



## **CGR-EXAMEN 22.8.2020**

---

### **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-klistrafunktionen. 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 Kansainvälsat tilintarkastusalan standardit 2018 som Finlands revisorer rf utger. Revisorns rapporter kan i svaren upprättas i enlighet med modellerna i Tilintarkastajan raportointi 2019 som Finlands revisorer rf utger.

Det saknar betydelse för lösningen av uppgifterna att de företag, personer och identifikationsuppgifter som förekommer i uppgifterna är fiktiva. Undantagstillståndet till följd av coronaviruset saknar betydelse för lösningen av uppgiften. 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)

Rautasofta Ab är ett i Finland registrerat bolag som utvecklar och säljer datateknisk utrustning och programvara. Enligt Rautasofta Ab:s bokslut för den senast avslutade räkenskapsperioden 1.1–31.12.2019 var omsättningen 12 400 000 euro, balansomslutningen 2 900 000 euro och antalet anställda 58. Till Rautasofta Ab:s styrelse hör tre ledamöter: styrelsens ordförande Mikko Mikro och de ordinarie styrelseledamöterna Mirja Monitori och Hessa Hiiri.

År 2017 var ett svårt år för Rautasofta Ab, eftersom försäljningen av sådan utrustning som ingått i bolagets sortiment sjönk betydligt. Räkenskapsperioden 1.1–31.12.2017 uppvisade resultatet förlust. På den ordinarie bolagsstämman 20.6.2018 beslöt man att minska aktiekapitalet från 160 000 euro till 2 500 euro för att täcka förlusten. Minskningen av aktiekapitalet registrerades 15.7.2018, varefter Rautasofta Ab:s aktiekapital inte har ändrats. Tyngdpunkten i affärsverksamheten försköts till programvaruutveckling. Räkenskapsperioden 1.1–31.12.2018 vände trenden för affärsverksamheten, och räkenskapsperiodens resultat uppvisade en liten vinst. Den senast avslutade räkenskapsperioden 1.1–31.12.2019 var vinsten redan 900 000 euro.

Ordinarie bolagsstämma för räkenskapsperioden 1.1.–31.12.2019 hölls 18.6.2020. Rautasofta Ab:s styrelse föreslog för bolagsstämman att bolaget avstår från vinstutdelning. Kirsi Koodi äger 15 procent av aktierna och rösterna i Rautasofta Ab. På bolagsstämman 18.6.2020 krävde Kirsi Koodi minoritetsutdelning innan bolagsstämman fattade beslut om hur vinsten skulle användas. De andra aktieägarna framförde att räkenskapsperiodens vinst borde i enlighet med styrelsens förslag stanna på kontot för vinstmedel, eftersom medlen behövs för att utveckla Rautasofta Ab:s affärsverksamhet. Kirsi Koodi gav inte upp sitt krav på minoritetsutdelning, så bolagsstämman beslöt att dela ut hälften av räkenskapsperiodens vinst.

Efter bolagsstämman utarbetade Rautasofta Ab:s ekonomichef Tanja Tase nya kassaflödesprognoser. Av dem framgick att Rautasofta Ab behöver finansiering i slutet av oktober 2020 för att utveckla sin affärsverksamhet. Rautasofta Oy begärde anbud av kreditinstitut på ett blankolån på 1 000 000 euro med fast ränta och jämna amorteringar. Lånetiden skulle vara 10 år. Anbudsbegäran skickas till tre solida kreditinstitut: Massikassi Abp, Raharooke Abp samt till Pankkiholvi Abp, som sköter Rautasofta Ab:s bankkonton och betalningsrörelse. Pankkiholvi Abp lämnade ett bindande, skriftligt låneanbud. Enligt Pankkiholvi Abp:s låneanbud skulle det lån som Rautasofta Ab begärt ha beviljats med en årlig ränta på 5 procent. Rautasofta Ab skulle ha kunnat lyfta lånet efter att skuldebrevet hade undertecknats. Även Massikassi Abp och Raharooke Abp skulle ha beviljat Rautasofta Ab lån på samma villkor och till samma ränta som Pankkiholvi Abp.

Rautasofta Ab:s ekonomichef Tanja Tase presenterade låneanbuden för Rautasofta Ab:s styrelse på styrelsemötet 15.7.2020. Rautasofta Ab:s styrelse tyckte att det verkade besvärligt att sköta låneärenden med kreditinstituten. Under styrelsemötet väcktes tanken på att täcka finansieringsbehovet genom att låna pengar av Tuula Tuohi, som man visste att är förmögen. Tuula Tuohi är en av Rautasofta Ab:s aktieägare.

Styrelsens ordförande Mikko Mikro ringde upp Tuula Tuohi direkt från styrelsemötet. Tuula Tuohi berättade att hon i den rådande ekonomiska situationen har haft svårt att hitta placeringsobjekt på lånemarknaden som skulle ge ordentlig avkastning. Tuula Tuohi lovade att genast låna Rautasofta Ab 1 000 000 euro med en årlig ränta på 10 procent. Styrelsen godkände Tuula Tuohis låneanbud enhälligt.

På Rautasofta Ab:s styrelsemöte 15.7.2020 beslöt man också att ge en gåva till Rautasofta Ab:s försäljningsdirektör Pirjo Printteri, som fyller 50 år. Rautasofta Ab:s beslöt att Rautasofta Ab köper en ny golfklubba för 200 euro som överlämnas till Pirjo Printteri, som man vet är en hängiven golfspelare.

Rautasofta Ab:s aktieägare Kirsi Koodi blev bestört när hon fick höra om de beslut som Rautasofta Ab:s styrelse hade fattat 15.7.2020. En upprörd Kirsi Koodi ringde 19.7.2020 till Rautasofta Ab:s styrelseordförande Mikko Mikro. Kirsi Koodi ansåg att Rautasofta Ab:s styrelse hade brutit mot sin omsorgs- och lojalitetsplikt. Enligt Koodi strider det mot likställighetsprincipen om aktiebolaget tar ett lån från en aktieägare och betalar ränta på det. Dessutom ansåg Koodi att Rautasofta Ab:s styrelse hade handlat lagstridigt när de beslutat att ge en golfklubba till Pirjo Printteri, eftersom ett aktiebolag kan ge gåvor endast till allmännyttiga eller därmed jämförbara ändamål.

Styrelseordförande Mikko Mikro förklarade för Kirsi Koodi att det delvis varit nödvändigt att skaffa finansiering genom lån för att betala den minoritetsutdelning som Kirsi Koodi krävt. Genom lånet från Tuula Tuohi kunde finansieringsbehovet lösas på ett enkelt sätt. Att ge gåvor på bemarkedsgåvor är åter etablerad praxis i bolaget. Rautasofta Ab har gett alla anställda som fyller 50 år en gåva värd ungefär 200 euro. Mikko Mikro berättade dessutom att innan Kirsi Koodi hade fått Rautasofta Ab:s aktier av sin far 2017 hade bolaget gett betydligt värdefullare gåvor. Så var fallet till exempel när Rautasofta Ab:s dåvarande styrelseordförande Simo Spinnu fyllde 60 år i november 2016. Simo Spinnu sysslade med segling. Rautasofta Ab:s aktieägare beslöt 1.8.2016 att Rautasofta Ab köper nya segel i födelsedagsgåva till Simo Spinnu. Seglen kostade 10 000 euro. Beslutet skrevs ned på papper, daterades och numrerades. Rautasofta Ab:s samtliga dåvarande aktieägare samtyckte till gåvan genom att underteckna beslutet. Därefter verkställde Rautasofta Ab:s styrelse gåvan.

Du är Rautasofta Ab:s revisor. Efter telefonsamtalet med Kirsi Koodi började styrelseordförande Mikko Mikro fundera på utdelningsbeslutet som fattades på bolagsstämman 18.6.2020 och på de gåvor som Rautasofta Ab gett. Han beslöt att ringa dig och fråga om dina synpunkter på saken.

I samtliga situationer där medel delats ut har Rautasofta Oy varit och är solvent och utdelningen har inte orsakat och orsakar inte insolvens. I samtliga utdelningssituationer har Rautasofta Ab dessutom haft och har tillräckligt med eget kapital och utdelningsbart fritt eget kapital för att dela ut medel. Rautasofta Ab:s bolagsordning innehåller inga bestämmelser om verksamhetens syfte eller minoritetsutdelning eller några andra bestämmelser om utdelning. Inga aktieägaravtal har ingåtts mellan Rautasofta Ab:s aktieägare.

## Uppgift

I dag är det 20.7.2020. Svara på frågorna i tabellen nedan.

Motivera dina svar genom att hänvisa till fakta i uppgiften och aktiebolagslagens (ABL) bestämmelser. Enbart en paragrafhänvisning (t.ex. "ABL 1:8") ger inga poäng, utan paragrafens, momentets eller punktens ordalydelse ska anges i svaret till den del ordalydelsen är väsentlig för svaret.

**Maximilängden på svaret är två A4-sidor** (standardteckensnitt Calibri 11). Den del av svaret som är längre än så bedöms inte.

Använd svarsbotten för uppgift 1 då du besvarar uppgiften.

Ge ditt svar i form av tabellen nedan.

Fråga	Svar (ja eller nej)	Motivering
1.1. Kan den minoritetsutdelning som Rautasofta Ab:s bolagsstämman fattade beslut om		

18.6.2020 delas ut till aktieägarna utan några andra åtgärder?		
1.2. Har Rautasofta Ab:s styrelse förfarit i strid med aktiebolagslagen när man 15.7.2020 beslöt att Rautasofta Ab tar ett lån på 1 000 000 euro från Tuula Tuohi?		
1.3. Har Rautasofta Ab:s styrelse förfarit i strid med aktiebolagslagen när man 15.7.2020 beslöt att Rautasofta Ab ger en gåva värd 200 euro till Pirjo Printteri?		
1.4. Har Rautasofta Ab:s styrelse förfarit i strid med aktiebolagslagen år 2016, när styrelsen har verkställt aktieägarnas beslut 1.8.2016 att ge en gåva värd 10 000 euro till Simo Spinnu?		

## **Uppgift 2 (37,5 poäng)**

Besvara följande frågor. Boksluten för företagen i uppgiften har upprättats enligt Finlands bokföringslag och de gällande finländska bokslutsbestämmelserna (FAS).

### **2.1**

Telkkutukkuri Ab bedriver partihandel med elektronikprodukter. Risto Nikkuri är verkställande direktör för bolaget. Telkkutukkuri Ab ägs av Sijoitustaiturit Ab. Sijoitustaiturit Ab:s majoritetsdelägare är en utländsk privatperson.

Ekonomiförvaltningsuppgifterna är uppdelade på olika personer i Telkkutukkuri Ab. Verkställande direktören har rätt att använda bolagets bankkonton och han kan också göra noteringar i bokföringen. Han deltar ändå inte i bolagets dagliga processer med att betala eller registrera räkningar.

Under räkenskapsperioden har bolaget fått en ny betydande kund, Roinamyyjä Ab. Telkkutukkuri Ab:s omsättning och lönsamhet har ökat betydligt i och med den nya kundrelationen. Enligt Nikkuri levereras flera beställningar per månad till kunden och leveranserna faktureras med en samlingsfaktura varje vecka. Verkställande direktören har berättat att Roinamyyjä Ab betalar räkningarna till Telkkutukkuri Ab:s bankkonto, som man har öppnat för denna kund. Från detta konto överförs pengarna till Telkkutukkuri Ab:s andra bankkonto. Enligt verkställande direktören är detta normal praxis i branschen. Vissa kunder vill betala räkningarna till en viss bank, och eftersom Telkkutukkuri Ab inte hade något konto i den aktuella banken öppnade man ett konto för denna kund. Bankkontot följs inte i bolagets bokföring, eftersom medlen på kontot genast överförs till ett annat konto.

Under räkenskapsperioden har Telkkutukkuri Ab gjort ett stort antal återbetalningar av överstora betalningar. Enligt verkställande direktören har Roinamyyjä Ab upprepade gånger gjort för stora betalningar. De överstora betalningarna har betalats tillbaka till Roinamyyjä Ab:s bankkonto. På grund av Roinamyyjä Ab:s ekonomiförvaltningsrutiner har Roinamyyjä Ab:s ekonomichef varje gång meddelat separat till vilket konto han vill att återbetalningen ska göras. Återbetalningen har ofta betalats till ett bankkonto i ett land som hör till högriskländerna i fråga om penningtvätt. Det bankkonto till vilket återbetalningen görs har varierat nästan varje gång.

Du har utfört revision för räkenskapsperioden 1.7.2019–30.6.2020. Vid revisionen har du haft hjälp av revisionsassistent Mari Mallikas. Mari har gjort upp arbetspapperet över revisionsobservationerna (bilaga 1).

Bilaga 1 Revisorns arbetspapper (utdrag)

### **Uppgift**

Vilka fel eller brister finns det i revisorns dokumentation eller i de åtgärder som revisorn enligt dokumentationen har vidtagit för den del som tas upp i uppgiftsmaterialet? Hur borde bristerna i bilaga 1 korrigeras? Presentera ditt förslag till korrigeringsåtgärder av bilaga 1 och motivera med tillämpliga punkter i ISA-standarderna.

**Maximilängden på svaret är två A4-sidor** (standardteckensnitt Calibri 11). Den del av svaret som är längre än så bedöms inte.

**Ta ställning endast till de omständigheter som presenteras i bilaga 1.**

Använd svarsbotten för uppgift 2.1 då du svarar. Du kan lägga till eller ta bort rader från tabellen om det behövs.

<b>Bristfällig eller felaktig punkt i revisorns dokumentation eller i de åtgärder som revisorn enligt dokumentationen har vidtagit</b>	<b>Korrigeringsförslag med motivering</b>	<b>Motivering (punkt i ISA-standard)</b>

## Bilaga 1 Revisorns arbetspapper (utdrag)

### Närståendekrets

Vi har klarlagt bolagets närståendekrets genom att diskutera med verkställande direktören Risto Nikkuri. Enligt honom omfattar bolagets närståendekrets honom själv samt styrelseledamöterna och moderbolaget. Det finns inga andra närstående. Bolaget ägs således av en annan sammanslutning. Vi anser att det inte är nödvändigt att utreda moderbolagets ägandestruktur. Vi har inte tillfrågat Risto Nikkuri om moderbolagets ägandestruktur. Enligt den uppgift vi fått har inte moderbolagets ägandestruktur heller utretts vid revision av moderbolaget.

### Ekonomiförvaltningens processer

Ekonomiförvaltningsuppgifterna i bolaget är tillräckligt differentierade, och enligt vår uppfattning finns det inga farliga arbetskombinationer i bolaget. Vi har intervjuat personer inom ekonomiförvaltningen och enligt den information som vi fått av dem gör verkställande direktören inga noteringar i bokföringen fast han har rättigheter att göra det. Han använder rättigheterna bara för att granska bokföringen och om han upptäcker ett fel rättar han noteringen i bokföringen. Verkställande direktören betalar inga räkningar, men han betalar eventuella krediteringar till kunderna direkt från bankkontot. De krediteringar som verkställande direktören betalar godkänns inte separat. Vi ser inte detta som bristande kontroll, eftersom återbetalningar vanligtvis görs sällan. Den aktuella räkenskapsperioden har varit exceptionell, eftersom en kund upprepade gånger har gjort för stora betalningar. Vi ser inte att det finns några farliga arbetskombinationer inom ekonomiförvaltningen som borde rapporteras till styrelsen.

### Bankkonton

Vi har avstämt bolagets bankkonton med saldobekräftelser. Vi har fått bekräftelse för ett bankkonto i Suurin Pankki Abp som inte hittas i bolagets bokföring. Enligt verkställande direktören kommer betalningar på detta konto endast från en kund, Roinamyyjä Ab. Enligt verkställande direktören överförs pengarna direkt till Telkkutukkuri Ab:s andra konto. Vi granskade inte räkenskapsperiodens transaktioner på det bankkonto som saknas i bokföringen, och vi har inte begärt kontoutdrag över det. Kontots saldo är noll vid bokslutstidpunkten, så att kontot saknas i bokföringen innebär inget väsentligt fel med tanke på bokslutet.

### Granskning av försäljningen

Vi har granskat försäljningstransaktionerna under räkenskapsperioden med hjälp av stickprov. I samband med att vi granskade försäljningen gick vi igenom att de försäljningsfakturor som valts ut genom stickprov motsvarar leveransdokumenten och vi kontrollerade att pengarna har kommit in på kontot. Vi granskade de betalningar som gjorts av Roinamyyjä Ab med hjälp av stickprov genom att jämföra de betalningar som överförts till bankkontot i bolagets bokföring med samlingsfakturans summa. Pengarna har överförts till kontot från det konto som finns i Suurin Pankki Abp, och som inte finns i bolagets bokföring. Vi upptäckte att Roinamyyjä Ab upprepade gånger har gjort för stora betalningar. Överbetalningarna har återbetalats till Roinamyyjä Ab från bolagets ordinarie bankkonto, så detta är inte förenat med något fel med tanke på bokslutet, eftersom saldot på det konto som saknas i bokföringen enligt bekräftelsen är noll euro i slutet av räkenskapsperioden. De slutliga summorna på bolagets bankkonto motsvarar samlingsfakturornas summa. Verkställande direktören har berättat att kunden har haft ett fel i sitt system, som har gjort att alla betalningar blivit för stora. Vi ser ingen orsak till ytterligare åtgärder i saken.

Helsingfors 22.8.2020

*Mari Mallikas*  
Mari Mallikas

## 2.2

Advokatbyrå Tosilaki Ab erbjuder kunderna advokattjänster. För bolagets bokföring svarar ekonomichef Miisa Kakkuri, som har skött uppdraget i över tio års tid och har lång erfarenhet av bolagets verksamhet. Verkställande direktören för bolaget är advokat Martta Maukonen.

Bolagets lönsamhet har försämrats under räkenskapsperioden. Martta Maukonen berättar att orsaken är att de indirekta kostnaderna stigit i förhållande till bolagets omsättning. Bolagets verksamhet har krympt och bolaget har stängt ett kontor i början av räkenskapsperioden.

Bolagets elkostnader har stigit avsevärt jämfört med föregående år. Verkställande direktören berättar att ekonomichefen har förklarat detta med att överförings- och energikostnaderna för el har stigit avsevärt från föregående år. Verkställande direktören har varit i kontakt med elbolaget och begärt att få en utredning om ändringarna i elpriset. Enligt elbolaget har det inte inträffat någon betydande förändring i priserna per enhet för överföring av el och elenergi under räkenskapsperioden jämfört med föregående år. Verkställande direktören bad att saken skulle diskuteras mera ingående med ekonomidirektören.

Bolagets lönekostnader har också stigit avsevärt, trots att bolaget har hälften färre anställda än föregående år. Enligt ekonomichefen beror detta på att personalminskningen ännu inte syns i siffrorna. Bolagets kassasituation är mycket svag. Bolaget har varit tvunget att ta i bruk bankkontots limit. Året innan var kassasituationen god. Både de ökade elkostnaderna och lönekostnaderna överensstämmer med bolagets budget. Budgeten har gjorts upp av ekonomichef Miisa Kakkuri.

Bolagets inköpsfakturor godkänns i ett elektroniskt system. Verkställande direktören godkänner alla räkningar, och det går inte att betala räkningar utan godkännande. Bolagets ekonomichef har rätt att använda bolagets bankkonto, men ekonomichefen betalar inte räkningar som går via reskontra. Ekonomichefen betalar sådana räkningar som betalas direkt från bankkontot. Enligt verkställande direktören är dessa endast skatter och hyror samt betalningar till utlandet, som bolaget inte har många av.

Du har utfört revision för räkenskapsperioden 1.7.2019–30.6.2020. Vid revisionen har du haft hjälp av revisionsassistent Kari Rajalla. Kari har gjort upp arbetspapperet över revisionsobservationerna (bilaga 1).

Bilaga 1 Revisorns arbetspapper (utdrag)

### Uppgift

Vilka fel eller brister finns det i revisorns dokumentation eller i de åtgärder som revisorn enligt dokumentationen har vidtagit för den del som tas upp i uppgiftsmaterialet? Hur borde bristerna i bilaga 1 korrigeras? Presentera ditt förslag till korrigeringsav bilaga 1 och motivera med tillämpliga punkter i ISA-standarderna.

**Maximilängden på svaret är två A4-sidor** (standardteckensnitt Calibri 11). Den del av svaret som är längre än så bedöms inte.

**Ta ställning endast till de omständigheter som presenteras i bilaga 1.**

Använd svarsbotten för uppgift 2.2 då du svarar. Du kan lägga till eller ta bort rader från tabellen om det behövs.



<b>Bristfällig eller felaktig punkt i revisorns dokumentation eller i de åtgärder som revisorn enligt dokumentationen har vidtagit</b>	<b>Korrigeringsförslag med motivering</b>	<b>Motivering (punkt i ISA-standard)</b>

## Bilaga 1 Revisorns arbetspapper (utdrag)

### Analytisk granskning

Vi har jämfört räkenskapsperiodens lönekostnader med föregående års siffror. Vi bestämde inget förväntat värde för skillnaderna, eftersom bolaget har stängt det ena kontoret, och siffrorna därför inte är jämförbara. Antalet anställda har halverats från föregående år.

Vi jämförde också övriga kostnader för affärsverksamheten med motsvarande siffra föregående år. Vi fäste också uppmärksamhet vid de ökade elkostnaderna. Ekonomichef Miisa Kakkuri förklarade dem med att elpriset stigit kännbart. Det går inte heller att bestämma något förväntat värde för förändringen i elkostnaderna, eftersom siffrorna inte är jämförbara till följd av att det ena kontoret har stängts.

Av denna orsak ser vi ingen orsak att vidta ytterligare åtgärder på grund av iakttagelserna under den analytiska granskningen.

### Granskning av övriga kostnader för affärsverksamheten

Vi har gått igenom övriga kostnader för affärsverksamheten med hjälp av verifikat. Vid granskningen upptäckte vi att elräkningar upprepade gånger hade betalats utan elektroniskt godkännande direkt från bolagets bankkonto. Bolagets ekonomichef gav som förklaring att det hade brådskat med betalningen av räkningarna och av denna orsak hade räkningarna betalats direkt från bankkontot. På de räkningar som vi tittade på står det att de hör till bolaget. Vi ser ingen orsak att tvivla på ekonomichefens ord, eftersom enligt vår erfarenhet är bolagsledningen pålitlig. Vi vidtar inga ytterligare åtgärder med anledning av ärendet.

### Kartläggning av kontroller – lönebetalning

Vi har gått igenom bolagets kontroller i anslutning till lönebetalningen. Ekonomichefen godkänner och betalar lönerna. Löneräknaren för in en ny person i löneräkningen och räknar lönerna. Löneräknaren betalar inte lönerna själv, utan betalningen sköts av ekonomichefen. Ekonomichefen kan också föra in en ny person i löneräkningen. Eftersom löneräkningen och betalningsprocesserna är separata, anser vi att inga farliga arbetskombinationer hänför sig till löneräkningen. Vi ser inga brister som borde rapporteras till styrelsen.

### Granskning av lönerna

Vi granskade bolagets lönenoteringar för hela räkenskapsperioden.

Vi upptäckte att tre månader hade ekonomichefen betalat ytterligare löner efter den egentliga lönebetalningsdagen. Vi analyserade de kontonummer dit lönerna hade betalats. Vi upptäckte att en extra lön hade betalats till samma konto som ekonomichefens lön betalas till. Vi diskuterade med ekonomichefen. Enligt henne var det fråga om ett fel som hon själv gjort vid utbetalningen. Enligt ekonomichefen har felet korrigerats och betalningen har gjorts till rätt konto. Vi har inte vidtagit några andra åtgärder med anledning av saken.

Helsingfors 22.8.2020

*Kari Rajalla*  
Kari Rajalla

## 2.3

Keksintönikkarit Ab tillverkar och säljer övervakningskamerasystem. Under räkenskapsperioden har Keksintönikkarit aktiverat utvecklingsutgifter på sammanlagt en halv miljon euro. Produktutvecklingsutgifterna hänför sig till utvecklingen av ett nytt övervakningssystem. De aktiverade produktutvecklingsutgifterna inbegriper materialkostnader och arbetskostnader. Bolagets resultat för räkenskapsperioden 1.7.2019–30.6.2020 var 100 tusen euro.

Keksintönikkarit Ab har utfört utvecklingsarbetet tillsammans med Loistoideat Ab. Loistoideat Ab hade beställt utvecklingsarbetet av Keksintönikkarit och gjort en förskottsbetalning på 200 000 euro för projektet. Keksintönikkarit Ab:s kostnader för projektet är 500 000 euro. Innan kamerasytemen fås i produktion, kräver utvecklingsarbetet enligt bolagets verkställande direktör Lassi Keksijä lika mycket arbete till och det tillkommer ytterligare kostnader på minst 600 000 euro. Enligt planerna skulle Loistoideat Ab betala hälften av produktutvecklingen och resten av utvecklingsutgifterna skulle täckas med de kamerasytem som Loistoideat Ab beställer. Det färdiga utvecklingsarbetets värde är enligt en utomstående experts utlåtande 2 miljoner euro.

Loistoideat Ab har gått i konkurs 30.6.2020. Enligt Keksintönikkarit Ab:s verkställande direktör Lassi Keksijä är det ändå möjligt att sälja produkten till andra, men han är fortfarande osäker på hur man ska kunna slutfinansiera produktutvecklingsprojektet. Även försäljningen av produkten är fortfarande förenad med osäkerhet, eftersom konkurrenter samtidigt utvecklar motsvarande ny teknik, och kunderna har inte förbundit sig att köpa den nya produkten från Keksintönikkarit Ab.

Loistoideat Ab är Keksintönikkarit Ab:s viktigaste kund. Keksintönikkarit Ab:s omsättning enligt kund ser ut som följer:

	Omsättning tusen euro
Loistoideat Ab	1 330
De följande fem största kunderna tillsammans	636
Övriga kunder	34
<b>Sammanlagt</b>	<b>2 000</b>

Keksintönikkarit Ab:s verkställande direktör har gjort upp en kassaflödesprognos för bolaget som bygger på förväntan att man lyckas sälja det nya systemet till de fem viktigaste kunderna efter Loistoideat Ab. Om man lyckas sälja det nya systemet till de fem viktigaste kunderna ökar bolagets omsättning med 2,5 miljoner euro per år, och då ökar bolagets omsättning till över tre miljoner. Om man inte lyckas sälja systemet till de andra kunderna, kommer bolagets omsättning att minska med 1 500 000 euro, varvid omsättningen vore 500 000 euro i fortsättningen. Enligt kassaflödesprognosen kan projektkostnaderna täckas med de framtida kassaflödena.

Keksintönikkarit Ab:s fortlevnad är beroende av om utvecklingsprojektet kan slutföras. Den gamla tekniken kommer att tas ur bruk under följande räkenskapsperiod, och då måste alla kunder övergå till att använda ny teknik enligt utvecklingsprojektet. Enligt bolagets verkställande direktör ser man inget hot mot bolagets fortlevnad i ljuset av kassaflödesprognosen enligt vilken bolagets omsättning skulle stiga till tre miljoner euro.

Du har utfört revision för räkenskapsperioden 1.7.2019–30.6.2020. Vid revisionen har du haft hjälp av revisionsassistent Malla Miettinen. Malla har gjort upp arbetspappret över revisionsobservationerna (bilaga 1).

## Uppgift

Vilka fel eller brister finns det i revisorns dokumentation eller i de åtgärder som revisorn enligt dokumentationen har vidtagit för den del som tas upp i uppgiftsmaterialet? Hur borde bristerna i bilaga 1 korrigeras? Presentera ditt förslag till korrigeringsförslag av bilaga 1 och motivera med tillämpliga punkter i ISA-standarderna.

**Maximilängden på svaret är två A4-sidor** (standardteckensnitt Calibri 11). Den del av svaret som är längre än så bedöms inte.

**Ta ställning endast till de omständigheter som presenteras i bilaga 1.**

Använd svarsbotten för uppgift 2.3 då du svarar. Du kan lägga till eller ta bort rader från tabellen om det behövs.

<b>Bristfällig eller felaktig punkt i revisorns dokumentation eller i de åtgärder som revisorn enligt dokumentationen har vidtagit</b>	<b>Korrigeringsförslag med motivering</b>	<b>Motivering (punkt i ISA-standard)</b>

## Bilaga 1 Revisorns arbetspapper (utdrag)

### Utvecklingsutgifter

I Keksintönikkarit Ab:s balansräkning har utvecklingsutgifter för 500 000 euro aktiverats. Utvecklingsprojektet genomfördes tillsammans med Loistoideat Ab, som har gått i konkurs. Enligt den information vi fått av verkställande direktören har bolaget för avsikt att fortsätta att utveckla projektet, eftersom produkten kan säljas även till andra, om man får till stånd avtal med dem. Vi ser inget behov av att bedöma om utvecklingsutgifterna är aktiveringsbara, eftersom utvecklingsprojektet fortfarande pågår. Således hänför sig inget nedskrivningsbehov till utvecklingsutgifterna.

Vi har fått en uppskattning av utvecklingsarbetets värde, som bolaget låtit en utomstående sakkunnig göra. Granskningen av den utomstående sakkunnigas uppskattning kräver specialkunskaper, som inte finns hos revisionsteamet. Vi litar på den utomstående sakkunnigas uppskattning. Därför behövs vår revisionsbyrås sakkunniga inte anlitas vid granskningen. Vi anser att inga andra åtgärder behöver vidtas.

### Bolagets kassaflödesprognos och fortlevnad

Verkställande direktör Lassi Keksijä har gjort upp en kassaflödesprognos, enligt vilken projektet kommer att generera intäkter under fem år så att de täcker kostnaderna för utvecklingsprojektet. Enligt kassaflödesprognosen kan bolaget också fortsätta sin verksamhet. Vi ser ingen orsak att ifrågasätta verkställande direktörens kassaflödesprognos, eftersom den produkt som utvecklas kan säljas även till andra än Loistoideat Ab. Ledningens beräkningar baserar sig på att produkten kan säljas till de fem största kunderna efter Loistoideat Ab.

Vi ser inte att bolagets fortlevnad skulle vara hotad, eftersom verkställande direktörens kassaflödesprognos är positiv och bolaget kan täcka kostnaderna för utvecklingsprojektet med kassaflödena även om bolagets viktigaste kund har gått i konkurs. En förutsättning för att verksamheten ska kunna fortsätta är att man lyckas sälja det nya systemet till de fem viktigaste kunderna.

Helsingfors 22.8.2020

*Malla Miettinen*

Malla Miettinen

### **Uppgift 3 (25 poäng)**

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

**Maximilängden på svaret är fyra A4-sidor** (standardteckensnitt Calibri 11). Den del av svaret som är längre än så bedöms inte.

Använd svarsbotten för uppgift 3 då du besvarar uppgiften.

#### **3.1**

Du arbetar som revisionsassistent hos revisionsammanslutningen Kynäniskat Ab. Kynäniskat Ab har fått en ny revisionskund, Perttula Ab. Perttula Ab tillämpar 6 kap. i bokföringslagen i sitt koncernbokslut. Bolagets räkenskapsperiod är 1.7–30.6. Bolagets ekonomidirektör ber om dina råd när det gäller följande frågor.

Perttula Ab äger 80 procent av aktierna och rösterna i Airolan Airo Ab. Airolan Airo Ab äger 75 procent av Airolan Veneet Ab. Mellan bolagen finns inga transaktioner med täckning och inga transaktioner som har aktiverats i balansräkningen. Airolan Veneet Ab grundades tillsammans med den operativa ledningen för två år sedan. Därefter har det inte inträffat några förändringar i innehavet.

Airolan Airo Ab:s och Airolan Veneet Ab:s eget kapital 30.6.2020 beskrivs nedan.

<b>Eget kapital</b>	<b>Airolan Airo Ab</b>	<b>Airolan Veneet Ab</b>
Aktiekapital	8 000	2 500
Överkursfond	2 000	0
Fond för inbetalt fritt eget kapital	15 000	7 500
Tidigare räkenskapsperioders resultat	35 000	15 000
Räkenskapsperiodens resultat	40 000	12 500
Eget kapital totalt	100 000	37 500

#### **Fråga:**

Vad är beloppet av minoritetsandelen i Perttula Ab:s koncernbalansräkning för den räkenskapsperiod som avslutas 30.6.2020? Vad är koncernens andel av Airolan Airo Ab:s och Airolan Veneet Ab:s resultat för räkenskapsperioden i Perttula Ab:s koncernbalansräkning för den räkenskapsperiod som avslutas 30.6.2020? Presentera i ditt svar också de beräkningar som ligger till grund för ditt svar.

#### **3.2**

Kynäniskat Ab:s revisionskund Karjalan Kataja Ab har 31.5.2020 förvärvat 80 procent av Maltech Ab. Karjalan Kataja Ab har gjort upp en anskaffningsutgiftsberäkning över förvärvet av Maltech Ab. Karjalan Kataja Ab:s räkenskapsperiod är 1.7.–30.6.

Maltech Ab utvecklar och säljer teknologi. Bolaget har utvecklat flera patent och andra immateriella rättigheter. Bolaget har bokfört dessa poster direkt som kostnader i sitt senaste bokslut. I den due diligence-rapport som upprättades över Karjalan Kataja Ab 15.5.2020 har värdet av patenten och övriga immateriella rättigheter angetts till 280 000 euro.

Maltech Ab arbetar i lokaler som bolaget äger. I Maltech Ab:s balansräkning är lokalernas värde 80 000 euro. I due diligence-rapporten har lokalernas värde uppskattats till 150 000 euro.

Karjalan Kataja Ab har finansierat förvärvet av Maltech Ab med ett externt lån och en aktieemission. Karjalan Kataja Ab:s aktieägare har tecknat emissionen. Köpesumman för aktierna har varit 1 200 000 euro.

Utöver köpesumman uppkom transaktionskostnader. Transaktionskostnaderna på 100 000 euro uppkom på följande sätt:

- due diligence-kostnader 45 000 euro
- kostnader i anslutning till lyftandet av lånet och arrangemang med säkerheter för lånet 30 000 euro
- arvoden och andra kostnader i anslutning till ordnandet av aktieemissionen 25 000 euro.

Maltech Ab:s fond för verkligt värde -80 000 euro består av värdet av ett derivatinstrument för säkring av kassaflödet.

Maltech Ab:s anskaffningsutgiftsberäkning:

Bolag	Maltech Ab		
Köpt andel	80 %		
Anskaffningsutgift	1 300 000		
		Koncernandel	Minoritetsandel
Det köpta bolagets eget kapital:	100 %	80 %	20 %
Aktiekapital	8 000	6 400	1 600
Fond för verkligt värde	-80 000	-64 000	-16 000
Fond för inbetalt fritt eget kapital	642 000	513 600	128 400
Tidigare räkenskapsperioders resultat	150 000	120 000	30 000
Räkenskapsperiodens resultat	50 000	40 000	10 000
Totalt	770 000	616 000	154 000
Koncernaktiva		684 000	
Koncernaktiva är koncerngoodwill		684 000	

### Frågor:

Hur borde Maltech Ab:s anskaffningsutgiftsberäkning korrigeras utifrån de uppgifter som getts ovan? Presentera en korrigerad anskaffningsutgiftsberäkning i ditt svar. Presentera också en beräkning över minoritetsandelen.

Använd svarsbotten för uppgift 3.2. då du besvarar uppgiften. Du kan lägga till eller ta bort rader från beräkningen om det behövs. Motivera varje tal som du anger i anskaffningsutgiftsberäkningen i svarsbottens motiveringskolumn genom att hänvisa till tillämplig författning eller anvisning. (Den köpta andelen "80 %" behöver inte motiveras.)

<b>Korrigerad anskaffnings-utgiftsberäkning :</b>				
<b>Bolag</b>	<b>Maltech Ab</b>			
Köpt andel	80 %			Bakgrunds- information i uppgiften
Anskaffningsutgift				
		<b>Koncern- andel</b>	<b>Minoritets- andel</b>	<b>Motivering</b>
Det köpta bolagets eget kapital:		80 %	20%	
Aktiekapital				
Fond för verkligt värde				
Fond för inbetalt fritt eget kapital				
Tidigare räkenskapsperioders resultat				
Räkenskapsperiodens resultat				
Eget kapital totalt				
Koncernaktiva				
Koncernaktiva är koncerngoodwill				



**Uppgift 4 (37,5 poäng)**

Svara på frågorna nedan. Motivera dina svar genom att hänvisa till de fakta som anges i uppgiften och tillämpliga punkter i IFRS-standarderna. Poäng ges inte för enbart en hänvisning till en IFRS-standard, utan punktens formulering ska anges i svaret till den del formuleringen är väsentlig för svaret.

**Maximilängden på svaret är fyra A4-sidor** (standardteckensnitt Calibri 11). Den del av svaret som är längre än så bedöms inte.

Använd svarsbotten för uppgift 4 då du besvarar uppgiften.

**4.1.**

Aseman Matti Ab tillämpar frivilligt IFRS-bestämmelserna då bolaget upprättar sitt bokslut. Bolaget har tre huvudbranscher: Bransch 1, Bransch 2 och Bransch 3. Bolagets räkenskapsperiod är 1.7–30.6.

Branschernas andelar av Aseman Matti Ab:s balansomslutning och räkenskapsperiodens resultat var följande i bokslutet för räkenskapsperioden 1.7.2019–30.6.2020:

Huvudbranscher	Andel av balansomslutningen (procent)	Andel av räkenskapsperiodens resultat (procent)
Bransch 1	60	35
Bransch 2	10	45
Bransch 3	30	20

Aseman Matti Ab:s styrelse har 30.5.2020 fattat beslut om att avstå från Bransch 3 under följande räkenskapsperiod. För försäljningen av branschen har Aseman Matti Ab anställt konsult Ville Välittjä, vars uppgift är att hitta en köpare till objektet. På styrelsemötet gavs en ram för köpesumman, som Ville Välittjä ska eftersträva. Ville Välittjä anser att ramen för köpesumman är motiverad och överensstämmer med den rådande marknadssituationen.

**Fråga:**

Vilken inverkan har beslutet om att avstå från Bransch 3, som Aseman Matti Ab:s styrelse fattade 30.5.2020, på totalresultaträkningen, balansräkningen, rapporten över förändringar i eget kapital och rapporten över kassaflöden i bolagets IFRS-bokslut för räkenskapsperioden 1.7.2019–30.6.2020? I svaret behöver du inte ta ställning till uppgifter i noter.

**4.2.**

Fastighetskoncernen Kiinteistö-Jermut upprättar frivilligt ett IFRS-koncernbokslut. Kiinteistö-Jermut Ab:s räkenskapsperiod är 1.7–30.6.

Kiinteistö-Jermut-koncernens huvudsakliga affärsområden är Finland, Sverige och Norge. Under räkenskapsperioden 1.7.2019–30.6.2020 har koncernens affärsverksamhet varit lönsam i synnerhet i Sverige och Norge. I Finland har bolagets affärsverksamhet gått med förlust under räkenskapsperioden 1.7.2019–30.6.2020 till följd av låg uthyrningsgrad och en stor enskild kreditförlust. Det skattepliktiga resultatet i Finland för den räkenskapsperiod som avslutades

30.6.2020 var -650 000 euro. Av förlusten är 550 000 euro följd av den enskilda kreditförlusten. I Norge och Sverige finns i vardera landet ett dotterbolag som till 100 procent ägs av Kiinteistö-Jermut Ab. Dotterbolagen i Sverige och Norge äger de fastigheter som finns i respektive land.

I koncernen tillämpas alternativet verkligt värde enligt standarden IAS 40. I Norge och Sverige har förändringarna i fastigheternas verkliga värde varit positiva i flera år. I Sverige och Norge har värderingen av fastigheterna till verkligt värde lett till att en uppskjuten skatteskuld på sammanlagt 900 000 euro har redovisats i koncernbalansräkningen 30.6.2020. I Finland motsvarar fastigheternas verkliga värde 30.6.2020 fastigheternas ursprungliga anskaffningsvärde. När det gäller fastigheterna i Finland har värderingen av fastigheterna till verkligt värde inte gett upphov till någon uppskjuten skattefordran eller skatteskuld som ska redovisas.

Budgetarna i samtliga länder utan förändringar i verkligt värde för kommande år visar vinst för räkenskapsperioderna 2020–2021, 2021–2022 och 2022–2023. Största delen av de fastigheter som bolaget i Finland äger är uthyrda till s.k. kvartersbutiker. Den snabba utvecklingen av näthandelsaffärsverksamheten gör att prognoserna innefattar en betydande osäkerhet. Därför kan bolagets ledning inte förutsäga kassaflöden efter räkenskapsperioden 2022–2023.

I det följande presenteras budgetarna och prognoserna (tusen euro) för de följande årens skattepliktiga resultat utan förändringar i verkligt värde. Utifrån tidigare års iakttagelser är bolagets prognosförmåga god när det gäller de följande tre åren.

**Budgeterat resultat före skatt utan förändring i verkligt värde (tusen euro) under räkenskapsperioden**

	<b>Finland</b>	<b>Sverige</b>	<b>Norge</b>
2020–2021	10,0	280,0	280,0
2021–2022	100,0	285,6	315,0
2022–2023	200,0	277,65	325,8

Bolagets ekonomichef har för bolaget i Finland noterat en uppskjuten skattefordran på sammanlagt 130 000 euro av den skattemässiga förlusten, vilket är 20 procent av den skattemässiga förlusten för den räkenskapsperiod som avslutades 30.6.2020. Den uppskjutna skattefordran, 130 000 tusen euro, har kvittats i koncernbalansräkningen mot de uppskjutna skatteskulderna i bolagen i Sverige och Norge. Efter kvittningen av fordringar och skulder kvarstår en uppskjuten skatteskuld på sammanlagt 770 000 euro i koncernbalansräkningen 30.6.2020.

**Fråga:**

Har den uppskjutna skatteskuld på 770 000 euro som presenterats i balansräkningen i fastighetskoncernen Kiinteistö-Jermuts IFRS-koncernbokslut för den räkenskapsperiod som gick ut 30.6.2020 redovisats och värderats korrekt i koncernbalansräkningen?

**4.3.**

Vikkelä Abp är ett offentligt noterat bolag som inte har några dotterbolag. Bolagets räkenskapsperiod är 1.7–30.6. Bolaget ska presentera resultat/aktie-nyckeltalet i sitt bokslut.

Inom Vikkelä Abp har man under räkenskapsperioden köpt och sålt egna aktier i enlighet med följande tabell.

Datum	Förändring i antalet aktier (stycken)
1.10.2019	+20 000
31.12.2019	+8 000
30.3.2020	-7 000
Sammanlagt	+21 000

Bolagets sammanlagda aktieantal är 1 500 000 aktier. Bolaget har inte tidigare haft något återköpsprogram för handel med egna aktier.

Vikkelä Abp har också ett konvertibelprogram, där antalet nya aktier kan uppgå till högst 50 000, om alla skuldebrev konverteras till aktier. Lånekapitalet är 2 000 000 euro. Lånet har beviljats under räkenskapsperioden 1.7.2018–30.6.2019. Aktiens medelkurs under räkenskapsperioden har varit 50 euro och räntan på lånet är 4 procent. Enligt villkoren för det konvertibla lånet konverteras lånet till aktier enligt medelkursen.

Resultatet för bolagets kvarvarande verksamheter var under räkenskapsperioden 1.7.2019–30.6.2020 sammanlagt 8 150 000 euro och räkenskapsperiodens resultat var 8 300 000 euro.

Bolaget har i sitt bokslut för räkenskapsperioden 1.7.2019–30.6.2020 angett 5,43 euro/aktie som resultat per aktie före utspädning. Man har inte presenterat några andra nyckeltal per aktie.

**Fråga:**

Har det resultat per aktie som Vikkelä Abp presenterat i sitt bokslut för räkenskapsperioden 1.7.2019–30.6.2020 beräknats korrekt? Om du anser att resultatet per aktie har beräknats fel, så presentera rätt nyckeltal i ditt svar. Presentera också stegen i beräkningen av korrekt nyckeltal i ditt svar.

Vilka andra nyckeltal per aktie bör Vikkelä Abp dessutom presentera i sitt IFRS-bokslut? Beräkna de nyckeltal som behövs.