:n hallitus pani lahjoituksen täytäntöön.

Olet Rautasofta Oy:n tilintarkastaja. Kirsi Koodin kanssa käymänsä puhelinkeskustelun jälkeen hallituksen puheenjohtaja Mikko Mikro jäi miettimään yhtiökokouksessa 18.6.2020 tehtyä osingonjakopäätöstä ja Rautasofta Oy:ssä tehtyjä lahjoituksia. Hän päätti soittaa sinulle ja kysyä näkemystäsi asiaan.

Kaikissa varojen jakamista koskeneissa tilanteissa Rautasofta Oy on ollut ja on maksukykyinen eikä varojen jakaminen ole aiheuttanut eikä aiheuta maksukyvyttömyyttä. Lisäksi kaikissa varojen jakamista koskeneissa tilanteissa Rautasofta Oy:llä on ollut ja on riittävästi omaa pääomaa ja jakokelpoista vapaata omaa pääomaa varojen jakamiseksi. Rautasofta Oy:n yhtiöjärjestyksessä ei ole toiminnan tarkoitusta, vähemmistöosinkoa tai muuta varojenjako koskevia määräyksiä eikä Rautasofta Oy:n osakkeenomistajien välillä ole tehty osakassopimuksia.

Tehtävä

Tänään on 20.7.2020. Vastaa alla olevassa taulukossa esitettyihin kysymyksiin.

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

Vastauksen enimmäispituus on kaksi A4-sivua (oletusfontti Calibri 11). Ylimenevää osaa vastauksesta ei arvostella.

Käytä vastatessasi tehtävän 1 vastauspohjaa.

Anna vastauksesi alla olevan taulukon muodossa.

Kysymys	Vastaus (kyllä tai ei)	Perustelut
1.1. Voidaanko Rautasofta Oy:n yhtiökokouksen 18.6.2020 päättämä vähemmistöosinko jakaa osakkeenomistajille ilman muita toimenpiteitä?		
1.2. Onko Rautasofta Oy:n hallitus toiminut osakeyhtiölain vastaisesti päättäessään 15.7.2020, että Rautasofta Oy ottaa 1 000 000 euron lainan Tuula Tuohelta?		
1.3. Onko Rautasofta Oy:n hallitus toiminut osakeyhtiölain vastaisesti päättäessään 15.7.2020, että Rautasofta Oy antaa 200 euron arvoisen lahjan Pirjo Printterille?		
1.4. Onko Rautasofta Oy:n hallitus toiminut osakeyhtiölain vastaisesti vuonna 2016, kun se on pannut täytäntöön osakkeenomistajien 1.8.2016 tekemän päätöksen 10 000 euron arvoisen lahjan antamisesta Simo Spinnulle?		

Tehtävä 2 (25 pistettä)

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

2.1

Telkkutukkuri Oy harjoittaa elektroniikkatuotteiden tukkukauppaa. Yhtiön toimitusjohtajana toimii Risto Nikkuri. Telkkutukkuri Oy:n omistaa Sijoitustaiturit Oy. Sijoitustaiturit Oy:n enemmistöosakas on ulkomaalainen yksityishenkilö.

Taloushallinnon tehtävät on hajautettu Telkkutukkuri Oy:ssä. Toimitusjohtajalla on tilinkäyttöoikeudet yhtiön pankkitileihin ja hän pystyy tekemään myös kirjauksia kirjanpitoon. Hän ei kuitenkaan osallistu yhtiön päivittäisiin laskujen maksu- eikä kirjausprosesseihin.

Tilikauden aikana yhtiö on saanut uuden merkittävän asiakkaan, Roinamyyjä Oy:n. Telkkutukkuri Oy:n liikevaihto ja kannattavuus ovat kasvaneet merkittävästi uuden asiakkuuden myötä. Nikkurin mukaan asiakkaalle toimitetaan useita tilauksia kuukaudessa ja toimitukset laskutetaan koontilaskulla viikoittain. Toimitusjohtaja on kertonut, että Roinamyyjä Oy maksaa maksut Telkkutukkuri Oy:n pankkitilille, joka on avattu kyseistä asiakasta varten. Tältä tililtä rahat siirretään Telkkutukkuri Oy:n toiselle pankkitilille. Toimitusjohtajan mukaan tämä on normaali käytäntö alalla. Jotkut asiakkaat haluavat maksaa laskut tiettyyn pankkiin ja koska Telkkutukkuri Oy:llä ei ollut pankkitiliä kyseisessä pankissa, avattiin tili asiakasta varten. Pankkitiliä ei seurata yhtiön kirjanpidossa, koska tilin varat siirretään heti toiselle tilille.

Tilikauden aikana Telkkutukkuri Oy on tehnyt runsaasti liिकासuoritusten palautuksia. Toimitusjohtajan mukaan Roinamyyjä Oy on useaan otteeseen maksanut liian suuria suorituksia. Liिकासuoritukset on palautettu Roinamyyjä Oy:n pankkitilille. Roinamyyjä Oy:n taloushallinnon käytäntöjen takia Roinamyyjä Oy:n talouspäällikkö on joka kerta erikseen ilmoittanut, mille tilille hän haluaa palautuksen maksettavan. Palautus on useasti maksettu pankkitilille maahan, joka kuuluu rahanpesun kannalta korkean riskin maihin. Tilinumero, jolle palautus maksetaan, on vaihdellut lähes joka kerta.

Olet suorittanut tilintarkastuksen tilikaudelta 1.7.2019–30.6.2020. Tilintarkastuksessa on apunasi ollut tilintarkastusassistentti Mari Mallikas. Mari 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.

Vastauksen enimmäispituus on kaksi A4-sivua (oletusfontti Calibri 11). Ylimenevää osaa vastauksesta ei arvostella.

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)

Lähipiirin tunteminen

Olemme selvittäneet yhtiön lähipiiritahot keskustelemalla toimitusjohtaja Risto Nikkurin kanssa. Hänen mukaansa yhtiön lähipiiriin kuuluu hänen itsensä lisäksi hallituksen jäsenet sekä emoyhtiö. Muita lähipiiritahoja ei ole. Yhtiön omistaa siis toinen yhteisö. Emme näe tarpeelliseksi selvittää emoyhtiön omistusrakennetta. Emme tiedustelleet Risto Nikkurilta emoyhtiön omistusrakennetta. Emoyhtiön omistusrakennetta ei ole selvitetty saamamme tiedon mukaan myöskään emoyhtiön tilintarkastuksen yhteydessä.

Taloushallinnon prosessit

Yhtiön taloushallinnon tehtävät on eriytetty riittävästi, eikä yhtiössä ole käsityksemme mukaan vaarallisia työyhdistelmiä. Olemme haastatelleet taloushallinnon henkilöitä ja heiltä saamamme tiedon mukaan toimitusjohtaja ei tee kirjauksia kirjanpitoon, vaikka hänellä on oikeudet kirjata. Oikeuksia hän käyttää vain kirjanpidon tarkasteluun ja jos hän huomaa virheen, hän korjaa kirjauksen kirjanpitoon. Toimitusjohtaja ei maksa laskuja, mutta asiakkaille maksettavat mahdolliset hyvitykset toimitusjohtaja maksaa suoraan pankkitililtä. Toimitusjohtajan maksamia hyvityksiä ei erikseen hyväksytä. Emme näe tätä kontrollipuutteena, koska palautuksia maksetaan yleensä harvoin. Kyseinen tilikausi on ollut poikkeuksellinen, koska yksi asiakas on maksanut toistuvasti liian suuria suorituksia. Emme näe, että taloushallinnossa olisi hallitukselle raportoitavia vaarallisia työyhdistelmiä.

Pankkitilit

Olemme täsmäyttäneet yhtiön pankkitilit saldovahvistuksiin. Saadulla vahvistuksella on yksi Suurin Pankki Oyj:ssä oleva yhtiön pankkitili, jota ei löydy yhtiön kirjanpidosta. Toimitusjohtajalta saamamme tiedon mukaan kyseiselle tilille tulee maksuja ainoastaan yhdeltä asiakkaalta, Roinamyyjä Oy:ltä. Toimitusjohtajalta saamamme tiedon mukaan rahat siirretään saman tien Telkkutukkuri Oy:n toiselle tilille. Emme tarkastaneet kirjanpidosta puuttuvan pankkitilin tapahtumia tilikauden ajalta, emmekä ole pyytäneet siitä tiliotteita. Tilin saldo on tilinpäätöshetkellä nolla, joten tilin puuttuminen kirjanpidosta ei aiheuta tilinpäätöksen kannalta olennaista virhettä.

Myyntin tarkastus

Olemme tarkastaneet myyntitapahtumia tilikauden ajalta pistokokein. Myyntin tarkastuksen yhteydessä kävimme läpi, että pistokokein valitut myyntilaskut vastaavat toimitusdokumentteja ja tarkastimme, että rahat ovat tulleet tilille. Tarkastimme Roinamyyjä Oy:n maksamia suorituksia pistokokein vertaamalla yhtiön kirjanpidosta löytyvälle pankkitilille siirrettyjä suorituksia koontilaskun summaan. Rahat on siirretty tiille Suurin Pankki Oyj:ssä olevalta tililtä, joka ei ole yhtiön kirjanpidossa. Havaitsimme, että Roinamyyjä Oy on maksanut toistuvasti liian suuria suorituksia. Liikasuoritukset on palautettu Roinamyyjä Oy:lle yhtiön varsinaiselta pankkitililtä, joten tähän ei liity virhettä tilinpäätöksen kannalta, koska kirjanpidosta puuttuvan tilin saldo on vahvistuksen mukaan nolla euroa tilikauden lopussa. Lopulliset yhtiön pankkitilille jääneet summat vastaavat koontilaskujen summia. Toimitusjohtaja on kertonut, että asiakkaalla on ollut järjestelmissä virhe, mistä syystä kaikki maksut ovat lähteneet liian suurina. Emme näe syytä tehdä asian osalta lisätoimenpiteitä.

Helsingissä 22.8.2020

Mari Mallikas

Mari Mallikas

2.2

Asianajotoimisto Tosilaki Oy tarjoaa asianajopalveluita asiakkaille. Yhtiön kirjanpidosta vastaa talouspäälikkö Miisa Kakkuri, joka on toiminut tehtävässä yli kymmenen vuotta, joten hänellä on pitkä kokemus yhtiön toiminnasta. Yhtiön toimitusjohtajana toimii asianajaja Martta Maukonen.

Tilikauden aikana yhtiön kannattavuus on heikentynyt. Martta Maukonen kertoo syynä olevan välillisten kustannusten nousu yhtiön liikevaihtoon nähden. Yhtiön toiminta on supistunut ja yhtiö on sulkenut yhden toimiston tilikauden alussa.

Yhtiön sähkökulut ovat nousseet merkittävästi edelliseen vuoteen verrattuna. Toimitusjohtaja kertoo saaneensa talouspääliköltä selitykseksi nousuun sen, että sähkön siirto- ja energiakustannukset ovat nousseet merkittävästi edellisestä vuodesta. Toimitusjohtaja on ollut yhteydessä sähköyhtiöön ja pyytänyt selvitystä sähkön hinnan muutoksista. Sähköyhtiön veloittamissa sähkön siirron ja energian yksikköhinnoissa ei ole sähköyhtiön mukaan tilikauden aikana tapahtunut merkittävää muutosta edelliseen vuoteen. Toimitusjohtaja pyysi keskustelemaan asiasta tarkemmin talousjohtajan kanssa.

Yhtiön palkkakustannukset ovat myös nousseet merkittävästi, vaikka yhtiön henkilöstömäärä on laskenut puoleen edellisen vuoden määrästä. Talouspäälikön mukaan tämä johtuu siitä, että henkilöstön vähentyminen ei vielä näy luvuissa. Yhtiön kassatilanne on erittäin heikko. Yhtiö on joutunut ottamaan käyttöön pankkitilin limiitin. Edellisenä vuonna kassatilanne on ollut hyvä. Sekä nousseet sähkökustannukset että palkkakustannukset ovat yhtiön budjetin mukaisia. Budjetin on laatinut talouspäälikkö Miisa Kakkuri.

Yhtiön ostolaskut hyväksytään sähköisessä järjestelmässä. Toimitusjohtaja hyväksyy kaikki laskut, eikä laskuja pysty maksamaan ilman hyväksyntää. Yhtiön talouspääliköllä on oikeudet käyttää yhtiön pankkitiliä, mutta talouspäälikkö ei maksa reskontran kautta meneviä laskuja. Talouspäälikkö maksaa sellaiset laskut, jotka maksetaan suoraan pankkitililtä. Näitä on toimitusjohtajan mukaan ainoastaan verot ja vuokrat sekä ulkomaan maksut, joita on yhtiössä vähän.

Olet suorittanut tilintarkastuksen tilikaudelta 1.7.2019–30.6.2020. Apunasi tarkastuksessa on toiminut tilintarkastusassistentti Kari Rajalla. Kari 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.

Vastauksen enimmäispituus on kaksi A4-sivua (oletusfontti Calibri 11). Ylimenevää osaa vastauksesta ei arvostella.

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)

Analyyttinen tarkastus

Olemme verranneet tilikauden palkkakuluja edellisen vuoden lukuihin. Emme määrittäneet odotusarvoa eroille, koska yhtiö on sulkenut toisen toimipaikan, eivätkä luvut ole siitä syystä vertailukelpoisia. Henkilöstömäärä on puolittunut edellisestä vuodesta.

Vertasimme myös liiketoiminnan muita kuluja edellisen vuoden vastaavaan lukuun. Kiinnitimme huomiota kohonneisiin sähkökuluihin. Saimme niihin selityksen talouspäälikkö Miisa Kakkurilta, että sähkön hinta on noussut huomattavasti. Sähkökulujen muutokselle ei voida myöskään määrittää odotusarvoa, koska luvut eivät ole vertailukelpoisia, johtuen siitä, että toinen toimipaikka on suljettu.

Emme siitä syystä näe syytä tehdä lisätoimenpiteitä analyttisen tarkastuksen havaintojen perusteella.

Liiketoiminnan muiden kulujen tarkastus

Olemme käyneet läpi tositteista liiketoiminnan muita kuluja. Tarkastuksessa havaitsimme, että sähkölaskuja on maksettu useaan otteeseen ilman sähköistä hyväksyntää suoraan yhtiön pankkitililtä. Saimme selitykseksi yhtiön talouspääliköltä, että laskujen maksulla on ollut kiire ja siitä syystä laskut on maksettu suoraan pankkitililtä. Katsomissamme laskuissa lukee, että ne kuuluvat yhtiölle. Emme näe syytä epäillä talouspäälikön sanomisia, koska kokemuksemme mukaan yhtiön johto on luotettava. Emme suorita lisätoimenpiteitä asian suhteen.

Kontrollien kartoittaminen – palkkojen maksaminen

Olemme käyneet läpi yhtiön kontrollit liittyen palkanmaksuun. Talouspäälikkö hyväksyy ja maksaa palkat. Palkanlaskija perustaa henkilön palkanlaskentaan ja laskee palkat. Palkanlaskija ei itse maksa palkkoja, vaan maksun suorittaa talouspäälikkö. Talouspäälikkö voi myös perustaa henkilön palkanlaskentaan. Koska palkanlaskenta ja maksuprosessit on eriytetty, olemme sitä mieltä, että palkanlaskentaan ei liity vaarallisia työyhdistelmiä. Emme näe hallitukselle raportoitavia puutteita.

Palkkojen tarkastus

Tarkastimme yhtiön palkkakirjauksia koko tilikauden ajalta.

Havaitsimme, että kolmena kuukautena talouspäälikkö on maksanut palkkoja vielä lisää varsinaisen palkkojen maksupäivän jälkeen. Analysoimme tilinumeroita, joille palkat oli maksettu. Havaitsimme, että yksi ylimääräinen palkka oli maksettu samalle tilille kuin mille talouspäälikön palkka maksetaan. Keskustelimme talouspäälikön kanssa. Hänen mukaansa kyseessä oli hänen itsensä tekemä virhe maksatuksessa. Talouspäälikön mukaan virhe on korjattu ja maksu on suoritettu oikealle tilille. Emme ole tehneet asian suhteen muita toimenpiteitä.

Helsingissä 22.8.2020

Kari Rajalla
Kari Rajalla

Tehtävä 3 (25 pistettä)

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

Vastauksen enimmäispituus on neljä A4-sivua (oletusfontti Calibri 11). Ylimenevää osaa vastauksesta ei arvostella.

Käytä vastatessasi tehtävän 3 vastauspohjaa.

3.1

Toimit tilintarkastusyhteisö Kynäniskat Oy:ssä tilintarkastusapulaisena. Kynäniskat Oy on saanut uuden tilintarkastusasiakkaan, Perttula Oy:n. Perttula Oy soveltaa konsernitilinpäätöksessä kirjanpitolain 6 lukua. Yhtiön tilikausi on 1.7.–30.6. Yhtiön talousjohtaja kysyy sinun neuvoasi alla esitettyihin kysymyksiin.

Perttula Oy omistaa 80 prosenttia Airolan Aivot Oy:n osakkeista ja äänistä. Airolan Aivot Oy omistaa 75 prosenttia Airolan Veneet Oy:stä. Yhtiöiden välillä ei ole katteellisia eikä taseeseen aktivoituja tapahtumia. Airolan Veneet Oy on perustettu yhdessä toimivan johdon kanssa kaksi vuotta sitten. Omistuksessa ei ole tämän jälkeen tapahtunut muutoksia.

Airolan Aivot Oy:n ja Airolan Veneet Oy:n oma pääoma 30.6.2020 on kuvattu alla.

Oman pääoma	Airolan Aivot Oy	Airolan Veneet Oy
Osakepääoma	8 000	2 500
Ylikurssirahasto	2 000	0
Sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto	15 000	7 500
Edellisten tilikausien tulos	35 000	15 000
Tilikauden tulos	40 000	12 500
Oma pääoma yhteensä	100 000	37 500

Kysymys:

Mikä on vähemmistöosuuden määrä Perttula Oy:n laatimassa konsernitaseessa 30.6.2020 päättyvältä tilikaudelta? Entä mikä on konsernin osuus Airolan Aivot Oy:n ja Airolan Veneet Oy:n tilikauden tuloksesta Perttula Oy:n laatimassa konsernitaseessa 30.6.2020 päättyvältä tilikaudelta? Esitä vastauksessasi myös laskelmat, joiden perusteella olet päättänyt vastaukseesi.

3.2

Kynäniskat Oy:n tilintarkastusasiakas Karjalan Kataja Oy on hankkinut 31.5.2020 Maltech Oy:stä 80 prosenttia. Karjalan Kataja Oy on laatinut hankintamenolaskelman Maltech Oy:n hankinnasta. Karjalan Kataja Oy:n tilikausi on 1.7.–30.6.

Maltech Oy kehittää ja myy teknologiaa. Se on kehittänyt useita patenteja ja muita aineettomia oikeuksia. Yhtiö on suoraan kirjannut nämä erät kuluksi viimeiseksi laaditussa tilinpäätöksessään. Karjalan Kataja Oy:stä 15.5.2020 laaditussa due diligence -raportissa on patenteille ja muille aineettomille oikeuksille määritetty arvoksi 280 000 euroa.

Maltech Oy toimii omistamisensa toimitiloissa. Toimitilojen arvo on Maltech Oy:n taseessa 80 000 euroa. Due diligence -raportissa toimitilojen arvoksi on arvioitu 150 000 euroa.

Karjalan Kataja Oy on rahoittanut Maltech Oy:n hankinnan ulkopuolisella lainalla ja osakeannilla. Karjalan Kataja Oy:n osakkeenomistajat ovat merkanneet osakeannin. Osakkeiden kauppahinta on ollut 1 200 000 euroa.

Kauppahinnan lisäksi muodostui transaktiokuluja. Transaktiokulut 100 000 euroa muodostuvat seuraavasti:

- Due diligence -kulut 45 000 euroa
- lainan nostamiseen ja lainan vakuuksien järjestelyyn liittyvät kulut 30 000 euroa
- osakeannin järjestämiseen liittyvät palkkiot ja muut kulut 25 000 euroa.

Maltech Oy:n käyvän arvon rahasto -80 000 euroa koostuu rahavirran suojaukseen liittyvästä johdannaisen arvosta.

Maltech Oy:n hankintamenolaskelma:

Yhtiö	Maltech Oy		
Ostettu osuus	80 %		
Hankintameno	1 300 000		
		Konserni- osuus	Vähemmistö- osuus
Ostetun yhtiön oma pääoma:	100 %	80 %	20 %
Osakepääoma	8 000	6 400	1 600
Käyvän arvon rahasto	-80 000	-64 000	-16 000
Sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto	642 000	513 600	128 400
Edellisten tilikausien tulos	150 000	120 000	30 000
Tilikauden tulos	50 000	40 000	10 000
Yhteensä	770 000	616 000	154 000
Konserniaktiiva		684 000	
Konserniaktiiva on konserniliikearvo		684 000	

Kysymykset:

Miten Maltech Oy:n hankintamenolaskelmaa tulisi korjata edellä esitettyjen tietojen perusteella? Esitä vastauksessasi korjattu hankintamenolaskelma. Esitä myös laskelma vähemmistöosuudesta.

Käytä vastaamiseen tehtävän 3.2. vastauspohjaa. Voit lisätä tai poistaa rivejä laskelmasta tarpeen mukaan. Perustele jokainen hankintamenolaskelmassa esittämäsi luku vastauspohjan perustelusarakkeessa viittaamalla sopivaan säädökseen tai ohjeistukseen. (Ostettua osuutta ”80 prosenttia” ei tarvitse perustella.)

Korjattu hankintamenolaskelma:				
Yhtiö	Maltech Oy			
Ostettu osuus	80 %			Tehtävän annossa annettu taustatieto
Hankintameno				
		Konserni- osuus	Vähemmistö- osuus	Perustelu
Ostetun yhtiön oma pääoma:		80 %	20%	
Osakepääoma				
Käyvän arvon rahasto				
Sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto				
Edellisten tilikausien tulos				
Tilikauden tulos				
Oma pääoma yhteensä				
Konserniaktiiva				
Konserniaktiiva on konserniliikearvo				

Tehtävä 4 (25 pistettä)

Vastaa jäljempänä esitettyihin kysymyksiin. Perustele vastauksesi viittaamalla tehtävässä esitettyihin tosiasioihin ja soveltuviin IFRS-standardikohtiin. Pelkästä IFRS-standardiviittauksesta ei anneta pisteitä, vaan kohdan sanamuoto on kirjoitettava vastaukseen vastauksen kannalta olennaisilta osin.

Vastauksen enimmäispituus on kolme A4-sivua (oletusfontti Calibri 11). Ylimenevää osaa vastauksesta ei arvostella.

Käytä vastatessasi tehtävän 4 vastauspohjaa.

4.1.

Aseman Matti Oy laatii tilinpäätöksensä soveltamalla vapaaehtoisesti IFRS-säännöksiä. Yhtiöllä on kolme päätoimialaa: Ala 1, Ala 2 ja Ala 3. Yhtiön tilikausi on 1.7.–30.6.

Toimialojen osuudet Aseman Matti Oy:n taseen loppusummasta ja tilikauden tuloksesta olivat seuraavat tilinpäätöksessä tilikaudelta 1.7.2019–30.6.2020:

Päätoimialat	Osuus taseen loppusummasta (prosenttia)	Osuus tilikauden tuloksesta (prosenttia)
Ala 1	60	35
Ala 2	10	45
Ala 3	30	20

Aseman Matti Oy:n hallitus on tehnyt 30.5.2020 päätöksen, jossa Ala 3:sta luovutaan seuraavan tilikauden aikana. Toimialan myyntiä varten Aseman Matti Oy on palkannut konsultti Ville Välittäjän, jonka tehtävänä on etsiä kohteelle ostaja. Hallituksen kokouksessa on annettu raamit kauppahinnalle, jota Ville Välittäjä tavoittelee. Ville Välittäjä pitää kauppahintaraameja perusteltuina ja yleisen markkinatilanteen mukaisina.

Kysymys:

Mitkä vaikutukset Aseman Matti Oy:n hallituksen 30.5.2020 tekemällä päätöksellä luopua Ala 3:sta on yhtiön tilikaudelta 1.7.2019–30.6.2020 laadittavaan IFRS-tilinpäätöksen laajaan tuloslaskelmaan, taseeseen, oman pääoman muutoslaskelmaan sekä rahavirtalaskelmaan? Vastauksessa ei tarvitse ottaa kantaa liitetietoihin.

4.2.

Kiinteistökonserni Kiinteistö-Jermut laatii vapaaehtoisesti IFRS-konsernitilinpäätöksen. Kiinteistö-Jermut Oy:n tilikausi on 1.7.–30.6.

Kiinteistö-Jermut -konsernin pääliiketoiminta-alueina ovat Suomi, Ruotsi ja Norja. Konsernin liiketoiminta on tilikaudella 1.7.2019–30.6.2020 ollut kannattavaa erityisesti Ruotsissa ja Norjassa. Suomessa yhtiön liiketoiminta on tilikaudella 1.7.2019–30.6.2020 ollut tappiollista matkan vuokrausasteen ja ison yksittäisen luottotappion seurauksena. Verotettava tulos oli Suomessa 30.6.2020 päättyneellä tilikaudella oli -650 000 euroa. Tappiosta 550 000 euroa on seurausta yksittäisestä luottotappiosta. Norjassa ja Ruotsissa on kummassakin yksi tytäryhtiö, joka on 100-prosenttisesti Kiinteistö-Jermut Oy:n omistama. Ruotsin ja Norjan tytäryhtiöt omistavat kyseisissä maissa sijaitsevat kiinteistöt.

Konsernissa sovelletaan IAS 40 -standardin käyvän arvon vaihtoehtoa. Norjassa ja Ruotsissa kiinteistöjen käyvän arvon muutokset ovat olleet positiivisia jo vuosia. Ruotsissa ja Norjassa kiinteistöjen käypään arvoon arvostamisesta on kirjattu laskennallista verovelkaa yhteensä 900 000 euroa konsernitaseeseen 30.6.2020. Suomessa kiinteistöjen käyvät arvot 30.6.2020 vastaavat kiinteistöjen alkuperäistä hankintamenoa. Suomen kiinteistöjen osalta kiinteistöjen käypään arvoon arvostamisesta ei ole muodostunut kirjattavaa laskennallista verosaamista tai -velkaa.

Kaikkien maiden budjetit ilman käyvän arvon muutoksia tuleville vuosille ovat voitolliset tilikaudelle 2020–2021, 2021–2022 ja 2022–2023. Suurin osa Suomen yhtiön omistamista kiinteistöistä on vuokrattuna ns. kivijalkamyymälöille. Verkkokauppaliiketoiminnan nopea kehitys aiheuttaa merkittävää ennuste-epävarmuutta. Tämän vuoksi yhtiön johto ei kykene ennustamaan tilikauden 2022–2023 jälkeisiä kassavirtoja.

Seuraavassa on esitetty budjetit ja ennusteet (tuhatta euroa) seuraaville vuosille verotettavasta tuloksesta ilman käyvän arvon muutoksia. Aikaisempien vuosien havaintojen perusteella yhtiön ennustuskyyky on tarkka tulevien kolmen vuoden osalta.

Budjetoitu tulos ennen veroja ilman käyvän arvon muutosta (tuhatta euroa) tilikaudella

	Suomi	Ruotsi	Norja
2020–2021	10,0	280,0	280,0
2021–2022	100,0	285,6	315,0
2022–2023	200,0	277,65	325,8

Yhtiön talouspäällikkö on kirjannut Suomen yhtiöstä laskennallista verosaamista verotuksellisesta tappiosta yhteensä 130 000 euroa, joka on 20 prosenttia 30.6.2020 päättyneen tilikauden verotuksellisesta tappiosta. Laskennallinen verosaaminen, 130 000 tuhatta euroa, on netotettu konsernitaseessa Ruotsin ja Norjan yhtiöiden laskennallisia verovelkoja vastaan. Saamisten ja velkojen netotuksen jälkeen konsernitaseessa 30.6.2020 on laskennallista verovelkaa yhteensä 770 000 euroa.

Kysymys:

Onko Kiinteistökonserni Kiinteistö-Jermujen 30.6.2020 päättyneeltä tilikaudelta laaditussa IFRS-konsernitilinpäätöksessä taseessa esitetty laskennallinen verovelka 770 000 euroa kirjattu ja arvostettu konsernitaseessa asianmukaisesti?