



CGR-EXAMEN 2.9.2017

DEL 1 GOD REVISIONSSED OCH GOD BOKFÖRINGSSSED (8 timmar) 125 poäng

Lös följande uppgifter (1–4) utgående från gällande stadganden samt god revisionsred och god bokföringsred, om inte annat framgår av uppgiften. Undvik vid svarandet kopiera-klistra-funktionen. Motivera ditt svar, om inte annat framgår av uppgiften. Ta även del av de svarsanvisningar som ges i anslutning till varje uppgift.

Uppgifterna kan besvaras i enlighet med Kansainväliset tilintarkastusalan standardit 2016 som Finlands revisorer rf utger. Revisorns rapporter kan i svaren upprättas i enlighet med modellerna i Tilintarkastajan raportointi 2016 som Finlands revisorer rf utger.

Det saknar betydelse för lösningen av uppgifterna att de företag, personer och identifikationsuppgifter som förekommer i uppgifterna är fiktiva. De förvaltnings- och bokföringshandlingar som saknas i anslutning till uppgifterna samt de bilagor som omnämns i uppgifterna men saknas, saknar betydelse för lösningen av uppgifterna. Det saknar betydelse för lösningen av uppgifterna att bokslutsbeloppen på några ställen ges avrundade. Det saknar betydelse för lösning av uppgifterna på vilka veckodagar datum infaller.

Vid bedömningen av svaren kan man få både pluspoäng och minuspoäng. Om ett felaktigt svar kan ge minuspoäng, är detta omnämnt i uppgiften. Man kan få minuspoäng för brott mot svarsanvisningarna. Man kan få minuspoäng för betydande grammatik- eller skrivfel i de rapporter som krävs i uppgifterna samt ytterligare för fel gällande presentationssättet. Kolumnbredden i svarsbotten får inte ändras.

I uppgifterna avses med ett bokslut enligt IFRS (International Financial Reporting Standards) ett bokslut som har upprättas enligt internationella bokslutsstandarder i enlighet med kapitel 7 a i bokföringslagen. Med ett bokslut enligt FAS (Finnish Accounting Standards) avses ett enligt den i Finland gällande bokföringslagen upprättat annat bokslut än de i lagens kapitel 7 a avsedda boksluten som upprättas enligt internationella bokslutsstandarder.

Använd de svarsbottnar som finns på datorns skrivbord (desktop) i pärmen "KHT 1-osa" då du besvarar uppgifterna. Uppgifterna lagras genom att i lagringsnamnet använda examinandens identifikationsnummer och rubriken på uppgiften. Till exempel en examinand vars identifikationsnummer är 123456, lagrar sina svar enligt följande

123456 del 1 uppgift 1
123456 del 1 uppgift 2
osv.

Uppgiftsduplikatet behöver inte returneras.

Uppgift 1. (25 poäng)

Kommerseråd Arvo Sillinen grundade år 1960 bolaget Sillisalaatti Ab tillsammans med råvaruproducenterna. Arvo Sillinens aktier ägs för närvarande av hans arvingar. Sillisalaatti Ab bedriver tillverkning och försäljning av livsmedel. Sillisalaatti Ab har två dotterbolag, Smetana Ab och Silakka Ab, med vilka det tillsammans bildar Sillisalaattikoncernen. Koncernbolagens ägarstruktur beskrivs i bilaga 1. Koncernens omsättning är 25 miljoner euro.

Sillisalaatti Ab, Smetana Ab och Silakka Ab är aktiebolag som registrerats i handelsregistret och vilkas hemort är i Finland. Räkenskapsperioden är för samtliga bolag ett kalenderår 1.1–31.12. Ingen av bolagens bolagsordningar innehåller bestämmelser om syftet med bolagets verksamhet, aktiernas röstetal eller vinstutdelning. Antalet aktier i Sillisalaatti Ab är 600 000. Antalet aktier i båda dotterbolagen är 1 000 aktier. Alla aktier i samtliga bolag är av samma slag sinsemellan. Smetana Ab har sedan bolaget grundades ägts till 100 procent av sitt moderbolag.

Sillisalaatti Ab:s eget kapital utgörs enligt balansräkningen 31.12.2016 av följande:

Aktiekapital	800 000 euro
Fond för inbetalt fritt eget kapital	1 000 000 euro
Balanserad vinst från tidigare räkenskapsperioder	4 260 000 euro
Räkenskapsperiodens vinst	240 000 euro
Eget kapital totalt	6 300 000 euro

År 2008 råkade Sillisalaatti Ab ut för betydande ekonomiska svårigheter i Ryssland. Med anledning av det koncentrerades Rysslandsexporten till det då grundade bolaget Smetana Ab. Sillisalaatti Ab beslutade utvidga sin exportverksamhet till de baltiska länderna genom att tillsammans med Vientikonsultit Ab grunda ett gemensamt bolag, Silakka Ab, för detta ändamål. Sillisalaatti Ab:s affärsverksamhet i Finland blev kvar i Sillisalaatti Ab. Sillisalaatti Ab började köpa råvaror också från andra än de råvaruproducenter som är aktieägare i bolaget. Ändringarna i inköpsverksamheten har sedan de genomfördes stramat åt relationen mellan råvaruproducenterna och Sillinens arvingar.

Bolagen i Sillisalaattikoncernen förnyade sina produktionsanläggningar åren 2008–2010. För finansieringen av investeringarna införde Sillisalaattikoncernen en kapitalrunda år 2009. Sillinens arvingar beviljade då Smetana Ab ett lån mot konvertibla skuldebrev på 1 500 000 euro som en del av finansieringsarrangemanget. Lånet mot konvertibla skuldebrev har en lånetid på 10 år. Enligt lånevillkoren har fordringsägaren rätt att byta ut det återstående lånebeloppet till aktier i låntagarbolaget under lånetiden. Råvaruproducenterna trodde inte på affärsverksamheten i Ryssland och de ville inte delta i kapitalrundan.

Trots finansieringsåtgärderna år 2009 behövde Sillisalaattikoncernen eget kapital genast följande år. Sillisalaatti Ab ordnade en aktieemission år 2010. Sillinens arvingar och kapitalinvestorerare Turska Invest Oy tecknade de aktier i Sillisalaatti Ab som erbjöds i aktieemissionen. Aktiernas teckningspris upptogs i Sillisalaatti Ab:s balansräkning i fonden för inbetalt fritt eget kapital. Råvaruproducenterna ville inte finansiera Sillisalaatti Ab.

Till styrelsen för Sillisalaatti Ab har sedan Sillisalaatti Ab:s ordinarie bolagsstämma år 2010 endast valts personer som företräder Sillinens arvingar och Turska Invest Ab. I dotterbolagens styrelser sitter endast representanter för Sillinens arvingar.

År 2011 vände Sillisalaattikoncernens affärsverksamhet och var åter vinstbringande. Sedan år 2012 har Sillisalaatti Ab varje år betalat 60 procent av räkenskapsperiodens vinst såsom vinstutdelning. År 2013 beslutade Sillisalaatti Ab göra en betydande investering i produktutvecklingen för att bevara sin konkurrenskraft. Bolaget beslutade aktivera en del av produktutvecklingsutgifterna. Sillisalaatti Ab:s balansräkning 31.12.2016 innehöll aktiverade utvecklingsutgifter för 200 000 euro.

Under räkenskapsperioderna 2014 och 2015 minskade emellertid Sillisalaattikoncernens export till Ryssland överraskande och mycket kraftigt på grund av de importtullar som Ryssland införde. Som en följd av det var Smetana Ab:s resultat kraftigt förlustbringande under räkenskapsperioden 2015. Verksamheten fortsatte att vara förlustbringande även under räkenskapsperioden 2016.

På grund av Smetana Ab:s förlust som uppkommit under räkenskapsperioden 2015 beslutade Sillisalaatti Ab:s styrelse 30.12.2015 att ge Smetana Ab ett koncernbidrag på 1 500 000 euro (bilaga 2). Sillisalaatti Ab:s styrelse beslutade också 29.12.2016 att ge Smetana Ab ett koncernbidrag till samma belopp (bilaga 2). Silakka Ab:s styrelse hade samma dag 29.12.2016 först beslutat ge sitt moderbolag Sillisalaatti Ab ett koncernbidrag på 1 200 000 euro. Sillisalaatti Ab eller Silakka Ab har inte fattat andra beslut i anslutning till koncernbidragen och de inhämtade inte något samtycke.

Smetana Ab använde det koncernbidrag som bolaget beviljades 29.12.2016 i sin helhet för att betala lånet mot konvertibla skuldebrev från Sillinens arvingar, vilket betalades 31.12.2016.

Trots koncernbidraget försattes Smetana Ab i konkurs 19.1.2017. Enligt boförvaltaren av Smetana Ab:s konkursbo kommer konkursförfarandet inte att generera någon utdelningsandel åt Sillisalaatti Ab. För Sillisalaatti Ab orsakar Smetana Ab:s konkurs en förlust som högst motsvarar anskaffningsutgiften för aktierna i Smetana Ab, dvs. 300 000 euro.

Enligt Sillisalaatti Ab:s reviderade bokslut för räkenskapsperioden 2016 var räkenskapsperiodens resultat 240 000 euro. I bokslutet ingår de koncernbidrag som betalats till Smetana Ab och som upptagits i bokslutsdispositioner samt koncernbidraget från Silakka Ab. Motsvarande bokningar har också bokförts i Smetana Ab:s och Silakka Ab:s bokföringar. GR Turkka Tarkka, som fungerar som revisor för alla bolag som ingår i Sillisalaattikoncernen, avgav revisionsberättelser för räkenskapsperioderna 2015 och 2016, vilka inte innehöll anmärkningar avseende koncernbidragen.

Silakka Ab:s och Sillisalaatti Ab:s styrelser beslutade sammankalla bolagens ordinarie bolagsstämmor för att hållas samma dag, 27.2.2017. Sillisalaatti Ab:s styrelse lämnade ett förslag till ordinarie bolagsstämman om utdelning av medel, enligt vilket medel delas ut från fonden för inbetalt fritt eget kapital (bilaga 3).

Råvaruproducenterna skickade 23.2.2017 ett brev till Sillisalaatti Ab:s styrelse, där de krävde att styrelsen rättar sina beslut om godkännande av bokslutet och om vinstutdelning (bilaga 4). Råvaruproducenterna som är aktieägare i Sillisalaatti Ab framförde de anspråk som framgår av brevet på Sillisalaatti Ab:s ordinarie bolagsstämma 27.2.2017 innan bokslutet fastställdes. Bolagsstämman beslutade efter intensiv diskussion att flytta fram fastställandet av bokslutet och behandlingen av utdelningen av medel till den fortsatta stämman som hålls 28.4.2017.

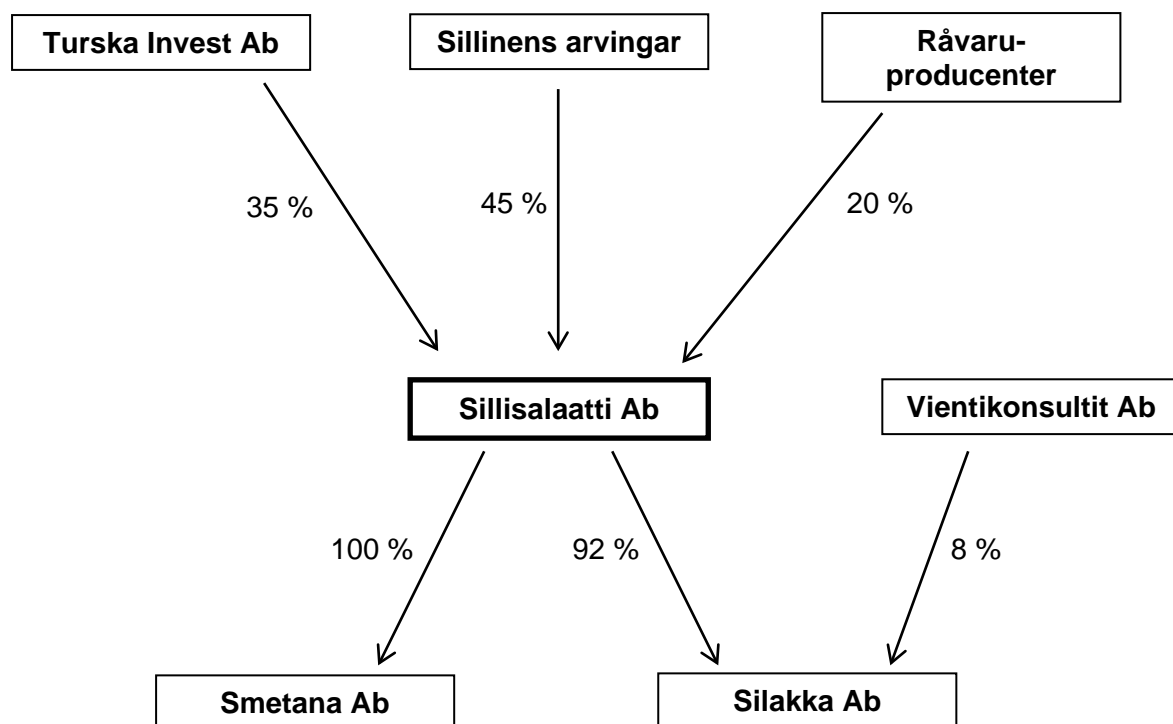
- | | |
|----------|--|
| Bilaga 1 | Ägarstrukturen för bolagen i Sillisalaattikoncernen 1.3.2017 |
| Bilaga 2 | Utdrag ur Sillisalaatti Ab:s styrelsemötesprotokoll |
| Bilaga 3 | Utdrag ur styrelsens förslag för Sillisalaatti Ab:s bolagsstämma 27.2.2017 |
| Bilaga 4 | Utdrag ur råvaruproducenternas brev till Sillisalaatti Ab:s styrelse |

Uppgift

Idag är 1.3.2017. Svara på följande frågor.

1. Har Sillisalaatti Ab:s beslut 29.12.2016 om att ge Smetana Ab ett koncernbidrag varit i enlighet med aktiebolagslagen?
2. Har Silakka Ab:s beslut 29.12.2016 att ge Sillisalaatti Ab ett koncernbidrag varit i enlighet med aktiebolagslagen?
3. Om Sillisalaatti Ab:s bolagsstämmas fortsatta stämma skulle besluta att fastställa bokslutet och godkänna styrelsens förslag till utdelning av medel (bilaga 3), skulle beslutet om utdelning av medel vara i enlighet med aktiebolagslagen? Ge en beräkning av Sillisalaatti Ab:s utdelningsbara medel 31.12.2016 som en del av ditt svar.

Motivera ditt svar med vederbörliga hänvisningar till aktiebolagslagen och andra bolagsrättsnormer som är väsentliga med tanke på svaret på uppgiften. I svaret behöver du inte redogöra för huruvida förfarandet är lagenligt med tanke på skatte-, återvinnings- eller brottslagstiftningen. För enbart paragrafhänvisningar (t.ex. "ABL 1:8") ges inga poäng, utan momentets eller punktens ordalydelse ska skrivas ut i svaret till de delar som är väsentliga med tanke på svaret. Då du svarar med hjälp av dator, svara på hela uppgiften med högst två A4-sidor (standardteckensnittet är Calibri 11). Den del av svaret som överskrider två sidor lämnas oläst.

Bilaga 1 Ägarstrukturen för bolagen i Sillisalaattikoncernen 1.3.2017

Bilaga 2 Utdrag ur Sillisalaatti Ab:s styrelsemötesprotokoll

Styrelsens möte 12/2015 30.12.2015

- - -

8 §

Mötet beslutade ge Smetana Ab ett koncernbidrag på 1 500 000 euro.

Koncernbidraget är nödvändigt för att undvika att Smetana Ab går i konkurs. Genom att bevilja Smetana Ab ett koncernbidrag får Sillisalaattikoncernen också en betydande skattefordel i och med resultatutjämnningen.

- - -

Styrelsens möte 12/2016 29.12.2016

- - -

8 §

Smetana Ab har getts ett koncernbidrag år 2015. Skattemyndigheterna och arbetspensionsförsäkringsbolagen har med betalningsanmodan med hot om konkurs hotat med att försätta Smetana Ab i konkurs på grund av obetalda skulder på cirka 3 300 000 euro. Koncernbidrag är således fortfarande nödvändigt på samma grunder som år 2015.

Mötet beslutade bevilja Smetana Ab ett koncernbidrag på 1 500 000 euro.

- - -

Bilaga 3 Utdrag ur styrelsens förslag för Sillisalaatti Ab:s bolagsstämma 27.2.2017

8 §

Styrelsen föreslår för bolagsstämman att utdelning inte betalas för den räkenskapsperiod som löper ut 31.12.2016.

Dessutom föreslår styrelsen att bolagsstämman utifrån den balansräkning som fastställs för räkenskapsperioden som löpte ut 31.12.2016 utdelar medel ur fonden för inbetalt fritt eget kapital så att beloppet av det återförda kapitalet är 1,00 euro per aktie.

Bilaga 4 Utdrag ur råvaruproducenternas brev till Sillisalaatti Ab:s styrelse

Till Sillisalaatti Ab:s styrelse

23.2.2017

- - -

Om Sillisalaatti Ab:s styrelse inte rättar sina beslut om fastställandet av bokslutet och vinstutdelning före den ordinarie bolagsstämman som sammankallats 27.2.2017, kommer vi att på bolagsstämman framföra följande:

(1) Vi motsätter oss ett fastställande av Sillisalaatti Ab:s bokslut. Koncernbidraget som bokförts i bokslutet och som betalats till Smetana Ab är lagstridigt. Bolagets tillgångar har delats ut utan affärsekonomisk grund, och det finns inget enhälligt beslut av aktieägarna. Vi kräver att Sillisalaatti Ab:s bokslut korrigeras åtminstone kalkylmässigt så att beloppet av det koncernbidrag som betalats till Smetana Ab läggs till Sillisalaatti Ab:s vinst för räkenskapsperioden.

(2) Med anledning av ovan beskrivna rättelse kräver vi att få hälften av den korrigerade vinsten för räkenskapsperioden som minoritetsutdelning.

(3) Vi föreslår att styrelsens förslag till utdelning ur fonden för inbetalt fritt eget kapital inte godkänns. Bolagets fria egna kapital borde utdelas såsom utdelning ur balanserade vinstmedel.

- - -

Uppgift 2. (35 poäng)

Du arbetar som revisorsassistent i en revisionssammanslutning, vars kunder utgörs av företag som upprättar koncernbokslut. Svara på följande frågor. Företagen i uppgiften iakttar 6 kap. i bokföringslagen i sina koncernbokslut.

2.1

Koneasennus Kb:s räkenskapsperiod är 1.7–30.6. Koneasennus Kb har specialiserat sig på bormaskiner som används inom gruvindustrin. Antti Asentaja och Sari Sääätäjä är ansvariga bolagsmän i Koneasennus Kb. Som tyst bolagsman fungerar Sisä-Suomen Sijoitus Ab, som med ett investeringskapital på 50 000 euro får en årlig avkastning på fem procent.

Koneasennus Kb förvärvade 1.1.2015 av Lasse Laittaja 4 500 stycken aktier i Laitemyynti Ab till priset 400 euro/aktie. Resten av Laitemyynti Ab innehas av bolagets tidigare huvudägare Lasse Laittaja och två av Laitemyynti Ab:s arbetstagare. Efter aktieaffären äger Lasse Laittaja 3 500 aktier i Laitemyynti Ab och arbetstagarna äger tillsammans 2 000 aktier.

I köpebrevet om aktierna som undertecknats av Koneasennus Kb och Lasse Laittaja konstateras följande:

”Koneasennus Kb löser senast 31.12.2018 in av Lasse Laittaja 3 500 stycken aktier i Laitemyynti Ab till priset 400 euro per aktie. Om Laitemyynti Ab:s sammanräknade rörelsekapital för räkenskapsperioderna 1.7.2015–30.6.2016, 1.7.2016–30.6.2017 och 1.7.2017–30.6.2018 överstiger 5 000 000 euro, är köpesumman 500 euro per aktie.”

Koneasennus Kb har ännu inte löst in aktierna. Enligt Laitemyynti Ab:s bokslut för de räkenskapsperioder som upphört 30.6.2016 och 30.6.2017 samt prognosen för innevarande räkenskapsperiod överstigs det rörelsekapitalmål som nämns i köpebrevet inte.

Lasse Laittaja är verkställande direktör för Laitemyynti Ab. Till styrelsen hör styrelseordförande Antti Asentaja och Lasse Laittaja. Sari Sääätäjä är suppleant i styrelsen.

Koneasennus Kb	1.7.2016–30.6.2017	1.7.2015–30.6.2016
Omsättning (euro)	5 500 000	5 300 000
Balansomslutning (euro)	2 250 000	2 300 000
Antal anställda	12	12

Laitemyynti Ab	1.7.2016–30.6.2017	1.7.2015–30.6.2016
Omsättning (euro)	6 550 000	6 750 000
Balansomslutning (euro)	3 800 000	3 820 000
Antal anställda	18	19

Under räkenskapsperioden 1.7.2015–30.6.2016 kom 2 000 000 euro av Laitemyynti Ab:s omsättning från försäljning till Koneasennus Kb. Vid bokslutstidpunkten 30.6.2016 hade Laitemyynti Ab en kundfordring på 200 000 euro hos Koneasennus Kb.

Under räkenskapsperioden 1.7.2016–30.6.2017 kom 2 500 000 euro av Laitemyynti Ab:s omsättning från försäljning till Koneasennus Kb. Vid bokslutstidpunkten 30.6.2017 hade Laitemyynti Ab en kundfordring på 150 000 euro hos Koneasennus Kb.

Koneasennus Kb har inte upprättat ett koncernbokslut.

Uppgift

Har det faktum att Koneasennus Kb låtit bli att upprätta ett koncernbokslut för räkenskapsperioden 1.7.2016–30.6.2017 varit i enlighet med bestämmelserna? Motivera ditt svar med de faktorer som eventuellt inverkar på ärendet och som ges i uppgiften.

Använd svarsunderlaget för uppgift 2.1 när du besvarar uppgiften.

Faktorer som eventuellt inverkar på upprättandet av koncernbokslut	Motivering

Slutledning:

2.2

Kahvituonti Ab förvärvade 75 procent av aktiestocken i Paahtimo Ab 30.6.2017. Köpesumman betalades med pengar vid köptillfället. Kahvituonti Ab har inga andra innehav.

Aktiernas anskaffningsutgift var 925 000 euro. Anskaffningsutgiften innehöll överlåtelseskatten som köparen betalat och due diligence-utgifterna, sammanlagt 25 000 euro.

Paahtimo Ab har gjort betydande investeringar i produktionslinjen som togs i bruk i början av år 2015. Linjen har fungerat bra och produkterna har varit av hög kvalitet. På grund av underutnyttjande av kapaciteten har Paahtimo Ab:s verksamhet emellertid varit förlustbringande. Då Kahvituonti Ab förvärvade en del av Paahtimo Ab:s aktiestock hade Paahtimo Ab:s linje ett produktionsstopp, och det fanns inga omsättningstillgångar över huvud taget.

Produktionslinjen har upptagits i maskiner och inventarier i Paahtimo Ab:s balansräkning. Produktionslinjens bokföringsvärde uppgick 30.6.2017 till 6 200 000 euro i Paahtimo Ab:s balansräkning. Linjens verkliga värde var enligt två sakkunnigutlåtanden 6 800 000 euro vid aktiernas anskaffningstidpunkt 30.6.2017. Bokföringsvärdena för övriga tillgångs- och skuldposter motsvarade deras verkliga värde. Paahtimo Ab verkar i hyrda lokaliteter. Hyran enligt hyresavtalet, som gäller tillsvidare, motsvarar gängse marknadshyra.

Kahvituonti Ab:s ledning bedömer att företagsförvärvet kommer att medföra besparingar. Kahvituonti Ab kan avstå från sina logistiskt besvärliga underleverantörsprocesser. Dessutom bedömer Kahvituonti Ab:s ledning att utnyttjandegraden vad gäller Paahtimo Ab:s produktionslinje kommer att klart stiga över lönsamhetsgränsen efter företagsförvärvet.

Kahvituonti Ab:s omsättning uppgick under räkenskapsperioden 1.7.2016–30.6.2017 till 12 550 000 euro och under den föregående räkenskapsperioden till 12 020 000 euro. Balansomslutningen uppgick 30.6.2016 till 6 015 500 euro.

Paahtimo Ab:s omsättning under räkenskapsperioden 1.6.2016–30.6.2017 var 4 250 000 euro.

Bilaga 1 Sammandrag av Paahtimo Ab:s balansräkning vid anskaffningstidpunkten 30.6.2017
 Bilaga 2 Paahtimo Ab:s anskaffningsutgiftskalkyl

- Bilaga 3 Sammanställningsdokument för Kahvituonti Ab:s koncernbalansräkning och bokföringar som gäller sammanställningsåtgärderna 30.6.2017
- Bilaga 4 Utdrag ur noterna till Kahvituonti Ab:s bokslut 1.7.2016–30.6.2017 (principer för upprättande av koncernbokslut)

Uppgift

Vilka brister eller fel innehåller sammanställningsdokumentet för Kahvituonti Ab:s koncernbalansräkning (bilaga 3)? Hur ska felen korrigeras? Motivera ditt svar.

Använd svarsunderlaget för uppgift 2.2 när du besvarar uppgiften.

I tabellen nere på svarsunderlaget uppräknas sju poster i koncernbalansräkningen. Komplettera tabellen med deras eurobelopp efter att fel och brister har korrigeras. Vid behov kan du lägga till nya rader för andra balansposter som du anser att innehåller fel eller brister i tabellen.

Fel eller brist i sammanställningsdokumentet	Hur borde felen eller bristerna korrigeras?	Motivering

Post i koncernbalansräkningen	Eurobelopp i koncernbalansräkningen innan fel och brister korrigeras	Eurobelopp i koncernbalansräkningen efter att fel och brister har korrigerats
1. Koncerngoodwill	645 000	
2. Maskiner och inventarier	6 800 000	
3. Andelar i företag inom samma koncern	0	
4. Latenta skattefordringar	0	
5. Eget kapital sammanlagt	6 435 000	
6. Ackumulerad avskrivnings differens	0	
7. Latenta skatteskulder	260 000	

Bilaga 1 Sammandrag av Paahtimo Ab:s balansräkning vid anskaffningstidpunkten 30.6.2017

AKTIVA

Maskiner och inventarier	6 200 000
Kortfristiga fordringar	50 000
Kassa och bank	10 000
AKTIVA SAMMANLAGT	6 260 000

PASSIVA

Aktiekapital	1 500 000
Fond för inbetalt fritt eget kapital	1 700 000
Balanserade vinstmedel från tidigare räkenskapsperioder	-2 500 000
Räkenskapsperiodens vinst	-900 000
<i>Eget kapital sammanlagt</i>	<i>-200 000</i>
Akkumulerad avskrivningsdifferens	700 000
Långfristiga skulder	3 250 000
Kortfristiga skulder	2 510 000
PASSIVA SAMMANLAGT	6 260 000

Bilaga 2 Paahtimo Ab:s anskaffningsutgiftskalkyl

Anskaffningsutgiftskalkyl:

Anskaffningsutgift	925 000
Eget kapital vid anskaffningstidpunkten	<u>-(-)200 000</u>
Koncernaktiva	<u><u>1 125 000</u></u>

Fördelning av koncernaktiva

På maskiner och inventarier (verkligt värde)	600 000
Latent skatteskuld från föregående	<u>-120 000</u>
<i>Sammanlagt</i>	<u><u>480 000</u></u>

Kvarstår som koncerngoodwill	645 000
------------------------------	---------

Som avskrivningstid för koncerngoodwillen fastställs fem år. Sammanslagningen av Kahvituonti Ab:s och Paahtimo Ab:s affärsverksamheter beräknas ge ekonomisk nytta under denna tid.

Bilaga 3 Sammanställningsdokument för Kahvituonti Ab:s koncernbalansräkning och bokföringar som gäller sammanställningsåtgärderna 30.6.2017

SAMMANSTÄLLNINGSDOKUMENT	Kahvituonti Ab	Paahtimo Ab	SÄRBOKSLUT SAMMANLAGT	Eliminering av avskrivningsdifferens	Eliminering av anskaffningsutgift	KONCERNEN
Koncerngoodwill			0		645 000	645 000
Maskiner och inventarier		6 200 000	6 200 000		600 000	6 800 000
Omsättningstillgångar	2 500 000		2 500 000			2 500 000
Andelar i företag inom samma koncern	925 000		925 000		-925 000	0
Kortfristiga fordringar	100 000	50 000	150 000			150 000
Kassa och bank	2 700 000	10 000	2 710 000			2 710 000
AKTIVA	6 225 000	6 260 000	12 485 000	0	320 000	12 805 000

	Kahvituonti Ab	Paahtimo Ab	SÄRBOKSLUT SAMMANLAGT	Eliminering av avskrivningsdifferens	Eliminering av anskaffningsutgift	KONCERNEN
Aktiekapital	3 500 000	1 500 000	5 000 000		-1 500 000	3 500 000
Fond för inbetalt fritt eget kapital		1 700 000	1 700 000		-1 700 000	0
Balanserade vinstmedel från tidigare räkenskapsperioder	2 250 000	-2 500 000	-250 000	560 000	2 500 000	2 810 000
Räkenskapsperiodens vinst	125 000	-900 000	-775 000		900 000	125 000
Sammanlagt	5 875 000	-200 000	5 675 000	560 000	200 000	6 435 000
Ackumulerad avskrivningsdifferens	0	700 000	700 000	-700 000		0
Latent skatteskuld			0	140 000	120 000	260 000
Långfristiga skulder		3 250 000	3 250 000			3 250 000
Kortfristiga skulder	350 000	2 510 000	2 860 000			2 860 000
PASSIVA	6 225 000	6 260 000	12 485 000	0	320 000	12 805 000

Bokföringar som gäller sammanställningsåtgärderna med förklaringar:

Ackumulerad avskrivningsdifferens:

Debet Ackumulerad avskrivningsdifferens 700 000

Kredit Latent skatteskuld -140 000

Kredit Balanserade vinstmedel från tidigare räkenskapsperioder -560 000

Eliminering av anskaffningsutgiften:

Kredit Andelar i företag inom samma koncern -925 000

Eliminering av aktier i dotterbolag

Debet Maskiner och inventarier 600 000

Kredit Latent skatteskuld -120 000

Debet Koncerngoodwill 645 000

Fördelning av koncernaktiva

Latent skatteskuld från föregående

Icke hänförd koncernaktiva

Debet Aktiekapital 1 500 000

Debet Fonden för inbetalt fritt eget kapital 1 700 000

Kredit Balanserade vinstmedel från tidigare

räkenskapsperioder -2 500 000

Kredit Räkenskapsperiodens vinst (balansräkning) -900 000

Eliminering av aktiekapitalet vid anskaffningstidpunkten

Eliminering av fond för inbetalt fritt eget kapital vid anskaffningstidpunkten

Eliminering av balanserad vinst från tidigare räkenskapsperioder vid anskaffningstidpunkten

Eliminering av räkenskapsperiodens resultat vid anskaffningstidpunkten

Bilaga 4 Utdrag ur noterna till Kahvituonti Ab:s bokslut 1.7.2016–30.6.2017

Principerna för upprättande av koncernbokslut

- - -

Internt aktieinnehav

Vid upprättandet av koncernbokslut har förvärvsmetoden använts. Koncernaktiva har delvis hänförts till bestående aktiva och delvis presenterats som koncerngoodwill. Även andelar av koncernaktiva som tillhör minoriteten har hänförts. I maskiner och inventarier ingår också en koncernaktiva på 600 000 euro som hänförts 30.6.2017. Posten som hänförts till maskiner och inventarier avskrivs enligt avskrivningsplanen för maskiner och inventarier och koncerngoodwill inom 5 år.

- - -

Minoritetsandelar

Minoritetsandelar åtskiljs från koncernens eget kapital och tas upp i en egen post. Minoritetsandelen åtskiljs inte från dotterbolagens negativa eget kapital. Minoritetsandelen av dotterbolagens nettotillgångar vid anskaffningstidpunkten värderas till verkligt värde.

2.3

Kanava Ab förvärvade 30.6.2017 hela aktiestocken i Sulku Ab av Yhdyskunta Ab. Enligt avtalsvillkoren för företagsarrangemanget:

1. betalade Kanava Ab 1 750 000 euro i pengar vid förvärvstidpunkten 30.6.2017.
2. betalar Kanava Ab 1 250 000 euro av köpesumman i pengar 31.12.2017.
3. För betalning av köpesumman överlät Kanava Ab ett markområde som det äger till Yhdyskunta Ab 30.6.2017. Markområdets värde uppgick i Kanava Ab:s balansräkning till 250 000 euro. I Kanava Ab:s koncernbalansräkning uppgick markområdets värde till 220 000 euro, eftersom bokföringsvärdet hade minskats med internt bidrag. I samband med köpet fastslogs det verkliga värdet utifrån expertutlåtanden till 210 000 euro.
4. För betalning av köpesumman överlät Kanava Oy sitt innehav på 30 procent i Luotsi Ab till Yhdyskunta Ab 30.6.2017. I Kanava Ab:s balansräkning hade aktierna i Luotsi Ab ett bokföringsvärde på 400 000 euro. I Kanava Ab:s koncernbalansräkning uppgick intressebolagsaktiernas värde till 1 200 000 euro, vilket motsvarade Kanava Ab:s ägarandel av Luotsi Ab:s eget kapital 30.6.2017. Det verkliga värdet på ägarandelen som handelsparterna tillsammans fastställt utifrån framtida avkastningsförväntningar var 1 000 000 euro.
5. Resten av köpesumman, högst 500 000 euro, betalas i pengar 31.12.2025, om Sulku Ab:s omsättningstillväxt överstiger de uppställda målen för åren 2017–2025. Enligt prognoserna vid anskaffningstidpunkten och enligt en bedömning gjord av Kanava Ab:s ledning är 200 000 euro sannolikt, 160 000 euro möjligt, men inte sannolikt och 140 000 euro osannolikt av köpesumman på 500 000 euro.
6. Yhdyskunta Ab hade 1.1.2017 beviljat Sulku Ab ett kapitallån med eget kapital villkor på 200 000 euro, vilket enligt 5:5c i bokföringslagen hade tagits upp i eget kapital i Sulku Ab:s balansräkning. Det gjordes inga ändringar i kapitallånets villkor i samband med företagsköpet. Enligt kapitallånets villkor förfaller inte kapitallånet till betalning fastän det bestämmande inflytandet ändras. Räntan på 5 000 euro som influtit på kapitallånet i enlighet med lånevillkoren hade tagits upp som en minskning av Sulku Ab:s eget kapital i balansräkningen 30.6.2017.

Yhdyskunta Ab ansvarade för all överlåtelseskatt och andra direkta utgifter i anslutning till köpet.

Sammandrag av Sulku Ab:s eget kapital vid anskaffningstidpunkten 30.6.2017:

Aktiekapital	3 500 000
Vinstmedel	50 000
Kapitallån	200 000
Eget kapital sammanlagt	<u>3 750 000</u>

Uppgift

Vilken är Kanava Ab:s koncerns anskaffningsutgift för aktierna i Sulku Ab samt beloppet av koncernaktiva eller -passiva, då de fastställs utifrån de uppgifter som fanns tillgängliga vid anskaffningstidpunkten? I uppgiften behöver du inte ta ställning till fördelningen av koncernaktiva eller -passiva eller till hur de tas upp i Kanava Ab:s koncernbalansräkning.

Använd svarsunderlaget för uppgift 2.3 när du besvarar uppgiften. I ditt svar ska du presentera en beräkning av hur anskaffningsutgiften bildats, vilken innehåller anskaffningsutgiftens och koncernaktivas eller -passivas samtliga sex delfaktorer som nämns i uppgiften. Motivera ditt svar.

Anskaffningsutgiftens och koncernaktivas eller -passivas delfaktor	Inverkan av anskaffningsutgiftens och koncernaktivas eller -passivas delfaktor på anskaffningsutgiften (euro)	Motivering
1. 1 750 000 euro som betalats i pengar 30.6.2017		
2. 1 250 000 euro som ska betalas i pengar 31.12.2017		
3. Överlåtelse av markområde till Yhdyskunta Ab		
4. Överlåtelse av aktierna i Luotsi Ab till Yhdyskunta Ab		
5. Andel av köpesumman som bundits till den framtida omsättningen		
6. Kapitallån		
ANSKAFFNINGSGIFTSAMMANLAGT		

Redogör i en skild beräkning för beloppet av koncernaktiva eller -passiva i enlighet med nedan stående modell.

Beräkning av koncernaktiva eller -passiva

Anskaffningsutgift - <u>Eget kapital vid anskaffningstidpunkten</u> Koncernaktiva (-passiva)
--

Uppgift 3 (35 poäng)

Svara på följande frågor. Boksluten för de företag som nämns i uppgiften har upprättats i enlighet med Finlands bokföringslag och de gällande finländska bokslutsbestämmelserna (FAS).

3.1

Laatumaahantuonti Ab är ett företag som är specialiserat på import av livsmedel. Bolaget ägs tillsammans av verkställande direktör Pekka Pikkarainen och styrelsens ordförande Mikko Tossavainen. Båda äger 50 procent av bolaget. Till bolagets styrelse hör förutom Mikko Tossavainen även Nella Pikkarainen, som är Pekka Pikkarainens dotter och jobbar i bolaget, samt en från bolaget utomstående ledamot Martti Mykkänen.

Bolagets omsättning var 7,5 miljoner euro under räkenskapsperioden 1.7.2016–30.6.2017. Bolaget har stora lagerlokaler i Esbo. Lagret utnyttjas för tillfället inte till full kapacitet. Eftersom lagret delvis är tomt, har verkställande direktör Pekka Pikkarainen beslutat att Nappi ja Nippeli Ab får använda 20 procent av lagerlokalen. Nappi ja Nippeli Ab:s enda aktieägare är Pekka Pikkarainens fru Tuula Pikkarainen. För utrymmet uppbärs ingen hyra av Nappi ja Nippeli Ab, eftersom arrangemanget enligt verkställande direktör Pekka Pikkarainen inte medför några extra kostnader för Laatumaahantuonti Ab. Utrymmet skulle annars stå tomt och Laatumaahantuonti Ab betalar i vilket fall som helst hyra för hela lagerlokalen. Laatumaahantuonti Ab har betalat sammanlagt 400 000 euro i hyra för lagerlokalen under räkenskapsperioden.

Laatumaahantuonti Ab har under räkenskapsperioden sålt livsmedel till Tossavaisen Kioski Ab för 100 000 euro. Tossavaisen Kioski Ab har fått en rabatt på 5 procent på livsmedlen jämfört med normalt marknadspris. Tossavaisen Kioski Ab:s enda ägare är Laatumaahantuonti Ab:s styrelseordförande Mikko Tossavainen.

Laatumaahantuonti Ab:s ekonomichef Mirka Metsälä har upprättat ett bokslut. I noterna till bokslutet tas försäljningen till Tossavaisen Kioski Ab upp som en transaktion med närstående, eftersom bolaget har fått rabatt på livsmedlen. Enligt ekonomichefen är det på grund av den rabatt som getts inte fråga om en affärstransaktion som genomförts på sedvanliga villkor, vilket innebär att den ska redovisas i noterna. Enligt ekonomichefen finns det inga andra närståendetransaktioner som ska tas upp i noterna.

Du har utfört revision för räkenskapsperioden 1.7.2016–30.6.2017. Vid revisionen har du biträtts av revisorsassistent Timo Tarmokas. Timo har upprättat ett arbetspapper över sina observationer vid revisionen (bilaga 1). Andra arbetspapper som gäller objektet för den aktuella revisionen finns inte. Handlingar som inte har framlagts är inte av betydelse med tanke lösandet av uppgiften.

Bilaga 1 Revisorns arbetspapper (utdrag)

Uppgift

Vilka fel eller brister innehåller revisorns dokumentation i fråga om de omständigheter som framställs i bilagan 1? På vilket sätt borde felet eller bristerna korrigeras? Ge ditt korrigeringsförslag till revisorns dokumentation och motivera med tillämpliga punkter i ISA-standarderna.

Väsentligheten som ska användas i uppgiften är 1 procent av omsättningen. De siffror som ges i uppgiften är väsentliga.

Använd svarsunderlaget för uppgift 3.1 när du besvarar uppgiften.

Brist eller fel i revisorns dokumentation	Korrigeringsförslag	Motivering (punkt i ISA-standardern)

Bilaga 1 Revisorns arbetspapper (utdrag)

Transaktioner med närstående

Identifiering av närstående

Vi har kartlagt Laatumaahantuonti Ab:s närstående i samband med fjolårets revision. Vi diskuterade då med verkställande direktör Pekka Pikkarainen och enligt honom utgörs bolagets närstående förutom av honom själv av Laatumaahantuonti Ab:s styrelseledamöter, Nappi ja Nippeli Ab samt av Tossavaisen Kioski Ab. Andra närstående har inte identifierats i bolaget. Vi konstaterar att det inte har skett någon ändring i närståendekretsen och därför anser vi det inte vara nödvändigt att föra diskussion med bolagets ledning om närståendekretsen och närståendetransaktioner.

Kontroller

Transaktioner mellan närstående har inte något formellt godkännande i bolaget. Vi ser inte detta som en brist, eftersom det i bolaget inte har gjorts närståendetransaktioner som inte hör till affärsverksamheten.

Transaktioner med närstående under räkenskapsperioden

Laatumaahantuonti Ab har under räkenskapsperioden sålt livsmedel till närståendebolaget Tossavaisen Kioski Ab för 100 000 euro. Tossavaisen Kioski Ab hör till bolagets närståendekrets, eftersom Laatumaahantuonti Ab:s styrelseordförande Mikko Tossavainen äger det aktuella bolaget. En rapport över närståendetransaktionerna kan inte fås ur bolagets datasystem, varför vi har granskat försäljningarna till Tossavaisen Kioski Ab med hjälp av fakturadagboken. Tossavaisen Kioski Ab har fått en rabatt på 5 procent på alla sina inköp. Det hör till Laatumaahantuonti Ab:s normala praxis att ge en kontantrabatt på 5 procent på fakturans slutsumma.

Laatumaahantuonti Ab har låtit Nappi ja Nippeli Ab använda en del av sina lagerlokaler. Nappi ja Nippeli Ab hör till Laatumaahantuonti Ab:s närståendekrets. Det har inte uppburits någon hyra för utrymmet, vilket innebär att det inte är fråga om en transaktion med närstående.

Noter som ska presenteras i bokslutet

Bokslutet innehåller också information om försäljningen till Tossavaisen Kioski Ab, eftersom försäljningen inte har skett på sedvanliga villkor. De uppgifter som ges i bokslutet är riktiga.

Rapportering

Vi observerade inga brister som behöver rapporteras till styrelsen under revisionen.

Slutledning

Närståendetransaktionerna har behandlats på rätt sätt i bokslutet och över bokslutet kan avges revisionsberättelse enligt standardutformning.

Helsingfors den 2 september 2017

Timo Tarmokas
Timo Tarmokas

3.2

Mallikas Ab är ett företag som är specialiserat på import av maskiner och reservdelar för produktionen. Företaget verkar i huvudsak på den inhemska marknaden. Företagets kunder består av inhemska produktionsbolag. Det har inte skett några betydande förändringar i kundkretsen. Företagets omsättning har varit på samma nivå de senaste tio åren och det har inte skett betydande förändringar i affärsverksamheten. Ledningen har budgeterat enligt en oförändrad omsättning också under följande räkenskapsperiod.

Mallikas Ab:s viktigaste bokslutssiffror framgår av nedanstående tabell.

Mallikas Ab (miljoner euro)	30.6.2017	30.6.2016
Omsättning	13,80	13,65
Räkenskapsperiodens resultat	0,63	0,65
Kundfordringar	1,46	0,57
Omsättningstillgångar	1,45	1,49
Kassa och bank	0,36	0,86
Balansomslutning	3,69	3,33

Du har utfört revision av Mallikas Ab för räkenskapsperioden 1.7.2016–30.6.2017 tillsammans med revisorsassistent Anu Auttavainen. Anu har upprättat arbetspapper över revisionen där hon presenterar för de viktigaste observationerna.

Efter utförd revision, men före givandet av revisionsberättelsen, har Mallikas Ab:s verkställande direktör kontaktat dig och berättat att det uppdagats oegentligheter i bolaget. Ekonomichef Tiina Toimelias har under räkenskapsperioden överfört bolagets tillgångar på sitt eget bankkonto. För att dölja sina transaktioner har ekonomichefen bokfört de aktuella penningöverföringarna som justeringar av försäljningskontona. I bolaget utreds fortsättningsvis varför detta inte syns i omsättningen, som bolagets ledningsgrupp noggrant följer upp. Omsättningen har motsvarat det budgeterade under räkenskapsperioden, och ledningen känner inte till faktorer som skulle ha medfört ändringar i omsättningen. Det kända förskingrade beloppet uppgår till cirka 400 000 euro. Efter revisionen har det framkommit att kundfordringen på 425 700 euro till Nakkilan Kone Ab har krediterats efter utgången av räkenskapsperioden.

Mallikas Ab:s verkställande direktör berättade också att det saknas produkter i lagret. Tre stora maskiner har inte hittats i bolagets inventering efter räkenskapsperiodens utgång. Verkställande direktören konstaterade att maskinerna har kunnat saknas i lagret redan under föregående räkenskapsperiod. Bolagets föregående inventering gjordes 30.3.2016. Enligt verkställande direktören hade de aktuella maskinerna köpts i maj 2016 efter att inventeringen gjorts i bolagets lager. Verkställande direktören misstänker att Ville Varomaton, som ansvarar för lagret, har kunnat verka i bedrägligt syfte.

Bilaga 1 Revisorns arbetspapper (utdrag)

Bilaga 2 Bankens saldobekräftelse

Bilaga 3 Öppna saldon i försäljningsreskontra per 30.6.2017 och 31.7.2017

Uppgift

Vilka fel eller brister innehåller revisorns dokumentation i fråga om de omständigheter som framställs i bilagan 1? På vilket sätt borde felet eller bristerna korrigeras? Ge ditt korrigeringsförslag till revisorns dokumentation och motivera ditt svar med tillämpliga punkter i ISA-standarderna.

I uppgiften används en väsentlighet på 1 procent av omsättningen.

Använd svarsunderlaget för uppgift 3.2 när du besvarar uppgiften.

Brist eller fel i revisorns dokumentation (på rubriknivå)	Korrigeringsförslag	Motivering (punkt i ISA-standard)

Bilaga 1 Revisorns arbetspapper

Revisorns arbetspapper

Risker

Med tanke på revisionen ansluter sig Mallikas Ab:s relevanta risker till försäljning och inköp. Som risker har vi bedömt försäljningens existens och avbrott, inköpsens fullständighet och avbrott samt omsättningstillgångarnas existens. Som riskområde har vi även bedömt skötseln av bolagets betalningar.

Rutiner och kontroller

Vi har granskat rutiner och kontroller i anslutning till försäljning och inköp. Mallikas Ab har fungerande kontroller i anslutning till inköp och försäljning. Uppgifterna är i tillräcklig grad utspridda eller det finns kompensande kontroller av funktionerna. Reskontraskötare Minna Mutikainen har betalningsbehörighet och endast hon kan ändra uppgifter om kunder och leverantörer. Alla inköpsfakturor godkänns elektroniskt. Inköpsfakturor kan inte betalas utan att den har försetts med både ärendegranskarens och godkännarens kvittering. Ärendegranskaren och godkännaren är skilda personer. Endast avgifter i anslutning till hyror och skatter betalas förbi reskontran utan elektroniskt godkännande. Ekonomichef Tiina Toimelias har haft bokningsrättigheter till bokföringen, men enligt sin egen utsago betalar hon inte räkningar.

Omsättning och kundfordringar

Kundfordringarna har ökat betydligt jämfört med året innan. Av den anledningen bad vi om saldobekräftelser för de största saldona enligt situationen 30.6.2017. Vi valde att bekräfta de fem största saldona, bland vilka vi på ekonomichef Toimelas begäran inte begärde bekräftelse av Nakkilan Kone Ab:s saldo. Ekonomichefen visste att den person som sköter Nakkilan Kone Ab:s reskontra var sjukledig och av den anledningen skulle man inte få ett svar på bekräftelsebegäran inom önskad tidtabell. I stället valde vi att begära en bekräftelse av Nieminen & Co Ab:s saldo. Vi observerade inga skillnader jämfört med saldobekräftelserna.

Vi fick listan om öppna fordringar i reskontran per 31.7.2017 av ekonomichefen. Vi granskade i listan över öppna saldon 31.7.2017 att Nakkilan Kone Ab:s saldo inte längre var öppet efter att räkenskapsperioden gått ut. Dessutom granskade vi i fråga om de öppna kundfordringarna per 31.7.2017 att inte en enda kund hade saldo som förfallit. Mallikas Ab:s betalningsvillkor är 30 dagar, vilket innebär att vi kan konstatera att alla kundfordringar i bokslutet har betalats efter att räkenskapsperioden gått ut. Som slutledning konstaterar vi att kundfordringarnas existens har granskats och att kundfordringarna har tagits upp på behörigt sätt i bokslutet.

Inköp, leverantörsskulder och lager

Vi har granskat avbrottet i inköpen genom att granska ankomsten av de tio sista produkterna till lagret samt ankomsten av de tio första produkterna till lagret under följande räkenskapsperiod. Utifrån granskningen är avbrottet tillbörligt. Vi har inte deltagit i inventeringar, eftersom bolagets lager finns på annan ort och det inte skulle ha varit kostnadseffektivt att delta i inventeringen. Lagret sköts av en person, lageransvarig Ville Varomaton. Vi har bett den lageransvariga om en bekräftelse av lagrets värde i bokslutet. Vi har fått en lagerlista som undertecknats av Ville Varomaton och som stämmer överens med lagervärdet i balansräkningen. Inköp och omsättningstillgångar har tagits upp på behörigt sätt i bokslutet.

Kassa och bank

Vi har avstämt saldot på bankkontot med den saldobekräftelse som vi fått från banken. Vi bad om bankens kontoutdrag för räkenskapsperioden. Enligt ekonomichefen kan man inte granska dem utan att logga in i webbanken. Vi ansåg det inte vara nödvändigt att granska kontoutdragen, eftersom bankkontots saldo vid räkenskapsperiodens slut stämde överens med bekräftelsen. Kassa och bank har tagits upp på behörigt sätt i bokslutet.

Slutledning

Vi har inte observerat faktorer som behöver rapporteras till Mallikas Ab:s styrelse. Vi kan avge en revisionsberättelse enligt standardutformning.

Helsingfors den 15 augusti 2017

Anu Auttavainen

Anu Auttavainen

(Granskningen av andra poster är inte av betydelse med tanke på uppgiften.)

Bilaga 2 Bankens saldobekräftelse

Saldobekräftelse**Suomen Rahapankki Ab**

Mallikas Ab
Kattilavägen 25
00550 HELSINGFORS

Intyg 30.6.2017

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

Kontoanvändningsrätt	Fullmaktstyp	Konto
Minna Mutikainen	Användningsrätt ensam	FI99 6030 3560 6372 55
Tiina Toimelias	Användningsrätt ensam	FI99 6030 3560 6372 55

Bilaga 3 Öppna saldon i försäljningsreskontra per 30.6.2017 och 31.7.2017

Kundfordringarnas status 30.6.2017

Mallikas Ab

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

Kundfordringarnas status 31.7.2017

Mallikas Ab

Kund	Valuta	Saldo	Har inte förfallit	Har förfallit
Kone- ja laitevuokraus Ab	EUR	435 743,16	435 743,16	0
Mäkisen Putiikki Ab	EUR	156 732,15	156 732,15	0
Veljekset Manninen Ab	EUR	158 632,15	158 632,15	0
Myrskyinen Ab	EUR	68 645,87	68 645,87	0
Nieminen & Co Ab	EUR	20 567,15	20 567,15	0
Lupaava Ab	EUR	27 546,50	27 546,50	0
Säihke Ab	EUR	23 583,14	23 583,14	0
Toivosen Liike Ab	EUR	22 764,55	22 764,55	0
Miehikkälän Kone Ab	EUR	19 732,13	19 732,13	0
Koneet ja varaosat Kinnunen Ab	EUR	500,25	500,25	0
Sammanlagt		934 447,05	934 447,05	0

3.3.

Innovatiiviset Ab:s ekonomichef Taina Innova har upprättat ett bokslut för räkenskapsperioden 1.7.2016–30.6.2017. Innovatiiviset Ab utvecklar gruvrobotar med vilka man kan mäta gruvornas hållbarhet i extremförhållanden. Innovatiiviset är ett litet företag i enlighet med 1:4a i BokfL.

Innovatiiviset Ab har utfört utvecklingsarbete i form av ett beställningsarbete för Mestarit Ab, som har köpt fem robotar under räkenskapsperioden. Försäljningspriset på en robot är 350 000 euro. Innovatiiviset Ab:s omsättning under räkenskapsperioden har varit 1 900 000 euro. Omsättningen under räkenskapsperioden har nästan enbart bestått av försäljning till Mestarit Ab. Resultatet av Innovatiiviset Ab:s räkenskapsperiod blev 45 000 euro negativt. Balansomslutningen i slutet av räkenskapsperioden var 4 800 000 euro. Vid bokslutstidpunkten hade Innovatiiviset Ab kundfordringar på 700 000 euro hos Mestarit Ab, vilka förfallit för 90 dagar sedan.

I Innovatiiviset Ab:s omsättningstillgångar ingår i slutet av räkenskapsperioden två färdiga robotar som har ett bokföringsvärde på sammanlagt 400 000 euro samt en halvfärdig robot med ett bokföringsvärde på 100 000 euro. Mestarit Ab har betalat 50 000 euro som en förskottsbetalning för dessa. De färdiga robotarna kan användas i Mestarit Ab:s befintliga gruvor. Mestarit Ab har planer på att öppna en ny gruva, som kommer att vara djupare än de befintliga gruvorna. På grund av det behöver robotarna ha nya egenskaper.

Under räkenskapsperioden har Innovatiiviset Ab aktiverat gruvroboters produktutvecklingskostnader för 520 000 euro bland immateriella tillgångar i balansräkningen. Sammanlagt cirka 3 500 000 euro har bokförts som aktiverade produktutvecklingsutgifter i Innovatiiviset Ab:s balansräkning.

Mestarit Ab:s ekonomiska situation är svag. Mestarit Ab har förlorat sitt eget kapital under räkenskapsperioden 1.7.2016–30.6.2017 och det egna kapitalet är i slutet av räkenskapsperioden 300 000 på minus. Resultatet för den räkenskapsperiod som löpte ut 30.6.2017 var 390 000 euro på minus. Bolaget har en stram finansiell situation. Kortfristiga skulder överstiger de kortfristiga tillgångarna med 550 000 euro. Mestarit Ab har förhandlat med banken om ny finansiering, men någon ny finansiering har ännu inte framförhandlats. Mestarit Ab verkar inom en bransch där det inte finns motsvarande aktörer. Om Innovatiiviset Ab skulle förlora kundrelationen med Mestarit Ab, skulle det inte finnas ersättande kunder inom räckhåll.

Innovatiiviset Ab:s ägare och verkställande direktör Tarmo Innova har upprättat en budget för de följande fem åren. Enligt budgeten kommer bolagets strama kassasituation att förbättras betydligt under kommande räkenskapsperioder. Mestarit Ab har förbundit sig att under följande räkenskapsperiod beställa minst åtta robotar, utifrån vilket verkställande direktören för Innovatiiviset Ab har budgeterat en omsättning på 3 000 000 euro för räkenskapsperioden 1.7.2017–30.6.2018 och räkenskapsperiodens resultat väntas vara 100 000 euro positivt. Verkställande direktören har inte budgeterat tillväxt för de därpå följande räkenskapsperioderna och resultatet väntas bli 100 000 euro under de följande fem räkenskapsperioderna. Resultatet för räkenskapsperioden 1.7.2016–30.6.2017 har också budgeterats bli 50 000 euro positivt. Tarmo Innova har motiverat underskottet i budgeten med att en av Mestarit Ab:s beställningar, som förväntades genomföras under räkenskapsperioden, flyttades fram till följande räkenskapsperiod.

Du har utfört revision av Innovatiiviset Ab tillsammans med erfarna revisorsassistenten Mikko Mukava. Ni har diskuterat med verkställande direktör Tarmo Innova under revisionen. Tarmo har berättat om de kommande planerna och att Mestarit Ab har beställt fem gruvrobotar efter att räkenskapsperioden löpte ut. Mikko har upprättat ett arbetspapper om revisionen.

Bilaga 1 Revisorns arbetspapper (utdrag)

Uppgift

Vilka fel eller brister innehåller revisorns dokumentation i fråga om de omständigheter som framställs i bilagan 1? På vilket sätt borde felen eller bristerna korrigeras? Ge ditt korrigeringsförslag till revisorns dokumentation och motivera ditt svar med tillämpliga punkter i ISA-standarderna.

I uppgiften används en väsentlighet på 1 procent av omsättningen.

Använd svarsunderlaget för uppgift 3.3 när du besvarar uppgiften.

Brist eller fel i revisorns dokumentation	Korrigeringsförslag	Motivering (punkt i ISA-standard)

Bilaga 1 Revisorns arbetspapper (utdrag)

Revisorns arbetspapper

Risker

Med tanke på revisionen är de relevanta riskerna förknippade med försäljning och inköp samt med bestående aktiva. Som risker har vi bedömt försäljningens existens och avbrott, inköpsens fullständighet och avbrott samt principerna för aktivering av utvecklingsutgifterna.

Rutiner och kontroller

Innovatiiviset Ab är ett litet bolag som har begränsat med personal. Med beaktande av det är det inte möjligt att sprida skötseln av uppgifter i bolaget. Således litar vi inte på bolagets kontroller, utan vi vidtar ytterligare substansgranskningsåtgärder.

Omsättning och kundfordringar

Försäljningen består främst av försäljning till en kund. Innovatiiviset Ab utvecklar gruvrobotar, som bolaget säljer till Mestarit Ab. Vi har begärt saldobekräftelse för kundfordringarna från Mestarit Ab. Mestarit Ab har bekräftat sin skuld på 700 000 euro, vilket överensstämmer med Innovatiiviset Ab:s kundfordringar. Fordringen har förfallit för 90 dagar sedan. Vi har granskat avbrottet i försäljningen. Utifrån granskningen har omsättningen och kundfordringarna tagits upp på behörigt sätt.

Inköp, leverantörsskulder och lager

Vi har granskat avbrottet i försäljningen och deltagit i den fysiska inventeringen av bolagets lager. I lagret finns för närvarande två gruvrobotar samt råvaror och en halvfärdig robot. Vi upptäckte inte brister i inventeringen. Vi har även granskat lagrets prissättning. Prissättningen grundar sig på inköpspris och produktionskostnader. Vi har granskat fakturor och bokföringen av lönekostnader med hjälp av stickprov. Enligt revisionen har omsättningstillgångar, inköp och leverantörsskulder tagits upp på behörigt sätt.

Utvecklingsutgifter

Innovatiiviset Ab har aktiverat lönekostnader för utvecklingen av gruvrobotar såsom utvecklingsutgifter i immateriella tillgångar. Utvecklingsarbetet pågår fortfarande, vilket innebär att bolaget ännu inte har börjat göra avskrivningar. Aktiveringsgrunderna har dokumenterats och Innovatiiviset Ab:s styrelse har godkänt aktiveringsgrunderna och definierat avskrivningstiden till 10 år. Enligt vår bedömning uppfyller utvecklingsutgifterna aktiveringsgrunderna. Enligt revisionen har utvecklingsutgifterna tagits upp på behörigt sätt.

I tabellen presenteras de kostnadsbelopp som aktiverats i utvecklingsutgifterna i balansräkningen varje år. Beloppen har varje år stämt överens med styrelsens beslut. Vi har granskat de aktiverade lönekostnaderna med hjälp av stickprov genom att jämföra dem med arbetstidsuppföljningen.

År	Aktiverade utvecklingsutgifter
2014	504 735,12
2015	1 205 584,15
2016	1 315 464,35
2017	520 810,53

Budgetering

Vi har fått tillgång till den budget för de följande fem åren som Innovatiiviset Ab:s verkställande direktör har utarbetat. Enligt budgeten kommer resultatet för följande räkenskapsperiod att vara 100 000 euro positivt och utvecklingen är densamma under de därpå följande åren. Vi har diskuterat budgeteringen med verkställande direktören och enligt honom är budgeten realistisk. Innovatiiviset Ab:s kassasituation kommer att förbättras under de kommande åren. Vi kan konstatera att verkställande direktörens budget är realistisk, eftersom verkställande direktören inte har budgeterat någon tillväxt efter den följande räkenskapsperioden.

Going concern

Räkenskapsperiodens resultat är negativt, men bolagets eget kapital är dock positivt. Ledningen har budgeterat ett positivt resultat för de följande fem åren, vilket innebär att det utifrån revisionen inte finns orsak att ifrågasätta bolagets förmåga att fortsätta sin verksamhet.

Noter till bokslutet

Vi har granskat noterna till bokslutet i enlighet med revisionslistan. Innovatiiviset Ab har upprättat noterna i enlighet med småföretagsförordningen. Det är inte nödvändigt att ta upp andra uppgifter i bokslutet för att det ska ge en rättvisande bild.

Slutledning

Utifrån revisionen observerade vi inte några betydande brister och om bokslutet kan avges en revisionsberättelse enligt standardutformning.

Helsingfors den 2 september 2017

Mikko Mukava
Mikko Mukava

(Granskningen av andra poster är inte av betydelse med tanke på uppgiften.)

Uppgift 4. (30 poäng)

Svara på nedanstående frågor. Motivera ditt svar genom att hänvisa till lämpliga punkter i IFRS-standarderna. I uppgiften tillämpas de IFRS-standarder som gällde tvingande inom EU den 30 juni 2017. I svaret behöver du inte ta ställning till kraven på notuppgifter. Man behöver i svaret inte uppvisa siffror.

Använd det tomma svarsunderlaget för uppgift 4 när du besvarar uppgiften. Då du svarar med hjälp av dator, svara på hela uppgiften med högst tre A4-sidor (Standardteckensnittet är Calibri 11). Den del av svaret som överskrider tre sidor lämnas oläst.

4.1.

Sounds Too Good Ab planerar och tillverkar högtalare och bedriver uthyrningsverksamhet i Finland. Bolagets räkenskapsperiod är 1.7–30.6. Bolaget använder verkligt värde då det gäller förvaltningsfastigheter.

Sounds Too Good Ab har flera fastigheter:

- Bolagets ledning, förvaltning och produktplanering finns i Helsingfors i en fastighet som bolaget hyr av en utomstående (annat hyresavtal). Hyresavtalet har börjat 1.8.2016. Ingen hyra upp bärs av bolaget de sex första månaderna.
- Högtalarna tillverkas i Esbo i en hyresfastighet som bolaget har hyrt av en utomstående under räkenskapsperioden (finansiellt leasingavtal).
- De överflödiga tillgångar som har influtit i Sounds Too Good Ab under årens lopp har placerats i en fastighet i Borgå, vilken bolaget äger till 100 procent. Fastigheten i Borgå har hyrts ut till Borgå stad (finansiellt leasingavtal).
- Dessutom äger Sounds Too Good Ab en fastighet i Tammerfors. Fastigheten köptes för sju år sedan. Anskaffningsvärdet för fastigheten var 2 500 000 euro. Tammerfors-fastigheten har hyrts vidare till ett annat bolag (annat hyresavtal).

Följande avtal ansluter sig till fastigheten:

Hyresobjekt	Avtalets längd / år	Hyra euro/månad	Fastighetens verkliga värde enligt IFRS (tusen euro)
Helsingfors hyrestagare	20	10 000	4 500
Esbo hyrestagare	15	25 000	3 500
Borgå hyresvärd	10	5 000	500
Tammerfors hyresvärd	4	4 500	5 000

Uppgift

På vilket sätt bör de fastigheter som nämns i uppgiften ha värderats vid anskaffningstillfället och i efterföljande bokslut för Sounds Too Good Ab? På vilket sätt bör hyror som ansluter sig till fastigheterna ha bokförts i bokslutet som upprättas för den räkenskapsperiod som löpte ut 30.6.2017? Vilka eventuella övriga bokföringar i anslutning till fastigheterna bör man ta hänsyn till i bokslutet som upprättas för räkenskapsperioden som löpte ut 30.6.2017 i tillägg till de bokföringar som nämns ovan? Ta även ställning för var och en fastighet till om det handlar om en förvaltningsfastighet.

4.2.

Matala Tuotto Ab är ett placeringsbolag. Bolagets placeringsportfölj består av egetkapitalinstrument och skuldinstrument. Egetkapitalinstrumenten utgörs av börsnoterade aktier och placeringsfonder för vilka det finns ett tillförlitligt fastställbart verkligt värde. I enlighet med bolagets placeringsplan eftersträvas med egetkapitalinstrumenten vinst på kort sikt. Intäkterna i anslutning till instrumenten utgörs i huvudsak av försäljningsvinster.

Skuldinstrument utgörs av börsnoterade masskuldebrevslån. Med skuldinstrument eftersträvas en jämn avkastning på lång sikt. Bolaget har inte under senare tid använt dessa instrument för kortsiktig vinststrävan.

Uppgift

På vilket sätt bör Matala Tuotto Ab ha klassificerat och värderat de aktuella finansiella instrumenten vid anskaffningstillfället och i efterföljande bokslut? På vilket sätt ska eventuella nedskrivningar i anslutning till dem beaktas i bokslutet för den räkenskapsperiod som löpte ut 30.6.2017? Vilka eventuella övriga bokföringar i anslutning till finansiella instrument bör man ta hänsyn till i bokslutet som upprättas för räkenskapsperioden som löpte ut 30.6.2017 i tillägg till de bokföringar som nämns ovan?

4.3.

Sounds Too Good Ab emitterade 1.1.2017 ett hybridlån (masskuldebrevslån) i enlighet med bolagets finansieringsplan. Lånebeloppet är 400 miljoner euro. Av lånet tecknades 350 miljoner euro fram till den utsatta tiden.

På lånet betalas en fast ränta på 8 procent fr.o.m. emissionsdagen. Räntebetalningen upphör dagen innan lånet återbetalas. Ränta betalas en gång per år (31.12) och den sista gången i samband med att lånet återbetalas. Om räntebetalningsdagen inte är en vardag, betalas räntan följande bankdag.

Sounds Too Good Ab:s styrelse beslutar varje år om utbetalning av ränta till de placerare som tecknat masskuldebrevslånet. Bolaget styrelse får också besluta om att ränta inte utbetalas. Obetald ränta kumuleras, men den sätts inte till lånekapitalet, utan är en post skild från lånekapitalet. Om Sounds Too Good Ab:s bolagsstämma beslutar om att betala en större utdelning än minimiutdelningen, ska obetald ränta omedelbart utbetalas till de placerare som tecknat lånet.

Det av Sounds Too Good Ab emitterade masskuldebrevslånet har en svagare prioritetsställning än bolagets övriga skuldförbindelser och lånet har inte någon som helst företrädesrätt till bolagets tillgångar. Lånet har ingen förfallodag. Placerare som tecknat ett masskuldebrevslån har rätt att kräva att lånet återbetalas om bolaget upplöses. Placeraren ska lämna ett skriftligt anspråk till emittenten om återbetalning av lånet.

Uppgift

På vilket sätt ska masskuldebrevslånet klassificeras och eventuella räntor bokföras i Sounds Too Good Ab:s bokslut för den räkenskapsperiod som löper ut 30.6.2017? Vilka eventuella övriga bokföringar i anslutning till masskuldebrevslånet bör man ta hänsyn till i bokslutet som upprättas för räkenskapsperioden som löper ut 30.6.2017 i tillägg till de bokföringar som nämns ovan?