

**BEDÖMNINGSGRUNDER FÖR
CGR-EXAMEN 2015**

Bedömningsgrunden är inget modellsvar. I bedömningsgrunderna har de omständigheter beskrivits som utgör grunden för poänggivningen. 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 revisionsnämndens (TILA) ställningstaganden i andra sammanhang.

I upprättandet av CGR- och GRM-examina år 2015 har följande personer deltagit:

Examenssektionen:

CGR Tuomas Honkamäki, sektionens ordförande
GRM Tuula Mahlberg
Heidi Haukkala, planerare
Hanna Kattainen, chef
Annika Mäki, planerare

Sakkunniga:

VH Tom Hoffström
CGR Anne Kulla
GR Miki Lehtomäki
CGR Tomi Seppälä
CGR Tuija Siuko
CGR Suvi Suonsivu
CGR Erka Talvinko
VH Jaakko Turunen
CGR Panu Vänskä

Uppgift 1 (25,0 poäng)

Punkt	Svar
1. Styrelsen för Komponenttikone Ab har för avsikt att lösa in samtliga de E-aktier som tecknades i samband med aktieemissionen i augusti 2012 med vinstmedel som har ackumulerats i bolaget under räkenskapsperioden 2014. När kan E-aktierna tidigast inlösas? Påverkar de beslut som fattades på bolagsstämman 15.6.2012 på något sätt inlösningstidpunkten av E-aktierna?	<p>Enligt bolagsordningen kan endast fritt eget kapital användas för inlösning av E-aktierna (0,75 poäng). Styrelsen¹ planerar användning av vinstmedel som ackumulerats under räkenskapsperioden 2014 för inlösningen (0,75 poäng). Enligt ABL 13:3 baserar sig utbetalningen av medel på det senast fastställda bokslutet (0,75 poäng). Om bolaget enligt lag eller bolagsordningen är skyldigt att välja en revisor ska bokslutet vara reviderat (0,75 poäng). En utdelning av vinstmedel utgående från bokslutet för räkenskapsperioden 2014 är möjlig först då bokslutet har reviderats och det har godkänts på bolagsstämman (0,75 poäng).</p> <p>Bolagsstämman för Komponenttikone Ab beslöt 15.6.2012 om en sänkning av aktiekapitalet med 800 000 euro för täckning av förluster som ackumulerats under tidigare räkenskapsperioder (0,5 poäng). Enligt ABL 14:2.2 gäller att om aktiekapitalet har minskats för att täcka en förlust, kan fritt eget kapital under tre år efter det att minskningen registrerats betalas ut till aktieägarna endast med iakttagande av borgenärsskyddsförfarandet (0,5 poäng).</p> <p>På bolagsstämman 15.6.2012 fattade man även beslut om höjning av aktiekapitalet genom sammanslagning av den överkurs som uppstått enligt den gamla aktiebolagslagen med aktiekapitalet (0,5 poäng). Enligt ABL 14:2.2 har en borgenär dock inte rätt att motsätta sig utbetalningen, om aktiekapitalet har ökats med minst minskningsbeloppet (0,5 poäng). Enligt 13.3 § i lagen om införande av aktiebolagslagen beaktas en sådan ökning av aktiekapitalet där medel överförs från överkursfonden dock inte vid tillämpningen av ABL 14:2 (0,5 poäng).</p> <p>Den sänkning av aktiekapitalet som bolagsstämman fattade beslut om 15.6.2012 registrerades 4.7.2012 (0,5 poäng). Därmed kan medel delas ut utan iakttagande av borgenärsskyddsförfarandet tidigast 4.7.2015 (0,75 poäng). Sammanlagt 7,5 poäng</p>
2. Styrelsen för Komponenttikone Ab har för avsikt att makulera de E-aktier som inlöses till bolaget. Vilket förfarande ska följas vid makuleringen av E-aktierna? Hur påverkar makuleringen av	<p>Enligt ABL 15:12.1 kan styrelsen besluta att ogiltigförklara egna aktier som innehas av bolaget. (1,25 poäng). Ogiltigförklaringen ska utan dröjsmål anmälas till handelsregistret för registrering (1,25 poäng).</p> <p>Aktiebrev har utfärdats för Komponenttikone Ab:s E-aktier (1,25 poäng). Enligt ABL 3:11.1 ska på ett aktiebrev genast göras en</p>

¹ I det fall som har beskrivits i den givna uppgiften kan styrelsen fatta beslut om inlösning av aktierna med stöd i ABL 15:10.2, eftersom det inte gäller ett offentligt aktiebolag och eftersom inlösningen grundar sig på en bestämmelse i bolagsordningen på det sätt som har beskrivits i den givna uppgiften.

<p>E-aktierna aktiekapitalet i Komponenttikone Ab?</p>	<p>anteckning då en aktie har förklarats ogiltig (1,25 poäng).</p> <p>I ett kapitalsystem enligt ABL (se t.ex. RP 109/2005 s. 145) påverkar ogiltigförklaring av aktierna inte aktiekapitalets storlek (1,25 poäng). Sammanlagt 6,25 poäng</p>
<p>3. Styrelsen för Komponenttikone Ab har för avsikt att föreslå för den bolagsstämma som sammankallas till 12.5.2015 att bolagsstämman ska ge styrelsen fullmakt att fatta beslut om utdelning av medel ur fonden för inbetalt fritt eget kapital. Om det befullmäktigande som styrelsen föreslår godkänns som sådant på den bolagsstämma som hålls 12.5.2015, skulle bolagsstämmans beslut med beaktande av bolagets kassasituation efter inlösningen av E-aktierna och innehållet i det fattade fullmaktsbeslutet då vara förenligt med aktiebolagslagen?</p>	<p>Enligt ABL 13:2 får medel inte betalas ut ur bolaget, om det då betalningsbeslutet fattades var känt eller borde ha varit känt att bolaget var insolvent eller att utbetalningen skulle leda till insolvens (1,25 poäng). Det faktum att bolagets solvens är svag hindrar dock inte ett bemyndigande till styrelsen att fatta beslut om utdelning av medel (se t.ex. RP 109/2005 s. 130), eftersom bedömningen av förutsättningarna för utdelning av medel görs vid den tidpunkt då beslut om utdelning fattas (1,25 poäng).</p> <p>Enligt ABL 13:6.2 kan styrelsen genom bolagsstämmans beslut i vilket nämns utbetalningens maximibelopp också bemyndigas att besluta om vinstutdelning eller om utbetalning från en fond som hänförs till det fria egna kapitalet. (1,25 poäng). I styrelsens förslag till bolagsstämman saknas utbetalningens maximibelopp (1,25 poäng).</p> <p>Enligt styrelsens förslag gäller bemyndigandet i 18 månader (1,25 poäng). Enligt ABL 13:6.2 kan bemyndigandet dock endast vara i kraft högst till början av följande ordinarie bolagsstämma (1,25 poäng). Sammanlagt 7,5 poäng</p>
<p>4. Styrelsen har för avsikt att returnera den placering på 200 000 euro som aktieägarna i Komponenttikone Ab gjorde i februari 2013 som en kapitalåterbetalning från fonden för inbetalt fritt eget kapital. Hur beskattas den nämnda återbetalningen ur fonden för inbetalt fritt eget kapital i beskattningen av aktieägarna i Komponenttikone Ab?</p>	<p>Fonden för inbetalt fritt eget kapital består av det teckningspris på 500 000 euro som bokfördes i fonden 2012 och den kapitalinvestering på 200 000 euro som bokfördes 2013 (1,25 poäng). Samtliga aktieägare är fysiska personer (1,25 poäng). På kapitalinvesteringar som har gjorts före 1.1.2014 och som återbetalas före 1.1.2016 tillämpas gammal beskattningspraxis (se övergångsbestämmelsen till InkSkL 45 a § och skatteförvaltningens anvisning "Beskattning av kapitalåterbetalningar 2014 – anvisningar för personkunder" 17.3.2015): utbetalningar av medel från en fond som hänförs till det fria egna kapitalet beskattas som överlåtelse till den del de till det fria egna kapitalet placerade medlen har varit kapitalplaceringar. (1,25 poäng). Sammanlagt 3,75 poäng</p>

I den givna uppgiften ombads examinandena besvara de ställda frågorna. Inga extra poäng har getts även om en mera omfattande utredning av frågorna har getts i svaret än vad som krävs i bedömningsgrunden eller omständigheter som tangerar detta har lyfts fram.

Om en omständighet som enligt bedömningsgrunden ska ge poäng har presenterats i samband med en annan punkt än i bedömningsgrunden (t.ex. innehållet i den första punkten har beskrivits i punkt tre), har poäng getts för detta, om svaret har utgjort en enhetlig och logisk helhet. Om samma omständighet har lyfts fram flera gånger har poäng endast getts en gång.

Den maximala längden på svaret är tre A4-sidor. Om svaret överskrider den maximala längden har 1,0 poäng avdragits för varje sida som överskrider den maximala längden. Ett negativt totalt poängtal för svaret har dock inte fastställts.

Uppgift 2 (sammanlagt 25,0 p)

2.1 Vilka felaktigheter finns det i fastställandet av fusionsresultatet och bokföringarna i anknytning till detta i bilaga B till Alfa Ab:s och Beeta Ab:s fusionsplan (bedömning om effekterna av fusionen på det övertagande bolagets balansräkning)? I svaret behöver poster som eventuellt saknas i bedömningen inte beaktas och det riktiga fusionsresultatet inte heller presenteras. **(10,0 poäng)**

- En latent skattefordran kan inte bokföras på Beeta Ab:s förlust. Enligt InkSkL 123 § går förlusten förlorad i samband med fusionen i och med att varken det mottagande bolaget Alfa Ab eller dess aktieägare Seppo Sijoittaja har ägt över hälften av aktierna i det fusionerade bolaget Beeta Ab från början av förluståren (2011 och 2012). **(3,75 poäng)**
- Emissionen av nya aktier bör redovisas som en höjning av aktiekapitalet på det sätt som anges i fusionsplanen och inte mot fonden för inbetalt fritt eget kapital. **(2,5 poäng)**
- Den vinst som uppstår i samband med fusionen utgör inte skattepliktig inkomst och förlusten är inte en avdragbar utgift i enlighet med NärSkL 52 b§. Därmed är bokföringen av en skatteperiodisering på fusionsresultatet felaktig. **(3,75 poäng)**

2.2 Vilka brister¹ finns det i det utkast till revisorns yttrande som revisionsassistent Antti Avulias har skissat upp? **(10,0 poäng)**

- I yttrandet saknas ett yttrande om fusionsplanen enligt ABL 16 kapitlet 4 §. **(2,50 poäng)**
- Yttrandet är skrivet i vi-form, trots att det ges av en person. Yttrandet bör vara skrivet i jag-form **(1,00 poäng)**
- Fusionen utgör ingen risk för betalning av Alfa Ab:s skulder. De kortfristiga skulderna i Beeta Ab består främst av inkomstförskott i anknytning till underhållstjänster för 2015 (800 tusen euro). Enligt den information som ges i uppgiften är det bidrag som fås på tjänsterna 60 procent. Därmed påverkar förskottsbetalningarna kassaflödet med endast 40 procent, det vill säga 320 tusen euro. Med beaktande av den verkliga effekten på kassaflödet överskrider de kortfristiga tillgångarna de kortfristiga skulderna. **(1,25 poäng för observation av felaktigheten i yttrandet, 5,25 poäng för motiveringarna)**
 - Kortfristiga tillgångar sammanlagt i Beeta Ab:s balansräkning 750 tusen euro
 - Kortfristiga skulder sammanlagt i Beeta Ab:s balansräkning 1 200 tusen euro
-> Differens 450 tusen euro
 - Inkomstförskotten påverkar dock kassaflödet med endast 800 tusen euro * 40 procent = 320 tusen euro, vilket är 480 tusen euro mindre än med bokvärdet. Effekten på kassaflödet grundar sig på de förväntade kostnaderna för uppfyllande av denna skyldighet. Därmed överskrider de kassaflöden som inflyter från de kortfristiga tillgångarna, 750 tusen euro, de kassaflöden som orsakas av kortfristiga skulder,

¹ Det finns inget behov att upprätta ett separat yttrande för de två bolagen (RP 103/2007): De fusionerande bolagen kan dock besluta att den oberoende sakkunnigrapporten ska avges gemensamt för alla bolag som deltar i fusionen.).

dvs. 720 tusen euro. Beeta Ab:s likviditet är tillräcklig och den utgör inget hot mot betalning av Alfa Ab:s lån på 600 tusen euro.

2.3 Påverkas fusionen eller revisorns rapportering om fusionsplanen av följande händelser, som har skett efter det att revisorn gett sitt yttrande om fusionen? Ta ställning till varje punkt separat. **(5,0 poäng)**

- Fusionsplanen registreras 27.2.2015.
 - Påverkar varken fusionen eller revisorns yttrande. Fusionsplanen anmäls i enlighet med lagstiftningen för registrering inom en månad från undertecknandet av fusionsplanen (ABL 16:5). **(1,25 poäng)**
- Beeta Ab delar ut 10 000 euro i dividend enligt Seppo Sijoittajas beslut 15.4.2015.
 - Påverkar varken revisorns yttrande eller fusionen. En minskning av Beeta Ab:s nettotillgångar med 10 000 euro äventyrar inte betalningen av Alfa Ab:s skulder eftersom beloppet inte är väsentligt. **(1,25 poäng)** Med beaktande av dividenden överskrider de kassaflöden som inflyter på kortfristiga tillgångar kassaflödena för kortfristiga skulder.
- Medan fusionsförfarandet pågår, men efter det att revisorn har gett sitt yttrande sker det ett olycksfall på arbetsplatsen hos en av Beeta Ab:s kunder. Detta orsakar betydande ekonomisk skada för kunden. Kunden sänder Beeta Ab ett skadeståndskrav på 1 000 000 euro. Enligt en preliminär bedömning från försäkringsbolaget kommer Beeta Ab:s försäkring inte att täcka skadan. Enligt den jurist som Beeta Ab anlitar är det sannolikt att bolaget tvingas betala skadeersättningen.
 - RP 109/2005 s. 155: Om den revisor som ger yttrandet under fusionsförfarandet märker att yttrandet inte längre ger en riktig bild av de i fusionen deltagande bolagens ställning, kan revisorn i enlighet med god revisions sed eller enligt sitt uppdragsavtal vara skyldig att anmäla eventuella väsentliga förändringar till styrelsen för det bolag som revisorn har gett yttrande till. Därmed bör revisorn meddela styrelsen för Alfa Ab att det finns risk för att fusionen äventyrar betalningen av Alfa Ab:s skulder. **(1,25 poäng)**
- Anmälan om bolagsstämmans beslut om fusionen registreras i handelsregistret 1.10.2015.
 - I uppgiften omnämns inte när beslutet om fusionen har fattats. Enligt ABL 16:9 ska beslut fattas inom fyra månader från registreringen av fusionsplanen. Fusionen förfaller om anmälan om verkställande av fusionen inte har gjorts inom sex månader från fusionsbeslutet (ABL 16:14). **(1,25 poäng)**

Uppgift 3 (25,0 poäng)

Problem i anknytning till användningen av ett understöd, som bör framgå av revisorns utkast till rapport:

- Verksamhetsledarens arbetsbeskrivning innehåller en farlig arbetskombination eftersom hon tar emot, godkänner och betalar inköpsfakturorna samt därtill bereder bokföringstransaktionen. Det finns inte heller någon praxis för godkännande av memorialverifikationer (framgår av utredningen om den interna kontrollomgivningen).
- Den interna övervakningsomgivningen möjliggör missbruk eftersom utöver den nämnda farliga arbetskombinationen ansvarar verksamhetsledarens make för skötseln av föreningens bokföring (framgår av utredningen om den interna kontrollomgivningen).
- Med understödet har föreningen i enlighet med RAY:s beslut om understöd förvärvat samlingsplatsen vid Kallirorinne fastighet.
 - Varken förvärvet av fastigheten eller den tilläggsinvestering som har gjorts på fastigheten har konkurrensutsatts på det sätt som krävs i avtalsvillkoren (framgår av specifikationen om användning av understödet).
 - Föreningens styrelse har inte behandlat förvärvet av samlingsplats (framgår av utredningen om den interna kontrollomgivningen).
- Det finns ingen försäkring för de fasta tillgångar som har förvärvats med understödet eftersom behovet av försäkringsskydd har kartlagts då föreningen grundades innan man gjorde tilläggsförvärvet. (Framgår av utredningen om den interna kontrollomgivningen. I specifikationen om användning av understödet har man konstaterat att det finns ett tillräckligt försäkringsskydd.)
- Den fastighet som har förvärvats med understödet används för föreningens verksamhet i allmänhet, trots att understödet endast har beviljats för ett specifikt projekt. De utgifter som orsakats av förvärvet har i sin helhet allokerats till understödsprojektet (framgår av beskrivningen av den interna kontrollen och specifikationen över användning av understödet).
- Understödet har använts för en personalutgift som allokeras till verksamhetsledaren. Denna är till sin karaktär en allmän kostnad. För verksamhetsledarens personalutgift är det inte fråga om en tilläggsutgift till följd av projektet eftersom verksamhetsledaren var anställd av föreningen redan innan understödsprojektet inleddes. Enligt understödsvillkoren får man inte täcka allmänna kostnader med bidraget liksom inte heller sådana kostnader som understödmottagaren hade redan innan den understödda verksamheten inleddes. (Framgår av den givna uppgiften, beskrivningen av den interna kontrollen samt specifikationen av projektkostnaderna.)
- Ingen annan godkänner verksamhetsledarens timbokföring eller lönebetalning (framgår av utredningen om den interna kontrollen).
- Förverkligandet av bokföringen uppfyller inte förutsättningarna för god bokföringssed eftersom mellansteget med bokföring av inköpsfakturer, som ingår i bokföringskedjan, förverkligas som en Excel-fil, där innehållet kan ändras i efterskott. Därmed utgör bristerna i den bokföring som har förverkligats i Excel ett hot mot förverkligande av audit trail och en bedömning i efterskott. (Framgår av beskrivningen av den interna kontrollen.)
- Det går inte att köra ut en projektspecifik resultaträkning som uppfyller villkoren ur bokföringen (framgår av beskrivningen av den interna kontrollen).

Revisorns rapport om användning av penningautomatunderstöd

Vi har vidtagit de nedan listade åtgärderna, som gäller de till Pienperheen parhaaksi rf beviljade och under utredningsåren 1.5.2013–30.4.2015 enligt prestationsprincipen använda penningautomatunderstöden samt de årsredovisningar som understödsmottagaren har upprättat (Blanketterna RAY3755, RAY3757, RAY3757A, RAY3758, RAY3779). Denna rapport gäller det/de följande understödsobjekten: ”En vuxen, ett barn” –projektet

Understödsdottagaren ansvarar för att en årsredovisning görs i enlighet med lagen om penningautomatunderstöd (1056/2001, understödslagen) och de anvisningar som Penningautomatföreningen har gett. Därtill ansvarar understödsmottagarens styrelse för att penningautomatunderstöden har använts i enlighet med understödslagen och understödsbesluten samt att kostnaderna har bokförts på understödsobjekten enligt orsaksprincipen.

Vi har utfört vårt uppdrag i enlighet med den internationella standarden för närliggande tjänster SNT 4400 ”Uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse gällande finansiell information” med beaktande av den anvisning som Penningautomatföreningen har publicerat gällande ”ifyllande av revisorns granskningsrapport”. Eftersom de åtgärder som har nämnts här nedanför inte utgör en revision utförd i enlighet med revisionsstandarderna och inte heller en översiktlig granskning i enlighet med standarderna om översiktlig granskning uttrycker vi inte den säkerhet som gäller enligt de nämnda standarderna. Om vi hade vidtagit tilläggsåtgärder eller en granskning i enlighet med standarderna om revision eller översiktlig granskning skulle vi eventuellt ha fått tillgång till övriga omständigheter, som vi hade rapporterat om till er.

Följande åtgärder, som avtalats separat, har vidtagits uttryckligen för att Penningautomatföreningen utgående från dem ska kunna göra en bedömning av om understöden har använts på korrekt sätt.

1. Vi fick tillgång till de projekt- och funktionsspecifika bokföringarna upprättade av understödsmottagaren för utredningsåret och vi intervjuade verksamhetsledare Mirja Väkeväinen för att undersöka
 - om understödsmottagarens bokföring har arrangerats så att användningen av understödet på ett tillförlitligt sätt kan följas upp i bokföringen.

Revisorns observationer: Den projekt- och funktionsspecifika bokföringen har förverkligats på följande sätt hos understödsmottagaren:

Föreningens bokföring sköts i samråd med en bokföringsbyrå. Föreningens verksamhetsledare behandlar, konterar och betalar inköpsfakturorna. Verksamhetsledaren gör upp ett månatligt sammandrag, som bokföringsbyrån använder för att föra in uppgiften i bokföringsprogrammet. Den uppföljning som föreningen själv upprätthåller sköts i excel, där uppgifterna kan ändras i efterskott och därmed utgöra ett hot mot bokföringskedjan. Eftersom det i excel-sammandraget är fråga om en delbokföring bör den uppfylla förutsättningarna för bokföring enligt god bokföringssed. I metodanvisningarna (Bokföringsnämndens allmänna anvisning om bokföringsmetoder och bokföringsmaterial 1.2.2011) förutsätts det bland annat att audit trail utan problem kan härledas och att man kan säkra att bokföringsmaterialet är oförändrat. Enligt vår uppfattning är bokföringen till denna del bristfällig.

Kostnaderna för projektet följs upp genom en anteckning ”RAY” på verifikationerna och utgående från detta upprättar man en utredning över kostnaderna för projektet. Eftersom uppgifterna om projektet inte förs in i bokföringsprogrammet går det inte heller att ur bokföringen få ut den projektspecifika resultaträkning som understödsvillkoren kräver.

2. Vi fick tillgång till understödsmottagarens dokumentation om hanteringen av arbetstiden för att kunna utreda
 - om understödsmottagarens hantering av arbetstiden har organiserats så att man på ett tillförlitligt sätt kan konstatera hur arbetsinsatsen för personer som arbetar inom olika funktioner och projekt är fördelad.

Revisorns observationer:

Föreningen har endast en fast anställd arbetstagar, verksamhetsledaren. En del av verksamhetsledarens arbetstid har allokerats till projektet. Verksamhetsledarens lön är till sin karaktär en allmän utgift för föreningen och inte en tilläggsutgift som uppstår till följd av understödsprojektet.

Allokeringen av arbetstiden har skett utgående från en manuell uppföljning av arbetstiden. Ett separat system för godkännande används varken för arbetstidsuppföljningen eller för löneräkningen. Det är dessutom inte möjligt att i efterskott kontrollera den totala användningen av arbetstiden. Därmed har uppföljningen av arbetstiden inte varit tillräckligt tillförlitlig.

3. Vi jämförde de siffror som har rapporterats i årsredovisningsblanketterna med understödsmottagarens bokföring på funktions- och projektnivå för att utreda

- Om de intäkter och kostnader som har presenterats för funktionerna och projekten i årsredovisningsblanketten grundar sig på intäkter och kostnader som har införts i bokföringen.
- Om de överförda understöd som har presenterats i årsredovisningsblanketten stämmer överens med de överförda understöd som upptagits i understödsmottagarens balansräkning.

Vi intervjuade dessutom för att utreda om de intäkter och övriga offentliga understöd som har beviljats för motsvarande ändamål har allokerats till de nämnda projektens och funktionernas kostnadsställen (understödslagen 11 - 14 §).

Revisorns observationer:

Uppgiften krävde inte en bedömning av denna punkt.

4. Vi vidtog följande åtgärder gällande de funktionsvisa och projektvisa bokföringarna:

- Vi jämförde de månads- och timlöner som bokförts i bokföringen mot anställningsavtalen/ löneuppgifterna och försäkrade oss om att minst 15 % av lönerna för respektive funktion eller projekt har allokerats i enlighet med gällande löneuppgifter och den förverkligade arbetstidsanvändningen.
- Vi räknade ut pensionskostnadernas andel av de löner som bokförts i bokföringen.
- Vi räknade ut andelen övriga lönebikostnader som allokerats till funktionen eller projektet på de löner som bokförts i bokföringen.

Revisorns observationer:

Uppgiften krävde inte en bedömning av denna punkt.

5. För den funktions- och projektspecifika bokföringens del vidtog vi de nedan nämnda åtgärderna, som täckte minst 15 % av de övriga kostnader än löner och lokalkostnader som bokförts på projektet eller funktionen. För de valda kostnadernas del undersökte vi

- om kostnaderna för projekten och funktionerna enligt prestationsprincipen har uppstått under den tid som understödet får användas (understödslagen 16 §)
- om kostnaderna för projekten och funktionerna har godkänts i enlighet med understödsmottagarens anvisningar (t.ex. ekonomireglementet).
- Att inga avskrivningar, kalkylerade hyresvärden, låneamorteringar eller finansieringskostnader har bokförts som kostnad för funktionen eller projektet (understödslagen 11 §). För investeringsunderstödens del kan man i viss utsträckning godkänna finansieringskostnader (understödslagen 14 §).

För de externa varu- och tjänsteförvärven som hade specificerats i årsredovisningarna gjorde vi dessutom en utredning av

- om samtliga de förvärv som har gjorts hos en parallell organisation under räkenskapsperioden har gjorts utan täckning (genom intervjuer)
- om alla de förvärv på över 7 500 euro som har gjorts under räkenskapsperioden har varit i linje med ansökan om understöd.

Revisorns observationer:

Föreningens styrelse har inte behandlat förvärvet av fastigheten Kalliorinne eller de tilläggsinvesteringar som finns på redovisningen, utan det är föreningens verksamhetsledare som självständigt har gjort förvärvet. Verksamhetsledarens arbetsbeskrivning innehåller en farlig arbetskombination eftersom hon tar emot, godkänner och betalar inköpsfakturorna samt dessutom förbereder bokföringstransaktionerna. Verksamhetsledarens make ansvarar dessutom för skötseln av föreningens bokföring, vilket försämrar möjligheten att observera eventuella felaktigheter.

Anskaffningsutgiften för och tilläggsinvesteringarna i fastigheten har i sin helhet hänförs som kostnad till understödsprojektet "En vuxen, ett barn". Av utredningen av den interna övervakningen framgår att fastigheten även har använts för föreningens övriga verksamhet.

Försäkringsskyddet har inte utvidgats efter fastighetsförvärvet.

6. Vi intervjuade verksamhetsledare Mirja Väkeväinen för att för den som får allmänt understöd undersöka huruvida alla allmänna omkostnader har täckts med det allmänna understödet och för andra än dem som får allmänt understöd för att undersöka hur fördelningen av de allmänna omkostnader som allokeras till projekt och funktioner har fördelats samt huruvida orsaksprincipen har följts vid allokeringen av dessa.

Revisorns observationer:

Uppgiften krävde inte en bedömning av denna punkt.

7. Vi gjorde en utredning av om man i projekten och funktionerna har följt lagstiftningen om offentlig upphandling (bl.a. lagen om offentlig upphandling 348/2007) samt Penningautomatföreningens anvisningar. För detta vidtog vi följande åtgärder:
- vi intervjuade ledningen (verksamhetsledare Mirja Väkeväinen) för understödsmyndigheten
 - Har Penningautomatföreningens understödsobjekt under räkenskapsperioden haft förvärv som överskrider gränsvärdet i upphandlingslagen
 - För understödets del kontrollerade vi på årsredovisningsblanketterna för Ak- och C-understödens del om understödsmyndigheten har presenterat förvärv som överskrider 30 000 euro (exklusive moms) från samma leverantör under räkenskapsperioden.
 - Vi kontrollerade om följande dokument existerar för sådana varu-, tjänste- och byggnadsentreprenadförvärv som har nämnts i punkterna här ovanför samt granskade dem: anmälan om upphandling i den elektroniska anmälningskanalen för offentliga anskaffningar (www.hankintailmoitukset.fi), offertförfrågan, anskaffningsbeslut och avtal om anskaffningen.

Revisorns observationer:

I projektet ingår en till sitt belopp betydande anskaffning av en fastighet, som har köpts på den fria marknaden utan anbudsförfarande (Fastigheten Kallionrinne).

Vår rapport är uttryckligen avsedd för det ändamål som har nämnts i början av denna rapport och den bör inte användas för andra ändamål. Denna rapport gäller endast de årsredovisningsblanketter som specificerats här ovanför och den gäller inte bokslutet för Pienperheen parhaaksi rf som helhet.

Helsingfors 5 september 2015

CGR-sammanslutningen Reviisorit Ab

Maaria Kallio
CGR

Poängsättning av uppgiften

Ämnesområde	Observation	Poängsättning
Grund för yttrandet		
	Specifikation av understödmottagaren	0,5
	Specifikation av projektet	0,5
	Tidsintervall	0,5
	Vem har intervjuats	0,5
	Datering av yttrandet	0,5
	Underskrift av yttrandet	0,5
Observationer	Farlig arbetskombination för verksamhetsledaren	3,0
	Närstående hot i anknytning till skötseln av bokföringen	3,0
	Brister i anknytning till konkurrensutsättning av fastighetsförvärvet	2,0
	Inget beslut om fastighetsförvärvet	2,0
	Ingen försäkring för fastigheten	2,0
	I den fastighet som har förvärvats med understödet har föreningen även annan verksamhet, men hela anskaffningsutgiften har allokerats till understödsprojektet	2,0
	Den lön till verksamhetsledaren som har allokerats till understödet är en allmän kostnad som inte förorsakas av understödsprojektet	2,0
	De allokerade lönerna har inte godkänts	2,0
	Brister i bokföringens audit trail	2,0
	En projektspecifik resultaträkning kan inte på ett tillförlitligt sätt härledas ur bokföringen	2,0

sammanlagt 25,0

Uppgift 4 (25,0 poäng)

Uppgift 4.1. Standarden IAS 12 behandlar inkomstskatter.

Enligt IAS 12.7 är det skattemässiga värdet av en tillgång det belopp som blir skattemässigt avdragsgillt mot de skattepliktiga intäkter som erhålls då företaget återvinner tillgången. Om de intäkterna inte kommer att vara skattepliktiga är tillgångens skattemässiga värde lika med dess redovisade värde **(0,15 poäng)**.

Enligt IAS 12.8 är det skattemässiga värdet av en skuld lika med dess redovisade värde minus eventuella till skulden hänförliga skattemässiga avdrag under kommande perioder. Om förskottsbetalningar erhållits är det skattemässiga värdet av den uppkomna skulden lika med det redovisade värdet minus det eventuella belopp som inte är skattepliktigt under kommande perioder **(0,15 poäng)**.

Enligt IAS 12.10 kan det underlätta att beakta den huvudprincip som denna standard bygger på, om det inte omedelbart framgår vad det skattemässiga värdet av en tillgång eller en skuld är: en uppskjuten skatteskuld (eller skattefordran) ska i princip redovisas, förutom för vissa begränsade undantag, om en framtida återvinning eller reglering av det redovisade värdet av en tillgång eller skuld påverkar framtida skattebetalningar höjande (eller sänkande) jämfört med en situation där den nämnda återvinningen eller regleringen inte skulle påverka framtida skattebetalningar **(0,2 poäng)**.

Uppskjuten skatteskuld avseende samtliga skattepliktiga temporära skillnader ska redovisas i rapporten över finansiell ställning, förutom till den del skatteskulderna är hänförliga till (IAS 12.15):

- a) ...
- b) den första redovisningen av en tillgång eller en skuld härrörande från en transaktion som
 - i. ..., och
 - ii. vid tidpunkten för transaktionen inte påverkar vare sig redovisat eller skattepliktigt resultat **(0,5 poäng)**.

Uppskjutna skattefordringar avseende samtliga avdragsgilla temporära skillnader ska redovisas i rapporten över finansiell ställning i den omfattning det är sannolikt att beloppen kan utnyttjas mot framtida skattepliktiga överskott, med undantag för skattefordringar som är hänförliga till den första redovisningen av en tillgång eller en skuld i en transaktion som (IAS 12.24):

- a) ..., och
- b) vid tidpunkten för transaktionen inte påverkar vare sig redovisat eller skattepliktigt resultat **(0,5 poäng)**.

Enligt IAS 12.22 (c) punkten gäller att om företaget i samband med den ursprungliga redovisningen har tillämpat IAS 12.15 eller IAS 12.24, redovisas ingen uppskjuten skatteskuld eller skattefordran på den temporära skillnaden vare sig vid första redovisningstillfället eller senare. Dessutom ska företaget inte redovisa efterföljande förändringar i de oredovisade uppskjutna skatteskulderna eller skattefordringarna vid avskrivning av tillgången **(0,5 poäng)**.

Per/an redovisningar **(0,1 poäng per korrekt bokföring)**:

	Maskiner och inventarier / värde i balansräkningen	Finansieringsleasingskuld / värde i balansräkningen	Tillfällig differens (Finansieringsleasingskuld med avdrag för Truck, Maskiner och inventarier)	Resultaträkningen / Förändring av uppskjuten skatt (debet/kredit)	Balansräkningen / Kumulativ uppskjuten skattefordran	Poäng
1.3.2015	37 500,00	37 500,00	0	0	0	0,3
31.3.2015	36 458,33	36 508,76	-50,43	-10,09	10,09	0,3
30.4.2015	35 416,67	35 514,73	-98,06	-9,52	19,61	0,3
31.5.2015	34 375,00	34 517,91	-142,91	-8,97	28,58	0,3
30.6.2015	33 333,33	33 518,28	-184,95	-8,41	36,99	0,3
Sammanlagt				36,99		

eller:

Per uppskjuten skattefordran an förändring av uppskjuten skatt 0 euro, 10,09 euro, 9,52 euro, 8,97 euro och 8,41 euro **(0,1 poäng per korrekt redovisning och 0,3 poäng per korrekt belopp)**.

(Sammanlagt 4,0 poäng)

Uppgift 4.2. Standarden IAS 37 behandlar avsättningar.

Enligt IAS 37.10 (eller IAS 37.14) är en avsättning en skuld som är oviss vad gäller förfallotidpunkt eller belopp. En skuld är en befintlig förpliktelse som härrör från inträffade händelser och vars reglering förväntas medföra ett utflöde från företaget av resurser som utgör ekonomiska fördelar. Ett förlustkontrakt är ett kontrakt, där företagets oundvikliga utgifter för att uppfylla sina förpliktelser överstiger de förväntade ekonomiska fördelarna av det **(0,25 poäng)**.

Enligt IAS 37.66 ska om ett företag har ett förlustkontrakt en avsättning beräknas och redovisas för den befintliga förpliktelsen enligt kontraktet **(0,25 poäng)**.

Enligt IAS 37.67 fastslås i andra kontrakt både rättigheter och skyldigheter för var och en av kontraktsparterna. Där händelser inträffar som gör ett sådant kontrakt förlustbringande faller det inom denna standards tillämpningsområde och en avsättning redovisas i rapporten över finansiell ställning **(0,25 poäng)**.

Enligt IAS 37.68 menas med de oundvikliga nettoutgifterna det lägsta av å ena sidan utgifterna för att fullfölja kontraktet och å andra sidan skadestånd eller liknande ersättningar om kontraktet inte fullföljs **(0,5 poäng)**.

Det är fråga om ett förlustkontrakt. Eftersom fastigheten står oanvänd och underhyrningen inte kommer att täcka hyresansvaret, bör Vene Abp redovisa en avsättning **(0,25 poäng)**. Utgående från motiveringarna här ovanför redovisar Vene Abp en avsättning med resultatpåverkan på ett förlustkontrakt till beloppet 57 600 euro **(1,0 poäng)**. (Det lägre av följande: nettohyresbeloppet

(5 000 minus 3 400) * 36 månader = 57 600 euro) **(0,5 poäng)** eller kostnaden för hävning 60 000 euro).

(Sammanlagt 3,0 poäng)

Uppgift 4.3. Standarden IAS 39 behandlar säkringskalkyler.

Enligt IAS 39.9 är ett *derivat* ett finansiellt instrument eller annat avtal som faller inom denna standards tillämpningsområde med samtliga tre nedanstående kännetecken:

- a) dess värde ändras till följd av ändringar i en angiven räntesats, priset på ett finansiellt instrument, ett råvarupris, en valutakurs, ett pris- eller ränteindex, ett kreditbetyg eller ett kreditindex eller annan variabel (som ibland kallas "underliggande variabel"), som om den är något annat än en ekonomisk variabel inte uttryckligen anknyter till avtalsparterna;
- b) det krävs ingen inledande nettoinvestering eller en inledande nettoinvestering som är mindre än vad som skulle krävas för andra typer av avtal som kan förväntas reagera på ett liknande sätt vid förändringar i marknadsfaktorer, och
- c) det regleras vid en framtida tidpunkt **(0,25 poäng)**.

Enligt IAS 39.86 b) punkten är *kassaflödessäkring* en av tre typer av säkringsförhållanden. Kassaflödessäkring avser en säkring av exponeringen för variationer i kassaflödena som

- i. är hänförliga till en viss risk som är kopplad till en redovisad tillgång eller skuld (såsom alla eller vissa framtida räntebetalningar på en skuld med rörlig ränta) eller en mycket sannolik prognostiserad transaktion och
- ii. skulle kunna påverka resultatet **(0,25 poäng)**.

Enligt IAS 39.88 uppfyller ett säkringsförhållande villkoren för säkringsredovisning enligt punkterna 89-102 endast om samtliga villkor i punkterna a) – e) är uppfyllda **(0,5 poäng)**.

Enligt IAS 39.78 kan en säkrad post bland annat vara ett ej redovisat bindande åtagande eller en mycket sannolik prognostiserad transaktion **(0,25 poäng)**.

Enligt IAS 39.80 kan valutarisken för en mycket sannolik prognostiserad transaktion uppfylla villkoren för en säkrad post i koncernredovisningen under förutsättning att transaktionen är uttryckt i en annan valuta än den funktionella valutan för det företag som är part i transaktionen och att valutarisken kommer att påverka koncernens resultat **(0,25 poäng)**.

Slutsats:

Ur Myyntiyhtiö AB:s perspektiv står den i uppgiften prognostiserade koncerninterna transaktionen i pund. Då Myyntiyhtiö AB säljer de produkter som man köpt av Valmistaja Ltd utanför koncernen kommer försäljningen att påverka resultaträkningen och därmed koncernens resultat. Den prognostiserade transaktionen uppfyller tillämpningsförutsättningarna för säkringsinstrument, säkring och säkringsredovisning **(0,75 poäng)**.

Effekter på bokföringen då derivatet ingås:

Enligt IAS 39.43 ska när en finansiell tillgång eller finansiell skuld redovisas första gången ett företag värdera den till det verkliga värdet. Den dag då derivatet ingås bokförs ingenting eller ett nollbelopp, eftersom det verkliga värdet på derivatet då är noll **(0,25 poäng)**.

Effekter på redovisningen vid bokslutstidpunkten och vid genomförandet:

Enligt IAS 39.95 ska en kassaflödessäkring om den uppfyller villkoren i punkt 88 under perioden redovisas enligt följande:

- a) den del av vinsten eller förlusten på säkringsinstrumentet som bestämts vara en effekt av säkring ska redovisas i övrigt totalresultat **(0,5 poäng)** och

- b) den ineffektiva delen av vinsten eller förlusten för säkringsinstrumentet ska redovisas i resultatet **(0,25 poäng)**.

Effekter på redovisningen genast efter genomförandet:

Enligt IAS 39.VT99B ska om en säkring av en prognostiserad koncernintern transaktion uppfyller villkoren för säkringsredovisning varje vinst eller förlust som redovisas i övrigt totalresultat enligt punkt IAS 39.95 a omklassificeras från eget kapital till resultatet som en omklassificeringsjustering i samma period eller perioder under vilken eller vilka den säkrade transaktionens valutarisk påverkar koncernens resultat **(0,5 poäng)**.

Enligt IAS 39.46 ska efter den första redovisningen ett företag värdera derivattillgångar och enligt IAS 39.47(a) derivatskulder till verkligt värde **(0,25 poäng)**.

(Sammanlagt 4,0 poäng)

Uppgift 4.4. Standarden IFRS 10 behandlar koncernredovisning.

Enligt IFRS 10.6 (eller 10.7) har en investerare bestämmande inflytande över investeringsobjektet när den är exponerad för eller har rätt till rörlig avkastning från sitt engagemang i investeringsobjektet och kan påverka avkastningen med hjälp av sitt bestämmande inflytande över investeringsobjektet **(0,25 poäng)**.

Enligt IFRS 10.8 ska en investerare ta hänsyn till samtliga fakta och omständigheter vid sin bedömning av huruvida den har bestämmande inflytande över ett investeringsobjekt. Investeraren ska göra en ny bedömning av huruvida bestämmande inflytande föreligger om fakta och omständigheter som tyder på att en eller flera av de faktorer som anges i punkt har ändrats (bestämmande inflytande, exponering för rörlig avkastning, kan påverka avkastningen genom att använda sitt bestämmande inflytande) **(0,25 poäng)**.

De potentiella rösträtterna är en minusoption. Då är den sannolika verkliga betydelsen av dessa liten, men de kan dock vara av verklig betydelse. Det är viktigt att ledningen/revisorn gör en bedömning av om de potentiella rösträtterna har någon verklig betydelse vid bedömningen av bestämmande inflytande **(0,25 poäng)**.

Trots att optionsinstrumentet vid granskningstidpunkten och under den förväntade närmaste framtiden är negativt, en minusoption, kan optionsinstrumentet vara reellt med beaktande av den premie, som bolaget skulle vara berett att betala vid utnyttjandet av optionsinstrumentet **(0,25 poäng)**.

Enligt IFRS 10.B3 kan en granskning av följande faktorer underlätta bedömningen av om en investerare har bestämmande inflytande i investeringsobjektet:

- a) investeringsobjektets syfte och utformning;
- b) vad de relevanta verksamheterna är och hur beslut om dessa verksamheter fattas;
- c) huruvida investerarens rättigheter ger investeraren nuvarande möjlighet att styra de relevanta verksamheterna;
- d) huruvida investeraren exponeras för, eller har rätt till, rörlig avkastning från sitt engagemang i investeringsobjektet, och
- e) huruvida investeraren har möjlighet att använda sitt inflytande över investeringsobjektet för att påverka storleken på sin avkastning **(0,5 poäng)**.

Enligt IFRS 10.B15(a) är röstberättigade aktier eller potentiella röstberättigade aktier i ett investeringsobjekt ett exempel på rättigheter som, antingen enskilt eller tillsammans, kan ge en investerare inflytande **(0,25 poäng)**.

En investerare som bedömer huruvida den har bestämmande inflytande ska enbart beakta materiella rättigheter som avser ett investeringsobjekt (som investeraren eller andra innehar). För att en rättighet ska vara materiell måste det vara praktiskt möjligt för innehavaren att utöva rättigheten. (IFRS 10.B22) **(0,25 poäng)**.

Enligt IFRS 10.B23(a) måste samtliga fakta och omständigheter bedömas för att avgöra om en rättighet är materiell. De faktorer som ska beaktas innefattar huruvida det finns några hinder (ekonomiska hinder eller andra hinder) från att utöva rättigheterna. Exempel på sådana hinder innefattar, men är inte begränsade till:

- i. finansiella sanktioner och incitament som skulle förhindra (eller avskräcka) en innehavare från att utöva sina rättigheter.
- ii. ett utnyttjande eller konverteringspris som skapar ett finansiellt hinder som skulle förhindra (eller avskräcka) innehavaren från att utöva sina rättigheter
- iii. villkor som gör det osannolikt att rättigheterna kommer att utövas, exempelvis villkor som strikt begränsar när de får utövas.
- iv. ...
- v. ...
- vi. ...
- vii. ... **(1,25 poäng)**.

Då ett investeringsbolag har potentiella röstberättigade aktier i ett investeringsobjekt (t.ex. aktieoptioner) ska bolaget enligt IFRS 10.B23(c) punkten beakta om det tjänar på att utöva dessa rättigheter genom utnyttjandet av dessa eller deras konverteringspris. Det är mer sannolikt att villkoren för potentiella rösträttberättigade aktier är materiella när värdepappren ger vinst (*in the money*) eller konverteringen av värdepappren på andra sätt gynnar investeraren (exempelvis genom att skapa synergieffekter mellan investeraren och investeringsobjektet **(0,5 poäng)**).

För att rättigheter ska vara materiella ska de även gå att utöva när det är nödvändigt att fatta beslut om vem som ska styra den relevanta verksamheten. För att rättigheterna ska vara materiella ska de vanligtvis kunna utövas vid den aktuella tidpunkten. I vissa fall kan rättigheter emellertid vara materiella även om de inte kan utövas vid den aktuella tidpunkten (IFRS 10.B24) **(0,25 poäng)**.

Enligt IFRS 10.BC124 kan den verkliga betydelsen av potentiella rösträtter inte grunda sig enbart på en jämförelse av priset mellan optionsinstrumentet och marknadspriset på Y Ab:s aktier (verkligt värde). Vid en sådan jämförelse beaktar man endast en faktor.

De övriga faktorerna är (IFRS 10.BC124):

- avsikten med och strukturen på instrumentet, IFRS 10.B48;
- Investeringsbolag Ab:s möjlighet att få övrig nytta, till exempel synergieffekter mellan bolagen;
- existensen av eventuella hinder (finansiella, juridiska e.d.), som hindrar Investeringsbolag Ab att genomföra sin option eller utnyttja de rättigheter som optionen ger.

(Sammanlagt 4,0 poäng)

Uppgift 4.5. Standarden IFRS 10 behandlar koncernredovisning.

Enligt IFRS 10.23 redovisas förändringar av ett moderföretags ägarandel i ett dotterföretag som inte leder till förlust av moderföretagets bestämmande inflytande över dotterföretaget som eget kapitaltransaktioner (dvs. transaktioner med ägare i deras egenskap av ägare) **(0,25 poäng)**.

Enligt IFRS 10.B96 ska företaget om andelen innehav utan bestämmande inflytande ändras justera de redovisade värdena för innehaven med och utan bestämmande inflytande så att de återspeglar förändringarna i deras relativa innehav i dotterföretaget. Eventuell skillnad mellan det belopp med vilket innehav utan bestämmande inflytande justeras och det verkliga värdet på den erlagda eller erhållna ersättningen ska redovisas direkt i eget kapital och fördelas på moderföretagets ägare **(0,5 poäng)**.

Enligt IAS 38.112 ska en materiell tillgång tas bort från rapporter över finansiell ställning vid avyttring **(0,25 poäng)**.

Enligt IAS 38.113 ska den vinst eller förlust som uppkommer när en immateriell anläggningstillgång tas bort från rapporten över finansiell ställning bestämmas som skillnaden

mellan det som eventuellt erhålls, vid avyttringen, och tillgångens redovisade värde. Den ska redovisas i resultatet när tillgången tas bort ur rapporten över finansiell ställning. Vinster ska inte klassificeras som intäkt **(0,5 poäng)**.

Därmed blir försäljningsvinsten på immateriella tillgångar 20 miljoner euro (verkliga värdet 40 miljoner euro minus bokföringsvärdet 20 miljoner euro) **(0,5 poäng)**.

Den differens på 10 miljoner euro (40 miljoner euro minus 30 miljoner euro) som uppstår på Maito Ab:s andel, som saknar bestämmande inflytande, bör redovisas som en minskning av eget kapital tillhörande moderföretagets ägare under ackumulerade vinstmedel **(0,5 poäng)**.

Likaså bör kostnaderna för förvärvet 200 tusen euro redovisas direkt mot eget kapital, eftersom det är fråga om en intern transaktion inom eget kapital (IAS 32.35, IAS 32.37) **(0,5 poäng)**.

Bokföringarna är:

Per andel till ägare utan bestämmande inflytande	30	(0,5 poäng)
Per ackumulerade vinstmedel	10	(0,5 poäng)
Per ackumulerade vinstmedel	0,2	(0,5 poäng)
an immateriella tillgångar	20	(0,5 poäng)
an övriga rörelseintäkter (försäljningsvinst)	20	(0,5 poäng)
an likvida medel	0,2	(0,5 poäng)

(Sammanlagt 6,0 poäng)

Uppgift 4.6. Standarden IFRS 11 behandlar samarbetsarrangemang.

Enligt IFRS 11.14 ska ett företag bedöma vilken typ av samarbetsarrangemang det deltar i. Om samarbetsarrangemanget ska klassificeras som en gemensam verksamhet eller ett joint venture beror på parternas rättigheter och skyldigheter **(0,5 poäng)**.

Enligt IFRS 11.15 är en gemensam verksamhet ett samarbetsarrangemang genom vilket de parter som har gemensamt bestämmande inflytande över arrangemanget har rätt till de tillgångar och har förpliktelser avseende de skulder som rör arrangemanget **(0,25 poäng)**.

Enligt IFRS 11.16 är ett joint venture ett samarbetsarrangemang genom vilket parterna som har gemensamt bestämmande inflytande över arrangemanget har rätt till nettotillgångarna från arrangemanget **(0,25 poäng)**.

Då samarbetsarrangemanget har byggts upp genom användning av ett separat investeringsredskap bör parterna till arrangemanget genom egna bedömningar avgöra huruvida den juridiska formen på det separata investeringsredskapet, villkoren för arrangemanget grundade på ett avtal och då det har någon betydelse, övriga fakta och omständigheter för parterna genererar (IFRS 11.17, IFRS 11B15(b), IFRS 11.B21) **(0,5 poäng)**:

- rätt till tillgångarna från arrangemanget eller förpliktelser avseende arrangemanget, eller
- rätt till nettotillgångarna från arrangemanget.

Parterna kan dela ansvaret för kontanta medel och satsningen i eget kapital på ett sätt där parterna i samarbetsarrangemanget vid behov står för de likvida medlen i samarbetsarrangemanget (IFRS 11.B27) **(0,5 poäng)**.

Enligt uppgiftsbeskrivningen finansierar Yhteinen Ab huvudsakligen sin verksamhet med sina egna försäljningsintäkter och en kreditlimit som bolaget har tillgång till. Därmed representerar dess krav på ägarfinansiering en eventual finansieringsförpliktelse, som endast kan uppstå i fråga om otillräckliga kassamedel genererade av verksamheten i Yhteinen Ab eller ett behov av tilläggsfinansiering för investeringar **(0,5 poäng)**. Därmed har ägarna i Yhteinen Ab inte en

fortlöpande skyldighet att finansiera dess verksamhet **(0,5 poäng)**. För detta talar att ägarna inte har några skyldigheter gällande skulderna **(0,5 poäng)**. Därmed ska Yhteinen Ab behandlas som ett joint venture i sina ägares bokslut (IFRS 11.B27)

(Sammanlagt 4,0 poäng)

CGR DEL 2

REVISIONSBERÄTTELSEN OCH REVISORNS ÖVRIGA RAPPORTERING (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 rapporteringen ska ske, om felaktigheten eller bristen inte korrigeras)	Poäng
	Väsentlighet	Följande väsentlighetsgränser har använts för lösning av uppgiften: koncernbokslutet 1,0 miljoner euro och moderföretagets bokslut 0,5 miljoner euro. Gränsen för en felaktighet som ska rapporteras är 50 000 euro.		
1.	Förluster i de ryska projekten, koncernen	<p>Granskningsobservation och motiverad bedömning</p> <p>Enligt revisorns sammandrag uppskattar man att dotterbolaget Burning Platform OOO kommer att göra en förlust på 6 000 tusen euro i sina halvfärdiga projekt efter räkenskapsperiodens utgång. Enligt IAS 11.36 ska då det är sannolikt att de totala uppdragsutgifterna kommer att överstiga den totala uppdragsinkomsten, den befarade förlusten omgående redovisas som en kostnad i sin helhet. Förlusten har beskrivits i styrelsens protokoll 6/2015 samt i revisorns sammandrag. Vid partiell intäktsföring ska samtliga redovisningar i anknytning till intäktsföringen ske mot omsättningen. Ingen partiell intäktsföring görs av den förväntade förlusten, vilket betyder att korrigeringen görs till fullt belopp.</p> <p>Eftersom den beskattningsbara förlusten i Burning Platform OOO inte verkar bero på en enskild omständighet av engångsnatur och det inte finns några tecken på att lönsamheten kommer att förbättras (styrelsens protokoll 6/2015 redogörelse för situationen</p>	Revisionsberättelsen, negativt uttalande om den information som bokslutet och verksamhetsberättelsen ger i enlighet med RevL 15 § 2 mom. 1 punkten	2,0

		<p>i Ryssland), finns det inga förutsättningar för redovisning av en latent skattefordran i enlighet med kraven i IAS 12.34 och IAS 12.36.</p> <p>Rättelseförfarande:</p> <p>Debet Omsättning 6 000 tusen euro Kredit Avsättningar för partiell intäktsföring 6 000 tusen euro</p>		
2.	Testning för nedskrivning av goodwill, koncernen	<p>Granskningsobservation och motiverad bedömning</p> <p>Bolaget har gjort en obligatorisk testning för nedskrivning av goodwill i september 2014. Enligt känslighetsanalysen var åtminstone situationen i Ryssland ytterst känslig. Efter testningen har situationen i Ryssland utvecklats i en extremt ofördelaktig riktning (IAS 36.12). Därför borde testet ha uppdaterats åtminstone för Rysslands del (IAS 36.9). Utgående från känsligheterna är det uppenbart att man bör göra en betydande nedskrivning på goodwill i Ryssland.</p> <p>Enligt revisorns sammandrag bör den ränta som har använts i uträkningen gällande Ryssland vara 2,0 procentenheter högre än den som har använts i testet för att den ska återspegla den betydande ökningen i landets politiska risk och valutarisk under räkenskapsperioden. Enligt revisorns sammandrag försämrar en förändring av diskontoräntan för Ryssland med 0,1 procent nuvärdet på kassaflödet med 500 000 euro, vilket betyder att en förändring med 2,0 procent försämrar nuvärdet på kassaflödet med 10 000 tusen euro.</p> <p>Det test som utfördes i september 2014 utfördes korrekt under de då rådande omständigheterna. Eftersom det är väldigt många antaganden som har förändrats efter detta kan varken revisorn eller bolaget räkna ut det exakta beloppet på nedskrivningen utan</p>	Revisionsberättelsen, negativt uttalande om den information som bokslutet och verksamhetsberättelsen ger i enlighet med RevL 15 § 2 mom. 1 punkten	10,0

		<p>att ett nytt test genomförs med uppdaterade antaganden.</p> <p>Eftersom det är fråga om en nedskrivning av goodwill påverkar denna inte de latent skatterna.¹</p> <p>Rättelseförfarande:</p> <p>En ny testning för nedskrivning görs åtminstone för Rysslands del och eventuella nödvändiga nedskrivningar görs utgående från testningsresultaten. Dessutom görs en uppdatering av känsligheterna och bokslutsuppgifterna så att de motsvarar korrigeringarna.</p> <p>Här nedan den nedskrivning som åtminstone bör göras.</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%;">Debet</td> <td style="width: 40%;">Nedskrivning</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">10 000 tusen euro</td> </tr> <tr> <td>Kredit</td> <td>Goodwill</td> <td style="text-align: right;">10 000 tusen euro</td> </tr> </table>	Debet	Nedskrivning	10 000 tusen euro	Kredit	Goodwill	10 000 tusen euro		
Debet	Nedskrivning	10 000 tusen euro								
Kredit	Goodwill	10 000 tusen euro								
3.	<p>Ägare utan bestämmande inflytande, andel och skuld på köpeskillingen, koncernen</p>	<p>Granskningsobservation och motiverad bedömning</p> <p>Under räkenskapsperioden förvärvade koncernen 60 procent av aktiestocken i MacO'Dam Ltd. Aktieägaravtalet innehåller vissa termer och uttryck som indikerar ett joint venture. Superior Abp har dock tydligt det bestämmande inflytandet. Riberio Plc har två styrelseledamöter av fem, det vill säga en minoritet. De omständigheter som förutsätter att aktieägarna är eniga är uttryckligen sådana som skyddar minoriteten. Den operativa verksamheten kräver inte att aktieägarna är eniga, vilket betyder att det inte är fråga om ett joint venture. I ett joint venture är det uttryckligen utövandet av den operativa verksamheten som sker under ägarnas gemensamma bestämmande inflytande.</p> <p>Superior Abp ansvarar för finansieringen av MacO'Dam Ltd och kan på det sättet kontrollera utvecklingen av dess verksamhet. Vid en sådan situation som har beskrivits här ovanför bör den bokföringsmässiga behandlingen för Superior Abp:s del bygga på</p>	<p>Revisionsberättelsen, negativt uttalande om den information som bokslutet och verksamhetsberättelsen ger i enlighet med RevL 15 § 2 mom. 1 punkten</p>	6,0						

¹ Värdet på det ryska dotterbolagets aktier i moderbolagets balansräkning framgår inte av den information som har getts i uppgiften. Därför kan ingen slutsats dras om behovet av nedskrivningar av värdet på dotterbolagsaktierna.

		<p>bestämmelserna i IFRS 10, IAS 32 och IAS 39.</p> <p>Superior Abp har genom put och call optionerna, fast (+ränta) inlösningspris samt förbud om dividendutdelning (krav på enighet) hållit hela den ekonomiska risken hos sig. Minoriteten har inte längre någon annan nytta än användningen av optionen, det vill säga den resterande köpeskillingskulden samt räntan i anknytning till den (IFRS 10.15).</p> <p>I praktiken kan man konstatera att Superior Abp genom köpeskillingsmekanismen utsätts för en rörlig intäkt för hela förvärvets del. De tidigare ägarnas andel återspeglar inte längre den andel som har den äkta investerarrisken, utan det är fråga om betalning av en fast köpeskillning. (IAS 32.23) Enligt aktieägaravtalet tar det köpta bolaget dessutom i bruk de servicekoncept som används i Superior-koncernen. MacO'Dam Ltd kommer att ta ut licens på dessa av Superior-koncernen. Detta indikerar att Superior i praktiken har en betydande möjlighet att påverka styrningen av den operativa verksamheten samt en större ekonomisk nytta av bolaget än vanligt.</p> <p>Skulden på köpeskillingen 24 000 tusen pund, det vill säga 32 976 tusen euro (24 000 tusen pund / 0,7278) har inte bokförts i koncernbokslutet (framgår exempelvis av not 24). Inte heller räntan 630 tusen pund, det vill säga 865 tusen euro (24 000 tusen pund / (0,25 + 2,75 procent) / 10,5 mån. / 12 mån.) i anknytning till denna samt den latent skattefordran på 173 tusen euro i anknytning till räntorna har bokförts.</p> <p>Köpeskillingen är en räntebärande skuld, som inte ska diskonteras. Räntorna på skulden periodiseras över tiden. Motkontot för skulden på köpeskillingen är goodwill samt ägare utan bestämmande inflytande. Den andel som tillfaller ägare utan bestämmande inflytande har värderats till kursen på bokslutsdagen (vid förvärvstidpunkten 1 600 tusen euro till kursen 0,7981 = 1 280 tusen pund → värde vid bokslutstidpunkten 1 280</p>		
--	--	--	--	--

		<p>tusen pund till kursen 0,7278= 1 760 tusen euro).</p> <p>Rättelseförfarande:</p> <table> <tr> <td>Debet</td> <td>Goodwill</td> <td>31 216 tusen euro</td> </tr> <tr> <td></td> <td>Ägare utan bestämmande</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Debet</td> <td>inflytande, andel</td> <td>1 760 tusen euro</td> </tr> <tr> <td>Kredit</td> <td>Långfristiga skulder</td> <td>32 976 tusen euro</td> </tr> <tr> <td>Debet</td> <td>Räntekostnader</td> <td>865 tusen euro</td> </tr> <tr> <td>Kredit</td> <td>Långfristiga passiva resultatregleringar</td> <td>865 tusen euro</td> </tr> <tr> <td>Debet</td> <td>Latent skattefordran</td> <td>173 tusen euro</td> </tr> <tr> <td>kredit</td> <td>Skatter</td> <td>173 tusen euro</td> </tr> </table>	Debet	Goodwill	31 216 tusen euro		Ägare utan bestämmande		Debet	inflytande, andel	1 760 tusen euro	Kredit	Långfristiga skulder	32 976 tusen euro	Debet	Räntekostnader	865 tusen euro	Kredit	Långfristiga passiva resultatregleringar	865 tusen euro	Debet	Latent skattefordran	173 tusen euro	kredit	Skatter	173 tusen euro		
Debet	Goodwill	31 216 tusen euro																										
	Ägare utan bestämmande																											
Debet	inflytande, andel	1 760 tusen euro																										
Kredit	Långfristiga skulder	32 976 tusen euro																										
Debet	Räntekostnader	865 tusen euro																										
Kredit	Långfristiga passiva resultatregleringar	865 tusen euro																										
Debet	Latent skattefordran	173 tusen euro																										
kredit	Skatter	173 tusen euro																										
4.	Lånekovent, koncernen och moderbolaget	<p>Granskningsobservation och motiverad bedömning</p> <p>Användningsändamålet för det lån som Rahapankki har beviljat Superior Abp (låneavtalet per 20.11.2011) är finansiering av bolagets dotterbolag i Ryssland Burning Platform OOO till främmande kapital villkor sålunda att Superior beviljar motsvarande lån i rubel till Burning Platform OOO. Lånets kovenantvillkor förutsätter att återlåningen i rubel skyddas på ett effektivt sätt. Av noterna (not 26 derivatavtal) och styrelsens protokoll 10/2014 framgår att ett sådant skydd inte längre gäller vid bokslutet per 30.6.2015.</p> <p>Enligt punkt 7. Utdelning av medel i lånevillkoren är det endast möjligt att dela ut medel genom dividend. Superior Abp har trots detta förvärvat egna aktier under räkenskapsperioden (not 13 i moderbolaget och koncernens uträkning av förändringarna i eget kapital). Enligt lånevillkoren är brott mot kovenantvillkoren och förvärv av egna aktier grunder för uppsägning av lånen. (IAS 1.74)</p> <p>Lånen bör upptas som kortfristiga (IAS 1.69d och IAS 1.74). Dessutom bör information ges i noterna (IAS 1.135 d och e) samt verksamhetsberättelsen om att brott skett mot kovenantvillkoren.</p>	Revisionsberättelsen, negativt uttalande om den information som bokslutet och verksamhetsberättelsen ger i enlighet med RevL 15 § 2 mom. 1 punkten	8,0																								

		derivatavtalet är tillräckligt långvarigt eller om det finns något hinder för förvärv av egna aktier.														
7.	Intäktsföring av leverans av reservdelar, koncernen	<p>Granskningsobservation och motiverad bedömning</p> <p>I revisorns rapport finns det information om att den kvalitetsgranskning och det godkännande som krävs för de reservdelar som har levererats till kärnkraftverket i Barsebäck enligt de svenska revisorerna ännu inte har utförts.</p> <p>Intäktsföringen uppfyller inte kriterierna i IAS 18.14 och den bör annulleras. Den försäljning som bör annulleras är 600 tusen euro och de omsättningar som ska redovisas tillbaka in i lagret är 400 tusen euro. Den latent skattefordran på det annullerade bidraget är cirka 44 tusen euro.</p> <p>Rättelseförfarande:</p> <p>Intäktsföringen annulleras och leveransen returneras till omsättningstillgångarna. Motsvarande latent skatter bokförs.</p> <table> <tr> <td>Debet Omsättning</td> <td>600 tusen euro</td> </tr> <tr> <td>Kredit Erhållna förskott</td> <td>600 tusen euro</td> </tr> <tr> <td>Debet Omsättningstillgångar</td> <td>400 tusen euro</td> </tr> <tr> <td>Kredit Inköp</td> <td>400 tusen euro</td> </tr> <tr> <td>Debet Latent skattefordran</td> <td>44 tusen euro</td> </tr> <tr> <td>Kredit Förändring av latent skatter</td> <td>44 tusen euro</td> </tr> </table>	Debet Omsättning	600 tusen euro	Kredit Erhållna förskott	600 tusen euro	Debet Omsättningstillgångar	400 tusen euro	Kredit Inköp	400 tusen euro	Debet Latent skattefordran	44 tusen euro	Kredit Förändring av latent skatter	44 tusen euro	Skriftlig rapportering till styrelsen ²	1,0
Debet Omsättning	600 tusen euro															
Kredit Erhållna förskott	600 tusen euro															
Debet Omsättningstillgångar	400 tusen euro															
Kredit Inköp	400 tusen euro															
Debet Latent skattefordran	44 tusen euro															
Kredit Förändring av latent skatter	44 tusen euro															
8.	Latenta skatter koncernen	<p>Granskningsobservation och motiverad bedömning</p> <p>Enligt styrelsemötet 6/2015 har Burning Platform OOO stora problem med sin affärsverksamhet på grund av kursen på rubel och de ekonomiska sanktionerna mot Ryssland. Till följd av de stora valutakursförlusterna i slutet av räkenskapsperioden samt</p>	Revisionsberättelsen, negativt uttalande om den information som bokslutet och verksamhetsberättelsen ger i enlighet med RevL 15 § 2 mom. 1 punkten	1,0												

² I bedömningsgrunden avser skriftlig rapportering till styrelsen ett revisionsprotokoll eller memorandum. I bedömningen av uppgiften har ingen skillnad gjorts mellan revisionsprotokoll och memorandum.

		<p>den kraftiga försämringen av de allmänna verksamhetsförutsättningarna har bolaget gjort en beskattningsbar förlust på 6 000 tusen euro under den gångna räkenskapsperioden. Till följd av de projekt som avslutas under den pågående räkenskapsperioden är en minst lika stor förlust att vänta (styrelsens protokoll och revisorns sammandrag).</p> <p>Eftersom den beskattningsbara förlusten i Burning Platform OOO inte verkar bero på en enskild omständighet av engångsnatur och det inte finns några tecken på förbättrad lönsamhet inom synhåll (styrelsens protokoll 6/2015 redogörelse för situationen i Ryssland) finns det inga förutsättningar för redovisning av en latent skattefordran i enlighet med IAS 12.34 och IAS 12.36.</p> <p>Den latent skattefordran på 1 200 tusen euro som har bokförts i det ryska dotterbolaget bör annulleras i antingen bolagets bokslut eller koncernbokslutet. Av samma skäl bör ingen latent skattefordran bokföras på avsättningen för förlusten på projekten i Ryssland (se punkt 1 i bedömningsgrunden 1).</p> <p>Rättelseförfarande:</p> <table data-bbox="577 874 1370 943"> <tr> <td>Debet</td> <td>Förändring av latent skatter</td> <td>1 200 tusen euro</td> </tr> <tr> <td>Kredit</td> <td>Latent skattefordran</td> <td>1 200 tusen euro</td> </tr> </table>	Debet	Förändring av latent skatter	1 200 tusen euro	Kredit	Latent skattefordran	1 200 tusen euro		
Debet	Förändring av latent skatter	1 200 tusen euro								
Kredit	Latent skattefordran	1 200 tusen euro								
9.	Anläggningstillgångar som innehas för försäljning / avvecklade verksamheter; koncernen	<p>Granskningsobservation och motiverad bedömning</p> <p>Styrelsen för Superior Abp har enligt protokollet från styrelsemötet 10/2014 gett ledningen befogenheter att förhandla om en bytesaffär där koncernens dotterbolag byts ut mot ett dotterbolag hos motparten. Styrelsen har senare (protokoll 6/2015) godkänt villkoren för affären medan affären fortfarande väntat på konkurrensmyndigheternas godkännande.</p> <p>IFRS 5.6 förutsätter att en sammanslutning klassificerar en anläggningstillgång som att den innehas för försäljning om dess</p>	Revisionsberättelsen, negativt uttalande om den information som bokslutet och verksamhetsberättelsen ger i enlighet med RevL 15 § 2 mom. 1 punkten	8,0						

		<p>redovisade värde kommer att återvinnas i huvudsak genom försäljning, inte genom fortlöpande användning.</p> <p>På sitt möte 20.10.2014 gick bolagets styrelse igenom det uppdaterade förslaget till rationalisering av branscherna, där dotterbolaget byts ut mot ett annat dotterbolag. Styrelsen har gett ledningen befogenheter att utföra de nödvändiga due diligence-åtgärderna samt att förhandla om de slutliga villkoren för affären. Styrelsen har dessutom fått kännedom om ett avtal som gäller branscharrangemangen på sitt möte 20.6.2015. Det enda villkoret för avtalet är att konkurrensmyndigheterna godkänner det. Kriterierna i IFRS 5.6–5.8 uppfylls eftersom styrelsen har förbundit sig att sälja tillgångsposten. Därmed bör dotterbolagets balansvärden i koncernbokslutet klassificeras som en del av de långfristiga tillgångar och skulder som innehas för försäljning.</p> <p>Styrelsen har gett ledningen befogenheter att förhandla om de slutliga villkoren för arrangemanget i enlighet med den plan som preciserats 20.10.2014 samt att vidta de nödvändiga due diligence åtgärderna. Dotterbolaget har uppfyllt definitionen på avvecklade verksamheter i IFRS 5.32 b. Presentationssättet bör ändras till en avveklad verksamhet för räkenskapsperioden och jämförelseperioden.</p> <p>I resultaträkningen ska motsvarande affärsverksamhet klassificeras som avveklad verksamhet för innevarande år och jämförelseåret och en övergång till rapportering på en rad bör ske (resultatet från den avvecklade verksamheten bör upptas i det totala resultatet samt tillgångsposter och skulder i balansräkningen separat från övriga poster), då bolaget har förbundit sig att avstå från enheter och det är sannolikt att affären kommer att realiseras inom 12 månader.</p> <p>Rättelseförfarande:</p> <p>I svaret bör man kunna lyfta fram samtliga de resultat- och</p>		
--	--	--	--	--

		<p>balansposter som innehåller siffror för bolaget i Österrike för de två år och som ändras då de klassificeras som separata enligt principen om en rad.</p> <p>Debet Tillgångar som innehas för försäljning Kredit Olika tillgångposter i den enhet som innehas för försäljning</p> <p>Debet Olika skuldposter och avsättningar i den enhet som innehas för försäljning Kredit Skulder som innehas för försäljning</p> <p>Debet/Kredit Intäkter och kostnader i den enhet som innehas för försäljning på olika rader Kredit Den avslutade verksamheten på en rad i resultaträkningen</p>		
10.	Avsättning för brott mot avtal, koncernen	<p>Granskningsobservation och motiverad bedömning</p> <p>Prissättningen av branscharrangemanget visar (styrelsen 6/2015), att Superior Abp:s österrikiska dotterbolag har gjort sig skyldigt till ett avtalsbrott, som kommer att medföra ett skadeersättningskrav på 10 000 tusen euro för bolaget (IAS 37.14). Bokslutet (not 23) visar att ingen avsättning har gjorts i koncernbokslutet. Superior Abp kommer senare att betala avtalsvitet som mellanpenning till den andra parten i bytesaffären.</p> <p>Den mellanpenning som moderbolaget har betalat intäktsför i moderbolaget som en del av försäljningsinkomsten från det sålda bolaget på den pågående räkenskapsperioden. Det är inte möjligt att göra en uppskattning av den försäljningsinkomst som moderbolaget får utgående från den information som har getts i uppgiften eftersom dotterbolagets balansvärde inte har angetts i uppgiften.</p> <p>Den nämnda avtalsviteskulden på 10 000 tusen euro (IFRS 5.31) bör redovisas med resultatpåverkan som en del av skulderna för</p>	Revisionsberättelsen, negativt uttalande om den information som bokslutet och verksamhetsberättelsen ger i enlighet med RevL 15 § 2 mom. 1 punkten	4,0

		<p>Rättelseförfarande:</p> <p>Värdering till verkligt värde i anskaffningsutgiftskalkylen, allokering av goodwill på immateriella tillgångar samt redovisning av de latent skatterna i anknytning till dessa. Omarbetning av not 13 så att den innehåller de verkliga värdena vid förvärvstidpunkten i stället för bokföringsvärden vid bokslutstidpunkten.</p> <p>Bokföring av avskrivningar på de uppskrivningar som har beskrivits här ovanför och de latent skatteeffekterna av dessa (ett knappt års avskrivning med en avskrivningsperiod på 5 år, grov avrundning).</p> <table> <tr> <td>Debet Kundförhållanden</td> <td>10 000 tusen euro</td> </tr> <tr> <td>Debet Anläggningstillgångar</td> <td>2 500 tusen euro</td> </tr> <tr> <td>Kredit Goodwill</td> <td>10 000 tusen euro</td> </tr> <tr> <td>Kredit Latent skatteskuld</td> <td>2 500 tusen euro</td> </tr> <tr> <td>Debet Avskrivningar</td> <td>2 000 tusen euro</td> </tr> <tr> <td>Kredit Anläggningstillgångar och kundförhållanden</td> <td>2 000 tusen euro</td> </tr> <tr> <td>Debet Latent skatteskuld (balansräkningen)</td> <td>400 tusen euro</td> </tr> <tr> <td>Kredit Latent skatteskuld (resultaträkningen)</td> <td>400 tusen euro</td> </tr> </table>	Debet Kundförhållanden	10 000 tusen euro	Debet Anläggningstillgångar	2 500 tusen euro	Kredit Goodwill	10 000 tusen euro	Kredit Latent skatteskuld	2 500 tusen euro	Debet Avskrivningar	2 000 tusen euro	Kredit Anläggningstillgångar och kundförhållanden	2 000 tusen euro	Debet Latent skatteskuld (balansräkningen)	400 tusen euro	Kredit Latent skatteskuld (resultaträkningen)	400 tusen euro		
Debet Kundförhållanden	10 000 tusen euro																			
Debet Anläggningstillgångar	2 500 tusen euro																			
Kredit Goodwill	10 000 tusen euro																			
Kredit Latent skatteskuld	2 500 tusen euro																			
Debet Avskrivningar	2 000 tusen euro																			
Kredit Anläggningstillgångar och kundförhållanden	2 000 tusen euro																			
Debet Latent skatteskuld (balansräkningen)	400 tusen euro																			
Kredit Latent skatteskuld (resultaträkningen)	400 tusen euro																			
12.	Räkenskapsperiodens skatter, skatteperiodisering, moderbolaget	<p>Granskningsobservation och motiverad bedömning</p> <p>I bokföringen av skatteperiodiseringen enligt memorialverifikationen har det skett ett fel i förtecknet, vilket betyder att mängden skatt för räkenskapsperioden har minskat i stället för att öka.</p> <p>Rättelseförfarande (både moderbolaget och koncernen):</p> <table> <tr> <td>Debet Skattekostnader</td> <td>194 tusen euro</td> </tr> <tr> <td>Kredit Aktiva resultatregleringar</td> <td>97 tusen euro</td> </tr> <tr> <td>Kredit Passiva resultatregleringar</td> <td>97 tusen euro</td> </tr> </table>	Debet Skattekostnader	194 tusen euro	Kredit Aktiva resultatregleringar	97 tusen euro	Kredit Passiva resultatregleringar	97 tusen euro	Skriftlig rapportering till styrelsen	1,0										
Debet Skattekostnader	194 tusen euro																			
Kredit Aktiva resultatregleringar	97 tusen euro																			
Kredit Passiva resultatregleringar	97 tusen euro																			

13.	Förslag till vinstutdelning, moderbolaget	<p>Granskningsobservation och motiverad bedömning</p> <p>Bolagets styrelse föreslår i verksamhetsberättelsen en utdelning av 0,40 euro per aktie, det vill säga sammanlagt 9 936 tusen euro, ska betalas i dividend på resultatet för räkenskapsperioden 1.7.2014–30.6.2015.</p> <p>Förslaget till vinstutdelning kan eventuellt stå i strid med aktiebolagslagen 13 kap. 2 paragrafen. Då man beaktar bolagets försämrade likviditet till följd av brottet mot lånevillkoren i de långfristiga lånen på 32 000 tusen euro är det möjligt att dividendutdelningen skulle orsaka insolvens vid tidpunkten för utdelningen av dividenden.</p> <p>Efter det att felaktigheterna har korrigerats har bolaget dock utdelningsbara medel.</p> <p>Rättelseförfarande:</p> <p>Styrelsen gör en bedömning av hur dividendutdelningen påverkar bolagets likviditet med beaktande av de utnyttjade lånelimiterna som bolaget har samt förmågan att utnyttja de nödvändiga tilläggsfinansieringsarrangemangen.</p>	Rapportering i första hand till styrelsen.	12,0
14.	Going concern, koncernen och moderbolaget	<p>Granskningsobservation och motiverad bedömning</p> <p>Enligt den bedömning som bolagets ledning har gjort är antagandet att verksamheten kommer att fortsätta motiverat och bokslutet har upprättats enligt going concern principen.</p> <p>Det råder dock betydande osäkerhet gällande going concern i bolagets verksamhet i anknytning till följande omständigheter:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Lån på 32 000 tusen euro kan förfalla till betalning till följd av brott mot avtalsvillkoren • Skadeersättning till följd av brott mot ett finansieringsavtal 	Revisionsberättelsen, negativt uttalande om den information som bokslutet och verksamhetsberättelsen ger i enlighet med RevL 15 § 2 mom. 1 punkten	4,0

		<p>på 2 500 tusen euro</p> <ul style="list-style-type: none"> • Skyldighet att betala 10 000 tusen euro i mellanpenning i samband med avtalsarrangemanget i Österrike • Värderingen av goodwill i anknytning till verksamheten i Ryssland • Finansieringsrisk i anknytning till dotterbolaget i Ryssland <p>Enligt IAS 1.25 och IAS 1.26 gäller att när företagsledningen vid sin bedömning känner till väsentliga osäkerhetsfaktorer rörande händelser eller förhållanden som kan ge upphov till betydande tvivel beträffande företagets förmåga att fortsätta verksamheten, ska företaget lämna upplysning om dessa osäkerhetsfaktorer i bokslutet. Vidare ska enligt IAS 1.25 när ett företag inte upprättar finansiella rapporter utifrån fortlevnadsprincipen upplysa om detta, jämte om den grund enligt vilken de finansiella rapporterna upprättas samt skälet till att företaget inte anses kunna fortsätta sin verksamhet.</p> <p>Enligt BokfL 3:3.1 är kontinuitet en av bokslutsprinciperna. Enligt BokfL 3:2 ska bokslutet ge riktiga och tillräckliga uppgifter om resultatet av den bokföringsskyldiges verksamhet och om dennes ekonomiska ställning. Enligt BokfL 3:1.5 ska en uppskattning av den bokföringsskyldiges mest betydande risker och osäkerhetsfaktorer finnas i verksamhetsberättelsen.</p> <p>Rättelseförfarande: Rapportering i koncernens och moderbolagets verksamhetsberättelse och noterna till bokslutet om den betydande osäkerhet som råder gällande tvivel om att verksamheten kan fortsätta på grund av de omständigheter som har beskrivits här ovanför.</p> <p>I verksamhetsberättelsen hänvisar man till de uppgifter som har getts i noterna eller så tar man upp samma frågor.</p>		
--	--	---	--	--

15.	Inkorrekt periodisering av pensionskostnaderna, moderbolaget	<p>Granskningsobservation och motiverad bedömning</p> <p>I memorialverifikation 2 har pensionsperiodiseringen räknats ut. Enligt den borde ytterligare 20 tusen euro ha bokförts som pensionskostnad. Ett tryckfel har smugit sig in i bokföringen och ytterligare 120 tusen euro har bokförts.</p> <p>Rättelseförfarande (koncernen och moderbolaget):</p> <p>I pensionskostnad och passiv resultatreglering avdras 100 tusen euro samt dessutom bokförs motsvarande redovisning av skatteperiodiseringen 20 tusen euro.</p> <table data-bbox="577 539 1440 738"> <tr> <td>Kredit Pensionskostnad</td> <td>100 tusen euro</td> </tr> <tr> <td>Debet Passiv resultatreglering, periodisering av pension</td> <td>100 tusen euro</td> </tr> <tr> <td>Debet Skattekostnad</td> <td>20 tusen euro</td> </tr> <tr> <td>Kredit Aktiv resultatreglering, periodisering av skatter</td> <td>20 tusen euro</td> </tr> </table>	Kredit Pensionskostnad	100 tusen euro	Debet Passiv resultatreglering, periodisering av pension	100 tusen euro	Debet Skattekostnad	20 tusen euro	Kredit Aktiv resultatreglering, periodisering av skatter	20 tusen euro	Skriftlig rapportering till styrelsen	1,0
Kredit Pensionskostnad	100 tusen euro											
Debet Passiv resultatreglering, periodisering av pension	100 tusen euro											
Debet Skattekostnad	20 tusen euro											
Kredit Aktiv resultatreglering, periodisering av skatter	20 tusen euro											
16.	Sammandrag av de felaktigheter som inte korrigerats	<p>Bedömning av vilka effekter felaktigheterna har (ISA 450) (exempel)</p> <p>Väsentlighetsgränsen finns färdigt definierad i uppgiften. Examinanden bör komma fram till slutsatsen genom att jämföra de observerade felaktigheterna med den givna väsentlighetsgränsen. I uppgiften har gränsen för att en felaktighet ska upptas i revisionsberättelsen för moderbolagets del fastställts till 0,5 miljoner euro och för koncernens del till 1,0 miljoner euro. Här nedan finns ett exempel på ett sammandrag av de konstaterade felaktigheterna.</p> <p>Enligt koncernbokslutet är räkenskapsperiodens vinst 9 100 tusen euro.</p> <p>Sammandrag av effekterna av de väsentliga felaktigheterna i koncernbokslutet (tusent euro):</p>	Anmärkning enligt RevL 15 § 4 mom. 1 punkten	10,0								

		Effekt på koncernens resultat	
	Nedskrivning av goodwill / Dotterbolaget i Ryssland minst	-10 000	
	Skadeersättningskyldighet / Brott mot kovenant	-2 500	
	Skatter i anknytning till de ovannämnda felaktigheterna	+500	
	Latenta skatter, Ryssland	-1 200	
	Förluster på projekt Ryssland	-6 000	
	Avtalsvite, Österrike	-10 000	
	Väsentliga felaktigheter sammanlagt	-29 200	
	De oväsentliga felaktigheterna uppgår till sammanlagt -692 tusen euro:		
	Räntor på köpeskillingsskuld	-865	
	Skatter i anknytning till det ovannämnda	173	
	Den justerade förlusten i koncernbokslutet är -20 792 tusen euro.		
	Väsentliga felaktigheter som påverkar koncernens eget kapital :		
	Samma som ovan.		
	Efter justeringarna uppgår koncernens eget kapital till sammanlagt 28 308 tusen euro.		
	Väsentliga felaktigheter som påverkar moderbolagets resultat :		

Räkenskapsperiodens vinst i moderbolaget är 6 087 tusen euro.

Räntan på köpeskillingskund saknas	-865
Skatteeffekt av det ovannämnda	+173
Kovenantvite	-2 500
Skatteeffekt av det ovannämnda	+500
Väsentliga felaktigheter sammanlagt	-2 692

De oväsentliga felaktigheterna uppgår till sammanlagt -17 tusen euro.

Moderbolagets justerade resultat är +3 378 tusen euro.

Felaktigheter som påverkar **moderbolagets eget kapital**:

Samma som ovan.

Efter justeringarna är moderbolagets eget kapital 39 980 tusen euro.

Övriga väsentliga brister och felaktigheter:

Brottet mot låneavtalet resulterar i att finansiären omgående har rätt att säga upp bolagets lån på 32 000 tusen euro. Detta medför att de lån som bolaget har från Rahapankki Abp bör klassificeras som kortfristiga skulder.

Testningen för nedskrivning av goodwill i det ryska dotterbolaget borde ha förnyats. Utgående från de givna uppgifterna är det klart att en väsentlig nedskrivning bör göras på goodwill i Ryssland. Det går dock inte helt att uppskatta storleken på denna felaktighet utan att göra ett nytt test. Därför upptas frågan som väsentlig i

		<p>revisionsberättelsen.</p> <p>Förvärvet av dotterbolaget i England har inte värderats till verkligt värde, och ett eventuellt värde på t.ex. kundförhållanden har inte uppskattats. Därför är det inte möjligt att uppskatta storleken på eventuella saknade avskrivningar eller latent skatter i ljuset av de tillgängliga uppgifterna.</p> <p>Eftersom de nämnda justeringarna överskrider väsentlighetsgränsen och har en betydande inverkan på många enskilda bokslutsposter finns det en väsentlig, omfattande utbredd felaktighet i bokslutet. Därför bör man ge ett negativt uttalande i revisionsberättelsen. Eftersom det uttalande som ska ges om bokslutet är negativt bör en anmärkning ges till styrelsen och verkställande direktören.</p>		
	Utdelningsbara medel / Moderbolaget	De egna aktierna har inte avdragits från moderbolagets utdelningsbara medel (moderbolagets not 13.). ³	Rapportering till styrelsen	0,5 tilläggs-poäng

³ Bolagets egna aktier har inte upptagits i enlighet med god bokföringssed i moderbolagets balansräkning och not 13. Enligt den information som finns i uppgiftens svarsanvisning på sidan 1 ges inga poäng för omständigheter som berör moderbolagets resultaträkning, balansräkning och noter. Därför har ingen poäng getts för detta i bedömningsgrunden.

Uppgift 2 (20,0 poäng)

REVISIONSBERÄTTELSE

till bolagsstämman för Superior Abp

Vi har reviderat Superior Abp:s bokföring, bokslut, verksamhetsberättelse och förvaltning för räkenskapsperioden 1.7.2014–30.6.2015. Bokslutet omfattar koncernens balansräkning, resultaträkning, totalresultaträkning, uträkning av förändringar i eget kapital, kassaflödesanalys och noter samt moderbolagets balansräkning, resultaträkning, finansieringsanalys och noter till bokslutet.

Styrelsens och verkställande direktörens ansvar

Styrelsen och verkställande direktören ansvarar för upprättandet av bokslutet och verksamhetsberättelsen och för att koncernbokslutet ger riktiga och tillräckliga uppgifter i enlighet med de för användning inom EU godkända internationella bokslutsstandarderna (IFRS) och att bokslutet och verksamhetsberättelsen ger riktiga och tillräckliga uppgifter i enlighet med de i Finland ikraftvarande stadganden gällande upprättande av bokslut och verksamhetsberättelse. Styrelsen svarar för att tillsynen över bokföringen och medelsförvaltningen är ordnad på behörigt sätt och verkställande direktören för att bokföringen är lagenlig och medelsförvaltningen ordnad på ett betryggande sätt

Revisorers skyldigheter

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

En revision innefattar att genom olika åtgärder inhämta revisionsbevis om belopp och annan information som ingår i bokslutet och verksamhetsberättelsen. Valet av åtgärder baserar sig på revisorers 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, men inte i syfte att göra ett uttalande om effektiviteten i företagets interna kontroll. En revision innefattar också en utvärdering av ändamålsenligheten i de redovisningsprinciper som har använts och av rimligheten i företagsledningens bokföringsmässiga uppskattningar, liksom en bedömning av den övergripande presentationen av bokslutet och verksamhetsberättelsen.

Enligt vår mening har vi inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som grund för vårt uttalande.

Motiveringar till negativt uttalande (koncernbokslutet)

Bolaget har inte på ett effektivt sätt skyddat koncernens interna lån i valuta i enlighet med det finansieringsavtal som ingåtts med finansiären. Moderbolaget har dessutom förvärvat egna

aktier i strid med finansieringsavtalet. Dessa omständigheter leder till att bolagets finansiär till följd av avtalsbrottet har rätt att omedelbart säga upp Superior Abp:s lån samt uppbära ett avtalsvite på 2 500 tusen euro. Därför bör de lån på 32 000 tusen euro som finns i koncernens balansräkning klassificeras som kortfristig skuld. Avtalsvitet på 2 500 tusen euro till följd av avtalsbrottet har inte upptagits som en del av koncernens finansieringsskulder i enlighet med standarden IAS 32.

(2,0 poäng)

För det som dotterföretag i koncernbokslutet konsoliderade MacO'Dam Ltd har 40 procent upptagits som en andel som tillhör ägare utan bestämmande inflytande. Utgående från optionsarrangemanget i aktieägaravtalet har Superior Abp dock en absolut skyldighet och räntebärande skuld gällande inlösningen av den andel som tillhör ägare utan bestämmande inflytande. **(2,0 poäng)** Den felaktiga bokslutsbehandlingen har påverkat balans- och resultaträkningsposterna i koncernen i bokslutet per 30.6.2015 enligt följande:

- Goodwill har upptagits 31 216 tusen euro för lågt.
- Långfristiga skulder har upptagits 32 976 tusen euro för lågt.
- Den andel av koncernens eget kapital som tillhör ägare utan bestämmande inflytande har upptagits 1 760 tusen euro för högt.
- Räntekostnaderna har upptagits 865 tusen euro för lågt.
- De passiva resultatregleringarna har upptagits 865 tusen euro för lågt.

De latent skatterna i anknytning till dessa har inte heller bokförts. **(sammanlagt 2,0 poäng)**

Tillgångarna och skulderna vid förvärvstidpunkten i det dotterbolag MacO'Dam Ltd som koncernen förvärvat under räkenskapsperioden har inte upptagits till verkliga värden såsom IFRS 3-standardens kräver. Värderingen till verkliga värden kan bland annat betydligt påverkas av de immateriella rättigheterna såsom kundförhållanden och goodwill samt latent skatter och avskrivningar som görs på tillgångsposterna. Goodwill som inte har allokerats till immateriella tillgångar uppgår till 10 000 euro och för anläggningstillgångarnas del till 2 500 tusen euro. Avskrivningar för 2 000 euro samt de latent skatterna i anknytning till dessa har inte bokförts. **(2,0 poäng)**

I balansräkningen finns det 48,8 miljoner euro i goodwill som hänför sig till verksamheterna i Ryssland. Enligt vår uppfattning finns det ett behov av nedskrivningar på goodwill till följd av den försvagade verksamheten på marknaden i Ryssland och den accentuerade risksituationen. En nedskrivning skulle ha en sänkande effekt på mängden goodwill och eget kapital i koncernen. **(2,0 poäng)**

I koncernbokslutet har i strid med standarden IAS 12 bokförts 1 200 tusen euro i latent skattefordran på den i det ryska dotterbolaget fastställda förlusten.

(1,0 poäng)

Koncernens ryska dotterbolag har projektavtal, som kommer att orsaka en förlust om 6 000 tusen euro under de följande räkenskapsperioderna, då de slutförs. Den förlust som orsakas av att leveranserna slutförs har inte bokförts som en belastning mot räkenskapsperiodens resultat i enlighet med standarden IAS 11:36.

(1,0 poäng)

Bolaget har ingått ett bindande avtal om ett strukturellt arrangemang där det säljer sitt österrikiska dotterbolag samt köper det österrikiska dotterbolaget av den andra avtalsparten. I koncernbokslutet bör det österrikiska dotterbolaget i resultaträkningen upptas som en

avvecklad verksamhet. I balansräkningen bör dotterbolagets tillgångar och skulder upptas separat från koncernens övriga tillgångar och skulder i enlighet med standarden IFRS.

(1,0 poäng)

Dotterbolaget i Österrike är skyldigt att betala ett avtalsvite på 10 000 tusen euro, vilket kommer att beaktas i samband med företagsarrangemanget. Detta har inte bokförts som en avsättning för avvecklade verksamheter i koncernen, vilket har en sänkande effekt på räkenskapsperiodens resultat i enlighet med standarden IAS 37 och inte heller beaktats i de skulder som hänför sig till tillgångar som innehas för försäljning.

(1,0 poäng)

Going concern

Det nämnda avtalsbrottet och omklassificeringen av lånen samt de ovan beskrivna, okorrigerade felaktigheterna indikerar en sådan väsentlig osäkerhet som kan ge betydande anledning att betvivla bolagets förmåga att fortsätta med sin verksamhet. Denna omständighet framgår inte av koncernbokslutet och inte heller av de noter som ingår i koncernbokslutet. **(1,0 poäng)**

Negativt uttalande om koncernbokslutet

Enligt vår mening ger koncernbokslutet inte riktiga och tillräckliga uppgifter om koncernens ekonomiska ställning samt om resultatet av dess verksamhet och kassaflödena i enlighet med de inom EU godkända internationella bokslutsstandarderna (IFRS) för upprättande av bokslut och verksamhetsberättelse till följd av de omständigheter som har beskrivits i motiveringarna till det negativa uttalandet.

(1,0 poäng)

Motiveringar till negativt uttalande (moderbolagets bokslut)

Under räkenskapsperioden har bolaget försummat säkringen av koncernens interna valutalån i strid med det finansieringsavtal som har ingåtts med finansiären. Moderbolaget har dessutom förvärvat egna aktier i strid med finansieringsavtalet. Till följd av dessa omständigheter har bolagets finansiär rätt att omgående säga upp Superior Abp:s lån samt att uppbära ett avtalsvite på 2 500 tusen euro. Därför bör de lån på 32 000 tusen euro som finns i moderbolaget klassificeras som kortfristiga skulder. Avtalsvitet på 2 500 tusen euro till följd av avtalsbrottet har utelämnats ur moderbolagets finansieringskostnader och kortfristiga skulder i strid med bokföringslagen 5 kap. 2 §.

(1,0 poäng)

Negativt uttalande om bokslutet och verksamhetsberättelsen

Enligt vår mening ger bokslutet och verksamhetsberättelsen inte riktiga och tillräckliga uppgifter om koncernens och moderbolagets ekonomiska ställning samt om resultatet av deras verksamhet i enlighet med i Finland ikraftvarande stadganden gällande upprättande av bokslut och verksamhetsberättelse till följd av de omständigheter som har beskrivits i motiveringarna till det negativa uttalandet. Uppgifterna i verksamhetsberättelsen och bokslutet är konfliktfria.

(1,0 poäng)

Anmärkning

Som anmärkning framför vi att bokslutet och verksamhetsberättelsen, på grund av omständigheter som har beskrivits i motiveringarna till det negativa uttalandet här ovanför, inte

har upprättats i enlighet med i Finland ikraftvarande stadganden gällande upprättande av bokslut och verksamhetsberättelse.

(1,0 poäng)

På grund av omständigheter som har beskrivits i motiveringarna till det negativa uttalandet här ovanför framför vi som anmärkning att moderbolagets finansiär är berättigad till ett avtalsvite på 2 500 tusen euro till följd av de åtgärder som bolagets styrelse har vidtagit i strid med låneavtalet. Styrelseledamöterna kan till följd av detta bli skadeståndsskyldiga gentemot moderbolaget. **(1,0 poäng)**

Helsingfors den 6 september 2015

Tilintarkastus Tarkka Ab
CGR-sammanslutning

Timo Tarkka
CGR

Tarkkalagatan 3
00011 HELSINGFORS