



PATENT- OCH REGISTERSTYRELSEN

BEDÖMNINGSGRUNDER FÖR DEN OFULLBORDADE CGR-EXAMEN 2019

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

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

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

Uppgift 1 (sammanlagt 25 poäng)

1.1 (5 poäng)

Kan Huipputeräs Ab lösa in de aktier som ägs av Jussi, Katariina och Tapio Toimari enligt det beslut som fattades av Huipputeräs Ab:s styrelse 22.5.2019 enligt förfaringssättet i 18 kapitlet i aktiebolagslagen?	Motivering
Nej (1,0 poäng) ¹ .	Enligt 18 kap. 1 § 1 mom. i aktiebolagslagen har den som innehar mer än nio tiondelar av bolagets samtliga aktier och röster (inlösare) rätt att till det gängse priset lösa in de övriga aktieägarnas aktier (2,0 poäng). Förfarandet i 18 kap. i aktiebolagslagen är inte tillämpligt på inlösen av ett aktiebolags egna aktier, enligt 15 kap. 11 § 2 mom. får ett privat aktiebolag inte förvärva eller lösa in alla sina egna aktier, enligt 3 kap. 2 § 3 mom. medför en aktie som tillhör bolaget självt inga rättigheter i bolaget, enligt 18 kap. 1 § 3 mom. beaktas vid räknandet av inlösningsgränser inte aktier och röster som tillhör bolaget och Huipputeräs Ab äger inga egna aktier (2,0 poäng) ² .

¹ Poäng ges inte om motiveringen är ett inlösenpris eller ett pris som underskrider det gängse priset eller att fullmakt från bolagsstämman saknas.

² En motivering räcker till för poäng. Att fler motiveringar nämns ger inte fler poäng.

1.2 (20 poäng)

Vilka aktier i Huipputeräs Ab ägda av Jussi, Katariina och Tapio Toimari kan Huipputeräs Ab lösa in med styrelsens beslut?	Aktie-specifikt inlösningsbelopp	Motiveringar och bestämmelser som lösningsrätten, inlösningsbeloppet och Huipputeräs Ab:s styrelses rättighet att fatta beslut om inlösningsrätten baserar sig på
Alla B-aktier (1,0 poäng).	150 euro/aktie (1,0 poäng).	<p><i>Inlösen som grundar sig på inlösenvillkor (ABL 15 kap.)</i></p> <p>Enligt 15 kap. 10 § 1 mom. i aktiebolagslagen kan det i bolagsordningen föreskrivas att bolaget har rätt eller skyldighet att förvärva eller lösa in bolagets aktier (1,0 poäng). Enligt 5 § i Huipputeräs Ab:s bolagsordning har Huipputeräs Ab rätt att lösa in B-aktierna (1,0 poäng).</p> <p>Enligt 15 kap. 10 § 2 mom. i aktiebolagslagen kan styrelsen besluta om förvärv och inlösen, om det inte handlar om utnyttjande av inlösen- och förvärvsrätt i ett publikt aktiebolag (1,0 poäng). Huipputeräs Ab är ett privat aktiebolag (1,0 poäng) och därför kan styrelsen besluta om inlösen av B-aktierna (1,0 poäng).</p> <p>Enligt 15 kap. 10 § 1 mom. 5 punkten i aktiebolagslagen ska det i bolagsordningen nämnas vilket vederlag som ska betalas för aktierna eller på vilka grunder vederlaget ska räknas ut (1,0 poäng). 5 § i Huipputeräs Ab:s bolagsordning omfattar en bestämmelse om inlösningspriset på B-aktier (1,0 poäng), dvs. 150 euro/aktie.</p>
De A-aktier i Huipputeräs Ab som Jussi Toimari sålt till Tapio Toimari (1,0 poäng) ³ .	200 euro/aktie (1,0 poäng).	<p><i>Inlösen som grundar sig på inlösenklausul (ABL 3 kap.)</i></p> <p>Enligt 3 kap. 7 § 1 mom. i aktiebolagslagen kan det i bolagsordningen föreskrivas att en aktieägare, bolaget eller någon annan har rätt att lösa in en aktie som från någon annan ägare än bolaget övergår till en annan (1,0 poäng). Enligt 6 § i Huipputeräs Ab:s bolagsordning har Huipputeräs Ab rätt att lösa in aktier som övergår från en annan ägare än bolaget till en ny aktieägare utanför bolaget. (1,0 poäng).</p>

³ Poäng ges inte om svaret är att andra aktier också kan lösas in med stöd av inlösenklausulen. Katariina Toimari är ingen ny aktieägare och därför tillämpas inlösenklausulen inte på de A-aktier hon övertagit. Inlösenklausulen tillämpas inte heller på B-aktierna, eftersom de inte övergår.

		<p>Tapio Toimari äger inga aktier i Huipputeräs Ab sedan tidigare (1,0 poäng), och därför gäller lösningsrätten de A-aktier som övergått till honom.</p> <p>Enligt 3 kap. 7 § 5 mom. i aktiebolagslagen ska det på bolagets beslut om inlösen tillämpas det som bestäms i 15 kap. 10 § 2 mom. (1,0 poäng) Således kan Huipputeräs Ab:s styrelse besluta om inlösen (1,0 poäng), som ovan konstaterats om B-aktierna.</p> <p>Enligt 3 kap. 7 § 2 mom. 3 punkten i aktiebolagslagen är lösenbeloppet aktiens gängse pris, som i avsaknad av annan utredning, anses vara det avtalade priset vid ett förvärv mot vederlag, om inte annat föreskrivs i bolagsordningen (1,0 poäng). Huipputeräs Ab:s bolagsordning har ingen bestämmelse om A-aktiernas inlösningspris (1,0 poäng). Enligt uppgiften är A-aktiens gängse pris 200 euro (1,0 poäng). Det köpepris som Jussi och Tapio Toimari av skattemässiga skäl har fastställt för A-aktien motsvarar inte A-aktiens gängse pris (1,0 poäng).</p>
--	--	---

Uppgift 2 (37,5 poäng)

2.1 (12,0 poäng)

Bristfällig punkt i dokumentationen	Korrigeringsförslag med motiveringar	Motivering (punkt i ISA-standard)	Poängsättning
Granskning av material- och tjänsteinköp	<p>Enligt revisionsarbetspappret har inköpsfakturor granskats slumpmässigt, men de granskade transaktionerna har inte specificerats på arbetspappret.</p> <p>Revisorn ska specificera granskade enheter eller förhållanden i sin dokumentation.</p>	ISA 230.9a	3
Granskning av avklippet för inköp och försäljning	<p>När det gäller avklipp för inköp och försäljning har man förlitat sig på verkställande direktörens syn om att kontrollerna fungerar.</p> <p>En revisor som avser förlita sig på kontrollerna ska själv testa att de fungerar.</p>	ISA 330.8	3
Periodisering av försäljningen	<p>Enligt revisionsarbetspappret har man inte fått den dokumentation som behövs om väsentlig periodisering av försäljningen i anslutning till Neula ja Lanka Ab. Saken har bara diskuterats med verkställande direktören.</p> <p>Revisorn har konstaterat att en revisionsberättelse i standardformat kan ges även utan dokument.</p> <p>Dokumentet kan läggas till i den slutliga revisionsdokumentationen när de kommer.</p> <p>Efter att en revisionsberättelse har avgetts får endast administrativa åtgärder vidtas i mappen. Till det hör inte att skaffa nytt material eller att dra nya slutsatser. Revisorn ska skaffa revisionsbevis om periodiseringen innan revisionsberättelsen ges.</p> <p>Revisorn ska avgöra om tillräckliga revisionsbevis har inhämtats. Enligt revisionsarbetspappret hade inga revisionsbevis inhämtats om väsentliga poster innan revisionsberättelsen gavs. Om</p>	ISA 230.14 ISA 230.A22 ISA 330.26 ISA 330.27	3

	revisorn inte lyckas inhämta revisionsbevis bör ska i revisionsberättelsen ingå ett modifierat uttalande		
Granskning av memorialverifikat	<p>Revisorn har i arbetspappret konstaterat att bakgrundsdokumenterna inte behöver gås igenom, och revisorn har inte dokumenterat innehållet i de genomgångna verifikaten i arbetspappret.</p> <p>Revisorns dokumentation är inte tillräcklig för att en annan erfaren revisor ska kunna bilda sig en uppfattning om resultaten av åtgärderna och bevisen.</p>	ISA 230.8b	3

2.2 (13,0 poäng)

Bristfällig punkt i dokumentationen	Korrigeringsförslag med motiveringar	Motivering (punkt i ISA-standard)	Poängsättning
Riskbedömningsåtgärder	<p>Revisorn har inte ansett omsättningstillgångarna utgöra något riskområde, även om omsättningstillgångarna är väsentliga med hänsyn till bokslutet.</p> <p>Om omsättningstillgångarna är väsentliga med hänsyn till bokslutet ska revisorn säkerställa att tillgångarna existerar genom att delta i inventeringen.</p> <p>Revisorn har inte diskuterat riskerna med företagets ledning.</p> <p>Till riskbedömningsåtgärderna hör att rikta förfrågningar till ledningen.</p> <p>Revisorn har inte utrett bolagets egen riskhanteringsprocess.</p> <p>Revisorn ska bilda sig en uppfattning även om företagets riskbedömningsprocesser.</p>	<p>ISA 501.4</p> <p>ISA 315.6</p> <p>ISA 315.15</p>	3
Kartläggning av kontrollerna	Enligt revisionsarbetspappret har kartläggningen av kontrollerna bara baserat sig på uppgifter från ledningen. Revisorn har inte själv	ISA 315.13	3

		vidtagit åtgärder för att gå igenom kontrollerna. Enbart förfrågningar är inte tillräckliga, utan revisorn ska även vidta andra åtgärder.		
Tillsyn bokföringsbyrån	av	Enligt revisionsarbetspappret har bokföringsbyrån lagt ut löneräkningen på entreprenad till en tjänsteleverantör. Man har bett bokföringsbyråns revisor om en rapport över kontrollerna som gäller lönerna, men inte fått någon sådan. Bokföringsbyrån hanterar självständigt bokföringen och betalningen, och bolagets verkställande direktör medverkar nästan inte alls i bokföringsprocessen. Revisorn ska på annat sätt inhämta revisionsbevis om de kontroller som tillämpas hos den tjänsteleverantör som har hand om löneräkningen, till exempel genom att besöka tjänsteleverantören och vidta åtgärder där.	ISA 402.12	3
Granskning av verifikat		Revisorn har lagt märke till brister i verifikaten under bokförarens semester. Bristerna är betydande och styrelsen borde informeras om dem.	ISA 260.16	2
Farliga arbetskombinationer		Bokförare Minna Lampinen bokför och betalar fakturorna. Betalningar kan göras även utan godkännande. Bokföringsbyråns registrerings- och betalningsrättigheter utgör en farlig arbetskombination som revisorn bör rapportera till styrelsen. Enligt revisionsarbetspappret har detta inte rapporterats.	ISA 265.9	2

2.3 (12,5 poäng)

Bristfällig punkt i dokumentationen	Korrigeringsförslag med motiveringar	Motivering (punkt i ISA-standardern)	Poängsättning
Ingående saldo	<p>Revisorn har stämt av saldona för den första räkenskapsperioden som ska granskas mot det föregående året. Revisorn har inte vidtagit andra granskningsåtgärder.</p> <p>Revisorn bör också vidta andra åtgärder, antingen genom att gå igenom föregående revisors arbetspapper eller granska de ingående saldona samt utifrån de ingående saldona bedöma huruvida redovisningsprinciperna varit ändamålsenliga.</p>	<p>ISA 510.6c</p> <p>ISA 510.6b</p>	4
Föregående revisor	<p>Revisorn har endast läst den föregående revisorns revisionsberättelse.</p> <p>Revisorn ska kommunicera med föregående revisor. Det räcker inte med att enbart läsa föregående revisionsberättelse.</p>	ISA 300.13b	4
Delintäktsföring	<p>Revisorn har inte granskat uppskattningarna i anslutning till delintäktsföringen. Revisorn har inte gått igenom utfallen av föregående års uppskattningar eller granskat Kalle Kivamäkis förklaringar till avvikelserna. Revisorn har litat på det som Kivimäki berättat, och inte ifrågasatt hans förklaringar till avvikelserna.</p> <p>Revisorn ska granska ledningens uppskattningar genom att gå igenom utfallen från föregående år.</p> <p>Revisorn ska bedöma huruvida ledningens uppskattningar är rimliga. Året innan hade man inte beaktat övertidsarbete i uppskattningarna. Tidigare fel i uppskattningarna tyder på att uppskattningarna förknippas med osäkerhet.</p>	<p>ISA 540.9</p> <p>ISA 540.18 ISA 315.25</p> <p>ISA 200.A22 I</p>	4,5

	Eftersom tidigare uppskattningar inte har motsvarat utfallen bör revisorn förhålla sig professionellt skeptisk vid bedömningen av ledningens förklaringar.		
--	--	--	--

Uppgift 3 (25 poäng)

Uppgift	Brist eller fel i bokföringen, bokslutet, verksamhetsberättelsen eller förvaltningen	Motivering	Hänvisning till bestämmelse/ Annan grund	Poängsättning
1	Enligt revisionsarbetspappret har kapitalvederlag 1 tagits upp som erhållna förskott i bokslutet utan bolagsstämmans beslut.	Intäkter under räkenskapsperioden är de vederlag som man genom adekvata bolagsstämmobeslut har bestämt att ska tas ut för räkenskapsperioden.	Bokföringsnämndens allmänna anvisning (1.2.2017) 2.1.3. eller BokfN 2003/1706 (För hänvisning enbart till BFL 2:3 0,25 poäng)	1,0+0,5+0,5
2	Enligt revisionsarbetspappret hade man i låneandelskalkylen ¹ fördelat lånet på samtliga aktier (5 000 aktier), även om affärslägenhetens andel av lånet redan hade betalats. (Kapitalvederlag 1)	Affärslägenheten har inte längre någon låneandel och därför ska bara bostadslägenheternas aktieantal användas vid beräkningen av de återstående låneandelarna.	4 § och 5 § i bolagsordningen (För hänvisning enbart till Bokföringsnämndens allmänna anvisning (1.2.2017) 1.2.2.2. eller 2.3.1. 0,25 poäng)	1,0+0,5+0,5
3	Enligt bakgrundsinformationen till uppgiften är beslutet som fattades om kapitalvederlag 1 felaktigt. I enlighet med bolagsstämmans beslut har man beslutat att samla in kapitalvederlag utifrån antalet kvadratmeter i lägenheterna.	I enlighet med bolagsordningen bör kapitalvederlagen grunda sig på antalet aktier.	4 § och 5 § i bolagsordningen (För hänvisning enbart till BABL 3:3 0,25 poäng)	1,0+0,5+0,5
4	Enligt revisionsarbetspappret har kapitalvederlag 2 fonderats, men beslut om fondering saknas.	Det finns inget beslut av bolagsstämman eller bestämmelse i bolagsordningen om fondering av kapitalvederlag	Bokföringsnämndens allmänna anvisning (1.2.2017) 1.2.3. eller 2.4.2.	1,0+0,5+0,5

¹ Om en delägare i ett bolag har rätt att betala bort sin andel av lånen, ska över låneandelarna uppgöras en låneandelskalkyl för tiden fram till den överenskomna tidpunkten för betalningen. I låneandelskalkylen inkluderas utöver resterande lånekapital också de till lånet anknutna kapitalvederlagsinkomster som hör till räkenskapsperioden och enligt prestationsprincipen har periodiserats till betalningstidpunkten. Dessutom inbegrips de utgifter som ska täckas med vederlaget och betalda låneamorteringar samt eventuella under- eller överskott som hänför sig till vederlaget och baserar sig på vederlagskalkyler för tidigare räkenskapsperioder. (Bokföringsnämndens allmänna anvisning (1.12.2017), 2.3.1).

		2, och därför borde det inte ha fonderats.		
5	Enligt revisionsarbetspappret har bostadsaktiebolaget inte lagt fram uppgifter om budgetutfallet i verksamhetsberättelsen. Uppgifterna har redovisats för bolagsstämman med ett separat dokument.	I ett bostadsaktiebolag ska alltid upprättas en verksamhetsberättelse som inbegriper de uppgifter som förutsätts i BABL. Verksamhetsberättelsen ska bland annat innehålla uppgifter om hur budgeten har följts.	BABL 10:5 eller Bokföringsnämndens allmänna anvisning (1.2.2017) 6.1.5.	1,0+0,5+0,5
6	Enligt revisionsarbetspappret har en bostadshusreservation gjorts till beloppet 450 000 euro. Reservationen är för stor.	Maximibeloppet av en bostadshusreservation som görs i samfundets bokföring senast vid fastställandet av bokslutet är under skatteåret 68 euro per kvadratmeter av bostadsbyggnadens yta (68 euro * 4 500 m ² = 306 000 euro).	Lag om bostadshusreservering vid beskattningen 846/1986, 3 § (26.10.2001/900)	1,0+0,5+0,5
7	Enligt revisionsarbetspappret har uppgifter om långfristiga lån angivits i verksamhetsberättelsen.	Uppgifter om långfristiga lån ska anges i noterna. Bokföringslagstiftningen tillåter inte att man enbart i verksamhetsberättelsen redogör för uppgifter som är obligatoriska i noterna.	BokfN 1992/2019 eller Statsrådets förordning om uppgifter som ska tas upp i små- och mikroföretags bokslut 3:6 eller Bokföringsnämndens allmänna anvisning (1.2.2017) 5.4.2.	1,0+0,5+0,5
8	Enligt bakgrundsinformationen till uppgiften har en omfattande långsiktig underhållsplan presenterats på bolagsstämman. Detta ärende har inte behandlats i verksamhetsberättelsen.	Väsentliga framtida händelser som man känner till och som har betydande kostnadseffekter för bolaget bör redogöras för i verksamhetsberättelsen. (En uppskattning av den sannolika kommande utvecklingen ska anges i verksamhetsberättelsen).	10 kap. 5 § 2 mom. 6 punkten i BABL BokfN 1970/2017 eller Bokföringsnämndens allmänna anvisning (1.2.2017) 6.1.6.	1,0+0,5+0,5
9	Enligt ett styrelsemötesprotokoll har bolagsstämman bara valt en revisor, och styrelsen har genom sitt beslut kompletterat valet genom att utse en revisor till..	Bolagsstämman väljer bolagets revisorer. Enligt bolagsordningen ska bolaget ha två revisorer.	BABL 9:2 eller BABL 6:3 (0,25 poäng) och bolagsordningen (0,25 poäng)	1,5+0,5+0,5

10	Enligt revisionsarbetspappret har disponenten inte undertecknat bokslutet.	Om den bokföringsskyldige är en sammanslutning eller en stiftelse, ska bokslutet och verksamhetsberättelsen skrivas under av styrelsen eller de ansvariga bolagsmännen samt av verkställande direktören eller en person i motsvarande ställning.	BFL 3:7	1,0+0,5+0,5
11	Enligt ett styrelsemötesprotokoll har bolagets styrelse beviljat ett lån till disponenten, som hör till bolagets närståendekrets.	<p>Bolaget får bevilja penninglån endast om gäldenären inte hör till bolagets närståendekrets enligt BABL 11:8 och lånet är nödvändigt för underhållet eller användningen av en byggnad som tillhör bolaget. Detsamma gäller ställande av säkerhet.</p> <p>Begränsningen enligt 1 mom. tillämpas inte, om beviljandet av lån eller ställandet av säkerhet tjänar bolagets intresse och, i det fall som avses i 8 § 1 mom. 1 punkten, bolagets samtliga aktieägare ger sitt samtycke till det eller, i ett fall enligt 8 § 1 mom. 2–5 punkten, bolagsstämman fattar beslut om det med sådan majoritet som avses i 6 kap. 26 §.</p> <p>Disponenten hör till bolagets närståendekrets. Lånet är inte nödvändigt för underhållet eller användningen av en byggnad som tillhör bolaget. Disponenten har fått lån för att köpa en sommarstuga.</p> <p>En av styrelseledamöterna, som också är delägare i bolaget, har motsatt sig beviljandet av lånet. Lånet tjänar inte heller bolagets intresse.</p>	BABL 11:7	1,5+0,5+0,5

12	Enligt ett styrelsemötesprotokoll har styrelsen fattat beslut om att avskeda en styrelseledamot.	<p>En styrelseledamot kan före mandattidens utgång avskedas av den som valt ledamoten. I det här fallet hade styrelseledamoten valts av bolagsstämman.</p> <p>Styrelsen är inte behörig att avskeda ledamöter. Det handlar om ett lagstridigt, ogiltigt beslut som inte har några rättsverkningar.</p>	BABL 7:13	1,0+0,5+0,5
----	--	--	-----------	-------------

Uppgift 4 (37,5 poäng)

4.1 (12,5 poäng)

Faktor	Faktorn beaktas som en del av anskaffningsvärdet 1.7.2019 (antingen som en ökning eller som en minskning av anskaffningsvärdet) Ja/Nej	Motivering
Endast 5 års månatliga leasingavgifter diskonterade till nuvärde	Nej (1,00 poäng)	<p>IFRS 16.18 Ett företag ska fastställa leasingperioden som den icke uppsägningsbara leasingperioden, tillsammans med perioder som omfattas av en möjlighet att förlänga leasingavtalet om leasetagaren är rimligt säker på att utnyttja det alternativet. Beroende på karaktären hos leasetagarens verksamhet medför en omlokalisering höga kostnader och det bedöms även för övrigt vara svårt att hitta en lämplig, ersättande lokal och utifrån den information som finns att tillgå finns inga för ändamålet lämpliga lokaler till buds i företaget verksamhetsområde. Också en hänvisning till IFRS 16.B37 eller IFRS 16.19 godkänns. (1,25 poäng)</p> <p>Om det av motiveringarna till svaret framgår exakt att hänvisningen gäller den tillämpliga punkten, ges poäng även om punkten inte har nämnts separat.</p> <p>Motiveringarna i denna punkt kan även finnas i nästa punkt.</p>
Månatliga leasingavgifter för 5 år samt månatliga leasingavgifter för optionen till förlängning på 5 år diskonterade till nuvärde	Ja (1,00 poäng)	IFRS 16.18 Samma motivering som ovan. IFRS 16.18 Ett företag ska fastställa leasingperioden som den icke uppsägningsbara leasingperioden, tillsammans med

		<p>perioder som omfattas av en möjlighet att förlänga leasingavtalet om leasetagaren är rimligt säker på att utnyttja det alternativet. Beroende på karaktären hos leasetagarens verksamhet kan en omlokalisering medföra höga kostnader och det bedöms även för övrigt vara svårt att hitta en lämplig, ersättande lokal och utifrån den information som finns att tillgå finns inga för ändamålet lämpliga lokaler till buds i företags verksamhetsområde. Också en hänvisning till IFRS 16.B37 eller IFRS 16.19 godkänns. (1,25 poäng)</p> <p>Om det av motiveringarna till svaret framgår exakt att hänvisningen gäller den tillämpliga punkten, ges poäng även om punkten inte har nämnts separat.</p> <p>Motiveringarna i denna punkt kan även finnas i föregående punkt.</p>
Initiala direkta utgifter 50 000 euro	Ja (1,0 poäng)	<p>IFRS 16.24 (c) eller hänvisning IFRS 16 Bilaga Definitionen av initiala direkta utgifter</p> <p>Initiala direkta utgifter är merkostnader som inte skulle ha uppkommit om ett leasingavtal inte hade ingåtts. (1,0 poäng)</p> <p>Om det av motiveringarna till svaret framgår exakt att hänvisningen gäller den tillämpliga punkten, ges poäng även om punkten inte har nämnts separat.</p>
Nuvärdet av avsättningen för återställandet 250 000 euro	Ja (1,0 poäng)	<p>IFRS 16.24 (d) och IFRS 16.25 (hänvisning till IFRS 16.25 förutsätts inte).</p> <p>Enligt IFRS 16.25 ska leasetagaren redovisa de kostnader som beskrivs i IFRS</p>

		<p>16.24 (d) som en del av anskaffningsvärdet för nyttjanderätten när leasetagaren ådrar sig en förpliktelse för dessa kostnader. (1,0 poäng)</p> <p>Om det av motiveringarna till svaret framgår exakt att hänvisningen gäller den tillämpliga punkten, ges poäng även om punkten inte har nämnts separat.</p>
Leasegivarens andel av flyttkostnaderna 125 000 euro	Ja, avdras från anskaffningsvärdet (1,0 poäng)	<p>IFRS 16.24 (b) eller hänvisning IFRS 16 Bilaga A, definition av förmåner i samband med teckning av leasingavtal</p> <p>Det handlar om en förmån i samband med leasingavtal. (1,0 poäng)</p> <p>Av svaret bör framgå att förmånen dras av från anskaffningsvärdet antingen i denna punkt eller i punkten bredvid.</p> <p>Om det av motiveringarna till svaret framgår exakt att hänvisningen gäller den tillämpliga punkten, ges poäng även om punkten inte har nämnts separat.</p>
Engångsbeloppet på 300 tusen euro som betalades vid inledningsdatumet för leasingavtalet	Ja (1,0 poäng)	<p>IFRS 16.24 (b)</p> <p>Det handlar om leasingavgift som betalats i förväg, senast vid inledningsdatumet. (1,0 poäng)</p> <p>Om det av motiveringarna till svaret framgår exakt att hänvisningen gäller den tillämpliga punkten, ges poäng även om punkten inte har nämnts separat.</p>

4.2 (12,5 poäng)

Produktgrupp E uppnår inga gränsvärden. **(0,75 poäng)** För alla andra produktgrupper eller tjänster har de kvantitativa gränsvärdena i segmentrapporteringen överskridits. **(0,40 poäng för rätt produktgruppsspecifikt svar; högst 2,0 poäng sammanlagt)** Om svaret har grundat sig på gränsvärden i en jämförelse av tre segment för vilka information ska lämnas, ges inga poäng.

När det gäller ett segments vinst eller förlust bör det märkas att det kvantitativa gränsvärdet beräknas antingen utifrån de sammanlagda vinsterna från alla segment som redovisat vinst eller de sammanlagda förlusterna från alla segment som redovisat förlust, beroende på vilken av dem som är större i absoluta tal. (IFRS 8.13) Ett företag ska lämna separat information om ett rörelsesegment, om förutsättningarna för sammanslagning av rörelsesegment inte uppfylls. När det handlar om rörelsesegment som överskridit gränsvärdena ska sammanslagningsföresättningar för alla segment uppfyllas för att de ska kunna sammanslås till ett rörelsesegment för vilket information ska lämnas. (IFRS 8.12) Om det svarats rätt att inga gränsvärden överskrids för E och hänvisats till IFRS 8.13 **(1,0 poäng)**

Segment 1 för vilket information ska lämnas och som innehåller produktgrupperna A och B har fastställts felaktigt. **(2,25 poäng)** Kravet på likartade ekonomiska egenskaper uppfylls inte för produktgrupperna A och B, eftersom deras långsiktiga bruttoresultat inte kan förväntas vara likartade. (IFRS 8.12) **(0,75 poäng)**

Segment 2 för vilket information ska lämnas och som innehåller produktgrupp C har fastställts korrekt. **(2,25 poäng)** Produktgruppen har rapporterats som ett separat segment. Inga andra produktgrupper har sammanslagits med det och det har inte sammanslagits med andra produktgrupper. Om det i svaret har hänvisats till IFRS 8.12 **(0,5 poäng)**.

Segment 3 för vilket information ska lämnas, som innehåller produktgrupperna D och E samt tjänsten F, har fastställts felaktigt. **(2,25 poäng)** I segment 3 för vilket information ska lämnas avviker produkternas och tjänsternas karaktär hos tjänsten F från produktgrupperna D och E, eftersom det i tjänsten F avser biluthyrning som avviker från tjänsterna i anslutning till serviceverkstadsverksamhet. Dessutom avviker kundtypen för produkterna och tjänsterna i produktgrupp E från produktgrupp D och tjänsten F, eftersom kunderna i produktgrupp E är franchising-företagare, inte privatkunder eller företagskunder hos serviceverkstadstjänsterna. Om det i svaret har hänvisats till IFRS 8.12 **(0,75 poäng)**.

4.3 (12,5 poäng)

Faktor	Motivering	IFRS-hänvisning
Fastställande av kasagenererande enheter	Rörelsesegment 1 har fastställts korrekt. Rörelsesegment 2 har inte fastställts korrekt, eftersom den rätta prövningsnivån ska vara högst så omfattande som ett rörelsesegment enligt definition i punkt 5 i IFRS 8 Rörelsesegment före sammanslagning (1,75 poäng)	IAS 36.80 (b) (0,5 poäng)
Diskonteringsats som använts	Icke-justerad marginell upplåningsränta ska inte användas som diskonteringsats vid prövningen av nedskrivningsbehov. (1,75 poäng)	IAS 36.55-57 samt IAS 36.A16-18 (0,5 poäng om hänvisning gjorts till IAS 36.55 eller tillämpningsanvisningen IAS 36.A16-18)
Omsättningens tillväxt enligt budgetarna/prognoserna under en period på 10 år	En period på 10 år som grundar sig på budgetar/prognoser är för lång. Perioden ska vara högst 5 år, såvida det inte finns goda skäl att använda en längre period. I den här uppgiften har inga motiveringar till en längre period angetts. (1,75 poäng)	IAS 36.33 (b) och IAS 36.35 (0,5 poäng, vilken hänvisning som helst godkänns)
Omsättningens tillväxt efter prognosperioden	Den faktiska tillväxttakten har legat under den tillväxttakt i procent som förutspåts för tiden efter prognosperioden. Enligt IAS 36.33 (c) ska bedömningar av perioder bortom den som omfattas av de senaste budgetarna eller prognoserna basera på en oförändrad eller avtagande tillväxttakt, såvida det inte finns goda skäl att använda en ökande tillväxttakt. I den här uppgiften har inga motiveringar till en ökande tillväxttakt angetts. (1,75 poäng)	IAS 36.33 (b) (0,5 poäng)

Redovisning av pulveraffärsverksamhetens försäljningsresultat i resultaträkningen:

Vid redovisningen av pulveraffärsverksamheten måste man beakta att rörelsegrenen ingår i produktgrupp A, på vilken det har fördelats goodwill. En del av denna goodwill ska inkluderas i tillgångar som kan säljas vid fastställandet av försäljningsresultatet, vilket påverkar försäljningsresultatet. **(2,5 poäng)**

Motivering:

Eftersom goodwill har fördelats på produktgrupp A (en kassagenererande enhet) och företaget avyttrar en produkt som ingår i produktgrupp A (en verksamhet som hör till enheten) ska den goodwill som är knuten till den avyttrade verksamheten enligt IAS 36.86

(a) innefattas i det redovisade värdet för verksamheten vid fastställande av vinst eller förlust vid avyttringen, och

(b) värderas utifrån det relativa värdet för den avyttrade verksamheten och andelen av den kassagenererande enhet som behålls, såvida inte företaget kan visa att någon annan metod bättre återspeglar den goodwill som är knuten till den avyttrade verksamheten. **(1,0 poäng)**

Ofullbordad CGR-examen 2019

REVISIONSBERÄTTELSEN OCH REVISORNS ÖVRIGA RAPPORTER (100 POÄNG)

Uppgift 1 (80 poäng)

1	Uppskjutna skatter (koncernen)	<p>Granskningsobservation och motiverad bedömning</p> <p>Av punkt 10 i revisorns sammanfattning framgår att det svenska dotterbolaget Robotik AB:s resultat med stor sannolikhet blir positivt i framtiden, enligt uppgifter från den lokala revisorn. Av punkt 10 i revisorns sammanfattning framgår vidare, att det enligt det svenska bolagets revisors rapportering i den kalkyl som han gått igenom kan förlusten, 3 500 tusen euro, utnyttjas helt och hållet under de kommande räkenskapsperioderna.</p> <p>Enligt ekonomiöversikten i styrelsemötesprotokollet 4/2018–2019 är budgeten och resultatutvecklingen samt det beskattningsbara resultatet för de följande 5 åren i det svenska bolaget sammanlagt 6 000 tusen euro positivt. Bortsett från innevarande år förväntas dotterbolaget under de kommande åren av sitt resultat betala en utdelning på uppskattningsvis minst 700 tusen euro per år till moderbolaget.</p> <p>Enligt punkt 10 i revisorns sammanfattning har det svenska dotterbolaget inte gjort några förluster tidigare år. Bolaget har inga outnyttjade skatteförluster som avses i IAS 12.35 och som skulle indikera att bolaget</p>	Uttalande med avvikande mening om koncernbokslutet enligt 3 kap. 5 § i revisionslagen	5
---	--------------------------------	---	---	---

	<p>eventuellt inte kommer att generera beskattningsbar inkomst i framtiden..</p> <p>Enligt IAS12.34 ska uppskjutna skattefordringar redovisas i den utsträckning det är sannolikt att avdragen kan avräknas mot överskott vid framtida beskattning. Av det svenska dotterbolagets förluster har 700 tusen euro i uppskjuten skattefordran lämnats oredovisade. Skattesatsen i Sverige är 20 procent (punkt 12 i revisorns sammanfattning): 3 500 tusen euro / 20 procent = 700 tusen euro.</p> <p>I punkt 12 i revisorns sammanfattning nämns att de uppskjutna skatteskulderna består av andelen uppskjutna skatter för avskrivningsdifferenser som redovisats i de finländska koncernbolagens separata balansräkningar samt av andelen uppskjutna skatter i anslutning till fördelningen av det verkliga värdet på immateriella rättigheter som gjorts på koncernnivå.</p> <p>I enlighet med IAS 12.82 b ska upplysning lämnas om uppskjutna skattefordringar och de förhållanden som motiverar att de redovisas i rapporten över finansiell ställning då företaget har redovisat förluster under innevarande eller föregående redovisningsperiod i samma land där uppskjuten skattefordran uppkommit.</p> <p>Korrigeringsförfarande (koncernen) Debet Uppskjutna skattefordringar (balansräkning) 700 tusen euro</p>		
--	--	--	--

		<p>Kredit Förändring i uppskjutna skatter (resultaträkning) 700 tusen euro.</p> <p>Till not 25 fogas en specifikation av beloppet av uppskjutna skattefordringar 2019 och en motivering som stöder redovisningen.</p>		
2	Nedskrivningsprövning (koncernen)	<p>Granskningsobservation och motiverad bedömning</p> <p>Enligt IAS 36.12 ska företaget beakta externa och interna informationskällor vid prövningen av om det finns indikationer på att en tillgångsposts värde har minskat. I verksamhetsberättelsen, i avsnittet Resultat, beskrivs den hårda konkurrensen om kundrelationer i Kina (extern informationskälla enligt IAS 36.12.b). Med stöd av en informationskälla som avses i IAS 36.12 b kan man anse att det i ZikZaks goodwill på 8 000 tusen euro finns indikationer på att värdet på tillgångsposten kan ha minskat.</p> <p>Utifrån not nr 9 till bokslutet och 5 § i styrelsemötesprotokollet 1/2019–2020 är ZikZaks återvinningsvärde 17 000 tusen euro beräknat enligt en omsättningsökning på 2 procent, dvs. återvinningsvärdet underskrider redovisat värde med 6 000 tusen euro.</p>	Uttalande med avvikande mening om koncernbokslutet enligt 3 kap. 5 § i revisionslagen	5

	<p>Resultatet från prövningen av goodwill som lagts fram i bokslutet bör sänkas med 6 000 tusen euro på följande grunder:</p> <p>Enligt styrelsemötesprotokollet 1/2019–2020 och not 9 till bokslutet underskrider återvinningsvärdet 17 000 tusen euro de poster som finns i bokföringen vid tidpunkten för prövningen, goodwill 8 000 tusen euro + övriga poster 15 000 tusen euro, med sammanlagt 6 000 tusen euro.</p> <p>Enligt IAS 36.59 ska det redovisade värdet skrivas ned till återvinningsvärdet om återvinningsvärdet för en tillgång är lägre än redovisat värde. Av goodwill i bokslutet bör nedskrivas 6 000 tusen euro, för att återvinningsvärdet ska motsvara det redovisat värde som redovisats i bokslutet. Efter nedskrivningen motsvarar posten i bokföringen på 15 000 tusen euro och den återstående delen av goodwill 2 000 tusen euro återvinningsvärdet 17 000 tusen euro enligt prövningskalkylen.</p> <p>Korrigeringsförfarande (koncernen) Debet Nedskrivningar 6 000 tusen euro Kredit Goodwill 6 000 tusen euro</p>		
--	---	--	--

3	Nedskrivnings- prövning – omstrukturering (koncernen)	<p>Granskningsobservation och motiverad bedömning</p> <p>Enligt 6 § i styrelsemötesprotokollet 1/2019–2020 har man beslutat att planera omstruktureringsåtgärder i ZikZak Co Ltd. Styrelsen gav verkställande direktören fullmakt att upprätta en mer detaljerad plan för omstruktureringen. Styrelsen förutsatte att verkställande direktören bereder planen före slutet av september 2019. Utifrån den mer detaljerade planen skulle styrelsen senare på sitt möte 13.10.2019 fatta beslut om de åtgärder som ska vidtas och den tidpunkt när personalen hos ZikZak Co. Ltd ska informeras internt om omstruktureringen och när ett börsmeddelande ska publiceras.</p> <p>Omstruktureringens uppskattade positiva nettoeffekt (2 000 tusen euro) på ZikZak Co. Ltd:s återvinningsvärde har enligt 6 § i styrelsemötesprotokollet 1/2019-2020 tagits i beaktande i återvinningsvärdet på 17 000 tusen euro som enligt 5 § i styrelsemötesprotokollet 1/2019-2020 användes vid prövningen av nedskrivningsbehovet.</p> <p>Enligt punkt 8 i revisorns sammanfattning har den positiva nettoeffekt som kommer att följa av omstruktureringen av ZikZak Co. Ltd och som beror på effektivitetsfördelar uppskattats till 2 000 tusen euro. Den har tagits i beaktande i den av styrelsen godkända prövningen av nedskrivningsbehovet och därmed ökat</p>	Uttalande med avvikande mening om koncernbokslutet enligt 3 kap. 5 § i revisionslagen	5,5
---	--	---	---	-----

	<p>återvinningsvärdet med 2 000 tusen euro. Enligt känslighetsanalysen som nämns i sammanfattningen uppstår ett nedskrivningsbehov i den kassagenererande enheten ZikZak Co Ltd till följd av vilken som helst negativ förändring i återvinningsvärdet.</p> <p>Enligt IAS 36.33 b ska företaget vid beräkningen av nyttjandevärdet fastställa kassaflödesprognoserna så att de inte innehåller eventuella framtida inkommande eller utgående kassaflöden som väntas uppkomma vid framtida omstruktureringar eller vid förbättringar eller öknings av tillgångens prestanda. Enligt IAS 36.44 ska framtida kassaflöden uppskattas med utgångspunkt från tillgången i befintligt skick. Uppskattningen av framtida kassaflöden ska inte omfatta uppskattade betalningar hänförliga till en framtida omstrukturering som företaget ännu inte är förpliktigt att genomföra.</p> <p>Bolaget har inte förpliktigt sig att genomföra omstruktureringen eftersom det tillsvidare inte har utarbetat någon plan för omstruktureringsåtgärderna och därmed inte har inlett genomförandet eller informerat de berörda om planens detaljer (IAS 36.46, IAS 37.72). Styrelsen har på sitt möte 1/2019-2020 konstaterat att beslut fattas först på mötet 13.10.2019 och har därmed inte förbundit sig till omstruktureringen.</p> <p>Eftersom ZikZaks återvinningsvärde omfattar 2 000 tusen euro i kassaflöden, vilka enligt IAS 36 inte får inkluderas i prövningen av</p>		
--	--	--	--

		<p>nedskrivningsbehovet 30.6.2019. Bolaget har inte förbundit sig till planen och inte informerat om den internt eller externt, och därför ska återvinningsvärdet minskas med 2 000 tusen euro till 15 000 tusen euro. En nedskrivning av återvinningsvärdet med två miljoner leder till att goodwill måste nedskrivnas med 2 000 tusen euro.¹</p> <p>Korrigeringsförfarande (koncernen) Debet Nedskrivningar 2 000 tusen euro Kredit Goodwill 2 000 tusen euro</p>		
4	Nedskrivning av kundrelationer (koncernen)	<p>Granskningsobservation och motiverad bedömning</p> <p>I punkt 8 i revisorns sammanfattning nämns att koncernens svenska dotterbolag Robotik AB miste en viktig kund under räkenskapsperioden 2019. I punkt 8 nämns vidare att man i samband med sammanslagningen av verksamheterna år 2015 i anslutning till förvärvet i fråga hade identifierat kundrelationen som en tillgång med begränsad nyttjandeperiod och en avskrivningstid på sju år. Enligt punkt 8 i revisorns sammanfattning förväntas den förlorade kunden inte alls generera försäljning i framtiden.</p>	Uttalande med avvikande mening om koncernbokslutet enligt 3 kap. 5 § i revisionslagen	4,5

¹ Av behovet av nedskrivning orsakades 6 miljoner redan utifrån återvinningsvärdet på 17 miljoner euro som redovisades i bokslutet. I bokslutet 30.6.2019 har ingen nedskrivning på 6 miljoner euro gjorts. Styrelsen har på sitt möte 1/2019-2020 (5 §) beslutat följa upp ZikZaks resultatutveckling och fundera på behovet av nedskrivning efter att mer detaljerade omstruktureringsåtgärder för ZikZak Co. Ltd har preciserats inför styrelsemötet 13.10.2019.

		<p>I bokslutet 2019 är enligt revisorns sammanfattning den förlorade kundens balansvärde uttryckligen 1 000 tusen euro och för kunden har också redovisats en uppskjuten skatteskuld på 200 tusen euro.</p> <p>IAS 38.74 ska en immateriell tillgång, efter det första redovisningstillfället, tas upp i rapporten över finansiell ställning till anskaffningsvärdet efter avdrag för ackumulerade avskrivningar och ackumulerade nedskrivningar.</p> <p>Korrigeringsförfarande (koncernen)² Debet Nedskrivningar 1 000 tusen euro Kredit Kundrelationer 1 000 tusen euro Debet Uppskjutna skatteskulder (balansräkning) 200 tusen euro Kredit Förändring i uppskjutna skatteskulder (resultaträkning) 200 tusen euro.</p>		
5	Aktiverade utvecklingsutgifter (moderbolaget och koncernen)	<p>Granskningsobservation och motiverad bedömning:</p> <p>Enligt punkt 6 i revisorns sammanfattning omfattar aktiverade utvecklingsutgifter 400 tusen euro i kostnader för kartläggning av produktalternativ. De kan inte anses generera inkomst under de kommande perioderna (IAS 38.56).</p> <p>Enligt regeringens proposition med förslag till ändring av bokföringslagen 89/2015 betraktas som typisk forskningsverksamhet bl.a. anskaffning av ny information, sökning av</p>	Uttalande med avvikande mening om moderbolagets bokslut enligt 3 kap. 5 § i revisionslagen	4

² I svaret har man inte krävt att uppskjutna skatter redovisas.

		<p>tillämpningsobjekt för informationen, sökning av alternativa produkter och processer samt projektering av nya och förbättrade produkt- och processalternativ.</p> <p>Enligt BFL 5:8.1 är utgifter som inte genererar inkomst under de kommande perioderna forskningsutgifter som ska tas upp som kostnad under räkenskapsperioden.</p> <p>Enligt punkt 6 i revisorns sammanfattning bedömer man att projektet uppfyller aktiveringskriterierna enligt IAS 38.57 och kommer att ge inkomst under de kommande perioderna.³</p> <p>Enligt punkt 6 i revisorns sammanfattning har de utvecklingsutgifter som bokförts på projektet Pelikone kakkonen aktiverats även i koncernen. Enligt punkt 6 i revisorns sammanfattning och grunderna för aktivering av utvecklingsutgifter som redogjorts för i bokslutet uppfylls kriterierna för aktivering i IAS 38.57, och därför ska motsvarande korrigering inkluderas även i koncernbokslutet.</p>		
--	--	--	--	--

³ De aktiverade personalkostnaderna som hört till projektet, 350 tusen euro, kan utifrån punkt 6 i sammanfattningen på ett tillförlitligt sätt fastställas som hänförliga till projektet och som aktiveringsbara kostnader enligt IAS 38.57.f. Enligt revisorns sammanfattning omfattar personalutgifterna inga utbildningsutgifter som avses i IAS 38.67.c.

Kostnader för planering av prototyper, 300 tusen euro, som nämns i punkt 6 i revisorns sammanfattning, ges som ett exempel på utvecklingsutgifter i IAS 38.59a och kan därmed aktiveras med stöd av IAS 38.57.

		<p>Korrigeringsförfarande (koncernen och moderbolaget): Kredit Bestående aktiva (Immateriella rättigheter, utvecklingsutgifter) 400 tusen euro⁴ Debet Övriga rörelsekostnader 400 tusen euro Kredit Förändring i räkenskapsperiodens skatter (resultaträkning) 80 tusen euro. Debet Skatteskulder av räkenskapsperiodens resultat (balansräkning) 80 tusen euro</p>		
6	<p>Utdelningsbara medel / Utvecklingsutgifter som inte redovisats som kostnad (moderbolaget)</p>	<p>Granskningsobservation och motiverad bedömning:</p> <p>Aktiverade utvecklingsutgifter på 1 050 i moderbolagets bokslut hade inte tagits i beaktande i kalkylen över utdelningsbara medel i not 9 till moderbolagets bokslut. Beloppet av utvecklingsutgifter som aktiverats efter de utgifter som tagits upp som utvecklingsutgifter i resultaträkningen enligt bokföringslagen och IAS 38.56 och det belopp som ska avdras från de utdelningsbara medlen är 600 tusen euro.</p> <p>Enligt ABL 13:5 får det belopp av utvecklingsutgifterna som inte tagits upp som kostnad inte delas ut av räkenskapsperiodens resultat, vinstmedel eller andra utdelningsbara fonder.</p> <p>Återstoden, dvs. de aktiverade utvecklingsutgifterna på 600 tusen euro ska</p>	<p>Uttalande med avvikande mening om moderbolagets bokslut enligt 3 kap. 5 § i revisionslagen</p>	2

⁴ Av posten borde man även ha beaktat andelen avskrivningar på den. Det har inte krävts i svaret.

		<p>avdras i kalkylen över utdelningsbart eget kapital i noterna.</p> <p>Rättelseförfarande</p> <p>Beloppet av återstående aktiverade utvecklingsutgifter, 600 tusen euro, dras av i kalkylen över utdelningsbara medel.</p>		
7	Ersättningsansvar i anslutning till projekt (moderbolaget och koncernen)	<p>Granskningsobservation och motiverad bedömning:</p> <p>I punkt 4 i revisorns sammanfattning samt i styrelsemötesprotokollen 4 och 5/2019 nämns att bolaget har ett omtvistat projekt med kunden Pilvipalvelu Ab. Enligt styrelsemötesprotokollet 5/2019 bedömer projektchefen att det är sannolikt att man blir tvungen att betala kunden 400 tusen euro i ersättning. Styrelsen anser det också sannolikt att man blir tvungen att betala ersättning, men det exakta ersättningsbeloppet är öppet. Enligt punkt 4 i revisorns sammanfattning har ingen separat avsättning eller skuld redovisats för projektet även om det enligt advokatbyråns bekräftelsebrev är sannolikt att bolaget blir tvunget att betala en del av kundens ersättningskrav.</p> <p>Enligt IFRS 15.51 kan ett ersättningsbelopp till kunden variera bland annat till följd av viten. Företaget ska uppskatta beloppet av en rörlig</p>	Uttalande med avvikande mening om moderbolagets bokslut enligt 3 kap. 5 § i revisionslagen	4

	<p>ersättning i enlighet med IFRS 15.53 antingen utifrån det förväntade värdet eller det mest sannolika beloppet. Enligt IFRS 15.70 ska en ersättning som ska betalas till en kund inkludera kontanta belopp som ett företag betalar, eller förväntar sig att betala, till kunden. Enligt IFRS 15.70 ska ett företag ska redovisa ersättning som ska betalas till en kund som en sänkning av intäkterna. Om ersättning som ska betalas till en kund redovisas som en sänkning av transaktionspriset ska företaget redovisa en minskning av intäkterna, enligt IFRS 15.72.</p> <p>I koncernbokslutet ska sanktionen behandlas i enlighet med ovan nämnda IFRS-standarder som en post som minskar omsättningen.</p> <p>I anslutning till det ersättningsansvar som uppskattas för projektet har företaget en befintlig förpliktelse som en följd av inträffad händelse. Det är sannolikt att resurser kommer att flöda ut och det finns en tillförlitlig uppskattning av beloppet av avsättningen (IAS 37.14). Enligt BFL 5:14 ska de utgifter och förluster som orsakas av framtida förpliktelser dras av i resultaträkningen, om de ska anses vara säkra eller sannolika vid den tidpunkt då bokslutet upprättas. Enligt BFL 5:14.2 ska en post tas upp som en avsättning om det exakta beloppet av utgiften eller förlusten inte är känt. Av dessa anledningar ska moderbolaget ta upp en avsättning för projektet i bokslutet.</p> <p>Bokföringsnämnden har i sitt utlåtande 1827/2008 fastställt, att</p>		
--	--	--	--

		<p>om sannolikheten för en realisering är</p> <p>1. På goda grunder säker (95–100 %); Ingen framtida transaktion, bokförs som kostnad</p> <p>2. Sannolik (50–95 %); Bokförs som kostnad, om beloppet på ett rimligt sätt kan uppskattas, upptas i annat fall som not.</p> <p>Korrigeringsförfarande (moderbolaget) Debet Övriga rörelsekostnader 400 tusen euro Kredit Avsättningar 400 tusen euro Debet Uppskjuten skattefordran (balansräkning) 80 tusen euro Kredit Förändring i uppskjutna skatter (resultaträkning) 80 tusen euro.</p> <p>Korrigeringsförfarande (koncernen) Debet Omsättning 400 tusen euro Kredit Avsättningar 400 tusen euro Debet Uppskjuten skattefordran (balansräkning) 80 tusen euro Kredit Förändring i uppskjutna skatter (resultaträkning) 80 tusen euro.</p>		
8	Intäktsföring av försäljning (koncern-bokslutet)	<p>Granskningsobservation och motiverad bedömning:</p> <p>Enligt koncernens principer för upprättande av bokslut ska intäkter från försäljning av licenser redovisas när koncernen har levererat licensen till kunden och de betydande risker och fördelar som är förknippade med produkten och kontrollen över den har överförts på köparen.</p> <p>I styrelsemötesprotokollet 5/2018-2019 nämns att det inhemska dotterbolaget Digitalisaatio Ab har ingått ett avtal om användning av en licens</p>	Skriftlig rapportering till styrelsen	4,5

	<p>för fyra år. I avtalet ingår leveranser av uppdateringar till kunden. Kunden bestämmer själv om kunden installerar uppdateringarna av licensen i fortsättningen. Det kan hända att Digitalisaatio Ab gör vissa mindre ändringar i licensens innehåll under de fyra åren. Kunden fick börja använda licensen 1.4.2019 genom att underteckna avtalet.</p> <p>Utifrån nämnda principer kan licensen ses som en licens som ger användningsrätt, och då ska licensen intäktsföras vid en tidpunkt på basis av följande omständigheter:</p> <ul style="list-style-type: none">- Enligt avtalet kommer Digitalisaatio Ab under granskningsperioden inte att vidta sådana åtgärder i licenserna enligt IFRS 15.B58(a) som i väsentlig grad skulle påverka de licenser som kunden får.- Därför kan man inte anse att alla kriterier enligt IFRS 15.B58 för löftet om åtkomsten till företagets immateriella egendom har uppfyllts.- Eftersom inte alla kriterier i IFRS 15.B58 uppfylls, är licensen till sin karaktär en licens som ger rätt att använda och som avses i IFRS 15.B61. Kunden kan själv styra användningen av licensen och få den återstående nyttan med licensen till alla väsentliga delar vid den tidpunkt när licensen överläts. Därför ska licensen intäktsföras som ett prestationsåtagande som ska fullgöras vid den tidpunkt när kunden får bestämmanderätten över användningen av licensen. Rätten att		
--	---	--	--

		<p>använda licensen överförs på kunden omedelbart från och med avtalsdatumet 1.4.2019.</p> <p>Enligt punkt 2 i revisorns sammanfattning har bolaget i bokslutet redovisat 25 tusen euro från licenser över tiden bland försäljningsintäkter samt fordringar av kundavtal.</p> <p>Bolaget ska redovisa hela licensen på 400 tusen euro som ett prestationsåtagande som fullgörs vid en tidpunkt.</p> <p>Korrigeringsförfarande (koncernen):</p> <p>Debet Fordringar av kundavtal 375 tusen euro Kredit Försäljningsintäkter 375 tusen euro Debet Förändring i uppskjutna skatter (resultaträkning) 75 tusen euro. Kredit Uppskjuten skatteskuld (balansräkning) 75 tusen euro</p>		
9	Intäktsföring av försäljning (Tjeckien)	<p>Granskningsobservation och motiverad bedömning</p> <p>Det tjeckiska dotterbolagets revisor har rapporterat att projektet "Tulos kuntoon" färdigställts före utgången av räkenskapsperioden 2019. Enligt punkt 10 i revisorns sammanfattning saknas en intäktsföring på 100 tusen euro i bokslutet 2019.</p> <p>Enligt IFRS 15.31 ska ett företag intäktsredovisa när det uppfyller ett prestationsåtagande genom att överlåta en utlovad tjänst till en kund. En tillgång överförs när kunden får kontroll över tillgången.</p>	Skriftlig rapportering till styrelsen	3,5

		<p>Korrigeringsförfarande (koncernen) Debet Skulder av kundavtal 100 tusen euro Kredit Omsättning 100 tusen euro Kredit Uppskjuten skatteskuld (balansräkning) 20 tusen euro Debet Förändring i uppskjuten skatt (resultaträkning) 20 tusen euro.</p>		
10	Tidsbestämt hyresavtal (koncernen och moderbolaget)	<p>Granskningsobservation och motiverad bedömning</p> <p>Enligt 7 § i styrelsemötesprotokollet 1/2018–2019 har man godkänt ett hyresavtal för moderbolagets verksamhetsställe i Helsingfors. Hyrestiden är 10 år. I hyresavtalet nämns att bolaget är befriat från hyra under tiden 1.10.2018–31.12.2019, och att bolaget under inga omständigheter ska bli skyldigt att betala hyra för den hyresfria perioden.</p> <p>Utifrån hyresavtalet är den årliga hyran 120 tusen euro. Enligt punkt 4 i revisorns sammanfattning ökade hyreskostnader med 90 tusen euro från föregående år på grund av den nya verksamhetslokalen som togs i bruk 1.10.2018.</p> <p>Enligt 2 kap. 3 § 1 mom. i bokföringslagen är mottagande av en produktionsfaktor grunden för bokföring (prestationsprincipen), om inte något annat bestäms. Enligt 3 kap. 3 § 1 mom. 6 punkten i bokföringslagen ska de intäkter och kostnader som hänför sig till räkenskapsperioden tas upp utan hänsyn till datum för betalningen. Förutsatt att det gäller</p>	<p>Skriftlig rapportering till styrelsen</p> <p>Uttalande med avvikande mening om noterna till koncernens och moderbolagets bokslut enligt 3 kap. 5 § i revisionslagen</p>	3

		<p>ett avtal där den ekonomiska effekten motsvarar 0 euro, och att inte några som helst skyldigheter uppstår för hyrestagaren att betala hyra för den aktuella tiden, uppkommer enligt Bokföringsnämndens utlåtande 1986/2018 ingen utgift i enlighet med prestationsprincipen. Eftersom bolaget under inga omständigheter blir skyldigt att betala hyra, ska utgiften i fråga inte redovisas i bokslutet för räkenskapsperioden 2018–2019.</p> <p>Enligt IAS 17.33 ska hyror som bestäms utifrån ett annat hyresavtal tas upp som jämnstora kostnadsposter under hyrestiden, om inte någon annan systematisk grund bättre återspeglar den tidsmässiga fördelningen av den nytta som användaren får. Enligt SIC 15.5 ska den totala nyttan som beror på incitament tas upp som minskning av hyreskostnaden i jämna poster under hyrestiden, om inte någon annan systematisk grund bättre återspeglar den tidsmässiga fördelningen av den nytta som hyrestagaren får av tillgången. I koncernen ska hyran för det hyresfria året tas upp som kostnad.</p> <p>Enligt punkt 4 i revisorns sammanfattning är bolagets användning av lokalerna i sin affärsverksamhet jämt fördelad över hela hyresavtalstiden på 10 år.⁵</p> <p>På koncernnivå ska de avtalsenliga hyrorna 1 110 tusen euro periodiseras över hela</p>		
--	--	---	--	--

⁵ Enligt principerna för upprättande av bokslut börjar bolaget tillämpa standarden IFRS 16 först på den räkenskapsperiod som inleds 1.7.2019. Således tillämpas IAS 17 alltså på bokslutet 30.6.2019.

	<p>hyrestiden, varvid månadshyran för 120 månader blir 9 tusen euro. I koncernbokslutet har 7 tusen euro för mycket redovisats i hyreskostnader. Skatteeffekten av det är 1 tusen euro.</p> <p>Enligt not 16 till koncernbokslutet har koncernen inga hyresåtaganden om mer än fem år. I not 13 till moderbolagets bokslut nämns inga hyror som förfaller senare än inom ett år.</p> <p>Korrigeringsförfarande (moderbolaget): Debet Kortfristiga skulder 90 tusen euro Kredit Övriga rörelsekostnader 90 tusen euro</p> <p>Debet Periodisering av räkenskapsperiodens skatter 18 tusen euro Kredit Räkenskapsperiodens skatter 18 tusen euro</p> <p>Korrigeringsförfarande (koncernen):</p> <p>På koncernnivå överskrider korrigeringen inte rapporteringsgränsen, och därför görs ingen korrigering på koncernnivå.</p> <p>Not 16 till koncernbokslutet bör utökas med de hyresåtaganden som saknas specificerade på hyror som förfaller inom ett år, hyror som förfaller om mer än ett år men inom fem år samt hyror som förfaller om mer än fem år. Samma korrigering ska göras i not 13 till moderbolagets bokslut.</p>		
--	--	--	--

11	Dotterbolagets kapitallån från utomstående enligt ABL (koncernen)	<p>Granskningsobservation och motiverad bedömning</p> <p>Enligt punkt 10 i revisorns sammanfattning har det inhemska dotterbolaget Digitalisaatio Ab beviljats ett kapitallån på 100 tusen euro av en utomstående aktör. Kapitallånet ingår i koncernens externa lån.</p> <p>Enligt ABL 12:2.4 ska kapitallån tas upp som en särskild post i balansräkningen.</p> <p>Enligt Bokföringsnämndens utlåtande 1950/2016 är bland annat följande element i kapitallån som ska tas upp i eget kapital förenliga med IFRS-standarderna: efterställt lån vid återbetalning, förfallodag saknas samt också att avkastning har kunnat betalas på lånet endast i situationer där den bokföringsskyldiga också haft möjlighet att få utdelning.</p> <p>I punkt 10 i revisorns sammanfattning nämns att dotterbolagets kapitallån betalas tillbaka på sämre villkor än andra skulder och förpliktelser. Dotterbolaget kan inte självt påverka tidpunkten för återbetalning av lånets kapital. Av revisorns sammandrag framgår vidare att ränta på kapitallånet kan betalas på ett sätt som motsvarar de begränsningar som hänför sig till utdelning av utdelningsbara medel Av villkoren som enligt BokfN 1950/2016 är förenliga med IFRS-standarderna uppfylls inte villkoret om att förfallodag saknas.</p>	Skriftlig rapportering till styrelsen	2
----	---	--	---------------------------------------	---

		<p>Dotterbolagets kapitallån ska tas upp som en egen post i främmande kapital i koncernbokslutet.</p> <p>Korrigeringsförfarande:</p> <p>Kapitallånet redovisas som en egen post i balansräkningen.</p>		
12	Dotterbolagets betalning av dividend till moderbolaget (moderbolaget)	<p>Granskningsobservation och motiverad bedömning</p> <p>Enligt punkt 10 i revisorns sammanfattning uppgick dotterbolaget Digitalisaatio Ab:s utdelningsbara medel till 50 tusen euro. Enligt Bokföringsnämndens utlåtande 1636/2000 ska ett föregripande beslut om dividendutdelning fattas redan under den räkenskapsperiod för vilken dividend delas ut. Bolagsstämman beslut om utdelning gjordes först 1.9.2019, och därför uppfylls inte det tredje kriteriet i Bokföringsnämndens utlåtande om att tillämpa ett föregripande beslut om utdelning. I sitt bokslut kan moderbolaget inte ta upp dividend från dotterbolaget för räkenskapsperioden 2018–2019.</p> <p>Korrigeringsförfarande:</p> <p>Debet Dividendintäkter 50 tusen euro Kredit Resultatregleringar 50 tusen euro</p>	Skriftlig rapportering till styrelsen	2
13	Konsolidering, dotterbolag som	<p>Granskningsobservation och motiverad bedömning</p>	Uttalande med avvikande mening om	3

	förvärvats efter räkenskapsperioden (koncernen)	<p>I verksamhetsberättelsen och i styrelsemötesprotokollet 1/2019-2020 nämns att bolaget förvärvade Pilvinen Ab:s verksamhet 1.7.2019. Bokslutet innehåller inga uppgifter som förutsätts i IFRS 3:59b om rörelseförvärv efter rapportperiodens slut. Anskaffningspriset är 8 000 tusen euro</p> <p>Enligt IFRS 3:59b ska förvärvarenämna upplysningar som hjälper användare av förvärvarens finansiella rapporter att bedöma karaktären på och den finansiella effekten av ett rörelseförvärv som genomförs efter rapportperiodens slut, men innan de finansiella rapporterna har godkänts för utfärdande.</p> <p>Korrigeringsförfarande: ⁶</p> <p>För att målet ska uppnås ska det lämnas upplysningar enligt IFRS 3:B64–B66, till vilka hänvisas i IFRS 3.60. Om den första redovisningen av rörelseförvärvet är ofullständig, ska bolaget enligt IFRS 3.B66 beskriva vilka upplysningar som inte kunde lämnas och anledningarna till att de inte kan lämnas.</p>	koncernbokslutet enligt 3 kap. 5 § i revisionslagen	
14	Noter	1. I noterna till försäljningsfordringar saknas en specifikation enligt IFRS 7.35M och IAS 1.125 om beloppet av förväntade kreditförluster	Skriftlig rapportering till styrelsen	3

⁶ Även hänvisningar till IAS 10:21 samt IAS 10.22a har godkänts som svar.

		<p>2. I justeringen av kassaflödet från den löpande verksamheten (not 15) saknas avskrivningarna som specificerats i kassaflödesanalysen.</p> <p>3. I tabellen över finansiella tillgångars och skulders verkliga värde (not 23) visas det verkliga värdet på hierarkinivå 1. På basis av beskrivningarna av hierarkiska nivåer för verkligt värde i not 23 kan skulderna i tabellen på grund av sin natur höra till nivå 2, och den villkorliga köpeskillingen till nivå 3.</p>		
15	Bonus till ledningen (koncernen och moderbolaget)	<p>Granskningsobservation och motiverad bedömning</p> <p>Moderbolagets styrelse (mötesprotokoll 3/2018–2019 5 §) har behandlat bonus till verkställande direktören. Verkställande direktören i fråga har i egenskap av ledamot i moderbolagets styrelse deltagit i godkännandet av bonus som ska betalas till verkställande direktören. Styrelseledamoten har således enligt ABL 6:4 varit jävig att delta i behandlingen av ett ärende som gäller ett avtal mellan styrelseledamoten och bolaget.</p>	<p>Rapportering till styrelsen</p> <p>Anmärkning (strider mot ABL 6:4)</p>	2
16	Villkorligt vederlag i anslutning till företagsförvärv / tilläggsköpesumma (koncernen)	<p>Granskningsobservation och motiverad bedömning:</p> <p>Bolaget förvärvade Analylyseilla onneen Ab:s affärsverksamhet under räkenskapsperioden 2018. I affären ingick en villkorlig tilläggsköpesumma, som enligt revisorns rapport är högst 8 000 tusen euro.</p>	<p>Uttalande med avvikande mening om koncernbokslutet enligt 3 kap. 5 § i revisionslagen</p>	4,2 5

		<p>I styrelsemötesprotokollet 1/2018–2019 behandlas ett villkorligt vederlag som eventuellt ska betalas för affären, dvs. en tilläggsköpesumma.</p> <p>I noterna 17 och 21 nämns att 6 000 euro har redovisats som villkorligt vederlag i bokslutet för år 2019, vilket motsvarar den ursprungliga tilläggsköpesumman i anskaffningsvärdeskalkylen. I styrelsemötesprotokollet 1/2018–2019 nämns de principer enligt vilka tilläggsköpesumman har fastställts till 6 000 i anskaffningsvärdeskalkylen, men att frågan bör ses över på nytt i bokslutet. I styrelsemötesprotokollet 1/2019–2020 fastställer styrelsen Analyyseilla onneen Ab:s EBITDA-procent till 12, vilket även anges i not 8 till bokslutet.</p> <p>Enligt IFRS 3.58 ska ytterligare information som fås under granskningsperioden på 12 månader och som gäller fakta som förelåg per förvärvstidpunkten redovisas som justeringar i anskaffningsvärdet enligt IFRS 3.45–49. Bestämmelsen gäller emellertid inte förändringar som beror på händelser efter förvärvstidpunkten, som uppnåendet av resultatmålet. En sådan förändring är en villkorlig köpeskilling enligt IFRS 3.58 som faller inom IFRS 9:s tillämpningsområde och ska värderas till verkligt värde varje rapporteringsdag och förändringar i det verkliga värdet ska redovisas i resultatet i enlighet med IFRS 9:4.2.1e.</p>		
--	--	---	--	--

		<p>I enlighet med IFRS 9:3.1.1 ska ett företag redovisa en finansiell skuld i balansräkningen när företaget blir part i instrumentets avtalsmässiga villkor.</p> <p>En finansiell skuld är en skuld som baserar sig på ett avtal där ett bolag förbinder sig att överlåta kontanter eller andra finansiella tillgångar till ett annat.</p> <p>Det sannolika verkliga värdet på tilläggsköpesumman är 8 000 tusen euro i stället för redovisade 6 000 tusen euro. Det villkorliga vederlaget bör därmed värderas till det verkliga värdet på rapporteringsdagen, dvs. 8 000 tusen euro.</p> <p>IFRS 7: felaktig fördelning av de finansiella skuldernas löptid. I löptidsanalysen för de finansiella skulderna har det angetts att det villkorade vederlaget i anslutning till förvärvet av Analyysilla Onneen Ab ska betalas under räkenskapsperioden 2022. Utifrån ett styrelsemötesprotokoll kommer det villkorliga vederlaget att betalas under räkenskapsperioden 2021 (8/2020).</p> <p>Korrigeringsförfarande (koncernen)⁷</p>		
--	--	---	--	--

⁷ Bokföringsnämndens allmänna anvisningar om upprättande av koncernbokslut 6.2.2. / FAS

Om man har avtalat om ett villkorligt anskaffningspris för dotterföretagets aktier är det möjligt att det slutliga anskaffningsvärdet på aktierna blir klar först till exempel ett par år efter anskaffningstidpunkten för aktierna eller andelarna. I första skedet upptas det belopp som man anser vara det mest sannolika slutliga anskaffningspriset för förvärvet med addition av de omedelbara kostnader förvärvet ger upphov till. Omedelbara kostnader som inkluderas i anskaffningspriset är sådana kostnader som inte skulle uppstå utan transaktionen. Försiktighetsprincipen vid uppskattningen av det tilläggspris knutet till målföretagets framtida

		<p>Debet Finansiella kostnader 2 000 tusen euro Kredit Kortfristiga finansiella skulder 2 000 tusen euro</p> <p>Vidare läggs motsvarande belopp till i fördelningen av de finansiella skuldernas löptid i not 22, samt överförs det villkorliga vederlaget till år 2020.</p>		
17	Egna aktier (moderbolaget)	<p>Granskningsobservation och motiverad bedömning:</p> <p>Enligt börsmeddelandet 15.10.2018 har bolagsstämman gett styrelsen fullmakt att köpa högst 1 500 000 egna aktier. Av punkt 13 i revisorns sammanfattning samt av verksamhetsberättelsen framgår att bolaget i sin besittning samtidigt har 1 200 000 egna aktier, vilket är 12 procent av aktiestocken i bolaget.</p> <p>Enligt 15 kap. 11 § i aktiebolagslagen får i ett publikt aktiebolag inte fattas ett sådant beslut om förvärv, inlösen eller mottagande av egna aktier som pant att det sammanlagda antalet egna aktier som innehas eller mottagits som pant av bolaget och dess dottersammanslutningar kommer att utgöra mer än en tiondel av samtliga aktier. Enligt</p>	Anmärkning enligt 3 kap. 5 § i revisionslagen	4

resultat som ska betalas förutsätter att man med viss säkerhet känner till det aktuella koncernföretagets resultatnivå. Om det däremot är mycket sannolikt att koncernen kommer att behöva betala ett tilläggspris ska detta å andra sidan alltid beaktas. I de koncernbokslut som upprättas innan det slutliga anskaffningspriset är fastställt samt då det slutliga priset på dotterföretaget är klart, ska anskaffningsvärdet enligt förvärvsmetoden vid behov justeras med en ökning eller minskning av anskaffningsvärdet från den ursprungliga uppskattningen.

		<p>revisorns sammanfattning har man vid förvärvet av egna aktier inte tillämpat de exceptionella situationer som nämns i ABL 15:2 eller 15:3, vilket skulle tillåta att antalet egna aktier överskrider gränsen på en tiondel.</p> <p>Bolagets styrelse har agerat i strid med ABL 13:5 genom att förvärva aktier i strid med kapitel 15 i ABL. Bolaget ska avyttra aktierna utan dröjsmål men senast inom ett år. (ABL 15:12.2)</p>		
18	Egna aktier (förslag till utdelning av vinst)	<p>Granskningsobservation och motiverad bedömning</p> <p>Styrelsen har utformat förslaget till utdelning av dividend så, att utdelningen även omfattar de egna aktier som är i bolagets besittning vid den aktuella tidpunkten. Enligt 3 kap. 2 § 3 mom. medför en aktie som tillhör bolaget självt inga rättigheter i bolaget. I förslaget till vinstutdelning sägs emellertid att utdelning inte betalas för de aktier som bolaget innehar på dividendavstämningsdagen.</p> <p>Rättelseförfarande Kan inte korrigeras.</p> <p>.</p>	Rapportering till styrelsen	2
19	Factoring (koncernen och moderbolaget)	<p>Granskningsobservation och motiverad bedömning:</p> <p>Som konstateras i punkt 9 i revisorns sammanfattning har moderbolaget ingått ett</p>	Uttalande med avvikande mening om koncernens och moderbolagets bokslut	4

		<p>finansieringsavtal med Saamisten osto ja factoring Abp. Enligt avtalet finansierar moderbolaget sin verksamhet genom att överföra sina kundfordringar till motparten. Saamisten osto ja factoring Abp beslutar vilka kundfordringar det övertar. Saamisten osto ja factoring Abp betalar kundfordringarna till moderbolaget omedelbart, och sköter all indrivning och alla stämningar enligt behov. I anslutning till överförda kundfordringar har moderbolaget tack vare avtalet ingen kreditförlustrisk eller andra risker eller skyldigheter.</p> <p>Enligt 3 kap. 2 § i bokföringslagen ska bokslutet ge en rättvisande bild. Enligt Bokföringsnämndens utlåtanden 1444/1997 och 1712/2003 ska fordringar som säljs till ett finansieringsbolag bokföras hos säljaren per kassa/bankkonto an kundfordringar. Enligt BokfN 1712/2003 handlar factoringfinansiering om att ta kredit med fordringar som säkerhet. Till sedvanliga factoringvillkor hör att finansieringsbolaget ger kredit för största delen av fakturornas sammanlagda belopp.</p> <p>Bolaget har behandlat finansieringsavtalet som ett factoringavtal, även om det klart handlat om att sälja kundfordringar. Fordringarna förknippas inte längre med några risker, och därför bör factoringbehandlingen upplösas och posten behandlas som sålda kundfordringar. Bolaget ska skriva av factoringsskulderna från balansräkningen. Likaså ska bolaget redovisa av de relaterade kundfordringarna. Differensen mellan dem, som de facto är ett arvode för</p>	<p>enligt 3 kap. 5 § i revisionslagen</p> <p>.</p>	
--	--	--	--	--

		<p>försäljningen av kundfordringarna, ska tas upp bland finansiella kostnader.</p> <p>IFRS 9.3.2.3b ska ett företag ta bort en finansiell tillgång från balansräkningen om det överför den finansiella tillgången och överföringen uppfyller villkoren för borttagande från balansräkningen i enlighet förutsättningarna i IFRS 9.3.2.4.</p> <p>Som framgår av punkt 9 i revisorns sammanfattning har kundfordringar sålts till det nominella värdet 750 tusen euro men man har bara fått 700 tusen euro för dem.</p> <p><u>Korrigeringsförfarande (moderbolaget och koncernen):</u> Debet Factoringskuld 700 000 euro Kredit Kundfordringar 700 000 euro Debet Finansiella kostnader 50 000 euro Kredit Kundfordringar 50 000 euro Debet Uppskjuten skatteskuld (balansräkning) 10 tusen euro Kredit Förändring i uppskjutna skatter (resultaträkning) 10 tusen euro.</p>		
20	Sammanfattning av felen	<p>Utvärdering av felaktigheter (ISA 450) (exempel) 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</p>	Anmärkning enligt 3 kap. 5 § i revisionslagen.	4,7 5

400 tusen euro i moderbolaget och 700 tusen euro i koncernen.

I det följande ges ett exempel på ett sammandrag av konstaterade fel.

Fel i koncernbokslutet

Väsentliga fel

Icke-korrigerade fel

Fel	Inverkan på koncernens resultat	Inverkan på koncernens eget kapital
Resultat / Eget kapital före felen	2 069	28 871
Uppskjutna skatter	700	700
Nedskrivning av kundrelationer	-1 000	-1000
Skattekonsekvens	200	200
Nedskrivning av goodwill	-6 000	-6000
Nedskrivning, omstrukturering	-2 000	2-2 000
Villkorlig tilläggsköpesumma	-2 000	
Fel sammanlagt	-10 100	-8 100

	Räkenskaps- periodens resultat / Eget kapital efter korrigerig av felen	-8 031	20 771
	Observationer som ska rapporteras till styrelsen		
	Fordringar av kundavtal	375	370
	Skattekonsekvens	-75	-74
	Forskningsutgifter	-400	
	Skattekonsekvens	80	
	Ersättningsansvar för projektet	-400	-400
	Skattekonsekvens	80	80
	Factoring finansieringskostnad	-50	-50
	Skattekonsekvens	10	10
	Intäktsföring av försäljning Tjeckien	100	100
	Skattekonsekvens	-20	-20
		-300	16

Fel i moderbolaget

Väsentliga fel

Fel	Inverkan på moderbolagets resultat	Inverkan på moderbolagets eget kapital
Räkenskapsperiodens resultat / Eget kapital före felen	410	21 621
Aktiverade utvecklingsutgifter	-400	-400
Skattekonsekvens	80	80
Ersättningsansvar för projektet	-400	-400
Skattekonsekvens	80	80
	-640	-640
Räkenskapsperiodens resultat / Eget kapital efter korrigerig av felen	-230	20 981

Oväsentliga fel

Fel som ska rapporteras till styrelsen		
Tidsbestämt hyresavtal	90	90
Skattekonsekvens	-18	-18
Dividendfordringar	-50	-50
Factoring finansieringskostnad	-50	-50
Skattekonsekvens	10	10
	-18	-18

Väsentliga fel och brister i noterna samt övriga brister:

I not 16 till koncernbokslutet ska tilläggas koncernens hyresåtaganden som saknas. Samma korrigerings ska göras i not 13 till moderbolagets bokslut.

Om förvärvet av Pilvinen Ab ska det lämnas de upplysningar som avses i IFRS 3.B64–B66 och som hänvisas till i IFRS 3.59b. Om den första redovisningen av rörelseförvärvet är ofullständig, ska bolaget beskriva vilka upplysningar som inte kunde lämnas och varför.

Beloppet av det villkorliga vederlaget i not 26 ska korrigeras och det villkorliga vederlaget ska överföras till år 2020.

I not 25 till koncernbokslutet saknas en specifikation av beloppet av uppskjutna

		<p>skattefordringar och en motivering till redovisningen.</p> <p>Dotterbolagets kapitallån ska redovisas som en egen post i balansräkningen.</p> <p>Noten om moderbolagets utdelningsbara medel är felaktig med hänseende på aktiverade utvecklingsutgifter.</p> <p>Sammanfattning:</p> <p>Bokslutet innehåller ett genomgående väsentligt fel, eftersom de ovannämnda väsentliga felen överskrider väsentlighetsgränsen och har en betydande inverkan på många enskilda bokslutsposter. Därför ska revisorn i revisionsberättelsen ge ett uttalande med avvikande mening. Eftersom uttalandet om bokslutet lämnas med avvikande mening, ska revisorn ge styrelsen och verkställande direktören en anmärkning.</p> <p>De icke-korrigerade felen i moderbolagets bokslut leder även till ett förslag om dividendutdelning som strider mot aktiebolagslagen. Revisorn ska anmärka på detta i revisionsberättelsen.</p>		
21	Händelser efter räkenskapsperiodens utgång (bokslut och verksamhetsberättelse)	I not 28 till koncernbokslutet konstateras att det inte funnits några väsentliga händelser efter bokslutsdagen. Denna information står i konflikt med verksamhetsberättelsen, i vilken förvärvet av Pilvinen Ab 1.7.2019 lagts fram som en	Uttalande med avvikande mening enligt 3 kap. i revisionslagen om att uppgifterna i räkenskapsperiodens verksamhetsberättelse	1,5

		<p>väsentlig händelse efter räkenskapsperiodens utgång.</p> <p>Korrigeringsförfarande:</p> <p>Not 28 till koncernbokslutet utökas med ett omnämnande om förvärvet av Pilvinen Ab efter räkenskapsperiodens utgång 30.6.2019.</p>	och bokslut inte är enhetliga.	
22	Resultat per aktie (koncernbokslutet och verksamhetsberättelsen)	<p>Granskningsobservation och motiverad bedömning:</p> <p>I koncernbokslutet har resultatet per aktie inte redovisats på det sätt som förutsätts i IAS 33.66.</p> <p>Korrigeringsförfarande:</p> <p>Resultatet per aktie läggs till i koncernbokslutet på det sätt som förutsätts i IAS 33.66.</p>	Uttalande med avvikande mening om koncernbokslutet enligt 3 kap. 5 § i revisionslagen	1,5
23	Förslag till utdelning av dividend	<p>Granskningsobservation och motiverad bedömning:</p> <p>Bolagets styrelse föreslår i verksamhetsberättelsen att det betalas en utdelning av vinsten för räkenskapsperioden 1.7.2018–30.6.2019 på 0,10 euro per aktie, dvs. sammanlagt 1 000 tusen euro.</p> <p>Förslaget till utdelning av vinst strider mot bestämmelserna i 13 kap. i aktiebolagslagen. När man beaktar de icke-korrigerade felen som observerats i moderbolagets bokslut, skulle vinstmedlen med beaktande av räkenskapsperiodens resultat stanna under förslaget till utdelning. För bolagsstämman har styrelsen inte föreslagit utdelning av fritt eget, dvs. inbetalt fritt eget kapital.</p>	Anmärkning enligt 3 kap. 5 § i revisionslagen.	5

		<p>Utdelningsbara medel före inverkan av icke-korrigerade fel Vinst från föregående räkenskapsperioder 2 350 tusen euro Förvärv av egna aktier -1 200 Räkenskapsperiodens vinst 410 tusen euro Sammanlagt 1 550 tusen euro</p> <p>Icke-korrigerade fel som inverkar på utdelningsbara medel Se observation 20 (sammandrag av felen), för moderbolagets del -640 tusen euro. Efter korrigering av felen blir det kvar 910 tusen euro utdelningsbara medel</p> <p>Korrigeringsförfarande: Förslaget till vinstutdelning ska ändras så att det är förenligt med aktiebolagslagen.</p>		
--	--	---	--	--

Sammanlagt 80 poäng

Uppgift 2 (20 poäng)

Revisionsberättelse

Till Piiomega Abp:s bolagsstämma

Revision av bokslutet

Uttalande med avvikande mening

Vi har utfört en revision av bokslutet för Piiomega Abp (FO-nummer 1234567-8) för räkenskapsperioden 1.7.2018–30.6.2019. Bokslutet omfattar koncernens balansräkning, resultaträkning, rapport över totalresultatet, rapport över förändringar i eget kapital, rapport över kassaflöden och noter till bokslutet, inklusive ett sammandrag över betydelsefulla redovisningsprinciper, samt moderbolagets balansräkning, resultaträkning, finansieringsanalys och noter till bokslutet.

Enligt vår uppfattning

- ger koncernbokslutet på grund av betydelsen av de förhållanden som beskrivs i punkterna 1–9 i *Grund för uttalande med avvikande mening* inte en rättvisande bild av koncernens ekonomiska ställning och dess verksamhet och kassaflöden i enlighet med internationella redovisningsstandarder (IFRS) såsom de antagits av EU **(0,50 poäng)**,
- ger bokslutet på grund av betydelsen av de förhållanden som beskrivs i punkterna 10–14 i *Grund för uttalande med avvikande mening* inte 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)**.

Vårt uttalande är förenligt med innehållet i den kompletterande rapporten till revisionsutskottet **(0,50 poäng)**.

Grund för uttalande med avvikande mening

Koncernen

1. Av goodwill i koncernbalansräkningen utgör goodwill av förvärvet av ZikZak 8 000 tusen euro. ZikZak Co Ltd:s bokföringsvärde överskrider återvinningsvärdet i strid med IAS 36.59 och ingen nedskrivning har gjorts i koncernbokslutet. En korrigerig av felet försämrar räkenskapsperiodens resultat och eget kapital med 6 000 tusen euro. **(0,5 poäng)**

2. Av goodwill i koncernbalansräkningen utgör goodwill av förvärvet av ZikZak 8 000 tusen euro. Vid nedskrivningsprövningen har man felaktigt beaktat den positiva nettoeffekten av de effektiviseringsfördelar som omstruktureringen kommer att ge. Detta strider mot IAS 36.44. En korrigerig av felet i anslutning till omstruktureringen försämrar räkenskapsperiodens resultat och eget kapital med 2 000 tusen euro. **(0,5 poäng)**

3. Kundrelationerna i koncernbalansräkningen, 5 400 tusen euro, omfattar behov av nedskrivning på 1 000 tusen euro på grund av den osäkerhet som förknippas med Robotik AB:s kundrelationer. En korrigerig av felet försämrar räkenskapsperiodens resultat och eget kapital med 1 000 tusen euro. **(0,75 poäng)**

4. I strid med IAS 12 innehåller koncernbokslutet ingen redovisning av en uppskjuten skattefordran på 700 tusen euro i anslutning till den förlust som fastställts för dotterbolaget i Sverige. En korrigering av felet förbättrar räkenskapsperiodens resultat och koncernens eget kapital med 700 tusen euro **(0,75 poäng)**.

5. I koncernens finansiella skulder ingår ett villkorligt vederlag i anslutning till en affärsrörelse som förvärvades 2018. En redovisning av det villkorliga vederlaget till verkligt värde försämrar räkenskapsperiodens resultat och eget kapital med 2 000 tusen euro. **(0,75 poäng)**

6. Resultatet per aktie har i koncernbokslutet inte redovisats på det sätt som förutsätts i IAS 33.66. **(1,0 poäng)**

7. Koncernbalansräkningen omfattar 750 tusen euro i kundfordringar och 700 tusen euro i skulder som behandlats som factoring-finansiering i stället för som försäljning av kundfordringar. Detta strider mot IFRS 9.3.2. En korrigering av felet minskar beloppet av kundfordringar med 750 tusen euro och skulderna med 700 tusen euro. Differensen mellan kundfordringar och skulder, 50 tusen euro, ska redovisas som ökning av finansiella kostnader. **(0,75 poäng)**

8. Noterna till koncernbokslutet saknar ett omnämmande om hur ett hyresåtagande på 1 110 tusen euro fördelas på hyror som förfaller inom ett år, senare än om ett år men inom fem år samt senare än om fem år **(0,25 poäng)**.

9. Noterna till koncernbokslutet saknar en specifikation enligt IFRS 3.59 om förvärvet av Pilvinen Ab:s verksamhet på 8 000 tusen euro. **(0,5 poäng)**

Moderbolaget

10. Kostnader för ett utvecklingsprojekt på 400 tusen euro har aktiverats i bokslutet även om förutsättningarna för aktivering inte uppfylls. Enligt BFL 5:8.1 borde de tas upp som kostnader. Även skattekostnaden bör minskas med 80 tusen euro och motsvarande uppskjutna skattefordran tas upp som en korrigering av skattefordran. Korrigeringen av felet minskar räkenskapsperiodens resultat med 320 tusen euro. **(0,75 poäng)**

11. I bokslutet har 600 tusen euro i kostnader för ett utvecklingsprojekt aktiverats. Dessa har inte dragits av från kalkylen över utdelningsbara medel i noterna, vilket förutsätts i 13 kap. 5 § i aktiebolagslagen. Tabellen över utdelningsbara medel i noterna bör uppdateras så att den motsvarar uppgifterna i 13 kap. 5 § i aktiebolagslagen. **(0,75 poäng)**

12. Enligt noterna till bokslutet har moderbolaget en pågående tvist med en samarbetspartner som gäller ett projekt. De sannolika kostnaderna under räkenskapsperioden utan skatteeffekt är 400 tusen euro. Även om förutsättningarna enligt BFL 5:14 för att redovisa en avsättning uppfylls har ingen sådan gjorts. Den uppskjutna skatteintäkten och den uppskjutna skattefordran på 80 tusen euro ska också tas upp. Korrigeringen av felet minskar räkenskapsperiodens resultat med 320 tusen euro. **(1,0 poäng)**

13. Moderbolagets balansräkning omfattar 750 tusen euro i kundfordringar och 700 tusen euro i skulder som behandlats som factoring-finansiering i stället för som kundfordringar. Detta strider mot kravet om en rättvisande bild i BFL 3:2. En korrigerig av felet minskar beloppet av kundfordringar med 750 tusen euro och skulderna med 700 tusen euro. Differensen mellan kundfordringar och skulder, 50 tusen euro, ska redovisas som ökning av finansiella kostnader. **(0,75 poäng)**

14. Noterna till moderbolagets bokslut saknar ett omnämmande om hur hyresansvaren i ett tidsbestämt hyresavtal på 1 100 tusen euro fördelas på hyror som förfaller inom ett år, senare än om ett år men inom fem år samt senare än om fem år **(0,25 poäng)**.

Vi har utfört revisionen i enlighet med god revisionssed i Finland. Vårt ansvar enligt god revisionssed beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns skyldigheter vid revisionen 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.

Andra tjänster än revisionstjänster som tillhandahållits moderbolaget och koncernbolagen är enligt vår bästa kunskap och övertygelse i enlighet med bestämmelserna för dylika tjänster i Finland och vi har inte tillhandahållit förbjudna tjänster som avses i artikel 5.1 i EU:s revisionsförordning 537/2014. De andra tjänster än revisionstjänster som vi tillhandahållit framgår av not 7 till koncernbokslutet **(0,50 poäng)**

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

För revisionen särskilt betydelsefulla områden (0,5 poäng)

Styrelsens och verkställande direktörens skyldigheter i fråga om bokslutet

Styrelsen och verkställande direktören ansvarar för upprättandet av bokslutet och för att koncernbokslutet ger en rättvisande bild enligt internationella redovisningsstandarder (IFRS), så som de antagits av EU och för att bokslutet ger en rättvisande bild i enlighet med i Finland gällande bestämmelser om upprättande av bokslut samt uppfyller de lagstadgade kraven. Styrelsen och verkställande direktören ansvarar 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. Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om man avser att likvidera moderbolaget eller koncernen, upphöra med verksamheten eller inte har något realistiskt alternativ till att göra något av detta.

Revisorns ansvar för revisionen av bokslutet

Våra mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida bokslutet som helhet innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller på 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 beslut som användare fattar med grund i bokslutet.

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

- identifierar och bedömer vi riskerna för väsentliga felaktigheter i bokslutet, vare sig dessa beror på oegentligheter eller på fel, utformar och utför granskningsåtgärder bland annat utifrån dessa risker och inhämtar revisionsbevis som är tillräckliga och ändamålsenliga för att utgöra en grund för våra uttalanden. Risken för att inte upptäcka en väsentlig felaktighet till följd av oegentligheter är högre än för en väsentlig felaktighet som beror på fel, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfalskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.
- skaffar vi oss en förståelse av den del av moderbolagets eller koncernens interna kontroll som har betydelse för vår revision för att utforma granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna, men inte för att uttala oss om effektiviteten i den interna kontrollen.
- utvärderar vi lämpligheten i de redovisningsprinciper som används och rimligheten i ledningens uppskattningar i redovisningen och tillhörande upplysningar.
- drar vi en slutsats om lämpligheten i att styrelsen och verkställande direktören använder antagandet om fortsatt drift vid upprättandet av bokslutet. Vi drar också en slutsats, med grund i de inhämtade revisionsbevisen, om huruvida det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor som avser sådana händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om 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 ett moderbolag eller en koncern 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 vårt uttalande.

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

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

Vi förser också dem som har ansvar för bolagets styrning med en bekräftelse om att vi har följt relevanta yrkesetiska krav avseende oberoende, och kommunicerar alla relationer och andra förhållanden som rimligen kan påverka vårt oberoende samt i tillämpliga fall tillhörande motåtgärder.

Av de frågor som kommuniceras med dem som har ansvar för bolagets styrning fastställer vi vilka frågor som varit de mest betydelsefulla för räkenskapsperiodens revision och som därför utgör de för revisionen särskilt betydelsefulla områdena. Vi beskriver dessa områden i revisionsberättelsen såvida inte lagar eller andra författningar förhindrar upplysning om frågan eller när, i ytterst sällsynta fall, vi bedömer att en fråga inte ska kommuniceras i revisionsberättelsen på grund av att de negativa konsekvenserna av att göra det rimligen skulle väntas vara större än allmänintresset av denna kommunikation.

Övriga rapporteringsskyldigheter

Uppgifter om revisionsuppdraget

Vi har fungerat som av bolagstämman vald revisor från och med 1.7.2014 oavbrutet i fem år. **(0,75 poäng)**

Övrig information

Styrelsen och verkställande direktören ansvarar för den övriga informationen. Den övriga informationen omfattar verksamhetsberättelsen och informationen i årsberättelsen men inkluderar inte bokslutet eller vår revisionsberättelse. Vi har fått tillgång till verksamhetsberättelsen före datumet för 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 andra informationen i samband med revisionen av bokslutet och i samband med detta göra en bedömning av om det finns väsentliga motstridigheter mellan den andra 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.

Förvärvet av Pilvinen Ab:s verksamhet har inte nämnts som en händelse efter räkenskapsperioden i bokslutet **(0,5 poäng)**.

Enligt vår uppfattning är uppgifterna i verksamhetsberättelsen och bokslutet inte enhetliga och verksamhetsberättelsen har inte upprättats i enlighet med gällande bestämmelser om upprättande av verksamhetsberättelse. **(0,5 poäng)**

Om vi utgående från vårt arbete på den övriga informationen som vi fick tillgång till före datumet för denna revisionsberättelse, drar slutsatsen att det förekommer en väsentlig felaktighet i den aktuella övriga informationen, bör vi rapportera detta.. Så som beskrivs i punkterna 1–14 i avsnittet Grund för uttalande med 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 1–14 i Grund för uttalande med avvikande mening i vår revisionsberättelse. **(0,5 poäng)**

Anmärkningar

Som anmärkning anför vi att på grund av de omständigheter som beskrivs i Grund för uttalande med avvikande mening har bokslutet och verksamhetsberättelsen inte upprättats i enlighet med i Finland gällande bestämmelser om upprättande av bokslut och verksamhetsberättelse. **(0,5 poäng)**

Som anmärkning anför vi att bolaget vid tidpunkten för bokslutet hade 12 procent av bolagets aktier i egen besittning. Aktierna hade förvärvats under räkenskapsperioden. Andelen är högre än vad som tillåts enligt 15 kap. 11 § i aktiebolagslagen. Bolagets egna aktier har tagits i beaktande i det utdelningsbara beloppet i styrelsens förslag till utdelning av vinst **(0,5 poäng)**

Som anmärkning anför vi att verkställande direktören i egenskap av styrelsemedlem enligt 6 kap. 4 § i aktiebolagslagen inte skulle ha fått delta i behandlingen där man godkände verkställande direktörens bonuslön. **(0,5 poäng)**

Som anmärkning anför vi att styrelsens förslag till utdelning av vinst strider mot bestämmelserna i 13 kap. i aktiebolagslagen, eftersom det med beaktande av de icke korrigerade felen som upptäckts i moderbolagets bokslut inte skulle ha funnits utdelningsbara medel för den föreslagna dividenden. **(0,5 poäng)**

Helsingfors, den 7 september 2019

Tilintarkastus Tuima Ab

Revisions sammanslutning

Tarja Tuima
CGR

Revisorsgatan 30 A
00100 Helsingfors