

## **BEDÖMNINGSGRUNDER FÖR GR- OCH GRM-EXAMEN OCH KOMPLETTERINGSPROVET 2016**

Bedömningsgrunderna för GR-examen är samtidigt bedömningsgrunder för GRM-examen. Bedömningsgrunderna för del 1 i GR-examen är samtidigt bedömningsgrunder för kompletteringsprovet. I kompletteringsprovet valde deltagaren fritt att göra två uppgifter av fyra. Bedömningsgrunderna i del 2 i GR-examen är samtidigt bedömningsgrunderna för del 2 i OFR-examen.

I bedömningsgrunderna har de omständigheter beskrivits som utgör grunden för poänggivningen. Bedömningsgrunden är inget modellsvår. 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)**

<b>Fel eller brist i företagsarrangemanget</b>	<b>Moment eller punkt i ABL som motsvarar felet eller bristen</b>
<p>Följande fel eller brister förekommer i värderingen av aktierna i Kajuutankadun Pysäköinti Ab som överförs som apport till Parkkimutka Ab i den riktade aktieemissionen:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 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 <b>(1,25 poäng)</b>. I värderingen av parkeringsplatserna har följaktligen inte den prisnedgång som redogörs i den givna uppgiften beaktats <b>(1,25 poäng)</b>.</li> <li>• 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 <b>(1,25 poäng)</b>.</li> <li>• 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 <b>(1,25 poäng)</b>.</li> <li>• 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 <b>(1,25 poäng)</b>.</li> <li>• Det inlösen villkor som framgår av punkt 3.3 i överlåtelseavtalet har inte beaktats i värderingen av de aktier som omfattas av inlösen villkoret <b>(1,25 poäng)</b>.</li> </ul>	<p>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 <b>(1,25 poäng)</b>.</p> <p>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 <b>(1,25 poäng)</b>.</p>
<p>De disponenttjänster som avses i punkt 9.2 i överlåtelseavtalet kan inte vara apportegendom</p>	<p>ABL 9:12.1: Ett åtagande att utföra arbete eller tillhandahålla en tjänst kan inte vara apportegendom <b>(1,25 poäng)</b>.</p>

enligt definitionen i punkt 4.3 i överlåtelseavtalet <b>(1,25 poäng)</b> .	
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 <b>(1,25 poäng)</b> .	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 <b>(1,25 poäng)</b> .
<p>I styrelsens förslag till aktieemissioner (bilaga 2), som bolagsstämman godkände, fattades följande saker:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• grunder för fastställande av teckningspriset <b>(1,25 poäng)</b>.</li> <li>• 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 <b>(1,25 poäng)</b>.</li> </ul>	<p>Punkt 3 i ABL 9:5.1: I ett beslut om emission mot vederlag skall nämnas priset per aktie (teckningspris) och motiveringen till prissättningen <b>(1,25 poäng)</b>.</p> <p>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 <b>(1,25 poäng)</b>.</p>
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 <b>(1,25 poäng)</b> .	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. <b>(1,25 poäng)</b>
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 <b>(1,25 poäng)</b> .	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 <b>(1,25 poäng)</b> .

**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	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.	<p>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)</p> <p>Stiftelsen har inte i sin verksamhetsberättelse gett uppgifter som är väsentliga för att iaktta stiftelsens ändamål och bestämmelserna om verksamhetsformerna.</p> <p>Utlåtandet ska anpassas till denna del.</p> <p>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.</p> <p>Utlåtandet ska anpassas till denna del.</p>	3,0
Det faktum att närståendekretsuppgifter fattas i verksamhetsberättelsen har inte	Utlåtandet ska anpassas: Tillräckliga uppgifter om transaktioner med	4,25

<p>angetts i utkastet till revisionsberättelse.</p> <p>Alla affärstransaktioner med närståendekretsen mot eller utan vederlag ska läggas fram i verksamhetsberättelsen.</p>	<p>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:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Vederlagsfria affärstransaktioner med närståendekretsen: Palvelukotien Säätiö sr finns i samma lokaler som stiftelsen. Lastenkotien Säätiö sr:s personal sköter Palvelukotien Säätiö.</li> <li>• 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).</li> <li>• Hyra betalats till Lasten Iltapäiväkerhot Ab (punkt 1 i SL 1:8)</li> <li>• Den lön som betalats ut till verkställande direktören (SL 5:2, punkt 2 i SL 1:8)</li> <li>• Uthyrning av en stuga till styrelseledamöter (punkt 2 i SL 1:8).</li> <li>• Ställandet av säkerhet till säkerhet för Lasten Iltapäiväkerhot Ab:s lån ska anges i de transaktioner med närståendekretsen vilka ska</li> </ul>	
---	---	--

	<p>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)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Uthyrning av en lägenhet i bostadsaktiebolaget Kotipuisto till dottern till en styrelseledamot (punkt 4 i SL 1:8).</li> </ul>	
<p>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).</p>	<p>Utlåtandet ska anpassas: tillräckliga uppgifter har inte getts i verksamhetsberättelsen</p> <p>Ett ärende som borde ha angetts i verksamhetsberättelsen:</p> <p>Under räkenskapsperioden har stiftelsen skaffat en ägarandel på 100 procent i Lastenkoti Päivänpaiste Ab:s aktiestock.</p>	1,5
<p>Stiftelsens regler har brutits, men ingen anmärkning har getts om detta i utkastet till revisionsberättelsen.</p>	<p>En anmärkning enligt 3:5.4 i revisionslagen läggs till i utkastet till revisionsberättelse med anledning av att stiftelsen regler brutits till följande delar:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 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.</li> <li>• Uthyrningen av stugan till närståendekretsen: Stiftelsens ändamål är inte att förbättra livskvaliteten för personer i</li> </ul>	3,0



	<p>närståendekretsen. Transaktioner med närståendekretsen vilka inte främjar stiftelsens ändamål är helt förbjudna. (RP 166/2014 rd)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Beviljande av stipendium till yrkeshögskolestudier i strid med stiftelsens ändamål</li> </ul>	
<p>Utkastet till revisionsberättelse omfattar inte något ställningstagande till de väsentliga felen i bokslutet.</p>	<p>Ett negativt utlåtande jämte motiveringar enligt punkt 1) i 3:5.2 och 3:5.3 i revisionslagen läggs till utkastet till revisionsberättelse.</p> <p>Alla koncernbolag har inte sammanställts med med koncernbokslutet.</p>	1,5
<p>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.</p> <p>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)</p>	<p>Ett negativt utlåtande jämte motiveringar enligt punkt 1) i 3:5.2 och 3:5.3 i revisionslagen läggs till utkastet till revisionsberättelse.</p> <p>Räkenskapsperiodens resultat är väsentligt felaktigt eftersom de mottagna gåvorna inte införts som intäkter i resultaträkningen.</p> <p>Stiftelsens eget kapital har presenterats på felaktigt sätt. Stiftelsens bundna kapital är 250 000 euro för högt.</p>	3,0

### **Uppgift 3 (25 poäng)**

#### **3.1 (sammanlagt 4,0 poäng)**

Noterna tar inte upp lånekoventantbrottet 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 lånekoventantbrottet förfaller lånet omedelbart till betalning och följaktligen borde det anges som kortfristigt 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. (8,35 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. **(0,45 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. **0,45 poäng)**

Den miljölagstiftning som var i kraft 31 december 2015 förpliktar inte till rengöring av fabriksområdet så länge som den nuvarande fabriksverksamheten fortsätter **(0,15 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 **(0,15 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 **(0,75 poäng)** (IAS 37.10) **(0,3 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 **(0,3 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 **(0,6 poäng)**. (IAS 37.10, IAS 37.14, IAS 37.17, IAS 37 Illustrative examples 2B och 3) **(0,3 poäng)**.

Återstoden, 30 % av kostnadernas nuvärde (36 tusen euro) **(0,2 poäng)** anknyter till SEOS Abp:s tillverkning av varulager under de följande 15 åren. Fabrikens anskaffningsvärde omfattar inte den här delen **(0,75 poäng)** (IAS 16.6(c), IAS 16.18.) **(0,15 poäng)**.

Fabrikens ursprungliga anskaffningsvärde är sammanlagt 604 tusen euro och det består av följande delar:

- inköpspris (500 tusen euro) **(1,0 poäng)** och de överlåtelseskatter (20 tusen euro) som anknyter till inköpet **(1,0 poäng)** (IAS 16.16a)
- 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 **(1,8 poäng)** (IAS 16.16c).

**ALTERNATIVT SVAR:**

Ett företag ska redovisa varje rörelseförvärv genom tillämpning av förvärvsmetoden (IFRS 3.4) **(0,15 poäng)**.

Tillämpning av förvärvsmetoden kräver:

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

(d) redovisning och värdering av goodwill eller vinst vid ett förvärv till lågt pris. (IFRS 3.5) **(0,15 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) **(0,15 poäng)**.

Förvärvaren ska värdera de identifierbara förvärvade tillgångarna och de övertagna skulderna till deras verkliga värden per förvärvstidpunkten (IFRS 3.18) **(0,15 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) **(0,15 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) **(0,15 poäng)**.

Förvärvaren är Seos Abp, som köpte fabriken av en konkurrent (IFRS 3.5(a) **(0,1 poäng)**). Förvärvstidpunkten var 31.12.2015 (IFRS 3.5(b)) **(0,1 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. **(0,15 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 **(0,15 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 **(0,75 poäng)** (IAS 37.10) **(0,3 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 **(0,3 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 **(0,6 poäng)** (IFRS 3.11, IAS 37.10, IAS 37.14, IAS 37.17, IAS 37 Illustrative examples 2B och 3) **(0,3 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 **(0,75 poäng)** (IFRS 3.11, IAS 37.10)) **(0,15 poäng)**.

Seos Abp betalade 500 tusen euro (IFRS 3.37) till den tidigare ägaren. Överlåtelseskatten (20 tusen euro) kostnadsförs som en inköpsrelaterad utgift **(0,6 poäng)** (IFRS 3.53) **(0,2 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 **(1,8 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 **(0,7 poäng)**. Goodwill blir 84 tusen euro **(0,3 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) **(0,7 poäng)**. Goodwill uppkommer inte **(0,3 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. (8,35 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. **(0,75 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. **(0,4 poäng)**

Fabriken är en fristående kassagenererande enhet med ett bokföringsvärde på 120 miljoner euro **(0,8 poäng)** (140 miljoner–20 miljoner euro), då utgifterna för återställande till det ursprungliga tillståndet beaktas. Fabriken nyttjandevärde är 110 miljoner euro **(0,8 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) **(1,0 poäng)** (IAS 36.18) **(0,4 poäng)**.

Bokföringsvärdet efter avdraget av utgifter för återställande till det ursprungliga tillståndet (120 miljoner euro) överskrider återvinningsvärdet (115 miljoner euro) **(1,0 poäng)**. Följaktligen tar Maalipojat Ab upp en nedskrivningsförlust på 5 miljoner euro i bokslutet 31.12.2015 **(2,5 poäng)** (IAS 36.59). **(0,4 poäng)**

Fabrikens bokföringsvärde är 135 miljoner euro (140 miljoner euro–5 miljoner euro) efter upptagningen av nedskrivningsförlusten. **(0,3 poäng)**

#### 4.3. (8,3 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 **(0,75 poäng)** (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 **(0,5 poäng)**. Det verkliga värdet på egetkapitalinstrumenten i fråga ska fastställas på tilldelningsdagen **(0,5 poäng)**. (IFRS 2.11–12). **(0,4 poäng)**

Det datum då incitamentssystemet tilldelades var 1.7.2015, då moderbolagets styrelse beslutade om systemet och gav personalen information om det **(0,4 poäng)** (IFRS 2 Bilaga A Definitioner) **(0,15 poäng)**. Värdet på aktien var 20 euro per 1.7.2015 **(0,2 poäng)**. Om den anställda 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 **(0,1 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 **(0,5 poäng)** (IFRS 2.15) **(0,3 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 anställda (60 – 3 – 3 anställda) **(0,6 poäng)** (IFRS 2.19) **(0,3 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 **(1,2 poäng)** (Placering som mottagits av moderbolaget) 13 500 euro (50 aktier × 54 anställda × 20 euro)\*1/4) **(2,0 poäng)**

## GR-examen 2016

## DEL 2 REVISIONSBERÄTTELSE OCH REVISORNS ÖVRIGA RAPPORTER (100 POÄNG)

Uppgift 1 (80,0 poäng)

	1. Granskad omständighet	2. Granskningsobservation, motiverad bedömning och rättelseförfarande	3. Effekt på rapporteringen  (Berätta vad, var och hur du ska rapportera, om felet eller bristen inte rättas)	Poäng
1.	Omsättning	<p>Omsättningen omfattar försäljning på 1 211 677 euro till Soda Ltd (fakturan är från 30.6.2016) (Niko Näpsäs sammandrag av revisionen av räkenskapsperioden 1.7.2015–30.6.2016, punkt 8). Enligt styrelsens möte 4/2016 har leveransen anlänt till kunden 1.7.2016. Enligt leveransvillkoret i avtalet från 4.3.2016 överförs äganderätten till produkterna då produkterna anlänt till köparens hamn och då en företrädare för köparen provsmakat produkterna. <b>(1,5 poäng)</b></p> <p>Enligt BFL 2:3.1 är grunden för bokföring av en inkomst överlåtelse av en prestation. <b>(1,0 poäng)</b> Leveransen av läskedrycker har överlåtits/överförts till köparen först 1.7.2016 enligt leveransvillkoren och den genomförda leveransen. <b>(1,0 poäng)</b> Följaktligen ingår inte försäljningen till Soda Ltd i omsättningen för räkenskapsperioden 1.7.2015–30.6.2016, även om fakturan upprättats 30.6.2016 och leveransen avgått från säljarens hamn redan 23.6.2016 enligt punkt 8 i revisorns sammandrag. <b>(1,5 poäng)</b></p> <p>Enligt punkt 8 i sammandraget av revisionen av räkenskapsperioden 1.7.2015–30.6.2016 har bidraget av den beställning som levererats till Soda Ltd uppgått till 1 000 000 euro <b>(1,0 poäng)</b>, varför 211 677 euro ska upptas på nytt i lagret då försäljningen korrigeras (BFL 4:5.1) <b>(0,75 poäng)</b>. Vid försäljning utanför EU finns inte moms att behandla <b>(0,25 poäng)</b>.</p>	<p>Revisionsberättelse</p> <p>Ett uttalande med avvikande mening om informationen i bokslutet och verksamhetsberättelsen enligt 3:5 § 2 mom. 1 punkten i revisionslagen <b>(1,0 poäng)</b></p>	10



		<p><b>Rättelseförfarande:</b></p> <p>Per omsättning 1 211 677 euro <b>(0,75 poäng)</b>  an kundfordringar 1 211 677 euro <b>(0,25 poäng)</b>  Per färdiga produkter 211 677 euro <b>(0,5 poäng)</b>  an förändring av lagret av färdiga produkter och produkter under tillverkning 211 677 euro <b>(0,5 poäng)</b></p>		
2.	Omsättnings tillgångar	<p>Enligt punkt 4 i revisionsammandraget har hälften av lagret av färdiga produkter (avdelningarna C och D) varit i lagret i över ett år och dessa produkter cirkulerar inte <b>(0,5 poäng)</b>.</p> <p>Att man inte lyckas sälja dessa produkter är en indikation på att hälften av de färdiga produkterna inte har någon anskaffningsutgift (BFL 5:6) <b>(0,5 poäng)</b>.</p> <p>Hälften av lagret av färdiga produkter är 202 245,65 euro <b>(0,5 poäng)</b>. Denna del av lagret ska dras av från omsättningstillgångarna och tas upp som en utgift <b>(1,0 poäng)</b>.</p> <p>Därtill konstateras det i punkt 4 i revisionsammandraget att färdiga produkter till ett värde på 30 000 euro <b>(0,5 poäng)</b>, vilka ingår i omsättningstillgångarna, kommer att användas i personalens pausrum till bruk av personalen, eftersom de är odugliga för försäljning. Denna post ska tas upp som en utgift och tas bort från lagret. <b>(0,5 poäng)</b></p> <p><b>Rättelseförfarande:</b></p> <p>Per förändring av lagret 232 245,65 euro <b>(0,75 poäng)</b>  an lagret av färdiga produkter 232 245,65 euro <b>(0,75 poäng)</b></p>	<p>Revisionsberättelse</p> <p>Ett uttalande med avvikande mening om informationen i bokslutet och verksamhetsberättelsen enligt 3:5 § 2 mom. 1 punkten i revisionslagen <b>(1,0 poäng)</b></p>	6
3.	Leasingavtal	<p>De leasing-hyresavtal för transportmateriel vilka nämns i verksamhetsberättelsen (väsentliga händelser under räkenskapsperioden och efter räkenskapsperiodens utgång) och i punkt 5.3 i noterna till bokslutet har börjat 1.1.2016 enligt punkt 3 i det revisionsammandrag som Niko Näpsä upprättat. <b>(0,5 poäng)</b></p> <p>Trots att någon leasingavgift inte debiterats för de första sex månaderna, ska ett tidsbestämt leasingavtal på fem år enligt god bokföringssed periodiseras jämnt under hela hyrestiden (BFL 2:3, 3:2.1 och 2a)-punkten i 3:3.1 och SIC-15). <b>(1,5 poäng)</b></p>	<p>Revisionsberättelse</p> <p>Ett uttalande med avvikande mening om informationen i bokslutet och verksamhetsberättelsen enligt 3:5 § 2 mom. 1 punkten i revisionslagen</p>	5

		<p>Enligt punkt 5.3 i noterna till bokslutet uppgår bolagets ansvar för leasinghyresavtalet avseende transportmaterielen till sammanlagt 1 080 000 euro, och följaktligen fattas leasinghyreskostnader på sammanlagt 108 000 euro (1 080 000/10) för tiden 1.1–30.6.2016 i bokslutet 30.6.2016, och dessa borde tas upp i övriga rörelsekostnader. <b>(1,0 poäng)</b> Den fördelning av leasinghyreskostnader vilken presenterats i 5.3 i noterna har också presenterats felaktigt.</p> <p><b>Rättelseförfarande:</b></p> <p>Per övriga rörelsekostnader 108 000 euro <b>(0,5 poäng)</b> an passiva resultatregleringar 108 000 euro <b>(0,5 poäng)</b></p>	<b>(1,0 poäng)</b>	
4.	Verksamhetsberättelse och balansräkning / kapitallån	<p>I verksamhetsberättelsen nämns det att bolaget har ett kapitallån (ABL 12 kap.). De villkor för kapitallånet vilka nämns i verksamhetsberättelsen strider mot ABL 12:1.1. Följaktligen handlar det inte om ett kapitallån, utan om skulder till kreditinstitut <b>(1,5 poäng)</b> I balansräkningen har posten presenterats som en post som är fristående från kapitallånet. <b>(1,0 poäng)</b></p> <p>I verksamhetsberättelsen står det att lån inte avkortas under räkenskapsperioden 2016–2017, varför hela det belopp på 1 200 000 euro som presenterats som kapitallån hör till långfristiga skulder till kreditinstitut. <b>(0,5 poäng)</b></p> <p><b>Rättelseförfarande:</b></p> <p>Per kapitallån (eget kapital) 1 200 000 euro an skulder till kreditinstitut 1 200 000 euro <b>(1,25 poäng)</b></p> <p>Punkten "Kapitallån" och villkoren för kapitallånet ska avlägsnas från verksamhetsberättelsen. <b>(0,5 poäng)</b></p> <p>Alla lån som omfattas av en säkerhet presenteras som skulder till kreditinstitut i punkt 5.1 i noterna. <b>(0,25 poäng)</b></p>	Revisionsberättelse  Ett uttalande med avvikande mening om informationen i bokslutet och verksamhetsberättelsen enligt 3:5 § 2 mom. 1 punkten i revisionslagen <b>(1,0 poäng)</b>	6
5.	Styrelsens förslag till	Efter korrigeringen av felet stred styrelsens förslag till utdelning av medel mot ABL 13:5. Det finns inte fritt eget kapital efter de rättelser som ska göras i bokslutet <b>(1,25 poäng)</b> .	Revisionsberättelse	4

	utdelning av medel	<p>Därtill strider utdelningen av medel mot kovenantvillkoret (sammandrag av revisionen av räkenskapsperioden 1.7.2015–30.6.2016, punkt 6). <b>(0,5 poäng)</b></p> <p>Verksamhetsberättelsen innehåller inte något förslag till disposition av bolagets vinst enligt ABL 8:5.2 av styrelsen. <b>(0,25 poäng)</b></p> <p><b>Rättelseförfarande:</b></p> <p>Styrelsen ska rätta sitt förslag om utdelning av medel på så sätt att kapitalåterbäring inte föreslås för utdelning. Verksamhetsberättelsen ska ändras på sätt att utdelning av medel inte föreslås. Ett förslag till disposition av bolagets vinst av styrelsen läggs till. <b>(1,0 poäng)</b></p> <p><i>I allmänhet fattas beslut om disposition av bolagets vinst vid ett styrelsemöte där det fattas beslut om att fastställa bokslutet. I detta fall har detta dock inte gjorts. (Bokföringsnämnden 1943/2015)</i></p>	<p>En anmärkning enligt 3:5 § 4 mom. i revisionslagen om ett förfarande i strid med aktiebolagens 13:5 § <b>(1,0 poäng)</b></p>	
6.	Uppskrivning / markområden	<p>Enligt protokollet över styrelsens möte 3/2016 föreligger inte längre grunder för värdeökningen på 491 905,84 euro <b>(0,5 poäng)</b> avseende den tomt som finns i det markområde som nämns i noterna till bokslutet (punkt 3.2) <b>(0,5 poäng)</b>. I enlighet med BFL 5:17.1 ska uppskrivningen återföras <b>(0,5 poäng)</b>.</p> <p>I punkt 3.2 i noterna fattas uppgifter enligt BFF 2:4.2 om återföring av uppskrivning. Specifikationen av kapital i punkt 4.1 är felaktig vad gäller uppskrivningsfonden. <b>(0,5 poäng)</b></p> <p><b>Rättelseförfarande:</b></p> <p>Per uppskrivningsfond 491 905,84 euro <b>(0,75 poäng)</b> an mark- och vattenområden 491 905,84 euro <b>(0,75 poäng)</b></p> <p>Punkt 3.2 i noterna rättas så att de är förenliga med balansräkningen och information om återföringen av uppskrivning ges. Not 4.1 rättas så att den motsvarar balansräkningen vad gäller uppskrivningsfonden. <b>(0,5 poäng)</b></p>	<p>Revisionsberättelse</p> <p>Ett uttalande med avvikande mening om informationen i bokslutet och verksamhetsberättelsen enligt 3:5 § 2 mom. 1 punkten i revisionslagen <b>(1,0 poäng)</b></p>	5

7.	Bolagsstämman beslut om sammanslagning av aktieslag	<p>Beslutet om sammanslagning av aktieslagen av extraordinarie bolagsstämman 28.6.2016 strider mot 5:28 i aktiebolagslagen/är ogiltigt.</p> <p>En förutsättning för ett giltigt beslut är förutom understöd av en kvalificerad majoritet av de aktier som är företrädna vid stämman, beslut med kvalificerad majoritet (ABL 5:27) att beslutet i enlighet med ABL 5:28 understöds av en kvalificerad majoritet av de aktier av varje slag som är företrädna vid stämman. <b>(1,0 poäng)</b></p> <p>I enlighet med ABL 5:28 biträdde förslaget vid stämman av en kvalificerad majoritet (2/3, ABL 5:27) av de avgivna rösterna och av de aktier som var företrädna vid stämman. <b>(0,75 poäng)</b></p> <p>Enligt bolagsstämman protokoll 5 § understöddes beslutet avseende aktierna dock av hälften av de C-aktier som var företrädna vid stämman. Kravet på beslutsfattande enligt ABL 5:28 uppfylls inte. <b>(0,75 poäng)</b></p> <p>I enlighet med punkt 1 i ABL 8:5.3 har antalet aktier i bolaget presenterats enligt aktieslag. Uppgiften har presenterats enligt extraordinarie bolagsstämman beslut, som strider mot aktiebolagslagen och följaktligen är ogiltigt. Följaktligen är uppgifterna om antalet aktier i verksamhetsberättelsen felaktiga. <b>(0,5 poäng)</b></p> <p><b>Rättelseförfarande:</b></p> <p>Ett ogiltigt beslut av extraordinarie bolagsstämman kan inte registreras och inte verkställas. <b>(0,5 poäng)</b></p> <p>I verksamhetsberättelsen ska uppgifterna om antalet aktier ändras enligt aktieslag på så sätt att ändringar inte ägt rum efter 30.6.2015. <b>(0,5 poäng)</b></p>	Revisionsberättelse	5
8.	Noter / fritt och utdelningsbart eget kapital, bundet eget kapital	<p>I punkt 4.1 i noterna har det fria och utdelningsbara egna kapitalet presenterats felaktigt då det innehåller en reservfond och kapitallån. Följaktligen har också det bundna egna kapitalet presenterats felaktigt i noterna. Också siffrorna i jämförelseperioden är på motsvarande sätt felaktiga. <b>(1,0 poäng)</b></p> <p>En reservfond är med stöd av ABL 8:1.2 bundet eget kapital enligt 13.1 i lagen om införande av aktiebolagslagen (2006/625). Kapitallånen är främmande kapital enligt BFN 2006/1787. <b>(0,5 poäng)</b></p>	Skriftlig rapportering till styrelsen <b>(0,5 poäng)</b>	4

		<p>Enligt ABL 13:5 utgörs det utdelningsbara egna kapitalet av det fria egna kapitalet, med avdrag för de tillgångar som inte får delas ut enligt bolagsordningen. Uppgiften redogör inte för något förordnande i bolagsordningen om medel som inte ska delas ut, varför det utdelningsbara egna kapitalet är det samma som det fria egna kapitalet, med beaktande av kravet på ett solvent bolag i ABL 13:5 (ABL 13:2). <b>(0,5 poäng)</b></p> <p><b>Rättelseförfarande:</b></p> <p>Beloppet på fritt eget kapital i noterna till räkenskapsperioden och jämförelseperioden rättas på så sätt att det innehåller fonden för inbetalt fritt eget kapital, förlusten under föregående räkenskapsperioder och vinsten under räkenskapsperioden. <b>(0,5 poäng)</b></p> <p>Aktiekapitalet, uppskrivningsfonden och reservfonden räknas in i det bundna egna kapitalet. <b>(0,5 poäng)</b></p> <p>Reservfonden och kapitallån avlägsnas från kalkylen över utdelningsbart eget kapital. <b>(0,5 poäng)</b></p>		
9.	Balansräkning / maskiner och inventarier	<p>Enligt punkt 2 i det revisionssammandrag som Niko Näpsä upprättat och uppgifterna i verksamhetsberättelsen omfattar maskiner och inventarier en öllinje (877 290,86 euro), som gjorts till ett museiobjekt, och en söndrig etikettlinje (169 001,55 euro). <b>(0,5 poäng)</b></p> <p>Anordningarna i fråga har inte längre något ekonomiskt värde för bolaget, men de har inte tagits bort från balansräkningen. Följaktligen förekommer väsentlig övervärdering i balansräkningen. <b>(1,5 poäng)</b></p> <p>Utifrån BFL 5:5, BFL 5:13 och punkt 6.2 i bokföringsnämndens allmänna anvisning från 16.10.2007 om avskrivningar enligt plan borde maskinerna helt ha avlägsnats som en nedskrivning. <b>(1,0 poäng)</b></p> <p><b>Rättelseförfarande:</b></p> <p>Per Nedskrivning av tillgångar i bestående aktiva <b>(0,75 poäng)</b></p>	<p>Revisionsberättelse</p> <p>Ett uttalande med avvikande mening om informationen i bokslutet och verksamhetsberättelsen enligt 3:5 § 2 mom. 1 punkten i revisionslagen <b>(1,0 poäng)</b></p>	6

		an Maskiner och inventarier <b>(0,75 poäng)</b> 1 046 292,41 euro <b>(0,5 poäng)</b>		
10.	Verksamhetens kontinuitet, verksamhetsberättelse	<p>Enligt punkt 5 i protokollet över styrelsens möte 5/2016 25.8.2016 hade Soda Ltd gett ett meddelande om att bolaget sist och slutligen inte beställer läskedrycker av Kluk Ab efter provpartiet. Eftersom avtalet från 4.3.2016 innehöll en konkurrensbegränsning jämte avtalsvite fram till 4.3.2017, har inte Kluk Ab riktat sin marknadsföring till andra potentiella kunder i USA. Således finns det till skillnad från den ursprungliga uppskattningen inte uppgifter om beställningar från USA under kommande räkenskapsperiod, då planen var att exportproduktionen skulle rikta sig dit. <b>(1,0 poäng)</b></p> <p>Försäljningen till utlandet kommer därför att minska väsentligt, vilket inte framgår av verksamhetsberättelsen. <b>(0,5 poäng)</b></p> <p>I punkt 6 i sammandraget av revisionen nämns ett kovenantvillkor för låneavtalet. På grund av den återföring av kapital som nämns i verksamhetsberättelsen och i noterna till bokslutet (punkt 4.1) har kovenantvillkoret brutits och banken har rätt att utan dröjsmål överföra alla skulder till kreditinstitut till betalning, sammanlagt 3 318 029,15 euro. <b>(1,0 poäng)</b></p> <p>Enligt balansräkningen uppgår finansieringstillgångarna till 1 687 810,09 euro. Det blir nödvändigt att skriva ned 232 245,65 euro av värdet på omsättningstillgångarna (727 591,06 euro), varför bolagets kortfristiga tillgångar inte räcker för att betala de skulder som förfaller till betalning. <b>(0,5 poäng)</b></p> <p>Dessa omständigheter i bokslutet i kombination med övriga fel kan ge skäl att tvivla på bolagets förmåga att fortsätta sin verksamhet. Detta framgår inte av revisionsberättelsen. <b>(1,0 poäng)</b></p> <p><b>Rättelseförfarande:</b></p> <p>I verksamhetsberättelsen införs omnämmanden av de omständigheter som hotar kontinuiteten i verksamhet (den avsevärda nedgången i exporten, brottet mot kovenantvillkoren, den svaga likviditeten) som väsentliga händelser efter räkenskapsperioden. Dessa omständigheter läggs också till i uppskattningen av den framtida utvecklingen. <b>(1,0 poäng)</b></p>	Revisionsberättelse	6
			Ett uttalande med avvikande mening om informationen i bokslutet och verksamhetsberättelsen enligt 3:5 § 2 mom. 1 punkten i revisionslagen <b>(1,0 poäng)</b>	

11.	Närståendekrets ansvar: verksamhetsberättelsen, förvaltning	<p>Enligt not 5.4 till bokslutet har bolaget en borgensförbindelse i Pohjoinen Pankki Ab på 105 000 euro i ankytning till styrelseledamot Unto Usvanens förvärv av en renhjörd. I uppgiften står det inte att borgensförbindelser hör till bolagets sedvanliga verksamhet. I egenskap av styrelseledamot hör Unto Usvanen enligt ABL 8:6.2 till bolagets närståendekrets. <b>(1,0 poäng)</b></p> <p>Enligt 8:6.1 ska man separat ge information i verksamhetsberättelsen om den borgensförbindelse som getts för Unto Usvanens räkning och de huvudsakliga villkoren för förbindelsen, eftersom beloppet på ansvarsförbindelsen (105 000 euro) överskrider 20 000 euro eller 5 procent av det egna kapitalet i bolagets balansräkning. <b>(1,0 poäng)</b></p> <p>I anslutning till punkt 6 i protokoll 4/2016 över styrelsemötet nämns det att borgensförbindelsen ordnats av verkställande direktör Jussi Junailija. Beslut om förbindelsen har inte fattats av styrelsen. Genom att vidta en icke-sedvanlig åtgärd utan affärsmässiga grunder av väsentlig storlek har verkställande direktören brutit mot ABL 6:17. <b>(1,0 poäng)</b></p> <p><b>Rättelseförfarande:</b></p> <p>Ett omnämnande enligt 8:6.1 i ABL läggs till i verksamhetsberättelsen avseende den borgensförbindelse på 105 000 euro som getts för Unto Usvanens räkning. <b>(1,0 poäng)</b></p>	<p>Revisionsberättelse</p> <p>Ett uttalande med avvikande mening om informationen i bokslutet och verksamhetsberättelsen enligt 3:5 § 2 mom. 1 punkten i revisionslagen <b>(1,0 poäng)</b></p> <p>Uttalande med avvikande mening</p> <p>Anmärkning enligt 3:5 § 4 mom. i revisionslagen om ett förfarande i strid med 6:17.2 § i aktiebolagslagen <b>(1,0 poäng)</b></p>	6
12.	Skulder till kreditinstitut, klassificering	<p>I passiva i balansräkningen har skulder till kreditinstitut till ett belopp på 1 222 908,69 euro presenterats i det långfristiga främmande kapitalet. Enligt punkt 6 i sammandraget av räkenskapsperioden 1.7.2015–30.6.2016 är ett lånevillkor att Kluk Ab inte under lånetiden delar ut medel i strid med bankens förordnanden. Om Kluk Ab bryter mot villkoren i låneavtalet och inte åtgärdat sin förseelse, har banken rätt att säga upp alla lån som det beviljat och kräva att dessa ska betalas tillbaka utan dröjsmål. <b>(0,5 poäng)</b></p> <p>Enligt lånevillkoren är utbetalning av dividender utifrån de influtna vinstmedel som tagits upp i bokslutet ett tillåtet sätt att dela ut medel. Enligt punkt 4 i protokollet över styrelsens möte 5/2016 föreslår styrelsen återbäring av kapital från fonden för inbetalt fritt eget kapital som utdelning av medel. Enligt punkt 4.1 i noterna till bokslutet har</p>	<p>Revisionsberättelse</p> <p>Ett uttalande med avvikande mening om informationen i bokslutet och verksamhetsberättelsen enligt 3:5 § 2 mom. 1 punkten i revisionslagen <b>(1,0 poäng)</b></p>	6

		<p>Kluk Ab återfört kapital också under räkenskapsperioderna 1.7.2015–30.6.2016 och 1.7.2014–30.6.2015. Kovenantvillkoret för lånen har följaktligen brutits under den räkenskapsperiod som är föremål för revision, varför banken har rätt att omedelbart säga upp alla lån till betalning. Därför ska alla skulder till kreditinstitut presenteras i det kortfristiga främmande kapitalet under räkenskapsperioden (ABL 4:7.2). <b>(1,5 poäng)</b></p> <p>I enlighet med punkt 6 i revisorns sammandrag omfattas det lån som bolaget presenterat som kapitallån av samma kovenantvillkor som övriga lån. Den post på 1 200 000 euro som presenterats som kapitallån ska därför överföras från det egna kapitalet till det kortfristiga främmande kapitalet. Enligt lånevillkoren är kapitallånet ett vanligt skulder till kreditinstitut och inte ett kapitallån enligt ABL 12 kap., varför det ska tas upp som ett kortfristigt skulder till kreditinstitut. <b>(1,0 poäng)</b></p> <p><b>Rättelseförfarande:</b></p> <p>Per Långfristiga skulder till kreditinstitut 1 222 908,69 euro <b>(0,75 poäng)</b>  Per Kapitallån 1 200 000 euro <b>(0,5 poäng)</b>  an Kortfristiga skulder till kreditinstitut 2 422 908,69 euro <b>(0,75 poäng)</b></p>		
13.	Negativiteten i det egna kapitalet och registrering av denna	<p>Efter att felet korrigerats är det kapital som bokslutet visar negativt. <b>(1,5 poäng)</b></p> <p>Enligt ABL 20:23.1 ska en styrelse utan dröjsmål göra en registeranmälan om förlust av aktiekapital. <b>(1,0 poäng)</b></p> <p>Enligt verksamhetsberättelsen är styrelsens uppfattning att det går bra för bolaget. Registeranteckningen om det egna kapitalets negativitet framgår inte av handelsregisterutdraget. Av uppgiften framgår det inte att någon registeranmärkning gjorts. <b>(0,5 poäng)</b></p> <p><b>Rättelseförfarande:</b></p> <p>Styrelsen gör utan dröjsmål en registeranmälan om förlust av aktiekapital. <b>(1,0 poäng)</b></p>	Revisionsberättelse	5
14.	Förteckning över bokföringsböcker, verifikationslag	<p>I balansboken fattas en förteckning enligt BFL 3:8.1 över bokföringsböcker och verifikationslag och information om hur dessa förvaras. <b>(0,75 poäng)</b></p> <p><b>Rättelseförfarande:</b></p>	Skriftlig rapportering till styrelsen <b>(0,5 poäng)</b>	2



	och förvaringssätt	<p>Följande uppgifter ska läggas till i balansboken:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- förteckning över bokföringsböcker <b>(0,25 poäng)</b></li> <li>- förteckning över verifikationslagen <b>(0,25 poäng)</b></li> <li>- information om förvaringssättet för bokslutet, verksamhetsberättelsen, bokföringsböcker och verifikationer <b>(0,25 poäng)</b></li> </ul>																																		
15.	Sammandrag och konsekvensbedömning	<p>ISA 450 förutsätter att revisorn bedömer inverkan av de konstaterade felaktigheterna på revisionen och icke-korrigerade felaktigheter på bokslutet.</p> <p><u>Inverkan på räkenskapsperiodens resultat och det egna kapitalet, exempel <b>(0,75 poäng)</b></u></p> <p><u>Enskilt väsentliga fel:</u></p> <table border="1" data-bbox="517 619 1626 1074"> <thead> <tr> <th>Punkt</th> <th>Fel</th> <th>Inverkan på resultatet</th> <th>Inverkan på det egna kapitalet</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>1</td> <td>Omsättning / fel avseende försäljningsavbrottet</td> <td>-1 000 000</td> <td>-1 000 000</td> </tr> <tr> <td>2</td> <td>Inkuranta omsättningstillgångar</td> <td>-232 246</td> <td>-232 246</td> </tr> <tr> <td>3</td> <td>Leasing-hyresinkomster fattas</td> <td>-108 000</td> <td>-108 000</td> </tr> <tr> <td>4</td> <td>Lånet har felaktigt klassificerats som kapitallån</td> <td>0</td> <td>-1 200 000</td> </tr> <tr> <td>6</td> <td>Återföring av uppskrivningen i markområden</td> <td>0</td> <td>-491 906</td> </tr> <tr> <td>9</td> <td>Skrotning av inventarier</td> <td>-1 046 292</td> <td>-1 046 292</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td><b>-2 386 538</b></td> <td><b>-4 078 444</b></td> </tr> </tbody> </table> <p>Om felen rättades, skulle räkenskapsperiodens resultat vara -1 645 663 euro (nu 740 875,35 euro) och det egna kapitalet -177 351 euro (nu 3 901 093,58 euro).</p> <p>Därtill ska det observeras att en avsevärd omklassificering görs avseende långfristiga skulder till kreditinstitut, kapitallån på sammanlagt 2 422 908,69, till kortfristiga lån.</p> <p><u>Enskilt oväsentliga fel: <b>(0,25 poäng)</b></u></p>	Punkt	Fel	Inverkan på resultatet	Inverkan på det egna kapitalet	1	Omsättning / fel avseende försäljningsavbrottet	-1 000 000	-1 000 000	2	Inkuranta omsättningstillgångar	-232 246	-232 246	3	Leasing-hyresinkomster fattas	-108 000	-108 000	4	Lånet har felaktigt klassificerats som kapitallån	0	-1 200 000	6	Återföring av uppskrivningen i markområden	0	-491 906	9	Skrotning av inventarier	-1 046 292	-1 046 292			<b>-2 386 538</b>	<b>-4 078 444</b>	<p>Revisionsberättelse</p> <p>Ett uttalande med avvikande mening om informationen i bokslutet och verksamhetsberättelsen enligt 3:5 § 2 mom. 1 punkten i revisionslagen <b>(1,0 poäng)</b></p> <p>och</p> <p>En anmärkning enligt 3:5 § 4 mom. i revisionslagen om att bokslutet inte upprättats enligt BFL <b>(1,0 poäng)</b></p>	4
Punkt	Fel	Inverkan på resultatet	Inverkan på det egna kapitalet																																	
1	Omsättning / fel avseende försäljningsavbrottet	-1 000 000	-1 000 000																																	
2	Inkuranta omsättningstillgångar	-232 246	-232 246																																	
3	Leasing-hyresinkomster fattas	-108 000	-108 000																																	
4	Lånet har felaktigt klassificerats som kapitallån	0	-1 200 000																																	
6	Återföring av uppskrivningen i markområden	0	-491 906																																	
9	Skrotning av inventarier	-1 046 292	-1 046 292																																	
		<b>-2 386 538</b>	<b>-4 078 444</b>																																	

		<p>Punkt 14: Det finns inte någon förteckning över bokföringsböcker och verifikationslag samt förvaringssätt i balansboken. Felet är oväsentligt eftersom det inte påverkar den bild som bokslutet och verksamhetsberättelsen ger.</p> <p>De enskilt oväsentliga felen har inte ens tillsammans en väsentlig inverkan på bokslutet.</p> <p><u>Väsentliga fel i verksamhetsberättelsen och noterna och andra brister (0,5 poäng)</u></p> <p>Punkt 5: Styrelsens förslag om utdelning av medel strider mot bestämmelserna i aktiebolagslagen och det finansieringsvillkor som hotar kontinuiteten i verksamheten</p> <p>Punkt 7: Bolagsstämans beslut om sammanslagning av aktieslagen är ogiltigt enligt aktiebolagslagen</p> <p>Punkt 8: I noterna har det fria och utdelningsbara egna kapitalet presenterats inklusive reservfond och kapitallån. Reservfonden fattas i det bundna egna kapitalet.</p> <p>Punkt 10: Kontinuiteten i verksamheten är hotad på grund av att exporten till USA upphör och brottet mot kovenantvillkoret för lånet från ett finansinstitut. Osäkerheten kring kontinuiteten i verksamheten har inte nämnts i verksamhetsberättelsen.</p> <p>Punkt 11: En ansvarsförbindelse som getts i strid med aktiebolagslagen, vilken fattas i verksamhetsberättelsen</p> <p>Punkt 13: Det egna kapitalet är negativt och negativiteten har inte registrerats</p> <p><u>Helhetsslutsats (0,5 poäng)</u></p> <p>Det egna kapitalet, som tydligt påverkar det ekonomiska beslutsfattandet, och resultatet av räkenskapsperioden är väsentligt felaktiga. Felen hänför sig till många bokslutsposter och väsentliga uppgifter fattas från bokslutet och verksamhetsberättelsen. Uppgifterna i verksamhetsberättelsen är delvis vilseledande. Därför kan felaktigheterna anses ha långtgående följder och tillsammans ha en sådan effekt att bokslutet och verksamhetsberättelsen inte ger en riktig och tillräcklig bild av räkenskapsperiodens resultat och bolagets ekonomiska ställning, utan att bokslutet som helhet är felaktigt. Dessa omständigheter förutsätter ett uttalande med avvikande mening i revisionsberättelsen.</p>		
			<b>Totalt</b>	<b>80</b>

**Uppgift 2 (20,0 poäng)****REVISIONSBERÄTTELSE****Till Kluk Ab:s bolagsstämma**

Vi har reviderat Kluk Ab:s bokföring, bokslut, verksamhetsberättelse och förvaltning för räkenskapsperioden 1.7.2015–30.6.2016. Bokslutet omfattar balansräkning, resultaträkning och noter till bokslutet.

**(Räkenskapsperioden är korrekt och verksamhetsberättelsen har nämnts: 0,25 poäng)**

**Styrelsens och verkställande direktörens ansvar**

Styrelsen och verkställande direktören ansvarar för upprättandet av bokslutet och verksamhetsberättelsen och för att dessa ger riktiga och tillräckliga uppgifter i enlighet med i Finland gällande bestämmelser om upprättande av bokslut och verksamhetsberättelser. Styrelsen ansvarar för att tillsynen över bokföringen och medelsförvaltningen ordnas på behörigt sätt och verkställande direktören för att bokföringen är lagenlig och för att medelsförvaltningen ordnats på ett betryggande sätt.

**Revisorns skyldigheter**

Vår skyldighet är att uttala oss om bokslutet 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 visshet om huruvida bokslutet eller 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 revisionsevidens 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 en 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 bokföringen, liksom en bedömning av den övergripande presentationen av bokslutet och verksamhetsberättelsen.

Vi anser att vi har inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis till grund för uttalande med avvikande mening.

**(Den inledande delen har presenterats i den etablerade formen 0,25 poäng)**

**Grund för uttalande med avvikande mening**

Omsättningen har presenterats till ett belopp som är 1 211 677 euro för högt, eftersom försäljningen enligt prestationsprincipen borde hänföras till följande räkenskapsperiod. **(1,0 poäng)** Av samma anledning är kundfordringarna för höga till ett belopp på 1 211 677 euro. **(0,5 poäng)** Förändringen av lagret av färdiga produkter och produkter under tillverkning, vilken anknyter till försäljningen, är 211 677 euro för låg, varför inverkan på resultat av felet är sammanlagt -1 000 000 euro. **(0,5 poäng)**

Omsättningstillgångarna omfattar inkuranta färdiga produkter till ett värde på sammanlagt 232 245,65 euro, varför lagret är övervärderat under räkenskapsperioden och icke-upptagna

kostnader på 232 245,65 euro förekommer. **(0,75 + 0,25 poäng**, inga poäng enbart för rapportering av posten på 30 000 euro)

Leasinghyror på sammanlagt 108 000 euro som utifrån prestationsprincipen hör till räkenskapsåret har inte tagits upp i övriga rörelsekostnader. **(0,75 poäng)**

Villkoren för det lån på 1 200 000 euro som nämns som ett kapitallån i verksamhetsberättelsen strider mot aktiebolagslagen. Lånet är inte ett kapitallån, utan en skuld till kreditinstitut. I balansräkningen har posten felaktigt presenterats i det egna kapitalet, trots att det borde ingå i skulder till kreditinstitut i det främmande kapitalet. **(1,0 poäng)**

På grund av den bestående nedgången i värdet på området föreligger inte längre någon grund för uppskrivning på 491 905,84 euro avseende den uppskrivningsfond som anknyter till mark- och vattenområden och ingår i det egna kapitalet, varför det egna kapitalet och mark- och vattenområdena är för höga till ett belopp på 491 905,84 euro i balansräkningen. Det framgår inte av noterna till bokslutet att uppskrivningen återförts. **(1,0 poäng)**

Maskiner och inventarier i aktiva i balansräkningen omfattar sammanlagt 1 046 292,41 euro som inte längre är av ekonomiskt värde för bolaget på grund av att den ena maskinen är sönder och den andra blivit ett museiobjekt. De värdelösa maskinerna har inte nedskrivits, vilket skulle ha en resultat inverkan på – 1 046 292,41 euro på bokslutet. **(1,0 poäng)**

På grund av att kovenantvillkoret brutits har banken rätt att omedelbart till betalning överföra de skulder till kreditinstitut på 1 222 908,69 euro vilka presenterats i passiva i balansräkningen och det lån på 1 200 000 euro som antecknats som kapitallån. Följaktligen är bolagets alla lån kortfristiga under räkenskapsperioden. **(1,0 poäng)**

Den borgensförbindelse som getts till närståendekretsen framgår i strid med ABL 8:6.1 inte av verksamhetsberättelsen. **(0,75 poäng)**

Om ovan nämnda fel korrigerades, skulle de försämra resultatet för räkenskapsperioden för bolaget med 2 386 538 euro **(1,0 poäng)** och det egna kapitalet med 4 078 444 euro. **(1,0 poäng)** (beloppen i euro behöver inte vara de samma, men den totala inverkan av felen på resultatet och det egna kapitalet ska anges)

Ovan beskrivna icke-rättade fel, brottet mot kovenantvillkoren för lånen och klassificeringen av lånen som kortfristiga lån på grund av detta och informationen efter räkenskapsperiodens utgång om avsevärd nedgång i efterfrågan är tecken på sådan väsentlig osäkerhet som kan ge avsevärd orsak att misstänka att bolaget inte har förmåga att fortsätta sin verksamhet. Denna omständighet framgår inte av bokslutet. **(1,0 poäng)**

### **Uttalande med avvikande mening**

Enligt vår uppfattning ger bokslutet och verksamhetsberättelsen, på grund av hur betydelsefullt det förhållande som diskuterats 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. Uppgifterna i verksamhetsberättelsen och bokslutet är konfliktfria. **(1,0 poäng)**

### **Anmärkning**

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 på

grund av det förhållande som beskrivits i ovanstående uttalande med avvikande mening. **(1,0 poäng)**

Beslutet om sammanslagning av aktieslagen av extraordinarie bolagsstämman strider mot 5:28 i aktiebolagslagen. **(1,0 poäng)**

Verkställande direktören har i strid med 6:17.2 i aktiebolagslagen utan beslut av styrelsen beviljat en ansvarsförbindelse på 105 000 euro till en styrelseledamot utan skyddande säkerhet. **(0,75 poäng)**

Med beaktande av de icke-korrigerade felen har bolagets eget kapital under räkenskapsperioden blivit negativt. Bolagets styrelse har inte gjort någon registeranmälan enligt ABL 20:23:1 om förlorat aktiekapital. **(1,0 poäng)**

Styrelsens förslag om utdelning av medel strider mot ABL 13:5 eftersom bolaget med beaktande av de icke-korrigerade felen inte har utdelningsbara medel. **(1,0 poäng)**

Helsingfors, den 4 september 2016

Tarkistajat Ab  
Revisionssammanslutning

*Teppo Taitava*  
Teppo Taitava  
GR

Revisorsgatan 7  
00001 Helsingfors  
**(0,25 poäng)**

Strukturen efter den inledande delen, rubriceringen, ordningen, den allmänna utformningen och andra motsvarande omständigheter, tot. 2,0 poäng.

Rätt berättelsestruktur (bl.a. har olika ärenden presenterats på rätt ställen) 0,5 poäng

Rätt rubricering av berättelsen 0,25 poäng

Rätt ordning i berättelsen 0,25 poäng

Den allmänna utformningen i berättelsen och omständigheter som är beroende av prövning (bl.a. saker som ska rapporteras i berättelsen har lagts fram i berättelsen) 1,0 poäng