

BEDÖMNINGSGRUNDER FÖR DEN OFULLBORDADE CGR-EXAMEN 2016

I bedömningsgrunderna har de omständigheter beskrivits som utgör grunden för poänggivningen. Bedömningsgrunden är inget modellsvar. Samtliga godkännbara aspekter eller svar på uppgifterna har inte angetts fullständigt i bedömningsgrunderna. Vid bedömningen av svaren har man kunnat få extra poäng för tillräckliga motiveringar och väsentliga observationer trots att de inte har omnämnts i bedömningsgrunderna.

Tolkningar av lagstiftningen samt god revisionssed och god bokföringssed som har angetts i bedömningsgrunderna anknyter endast till bedömningen av respektive uppgift i denna examen. Tolkningarna i bedömningsgrunden kan inte användas som PRS revisionstillsyns ställningstaganden i andra sammanhang.

Maximilängden för svaren i examens del 1 var begränsad. En överskjutande del av svaret har inte lästs eller bedömts.

DEL 1 GOD REVISIONSSED OCH GOD BOKFÖRINGSSSED**Uppgift 1 (25 poäng)**

Fel eller brist i företagsarrangemanget	Moment eller punkt i ABL som motsvarar felet eller bristen
Följande fel eller brister förekommer i värderingen av aktierna i Kajuutankadun Pysäköinti Ab som överförs som apport till Parkkimutka Ab i den riktade aktieemissionen: • Värderingen av de parkeringsplatser som Kajuutankadun Pysäköinti Ab äger grundar sig på situationen vid datumet för underskriften av värderingsutlåtandet (bilaga 3), dvs. på en över ett år gammal situation (1,25 poäng). I värderingen av parkeringsplatserna har följaktligen inte den prisnedgång som redogörs i den givna uppgiften beaktats (1,25 poäng). • I punkt 3.2 i överlåtelseavtalet (bilaga 1) har det fastställts att värdet på parkeringsplatserna i den underjordiska parkeringshallen uppgår till 916 000 euro, även om deras värde uppgår till 816 000 euro enligt det värderingsutlåtande som utgör bilaga 3 (1,25 poäng). • I punkt 3.2 i överlåtelseavtalet har verkligt värde på övervaknings- och styrsystemet för parkeringen fastställts som balansvärde, trots att systemet på det sätt som beskrivs i den givna uppgiften är värdelös för Parkkimutka Ab (1,25 poäng). • Punkt 3.2 i överlåtelseavtalet beaktar lösöre som används för städning och renhållning, även om denna egendom enligt punkt 9.3 i överlåtelseavtalet hör till Bostadsaktiebolaget Kajuutankatu 13 (1,25 poäng). • Det inlösen villkor som framgår av punkt 3.3 i överlåtelseavtalet har inte beaktats i värderingen av de aktier som omfattas av inlösen villkoret (1,25 poäng).	ABL 9:4.1: Vid bedömningen av om det finns godtagbara förutsättningar för en riktad emission skall särskilt avseende fästas vid förhållandet mellan teckningspriset per aktie och det gängse priset (1,25 poäng). ABL 9:12.1: Om teckningspriset helt eller delvis betalas med annan egendom än pengar (apportegendom), skall egendomen vid överlåtelse tidpunkten vara av sådant ekonomiskt värde för bolaget som minst motsvarar betalningen (1,25 poäng).
De disponenttjänster som avses i punkt 9.2 i överlåtelseavtalet kan inte vara apportegendom	ABL 9:12.1: Ett åtagande att utföra arbete eller tillhandahålla en tjänst kan inte vara apportegendom (1,25 poäng) .

enligt definitionen i punkt 4.3 i överlåtelseavtalet (1,25 poäng) .	
Den egendom som avses i punkt 9.3 i överlåtelseavtalet ska behandlas som apportegendom, eftersom Bostadsaktiebolaget Kajuutankatu 13 tecknar aktier i Parkkimutka Ab också mot ett kontantvederlag (1,25 poäng) .	ABL 9:12.3: Om teckningspriset betalas i pengar under förutsättning att bolaget mot vederlag förvärvar egendom, skall på förvärvet på motsvarande sätt tillämpas vad som föreskrivs om betalning med apportegendom (1,25 poäng) .
I styrelsens förslag till aktieemissioner (bilaga 2), som bolagsstämman godkände, fattades följande saker: • grunder för fastställande av teckningspriset (1,25 poäng). • en utredning enligt ABL 9:12.2 vilken specificerar apportegendomen och den betalning som ska göras med denna och en utredning över omständigheter som påverkar värderingen och de metoder som använts i värderingen (1,25 poäng).	Punkt 3 i ABL 9:5.1: I ett beslut om emission mot vederlag skall nämnas priset per aktie (teckningspris) och motiveringen till prissättningen (1,25 poäng) . ABL 9:12.2: I emissionsbeslutet skall anges om teckningspriset kan betalas med apportegendom. Beslutet skall dessutom innehålla en redogörelse i vilken apportegendomen och dess värde som betalning specificeras samt anges vilka omständigheter som påverkar värderingen och vilka värderingsmetoder som tillämpas (1,25 poäng) .
Enligt den givna uppgiften har inte ett intyg över betalning av aktier enligt ABL 9:14.3 av en revisor hos Parkkimutka Ab inhämtats eller annan utredning om betalningen av aktier och det finns inte heller någon avsikt att inhämta ett sådant (1,25 poäng) .	ABL 9:14.3: Till registeranmälan skall också fogas ett av bolagets revisorer utfärdat intyg över att denna lags bestämmelser om betalning av aktier har iakttagits. Om bolaget inte enligt lag eller bolagsordningen har någon skyldighet att välja en revisor, skall annan utredning om betalningen av aktier fogas till anmälan. (1,25 poäng)
Enligt den givna uppgiften har inte ett revisorsutlåtande enligt ABL 9:14.4 inhämtats och det finns inte heller någon avsikt att inhämta ett sådant (1,25 poäng) .	ABL 9:14.4: Om en aktie har betalats med apportegendom skall till registeranmälan dessutom alltid fogas en revisors yttrande om den redogörelse som avses i 12 § 2 mom. samt om huruvida egendomen för bolaget var av sådant ekonomiskt värde som minst motsvarade betalningen (1,25 poäng) .

Uppgift 2 (25 poäng)**2.1 (sammanlagt 8,75 poäng)**

Samfund	Är ekonomichefens beslut om de samfund som ska sammanställas med koncernbokslutet förenligt med de tillämpade bestämmelserna? Ja / Nej I uppgiften har poäng getts för rätt ja/nej-svar enbart om svaret motiverats på rätt sätt.	Motivering	Poängsättning
Bostadsaktiebolaget Kotipuisto	Ja. Ska sammanställas.	Stiftelsen har bestämmande inflytande enligt BFL 1:5.1 i Bostadsaktiebolaget Kotipuisto. Stiftelsens bestämmande inflytande grundar sig på ägarandelen, som är 88 procent av hela aktiestocken.	1,25
Lasten Iltapäiväkerhot Ab	Ja. Ska sammanställas.	Stiftelsen har bestämmande inflytande enligt BFL 1:5.1 i Lasten Iltapäiväkerhot Ab. Stiftelsens bestämmande inflytande grundar sig på ägarandelen, som är 75 procent av hela aktiestocken.	1,25
Nuorten Koulutus Ab	Nej. Ska sammanställas.	Nuorten Koulutus Ab ska sammanställas med koncernbokslutet eftersom stiftelsen har bestämmande inflytande utifrån delägaravtalet (bilaga 3 till uppgiften). Enligt punkt 3 i delägaravtalet har stiftelsen rätt att utse tre av fem, dvs. över hälften av styrelseledamöterna. Stiftelsen	1,25

		har i enlighet med BFL 1:5 bestämmande inflytande i bolaget i fråga.	
Oiva Ab	Nej. Ska sammanställas.	Oiva Ab ska sammanställas som ett intressebolag (BFL 1:8). Stiftelsens ägarandel är 25 procent.	1,25
Fastighets Ab Pihaportti	Ja. Ska sammanställas.	Stiftelsens dotterbolag Lasten Iltapäiväkerhot Ab äger 55 procent av aktiestocken i Fastighets Ab Pihaportti. Enligt BFL 1:6.2 hör ett bolag till en koncern om dotterbolaget ensamt eller tillsammans med andra dotterbolag har bestämmande inflytande i målbolaget.	1,25
Lastenkoti Päivänpaiste Ab	Nej. Ska sammanställas.	Lastenkoti Päivänpaiste Ab ska sammanställas med koncernbokslutet (ägarandel 100 procent). Bestämmelserna i bokföringslagen 6:3 gäller inte för stiftelser, eftersom stiftelselagen går före bokföringslagen i egenskap av speciallag. Undantagsbestämmelsen om att ett koncernbokslut inte upprättats ska tolkas snävt (Bokföringsnämndens utlåtande på eget initiativ 1945/2015).	1,25
Palvelukotien Säätiö sr	Nej. Ska sammanställas.	Palvelukotien Säätiö hör till koncernen eftersom Lastenkotien Säätiö sr har faktiskt bestämmande inflytande. Det bestämmande inflytandet grundar sig på att stiftelsen har samma styrelse och att verksamheten sköts av personalen och ledningen för Lastenkotien Säätiö sr. (Bokföringsnämndens allmänna anvisning om	1,25

		upprättande av koncernbokslut)	
--	--	-----------------------------------	--

2.2 (sammanlagt 16,25 poäng)

Fel/brist i utkastet till revisionsberättelse	Hur borde felen/bristerna i utkastet till revisionsberättelse åtgärdas?	Poängsättning
Utkastet till revisionsberättelse omfattar inte utlåtanden enligt den nya stiftelselagen.	I berättelsen införs ett uttalande om huruvida stiftelsens bokslut och verksamhetsberättelse ger de uppgifter om stiftelsens verksamhet under räkenskapsperioden som är väsentliga för bedömningen av om stadgebestämmelserna om stiftelsens ändamål och verksamhetsformer har följts och huruvida de arvoden och ersättningar som stiftelsen, dess dottersammanslutningar och dess dotterstiftelser har betalat till ledamöterna i stiftelsens organ ska anses vara sedvanliga. (SL 4:2.2) Stiftelsen har inte i sin verksamhetsberättelse gett uppgifter som är väsentliga för att iaktta stiftelsens ändamål och bestämmelserna om verksamhetsformerna. Utlåtandet ska anpassas till denna del. Den månadslön på 10 000 euro som betalats till verkställande direktören kan inte ses som sedvanlig lön, eftersom det handlar om en liten stiftelse och eftersom verkställande direktören arbetar på deltid 1,5 dagar i veckan i stiftelsen. Utlåtandet ska anpassas till denna del.	3,0
Det faktum att närståendekretsuppgifter fattas i verksamhetsberättelsen har inte	Utlåtandet ska anpassas: Tillräckliga uppgifter om transaktioner med	4,25

angetts i utkastet till revisionsberättelse. Alla affärstransaktioner med närståendekretsen mot eller utan vederlag ska läggas fram i verksamhetsberättelsen.	närståendekretsen har inte getts i verksamhetsberättelsen. Fulla poäng har getts för uppgiften om examinanden hittat fem transaktioner med närståendekretsen. Transaktioner med närståendekretsen vilka borde ha presenterats i verksamhetsberättelsen: • Vederlagsfria affärstransaktioner med närståendekretsen: Palvelukotien Säätiö sr finns i samma lokaler som stiftelsen. Lastenkotien Säätiö sr:s personal sköter Palvelukotien Säätiö. • Försäljning av en fastighet till Lasten Iltapäiväkerhot Ab: Lasten Iltapäiväkerhot Ab hör till stiftelsens närståendekrets (punkt 1 i SL 1:8). Det handlar om en transaktion med närståendekretsen vilken ska läggas fram i verksamhetsberättelsen oberoende av om transaktionen genomförts med sedvanliga villkor eller ej (Bokföringsnämndens utlåtande på eget initiativ 1945/2015). • Hyra betalats till Lasten Iltapäiväkerhot Ab (punkt 1 i SL 1:8) • Den lön som betalats ut till verkställande direktören (SL 5:2, punkt 2 i SL 1:8) • Uthyrning av en stuga till styrelseledamöter (punkt 2 i SL 1:8). • Ställandet av säkerhet till säkerhet för Lasten Iltapäiväkerhot Ab:s lån ska anges i de transaktioner med närståendekretsen vilka ska	
---	---	--

	läggas till i verksamhetsberättelsen. Därtill ska det meddelas hur lån, ansvar och borgensförbindelser anknyter till genomförandet av styrelsens ändamål, verksamhetsformer och kapitalförvaltning. (SL 5:3) • Uthyrning av en lägenhet i bostadsaktiebolaget Kotipuisto till dottern till en styrelseledamot (punkt 4 i SL 1:8).	
Det som fattas i utkastet till revisionsberättelse är att verksamhetsberättelsen inte omfattar ett referat av att stiftelsen skaffat bestämmande inflytande i en annan bokföringsskyldig (SL 5:2.4).	Utlåtandet ska anpassas: tillräckliga uppgifter har inte getts i verksamhetsberättelsen Ett ärende som borde ha angetts i verksamhetsberättelsen: Under räkenskapsperioden har stiftelsen skaffat en ägarandel på 100 procent i Lastenkoti Päivänpaiste Ab:s aktiestock.	1,5
Stiftelsens regler har brutits, men ingen anmärkning har getts om detta i utkastet till revisionsberättelsen.	En anmärkning enligt 3:5.4 i revisionslagen läggs till i utkastet till revisionsberättelse med anledning av att stiftelsen regler brutits till följande delar: • Uthyrning av en lägenhet i bostadsaktiebolaget Kotipuisto till dottern till en styrelseledamot Enligt stiftelsens regler kan stiftelsen erbjuda de lägenheter som den äger för uthyrning till en ung person utan studieplats. Styrelseledamotens dotter har en studieplats. • Uthyrningen av stugan till närståendekretsen: Stiftelsens ändamål är inte att förbättra livskvaliteten för personer i	3,0

	närståendekretsen. Transaktioner med närståendekretsen vilka inte främjar stiftelsens ändamål är helt förbjudna. (RP 166/2014 rd) • Beviljande av stipendium till yrkeshögskolestudier i strid med stiftelsens ändamål	
Utkastet till revisionsberättelse omfattar inte något ställningstagande till de väsentliga felen i bokslutet.	Ett negativt utlåtande jämte motiveringar enligt punkt 1) i 3:5.2 och 3:5.3 i revisionslagen läggs till utkastet till revisionsberättelse. Alla koncernbolag har inte sammanställts med med koncernbokslutet.	1,5
Utkastet till revisionsberättelse omfattar inte något ställningstagande till de väsentliga felen i bokslutet. Av gåvorna har den ena tagits upp som en fond med egen täckning i det egna kapitalet (150 000 euro) och den andra i grundkapitalet (100 000 euro). Gåvor ska tas upp som intäkter i resultaträkningen i enlighet med 5:1 i BFL. Vad gäller mottagna gåvor är räkenskapsperiodens resultat 250 000 euro för lågt. Styrelsen kan inte fatta beslut om att inrätta en fond med egen täckning, dvs. en osjälvständig stiftelse, utan dessa är alltid förenade med en utomstående viljeyttring. Enligt rättslitteraturen och bokföringsnämndens utlåtande handlar det om en osjälvständig stiftelse då någon överlåter egendom till en annan person eller juridisk person 1) för att användas för ett fastställt ändamål och 2) för att hållas åtskild från mottagarens övriga tillgångar. (RP 166/2014)	Ett negativt utlåtande jämte motiveringar enligt punkt 1) i 3:5.2 och 3:5.3 i revisionslagen läggs till utkastet till revisionsberättelse. Räkenskapsperiodens resultat är väsentligt felaktigt eftersom de mottagna gåvorna inte införts som intäkter i resultaträkningen. Stiftelsens eget kapital har presenterats på felaktigt sätt. Stiftelsens bundna kapital är 250 000 euro för högt.	3,0

Uppgift 3 (25 poäng)

3.1 (sammanlagt 4,0 poäng)

Noterna tar inte upp lånekovenantbrottet och den osäkerhet som detta innebär. Följaktligen ger inte bokslutet en riktig och tillräcklig bild av bolagets ekonomiska ställning (BFL 3:2). **(3,0 poäng)**

Till följd av lånekovenantbrottet förfaller lånet omedelbart till betalning och följaktligen borde det anges som kortfristig främmande kapital i balansräkningen. Följaktligen har den current ratio som presenterats i noterna räknats på fel sätt. **(1,0 poäng)**

3.2 (sammanlagt 8,0 poäng)

Revisorn har inte bedömt om ledningens bedömning omfattar all relevant information som revisorn är medveten om till följd av revisionen (ISA 570.14). **(2,0 poäng)**

Revisorn har inte bedömt pålitligheten i den grundläggande informationen för prognosen (ISA 570.16(c)) till exempel genom att testa anknutna avtal, jämföra den med de faktiska siffrorna och bedöma pålitligheten i ledningens prognosprocess. **(2,0 poäng)**

Revisorn har inte bedömt händelserna efter prognosen (ISA 570.15). **(2,0 poäng)**

Revisorn har inte begärt skriftliga bekräftelser av den verkställande ledningen (ISA 570.16(e)). **(2,0 poäng)**

3.3 (sammanlagt 5,0 poäng)

Revisorn har gett en standardberättelse med ett stycke med upplysningar av särskild betydelse och en hänvisning till not 15. Den not som bolaget lagt fram i bokslutet är inte ändamålsenlig, eftersom kovenantbrottet inte tas upp. Därför borde revisionsberättelsen omfatta

- antingen en reservation (ISA 570 A23) eller en avvikande mening (ISA 570 A24) **(3,0 poäng)** samt
- en anmärkning till styrelseledamöterna och verkställande direktören eftersom bestämmelserna i bokföringslagen inte iakttagits (aktiebolagslagen föreskriver att bokföringslagen iakttas) (revisionslagen 3:5) **(2,0 poäng)**

3.4 (sammanlagt 8,0 poäng)

Ledningen har inte gjort någon kassaflödesprognos, utan enbart resultatprognosen har använts i ledningens bedömning (ISA 570.16(c)). **(2,0 poäng)**

Återbetalningen av lånet på grund av brottet mot kovenantvillkoren har inte beaktats i ledningens bedömning. **(1,0 poäng)**

I ledningens bedömning har man använt den förmodade rörelseförlusten, det vill säga att finansiella kostnader inte beaktats. Enligt bilaga 2 har bolaget finansiella kostnader och dessa ska beaktas i kassaflödesprognosen. **(1,0 poäng)**

Resultatprognosen borde rättas så att den grundar sig på kassaflödet t.ex. vad gäller följande poster) (det räcker med att åtminstone två nämns) **(1,0 poäng/punkt, högst 2,0 poäng):**

- Avskrivningar, eftersom avskrivningarna omfattar kostnader för att periodisera anskaffningsutgiften för tidigare investeringar, vilka inte påverkar penningflödet år 2016;

- Inkomstförskott eftersom de beskriver den betalningsskyldighet som anknyter till förskottsbetalningar. I typfall understiger framtida kassaflöden balansvärdet, om bolagets bruttobidrag är positivt;
- Förändringen i nettorörelsekapitalet, eftersom affärsverksamheten kräver rörelsekapital för att fungera. Rörelsekapitalet ändras då affärsverksamheten växer eller krymper.

Analysen har gjorts utifrån nettorörelsekapitalet. Bedömningen borde upprättas utifrån kassaflödena. Nettorörelsekapitalet motsvarar inte framtida penningflöden (t.ex. inkomstförskott). **(1,0 poäng)**

I den resultatprognos som ledningen gjort för år 2016 förväntas det att omsättningen minskar i samma förhållande som omsättningen minskade från år 2015 till år 2014. I resultatprognosen har omsättningen dock minskat med endast 8 procent, vilket är lägre än minskningen på 10 procent av omsättningen under föregående år. **(1,0 poäng)**

Uppgift 4 (25 poäng)**Uppgift 4.1. (6,3 poäng)**

Det finns två alternativa svar på uppgift 4.1.

Enligt IAS 16.16 består anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång av:

(a) dess inköpspris, inklusive tullavgifter vid import och punktskatter, efter avdrag för handelsrabatter och andra rabatter, **(0,35 poäng)**

....

(c) uppskattad utgift för nedmontering och bortforsling av tillgången och återställande av plats eller område där det finns. Ett företags förpliktelse avseende dess åtgärder uppkommer antingen när tillgången förvärvas eller som en följd av att företaget har nyttjat tillgången under en viss period i ett annat syfte än att tillverka varor under denna period. **(0,35 poäng)**

Den miljölagstiftning som var i kraft 31 december 2015 förpliktar inte till rengöring av fabriksområdet så länge som den nuvarande fabriksverksamheten fortsätter **(0,1 poäng)**. Enligt den av SEOS Abp publicerade miljöpolitiken rengör bolaget alla de miljöförstöringar som konstateras på dess produktanläggningar. Bolaget har skött alla sina miljöförpliktelser i enlighet med den publicerade miljöpolitiken **(0,1 poäng)**. Följaktligen har en informell förpliktelse uppstått för SEOS Abp som leder till att företaget inte har någon annan realistisk möjlighet än att reglera förpliktelsen i fråga **(0,6 poäng)** (IAS 37.10) **(0,25 poäng)**. Av nuvärdet för de kostnader som rengöringen av miljön förorsakar (120 tusen euro) hör 70 procent dvs. 84 tusen euro till miljöförstöringar som ägt rum innan SEOS Abp:s besittningstid före 31 december 2015 **(0,2 poäng)**. Således innefattar SEOS Abp:s anskaffningsvärde nuvärdet för de kostnader som rengöringen av miljön har förorsakat till den del som de hör till de miljöförstöringar som ägt rum innan SEOS Abp:s besittningstid **(0,4 poäng)**. (IAS 37.10, IAS 37.14, IAS 37.17, IAS 37 Illustrative examples 2B och 3). **(0,25 poäng)**

Återstoden, 30 % av kostnadernas nuvärde (36 tusen euro) **(0,1 poäng)** anknyter till SEOS Abp:s tillverkning av varulager under de följande 15 åren. Fabriken's anskaffningsvärde omfattar inte den här delen **(0,5 poäng)** (IAS 16.6(c), IAS 16.18.) **(0,1 poäng)**

Fabriken's ursprungliga anskaffningsvärde är sammanlagt 604 tusen euro och det består av följande delar:

- inköpspris (500 tusen euro) **(0,75 poäng)** och de överlåtelseskatter (20 tusen euro) som anknyter till inköpet (IAS 16.16a) **(0,75 poäng)**
- nuvärdet för de kostnader som rengöringen av miljön förorsakar (84 tusen euro) då de hör till miljöförstöringar som ägt rum innan SEOS Abp:s besittningstid (IAS 16.16c). **(1,5 poäng)**

ALTERNATIVT SVAR:

Ett företag ska redovisa varje rörelseförvärv genom tillämpning av förvärvsmetoden (IFRS 3.4) **(0,10 poäng)**. Tillämpning av förvärvsmetoden kräver:

- (a) identifiering av förvärvare,
- (b) fastställande av förvärvstidpunkten,
- (c) redovisning och värdering av de identifierbara förvärvade tillgångarna, de övertagna skulderna och eventuella innehav utan bestämmande inflytande i det förvärvade e företaget, och

(d) redovisning och värdering av goodwill eller vinst vid ett förvärv till lågt pris. (IFRS 3.5) **(0,10 poäng)**.

De identifierbara förvärvade tillgångarna och övertagna skulderna måste, för att uppfylla villkoren för redovisning enligt förvärvsmetoden, per förvärvstidpunkten uppfylla definitionen av tillgångar och skulder i Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter. Exempelvis är kostnader som förvärvaren förväntar sig, men inte är förpliktad att ådra sig för att genomföra sin plan att dra sig ur ett förvärvat företags aktivitet eller säga upp eller omplacera det förvärvade företags anställda, inte skulder per förvärvstidpunkten. Förvärvaren redovisar därför inte dessa kostnader enligt förvärvsmetoden. Förvärvaren redovisar i stället dessa utgifter i sina finansiella rapporter efter rörelseförvärvet enligt andra IFRS-standarder (IFRS 3.11) **(0,10 poäng)**.

Förvärvaren ska värdera de identifierbara förvärvade tillgångarna och de övertagna skulderna till deras verkliga värden per förvärvstidpunkten (IFRS 3.18) **(0,10 poäng)**.

Förvärvaren ska redovisa goodwill från och med förvärvstidpunkten, beräknad som summan av (a) minus (b) nedan:

(a) summan av:

(i) den överförda ersättningen värderad enligt denna standard, som normalt kräver verkligt värde per förvärvstidpunkten,

....

(b) nettot per förvärvstidpunkten av beloppen för de identifierbara förvärvade tillgångarna och övertagna skulderna värderade enligt denna standard (IFRS 3.32) **(0,10 poäng)**.

Den ersättning som överförs vid ett rörelseförvärv ska värderas till verkligt värde, som ska beräknas som summan av de verkliga värdena av de tillgångar som överläts av förvärvaren per förvärvstidpunkten, de skulder som förvärvaren ådrar sig till tidigare ägare av det förvärvade företaget och de egetkapitalandelar som emitteras av förvärvaren (IFRS 3.37) **(0,10 poäng)**.

Förvärvaren är Seos Abp, som köpte fabriken av en konkurrent (IFRS 3.5(a) **(0,05 poäng)**). Förvärvstidpunkten var 31.12.2015 (IFRS 3.5(b)) **(0,05 poäng)**. Den miljölagstiftning som är i kraft 31.12.2015 förpliktar inte till rengöring av fabriksområdet så länge som nuvarande fabriksverksamhet fortsätter. Den ekonomiska brukstiden för fabriken upphör om 15 år. **(0,10 poäng)** Enligt den miljöpolicy som publicerats av SEOS Abp rengör den alla miljöföroreningar som konstateras vid dess produktionsanläggningar. Bolaget har fullgjort alla sina miljöplikter enligt den publicerade miljöpolicy (0,10 poäng). Följaktligen har en informell förpliktelse uppkommit för SEOS Abp, vilket leder till att samfundet inte har något annat realistiskt alternativ än att fullgöra förpliktelsen i fråga **(0,6 poäng)** (IAS 37.10) **(0,2 poäng)**. Av nuvärdet på kostnaderna för att rengöra omgivningen (120 tusen euro) hänförs till 70 procent, dvs. 84 tusen euro, till den miljöförorening som ägt rum fram till 31.12.2015 före SEOS Abp:s ägandetid **(0,2 poäng)**. Följaktligen motsvarar nuvärdet på kostnaderna för rengöring av omgivning definitionen av en skuld till den del som de anknyter till den miljöförorening som ägt rum före SEOS Abp:s ägartid **(0,5 poäng)** (IFRS 3.11, IAS 37.10, IAS 37.14, IAS 37.17, IAS 37 Illustrative examples 2B och 3) **(0,2 poäng)**.

Den återstående delen på 30 % av kostnadernas nuvärde (36 tusen euro) **(0,2 poäng)** anknyter till tillverkning av SEOS Abp:s anläggningstillgångar under nästa 15 år. Denna andel av det nuvarande värdet på kostnaderna är inte en befintlig förpliktelse vid förvärvstidpunkten **(0,6 poäng)** (IFRS 3.11, IAS 37.10)) **(0,2 poäng)**.

Seos Abp betalade 500 tusen euro (IFRS 3.37) till den tidigare ägaren. Överlåtelseskatten (20 tusen euro) kostnadsförs som en inköpsrelaterad utgift **(0,5 poäng)** (IFRS 3.53) **(0,15 poäng)**. Det verkliga

värdet på de övertagna skulderna vid förvärvstidpunkten till den del som de anknyter till miljöföreningen för SEOS Abp:s ägartid uppgår till 84 tusen euro **(1,35 poäng)**.

Seos Abp borde värdera fabriken jämte tillgångar och skulder till verkligt värde vid förvärvstidpunkten 31.12.2015. I uppgiften har fabriken verkliga värde inte fastställts. Varje examinand har getts poäng antingen enligt alternativ A) eller alternativ B) beroende på det alternativ som ger examinanden ett högre antal poäng.

Alternativ A)

Det betalade priset på 500 tusen euro fastställs till fabriken verkliga värde **(0,5 poäng)**. Goodwill blir 84 tusen euro **(0,2 poäng)** enligt följande:

- a) det överlåtna vederlaget på 500 tusen euro med avdrag för
- b) nettot per förvärvstidpunkten (414 tusen euro) av beloppen för den identifierbara fabrikstillgången (500 tusen euro) och de övertagna skulderna (84 tusen euro)

Alternativ B)

Det verkliga värdet på fabriken fastställs till 584 tusen euro (det betalade priset på 500 tusen euro med tillägg för miljöansvaret på 84 tusen euro vid förvärvstidpunkten) **(0,5 poäng)**. Goodwill uppkommer inte **(0,2 poäng)**, eftersom det överlåtna vederlaget motsvarar de identifierbara tillgångarna och nettobeloppet på skulderna:

- a) det överlåtna vederlaget på 500 tusen euro
- b) nettot per förvärvstidpunkten (500 tusen euro) av beloppen för den identifierbara fabrikstillgången (584 tusen euro) och de övertagna skulderna (84 tusen euro).

Uppgift 4.2. (6,3 poäng)

Enligt IAS 36.78 kan det kan vara nödvändigt att beakta vissa skulder som tagits upp i balansräkningen när återvinningsvärdet för en kassagenererande enhet fastställs. Så kan vara fallet om en avyttring av en kassagenererande enhet förutsätter att köparen tar över en skuld. I dessa fall utgörs verkligt värde efter avdrag för kostnader vid överlåtelse (eller inbetalningen från den slutliga överlåtelsen) av det uppskattade priset för försäljning av de tillgångar som ingår i den kassagenererande enheten och tillhörande skulder efter avdrag för kostnader vid överlåtelse. För en meningsfull jämförelse mellan enhetens redovisade värde och återvinningsvärdet dras det redovisade värdet för skulden av från både det redovisade värdet och återvinningsvärdet för enheten. **(0,6 poäng)**

Maalipojat har fått flera erbjudanden på cirka 115 miljoner euro för fabriken i slutet av december 2015. Köparen av fabriken tar ansvar för utgifterna för att återställa området till det ursprungliga tillståndet. Utgifterna för överlåtelsen av fabriken är inte väsentliga. Följaktligen är det verkliga värdet på fabriken med avdrag för utgifterna på grund av överlåtelsen 115 miljoner euro. **(0,3 poäng)**

Fabriken är en fristående kassagenererande enhet med ett bokföringsvärde på 120 miljoner euro **(0,6 poäng)** (140 miljoner – 20 miljoner euro), då utgifterna för återställande till det ursprungliga tillståndet beaktas. Fabriken nyttjandevärde är 110 miljoner euro **(0,6 poäng)** (130 miljoner euro – 20 miljoner euro), då utgifter för återställande till det ursprungliga tillståndet beaktas (IAS 36.78).

Återvinningsvärdet är det verkliga värdet på fabriken med avdrag utgifterna på grund av överlåtelsen (115 miljoner euro), eftersom det överstiger fabriken nyttjandevärde (110 miljoner euro) **(0,8 poäng)** (IAS 36.18) **(0,3 poäng)**.

Bokföringsvärdet efter avdraget av utgifter för återställande till det ursprungliga tillståndet (120 miljoner euro) överskrider återvinningsvärdet (115 miljoner euro) **(0,8 poäng)**. Följaktligen tar Maalipojat Ab upp en nedskrivningsförlust på 5 miljoner euro i bokslutet 31.12.2015 **(1,8 poäng)** (IAS 36.59). **(0,3 poäng)**

Fabriken bokföringsvärde är 135 miljoner euro (140 miljoner euro – 5 miljoner euro) efter upptagningen av nedskrivningsförlusten. **(0,2 poäng)**

4.3. (6,2 poäng)

Sohvaryhmät Ab har ingen skyldighet att ge moderbolagets egetkapitalinstrument till sina anställda, utan moderföretaget har denna skyldighet. Därför ska Sohvaryhmät Ab värdera de tjänster som dess anställda tillhandahåller det i enlighet med reglerna för aktierelaterad ersättning som reglerats med egetkapitalinstrument och redovisa en motsvarande ökning av det egna kapitalet som ett tillskott från moderföretaget (IFRS 2.B53) **(0,4 poäng)**.

Sohvaryhmät Ab ska fastställa det verkliga värdet på de mottagna tjänsterna utifrån det verkliga värdet på de tilldelade egetkapitalinstrumenten, eftersom det inte är möjligt att uppskatta det verkliga värdet på de mottagna tjänsterna **(0,45 poäng)**. Det verkliga värdet på egetkapitalinstrumenten i fråga ska fastställas på tilldelningsdagen **(0,45 poäng)**. (IFRS 2.11–12). **(0,3 poäng)**

Det datum då incitamentssystemet tilldelades var 1.7.2015, då moderbolagets styrelse beslutade om systemet och gav personalen information om det **(0,3 poäng)** (IFRS 2 Bilaga A Definitioner) **(0,1 poäng)**. Värdet på aktien var 20 euro per 1.7.2015 **(0,15 poäng)**. Om den anställd exempelvis inte har rätt att erhålla dividend under intjänandeperioden, ska denna omständighet beaktas vid uppskattningen av det verkliga värdet för de tilldelade aktierna (IFRS 2 Bilaga B Vägledning vid tillämpning kapitel B3). Det förväntas dock inte att moderbolaget betalar ut dividend under intjänandeperioden, det vill säga inom följande två år, varför Sohvaryhmät Ab inte behöver beakta moderbolagets framtida dividender (enligt uppskattning noll euro) i värderingen av aktien **(0,05 poäng)**.

Rätt till de tilldelade aktierna uppkommer inte förrän en arbetstagare tjänstgjort i två års tid från tilldelningsdagen. Sohvaryhmät Ab ska ta upp dessa tjänster i bokföringen i takt med att de tillhandahålls under intjänandeperioden och ett motsvarande tillägg ska tas upp i det egna kapitalet **(0,4 poäng)** (IFRS 2.15) **(0,25 poäng)**. Ett halvt år hade gått av intjänandeperioden på två år (dvs. 1/4 av hela intjänandeperioden) vid bokslutstidpunkten 31.12.2015.

Sohvaryhmät Ab bedömer att personalomsättningen är cirka tre personer per år. Följaktligen uppkommer uppskattningsvis till slut rätt till aktierna för 54 **(0,5 poäng)** anställda (60 – 3 – 3 anställda) (IFRS 2.19) **(0,25 poäng)**.

Sohvaryhmät Ab tar upp och värderar incitamentssystemet enligt följande (IFRS 2.B53, IFRS 2 IG22A):

Bokslut som ska upprättas för år 2015:

Debet personalkostnader an eget kapital **(1,0 poäng)** (Placering som mottagits av moderbolaget) 13 500 euro (50 aktier × 54 anställda × 20 euro)*1/4) **(1,6 poäng)**

4.4. (6,2 poäng)

Enligt IFRIC 4.6 **(0,2 poäng)** ska fastställandet huruvida ett avtal är, eller innehåller, ett leasingavtal baseras på avtalets innebörd **(0,2 poäng)** och detta kräver en bedömning av huruvida

(a) arrangemangets fullföljande är beroende av användandet av en särskild tillgång eller tillgångar (tillgången) **(0,2 poäng)**; och

(b) arrangemanget överlåter en rätt att använda tillgången **(0,2 poäng)**.

Servrarna har specificerats i det avtal som ingåtts med Pelivälineet Abp **(0,2 poäng)**. Datapojat Ab har dock rätt och kan byta servrar till servrar som inte definierats i avtalet om Datapojat Ab på så sätt kan optimera sin operativa verksamhet på bästa sätt i syfte att trygga att affärsverksamheten är lönsam **(0,2 poäng)**. Därför är genomförandet av arrangemanget inte beroende av användning av en viss tillgång **(0,2 poäng)** (IFRIC 4.7) **(0,2 poäng)**.

Efter avtalets utgång lämnar servrarna kvar hos Datapojat Ab **(0,2 poäng)**. Pelivälineet Abp har inte tillträde till Datapojat Ab:s lokaler utan skriftligt tillstånd av Datapojat Ab **(0,2 poäng)**. Enligt avtalet administrerar Datapojat Ab servrarna och ansvarar för att servrarna fungerar på ändamålsenligt sätt under hela avtalsperioden **(0,2 poäng)**. Datapojat Ab har rätt och kan byta servrar till servrar som inte definierats i avtalet om Datapojat Ab på så sätt på bästa sätt kan optimera sin operativa verksamhet i syfte att trygga att affärsverksamheten är lönsam **(0,2 poäng)**. Följaktligen ger inte arrangemanget Pelivälineet Ab rätt att använda egendomsposten **(0,2 poäng)** (IFRIC 4.9) **(0,2 poäng)**.

Det handlar inte om ett hyresavtal eftersom förutsättningarna i IFRIC 4.6 inte uppfylls **(2,4 poäng)**. Således tar Pelivälineet Ab vare sig upp eller värderar servrarna i sin bokföring **(0,5 poäng)**. Pelivälineet Ab tar upp köpet av IT-outsourcingtjänsten som en kostnad på 1 000 euro/mån. under avtalsperioden **(0,5 poäng)**.

Uppgift 5 (25 poäng)

5.1 (sammanlagt 12,5 poäng)

Bokföringslagen och därmed IFRS (IAS 39) tillåter två olika upptagningssätt för finansiella instrument **(1,25 poäng)**.

Genom att tillämpa BFL 5:2a värderar bolaget derivaten till verkligt värde **(0,5 poäng)**. Verkligt värde tas upp antingen via resultaträkningen eller alternativt, om kraven för säkringsredovisning är uppfyllda, enligt regleringen för säkringsredovisning **(0,75 poäng)**. Om bolaget inte tillämpar säkringsredovisning tas posten upp i övriga finansiella poster i resultaträkningen **(0,5 poäng)**.

Upptagningar:

Upptagning av verkligt värde på derivat:

Per övriga finansiella kostnader an derivatskulder (övriga skulder) 1 000 000 **(1,4 poäng)**

Upptagning av ränta på derivatet:

Per finansiella kostnader an passiva resultatregleringar 250 000 **(1,4 poäng)**

Upptagning av ränta på derivater:

Per aktiva resultatregleringar an finansiella kostnader 87 500 **(1,4 poäng)**

Därtill ska upptagningen av skatt beaktas, vilken är antingen den latent skatten eller den egentliga skatten.

Skatter:

Per latent skattefordran an skatter under räkenskapsperioden (resultaträkning) 200 000 **(0,5 poäng)**

Om bolaget tillämpar säkringsredovisning på posten ska bolaget ha en säkringsdokumentation som redogör för säkringen (en hänvisning enligt BFL 5:2a till IFRS-bestämmelserna). IAS 39.88 förutsätter att bolaget måste ha en säkringsdokumentation (a)-punkten i IAS 39.88) och kalkyler som visar säkringseffekten **(0,5 poäng)**. När lånet och de väsentliga villkoren för säkringsinstrumentet (det nominella kapitalet, räntan och räntebindningsdagarna) är identiska, kan det förmodas att säkringen är effektiv **(0,5 poäng)**. När det handlar om byte av rörlig ränta till fast ränta, handlar det om säkring av kassaflödet **(0,5 poäng)**. I så fall bokförs verkligt värde på derivatet i fonden för verkligt värde justerat med skatten på det egna kapitalet. Posten upplöses från fonden för verkligt värde då utbetalningar görs utifrån derivatet. **(0,5 poäng)**

Upptagningar:

Per eget kapital (fond för verkligt värde) an derivatskuld (övrig skuld) 1 000 000 **(1,4 poäng)**

Per latent skattefordran an fond för verkligt värde (eget kapital) 200 000 **(1,4 poäng)**

5.2 (sammanlagt 6,25 poäng)

Avtalet har värderats felaktigt **(1,0 poäng)**. Den ränta som fås ligger hela tiden under den ränta som ska betalas, varför avtalet inte kan ha ett positivt värde **(1,5 poäng)**. Enligt värderingskurvan borde en kostnad ha tagits upp för avtalet. Bolaget tillämpar värdering till verkligt värde i bokföringen. I materialet

har det inte konstaterats att det till ränteswapavtalet skulle anknyta ett underliggande lån. Därför handlar det om ett derivat som tecknats i annat än säkringssyfte.

Upptagningar **(1,50 poäng)**:

Per finansiella poster an derivatskulder (övriga skulder)

Därtill ska eventuella skattekonsekvenser uppskattas:

Per skattefordran an skatter under räkenskapsperioden

När det handlar om en post som ska bokföras till verkligt värde, ska man i bokslutet enligt prövning lägga fram noter enligt IFRS 13.91–IFRS13.99 och IFRS 7 **(1,25 poäng)**. Därtill ska noter enligt bokföringsförordningen ges (BFF 2:5a) **(1,0 poäng)**.

5.3 (sammanlagt 6,25 poäng)

Trots att bolaget har ett låneavtal med samma nominella värde som derivatet, kan inte det derivatavtal som bolaget ställt ut vara ett säkringsinstrument (IAS 39.77) **(1,25 poäng)**.

Enligt avtalet är bolaget säljare (utställare). Även om avtalet omfattar optionalitet, kan inte bolaget fatta beslut om optionaliteten **(0,75 poäng)**. Bolaget är i praktiken utsatt för den risk som är förknippad med en öppen position, varför posten inte kan behandlas som en säkringspost **(0,5 poäng)**.

Bolaget ska i sin bokföring ta upp värdeförändringen avseende derivatet direkt som en utgift genom att tillämpa BFL 5:2a och därmed bestämmelserna i IFRS. Det handlar om ett instrument som ska värderas till verkligt värde enligt IAS 39. Derivatet värderas varje bokslutsdag till verkligt värde **(1,25 poäng)**.

I samband med upptagningen av utgiften ska den latent skatten också beaktas **(0,75 poäng)**.

Upptagningar:

Per finansieringskostnader an derivatskulder (övriga skulder) **(1,0 poäng)**

Per latent skattefordran an skatter under räkenskapsperioden **(0,75 poäng)**

CGR-examen 2016
REVISIONSBERÄTTELSE OCH REVISORNS ÖVRIGA RAPPORTER (110 POÄNG)

Uppgift 1 (80,0 poäng)

Eventuella observationer och rättelseförslag avseende moms har inte varit en förutsättning för att få fulla poäng i punkten Granskningsobservation. Upptagningar som gäller moms har inte presenterats i bedömningsgrunderna.

	1. Granskad omständighet	2. Granskningsobservation, motiverad bedömning och rättelseförfarande	3. Effekt på rapporteringen (Berätta vad, var och hur rapporteringen sker, om felet eller bristen inte rättas)¹	Poäng
1.	Missbruk och återkallelse av produkter (koncernen och moderföretaget)	Granskningsobservation och motiverad bedömning av denna: Av det e-postmeddelande som sänts av verkställande direktör Lasse Liukas 24.2.2016 och som presenteras i bilaga 2 till revisionsassistenternas sammandrag och av protokollet över styrelsens möte 30.8.2016 framgår det att verkställande direktören och Hyvingefabrikens ledningsgrupp förvrängt resultaten av livsmedelsplasttesterna och tagit i drift råvaror med en sammansättning som inte varit exakt känd. Användningen av orena råvaror orsakar en direkt skada för bolaget med anledning av återkallelsen av produkter. Enligt den kostnadsuppskattning som styrelsen behandlat vid sitt möte 30.8.2016 uppgår den försäljning som ska gottgöras med anledning av återkallelsen till 3 000 tusen euro under den avslutade räkenskapsperioden (= sammanlagd uppskattning på 5 000 tusen euro -2 000 tusen euro som gäller juli månad). Enligt styrelsens beslut från 30.8.2016 kommer beloppet på återkallelsen i anknytning till försäljningen under den avslutade räkenskapsperioden att i enlighet med kostnadsuppskattningen uppgå till 3 000 tusen euro, eftersom ett beslut fattats om att gottgöra kunderna.	Revisionsberättelse Ett uttalande med avvikande mening om informationen i bokslutet och verksamhetsberättelsen enligt 3 kap. 5 § 2 mom. 1 punkten i revisionslagen En anmärkning enligt 3 kap. 5 § 4 mom. 1 punkten i revisionslagen avseende verkställande direktörens skadeståndsansvar	7

¹ Examinanden har inte getts poäng för en referens till gamla revisionslagen.

		Börsmeddelandet från 30.8.2016 redogör för att 4 000 tusen euro med avdrag för skatteeffekten i sin helhet hänförs till den nya räkenskapsperioden, då gottgörelsen av försäljningen på 3 000 tusen euro, vilken hänför sig till den avslutade räkenskapsperioden, inte tagits upp i bokslutet. Bokslutet ska korrigeras enligt IAS 10.8, IAS 10.9e och IAS 10.19. Vad gäller de återkallade produkterna uppfyller inte intäktsföringen förutsättningarna för intäktsföring i ett koncernbokslut enligt IAS 18:14, eftersom det är sannolikt att de ekonomiska fördelarna av försäljningen inte kommer bolaget till nytta. I koncernbokslutet motsvarar återkallelsen definitionen av en avsättning (IAS 37:14) till den del som betalningen för den försäljning som ska krediteras redan mottagits, då krediteringen av försäljningen till denna del ska tas upp som en kortfristig avsättning. Motsvarande fel förekommer i moderbolagets bokslut. I moderföretaget görs en upptagning av en avsättning till den del som det belopp som ska ersättas inte kan hänföras till kundfordringar (BFL 5: 14.3). Eftersom avdrag av avsättning i allmänhet inte godkänts i beskattningen, tas en latent skattefordran upp till denna del. I enlighet med principerna för upprättande av moderföretagets bokslut tas latent skatter upp också vad gäller moderföretaget. Vad gäller de återkallade produkterna är skatteeffekten 600 000 euro (3 000 tusen euro/ 20 procent). Vad gäller de 2 000 tusen euro som hänför sig till juli har den krediterade försäljningen inte ännu tagits upp vid bokslutstidpunkten och följaktligen har inte plikterna ännu uppkommit vid bokslutstidpunkten (IAS 37.14–16, IAS 37.63, kriterierna i BFL 5:14). Bokföringsnämnden har i sitt utlåtande 1827/2008 bedömt sannolikheten och bokföringsmaturiteten enligt följande: 1) Om sannolikheten för realisering på motiverade grunder är säker (sannolikhet på 95–100%) och det inte handlar om en framtida transaktion, bokförs den som en kostnad 2) Om realiseringen är sannolik (50–95 %) bokförs den som kostnad, om beloppet på ett rimligt sätt kan uppskattas, upptas i annat fall som not 3) Om realisering är möjlig, men inte sannolik (5–50 %), upptas den som en not. 4) Om realisering är osannolik (0–5 %), upptas den inte i noterna.		
--	--	---	--	--

		Det är omöjligt att uppskatta sannolikheten för och beloppet på böter på grund av livsmedelsförseelsen eller ersättningsanspråk av konsumenterna, men det är möjligt att sådana äger rum. I koncernbokslutet ska sådana poster klassificeras som eventalförpliktelse. De nödvändiga noterna har inte getts (IAS 10.21, IAS 37.10 och IAS 37.86). Enligt Bokföringsnämndens utlåtande borde ett eventuellt ansvar följaktligen anges i moderföretagets noter. Noterna har inte lagts fram. Moderbolagets uppsagda verkställande direktör har agerat i strid med aktsamhetsplikten i ABL 1:8 då han förvrängt testresultatet, vilket följaktligen kan leda till en skadeståndsskyldighet enligt ABL 22:1 gentemot bolaget. Rättelseförfarande (i koncernen och i moderföretaget) Upptagning i koncernen: Debet omsättning/övriga rörelsekostnader Kredit kundfordringar/kortfristig avsättning 3 000 tusen euro Debet periodisering av skatt (balansräkning) / latent skatter (balansräkning) Kredit skattekostnader / förändring av latent skatter 600 tusen euro Vad gäller koncernbokslutet ska noter enligt IAS 37.84–85 ges om avsättningen. Upptagning i moderbolaget: Debet omsättning/övriga rörelsekostnader Kredit kundfordringar/avsättning 3 000 tusen euro. Debet periodisering av skatt (balansräkning) / latent skatter (balansräkning) Kredit skattekostnader / förändring av latent skatter 600 tusen euro		
--	--	--	--	--

		I moderbolagets bokslut ska noter enligt punkt 6 i 2:5.1 i BFF ges avseende avsättningar. Såväl i moderbolagets som i koncernens noter ska man som ett ansvar utanför balansräkningen lägga till en utredning om att de eventuella skador som orsakats av de produkter som överskrider de skadliga värdena och skadestånden på grund av dessa inte är kända av bolaget och inte ännu kan uppskattas. Ett börsmeddelande publiceras, där den felaktiga informationen om resultat inverkan av återkallelsen på den första delårsöversikten i börsmeddelandet från 30.8.2016 rättas (Värdepappersmarknadslagen 1:3.2)		
2	Långsam information	Granskningsobservation och motiverad bedömning av denna: Styrelsen har 10.8.2016 i tidningen Afääri gett information om att Plastico manipulerat resultaten av Livsmedelssäkerhetsverkets tester. Styrelsen har hållit ett extrainkallat möte 12.8.2016 per telefon. Vid tidpunkten för det extrainkallade mötet har Livsmedelssäkerhetsverket redan framfört ett krav på återkallelse av produkterna och förenat det med vite. Vid det extrainkallade mötet 12.8.2016 har styrelsen dock konstaterat att ingen information ges om ärendet innan utredningen slutförts. En emittent av värdepapper är skyldig att opartiskt och konsekvent tillhandahålla investerarna tillräcklig information om omständigheter som kan inverka väsentligt på värdepapperens värde (VPML 1:4). Det finns bestämmelser om en emittents fortlöpande skyldighet att lämna uppgifter i artikel 17 i marknadsmissbruksförordningen, som trädde i kraft 3.7.2016. Emittenten ska underrätta allmänheten om insiderinformation som direkt berör ifrågavarande emittent så fort som möjligt.² Också enligt punkt 2.3.1.1 i Börsens regler (3.7.2016) ska ett börsbolag så fort som möjligt publicera information som sannolikt skulle ha en avsevärd inverkan på värdet på bolagets värdepapper.	Revisionsberättelse En anmärkning enligt 3 kap. 5 § 4 mom. 2 punkten i revisionslagen	3

² Brottet mot marknadsmissbruksförordningen kan leda till en påföljdsavgift enligt VPML 15:2.

		Styrelsen har underrättats om Livsmedelssäkerhetsverkets krav på återkallelse och möjligheten till avtalsvite 12.8.2016. Börsmeddelandet har upprättats först i samband med att verkställande direktören avskedats 30.8.2016. Informationen till börsen har varit för långsam. Rättelseförfarande: Kan inte rättas.		
3	Händelser efter räkenskapsperiodens utgång	Granskningsobservation och motiverad bedömning av denna: I not 40 till koncernbokslutet konstateras det att inga väsentliga händelser ägt rum efter bokslutsdagen. Denna information som getts i not 40 strider med verksamhetsberättelsen, eftersom verksamhetsberättelsen redogör för en väsentlig händelse efter räkenskapsperiodens utgång. De uppgifter som getts i bokslutet är till denna del bristfälliga och motstridiga i förhållande till verksamhetsberättelsen. I punkten om händelser efter räkenskapsperioden i verksamhetsberättelsen har man fört fram ovan i punkt 1 redogjorda återkallelse och följder och eventuella följder av detta. En riktig och tillräcklig bild har inte getts om hur kostnaderna för återkallelsen fördelar sig på olika räkenskapsperioder (BFL 3:2) (se punkt 1 ovan). Uppsägningen av verkställande direktören 30.8.2016 har inte heller förts fram separat i den berörda punkten av verksamhetsberättelsen. Rättelseförfarande: Koncernens not 40 rättas och noter enligt IAS 10:21 läggs till (se punkt 1 ovan). I den punkt i verksamhetsberättelsen vilken behandlar händelser efter bokslutsdagen införs - uppgiften om att uppsägningen av verkställande direktören och - kostnaderna för återkallelsen preciseras vad gäller den försäljning som hänför sig till olika räkenskapsperioder och det konstateras att 2 000 tusen euro hänför sig till försäljningen i juli 2016.	Revisionsberättelse Uttalande med avvikande mening om informationen i bokslutet och verksamhetsberättelsen enligt 3 kap. 5 § 2 mom. 1 och 2 punkten i revisionslagen	2

4	Närståendekretsen och överskridande av befogenhet	Granskningsobservation och motiverad bedömning av denna: E-postmeddelandet av Lasse Liukas till ledningsgruppen 24.2.2016, vilket presenteras i bilaga 2 till revisionsassistenternas sammandrag, visar att verkställande direktören tilldelats befogenheter av Hyvingefabrikens ledningsgrupp att ingå ett ostleveransavtal med nollbidrag med företaget Juustotukku Ab, som ägs av hans fru, i syfte att främja den externa försäljningen. Juustotukku Ab hör till Plastico Abp:s närståendekrets enligt definitionen i IAS 24.9 och BFF 2:7b.2. I protokollet över mötet för ledningsgruppen för Hyvingefabrikerna 30.6.2016 konstateras det att försäljningen till närståendekretsen enligt avtalet uppgått till 1 500 tusen euro (detta framgår också av koncernens not 38) och detta har lett till en förlust på 10 tusen euro. Följaktligen har en ekonomisk skada på 10 tusen euro orsakats för bolaget med anledning av avtalet med närståendekretsen.³. I not 38 till koncernbokslutet konstateras det att affärstransaktioner med närståendekretsen ingås till marknadsvillkor och att villkoren för dessa motsvarar villkoren för affärstransaktioner mellan oberoende parter. Det e-postmeddelande som presenteras i bilaga 2 till assistenternas sammandrag visar att avtalet med närståendekretsen ingåtts som ett avtal med nollbidrag i enlighet med ledningsgruppens beslut. Ett avtal med nollbidrag kan inte ses som ett normal kommersiellt villkor mellan två oberoende parter. Följaktligen är det inte möjligt att marknadsvillkoret uppfyllts i enlighet med IAS 24.23. Ledningsgruppen har överskridit sin befogenhet då den godkänt avtalet med närståendekretsen i strid med den policy som ska iakttas i bolaget. Enligt rekommendation 29 i förvaltningskoden 2016/rekommendation 28 i förvaltningskoden 2015 ska ett bolag bedöma och följa sina transaktioner med närstående parter och se till att eventuella intressekonflikter beaktas på ett ändamålsenligt sätt i bolagets beslutsfattande. Lasse Liukas e-	Revisionsberättelse En anmärkning enligt 3 kap. 5 § 4 mom. 1 punkten i revisionslagen	3
---	---	--	--	---

³ Bedömningsgrunderna omfattar inte något ställningstagande till huruvida det handlar om olaglig utdelning av medel (ABL 13:1). Materialet för uppgiften redogör inte entydigt för om affärsmässiga grunder förelegat för transaktionen med närståendekretsen.

		postmeddelande till ledningsgruppen 24.2.2016 redogör för att närståendekretsfrågan inte beaktats särskilt i beslutsfattandet. Av samma e-postmeddelande framgår det också att verkställande direktören själv deltagit i beslutsfattandet. Enligt punkt 2.3.3.6 i Börsens regler (1.12.2015) ska information ges om affärstransaktioner mellan ett börsbolag och dess närståendekrets, vilka inte är en del av börsbolagets normala affärsverksamhet, då ett beslut om en sådan affärstransaktion fattats, om inte affärstransaktionen är av uppenbart ringa betydelse för parterna. Avtal med nollbidrag kan i sig inte ses som normal affärsverksamhet. Ett sådant avtal med nollbidrag är inte heller allmänt tillgängligt för flera anställda, då det kan anses att det handlar om en sådan exceptionell och betydande affärstransaktion om vilken information borde ha getts då beslutet om avtal fattades. Avtalet med närståendekretsen är också av betydelse för incitamentssystemet (intressekonflikt), eftersom man med systemet lyckats utöka moderbolagets externa försäljning, som enligt protokollsutdraget för egentliga bolagsstämmor är ett kriterium för genomförande av incitamentssystemet. Moderbolagets uppsagda verkställande direktör har agerat i strid med likställighetsprincipen i aktiebolagslagen (ABL 1:7) och aktsamhetsprincipen för ledningen (ABL 1:8) då han behandlat närståendekretsärenden och han har följaktligen orsakat en skada för bolaget, vilken kan leda till skadeståndsskyldighet gentemot bolaget i enlighet med ABL 22:1. Alla nödvändiga noter, såsom en beskrivning av karaktären på närståendekretsförhållandet, har inte lagts fram i bokslutet (koncernen) enligt IAS 24:18 och (moderföretag) BFF 2:7b. Rättelseförfarande: Den felaktiga uppgiften om att affärstransaktionen med närståendekretsen är förenlig med marknadsvillkoren ska avlägsnas från koncernens noter. Närmare uppgifter om närståendekretsaffärstransaktionerna med Juustotukku ska ges i koncernens och moderbolagets noter i enlighet med kraven i IAS 24 och BFF.		
--	--	---	--	--

		Information om ärendet borde ha getts utan omotiverat dröjsmål.		
5	Försummelse av styrelsens övervakningsskyldighet	Granskningsobservation och motiverad bedömning av denna: Av protokollen över styrelsens möten 12.8.2016 och 30.8.2016 framgår det att styrelsen inte tillräckligt effektivt följt verkställande direktörens och ledningsgruppens förfarande i anknytning till livsmedelsplasttesterna och -produktionen, vilka beskrivs i punkt 1. Punkt 4 i bedömningsgrunden ovan innehåller också en beskrivning av det avtal som förhandlats med närståendeakretsen och beträffande vilket styrelsen försummat sin övervakningsskyldighet, eftersom avtalet inte är förenligt med koncernens närståendeakretsprinciper, vilka anges i koncernens not 38. Styrelsen har försummat sin skyldighet att omsorgsfullt övervaka bolagets intresse enligt ABL 1:8 och sin övervakningsskyldighet enligt ABL 6:2 eftersom den inte tillräckligt noggrant följt ledningsgruppens och verkställande direktörens förfarande i anknytning till Livsmedelssäkerhetsverkets tester och avtalet med närståendeakretsen. Försummelsen av styrelsens övervakningsskyldighet kan leda till en skadeståndsskyldighet för styrelsens ledamöter i enlighet med ABL 22:1. Rättelseförfarande: Kan inte rättas.	Revisionsberättelse En anmärkning enligt 3 kap. 5 § 4 mom. 1 punkten i revisionslagen	2
6	Intäktsföring av försäljning i Finland (koncernen och moderföretaget)	Granskningsobservation och motiverad bedömning av denna: Den försäljning på 120 tusen euro till Suomen Pakkaustukku Ab, vilken behandlats i mötet för ledningsgruppen för Hyvingefabriken 30.6.2016, har i strid med förutsättningarna enligt IAS 18.14 intäktsförts för juni 2016. På motsvarande sätt har inte förutsättningar för intäktsföring enligt BFL 5:1 och BFL 2:3 uppfyllts. I enlighet med EXW-leveransvillkoret har varan levererats först 1.7.2016 då den packats.	Skriftlig rapportering till styrelsen ⁴	3

⁴ I bedömningsgrunden avses med skriftlig rapportering till styrelsen ett revisionsprotokoll eller en promemoria. I bedömningen av uppgiften har inte skillnad gjorts mellan revisionsprotokollet eller promemorian.

		Varan har inte längre haft lagringsvärde, varför 120 tusen euro ska tas upp i resultaträkningen. Därtill, eftersom det är känt att den nedskrivna posten har försäljningsvärde, ska anskaffningspriset för den nedskrivna posten på 100 tusen euro återföras i omsättningstillgångarna såväl hos moderbolaget (BFL 5:6 och BFL 5:16) som hos koncernen (IAS 2.9 och IAS 2.34). Rättelseförfarande (moderföretag och koncern): Debet omsättning Kredit kundfordringar 120 tusen euro Debet omsättningstillgångar Kredit förändringen av lagret av färdiga varor och varor under tillverkning 100 tusen euro Skatteeffekten med skattesatsen i Finland är 4 tusen euro: Debet periodisering av skatt (balansräkning) Kredit skattekostnader 4 tusen euro		
7	Intäktsföring av försäljningen i Sverige (koncernen)	Granskningsobservation och motiverad bedömning av denna: I punkt 8 i revisionsassistenternas sammandrag har en revisor av ett dotterbolag i Sverige gett en rapport om ett försäljningsparti som borde ha återförts från juni 2016 (IAS 18.14). Partiet returneras inte till lagervärdet, eftersom testet visat att hela partiet är odugligt, då partiet i praktiken inte har något värde (IAS 2.9 och IAS 2.34). Rättelseförfarande (koncern): Debet Kredit Kundfordringar 140 tusen euro. Skatteeffekten med skattesatsen i Sverige (22 procent) är 31 tusen euro: Debet periodisering av skatt (balansräkning) Kredit skattekostnader 31 tusen euro.	Skriftlig rapportering till styrelsen	2

8	Lån i form av eget kapital (koncern)	Granskningsobservation och motiverad bedömning av denna: I koncernens bokslut har det konvertibla skuldebrevet på 6 000 tusen euro, vilket emitterats av dotterbolaget Suomen Muovi Ab presenterats som ett lån i form av eget kapital. Enligt avtalsvillkoren för det konvertibla skuldebrev som presenteras i bilaga 1 till protokollet över styrelsens möte 20.3.2016 är det möjligt att konvertera lånet till aktier i Suomen Muovi Ab (inte till aktier i Plastico Abp). Det konvertibla skuldebrevet uppfyller inte annars heller kriterierna för lån i form av eget kapital (IAS 32.16): - Enligt avtalsvillkoren för det konvertibla skuldebrevet har Suomen Muovi Ab rätt att skjuta upp utbetalningen av ränta och vinstandel partiellt eller helt och hållet, men vid beslut om utbetalning av dividend eller ränta på det konvertibla skuldebrevet för räkenskapsperioderna efter det år då utbetalningen skjuts upp har Suomen Muovi Ab dock en skyldighet att betala ut också tidigare uppskjutna räntor och vinstandelar. Följaktligen kan det anses att kriteriet i IAS 32.16 a-punkten om att instrumentet inte innehåller en skyldighet som grundar sig på en skyldighet att överlåta kontantmedel eller andra finansiella tillgångar till ett samfund inte uppfylls. Termen "skjuta upp" tyder också i sig på att utbetalningen av ränta eller vinstandel enbart flyttas fram, då en betalningsplikt i praktiken föreligger. - Inte heller kriteriet i punkt b i IAS 32.16 uppfylls, Suomen Muovi Ab använder ett variabelt antal av sina egna egetkapitalinstrument. - Därtill har det konvertibla skuldebrevets borgenärer enligt avtalsvillkoren för det konvertibla skuldebrevet högre förmånsrätt än aktierna. I enlighet med IAS 32:18 ska klassificeringen av ett konvertibelt skuldebrev göras enligt den faktiska karaktären, inte enligt dess juridiska form. Enligt IAS 32.21 är ett avtal inte ett egetkapitalavtal enbart utifrån den grunden att det kan leda till övertagande eller överlåtelse av samfundets egna egetkapitalinstrument.	Revisionsberättelse Ett uttalande med avvikande mening om informationen i bokslutet och verksamhetsberättelsen enligt 3 kap. 5 § 2 mom. 1 punkten i revisionslagen	6
---	--------------------------------------	---	---	---

	Enligt IAS 32.19 motsvarar plikten definitionen av finansiell skuld, om samfundet inte har en absolut rättighet att undgå överlåtelse av kontanta medel eller andra finansiella tillgångar för att reglera en avtalsbaserad förpliktelse med undantag för instrument som omfattas av inlösningsbara instrument (IAS 32.16A och 16B) eller instrument som förpliktar till överlåtelse enbart om samfundet upplöses (IAS 32.16C och 16D). I detta fall handlar det inte om någotdera undantagsfallet. Det konvertibla skuldebrevet uppfyller definitionen av en finansiell skuld enligt IAS 32:11. Eftersom det handlar om en finansiell skuld, ska räntan på det konvertibla skuldebrevet tas upp i resultaträkningen i enlighet med IAS 32:35. Enligt koncernens not 29 har passiva resultatregleringar som anknyter till räntorna tagits upp till ett belopp på 1 tusen euro. Räntekostnaderna framgår inte heller av kalkylen över ändringar i koncernens eget kapital, varvid räntekostnader inte heller tagits upp direkt i det egna kapitalet på samma sätt som egetkapitalinstrumenten. Enligt avtalsvillkoren för det konvertibla skuldebrevet är den första räntebetalningsdagen 31.12.2016, då räntekostnader vid bokslutstidpunkten borde periodiseras för 122 dagar. Skatteeffekten räknas med Finlands skattesats. Rättelseförfarande (koncern): Debet lån i form av eget kapital Kredit långfristiga räntebärande skulder 6 000 tusen euro Räntekostnaderna periodiseras 122 dagar /360 dagar *5 procent (åtminstone räntekostnad) * 6 000 tusen euro = 102 tusen euro: Debet räntekostnader Kredit resultatregleringar 102 tusen euro Debet latent skatter (balansräkning) Kredit förändring av latent skatter (resultaträkning) 20 tusen euro	Skriftlig rapportering till styrelsen	
--	---	--	--

9	Brott mot kovenantvillkoren (koncern och moderföretag)	Granskningsobservation och motiverad bedömning av denna: Av punkt 5 i revisionsassistenternas sammandrag framgår det att moderbolagets lån på 50 000 tusen euro omfattar ett villkor om en soliditetsgrad på minst 15 procent för koncernen per 30.6.2016 och under uppföljningsperioder på tre månader från detta datum. Med beaktande av det klassificeringsfel som gäller det konvertibla skuldebrevet och nämns ovan i punkt 8, är koncernens soliditetsgrad enbart 14 procent (= (koncernens eget kapital 28 660 – 6 000)/(balansomslutningen 161 324 – erhållna förskott totalt 61 från not 29)). Också med beaktande av de fel som presenteras i punkt 20 sjunker koncernens soliditetsgrad till under 15 procent.⁵ Kovenantvillkoret för lånet har brutits i situationen 30.6.2016 och lånet på 50 000 tusen euro har i sin helhet förfallit per 30.6.2016. Följaktligen borde den andel på 45 000 tusen euro som presenterats som långfristigt klassificeras som ett kortfristigt lån såväl hos moderföretaget som hos koncernen (BFL 4:7, Bokföringsnämnden 1912/11.3.2014, IAS 1.74 och IAS 1.69d). De nödvändiga noterna har inte getts (IAS 1.135 d och e och IFRS 7.18–19). Uppgifterna har inte getts i verksamhetsberättelsen (BFL 3:1.6 Väsentliga händelser under räkenskapsperioden). Rättelseförfarande (koncernen och moderföretaget): Debet långfristiga räntebärande skulder Kredit kortfristiga räntebärande skulder 45 000 tusen euro Därtill ska nödvändiga noter och information om kovenantbrottet läggas fram i revisionsberättelsen.	Revisionsberättelse Ett uttalande med avvikande mening om informationen i bokslutet och verksamhetsberättelsen enligt 3 kap. 5 § 2 mom. 1 punkten i revisionslagen	6
10	Förlustbringande avtal, leverans till	Granskningsobservation och motiverad bedömning av denna:	Skriftlig rapportering till styrelsen	3

⁵ Det rättade egna kapitalet uppgår till 23 552 tusen euro. Det är inte möjligt att helt och hållet definiera balansomslutningen efter rättelserna, eftersom det vad gäller skatterättelserna och återföringen i punkt 1 inte finns information om på vilken sida av balansräkningen rättelserna görs. Balansomslutningen borde sjunka med åtminstone 4 250 tusen euro för att inte soliditetsgraden ska överskridas av det justerade beloppet på det egna kapitalet. Inte ens om ovan nämnda rättelser görs till fullt belopp uppnås det krävda beloppet.

	Tyskland (koncern och moderbolag)	Vid sitt möte 30.6.2016 behandlade ledningsgruppen det förlustbringande avtalet om leverans av specialplast till Tyskland. Plastpartiet i fråga hade redan packats klart för start. Det är känt att försäljningen i juli 2016 leder till en förlust på 200 tusen euro, som enligt styrelsens möte kommer att tas upp för juli 2016. Följaktligen har inte en nedskrivning av lagervärdet eller en upptagning av en avsättning för ett förlustbringande avtal enligt IAS 37.66 gjorts vad gäller leveransen. Förlusten i fråga borde beaktas som en nedskrivning av omsättningstillgångar. Det är känt att nettorealiseringsvärdet på det aktuella och redan packade partiet kommer att vara 200 tusen euro lägre än bokföringsvärdet (IAS 2.28 och IAS 37:69). Detta borde beaktas på motsvarande sätt också i moderföretaget. Hos moderföretaget värderas omsättningstillgången enligt principen om lägsta värde, då värderingen i detta fall skulle göras till det sannolika överlåtelsepriset (BFL 5:6 och BFL 5:14.4 och 5). Rättelseförfarande (koncernen och moderföretaget): Debet förändring av lagret av färdiga varor och av varor under tillverkning Kredit omsättningstillgångar 200 tusen euro Skatteeffekten med skattesatsen i Finland är 40 tusen euro: Debet periodisering av skatt (balansräkning) Kredit skattekostnader 40 tusen euro		
11	Samarbetsförfarande (koncernen och moderföretaget):	Granskningsobservation och motiverad bedömning av denna: Styrelsen har vid sitt möte 20.6.2016 fattat ett beslut om en avsättning på 510 tusen euro i anknytning till samarbetsförfarandet vid Hyvingefabriken. Koncernens not 31 och moderbolagets not 16 visar att avsättningen tagits upp enligt styrelsens beslut. Förutsättningarna för upptagning av avsättningen i koncernbokslutet har inte ännu uppfyllts. Av styrelsens protokoll framgår det att den personal som	Revisionsberättelse Ett uttalande med avvikande mening om informationen i bokslutet och verksamhetsberättelsen enligt 3 kap. 5 § 2 mom. 1 punkten i revisionslagen	3

		ärendet gäller inte informerats på tillräckligt detaljerat sätt (IAS 37.20 och IAS 37.72).⁶ Eftersom det handlar om en väsentlig händelse efter rapporteringsperiodens utgång, vilken inte leder till att bokslutskalkylerna rättas, ska uppgifter enligt IAS 10.21–22 ges om samarbetsförfarandet. Noter har inte getts. Rättelseförfarande (koncern och moderföretag: Debet kortfristiga avsättningar (koncernen) / avsättningar (moderbolaget) Kredit kostnader för anställningsförmånerna 510 tusen euro Debet förändring av latent skatter (20 procent med den finländska skattesatsen) Kredit latent skatter (balansräkning) 102 tusen euro De uppgifter om samarbetsförfarandet vilka getts i not 31 ska avlägsnas och noter enligt kraven i IAS 10.21–22 ska ges.⁷		
12	Förändring av goodwill (koncernen)	Granskningsobservation och motiverad bedömning av denna: Not 4 visar att en rättelse av köpesumman till ett värde på 277 tusen euro mottagits i januari 2016 i anslutning till sammanslagningen av affärsverksamheter i augusti 2014. Detta har rättats i anskaffningsutgiften, liksom också 26 tusen euro i sakkunnigarvoden. Vad gäller detta förvärv har granskningsperioden enligt IFRS 3.45 upphört senast i augusti 2015. Enligt not 4 grundade sig rättelsen av köpesumman	Skriftlig rapportering till styrelsen	4

⁶ Vad gäller moderföretaget lämnar situationen mer utrymme för tolkning, eftersom BFL inte innehåller motsvarande krav på information. Vid det styrelsemöte där det fattats ett beslut om upptagning av avsättningen konstateras det att uppsägningar är möjliga. Följaktligen är det möjligt att tolka att inte heller förutsättningarna för upptagning enligt BFL 5:14 ännu är uppfyllda vid bokslutstidpunkten och att avsättningen borde återföras också vad gäller moderföretaget.

På grund av att ärendet lämnar utrymme för tolkning har poäng inte tilldelats för behandlingen av upptagningar hos moderföretaget vad gäller uppgifterna 1 och 2.

⁷ På motsvarande sätt ska koncernens not 16 rättas och ärendet ska presenteras som en händelse efter räkenskapsperioden i verksamhetsberättelsen.

		på det sämre resultatet av den uppföljningsperiod som upphörde i december 2015. Ett sådant villkorligt vederlag ska tas upp i resultaträkningen (IFRS 3.58 (b)). Enligt IFRS 3.53 ska sakkunnigarvodena på 26 tusen euro tas upp som en kostnad, och inte som en del av anskaffningsutgiften. Rättelseförfarande (koncern): Debet goodwill 251 tusen euro Debet övriga rörelsekostnader 26 tusen euro Kredit övriga rörelseintäkter 277 tusen euro Vad gäller upptagningarna av goodwill har inte latent skatter tagits upp, varför en skattekorrigerings inte ska göras.		
13	Prövning av nedskrivningsbehov (koncern)	Granskningsobservation och motiverad bedömning av denna: Punkt 1 i revisionsassistenternas sammandrag redogör för att känslighetsanalyser enligt IAS 36.135e inte gjorts vad gäller prövning av nedskrivningsbehov. Således har inte vad gäller känslighetsanalyserna heller de uppgifter som behövs i not 17 getts. Vad gäller Suomen Muovi visar punkt 1 i assistenternas sammandrag och därtill prövningen av nedskrivningsbehov som presenterats som bilaga till sammandraget följande brister vad gäller utförd prövning av nedskrivningsbehov: - tillväxtprognoserna för omsättningen överskrider avsevärt tillväxtprognoserna för kontrollgruppen, varför tillväxtprognoserna är orealistiska jämfört med kontrollgruppen, - utfallsprecisionen i de använda prognoserna har varit dålig och prognoserna har varit överoptimistiska, - investeringarna har varit/är hela tiden lägre än avskrivningarna, vilket leder till att den egendomspost som ska testas minskar, - restvärdet är högt i förhållande till nyttjandevärdet. - vid beräkningen av goodwill har framtida kassaflöden räknats efter skatt i strid med IAS 36.50–51.	Revisionsberättelse Ett uttalande med avvikande mening om informationen i bokslutet och verksamhetsberättelsen enligt 3 kap. 5 § 2 mom. 1 punkten i revisionslagen	6

		Prövning av nedskrivningsbehov har gjorts i januari 2016. Enligt IAS 36.9 ska ett bolag under varje slutdag av en rapporteringsperiod bedöma om det finns tecken på att värdet på någon egendomspost kan ha sänkts och om sådana tecken förekommer, ska bolaget bedöma återvinningsvärdet för egendomsposten. Bolaget har dock inte uppdaterat sina prövningar av nedskrivningsbehov enligt bokslutssituationen, även om tecken på detta förekommit vad gäller livsmedelsplastfunktionen i Finland (utfallet vs. budgeten, investeringarna underskrider nedskrivningarna, i punkt 1 nämnda återkallelse av produkter i anknytning till manipuleringen av livsmedelsplast). Rättelseförfarande (koncernen): Det är inte möjligt att räkna beloppet på en eventuell nedskrivningsförlust utifrån de uppgifter som lämnats. En daterad och korrigerad prövning av nedskrivningsbehov av livsmedelsplastfunktionen i Finland borde upprättas för bokslutstidpunkten med beaktande av uppdaterade budgetar, realistiska prognoser och rätt beräkningssätt. Känslighetsanalyser borde upprättas och läggas till i noterna till bokslutet.		
14	Aktiebelöning (koncern)	Granskningsobservation och motiverad bedömning av denna: Av punkt 6 i assistenternas sammandrag framgår det att man i anknytning till det nya optionsprogrammet i koncernbokslutet tagit upp en kostnad på 3 000 tusen euro för räkenskapsperioden utifrån antalet beviljade optioner (500 000 st.) och verkligt värde på optionerna på bokslutsdagen och motposten har antecknats i resultatregleringen. Det handlar om en aktierelaterad affärstransaktion som regleras med egetkapitalinstrument enligt IFRS 2.2. Enligt IFRS 2.15 ska en kostnad för optionsprogrammet vilken definierats enligt grunderna ovan tas upp som en kostnad och i det egna kapitalet inom intjänandeperioden för rättigheten. Enligt IFRS 2.11 värderas optioner på beviljandedagen, som är 2.10.2015.	Revisionsberättelse Ett uttalande med avvikande mening om informationen i bokslutet och verksamhetsberättelsen enligt 3 kap. 5 § 2 mom. 1 punkten i revisionslagen	7

		Enligt IFRS 2.20 ska bolaget uppskatta antalet optioner som kan tecknas. Ett villkor som ställts för att teckna optioner är att personerna tjänstgör för koncernen då teckningstiden börjar (2.10.2015–30.6.2017) och att koncernens externa omsättning och rörelsevinst stiger med minst 5 procent från föregående räkenskapsperiod i varje nyckelpersons i arbetsgiversamfund. I punkt 6 i assistenternas sammandrag konstateras det att de fastställda kriterierna avseende omsättning och rörelsevinst för specialbolag uppfyllts. Koncernens estimat är att 450 000 optioner tecknas, varför denna siffra ska användas då det belopp som ska tas upp som kostnad räknas. Rättelseförfarande (koncernen): Det optionsprogram som felaktigt tagits upp i skulderna till bokslutskursen återförs. Debet resultatregleringar Kredit personalkostnader 3 000 tusen euro Optionernas värde är $450\,000 \times 5 \text{ euro} = 2\,250$ tusen euro, som tas upp som en kostnad under perioden 2.10.2015–30.6.2017 (91+366+181 dagar). För räkenskapsperioden 1.7.2015–30.6.2016 borde följaktligen en kostnad på 963 tusen euro tas upp ($((91+182)/638 \text{ dagar} \times 2\,250 \text{ tusen euro})$). Debet personalkostnader Kredit vinstmedel från föregående räkenskapsperioder 963 tusen euro På motsvarande sätt ska eventuella upptagningar av skatt som anknyter till upptagningarna rättas. I uppgiften har man dock inte gett tillräckligt med nödvändiga uppgifter för att rätta upptagningen av skatt (skattesatser och andelar enligt land).		
15	Aktivering av finansiella kostnader	Granskningsobservation och motiverad bedömning av denna: Punkt 2 i revisionsassistenternas sammandrag och moderbolagets principer för upprättande visar att 100 tusen euro i räntekostnader aktiverats i omsättningstillgångarna i moderbolaget, men det är inte tillåtet enligt BFL,	Skriftlig rapportering till styrelsen	4

	i omsättnings- tillgångarna (moderföretag)	som iakttagits i bolaget. I BFL 4:5.3 (13.7.2001/629) har möjlighet till aktivering getts enbart för ränta på lån som kan hänföras till tillverkning av en tillgång och som hör till bestående aktiva. Räntekostnaderna hade aktiverats genom att använda den genomsnittliga faktorn för finansiella kostnader, och direkta räntekostnader har följaktligen inte existerat. Rättelseförfarande (moderbolaget): Debet förändringen av lagret av färdiga varor och varor under tillverkning Kredit omsättningstillgångar 100 tusen euro Debet periodisering av skatt (balansräkning) Kredit skattekostnader 20 tusen euro. Vad gäller koncernen är aktiveringen av räntekostnader förenlig med IAS 23.7–14. Eftersom korrigeringen görs enbart hos moderbolaget påverkar detta koncernbokslutet enbart vad gäller skatter. Koncernens andel av felet lämnar dock under den meddelade väsentlighetsgränsen på 25 tusen euro, varför det inte är nödvändigt att presentera ett rättelseförfarande till denna del.		
16	Det fria egna kapitalet har presenterats felaktigt (moderbolaget)	Granskningsobservation och motiverad bedömning av denna: Moderföretagets fond för egna aktier är negativ. Fonden för egna aktier på -824 tusen euro har inte beaktats i det fria egna kapitalet i moderföretagets noter 14. Enligt 8: 1 i aktiebolagslagen utgörs det bundna egna kapitalet av aktiekapitalet och uppskrivningsfonden, fonden för verkligt värde och omvärderingsfonden, vilka avses i bokföringslagen. Därtill är en överkursfond som uppkommit före den aktiebolagslag som trädde i kraft 21.7.2006/624 bundet eget kapital enligt 13 § i lagen om genomförande av aktiebolagslagen (625/2006). Övriga fonder, räkenskapsperiodens vinst och föregående räkenskapsperioders vinst är fritt eget kapital. Enligt ABL 13:5 får bolaget betala ut fritt eget kapital från vilket det har dragits av belopp som enligt bolagsordningen inte får betalas ut.	Revisionsberättelse Ett uttalande med avvikande mening om informationen i bokslutet och verksamhetsberättelsen enligt 3 kap. 5 § 2 mom. 1 punkten i revisionslagen	3

		Rättelseförfarande: Fonden för egna aktier ska beaktas i kalkylen över fritt eget kapital (och utdelningsbara medel).		
17	Förslaget till dividendutdelning (moderföretaget)	Granskningsobservation och motiverad bedömning av denna: I sin verksamhetsberättelse framställer bolagets styrelse dividendutdelning från resultatet av räkenskapsperioden 1.7.2015–30.6.2016 till ett belopp på 0,50 euro per aktie, det vill säga sammanlagt 7 660 000,00 euro. Bolaget har dock inte tillräckligt med utdelningsbara medel från vilka nämnda mängd dividend kan delas ut, eftersom kalkylen över utdelningsbara medel i moderbolagets not 14 inte beaktar fonden för egna aktier, såsom redogörs ovan i punkt 16. Därtill minskar de icke-rättade felen (sammanlagt -2 248 tusen euro, se punkt 20) de utdelningsbara medlen enligt ABL 13:5. I verksamhetsberättelsen konstateras också i samband med förslaget till dividendutdelning att den föreslagna dividendutdelningen inte äventyrar bolagets betalningsförmåga, att väsentliga ändringar inte skett efter räkenskapsperiodens utgång och att bolagets likviditet ligger på en bra nivå. Ovan i punkt 9 nämnda brott mot kovenantvillkoren och ovan i punkt 1 nämnda återkallelse jämte alla följder kan leda till avsevärda betalningsplikter, varför också moderföretagets likviditet ska omvärderas med beaktande av ABL 13:2–3. Rättelseförfarande: Förslaget till dividendutdelning ska ändras så att det är förenligt med aktiebolagslagen och styrelsen ska omvärdera den betalningsförmåga som presenteras i verksamhetsberättelsen med beaktande av det i punkt 9 redogjorda brottet mot kovenantvillkoren och händelserna efter bokslutet.	Revisionsberättelse En anmärkning enligt 3 kap. 5 § 4 mom. 2 punkten i revisionslagen	6
18	Finansieringsanalys (moderföretaget)	Granskningsobservation och motiverad bedömning av denna: Moderföretagets bokslut innehåller inte någon finansieringsanalys. Enligt BFL 3:1 ska en finansieringsanalys införas i ett offentligt aktiebolags bokslut.	Revisionsberättelse Ett uttalande med avvikande mening om informationen i bokslutet och verksamhetsberättelsen	2

		Rättelseförfarande: Moderbolagets finansieringsanalys införs i bokslutet.	enligt 3 kap. 5 § 2 mom. 1 punkten i revisionslagen	
19	Going concern	Enligt bolagets ledning är antagandet av bolagets ledning om kontinuiteten i verksamheten motiverad och bokslutet har upprättats utifrån kontinuitetsprincipen. Granskningsobservation och motiverad bedömning av denna: Avsevärd osäkerhet är anknuten till kontinuiteten i bolagets verksamhet med anledning av brottet mot kovenantvillkoren och återkallelsen av livsmedelsplast, vilket redogjorts i punkterna 1 och 9. Om ledningen är medveten om avsevärda händelser och osäkerhetsfaktorer som gäller förhållandena och påverkar den information som bokslutet eller verksamhetsberättelsen ger och anknyter till kontinuiteten i bolagets verksamhet, ska den enligt IAS 1.25 och IAS 1.26 lämna uppgifter om detta i bokslutet. IAS 1.25 föreskriver vidare att då ett samfunds bokslut inte upprättas utifrån kontinuitet i verksamheten, ska information ges om detta och det ska meddelas på vilken grund bokslutet upprättats och varför det anses att principen om kontinuitet i verksamheten inte kan tillämpas. Enligt BFL 3:3.1 är kontinuitet en av bokslutsprinciperna. Enligt BFL 3:2 ska bokslutet ge en rättvisande bild av den bokföringsskyldiges verksamhetsresultat och ekonomiska ställning. Enligt BFL 3:1.5 ska de mest relevanta riskerna och osäkerhetsfaktorerna bedömas på ett omfattande sätt i verksamhetsberättelsen. Rättelseförfarande: Den avsevärda osäkerhet som anknyter till kontinuiteten i verksamheten och beror på de omständigheter som beskrivs ovan rapporteras i koncernens och moderbolagets verksamhetsberättelse och i noterna till bokslutet.	Revisionsberättelse Ett uttalande med avvikande mening om informationen i bokslutet och verksamhetsberättelsen enligt 3 kap. 5 § 2 mom. 1 punkten i revisionslagen	4
20	Sammandrag av de icke-rättade felen	Bedömning av konsekvenserna av felen (ISA 450) (exempel) Väsentlighetsgränsen har färdigt definierats i den givna uppgiften. En slutsats ska dras genom att jämföra de upptäckta felen med den givna väsentlighetsgränsen. I uppgiften har gränsen för väsentliga fel i	Revisionsberättelse En anmärkning enligt 3 kap. 5 § 4 mom. 1 punkten i revisionslagen	4

revisionsberättelsen fastställts till 300 tusen euro för moderbolaget och till 500 tusen euro för koncernen. Nedan presenteras ett sammandrag i anknytning till de konstaterade felen

Enligt koncernbokslutet är räkenskapsperiodens vinst 4 597 tusen euro.

Sammandrag av inverkan av väsentliga fel i **koncernbokslutet** (tusen euro):

Inverkan på koncernens resultat:

Kostnader med anledning av återkallelsen	-3 000
Skatter i anknytning till föregående	+ 600
Upplösning av avsättning på grund av samarbetsförfarandet	± 510
Skatter i anknytning till föregående	-102
Den felaktiga upptagningen av optionsprogrammet	+2 037
Väsentliga fel sammanlagt	45

De oväsentliga felen utgörs av:

Fel i intäktsföringen av försäljningen i Finland	-120
Förändringen av omsättningstillgångar i Finland	+100
Skatter i anknytning till föregående	+4
Fel i intäktsföringen av försäljningen i Sverige	-140
Skatter i anknytning till föregående	+31
Ränta på konvertibelt skuldebrev	-102
Skatter i anknytning till föregående	+20
Värdering av omsättningstillgångarna i	- 200

anknytning till det förlustbringande avtalet	
Skatter i anknytning till föregående	+40
Övriga rörelsekostnader	- 26
Övriga rörelseintäkter	+ 277
Oväsentliga fel sammanlagt	-116

Det justerade resultatet för koncernbokslutet är 4 526 tusen euro.

Väsentliga fel som påverkar koncernens eget kapital:

Samma som ovan och därtill det konvertibla skuldebrevet på 6 000 tusen euro, som emitterats av dotterbolaget Suomen Muovi Ab och som presenterats som ett lån i form av eget kapital, vilket ska presenterats som en skuld samt tillägget av 963 tusen euro i det egna kapitalet i anknytning till aktiebelöningen.

Efter korrigeringarna uppgår koncernens eget kapital till sammanlagt 23 552 tusen euro.

Väsentliga fel som påverkar moderbolagets resultat (tusen euro):

Vinsten under moderbolagets räkenskapsperiod är 6 494 tusen euro.

Inverkan på moderbolagets resultat:

Kostnader med anledning av återkallelsen	-3 000
Skatter i anknytning till föregående	+600
Upplösning av avsättning på grund av samarbetsförfarandet	± 510 ⁸
Skatter i anknytning till föregående	-102

⁸ Omständigheten har inte poängsatts i bedömningsgrunderna.

		Väsentliga fel sammanlagt	-1 992		
		De oväsentliga felen är (tusen euro):			
		Fel i intäktsföringen av försäljningen i Finland	- 120		
		Förändring av omsättningstillgångar	+100		
		Skatter i anknytning till föregående	+ 4		
		Kostnader med anledning av de förlustbringande avtalet	- 200		
		Skatter i anknytning till föregående	+40		
		Aktivering av finansiella kostnader i omsättningstillgångarna	-100		
		Skatter i anknytning till föregående	+20		
		Oväsentliga fel sammanlagt	-256		
		De oväsentliga felen uppgår till sammanlagt -256 tusen euro. Det korrigerade resultatet för moderbolaget är +4 246 tusen euro.			
		Fel som påverkar moderbolagets eget kapital: Samma som ovan.			
		Moderbolagets eget kapital är efter korrigeringsarna 29 166 tusen euro.			
		Övriga väsentliga brister och fel: Brottet mot kovenantvillkoren för låneavtalet leder till att finansiären har rätt att säga upp bolagets lån på 50 000 tusen euro utan dröjsmål. Det ovan nämnda leder till att lånen hos Rahapankki Abp i sin helhet ska klassificeras som en kortfristig skuld. Brottet mot kovenantvillkoren orsakas i praktiken av det konvertibla skuldebrevet på 6 000 tusen euro som ingår i det egna			

		kapitalet i koncernbokslutet och emitterats av dotterbolaget och inte uppfyller kriterierna för lån i form av eget kapital enligt IAS 32:16. Det konvertibla skuldebrevet ska anges i de långfristiga räntebärande skulderna. Med beaktande av detta sjunker bolagets soliditetsgrad under kovenantvillkoret på 15 procent för lånet, varvid det banklån på 45 000 tusen euro som klassificerats som långfristigt i sin helhet ska klassificeras som kortfristigt. Kovenantbrottet och den återkallelse av livsmedelsplast jämte eventuella påföljder vilken presenteras i punkt 1 kan leda till att kontinuiteten i bolagets verksamhet är förknippad med väsentlig osäkerhet, och tillräcklig information om detta har inte getts i bokslutet. Prövning av nedskrivningsbehov av goodwill har inte uppdateras vid bokslutstidpunkten vad gäller Suomen Muovi, trots att det funnits tecken på sänkt värde. Inte heller känslighetsanalyser över känsligheten i kassaflödesprognoserna har upprättats. Det är inte möjligt att uppskatta beloppet på ett eventuellt fel utan en ny prövning av nedskrivningsbehov vad gäller Suomen Muovi, men det står klart att prövningen av nedskrivningsbehov borde ha uppdaterats vid bokslutstidpunkten. Därför presenteras detta ärende som väsentligt i revisionsberättelsen. Moderbolagets bokslut ger inte riktiga och tillräckliga uppgifter om bolagets fria egna kapital, eftersom fonden för egna aktier inte beaktats i kalkylen av det fria egna kapitalet. Detta har också lett till ett förslag till dividendutdelning i strid med ABL och en anmärkning om detta ska ges i revisionsberättelsen. Inte heller bolaget likviditet har bedömts med beaktande av händelserna efter utgången av räkenskapsperioden, brott mot kovenantvillkoren och ABL 13:2 Moderbolagets bokslut ger inte riktiga och tillräckliga uppgifter, eftersom det inte omfattar någon finansieringsanalys. Det finns ett vittgående väsentligt fel i bokslutet, eftersom ovan nämnda väsentliga fel överskrider väsentlighetsgränsen och påverkar måna enskilda bokslutsposter på ett väsentligt sätt. Därför ska ett uttalande med avvikande mening ges i revisionsberättelsen. Eftersom uttalandet som ska ges		
--	--	---	--	--

		om bokslutet är med avvikande mening, ska styrelsen och verkställande direktören ges en anmärkning. En anmärkning ska också ges av den anledningen att styrelsen och moderbolagets uppsagda verkställande direktör inte agerat med aktsamhet och främjat bolagets intresse. Styrelsen har försummat sin skyldighet att övervaka bolagets förvaltning och dess verksamhet. Verkställande direktören har deltagit i missbruket, vilket kan leda till en skadeståndsskyldighet för styrelseledamöterna gentemot moderbolaget. Också det faktum att verkställande direktören gynnat sin närstående krets till skada för bolaget kan leda till skadeståndsskyldighet. En anmärkning ska också ges för att bolagets ledning inte iakttagit förutsättningen om att ge information om ett ärende som påverkar värdet på ett värdepapper enligt artikel 17 i marknadsmissbruksförordningen.		
			Totalt	80,0
	Intern kontroll	I bokslutet har ett flertal fel och brister upptäckts (uppföljningen av närståendekretsärenden, avgränsningskontroller, uppföljning av produktionskvaliteten) och dessa kan vara en följd av svagheter i koncernens interna kontroll. En revisor måste beakta brister som han eller hon observerat i kontrollmiljön enligt ISA 315. Vad gäller testerna av livsmedelsplast och missbruket i anknytning till närståendekretstransaktionen med Juustotukku Ab borde en rapport om de relevanta omständigheter som anknyter till ärendet ha getts också till företagsledningen i enlighet med ISA 240.40. Revisorn ska också utreda om han eller hon är skyldig att rapportera missbruk till instanser utanför samfundet (ISA 240.43)	Skriftlig rapportering till styrelsen	1,0 extra poäng

Uppgift 2 (20,0 poäng)**REVISIONSBERÄTTELSE****Till Plastico Abp:s bolagsstämma**

Vi har reviderat Plastico Abp:s bokföring, bokslut, verksamhetsberättelse och förvaltning för räkenskapsperioden 1.7.2015–30.6.2016. Bokslutet omfattar koncernens balansräkning, rapport över totalresultat, rapport över förändringar i eget kapital, rapport över kassaflöden och noter till bokslutet samt moderbolagets balansräkning, resultaträkning och noter till bokslutet.

Styrelsens och verkställande direktörens ansvar

Styrelsen och verkställande direktören ansvarar för upprättandet av bokslutet och verksamhetsberättelsen och för att koncernbokslutet ger riktiga och tillräckliga uppgifter i enlighet med internationella bokslutsstandards (IFRS) sådana de antagits av EU och för att bokslutet och verksamhetsberättelsen ger riktiga och tillräckliga uppgifter i enlighet med i Finland gällande bestämmelser om upprättande av bokslut och verksamhetsberättelser. Styrelsen svarar för att tillsynen över bokföringen och medelsförvaltningen är ordnad på behörigt sätt och verkställande direktören för att bokföringen är lagenlig och medelsförvaltningen ordnad på ett betryggande sätt.

Revisorns skyldighet

Vår skyldighet är att uttala oss om bokslutet, koncernbokslutet och verksamhetsberättelsen på grundval av vår revision. Revisionslagen förutsätter att vi iakttar yrkesetiska principer. Vi har utfört revisionen i enlighet med god revisionssed i Finland. God revisionssed förutsätter att vi planerar och genomför revisionen för att få en rimlig säkerhet om huruvida bokslutet och verksamhetsberättelsen innehåller väsentliga felaktigheter och om huruvida medlemmarna i moderbolagets styrelse eller verkställande direktören gjort sig skyldiga till en handling eller försummelse som kan leda till skadeståndsskyldighet gentemot bolaget eller brutit mot aktiebolagslagen eller bolagsordningen.

En revision innefattar att med olika åtgärder inhämta revisionsbevis om belopp och annan information som ingår i bokslutet och verksamhetsberättelsen. Valet av granskningsåtgärder baserar sig på revisorns omdöme och innefattar en bedömning av risken för väsentlig felaktighet på grund av oegentligheter eller fel. Vid denna riskbedömning beaktar revisorn den interna kontrollen, som i bolaget har en betydande inverkan för upprättandet av ett bokslut och verksamhetsberättelse som ger riktiga och tillräckliga uppgifter. Revisorn bedömer den interna kontrollen för att kunna planera relevanta granskningsåtgärder sett till förhållandena, men inte i syfte att göra ett utlåtande om effektiviteten i företagets interna kontroll. En revision innefattar också en utvärdering av ändamålsenligheten i de redovisningsprinciper som använts och av rimligheten i företagsledningens uppskattningar i redovisningen, liksom en bedömning av den övergripande presentationen av bokslutet och verksamhetsberättelsen.

Enligt vår uppfattning har vi inhämtat en tillräcklig mängd ändamålsenlig revisionsevidens till grund för vårt uttalande med avvikande mening.

Grund för uttalande med avvikande mening (koncernbokslutet)

Bolaget har mottagit ett krav om återkallelse av det livsmedelsplast som överskrider gränsvärdena av Livsmedelssäkerhetsverket. De sannolika kostnaderna under räkenskapsperioden på grund av återkallelsen uppgår till 3 000 tusen euro exklusive skatteeffekten. Detta har inte tagits upp i koncernbokslutet enligt IAS 18 och IAS 37. Inte heller nödvändiga noter har presenterats i bokslutet.

Den felaktiga bokslutsbehandlingen har påverkat de balans- och resultaträkningsposter för koncernen vilka presenterats i bokslutet 30.6.2016 enligt följande:

- Kundfordringar/kortfristiga avsättningar har presenterats till belopp som är 3 000 tusen euro för högt/lågt.
- Omsättningen/övriga rörelsekostnader har presenterats till belopp som är 3 000 tusen euro för högt/lågt.
- Därtill har de anknutna skattekostnaderna presenterats till ett belopp som är 600 tusen euro för högt.

(1,0 poäng).

I verksamhetsberättelsen har information om ovan nämnda krav på återkallelse av produkterna getts som en händelse efter räkenskapsperiodens utgång. Däremot innehåller noterna till koncernbokslutet information om att det inte finns väsentliga händelser efter bokslutsdagen. I koncernbokslutet har en felaktig uppgift getts om ärendet, då koncernbokslutet till denna del strider mot verksamhetsberättelsen. **(0,5 poäng).**

Bolaget har tagit upp en omstruktureringsavsättning på 510 tusen euro i koncernbokslutet med anledning av samarbetsförfarandet vid Hyvingefabriken. Information har inte getts om förhandlingarna. Kostnadsföringen är i enlighet med IAS 37:20 för låg. Det handlar om en händelse efter bokslutet och en nödvändig not har inte getts om denna. Den felaktiga bokslutsbehandlingen har påverkat koncernens balans- och resultaträkningsposter enligt följande:

- Avsättningarna har presenterats till belopp som är 510 tusen euro för högt.
- Personalkostnaderna har angetts till ett belopp som är 510 tusen euro för högt.
- Därtill har inte någon anknuten latent skatt tagits upp.

(1,0 poäng)

I koncernbokslutet omfattar det egna kapitalet ett konvertibelt skuldebrev på 6 000 tusen euro, som inte emitterats av moderbolaget och inte uppfyller kriterierna för lån i form av eget kapital enligt IAS 32:16 **(1,0 poäng)**. Det konvertibla skuldebrevet ska anges i långfristiga räntebärande skulder **(0,5 poäng)**. Med beaktande av detta sjunker bolagets soliditetsgrad under kovenantvillkoret på 15 procent för lånet, då en andel på 45 000 tusen euro av banklånen ska klassificeras som en kortfristig räntebärande skuld. **(1,0 poäng)** Ingen information har getts om brottet mot kovenanterna i koncernens noter i enlighet med IFRS 7.18–19 och IAS 1.135 d-punkten **(0,25 poäng)**.

Goodwill för koncernens plastfunktion i Finland är 12 440 tusen euro i balansräkningen. Nedskrivningstestet av goodwill har inte uppdaterats vid bokslutstidpunkten vad gäller Suomen Muovi, trots att det funnits tecken på sänkt värde. Nedskrivningstestet av plastfunktionerna i Finland i januari 2016 var inte ändamålsenligt till alla delar (använda prognoser, beräkning av bruksvärdet). Inte heller känslighetsanalyser om känsligheten i kassaflödesprognoserna enligt IAS 36.135e har upprättats. Eventuell nedskrivning skulle sänka koncernens goodwill och beloppet på det egna kapitalet. **(1,5 poäng)**

Kostnader enligt optionsprogrammet har tagits upp till fullt belopp enligt kursen på bokslutsdagen. Enligt IFRS 2.11 värderas optioner utifrån kursen på beviljandedagen. Enligt IFRS 2.20 ska bolaget uppskatta antalet optioner som utnyttjas. Den felaktiga bokslutsbehandlingen har påverkat koncernens balans- och resultaträkningsposter enligt följande:

- Det egna kapitalet (föregående räkenskapsperioders vinst- och förlust) har presenterats till ett belopp som är 963 euro för lågt.
- Resultatregleringarna har presenterats till ett belopp som är 3 000 tusen euro för högt.
- Personalkostnaderna har angetts till ett belopp som är 2 037 tusen euro för högt. **(1,0 poäng)**

Ovan nämnda brott mot kovenantvillkoren och kravet på återkallelse av Livsmedelssäkerhetsverket tyder på sådan väsentlig osäkerhet som kan medföra betydande tvivel rörande bolagets förmåga att fortleva. Denna omständighet framgår inte av koncernbokslutet eller de noter som ingår i det. **(1,0 poäng)**

Uttalande med avvikande mening om koncernbokslutet

Enligt vår uppfattning ger koncernbokslutet på grund av hur betydelsefullt det förhållande som diskuteras i "Grund för uttalande med avvikande mening" är i, inte riktiga och tillräckliga uppgifter om koncernens ekonomiska ställning samt om resultatet av dess verksamhet och dess kassaflöden i enlighet med de internationella bokslutsstandarder (IFRS) som godkänts för användning i EU. **(1,0 poäng)**

Grund för uttalande med avvikande mening (moderbolagets bokslut)

Bolaget har mottagit ett krav om återkallelse av det livsmedelsplast som överskrider gränsvärdena av Livsmedelssäkerhetsverket. De sannolika kostnaderna under räkenskapsperioden på grund av återkallelsen uppgår till 3 000 tusen euro exklusive skatteeffekten. Kostnaden med anledning av återkallelsen och avsättningen enligt BFL 5:14 har inte tagits upp i bokslutet. Den felaktiga bokslutsbehandlingen har påverkat de balans- och resultaträkningsposter för moderbolaget vilka presenterats i bokslutet 30.6.2016 enligt följande:

- Kundfordringar/avsättningar har presenterats till ett belopp som är 3 000 tusen euro för lågt.
- Omsättningen/övriga rörelsekostnader har presenterats till belopp som är 3 000 tusen euro för högt/lågt.
- Därtill har de anknutna skattekostnaderna presenterats till ett belopp som är 600 tusen euro för högt.

Inte heller i verksamhetsberättelsen har man gett en riktig och tillräcklig bild av inverkan av återkallelsen på de olika räkenskapsperioderna. **(1,0 poäng)**

Såsom konstaterats ovan i motiveringarna till det negativa utlåtandet om koncernbokslutet har kovenantvillkoren brutits, då andelen på 45 000 tusen euro av banklånen ska klassificeras som kortfristig räntebärande skuld. **(1,0 poäng)** Ingen information om kovenantbrottet har getts i verksamhetsberättelsen **(0,25 poäng)**.

Fonden för egna aktier har inte beaktats i beräkningen av fritt eget kapital i noterna till bokslutet enligt ABL 13:5. **(1,0 poäng)**

Bokslutet innehåller inte någon finansieringsanalys. **(0,5 poäng)**

Livsmedelssäkerhetsverkets krav på återkallelse och ovan presenterade icke-åtgärdade fel tyder på sådan väsentlig osäkerhet, som kan medföra betydande tvivel rörande bolagets förmåga att fortleva. Denna omständighet framgår inte av bokslutet och inte heller av de noter som ingår i detta. **(1,0 poäng)**

Uttalande med avvikande mening om bokslutet och verksamhetsberättelsen

Enligt vår uppfattning ger bokslutet och verksamhetsberättelsen, på grund av hur betydelsefullt det förhållande som diskuteras i stycket "Grund för uttalande med avvikande mening" är, inte riktiga och tillräckliga uppgifter om koncernens och moderbolagets ekonomiska ställning samt om resultatet av deras verksamhet i enlighet med de i Finland gällande bestämmelser om upprättande av bokslut och verksamhetsberättelser. **(0,5 poäng)** Med undantag för den omständighet som nämns i grunderna för uttalande med avvikande mening i koncernbokslutet är uppgifterna i verksamhetsberättelsen och bokslutet konfliktfria¹. **(0,5 poäng)**

Anmärkningar

Vi anmärker, att bokslutet och verksamhetsberättelsen inte har upprättats i enlighet med i Finland gällande bestämmelser om upprättandet av bokslut och verksamhetsberättelse på grund av det förhållande som beskrivits i ovanstående uttalande med avvikande mening. **(1,0 poäng)**

¹ Också andra presentationssätt har godkänts som svar.

Vi anmärker också att regeringens förslag till dividendutdelning är för högt. De utdelningsbara medlen enligt ABL 13:5 ger inte möjlighet till den föreslagna dividendutdelningen. Därtill, med beaktande av brottet mot kovenantvillkoren, det faktum att lån på 50 miljoner euro förfaller till betalning och de extra kostnaderna med anledning av återkallelsen, har inte bolagets likviditet beaktats enligt ABL13:2 i förslaget till dividendutdelning. **(1,0 poäng)**

Vi anmärker att bolagets ledning inte främjat bolagets intresse med omsorgsfulla åtgärder. Styrelsen har försummat sin skyldighet att övervaka bolagets förvaltning och dess verksamhet. Moderbolagets uppsagda verkställande direktör har i anknytning till missbruken deltagit i förvrängningen av Livsmedelssäkerhetsverkets tester, favorisering av den egna närståendekretsen och manipulering av incitamentssystemet, vilket kan leda till att en skadeståndsskyldighet uppkommer för den uppsagda verkställande direktören och styrelseledamöterna gentemot moderbolaget i enlighet med ABL 22:1. **(1,0 poäng)**

Vi anmärker att bolagets ledning inte iakttagit förutsättningen för information om en omständighet som påverkar värdepapprets värde enligt artikel 17 i marknadsmissbruksförordningen och Börsens regler. **(1,0 poäng)**

Helsingfors lördag den 24 september 2016

TILINTARKASTUS TARKKA AB
Revisiosammanslutning **(0,25 poäng)**

Tiina Tarkastaja
CGR

Revisorgatan 25 A **(0,25 poäng)**
00100 HELSINGFORS