



PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

HT-TUTKINTO 23.8.2025

1-OSA HYVÄ TILINTARKASTUSTAPA JA HYVÄ KIRJANPITOTAPA (6 tuntia) 100 pistettä

Ratkaise seuraavat tehtävät (1–3) 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 2023–2024 -teoksen mukaisesti. Vastauksissa tilintarkastajan raportit voi laatia Suomen tilintarkastajat ry:n julkaiseman Tilintarkastajan raportointi 2024 -teokseen sisältyvien mallien mukaisesti.

Tehtävien ratkaisussa ei ole merkitystä sillä, että tekstissä esiintyvät yritykset, henkilöt ja tunnistetiedot ovat kuvitteellisia. Tehtävien yhteydessä esittämättömillä hallinto- ja kirjanpitoasiakirjoilla tai tehtävässä mainituilla, mutta esittämättömillä liitteillä ei ole merkitystä tehtävien ratkaisussa. Tehtävien ratkaisussa ei ole merkitystä sillä, että tilinpäätöslukuja on esitetty joissakin kohdissa pyöristettyinä. Tehtävien ratkaisussa ei ole merkitystä sillä, mille viikonpäiville päivämäärät sijoittuvat.

Vastausten arvostelussa voi saada plus- ja miinuspisteitä. Mikäli virheellisestä vastauksesta voi saada miinuspisteitä, on siitä maininta tehtävänannossa. Vastausohjeiden rikkomisesta voi saada miinuspisteitä. Tehtävissä vaadituissa raporteissa olevista merkittävistä kielioippi- tai kirjoitusvirheistä sekä esitystapaa koskevista virheistä voi saada lisäksi miinuspisteitä. Vastauspohjien sarakkeiden leveyksiä ei saa muuttaa.

Tehtävissä IFRS:n (International Financial Reporting Standards) mukainen tilinpäätös tarkoittaa kirjanpitolain 7 a -luvun mukaisten kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaan laadittua tilinpäätöstä. FAS:n (Finnish Accounting Standards) mukainen tilinpäätös tarkoittaa Suomen voimassa olevan kirjanpitolain mukaan laadittua muuta tilinpäätöstä kuin lain 7 a -luvussa tarkoitettua kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaan laadittua tilinpäätöstä.

Käytä tehtäviin vastatessasi tietokoneen työpöydältä HT 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. (37,5 pistettä)

Heviuser Oy on vuonna 2008 perustettu osakeyhtiö, joka kasvattaa ja jalostaa kasviksia sekä kehittää ja valmistaa kasvien myyntiin ja varastointiin käytettäviä pakkauksia. Heviuser Oy:llä on vuonna 2009 perustetut tytäryhtiöt Maustekurkku Oy ja Tomsu Oy, joiden kanssa se muodostaa konsernin. Heviuser Oy, Tomsu Oy ja Maustekurkku Oy ovat Suomeen rekisteröityjä osakeyhtiöitä, joiden kotipaikka on Suomessa.

Heviuser Oy:n osake-enemmistö on Heviuser Oy:n perustaneiden henkilöiden omistamilla yhtiöillä, Lanttulaatikko Oy:llä ja Floora Investico Oy:llä. Lanttulaatikko Oy:tä ja Floora Investico Oy:tä edustavat henkilöt muodostavat Heviuser Oy:n ja sen tytäryhtiöiden Tomsu Oy:n ja Maustekurkku Oy:n hallitukset. Heviuser Oy:n vähemmistöosakkeenomistajalla ei ole edustajia Heviuser-konserniin kuuluvien yhtiöiden hallituksissa. Heviuser-konsernin omistusrakenteet on kuvattu liitteessä 1. Heviuser-konserniin kuuluvien yhtiöiden omistuksessa ei ole tapahtunut muutoksia viimeisen kolmen vuoden aikana.

Heviuser Oy:n osakkeiden lukumäärä on 40 000 osaketta. Tomsu Oy:n osakkeiden lukumäärä on 2 000 osaketta ja Maustekurkku Oy:n 1 000 osaketta. Kaikkien yhtiöiden kaikki osakkeet ovat keskenään samanlaisia, ja jokainen osake tuottaa yhden äänen. Kaikkien yhtiöiden tilikausi on 1.1.–31.12. Minkään yhtiön yhtiöjärjestyksessä ei ole poikettu osakeyhtiölain säännöksistä. Yhtiöjärjestyksissä ei ole esimerkiksi yhtiön toiminnan tarkoitusta, voitonjakoa tai tilintarkastuksen toimittamista koskevia määräyksiä. Heviuser Oy:llä, Tomsu Oy:llä tai Maustekurkku Oy:llä ei ole voimassa olevia osakeantivaltuuksia, eivätkä ne ole antaneet optio-oikeuksia tai muita osakkeisiin oikeuttavia erityisiä oikeuksia.

Viimeksi päättyneen tilikauden aikana Tomsu Oy on myynyt erään omistamansa maa-alueen 2 000 000 eurolla. Myynnistä saatuja varoja ei tarvita Tomsu Oy:n liiketoimintaa varten. Sen vuoksi Tomsu Oy:n hallitus on päättänyt 30.12.2024, että myynnistä saadut varat 2 000 000 euroa suoritetaan konserniavustuksena Heviuser Oy:lle. Konserniavustus on tarkoitus maksaa rahassa Tomsu Oy:n tilinpäätöksen vahvistamisen jälkeen. Tomsu Oy:llä on riittävästi rahavaroja konserniavustuksen maksamiseen. Heviuser Oy tai Tomsu Oy eivät ole tehneet muita konserniavustuksiin liittyviä päätöksiä. Tomsu Oy:n viimeksi päättynyttä tilikautta 1.1.–31.12.2024 koskeva, vielä vahvistamaton tilinpäätös osoittaa tilikauden voitoksi konserniavustuksen vähentämisen jälkeen 100 000 euroa.

Tomsu Oy:n vähemmistöosakkeenomistaja Multatukku Oy sai tietää konserniavustusta koskevasta päätöksestä saatuaan Tomsu Oy:n varsinaisen yhtiökokouksen kutsun ja sen mukana Tomsu Oy:n tilinpäätöksen. Tomsu Oy:n varsinainen yhtiökokous pidetään 25.4.2025. Multatukku Oy otti yhteyttä Tomsu Oy:n hallitukseen ja ilmoitti, ettei se suostu konserniavustuksen maksamiseen. Multatukku Oy:n näkemyksen mukaan konserniavustusta ei voida maksaa, koska se on lainvastainen. Tämä on herättänyt ihmetystä Tomsu Oy:n hallituksessa, koska Tomsu Oy:n hallitus oli ennen konserniavustusta koskevaa päätöstään selvittänyt huolellisesti, että konserniavustuslaissa (laki konserniavustuksesta verotuksessa 825/1986) säädetyt edellytykset konserniavustuksen maksamiselle täyttyvät omistusosuuden ja muidenkin seikkojen osalta.

Heviuser Oy:n hallitus on saanut tiedon konserniavustusta koskevasta epäselvyydestä. Konserniavustuksen maksamisella voi olla merkitystä sille, kuinka paljon varoja Heviuser Oy:stä on mahdollista jakaa osakkeenomistajille, jotta Heviuser Oy:lle jää riittävästi varoja tuotekehitykseen ja investointeihin. Heviuser Oy:n viimeksi päättynyttä tilikautta 1.1.–31.12.2024 koskeva, vielä vahvistamaton tilinpäätös osoittaa tilikauden voitoksi 1 800 000 euroa konserniavustuksen huomioon ottamisen jälkeen. Ilman konserniavustusta tilikauden 1.1.–31.12.2024 tappio olisi 200 000 euroa. Heviuser Oy ei ole jakanut osinkoa tilikaudella 1.1.–31.12.2024.

Heviuser Oy:n vähemmistöosakkeenomistaja Hedelmäpommi Oy on myös tietoinen konserniavustuksesta ja sitä koskevasta epäselvyydestä. Hedelmäpommi Oy on ilmoittanut Heviuser Oy:n hallitukselle 5.4.2025, että se tulee vaatimaan Heviuser Oy:n varsinaisessa yhtiökokouksessa tilinpäätöksen vahvistamista ja tilinpäätöksen osoittamaan voittoon perustuen vähintään 900 000 euron suuruisen osingon maksamista.

Heviuser Oy:n enemmistöön kuuluvat osakkeenomistajat Lanttulaatikko Oy ja Floora Investico Oy ovat ilmoittaneet Hedelmäpommi Oy:lle 6.4.2025, etteivät ne kannata Hedelmäpommi Oy:n vaatiman osingon maksamista. Lanttulaatikko Oy ja Floora Investico Oy ovat ilmoittaneet samalla käsityksensä, että Hedelmäpommi Oy:n omistusosuus ei yksin riitä sen vaatiman osingonjakopäätöksen tekemiseen.

Myöskään Heviuser Oy:n hallitus ei kannata Hedelmäpommi Oy:n vaatiman osingon maksamista. 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. Heviuser Oy:n hallituksen mukaan Hedelmäpommi Oy:n vaatimaa osinkoa ei voida kuitenkaan maksaa, koska osingonmaksun jälkeen Heviuser Oy:lle ei jäisi riittävästi varoja tuotekehitykseen ja investointeihin. Heviuser Oy:n hallituksen näkemyksen mukaan osingonjako voisi vaarantaa Heviuser Oy:n voitontuottamistarkoituksen toteutumisen pitkällä tähtäimellä.

Heviuser Oy:n hallitus ei pysty arvioimaan tarkasti, mihin mennessä konserniavustusta koskeva epäselvyys ratkeaa. Tämän vuoksi Heviuser Oy:n hallitus aikoo ehdottaa Heviuser Oy:n varsinaiselle yhtiökokoukselle, että välittömän osingonjaon sijasta yhtiökokous valtuuttaa hallituksen päättämään osingon jakamisesta tai varojen jakamisesta sijoitetun vapaan oman pääoman rahastosta. Heviuser Oy:n hallituksen ehdotus on luonnosteltu osaksi Heviuser Oy:n varsinaisen yhtiökokouksen kutsua. Luonnos kokouskutsuksi on liitteenä 2.

Liite 1. Heviuser-konsernin omistusrakenne

Liite 2. Luonnos Heviuser Oy:n varsinaisen yhtiökokouksen kutsuksi (ote)

Tehtävä

Tänään on 8.4.2025. Toimit Heviuser Oy:n tilintarkastajana. Vastaa alla olevassa taulukossa esitettyihin kysymyksiin. Ota vastatessasi huomioon, että vastaukset kysymyksiin 1.1., 1.2. ja 1.3. arvostellaan toisistaan erillisinä.

Tehtävään vastatessasi voit olettaa, että kokouskutsujen ja ilmoitusten toimittamisen sekä asiakirjojen nähtävällä pitämisen osalta noudatetaan osakeyhtiölain säännöksiä, ellei tehtävästä toisin ilmene. Voit myös olettaa, että Heviuser Oy:n hallituksen tekemä laskelma Heviuser Oy:n jakokelpoisten varojen ja oman pääoman määrästä ja maksukyvystä on oikein. Lisäksi voit olettaa, että Tomsku Oy:n hallituksella on riittävät valtuudet konserniavustuksesta päättämiseen, ja että Tomsku Oy:llä on riittävästi varoja konserniavustuksen maksamiseen. Vastauksessa ei tarvitse kiinnittää huomiota verotuksellisiin seikkoihin.

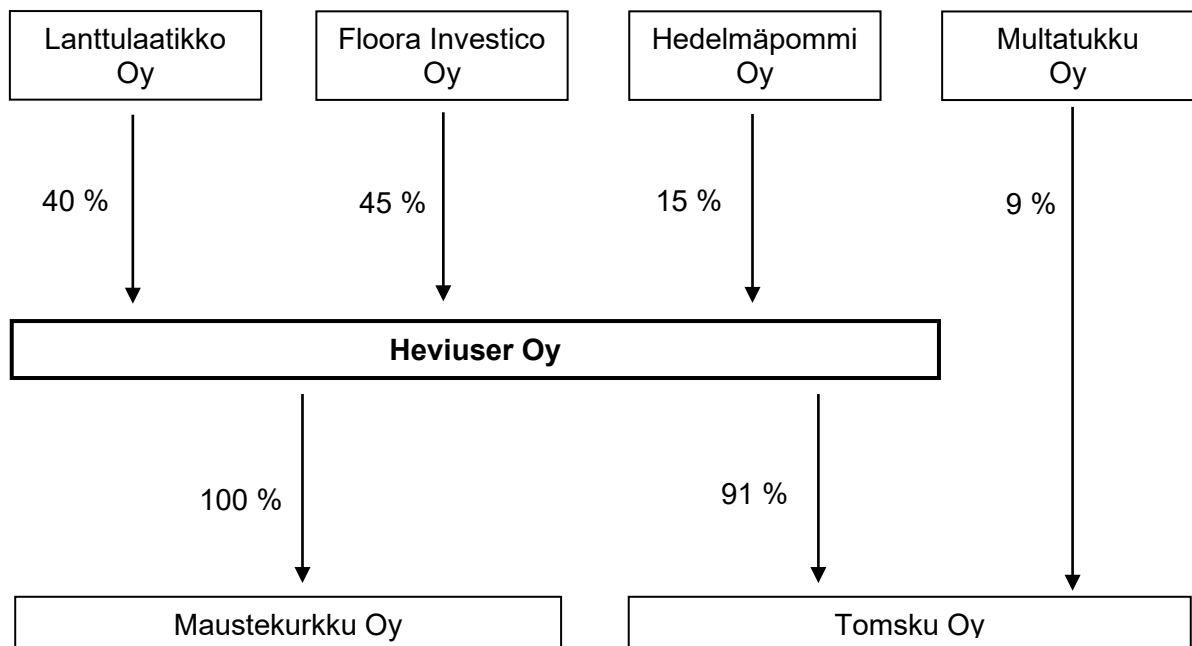
Perustele vastauksesi viittaamalla tehtävässä esitettyihin tosiasioihin ja osakeyhtiölain (OYL) säännöksiin. Pelkästä pykäläviittauksesta (esim. merkintä "OYL 1:8") ei anneta pisteitä, vaan pykälän, momentin tai kohdan sanamuoto on lisäksi kirjoitettava vastaukseen vastauksen kannalta olennaisilta osin.

Vastauksen enimmäispituus koko tehtävään 1 (kysymyksiin 1.1., 1.2. ja 1.3.) on yhteensä **kaksi A4-sivua** (oletusfontti Calibri 11). Ylimenevää osaa vastauksesta ei arvostella.

Käytä vastatessasi tehtävän 1 vastauspohjaa.

Anna vastauksesi alla olevan taulukon muodossa.

Kysymys	Vastaus (kyllä tai ei)	Perustelut
1.1. Onko Tomsku Oy:n hallituksen tekemä päätös konserniavustuksen antamisesta Heviuser Oy:lle ollut osakeyhtiölain mukainen?		
1.2. Jos oletetaan riippumatta vastauksestasi tehtävään 1.1., että konserniavustus maksetaan, voiko Hedelmäpommi Oy saada yksin läpi vaatimuksensa 900 000 euron suuruisesta osingosta Heviuser Oy:n varsinaisessa yhtiökokouksessa?		
1.3. Jos Heviuser Oy:n hallituksen ehdottama valtuutus varojen jakamiseen liitteen 2 mukaisesti hyväksyttäisiin Heviuser Oy:n varsinaisessa yhtiökokouksessa sellaisenaan, olisiko yhtiökokouksen päätös osakeyhtiölain mukainen?		

Liite 1 Heviuser-konsernin omistusrakenne

Liite 2 Luonnos Heviuser Oy:n varsinaisen yhtiökokouksen kutsuksi (ote)**KUTSU HEVIUSER OY:N VARSINAISEEN YHTIÖKOKOUKSEEN**

Heviuser Oy:n osakkeenomistajat kutsutaan varsinaiseen yhtiökokoukseen, joka pidetään tiistaina 27.5.2025 kello 14.00 alkaen yhtiön toimitiloissa osoitteessa Vihanneskatu 1, 37800 Akaa.

Yhtiökokouksessa käsitellään seuraavat asiat:

- -

8 § Taseen osoittaman voiton käyttäminen ja hallituksen valtuuttaminen päättämään varojen jakamisesta

Hallitus ehdottaa yhtiökokoukselle, että tilikaudelta 1.1.–31.12.2024 vahvistetun tilinpäätöksen perusteella ei makseta osinkoa.

Lisäksi hallitus ehdottaa yhtiökokoukselle, että yhtiökokous valtuuttaa hallituksen päättämään harkintansa mukaan mahdollisesta osingon jakamisesta tai varojen jakamisesta sijoitetun vapaan oman pääoman rahastosta yhtiön taloudellisen tilanteen sen salliessa. Valtuutuksen ehdotetaan olevan voimassa kahden vuoden ajan varsinaisen yhtiökokouksen päättymisestä lukien. Valtuutuksen ehdotetaan sisältävän hallituksen oikeuden päättää kaikista muista edellä mainittuun varojenjakoön liittyvistä ehdoista.

- -

HALLITUS

Tehtävä 2. (37,5 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 yhteensä **neljä A4-sivua** (oletusfontti Calibri 11). Ylimenevää osaa vastauksesta ei arvostella.

2.1

Mattotukkuri Oy on mattoja maahantuova yritys, joka myy mattoja jälleenmyyjille. Mattotukkuri Oy ostaa mattoja pääasiassa Saksassa sijaitsevalta tehtaalta. Mattotukkuri Oy:n toimitusjohtajana toimii Karoliina Kettunen. Yhtiö kuuluu saksalaiseen konserniin. Konsernin emoyhtiö on Teppich GmbH.

Yhtiö ostaa mattoja Saksassa sijaitsevan tehtaan lisäksi myös suomalaiselta pieneltä toimittajalta, Kettusen Kutomo Oy:ltä, jonka omistaa Karoliinan puoliso. Karoliina toimii itse Kettusen Kutomo Oy:n hallituksen jäsenenä. Tilikauden 1.7.2024–30.6.2025 aikana ostot Kettusen Kutomo Oy:ltä ovat olleet yhteensä noin 500 000 euroa. Mattotukkuri Oy:n hallitus on hyväksynyt Kettusen Kutomo Oy:n toimittajaksi 30.8.2024 pidetyssä kokouksessaan, josta on laadittu hallituksen kokouksen pöytäkirja.

Mattotukkuri Oy on kilpailuttanut tilintarkastuksen edellisen tilikauden jälkeen, ja olet suorittamassa tilintarkastusta ensimmäistä kertaa. Edellisellä tilikaudella tilintarkastajana on toiminut toinen tilintarkastaja. Mattotukkuri Oy, sen johto, hallitus tai omistajat eivät ole sinulle entuudestaan millään tavalla tuttuja.

Tilintarkastuksen kokonaisolennaisuus on 300 000 euroa, tarkastustyössä käytetty olennaisuus on 210 000 euroa ja selvästi vähäpätöisen virheen raja on 15 000 euroa.

Olet suorittanut tilintarkastuksen tilikaudelta 1.7.2024–30.6.2025. Apunasi tarkastuksessa on toiminut tilintarkastusassistentti Kaisa Kiikari. Kaisa on laatinut tarkastushavainnoista työpaperin (liite 1).

Liite 1 Tilintarkastustyöpaperi (ote)

Tehtävä

Mitä virheitä tai puutteita tilintarkastajan dokumentaatiossa tai siitä ilmenevissä tilintarkastajan tekemissä toimenpiteissä on tehtäväaineistossa esitetyltä osin? Miten liitteessä 1 olevat puutteet pitäisi korjata? Esitä korjausehdotuksesi liitteeseen 1 ja perustele soveltuvilla ISA-standardien kohdilla. Kirjoita vastaukseesi lisäksi kyseisen standardikohdan olennainen sisältö ISA-standardeissa käytettyjen sanamuotojen mukaisesti. Pelkästä ISA-standardiviittauksesta ei saa pisteitä, vaan oikean standardikohdan lisäksi vastauksessa tulee olla ISA-standardin sanamuoto.

Ota kantaa ainoastaan liitteessä 1 esitettyihin seikkoihin. Tehtävässä ei tarvitse ottaa kantaa siihen, millä tavoin tilintarkastajan lausuntoa mahdollisesti pitäisi 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	Virhe tai puute	Korjausehdotus: ISA-standardin kohta ja sanamuoto
<i>Korjaamattomien virheiden arviointi</i>	<i>Tilintarkastaja ei ole koonnut yhteen havaitsemiaan korjaamattomia virheitä.</i>	<i>ISA 450.5</i> <i>Tilintarkastajan tulee sisällyttää dokumentaatioon kaikki tilintarkastuksen aikana kootut virheellisyydet, lukuun ottamatta niitä, jotka ovat selvästi vähäpätöisiä.</i> <i>ISA 450.15 b)</i> <i>Tilintarkastajan tulee sisällyttää dokumentaatioon kaikki tilintarkastuksen aikana kootut virheellisyydet ja tieto siitä, onko ne korjattu.</i>

Liite 1 Tilintarkastustyöpaperi (ote)

Asiakkaan hyväksyminen

Toteamme, että olemme suorittaneet asiakkaan hyväksymiseksi vaadittavat toimenpiteet. Olemme käyneet läpi yhtiön edellisen tilikauden tilinpäätöksen ja tilintarkastuskertomuksen. Tilintarkastuskertomus on ollut vakiomuotoinen. Olemme keskustelleet yhtiön toimitusjohtaja Karoliina Kettusen kanssa yhtiön omistusrakenteesta, ja saimme tietää, että yhtiö on saksalaisen Teppich GmbH:n täysin omistama tytäryhtiö.

Emme näe tarpeelliseksi hankkia varmennusta emoyhtiön omistuksesta. Edunsaajatietojen selvittäminen olisi aikaa vievää, sillä Mattotukkuri Oy ei ole rekisteröinyt edunsaajatietoja kaupparekisteriin.

Toimeksiannon ehdoista sopiminen

Olemme tarkastaneet, että tilintarkastajan valinta on tehty asianmukaisesti Mattotukkuri Oy:n yhtiökokouksessa, ja että meidät on valittu tilintarkastajaksi yhtiöön. Olemme sopineet toimeksiannosta suullisesti toimitusjohtaja Kettusen kanssa yhtiökokouksessa päätetyn tilintarkastajan valinnan jälkeen 15.10.2024. Emme näe tarpeelliseksi laatia kirjallista sopimusta, koska suullinen sopimus on yhtä pätevä.

Toimitusjohtaja Kettunen on ollut meihin yhteydessä maaliskuussa 2025, ja pyytänyt muuttamaan toimeksiannon ehtoja siten, että henkilötietoja sisältäviä palkanlaskennan dokumentteja ei luovuteta tilintarkastajien käyttöön, vaan tarkastus tehdään ainoastaan palkkayhteenvetojen perusteella. Olemme sopineet muutoksesta suullisesti. Saamamme tiedon mukaan henkilötietoja sisältäviä palkanlaskennan dokumentteja ei saa luovuttaa tilintarkastajalle yhtiön tietosuojasta vastaavan henkilön päätöksellä.

Suunnittelu

Olen laatinut tarkastussuunnitelman. Suunnitelma on dokumentoitu erillisessä työpaperissa. Aikataulullisista syistä en ole keskustellut vastuullisen tarkastajan kanssa erikseen tarkastussuunnitelmasta, eikä hän ole osallistunut suunnitelman laatimiseen.

Olemme täsmäyttäneet tilikauden alkusaldot edellisen vuoden vahvistettuun tilinpäätökseen, ja olemme varmistuneet siitä, että edelliseltä tilikaudelta annettu tilintarkastuskertomus on vakiomuotoinen. Emme näe tarpeelliseksi keskustella tarkastuksesta edellisen tilintarkastajan kanssa, eikä muille alkusaldojen tarkastustoimenpiteille ole tarvetta.

Lähipiirin tunnistaminen

Olemme keskustelleet toimitusjohtaja Kettusen kanssa yhtiön lähipiiriin kuuluvista henkilöistä. Hänen kertomansa mukaan yhtiön lähipiiriin kuuluvat ainoastaan yhtiön hallituksen jäsenet, toimitusjohtaja ja yhtiön omistajat. Kukaan yhtiön hallituksen jäsenistä, omistajista tai toimitusjohtaja ei omista muita yhtiöitä, joiden kanssa Mattotukkuri Oy:llä on liiketoimia. Emme näe tarpeelliseksi suorittaa muita toimenpiteitä lähipiirin tunnistamiseksi. Olemme saaneet yhtiön johdolta riittävän selvityksen siitä, keitä yhtiön lähipiiriin kuuluu.

Helsingissä 23.8.2025

Kaisa Kiikari

Kaisa Kiikari

2.2.

Kartanon Valaistus Oy valmistaa ja myy valaisimia. Yhtiön asiakaskunta muodostuu kotimaisista jälleenmyyjistä.

Yhtiön liikevaihto tilikaudella 1.7.2024–30.6.2025 oli 10 000 000 euroa. Myynti koostuu useasta asiakkaasta, ja keskimääräinen myyntilaskun suuruus oli 20 000 euroa.

Toimitusjohtaja Matti Markkanen on kertonut sinulle, että tilikauden lopussa on toimitettu suuri tilaus Mattilan Lamppu Oy:lle. Toimitusjohtajan mukaan kyseistä toimitusta ei ole vielä laskutettu, koska Mattilan Lamppu Oy ei ole toimittanut viitenumeroa, jonka se haluaa liitettäväksi laskuun. Kartanon Valaistus Oy:n palveluksessa oleva kirjanpitäjä Mari Mattila on jaksottanut kyseisen myynnin tilinpäätöksessä saamisiin, koska toimitusjohtajan mukaan tavara on toimitettu asiakkaalle tilikauden lopussa. Myyntiä on jaksotettu 150 000 euroa. Myyntiin ei toimitusjohtajan mukaan liity mitään epäselvyyttä.

Toimitusjohtajalla on bonusohjelma, jonka perusteella hän saa bonuksen, jos yhtiön tulos ennen veroja ylittää 1 000 000 euroa. Yhtiö on päässyt tilikaudella tulostavoitteeseen. Yhtiön tulos ennen veroja oli 1 100 000 euroa. Toimitusjohtajan bonus on 5 prosenttia tuloksesta ennen veroja. Toimitusjohtajan bonusta ei huomioida laskettaessa tulostavoitetta.

Olet suorittanut tilintarkastuksen tilikaudelta 1.7.2024–30.6.2025. Apunasi tarkastuksessa on toiminut tilintarkastusassistentti Mika Välkky. Mika on laatinut tarkastushavainnoista työpaperin (liite 1).

Liite 1 Tilintarkastustyöpaperi (ote)

Tehtävä

Mitä virheitä tai puutteita tilintarkastajan dokumentaatiossa tai siitä ilmenevissä tilintarkastajan tekemissä toimenpiteissä on tehtäväaineistossa esitetyltä osin? Miten liitteessä 1 olevat puutteet tulisi korjata? Esitä korjausehdotuksesi liitteeseen 1 ja perustele soveltuvilla ISA-standardien kohdilla ISA-standardeissa käytettyjen sanamuotojen mukaisesti. Pelkästä ISA-standardiviittauksesta ei saa pisteitä, vaan oikean standardikohdan lisäksi vastauksessa tulee olla ISA-standardin sanamuoto.

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

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

Vastausmalli:

Puutteellinen tai virheellinen kohta tilintarkastajan dokumentaatiossa tai siitä ilmenevissä tilintarkastajan tekemissä toimenpiteissä	Virhe tai puute	Korjausehdotus: ISA-standardin kohta ja sanamuoto

<i>Korjaamattomien virheiden arviointi</i>	<i>Tilintarkastaja ei ole koonnut yhteen havaitsemiaan korjaamattomia virheitä.</i>	<i>ISA 450.5 Tilintarkastajan tulee sisällyttää dokumentaatioon kaikki tilintarkastuksen aikana kootut virheellisyydet, lukuun ottamatta niitä, jotka ovat selvästi vähäpätöisiä.</i> <i>ISA 450.15 b) Tilintarkastajan tulee sisällyttää dokumentaatioon kaikki tilintarkastuksen aikana kootut virheellisyydet ja tieto siitä, onko ne korjattu.</i>

Liite 1. Tilintarkastustyöpaperi (ote)

Olennaisuuden määrittäminen

Olemme suunnitelleet suorittavamme tilintarkastuksen aineistotarkastuksena. Emme ole nähneet tarpeelliseksi laskea kokonaisolennaisuutta emmekä tarkastustyössä käytettävää olennaisuutta, koska tarkastamme tapahtumia koko tilikauden ajalta pistokokein.

Liikevaihdon tarkastus

Aineistotarkastuksessa kävimme läpi tilikauden ajalta otantana yhteensä 50 myyntilaskua. Valitsimme otokseen tarkastettaviksi 50 suurinta myyntitapahtumaa.

Johtopäätöksenä tehdyn aineistotarkastuksen perusteella esitämme, että yhtiön koko liikevaihto on ok. 50 suurinta myyntitapahtumaa muodostaa 60 prosenttia tilikauden liikevaihdosta. Otoksen perusteella suurin osa liikevaihdosta tulee katettua toimenpiteellä, ja voimme tehdä johtopäätöksen, että tilikauden liikevaihtoon ei sisälly olennaista virheellisyyttä.

Emme näe tarpeelliseksi erikseen dokumentoida läpikäytyjä tositteita työpaperiin, koska laskuluettelo on saatavissa yhtiön käyttämästä laskutusohjelmasta.

Myynnin katkon ja jaksotuksen tarkastus

Myynnin katkon tarkastamiseksi olemme tarkastaneet tilikauden 10 viimeistä myyntilaskua ja seuraavan tilikauden 10 ensimmäistä myyntilaskua. Tarkastetut laskut on dokumentoitu erillisessä työpaperissa, josta selviää, millä perusteilla ja mitkä laskunumerot on valittu tarkastettaviksi. Läpikäytyjen laskujen perusteella myynnin katko on oikein. Emme näe tarpeelliseksi tarkastaa muita tosittelajeja kuin myyntilaskuja myynnin katkon osalta.

Olemme keskustelleet jaksotetusta 150 000 euron myynnistä toimitusjohtajan kanssa, ja hänen mukaansa tavarat on toimitettu asiakkaalle tilikauden lopussa. Luotamme toimitusjohtajan sanaan asiassa, emmekä näe syytä sille, miksi toimitusjohtaja ei antaisi meille oikeaa tietoa. Emme näe tarpeelliseksi tiedustella muilta henkilöiltä lisätietoja tavaroiden lähettämiseen liittyen, koska toimitusjohtajan antaman tiedon mukaan tavaroiden lähettämisestä vastaava henkilö on lomalla.

Toimitusjohtajan bonus

Olemme saaneet käyttöömmme toimitusjohtajan bonussopimuksen. Tarkastimme, että bonuksen ehdot täytyvät, ja että toimitusjohtajan bonus on laskettu oikein. Havaitsimme, että toimitusjohtajan bonuksen edellytykset eivät olisi täyttyneet, jos tilikauden lopussa ei olisi kirjattu myynnin jaksotusta. Toimitusjohtaja on kertonut, että hän on ilmoittanut kirjattavan myynnin jaksotuksen kirjanpitäjälle, joka on kirjannut jaksotuksen kirjanpitoon. Emme näe syytä keskustella kirjanpitäjän kanssa asiasta, eikä meillä ole syytä suorittaa lisätoimenpiteitä asian suhteen, koska bonustavoitteet ovat täyttyneet.

Ostojen tarkastus

Valitsimme ostojen tarkastukseen satunnaisotannalla yhteensä 60 ostolaskua. Tarkastimme valituista ostolaskuista yksityiskohtaisesti 30 laskua, koska näkemyksemme mukaan saimme niiden perusteella riittävän evidenssin johtopäätöksemme tekemiseksi.

Ostojen tarkastuksessa havaitsimme 10 000 euron katkovirheen. Virhe ei ole olennainen.

Helsingissä 23.8.2025

Mika Välkky
Mika Välkky

Tehtävä 3. (25 pistettä)

Vastaa alla oleviin kysymyksiin. Tehtävässä on kysymys IFRS-standardien mukaisesti laadituista tilinpäätöksistä. Perustele vastauksesi tehtävässä annetuilla tiedoilla ja viittaamalla sovellettaviin säännöksiin. Kirjoita vastaukseesi lisäksi kyseisen säännöksen olennainen sisältö.

Vastauksen enimmäispituus koko tehtävään 3 (kysymyksiin 3.1. ja 3.2.) on yhteensä **kolme A4-sivua** (oletusfontti Calibri 11). Ylimenevää osaa vastauksesta ei arvostella.

3.1

Innovatech Oy on teknologiayritys, joka kehittää uusia tekoälypohjaisia ratkaisuja finanssialan asiakkaille. Yhtiön tilikausi on 1.7.–30.6. Innovatech Oy aloitti vuonna 2024 uuden projektin, jonka tavoitteena oli kehittää automatisoitu analyyttikkatyökalu sijoituspäätösten tueksi. Projekti eteni vaiheittain alla esitetyn mukaisesti:

Vaihe 1: 1.7.2024–31.12.2024

Projektin alkuvaiheessa Innovatech Oy selvitti eri teknologisten ratkaisujen soveltuvuutta ja toteutettavuutta seuraavasti:

- Laaja markkinatutkimus mahdollisista käyttäjäryhmistä ja kilpailutilanteesta, mistä aiheutuneet kustannukset olivat 70 000 euroa
- Teknologian arviointi: Eri tekoälymallien soveltuvuuden arviointi rahoitusdatan analysointiin, mistä aiheutuneet kustannukset olivat 120 000 euroa
- Alustavien testialgoritmin vaihtoehtojen kehittäminen ilman kaupallista käyttöä, mistä aiheutuneet kustannukset olivat 90 000 euroa

Innovatech Oy:n johto päätti joulukuussa 2024, että kehitysprojekti jatkuu, koska alustavat tulokset olivat lupaavia. Yhtiön johto arvioi, että ohjelmisto on teknisesti toteutettavissa, ja että sen kaupallinen hyödyntäminen on erittäin todennäköistä.

Vaihe 2: 1.1.2025–30.6.2025

Toisessa vaiheessa Innovatech Oy aloitti viemään järjestelmää kohti kaupallista käyttöä hallituksen hyväksynnän mukaisesti:

- Prototyypiohjelmiston rakentaminen: Ohjelmiston varsinaisen kehittämisen aloittaminen, josta aiheutuneet kustannukset olivat 200 000 euroa
- Tekoälymallin kouluttaminen ja testaus: Algoritmin hienosäätö ja tehokkuuden testaus, joista aiheutuneet kustannukset olivat 150 000 euroa
- Pilottikäyttö asiakasyrityksessä: Työkalun ottaminen koekäyttöön yhdessä asiakkaan kanssa, mistä aiheutuneet kustannukset olivat 60 000 euroa
- Henkilöstön koulutus uuden järjestelmän käyttöön: Koulutusmateriaalin kehittäminen ja koulutuksen järjestäminen, joista aiheutuneet kustannukset olivat 50 000 euroa
- Patenttihakemus ja juridiset kulut: Patentin hakeminen kehitetylle algoritmilta, mistä aiheutuneet kustannukset olivat 40 000 euroa

Projektin kustannusten seuranta on luotettavalla tasolla.

Kysymys:

Mitkä Innovatech Oy:n projektin eri vaiheista aiheutuneista kustannuksista on aktivoitava taseeseen kehittämismenoina ja mitkä tulee kirjata kuluksi tilikaudella 1.7.2024–30.6.2025?

Käytä vastatessasi tehtävän 3 vastauspohjaa. Anna vastauksesi seuraavan taulukon muodossa.

Projektin vaihe	Kustannukset (euroa)	Kulu vai aktivointi taseeseen?	Perustelu IFRS
Markkinatutkimus	70 000		
Teknologian arviointi	120 000		
Alustavien testialgoritmin vaihtoehtojen kehittäminen	90 000		
Prototyyppiohjelmiston rakentaminen	200 000		
Tekoälymallin kouluttaminen ja testaus	150 000		
Pilottikäyttö asiakasyrityksessä	60 000		
Henkilöstön koulutus uuden järjestelmän käyttöön	50 000		
Patenttihakemus ja juridiset kulut	40 000		

3.2.

Nalle Manufacturing Oy on kansainvälisesti toimivan teollisuuskonsernin emoyhtiö. Yrityksellä on ollut taloudellisia haasteita viimeisen tilikauden aikana, ja tilikauden 1.7.2024–30.6.2025 tilinpäätös osoittaa verotuksessa vähennyskelpoisen 2 000 000 euron tappion.

Tappiot ovat syntyneet lähinnä kahdesta epäonnistuneesta isommasta projektista. Nämä tappiolliset projektit ovat päättyneet tilikauden 1.7.2024–30.6.2025 aikana. Tappioiden syyt on saatu selville, ja toiminta korjattu tältä osin.

Aiemmilla vuosilla kertyneitä verotettavia voittoja on ollut vain rajoitetusti, vaikka yhtiö onkin ollut kannattava. Yhtiön projekti- tai tarjouskannassa ei ole tappiollisia sopimuksia. Yhtiön liiketoimintasuunnitelma ennustaa lievää kasvua tulevina vuosina, ja ennusteen mukaan seuraavien viiden vuoden ennuste verotettavasta tuloksesta on 1 800 000 euroa. Yhtiön laatimat ennusteet ulottuvat vain viiden vuoden päähän, ja laadittujen ennusteiden mukaan voitto tulee olemaan vuosittain maltillisesti kasvava. Ennustekauden päättymisen jälkeen ei ole olemassa viitteitä siihen, että tuloskehitys muuttuisi. Aikaisempina vuosina yhtiön johdon laatimat liiketoimintaennusteet ovat toteutuneet ennusteiden mukaisesti. Tappiot voidaan vähentää verotuksessa seuraavien kymmenen vuoden aikana.

Nalle Manufacturing Oy soveltaa IFRS-kirjanpidossaan tasapoistoja, mutta verotuksessa sovelletaan menojäännöspoistoja. Tämä on johtanut siihen, että verotuksen poistot aikaisemmilta

tilikausilta ovat olleet 800 000 euroa suuremmat kuin IFRS-kirjanpidon tasapoistot. Tilikaudella 1.7.2024–30.6.2025 tasapoistot ovat olleet 200 000 euroa suuremmat kuin verotuksessa hyväksyttävät poistot.

Nalle Manufacturing Oy on myynyt 24.4.2025 Saksassa toimivan 100-prosenttisesti omistamansa tytäryhtiön toimivalle johdolle ns. management-buy-out -myyntinä. Kaupasta on syntynyt myyntivoittoa 2 500 000 euroa.

Yrityksen soveltama verokanta on 20 prosenttia.

Yhtiön talousjohto pohtii, voiko se kirjata IFRS-tilinpäätökseensä tappioihin perustuvan laskennallisen verosaamisen, ja miten muut mahdolliset laskennalliset verot tulisi käsitellä. Tunnet yhtiön talousjohtajan hyvin, minkä vuoksi hän on pyytänyt sinulta apua asian tulkintaan.

Kysymykset:

1. Voiko Nalle Manufacturing Oy kirjata tehtävässä annettujen tietojen perusteella tilikauden tappioihin perustuvan laskennallisen verosaamisen tilikaudelta 1.7.2024–30.6.2025 laadittavaan IFRS-tilinpäätökseen? Jos laskennallinen verosaaminen kirjattaisiin, miten se kirjattaisiin IFRS-tilinpäätökseen tilikaudelta 1.7.2024–30.6.2025? Esitä vastauksessasi tarvittavat kirjaukset per an -muodossa.
2. Miten tehtävänannossa mainitut poistot ja osakkeiden myyntivoitto vaikuttavat laskennallisiin veroihin Nalle Manufacturing Oy:n tilikaudelta 1.7.2024–30.6.2025 laadittavassa IFRS-tilinpäätöksessä? Esitä vastauksessasi laskelma laskennallisen veron määrästä. Esitä vastauksessasi myös tarvittavat kirjaukset per an -muodossa.
3. Millä periaatteilla tappioista johtuva laskennallinen verosaaminen ja muut laskennalliset verot esitettäisiin Nalle Manufacturing Oy:n tilikaudelta 1.7.2024–30.6.2025 laadittavassa IFRS-tilinpäätöksessä?
4. Mitä liitetietoja Nalle Manufacturing Oy:n tulisi antaa tappioihin perustuvasta laskennallisesta verosaamisesta tilikaudelta 1.7.2024–30.6.2025 laadittavassa IFRS-tilinpäätöksessä, jos se kirjaisi tappioista laskennallista verosaamista?