



HT-TUTKINTO 24.8.2024

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 2023 -teoksen mukaisesti. Vastauksissa tilintarkastajan raportit voi laatia Suomen tilintarkastajat ry:n julkaiseman Tilintarkastajan raportointi 2023 -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 HT 1-osa -kansion vastauspohjia. Tehtävät tallennetaan käyttämällä tallennusnimessä vastaajan tunnistenumeroa ja tehtävän otsikkoa. Esimerkiksi kokelas, jonka tunnistenumero on 12345, tallentaa vastauksensa seuraavasti:

12345 Tehtävä 1
12345 Tehtävä 2 jne.

Tehtävämonistetta ei tarvitse palauttaa.

Tehtävä 1. (25 pistettä)

Emox Oy, Tyrex Oy ja Porex Oy ovat vuonna 2010 perustettuja, Suomeen rekisteröityjä osakeyhtiöitä. Emox Oy kehittää, suunnittelee ja valmistaa rakennusteollisuudessa käytettäviä johtoja, eristeitä ja suojaputkia. Emox Oy muodostaa Tyrex Oy:n ja Porex Oy:n kanssa konsernin, jonka emoyhtiö on Emox Oy. Tyrex Oy valmisti eristeitä ja Porex Oy suojaputkia, mutta niiden liiketoiminta on kolme vuotta sitten keskitetty Emox Oy:öön. Nyt Emox Oy haluaa luopua konsernirakenteesta sulauttamalla Tyrex Oy:n ja Porex Oy:n itseensä.

Emox Oy:llä on kaksi osakelajia: E-osakkeet ja K-osakkeet. E- ja K-osakkeet poikkeavat toisistaan osakkeen tuottaman äänimäärän suhteen siten, että E-osake tuottaa yhden äänen ja K-osake 10 ääntä. Muilta osin E-osakkeet ja K-osakkeet tuottavat Emox Oy:ssä yhtäläiset oikeudet.

Myös Porex Oy:llä on kaksi osakelajia: A-osakkeet ja B-osakkeet. A- ja B-osakkeet poikkeavat toisistaan osakkeen tuottaman äänimäärän suhteen siten, että A-osake tuottaa yhden äänen ja B-osake 20 ääntä. Muilta osin A-osakkeet ja B-osakkeet tuottavat Porex Oy:ssä yhtäläiset oikeudet.

Tyrex Oy:llä on vain yksi osakelaji. Jokainen Tyrex Oy:n osake tuottaa yhden äänen.

Emox Oy:n, Tyrex Oy:n ja Porex Oy:n osakkeenomistajat ja heidän omistamansa osakkeet on esitetty liitteissä 1–3. Edellä mainittuja osakelajeja koskevia määräyksiä lukuun ottamatta Emox Oy:n, Tyrex Oy:n ja Porex Oy:n yhtiöjärjestyksissä ei ole poikettu osakeyhtiölain säännöksistä.

Yhtiöt eivät ole antaneet optio-oikeuksia tai muita osakkeisiin oikeuttavia erityisiä oikeuksia. Emox Oy:llä, Tyrex Oy:llä tai Porex Oy:llä ei ole voimassa olevia osakeantivaltuuksia.

Tyrex Oy:ssä ja Porex Oy:ssä ei ole valittu tilintarkastajaa. Tyrex Oy:ssä sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella taseen loppusumma on ylittänyt 100 000 euroa, mutta palveluksessa ei ole ollut henkilöitä eikä liikevaihto ole ylittänyt 200 000 euroa. Porex Oy:ssä on ollut sama tilanne. Kummankaan yhtiön yhtiöjärjestyksessä ei määrätä tilintarkastuksen toimittamisesta.

Emox Oy:n, Tyrex Oy:n ja Porex Oy:n hallitukset ovat suunnitelleet, että Tyrex Oy:n ja Porex Oy:n sulautuminen Emox Oy:öön toteutetaan liitteessä 4 kuvatulla tavalla.

Kun Emox Oy:n ja Porex Oy:n osakkeenomistaja Veikko Vastaranta kuulee yhtiöiden hallitusten tekemästä suunnitelmasta, hän ilmoittaa Emox Oy:n ja Porex Oy:n hallituksille vastustavansa Porex Oy:n sulautumista Emox Oy:öön. Hänen näkemyksensä on, että Porex Oy:n varat tulisi jakaa osakkeenomistajille purkamismenettelyn kautta. Veikko Vastaranta on ilmoittanut Emox Oy:n ja Porex Oy:n hallituksille, ettei hän hyväksy suunniteltua sulautumista eikä anna mitään suostumuksia siihen liittyen. Lisäksi Veikko Vastaranta on ilmoittanut Emox Oy:n ja Porex Oy:n hallituksille, että hän vaatii Porex Oy:n ja Emox Oy:n sulautumisen käsittelyä Emox Oy:n yhtiökokouksessa. Muut Porex Oy:n osakkeenomistajat kannattavat sulautumista.

Liite 1. Emox Oy:n osakkeenomistajat ja osakkeiden lukumäärät

Liite 2. Tyrex Oy:n osakkeenomistajat ja osakkeiden lukumäärät

Liite 3. Porex Oy:n osakkeenomistajat ja osakkeiden lukumäärät

Liite 4. Tyrex Oy:n ja Porex Oy:n sulautuminen Emox Oy:öön

Tehtävä

Tänään on 9.4.2024. Toimit Emox Oy:n tilintarkastajana. Vastaa alla olevassa taulukossa esitettyihin kysymyksiin. Ota vastatessasi huomioon, että vastaukset kysymyksiin 1.1., 1.2., 1.3. ja 1.4. arvostellaan toisistaan erillisinä.

Tehtävään vastatessasi voit olettaa, että kokouskutsujen ja ilmoitusten toimittamisen sekä asiakirjojen nähtävällä pitämisen osalta noudatetaan osakeyhtiölain säännöksiä, ellei tehtävästä toisin ilmene. Rekisteriviranomainen suorittaa vaadittavat rekisteröinnit lain mukaisesti. Voit olettaa myös, että Tyrex Oy:ssä ja Porex Oy:ssä ei ole velvollisuutta valita tilintarkastajaa.

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 lisäksi kirjoitettava vastaukseen vastauksen kannalta olennaisilta osin. Vastauksessa ei tarvitse kiinnittää huomiota verotuksellisiin seikkoihin.

Vastauksen enimmäispituus koko tehtävään 1 (kysymyksiin 1.1., 1.2., 1.3. ja 1.4.) on **kolme 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. Onko Emox Oy:n ja Porex Oy:n sulautumissuunnitelman rekisteröimistä koskevaan ilmoitukseen liitettävä muita tilintarkastajan lausuntoja tai todistuksia kuin tehtävästä sulautumisen vaiheesta 1 ilmenevä tilintarkastajan lausunto?		
1.2. Jos oletetaan, että sulautuminen etenee vaiheeseen 2, estääkö Veikko Vastarannan vastustus sulautumisesta päättämisen Porex Oy:n yhtiökokouksessa, jos kaikki Porex Oy:n		

osakkeenomistajat osallistuvat yhtiökokoukseen?		
1.3. Onko Emox Oy:n ja Porex Oy:n sulautumisesta päätettävä Emox Oy:n hallituksen sijasta Emox Oy:n yhtiökokouksessa?		
1.4. Onko Tyrex Oy:n lopputilitys tilintarkastettava?		

Liite 1 Emox Oy:n osakkeenomistajat ja osakkeiden lukumäärät

Nimi	E-osakkeet (kpl)	K-osakkeet (kpl)	Äänet (kpl)
Veera Emonen	2 030	500	7 030
Kalle Kivanen	1 030	500	6 030
Veikko Vastaranta	570	0	570
Minna Myötämieli	520	0	520
YHTEENSÄ	4 150	1 000	14 150

Liite 2 Tyrex Oy:n osakkeenomistajat ja osakkeiden lukumäärät

Nimi	Osakkeet (kpl)	Äänet (kpl)
Emox Oy	156	156
Tyrex Oy	44	44
YHTEENSÄ	200	200

Liite 3 Porex Oy:n osakkeenomistajat ja osakkeiden lukumäärät

Nimi	A-osakkeet (kpl)	B-osakkeet (kpl)	Äännet (kpl)
Emox Oy	6000	21	6 420
Heikki Hiljainen	800	0	800
Minna Myötämieli	350	3	410
Veikko Vastaranta	350	16	670
Porex Oy	600	12	840
YHTEENSÄ	8 100	52	9 140

Liite 4 Tyrex Oy:n ja Porex Oy:n sulautuminen Emox Oy:öön

Vaihe 1: Sulautumissuunnitelman rekisteröiminen ja kuulutus velkojille

Emox Oy:n hallitus ja Tyrex Oy:n hallitus laativat ja allekirjoittavat Emox Oy:n ja Tyrex Oy:n sulautumisesta kirjallisen sulautumissuunnitelman, joka täyttää tytäryhtiösulautumisen sulautumissuunnitelmaa koskevat OYL 16 luvun 3 §:n säännökset. Sulautumisvastiketta ei anneta.

Lisäksi Emox Oy:n hallitus ja Porex Oy:n hallitus laativat ja allekirjoittavat Emox Oy:n ja Porex Oy:n sulautumisesta kirjallisen sulautumissuunnitelman, joka täyttää sulautumissuunnitelmaa koskevat OYL 16 luvun 3 §:n säännökset. Emox Oy antaa Emox Oy:n ja Porex Oy:n sulautumisessa sulautumisvastikkeena omia uusia osakkeitaan.

Yhtiöiden hallitukset päättävät, että molemmat sulautumissuunnitelmat ilmoitetaan rekisteröitäviksi viimeistään kuukauden kuluessa niiden allekirjoittamisesta. Ilmoitukseen liitetään tilintarkastajan lausunto siitä, onko sulautuminen omiaan vaarantamaan Emox Oy:n velkojen maksun. Ilmoitukseen ei liitetä muita tilintarkastajan lausuntoja, koska sekä Tyrex Oy:ssä että Porex Oy:ssä on jätetty valitsematta tilintarkastaja tilintarkastuslain 2 luvun 2 §:n nojalla.

Rekisteriviranomaiselta haetaan kuulutuksen antamista velkojille kuukauden kuluessa sulautumissuunnitelman rekisteröimisestä. Rekisteriviranomainen julkaisee kuulutuksen virallisessa lehdessä ja rekisteröi sen viran puolesta.

Vaihe 2: Sulautumisesta päättäminen

Tyrex Oy:ssä sulautumisesta päättää Tyrex Oy:n hallitus. Porex Oy:ssä sulautumisesta päättää Porex Oy:n yhtiökokous. Vastaanottavan yhtiön eli Emox Oy:n osalta sulautumisesta päättää hallitus. Emox Oy huolehtii tarvittaessa sulautumista vastustaneiden osakkeiden lunastamisesta ja saatavien turvaamisesta.

Vaihe 3: Sulautumisen täytäntöönpano

Emox Oy:n ja Porex Oy:n sulautumisessa Emox Oy ja Porex Oy tekevät rekisteriviranomaiselle ilmoituksen sulautumisen täytäntöönpanosta kuuden kuukauden kuluessa sulautumista koskevasta päätöksestä. Ilmoitukseen liitetään OYL 16:14.1:ssä säädetyt liitteet.

Emox Oy:n ja Tyrex Oy:n sulautumisessa ilmoituksen tekee Emox Oy. Ilmoitukseen liitetään OYL 16:14.1:n 1 ja 3 kohdissa säädetyt liitteet. Muita ilmoituksia tai rekisteröintejä ei suoriteta.

Vaihe 4: Lopputilityksen laatiminen ja rekisteröinti

Tyrex Oy:n ja Porex Oy:n hallitukset laativat lopputilitykset, jotka osakkeenomistajien kokoukset vahvistavat. Lopputilitykset ilmoitetaan rekisteröitäviksi. Lopputilityksiä ei tilintarkasteta.

Tehtävä 2. (27,5 pistettä)

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

Vastauksen enimmäispituus koko tehtävään 2 (kysymyksiin 2.1. ja 2.2.) on **neljä A4-sivua** (oletusfontti Calibri 11). Ylimenevää osaa vastauksesta ei arvostella.

2.1.

Testausrobotti Oy valmistaa röntgenlaitteita, joilla voidaan testata erilaisia materiaaleja. Tuotanto tapahtuu pääasiassa Kuopion ja Joensuun tuotantolaitoksissa. Testausrobotti Oy:llä on varasto Kuopion ja Joensuun lisäksi Vantaalla.

Suurin varasto sijaitsee Vantaalla. Tuotteiden kokoonpano viimeistellään Vantaalla, joten valmiit tuotteet sijaitsevat pääasiassa Vantaan varastossa.

Varaston kirjanpitoarvo tilinpäätöshetkellä 30.6.2024 on 6 miljoonaa euroa, joka jakautuu varastoittain seuraavasti:

	Vantaa	Joensuu	Kuopio	Yhteensä
Valmiit tuotteet	2 000 000	0	0	2 000 000
Keskeneräiset tuotteet	200 000	700 000	1 500 000	2 400 000
Raaka-aineet	300 000	1 100 000	200 000	1 600 000
Yhteensä	2 500 000	1 800 000	1 700 000	6 000 000

Testausrobotti Oy:n tilinpäätökseen tilikaudelta 1.7.2023–30.6.2024 sisältyy merkittävä määrä valmiita tuotteita, jotka on toimitettu asiakkaille heti seuraavan tilikauden alussa. Testausrobotti Oy:n toimitusjohtaja Antti Mattila on havainnut, että osa kyseisistä tuotteista on myyty alemmalla hinnalla kuin mitä tuotteen varastoarvo on ollut tilinpäätöksessä. Antti on kuitenkin sitä mieltä, että laitteiden varaston arvo on oikein, koska se perustuu toteutuneisiin tuotantokustannuksiin.

Vantaan ja Joensuun varastoissa on käytössä sama varastokirjanpitojärjestelmä, ja prosessit ja kontrollit toimivat samalla tavalla. Kuopion varastolla on käytössä erillinen varastokirjanpitojärjestelmä, josta varastosaldo siirretään joka kuukauden lopussa muistiotositteella pääkirjanpitoon. Kuopion varaston oma varastokirjanpitojärjestelmä on ollut käytössä siitä saakka, kun Testausrobotti Oy osti aiemmin samoissa liiketiloissa toimineen yrityksen liiketoiminnan kolme vuotta aikaisemmin.

Tilintarkastuksen kokonaisolennaisuus on 500 000 euroa, tarkastustyössä käytetty olennaisuus on 350 000 euroa ja selvästi vähäpätöisen virheen raja on 25 000 euroa.

Olet suorittanut tilintarkastuksen tilikaudelta 1.7.2023–30.6.2024. Olet toiminut tilintarkastajana yhtiössä viisi vuotta. Apunasi tarkastuksessa on toiminut tilintarkastusassistentti Riikka Romu. Riikka 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 esitetyiltä osin? Miten liitteessä 1 olevat puutteet pitäisi korjata? Esitä korjausehdotuksesi liitteeseen 1 ja perustele soveltuvilla ISA-standardien

kohdilla. Kirjoita vastaukseesi lisäksi kyseisen standardikohdan olennainen sisältö ISA-standardeissa käytettyjen sanamuotojen mukaisesti.

Ota kantaa ainoastaan liitteessä 1 esitettyihin seikkoihin. Tehtävässä ei tarvitse ottaa kantaa siihen, millä tavoin tilintarkastajan lausuntoa pitäisi mahdollisesti mukauttaa.

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

Vastausmalli:

Puutteellinen tai virheellinen kohta tilintarkastajan dokumentaatiossa tai siitä ilmenevissä tilintarkastajan tekemissä toimenpiteissä	Korjausehdotus perusteluineen; kerro virhe tai puute ja esitä korjausehdotus käyttämällä ISA-standardin sanamuotoa	ISA-standardin kohta
<i>Korjaamattomien virheiden arviointi</i>	<p><i>Tilintarkastaja ei ole koonnut yhteen havaitsemiaan korjaamattomia virheitä.</i></p> <p><i>Tilintarkastajan tulee sisällyttää dokumentaatioon kaikki tilintarkastuksen aikana kootut virheellisyydet, lukuun ottamatta niitä, jotka ovat selvästi vähäpätöisiä, ja tieto siitä, onko ne korjattu.</i></p>	<p><i>ISA 450.5</i> <i>ISA 450.15</i> <i>b)</i></p>

Liite 1 Tilintarkastustyöpaperi (ote)

Tilintarkastuksen riskit liittyen vaihto-omaisuuteen ja kontrollien testaus

Olemme määrittäneet merkittäviksi riskeiksi vaihto-omaisuuden arvostuksen ja olemassaolon.

Olemme testanneet raaka-aineiden varaston arvostukseen liittyviä kontrolleja edellisen tilikauden 1.7.2022–30.6.2023¹ aikaisen tilintarkastuksen yhteydessä. HavaitSIMME tuolloin, että kontrollit toimivat tehokkaasti. Testaus suoritettiin Vantaan ja Joensuun varastoilla.

Selvitimme tilikauden 1.7.2023–30.6.2024² aikaisen tilintarkastuksen yhteydessä, että Vantaan ja Joensuun varastojen kontrolleissa tai järjestelmissä ei ole tapahtunut muutoksia edellisen vuoden jälkeen. Tästä syystä voimme edelleen luottaa kontrolleihin raaka-aineiden varaston arvostuksen osalta. Emme näe tarpeelliseksi suorittaa testausta uudelleen tällä tilikaudella. Luotamme kontrolleihin Vantaan, Kuopion ja Joensuun varastojen osalta.

Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden arvostus

Olemme tarkastaneet valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden arvostusta otannalla tilikauden aikaisen tarkastuksen yhteydessä. Emme näe tarpeelliseksi suorittaa lisätoimenpiteitä tilinpäätöksen tilintarkastuksen yhteydessä.

Saimme toimitusjohtaja Antti Mattilalta tiedon, että röntgenlaitteita on tilikauden päättymisen jälkeen myyty alemmalla hinnalla kuin mitä niiden varaston arvo on ollut tilinpäätöksessä. Laitteet on myyty 1 000 000 eurolla ja laitteiden varastoarvo tilinpäätöksessä oli 1 400 000 euroa. Emme näe tarpeelliseksi selvittää tätä asiaa enempää. Otantatarkastuksen perusteella voimme todeta, että nimikekohtaiset varaston arvot perustuvat tuotantokustannuksiin, ja olemme kauden aikaisessa tarkastuksessa tarkastaneet, että arvostus on tehty asianmukaisesti.

Varaston inventointi

Olemme osallistuneet inventointiin 14.6.2024 Vantaan varastolla ja 30.6.2024 Joensuun varastolla. Emme osallistuneet Kuopion varaston inventointiin, koska Kuopion varaston arvo on kaikista varastoista pienin.

Keskeneräinen tuotanto oli tilinpäätöshetkellä pääosin Kuopion varastolla, jonne emme tehneet inventointikäyntiä, joten keskityimme tarkastuslaskemaan raaka-aineita ja valmiita tuotteita Vantaalla ja Joensuussa. Emme havainneet eroja laskennassa. Emme suorittaneet lisätoimenpiteitä Vantaan varaston osalta inventointipäivän ja tilinpäätöspäivän väliseltä ajalta, koska inventointihetki oli niin lähellä tilinpäätöspäivää.

Helsingissä 24.8.2024

Riikka Romu
Riikka Romu

¹ Korjattu kirjoitusvirhe 24.8.2024. Aiempi esitysmuoto 1.6.2022-30.6.2023.

² Korjattu kirjoitusvirhe 24.8.2024. Aiempi esitysmuoto 1.6.2023-1.7.2024.

2.2.

Rakennus Pekkarinen Oy myy rakennusten LVI-urakointipalvelua. Yhtiön sopimukset ovat kiinteähintaisia ja yhtiö soveltaa hankkeiden valmistusasteen mukaista tuloutusta. Yhtiön talouspäällikkö Maisa Mainio vastaa projektikirjanpidosta.

Tilikauden 1.7.2023–30.6.2024 aikana Rakennus Pekkarinen Oy:llä on ollut käynnissä kymmenen hanketta, joista kuusi hanketta on kesken tilikauden päätyttyä. Tilikauden 1.7.2023–30.6.2024 liikevaihto on 70 miljoonaa ja kate on 28 miljoonaa euroa. Edellisellä tilikaudella 1.7.2022–30.6.2023 liikevaihto oli 80 miljoonaa ja kate oli 30 miljoonaa. Yhtiön toimitusjohtaja Mikko Tahvanainen on kertonut, että yhtiöllä on ollut haastava tilikausi ja nousseet kustannukset ovat näkyneet projektien kannattavuudessa.

Taluspäällikkö Maisa Mainio on laatinut yhteenvedon osatuloutettavista hankkeista. Yhteenvedon mukaan projektien keskimääräinen kate on 55 prosenttia. Maisa kertoo, että hän on saanut tiedot kahdelta projektipäälliköltä, joiden vastuulla on arvioida projektien kokonaiskate ja päivittää arvioita katteista säännöllisesti. Projektipäälliköiden mukaan projektien alkuperäisiä arvioita katteista ei ole ollut tarvetta päivittää. Projektit sujuvat hyvin ja aikatauluissa on pysytty.

Rakennus Pekkarinen Oy:n myyntisaamiset tilinpäätöksessä tilikaudelta 1.7.2023–30.6.2024, 900 000 euroa, koostuvat muutaman asiakkaan saldoista. Suurin saldo 500 000 euroa on As Oy Kottaraisenpuistolta. Kyseinen projekti on kestänyt puoli vuotta. Projekti on valmistunut 15.6.2024. Asiakas ei ole maksanut Rakennus Pekkarinen Oy:n laskuja koko projektin aikana ja saldosta puolet on erääntynyt yli 60 päivää ennen tilikauden päättymistä. Toimitusjohtaja Mikko Tahvanainen on kertonut, että asiakkaan kanssa on sovittu, että As Oy Kottaraisenpuisto maksaa koko projektiin liittyvät laskunsa syyskuun 2024 alussa, kun se saa järjestettyä pankista lainan.

Tilintarkastuksen kokonaisolennaisuus on 600 000 euroa, tarkastustyössä käytetty olennaisuus on 420 000 euroa ja selvästi vähäpätöisen virheen raja on 30 000 euroa.

Olet suorittanut tilintarkastuksen tilikaudelta 1.7.2023–30.6.2024. Apunasi tarkastuksessa on toiminut tilintarkastusassistentti Tiia Tommila. Tiia on laatinut tarkastushavainnoista työpaperin (liite 1).

Liite 1 Tilintarkastustyöpaperi (ote)

Tehtävä

Mitä virheitä tai puutteita tilintarkastajan dokumentaatiossa tai siitä ilmenevissä tilintarkastajan tekemissä toimenpiteissä on tehtävääineistossa esitetyiltä osin? Miten liitteessä 1 olevat puutteet tulisi korjata? Esitä korjausehdotuksesi liitteeseen 1 ja perustele soveltuvilla ISA-standardien kohdilla. Kirjoita vastaukseesi lisäksi kyseisen standardikohdan olennainen sisältö ISA-standardeissa käytettyjen sanamuotojen mukaisesti.

Ota kantaa ainoastaan liitteessä 1 esitettyihin seikkoihin. Tehtävässä ei tarvitse ottaa kantaa siihen, millä tavoin tilintarkastajan lausuntoa pitäisi mahdollisesti mukauttaa.

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

Vastausmalli:

Puutteellinen tai virheellinen kohta tilintarkastajan dokumentaatioissa tai siitä ilmenevissä tilintarkastajan tekemissä toimenpiteissä	Korjausehdotus perusteluineen: kerro virhe tai puute ja esitä korjausehdotus käyttämällä ISA-standardin sanamuotoa	ISA-standardin kohta
<i>Korjaamattomien virheiden arviointi</i>	<p><i>Tilintarkastaja ei ole koonnut yhteen havaitsemiaan korjaamattomia virheitä.</i></p> <p><i>Tilintarkastajan tulee sisällyttää dokumentaatioon kaikki tilintarkastuksen aikana kootut virheellisyydet, lukuun ottamatta niitä, jotka ovat selvästi vähäpätöisiä, ja tieto siitä, onko ne korjattu.</i></p>	<p><i>ISA 450.5</i> <i>ISA 450.15 b)</i></p>

Liite 1. Tilintarkastustyöpaperi (ote)

Analyyttinen tarkastus

Olemme verranneet tilikauden 1.7.2023–30.6.2024 tilinpäätöksessä esitettyjen taseen ja tuloslaskelman lukuja edellisen tilikauden vastaaviin lukuihin. Myyntikateprosentti on parantunut 37,5 prosentista 40 prosenttiin. Olemme keskustelleet toimitusjohtaja Mikko Tahvanaisen kanssa. Mikko kertoi kuluneen tilikauden olleen haasteellinen nousseiden raaka-ainekustannusten takia. Mikon mukaan raaka-aineiden hintojen nousuja ei ole saatu neuvoteltua sopimukseen, jonka vuoksi projektikatteet ovat heikentyneet. Koska kateprosentti on noussut vain hieman edellisestä vuodesta, emme näe tarpeelliseksi suorittaa lisätarkastustoimenpiteitä analyttisen tarkastuksen perusteella.

Valmistusasteen mukaisen tuloutuksen tarkastus

Olemme käyneet läpi yhtiön talouspäällikön laatiman laskelman valmistusasteen mukaisesta tuloutuksesta. Valmistusasteen mukainen tuloutus on toteutettu vertaamalla toteutuneita kustannuksia ennusteen mukaisiin kustannuksiin. Tuloutus on tehty näin lasketun valmistusasteen mukaisesti. Olemme keskustelleet talouspäällikkö Maisa Mainion kanssa projektiennusteista. Maisan mukaan ennusteita ei ole jouduttu päivittämään tilinpäätöshetkellä, koska projektit ovat edenneet aikataulussa.

Tarkastimme myös tilikauden aikana valmistuneiden projektien katteita, ja vertasimme katteita edellisen vuoden tuloutuslaskelmassa käytettyihin ennusteisiin. Havaitimme, että toteutuneet katteet ovat alittaneet ennusteissa käytetyt katteet kaikkien tarkastettujen projektien osalta. Kysyimme asiasta Maisalta, ja hänen mukaansa tällä hetkellä keskeneräisten projektien katteet ovat oikein, koska hän on saanut tiedot projektipäälliköiltä. Uskomme Maisan selitykseen asiaan liittyen.

Myyntisaamisten saldovahvistukset

Olemme valinneet viisi myyntisaamisten asiakassaldoa vahvistettavaksi. Valitsimme vahvistettavaksi suurimman, As Oy Kottaraisenpuiston saldon, joka on 500 000 euroa. Tämän lisäksi valitsimme satunnaisesti neljä saldoa. Tämän jälkeen vahvistamattomien myyntisaamisten saldo jää alle tarkastustyössä käyttämämme olennaisuuden.

Talouspäällikkö Maisa ilmoitti, että As Oy Kottaraisenpuiston saldoa ei tule vahvistaa. Toimitusjohtaja Mikko Tahvanainen on kertonut, että asiakkaan kanssa on sovittu, että he maksavat laskunsa syyskuun 2024 alussa. Tämän vuoksi emme näe syytä selvittää, miksi kyseistä saldoa ei tule vahvistaa, emmekä myöskään suorita myyntisaamisen suhteen muita korvaavia toimenpiteitä. Valitsimme tilalle toiseksi suurimman saldon.

Yhteen vahvistuspyyntöön ei saatu vastausta. Emme näe tarpeelliseksi suorittaa sen suhteen lisätoimenpiteitä, koska saldo jää alle tarkastustyölle määritetyn olennaisuuden. Kaikkiin muihin vahvistuspyyntöihin vastattiin ja saldot täsmäsivät.

Helsingissä 24.8.2024

Jiia Jommila

Tiia Tommila

Tehtävä 3. (27,5 pistettä)

Penny-konserniin kuuluu emoyhtiö Penny Oy:n lisäksi 100-prosenttisesti omistettu tytäryhtiö Leonard Oy ja 80-prosenttisesti omistettu tytäryhtiö Sheldon Oy. Penny-konserni on muodostunut 30.6.2021, ja nyt on Penny-konsernin kolmas tilikausi. Penny-konserni laatii konsernitilinpäätöksen kirjanpitolain 6 luvun mukaisesti. Konsernin tilikausi on 1.7.–30.6. Yhtiön pankkilainojen ehdot edellyttävät, että Penny Oy laatii konsernitilinpäätöksen.

Penny-konsernin tuloslaskelman yhdistelylaskelma on esitetty liitteessä 1 ja taseen yhdistelylaskelma on esitetty liitteessä 2.

Alla kohdassa 1 on kuvattu konserniliikearvon muodostuminen. Yhtiöiden erillistilinpäätöksiin on lisäksi sisällytynyt kohdissa 2–5 kuvatut keskinäiset tapahtumat.

1. Penny-konserniin on muodostunut Leonard Oy:n ja Sheldon Oy:n hankinnoista konserniaktiivaa 87 500 euroa, joka on käsitelty konserniliikearvona. Konserniliikearvo poistetaan 10 vuodessa.
2. Emoyhtiö on veloittanut tilikaudella 1.7.2023–30.6.2024 Leonard Oy:ltä hallintopalkkioita (management fee:tä) 20 000 euroa ja Sheldon Oy:ltä 30 000 euroa. Palkkiot on maksettu tilikauden aikana emoyhtiölle.
3. Tilikauden 1.7.2023–30.6.2024 viimeisenä päivänä Sheldon Oy on myynyt Leonard Oy:lle koneita ja kalusteita 25 000 eurolla, josta on syntynyt 10 000 euron myyntivoitto Sheldon Oy:lle.
4. Sheldon Oy on maksanut Penny Oy:lle osinkoja 20 000 euroa.
5. Leonard Oy on maksanut velasta Penny Oy:lle korkoa 3 125 euroa. Sheldon Oy:n saaminen Penny Oy:ltä on koroton.

Olet Penny Oy:n tilintarkastaja ja olet tarkastamassa konsernin yhdistelylaskelmia.

Liitteet:

Liite 1. Penny-konsernin tuloslaskelman yhdistelylaskelma tilikaudelta 1.7.2023–30.6.2024

Liite 2. Penny-konsernin taseen yhdistelylaskelma tilikaudelta 1.7.2023–30.6.2024

Kysymykset

Vastaa seuraaviin kysymyksiin perustelemalla vastauksesi tehtävässä annetuilla tiedoilla sekä viittaamalla sovellettaviin kirjanpitolain pykäliin ja momentteihin. Esitä tarvittavat kirjaukset per ja an vieteinä, jos niitä edellytetään tehtävässä. Laskelmissa jo esitetyt eliminoinnit liittyvät tehtävässä esitettyihin liiketapahtumiin 1–5.

- 1) Mitä puutteita tai virheitä on tilikaudelta 1.7.2023–30.6.2024 laadituissa Penny-konsernin tuloslaskelman ja taseen yhdistelylaskelmissa? Perustele havaintosi.
- 2) Miten korjaisit Penny-konsernin tuloslaskelman ja taseen yhdistelylaskelmissa 1) -kohdassa mahdollisesti havaitsemasi puutteet? Esitä tehtävät kirjaukset per ja an -muodossa.
- 3) Mitä tarkoitetaan käsitteellä tosiasiallinen määräysvalta? Esitä esimerkkejä tosiasiallisesta määräysvallasta. Kysymys ei liity Penny-konserniin.

**Liite 1. Penny-konsernin tuloslaskelman yhdistelylaskelma tilikaudelta 1.7.2023–
30.6.2024**

Euroa	Penny Oy	Leonard Oy	Sheldon Oy	Eliminoinnit	Yhteensä
LIIKEVAIHTO	1 536 250	768 750	1 156 250	-50 000	3 411 250
Liiketoiminnan muut tuotot	15 625	0	10 000		25 625
Materiaalit ja palvelut					
Aineet, tarvikkeet ja tavarat					
Ostot tilikauden aikana	-1 087 500	-393 750	-562 500		-2 043 750
Varastojen lisäys (-) tai vähennys (+)	75 000	-37 500	-28 125		9 375
Henkilöstökulut					
Palkat ja palkkiot	-225 000	-150 000	-187 500		-562 500
Henkilöstösivukulut	-93 750	-37 500	-75 000		-206 250
Poistot ja arvonalentumiset					
Suunnitelman mukaiset poistot	-52 500	-28 125	0	-8 750	-89 375
Liiketoiminnan muut kulut	-65 625	-93 750	-78 125	50 000	-187 500
LIIKEVOITTO	102 500	28 125	235 000	-8 750	356 875
Rahoitustuotot ja -kulut					
Muut korko- ja rahoitustuotot					
Saman konsernin yrityksiltä	23 125	0	0	-23 125	0
Muilta	1 875	0	0		1 875
Korkokulut ja muut rahoituskulut					
Saman konsernin yrityksille	0	-3 125	0	3 125	0
Muille	-48 750	-12 500	-31 250		-92 500
VOITTO ENNEN TILINPÄÄTÖS- SIIRTOJA JA VEROJA	78 750	12 500	203 750	-28 750	266 250
Poistoeron muutos	-5 000				-5 000
Tuloverot	-10 750	-2 500	-40 750		-54 000
TILIKAUDEN VOITTO	63 000	10 000	163 000	-28 750	207 250

Liite 2. Penny-konsernin taseen yhdistelylaskelma tilikaudelta 1.7.2023–30.6.2024

Euroa

PYSYVÄT VASTAAVAT

Aineettomat hyödykkeet

Aineettomat oikeudet

Liikearvo

Aineelliset hyödykkeet

Rakennukset ja rakennelmat

Koneet ja kalusto

Sijoitukset

Osuudet saman konsernin yrityksistä

Muut osakkeet

VAIHTUVAT VASTAAVAT

Vaihto-omaisuus

Tavarat

Saamiset

Myyntisaamiset

Saamiset saman konsernin yrityksiltä

Rahat ja pankkisaamiset

Vastaavaa yhteensä

OMA PÄÄOMA

Osakepääoma

Edellisten tilikausien voitto

Tilikauden voitto

Poistoero

VIERAS PÄÄOMA

Pitkäaikainen

Lainat rahoituslaitoksilta

Velat saman konsernin yrityksille

Lyhytaikainen

Ostovelat

Muut velat

Vastattavaa yhteensä

	Penny Oy	Leonard Oy	Sheldon Oy	Eliminoinnit	Yhteensä
PYSYVÄT VASTAAVAT					
Aineettomat hyödykkeet					
Aineettomat oikeudet	65 625				65 625
Liikearvo				61 250	61 250
Aineelliset hyödykkeet					
Rakennukset ja rakennelmat	203 125	96 875			300 000
Koneet ja kalusto	128 125	56 250			184 375
Sijoitukset					
Osuudet saman konsernin yrityksistä	200 000			-200 000	0
Muut osakkeet	40 000				40 000
VAIHTUVAT VASTAAVAT					
Vaihto-omaisuus					
Tavarat	150 000	53 125	78 125		281 250
Saamiset					
Myyntisaamiset	100 000	60 000	193 750		353 750
Saamiset saman konsernin yrityksiltä	100 000		18 750	-118 750	0
Rahat ja pankkisaamiset	60 625	33 750	250 000		344 375
Vastaavaa yhteensä	1 047 500	300 000	540 625	-257 500	1 630 625
OMA PÄÄOMA					
Osakepääoma	125 000	50 000	15 625	-62 500	128 125
Edellisten tilikausien voitto	112 500	12 500	37 500	-47 500	115 000
Tilikauden voitto	58 000	10 000	163 000	-28 750	202 250
Poistoero	25 000				25 000
VIERAS PÄÄOMA					
Pitkäaikainen					
Lainat rahoituslaitoksilta	500 000	118 750	218 750		837 500
Velat saman konsernin yrityksille	18 750	62 500	37 500	-118 750	0
Lyhytaikainen					
Ostovelat	119 500	20 000	50 000		189 500
Muut velat	88 750	26 250	18 250		133 250
Vastattavaa yhteensä	1 047 500	300 000	540 625	-257 500	1 630 625

Tehtävä 4. (20 pistettä)

Maken Makkarat Oy on siirtymässä IFRS-raportointiin konsernitilinpäätöksen osalta seuraavan tilinpäätöksen yhteydessä. Yhtiön tilikausi on 1.7.–30.6. ja ensimmäinen IFRS-konsernitilinpäätös laaditaan 30.6.2024 päättyvältä tilikaudelta. IFRS-standardien mukaiset vertailutiedot laaditaan tilikaudelta 1.7.2022–30.6.2023, jolloin IFRS 1-standardin mukainen siirtymispäivä on 1.7.2022. Yhtiön oma pääoma 30.6.2022 ennen IFRS-oikaisuja oli 1 255 400 euroa ja velat olivat 2 725 000 euroa. Konserniin kuuluu kolme suomalaista tytäryhtiötä.

Yhtiön talousosasto on selvittänyt IFRS-standardien ja kirjanpitolain välisiä eroja. Yhtiön johto haluaa tehdä IFRS-siirtymästä mahdollisimman helpon, ja toivoo mahdollisimman vähän muutoksia nykyiseen menettelyyn.

4.1.

Maken Makkarat Oy:n talousosasto on tunnistanut vuokrasopimukseen liittyen eroavaisuuden yhtiön nykyisen FAS-kirjanpitokäytännön ja IFRS-raportoinnin välillä. Yhtiön tilinpäätöksessä on yhtiön vuokralle ottajana tekemät vuokrasopimukset kirjattu liiketoiminnan muihin kuluihin luonteensa mukaiselle vuokratulutilille. Yhtiössä on kaksi erillistä vuokrasopimusta, jotka ovat puhelimiin, tietokoneisiin ja muihin oheislaitteisiin liittyvä vuokrasopimus sekä toimitilojen vuokrasopimus.

Yhtiön vuokraamat puhelimet, tietokoneet ja muut oheislaitteet on vuokrattu kolmen vuoden sopimuksella 30.6.2022 alkaen. Kaikki laitteet on hankittu samalta taholta samaan aikaan. Puhelimia, tietokoneita ja muita oheislaitteita on yhteensä 125 kappaletta ja kuukausivuokra on yhteensä 3 180 euroa. Laitteiden nykyarvo hankintahetkellä on ollut 100 000 euroa. Laskelmassa käytetty korkokanta on 9 prosenttia.

Yhtiön toimitilat on vuokrattu määräaikaisella vuokrasopimuksella 30.6.2022 alkaen. Vuokra on 10 000 euroa kuukaudessa ja sopimus on voimassa viisi vuotta, jonka jälkeen vuokraus päättyy ilman erillistä ilmoitusta. Vuokrasopimusta ei voida purkaa kesken sopimuskauden. Yhtiön talousosasto on yhdessä kiinteistön vuokraajan kanssa laskenut, että kiinteistön nykyarvo sopimuksen tekohetkellä on 455 000 euroa. Laskelmassa käytetty korkokanta on 10 prosenttia.

Kysymykset

Vastaa seuraaviin kysymyksiin perustelemalla vastauksesi tehtävässä annetuilla tiedoilla sekä viittaamalla sovellettaviin säännöksiin. Esitä tarvittavat kirjaukset per ja an vienteinä, jos niitä edellytetään tehtävässä. Verovaikutuksia ja arvonnlisäveroon liittyviä seikkoja ei tarvitse huomioida.

- a) Mitä oikaisukirjauksia Maken Makkarat Oy:n vertailuvuoden 1.7.2022–30.6.2023 IFRS-raportoinnissa tulee tehdä, jotta vuokrasopimusten käsittely on IFRS-standardien vaatimusten mukainen? Esitä tarvittavat oikaisukirjaukset summineen avaavassa taseessa 1.7.2022 sekä ensimmäisen vuokrasopimuksen solmimisen jälkeisen kuukauden osalta (1.–31.7.2022). Esitä vastauksessasi myös laskelmat, mistä oikaisukirjausten summat muodostuvat. Perustele vastauksesi IFRS-viittauksin.
- b) Miten IFRS-standardien mukainen vuokrasopimusten käsittely vaikuttaa Maken Makkarat Oy:n vertailutilikauden ensimmäisen kuukauden (1.7.–31.7.2022) tuloslaskelman eri riveihin? Esitä vaikutukset myös tuloslaskelman liikeluokkaan ja voittoon ennen veroja.
- c) Miten IFRS-siirtymä vaikuttaisi Maken Makkarat Oy:n velkaantumisasasteeseen avaavassa taseessa 1.7.2022, jos muita muutoksia ei tulisi? Yhtiön velkaantumisasasteen laskukaava: velat/taseen loppusumma. Esitä laskelma velkaantumisasasteesta vastauksessasi.

4.2.

Maken Makkarat Oy:n talousosasto on identifioinut myös toisen IFRS-siirtymään liittyvän eron kirjanpitolain ja IFRS-standardien välillä. Ero liittyy yritysjärjestelyihin ja niiden käsittelyyn konsernitilinpäätöksessä. Yhtiössä on tunnistettu Maken Makkarat Oy:n taseeseen tehtyjä ns. liiketoimintakauppoja, jolloin ei ole ostettu yrityksiä, vaan yritysten liiketoimintoja. Liiketoimintakaupat on tehty ennen siirtymistä IFRS-standardien mukaiseen tilinpäätöksen laadintaan (ennen 1.7.2022). Liiketoimintojen hankinnoista verotuksessa vähennyskelpoisia liikearvopoistoja tehdään 97 200 euroa vuodessa.

Tämän lisäksi Maken Makkarat -konserniin kuuluvat seuraavat yhtiöt: Maunon Salat Oy ja Kaisan Kikherneet Oy. Näistä hankinnoista on syntynyt konserniin konserniliikearvoa yhteensä 2 560 000 euroa, jota poistetaan 10 vuodessa eli 256 000 euroa vuodessa.

Tilikaudella 1.7.2022–30.6.2023 on ostettu Väiskin Falafelit Oy:n koko osakekanta. Osakekauppa on toteutettu 31.12.2022. Kaupasta on syntynyt konserniaktiivaa 1 250 000 euroa, joka on kokonaisuudessaan käsitelty konserniliikearvona. Konserniliikearvo poistetaan viidessä vuodessa.

Väiskin Falafelit Oy:stä tehdyn IFRS-siirtymään liittyvän arvonmäärityksen perusteella on tunnistettu aineettomia omaisuuseriä yhteensä 825 000 euroa. Aineettomat omaisuuserät ovat asiakassuhteita ja kehityshankkeita. Niiden poisto aika on kuusi vuotta.

Yhteenveto IFRS-siirtymään liittyvistä luvuista:

Liiketoimintakauppojen liikearvopoistot / vuosi	97 200
Maunon Salat ja Kaisan Kikherneet -konserniliikearvopoistot / vuosi	256 000
Väiskin Falafelit Oy konserniaktiiva	1 250 000
Konserniliikearvopoisto / vuosi	250 000
Arvonmääritysraportin mukaiset aineettomat omaisuuserät	825 000
Poistot / vuosi	137 500

Kysymykset

Vastaa seuraaviin kysymyksiin. Perustele vastauksesi tehtävässä annetuilla tiedoilla sekä viittamalla sovellettaviin säännöksiin. Esitä tarvittavat kirjaukset per ja an -vienteinä, jos niitä edellytetään tehtävässä. Voit olettaa, että IFRS:n ja KPL:n mukaiset hankintamenot ovat samat.

- Mitä IFRS 1 -standardin mukaisia oikaisukirjauksia edellä esitettyjen tietojen perusteella tulee tehdä liikearvoon Maken Makkarat -konsernin siirtymähetken avaavaan taseeseen 1.7.2022?
- Mitä oikaisukirjauksia tulee edellä esitettyjen tietojen perusteella tehdä Maken Makkarat -konsernin IFRS-tilinpäätöksen vertailutietoihin 30.6.2023?
- Laske IFRS-siirtymisen vaikutus Maken Makkarat -konsernin liiketulokseen tilikaudella 1.7.2022–30.6.2023. Esitä laskelma vastauksessasi.