



HT- JA HTM-TUTKINTO 18.8.2018

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 2016–2017 -teoksen mukaisesti. Vastauksissa tilintarkastajan raportit voi laatia Suomen tilintarkastajat ry:n julkaiseman Tilintarkastajan raportointi 2017 -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 kielioippi- 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_HTM 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)

Kultaverka Oy harjoittaa kankaiden valmistusta. Kultaverka Oy:n viimeksi päättyneeltä tilikaudelta 1.1.–31.12.2017 laaditun ja tilintarkastetun tilinpäätöksen mukaan liikevaihto oli 6 200 000 euroa, taseen loppusumma oli 3 900 000 euroa ja henkilöstön määrä oli 18. Kultaverka Oy:n omistus on jakaantunut kahden sukuhaaran, Popliinien ja Veluuristen kesken. Kultaverka Oy:n osakkeenomistajien omistamien osakkeiden lukumäärät käyvät ilmi liitteestä 1.

Finanssikriisin aikaan Kultaverka Oy järjesteli rahoitustaan 500 000 euron suuruisen vaihtovelkakirjalainan avulla. Vaihtovelkakirjalainan merkitsi 1.9.2009 ORI-Invest Oy. ORI-Invest Oy:llä on oikeus vaihtaa laina Kultaverka Oy:n osakkeiksi aikaisintaan 10 vuoden ja viimeistään 15 vuoden kuluttua lainan merkitsemisestä. Jos lainaa ei vaihdeta osakkeiksi, lainan pääoma erääntyy kerralla maksettavaksi 15 vuoden kuluttua lainan merkitsemisestä. Lainan ehdoissa ei ole määrätty, mitä lainalle tapahtuu mahdollisen Kultaverka Oy:n jakautumisen yhteydessä.

Popliinit ovat tehneet Veluurisille alustavan ja ei-sitovan tarjouksen. Tarjouksen mukaan Popliinit hankkisivat Kultaverka Oy:n kankaiden valmistukseen liittyvän liiketoiminnan. Kultaverka Oy:lle on vuosien saatossa kertynyt kankaiden valmistustoimintaan liittymätöntä varallisuutta, kuten osake- ja kiinteistöomistuksia. Liiketoiminnan hankkiminen olisi tarkoitus tehdä vaiheittain. Ensimmäisessä vaiheessa Kultaverka Oy jakautuisi ja toisessa vaiheessa tehtäisiin mahdollisia kauppvoja tai osakevaihtoja.

Kultaverka Oy:n hallitus on päättänyt käynnistää prosessin, jossa Kultaverka Oy jakautuu kahdeksi osakeyhtiöksi osakeyhtiölain mukaisesti. Jakautuminen tehdään siten, että Kultaverka Oy:n kaikki varat ja velat siirtyvät Kultaverka Oy:lle ja Verka Oy:lle, jotka perustetaan jakautumisen yhteydessä. Samalla Kultaverka Oy purkautuu. Kultaverka Oy:n kankaiden valmistustoimintaan liittyvät varat ja velat siirtyvät Verka Oy:hyn. Kaikki muut Kultaverka Oy:n varat ja velat, kuten osake- ja kiinteistöomistukset siirtyvät Kultaverka Oy:hyn.

Jakautumissuunnitelmassa Kultaverka Oy:n osakkeiden lukumääräksi ehdotetaan 1 800 osaketta. Kaikki osakkeet olisivat samanlaisia. Verka Oy:n osakkeiden lukumääräksi ehdotetaan 10 200 osaketta. Myös Verka Oy:n kaikki osakkeet olisivat samanlaisia. Yhtiöiden osakkeet jakaantuisivat Kultaverka Oy:n osakkeenomistajien kesken liitteistä 2 ja 3 ilmenevällä tavalla.

Jakautumissuunnitelma on allekirjoitettu 7.2.2018 ja rekisteröity kaupparekisteriin 6.3.2018. Jakautumissuunnitelman liitteenä ei ollut tilintarkastajan lausuntoa. Kultaverka Oy on jakautumissuunnitelman rekisteröinnin yhteydessä hakenut Patentti- ja rekisterihallitukselta kuulutusta Kultaverka Oy:n velkojille. Rekisteriviranomainen on rekisteröinyt kuulutuksen, julkaissut sen Virallisessa lehdessä 4.4.2018 ja asettanut määräpäiväksi jakautumissuunnitelman vastustamiselle 5.7.2018. Kultaverka Oy on lähettänyt kuulutuksesta kirjallisen ilmoituksen tunnetuille velkojilleen 11.4.2018.

Kultaverka Oy:n hallitus on kutsunut koolle ylimääräisen yhtiökokouksen päättämään jakautumisesta. Kokouskutsu on toimitettu julkaisemalla se Kultaverka Oy:n yhtiöjärjestyksen mukaisesti Kultaverka Oy:n kotipaikan sanomalehdessä 27.4.2018. Kutsussa on mainittu muiden seikkojen ohella osakkeenomistajien OYL 17:13:ssä tarkoitetusta oikeudesta vaatia lunastusta. Ylimääräinen yhtiökokous pidetään 28.5.2018.

Kultaverka Oy:n hallitus ilmoitti 27.4.2018 kirjeellä vaihtovelkakirjalainan velkoja ORI-Invest Oy:lle sen OYL 17:13:n mukaisesta oikeudesta vaatia lunastusta.

ORI-Invest Oy lähetti Kultaverka Oy:n hallitukselle kirjeen 30.4.2018. ORI-Invest Oy:n mielestä suunnitelma jakautumisesta loukkaa törkeästi vaihtovelkakirjalainan velkojan oikeuksia. Kirjeen mukaan jakautumisprosessi on keskeytettävä, koska siinä on ORI-Invest Oy:n mielestä menetelty osakeyhtiölain vastaisesti seuraavilta osin:

A) Jakautumissuunnitelmassa ei ole selostettu jakautumisvastikkeen jakautumisen perusteita.

B) Jakautumissuunnitelmasta ei ole annettu tilintarkastajan lausuntoa ennen jakautumissuunnitelman rekisteröintiä kaupparekisteriin.

C) Kultaverka Oy ei ole lähettänyt ORI-Invest Oy:lle velkojien kuulutuksesta ilmoitusta kirjattuna kirjeenä eli siten, että Kultaverka Oy voi osoittaa ilmoituksen tulleen perille.

Ylimääräinen yhtiökokous pidettiin toimitetun kutsun mukaisesti 28.5.2018. Riitta Popliini ei ollut yhtiökokouksessa läsnä, eivätkä hänen omistamansa osakkeet olleet muutoinkaan kokouksessa edustettuina. Kun Aimo Popliini oli kuullut ORI-Invest Oy:n hallitukselle lähettämästä kirjeestä, hän oli pidättäytynyt äänestämästä jakautumissuunnitelman hyväksymisen puolesta tai sitä vastaan. Kaikki muut Kultaverka Oy:n osakkeenomistajat olivat läsnä ja äänestivät jakautumissuunnitelman hyväksymisen puolesta.

Liite 1 Kultaverka Oy:n osakkeenomistajat ja osakkeiden lukumäärät (ote osakasluettelosta)
 Liite 2 Kultaverka Oy:n osakkeenomistajat ja osakkeiden lukumäärät
 Liite 3 Verka Oy:n osakkeenomistajat ja osakkeiden lukumäärät

Tehtävä

Tänään on 29.5.2018. Olet Kultaverka Oy:n tilintarkastaja. Vastaa seuraaviin kysymyksiin.

Perustele vastauksesi kysymysten 1.1.–1.3. kohdalla viittaamalla tehtävässä esitettyihin tosiasioihin ja osakeyhtiölakiin. 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). Käytä vastatessasi tehtävän 1 vastauspohjaa. Ylimenevää vastauksen osaa ei lueta. Voit lisätä tai poistaa rivejä taulukoista tarpeen mukaan.

1.1. Onko Kultaverka Oy:n jakautumisprosessissa menetelty ORI-Invest Oy:n väittämällä tavalla osakeyhtiölain vastaisesti? Kerro vastauksessasi selvästi jokaisen ORI-Invest Oy:n väittämän osalta näkemyksesi siihen, onko jakautumisprosessissa menetelty osakeyhtiölain (OYL) vastaisesti. Anna vastauksesi alla olevan taulukon muodossa.

ORI Invest Oy:n väittämä osakeyhtiölain vastainen menettely Kultaverka Oy:n jakautumisprosessissa	Onko menettely ollut osakeyhtiölain vastainen? (Kyllä/Ei)	Perustelu
A) Jakautumissuunnitelmassa ei ole selostettu jakautumisvastikkeen		

jakautumisen perusteita.		
B) Jakautumissuunnitelmasta ei ole annettu tilintarkastajan lausuntoa ennen jakautumissuunnitelman rekisteröintiä kaupparekisteriin.		
C) Kultaverka Oy ei ole lähettänyt ORI-Invest Oy:lle velkojien kuulutuksesta ilmoitusta kirjattuna kirjeenä eli siten, että Kultaverka Oy voi osoittaa ilmoituksen tulleen perille.		

- 1.2. Onko Kultaverka Oy:n jakautumisprosessissa menetelty osakeyhtiölain vastaisesti? Anna vastauksesi alla olevan taulukon muodossa. Vastauksessa ei tule enää ottaa kantaa tehtävässä 1.1. esitettyihin ORI Invest Oy:n esittämiin väittämiin.

Osakeyhtiölain vastainen menettely Kultaverka Oy:n jakautumisprosessissa	Perustelu

- 1.3. Mitä lausuntoja, todistuksia tai kertomuksia sinun pitää Kultaverka Oy:n tilintarkastajana antaa osakeyhtiölain mukaan 28.5.2018 pidetyn ylimääräisen yhtiökokouksen jälkeen ennen kuin Kultaverka Oy:n jakautumismenettely on saatettu loppuun rekisteröimällä lopputilitys kaupparekisteriin?

Tehtävässä 1.3. oletetaan, että Kultaverka Oy:n ylimääräinen yhtiökokous 28.5.2018 olisi hyväksynyt jakautumisen, jakautumisprosessi olisi ollut tähän päivään (29.5.2018) asti osakeyhtiölain mukainen ja se saatettaisiin osakeyhtiölain vaatimusten mukaisesti loppuun rekisteröimällä lopputilitys kaupparekisteriin 31.8.2018. Anna vastauksesi alla olevan taulukon muodossa. Vastauksessa tehtävään 1.3. ei tarvitse huomioida tehtävissä 1.1. ja 1.2. mahdollisesti havaittuja osakeyhtiölain vastaisia menettelyjä.

Tilintarkastajan lausunto, todistus tai kertomus	Perustelu

Liite 1 Kultaverka Oy:n osakkeenomistajat ja osakkeiden lukumäärät (ote osakasluettelosta)

Nimi	Osoite	Osakkeet nro	Osakkeet ja äänet (kpl)
Popliini, Aimo Uolevi	Popliinikuja 1, 00900 Helsinki	1–380	380
Popliini, Pirkko	Popliinikuja 2 A, 00900 Helsinki	381–480	100
Popliini, Riitta Merja	Popliinikuja 2 B, 00900 Helsinki	481–600	120
Veluurinen, Beatrice Jasmin	Veluurtie 5, 07940 Loviisa	601–800	200
Veluurinen, Max Moritz	Veluurtie 32, 07940 Loviisa	801–1000	200
Veluurinen, Ville Valdemar	Veluurtie 111, 07940 Loviisa	1001–1200	200

Liite 2 Kulta Oy:n osakkeenomistajat ja osakkeiden lukumäärät

Nimi		Osakkeita (kpl)	Ääniä (kpl)
Popliini	Aimo Uolevi	570	570
Popliini	Pirkko	150	150
Popliini	Riitta Merja	180	180
Veluurinen	Beatrice Jasmin	300	300
Veluurinen	Max Moritz	300	300
Veluurinen	Ville Valdemar	300	300
YHTEENSÄ		1 800	1 800

Liite 3 Verka Oy:n osakkeenomistajat ja osakkeiden lukumäärät

Nimi		Osakkeita (kpl)	Ääniä (kpl)
Popliini	Aimo Uolevi	3 230	3 230
Popliini	Pirkko	850	850
Popliini	Riitta Merja	1 020	1 020
Veluurinen	Beatrice Jasmin	1 700	1 700
Veluurinen	Max Moritz	1 700	1 700
Veluurinen	Ville Valdemar	1 700	1 700
YHTEENSÄ		10 200	10 200

Tehtävä 2 (25 pistettä)

Vastaa jäljempänä esitettyihin kysymyksiin. Tehtävässä esiintyvien yritysten tilinpäätökset on laadittu Suomen kirjanpitolain ja voimassa olevan suomalaisen tilinpäätössäännösten (FAS) mukaan. Kaikki tehtävässä esitetyt luvut ovat olennaisia. Muita kyseistä tarkastuksen kohdetta koskevia tilintarkastajan työpapereita ei ole olemassa. Esittämättömillä asiakirjoilla ei ole merkitystä tehtävän ratkaisun kannalta.

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

2.1

Muotituote Oy on pääkaupunkiseudulla toimiva juhlapukujen jälleenmyyjä. Yhtiöllä on kaksi myymälää. Muotituote Oy:n asiakkaat käyvät valitsemassa myymälässä haluamansa puvun mallin ja sovittamassa koon. Tämän jälkeen oikeaa kokoa oleva puku toimitetaan varastosta myymälään mahdollisesti pukuun tehtäviä korjauksia varten. Asiakas noutaa puvun myymälästä, kun se on valmis.

Muotituote Oy:n omistaa Tero Tyylikäs, joka toimii myös yhtiön toimitusjohtajana. Yhtiön kirjanpidon hoitaa Taina Taitava. Yhtiön tilikausi on 1.7.–30.6.

Muotituote Oy on tilikauden aikana luopunut omasta maahantuontivarastotilastaan, sillä yhtiössä aiemmin käytössä ollut varasto-ohjelma olisi vaatinut laajan ohjelmapäivityksen. Varastointi on ulkoistettu 31.12.2017 lähtien Logistiikkakeskus Oy:lle. Maahantuontivarasto siirrettiin tuolloin Logistiikkakeskus Oy:n tiloihin. Logistiikkakeskus Oy hoitaa myös juhlapukujen maahantuonnin ja tullauksen.

Logistiikkakeskus Oy:llä on nykyaikainen varastojärjestelmä. Muotituote Oy:n toimitusjohtajan mukaan yhteistyö on sujunut hyvin uuden sopimuskumppanin kanssa.

Logistiikkakeskus Oy:n varastohenkilökunta on inventoinut tiloissaan olevan Muotituote Oy:n maahantuontivaraston 30.4.2018, eikä suuria inventointieroja havaittu. Muotituote Oy:n maahantuontivaraston arvo inventointihetkellä 30.4.2018 oli 500 tuhatta euroa. Tilinpäätöshetkellä 30.6.2018 Muotituote Oy:n maahantuontivaraston arvo oli 120 tuhatta euroa.

Muotituote Oy:n myymälöissä varastoidaan lähinnä juhlapukujen sovituskappaleet. Muotituote Oy:n myymälöissä sijaitsevat varastot on inventoitu tilinpäätöshetkellä 30.6.2018. Tilinpäätöshetkellä myymälöiden varastoissa oli tuotteita yhteensä 25 tuhannen euron arvosta. Myymälöissä ei ole omaa varastojärjestelmää. Myymälöiden varastonmuutos kirjataan kirjanpitoon kerran kuukaudessa kuun lopussa tehtävän inventoinnin perusteella.

Tilikauden aikana yhtiö on hankkinut myymälöihin uuden kassajärjestelmän. Vanha kassajärjestelmä ei ollut enää riittävän tehokas, eikä siitä saanut tarvittavia raportteja kasvavan liiketoiminnan tarpeisiin. Uusi kassajärjestelmä otettiin käyttöön 31.5.2018.

Olet suorittanut Muotituote Oy:n tilintarkastuksen tilikaudelta 1.7.2017–30.6.2018. Tilintarkastuksessa on apunasi ollut tilintarkastusassistentti Matti Mukava. Matti on laatinut työpaperin tarkastushavainnoista (liite 1).

Liite 1 Tilintarkastustyöpaperi (ote)

Tehtävä

Mitä virheitä tai puutteita on liitteen 1 tilintarkastajan dokumentaatiossa tai siitä ilmenevissä tilintarkastajan tekemissä tarkastustoimenpiteissä? Miten liitteessä 1 olevat virheet tai puutteet tulisi korjata? Esitä korjausehdotuksesi liitteeseen 1 ja perustele ne soveltuvilla ISA-standardien kohdilla.

Ota kantaa ainoastaan liitteessä 1 esitettyihin seikkoihin.

Käytä vastaamiseen tehtävän 2.1. vastauspohjaa.

Puutteellinen tai virheellinen kohta tilintarkastajan dokumentaatiossa tai tilintarkastajan tekemissä tarkastustoimenpiteissä	Korjausehdotus perusteluineen	ISA-standardin kohta

Liite 1 Tilintarkastustyöpaperi (ote)

Logistiikkakeskus Oy:n varastoon varastoitujen Muotituote Oy:n tuotteiden olemassaoloon ja myynnin katkoon liittyy olennaisen virheellisuuden riskiä.

Kassajärjestelmän ja myynnin katkon kontrollit

Olemme testanneet Muotituote Oy:n kassajärjestelmän kontrolleja tilikauden aikana 30.3.2018 tehdyn tarkastuskäynnin yhteydessä. Luotamme kassajärjestelmän kontrolleihin. Uusi kassajärjestelmä on otettu käyttöön vasta 31.5.2018, joten emme näe tarpeelliseksi testata uuden kassajärjestelmän kontrolleja vielä tällä tilikaudella.

Luotamme myynnin katkon osalta kassajärjestelmän kontrolleihin.

Olemme testanneet tilikauden aikana 30.3.2018 tehdyn tarkastuskäynnin yhteydessä myynnin kirjaamiseen liittyvät kontrollit ja kontrollit, jotka liittyvät tiedon siirtoon kassajärjestelmästä pääkirjanpitoon. Emme havainneet niiden osalta huomautettavaa.

Toimitusjohtajalta saadun tiedon mukaan uuden kassajärjestelmän myötä tulleet muutokset ovat vielä parantaneet myynnin katkon oikeellisuutta.

Vaihto-omaisuus

Vastaanotto- ja lähetyskontrollit:

Suoritimme edellisen tilikauden (1.7.2016–30.6.2017) tilikauden aikaisen tarkastuksen yhteydessä kontrollitestauksen Muotituote Oy:n itsensä hallinnoiman maahantuontivaraston vastaanotto- ja lähetyskontrolleista.

Olemme edellisen tilikauden (1.7.2016–30.6.2017) tilikauden aikaisen tarkastuksen yhteydessä muodostaneet käsityksen yhteisön osto ja varastotoimintojen luonteesta. Prosessi toimii seuraavasti: Ostotilaukset syötetään järjestelmään. Kun tuotteet saapuvat, ne kohdistetaan tilaukselle ja kirjataan varastoon saapuneeksi. Varastossa tarkistetaan saapuneet kappalemäärät. Kun ostolasku saapuu, se kohdistetaan tuotteiden saapumiselle. Tuotteiden hinnat tarkistetaan ja tuotteille kohdistetaan rahtikulut. Kun asiakas tilaa tuotteen, se lähetetään myymälään. Varastolla tulostetaan keräilylistat ja tuotteet kerätään odottamaan toimitusta. Toimituksen yhteydessä lähtevä tavara tarkastetaan ja tulostetaan lähete.

Kyseiset kontrollit toimivat tehokkaasti. Luotamme edellisen tilikauden (1.7.2016–30.6.2017) tilikauden aikaisen tarkastuksen perusteella vastaanotto- ja lähetyskontrollien toimivuuteen. Emme ole käyneet läpi prosesseja Logistiikkakeskus Oy:n osalta, koska olemme saaneet Muotituote Oy:n toimitusjohtajalta tiedon, että prosesseissa ei ole merkittäviä muutoksia.

Inventointiin osallistuminen:

Olemme osallistuneet inventointiin Logistiikkakeskus Oy:ssä 30.4.2018. Laskimme otannalla valitut tuotteet. Vertasimme laskemiamme määriä Logistiikkakeskus Oy:n henkilökunnan laskemiin määriin. Pistokoetarkastuksen perusteella emme havainneet puutteita varaston kappalemäärissä. Varaston olemassaolon varmistamiseksi emme ole tehneet muita tarkastustoimenpiteitä.

Voimme todeta inventoinnin pistokokeen ja edellisenä vuonna tehdyn varaston vastaanotto- ja lähetyskontrollitestauksen perusteella, että Muotituote Oy:n varaston olemassaolo on varmistettu.

Ulkoistettu varasto:

Olemme keskustelleet Muotituote Oy:n toimitusjohtajan kanssa ulkoistetusta varastosta. Logistiikkakeskus Oy:n kanssa tehdyn sopimuksen mukaan inventointi tehdään kolme kertaa vuodessa: 30.4., 30.8. ja 31.12. Inventoinnissa 30.4.2018 ei havaittu merkittäviä eroja.

Logistiikkakeskus Oy pitää varastokirjanpitoa. Tieto varaston kappalemääristä toimitetaan Muotituote Oy:lle päivittäin. Muotituote Oy:n toimitusjohtajalla ei ole tiedossa puutteita Logistiikkakeskus Oy:n varastorutiineissa. Hänen mukaansa Logistiikkakeskus Oy:n varastolla tarkistetaan sekä saapuva että lähtevä tavara asianmukaisesti, eikä virheitä ole havaittu.

Muotituote Oy ei ole luonut omia kontroleja liittyen varastotapahtumien seurantaan. Muotituote Oy:ssä ei käydä läpi varastotapahtumia, eikä se seuraa säännöllisesti varaston arvoa. Varastonmuutos kirjataan kuukausittain kuukauden viimeinen päivä pääkirjanpitoon Logistiikkakeskus Oy:n toimittaman varastolistan perusteella.

Muotituote Oy:n toimitusjohtajan käsityksen mukaan palveluntarjoajalla on omat tehokkaat sisäiset kontrollit. Toimitusjohtajan mukaan yhtiön ei ole syytä käydä läpi varastoraportteja, vaan he voivat luottaa siihen, että Logistiikkakeskus Oy:n tiloissa olevan maahantuontivaraston määrät ovat oikein. Käymme prosessit ja kontrollit läpi seuraavan tilikauden tarkastuksen yhteydessä.

Helsingissä 18.8.2018

Matti Mukava
Matti Mukava

2.2

Terveelliset-konserniin kuuluu kolme yhtiötä, emoyhtiö Terveelliset Oy ja tytäryhtiöt Terveysjuomat Oy ja Hälsoprodukter AB. Terveelliset Oy ja Terveysjuomat Oy toimivat Suomessa ja Hälsoprodukter AB toimii Ruotsissa. Terveelliset-konsernin liikevaihto tilikaudella 1.7.2017–30.6.2018 oli 20 miljoonaa euroa. Terveelliset Oy:n liikevaihto oli 6 miljoonaa euroa, Terveysjuomat Oy:n liikevaihto oli 7 miljoonaa euroa ja Hälsoprodukter AB:n liikevaihto oli 7 miljoonaa euroa. Terveelliset Oy:n toimitusjohtajana toimii Raija Kekkonen.

Hälsoprodukter AB:n tilintarkastajana on tilikaudella toiminut ruotsalainen Revision AB -tilintarkastusyhteisö, joka on nimennyt päävastuulliseksi tilintarkastajaksi Mikael Friskin. Frisk nimettiin päävastuulliseksi tilintarkastajaksi tilikauden aikana, koska edellinen päävastuullinen tilintarkastaja jäi eläkkeelle. Frisk on samasta tilintarkastusyhteisöstä kuin edellinen päävastuullinen tilintarkastaja. Terveysjuomat Oy:n tilintarkastajana on toiminut emoyhtiön tilintarkastaja.

Mikael Frisk on lähettänyt konsernin tilintarkastajalle konsernin tilintarkastusta varten Hälsoprodukter AB:n tilinpäätöksen sekä tilintarkastuskertomuksen. Tilintarkastuskertomus on vakioimuotoinen. Frisk on myös vahvistanut, että hänellä on olemassa dokumentaatio tilintarkastuksesta.

Hälsoprodukter AB:n tilikauden 1.7.2017–30.6.2018 tulos oli 300 tuhatta euroa negatiivinen ja kassatilanne oli heikentynyt merkittävästi. Oma pääoma tilikauden lopussa oli 650 tuhatta euroa negatiivinen. Tilinpäätökseen on kirjattu tilikauden tappiosta laskennallista verosaamista. Laskennalliset verosaamiset tilinpäätöksessä olivat yhteensä 175 tuhatta euroa. Laskennallista verosaamista on kirjattu ainoastaan tilikauden tappioista.

Olet suorittanut tilintarkastusyhteisö Tilkkarit Oy:n nimeämänä päävastuullisena tilintarkastajana Terveelliset-konsernin tilintarkastuksen tilikaudelta 1.7.2017–30.6.2018. Tilintarkastuksessa on apunasi ollut tilintarkastusassistentti Minna Mutkaton. Minna on laatinut työpaperin tarkastushavainnoista (liite 1).

Liite 1 Tilintarkastustyöpaperi (ote)

Tehtävä

Mitä virheitä tai puutteita on liitteen 1 tilintarkastajan dokumentaatiossa tai siitä ilmenevissä tilintarkastajan tekemissä tarkastustoimenpiteissä? Miten liitteessä 1 olevat virheet tai puutteet tulisi korjata? Esitä korjausehdotuksesi liitteeseen 1 ja perustele ne soveltuvilla ISA-standardien kohdilla.

Ota kantaa ainoastaan liitteessä 1 esitettyihin seikkoihin.

Käytä vastaamiseen tehtävän 2.2. vastauspohjaa.

Puutteellinen tai virheellinen tilintarkastajan dokumentaatiossa tai tilintarkastajan tekemissä tarkastustoimenpiteissä	Korjausehdotus perusteluineen	ISA-standardin kohta

Liite 1 Tilintarkastustyöpaperi (ote)

Merkittävät konsernin osat

Konsernitilinpäätöksen kannalta kaikki konserniyhtiöt ovat merkittäviä. Toimimme Terveelliset Oy:n ja Terveysjuomat Oy:n tilintarkastajina. Hälsoprodukter AB:n tarkastajana toimii ruotsalainen tilintarkastusyhteisö. Luotamme tilintarkastusyhteisön nimeämän päävastuullisen tilintarkastajan tekemään työhön, koska hän on samasta tilintarkastusyhteisöstä kuin aiempi tilintarkastaja. Luotamme siihen, että hän on suorittanut tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti.

Hälsoprodukter AB:n tilinpäätös – olennaisuus

Hälsoprodukter AB:n tilintarkastaja on määrittänyt olennaisuuden tilintarkastukselle. Tilintarkastaja on lähettänyt meille tiedon määrittämästään olennaisuudesta. Meillä ei ole syytä arvioida olennaisuuden määrittämistä tai puuttua sen määrittämiseen, koska tilintarkastaja määrittää olennaisuuden Ruotsin lakisääteistä tilintarkastusta varten.

Hälsoprodukter¹ AB:n tilinpäätös – riskit

Konsernitilinpäätöksen riskit liittyvät myynnin katkoon ja olemassaoloon sekä ostojen katkoon ja täydellisyyteen. Olemme tehneet riskiarvioinnin konsernitilinpäätöksen lukujen perusteella. Ruotsin tytäryhtiön tilintarkastaja on vahvistanut, että hänellä on dokumentaatio tehdystä tilintarkastuksesta. ISA-standardien mukaan tilintarkastajan on sisällytettävä tilintarkastuskansioon riskiarvio. Luotamme siihen, että Ruotsin tytäryhtiön tilintarkastaja on tehnyt riskiarvioinnin asianmukaisesti.

Hälsoprodukter² AB:n tilinpäätös – saatu aineisto

Olemme saaneet kopion Hälsoprodukter AB:n tilintarkastuskertomuksesta sekä allekirjoitetusta tilinpäätöksestä. Emme näe muuta kommunikointia tilintarkastukseen liittyen tarpeelliseksi.

Helsingissä 18.8.2018

Minna Mutkaton

Minna Mutkaton

¹ Korjattu kirjoitusvirheenä 17.12.2018. Aiempi sanamuoto: Terveystuotteet AB.

² Korjattu kirjoitusvirheenä 17.12.2018. Aiempi sanamuoto: Terveystuotteet AB.

Tehtävä 3 (25 pistettä)

Jalkasäätiö sr:n tarkoituksena on jalkatauteja, -vammoja ja -vikoja koskevan tieteellisen tutkimuksen edistäminen ja tukeminen, sekä tähän liittyvä koulutustoiminta. Jalkasäätiö sr:n tilikausi on kalenterivuosi. Tarkoituksensa toteuttamiseksi säätiö on jakanut apurahoja tilikauden 1.1.–31.12.2017 aikana. Vuosi 2017 oli säätiön 59. toimintavuosi. Säätiön säännöt ovat vuonna 2015 voimaan tulleen säätiölain (487/2015) mukaiset.

Tilinpäätös tilikaudelta 1.1.–31.12.2017 on laadittu PMA-asetuksen (1753/2015) pienyritystä koskevien säädösten mukaisesti. Toimintakertomusta ei ole laadittu. Vaaditut toimintakertomusta koskevat tiedot on esitetty liitetiedoissa.

Säätiöltä haettiin apurahoja yhteensä 1 071 tuhatta euroa ja niitä jaettiin 436 tuhatta euroa yhteensä 30 tutkijalle. Tilikauden aikana säätiö vastaanotti lahjoittajilta lahjoituksia yhteensä 13,5 tuhatta euroa.

Jalkasäätiön taseen loppusumma tilikauden 1.1.–31.12.2017 päättyessä oli 19,8 miljoonaa euroa. Säätiön pysyvien vastaavien sijoitusten markkina-arvo on noin 22,4 miljoonaa euroa ja vastaava kirjanpitoarvo 19,6 miljoonaa euroa. Säätiön omaisuuden tuotto tilikaudelta 2017 markkina-arvoilla mitattuna oli noin 8,0 %. Tilikauden lopussa säätiön sijoitusvarallisuudesta oli sijoitettuna osakkeisiin noin 70 %, korkoinstrumentteihin noin 20 % ja kiinteistörahastoihin noin 10 %.

Jalkasäätiö sr:n hallintoelimiä ovat hallintoneuvosto, hallitus ja toimitusjohtaja, joiden tehtävät on kirjattu säätiön sääntöihin noudattaen säätiölaissa määrättyjä tehtäviä. Säätiön säännöillä ei ole muutettu hallintoelinten säätiölain mukaisia tehtäviä.

Säätiön hallituksessa on neljä jäsentä ja hallintoneuvostossa on kolme jäsentä. Säätiön säätiölain 3:15:n tarkoittaman toimitusjohtajan Matti Mainion asuinpaikka on Oslo. Matti Mainio toimii myös Jalkasäätiö sr:n hallituksen puheenjohtajana. Vuorineuvos Kari Karikko toimii Jalkasäätiö sr:n säätiölain 3:19:n mukaisen hallintoneuvoston puheenjohtajana. Säätiön perustamiskirjassa ei ole määritetty hallituksen jäsenten toimikautta.

Tilikaudella 1.1.–31.12.2017 Jalkasäätiö sr:n keskimääräinen henkilöstömäärä oli yksi henkilö. Keskimääräisessä henkilömäärässä ei ollut muutosta edelliseen vuoteen.

Jalkasäätiö sr:llä on yksi tytäryhtiö. Tytäryhtiötä koskevat tiedot on koottu seuraavaan taulukkoon:

Konserniyhtiöt	Konsernin omistus-osuus (%)	Osakkeiden hankintahinta (euroa)	Oma pääoma (euroa)	Tilikauden tulos (euroa)
Kiinteistö Oy Jalkajalantie 5, Helsinki	100	90 000	1 650 500	430 500

Konsernitilinpäätöstä ei ole laadittu. Syynä tähän on Jalkasäätiö sr:n tilinpäätökseen sisältyvän tiedon mukaan se, että konserni alittaa KPL 1:4a:n mukaiset rajat tilikausilla 2016 ja 2017.

Olet suorittanut Jalkasäätiö sr:n tilintarkastuksen tilikaudelta 1.1.–31.12.2017. Tilintarkastuksessa on apunasi ollut tilintarkastusassistentti Tapio Touhukas. Tapio on laatinut työpaperin tarkastushavainnoista (liite 2). Esittämättömillä asiakirjoilla ei ole merkitystä tehtävän ratkaisun kannalta.

Liite 1 Jalkasäätiö sr:n 1.1.–31.12.2017 tilikaudelta laaditun tilinpäätöksen liitetiedoissa esitetyt toimintakertomusta vastaavat tiedot

Liite 2 Tilintarkastustyöpaperi

Tehtävä

Mitä virheitä tai puutteita Jalkasäätiö sr:n hallinnossa ja/tai tilinpäätöksessä on tehtävänasettelussa ja liitteissä esitettyjen seikkojen osalta? Perustele vastauksesi soveltuvilla säädösviittauksilla.

Kaikki tehtävässä esitetyt luvut ovat olennaisia.

Käytä vastaamiseen tehtävän 3 vastauspohjaa.

Puute tai virhe Jalkasäätiö sr:n hallinnossa ja/tai tilinpäätöksessä	Perustelu	Säädösviittaus

Liite 1. Jalkasäätiö sr:n 1.1.–31.12.2017 tilikaudelta laaditun tilinpäätöksen liitetiedoissa esitetyt toimintakertomusta vastaavat tiedot

Lahjoitukset

Vuoden aikana säätiö vastaanotti seuraavilta lahjoittajilta yhteensä 13 520 euroa:

Kynsikoru Oy 7 215 euroa.

Mursu Oyj 2 600 euroa.

Kenkä Oy 2 600 euroa.

Jalka Consulting Oy 1 105 euroa.

Lähipiiritapahtumat

Säätiön toimitusjohtajalle on maksettu palkkaa ja etuuksia 25 597,78 euroa. Lähipiiriin kuuluvalle henkilölle on myönnetty apurahoja 45 500 euroa. Apurahan saaja on hallituksen jäsenen perheenjäsen. Lähipiirille voidaan myöntää apurahoja samoin perustein kuin muillekin apurahan hakijoille.

Vuoden 2018 näkymät ja tilikauden jälkeiset tapahtumat

Jalkasäätiön suunnitelmana on tukea jalkatauteja koskevaa tutkimusta vakiintunein perustein.

Talousskasvunäkymät lähivuosille ovat hyvät vuoden 2018 alussa. Matalana todennäköisesti pysyvä korkotaso tukee osake- ja kiinteistösijoitusten tuottonäkymiä. Mahdollinen korkojen voimakkaampi nousu todennäköisesti heikentäisi sijoitusmarkkinatuottoja huomattavasti.

Liite 2 Tilintarkastustyöpaperi

Säätiön hallinto

Säätiön säännöt

Hallinnon tarkastuksen yhteydessä totesimme, että Jalkasäätiö sr:n sääntöjä on päivitetty vuoden 2018 puolella. Säännöt olivat tarkastushetkellä PRH:n säätiövalvonnassa rekisteröitävänä.

Pöytäkirjojen läpikäynti

Tarkastuksen yhteydessä on käyty läpi hallintoneuvoston ja hallituksen pöytäkirjat. Olennaisimmat päätökset tilikaudelta 2017 tarkastushetkeen saakka ovat seuraavat:

- Hallintoneuvoston kokous 2/2017: Valittiin hallitukseen neljä jäsentä, joiden toimikausi on kolme kalenterivuotta. Aikaisemmin jäsenmäärä on ollut kuusi henkilöä. Hallituksen puheenjohtajaksi sekä toimitusjohtajaksi valittiin Matti Mainio, joka on toiminut aiemminkin näissä tehtävissä.
- Hallituksen kokous 2/2017: Valittiin säätiölle tilintarkastajaksi KHT Kalle Kokelas. Varatilintarkastajaa ei valittu, koska Kalle Kokelas työskentelee isossa tilintarkastusyhteisössä.
- Hallituksen kokous 3/2018: Säätiön hallitus on päättänyt säätiön sääntöjen muutoksista ja niiden lähettämisestä hyväksyttäväksi PRH:lle.

Tilinpäätökseen liittyvät havainnot

- Tilinpäätös 1.1.–31.12.2017 on todettu oikein johdetuksi kirjanpidosta.
- Säätiön sijoitukset (osakkeet ja rahasto-osuudet) sekä rahat ja pankkisaamiset on täsmäytetty rahalaitoksilta ja varainhoitajilta tilintarkastajalle suoraan pyydettyihin vahvistuksiin. Sijoitusten arvostuksessa ei todettu huomautettavaa.
- Toimintakertomusta ei ole laadittu, koska kyseessä on pieni säätiö. Tilinpäätös on laadittu PMA-asetuksen (1753/2015) pienyritystä koskevien säädösten mukaisesti. Liitetietoihin on kuitenkin sisällytetty vaaditut toimintakertomusasiat.
- Kuten liitetiedoista käy ilmi, säätiöllä on yksi tytäryhtiö. Konsernitilinpäätöstä ei ole laadittu. Konsernitilinpäätöksen laatimisveloitetta arvioitaessa käytettävistä kokorajoista ainoastaan taseen loppusumma ylittää kirjanpitolain mukaisen pienkonsernille asetetun kokorajan.
- Keskustelussa johdon kanssa on ollut esillä varainhankinnassa esitetty koulutustoiminta, joka muodostuu jalka-alan kursseista eri asiantuntijoille. Vapailla markkinoilla toteutettavasta elinkeinotoiminnaksi katsottavasta koulutustoiminnasta jäi nettotulosta 90 tuhatta euroa. Toimitusjohtaja totesi, että kilpailutilanne on tiukka ja hinnoittelun on oltava maltillista. Toimitusjohtajan mukaan onneksi säätiöstatuksesta johtuen ei tarvitse maksaa tai kirjata veroja, jolloin päästään hinnoittelemaan koulutuspalvelut alle monen kilpailijan tason.

- Säätiö on toimittanut 31.12.2017 päättyneen tilikauden aineiston tilintarkastettavaksi heinäkuussa 2018. Säätiön hallitus on allekirjoittanut tilinpäätöksen 5.7.2018. Säätiö toimittaa tilinpäätöksen PRH:lle, kun tilintarkastuskertomus on annettu.

Tehtävä 4 (25 pistettä)

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

4.1.

Pohjolan koneenrakennus Oy on päättänyt sijoittaa ylimääräisen likviditeetin erilaisiin euromääräisiin rahoitusinstrumentteihin. Pohjolan koneenrakennus Oy on laatinut sijoituspolitiikan, jossa on kuvattu erilaisten sijoitusten tarkoitus ja sallittujen instrumenttien luonne. Sijoituspolitiikkaan perustuen määräytyy myös sijoitusten alkuperäinen kirjanpitokäsittely ja myöhempi arvostaminen.

Pohjolan koneenrakennus Oy:llä on kaksi erilaista sijoitussalkkua.

Salkku 1 koostuu erikseen määritellyistä sijoituksista pörssiosakkeisiin sekä sijoituksista ei-listattujen yhtiöiden osakkeisiin. Osakkeita ei ole tarkoitus myydä. Osakkeita voidaan myös myydä, jos yhtiö tarvitsee rahaa esimerkiksi investointeihin.

Salkku 2 koostuu sijoituksista velkainstrumentteihin. Velkakirjojen sopimusehtojen mukaan sijoitetut pääomat saadaan eräpäivänä takaisin ja pääomat kerryttävät korkoa. Salkun sijoitukset on tarkoitettu pidettäväksi, mutta sijoituksia voidaan myydä tarvittaessa.

Kysymys:

Miten Pohjolan koneenrakennus Oy:n salkut 1 ja 2 voidaan IFRS 9-standardin mukaan arvostaa myöhemmin? Miten Pohjolan koneenrakennus Oy kirjaa myyntivoiton tai -tappion, jos salkut 1 ja 2 myydään? Vastauksessa ei tarvitse ottaa kantaa luottoriskin vaikutukseen myöhemmässä arvostamisessa eikä mahdollisten osinko- tai korkotuottojen kirjaamiseen.

4.2.

Pohjolan koneenrakennus Oy on tehnyt asiakkaan kanssa sopimuksen koneen valmistamisesta asiakkaan tarpeiden mukaisesti. Sopimus on allekirjoitettu 1.8.2018, jolloin asiakas maksoi ennakkomaksuerän 2 miljoonaa euroa.

Kone rakennetaan Pohjolan koneenrakennus Oy:n tuotantotiloissa, jonne ainoastaan Pohjolan koneenrakennus Oy:n henkilökunnalla on pääsyoikeus.

Sopimuksen mukaan kone toimitetaan 31.1.2019 mennessä.

Sopimuksen kokonaishinta on 6 miljoonaa euroa. Loppuerä kauppasummasta maksetaan, kun kone on toimitettu. Mikäli koneen käyttöönotto tapahtuu 1.2.2019 tai myöhemmin, Pohjolan koneenrakennus Oy maksaa asiakkaalle korvauksena myöhästymisestä 250 tuhatta euroa. Lisäksi on sovittu, että mikäli kone ylittää käyttöönoton jälkeen seuraavan yhdeksän kuukauden ajan sopimuksessa määritetyn tuotantotavoitteen 10 prosentilla, asiakas maksaa Pohjolan koneenrakennus Oy:lle 100 tuhannen euron palkkion. Sopimuksessa määritetyn tuotantotavoitteen ylittämiseen 10 prosentilla liittyy merkittävää epävarmuutta.

Koneelle annetaan kolmen vuoden takuu käyttöönottopäivästä lukien. Takuulla asiakkaalle annetaan varmennus siitä, että kone toimii osapuolten tarkoittamalla tavalla. Asiakkaalle tarjotaan myös mahdollisuus erillisen pidennetyn takuun ostamiseen kolmen vuoden takuun lisäksi. Pidennetyn takuun hinta on 100 tuhatta euroa. Takuu pidentyisi tällöin kolmesta vuodesta viiteen vuoteen. Asiakas valitsi pidennetyn takuun.

Asiakas maksaa mahdollisen palkkion tuotantotavoitteen ylittymisestä välittömästi, kun palkkioon oikeuttava tuotantotavoitteen ylittyminen on varmistunut. Pohjolan koneerakennus Oy:n maksaa mahdollisen sanktion välittömästi, kun myöhästymisestä maksettavan korvauksen maksuvelvollisuus on varmistunut.

Pohjolan koneenrakennus Oy:llä ei ole vaihtoehtoja käyttää tuotantokoneelle. Pohjolan koneenrakennus Oy:llä on oikeus purkaa kauppa peruuttamalla tilaus. Mikäli asiakas peruuttaa kaupan, on Pohjolan koneenrakennus Oy:llä oikeus saada maksu toteutuneista kustannuksista, jotka ovat syntyneet sopimuksen purkamispäivään mennessä.

Tehtävässä oletetaan, että kone toimitetaan asiakkaalle 15.2.2019. Pohjolan koneenrakennus Oy:n hallitus tulee allekirjoittamaan tilikaudelta 1.7.2018–30.6.2019 laadittavan tilinpäätöksen 30.8.2019.

Kysymys:

Vastaa seuraaviin kysymyksiin käyttämällä tehtävän 4 vastauspohjassa olevia taulukoita. Voit lisätä taulukoihin tarvittaessa rivejä.

- a. Mitä suoritevelvoitteita sopimuksesta muodostuu Pohjolan koneenrakennus Oy:lle IFRS 15 -standardin mukaisesti?

Suoritevelvoite	Perustelu	IFRS-viittaus

- b. Tulouttaako Pohjolan koneenrakennus Oy sopimuksen mukaiset suoritevelvoitteet ajan kuluessa vai yhtenä ajankohtana? Perustele vastauksesi.

Suoritevelvoite	Tuloutetaanko suoritevelvoite ajan kuluessa vai yhtenä ajankohtana? Perustelu	IFRS-viittaus

- c. Mitä muuttuvia vastikkeita Pohjolan koneenrakennus Oy:n tekemään sopimukseen sisältyy? Vaikuttavatko muuttuvat vastikkeet Pohjolan koneenrakennus Oy:n seuraaviin tuloslaskelmaeriin: liikevaihto ja myytyjä suoritteita vastaavat kulut? Esitä tuloslaskelmaerätasolla, miten muuttuvat vastikkeet huomioidaan 30.6.2019 päättyvältä tilikaudelta laadittavassa tilinpäätöksessä.

Muuttuva vastike	Vaikuttaako muuttuva vastike Pohjolan koneenrakennus Oy:n tuloslaskelmaeriin? (Kyllä / Ei)	Vaikutus tuloslaskelmaeriin (liikevaihto ja myytyjä suoritteita vastaavat kulut) 30.6.2019 päättyvällä tilikaudella	IFRS-viittaus