

BEDÖMNINGSGRUNDER FÖR CGR-EXAMEN 2017

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

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

CGR-examen 2017
REVISIONSBERÄTTELSE OCH REVISORNS ÖVRIGA RAPPORTER (110 POÄNG)

Uppgift 1 (80,0 poäng)

	Granskad omständighet	Granskningsobservation¹, motiverad bedömning och rättelseförfarande	Effekt på rapporteringen (berätta vad, var och hur du ska rapportera, om felet eller bristen inte rättas)	Poäng
1.	Försäljning av dotterbolag, omräkningsdifferens (koncernen)	<p>Granskningsobservation och motiverad bedömning:</p> <p>Under räkenskapsperioden har bolaget sålt aktiestocken i det helägda thailändska dotterbolaget TucTuc Ltd. Ärendet har behandlats vid styrelsens möte 10.9.2016, då det också lades fram en preliminär kalkyl över realisationsvinsten.</p> <p>Av not 39 till koncernbokslutet framgår att Betagamma-koncernen per 31.5.2017 endast har dotterbolag i bolag inom euroområdet. Av koncernens kalkyl över förändringar i eget kapital framgår att den ackumulerade omräkningsdifferensen i koncernens eget kapital är 350 tusen euro på bokslutsdagen.</p> <ul style="list-style-type: none"> IFRS 10 B98-B99 och IAS21.48 beskriver hur dotterbolag bokas bort från balansräkningen och hur man behandlar kursdifferenser som redovisats i övrigt totalresultat i samband med det. Förlust som uppkommit i samband med den ackumulerade omräkningsdifferensen i koncernen ska intäktsföras i resultaträkningen enligt IAS 21.48, när dotterbolaget har upphört att 	Skriftlig rapportering till styrelsen	4

¹ I punkten Granskningsobservation har det inte krävts eventuella observationer och rättelseförslag angående mervärdesskatt för att få fulla poäng. Transaktioner som gäller mervärdesskatt har inte tagits upp i bedömningsgrunderna.

		<p>vara ett dotterbolag och dotterbolagets tillgångar och skulder bokats bort från koncernbalansräkningen.</p> <p>Rättelseförfarande (koncernen):</p> <p>Per övriga rörelseintäkter 350 tusen euro An eget kapital (omräkningsdifferens) 350 tusen euro</p>		
2.	Försäljning av intressebolag (koncernen och moderbolaget)	<p>Granskningsobservation och motiverad bedömning:</p> <p>Av styrelsens mötesprotokoll 15.5.2017 framgår att bolaget ingått ett avtal om försäljning av sina aktier i intressebolaget Zerpenttiini Ab för 7 000 tusen euro, vilket motsvarar koncernens andel av intressebolagets eget kapital per 28.2.2017. Av mötesprotokollet framgår att affären genomförs efter bokslutsdagen, 15.7.2017.</p> <p>Det är fråga om koncernens enda intressebolag, vilket framgår av not 39 till koncernbokslutet.</p> <p>Av koncernbokslutets balansräkning (balansposten andelar i intresseföretag) framgår att värdet på aktierna i intressebolaget är 8 000 tusen euro, vilket är 1 000 tusen euro mer än den överenskomna köpeskillingen på 7 000 tusen euro.</p> <p>I moderbolagets bokslut har placeringarna i intressebolaget värderats till anskaffningsutgiften 7 750 tusen euro, vilket är högre än den överenskomna köpeskillingen på 7 000 tusen euro.</p> <p>Enligt IFRS 5.6 ska ett företag klassificera en långfristig tillgång (eller avyttringsgrupp) som att den innehas för försäljning, om dess redovisade värde kommer att återvinnas i huvudsak genom försäljning, inte genom fortlöpande användning av tillgångsposten. Den överenskomna köpeskillingen (7 000 tusen euro) representerar merparten av det redovisade värdet 8 000 tusen euro i koncernbalansräkningen. Därmed ska aktierna i intressebolaget behandlas som tillgångar som innehas för försäljning i enlighet med IFRS 5.</p>	Uttalande med avvikande mening enligt 3 kap. 5 § i revisionslagen angående koncernbokslutet och moderbolagets bokslut	8

		<p>Enligt revisorns sammandrag har man i koncernbokslutet tillämpat kapitalandelsmetoden enligt IAS 28 på aktierna i intressebolaget efter 28.2.2017.</p> <p>Den tillämpade värderingen överensstämmer inte med IFRS 5.15, enligt vilken tillgångar som innehas för försäljning ska värderas till det lägsta av det redovisade värdet och det verkliga värdet, efter avdrag för försäljningskostnader. Eftersom den överenskomna köpeskillingen är 7 000 tusen euro, har andelen av intressebolagens resultat tagits upp till ett belopp som är 1 000 tusen euro för stort.</p> <p>I koncernbalansräkningen har de nämnda aktierna inte tagits upp som sådana som innehas för försäljning enligt IFRS 5.38, och de noter som krävs enligt IFRS 5.41 har inte angetts i bokslutet.</p> <p>I moderbolagets bokslut är aktiernas värde 750 tusen euro större än den överenskomna köpeskillingen. Ingen nedskrivning har kostnadsförts, trots att den kan anses vara bestående och väsentlig på det sätt som avses i BFL 5:13.</p> <p>Rättelseförfarande (Koncernen): Per andel av intressebolagens resultat 1 000 tusen euro An aktier i intressebolag 1 000 tusen euro</p> <p>Per tillgångar som innehas för försäljning 7 000 tusen euro An aktier i intressebolag 7 000 tusen euro</p> <p>Rättelseförfarande (Moderbolaget): Per nedskrivningar av investeringar bland bestående aktiva 750 tusen euro An andelar i ägarintresseföretag 750 tusen euro</p> <p>I noterna till bokslutet anges de uppgifter som krävs enligt IFRS 5.41</p>		
3.	Utgivning av lån mot konvertibla skuldebrev utan	Observation och motiverad bedömning:	Anmärkning enligt 3 kap. 5 § i revisionslagen.	6

	bolagsstämmans fullmakt	<p>Vid styrelsens möte 1.6.2016 konstaterades att bolagets köpeskillingskuld på 2 000 tusen euro till SX-Asunnot Ab som hänför sig till förvärv av en fastighet. Borgenären kan helt eller delvis byta ut skulden senast 31.5.2019 mot aktier i Betagamma Abp så att man för en andel på 1 000 EUR får 100 aktier.</p> <p>I skulden ingår en särskild rättighet enligt ABL 10:1 (rätten att förvandla en del av skulden till aktier i Betagamma Abp).</p> <p>Enligt ABL 10:2 ska beslut om särskilda rättigheter eller om bemyndigande av styrelsen att besluta om särskilda rättigheter fattas av bolagsstämman.</p> <p>Den dag skuldebrevet upprättades hade styrelsen inte fått bolagsstämmans fullmakt att besluta om särskilda rättigheter. Av verksamhetsberättelsen framgår (punkten Ordinarie bolagsstämma och gällande fullmakter) att borgenären SX-Asunnot Ab har varit närvarande vid bolagsstämman. Därmed har SX-Asunnot Ab blivit medvetet om att styrelsen inte har haft fullmakt att besluta om särskilda rättigheter enligt ABL 10:1.</p> <p>Bolagets styrelse hade inte bolagsstämmans bemyndigande enligt ABL 10:2:2 att fatta beslut om särskilda rättigheter. Det är fråga om ett styrelsebeslut som kan jämföras med ett ogiltigt stämmobeslut enligt ABL 21:3 och därmed är det inte bindande för bolaget.</p>		
4.	Behandling av ränteswapavtal (koncernen och moderbolaget)	<p>Observation och motiverad bedömning:</p> <p>I bilaga 1 till revisorns sammandrag har det konstaterats att bolaget har ett ränteswapavtal vars nominella värde är 10 000 tusen euro. Enligt ränteswapavtalet betalar bolaget 3,0 procent i fast ränta och får från banken rörlig ränta bunden till 6 mån EURIBOR.</p> <p>På ränteswapavtalet i fråga har tillämpats säkringsredovisning enligt IAS 39. Den säkrade posten har varit betalningar av rörlig ränta som bestäms enligt 6 mån. Euribor-ränta på bolagets lån på 10 000 tusen euro från Zetapankki Abp. Säkringens effektivitet har varit 100 procent under</p>	Uttalande med avvikande mening enligt 3 kap. 5 § i revisionslagen angående koncernbokslutet och moderbolagets bokslut	8

		<p>räkenskapsperioden, eftersom de centrala villkoren för det säkrade instrumentet och den säkrade posten har matchat varandra.</p> <p>I moderbolagets bokslut har ränteswapavtalet behandlats som ansvar utanför balansräkningen på det sätt som beskrivs i not 19 till bokslutet.</p> <p>Vid styrelsens möte 15.5.2017 har man beslutat godkänna ekonomidirektörens ändring, som gick ut på att den säkrade posten, ett lån på 10 000 tusen euro från Zetapankki Abp, konverteras till USD räknat från 31.5.2017. Av detta följer att den väntade affärstransaktionen (det vill säga framtida räntebetalningar till rörlig ränta i EUR) inte längre väntas realiseras. Enligt IAS 39.101.c ska ränteswapavtalets verkliga värde flyttas bort från eget kapital och resultatföras som rättelse på grund av omklassificering.</p> <p>Enligt bokföringsnämndens utlåtande 1963/2016 punkt 2.2 förutsätter s.k. nettobehandling att säkringen är heltäckande och fullständig så att en lånekomponent som motsvarar ränteswapavtalets nominella belopp tas upp i balansräkningen och så att ränteswapavtalets giltighetstid motsvarar lånets löptid.</p> <p>Eftersom ränteswapavtalet i fråga på grund av de förändrade lånevillkoren inte länge kan anses säkra ränterisken för ett lån till rörlig ränta i euro, ska derivatets verkliga värde tas upp som kostnad i resultaträkningen och som skuld i balansräkningen.</p> <p>Av not 33 till koncernbokslutet och not 19 till moderbolagets bokslut framgår att det ifrågavarande ränteswapavtalets verkliga värde per 31.5.2017 var 2 375 tusen euro negativt.</p> <p>Rättelseförfarande: Koncernen:</p> <table data-bbox="577 1273 1413 1374"> <tr> <td>Per finansiella kostnader</td> <td>2 375 tusen euro</td> </tr> <tr> <td>An förändring av uppskjuten skatt</td> <td>475 tusen euro</td> </tr> <tr> <td>An fond för verkligt värde</td> <td>1 900 tusen euro</td> </tr> </table>	Per finansiella kostnader	2 375 tusen euro	An förändring av uppskjuten skatt	475 tusen euro	An fond för verkligt värde	1 900 tusen euro		
Per finansiella kostnader	2 375 tusen euro									
An förändring av uppskjuten skatt	475 tusen euro									
An fond för verkligt värde	1 900 tusen euro									

		<p>Moderbolaget:² Per finansiella kostnader 2 375 tusen euro An resultatregleringar 2 375 tusen euro</p> <p>Informationen i moderbolagets not 19 ska uppdateras för att motsvara den korrigerade situationen, där detta derivat till följd av förändrade lånevillkor (konvertering av lånets valuta från euro till USD) inte kan anses vara 100 procent effektivt för att säkra den risk som derivatet ursprungligen säkrat.</p> <p>Dessutom ska det i noten konstateras att derivatet i fråga har tagits upp i balansräkningen i stället för som ansvar utanför balansräkningen.</p>		
5.	Förvaltningsfastighet (koncernen och moderbolaget)	<p>Granskningsobservation och motiverad bedömning:</p> <p>Betagamma Abp har enligt styrelsens protokoll 1.6.2016 förvärvat flervåningshusfastigheten Sinilahti för 7 000 tusen euro. Enligt styrelsens protokoll 1.6.2016 består hyresgästerna av Betagamma Abp:s personal, och affären påverkar inte hyreskontrakten mellan Betagamma Abp och dess personal.</p> <p>Enligt styrelsens protokoll 22.6.2017 har bolaget efter räkenskapsperiodens utgång skaffat ett värderingsintyg från en opartisk fastighetsvärderare, och enligt intyget har fastighetens verkliga värde stigit under räkenskapsperioden. Styrelsen har beslutat använda 15 000 tusen euro som värde på fastigheten i fråga i bokslutet.</p> <p>Av principerna för upprättande av koncernbokslut och bokslut för moderbolaget framgår att bolaget som redovisningsprincip har valt verkligtvärde-metoden enligt IAS 40.33, och i enlighet med denna resultatfört vinsten som beror på ökningen av det verkliga värdet. Bolaget har tillämpat samma redovisningsprincip även i moderbolaget i enlighet med BFL 5 kap. 2b. Detta framgår av principerna för upprättande av bokslut som angetts i noterna till moderbolagets bokslut.</p>	<p>Uttalande med avvikande mening enligt 3 kap. 5 § i revisionslagen angående koncernbokslutet och moderbolagets bokslut</p> <p>För skattekonsekvensernas del rapportering till styrelsen.</p>	9

² Korrigeringsbokningen ska återföras vid upprättande av koncernbokslut.

		<p>Enligt IAS 40:9 (c) borde flervåningshusfastigheten i fråga inte behandlas i bokföringen som en förvaltningsfastighet enligt IAS 40.</p> <p>Enligt den nämnda punkten i standarden är det fråga om en fastighet i eget bruk som sorterar under IAS 16. I standardpunkten nämns uttryckligen en fastighet som används av personalen, oavsett om personalen betalar gängse hyra eller inte.</p> <p>Enligt värderingsintyget (styrelsemötet 22.6.2017) för fastigheten är flervåningshusets tekniska livslängd åtta år, varför åtta års linjär avskrivning skulle vara en lämplig avskrivningsmetod. I moderbolagets noter har konstaterats att man alltid gör maximala avdrag i beskattningen när situationen medger det.</p> <p>I moderbolagets beskattning tillämpas på fastigheten i fråga avskrivningsförfaranden enligt 34 § 2 mom. 2 underpunkten i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968). Enligt detta får avskrivningen uppgå till högst 4 procent av den icke avskrivna anskaffningsutgiften. Anskaffningsutgiften för byggnaden på fastigheten är 5 200 tusen euro (5 000 tusen plus 200 tusen euro i överlåtelseskatt hänförligt till byggnaden). Därmed är den högsta avskrivningen som godkänns i beskattningen 208 tusen euro (d.v.s. 4 % * 5 200 tusen euro).</p> <p>Avskrivningarna enligt plan (650 tusen euro d.v.s. åtta års linjär avskrivning på byggnadernas anskaffningsutgift 5 200 tusen euro) överstiger de i beskattningen godkända avskrivningarna (sammanlagt 208 tusen euro) med 442 tusen euro. För differensen ska en uppskjuten skattefordran på cirka 88 tusen euro tas upp i koncernbalansräkningen.</p> <p>Enligt BFL 5:2 b får den bokföringsskyldige ta upp sina förvaltningsfastigheter till verkligt värde. När sådana fastigheter tas upp och presenteras i bokslutet ska de redovisningsstandarder iakttas som godkänts genom IAS-förordningen samt bestämmelserna i BFL 5:2 b 2 och 3 mom. om fonden för verkligt värde.</p> <p>BFL 5:2 b kan dock inte tillämpas i moderbolaget som värderingsprincip för denna fastighet, eftersom den inte är en förvaltningsfastighet enligt IAS 40.</p>		
--	--	--	--	--

		<p>Rättelseförfarande:</p> <p>Återtagande av ändring av verkligt värde och behandling som anläggningstillgång (koncernen):</p> <p>Per övriga rörelseintäkter 7 720 tusen euro An förvaltningsfastigheter 7 720 tusen euro</p> <p>Per markområden 2 080 tusen euro Per byggnader 5 200 tusen euro An förvaltningsfastigheter 7 280 tusen euro</p> <p>Återtagande av ändring av verkligt värde och behandling som anläggningstillgång (moderbolaget):³</p> <p>Per ändring av förvaltningsfastighetens verkliga värde 7 720 tusen euro An förvaltningsfastigheter 7 720 tusen euro</p> <p>Per markområden 2 080 tusen euro Per byggnader 5 200 tusen euro An förvaltningsfastigheter 7 280 tusen euro</p> <p>Avskrivningar under räkenskapsperioden 1.6.2016–31.5.2017 moderbolaget och koncernen:</p> <p>Per avskrivningar enligt plan 650 tusen euro An byggnader 650 tusen euro</p> <p>(Obs! Bokningarna görs endast en gång, d.v.s. en bokning i moderbolaget elimineras inte vid upprättande av koncernbokslut)</p> <p>Skattekonsekvens (koncernen): Per skattefordringar på basis av räkenskapsperiodens</p>		
--	--	---	--	--

³ Korrigeringsbokningen ska återföras vid upprättande av koncernbokslut.

		beskattningsbara inkomst 42 tusen euro Per uppskjuten skattefordran 88 tusen euro An inkomstskatter (resultaträkning) 130 tusen euro Skattekonsekvens (moderbolaget)⁴: Debet Kortfristigt främmande kapital 42 tusen euro Kredit Inkomstskatt (resultaträkning) 42 tusen euro		
6	Aktier i dotterbolag (moderbolaget)	Observation och motiverad bedömning: Av styrelsens protokoll 22.6.2017 framgår att det har gjorts en nedskrivning på 2 510 tusen euro av goodwill som hänför sig till dotterbolaget Goldgrube GmbH i Tyskland. Enligt prövningarna för nedskrivningsbehov är summan av bolagets framtida diskonterade kassaflöden 0,0 miljoner euro, vilket överstiger dotterbolagets anskaffningsutgift som tagits upp i moderbolagets balansräkning 31.5.2017 med 2 510 tusen euro. Av detta följer att värdet på aktierna i Goldgrube GmbH och deras förmåga att generera inkomst har försämrats på ett bestående och väsentligt sätt ur Betagamma Abp:s synvinkel. De ifrågavarande aktiernas redovisade värde ska enligt BFL 5:13 skrivas ned med 2 510 tusen euro. Rättelseförfarande (moderbolaget): Per nedskrivningar av placeringar bland bestående aktiva 2 510 tusen euro An andelar i företag inom samma koncern 2 510 tusen euro	Uttalande med avvikande mening enligt 3 kap. 5 § i revisionslagen angående moderbolagets bokslut	6
7.	Uppskjuten skatt (koncernen)	Av punkt 9 i revisorns sammandrag framgår att en uppskjuten skattefordran på 250 tusen euro har tagits upp i koncernens balansräkning för i beskattningen fastställda förluster för dotterbolaget Goldgrube GmbH i Tyskland. I styrelseprotokoll 22.6.2017 4 § konstateras följande: Goldgrube GmbH har varit förlustbringande under hela den tid bolaget har tillhört koncernen, och med den forskning som bedrivits har man hittills inte lyckats utveckla	Skriftlig rapportering till styrelsen	3

⁴ Korrigeringsbokningen ska återföras vid upprättande av koncernbokslut.

		<p>någoting konkret som skulle generera inkomster i framtiden. Det beräknade kassaflödet är 0,0 miljoner euro.</p> <p>Därmed uppfylls inte förutsättningarna enligt IAS 12.34-36 för redovisning av uppskjuten skatteskuld för i beskattningen fastställda förluster för dotterbolaget i Tyskland.</p> <p>Rättelseförfarande (koncernen): Per förändring av uppskjuten skatt (resultaträkningen) 250 tusen euro An uppskjuten skattefordran (balansräkningen) 250 tusen euro</p>		
8.	Intäktsföring av försäljning	<p>Observation och motiverad bedömning:</p> <p>I punkt 5 i styrelsens mötesprotokoll 22.6.2017 konstateras att ett leveransparti på 300 tusen euro har skickats till Kina den sista maj.</p> <p>I punkt 8 i revisionssammandraget konstateras att leveransvillkoret för bolagets försäljning till Kina är DDP (Incoterms 2015) hos kunden. I samma punkt konstateras vidare att fartygsresan till Kina enligt bolagets analys tar i genomsnitt 21 dygn. För de leveranspartier som enligt tidtabellen avgår under månadens sista 21 dygn intäktsförs försäljningen därför inte på månaden i fråga.</p> <p>I sammandraget konstateras vidare att man vid revisionen under räkenskapsperioden har observerat att bolagets kontrollmetod är att man enligt fartygets planerade avgångsdatum bedömer hur lång tid resan tar och sedan beräknar tidpunkten för intäktsföring utifrån det.</p> <p>I styrelsens protokoll 22.6.2017 efter avslutad räkenskapsperiod konstateras att en eventuell allmän höjning av fraktkostnaderna kan komma att påverka lönsamhetsnivån under den innevarande räkenskapsperioden.</p> <p>För närvarande råder det brist på sjöcontainrar i Europa, vilket kan komma att höja fraktkostnaderna från och med juli 2017, vilket kan leda till att bruttomarginalen på försäljningen till Kina minskar från nuvarande genomsnittliga 30 procent.</p>	Skriftlig rapportering till styrelsen	3

		<p>Det här har redan märkts så att M/S Nippon på väg från Fredrikshamn till Kina, som enligt planerna skulle avgå den första maj och fakturerades då, kom iväg först den sista maj med ett leveransparti på 300 tusen euro ombord.</p> <p>Sjöresan till Kina beräknas ta cirka 21 dagar. Det är uppenbart att leveransen inte kunde vara framme hos kunden på bokslutsdagen 31.5.2017, och därför borde den ännu inte ha kunnat intäktsföras.</p> <p>Därmed har de risker och förmåner som är förknippade med varornas ägande inte överförts till köparen i enlighet med IAS 18.14.a.</p> <p>På motsvarande sätt saknas bland bolagets omsättningstillgångar motsvarande tillgångspost, vars redovisade värde är 300 tusen euro minskat med en marginal på 30 procent, det vill säga 210 tusen euro. Varorna som ingår i leveransen hör till bolagets omsättningstillgångar på bokslutsdagen 31.5.2017, eftersom kriterierna för intäktsföring som försäljningsintäkt inte har uppfyllts.</p> <p>Det resultatpåverkande felet kan specificeras med användning av en marginal på 30 procent på följande sätt:</p> <p>Rättelseförfarande (moderbolaget och koncernen):</p> <table data-bbox="577 965 1361 1236"> <tr> <td>Per omsättning</td> <td>300 tusen euro</td> </tr> <tr> <td>An kundfordringar</td> <td>300 tusen euro</td> </tr> <tr> <td>Per omsättningstillgångar</td> <td>210 tusen euro</td> </tr> <tr> <td>An förändring av lager</td> <td>210 tusen euro</td> </tr> <tr> <td>Per inkomstskatt skulder (balansräkning)</td> <td>18 tusen euro</td> </tr> <tr> <td>An inkomstskatt (resultaträkning)</td> <td>18 tusen euro</td> </tr> </table>	Per omsättning	300 tusen euro	An kundfordringar	300 tusen euro	Per omsättningstillgångar	210 tusen euro	An förändring av lager	210 tusen euro	Per inkomstskatt skulder (balansräkning)	18 tusen euro	An inkomstskatt (resultaträkning)	18 tusen euro		
Per omsättning	300 tusen euro															
An kundfordringar	300 tusen euro															
Per omsättningstillgångar	210 tusen euro															
An förändring av lager	210 tusen euro															
Per inkomstskatt skulder (balansräkning)	18 tusen euro															
An inkomstskatt (resultaträkning)	18 tusen euro															
9.	Avsättningar (moderbolaget)	I moderbolagets not 16 konstateras att en avsättning på 510 tusen euro hänför sig till samarbetsarrangemang.	Uttalande med avvikande mening enligt 3 kap. 5 § i	4												

		<p>I koncernbokslutets not 31 konstateras att Betagama i juni 2017 slutförde samarbetsförhandlingarna på Betagammans fabrik i Finland. I bokslutet redovisades en avsättning för omstrukturering på 510 tusen euro för uppsägningarna, eftersom den uppsagda personalen inte har arbetsplikt under uppsägningstiden.</p> <p>Enligt bokföringslagen 5:14 ska i resultaträkningen de utgifter och förluster dras av som orsakas av framtida förpliktelser, om:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) de hänför sig till räkenskapsperioden eller en tidigare räkenskapsperiod, 2) de ska anses vara säkra eller sannolika vid den tidpunkt då bokslutet upprättas, 3) den inkomst som motsvarar dem inte är säker eller sannolik, och 4) de baserar sig på lag eller den bokföringsskyldiges förpliktelse gentemot en utomstående. <p>Enligt not 31 till koncernbokslutet hade samarbetsförhandlingarna inte avslutats 31.5.2017 utan först i juni 2017, d.v.s. inga uppsägningar hade gjorts ännu 31.5.2017. Bolaget har inte haft någon förpliktelse enligt BFL 5:14:1 4 punkten att betala ersättningar för uppsägning utan arbetsplikt. Förutsättningarna för redovisning av avsättning uppfylls inte.</p> <p>Rättelseförfarande (moderbolaget)⁵:</p> <table data-bbox="577 1034 1243 1102"> <tr> <td>Per avsättningar</td> <td>510 tusen euro</td> </tr> <tr> <td>An löner och arvoden</td> <td>510 tusen euro</td> </tr> </table> <p>Moderbolagets noter rättas så att omständighetens inverkan på räkenskapsperioden som började 1.6.2017 beskrivs i moderbolagets noter bland händelser efter räkenskapsperioden.</p>	Per avsättningar	510 tusen euro	An löner och arvoden	510 tusen euro	<p>revisionslagen angående moderbolagets bokslut</p>	
Per avsättningar	510 tusen euro							
An löner och arvoden	510 tusen euro							

⁵ Inga detaljer kring samarbetsförfarandet har getts i uppgiftsmaterialet. Utifrån det material som getts i uppgiften kan inte dras någon slutsats om huruvida avsättningen i fråga är riktig eller felaktig vad gäller koncernbokslutet som upprättats enligt IFRS.

10.	Klassificering av lån (koncernen och moderbolaget)	<p>Observation och motiverad bedömning:</p> <p>Enligt punkt 6 i det finansieringsavtal som ingåtts med ABCD-Banken Abp och som finns i bilaga 2 till revisorns sammandrag ska förhållandet mellan koncernens eget kapital och räntebärande skulder (beräknat enligt formeln eget kapital / räntebärande skulder) alltid vara över 60 procent på respektive årsbokslutsdag.</p> <p>Om soliditetsgraden underskrider den gräns som anges i avtalet har ABCD-Banken Abp rätt att med stöd av punkt 8 i finansieringsavtalet säga upp lånet med omedelbar verkan.</p> <p>De icke rättade fel som beskrivs i punkt 17 i bedömningsgrunderna minskar koncernens eget kapital med -9 562 tusen euro.</p> <p>Med beaktande av de ifrågavarande icke rättade felen som påverkar koncernens eget kapital kan förhållandet mellan eget kapital och räntebärande skulder enligt punkt 6 i finansieringsavtalet bestämmas på följande sätt</p> <table data-bbox="571 829 1489 1005"> <tr> <td>Eget kapital enligt koncernbalansräkningen</td> <td></td> </tr> <tr> <td>31.5.2017</td> <td>36 713 tusen euro</td> </tr> <tr> <td>Fel som minskar koncernens eget kapital</td> <td></td> </tr> <tr> <td><u>sammanlagt</u></td> <td><u>-9 562 tusen euro</u></td> </tr> <tr> <td>Koncernens eget kapital 31.5.2017 efter rättelse</td> <td>27 151 tusen euro</td> </tr> </table> <table data-bbox="571 1029 1489 1236"> <tr> <td>Långfristiga räntebärande skulder i koncernbalansräkningen</td> <td></td> </tr> <tr> <td>31.5.2017</td> <td>46 154 tusen euro</td> </tr> <tr> <td>Kortfristiga räntebärande skulder i koncernbalansräkningen</td> <td></td> </tr> <tr> <td>31.5.2017</td> <td><u>5 800 tusen euro</u></td> </tr> <tr> <td>Räntebärande skulder sammanlagt i koncernbalansräkningen</td> <td></td> </tr> <tr> <td>31.5.2017</td> <td>51 954 tusen euro</td> </tr> </table> <p>När man dividerar eget kapital (27 151 tusen euro) i den rättade koncernbalansräkningen 31.5.2017 med räntebärande skulder (51 954 tusen euro) i koncernbalansräkningen 31.5.2017 får man förhållandet 0,522 eller 52,2 % (alltså $27\ 151 / 51\ 954 = 0,522$) → 52,2 %.</p>	Eget kapital enligt koncernbalansräkningen		31.5.2017	36 713 tusen euro	Fel som minskar koncernens eget kapital		<u>sammanlagt</u>	<u>-9 562 tusen euro</u>	Koncernens eget kapital 31.5.2017 efter rättelse	27 151 tusen euro	Långfristiga räntebärande skulder i koncernbalansräkningen		31.5.2017	46 154 tusen euro	Kortfristiga räntebärande skulder i koncernbalansräkningen		31.5.2017	<u>5 800 tusen euro</u>	Räntebärande skulder sammanlagt i koncernbalansräkningen		31.5.2017	51 954 tusen euro	Uttalande med avvikande mening enligt 3 kap. 5 § i revisionslagen angående koncernbokslutet och moderbolagets bokslut	5
Eget kapital enligt koncernbalansräkningen																										
31.5.2017	36 713 tusen euro																									
Fel som minskar koncernens eget kapital																										
<u>sammanlagt</u>	<u>-9 562 tusen euro</u>																									
Koncernens eget kapital 31.5.2017 efter rättelse	27 151 tusen euro																									
Långfristiga räntebärande skulder i koncernbalansräkningen																										
31.5.2017	46 154 tusen euro																									
Kortfristiga räntebärande skulder i koncernbalansräkningen																										
31.5.2017	<u>5 800 tusen euro</u>																									
Räntebärande skulder sammanlagt i koncernbalansräkningen																										
31.5.2017	51 954 tusen euro																									

		<p>Av detta följer att förhållandet mellan koncernens eget kapital och räntebärande skulder underskrider den gräns på 60 % som anges i punkt 6 i låneavtalet.</p> <p>Därmed ska lånen på 28 000 tusen euro från ABCD-Banken Abp i koncernbokslutet och moderbolagets bokslut klassificeras som kortfristiga skulder (IAS 1.69.d och BFL 4:7).⁶</p> <p>Rättelseförfarande:</p> <p>(koncernen)</p> <table> <tr> <td>Per långfristiga räntebärande skulder</td> <td>28 000 tusen euro</td> </tr> <tr> <td>An kortfristiga räntebärande skulder</td> <td>28 000 tusen euro</td> </tr> </table> <p>(moderbolaget)</p> <table> <tr> <td>Per långfristigt främmande kapital</td> <td>28 000 tusen euro</td> </tr> <tr> <td>An kortfristigt främmande kapital</td> <td>28 000 tusen euro</td> </tr> </table> <p>Not 27 i koncernbokslutet rättas också så att den motsvarar balansställningen efter rättelserna.</p>	Per långfristiga räntebärande skulder	28 000 tusen euro	An kortfristiga räntebärande skulder	28 000 tusen euro	Per långfristigt främmande kapital	28 000 tusen euro	An kortfristigt främmande kapital	28 000 tusen euro		
Per långfristiga räntebärande skulder	28 000 tusen euro											
An kortfristiga räntebärande skulder	28 000 tusen euro											
Per långfristigt främmande kapital	28 000 tusen euro											
An kortfristigt främmande kapital	28 000 tusen euro											
11.	Going Concern (koncernen och moderbolaget)	<p>Observation och motiverad bedömning:</p> <p>Enligt bolagets lednings bedömning är antagandet om fortsatt verksamhet motiverat, och bokslutet har upprättats enligt principen om fortsatt verksamhet.</p> <p>Bolagets fortsatta verksamhet är emellertid förenad med betydande osäkerhet om brott av lånevillkoret som gäller förhållandet mellan räntebärande skulder och eget kapital, av skäl som beskrivs i kalkylen i punkt 10 "Klassificering av lån" i bedömningsgrunderna (det vill säga icke rättade fel som minskar koncernens eget kapital med sammanlagt -9 562</p>	Uttalande med avvikande mening enligt 3 kap. 5 § i revisionslagen angående koncernbokslutet och moderbolagets bokslut	5								

⁶ Om svaret inte innehåller någon hänvisning till felet på 7 720 tusen euro i koncernbokslutet till följd av felaktig behandling av den förvaltningsfastighet som nämns i punkt 5 i bedömningsgrunderna, får man inga poäng alls för den här punkten. De övriga icke rättade felen som beskrivs i punkt 17 i bedömningsgrunderna leder inte ensamma eller tillsammans till att kovenantgränsen överskrids.

		<p>tusen euro). Därmed har ABCD-Banken Abp rätt att låta lånet på 28 000 tusen euro till Betagamma Abp förfalla till betalning.</p> <p>Om ledningen är medveten om sådana händelser eller väsentliga osäkerhetsfaktorer som gäller förhållandena och påverkar den information som bokslutet eller verksamhetsberättelsen ger och anknyter till bolagets förmåga att fortsätta verksamheten, ska den enligt IAS 1.25 och IAS 1.26 lämna uppgifter om detta i bokslutet.</p> <p>IAS 1.25 föreskriver vidare att då en sammanslutnings bokslut inte upprättas utifrån antagandet om fortsatt verksamhet, ska information ges om detta och det ska meddelas på vilken grund bokslutet upprättats och varför det anses att principen om fortsatt verksamhet inte kan tillämpas.</p> <p>Enligt BFL 3:3:1 är en av bokslutsprinciperna att den bokföringsskyldige ska förutsättas fortsätta sin verksamhet. Enligt BFL 3:2 ska bokslutet ge en rättvisande bild av den bokföringsskyldiges verksamhetsresultat och ekonomiska ställning. Enligt BFL 3:1a.1 ska de mest relevanta riskerna och osäkerhetsfaktorerna beskrivas i verksamhetsberättelsen.</p> <p>Den ovan nämnda informationen om osäkerhetsfaktorer har inte getts i bokslutet.⁷</p> <p>Rättelseförfarande Den väsentliga osäkerhet som rör förmågan att fortsätta verksamheten och som beror på de ovan beskrivna omständigheterna rapporteras i koncernens och moderbolagets verksamhetsberättelse och bokslut.</p>		
12.	Resultat per aktie (koncernbokslutet och verksamhetsberättelsen)	<p>Observation och motiverad bedömning:</p> <p>I koncernbokslutet har resultatet per aktie inte angetts på det sätt som föreskrivs i IAS 33.66.</p> <p>Rättelseförfarande:</p>	Uttalande med avvikande mening enligt 3 kap. 5 § 3 mom. i revisionslagen angående koncernbokslutet	3

⁷ Om svaret inte innehåller någon hänvisning till felet på 7 720 tusen euro i koncernbokslutet till följd av felaktig behandling av den förvaltningsfastighet som nämns i punkt 5 i bedömningsgrunderna, får man inga poäng alls för den här punkten. De övriga icke rättade felen som beskrivs i punkt 17 i bedömningsgrunderna leder inte ensamma eller tillsammans till att kovenantgränsen överskrids och till att bolagets fortsatta verksamhet äventyras på grund av risken för att lånen förfaller till betalning.

		Resultatet per aktie läggs till i koncernbokslutet på det sätt som föreskrivs i IAS 33.66.								
13.	Förslag till utdelning	<p>Observation och motiverad bedömning: Bolagets styrelse föreslår för ordinarie bolagsstämman i verksamhetsberättelsen att 0,50 euro per aktie eller sammanlagt cirka 9 970 tusen euro delas ut av resultatet för räkenskapsperioden 1.6.2016–31.5.2017 och av vinstmedel från föregående räkenskapsperiod.</p> <p>Enligt nedanstående kalkyl har bolaget (med beaktande av de icke rättade felen som beskrivs i punkt 17 i bedömningsgrunderna och som påverkar moderbolagets resultat med sammanlagt 13 525 tusen euro) dock inte tillräckligt med utdelningsbara medel, av vilka den föreslagna utdelningen skulle kunna ske.</p> <table> <tr> <td>Bolagets utdelningsbara fria egna kapital</td> <td>21 575 tusen euro</td> </tr> <tr> <td><u>De icke rättade felens inverkan</u></td> <td><u>-13 453 tusen euro</u></td> </tr> <tr> <td>Utdelningsbara medel efter rättelse av felen</td> <td>8 122 tusen euro</td> </tr> </table> <p>Efter rättelse av felen är de utdelningsbara medlen mindre än den föreslagna utdelningen (9 970 tusen euro). Av denna orsak strider den föreslagna utdelningen mot ABL 13:5.</p> <p>Till följd av brott mot lånevillkoren kan ABCD-Banken Abp kräva att bolaget omedelbart betalar tillbaka sina lån på 28 000 tusen euro.</p> <p>Dessutom bör beaktas bolagets försämrade solvens som beror på att lånevillkoren för de långfristiga lånen inte uppfylls på grund av de icke rättade fel i koncernbokslutet som beskrivs i kalkylen i punkt 10 i bedömningsgrunderna och i punkt 17 i bedömningsgrunderna.⁸</p> <p>Rättelseförfarande:</p>	Bolagets utdelningsbara fria egna kapital	21 575 tusen euro	<u>De icke rättade felens inverkan</u>	<u>-13 453 tusen euro</u>	Utdelningsbara medel efter rättelse av felen	8 122 tusen euro	Anmärkning enligt 3 kap. 5 § i revisionslagen.	5
Bolagets utdelningsbara fria egna kapital	21 575 tusen euro									
<u>De icke rättade felens inverkan</u>	<u>-13 453 tusen euro</u>									
Utdelningsbara medel efter rättelse av felen	8 122 tusen euro									

⁸ Om svaret inte innehåller någon hänvisning till felet på 7 720 tusen euro i koncernbokslutet till följd av felaktig behandling av den förvaltningsfastighet som nämns i punkt 5 i bedömningsgrunderna, får man inga poäng alls för motiveringarna till äventyrande av solvensen som beskrivs i denna punkt i bedömningsgrunderna. De övriga icke rättade felen som beskrivs i punkt 17 i bedömningsgrunderna leder inte ensamma eller tillsammans till överskridning av kovenantgränsen eller till en situation där utdelningen skulle kunna äventyra bolagets solvens via bankens möjlighet att kräva återbetalning av lånen.

		Informationen i bokslutet är bristfällig till denna del och strider mot verksamhetsberättelsen. Rättelseförfarande: Uppgifter om försäljning av aktierna i Zerpenttiini Ab läggs till i not 40.																	
17.	Sammandrag av felen	<p>Utvärdering av felens inverkan (ISA 450) (exempel)</p> <p>Väsentlighetsgränsen finns färdigt definierad för uppgiften. Examinanden måste komma till slutsatsen genom att jämföra de observerade felen med den angivna väsentlighetsgränsen. Som gräns för fel som ska tas upp i revisionsberättelsen har i uppgiften angetts 500 tusen euro i moderbolaget och 600 tusen euro i koncernen.</p> <p>Nedan ges ett exempel på ett sammandrag av konstaterade fel.</p> <p>Fel i koncernbokslutet Sammandrag av felens inverkan på koncernens resultat före skatt samt på koncernens eget kapital.</p> <p>Väsentliga fel: (tusentusent euro)</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Fel</th> <th>Inverkan på koncernens resultat</th> <th>Inverkan på koncernens eget kapital</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Nedskrivning av intressebolag</td> <td>-1 000</td> <td>-1 000</td> </tr> <tr> <td>Derivat som omfattas av säkringsredovisning</td> <td>-1 900</td> <td>0</td> </tr> <tr> <td>Förvaltningsfastighet (återtagande av ändring av verkligt värde)</td> <td>-7 720</td> <td>-7 720</td> </tr> <tr> <td>Förvaltningsfastighet (saknade avskrivningar)</td> <td>-520</td> <td>-520</td> </tr> </tbody> </table>	Fel	Inverkan på koncernens resultat	Inverkan på koncernens eget kapital	Nedskrivning av intressebolag	-1 000	-1 000	Derivat som omfattas av säkringsredovisning	-1 900	0	Förvaltningsfastighet (återtagande av ändring av verkligt värde)	-7 720	-7 720	Förvaltningsfastighet (saknade avskrivningar)	-520	-520	Anmärkning enligt RevL 3 kap. 5 §	4
Fel	Inverkan på koncernens resultat	Inverkan på koncernens eget kapital																	
Nedskrivning av intressebolag	-1 000	-1 000																	
Derivat som omfattas av säkringsredovisning	-1 900	0																	
Förvaltningsfastighet (återtagande av ändring av verkligt värde)	-7 720	-7 720																	
Förvaltningsfastighet (saknade avskrivningar)	-520	-520																	

Sammanlagt	-11 140	-9 240
-------------------	----------------	---------------

Oväsentliga fel (tusen euro):

Fel	Inverkan på koncernens resultat	Inverkan på koncernens eget kapital
Redovisning av omräkningsdifferens vid försäljning av dotterbolag (TucTuc Ltd)	-350	0
Uppskjuten skattefordran	-250	-250
Intäktsföring av försäljning	-72	-72
Sammanlagt	-672	-322

Klassificeringsfel

Dessutom bör omklassificeringen av lånen på 28 000 tusen euro från ABCD-Banken Abp från långfristiga till kortfristiga skulder beaktas i koncernbalansräkningen av orsaker som beskrivs i punkt 10 i bedömningsgrunderna.

Om ledningen är medveten om händelser eller väsentliga osäkerhetsfaktorer som gäller förhållandena och påverkar informationen i bokslutet eller verksamhetsberättelsen och an knyter till bolagets förmåga

att fortsätta verksamheten, ska den enligt IAS 1.25 och IAS 1.26 lämna uppgifter om detta i bokslutet.

IAS 1.25 föreskriver vidare att då en sammanslutnings bokslut inte upprättas utifrån antagandet om fortsatt verksamhet, ska information ges om detta och det ska meddelas på vilken grund bokslutet upprättats och varför det anses att principen om fortsatt verksamhet inte kan tillämpas.

Den ovan nämnda informationen om osäkerhetsfaktorer har inte getts i koncernbokslutet.

Fel i moderbolagets bokslut

Sammandrag av felens inverkan på moderbolagets resultat samt på moderbolagets eget kapital.

Väsentliga fel (tusen euro):

Fel	Inverkan på moderbolagets resultat	Inverkan på moderbolagets eget kapital
Nedskrivning av intressebolag	-750	-750
Avsättning	510	510
Derivat som omfattas av säkringsredovisning	-2 375	-2 375
Förvaltningsfastighet (återtagande av ändring av verkligt värde)	-7 720	-7 720
Förvaltningsfastighet (saknade avskrivningar)	-608	-608

Nedskrivning av aktier i dotterbolag	-2 510	-2 510
Sammanlagt	-13 453	-13 453

Dessutom påverkas moderbolagets resultat och eget kapital av ett oväsentligt fel på 72 tusen euro till följd av felaktig intäktsföring av försäljning.

Klassificeringsfel:

Väsentliga fel

- Omklassificeringen av lånen på 28 000 tusen euro från ABCD-Banken Abp från långfristiga till kortfristiga skulder i balansräkningen.

Oväsentliga fel

- Koncernbidragen på 100 tusen euro tas upp bland extraordinära poster, vilket är ett oväsentligt fel.

Bokslutet är behäftat med ett vittgående väsentligt fel, eftersom de ovan nämnda väsentliga felen överskrider väsentlighetsgränsen och har betydande inverkan på många enskilda bokslutsposter. Av denna orsak ska uttalande med avvikande mening ges i revisionsberättelsen. Eftersom avvikande mening uttalas om bokslutet, ska en anmärkning ges till styrelsen och verkställande direktören.

Enligt BFL 3:3:1 är en av bokslutsprinciperna att den bokföringsskyldige ska förutsättas fortsätta sin verksamhet. Enligt BFL 3:2 ska bokslutet ge en rättvisande bild av den bokföringsskyldiges verksamhetsresultat och ekonomiska ställning. Enligt BFL 3:1a.1 ska de mest relevanta riskerna och osäkerhetsfaktorerna beskrivas i verksamhetsberättelsen.

Den ovan nämnda informationen om osäkerhetsfaktorer har inte getts i bokslutet.

Fel som inte rättats i moderbolagets bokslut

		<p>leder också till att förslaget till utdelning strider mot aktiebolagslagen, och en anmärkning om detta ska ges i revisionsberättelsen. Bolagets solvens har inte heller bedömts med beaktande av händelser efter räkenskapsperioden, brott mot kovenantvillkoren samt ABL 13:2.</p> <p>En anmärkning ska också ges på grund av att styrelsen har gett särskilda rättigheter enligt 10 kapitlet i aktiebolagslagen (SX-Asunnot Ab:s rätt att omvandla en del av köpeskillningsskulden för förvärvet av fastigheten Sinilahti till aktier i Betagamma Abp) utan fullmakt från bolagsstämman.</p>		
			Totalt 80 poäng	

Uppgift 2 (20 poäng)**REVISIONSBERÄTTELSE**

Till Betagamma Abp:s bolagsstämma

Revision av bokslutet**Uttalande**

Vi har utfört en revision av bokslutet för Betagamma Abp (FO-nummer 1234567-8) för räkenskapsperioden 1.6.2016–31.5.2017. Bokslutet omfattar koncernens balansräkning, resultaträkning, övrigt totalresultat, rapport över förändringar i eget kapital, kassaflödesanalys och noter, inklusive ett sammandrag över de viktigaste redovisningsprinciperna, samt moderbolagets balansräkning, resultaträkning, finansieringsanalys och noter till bokslutet.

Enligt vår uppfattning

- ger koncernbokslutet på grund av väsentligheten i de omständigheter som beskrivs i punkterna 1–6 i *Motivering till uttalande med avvikande mening* inte ger en rättvisande bild av koncernens ekonomiska ställning eller dess verksamhetsresultat och kassaflöden i enlighet med internationella redovisningsstandarder (IFRS) såsom de antagits av EU, **(0,50 poäng)**
- ger bokslutet på grund av väsentligheten i de omständigheter som beskrivs i punkterna 7–13 i *Motivering till uttalande med avvikande mening* inte ger en rättvisande bild av bolagets verksamhetsresultat och ekonomiska ställning i enlighet med i Finland gällande bestämmelser om upprättande av bokslut och uppfyller inte de lagstadgade kraven. **(0,50 poäng)**

Grund för uttalande med avvikande mening**Koncernbokslutet**

1. I sin resultaträkning har bolaget i strid med IAS 28.20 redovisat 1 000 tusen euro i intäkter på raden Andel av intressebolagens resultat och i sin balansräkning i strid med samma punkt på raden Andelar i intressebolag redovisat 8 000 tusen euro. Dessa poster borde ha klassificerats som tillgångar som innehas för försäljning enligt IFRS 5. Posten på 1 000 tusen euro som har redovisats i resultaträkningen borde återtas. **(1,5 poäng)**

2. I balansräkningen har bolaget i strid med IAS 40.9 behandlat posterna som tagits upp bland Förvaltningsfastigheter som förvaltningsfastigheter. Fastigheten i fråga bör behandlas som materiell tillgång enligt IAS 16. Av denna orsak borde räkenskapsperiodens resultat minskas med 7 720 tusen euro med återtagande av de rättelser av verkligt värde som redovisats bland övriga rörelseintäkter i resultaträkningen. Efter denna rättelse bör 7 280 tusen euro överföras från posten Förvaltningsfastigheter till posten Materiella tillgångar, varefter avskrivningar på 650 tusen euro för fastigheten i fråga borde tas upp i resultaträkningen för tiden 1.6.2016–31.5.2017. **(1,5 poäng)**

3. I ett avtal som bolaget ingått med en finansiär finns ett villkor som gäller förhållandet mellan eget kapital och räntebärande skulder, och detta villkor uppfylls inte när de i punkt 1–2 beskrivna felen beaktas i koncernbokslutet. Av denna orsak har bolagets finansiär till följd av avtalsbrott rätt att säga upp Betagamma Abp:s lån på 28 000 tusen euro med omedelbar verkan. Till följd av detta bör lånen på 28 000 tusen euro i koncernens balansräkning klassificeras som kortfristiga skulder. **(1,5 poäng)**.

4. Bolaget har inte tillämpat IAS 39.101.b som gäller avslutande av kassaflödessäkring på ränteswapavtalet vars verkliga värde är 2 375 tusen euro negativt, trots att den förutsedda transaktion som säkrades genom ränteswapavtalet inte längre kan förväntas realiseras. Av denna orsak är räkenskapsperiodens resultat 1 900 tusen euro för stort och fonden för verkligt värde i bolagets balansräkning 1 900 tusen euro för stor. **(1,0 poäng)**

5. I koncernbokslutet har resultatet per aktie inte angetts på det sätt som föreskrivs i IAS 33.66. **(0,5 poäng)**

6. Den ovan nämnda omklassificeringen av lån och de ovan i punkterna 1–3 beskrivna felen som inte rättats visar på väsentliga osäkerhetsfaktorer som kan leda till betydande tvivel om bolagets förmåga att fortsätta sin verksamhet. Denna omständighet framgår inte av koncernbokslutet eller noterna till det. **(2,0 poäng)**

Moderbolagets bokslut

7. I balansräkningen har bolaget i strid med IAS 40.9 och därmed även i strid med 5 kap. 2 b § i bokföringslagen behandlat posterna som tagits upp bland Förvaltningsfastigheter som förvaltningsfastigheter. Fastigheten i fråga bör behandlas som bestående aktiva enligt 4 kap. 3 § i bokföringslagen. Av denna orsak borde räkenskapsperiodens resultat minskas med 7 720 tusen euro med återtagande av de rättelser av verkligt värde som redovisats bland övriga rörelseintäkter i resultaträkningen. Efter denna rättelse bör 2 080 tusen euro överföras från posten Förvaltningsfastigheter till posten Markområden samt 5 200 tusen euro till posten Byggnader. Avskrivningarna enligt plan som hänför sig till posten Byggnader för tiden 1.6.2016–31.5.2017, sammanlagt 650 tusen euro, borde tas upp i resultaträkningen. **(1,5 poäng)**

8. I ett avtal som bolaget ingått med en finansiär finns ett villkor som gäller förhållandet mellan eget kapital och räntebärande skulder, och detta villkor uppfylls inte när det ovan beskrivna felet samt det i punkt 1 i "Koncernbokslutet" beskrivna felet beaktas i koncernbokslutet. Av denna orsak har bolagets finansiär till följd av avtalsbrott rätt att säga upp Betagamma Abp:s lån på 28 000 tusen euro med omedelbar verkan. Till följd av detta bör lånen på 28 000 tusen euro i koncernens balansräkning klassificeras som kortfristiga skulder. **(1,5 poäng)** Information om brott mot kovenantvillkoren har inte getts i bokslutet.¹

9. Bolaget har inte tagit upp ränteswapavtalet vars verkliga värde är 2 375 tusen euro negativt i balansräkningen, utan har behandlat avtalet som ansvar utanför balansräkningen. Den förutsedda transaktion som säkrades genom ränteswapavtalet kan inte längre förväntas realiseras och därför kan avtalet med beaktande av de omständigheter som nämns i bokföringsnämndens utlåtande 1963/2016 inte behandlas som ansvar utanför balansräkningen. Av denna orsak är räkenskapsperiodens resultat 2 375 tusen euro för stort och posten Främmande kapital i bolagets balansräkning 2 375 tusen euro för liten. **(1,0 poäng)**

10. Det av bolaget ägda ägarintresseföretaget Zerpentiini Ab:s redovisade värde kan anses ha minskat bestående och väsentligt vid bokslutstidpunkten 31.5.2017. Bolaget har inte tagit upp nedskrivningen på cirka 750 tusen euro enligt 5 kap. 13 § i bokföringslagen i resultaträkningen och balansräkningen. **(0,5 poäng)**

11. Det av bolaget ägda dotterbolaget Goldgrube GmbH:s redovisade värde kan anses ha minskat bestående och väsentligt vid bokslutstidpunkten 31.5.2017. Bolaget har inte tagit upp

¹ För denna punkt har poäng inte getts separat i uppgift 1 och uppgift 2.

nedskrivningen på cirka 2 510 tusen euro enligt 5 kap. 13 § i bokföringslagen i resultaträkningen och balansräkningen. **(0,5 poäng)**

12. Bland avsättningar har redovisats en post på 510 tusen euro som gäller ersättningar som ska betalas till uppsagd personal under räkenskapsperioden 1.6.2017–31.5.2018. Posten uppfyller inte redovisningsförutsättningarna enligt 5 kap. 14 § i bokföringslagen, eftersom den personal som ersättningarna ska betalas till ännu inte hade sagts upp på bokslutsdagen 31.5.2017. **(0,5 poäng)**

13. Den ovan nämnda omklassificeringen av lån och de ovan i punkterna 1–3 och 7–11 beskrivna felen som inte rättats visar på väsentliga osäkerhetsfaktorer som kan leda till betydande tvivel om bolagets förmåga att fortsätta sin verksamhet. Denna omständighet framgår inte av bokslutet eller noterna till det. **(1,5 poäng)**

Vi har utfört revisionen enligt god revisionssed i Finland. Vårt ansvar enligt god revisionssed beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns skyldigheter vid revision av bokslutet*.

Vi är oberoende i förhållande till moderbolaget och koncernföretagen enligt de etiska krav som tillämpas i Finland och som gäller vår revision och har i övrigt fullgjort vårt yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Vi anser att de revisionsbevis vi har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för vårt uttalande.

För revisionen särskilt betydelsefulla områden

Styrelsens och verkställande direktörens ansvar för bokslutet

Styrelsen och verkställande direktören ansvarar för upprättandet av bokslutet och för att koncernbokslutet ger en rättvisande bild i enlighet med internationella redovisningsstandarder (IFRS) sådana de antagits av EU samt i enlighet med i Finland gällande bestämmelser om upprättande av bokslut samt uppfyller de lagstadgade kraven. Styrelsen och verkställande direktören ansvarar även för den interna kontroll som de bedömer är nödvändig för att upprätta ett bokslut som inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller på fel.

Vid upprättandet av bokslutet ansvarar styrelsen och verkställande direktören för bedömningen av moderbolagets och koncernens förmåga att fortsätta verksamheten. De upplyser, när så är tillämpligt, om förhållanden som kan påverka förmågan att fortsätta verksamheten och att använda antagandet om fortsatt drift. Bokslutet upprättas utifrån antagandet om fortsatt drift, om inte avsikten är att likvidera moderbolaget eller koncernen eller avveckla verksamheten eller om det inte finns något realistiskt alternativ till att göra något av detta.

Revisorns skyldigheter vid revision av bokslutet

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

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

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

Vi kommunicerar med förvaltningsorganen om bland annat revisionens planerade omfattning och inriktning samt tidpunkten för den. Vi informerar också om betydelsefulla iakttagelser under revisionen, däribland de betydande brister i den interna kontrollen som vi identifierat.

Dessutom ger vi förvaltningsorganen bekräftelse på att vi har följt relevanta etiska krav på oavhängighet och tagit upp alla relationer och andra omständigheter som rimligen kan tänkas påverka vår oavhängighet, och i tillämpliga fall tillhörande motåtgärder.

Vi beslutar vilka av de omständigheter om vilka vi kommunicerat med förvaltningsorganen som var viktigast vid revisionen av den granskade räkenskapsperioden och som därför utgör de för revisionen särskilt betydelsefulla områdena. Vi beskriver dessa omständigheter i revisionsberättelsen, såvida inte någon författning eller bestämmelse hindrar offentliggörandet av omständigheten i fråga eller då vi i ytterst sällsynta fall konstaterar att information om omständigheten i fråga inte ska ges i revisionsberättelsen, eftersom de ogynnsamma konsekvenserna rimligen skulle väntas vara större än det allmänna intresset av denna information.

Övriga rapporteringsskyldigheter

Övrig information

Styrelsen och verkställande direktören ansvarar för den övriga informationen. Övrig information omfattar informationen i verksamhetsberättelsen och årsberättelsen. Vi har fått tillgång till verksamhetsberättelsen innan vi ger denna revisionsberättelse och förväntar oss att få tillgång till årsberättelsen efter detta datum.

Vårt uttalande om bokslutet täcker inte övrig information.

Vår skyldighet är att läsa den ovan specificerade övriga informationen och i samband med detta göra en bedömning av om det finns väsentliga motstridigheter mellan den övriga informationen och bokslutet eller den uppfattning vi har inhämtat under revisionen eller om den i övrigt verkar innehålla väsentliga felaktigheter. För verksamhetsberättelsens del är det ytterligare vår skyldighet att bedöma om verksamhetsberättelsen har upprättats enligt gällande bestämmelser om upprättande av verksamhetsberättelse.

Informationen om väsentliga händelser efter räkenskapsperioden avseende försäljning av aktierna i Zerpentiini Ab efter räkenskapsperiodens slut är oförenlig med informationen i not 40 till koncernbokslutet. **(0,5 poäng)**

Enligt vår uppfattning är informationen i verksamhetsberättelsen oförenlig med informationen i bokslutet och att verksamhetsberättelsen inte har upprättats i enlighet med tillämpliga bestämmelser om upprättande av verksamhetsberättelse. **(0,5 poäng)**

Om vi på utifrån det arbete vi ägnat åt informationen i verksamhetsberättelsen drar slutsatsen att det föreligger en väsentlig felaktighet i den ifrågavarande övriga informationen bör vi rapportera detta.

Så som beskrivs i punkterna 1–13 i avsnittet Grund för uttalandet om avvikande mening i vår revisionsberättelse innehåller koncernbokslutet och bokslutet väsentliga fel. Vår slutsats är att verksamhetsberättelsen av dessa orsaker är väsentligt felaktig med avseende på de siffror och övrig information i verksamhetsberättelsen som påverkas av de omständigheter som beskrivs i punkterna 1–12 i Grund för uttalandet om avvikande mening i vår revisionsberättelse. **(0,5 poäng)**

Anmärkningar

Som anmärkning anför vi att på grund av de omständigheter som beskrivs i grund för uttalandet om avvikande mening har bokslutet inte upprättats i enlighet med i Finland gällande bestämmelser om upprättande av bokslut. **(0,25 poäng)**

Som anmärkning anför vi att på grund av de omständigheter som beskrivs i grund för uttalandet om avvikande mening har verksamhetsberättelsen inte upprättats i enlighet med i Finland gällande bestämmelser om upprättande av verksamhetsberättelse. **(0,25 poäng)**

Som anmärkning anför vi att bolagets styrelse under räkenskapsperioden har beviljat i 10 kap. i aktiebolagslagen nämnda särskilda rättigheter som hänför sig till bolagets aktier utan fullmakt från bolagsstämman. Styrelsen har därmed agerat i strid med aktiebolagslagen. **(1,0 poäng)**

Som anmärkning anför vi att styrelsens förslag till vinstutdelning är i strid med bestämmelserna i 13 kap. i aktiebolagslagen, eftersom det med beaktande av de icke rättade fel som observerats i moderbolagets bokslut inte skulle finnas utdelningsbara medel i den omfattning som föreslås delas ut. **(1,0 poäng)**

Helsingfors den 16 september 2017

Tilintarkastus Tarkka Ab
Revisions sammanslutning

Tiina Tarkastaja
CGR

Revisorsgatan 25 A
00101 Helsingfors

Uppgift 3 (10 poäng)	Poäng
<p>Enligt ISA 250.12 ska revisorn som ett led i arbetet med att skaffa sig förståelse av företaget och dess miljö enligt ISA 315 (omarbetad) skaffa sig en allmän förståelse av:</p> <p>(a) det juridiska ramverk som gäller för företaget och den bransch eller sektor där företaget är verksamt</p> <p>och</p> <p>(b) hur företaget följer detta ramverk.</p> <p>Enligt ISA 250.13 ska revisorn inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om hur företaget har följt bestämmelserna i de lagar och andra författningar som allmänt vedertaget har en direkt inverkan på hur väsentliga belopp och upplysningar i de finansiella rapporterna fastställs.</p> <p>10 kap. i lagen om investeringstjänster Förfarandena i kundrelationer är också tillämpliga på kreditinstitut som tillhandahåller investeringstjänster enligt kreditinstitutslagen med stöd av den tillämpningsklausul som finns i 1 kap. 4 § 1 mom. i lagen om investeringstjänster.</p> <p>Enligt 10 kap. 1 § i lagen om investeringstjänster klassificeras kunder antingen som icke-professionella eller professionella kunder eller som godtagbara motparter. I 1 kap. 18 § i lagen om investeringstjänster definieras klassificeringen av kunder.</p> <p>I detta fall är de privatpersoner som är föremål för investeringstjänsten alltid icke-professionella kunder enligt 1 kap. 18 § 1 mom. 2 punkten i samma lag.</p>	<p>1,0</p> <p>0,5</p> <p>0,5</p> <p>0,5</p> <p>0,5</p>
<p>Enligt 10 kap. 3 § i lagen om investeringstjänster ska ett skriftligt avtal upprättas om tillhandahållande av investeringstjänster.</p> <p>Enligt 10 kap. 4 § i lagen om investeringstjänster ska ett värdepappersföretag innan tjänsterna tillhandahålls inhämta tillräckliga uppgifter om kundernas ekonomiska ställning, deras erfarenhet av och kunskaper om investering när det gäller de aktuella investeringstjänsterna eller finansiella instrumenten och deras investeringsmålsättningar för att kunna rekommendera lämpliga finansiella instrument och tjänster för dem.</p> <p>I 10 kap. 5 § 1–2 mom. i lagen om investeringstjänster finns bestämmelser om informationsskyldigheten gentemot kunden.</p> <p>Innan tjänster tillhandahålls ska även Finansinspektionens föreskrifter och anvisningar 16/2013 om uppföranderegler för tillhandahållande av finansiella tjänster, avsnitt 6.4.1. styckena 59–68 beaktas.</p>	<p>1,0</p> <p>1,0</p> <p>0,5</p> <p>0,5</p>
<p>Enligt 10 kap. 9 § 1 mom. i lagen om investeringstjänster ska banken i minst fem år bevara uppgifter om kundorder som avser finansiella instrument, uppgifter om transaktioner som avser finansiella instrument och utförs för egen eller en kunds räkning och uppgifter om andra tjänster som företaget tillhandahållit.</p>	<p>1,0</p>

<p>Enligt 10 kap. 15 § 5 mom. i lagen om investeringstjänster utfärdar Finansinspektionen för genomförande av bestämmelserna i direktivet om genomförande av direktivet om marknader för finansiella instrument närmare föreskrifter om de minimiuppgifter som ett värdepappersföretag enligt 9 § ska bevara och om hur de ska bevaras.</p>	0,5
<p>Finansinspektionens standard 1.3 I avsnitt 5.9.5 stycke 207 Intern styrning och organisation av verksamheten ges en föreskrift enligt vilken uppgifterna om transaktioner och tjänster ska lagras på ett tillförlitligt sätt så att de omedelbart är tillgängliga för Finansinspektionen.</p>	1,0
<p>Enligt föreskriften i avsnitt 5.9.5 stycke 209 i samma standard (1.3) omfattar de uppgifter som ska bevaras bl.a. de uppgifter enligt föreskrifter och anvisningar 16/2013 om uppföranderegler för tillhandahållande av finansiella tjänster som inhämtats för utredning av kundens kunskaper samt investeringsråd till icke-professionella kunder.</p>	0,5
<p>Enligt 9 kap. 1 § i lagen om investeringstjänster ska värdepappersföretaget på ett tillförlitligt sätt organisera förvaringen och hanteringen av kunders finansiella instrument och penningmedel (kundmedel) som har anförtrotts företaget.</p> <p>Värdepappersföretag som förvarar och hanterar kundmedel ska framför allt se till att dess tillgångar hålls klart åtskilda från kundmedlen. Värdepappersföretag ska på ett tillförlitligt sätt redovisa kundmedel så att kundmedlen för varje kund är tillräckligt åtskilda från andra kunders medel.</p> <p>Ett värdepappersföretag ska lämna in revisorns utlåtande för varje kalenderår till Finansinspektionen om huruvida värdepappersföretagets arrangemang för att förvara och hantera kundmedel fyller kraven i 9 kap. 1–4 § i lagen om investeringstjänster och de föreskrifter som utfärdats med stöd av 9 kap. 5 § i lagen om investeringstjänster.</p>	0,25 0,25 0,5