



PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

VUODEN 2025 HT-TUTKINNON ARVOSTELUPERUSTEET

Arvosteluperusteissa on kuvattu seikat, joiden perusteella on annettu pisteitä. Arvosteluperusteet eivät ole mallivastaus. Arvosteluperusteissa ei ole esitetty täydellisesti kaikkia hyväksyttäviä näkökohtia tai vastauksia tehtäviin. Vastausten arvostelussa on voinut saada lisäpisteitä riittävän perustelluista ja olennaisista havainnoista, vaikka niitä ei ole mainittu arvosteluperusteissa.

Arvosteluperusteissa esitetyt lainsäädännön sekä hyvän tilintarkastustavan ja hyvän kirjanpitoavan tulkinnat liittyvät kunkin tehtävän vastausten arvosteluun vain tässä tutkinnossa. Arvosteluperusteiden tulkintoja ei voi esittää PRH:n tilintarkastusvalvonnan kannanottoina muissa asiayhteyksissä.

Tutkinnon 1-osan tehtävien vastausten maksimipituutta oli rajoitettu. Ylimenevää vastauksen osaa ei ole luettu eikä arvosteltu.

Tehtävä 1. (37,5 pistettä)

Kysymys	Vastaus (kyllä tai ei)	Perustelut
1.1. Onko Tomsu Oy:n hallituksen tekemä päätös konserniavustuksen antamisesta Heviuser Oy:lle ollut osakeyhtiölain mukainen?	Ei (2,5 pistettä)	OYL 1:5:n mukaan yhtiön toiminnan tarkoituksena on tuottaa voittoa osakkeenomistajille, jollei yhtiöjärjestyksessä määrätä toisin. / OYL 13:1.2:n mukaan yhtiöllä voi OYL 13:9:n mukaisesti olla muu tarkoitus kuin voiton tuottaminen osakkeenomistajille. Lahjan antamisesta säädetään OYL 13:8:ssä. / OYL 13:9:n 1 virkkeen mukaan jos yhtiöllä on kokonaan tai osittain muu tarkoitus kuin voiton tuottaminen osakkeenomistajille, yhtiöjärjestykseen on otettava tätä koskeva määräys. (1,0 pistettä; yhden säännöksen mainitseminen riittää). Tomsu Oy:n yhtiöjärjestyksessä ei ole toiminnan tarkoitusta tai voitonjakoa koskevia määräyksiä (1,0 pistettä). OYL 13:1.1:n mukaan yhtiön varoja voidaan jakaa osakkeenomistajille vain sen mukaan kuin osakeyhtiölaissa säädetään: 1) voitonjaosta (osinko) ja varojen jakamisesta vapaan oman pääoman rahastosta; 2) 14 luvussa tarkoitetusta osakepääoman alentamisesta; 3) 3 ja 15 luvussa tarkoitetusta omien osakkeiden hankkimisesta ja lunastamisesta; sekä 4) 20 luvussa tarkoitetusta yhtiön purkamisesta ja rekisteristä poistamisesta (1,0 pistettä). OYL 13:1.3:n mukaan muu liiketapahtuma, joka vähentää yhtiön varoja tai lisää sen velkoja ilman liiketaloudellista perustetta, on laitonta varojenjako (1,0 pistettä). OYL 1:7:n 2 virkkeen mukaan yhtiökokous, hallitus, toimitusjohtaja tai hallintoneuvosto ei saa tehdä päätöstä tai ryhtyä muuhun toimenpiteeseen, joka on omiaan tuottamaan osakkeenomistajalle tai muulle epäoikeutettua etua yhtiön tai toisen osakkeenomistajan kustannuksella (1,0 pistettä). OYL 13:6.4:n mukaan vapaata omaa pääomaa voidaan kaikkien osakkeenomistajien suostumuksella jakaa myös muulla kuin OYL 13:1.1:ssä tarkoitetulla tavalla tai muuten kuin osakkeenomistuksen suhteessa, jollei yhtiöjärjestyksestä johdu muuta (1,0 pistettä). Hallituksen esityksen (HE 109/2005 s. 124) mukaan yhtiöoikeudellisesti ei ole mahdollista antaa vastikkeetonta konserniavustusta emoyhtiölle ilman, että samalla vastaavalla tavalla hyvitetäisiin vähemmistöosakkaita tai saataisiin näiltä suostumus menettelyyn (1,0 pistettä). Heviuser Oy omistaa Tomsu Oy:stä 91 % ja vähemmistöomistaja Multatukku Oy 9 % (3,0 pistettä). Tomsu Oy:n vähemmistöosakas Multatukku Oy:tä ei hyvitetä, eikä se ole antanut suostumustaan konserniavustuksen antamiseen (3,0 pistettä).

1.2. Jos oletetaan riippumatta vastauksesta tehtävään 1.1., että konserniavustus maksetaan, voiko Hedelmäpommi Oy saada yksin läpi vaatimuksensa 900 000 euron suuruudesta osingosta Heviuser Oy:n varsinaisessa yhtiökokouksessa?	Kyllä (2,5 pistettä)	OYL 13:7:n mukaan osinkona on jaettava vähintään puolet tilikauden voitosta, josta on vähennetty yhtiöjärjestyksen mukaan jakamatta jätettävät määrät, jos sitä varsinaisessa yhtiökokouksessa ennen voiton käyttämistä koskevan päätöksen tekemistä vaativat osakkeenomistajat, joilla on vähintään yksi kymmenesosa kaikista osakkeista. Osakkeenomistaja ei kuitenkaan voi vaatia voittona jaettavaksi enempää kuin tämän luvun mukaan on ilman velkojen suostumusta mahdollista jakaa eikä enempää kuin kahdeksan prosenttia yhtiön omasta pääomasta. Jaettavasta määrästä vähennetään tilikaudelta ennen varsinaista yhtiökokousta mahdollisesti jaetut osingot. (3,0 pistettä) Hedelmäpommi Oy omistaa Heviuser Oy:stä 15 % eli yli yhden kymmenesosan (2,0 pistettä). Heviuser Oy:n hallituksen tekemän laskelman mukaan Heviuser Oy:n jakokelpoisten varojen tai oman pääoman määrä tai maksukyky eivät estä Hedelmäpommi Oy:n vaatiman osingon maksamista (2,0 pistettä). Heviuser Oy ei ole jakanut osinkoa tilikaudella 1.1.–31.12.2024 (2,0 pistettä).
1.3. Jos Heviuser Oy:n hallituksen ehdottama valtuutus varojen jakamiseen liitteen 2 mukaisesti hyväksyttäisiin Heviuser Oy:n varsinaisessa yhtiökokouksessa sellaisenaan, olisiko päätös osakeyhtiölain mukainen?	Ei (2,5 pistettä)	OYL 13:6.2:n 1 virkkeen mukaan yhtiökokouksen päätöksellä, jossa määrätään jaon enimmäismäärä, voidaan myös valtuuttaa hallitus päättämään osingon jakamisesta tai varojen jakamisesta vapaan oman pääoman rahastosta (2,0 pistettä). Heviuser Oy:n hallituksen ehdotuksesta puuttuu jaon enimmäismäärä (2,0 pistettä). OYL 13:6.2:n 2 virkkeen mukaan valtuutus voi olla voimassa enintään seuraavan varsinaisen yhtiökokouksen alkuun (2,0 pistettä). Heviuser Oy:n hallituksen ehdotuksen mukaan valtuutus olisi voimassa kahden vuoden ajan varsinaisen yhtiökokouksen päättymisestä lukien (2,0 pistettä).

Tehtävä 2 (37,5 pistettä)**2.1. (19 pistettä)**

Puutteellinen tai virheellinen kohta tilintarkastajan dokumentaatiossa tai siitä ilmenevissä tilintarkastajan tekemissä toimenpiteissä	Virhe tai puute	Korjausehdotus: ISA-standardin kohta ja sanamuoto	Pisteytys
Asiakkaan hyväksyminen	Tilintarkastustyöpaperin mukaan tilintarkastaja ei ole hankkinut varmennusta yhtiön omistusrakenteesta. Yhtiö ei ole rekisteröinyt edunsaajia edunsaajarekisteriin, eikä tilintarkastaja näe tarpeelliseksi varmistua emoyhtiön omistuksesta. Säädöksiä ja määräyksiä ei ole tältä osin noudatettu.	ISA 220.22 Toimeksiantovastuullisen henkilön on varmistuttava siitä, että asiakassuhteiden ja tilintarkastustoimeksiantojen hyväksymisen ja jatkamisen suhteen on noudatettu asianmukaisia menettelytapoja, ja todettava, että näitä koskevat johtopäätökset ovat asianmukaisia.¹ ISA 250.20 Jos tilintarkastaja epäilee, että säädöksiä ja määräyksiä on mahdollisesti jätetty noudattamatta, hänen on keskusteltava asiasta johdon asianmukaisen tason ja soveltuvissa tapauksissa hallintoelinten kanssa, ellei säädöksessä tai määräyksessä kielletä sitä.	5
Toimeksiannon ehdoista sopiminen	Tilintarkastustyöpaperin mukaan toimeksiannosta on sovittu suullisesti. Toimeksiannon ehtoja on muutettu tilintarkastuksen aikana. Tilintarkastuksen ehtojen muutoksesta on sovittu suullisesti.	ISA 210.10 Tilintarkastustoimeksiannon sovitut ehdot on kirjattava toimeksiantokirjeeseen tai muuhun sopivan muotoiseen kirjalliseen sopimukseen. ISA 210.14 Tilintarkastaja ei saa suostua tilintarkastustoimeksiannon ehtojen muutokseen, jos tälle ei ole asianmukaista perustetta. ISA 210.16 Jos tilintarkastustoimeksiannon ehtoja muutetaan, on uudet	5

¹ Tilintarkastajan tulee aina tunnistaa tilintarkastuksen kohteena olevan yhteisön tosiasialliset edunsaajat. (RPL 3 luku 3 §) Tilintarkastajan tulee pyytää johtoa rekisteröimään tosiasialliset edunsaajat.

		ehdot dokumentoitava toimeksiantokirjeeseen tai muuhun sopivan muotoiseen kirjalliseen sopimukseen.	
Suunnittelu	Tilintarkastustyöpaperin mukaan toimeksiannon vastuullinen tarkastaja ei ole osallistunut suunnitelman laadintaan, eikä hän ole käynyt keskusteluja toimeksiantoon liittyen muun tilintarkastustiimin kanssa. Tilintarkastajan työpaperin mukaan tilintarkastaja ei näe tarpeelliseksi keskustella tarkastuksesta edellisen tilintarkastajan kanssa. Tilintarkastaja on täsmäyttänyt alkusaldot edellisen vuoden vahvistettuun tilinpäätökseen, ja varmistunut siitä, että edelliseltä tilikaudelta annettu tilintarkastuskertomus on vakimuotoinen. Tilintarkastustyöpaperin mukaan muille alkusaldojen tarkastustoimenpiteille ei ole tarvetta.	ISA 300.5 Toimeksiannosta vastuullisen henkilön sekä muiden avainhenkilöiden on osallistuttava tilintarkastuksen suunnitteluun sekä osallistuttava toimeksiantotiimin jäsenten kesken käytävään keskusteluun. ISA 300.13 b) Tilintarkastajan tulee kommunikoida edellisen tilintarkastajan kanssa. ISA 510.6 c) Tilintarkastajan on hankittava tarpeellinen määrä tilintarkastusevidenssiä siitä, sisältyykö alkusaldoihin virheellisyyksiä suorittamalla yhden tai useampia seuraavista: i) edellisen tilintarkastajan työpapereiden läpikäynti; ii) arviointi, tuottavatko tarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella suoritettut toimenpiteet alkusaldojen kannalta relevanttia evidenssiä; iii) erityisten toimenpiteiden suorittaminen alkusaldoja koskevan evidenssin hankkimiseksi.	5
Lähipiirin tunnistaminen	Tilintarkastaja on tiedustellut lähipiiritahoja yhtiön toimitusjohtajalta. Toimitusjohtajan mukaan ei ole muita lähipiiritahoja kuin yhtiön hallituksen jäsenet, toimitusjohtaja ja yhtiön omistajat. Kukaan yhtiön hallituksen jäsenistä, omistajista tai toimitusjohtaja ei omista muita yhtiöitä, joiden kanssa Mattotukkuri Oy:llä on liiketoimintaa. Taustatiedoista kuitenkin selviää, että yhtiö ostaa mattoja toimitusjohtajan puolison omistamalta yhtiöltä, jossa toimitusjohtaja on itse myös hallituksen jäsenenä. Kyseinen yhtiö on hyväksytty	ISA 550.15 b) Kun tilintarkastaja tilintarkastuksen aikana tarkastaa yksityiskohtaisesti aineistoa tai asiakirjoja, hänen on pysyttävä tarkkaavaisena sellaisten järjestelyjen tai muun informaation varalta, joka voi viitata sellaisten lähipiirisuhteiden tai -liiketoimien olemassaoloon, joita johto ei ole aiemmin tunnistanut tai ilmoittanut tilintarkastajalle. Tilintarkastajan on erityisesti tarkastettava yhtiökokousten ja hallintoelinten kokousten pöytäkirjat.	4

	toimittajaksi ja hyväksyminen on kirjattu hallituksen pöytäkirjaan. Tilintarkastaja ei ole selvittänyt, toimivatko hallituksen jäsenet tai toimitusjohtaja muissa yhteisöissä vastuutehtävissä.		
--	---	--	--

2.2. (18,5 pistettä)

Puutteellinen tai virheellinen kohta tilintarkastajan dokumentaatiossa tai siitä ilmenevissä tilintarkastajan tekemissä toimenpiteissä	Virhe tai puute	Korjausehdotus: ISA-standardin kohta ja sanamuoto	Pisteytys
Olennaisuuden määrittäminen	Tilintarkastustyöpaperin mukaan tilintarkastaja ei ole määrittänyt kokonaisolennaisuutta. Tilintarkastaja ei ole määrittänyt tarkastustyössä käytettävää olennaisuutta.	ISA 320.10 Tilintarkastajan on määritettävä olennaisuus tilinpäätökselle kokonaisuutena tilintarkastuksen kokonaisstrategiaa laadittaessa. ISA 320.11 Tilintarkastajan on myös määritettävä tarkastustyössä käytettävä olennaisuus.	3,5
Liikevaihdon tarkastus	Tilintarkastajan on valinnut otantana 50 suurinta myyntilaskua. Tilintarkastajan mukaan suurin osa liikevaihdosta tulee katettua toimenpiteellä. 50 suurinta laskua muodostaa 60 prosenttia tilikauden liikevaihdosta. Tarkastuksen ulkopuolelle jää siten 40 prosenttia liikevaihdosta. Tilintarkastajan käyttämässä menetelmässä jokaisella perusjoukon yksiköllä ei ole mahdollisuutta tulla valituksi. Tilintarkastaja on tehnyt johtopäätöksen koko tilikauden liikevaihdon oikeellisuudesta tutkimalla tilikauden 50 suurinta myyntilaskua. Tilintarkastajan dokumentaation mukaan	ISA 530.8 Otosta suunnitellessaan tilintarkastajan on valittava otokseen yksiköt siten, että jokaisella perusjoukon otantayksiköllä on mahdollisuus tulla valituksi. ISA 500.10: [Kontrollien testausta ja] yksittäisten tapahtumien tarkastamista suunnitellessaan tilintarkastajan on päätettävä tarkastettavien yksikköjen valintamenetelmistä, joiden avulla tilintarkastustoimenpiteen päämäärä saavutetaan tehokkaasti. ISA 500.A66 Tiettyjen yksiköiden valikoivan tutkiminen ei tuota tilintarkastusevidenssiä muusta perusjoukosta. ISA 230.9a Tilintarkastajan tulee yksilöidä tarkastetut yksiköt tai seikat.	3,5

	läpikäytyjä tositteita ei ole yksilöity.		
Myynnin katkon ja jaksotuksen tarkastus	Tilintarkastaja ei ole suorittanut toimenpiteitä myynnin jaksotukseen liittyen, vaan hän on uskonut toimitusjohtajan selityksen. Tilintarkastajan työpaperin mukaan hän ei näe tarpeelliseksi suorittaa tiedusteluja henkilöstölle liittyen tavaroiden lähetykseen tilikauden lopussa.	ISA 200.15: Tilintarkastajan on suoritettava ja suunniteltava tilintarkastus noudattaen ammatillista skeptisyyttä. ISA 540.32 Tilintarkastajan on arvioitava, ovatko johdon tilinpäätökseen sisältyviä kirjanpidollisia arvioita tehdessään tekemät harkintaan perustuvat ratkaisut ja päätökset viitteitä mahdollisesta johdon tarkoitushakuisuudesta. ISA 240 liite 2 Tulouttaminen esimerkkilistan kohta 3: Tilintarkastajan tulee suorittaa lisätoimenpiteitä, esimerkiksi esittämällä tiedusteluja myynnistä vastaaville henkilöille. ISA 500.A26 Tiedustelut sisältävät sekä taloudellisen että muun kuin taloudellisen tiedon hankkimista asiaan perehtyneiltä yhteisössä toimivilta henkilöiltä.	4
Toimitusjohtajan bonus	Toimitusjohtajan bonustavoitteet täyttyvät myynnin jaksotuksen takia. Tilintarkastustyöpaperin mukaan tilintarkastaja ei ole suorittanut tiedusteluja kirjanpitäjälle, joka on tehnyt toimitusjohtajan pyynnöstä jaksotuskirjauksen.	ISA 240.25 Tilintarkastajan on arvioitava, viittaako muiden riskienarviointitoimenpiteiden ja niihin liittyvien toimenpiteiden tuloksena saatu tieto yhden tai useamman väärinkäytöksen riskitekijän olemassaoloon. ISA 240.A24 Tilintarkastaja voi kuitenkin tunnistaa tapahtumia tai olosuhteita, jotka viittaavat väärinkäytöksen tekemiseen liittyvään yllykkeeseen. Esimerkiksi merkittävien bonusten myöntäminen. ISA 240.33 a) i) Tilintarkastajan tulisi tiedustella taloudelliseen raportointiin osallistuvilta henkilöistä epäasianmukaisesta tai epätavallisesta toiminnasta.	4

Ostojen tarkastus	Tilintarkastustyöpaperin mukaan tilintarkastaja on valinnut satunnaisotannalla 60 ostolaskua, joista hän on tarkastanut 30 laskua yksityiskohtaisesti. Tilintarkastaja on havainnut virheen, jonka on todennut olevan epäolennainen. Tilintarkastaja ei ole määrittänyt olennaisuutta.	ISA 530.9 Tilintarkastajan on kohdistettava tarkoitukseen nähden asianmukaiset tilintarkastustoimet jokaiseen valittuun yksikköön. ISA 320.5 Tilintarkastaja soveltaa olennaisuuden käsitettä sekä suunnitellessaan ja suorittaessaan että arvioidessaan todettujen virheellisyyksien vaikutusta tilintarkastukseen.	3,5
-------------------	--	--	------------

Tehtävä 3. (25 pistettä)**3.1.**

Projektin vaihe	Kustannukset (euroa)	Kulu vai aktivointi taseeseen?	Perustelu IFRS
Markkinatutkimus	70 000	Kulu (0,5 p)	IAS 38.8: Tutkimus on alkuperäistä ja suunnitelmallista selvitystyötä, jonka tarkoituksena on uuden tieteellisen tai teknisen tiedon tai ymmärryksen saavuttaminen. IAS 38.56 (b): Sovelluskohteiden etsintä, arviointi ja valinta IAS 38.54: Aineetonta hyödykettä, joka syntyy sisäisestä tutkimusprojektista, ei saa aktivoida taseeseen, vaan siitä johtuvat menot on kirjattava kuluksi sillä kaudella, kun ne toteutuvat. IAS 38.55: Sisäisen projektin tutkimusvaiheessa yhteisö ei pysty osoittamaan sellaisen aineettoman hyödykkeen olemassaoloa, joka todennäköisesti tuottaa vastaista taloudellista hyötyä. Markkinatutkimus täyttää tutkimustoiminnan tunnusmerkit, eikä ole siten vielä aktivoitavissa. (1 p)
Teknologian arviointi	120 000	Kulu (0,5 p)	IAS 38:54–55 IAS 38: 56 (b): Tutkimustulosten tai muun tiedon soveltamiskohteiden etsintä, arviointi ja lopullinen valinta. TAI: IAS 38:56 (c): vaihtoehtoisten raaka-aineiden, laitteiden, tuotteiden, prosessien, järjestelmien tai palvelujen etsiminen TAI: IAS 38:56 (d): mahdollisten vaihtoehtoisten uusien tai nykyistä parempien raaka-aineiden, laitteiden, tuotteiden, prosessien, järjestelmien

			tai palvelujen formulointi, suunnittelu, arvioiminen ja lopullinen valinta. Teknologian arviointi täyttää tutkimustoiminnan tunnusmerkit, koska vielä ei tiedetä, onko kyseisellä teknologialla mahdollista viedä projekti loppuun saakka. (1 p)
Alustavien algoritmien vaihtoehtojen kehittäminen	90 000	Kulu (0,5 p)	IAS 38:54–55 IAS 38:56 (c): Vaihtoehtojen järjestelmien etsiminen TAI: IAS 38:56 (d): mahdollisten vaihtoehtojen uusien tai nykyistä parempien raaka-aineiden, laitteiden, tuotteiden, prosessien, järjestelmien tai palvelujen formulointi, suunnittelu, arvioiminen ja lopullinen valinta. Kyse on vielä vaihtoehtojen etsinnästä eikä siten ole vielä päätetty mihin suuntaan ollaan menossa ja täyttää siten tutkimustyön tunnusmerkistön. Tutkimustyö kirjataan kuluksi. (1 p)
Prototyyppiohjelmiston rakentaminen	200 000	Aktivointi (0,5 p)	IAS 38:8: Kehittäminen on tutkimustulosten tai muun tietämyksen soveltamista uusien tai aikaisempia olennaisesti parempien prosessien ja järjestelmien suunnittelua ennen kaupallisen käytön aloittamista. IAS 38:58: Joissakin tapauksissa yhteisö pystyy yksilöimään aineettoman hyödykkeen sisäisen projektin kehittämisvaiheessa ja osoittamaan, että omaisuus tulee todennäköisesti tuottamaan vastaista taloudellista hyötyä. Tämä johtuu siitä, että kehittämisvaiheessa projekti on edennyt pitemmälle kuin tutkimusvaiheessa. IAS 38:59 (a): Ennen tuotannon aloittamista tai käyttöä tapahtuva prototyyppien ja mallien suunnittelu, rakentaminen ja testaus. (1 p)
Tekoälymallin kouluttaminen ja testaus	150 000	Aktivointi (0,5 p)	IAS 38:8 (kehittäminen on tutkimustulosten tai muun tietämyksen soveltamista uusien tai aikaisempia olennaisesti parempien raaka-aineiden, laitteiden, tuotteiden, prosessien, järjestelmien tai palvelujen

			suunnittelussa ennen kaupallisen tuotannon tai käytön aloittamista. IAS 38:59 (b): Uuteen työkaluun liittyvä suunnittelu. Tekoälyn kouluttaminen ja testaus täyttää IAS 38.59 mukaisen vaatimuksen. (1 p)
Pilottikäyttö asiakasyrityksessä	60 000	Aktivointi (0,5 p)	IAS 38:59 (c): Liittyy tuotteen loppuunsaattamiseen. Sellainen koelaitoksen käyttö, joka ei ole niin mittava, että se pystyisi taloudellisesti kannattavaa sekä TAI: IAS 38:59 (a): testausvaihe Pilottikäyttö asiakasyrityksessä täyttää testausvaiheen ja liittyy tuotteen loppuun saattamiseen ja on siten koekäyttöä. Pilottikäyttö täyttää aktivointiedellytykset. (1 p)
Henkilöstön koulutus uuden järjestelmän käyttöön	50 000	Kulu (0,5 p)	IAS 38:69 (b): Koulutuskulut kirjataan kuluiksi, koska ne eivät muodosta taseeseen merkittävää omaisuuserää tai IAS 38.67 c) menot, jotka johtuvat henkilöstön kouluttamisesta omaisuuserän käyttöön. Henkilöstön kouluttaminen täyttää molemmat vaatimukset, ja on siksi kirjattava kuluksi. (1 p)
Patenttihakemus ja juridiset kulut	40 000	Aktivointi (0,5 p)	IAS 38:66 (c) Laillisen oikeuden rekisteröintipalkkiot katsotaan sisäisesti aikaansaadun aineettoman hyödykkeen hankintamenoon sisältyväksi välittömäksi menoksi, joka johtuu omaisuuserän saattamisesta valmiiksi johdon tarkoittamalla tavalla. Patenttihakemuksen tekemisen ja siihen liittyvät juridiset kulut täyttävät rekisteröimiseen liittyvät vaatimukset ja on siten aktivoitava. (1 p)

3.2.

1. Tappioihin perustuva laskennallinen verosaaminen

IFRS-standardeista IAS 12 Tuloverot säätelee laskennallisia veroja, mukaan lukien tappioihin perustuva laskennallinen verosaaminen. **(0,5 p)**

IAS 12:34:n mukaan Nalle Manufacturing Oy:n on kirjattava laskennallista verosaamista siihen määrään asti kuin on todennäköistä, että tulevaisuudessa syntyy verotettavaa tuloa, jota vastaan tappiot voidaan hyödyntää. **(1,25 p)**

Tämän todennäköisyyden tulee perustua IAS 12:35:n mukaisesti vakuuttavaan näyttöön. Erityisesti silloin, kun yhtiöllä on historiassaan tappiollisia tilikausia, on korostetun tärkeää esittää selkeät ja uskottavat todisteet siitä, että verotettavaa tuloa syntyy riittävästi ennen tappioiden vanhentumista. Vakuuttava näyttö voi sisältää esimerkiksi sitovia tilauksia, johdon hyväksymiä realistisia tulosennusteita, markkina-asemassa tai liiketoimintaympäristössä tapahtuneita muutoksia tai muita konkreettisia indikaatioita tulevasta kannattavuudesta **(1,25 p)**.

Liiketoimintasuunnitelman realistisuus on keskeinen tekijä sen arvioinnissa, onko todennäköistä, että yhteisölle syntyy riittävästi veronalaista tuloa IAS 12.36 (b):n mukaisesti. Jos yhtiö ei ole tuottanut merkittävää verotettavaa tuloa aiempina vuosina ja tulevaisuuden voittoennusteet eivät ole riittävän vahvoja, laskennallista verosaamista ei voida kirjata. Yrityksen on arvioitava, perustuvatko tulevat voittoennusteet realistisiin ja luotettaviin oletuksiin. Mikäli epävarmuus on liian suurta, laskennallinen verosaaminen jätetään kirjaamatta tai kirjataan vain osittain siihen saakka, kun yhtiöllä on veronalaisia väliaikaisia eroja (IAS 12.35). **(1,25 p)**

Taustatietojen mukaan Nalle Manufacturing Oy:n johto pystyy yksilöimään syyt tappioihin (IAS 12.36 c) ja johdon ennusteet ovat olleet erittäin tarkkoja (IAS 12.36 b). Tällä perusteella yhtiön johdolla on mahdollisuus kirjata laskennallinen verosaaminen tappioista. Yhtiön ennusteen mukaan viiden seuraavan vuoden aikana, joka on yhtiön budjettiaika, tulee kertymään 1,8 miljoonaa euroa voittoa ja voitto on tasaisesti kasvussa budjetin aikana. Ennustekauden päättymisen jälkeen ei ole olemassa viitteitä siihen, että tuloskehitys muuttuisi. Koska tappiot ovat käytettävissä 10 vuotta, yhtiö voi kirjata koko 2 000 000 eurosta laskennallisen verosaamisen eli $20\% \times 2\,000\,000 \text{ euroa} = 400\,000 \text{ euroa}$.

Kirjaus:

Per laskennallinen verosaaminen (tase) an laskennallisten verosaamisten muutos (tuloslaskelma) 400 000 euroa **(0,75 p)**

2. Poistojen ja osakkeiden myyntivoiton laskennalliset verot

- **Poistot:** Koska kirjanpidolliset ja verotukselliset poistot eroavat toisistaan, syntyy väliaikainen ero, joka johtaa laskennalliseen verovelkaan (IAS 12.15–16). **(selitys 0,75 p)(kaikki standardiviittaukset yhteensä 0,25 p)**

Tilikauden alussa laskennallista verovelkaa on muodostunut 20 prosenttia verotuksen ja kirjanpidon kumulatiivisten poistojen välisestä väliaikaisesta erosta: $800\,000 \times 20\% = 160\,000 \text{ euroa}$. Tällä tilikaudella kirjanpidon ja verotuksen poistojen välinen ero pienenee 200 000 euroa, joten laskennallista verovelkaa tulee purettavaksi $200\,000 \text{ euroa} \times 20\% = 40\,000 \text{ euroa}$ (pienentää laskennallista verovelkaa). **(0,75 p)**

- Per edellisten tilikausien tulos an laskennallinen verovelka 160 000 euroa
- Per laskennallisen verovelka (tase) an laskennallisen veron muutos (tuloslaskelma) 40 000 euroa **(0,75 p)**

Laskennallisen veron määrä tilikauden lopussa on siten 120 000 euroa.

- **Osakkeiden myyntivoitto:** Koska myyntivoitto ei ole veronalaista tuloa Suomessa (EVL 6 b §), on kyse ns. pysyvistä erosta, jolloin laskennallista veroa ei tule kirjattavaksi (IAS 12.7). **(0,75 p)**

3. Periaatteet

Laskennallinen verosaaminen ja verovelka esitetään taseessa erillisinä erinä tai netotettuina, mikäli ne liittyvät samaan veronsaajaan, ja yhtiöllä on laillisesti oikeus netotukseen (IAS 12.74) **(0,75 p)**. Tappioihin perustuva laskennallinen verosaaminen on esitettävä todennäköisen arvon mukaisesti **(0,75 p)** (IAS 12.34). (kaikki standardiviittaukset yhteensä **0,25 p**)

4. Liitetiedot:

- Kuvaus laskennallisten verojen määristä ja erien muodostumisesta. (IAS 12.79) **(0,75)**
- Ilmoitus siitä, miksi tappioihin perustuva laskennallinen verosaaminen on kirjattu tai jätetty kirjaamatta (IAS 12.81 g)). **(0,75 p)**
- Laskennallisen veron kirjaamista tukevan näytön luonne (IAS 12.82) **(0,75 p)** (kaikki standardiviittaukset yhteensä **0,75 p**)

HT 2-osa Tehtävä 1. (80 pistettä)				
	Tarkastettu asia	Tarkastushavainto, perusteltu arviointi ja korjausmenettely	Vaikutus tilintarkastajan raportointiin (kerro mitä, missä ja miten raportoidaan, jos virhettä tai puutetta ei korjata)	Pisteet
1.	Kehittämismenot	Tarkastushavainto ja perusteltu arviointi Hallituksen kokouspöytäkirjan 6/2024–2025 3. kohdan mukaan on päätetty aktivoida 1 299 000 euroa kehittämismenoja liittyen AR-työkalun kehittämisprojektiin. Kokouspöytäkirjassa on todettu, että projekti on vielä kesken, eikä AR-työkalu ole vielä nykyisellään käyttökelpoinen tai myytävissä. Projekti on päätetty keskeyttää ja lopettaa, sillä projekti veisi liikaa resursseja. (0,5 p) Kehittämismenoille on päätetty viiden vuoden poistosuunnitelma, josta ensimmäisen vuoden tasapoisto 259 800 euroa on päätetty tehtäväksi 30.6.2025 päättyneelle tilikaudelle. (0,25 p) Liitetiedon 7 mukaan kehittämismenoihin on lisätty tilikaudella 1 299 000 euroa ja siitä on vähennetty poistoja 259 800 euroa. KPL 5:8.2:n mukaan kehittämismenot saadaan aktivoida, jos niiden odotetaan tuottavan tuloa useampana tilikautena. (0,5 p) Hallituksen kokouspöytäkirjasta ilmenevien tietojen perusteella taseeseen aktivoitujen kehittämismenojen ei voida odottaa tuottavan tuloa useampana tilikautena, joten kehittämismenojen aktivointiedellytykset eivät ole täyttyneet, eikä kehittämismenoja olisi saanut aktivoida taseeseen. (0,5 p) Tilikaudella tehty aktivointi ja kehittämismenoista tehty poisto ovat virheelliset. (0,25 p)	Tilintarkastuskertomus Tilintarkastuslain 3:5:3:n mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta (0,5 p) Tilintarkastuslain 3:5:4:n mukainen kielteinen lausunto toimintakertomuksen antamasta informaatiosta (0,5 p)	5

		Liitetiedoissa esitetyt tiedot kehittämismenoista ovat virheelliset. (0,25 p) Toimintakertomuksella esitetyt tiedot kehittämismenojen aktivoimisesta ja poistoista ovat virheelliset. (0,25 p) <u>Korjausmenettely:</u> Perutaan tilikaudella tehty kehittämismenojen aktivointi 1 299 000 euroa: Per ulkopuoliset palvelut 1 299 000 euroa An kehittämismenot 1 299 000 euroa <i>(vaihtoehtoisesti 1 039 200 euroa, jos poistot on peruttu suoraan ulkopuolisiin palveluihin) (0,5 p)</i> Perutaan tilikaudella tehty ensimmäisen vuoden tasapoisto 259 800 euroa: Per kehittämismenot 259 800 euroa An suunnitelman mukaiset poistot 259 800 euroa (0,5 p) Poistetaan tilinpäätökseltä kehittämismenoja koskevat liitetiedot. (0,25 p) Poistetaan toimintakertomukselta kehittämismenojen aktivointia ja poistoja koskevat tiedot. (0,25 p)		
2.	Kehittämisyavustus	Tarkastushavainto ja perusteltu arviointi Tilintarkastajan yhteenvedon kohdasta 10 ja tilinpäätöksen liitetiedoista ilmenee, että liiketoiminnan muihin tuottoihin sisältyy 200 000 euron kehittämisavustus tilikaudella käynnissä olleeseen AR-kehittämisprojektiin liittyen. (0,5 p) Liitteen 9 mukaisten avustuspäätöksen ehtojen 7.6 kohdasta ilmenee, että avustusta koskee palauttamisvelvollisuus tilanteessa, jossa rahoituksen saaja on lopettanut rahoituksen kohteena olevan projektin. (0,5 p)	Tilintarkastuskertomus Tilintarkastuslain 3:5:3:n mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta (0,5 p)	5

		Tilinpäätöstä laadittaessa on ollut tiedossa avustuspäätöksen kohdan 7.6 realisoituminen, jolloin avustuspäätöksen mukaisesti Business Finland määrää rahoituksen maksamisen lopetettavaksi, joten myönnettyä avustusta ei olisi saanut kirjata tilikauden tuotoksi ja saamiseksi. (0,5 p) Tieto avustuksen kirjausperiaatteista ("esitetty tuloslaskelmalla tuottona") on virheellinen liitetiedossa arvostus- ja jaksotusperiaatteista ja -menetelmistä. (0,25 p) Liitetieto poikkeuksellisista tuottoeristä (tuloslaskelmaa koskevat liitetiedot) on tältä osin virheellinen. (0,25 p) Liitetieto siirtosaamisiin sisältyvistä olennaisista eristä on tältä osin virheellinen. (0,25 p) <u>Korjausmenettely:</u> Kirjataan avustus pois kirjanpidosta: Per liiketoiminnan muut tuotot 200 000 euroa An siirtosaamiset 200 000 euroa (0,75 p) Korjataan liitetietoa arvostus- ja jaksotusperiaatteista ja -menetelmistä avustuksen kirjausperiaatteiden osalta. (0,5 p) Poistetaan tieto saadusta avustuksesta poikkeuksellisista tuottoeristä esitetystä liitetiedosta. (0,5 p) Korjataan liitetietoa siirtosaamisiin sisältyvistä olennaisista eristä tältä osin. (0,5 p)		
3.	Liikearvo	Tarkastushavainto ja perusteltu arviointi Hallituksen kokouspöytäkirjan 6/2024–2025 4 kohdan mukaan on päätetty pitää liikearvon 5 vuoden poistosuunnitelma ennallaan.	Tilintarkastuskertomus	5

		Kokouspöytäkirjalla on todettu, että liiketoimintakaupalla ostettu liiketoiminta, josta liikearvo on alun perin syntynyt, on osoittautunut tappiolliseksi, joten liiketoiminta on päätetty lopettaa. (0,5 p) Taseeseen sisältyvään liikearvoon ei liity enää vastaisia tulonodotuksia. (0,5 p) KPL 5:13:n mukaan on kirjattava arvonalennus, jos pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen tai sijoituksen todennäköisesti tulevaisuudessa kerryttämän tulon arvioidaan olevan pysyvästi vielä poistamatonta hankintamenoa pienempi. (1 p) TAI Kirjanpitolausokunnan yleisohjeen suunnitelman mukaisista poistoista (16.10.2007) 5 luvun 2. momentin mukaan poistosuunnitelmaa on muutettava, jos hyödykkeen tulonodotukset heikkenevät olennaisesti. Olennaiset muutokset pysyvien vastaavien tulonodotuksissa tulee ensisijaisesti ottaa huomioon poistosuunnitelmaa muuttamalla. Jos tulonodotusten pysyväisluonteista alenemista ei ole pystytty ennakoimaan poistosuunnitelmassa, ja tilinpäätöstä laadittaessa havaitaan aktivointiedellytysten lakanneen poistosuunnitelman kohteena olevan pysyvien vastaavien hyödykkeen osan kohdalta kokonaan, on tehtävä KPL 5:13 §:n mukainen arvonalennuskirjaus. (1 p) Tilikaudelle 1.7.2024–30.6.2025 on kirjattu 260 400 euron poisto (liitetieto 8), jonka jälkeen taseeseen on jäänyt liikearvon menojäännökseksi 260 400 euroa eli viimeistä viiden vuoden tasapoistoa vastaava osuus. Koko jäljellä olevaan menojäännökseen olisi tullut kirjata arvonalennus, sillä tilinpäätöstä laadittaessa on havaittu, että aktivointiedellytykset eivät enää täyty. (0,5 p) Liitetiedoissa esitetyt tiedot liikearvosta ja sen poistosuunnitelmasta sekä sen tase-eräkohtainen erittely ovat virheelliset. (0,5 p)	Tilintarkastuslain 3:5:3:n mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta (0,5 p)	
--	--	--	--	--

		<u>Korjausmenettely:</u> Puretaan tilikaudella tehty poisto ja kirjataan liikearvosta arvonalentuminen tuloslaskelmalle: Per liikearvo 260 400 euroa An suunnitelman mukaiset poistot 260 400 euroa Per pysyvien vastaavien arvonalennukset 520 800 euroa An liikearvo 520 800 euroa (Hyväksytään myös, jos poistokirjaus on pidetty ennallaan ja tehty arvonalennuskirjaus lopusta menojäännöksestä 260 400 euroa.) (1 p) Korjataan liitetietoihin liikearvon poistosuunnitelmaa koskevat tiedot sekä liikearvon tase-eräkohtaiset erittelyt. (0,5 p)		
4.	Arvonkorotus koneisiin ja kalustoon	Tarkastushavainto ja perusteltu arviointi Hallituksen kokouspöytäkirjan 1/2025–2026 3 kohdan mukaan on päätetty tehdä koneisiin ja kalustoon 210 000 euron arvonkorotus laitteiden käyvän arvon ylittäessä laitteiden tasearvon kyseisellä summalla. (0,5 p) Liitetiedosta 9 ja tilintarkastuksen yhteenvedon kohdasta 3 ilmenee, että arvonkorotus on kirjattu kirjanpitoon koneisiin ja kalustoon sekä oman pääoman arvonkorotusrahastoon. (0,5 p) KPL 5:17:n mukaan arvonkorotuksen voi tehdä, jos pysyviin vastaaviin kuuluvan maa- tai vesialueen tai sellaisen arvopaperin, joka ei ole 2 a §:ssä tarkoitettu rahoitusväline, todennäköinen luovutushinta on tilinpäätöspäivänä pysyvästi alkuperäistä hankintamenoa olennaisesti suurempi. (0,75 p) Koneet ja kalusto eivät ole kyseisen kirjanpitolain kohdan mukaista omaisuutta, jolloin niiden osalta arvonkorotusta ei voida tehdä. (0,5 p) Liitetiedoissa on esitetty tiedot virheellisesti tehdystä arvonkorotuksesta. (0,25 p)	Tilintarkastuskertomus Tilintarkastuslain 3:5:3:n mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta (0,5 p)	5

		Liitetiedoissa esitetystä laskelmassa jakokelpoisesta vapaasta omasta pääomasta on esitetty virheellisesti arvonkorotusrahaston 210 000 euroa lisäävän jakokelpoisen oman pääoman määrää. (0,25 p) Korjausmenettely: Puretaan koneisiin ja kalustoon tehty arvonkorotus. Per arvonkorotusrahasto 210 000 euroa An koneet ja kalusto 210 000 euroa (1 p) Poistetaan liitetiedoista tieto arvonkorotusten periaatteista ja arvonmääritysmenetelmistä. (0,25 p) Poistetaan tieto arvonkorotuksesta tase-eräkohtaisesta erittelystä (koneet ja kalusto) sekä oman pääoman erittelystä. (0,25 p) Korjataan laskelma jakokelpoisesta vapaasta omasta pääomasta. (0,25 p)		
5.	Käyttämätön limiitti	Tarkastushavainto ja perusteltu arviointi Tilintarkastajan yhteenvedon kohdan 5 perusteella rahoihin ja pankkisaamisiin sisältyy pankkitilin FI1234567890-146880 saldo 250 000 euroa. Tilintarkastajan yhteenvedon kohdan 7 perusteella vastaavan pankkitilin saldo sisältyy myös pitkäaikaisiin lainoihin rahoituslaitoksilta. (1 p) Tehtäväaineiston liitteestä 7 (Helsingin Pankin vastuu- ja vakuuserittely 30.6.2025) ilmenee, että kyseinen tili FI1234567890-146880 on luonteeltaan luottolimiittitili (/shekkitili) ja kyseessä on tilin käyttämätön / nostamatta oleva saldo. (1 p) KILAn lausunnon 1835/2009 mukaan shekkitili- ja muuta luottolimiittia käsitellään tilinpäätöksessä velkana ainoastaan siltä osin kuin limiittia on käytetty. Hyvän kirjanpitotavan mukaisena	Tilintarkastuskertomus Tilintarkastuslain 3:5:3:n mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta (1 p)	5

		menettelynä ei voida pitää sitä, että myönnettyä luottolimiittiä käsitellään kokonaisuudessaan velkana tilanteessa, jossa limiittiä ei ole otettu täysimääräisesti käyttöön. (1 p) <u>Korjausmenettely:</u> Poistetaan kirjanpidosta käyttämättömän luottolimitin määrä: Per pitkäaikaiset lainat rahoituslaitoksilta 250 000 euroa An rahat ja pankkisaamiset 250 000 euroa (1 p)		
6.	Yli 5 vuoden päästä erääntyvä laina	Tarkastushavainto ja perusteltu arviointi Tehtävän liitteestä 7 (Helsingin Pankin vastuu- ja vakuuserittelyt 30.6.2025) ilmenee, että yhtiöllä on lainaa rahoituslaitoksilta, joka erääntyy maksettavaksi yli viiden vuoden päästä tilinpäätöshetkestä. (0,5 p) Tehtävän liitteestä 7 ilmenee, että lainojen yli 5 vuoden päästä erääntyvät osuudet ovat yhteensä 915 687,50 euroa. (0,5 p) KPA 2:5. 1:n 2) kohdan mukaan liitetiedoissa tulee esittää tase-erien mukaan eritelty tieto sellaisista pitkäaikaiseen vieraaseen pääomaan kuuluvista veloista, jotka erääntyvät myöhemmin kuin viiden vuoden kuluttua. (1 p) Liitetiedoista puuttuu tieto yli viiden vuoden päästä erääntyvistä veloista. (1 p) <u>Korjausmenettely:</u> Lisätään liitetieto yli viiden vuoden kuluttua erääntyvistä veloista (1 p)	Tilintarkastuskertomus Tilintarkastuslain 3:5:3:n mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta (1 p)	5
7.	Liikevaihto / saadut ennakot	Tarkastushavainto ja perusteltu arviointi Tilintarkastajan yhteenvedon kohdasta 8 ilmenee, että saatuihin ennakkoihin sisältyy keskeneräisten projektien 1 ja 2 laskutukset per 30.6.2025, jotka ilmenevät liitteen 8 kustannuspaikkakohtaisilta tuloslaskelmilta. (1 p)	Tilintarkastuskertomus Tilintarkastuslain 3:5:3:n mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta (1 p)	5

		Saatuihin ennakoihin sisältyy yhteensä 2 035 000 euroa keskeneräisten projektien laskutusta, mutta hallituksen oikeaksi vahvistamat kustannuspaikkakohtaiset projektien 1 ja 2 tuloslaskelmat (liite 8) osoittavat kertynyttä liikevaihtoa / laskutusta yhteensä 2 335 000 euroa. (1 p) Näin ollen liikevaihtoon tehty jaksotus on ollut 300 000 euroa liian pieni, jolloin liikevaihtoon sisältyy 300 000 euroa tilikaudelle kohdistumatonta myyntiä. (1 p) <u>Korjausmenettely:</u> Korjataan keskeneräisten projektien liikevaihdon jaksotus kustannuspaikkakohtaisten tuloslaskelmien tietoja vastaavaksi: Per liikevaihto 300 000 euroa An saadut ennakot 300 000 euroa (1 p)		
8.	Vuokrakuluista virheellisesti vähennetyt arvonlisäverot	Tarkastushavainto ja perusteltu arviointi Tilintarkastuksen yhteenvedon kohdasta 12 ilmenee, että liiketoiminnan muihin kuluihin on kirjattu 1.9.2024 alkaen 26 000 euron (sis. alv) kuukausittaiset vuokrakulut kesäkuuhun 2025 asti. (0,5 p) Tilintarkastuksen yhteenvedon kohdasta 13 ilmenee lisäksi, että kuukausivuokrasta 26 000 euroa (sis. alv) on kuukausittain vähennetty 25,5 prosentin arvonlisävero. Näin ollen liiketoiminnan muihin kuluihin sisältyy vuokrakuluja yhteensä 207 171,31 euroa. (0,25 p) Tilintarkastajan yhteenvedosta käy ilmi, että kiinteistön omistaja ei ole hakeutunut kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta arvonlisäverovelvolliseksi, eikä vuokralaskuilla myöskään ole eritelty arvonlisäveron osuutta. (0,5 p) Arvonlisäverolain 27 §:n mukaan veroa ei suoriteta kiinteistön myynnistä eikä maanvuokraoikeuden, huoneenvuokraoikeuden,	Raportointi johdolle (0,25 p)	3,5

		rasiteoikeuden tai muun niihin verrattavan kiinteistöön kohdistuvan oikeuden luovuttamisesta. (0,25 p) Arvonlisäverolain 30 §:n mukaan kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta suoritetaan 27 §:ssä säädetystä poiketen veroa, jos luovuttaja hakeutuu tästä toiminnasta verovelvolliseksi. (0,25 p) Yhtiö ei olisi saanut vähentää vuokrasta arvonlisäveroa, sillä kiinteistön omistaja ei ole ollut arvonlisäverovelvollinen kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta. (0,5 p) 26 000 euron kuukausivuokraan perustuen tilikauden vuokratulot olisivat tulleet olla 260 000 euroa (10 x 26 000 euroa). Nyt kirjanpitoon sisältyy vuokratuloja vain 207 171,31 euroa, jolloin arvonlisäveroa on virheellisesti vähennetty kirjanpidossa yhteensä 52 828,69 euroa. Liiketoiminnan muut kulut ovat vähennetyn arvonlisäveron 52 828,69 euroa verran liian pienet. (0,5 p) <u>Korjausmenettely:</u> Korjataan virheellisesti vuokratuloista vähennetyt arvonlisäverot vuokratulujen lisäykseksi ja arvonlisäverovelaksi taseeseen: Per liiketoiminnan muut kulut 52 828,69 euroa An muut velat 52 828,69 euroa (0,5 p)		
9.	Liiketoiminnan muut kulut / ostovelat	Tarkastushavainto ja perusteltu arviointi Tilintarkastuksen yhteenvedon kohdasta 12 ilmenee, että liiketoiminnan muihin kuluihin sisältyy 245 000 euron Maikin Markkinointi Oy:n lasku. Tilintarkastuksen yhteenvedon kohdasta 9 ilmenee, että vastaava lasku sisältyy ostovelkoihin arvonlisäverollisesta summastaan 307 475 euroa. (0,5 p) Hallituksen kokouspöytäkirjalta 5/2024–2025 (3 §) käy ilmi, että kyseinen Maikin Markkinointi Oy:n lasku koskee kokonaisuudessaan	Tilintarkastuskertomus Tilintarkastuslain 3:5:3:n mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta (0,5 p)	5

		vasta seuraavaa tilikautta 1.7.2025–30.6.2026. Lasku perustuu hallituksen kokouksessa 8.11.2024 allekirjoitettuun yhteistyösopimukseen. (0,5 p) Kirjanpitolain 2 luvun 3 §:n 1 momentin mukaan menon kirjaamisperusteena on tuotannontekijän vastaanottaminen (suoriteperuste). (0,75 p) Maikin Markkinointi Oy:n laskun mukaiset tuotannontekijät vastaanotetaan vasta seuraavalla tilikaudella, joten kulu on kirjattu väärälle tilikaudelle. (0,5 p) Kirjanpitoasetuksen 2 luvun 7§:n 2 momentin mukaan, jos vastuusitoumusta tai muuta vastuuta ei ole merkitty taseeseen kirjanpitolain 5 luvun 14 §:n tarkoittamalla tavalla tai muutoin, on esitettävä liitetietona 4a) muut kirjanpitovelvollisen vastuut. (hyväksytään myös viittaus ko. pykälän kohtiin) 4) muut kirjanpitovelvollisen antamat vastuusitoumukset tai 5) muut taseen ulkopuoliset järjestelyt) (0,5 p) Liitetiedoista puuttuu tieto markkinointiyhteistyösopimukseen sisältyvästä taseen ulkopuolisesta sitoumuksesta 245 000 euroa. (0,5 p) <u>Korjausmenettely:</u> Poistetaan suoriteperusteisesti seuraavalle tilikaudelle kohdistuva lasku tilikauden 1.7.2024–30.6.2025 kirjanpidosta: Per ostovelat 307 475 euroa An liiketoiminnan muut kulut 245 000 euroa An arvonalisäverosaamiset 62 475 euroa (0,75 p) Lisätään liitetietoihin tieto markkinointiyhteistyösopimukseen sisältyvästä taseen ulkopuolisesta sitoumuksesta 245 000 euroa (KPA 2:7§ 2 mom. 4a) kohta). (0,5 p)		
--	--	---	--	--

10.	Liitetiedoista puuttuu tieto hallituksen ja toimitusjohtajan palkkioista	Tarkastushavainto ja perusteltu arviointi Tilintarkastuksen yhteenvedon kohdasta 11 ilmenee, että tilikauden palkkakuluihin sisältyy sekä hallituksen että toimitusjohtajan palkkoja ja palkkioita yhteensä 225 000 euroa. (1 p) Liitetiedoista puuttuu tieto hallituksen ja toimitusjohtajan palkkioista 225 000 euroa (KPA 2:8.2 1) kohta). (1 p) <u>Korjausmenettely:</u> Lisätään liitetietoihin tiedot hallituksen ja toimitusjohtajan palkkioista 225 000 euroa. (0,5 p)	Tilintarkastuskertomus Tilintarkastuslain 3:5:3:n mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta (0,5 p)	3
11.	Hallituksen jäsenelle myönnetty rahalaina	Tarkastushavainto ja perusteltu arviointi <u>Liitetietopuute:</u> Tilintarkastuksen yhteenvedon kohdasta 5 ilmenee, että hallituksen jäsenellä Jaana Tuottavaisella on tilinpäätöshetkellä lainassa yhtiön tililtä nostettuja käteisvaroja 25 500,00 euroa. (0,5 p) Liitetiedoista puuttuu tieto hallituksen jäsenelle Jaana Tuottavaiselle annetusta 25 500,00 euron lainasta (KPA 2:8.2 2) kohta) TAI (KPA 2:7 b) lähipiiriliiketoimi. (0,5 p) <u>Puute toimintakertomuksessa:</u> OYL 8:6:n mukaan toimintakertomuksessa on erikseen ilmoitettava rahalainat, vastuut ja vastuusitoumukset yhtiön lähipiiriin kuuluvalla sekä niiden pääasialliset ehdot, jos rahalainojen, vastuiden ja vastuusitoumusten yhteismäärä ylittää 20 000 euroa tai viisi prosenttia yhtiön taseen omasta pääomasta. (0,5 p) Toimintakertomuksesta puuttuu tieto rahalainasta yhtiön lähipiiriin kuuluvalla sekä lainan pääasialliset ehdot. (0, 5 p)	Tilintarkastuskertomus Tilintarkastuslain 3:5:3:n mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta (0,5 p)¹ Tilintarkastuslain 3:5:4:n mukainen kielteinen lausunto toimintakertomuksen antamasta informaatiosta (0,5 p) TilintL 3:5.5 momentin 2 kohdan mukainen huomautus (OYL 13:1.3 ja/tai OYL 13:5) (0,5 p)	7

¹ Vastauksena on hyväksytty myös raportointi hallitukselle. Tämän vuoksi tehtävässä 2 ei ole kohdalle jyvitetty pisteitä kielteisen lausunnon perusteluissa.

		<u>Luokitteluvirhe:</u> Tilintarkastuksen yhteenvedon kohdan 5 mukaan taseen rahoihin ja pankkisaamisiin sisältyy 25 500 euroa käteisvaroja. Yhteenvedolta ilmenee myös, että käteisvarat 25 500 euroa ovat tilinpäätöshetkellä hallituksen jäsenen hallussa lainana. Lainasta ei ole laadittu velkakirjaa. (0,5 p) Taustatietojen perusteella on ilmeistä, että kyseessä on lainasaaminen hallituksen jäseneltä, eikä kyse ole tosiasiallisista yhtiön hallussa olevista käteisvaroista. (0,25 p) <u>Osakeyhtiölain vastaisuus:</u> OYL 13:1.3:n mukaisesti muu liiketapahtuma, joka vähentää yhtiön varoja ilman liiketaloudellista perustetta on laitonta varojen jakoa. (0,5 p) OYL 13:5:n mukaan jollei yhtiön maksukykyä koskevasta 2 §:stä muuta johdu, yhtiö saa jakaa vapaan oman pääoman, josta on vähennetty yhtiöjärjestyksen mukaan jakamatta jätettävät varata sekä määrä, joka on kehitysmenona merkitty taseeseen kirjanpitolain mukaisesti. (0,5 p) Yhtiö on aiemmin tilikaudella palauttanut SVOP-rahastosta jo 20 000 euroa varoja, jonka jälkeen yhtiön edellisen vahvistetun tilinpäätöksen osoittamat jakokelpoiset varat eivät riittäisi tällaiseen 25 500 euron varojen jakoon. Kyseessä on osakeyhtiölain vastainen laitton varojen jako. (0,5 p) Tilintarkastuksen yhteenvedosta (kohta 5) ilmenee myös, että lainalle ei ole laadittu velkakirjaa. Verottajan syventävissä vero-ohjeissa todetaan, että mikäli osakaslainasta ei ole laadittu sopimusta, verotuksessa katsotaan, että osakkaan yksityiskäytössä olleita yhtiön rahavaroja ei ole ollut tarkoitukseen maksaa takaisin yhtiölle, vaan		
--	--	---	--	--

		kyse on peitelystä osingosta (VH/3035/00.01.00/2024 5.3 luku). (0,25 p) <u>Korjausmenettely:</u> Lisätään liitetietoihin tiedot hallituksen jäsenelle annetusta 25 500,00 euron lainasta (0,25 p) Lisätään toimintakertomukselle OYL 8:6:n mukaiset tiedot lähipiiriin kuuluvalla annetusta rahalainasta. (0,25 p) Korjataan lainasaaminen oikeaan erään taseessa: Per lainasaamiset an rahat ja pankkisaamiset 25 500 euroa. Laitonta varojen jakoa ei voida korjata. (0,25 p)		
12.	Toimintakertomuksesta puuttuu arvio merkittävimmistä riskeistä ja epävarmuustekijöistä	Tarkastushavainto ja perusteltu arviointi Toimintakertomuksesta puuttuu arvio merkittävimmistä riskeistä ja epävarmuustekijöistä. (1 p) KPL 3: 1 a. 1 3) kohdan perusteella toimintakertomuksessa on kuvattava kirjanpitovelvollisen merkittävimpiä riskejä ja epävarmuustekijöitä. (1 p) <u>Korjausmenettely:</u> Lisätään toimintakertomukselle kuvaus merkittävimmistä riskeistä ja epävarmuustekijöistä. (0,5 p)	Tilintarkastuskertomus Tilintarkastuslain 3:5:3:n mukainen kielteinen lausunto toimintakertomuksen antamasta informaatiosta (0,5 p)	3
13.	Laiton osingonjakoehdotus	Tarkastushavainto ja perusteltu arviointi Toimintakertomuksesta ilmenee, että hallitus esittää 50 000 euron osingonjakoa. (0,5 p) Osakeyhtiölain 13:5n mukaisesti jollei yhtiön maksukykyä koskevasta 2 §:stä muuta johdu, yhtiö saa jakaa vapaan oman pääoman, josta on vähennetty yhtiöjärjestyksen mukaan jakamatta	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 5 momentin 2 kohdan mukainen huomautus (OYL 13:5) (0,5 p)	4,5

		jätettävät varat sekä määrä, joka on kehitysmenona merkitty taseeseen kirjanpitolain mukaisesti. (1 p) Mikäli tilinpäätös olisi laadittu oikein, ei yhtiöllä olisi jakokelpoisia varoja, eikä varoja voitaisi jakaa tähän tilinpäätökseen perustuen. (1 p) Jos tilinpäätös olisi laadittu oikein, yhtiön jakokelpoiset varat olisivat: Sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto 100 000 euroa Edellisten tilikausien voitto (-tappio) -78 527,11 euroa Tilikauden voitto (-tappio) – 2 426 299,35 euroa Jakokelpoinen oma pääoma yhteensä – 2 404 826,46 euroa² (0,5 p) Kyseessä oleva osingonjakoehdotus johtaisi laittomaan varojen jakoon. (0,5 p) <u>Korjausmenettely</u> Ei voida korjata. (0,5 p)		
14.	Virheellinen sijoitetun vapaan oman pääoman rahaston palautus	Tarkastushavainto ja perusteltu arviointi Ylimääräisen yhtiökokouksen 1/2024–2025 pöytäkirjalta (3 kohta) (liite 5) käy ilmi, että hallituksen jäsen Tero Teräväinen on ehdottanut, että hänelle palautettaisiin sijoitetun vapaan oman pääoman rahastosta 20 000 euroa jakokelpoisten varojen sen salliessa. (0,5 p) Pöytäkirjalta ilmenee, että taseeseen sisältyvä 120 000 euron sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto koostuu kokonaisuudessaan Tero Teräväisen tekemästä 120 000 euron sijoituksesta tilikaudella 2022–2023. (0,5 p)	Tilintarkastuskertomus TilintL 3:5 § 5 momentin 2 kohdan mukainen huomautus (OYL 13:6 ja OYL 5:13 tai OYL 1:7) (0,5 p)	4,5

² Jos kokelas on havainnut ainoastaan kehittämismenoihin liittyvän virheen (eli että taseen kehittämismenoja ei ole huomioitu jakokelpoisia varoja vähentävänä eränä) ja käyttänyt sitä tässä perusteluna, on annettu täydet pisteet.

		Yhtiökokouksessa on äänestetty ehdotuksesta, ja päätetty palauttaa Terolle 20 000 euroa sijoitetun vapaan oman pääoman rahastosta ehdotuksen voittaessa äänin 17 000 – 8 000. (0,5 p) Osakeyhtiölain 13:6. 4:n mukaan vapaata omaa pääomaa voidaan kaikkien osakkeenomistajien suostumuksella jakaa myös muuten kuin osakkeenomistuksen suhteessa, jollei yhtiöjärjestyksestä johdu muuta. (0,5 p) Päätöstä vapaan oman pääoman jakamisesta muutoin kuin osakkeenomistuksen suhteessa ei ole tehty kaikkien osakkeenomistajien suostumuksella, sillä yhtiön osakas Jari Tuottavainen äänesti ehdotusta vastaan, joten varojen jako on ollut osakeyhtiölain vastainen. (0,5 p) Osakeyhtiölain 5:13:n mukaan yhtiökokouksessa ei saa tehdä 1 luvun 7 §:ssä tarkoitetun yhdenvertaisuusperiaatteen vastaista päätöstä (0,5 p) TAI Osakeyhtiölain 1:7:n mukaan yhtiökokous ei saa tehdä päätöstä tai ryhtyä muuhun toimenpiteeseen, joka on omiaan tuottamaan osakkeenomistajalle tai muulle epäoikeutettua etua yhtiön tai toisen osakkeenomistajan kustannuksella. (0,5 p) Yhtiökokouksen tekemä päätös varojen jaosta on ollut osakeyhtiölain yhdenvertaisuusperiaatteen vastainen. (0,5 p) <u>Korjausmenettely</u> Ei voi korjata.		
15.	Oikeustapaus	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi Hallituksen kokouspöytäkirjalta 1/2025–2026 (4§) ilmenee, että yhtiö on saanut haasteen syyttäjältä koskien useamman työntekijän	Tilintarkastuskertomus Tilintarkastuslain 3:5.3:n mukainen kielteinen lausunto	5,5

	työsopimusten ketjuttamista ilman perusteltuja syitä työsopimuslain vastaisesti. (0,5 p) Yhtiön lakimies on arvioinut, että yhtiölle tulee oikeustapauksesta maksettavaksi 1 000 000 euroa 90 prosentin todennäköisyydellä. (0,25 p) KILAn lausunnon 1827/2008 mukaan 50–95% todennäköisyydellä realisoituva kulu tulee kirjata kuluksi, jos määrä voidaan kohtuudella arvioida (muussa tapauksessa ilmoitetaan liitetietona). (0,25 p) Kokouspöytäkirjalta käy myös ilmi, että hallitus on päättänyt pitää keskeneräisen oikeusasian vain yhtiön omassa tiedossa, eikä sitä ole sisällytetty tilinpäätökseen. (0,25 p) KPL 5:14:n mukaan tuloslaskelmassa on vähennettävä velvoitteista vastaisuudessa aiheutuvat menot ja menetykset, jos 1) ne kohdistuvat päättyneeseen tai aikaisempaan tilikauteen; 2) niiden toteutumista on tilinpäätöstä laadittaessa pidettävä varmana tai todennäköisenä; 3) niitä vastaava tulo ei ole varma eikä todennäköinen; sekä 4) ne perustuvat lakiin tai kirjanpitovelvollisen sitoumukseen sivullista kohtaan. Lisäksi, jos 1 momentissa tarkoitetun menon tai menetyksen täsmällinen määrä ja toteutumisajankohta tiedetään, merkitään se taseessa luonteensa mukaiseen vieraan pääoman erään tai siirtovelkoihin. Muussa tapauksessa se merkitään pakolliseksi varaukseksi. (1 p) Tilinpäätöstä laatiessa on ollut tieto vastaisuudessa aiheutuvasta menosta, joka täyttää KPL 5:14:n pakollisen varauksen kirjaamisen perusteet. (0,5 p) Tilinpäätöksestä puuttuu 1 000 000 euron pakollinen varaus. (0,5 p)	tilinpäätöksen antamasta informaatiosta (0,5 p) Tilintarkastuslain 3:5:4:n mukainen kielteinen lausunto toimintakertomuksen antamasta informaatiosta (0,25 p)	
--	--	---	--

		Liitetiedoista puuttuu tieto 1 000 000 euron pakollisesta varauksesta. (KPA 2:3.1 4) -kohta) ja/tai (KPA 2:5.1 6) -kohta) (0,25 p) Toimintakertomuksesta puuttuu tieto tilikauden jälkeisestä olennaisesta tapahtumasta. (KPL 3:1a, 4 1) -kohta) (0,25 p) <u>Korjausmenettely</u> Kirjataan pakollinen varaus: Per liiketoiminnan muut kulut an pakollinen varaus 1 000 000 euroa. (0,5 p) Lisätään liitetietoihin tieto pakollisesta varauksesta. (0,25 p) Lisätään toimintakertomukselle tieto meneillään olevasta oikeustapauksesta kohtaan ”tiedot olennaisista tapahtumista tilikauden päättymisen jälkeen” (0,25 p)		
16.	Toiminnan jatkuvuus	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi Johtuen korjattavista seikoista, yhtiön oma pääoma olisi – 2 402 326,46 euroa negatiivinen. (1 p) Yhtiöllä on vireillä oikeudenkäynti, josta on aiheutumassa mahdollinen korvausvelvollisuus 1 000 000 euroa. Tämä voi antaa aiheutta epäillä yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa. (1 p) Asia ei ilmene tilinpäätöksestä. (1 p) Korjausmenettely Lisätään liitetietoihin tieto toiminnan jatkuvuuteen liittyvästä olennaisesta epävarmuudesta. (1 p)	Tilintarkastuskertomus Tilintarkastuslain 3:5.3:n mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta (1 p)	5
17	Lisäpisteet: Oman pääoman negatiivisuus	Virheiden korjaamisen jälkeen yhtiön oma pääoma on negatiivinen, -2 402 326,46 euroa. (0,25 p)	TilintL 3:5 § 5 momentin 2 kohdan mukainen huomautus (OYL 20:23) (0,5 p)	1,5

		OYL 20:23:n mukaan, jos yhtiön hallitus havaitsee, että yhtiön oma pääoma on negatiivinen, hallituksen on viipymättä tehtävä osakepääoman menettämisestä rekisteri-ilmoitus. (0,25 p) Hallitus ei ole tehnyt OYL 20:23:n edellyttämää ilmoitusta kaupparekisteriin. (0,25 p) Korjausmenettely: Hallitus tekee ilmoituksen kaupparekisteriin. (0,25 p)																														
18.	Yhteenveto ja vaikutusten arviointi	ISA 450 edellyttää, että tilintarkastaja arvioi todettujen virheellisyyksien vaikutuksen tilintarkastukseen ja korjaamattomien virheellisyyksien vaikutuksen tilinpäätökseen. <u>Vaikutus tilikauden tulokseen ja omaan pääomaan, esimerkki:</u> <u>Yksittäin olennaiset virheet: (0,2 p kustakin, jos kaikki sarakkeet oikein)</u> <table><tr><th>Virheet</th><th>Vaikutus tulokseen</th><th>Vaikutus omaan pääomaan</th><th>Vaikutus taseen loppusummaan</th></tr><tr><td>Kehittämismenot</td><td>-1 039 200</td><td>-1 039 200</td><td>- 1 039 200</td></tr><tr><td>Kehittämisavustus</td><td>-200 000</td><td>-200 000</td><td>-200 000</td></tr><tr><td>Liikearvo</td><td>-260 400</td><td>-260 400</td><td>-260 400</td></tr><tr><td>Arvonkorotus</td><td></td><td>-210 000</td><td>-210 000</td></tr><tr><td>Käyttämätön limiitti</td><td></td><td></td><td>-250 000</td></tr><tr><td>Liiketoiminnan muut kulut / ostovelat</td><td>245 000</td><td>245 000</td><td>-62 475</td></tr></table>	Virheet	Vaikutus tulokseen	Vaikutus omaan pääomaan	Vaikutus taseen loppusummaan	Kehittämismenot	-1 039 200	-1 039 200	- 1 039 200	Kehittämisavustus	-200 000	-200 000	-200 000	Liikearvo	-260 400	-260 400	-260 400	Arvonkorotus		-210 000	-210 000	Käyttämätön limiitti			-250 000	Liiketoiminnan muut kulut / ostovelat	245 000	245 000	-62 475	Tilintarkastuskertomus Tilintarkastuslain 3:5.3:n mukainen kielteinen lausunto tilinpäätöksen antamasta informaatiosta Tilintarkastuslain 3:5.4:n mukainen kielteinen lausunto toimintakertomuksen antamasta informaatiosta TilintL 3:5 § 5 momentin 2 kohdan mukainen huomautus	4
Virheet	Vaikutus tulokseen	Vaikutus omaan pääomaan	Vaikutus taseen loppusummaan																													
Kehittämismenot	-1 039 200	-1 039 200	- 1 039 200																													
Kehittämisavustus	-200 000	-200 000	-200 000																													
Liikearvo	-260 400	-260 400	-260 400																													
Arvonkorotus		-210 000	-210 000																													
Käyttämätön limiitti			-250 000																													
Liiketoiminnan muut kulut / ostovelat	245 000	245 000	-62 475																													

Liikevaihto / saadut ennakot	-300 000	-300 000	
Pakollinen varaus / oikeustapaus	-1 000 000	-1 000 000	
Yhteensä	- 2 554 600	- 2 764 600	- 2 022 075

Jos virheet korjattaisiin, tilikauden tulos olisi –2 426 299,35 euroa (nyt 128 300,65 euroa) ja oma pääoma –2 402 326,46 euroa (nyt 362 273,54 euroa).

Yksittäinen epäolennainen erä:

Liiketoiminnan muihin kuluihin kirjatusta vuokratulusta on perusteettomasti vähennetty arvonnlisäveroa 52 828,69 euroa. (0,15 p)

Luokitteluvirheet

Osakslainasaaminen 25 500,00 euroa on esitetty rahoissa ja pankkisaamisissa, vaikka se on luonteeltaan lainasaatava. (0,15 p)

Virheet liitetiedoissa: (0,1p kustakin)

- puuttuu tieto yli 5 vuoden päästä erääntyvistä veloista
- puuttuu tieto markkinointiyhteistyösopimukseen sisältyvästä taseen ulkopuolisesta sitoumuksesta 245 000 euroa
- puuttuu tieto hallituksen ja toimitusjohtajan palkkioista
- puuttuu tieto hallituksen jäsenelle Jaana Tuottavaiselle= annetusta 25 500 euron lainasta
- puuttuu tieto pakollisesta varauksesta
- puuttuu tieto toiminnan jatkuvuuden vaarantumisesta
- kehittämismenoista esitetyt tiedot ovat virheelliset
- avustuksesta esitetyt tiedot ovat virheelliset liitetiedossa= arvostus- ja jaksotusperiaatteista ja -menetelmistä
- poikkeuksellisista tuottoeristä esitetty liitetieto on avustuksen= osalta virheellinen
- siirtosaamisiin sisältyvistä olennaisista eristä esitetty liitetieto= on virheellinen
- tieto liikearvosta ja sen poistosuunnitelmasta sekä sen tase-eräkohtainen erittely ovat virheelliset

		- arvonkorotuksesta esitetyt liitetiedot ovat virheelliset - laskelmalla jakokelpoisesta omasta pääomasta on virheellisesti esitetty arvonkorotusrahasto <u>Virheet toimintakertomuksella: (0,1p kustakin)</u> - puuttuu arvio merkittävimmistä riskeistä ja epävarmuustekijöistä - puuttuu tieto rahalainasta yhtiön lähipiiriin kuuluvalla sekä lainan pääasialliset ehdot - puuttuu tieto meneillään olevasta oikeustapauksesta kohdasta "tiedot olennaisista tapahtumista tilikauden päättymisen jälkeen" - kehittämismenojen aktivoimisesta ja poistoista esitetyt tiedot ovat virheelliset <u>Kokonaisjohtopäätös: (0,4p)</u> Oma pääoma, jolla on selkeästi vaikutusta taloudelliseen päätöksentekoon, sekä tilikauden tulos ovat olennaisesti virheellisiä. Virheet kohdistuvat moneen tilinpäätöserään ja tilinpäätöksestä puuttuu olennaisia tietoja. Siksi virheitä voidaan pitää laajalle ulottuvina ja yhteisvaikutukseltaan sellaisina, että tilinpäätös ei anna oikeaa ja riittävää kuvaa tilikauden tuloksesta ja yhtiön taloudellisesta asemasta, vaan tilinpäätös kokonaisuudessaan on virheellinen. Nämä seikat edellyttävät kielteistä lausuntoa tilintarkastuskertomuksessa.		
--	--	--	--	--

Tehtävä 2. (20 pistettä)**TILINTARKASTUSKERTOMUS**

Cool Productions Oy:n yhtiökokoukselle

Tilinpäätöksen tilintarkastus (1 p)**Kielteinen lausunto (1 p)**

Olemme tilintarkastaneet Cool Productions Oy:n (y-tunnus 9999999-0) tilinpäätöksen tilikaudelta 1.7.2024 -30.6.2025. Tilinpäätös sisältää taseen, tuloslaskelman ja liitetiedot. (1 p)

Lausuntonamme esitämme, että kertomuksemme Kielteisen lausunnon perustelut -osiossa kuvattujen seikkojen merkittävydestä johtuen tilinpäätös ei anna oikeaa ja riittävää kuvaa yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti eikä täytä lakisääteisiä vaatimuksia.

Kielteisen lausunnon perustelut (0,2 p)

Tilikaudella on aktivoitu aktivointiedellytysten puuttuessa 1 299 000 euroa kehittämismenoja KPL 5:8:n vastaisesti (0,4 p). Kehittämismenoista tehty poisto 259 800 euroa on siten myös virheellinen. Tästä johtuvan virheen korjaaminen heikentäisi tulosta 1 039 200 euroa sekä vähentäisi taseen kehittämismenoja ja omaa pääomaa 1 039 200 euroa (0,4 p). Liitetiedoissa esitetyt tiedot kehittämismenoista ovat virheelliset (0,2 p)

Tilikaudelle on kirjattu 200 000 euron avustustuotto, vaikka avustuspäätöksen avustusehtojen mukaiset edellytykset eivät täyty. (0,4 p). Tästä johtuvan virheen korjaaminen heikentäisi tulosta 200 000 euroa sekä vähentäisi taseen siirtosaamisia ja omaa pääomaa 200 000 euroa (0,4 p). Liitetiedot arvostus- ja jaksotusperiaatteista ja -menetelmistä, poikkeuksellisista tuottoeristä sekä siirtosaamisiin sisältyvistä olennaisista eristä ovat virheelliset kirjanpitoon virheellisesti kirjatun 200 000 euron avustustuoton osalta (0,4 p).

Yhtiön taseeseen on tilikauden alussa sisältynyt 520 800 euroa liikearvoa. Liikearvosta on tehty tilikaudella 260 400 euron poisto. Liikearvon aktivointiedellytykset eivät ole tilikauden aikana enää täyttyneet, joten liikearvolla ei ole ollut enää tulonodotuksia, jolloin tase-erä on arvoton. Liikearvoon ei ole tehty KPL 5:13:n edellyttämää arvonalennuskirjausta (0,4 p). Tästä johtuvan virheen korjaaminen heikentäisi tulosta 260 400 euroa sekä vähentäisi taseen liikearvon ja oman pääoman määrää 260 400 euroa (0,4 p). Liitetiedoissa esitetyt tiedot liikearvosta ja sen poistosuunnitelmasta sekä sen tase-eräkohtainen erittely ovat virheelliset (0,2 p)

Taseen koneisiin ja kalustoon on tehty 210 000 euron arvonorotus KPL 5:17:n vastaisesti (0,4 p). Tästä johtuvan virheen korjaaminen vähentäisi taseen koneiden ja kaluston arvoa sekä omaa pääomaa 210 000 euroa (0,4 p). Liitetiedoissa esitetyt tiedot arvonorotuksesta ovat virheelliset. Liitetietojen laskelmassa jakokelpoisesta vapaasta omasta pääomasta on esitetty virheellisesti arvonorotusrahaston 210 000 euroa lisäävän jakokelpoisen oman pääoman määrää (0,4 p).

Taseen rahoihin ja pankkisaamisiin sisältyy KILA:n lausunnon 1835/2009 vastaisesti käyttämättömän luottolimitin 250 000 euroa saldo (0,4 p). Tästä johtuvan virheen korjaaminen vähentäisi taseen rahojen ja pankkisaamisten sekä rahoituslainojen määrää 250 000 euroa (0,4 p).

Tilikauden kirjanpitoon sisältyy KPL 3:3.1:n 6 kohdan vastaisesti 300 000 euroa seuraavalle tilikaudelle suoriteperusteisesti kohdistuvaa myyntiä (0,4 p). Tästä johtuvan virheen korjaaminen heikentäisi tulosta 300 000 euroa sekä vähentäisi taseen saatuja ennakkoita ja omaa pääomaa 300 000 euroa (0,4 p).

Tilikauden kirjanpitoon sisältyy KPL 3:3.1 6 kohdan vastaisesti 245 000 euroa seuraavalle tilikaudelle suoriteperusteisesti kohdistuvaa kulua (0,4 p). Tästä johtuvan virheen korjaaminen parantaisi tulosta ja taseen omaa pääomaa 245 000 euroa ja vähentäisi taseen ostovelkoja 307 475 euroa ja lisäisi taseen muita saamisia 62 475 euroa. (0,4 p).

Tilinpäätöksestä puuttuu 1 000 000 euron pakollinen varaus, joka olisi tullut kirjattavaksi KPL 5:14:n perusteella (0,4 p). Tästä johtuvan virheen korjaaminen heikentäisi tulosta ja taseen omaa pääomaa 1 000 000 euroa sekä kasvattaisi taseen pakollisia varauksia 1 000 000 euroa (0,4 p). Liitetiedoista puuttuu tieto 1 000 000 euron pakollisesta varauksesta (0,4 p).

Liitetiedoista puuttuu tieto yli viiden vuoden päästä erääntyvistä veloista. (0,4 p)

Liitetiedoista puuttuu tieto taseen ulkopuolisesta sitoumuksesta 245 000 euroa. (0,4 p)

Liitetiedoista puuttuu tieto hallituksen ja toimitusjohtajan palkkioista 225 000 euroa. (0,4 p)

Liitetiedoista puuttuu tieto hallituksen jäsenelle annetusta 25 500 euron lainasta. (0,4 p)

Yhtiöllä on vireillä oikeudenkäynti. Mahdollinen korvausvelvollisuus saattaa antaa merkittävää aihetta epäillä yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa. Tätä seikkaa ei ole esitetty tilinpäätöksessä riittävällä tavalla. (0,4 p)

Jos edellä mainitut virheet korjattaisiin, ne heikentäisivät tulosta 2 554 600 euroa ja omaa pääomaa 2 764 600 euroa.

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen Suomessa noudatettavan hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Hyvän tilintarkastustavan mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa*.

Olemme riippumattomia yhtiöstä niiden Suomessa noudatettavien eettisten vaatimusten mukaisesti, jotka koskevat suorittamaamme tilintarkastusta ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme.

Käsityksemme mukaan olemme hankkineet kielteisen (0,2 p) lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Tilinpäätöstä koskevat hallituksen ja toimitusjohtajan velvollisuudet

Hallitus ja toimitusjohtaja vastaavat tilinpäätöksen laatimisesta siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti ja täyttää lakisääteiset vaatimukset. Hallitus ja toimitusjohtaja vastaavat myös sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka ne katsovat tarpeelliseksi voidakseen laatia

tilinpäätöksen, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä. (0,2 p)

Hallitus ja toimitusjohtaja ovat tilinpäätöstä laatiessaan velvollisia arvioimaan yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa ja soveltuviissa tapauksissa esittämään seikat, jotka liittyvät toiminnan jatkuvuuteen ja siihen, että tilinpäätös on laadittu toiminnan jatkuvuuteen perustuen. Tilinpäätös laaditaan toiminnan jatkuvuuteen perustuen, paitsi jos yhtiö aiotaan purkaa tai sen toiminta lakkauttaa tai ei ole muuta realistista vaihtoehtoa kuin tehdä niin. (0,2 p)

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa (0,2 p)

Tavoitteenamme on hankkia kohtuullinen varmuus siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä, sekä antaa tilintarkastuskertomus, joka sisältää lausuntomme. Kohtuullinen varmuus on korkea varmuustaso, mutta se ei ole tae siitä, että olennainen virheellisyys aina havaitaan hyvän tilintarkastustavan mukaisesti suoritettavassa tilintarkastuksessa. Virheellisyyksiä voi aiheutua väärinkäytöksestä tai virheestä, ja niiden katsotaan olevan olennaisia, jos niiden yksin tai yhdessä voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät tilinpäätöksen perusteella.

Hyvän tilintarkastustavan mukaiseen tilintarkastukseen kuuluu, että käytämme ammatillista harkintaa ja säilytämme ammatillisen skeptisyyden koko tilintarkastuksen ajan. Lisäksi:

- Tunnistamme ja arvioimme väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvat tilinpäätöksen olennaisen virheellisuuden riskit, suunnittelemme ja suoritamme näihin riskeihin vastaavia tilintarkastustoimenpiteitä ja hankimme lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Riski siitä, että väärinkäytöksestä johtuva olennainen virheellisyys jää havaitsematta, on suurempi kuin riski siitä, että virheestä johtuva olennainen virheellisyys jää havaitsematta, sillä väärinkäytökseen voi liittyä yhteistoimintaa, väärentämistä, tietojen tahallista esittämättä jättämistä tai virheellisten tietojen esittämistä taikka sisäisen valvonnan sivuuttamista.
- Muodostamme käsityksen tilintarkastuksen kannalta relevantista sisäisestä valvonnasta pystyäksemme suunnittelemaan olosuhteisiin nähden asianmukaiset tilintarkastustoimenpiteet mutta emme siinä tarkoituksessa, että pystyisimme antamaan lausunnon yhtiön sisäisen valvonnan tehokkuudesta.
- Arvioimme sovellettujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden asianmukaisuutta sekä johdon tekemien kirjanpidollisten arvioiden ja niistä esitettävien tietojen kohtuullisuutta.
- Teemme johtopäätöksen siitä, onko hallituksen ja toimitusjohtajan ollut asianmukaista laatia tilinpäätös perustuen oletukseen toiminnan jatkuvuudesta, ja teemme hankkimamme tilintarkastusevidenssin perusteella johtopäätöksen siitä, esiintyykö sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka voi antaa merkittävää aiheutta epäillä yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa. Jos johtopäätöksemme on, että olennaista epävarmuutta esiintyy, meidän täytyy kiinnittää tilintarkastuskertomukssamme lukijan huomiota epävarmuutta koskeviin tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin tai, jos epävarmuutta koskevat tiedot eivät ole riittäviä, mukauttaa lausuntomme. Johtopäätöksemme perustuvat tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä hankittuun tilintarkastusevidenssiin. Vastaiset tapahtumat tai olosuhteet voivat kuitenkin johtaa siihen, ettei yhtiö pysty jatkamaan toimintaansa.
- Arvioimme tilinpäätöksen, kaikki tilinpäätöksessä esitettävät tiedot mukaan lukien, yleistä esittämistapaa, rakennetta ja sisältöä ja sitä, kuvastaako tilinpäätös sen perustana olevia liiketoimia ja tapahtumia siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan.

Kommunikoimme hallintoelinten kanssa muun muassa tilintarkastuksen suunnittelusta laajuudesta ja ajoituksesta sekä merkittävistä tilintarkastushavainnoista, mukaan lukien mahdolliset sisäisen valvonnan merkittävät puutteellisuudet, jotka tunnistamme tilintarkastuksen aikana.

Muut raportointivelvoitteet

Muu informaatio

Hallitus ja toimitusjohtaja vastaavat muusta informaatiosta. Muu informaatio käsittää toimintakertomuksen. Tilinpäätöstä koskeva lausuntomme ei kata muuta informaatiota. (1 p)

Velvollisuutenamme on lukea muu informaatio tilinpäätöksen tilintarkastuksen yhteydessä ja tätä tehdessämme arvioida, onko muu informaatio olennaisesti ristiriidassa tilinpäätöksen tai tilintarkastusta suoritettaessa hankkimamme tietämyksen kanssa tai vaikuttaako se muutoin olevan olennaisesti virheellistä. Velvollisuutenamme on lisäksi arvioida, onko toimintakertomus laadittu noudattaen siihen sovellettavia säännöksiä.

Toimintakertomuksessa esitetyt tiedot kehittämismenojen aktivoimisesta ja poistoista ovat virheelliset. (0,4 p)

Toimintakertomuksesta puuttuu kuvaus yhtiön merkittävimmistä riskeistä ja epävarmuustekijöistä. (0,4 p)

Toimintakertomuksesta puuttuu tieto 25 500 euron rahalainasta yhtiön lähipiiriin kuuluvalla sekä annetun rahalainan pääasialliset lainaehdot. (0,4 p)

Toimintakertomuksesta puuttuu tieto meneillään olevasta oikeustapauksesta kohdasta ”tiedot olennaisista tapahtumista tilikauden päättymisen jälkeen”. (0,4 p)

Lausuntonamme esitämme, että

- toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot ovat yhdenmukaisia (0,4 p)
- edellä ja tilintarkastuskertomuksemme Kielteisen lausunnon perustelut -osiossa kuvatuista seikoista johtuen toimintakertomusta ei ole laadittu noudattaen siihen sovellettavia säännöksiä (0,4 p)

Jos teemme suorittamamme työn perusteella johtopäätöksen, että toimintakertomuksessa on olennainen virheellisyys, meidän on raportoitava tästä seikasta. Kuten kertomuksemme Kielteisen lausunnon perustelut -osiossa kuvataan, tilinpäätös sisältää olennaisia virheitä. Johtopäätöksemme on, että toimintakertomus on edellä tässä osiossa kuvattujen virheellisyyksien lisäksi olennaisesti virheellinen niiden toimintakertomukseen sisältyvien tietojen osalta, joihin tilintarkastuskertomuksemme Kielteisen lausunnon perustelut -osiossa kuvatut seikat vaikuttavat.

Huomautukset

Huomautuksena esitämme, ettei tilinpäätöstä eikä toimintakertomusta ole laadittu Kielteisen

lausunnon perustelut -osiossa ja Muu informaatio -osiossa kuvattujen seikkojen takia Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti. (0,4 p)

Huomautuksena esitämme, että yhtiön hallituksen jäsenelle on annettu yhteensä 25 500 euron laina ilman liiketaloudellista perustetta. Lainasaatava on OYL 13:1:n vastainen. Liiketoimi on johtanut myös OYL 13:5:n vastaiseen varojen jakoon. (0,4 p)

Huomautuksena esitämme, että yhtiökokouksessa on tehty OYL 5:13:n vastaisesti päätös varojen jaosta, joka on johtanut OYL 1:7:n mukaisen yhdenvertaisuusperiaatteen rikkomiseen. (0,4 p) TAI: Huomautuksena esitämme, että yhtiökokouksessa on tehty OYL 13:6:n vastaisesti päätös varojen jaosta ilman kaikkien osakkeenomistajien suostumusta.

Huomautuksena esitämme, että yhtiön oma pääoma on tilikauden aikana muodostunut negatiiviseksi. Hallitus ei ole tehnyt osakepääoman menettämisestä OYL 20:23:n edellyttämää rekisteri-ilmoitusta. (0,4 p)

Huomautuksena esitämme, että hallituksen osingonjakoehdotus on OYL 13:5:n vastainen. (0,4 p)

Helsingissä, 24. elokuuta 2025

Tammiston Tilitalo Oy
Tilintarkastusyhteisö (0,2 p)

Taru Tarkka, HT

Tammiston tilitie 6 A
01520 Vantaa (0,2 p)

Rakenne oikein 1 p