

BEDÖMNINGSGRUNDER FÖR GR-EXAMEN 2024

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 del 1 var begränsade. En överskjutande del av svaren har inte lästs eller bedömts.

Uppgift 1 (25 poäng)

Fråga	Svar (ja eller nej)	Motivering
1.1. Ska till anmälan om registrering av Emox Ab:s och Porex Ab:s fusionsplan fogas andra yttranden eller intyg av en revisor än revisorns yttrande som framgår av fas 1 av fusionen i uppgiften?	Ja (1,0 poäng)	Enligt ABL 16:4.1 ska de i fusionen deltagande bolagens styrelser utse en eller flera revisorer med uppgift att ge varje i fusionen deltagande bolag ett yttrande om fusionsplanen. I yttrandet ska bedömas om fusionsplanen ger riktiga och tillräckliga uppgifter om grunderna för bestämmande av bytesförhållandet för aktier och ett annat fusionsvederlag samt om fördelningen av vederlaget. I yttrandet till det övertagande bolaget ska dessutom nämnas om fusionen kan äventyra betalningen av bolagets skulder. (1,0 poäng) I ABL 16:4.2 sägs att om samtliga i fusionen deltagande bolags aktieägare ger sitt samtycke eller om det är fråga om en dotter- eller systerbolagsfusion, räcker det med ett yttrande om huruvida fusionen kan äventyra betalningen av det övertagande bolagets skulder (1,0 poäng). Enligt den 1:a meningen i AB 16:2.2 avses med dotterbolagsfusion en absorptionsfusion där de i fusionen deltagande bolagen äger samtliga aktier samt eventuella optionsrätter och andra till aktier berättigande rättigheter i det överlåtande bolaget (1,0 poäng). Enligt bilaga 3 äger Emox Ab och Porex Ab inte alla aktier i Porex Ab (1,0 poäng). Vid fusionen mellan Emox Ab och Porex Ab är det inte fråga om en dotterbolagsfusion (1,0 poäng). På grund av Veikko Vastarantas mostånd har inte alla aktieägare i de bolag som deltar i fusionen gett sitt samtycke (1,0 pistett). I fråga om fusionen mellan Emox Ab och Porex Ab ska således varje i fusionen deltagande bolag ges ett yttrande av en revisor om fusionsplanen i enlighet med ABL 16:4 (1,0 poäng).
1.2. Om vi antar att fusionen går vidare till fas 2, hindrar Veikko Vastarantas motstånd att ett fusionsbeslut fattas på Porex Ab:s bolagsstämma, om Porex Ab:s alla aktieägare deltar i bolagsstämman?	Ja (1,0 poäng)	Enligt ABL 16:9.4 ska bolagsstämmans beslut om fusionen fattas med sådan kvalificerad majoritet som avses i ABL 5:27. / Enligt ABL 5:27.2 6 punkten ska beslut som gäller fusion fattas med kvalificerad majoritet, om inte annat föreskrivs i aktiebolagslagen eller i bolagsordningen. (1,0 poäng; det räcker med att nämna någondera bestämmelsen) I ABL 5:27.1 sägs att om ett beslut ska fattas med kvalificerad majoritet, gäller som bolagsstämmans beslut det förslag som har biträts med minst två tredjedelar av de avgivna rösterna och de vid stämman företrädde aktierna (1,0 poäng). I ABL 5:27.3 sägs att om det finns aktier av olika slag i bolaget, är en förutsättning för ett

		giltigt beslut om fusion i det överlåtande bolaget dessutom att beslutet biträds med en kvalificerad majoritet av de aktier av varje slag som är företrädna vid stämman (1,0 poäng). Enligt ABL 5:9 kan deltagande i bolagsstämman inte ske med aktier som tillhör bolaget eller dess dottersammanslutning. Sådana aktier beaktas inte heller när det för ett giltigt beslut eller för utövande av en viss befogenhet krävs samtycke av samtliga aktieägare eller av ägarna till en viss andel av bolagets aktier. (1,0 poäng)¹ Enligt bilaga 3 äger Veikko Vastaranta 40 % av Porex Ab:s B-aktier, när de egna aktier som tillhör Porex Ab inte beaktas (1,0 poäng). Om alla aktieägare deltar i bolagsstämman, är det inte möjligt att uppnå kvalificerad majoritet (2/3) av B-aktierna, om Veikko Vastaranta inte understöder beslutet (1,0 poäng).
1.3. Ska beslutet om fusion mellan Emox Ab och Porex Ab fattas på Emox Ab:s bolagsstämma i stället för av Emox Ab:s styrelse?	Ja (1,0 poäng)	Enligt ABL 16:9.2 beslutar styrelsen om fusionen i det övertagande bolaget. Om det övertagande bolaget har mindre än nio tiondelar av aktierna i det överlåtande bolaget, ska fusionsbeslutet dock fattas av bolagsstämman, om aktieägare med minst en tjugondel av bolagets aktier kräver det. (1,0 poäng) Enligt bilaga 3 äger Emox Ab mindre än 9/10 av aktierna i Porex Ab och enligt bilaga 1 äger Veikko Vastaranta över 1/20 av aktierna i Emox Ab (1,0 poäng). Således ska beslutet om fusion mellan Emox Ab och Porex Ab fattas på Emox Ab:s bolagsstämma (1,0 poäng). Enligt ABL 9:2.1 fattas beslut om emission av bolagsstämman (0,25 poäng). Vid fusionen mellan Emox Ab och Porex Ab ger Emox Ab nya egna aktier som fusionsvederlag (0,25 poäng). Emox Ab har inga gällande emissionsbemyndiganden (0,25 poäng). Sålunda måste också beslut om de aktier som ska ges som fusionsvederlag fattas på Emox Ab:s bolagsstämma (0,25 poäng).
1.4. Ska Tyrex Ab:s slutredovisning underkastas revision?	Nej (1,0 poäng)	I ABL 16:17.1 sägs att om bolaget enligt lag eller bolagsordningen är skyldigt att välja en revisor, ska slutredovisningen överlämnas till bolagets revisorer, som inom en månad ska ge en revisionsberättelse om slutredovisningen (2,0 poäng). Enligt uppgiften är Tyrex Ab inte skyldigt att välja en revisor, så Tyrex Ab:s slutredovisning behöver inte underkastas revision (2,0 poäng).

¹ Poäng har också getts om det i svaret har redogjorts för ABL 3:2.3 i stället för ABL 5:9.

Uppgift 2 (27,5 poäng)**2.1. (14 poäng)**

Bristfällig eller felaktig punkt i revisorns dokumentation eller i de åtgärder som revisorn enligt dokumentationen har vidtagit	Korrigeringsförslag med motivering; redogör för felet eller bristen och ge ett korrigeringsförslag genom att använda formuleringen i ISA-standard	Punkt i ISA-standard	Poäng
Revisionsrisker i anslutning till omsättningstillgångar samt granskning av kontroller	Enligt revisorns arbetspapper har värderingen och existensen av omsättningstillgångar identifierats som betydande risker. Revisorn har granskat kontrollerna i anslutning till prissättningen av råvaror i samband med revisionen under föregående räkenskapsperiod och har för avsikt att fortfarande lita på testningen. Om revisorn avser att förlita sig på kontroller avseende en risk som revisorn har fastställt som en betydande risk, ska revisorn granska dessa kontroller under den aktuella perioden. Revisorn har litat på granskningen av kontroller även för Kuopiolagrets del, trots att ett annat lagerbokföringssystem används i Kuopio. Revisorn bör utforma och utföra granskning av kontroller separat för Kuopiolagrets del, om revisorns bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån innefattar en förväntning om att kontrollerna fungerar.	ISA 330.15 ISA 330.8	5
Värdering av färdiga produkter och varor under tillverkning	Revisorn har granskat värderingen av färdiga produkter och varor under tillverkning under räkenskapsperioden. Revisorn har inte utfört ytterligare åtgärder i slutet av räkenskapsperioden. Om substansgranskning utförs före bokslutsdagen, ska revisorn täcka in den återstående räkenskapsperioden genom att utföra substansgranskning för den återstående perioden. Revisorn har inte utfört några åtgärder i anslutning till att värdena av lagret av färdiga produkter (röntgenapparater) är	ISA 330.22 ISA 330.6 ISA 500.6	5

	högre än försäljningspriserna. Revisorn har tidigare konstaterat utifrån den stickprovskontroll som gjordes under räkenskapsperioden att lagervärdena baserar sig på produktionskostnaderna, och av denna orsak är det inte nödvändigt att granska värderingen desto mer. Revisorns åtgärder är inte tillräckliga. Revisorn ska utforma och utföra fortsatta granskningsåtgärder vars karaktär, tidpunkt och omfattning bygger på och svarar mot de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån. Revisorn ska beakta relevansen i den information som ska användas som revisionsbevis och huruvida den är tillräckligt tillförlitlig för syftet med revisionsåtgärden.	ISA 500.7 och ISA 500.A31–A32	
Lagerinventering	Revisorn har inte deltagit i inventeringen av lagret i Kuopio. Värdet på Kuopiolagret överstiger den väsentlighetsgräns som revisorns fastställt. Dessutom finns en betydande del av varorna under tillverkning i Kuopiolagret, och revisorn har inte testat kontrollerna av lagret i Kuopio. Om omsättningstillgångarna är väsentliga för bokslutet, ska revisorn inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande omsättningstillgångarnas existens och skick genom att närvara vid lagerinventeringen. Mängden varor under tillverkning i bokslutet är väsentlig, så revisorn borde ha beaktat detta och närvarit vid lagerinventeringen i Kuopio. Frågor som är relevanta vid planering av närvaro vid lagerinventering innefattar t.ex. de platser där omsättningstillgångarna finns samt omsättningstillgångarnas väsentlighet och riskerna för väsentliga felaktigheter på olika platser, när beslut fattas om vilka platser där det är lämpligt att närvara. Lagret i Vanda har inventerats den 14 juni, dvs. före bokslutsdagen. Revisorn har inte utfört ytterligare åtgärder. Om lagerinventering utförs per ett annat datum än bokslutsdatumet ska revisorn,	ISA 501.4 ISA 501.A3 ISA 501.5	4

	utföra granskningsåtgärder för att inhämta revisionsbevis om huruvida förändringar i omsättningstillgångarna mellan inventeringsdatumet och bokslutsdatumet är korrekt bokförda.		
--	--	--	--

2.2. (13,5 poäng)

Bristfällig eller felaktig punkt i revisorns dokumentation eller i de åtgärder som revisorn enligt dokumentationen har vidtagit	Korrigeringsförslag med motivering; redogör för felet eller bristen och ge ett korrigeringsförslag genom att använda formuleringen i ISA-standard	Motivering (Punkt i ISA-standard)	Poäng
Analytisk granskning	Revisorn har upptäckt att försäljningsbidragsprocenten har förbättrats något jämfört med föregående år. Revisorn har fått en motstridig förklaring av verkställande direktören, enligt vilken täckningen har försämrats. Revisorn har inte utfört några ytterligare granskningsåtgärder i anslutning till upptäckten. Om revisorn vid analytisk granskning identifierar svängningar eller samband som är oförenliga med annan relevant information eller som med betydande belopp avviker från förväntade värden, ska revisorn utreda sådana avvikelser.	ISA 520.7	4,5
Granskning av intäktsföringen enligt färdigställandegrad	Bolagets verkställande direktör har berättat att han inte lyckats förhandla in höjningarna av råvarupriserna i avtalen, och därför har projektens täckning försämrats. Försäljningsbidragsprocenten har dock förbättrats från 37,5 procent till 40 procent. Enligt ekonomichefen har man inte behövt uppdatera prognoserna vid bokslutstidpunkten, eftersom projekten har framskridit enligt tidtabellen. Enligt ekonomichefen är täckningsbidragen för de projekt som pågår för närvarande korrekta, eftersom hon har fått uppgifterna från projektcheferna. Revisorn har upptäckt att prognoserna för föregående år inte har stämt, utan de faktiska täckningsbidragen har underskridit prognoserna i fråga om alla granskade projekt. Enligt revisorns arbetspapper har revisorn inte ifrågasatt projektprognosernas korrekthet och aktualitet, utan revisorn har litat på ekonomichefens förklaring.	ISA 200.15 ISA 200.A21-A25 ISA 540.33 ISA 540.34	4,5

	Revisorn ska förhålla sig professionellt skeptisk när han eller hon planerar och utför en revision, och vara medveten om att det kan finnas omständigheter som gör att bokslutet innehåller väsentliga felaktigheter. Eftersom de uppgifter som verkställande direktören och ekonomichefen lämnat har varit motstridiga, och de faktiska täckningsbidragen för de granskade projekten har varit lägre än prognoserna, bör revisorn överväga tillräckligheten i inhämtade revisionsbevis, och utföra ytterligare åtgärder. Vid tillämpningen av ISA 330 på uppskattningar i redovisningen ska revisorn, baserat på utförda granskningsåtgärder och inhämtade revisionsbevis, utvärdera om bedömningarna av risker för väsentliga felaktigheter på påståendenivån förblir lämpliga, vilket innefattar när tecken på bristande objektivitet hos företagsledningen har identifierats. När revisorn gör den utvärdering som krävs ska han eller hon beakta alla relevanta inhämtade revisionsbevis, vare sig de är styrkande eller motsägelsefulla.		
Saldobekräftelser av kundfordringarna	Revisorn har valt att det största kundfordringssaldot, som är en fordran på Bostads Ab Kottaraisenpuisto och som uppgår till 500 000 euro, skulle bekräftas. Ekonomichef Maisa meddelade revisorn att Bostads Ab Kottaraisenpuistos saldo inte ska bekräftas. Revisorn har inte utrett orsakerna till varför ledningen inte tillåter att en begäran om bekräftelse sänds. Revisorn ska utreda skälen till vägran och skaffa revisionsbevis avseende skälens giltighet och rimlighet, samt utvärdera vilka konsekvenser vägran får. Revisorn ska också utföra alternativa granskningsåtgärder i fråga om kundfordringen. På en begäran om bekräftelse kom inget svar. Revisorn har inte utfört några ytterligare åtgärder i fråga om det obekräftade saldot, eftersom saldot stannar under den väsentlighetsgräns som fastställts för granskningsarbetet. För varje uteblivet svar ska revisorn utföra alternativa granskningsåtgärder.	ISA 505.8 ISA 505.12	4,5

Uppgift 3. (27,5 poäng)

1) I den koncernsammanställning som presenteras i uppgiften finns följande brister:

- a) Under räkenskapsperioden har Sheldon Ab sålt maskiner och inventarier till Leonard Ab, vilket har gett upphov till en försäljningsvinst på 10 000 euro. Försäljningsvinsten har inte eliminerats varken i resultaträkningen eller balansräkningen. Interna transaktioner ska elimineras när koncernbokslutet upprättas (BFL 6.7.2)
- b) Avskrivningsdifferensen har inte eliminerats varken i balansräkningen eller resultaträkningen. Avskrivningsdifferensen ska elimineras när koncernbokslutet upprättas (KPL 6.7.5)
- c) Minoritetsandelen har inte separerats från Sheldon Ab. Minoritetsandelen ska elimineras när koncernbokslutet upprättas (BFL 6.7.3)

2) Noteringar som bör göras i koncernbokslutet på grund av bristerna i punkt 1:

a) Försäljningsvinst

Noteringar:

Per övriga rörelseintäkter (försäljningsvinst) an maskiner och inventarier 10 000 euro

Per uppskjutna skattefordringar (balansräkning) an uppskjutna skatter (resultaträkning) 2 000 euro

b) Avskrivningsdifferens

Noteringar:

Per avskrivningsdifferens (balansräkning) an förändring av avskrivningsdifferens (resultaträkning) 5 000

Per uppskjutna skatter (resultaträkning) an uppskjutna skatteskulder (balansräkning) 1 000

Per avskrivningsdifferens (balansräkning) an resultat från tidigare räkenskapsperioder (balansräkning) $(20\,000 \cdot 0,8 =)$ 16 000

Per avskrivningsdifferens (balansräkning) an uppskjutna skatteskulder (balansräkning) $(20\,000 \cdot 0,2 =)$ 4 000

c) Minoritetsandel

Sheldon Ab:s resultat är 163 000 euro. Det bör minskas med det interna täckningsbidraget i anslutning till försäljning av maskiner och inventarier (10 000 euro) efter avdrag för den uppskjutna skatten $(10\,000 \text{ euro} \cdot 20\%)$ 8 000 euro.

Vid minoritetsandelsberäkningen är Sheldon Ab:s resultat 163 000–8 000, dvs. 155 000 euro. Minoritetsandelen av Sheldon Ab:s resultat:

$155\,000 \text{ euro} \cdot 20\% = 31\,000 \text{ euro}$

Minoritetsandel av Sheldon Ab:s aktiekapital:

$15\,625 \cdot 20\% = 3\,125 \text{ euro}$

Minoritetsandel av Sheldon Ab:s resultat från tidigare räkenskapsperioder:

$37\,500 \cdot 20\% = 7\,500 \text{ euro}$

Minoritetsandel av Sheldon Ab:s justerade egna kapital sammanlagt:

$(216\,125 - 8\,000 = 208\,125) \cdot 20\% = 41\,625 \text{ euro}$

Noteringar:

Per aktiekapital an minoritetsandel 3 125 euro

Per resultat från tidigare räkenskapsperioder an minoritetsandel 7 500 euro
Per räkenskapsperiodens resultat an minoritetsandel 31 000 euro

3.

Faktiskt bestämmande inflytande betyder att någon aktör har bestämmande inflytande i objektet, trots att bolaget inte har bestämmande inflytande enligt BFL 1:5.1 1–2 punkten i form av röstmajoritet eller antalet styrelseplatser. Bolaget kan uppnå faktiskt bestämmande inflytande (BFL 1:5.1 3 punkten) i objektet på olika sätt.

Faktiskt bestämmande inflytande kan uppnås t.ex. genom ett delägaravtal, där bolaget har kommit överens med en annan delägare om beslutsfattandet på bolagsstämman. (Bokföringsnämndens allmänna anvisning om upprättande av koncernbokslut, punkt 1.2.5)

Dessutom kan faktiskt bestämmande inflytande uppnås genom att använda sådana instrument, som när de utbyts ger möjlighet att uppnå bestämmande inflytande i objektet. De vanligaste instrumenten för detta är köpoptioner som avser aktier samt konvertibla skuldebrev. (Bokföringsnämndens allmänna anvisning om upprättande av koncernbokslut, punkt 1.2.8)

Faktiskt bestämmande inflytande kan också realiseras i en situation där ett bolag har en betydande ägarandel i ett annat bolag och det inte finns några andra betydande aktieägare. På bolagsstämman kan bolaget utöva den rösträtt som följer av de röster som är representerade på bolagsstämman. En sådan situation kan uppstå t.ex. om bolag A äger 35–40 % av bolag B och resten av aktieinnehavet (och rösterna) är splittrat på t.ex. 1 000 aktieägare av vilka ingen har mer än 1 procent av rösterna och aktierna. (Bokföringsnämndens allmänna anvisning om upprättande av koncernbokslut, punkt 1.2.11)

Uppgift 4 (20 poäng)**4.1.**

a)

Datorer, telefoner och andra periferienheter kan undantas från tillämpningen av IFRS 16, eftersom de är av lågt värde var för sig (IFRS 16.B3 – IFRS 16.B5 och IFRS 16.B8). Den totala summan saknar betydelse när bedömningen görs.

Rättelsenoteringar som ska göras i IFRS-rapporteringen:

- Jämförelseårets resultat rättas genom att dra av lokalhyrorna från leasingkostnaderna (IFRS 16.22).
- Leasingkostnaden fördelas som finansiella kostnader och låneamortering (IFRS 16.26).
- För bolaget redovisas en tillgångspost i balansräkningen på grund av hyreskontraktet. För bolaget uppstår en motsvarande leasingsskuld i balansräkningen (IFRS 16.22).
- För den nya tillgångsposten noteras avskrivningar under en avskrivningsperiod på fem år (IFRS 16.31).

Notering i den ingående balansräkningen 1.7.2022:**Notering av tillgångsposten:**

Per nyttjanderättstillgångspost an leasingsskulder 455 000 euro

Noteringar under den första månaden:**Avskrivningar:**

Per avskrivningar an nyttjanderättstillgångspost 7 583,33 euro (455 000/60 månader)

Fördelning av leasingkostnaden 10 000 euro/månad som finansiell kostnad och låneamortering:

Per finansiella kostnader an leasingkostnader 3 791,67 euro (455 000* 10 % /12 månader)

Per leasingsskulder an leasingkostnader 6 208,33 euro

b) Övergången till IFRS-rapportering ändrar strukturen hos bolagets resultaträkning. De poster som tidigare angetts som leasingkostnader anges i fortsättningen som avskrivningar och delvis som finansiella kostnader.

Övergången till IFRS påverkar resultaträkningen för tiden 1–31.7.2022 som följer:

Avskrivningar och nedskrivningar	-7 583,33 euro (ökar kostnaden)
Övriga rörelsekostnader (hyror)	10 000,00 euro (minskar kostnaden)
Rörelseresultat	2 416,67 euro (förbättras)
Finansiella intäkter och kostnader	-3 791,67 euro (ökar kostnaden)
Resultat före skatter	-1 375,00 euro (försämrar)

c) Bolagets skuldsättningsgrad på det sätt som bolaget räknat före övergången till IFRS är 2 725 000 euro / 3 980 400 euro = 68,46 procent.

Efter övergången till IFRS får bolaget 455 000 euro mera i skuld, vilket ökar både skulden och balansomslutningen. Skuldsättningsgraden är då 3 180 000 euro / 4 435 400 euro = 71,70 procent.

Till följd av övergången till IFRS stiger bolagets skuldsättningsgrad från 68,46 procent till 71,70 procent.

4.2.

a)

Enligt IFRS 1.C1 behöver bolaget inte ändra tidigare års rörelseförvärv, som har gjorts före tidpunkten för övergången 1.7.2022, i den ingående balansräkningen vid tidpunkten för övergången 1.7.2022. Bolaget är skyldigt att pröva nedskrivningsbehovet för goodwill vid tidpunkten för övergången (IFRS 1.C4 punkt g).

I den inledande balansräkningen vid tidpunkten för övergången 1.7.2022 görs således inga rättelser, om det inte finns ett nedskrivningsbehov. I uppgiften gavs inte behövlig information för detta så det blir inga noteringar vid tidpunkten för övergången 1.7.2022.

b)

Rörelseförvärv före tidpunkten för övergången 1.7.2022:

Bolaget bör återföra de avskrivningar av goodwill som gjordes under jämförelseåret 1.7.2022–30.6.2023, dvs. räkenskapsperioden 1.7.2022–30.6.2023, i de jämförande uppgifterna i IFRS-bokslutet. Avskrivningarna av goodwill och avskrivningarna av koncerngoodwill för "gamla förvärv" är sammanlagt 353 200 euro (97 200 + 256 000). I beskattningen ger återföringen av avdragsgill goodwill upphov till en uppskjuten skatteskuld på 19 440 euro (97 200 * 20 %)¹. Goodwill prövas årligen och avskrivs inte (IAS 36.80)

Rättelsenoteringar:

Per goodwill an avskrivningar av goodwill 353 200 euro

Per uppskjuten skatt an uppskjuten skatteskuld 19 440 euro

I fråga om Väiskin Falafelit Ab, som förvärvades under räkenskapsperioden ska bolaget tillämpa IFRS-bestämmelserna om förvärv (IFRS 3 - rörelseförvärv). I förvärvet av Väiskin Falafelit Ab allokeras 825 000 euro till immateriella tillgångar och avskrivs inom sex år. De poster på 825 000 euro som allokerats till olika tillgångsposter tas bort från goodwill och behandlas som separata tillgångsposter, på vilka avskrivningar görs och allokeringarnas inverkan på de uppskjutna skatternas beaktas (825 000 euro * 20 %) = 165 000 euro. Efter rättelsen är Väiskin Falafelit Ab:s koncerngoodwill är 1 250 000–825 000 euro + (20 % * 825 000) = 590 000 euro.

¹ För avskrivningar av koncerngoodwill beräknas i princip ingen uppskjuten skatteskuld (IAS 12:21), det kan dock bli aktuellt att redovisa uppskjuten skatteskuld på grund av IAS 12: 21B eller IAS 12:44.

Väiskin Falafelit Ab har förvärvats 31.12.2022, så för jämförelseperioden 1.7.2022–30.6.2023 bör redovisas sex månaders avskrivningar $825\,000 / 12 * 6 = 68\,750$ euro.

De avskrivningar som gjorts i fråga om verkligt värde som allokerats till immateriella tillgångar minskar den uppskjutna skatteskulden som uppstod vid allokeringen ($68\,750 * 20\% = 13\,750$ euro).

Rättelsenoteringar:

Per immateriella tillgångar an goodwill 825 000 euro

Per goodwill (balansräkning) an uppskjuten skatteskuld (balansräkning) 165 000 euro

Per avskrivningar av allokeringar (resultaträkning) an immateriella tillgångar (balansräkning)

68 750 euro

Per uppskjuten skatteskuld (balansräkning) an uppskjuten skatt (resultaträkning) 13 750 euro

Det koncerngoodwill på 1 250 000 euro som uppkommit genom förvärvet av Väiskin Falafelit Ab avskrivs inom fem år och den årliga avskrivningen är 250 000 euro. Bolaget har förvärvats 31.12.2022, så för jämförelseperioden 1.7.2022–30.6.2023 har redovisats sex månaders avskrivningar. De redovisade avskrivningarna bör rättas $1\,250\,000 / 60 \text{ mån.} * 6 \text{ mån.} = 125\,000$ euro.

Rättelsenoteringar

Per goodwill an avskrivningar av goodwill 125 000 euro

c)

Inverkan på koncernens rörelseresultat under jämförelseperioden 1.7.2022–30.6.2023 är följande:

Avskrivningarna för rörelseförvärv som gjorts före övergången är 353 200 euro, som består av avskrivningar för köpet av affärsverksamheter, 97 200 euro, och återföringar av avskrivningar av koncerngoodwill för Maunon Salat och Kaisan Kikherneet, 256 000 euro.

Avskrivningar:

Avskrivningar för affärsverksamheter som förvärvats före övergången	+353 200
Avskrivningar Väiskin Falafelit /avskrivningar av koncerngoodwill	+125 000
Avskrivningar av allokeringar Väiskin Falafelit Ab	-68 750
Inverkan på avskrivningar sammanlagt (avskrivningarna minskar)	+409 450
Rörelseresultat (förbättras)	+409 450

GR-EXAMEN 2024

DEL 2 REVISIONSBERÄTTELSEN OCH REVISORNS ÖVRIGA RAPPORTER (100 POÄNG)

Uppgift 1 (80,0 poäng)

	1. Granskad omständighet	2. Granskningsobservation, motiverad bedömning och korrigeringsförfarande	3. Inverkan på rapporteringen (Uppge vad, var och hur detta ska rapporteras, om felet eller bristen inte korrigeras)	Poäng
1.	Hyresansvar	Granskningsobservation och motiverad bedömning Enligt styrelsens mötesprotokoll 6/2023–2024 (3 §) har bolaget hyrt en ny lokal i juni 2024. Enligt hyresavtalet kan det sägas upp att upphöra första gången efter två år, dvs. 30.6.2026. Sålunda innehåller avtalet ett hyresansvar för 24 månader, så beloppet av hyresansvaret är 24 x 2 800 euro = 67 200 euro. Enligt 3:7 i statsrådets förordning om uppgifter som ska tas upp i små- och mikroföretags bokslut (SMF) ska noterna innehålla uppgifter om det sammanlagda beloppet av ekonomiska åtaganden utanför balansräkningen. Hyresansvaren enligt hyresavtalet ingår inte i noterna. <u>Korrigeringsförfarande:</u> Till noterna bör fogas information om hyresansvaret på 67 200 euro.	Revisionsberättelsen Uttalande med avvikande mening om informationen i bokslutet enligt 3:5:3 i revisionslagen	3,5
2.	Övriga aktier och andelar	Granskningsobservation och motiverad bedömning Enligt sammanfattningen av revisionen (punkt 2) ingår i övriga aktier och andelar i balansräkningen 35/100 aktier i Pekon Remppa Ab till ett värde av 35 000 euro. Bolaget äger alltså 35 procent av Pekon Remppa Ab och aktierna medför en rösträtt på 35 procent i bolaget, så det är fråga om ett intresseföretag.	Revisionsberättelsen Uttalande med avvikande mening om informationen i bokslutet enligt 3:5:3 i revisionslagen	3

		Enligt balansräkningsschemat i bilaga V till statsrådets förordning om uppgifter som ska tas upp i små- och mikroföretags bokslut (SMF) ska andelar i ägarintresseföretag tas upp som en egen post. Aktierna i intresseföretaget har tagits upp i fel balanspost. <u>Korrigeringsförfarande:</u> Aktierna i Pekon Remppa Ab flyttas och tas upp i andelar i ägarintresseföretag. Per andelar i ägarintresseföretag an övriga aktier och andelar 35 000 euro		
3.	Kundfordringar	Granskningsobservation och motiverad bedömning Enligt sammanfattningen av revisionen (punkt 4) innehåller kundfordringarna fordringar på intresseföretaget Pekon Remppa Ab som uppgår till 50 000 euro. Enligt balansräkningsschemat i bilaga V till statsrådets förordning om uppgifter som ska tas upp i små- och mikroföretags bokslut (SMF) ska fodringar hos ägarintresseföretag tas upp som en egen post. Fordringarna på intresseföretaget har tagits upp i fel balanspost. <u>Korrigeringsförfarande:</u> Fordringarna på Pekon Remppa Ab flyttas och tas upp i fordringar hos ägarintresseföretag. Per fordringar hos ägarintresseföretag an kundfordringar 50 000 euro	Revisionsberättelsen Uttalande med avvikande mening om informationen i bokslutet enligt 3:5:3 i revisionslagen	3
4.	Avsättning	Granskningsobservation och motiverad bedömning Enligt styrelsens mötesprotokoll 5/2023–2024 (3 §) kommer enligt en uppdaterad tillförlitlig prognos för entreprenaden Peltokatu 8 entreprenaden att medföra en förlust på 40 000 euro. Enligt sammanfattningen av revisionen (punkt 11) är resultatet av entreprenaden Peltokatu 8 enligt resultaträkningen enligt kostnadsställen per 30.6.2024 20 000 euro negativt. Enligt avsnitt 1.2 i Bokföringsnämndens allmänna anvisning om redovisning av inkomst som intäkt enligt tillverkningsgrad ska en orealiserad förlust (negativt separat bidrag) för en förlustbringande prestation som kräver lång framställningstid	Revisionsberättelsen Uttalande med avvikande mening om informationen i bokslutet enligt 3:5:3 i revisionslagen	5

		kostnadsföras och upptas som avsättning genast, då den vid upprättande av bokslut ska anses vara säker eller sannolik. ELLER: Enligt BFL 5:14:1 ska i resultaträkningen de utgifter och förluster dras av som orsakas av framtida förpliktelser, om 1) de hänför sig till räkenskapsperioden eller en tidigare räkenskapsperiod, 2) de ska anses vara säkra eller sannolika vid den tidpunkt då bokslutet upprättas, 3) den inkomst som motsvarar dem inte är säker eller sannolik, och 4) de baserar sig på lag eller den bokföringsskyldiges förpliktelse gentemot en utomstående. Förlusten enligt den tillförlitliga prognosen för entreprenaden Peltokatu 8 överstiger den förlust som redan ingår i bokslutet med 20 000 euro. Avsättningen för förlusten har inte tagits upp till fullt belopp i bokslutet. Information om avsättningen bör också ges i en not, eftersom den är en exceptionell post (SMF 3:2). <u>Korrigeringsförfarande:</u> Det negativa separata bidraget tas upp som en avsättning i bokslutet. Per övriga rörelsekostnader¹ an avsättningar 20 000 euro Till bokslutet fogas en not om den exceptionella posten.		
5.	Kapitallån	Granskningsobservation och motiverad bedömning Enligt styrelsens mötesprotokoll 6/2023–2024 (4 §) har bolaget fått ett kapitallån på 150 000 euro, beträffande vilket ett skuldebrev har undertecknats 25.6.2024. Enligt skuldebrevet kommer kapitallånet att betalas till bolagets konto 15.7.2024. Av bokslutet och sammanfattningen av revisionen framgår att kapitallånet har tagits upp i kapitallån och övriga fordringar under långfristigt främmande kapital i balansräkningen.	Revisionsberättelsen	5

¹ Även andra kostnadskonton har godkänts i bedömningen.

		I enlighet med omnämmandet i motiveringen till den föregående aktiebolagslagens bestämmelser om kapitallån (RP 89/1996) ska ett kapitallån som tas upp i balansräkningen alltid vara betalt. ELLER: Enligt Bokföringsnämndens utlåtande om behandling av kapitallån i bokföringen (1787/2006) uppstår inget bokföringsbart skuldförhållande förrän lånet i själva verket har lyfts och å andra sidan berättigar inte rätten till en framtida kredit av en viss storlek till bokföring av detta penningbelopp som fordran. Det finns inga grunder till att ta upp kapitallånet i bokslutet, eftersom penningprestationen inte har fåtts under räkenskapsperioden. Noten om kapitallånet bör strykas. Det saknas en not om en väsentlig händelse efter räkenskapsperioden. (SMF 3:3) <u>Korrigeringsförfarande:</u> Noteringen av kapitallånet i balansräkningen återtas. Per kapitallån an kortfristiga övriga fordringar 150 000 euro Noten om kapitallånet stryks i bokslutet. Till bokslutet fogas en not om väsentliga händelser efter räkenskapsperioden, där det ingår information om det kapitallån som fåttts efter räkenskapsperiodens utgång.		
6.	Intäktsföring enligt färdigställandegraden	Granskningsobservation och motiverad bedömning Av sammanfattning av revisionen (punkt 11) framgår att bolaget har intäktsfört långvariga projekt på basis av färdigställandegraden. Enligt SMF 3:1.2 behöver information i noter inte ges om prestationer som kräver en lång tillverkningstid, om de inkomster som de genererar, med avvikelse från 5 kap. 4 § i bokföringslagen ska bokföras enligt prestationsprincipen. Det saknas en not om intäktsföring enligt färdigställandegraden. <u>Korrigeringsförfarande:</u>	Revisionsberättelsen	3

Uttalande med avvikande mening om informationen i bokslutet enligt 3:5:3 i revisionslagen

		Till noterna fogas information om intäktsföring enligt färdigställandegraden.		
7.	Aktier i dotterbolag	Granskningsobservation och motiverad bedömning Av styrelsens mötesprotokoll 1/2024–2025 (3 §) framgår att bolagets dotterbolag Korhosen Hitsaus Ab har gått i konkurs eftersom det helt och hållet saknade medel. Sålunda är aktierna för 300 000 euro i dotterbolaget i Korhosen Hitsaus Ab, som ingår i balansräkningens bestående aktiva, värdelösa. Aktiernas bokföringsvärde framgår av revisorns sammanfattning (punkt 2). I BFL 5: 13 sägs att om den sannolika framtida inkomsten av en tillgång eller investering som hör till bestående aktiva beräknas bli varaktigt mindre än den ännu oavskrivna anskaffningsutgiften, ska skillnaden kostnadsföras som en nedskrivning. Någon nedskrivning av aktierna i dotterbolaget har inte redovisats i bokföringen. Det finns inte någon not med information om en väsentlig händelse efter räkenskapsperioden (dotterbolagets konkurs), eller om en exceptionell post (nedskrivning). <u>Korrigeringsförfarande:</u> En nedskrivning av aktierna i dotterbolaget redovisas. Per nedskrivningar av placeringar under bestående aktiva an andelar i företag inom samma koncern 300 000 euro Till noterna fogas information om exceptionella poster (nedskrivning). Till noterna fogas information om en väsentlig händelse efter räkenskapsperioden (dotterbolagets konkurs).	Revisionsberättelsen	5
8.	Mark- och vattenområden	Granskningsobservation och motiverad bedömning I noterna till bokslutet har det anförts att för mark- och vattenområden görs utgiftsrestavskrivningar enligt plan på 4 procent. I sammanfattningen av revisionen (punkt 1) konstateras också avskrivningsplanen enligt noterna har iakttagits under räkenskapsperioden och att avskrivningar för mark- och vattenområden började göras under den avslutade räkenskapsperioden 1.7.2023–30.6.2024. Av sammanfattningen av revisionen (punkt 1) framgår	Rapporteras till ledningen	3,5

		dessutom att inga andra ändringar inträffat i fråga om mark- och vattenområden under räkenskapsperioden. På basis av siffrorna i balansräkningen har det således gjorts avskrivningar på 4 000 euro för mark- och vattenområden. Det ska inte göras några avskrivningar för mark- och vattenområden, eftersom de är anläggningstillgångar som inte är underkastade förslitning. (NärSkL 42 a §) Den avskrivningsplan som nämns i noterna och informationen om ändring av avskrivningsplanen är felaktiga. <u>Korrigeringsförfarande:</u> Avskrivningen i fråga om mark- och vattenområden återtas. Per mark- och vattenområden an avskrivningar enligt plan 4 000 euro. Informationen om avskrivningsplanen för mark- och vattenområden och ändringen av planen stryks i noterna.		
9.	Delägarlån	Granskningsobservation och motiverad bedömning I balansräkningens kortfristiga lånefordringar ingår en delägarlånefordran på 50 000 euro. Av bilaga 8 till uppgiften framgår att lånet har beviljats delägaren Simo Solakka. Av uppgiften framgår dessutom att samtliga delägare hör till bolagets styrelse. Enligt skuldebrevet tas ingen ränta ut på lånet och återbetalningstiden för lånet är 5 år. Eftersom lånet förfaller i sin helhet till betalning 5 år efter undertecknandet av skuldebrevet, är det en långfristig fordran. I noterna ingår inte någon information om lånet till en styrelseledamot (SMF 3:9). I enlighet med ABL 13:1.3 anses som olaglig utbetalning av medel andra affärshändelser som utan någon affärsekonomisk grund minskar bolagets tillgångar eller ökar dess skulder.²	Revisionsberättelsen Uttalande med avvikande mening om informationen i bokslutet enligt 3:5:3 i revisionslagen Anmärkning enligt 3:5 § 5 mom. 2 punkten i revisionslagen (ABL 13:1)	5

² Det är också fråga om olaglig utbetalning av medel i den mening att om bokslutet skulle ha upprättats korrekt, skulle bolaget inte ha några utdelningsbara medel. Inte heller de utdelningsbara medlen i föregående bokslut skulle ha räckt till delägarlånet på 50 000 euro. Av uppgiften framgår att styrelseledamöterna också delägare, dvs. det är fråga om ett delägarlån.

		Dessutom är det fråga om förtäckt dividend. Enligt 29 § i lagen om beskattningsförfarande är förtäckt dividend en sådan förmån med penningvärde som ett aktiebolag på basis av delägarskapet utger till förmån för sin delägare eller en anhörig till denne genom prissättning som väsentligt avviker från det som är brukligt eller vederlagsfritt. <u>Korrigeringsförfarande:</u> Beslutet om att bevilja lånet kan inte korrigeras. Lånefordran flyttas så att den upptas bland långfristiga fordringar. Per långfristiga lånefordringar an kortfristiga lånefordringar 50 000 euro En not om lånet till en styrelseledamot tillfogas.		
10.	Driftsreserv	Granskningsobservation och motiverad bedömning Av resultaträkningen och balansräkningen framgår att det har gjorts en driftsreservering på 30 000 euro under räkenskapsperioden. Med stöd av BFL 5:15 får i bokslutet överföring göras till investeringsreserver, driftsreserver och andra sådana skattemässiga reserver. Ett aktiebolag får dock inte göra en driftsreservering (NärSkL 46 a§) och enligt Bokföringsnämndens utlåtande (2001/1659) förutsätter en frivillig reservering alltid en skattemässig orsak. <u>Korrigeringsförfarande:</u> Driftsreserven upplöses. Per balansräkningens driftsreservering an resultaträkningens driftsreservering 30000 euro	Revisionsberättelsen	4
11.	Försäljningsbonus	Granskningsobservation och motiverad bedömning Enligt sammanfattningen av revisionen (punkt 12) har verkställande direktörens försäljningsbonus 41 400 euro periodiserats i bokföringen på basis av de resultat som resultaträkningarna enligt kostnadsställen utvisade per 31.5.2024.	Revisionsberättelsen	6

		Enligt beslutet på styrelsemötet 5/2023–2024 och VD-avtalet (bilaga 9) borde försäljningsbonus ha beräknats på det resultat som resultaträkningarna enligt kostnadsställen utvisade per 30.6.2024. Korrekt försäljningsbonus borde alltså ha beräknats på de resultat som resultaträkningarna per kostnadsställen för entreprenaderna Kiurukuja 17 och Heinätie 3 utvisade per 30.6.2024 som följer: Kiurukuja 17 entreprenad: +12 000 euro Heinätie 3 entreprenad: + 5 000 euro Resultaten tillsammans = 17 000 euro En försäljningsbonus på 30 procent av dessa är $0,3 \times 17\,000 \text{ euro} = 5\,100 \text{ euro}$. Eftersom försäljningsbonus på 41 400 euro redan har periodiserats i bokslutet, ska 36 300 euro ($41\,400 - 5\,100 \text{ euro}$) av periodiseringen upplösas. <u>Korrigeringsförfarande:</u> Försäljningsbonus korrigeras så att den motsvarar den korrekta summan. Per resultatregleringar an löner och arvoden 36 300 euro³	bokslutet enligt 3:5:3 i revisionslagen	
12.	Koncernbidrag	Granskningsobservation och motiverad bedömning Styrelsemötet 6/2023–2024 har beslutat att ge ett koncernbidrag på 100 000 euro till bolagets dotterbolag Korhosen Katsastus Ab. Av bokslutet och sammanfattningen av revisionen (punkt 8) framgår att koncernbidraget har redovisats som kostnad i resultaträkningen samt som skuld i balansräkningen. På grund av de andra fel som upptäckts i bokslutet skulle räkenskapsperiodens resultat i själva verket uppvisa en förlust, och då skulle förutsättningarna för att ge koncernbidrag inte ha uppfyllts. Enligt 6 § i lagen om koncernbidrag får ett koncernbidrag inte överstiga näringsverksamhetens resultat före avdrag för koncernbidraget.	Revisionsberättelsen Uttalande med avvikande mening om informationen i bokslutet enligt 3:5:3 i revisionslagen	5

³ I bedömningen har inte krävts observationer och korrigeringsförfarande i anslutning till lönebikostnader.

		<u>Korrigeringsförfarande:</u> Koncernbidraget bör återtas och noteringarna i anslutning till det upplösas i bokföringen. Per skulder till företag inom samma koncern an koncernbidrag 100 000 euro		
13.	Omsättning	Granskningsobservation och motiverad bedömning Av sammanfattningen av revisionen (punkt 11) framgår att för följande räkenskapsperiod har redovisats 17 500 euro i sådan försäljning som enligt prestationsprincipen borde ha hänförts till den räkenskapsperiod som avslutades 30.6.2024. Enligt BFL 2:3:1 är grunden för bokföring av en inkomst överlåtelse av en prestation (prestationsprincipen). Enligt BFL 5: 1 ska dessutom räkenskapsperiodens inkomster tas upp som intäkter i resultaträkningen. <u>Korrigeringsförfarande:</u> Den försäljning som hänför sig till den avslutade räkenskapsperioden periodiseras enligt prestationsprincipen i bokslutet. Per kundfordringar an omsättning 17 500 euro	Revisionsberättelsen	4
14.	Transaktioner med intressenter	Granskningsobservation och motiverad bedömning På styrelsemötet 3/2023–2024 har man beslutat att köpa en begagnad paketbil av styrelseledamot Kimmo Kiperä. Köpeskillingen 60 000 euro har klart överstigit marknadspriset som var 30 000 euro. Kimmo har själv deltagit i beslutsfattandet på styrelsemötet. I enlighet med ABL 6:4§ får en styrelseledamot inte delta i behandlingen av ett ärende som gäller ett avtal mellan styrelseledamoten och bolaget. I enlighet med ABL 13:1.3 är andra affärshändelser som utan någon affärsekonomisk grund minskar bolagets tillgångar eller ökar dess skulder olaglig utbetalning av medel. Enligt ABL 1:8 ska bolagets ledning omsorgsfullt främja bolagets intressen. En dylik affär till överpris främjar inte bolagets intressen. Den andel av priset som överstiger marknadspriset tolkas som förtäckt dividend.	Revisionsberättelsen Uttalande med avvikande mening om informationen i bokslutet enligt 3:5:3 i revisionslagen Anmärkning enligt 3:5 § 5 mom. 2 punkten i revisionslagen (ABL 1:8, ABL 13:1, ABL 6:4)	4

		I noterna saknas information om att köpeskillingen för bilen överstiger bilens verkliga värde. (SMF 3:10.3 4 punkten) <u>Korrigeringsförfarande:</u> Affären kan inte återtas. Information om det verkliga värdet tillfogas i en not.		
15.	Maskiner och inventarier	Granskningsobservation och motiverad bedömning På styrelsemötet 3/2023–2024 har man beslutat köpa en begagnad paketbil av styrelseledamot Kimmo Kiperä till priset 60 000 euro. Av protokollet framgår också att han skulle ha fått bara 30 000 euro för bilen om han hade sålt den till en bilaffär. Sålunda har köpeskillingen 60 000 euro överstigit marknadspriset med 30 000 euro. Av sammanfattningen av revisionen framgår att paketbilen har redovisats till köpeskillingen bland maskiner och inventarier i balansräkningen. I BFL 5:13 sägs att om den sannolika framtida inkomsten av en tillgång eller investering som hör till bestående aktiva beräknas bli varaktigt mindre än den ännu oavskrivna anskaffningsutgiften, ska skillnaden kostnadsföras som en nedskrivning. För bilen borde en nedskrivning på 30 000 euro ha redovisats i bokföringen, så att dess balansvärde inte överstiger dess verkliga värde. Tilläggspoäng: Av noterna framgår att för maskiner och inventarier har gjorts utgiftsrestavskrivningar på 25 %, varvid avskrivningen för bilen har varit 15 000 euro. Avskrivningarna för bilen har i bokföringen redovisats till ett för stort belopp av 7 500 euro, eftersom avskrivningarna har gjorts på bilens balansvärde 60 000 euro. Om bilen skulle ha värderats korrekt till sitt verkliga värde 30 000 euro i balansräkningen, skulle den korrekta avskrivningen ha varit 7 500 euro. (0,2 tilläggspoäng) Posten är exceptionell, och den nämns inte i någon not. (SMF 3:2) <u>Korrigeringsförfarande:</u> Tilläggspoäng: Avskrivningarna för bilen korrigeras. Per maskiner och inventarier an avskrivningar enligt plan 7 500 euro (0,05 tilläggspoäng)	Revisionsberättelsen	4

		En nedskrivning för bilen redovisas. Per nedskrivningar för tillgångar bland bestående aktiva an maskiner och inventarier 30 000 euro⁴ En not om en exceptionell post tillfogas.		
16.	Understöd	Granskningsobservation och motiverad bedömning Av sammanfattningen av revisionen (punkt 10) framgår att man under räkenskapsperioden har fått ett understödsförskott på 45 000 euro från NTM-centralen. Förskottet ingår i sin helhet i balansräkningens resultatregleringar. Enligt sammanfattningen av revisionen har projektet gett upphov till kostnader på totalt 60 000 euro per 30.6.2024. Det är fråga om det första understöd som bolaget fått från NTM-centralen. Enligt styrelsens mötesprotokoll 5/2023–2024 är understödet högst 115 000 euro och täcker 50 procent av kostnaderna, så av understödet borde totalt 30 000 euro ha intäktsförts i bokslutet (Bokföringsnämnden 1701/2003). Det är fråga om en exceptionell post, som inte nämns i någon not (SMF 3:2). Tilläggspoäng: Understödet är förenat med återbetalningsansvar, som inte nämns i någon not (SMF 3:7). (0,2 tilläggspoäng) <u>Korrigeringsförfarande:</u> Den andel av understödet som hänför sig till den avslutade räkenskapsperioden periodiseras enligt prestationsprincipen. Per resultatregleringar an övriga rörelseintäkter 30 000 euro En not om en exceptionell post fogas till bokslutet. Tilläggspoäng: En not om återbetalningsansvar fogas till bokslutet. (0,05 tilläggspoäng)	Revisionsberättelsen	4
17.	Kovenantvillkor	Granskningsobservation och motiverad bedömning	Revisionsberättelsen	4

⁴ Tilläggspoäng har getts om examinandena har framfört en iakttagelse och ett korrigeringsförfarande i anslutning till avskrivningar i sitt svar.

		Av sammanfattningen av revisionen (punkt 7) framgår att bolagets skulder till kreditinstitut, 621 554 euro, är förenade med ett kovenantvillkor, enligt vilket de förfaller till betalning genast om det egna kapitalet inte är positivt. Om bokslutet skulle vara korrekt upprättat, skulle bolagets eget kapital vara 68 536,63 euro negativt, så kovenantvillkoret har överträtts. Eftersom kovenantvillkoret har överträtts förfaller lånen till betalning genast, så lånen borde som helhet tas upp i kortfristigt främmande kapital. Noten om långfristiga lån är felaktig. Korrigeringsförfarande: Den långfristiga delen av lånen överförs till kortfristiga skulder till kreditinstitut. Per långfristiga skulder till kreditinstitut an kortfristiga lån till kreditinstitut 352 000 euro Noten om långfristiga lån stryks. En not om överträdelse av kovenantvillkoret tillfogas (en väsentlig händelse efter räkenskapsperioden, SMF 3:3).	Uttalande med avvikande mening om informationen i bokslutet enligt 3:5:3 i revisionslagen	
18.	Fortsatt drift	Granskningsobservation och motiverad bedömning Till följd av de omständigheter som måste korrigeras skulle bolagets eget kapital vara 68 536,63 euro negativt. Av sammanfattningen av revisionen (punkt 7) framgår att bolagets skulder till kreditinstitut, 621 554 euro, är förenade med ett kovenantvillkor enligt vilket de förfaller till betalning genast, om det egna kapitalet inte är positivt. Enligt styrelsens mötesprotokoll 1/2024–2025 går det inte att få finansiering någon annanstans. Felen i bokslutet och överträdelsen av kovenantvillkoret kan ställa bolaget inför en likviditetskris, vilket kan leda till tvivel om bolagets förmåga att fortsätta verksamheten. Saken framgår inte av bokslutet. <u>Korrigeringsförfarande:</u>	Revisionsberättelsen	4

		I noterna tillfogas information om att en väsentlig osäkerhetsfaktor hänför sig till bolagets fortsatta drift.																																																						
19.	Sammanfattning och bedömning av konsekvenserna	ISA 450 förutsätter att revisorn utvärderar hur revisionen påverkas av identifierade felaktigheter och hur bokslutet påverkas av felaktigheter som inte har rättats. <u>Inverkan på räkenskapsperiodens resultat och eget kapital, exempel:</u> <u>Enskilda väsentliga felaktigheter:</u> <table><tr><th>Felaktigheter</th><th>Inverkan på resultatet</th><th>Inverkan på eget kapital</th><th>Inverkan på balansomslutningen</th></tr><tr><td>Kapitallån</td><td>-</td><td>-</td><td>-150 000</td></tr><tr><td>Aktier i dotterbolag</td><td>-300 000</td><td>-300 000</td><td>-300 000</td></tr><tr><td>Driftsreserv</td><td>30 000</td><td>30 000</td><td>-</td></tr><tr><td>Koncernbidrag</td><td>100 000</td><td>100 000</td><td>-</td></tr><tr><td>Avklippet i omsättningen</td><td>17 500</td><td>17 500</td><td>17 500</td></tr><tr><td>Försäljningsbonus</td><td>36 300</td><td>36 300</td><td>-</td></tr><tr><td>Avsättning</td><td>-20 000</td><td>-20 000</td><td>-20 000</td></tr><tr><td>Periodisering av understöd</td><td>30 000</td><td>30 000</td><td>-</td></tr><tr><td>Nedskrivning av paketbil</td><td>-30 000</td><td>-30 000</td><td>-30 000</td></tr><tr><td></td><td></td><td></td><td></td></tr><tr><td>Totalt</td><td>-136 200</td><td>-136 200</td><td>-482 500</td></tr><tr><td></td><td></td><td></td><td></td></tr></table> Om felen rättas till är räkenskapsperiodens resultat -94 786,68 euro (nu + 41 413,32 euro) och det egna kapitalet -68 536,63 euro (nu +67 663,37 euro). <u>En enskild icke-väsentlig post:</u> Utgiftsrestavskrivning på 4 procent för mark- och vattenområden 4 000 euro. <u>Klassificeringsfel:</u>	Felaktigheter	Inverkan på resultatet	Inverkan på eget kapital	Inverkan på balansomslutningen	Kapitallån	-	-	-150 000	Aktier i dotterbolag	-300 000	-300 000	-300 000	Driftsreserv	30 000	30 000	-	Koncernbidrag	100 000	100 000	-	Avklippet i omsättningen	17 500	17 500	17 500	Försäljningsbonus	36 300	36 300	-	Avsättning	-20 000	-20 000	-20 000	Periodisering av understöd	30 000	30 000	-	Nedskrivning av paketbil	-30 000	-30 000	-30 000					Totalt	-136 200	-136 200	-482 500					Revisionsberättelsen Uttalande med avvikande mening om informationen i bokslutet enligt 3:5:3 i revisionslagen Anmärkning enligt 3:5 § 5 mom. 2 punkten i revisionslagen	5
Felaktigheter	Inverkan på resultatet	Inverkan på eget kapital	Inverkan på balansomslutningen																																																					
Kapitallån	-	-	-150 000																																																					
Aktier i dotterbolag	-300 000	-300 000	-300 000																																																					
Driftsreserv	30 000	30 000	-																																																					
Koncernbidrag	100 000	100 000	-																																																					
Avklippet i omsättningen	17 500	17 500	17 500																																																					
Försäljningsbonus	36 300	36 300	-																																																					
Avsättning	-20 000	-20 000	-20 000																																																					
Periodisering av understöd	30 000	30 000	-																																																					
Nedskrivning av paketbil	-30 000	-30 000	-30 000																																																					
Totalt	-136 200	-136 200	-482 500																																																					

	Aktier i ägarintresseföretag till ett värde av 35 000 euro har tagits upp bland övriga aktier och andelar och fordringar hos ägarintresseföretag på 50 000 euro har tagits upp bland kundfordringar. Ett delägarlån på 50 000 euro har tagits upp bland kortfristiga fordringar, trots att det till sin karaktär är en långfristig lånefordran. I och med överträdelsen av kovenantvillkoret är bolagets alla skulder till kreditinstitut kortfristiga skulder. Nu har 352 000 euro av lånen redovisats som långfristigt främmande kapital. <u>Felaktigheter i noterna:</u> • det saknas information om hyresansvar på 67 200 euro • det saknas information om exceptionella poster (nedskrivning av aktier i dotterbolag 300 000 euro, NTM-centralens understöd 30 000 euro, avsättning 20 000 euro och nedskrivning av paketbil 30 000 euro) • det saknas information om intäktsföring enligt färdigställandegrad • i noten om transaktioner med intressenter saknas information om paketbilens verkliga värde (30 000 euro) • det saknas information om lånet på 50 000 euro till en styrelseledamot • det saknas information om att den fortsatta driften är äventyrad • det saknas information om väsentliga händelser efter räkenskapsperioden (det kapitallån på 150 000 euro som bolaget fått, ett dotterbolags konkurs samt överträdelse av kovenantvillkoret) Dessutom innehåller noterna felaktig information om kapitallånet på 150 000 euro, som inte har fåtts vid bokslutstidpunkten, samt om lån som förfaller till betalning efter mer än 5 år (som i och med överträdelsen av konventantvillkoret förfaller till betalning omedelbart). <u>Övergripande slutsats:</u> Det egna kapitalet, som har en klar inverkan på det ekonomiska beslutsfattandet, samt räkenskapsperiodens resultat är väsentligt felaktiga. Felen gäller flera bokslutsposter och väsentliga uppgifter saknas i bokslutet. Därför kan felaktigheterna betraktas som omfattande och ha sådana sammantagna verkningar att bokslutet inte ger en rättvisande bild av räkenskapsperioden resultat och bolagets ekonomiska ställning, utan bokslutet som helhet är felaktigt. Dessa omständigheter förutsätter ett uttalande med avvikande mening i revisionsberättelsen.		
		Totalt 80 poäng	

Uppgift 2 (20 poäng)**REVISIONSBERÄTTELSE**

Till bolagsstämman i Korhosen Pelti ja Rakennus Ab

Revision av bokslutet**Uttalande med avvikande mening**

Vi har utfört en revision av bokslutet för Korhosen Pelti ja Rakennus Ab (FO-nummer 9999999-0) för räkenskapsperioden 1.7.2023–30.6.2024. Bokslutet omfattar balansräkning, resultaträkning och noter.

Enligt vår uppfattning ger bokslutet, på grund av betydelsen av förhållandet som beskrivs i stycket Grund för uttalandet med avvikande mening, inte en rättvisande bild av bolagets ekonomiska ställning samt resultatet av dess verksamhet i enlighet med i Finland ikraftvarande bestämmelser gällande upprättande av bokslut och det uppfyller inte de lagstadgade kraven.

Grund för uttalandet med avvikande mening

För följande räkenskapsperiod har redovisats 17 500 euro i försäljning som enligt prestationsprincipen hänför sig till den räkenskapsperiod som avslutades 30.6.2024. Till följd av felet är räkenskapsperiodens resultat 17 500 euro för litet.

I bokföringen har upptagits 36 300 euro för mycket i försäljningsbonus till verkställande direktören. Till följd av felet är räkenskapsperiodens resultat 36 300 euro för litet.

Under räkenskapsperioden har det gjorts en felaktig driftsreservering på 30 000 euro. Till följd av felet är räkenskapsperiodens resultat 30 000 euro för litet.

I räkenskapsperiodens bokföring har ett understöd som hänför sig räkenskapsperioden inte periodiserats enligt prestationsprincipen. Till följd av felet är räkenskapsperiodens resultat 30 000 euro för litet. I noterna saknas information om en exceptionell post som berör understödet.¹ I noterna saknas information om det återbetalningsansvar som hänför sig till understödet.

I bolagets balansräkning ingår aktier i ett dotterbolag till ett värde av 300 000 euro. Dotterbolaget har gått i konkurs och saknar medel, så aktierna är värdelösa. Till följd av felet är räkenskapsperiodens resultat 300 000 euro för stort. I noterna saknas information om en exceptionell post som gäller nedskrivning av aktierna i dotterbolaget.

Bolaget har gett 100 000 euro i koncernbidrag, men förutsättningarna för att ge det skulle inte ha uppfyllts om bokslutet hade upprättats korrekt. Till följd av felet är räkenskapsperiodens resultat 100 000 euro för litet.

I bolagets balansräkning ingår ett kapitallån på 150 000 euro, som i själva verket inte har fåtts i form av pengar före bokslutstidpunkten. Till följd av felet är balansomslutningen 150 000 euro för stor. I noterna ges dessutom felaktig information om kapitallånet på 150 000 euro, som ännu inte fåtts före bokslutstidpunkten.

Bland maskiner och inventarier i balansräkningen ingår en paketbil, vars verkliga värde understiger dess

¹ Examinanden har fått tilläggs-poäng, om examinandens påpekade att det saknas en not om återbetalningsansvaret.

balansvärde med 30 000 euro. En nedskrivning för detta borde ha upptagits i bokslutet. Till följd av felet är räkenskapsperiodens resultat 30 000 euro för stort. I noterna saknas information om en exceptionell post som gäller nedskrivning av paketbilen. I noten om transaktioner med intressenter saknas dessutom information om paketbilens verkliga värde 30 000 euro.

Vid bokslutstidpunkten har bolaget en pågående entreprenad som enligt en tillförlitlig prognos kommer att vara förlustbringande. Det sannolika beloppet av den orealiserade förlusten har inte upptagits som avsättning till fullt belopp. Till följd av felet är räkenskapsperiodens resultat 20 000 euro för stort. I noterna saknas information om en exceptionell post som gäller avsättningen.

I balansräkningens bestående aktiva ingår väsentliga klassificeringsfel. I övriga aktier och andelar i balansräkningen ingår aktier i ett ägarintresseföretag till ett värde av 35 000 euro, som borde ha upptagits i balansräkningens post andelar i ägarintresseföretag. I kundfordringar ingår dessutom fordringar på 50 000 euro på det aktuella ägarintresseföretaget. Dessa fordringar borde ha tagits upp i posten fordringar hos ägarintresseföretag.

I balansräkningens rörliga aktiva ingår ett väsentligt klassificeringsfel. I balansräkningens kortfristiga lånefordringar ingår en lånefordran på 50 000 euro, som borde ha tagits upp som en långfristig lånefordran. I noterna saknas information om detta lån på 50 000 euro till en styrelseledamot.

I balansräkningens främmande kapital ingår ett väsentligt klassificeringsfel. I långfristigt främmande kapital ingår en skuld på 352 000 euro till kreditinstitut, som i och med överträdelsen av kovenantvillkoret i själva verket är kortfristigt främmande kapital. I noterna ingår dessutom felaktig information om lån som förfaller efter mer än 5 år, men som i och med överträdelsen av kovenantvillkoret förfaller till betalning omedelbart.

I noterna saknas information om hyresansvar på 67 200 euro.

I noterna saknas information om väsentliga händelser efter räkenskapsperioden, som är kapitallånet på 150 000 euro till bolaget, dotterbolagets konkurs samt överträdelsen av kovenantvillkoret.

I noterna saknas information om intäktsföring enligt färdigställandegraden.

I noterna saknas information om äventyrandet av fortsatt drift.

Om de ovannämnda felen rättades skulle de försämra resultatet med 136 200 euro och det egna kapitalet med 136 200 euro.

Vi har utfört vår revision i enlighet med god revisionssed i Finland. Vårt ansvar enligt god revisionssed beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar för revisionen av bokslutet*.

Vi är oberoende i förhållande till bolaget enligt de etiska kraven i Finland som gäller den av oss utförda revisionen och vi har i övrigt fullgjort vårt yrkesetiska ansvar enligt dessa.

Vi anser att de revisionsbevis vi har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga för vårt uttalande med avvikande mening.

Styrelsens och verkställande direktörens ansvar för bokslutet

Styrelsen och verkställande direktören ansvarar för upprättandet av bokslutet och för att bokslutet ger en rättvisande bild i enlighet med i Finland gällande bestämmelser om upprättande av bokslut samt uppfyller de lagstadgade kraven. Styrelsen och verkställande direktören ansvarar för den

interna kontroll som de bedömer är nödvändig för att upprätta ett bokslut som inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dess beror på oegentligheter eller misstag.

Vid upprättandet av bokslutet ansvarar styrelsen och verkställande direktören för bedömningen av bolagets förmåga att fortsätta verksamheten. De upplyser, när så är tillämpligt, om förhållanden som kan påverka förmågan att fortsätta verksamheten och att använda antagandet om fortsatt drift. Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om man avser att likvidera bolaget, upphöra med verksamheten, eller inte har något realistiskt alternativ till att göra något av detta.

Revisorns ansvar för revisionen av bokslutet

Våra mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida bokslutet som helhet innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller på misstag, och att lämna en revisionsberättelse som innehåller våra utlåtanden. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt god revisionssed alltid kommer att upptäcka en väsentlig felaktighet om en sådan finns. Felaktigheter kan uppstå på grund av oegentligheter eller fel och anses vara väsentliga om de enskilt eller tillsammans rimligen kan förväntas påverka de ekonomiska beslut som användare fattar med grund i bokslutet.

Som en del av en revision enligt god revisionssed använder vi professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom:

- Identifierar och bedömer vi riskerna för väsentliga felaktigheter i bokslutet, vare sig dessa beror på oegentligheter eller på fel, utformar och utför granskningsåtgärder bland annat utifrån dessa risker och inhämtar revisionsbevis som är tillräckliga och ändamålsenliga för att utgöra en grund för våra uttalanden. Risken för att inte upptäcka en väsentlig felaktighet till följd av oegentligheter är högre än för en väsentlig felaktighet som beror på fel, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfalskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.
- Skaffar vi oss en förståelse av den del av bolagets interna kontroll som har betydelse för vår revision för att utforma granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna, men inte för att uttala oss om effektiviteten i den interna kontrollen.
- Utvärderar vi lämpligheten i de redovisningsprinciper som används och rimligheten i ledningens uppskattningar i redovisningen och tillhörande upplysningar.
- Drar vi en slutsats om lämpligheten i att styrelsen och verkställande direktören använder antagandet om fortsatt drift vid upprättandet av bokslutet. Vi drar också en slutsats, med grund i de inhämtade revisionsbevisen, om huruvida det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor som avser sådana händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om bolagets förmåga att fortsätta verksamheten. Om vi drar slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, måste vi i revisionsberättelsen fästa uppmärksamhet på upplysningarna i bokslutet om den väsentliga osäkerhetsfaktorn eller, om sådana upplysningar är otillräckliga, modifiera uttalandet om bokslutet. Våra slutsatser baseras på de revisionsbevis som inhämtas fram till datumet för revisionsberättelsen. Dock kan framtida händelser eller förhållanden göra att ett bolag inte längre kan fortsätta verksamheten.
- Utvärderar vi den övergripande presentationen, strukturen och innehållet i bokslutet, däribland upplysningarna, och om bokslutet återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som ger en rättvisande bild.

Vi kommunicerar med dem som ansvarar för bolagets styrning avseende, bland annat, revisionens planerade omfattning och inriktning samt tidpunkten för den, samt betydelsefulla iakttagelser under revisionen, däribland betydande brister i den interna kontrollen som vi identifierat under revisionen.

Övriga rapporteringsskyldigheter

Anmärkningar

Vi anmärker att bokslutet såsom beskrivits i avsnittet Grund för uttalandet med avvikande mening inte har upprättats i enlighet med de i Finland gällande bestämmelserna om upprättande av bokslut.

Vi anmärker att styrelsen har gett ett lån på 50 000 euro till en styrelseledamot utan företagsekonomisk grund i strid med ABL 13:1.

Vi anmärker att en styrelseledamot har deltagit i beslutsfattande i ett ärende som gället ett avtal mellan styrelseledamoten och bolaget i strid med ABL 6:4.

Vi anmärker att bolaget har köpt egendom från närståendekretsen till ett pris som betydligt överstiger marknadspriset. Den andel som överstiger marknadspriset är olaglig utbetalning av medel enligt ABL 13:1.3. Bolagets ledning har inte i enlighet med ABL 1:8 omsorgsfullt främjat bolagets intressen.

Kouvola den 25 augusti 2024

Tieto Tarkastus Ab
Revisionssammanslutning

Teemu Tiukka
GR

Tarkastustie 4
20020 Kouvola