

KHT-TUTKINTO 2.9.2017

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 muuta ilmene. Tutustu myös kunkin tehtävän yhteydessä annettuihin vastaamisohjeisiin.

Tehtäviin voi vastata Suomen tilintarkastajat ry:n julkaiseman Kansainväliset tilintarkastusalan standardit 2016 -teoksen mukaisesti. Vastauksissa tilintarkastajan raportit voi laatia Suomen tilintarkastajat ry:n julkaiseman Tilintarkastajan raportointi 2016 -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)

Kauppaneuvos Arvo Sillinen perusti vuonna 1960 Sillisalaatti Oy:n yhdessä raaka-aineiden tuottajien kanssa. Arvo Sillisen osakkeet ovat tänä päivänä hänen perillistensä omistuksessa. Sillisalaatti Oy harjoittaa elintarvikkeiden valmistusta ja myyntiä. Sillisalaatti Oy:llä on Smetana Oy ja Silakka Oy -nimiset tytäryhtiöt, joiden kanssa se muodostaa Sillisalaatti-konsernin. Konserniyhtiöiden omistusrakenne on kuvattu liitteessä 1. Konsernin liikevaihto on 25 miljoonaa euroa.

Sillisalaatti Oy, Smetana Oy ja Silakka Oy ovat kaupparekisteriin rekisteröityjä osakeyhtiöitä, joiden kotipaikka on Suomessa. Kaikkien yhtiöiden tilikausi on kalenterivuosi 1.1.–31.12. Minkään yhtiön yhtiöjärjestyksessä ei ole yhtiön toiminnan tarkoitusta, osakkeiden äänimäärää eikä voitonjakoa koskevia määräyksiä. Sillisalaatti Oy:n osakkeiden lukumäärä on 600 000 osaketta. Molempien tytäryhtiöiden osakkeiden lukumäärä on 1 000 osaketta. Kaikkien yhtiöiden kaikki osakkeet ovat keskenään samanlaisia. Smetana Oy on ollut perustamisestaan lähtien 100-prosenttisesti emoyhtiön omistama.

Sillisalaatti Oy:n oma pääoma muodostuu taseen 31.12.2016 mukaan seuraavasti:

Osakepääoma	800 000 euroa
Sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto	1 000 000 euroa
Edellisten tilikausien voitto	4 260 000 euroa
Tilikauden voitto	240 000 euroa
Oma pääoma yhteensä	6 300 000 euroa

Sillisalaatti Oy kohtasi vuonna 2008 Venäjällä merkittäviä taloudellisia vaikeuksia. Venäjän vientiliiketoiminta keskitettiin sen johdosta tuolloin perustettuun Smetana Oy:öön. Sillisalaatti Oy päätti laajentaa vientitoimintaa Baltiaan perustamalla sitä varten Vientikonsultit Oy:n kanssa yhteisen yhtiön, Silakka Oy:n. Sillisalaatti Oy:n Suomen liiketoiminta jäi Sillisalaatti Oy:öön. Sillisalaatti Oy ryhtyi ostamaan raaka-ainetta myös muilta kuin yhtiön osakkeenomistajina olevilta raaka-aineiden tuottajilta. Ostotoiminnan muutokset ovat niiden toteuttamisesta alkaen kiristäneet raaka-aineiden tuottajien ja Sillisen perillisten välejä.

Sillisalaatti-konsernin yhtiöt uusivat tuotantolaitoksia vuosina 2008–2010. Investointien rahoittamiseksi Sillisalaatti-konserni toteutti vuonna 2009 rahoituskierroksen. Sillisen perilliset antoivat tällöin osana rahoitusjärjestelyä 1 500 000 euron vaihtovelkakirjalainan Smetana Oy:lle. Vaihtovelkakirjalainan laina-aika on 10 vuotta. Lainaehtojen mukaan velkojalla on oikeus vaihtaa lainan jäljellä oleva määrä laina-aikana lainanottajayhtiön osakkeiksi. Raaka-aineiden tuottajat eivät uskoneet Venäjän liiketoimintaan, eivätkä he halunneet osallistua rahoituskierrokseen.

Vuoden 2009 rahoitustoimenpiteistä huolimatta Sillisalaatti-konserni tarvitsi omaa pääomaa heti seuraavana vuonna. Sillisalaatti Oy järjesti vuonna 2010 osakeannin. Sillisen perilliset ja pääomasijoittaja Turska Invest Oy merkitsivät osakeannissa tarjotut Sillisalaatti Oy:n osakkeet. Osakkeiden merkintähinnat kirjattiin Sillisalaatti Oy:n taseessa sijoitetun vapaan oman pääoman rahastoon. Raaka-aineiden tuottajat eivät halunneet rahoittaa Sillisalaatti Oy:tä.

Sillisalaatti Oy:n vuoden 2010 varsinaisesta yhtiökokouksesta lähtien Sillisalaatti Oy:n hallitukseen on valittu ainoastaan Sillisen perillisten ja Turska Invest Oy:n esittämiä henkilöitä. Tytäryhtiöiden hallituksissa on ainoastaan Sillisen perillisten edustajia.

Sillisalaatti-konsernin liiketoiminta kääntyi jälleen voitolliseksi vuonna 2011. Vuodesta 2012 lähtien Sillisalaatti Oy on maksanut osinkona vuosittain 60 prosenttia tilikauden voitosta. Vuonna 2013 Sillisalaatti Oy päätti tehdä merkittävän investoinnin tuotekehitykseen säilyttääkseen kilpailukykynsä. Osa tuotekehitysmenoista päätettiin aktivoida. Sillisalaatti Oy:n taseessa 31.12.2016 oli aktivoituja kehittämismenoja 200 000 euroa.

Tilikausilla 2014 ja 2015 Sillisalaatti-konsernin vienti Venäjälle kuitenkin laski yllättäen ja erittäin voimakkaasti Venäjän asettamien tuontitullien vuoksi. Tästä syystä Smetana Oy:n tulos oli vahvasti tappiollinen tilikaudella 2015. Toiminta jatkui tappiollisena myös tilikaudella 2016.

Tilikaudella 2015 syntyneen Smetana Oy:n tappion vuoksi Sillisalaatti Oy:n hallitus päätti 30.12.2015 antaa Smetana Oy:lle konserniavustusta 1 500 000 euroa (liite 2). Sillisalaatti Oy:n hallitus päätti myös 29.12.2016 antaa Smetana Oy:lle saman suuruisen konserniavustuksen (liite 2). Silakka Oy:n hallitus oli samana päivänä 29.12.2016 ensin päättänyt antaa emoyhtiölleen Sillisalaatti Oy:lle 1 200 000 euroa konserniavustusta. Sillisalaatti Oy tai Silakka Oy eivät ole tehneet muita konserniavustuksiin liittyviä päätöksiä, eivätkä hankkineet suostumuksia.

Smetana Oy käytti 29.12.2016 saadun konserniavustuksen kokonaisuudessaan Sillisen perillisten antaman vaihtovelkakirjalainan maksamiseen 31.12.2016.

Saadusta konserniavustuksesta huolimatta Smetana Oy asetettiin konkurssiin 19.1.2017. Smetana Oy:n konkurssipesän pesänhoitajan mukaan konkurssimenettelyssä ei tule kertymään jako-osuutta Sillisalaatti Oy:lle. Sillisalaatti Oy:lle aiheutuu Smetana Oy:n konkurssin johdosta enintään Smetana Oy:n osakkeiden hankintamenon eli 300 000 euron suuruinen tappio.

Sillisalaatti Oy:n tilikauden 2016 tilintarkastetun tilinpäätöksen mukaan tilikauden tulos oli 240 000 euroa. Tilinpäätökseen sisältyy tilinpäätössiirtoihin kirjattu Smetana Oy:lle maksettu konserniavustus ja Silakka Oy:ltä saatu konserniavustus. Vastaavat kirjaukset on tehty Smetana Oy:n ja Silakka Oy:n kirjanpidoissa. Kaikkien Sillisalaatti-konserniin kuuluvien yhtiöiden tilintarkastajana toimiva HT Turcka Tarkka antoi tilikausilta 2015 ja 2016 tilintarkastuskertomukset, joissa ei ollut huomautuksia koskien konserniavustuksia.

Silakka Oy:n ja Sillisalaatti Oy:n hallitukset päättivät kutsua yhtiöiden varsinaiset yhtiökokoukset pidettäväksi samana päivänä, 27.2.2017. Sillisalaatti Oy:n hallitus teki varsinaiselle yhtiökokoukselle varojenjako koskevan ehdotuksen, jonka mukaan varoja jaetaan sijoitetun vapaan oman pääoman rahastosta (liite 3).

Raaka-aineiden tuottajat lähettivät 23.2.2017 Sillisalaatti Oy:n hallitukselle kirjeen, jossa he vaativat hallitusta oikaisemaan tilinpäätöksen hyväksymistä ja voitonjakoa koskevia päätöksiään (liite 4). Sillisalaatti Oy:n osakkeenomistajina olevat raaka-aineiden tuottajat esittivät kirjeestä ilmenevät vaatimukset 27.2.2017 pidetyssä Sillisalaatti Oy:n varsinaisessa yhtiökokouksessa ennen tilinpäätöksen vahvistamista. Yhtiökokous päätti kiivaan keskustelun jälkeen siirtää tilinpäätöksen vahvistamista ja varojenjako koskevien asioiden käsittelyn 28.4.2017 pidettävään jatkokokoukseen.

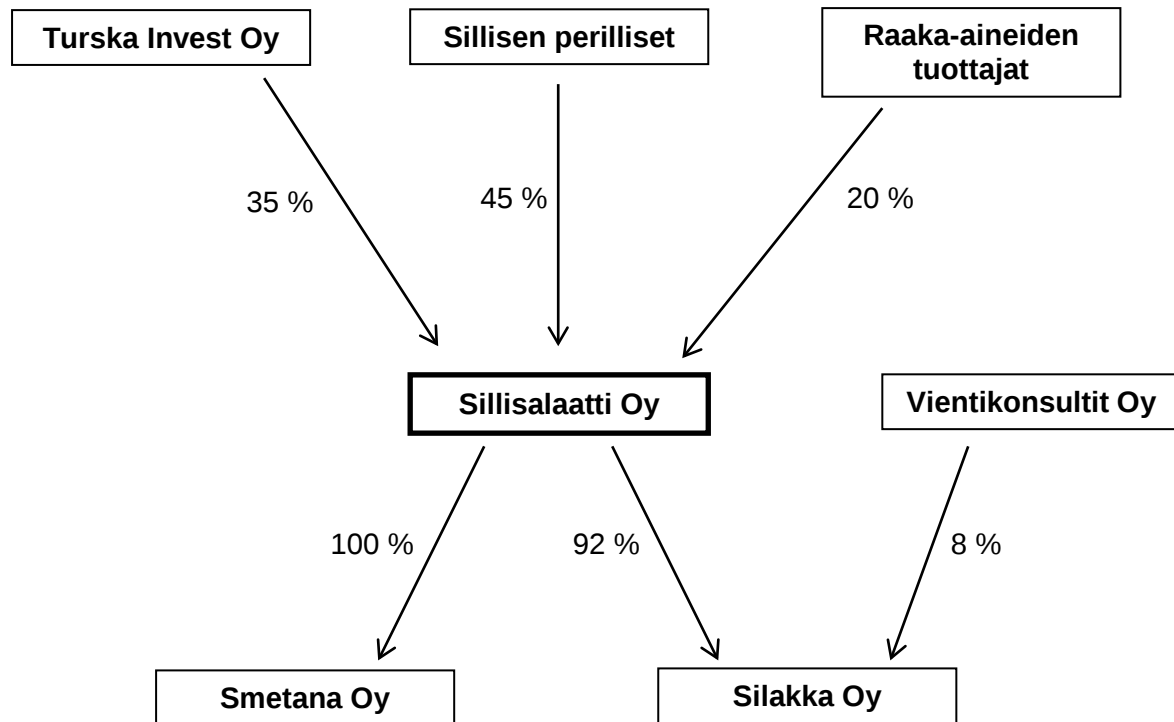
- | | |
|---------|---|
| Liite 1 | Sillisalaatti-konsernin yhtiöiden omistusrakenne 1.3.2017 |
| Liite 2 | Otteet Sillisalaatti Oy:n hallituksen kokousten pöytäkirjoista |
| Liite 3 | Ote hallituksen esityksistä Sillisalaatti Oy:n yhtiökokoukselle 27.2.2017 |
| Liite 4 | Ote raaka-aineiden tuottajien kirjeestä Sillisalaatti Oy:n hallitukselle |

Tehtävä

Tänään on 1.3.2017. Vastaa seuraaviin kysymyksiin.

1. Onko Sillisalaatti Oy:n 29.12.2016 tekemä päätös konserniavustuksen antamisesta Smetana Oy:lle ollut osakeyhtiölain mukainen?
2. Onko Silakka Oy:n 29.12.2016 tekemä päätös konserniavustuksen antamisesta Sillisalaatti Oy:lle ollut osakeyhtiölain mukainen?
3. Jos Sillisalaatti Oy:n yhtiökokouksen jatkokokous päättäisi vahvistaa tilinpäätöksen ja hyväksyä hallituksen ehdotuksen varojen jakamisesta (liite 3), olisiko varojen jakamista koskeva päätös osakeyhtiölain mukainen? Esitä osana vastaustasi laskelma Sillisalaatti Oy:n jakokelpoisista varoista 31.12.2016.

Perustele vastauksesi asianmukaisin viittauksin osakeyhtiölakiin ja muihin tehtävän vastaamisen kannalta olennaisiin yhtiöoikeusnormeihin. Vastauksessa ei tarvitse selostaa menettelyn lainmukaisuutta vero-, takaisinsaanti- tai rikoslainsäädännön kannalta. 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 kahden A4-sivun mittaisena (oletusfontti Calibri 11). Ylimenevää vastauksen osaa ei lueta.

Liite 1 Sillisalaatti-konsernin yhtiöiden omistusrakenne 1.3.2017

Liite 2 Otteet Sillisalaatti Oy:n hallituksen kokousten pöytäkirjoista

Hallituksen kokous 12/2015 30.12.2015

- - -

8 §

Päätettiin antaa konserniavustusta Smetana Oy:lle 1 500 000 euroa.

Konserniavustus on välttämätön, jotta vältetään Smetana Oy:n konkurssi. Konserniavustuksen antamisesta Smetana Oy:lle koituu Sillisalaatti-konsernille myös merkittävää verohyötyä tuloksentasauksesta johtuen.

- - -

Hallituksen kokous 12/2016 29.12.2016

- - -

8 §

Smetana Oy:lle on annettu konserniavustusta vuonna 2015. Verottaja ja työeläkevakuutusyhtiöt ovat konkurssiuhkaisilla maksukehotuksilla uhanneet hakea Smetana Oy:n konkurssiin noin 3 300 000 euron maksamattomien velkojen vuoksi. Konserniavustus on siis edelleen tarpeen samoilla perusteilla kuin vuonna 2015.

Päätettiin antaa konserniavustusta Smetana Oy:lle 1 500 000 euroa.

- - -

Liite 3 Ote hallituksen esityksistä Sillisalaatti Oy:n yhtiökokoukselle 27.2.2017

- - -

8 §

Hallitus ehdottaa yhtiökokoukselle, että 31.12.2016 päättyneeltä tilikaudelta ei makseta osinkoa.

Lisäksi hallitus ehdottaa, että yhtiökokous päättää jakaa 31.12.2016 päättyneeltä tilikaudelta vahvistettavan taseen perusteella varoja sijoitetun vapaan oman pääoman rahastosta siten, että pääoman palautuksen määrä on 1,00 euroa osakkeelta.

- - -

Liite 4 Ote raaka-aineiden tuottajien kirjeestä Sillisalaatti Oy:n hallitukselle

Sillisalaatti Oy:n hallitukselle

23.2.2017

- - -

Ellei Sillisalaatti Oy:n hallitus oikaise tilinpäätöksen hyväksymistä ja voitonjakoa koskevia päätöksiään ennen 27.2.2017 koolle kutsuttua varsinaista yhtiökokousta, tulemme lausumaan yhtiökokouksessa seuraavaa:

(1) Vastustamme Sillisalaatti Oy:n tilinpäätöksen vahvistamista. Tilinpäätökseen kirjattu ja Smetana Oy:lle maksettu konserniavustus on lainvastainen. Yhtiön varoja on jaettu ilman liiketaloudellista perustetta, eikä asiasta ole olemassa osakkeenomistajien yksimielistä päätöstä. Vaadimme Sillisalaatti Oy:n tilinpäätöksen oikaisemista ainakin laskennallisesti siten, että Smetana Oy:lle maksetun konserniavustuksen määrä lisätään Sillisalaatti Oy:n tilikauden voittoon.

(2) Edellä selostetun oikaisun johdosta vaadimme vähemmistöosinkona puolta tilikauden oikaistusta voitosta.

(3) Esitämme, ettei hallituksen ehdotusta varojen jakamisesta sijoitetun vapaan oman pääoman rahastosta hyväksytä. Yhtiön vapaata omaa pääomaa pitäisi jakaa voittovaroista maksettavana osinkona.

- - -

Tehtävä 2. (35 pistettä)

Toimit tilintarkastusassistenttina tilintarkastusyhteisössä, jonka asiakkaina on konsernitilinpäätöksiä laativia yhteisöjä. Vastaa seuraaviin kysymyksiin. Tehtävän yritykset noudattavat konsernitilinpäätöksessään kirjanpitolain 6. lukua.

2.1

Koneasennus Ky:n tilikausi on 1.7.–30.6. Koneasennus Ky on erikoistunut kaivosteollisuuden käyttämiin kairauskoneisiin. Koneasennus Ky:n vastuunalaisina yhtiömiehinä toimivat Antti Asentaja ja Sari Sääätäjä. Äänetön yhtiömies on Sisä-Suomen Sijoitus Oy, joka saa sijoittamalleen 50 000 euron pääomalle viiden prosentin vuotuisen tuoton.

Koneasennus Ky osti 1.1.2015 Lasse Laittajalta 4 500 kappaletta Laitemyynti Oy:n osakkeita hintaan 400 euroa/osake. Loppuosa Laitemyynti Oy:n omistuksesta jakautuu entisen pääomistajan, Lasse Laittajan, ja kahden Laitemyynti Oy:n työntekijän kesken. Osakekaupan jälkeen Lasse Laittaja omistaa 3 500 Laitemyynti Oy:n osaketta ja työntekijät omistavat yhteensä 2 000 osaketta.

Koneasennus Ky:n ja Lasse Laittajan allekirjoittamassa osakkeiden kauppakirjassa todetaan seuraavaa:

”Koneasennus Ky lunastaa viimeistään 31.12.2018 mennessä Lasse Laittajalta 3 500 kappaletta Laitemyynti Oy:n osaketta hintaan 400 euroa osakkeelta. Mikäli Laitemyynti Oy:n yhteenlaskettu käyttökate tilikausilta 1.7.2015–30.6.2016, 1.7.2016–30.6.2017 ja 1.7.2017–30.6.2018 ylittää 5 000 000 euroa, kauppahinta on 500 euroa osakkeelta.”

Koneasennus Ky ei ole vielä lunastanut osakkeita. Laitemyynti Oy:n 30.6.2016 ja 30.6.2017 päättyneiltä tilikausilta laadittujen tilinpäätösten sekä kuluvan tilikauden ennusteen perusteella kauppakirjassa mainittu käyttökate tavoite ei ylity.

Laitemyynti Oy:n toimitusjohtaja on Lasse Laittaja. Hallitukseen kuuluvat hallituksen puheenjohtaja Antti Asentaja ja Lasse Laittaja. Sari Sääätäjä on hallituksen varajäsen.

Koneasennus Ky	1.7.2016–30.6.2017	1.7.2015–30.6.2016
Liikevaihto (euroa)	5 500 000	5 300 000
Taseen loppusumma (euroa)	2 250 000	2 300 000
Työntekijöiden lukumäärä	12	12

Laitemyynti Oy	1.7.2016–30.6.2017	1.7.2015–30.6.2016
Liikevaihto (euroa)	6 550 000	6 750 000
Taseen loppusumma (euroa)	3 800 000	3 820 000
Työntekijöiden lukumäärä	18	19

Tilikaudella 1.7.2015–30.6.2016 Laitemyynti Oy:n liikevaihdosta 2 000 000 euroa muodostui myynneistä Koneasennus Ky:lle. Tilinpäätöshetkellä 30.6.2016 Laitemyynti Oy:llä oli 200 000 euron myyntisaatava Koneasennus Ky:ltä.

Tilikaudella 1.7.2016–30.6.2017 Laitemyynti Oy:n liikevaihdosta 2 500 000 euroa muodostui myynneistä Koneasennus Ky:lle. Tilinpäätöshetkellä 30.6.2017 Laitemyynti Oy:llä oli 150 000 euron myyntisaatava Koneasennus Ky:ltä.

Koneasennus Ky ei ole laatinut konsernitilinpäätöstä.

Tehtävä

Onko Koneasennus Ky:n konsernitilinpäätöksen laatimatta jättäminen tilikaudelta 1.7.2016–30.6.2017 ollut säännösten mukaista? Perustele vastauksesi tehtävässä annetuilla asiaan mahdollisesti vaikuttavilla seikoilla.

Käytä vastatessasi tehtävän 2.1 vastauspohjaa.

Konsernitilinpäätöksen laatimiseen mahdollisesti vaikuttavat seikat	Perustelu

Johtopäätös:

2.2

Kahvituonti Oy osti 30.6.2017 Paahtimo Oy:n osakekannasta 75 prosenttia. Kauppahinta suoritettiin rahana kaupantekohetkellä. Kahvituonti Oy:llä ei ole muita omistuksia.

Osakkeiden hankintameno oli 925 000 euroa. Hankintameno sisälsi ostajan maksaman varainsiirtoveron ja due diligence -menot, yhteensä 25 000 euroa.

Paahtimo Oy on tehnyt merkittävät investoinnit tuotantolinjastoon, joka otettiin käyttöön alkuvuodesta 2015. Linjasto on toiminut hyvin ja tuotteet ovat olleet laadukkaita. Kapasiteetin vajaakäytön vuoksi Paahtimo Oy:n toiminta on kuitenkin ollut tappiollista. Kun Kahvituonti Oy osti osan Paahtimo Oy:n osakekannasta, Paahtimo Oy:n linjastolla oli tuotantoseisokki, eikä vaihto-omaisuutta ollut lainkaan olemassa.

Tuotantolinjasto on kirjattu Paahtimo Oy:n taseessa koneisiin ja kalustoon. Tuotantolinjaston kirjanpitoarvo oli 30.6.2017 Paahtimo Oy:n taseessa 6 200 000 euroa. Linjaston käypä arvo kahden asiantuntijalausunnon perusteella oli 6 800 000 euroa osakkeiden hankintahetkellä 30.6.2017. Muiden omaisuus- ja velkaerien kirjanpitoarvot vastasivat niiden käypää arvoa. Paahtimo Oy toimii vuokratiloissa. Toistaiseksi voimassa olevan vuokrasopimuksen mukainen vuokra vastaa käypää markkinavuokraa.

Kahvituonti Oy:n johto arvioi, että yrityskaupassa saavutetaan säästöjä. Kahvituonti Oy voi luopua logistisesti hankalista alihankintaprosesseistaan. Lisäksi Kahvituonti Oy:n johto arvioi, että yrityskaupan jälkeen Paahtimo Oy:n tuotantolinjaston käyttöaste nousee selvästi kannattavuusrajan yläpuolelle.

Kahvituonti Oy:n liikevaihto tilikaudella 1.7.2016–30.6.2017 oli 12 550 000 euroa ja sitä edeltävällä tilikaudella 12 020 000 euroa. Taseen loppusumma 30.6.2016 oli 6 015 500 euroa.

Paahtimo Oy:n liikevaihto tilikaudella 1.6.2016–30.6.2017 oli 4 250 000 euroa.

- Liite 1 Yhteenveto Paahtimo Oy:n hankintahetken 30.6.2017 taseesta
- Liite 2 Paahtimo Oy:n hankintamenolaskelma
- Liite 3 Kahvituonti Oy:n konsernitaseen yhdistelylaskelma ja yhdistelytoimenpiteisiin liittyvät kirjaukset 30.6.2017
- Liite 4 Ote Kahvituonti Oy:n tilinpäätöksen 1.7.2016–30.6.2017 liitetiedoista (konsernitilinpäätöksen laatimisperiaatteet)

Tehtävä

Mitä puutteita tai virheitä on Kahvituonti Oy:n konsernitaseen yhdistelylaskelmassa (liite 3)? Miten virheet tulisi korjata? Perustele vastauksesi.

Käytä vastatessasi tehtävän 2.2 vastauspohjaa.

Vastauspohjassa alempana olevassa taulukossa on lueteltu seitsemän konsernitaseen erää. Täydennä taulukkoon niiden euromäärät, kun virheet ja puutteet on korjattu. Tarvittaessa voit lisätä taulukkoon uusia rivejä muille tase-erille, joissa mielestäsi on puutteita tai virheitä.

Virhe tai puute yhdistelylaskelmassa	Miten virheet tai puutteet tulisi korjata?	Perustelu

Konsernitaseen erä	Euromäärä konsernitaseessa virheiden tai korjaamista	ennen puutteiden	Euromäärä konsernitaseessa virheiden tai puutteiden korjaamisen jälkeen
1. Konserniliikearvo		645 000	
2. Koneet ja kalusto		6 800 000	
3. Osuudet saman konsernin yrityksissä		0	
4. Laskennalliset verosaamiset		0	
5. Oma pääoma yhteensä		6 435 000	
6. Kertynyt poistoero		0	
7. Laskennalliset verovelat		260 000	

Liite 1 Yhteenvedo Paahtimo Oy:n hankintahetken 30.6.2017 taseesta

VASTAAVAA

Koneet ja kalusto	6 200 000
Lyhytaikaiset saamiset	50 000
Rahat ja pankkisaamiset	10 000
VASTAAVAA YHTEENSÄ	6 260 000

VASTATTAVAA

Osakepääoma	1 500 000
Sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto	1 700 000
Edellisten tilikausien voittovarot	-2 500 000
Tilikauden voitto	-900 000
<i>Oma pääoma yhteensä</i>	<i>-200 000</i>
Kertynyt poistoero	700 000
Pitkäaikaiset velat	3 250 000
Lyhytaikaiset velat	2 510 000
VASTATTAVAA YHTEENSÄ	6 260 000

Liite 2 Paahtimo Oy:n hankintamenolaskelma

Hankintamenolaskelma:

Hankintameno	925 000
Hankintahetken oma pääoma	<u>-(-)200 000</u>
Konserniaktiiva	<u><u>1 125 000</u></u>

Konserniaktiivan kohdistus

Koneisiin ja kalustoon (käypä arvo)	600 000
Laskennallinen verovelka edellisestä	<u>-120 000</u>
<i>Yhteensä</i>	<u><u>480 000</u></u>

Jää konserniliikearvoksi	645 000
--------------------------	---------

Konserniliikearvon poistoajaksi määritetään viisi vuotta. Kahvituonti Oy:n ja Paahtimo Oy:n liiketoimintojen yhdistämisen arvioidaan tuottavan taloudellista hyötyä tämän ajan.

Liite 3 Kahvituonti Oy:n konsernitaseen yhdistelylaskelma ja yhdistelytoimenpiteisiin liittyvät kirjaukset 30.6.2017

YHDISTELYLASKELMA			ERILLIS- TILINPÄÄTÖKSET	Poistoeron eliminointi	Hankintameno- eliminointi	KONSERNI
	Kahvituonti Oy	Paahtimo Oy	YHTEENSÄ			
Konserniliikearvo			0		645 000	645 000
Koneet ja kalusto		6 200 000	6 200 000		600 000	6 800 000
Vaihto-omaisuus	2 500 000		2 500 000			2 500 000
Osuudet saman konsernin yrityksissä	925 000		925 000		-925 000	0
Lyhytaikaiset saamiset	100 000	50 000	150 000			150 000
Rahat ja pankkisaamiset	2 700 000	10 000	2 710 000			2 710 000
VASTAAVAA	6 225 000	6 260 000	12 485 000	0	320 000	12 805 000

			ERILLIS- TILINPÄÄTÖKSET	Poistoeron eliminointi	Hankintameno- eliminointi	KONSERNI
	Kahvituonti Oy	Paahtimo Oy	YHTEENSÄ			
Osakepääoma	3 500 000	1 500 000	5 000 000		-1 500 000	3 500 000
Sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto		1 700 000	1 700 000		-1 700 000	0
Edellisten tilikausien voittovarot	2 250 000	-2 500 000	-250 000	560 000	2 500 000	2 810 000
Tilikauden voitto	125 000	-900 000	-775 000		900 000	125 000
Yhteensä	5 875 000	-200 000	5 675 000	560 000	200 000	6 435 000
Kertynyt poistoero	0	700 000	700 000	-700 000		0
Laskennalliset verovelat			0	140 000	120 000	260 000
Pitkäaikaiset velat		3 250 000	3 250 000			3 250 000
Lyhytaikaiset velat	350 000	2 510 000	2 860 000			2 860 000
VASTATTAVAA	6 225 000	6 260 000	12 485 000	0	320 000	12 805 000

Yhdistelytoimenpiteisiin liittyvät kirjaukset selityksineen:

Kertynyt poistoero:

Debet Kertynyt poistoero 700 000

Kredit Laskennallinen verovelka -140 000

Kredit Edellisten tilikausien voittovarot -560 000

Hankintamenoeliminointi:

Kredit Osuudet saman konsernin yrityksissä -925 000

Eliminoidaan tytäryhtiöosakkeet

Debet Koneet ja kalusto 600 000

Kredit Laskennallinen verovelka -120 000

Debet Konserniliiketarvo 645 000

Kohdistetaan konserniaktiiva

Laskennallinen verovelka edellisestä

Kohdistamaton konserniaktiiva

Debet Osakepääoma 1 500 000

Debet Sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto 1 700 000

Kredit Edellisten tilikausien voittovarot -2 500 000

Kredit Tilikauden voitto (tase) -900 000

Eliminoidaan hankintahetken osakepääoma

Eliminoidaan hankintahetken svop-rahasto

Eliminoidaan hankintahetken edellisten tilikausien voittovarot

Eliminoidaan hankintahetken tilikauden tulos

Liite 4 Ote Kahvituonti Oy:n tilinpäätöksen 1.7.2016–30.6.2017 liitetiedoista

Konsernitilinpäätöksen laatimisperiaatteet

- - -

Sisäinen osakkeenomistus

Konsernitilinpäätöksen laadinnassa on noudatettu hankintamenomenetelmää. Konserniaktiivaa on osittain kohdistettu pysyviin vastaaviin ja osittain esitetty konserniliikearvona. Myös vähemmistölle kuuluva osuus konserniaktiivasta on kohdistettu. Koneisiin ja kalustoon 30.6.2017 sisältyy kohdistettua konserniaktiivaa 600 000 euroa. Koneisiin ja kalustoon kohdistettu erä poistetaan koneiden ja kaluston poistosuunnitelman mukaan ja konserniliikearvo 5 vuodessa.

- - -

Vähemmistöosuudet

Vähemmistöosuudet erotetaan konsernin omasta pääomasta ja esitetään omana eränään. Tytäryhtiöiden negatiivisesta omasta pääomasta ei eroteta vähemmistöosuutta. Vähemmistön osuus tytäryhtiön hankintahetken nettovaroista arvostetaan käypään arvoon.

2.3

Kanava Oy osti 30.6.2017 Sulku Oy:n koko osakekannan Yhdyskunta Oy:ltä. Yritysjärjestelyn sopimusehtojen mukaan:

1. Kanava Oy maksoi kaupan tekohetkellä 30.6.2017 rahana 1 750 000 euroa.
2. Kanava Oy maksaa 31.12.2017 kauppahinnasta rahana 1 250 000 euroa.
3. Kauppahinnan maksamiseksi Kanava Oy luovutti 30.6.2017 omistamansa maa-alueen Yhdyskunta Oy:lle. Maa-alueen arvo Kanava Oy:n taseessa oli 250 000 euroa. Kanava Oy -konsernin taseessa maa-alueen arvo oli 220 000 euroa, sillä kirjanpitoarvosta oli vähennetty sisäinen kate. Kaupan yhteydessä määritetty asiantuntijalausuntoihin perustuva käypä arvo oli 210 000 euroa.
4. Kauppahinnan maksamiseksi Kanava Oy luovutti 30.6.2017 Yhdyskunta Oy:lle 30 prosentin omistusosuutensa Luotsi Oy:ssä. Kanava Oy:n taseessa Luotsi Oy:n osakkeiden kirjanpitoarvo oli 400 000 euroa. Kanava Oy:n konsernin taseessa osakkuusyhtiöosakkeiden arvo oli 1 200 000 euroa, mikä vastasi Kanava Oy:n omistusosuutta Luotsi Oy:n omasta pääomasta 30.6.2017. Kaupan osapuolten yhdessä määrittämä tuleviin tuotto-odotuksiin perustuva käypä arvo omistusosuudelle oli 1 000 000 euroa.
5. Kauppahinnan loppuosa, enintään 500 000 euroa, maksetaan rahana 31.12.2025, jos Sulku Oy:n liikevaihdon kasvu ylittää asetetut tavoitteet vuosina 2017–2025. Hankintahetken ennusteiden ja Kanava Oy:n johdon arvion mukaan 500 000 euron kauppahinnasta 200 000 euroa on todennäköinen, 160 000 euroa mahdollinen, muttei todennäköinen ja 140 000 euroa epätodennäköinen.
6. Yhdyskunta Oy oli 1.1.2017 antanut Sulku Oy:lle oman pääoman ehtoisen 200 000 euron pääomalainan, mikä kirjanpitolain 5:5c:n nojalla oli esitetty Sulku Oy:n taseen omassa pääomassa. Pääomalainan ehtoihin ei yrityskaupan yhteydessä tullut muutoksia. Pääomalainan ehtojen mukaan pääomalaina ei eräänny takaisin maksettavaksi, vaikka määräysvalta muuttuu. Pääomalainalle pääomalainan lainaehtojen mukaisesti kertynyt 5 000 euron korko oli kirjattu vähentämään Sulku Oy:n omaa pääomaa taseessa 30.6.2017.

Yhdyskunta Oy vastasi kaikista kauppaan liittyvistä varainsiirtoveroista ja muista välittömistä menoista.

Yhteenveto Sulku Oy:n omasta pääomasta hankintahetkellä 30.6.2017:

Osakepääoma	3 500 000
Voittovarot	50 000
Pääomalaina	200 000
Oma pääoma yhteensä	<u>3 750 000</u>

Tehtävä

Mikä on Kanava Oy:n konsernissa Sulku Oy:n osakkeiden hankintameno ja konserniaktiivan tai -passiivan määrä, kun niiden määrittäminen perustuu hankintahetkellä saatavilla olleisiin tietoihin? Tehtävässä ei pyydetä ottamaan kantaa konserniaktiivan tai -passiivan kohdistamiseen tai merkitsemiseen Kanava Oy:n konsernin taseessa.

Käytä vastatessasi tehtävän 2.3 vastauspohjaa. Esitä vastauksessasi hankintamenon muodostumisesta laskelma, joka sisältää kaikki tehtävässä mainitut kuusi hankintamenon ja konserniaktiivan tai -passiivan osatekijää. Perustele vastauksesi.

Hankintamenon ja konserniaktiivan tai -passiivan osatekijä	Hankintamenon ja konserniaktiivan tai -passiivan osatekijän vaikutus hankintamenoon (euroa)	Perustelu
1. Rahana 30.6.2017 maksettu 1 750 000 euroa		
2. Rahana 31.12.2017 maksettava 1 250 000 euroa		
3. Maa-alueen luovuttaminen Yhdyskunta Oy:lle		
4. Luotsi Oy:n osakkeiden luovuttaminen Yhdyskunta Oy:lle		
5. Tulevaan liikevaihtoon sidottu osa kauppahinnasta		
6. Pääomalaina		
HANKINTAMENO YHTEENSÄ		

Esitä erillisellä laskelmalla konserniaktiivan tai -passiivan määrä alla olevan mallin mukaisesti.

Laskelma konserniaktiivan tai -passiivan määrästä

Hankintameno - <u>Hankintahetken oma pääoma</u> Konserniaktiiva (-passiiva)

Tehtävä 3 (35 pistettä)

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

3.1

Laatumaahantuonti Oy on elintarvikkeiden maahantuontiin erikoistunut yritys. Yhtiön omistavat yhdessä toimitusjohtaja Pekka Pikkarainen ja hallituksen puheenjohtaja Mikko Tossavainen. Molemmat omistavat yhtiöstä 50 prosenttia. Yhtiön hallitukseen kuuluu Mikko Tossavaisen lisäksi Nella Pikkarainen, joka on Pekka Pikkaraisen tytär ja työskentelee yhtiössä sekä yhtiön ulkopuolinen jäsen Martti Mykkänen.

Yhtiön liikevaihto oli 7,5 miljoonaa euroa tilikaudella 1.7.2016–30.6.2017. Yhtiöllä on suuret varastotilat Espoossa. Varasto ei ole tällä hetkellä täydessä käytössä. Koska varasto on osittain tyhjiään, on toimitusjohtaja Pekka Pikkarainen päättänyt antaa 20 prosenttia varastotilasta Nappi ja Nippeli Oy:n käyttöön. Nappi ja Nippeli Oy:n ainoa osakkeenomistaja on Pekka Pikkaraisen vaimo Tuula Pikkarainen. Tilasta ei peritä vuokraa Nappi ja Nippeli Oy:ltä, koska toimitusjohtaja Pekka Pikkaraisen mukaan siitä ei aiheudu Laatumaahantuonti Oy:lle ylimääräisiä kustannuksia. Tila olisi muuten tyhjiään ja Laatumaahantuonti Oy maksaa vuokraa joka tapauksessa koko varastotilasta. Laatumaahantuonti Oy on maksanut varastotilasta vuokraa yhteensä 400 000 euroa tilikauden aikana.

Laatumaahantuonti Oy on tilikauden aikana myynyt Tossavaisen Kioski Oy:lle elintarvikkeita 100 000 euron edestä. Tossavaisen Kioski Oy on saanut hankkimistaan elintarvikkeista 5 prosentin alennuksen normaaliin markkinahintaan verrattuna. Tossavaisen Kioski Oy:n ainoa omistaja on Laatumaahantuonti Oy:n hallituksen puheenjohtaja Mikko Tossavainen.

Laatumaahantuonti Oy:n talouspäällikkö Mirka Metsälä on laatinut tilinpäätöksen. Tilinpäätöksen liitetiedoissa on esitetty lähipiiritapahtumana myynti Tossavaisen Kioski Oy:lle, koska myydyistä elintarvikkeista on annettu alennusta. Talouspäällikön mukaan kyseessä ei ole annetun alennuksen johdosta tavanomaisin ehdoin toteutettu liiketoimi, jonka vuoksi siitä tulee antaa tieto liitetiedoissa. Muita liitetiedoissa esitettäviä lähipiiritapahtumia ei talouspäällikön mukaan ole.

Olet suorittanut tilintarkastuksen tilikaudelta 1.7.2016–30.6.2017. Tilintarkastuksessa on apunasi ollut tilintarkastusassistentti Timo Tarmokas. Timo on laatinut työpaperin tarkastushavainnoista (liite 1). Muita kyseistä tarkastuksen kohdetta koskevia tilintarkastajan työpapereita ei ole olemassa. Esittämättömillä asiakirjoilla ei ole merkitystä tehtävän ratkaisun kannalta.

Liite 1 Tilintarkastustyöpaperi (ote)

Tehtävä

Mitä virheitä tai puutteita tilintarkastajan dokumentaatiossa on liitteessä 1 esitettyjen seikkojen osalta? Miten virheet tai puutteet tulisi korjata? Esitä korjausehdotuksesi tilintarkastajan dokumentointiin ja perustele soveltuvilla ISA-standardien kohdilla.

Tehtävässä käytettävä olennaisuus on 1 % liikevaihdosta. Tehtävässä esitetyt luvut ovat olennaisia.

Käytä vastaamiseen tehtävän 3.1 vastauspohjaa.

Puute tai virhe tilintarkastajan dokumentaatioissa	Korjausehdotus	Perustelu (ISA-standardin kohta)

Liite 1 Tilintarkastustyöpaperi (ote)

Lähipiiriliiketoimet

Lähipiiritahojen tunnistaminen

Olemme kartoittaneet Laatumahantuonti Oy:n lähipiiritahot edellisen vuoden tilintarkastuksen yhteydessä. Keskustelimme tällöin toimitusjohtaja Pekka Pikkaraisen kanssa ja hänen mukaansa yhtiön lähipiiriin kuuluvat hänen lisäksi Laatumahantuonti Oy:n hallituksen jäsenet, Nappi ja Nippeli Oy sekä Tossavaisen Kioski Oy. Muita lähipiiritahoja ei ole yhtiössä tunnistettu. Toteamme, että yhtiön lähipiiritahoissa ei ole tapahtunut muutosta, joten emme näe tarpeelliseksi käydä keskusteluja yhtiön johdon kanssa lähipiiritahoihin ja lähipiiriliiketoimiin liittyen.

Kontrollit

Lähipiiritapahtumilla ei ole muodollista hyväksyntää yhtiössä. Emme näe tätä puutteena, koska yhtiössä ei ole tehty liiketoimintaan kuulumattomia lähipiiritapahtumia.

Lähipiiritoimet tilikauden aikana

Laatumahantuonti Oy on tilikauden aikana myynyt lähipiiriyhtiö Tossavaisen Kioski Oy:lle elintarvikkeita 100 000 euron edestä. Tossavaisen Kioski Oy kuuluu yhtiön lähipiiriin, koska Laatumahantuonti Oy:n hallituksen puheenjohtaja Mikko Tossavainen on kyseisen yhtiön omistaja. Yhtiön tietojärjestelmistä ei saa raporttia lähipiiritapahtumista, joten olemme käyneet läpi yhtiön laskupäiväkirjalta myynnit Tossavaisen Kioski Oy:lle. Tossavaisen Kioski Oy:lle on annettu 5 prosentin alennus kaikista ostoista. Laatumahantuonti Oy:n normaali käytäntö on antaa käteisalennuksena asiakkaille 5 prosenttia laskun loppusummasta.

Laatumahantuonti Oy:n varastotilasta osa on annettu Nappi ja Nippeli Oy:n käyttöön. Nappi ja Nippeli Oy kuuluu Laatumahantuonti Oy:n lähipiiriin. Tilasta ei ole peritty vuokraa, joten kyseessä ei ole lähipiiritapahtuma.

Tilinpäätöksessä esitettävät liitetiedot

Tilinpäätöksessä on annettu tieto myynnistä Tossavaisen Kioski Oy:lle, koska myynti ei ole tapahtunut tavanomaisin ehdoin. Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ovat oikein.

Raportointi

Emme havainneet tarkastuksen aikana hallitukselle raportoitavia puutteita.

Johtopäätös

Lähipiiritapahtumat on käsitelty oikein tilinpäätöksessä ja tilinpäätöksestä voidaan antaa vakiomuotoinen tilintarkastuskertomus.

Helsingissä 2.9.2017

Timo Tarmokas

Timo Tarmokas

3.2

Mallikas Oy on tuotannon koneiden ja varaosien maahantuontiin erikoistunut yritys. Yritys toimii pääasiassa kotimaan markkinoilla. Yrityksen asiakkaina on kotimaisia tuotantoyhtiöitä. Asiakaskunnassa ei ole tapahtunut merkittäviä muutoksia. Yrityksen liikevaihto on pysynyt samalla tasolla viimeiset kymmenen vuotta eikä liiketoiminnassa ole tapahtunut merkittäviä muutoksia. Johto on budjetoinut liikevaihdon pysyvän samana myös seuraavalla tilikaudella.

Mallikas Oy:n merkittävät tilinpäätösluvut ilmenevät alla olevasta taulukosta.

Mallikas Oy (miljoonaa euroa)	30.6.2017	30.6.2016
Liikevaihto	13,80	13,65
Tilikauden tulos	0,63	0,65
Myyntisaamiset	1,46	0,57
Vaihto-omaisuus	1,45	1,49
Rahat ja pankkisaamiset	0,36	0,86
Taseen loppusumma	3,69	3,33

Olet suorittanut Mallikas Oy:n tilintarkastuksen tilikaudelta 1.7.2016–30.6.2017 yhdessä tilintarkastusassistentti Anu Auttavaisen kanssa. Anu on laatinut tarkastuksesta työpaperin, jossa on esitetty keskeiset havainnot tarkastuksesta.

Tehdyn tilintarkastuksen jälkeen, mutta ennen tilintarkastuskertomuksen antamista, Mallikas Oy:n toimitusjohtaja on ottanut sinuun yhteyttä ja kertonut, että yhtiössä on havaittu väärinkäytöksiä. Talouspäälikkö Tiina Toimelias on tilikauden aikana siirtänyt yhtiön varoja omalle pankkitililleen. Peitelläkseen toimiaan talouspäälikkö on kirjannut kyseiset rahasiirrot myyntitilien oikaisuiksi. Yhtiössä on edelleen selvityksen alla, mistä syystä tämä ei näy liikevaihdossa, jota yhtiön johtoryhmä seuraa tarkasti. Liikevaihto on tilikaudella vastannut budjetoitua, eikä johdolla ole tiedossa seikkoja, joiden perusteella liikevaihdossa olisi pitänyt tapahtua muutoksia. Tiedossa oleva kavalluksen määrä on noin 400 000 euroa. Tilintarkastuksen jälkeen on selvinnyt, että tilinpäätöksessä ollut Nakkilan Kone Oy:n myyntisaaminen 425 700 euroa on hyvitetty tilikauden päättymisen jälkeen.

Mallikas Oy:n toimitusjohtaja kertoi myös, että varastosta puuttuu tuotteita. Kolmea isoa konetta ei ole löytynyt yhtiön tilikauden päättymisen jälkeen suorittamassa inventoinnissa. Toimitusjohtaja totesi, että koneet ovat voineet puuttua varastosta jo edellisellä tilikaudella. Yhtiön edellinen inventointi tehtiin 30.3.2016. Toimitusjohtajan mukaan kyseiset koneet on ostettu yhtiön varastoon tehdyn inventoinnin jälkeen toukokuussa 2016. Toimitusjohtaja epäilee, että varastosta vastaava Ville Varomaton olisi saattanut toimia vilpillisesti.

Liite 1 Tilintarkastustyöpaperi (ote)

Liite 2 Pankin saldovahvistus

Liite 3 Myyntireskontran avoimet saldot per 30.6.2017 ja 31.7.2017

Tehtävä

Mitä virheitä tai puutteita tilintarkastajan dokumentaatioissa on liitteessä 1 esitettyjen seikkojen osalta? Miten virheet tai puutteet tulisi korjata? Esitä korjaus-ehdotuksesi tilintarkastajan dokumentointiin ja perustele vastauksesi soveltuvilla ISA-standardien kohdilla.

Tehtävässä käytettävä olennaisuus on 1 % liikevaihdosta.

Käytä vastaamiseen tehtävän 3.2 vastauspohjaa.

Puute tai virhe tilintarkastajan dokumentaatioissa	Korjausehdotus	Perustelu (ISA- standardin kohta)

Liite 1 Tilintarkastustyöpaperi

Tilintarkastustyöpaperi

Riskit

Tilintarkastuksen kannalta Mallikas Oy:n relevantit riskit liittyvät myyntiin ja ostoihin. Olemme arvioineet riskiksi myynnin olemassaolon ja katkon, ostojen täydellisyyden ja katkon sekä vaihto-omaisuuden olemassaolon. Olemme myös arvioineet riskialueeksi yhtiön maksujen hoidon.

Rutiinit ja kontrollit

Olemme tarkastaneet myyntiin ja ostoihin liittyviä rutiineja ja kontroleja. Mallikas Oy:ssä on toimivat ostoihin ja myyntiin liittyvät kontrollit. Tehtävät on riittävässä määrin hajautettu tai toimintoihin on luotu kompensoivia kontroleja. Reskontran hoitaja Minna Mutikaisella on maksuoikeudet ja vain hän pääsee muuttamaan asiakkaiden ja toimittajien tietoja. Kaikki ostolaskut hyväksytään sähköisesti. Ostolaskuja ei voi maksaa ilman, että laskulla on sekä asiatarkastajan että hyväksyjän kuittaus. Hyväksyjä ja asiatarkastaja ovat eri henkilöitä. Vain vuokrat ja veroihin liittyvät maksut maksetaan reskontran ohi ilman sähköistä hyväksyntää. Talouspäälikkö Tiina Toimeliällä on kirjanpitoon kirjausoikeudet, mutta hän ei kertomansa mukaan maksa laskuja.

Liikevaihto ja myyntisaamiset

Myyntisaamiset ovat kasvaneet merkittävästi edelliseen vuoteen nähden. Pyysimme tästä syystä saldovahvistukset suurimmista saldoista tilanteesta 30.6.2017. Valitsimme vahvistettaviksi viisi suurinta saldoa, joista talouspäälikkö Toimeliään pyynnöstä emme pyytäneet vahvistamaan Nakkilan Kone Oy:n saldoa. Talouspäälikkö tiesi, että Nakkilan Kone Oy:n reskontran hoitaja oli sairaslomalla, eikä tästä syystä sieltä saataisi halutussa aikataulussa vastausta vahvistuspyyntöön. Valitsimme tilalle vahvistettavaksi Nieminen & Co Oy:n saldon. Saldovahvistuksissa emme havainneet eroja.

Saimme talouspääliköltä reskontran avoimet saatavat per 31.7.2017 -listan. Tarkastimme avoimet saldot 31.7.2017 -listasta, että Nakkilan Kone Oy:n saldo ei ollut enää avoimena tilikauden päättymisen jälkeen. Lisäksi tarkastimme avoimien myyntisaatavien osalta per 31.7.2017, että millään asiakkaalla ei ollut erääntynyttä saldoa. Mallikas Oy:n maksuehto on 30 päivää, joten voimme todeta, että kaikki tilinpäätöksen myyntisaamiset on suoritettu tilikauden jälkeen. Johtopäätöksenä toteamme, että myyntisaamisten olemassaolo on tarkastettu ja myyntisaamiset on esitetty asianmukaisesti tilinpäätöksessä.

Ostot, ostovelat ja varasto

Olemme tarkastaneet oston katkon tarkastamalla kymmenen viimeistä tuotteiden varastoon saapumista sekä seuraavan tilikauden kymmenen ensimmäistä varastoon saapumista. Tarkastuksen perusteella katko on asianmukainen. Emme ole osallistuneet inventointiin, koska yhtiön varasto sijaitsee toisella paikkakunnalla, eikä inventointiin osallistuminen olisi kustannustehokasta. Varastoa hoitaa yksi henkilö, varastovastaava Ville Varomaton. Olemme pyytäneet varastovastaavalta vahvistuksen tilinpäätöksen varaston arvosta. Olemme saaneet Ville Varomattoman allekirjoittaman varastolistan, joka täsmää taseen varaston arvoon. Ostot ja vaihto-omaisuus on esitetty asianmukaisesti tilinpäätöksessä.

Rahat ja pankkisaamiset

Olemme täsmäyttäneet pankkitilin saldon pankista saatuun saldovahvistukseen. Pyysimme pankin tiliotteita tilikauden ajalta. Talouspäälikön mukaan niitä ei pysty tarkastelemaan muuten kuin

kirjautumalla pankkiohjelmaan. Emme nähneet tarpeelliseksi käydä tiliotteita läpi, koska pankkitilin saldo tilikauden lopussa täsmäsi vahvistukseen. Rahat ja pankkisaamiset on esitetty asianmukaisesti tilinpäätöksessä.

Johtopäätös

Emme havainneet seikkoja, joista tulisi raportoida Mallikas Oy:n hallitukselle. Voidaan antaa vakioimuotoinen tilintarkastuskertomus.

Helsingissä 15.8.2017

Anu Auttavainen
Anu Auttavainen

(Muiden erien tarkastamisella ei ole tehtävän kannalta merkitystä.)

Liite 2 Pankin saldovahvistus

Saldovahvistus

Suomen Rahapankki Oy

Mallikas Oy
Kattilatie 25
00550 HELSINKI

Todistus 30.6.2017

Tili	Saldo EUR
FI99 6030 3560 6372 55	356 874,15

Tilinkäyttövaltuudet	Valtuustyyppi	Tili
Minna Mutikainen	Käyttöoikeus yksin	FI99 6030 3560 6372 55
Tiina Toimelias	Käyttöoikeus yksin	FI99 6030 3560 6372 55

Liite 3 Myyntireskontran avoimet saldot per 30.6.2017 ja 31.7.2017

Myyntisaatavien tilanne 30.6.2017

Mallikas Oy

Asiakas	Valuutta	Saldo	Ei erääntynyt	Erääntynyt
Kone- ja laitevuokraus Oy	EUR	546 754,43	541 508,25	5 246,18
Nakkilan Kone Oy	EUR	425 700,00	425 700,00	0
Mäkisen Putiikki Oy	EUR	156 732,15	156 732,15	0
Veljekset Manninen Oy	EUR	74 325,15	74 325,15	0
Myrskyinen Oy	EUR	53 981,65	53 981,65	0
Nieminen & Co Oy	EUR	45 637,54	45 637,54	0
Lupaava Oy	EUR	38 785,60	38 785,60	0
Säihke Oy	EUR	29 743,16	29 743,16	0
Miehikkälän Kone Oy	EUR	25 643,75	25 209,60	434,15
Koneet ja varaosat Kinnunen Oy	EUR	22 093,16	22 093,16	0
Yhteensä		1 419 396,59	1 413 716,26	5 680,33

Myyntisaatavien tilanne 31.7.2017

Mallikas Oy

Asiakas	Valuutta	Saldo	Ei erääntynyt	Erääntynyt
Kone- ja laitevuokraus Oy	EUR	435 743,16	435 743,16	0
Mäkisen Putiikki Oy	EUR	156 732,15	156 732,15	0
Veljekset Manninen Oy	EUR	158 632,15	158 632,15	0
Myrskyinen Oy	EUR	68 645,87	68 645,87	0
Nieminen & Co Oy	EUR	20 567,15	20 567,15	0
Lupaava Oy	EUR	27 546,50	27 546,50	0
Säihke Oy	EUR	23 583,14	23 583,14	0
Toivosen Liike Oy	EUR	22 764,55	22 764,55	0
Miehikkälän Kone Oy	EUR	19 732,13	19 732,13	0
Koneet ja varaosat Kinnunen Oy	EUR	500,25	500,25	0
Yhteensä		934 447,05	934 447,05	0

3.3

Innovatiiviset Oy:n talouspäälikkö Taina Innova on laatinut tilinpäätöksen tilikaudelta 1.7.2016–30.6.2017. Innovatiiviset Oy kehittää kaivosrobotteja, joiden avulla voidaan mitata kaivosten kestävyyttä ääriolosuhteissa. Innovatiiviset Oy on KPL 1:4a:n mukainen pienyritys.

Innovatiiviset Oy on tehnyt tilaustyönä kehitystyötä Mestarit Oy:lle, joka on tilikauden aikana ostanut viisi robottia. Yhden robotin myyntihinta on 350 000 euroa. Innovatiiviset Oy:n tilikauden liikevaihto on ollut 1 900 000 euroa. Liikevaihto on tilikauden aikana muodostunut lähes kokonaan myynnistä Mestarit Oy:lle. Innovatiiviset Oy:n tilikauden tulos muodostui 45 000 euroa tappiolliseksi. Taseen loppusumma tilikauden lopussa on 4 800 000 euroa. Tilinpäätöshetkellä Innovatiiviset Oy:llä on 700 000 euron myyntisaaminen Mestarit Oy:ltä, joka on erääntynyt 90 päivää.

Innovatiiviset Oy:n vaihto-omaisuuteen sisältyy tilikauden lopussa kaksi valmista robottia, joiden kirjanpitoarvo on yhteensä 400 000 euroa sekä yksi puolivalmis robotti, jonka kirjanpitoarvo on 100 000 euroa. Mestarit Oy on maksanut näistä ennakkomaksuna 50 000 euroa. Valmiit robotit ovat käyttökelpoisia Mestarit Oy:n nykyisiin kaivoksiin. Mestarit Oy:llä on suunnitelmissa avata uusi kaivos, joka on olemassa olevia kaivoksia syvempi. Tätä varten robotteihin tarvitaan uusia ominaisuuksia.

Tilikauden aikana Innovatiiviset Oy on aktivoinut kaivosrobottien tuotekehityskuluja 520 000 euroa taseen aineettomiin hyödykkeisiin. Yhteensä aktivoituja tuotekehitysmenoja on kirjattu Innovatiiviset Oy:n taseeseen noin 3 500 000 euroa.

Mestarit Oy:n taloudellinen tilanne on heikko. Mestarit Oy on menettänyt oman pääoman tilikauden 1.7.2016–30.6.2017 aikana ja oma pääoma on tilikauden lopussa 300 000 euroa miinuksella. 30.6.2017 päättyneen tilikauden tulos oli 390 000 euroa tappiollinen. Yhtiön rahoitustilanne on tiukka. Lyhytaikaiset velat ylittävät lyhytaikaiset varat 550 000 eurolla. Mestarit Oy on neuvotellut pankin kanssa uudesta rahoituksesta, mutta uutta rahoitusta ei ole vielä saatu neuvoteltua. Mestarit Oy toimii toimialalla, jolla ei ole olemassa muita vastaavia toimijoita. Mikäli Innovatiiviset Oy menettäisi Mestarit Oy:n asiakkuuden, ei korvaavia asiakkaita olisi lainkaan näköpiirissä.

Innovatiiviset Oy:n omistaja ja toimitusjohtaja Tarmo Innova on laatinut budjetin seuraaville viidelle vuodelle. Budjetin mukaan yhtiön tiukka kassatilanne paranee huomattavasti tulevina tilikausina. Mestarit Oy on sitoutunut tilaamaan seuraavan tilikauden aikana vähintään kahdeksan robottia, minkä perusteella Innovatiiviset Oy:n toimitusjohtaja on budjetoinut tilikaudelle 1.7.2017–30.6.2018 liikevaihdoksi 3 000 000 euroa ja tilikauden tuloksen on ennustettu olevan 100 000 euroa positiivinen. Toimitusjohtaja ei ole budjetoinut kasvua tämän jälkeisille tilikausille ja tuloksen odotetaan pysyvän 100 000 eurossa seuraavan viiden tilikauden ajan. Tilikauden 1.7.2016–30.6.2017 tulokseksi oli budjetoitu myös positiivinen tulos 50 000 euroa. Tarmo Innova on esittänyt perusteluksi budjetista jäämiselle sen, että yksi Mestarit Oy:n tilauksista, jonka odotettiin toteutuvan tilikauden aikana, on siirtynyt seuraavalle tilikaudelle.

Olet suorittanut Innovatiiviset Oy:n tilintarkastuksen yhdessä kokeneen tilintarkastusapulaisen Mikko Mukavan kanssa. Olette keskustelleet toimitusjohtaja Tarmo Innovan kanssa tilintarkastuksen aikana. Tarmo on kertonut tulevista suunnitelmista ja kertonut, että Mestarit Oy on tilikauden päättymisen jälkeen tilannut viisi kaivosrobottia. Mikko on laatinut tilintarkastuksesta työpaperin.

Liite 1 Tilintarkastajan työpaperi (ote)

Tehtävä

Mitä virheitä tai puutteita tilintarkastajan dokumentaatiossa on liitteessä 1 esitettyjen seikkojen osalta? Miten virheet tai puutteet tulisi korjata? Esitä korjausehdotuksesi tilintarkastajan dokumentointiin ja perustele vastauksesi soveltuvilla ISA-standardien kohdilla.

Tehtävässä käytettävä olennaisuus on 1 % liikevaihdosta.

Käytä vastaamiseen tehtävän 3.3 vastauspohjaa.

Puute tai virhe tilintarkastajan dokumentaatiossa	Korjausehdotus	Perustelu (ISA- standardin kohta)

Liite 1 Tilintarkastajan työpaperi (ote)

Tilintarkastajan työpaperi

Riskit

Tilintarkastuksen kannalta relevantit riskit liittyvät myyntiin ja ostoihin sekä pysyviin vastaaviin. Olemme arvioineet riskiksi myynnin olemassaolon ja katkon, ostojen täydellisyyden ja katkon sekä kehittämismenojen aktivointiperiaatteet.

Rutiinit ja kontrollit

Innovatiiviset Oy on pieni yhtiö, jossa henkilöstön määrä on rajallinen. Tämä huomioiden tehtävien hajauttaminen ei ole yhtiössä mahdollista. Emme näin ollen luota yhtiön kontroleihin, vaan suoritamme enemmän aineistotarkastustoimenpiteitä.

Liikevaihto ja myyntisaamiset

Myynti koostuu pääasiassa myynnistä yhdelle asiakkaalle. Innovatiiviset Oy kehittää kaivosrobotteja, joita myydään Mestarit Oy:lle. Olemme pyytäneet myyntisaamisen saldovahvistuksen Mestarit Oy:lta. Mestarit Oy on vahvistanut velakseen 700 000 euroa, mikä täsmää Innovatiiviset Oy:n myyntisaamisiin. Saaminen on erääntynyt 90 päivää sitten. Olemme tarkastaneet myynnin katkon. Tarkastuksen perusteella liikevaihto ja myyntisaamiset on esitetty asianmukaisesti.

Ostot, ostovelat ja varasto

Olemme tarkastaneet oston katkon ja osallistuneet yhtiön varaston fyysiseen inventointiin. Varastossa on tilinpäätöshetkellä kaksi kaivosrobottia sekä raaka-aineita ja yksi puolivalmis robotti. Emme havainneet puutteita inventoinnissa. Olemme myös tarkastaneet varaston hinnoittelua. Hinnoittelu perustuu ostohintoihin ja tuotantokustannuksiin. Olemme tarkastaneet pistokokein laskuja ja palkkakustannusten kirjauksia. Tarkastuksen perusteella vaihto-omaisuus, ostot ja ostovelat on esitetty asianmukaisesti.

Kehittämismenot

Innovatiiviset Oy on aktivoinut kehittämismenoina aineettomiin hyödykkeisiin palkkakustannuksia kaivosrobottien kehittämistyöstä. Kehitystyö on edelleen kesken, mistä syystä yhtiössä ei ole vielä aloitettu poistojen tekemistä. Aktivointiperusteet on dokumentoitu ja Innovatiiviset Oy:n hallitus on hyväksynyt aktivointiperusteet ja määrittänyt poistoajaksi 10 vuotta. Kehittämismenot täyttävät arviomme mukaan aktivointiperusteet. Tarkastuksen perusteella kehittämismenot on esitetty asianmukaisesti.

Oheisessa taulukossa on esitetty taseen kehittämismenoihin aktivoitujen kustannusten määrä vuosittain. Määrät ovat joka vuosi täsmänneet hallituksen päätöksiin. Olemme tarkastaneet pistokokein aktivoituja palkkakustannuksia vertaamalla niitä työajanseurantaan.

Vuosi	Aktivoidut kehittämismenot
2014	504 735,12
2015	1 205 584,15
2016	1 315 464,35
2017	520 810,53

Budjetointi

Olemme saaneet käyttöömmme Innovatiiviset Oy:n toimitusjohtajan laatiman budjetin seuraavalle viidelle vuodelle. Budjetin mukaan seuraavan tilikauden tulos tulee olemaan 100 000 euroa positiivinen ja sama kehitys jatkuu seuraavina vuosina. Olemme keskustelleet budjetoinnista toimitusjohtajan kanssa ja hänen mukaansa budjetti on laadittu realistisesti. Innovatiiviset Oy:n kassatilanne tulee paranemaan tulevina vuosina. Voimme todeta toimitusjohtajan laatiman budjetin olevan realistinen, koska toimitusjohtaja ei ole budjetoinut kasvua seuraavan tilikauden jälkeen.

Going concern

Tilikauden tulos on tappiollinen, mutta yhtiön oma pääoma on kuitenkin positiivinen. Johto on budjetoinut positiivisen tuloksen seuraaville viidelle vuodelle, joten tarkastuksen perusteella ei ole syytä epäillä yhtiön kykyä jatkaa toimintaa.

Tilinpäätöksen liitetiedot

Olemme tarkastaneet tilinpäätöksen liitetiedot tarkastuslistan mukaisesti. Innovatiiviset Oy on laatinut liitetiedot pienyritysasetuksen mukaisesti. Tilinpäätöksessä ei ole tarpeellista esittää muita tietoja oikean ja riittävän kuvan aikaansaamiseksi.

Johtopäätös

Emme havainneet tarkastuksemme perusteella merkittäviä puutteita ja tilinpäätöksestä voidaan antaa vakioimuotoinen tilintarkastuskertomus.

Helsingissä 2.9.2017

Mikko Mukava
Mikko Mukava

(Muiden erien tarkastamisella ei ole tehtävän kannalta merkitystä.)

Tehtävä 4 (30 pistettä)

Vastaa jäljempänä esitettyihin kysymyksiin. Perustele vastauksesi viittaamalla sopiviin IFRS-standardien kohtiin. Tehtävässä on sovellettu 30.6.2017 EU:ssa pakottavasti voimassa olevia IFRS-standardeja. Vastauksessa ei tarvitse ottaa kantaa liitetietovaatimuksiin. Vastauksessa ei tarvitse esittää lukuja.

Käytä tehtävään vastatessasi tehtävän 4 tyhjää vastauspohjaa. Tietokoneella vastatessasi anna vastauksesi koko tehtävään enintään kolmen A4-sivun mittaisena (Oletusfontti Calibri 11). Ylimenevää vastauksen osaa ei lueta.

4.1

Sounds Too Good Oy suunnittelee ja valmistaa kaiuttimia ja harjoittaa vuokraustoimintaa Suomessa. Yhtiön tilikausi on 1.7.–30.6. Yhtiö soveltaa sijoituskiinteistöjen osalta käyvän arvon mallia.

Sounds Too Good Oy:llä on useita kiinteistöjä:

- Yhtiön johto, hallinto ja tuotesuunnittelu sijaitsevat Helsingissä yhtiön ulkopuoliselta vuokratusta kiinteistössä (muu vuokrasopimus). Vuokrasopimus on alkanut 1.8.2016. Yhtiöltä ei veloiteta lainkaan vuokraa kuudelta ensimmäiseltä kuukaudelta.
- Kaiuttimet valmistetaan Espoossa sijaitsevassa yhtiön ulkopuoliselta tilikauden aikana vuokratusta vuokrakiinteistössä (rahoitusleasingsopimus).
- Sounds Too Good Oy:n vuosien saatossa kerryttämä ylimääräinen varallisuus on sijoitettu Porvoossa sijaitsevaan kiinteistöön, jonka yhtiö omistaa 100-prosenttisesti. Porvoossa sijaitseva kiinteistö on vuokrattu Porvoon kaupungille (rahoitusleasingsopimus).
- Lisäksi Sounds Too Good Oy omistaa kiinteistön Tampereella. Kiinteistö on ostettu seitsemän vuotta sitten. Kiinteistön hankintameno on 2 500 000 euroa. Tampereen kiinteistö on vuokrattu edelleen toiselle yhtiölle (muu vuokrasopimus).

Kiinteistöihin liittyvät seuraavat sopimukset:

Vuokrakohde	Sopimuksen kesto / vuotta	Vuokra eur/kuukausi	Kiinteistön IFRS:n mukainen käypä arvo (tuhatta euroa)
Helsinki vuokralleottaja	20	10 000	4 500
Espoo vuokralleottaja	15	25 000	3 500
Porvoo vuokralleantaja	10	5 000	500
Tampere vuokralleantaja	4	4 500	5 000

Tehtävä

Miten tehtävässä mainitut kiinteistöt on tullut arvostaa alun perin ja tämän jälkeisissä Sounds Too Good Oy:n tilinpäätöksissä? Miten kiinteistöihin liittyvät vuokrat on tullut kirjata 30.6.2017 päättyneeltä tilikaudelta laadittavassa tilinpäätöksessä? Mitä muita mahdollisia kiinteistöihin liittyviä kirjauksia edellä mainittujen kirjausten lisäksi tulee huomioida 30.6.2017 päättyneeltä tilikaudelta

laadittavassa tilinpäätöksessä? Ota kiinteistöittäin kantaa myös siihen, onko kyseessä sijoituskiinteistö.

4.2.

Matala Tuotto Oy on sijoitusyhtiö. Yhtiön sijoitussalkku koostuu oman pääoman ehtoista ja vieraan pääoman ehtoista sijoituksista. Oman pääoman ehdotet instrumentit koostuvat pörssinoteeratuista osakkeista ja sijoitusrahastoista, joille on olemassa luotettavasti määritettävissä oleva käypä arvo. Yhtiön sijoitussuunnitelman mukaisesti yhtiön oman pääoman ehtoilla instrumenteilla tavoitellaan voittoa lyhyellä tähtäimellä. Instrumentteihin liittyvät tuotot muodostuvat pääosin myyntivoitoista.

Vieraan pääoman ehdotet sijoitukset koostuvat pörssinoteeratuista joukkovelkakirjalainoista. Vieraan pääoman ehtoilla instrumenteilla tavoitellaan tasaista tuottoa pitkällä aikavälillä. Yhtiössä ei ole viime aikoina käytetty näitä instrumentteja lyhyen aikavälin voitontavoitteluun.

Tehtävä

Miten Matala Tuotto Oy:n on tullut luokitella ja arvostaa kyseiset rahoitusinstrumentit alun perin ja tämän jälkeisissä tilinpäätöksissä? Miten niihin liittyvät mahdolliset arvonalentumiset tulee huomioida 30.6.2017 päättyneeltä tilikaudelta laadittavassa tilinpäätöksessä? Mitä muita mahdollisia rahoitusinstrumentteihin liittyviä kirjauksia edellä mainittujen kirjausten lisäksi tulee huomioida 30.6.2017 päättyneeltä tilikaudelta laadittavassa tilinpäätöksessä?

4.3.

Sounds Too Good Oy laski 1.1.2017 liikkeelle yhtiön rahoitussuunnitelman mukaisesti hybridilainan (joukkovelkakirjalaina). Lainan määrä on 400 miljoonaa euroa. Lainasta merkittiin määräaikaan mennessä 350 miljoonaa euroa.

Lainalle maksetaan liikkeellelaskupäivästä alkaen 8 prosentin kiinteää korkoa. Koronmaksu päättyy lainan takaisinmaksua edeltävänä päivänä. Korko maksetaan kerran vuodessa (31.12.) ja viimeisen kerran lainan takaisinmaksun yhteydessä. Jos koronmaksupäivä ei ole arkipäivä, korko maksetaan seuraavana pankkipäivänä.

Sounds Too Good Oy:n hallitus päättää vuosittain koron maksamisesta joukkovelkakirjalainan merkinneille sijoittajille. Yhtiön hallitus saa myös päättää, että korkoa ei makseta. Maksamaton korko kumuloituu, mutta sitä ei lisätä lainapääomaan, vaan se on lainapääomasta erillinen erä. Jos Sounds Too Good Oy:n yhtiökokous päättää vähimmäisosinkoja suuremmasta osingonjaosta, maksamaton korko on maksettava lainan merkinneille sijoittajille välittömästi.

Sounds Too Good Oy:n liikkeelle laskema joukkovelkakirjalaina on heikommassa etusija-asemassa kuin yhtiön muut velkasitoumukset ja lainalla ei ole minkäänlaista etuoikeutta yhtiön varoihin. Lainalla ei ole eräpäivää. Joukkovelkakirjalainan merkinneillä sijoittajilla on oikeus vaatia lainan takaisinmaksua yhtiön purkautuessa. Sijoittajan tulee tehdä liikkeeseenlaskijalle vaatimus lainan takaisinmaksusta kirjallisena.

Tehtävä

Miten joukkovelkakirjalaina tulee luokitella ja miten mahdolliset korot tulee kirjata Sounds Too Good Oy:n 30.6.2017 päättyneeltä tilikaudelta laadittavassa tilinpäätöksessä? Mitä muita mahdollisia joukkovelkakirjalainaan liittyviä kirjauksia edellä mainittujen kirjausten lisäksi tulee huomioida 30.6.2017 päättyneeltä tilikaudelta laadittavassa tilinpäätöksessä?