

## **BEDÖMNINGSGRUNDER FÖR GR-EXAMEN 2022**

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 revisionsred och god bokföringsred som har angetts i bedömningsgrunderna anknyter endast till bedömningen av respektive uppgift i denna examen. Tolkningarna i bedömningsgrunden kan inte användas som PRS revisionsstillsyns ställningstaganden i andra sammanhang.

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

**Uppgift 1. (25 poäng)**

Fråga	Svar (ja eller nej)	Motivering
1.1. Står Kuoppakunkku Ab:s styrelses beslut 9.6.2022 om vederlagsfri aktieemission till bolaget självt i strid med aktiebolagslagen?	Nej (1,0 poäng).	<p>Enligt ABL 9:20.1 tillämpas inte bestämmelserna om riktad emission på vederlagsfri aktieemission till bolaget självt (1,0 poäng).</p> <p>Vid den vederlagsfria aktieemissionen som ordnats i enlighet med aktieemissionsfullmakten får Kuoppakunkku Ab 820 nya egna K-aktier (1,0 poäng). Kuoppakunkku Ab är ett privat aktiebolag (1,0 poäng). I ABL 9 kap. begränsas inte antalet egna aktier som ett privat aktiebolag kan få självt vid en vederlagsfri aktieemission (1,0 poäng)<sup>1</sup>.</p> <p>Aktieemissionsfullmakten har inte registrerats i handelsregistret (1,0 poäng). Enligt den andra meningen i ABL 9:2.2 ska aktieemissionsfullmakten anmälas för registrering utan obefogat dröjsmål, dock senast en månad efter beslutet (1,0 poäng). Enligt regeringens proposition (RP 109/2005 s. 102) blir fullmakten inte ogiltig om tidsfristen på en månad överskrids (0,5 poäng)<sup>2</sup>. Det har inte ansetts motiverat att i aktiebolagslagen inta en bestämmelse om att styrelsen inte får fatta det beslut som avses i fullmakten innan fullmakten har registrerats (0,5 poäng).</p>
1.2. Står Kuoppakunkku Ab:s styrelses beslut 9.6.2022 om att sälja K-aktierna till Jokiseinä Ab i strid med aktiebolagslagen?	Ja (1,0 poäng).	<p>Enligt ABL 6:3.1 gäller som styrelsens beslut majoritetens åsikt, om det inte i bolagsordningen förutsätts kvalificerad majoritet (1,0 poäng). I Kuoppakunkku Ab:s bolagsordning har ingen avvikelse gjorts från aktiebolagslagens bestämmelser till denna del (1,0 poäng). Det förutsätts inte kvalificerad majoritet för att fatta beslut på Kuoppakunkku Ab:s styrelsemöte (1,0 poäng).</p> <p>Enligt ABL 9:1.1 kan bolaget vid aktieemission emittera nya aktier eller avyttra egna aktier som det innehar (1,0 poäng). Kuoppakunkku Ab säljer, dvs. avyttrar egna aktier som det innehar till Jokiseinä Ab (1,0 poäng). Vid försäljningen av aktier är det fråga om aktieemission (1,0 poäng). Kuoppakunkku Ab:s styrelse har inte fullmakt att besluta om emission av K-aktier annat än till bolaget självt (1,0 poäng).</p>

<sup>1</sup> Poäng för denna punkt har alternativt också getts om det i svaret har redogjorts för ABL 9:20.2 och konstaterats att det inte är tillämpligt på privata aktiebolag; eller om det i svaret har redogjorts för ABL 15:11.2 och konstaterats att ett privat aktiebolag inte får få alla sina egna aktier i besittning. De styrelsemedlemmar som anmält den avvikande mening som det redogjorts för i uppgiften har felaktigt räknat det röstetal som K-aktierna medför, trots att det i aktiebolagslagen talas om antalet aktier i stället för röstetal. De egna aktier som bolaget har i sin besittning medför ingen rösträtt (ABL 3:2.3). Dessa omständigheter inverkar inte på slutresultatet, så det har inte getts några poäng för omnämmandet av dem.

<sup>2</sup> Dröjsmål med registreringen kan leda till att styrelsemedlemmarna och verkställande direktören blir skadeståndsskyldiga enligt ABL 22:1 (RP 109/2005 s. 102). Frågan gäller inte ledningens ersättningsansvar, så det har inte getts några poäng för omnämmandet av denna omständighet.

<p>1.3. Om Kuoppakunkku Ab:s ordinarie bolagsstämma som hålls 15.6.2022 beslutar om den av styrelsen förslagna aktieemissionsfullmakten utan aktieägarnas samtycke, står beslutet i strid med aktiebolagslagen?</p>	<p>Ja (1,0 poäng).</p>	<p>I första meningen i ABL 9:4.2 sägs att om styrelsen föreslår att bolagsstämman ska besluta om en riktad emission eller om en sådan aktieemissionsfullmakt som inte utesluter styrelsens rätt att besluta om en riktad emission, ska detta nämnas i stämmokallelsen (1,0 poäng). I den aktieemissionsfullmakt som utgör bilaga 1 utesluts inte rätt för Kuoppakunkku Ab:s styrelse att besluta om riktad aktieemission (1,0 poäng). Därför ska aktieemissionsfullmakten nämnas i stämmokallelsen (1,0 poäng).</p> <p>Enligt ABL 5:11.1 får bolagsstämman besluta endast om ärenden som har nämnts i kallelsen eller som enligt bolagsordningen ska behandlas på stämman (1,0 poäng). I den aktieemissionsfullmakt som Kuoppakunkku Ab:s styrelse föreslår är det inte fråga om ett ärende som enligt Kuoppakunkku Ab:s bolagsordning ska behandlas på bolagsstämman (1,0 poäng). I den stämmokallelse som skickades ut 13.5.2022 för Kuoppakunkku Ab:s ordinarie bolagsstämma 15.6.2022 har det angetts att endast de ärenden ska behandlas som nämns i 5 kap. 3 § 2 mom. 1–4 punkten i aktiebolagslagen, så i den stämmokallelse som skickades 13.5.2022 nämns inte aktieemissionsfullmakten (1,0 poäng).</p> <p>Enligt ABL 5:19.1 ska stämmokallelse utfärdas senast en vecka före bolagsstämman (1,0 poäng). Eftersom Kuoppakunkku Ab:s ordinarie bolagsstämma hålls 15.6.2022 och den nya stämmokallelsen som innehåller aktieemissionsfullmakten skickas 10.6.2022, har den nya stämmokallelsen inte skickats inom tidsfristen enligt aktiebolagslagen (1,0 poäng).</p>
---	------------------------	--

**Uppgift 2. (27,5 poäng)****2.1. (15 poäng)**

<b>Bristfällig eller felaktig punkt i revisorns dokumentation eller i de åtgärder som revisorn enligt dokumentationen har vidtagit</b>	<b>Korrigeringsförslag med motivering</b>	<b>Motivering (Punkt i ISA-standard)</b>	<b>Poäng</b>
<p>Inventering och kontroller av omsättningstillgångarna – revisorn har inte deltagit i inventeringen och kontrollerna har inte testats</p>	<p>Enligt revisorns arbetspapper har revisorn inte deltagit i inventeringen. Enligt revisorns arbetspapper skulle deltagande i inventeringen medföra för stora kostnader för revisorn, och därmed är det i praktiken inte möjligt att närvara vid inventeringen.</p> <p>Revisorn ska närvara vid inventering, såvida detta inte är praktiskt ogenomförbart. Men allmän obekvämlighet för revisorn räcker inte som stöd för ett beslut av revisorn att det inte är praktiskt genomförbart att närvara. Kostnad förenad med en inventering är i sig inte giltig grund för att det skulle vara praktiskt genomförbart för revisorn att närvara fysiskt.</p> <p>Enligt revisorns arbetspapper förlitar man i fråga om kontrollerna av omsättningstillgångarna på de bevis för att kontrollerna är effektiva som inhämtats vid föregående revision.</p> <p>Under räkenskapsperioden har man i bolaget övergått till ett nytt lagerbokföringsprogram. Revisorn ska försäkra sig om huruvida det har inträffat ändringar i kontrollerna. Revisorn har konstaterat att enligt VD:n fungerar kontrollerna i lagerbokföringsprogrammet på motsvarande sätt som i det gamla lagerbokföringsprogrammet.</p> <p>Revisorn ska utöver förfrågningar göra detaljerade observationer för att säkerställa sin uppfattning om kontrollerna i fråga.</p> <p>På grund av ändringen i lagerbokföringsprogrammet ska revisorn testa kontrollerna i fråga om det nya</p>	<p>ISA 501.4 a) ISA 501.A12 ISA 315.13 ISA 330.14a)</p>	<p><b>4,5</b></p>

	lagerbokföringsprogrammet. Revisorn kan inte förlita sig på de bevis som inhämtats vid föregående revision.		
Bedömning av resultaten från inventeringen av omsättningstillgångarna – resultaten har inte härletts till lagerlistan för bokslutsdagen	<p>Inventeringen gjordes två veckor efter bokslutsdagen. Revisorn har intervjuat den person som ansvarar för lagret, enligt vilken det har förekommit väldigt få händelser mellan bokslutsdagen och inventeringsdagen.</p> <p>Enligt revisorns arbetspapper anser revisorn att det inte är nödvändigt att vidta andra åtgärder för att utreda händelserna mellan bokslutsdagen och inventeringsdagen.</p> <p>Revisorn ska utföra granskningsåtgärder för att försäkra sig om huruvida händelserna mellan inventeringsdatumet och datumet för den slutliga förteckningen över omsättningstillgångarna är korrekt bokförda. Revisorn ska kontrollera händelserna. Enbart diskussion är inte en tillräcklig åtgärd.</p>	ISA 501.5	<b>3,5</b>
Säkerställande av omsättningstillgångarnas existens – alternativa åtgärder har inte vidtagits	<p>Revisorn har fått en rapport över inventeringen som bolaget gjort. Revisorn har också konstaterat att omsättningstillgångarna i bokslutet stämmer överens med lagerlistan per 30.6.2022.</p> <p>Enligt revisorns arbetspapper anser revisorn att det inte är nödvändigt att vidta alternativa åtgärder för att granska lagrets existens.</p> <p>Revisorn ska utföra alternativa granskningsåtgärder för att försäkra sig om varulagrets existens, till exempel genom att testa senare försäljning av varor som skaffats till omsättningstillgångarna före räkenskapsperiodens utgång. Dessutom, eftersom den fysiska inventeringen har gjorts en annan dag än bokslutsdagen, ska revisorn inhämta revisionsbevis om att händelserna mellan inventeringsdatumet och bokslutsdagen är korrekt bokförda.</p>	ISA 501.5 ISA 501.7 ISA 501.A11 ISA 501.A13	<b>3,5</b>
Granskning av värderingen av omsättningstillgångar –	<p>Lagret har ökat avsevärt jämfört med föregående bokslut.</p> <p>Enligt revisorns arbetspapper har revisorn diskuterat värderingen av lagret med</p>	ISA 500.6	<b>3,5</b>

materialåtgärder har inte vidtagits	<p>bolagets VD. Revisorn har inte vidtagit några åtgärder i anslutning till prissättningen av lagret.</p> <p>Revisorn ska utföra granskningsåtgärder för att försäkra sig om värderingen av lagret.<sup>1</sup> Omsättningstillgångarna är väsentliga och värderingen och existensen av omsättningstillgångarna har bedömts vara en betydande risk.</p>		
-------------------------------------	---	--	--

## 2.2. (12,5 poäng)

<b>Bristfällig eller felaktig punkt i revisorns dokumentation eller i de åtgärder som revisorn enligt dokumentationen har vidtagit</b>	<b>Korrigeringsförslag med motivering</b>	<b>Motivering (Punkt i ISA-standard)</b>	<b>Poäng</b>
Granskning av omsättningen – de granskade verifikaten har inte specificerats	<p>Enligt revisorns arbetspapper har tio stycken av juni månads fakturor valts ut för granskning. De granskade fakturorna har inte specificerats i arbetspappret.</p> <p>Revisorn ska specificera de granskade verifikaten i dokumentationen.</p>	ISA 230.9 a) ISA 230.A12	<b>4,0</b>
Granskning av kundfordringarna – värderingen av kundfordringarna har inte bedömts	<p>Enligt revisorns arbetspapper har bekräftelse på den största kundfordran begärts och fått direkt av kunden i fråga. Enligt arbetspappret anser revisorn inte att saldot är förenat med osäkerhet, trots att hälften av saldot har förfallit till betalning mer än 90 dagar före bokslutsdagen.</p> <p>Det aktuella kunden har uppvisat tunga förluster under ett par föregående räkenskapsperioder.</p> <p>Revisorn ska bedöma värderingen av fordran. Saldobekräftelse från kunden ger inte tillräckliga revisionsbevis för värderingen av fordran.</p>	ISA 500.7 ISA 500.A32	<b>4,5</b>

<sup>1</sup> Åtgärder som vidtas kan vara till exempel att priserna för lagerbeteckningarna jämförs med inköpsfakturor, att lagerbeteckningarnas prisändringar analyseras och att de största ändringarna går igenom samt att lagerpriserna jämförs med försäljningspriserna.

	Revisorn ska bedöma om de erhållna revisionsbevisen är relevanta för ställningstagandet i fråga. <sup>2</sup>		
Granskning av avbrott i försäljningen – kontrollerna har inte testats tillräckligt, och avbrott har inte granskats på något annat sätt	<p>Enligt revisorns arbetspapper förlitar sig revisorn på den kontrollgranskning som gjorts under perioden när det gäller granskning av avbrott i försäljningen.</p> <p>Bolaget har övergått till ett nytt faktureringsystem i juni 2022, och de kontroller som testats under perioden existerar inte längre vid slutet av räkenskapsperioden.</p> <p>Revisorn kan inte förlita sig på kontroller som testats tidigare. Revisorn ska kartlägga och testa kontrollerna från tiden med det nya systemet, eftersom revisorn ska bilda sig en uppfattning om datasystem som är relevanta för den ekonomiska rapporteringen samt om relevanta kontroller.</p>	ISA 315.18 ISA 315.20	<b>4,0</b>

<sup>2</sup> Vissa revisionsåtgärder kan producera revisionsbevis som är relevanta endast för vissa ställningstaganden. Exempelvis detaljerad granskning av handlingar som gäller betalningar som erhållits efter räkenskapsperiodens utgång kan producera revisionsbevis om fordringarnas existens och värdering, men inte nödvändigtvis om avbrott. Likaså ersätter inte inhämtandet av revisionsbevis som gäller ett visst ställningstagande, till exempel omsättningstillgångars fysiska existens, inhämtandet av revisionsbevis om ett annat ställningstagande, till exempel om värderingen av omsättningstillgångarna i fråga. Å andra sidan kan revisionsbevis som inhämtats från olika källor eller som är av olika karaktär ofta vara relevanta för samma ställningstagande.

**Uppgift 3. (27,5 poäng)****3.1. (20 poäng)**

<b>Fel eller brist i Uudenmaan Musiikkisäätiö sr:sförvaltning</b>	<b>Motivering</b>	<b>Hänvisning till bestämmelse / hänvisning till stadgar</b>	<b>Poäng sammanlagt</b>
Styrelsen har gjort en ändring av verksamhetsplanen på styrelsemötet 3/2021, trots att mötet inte varit beslutfört. <b>(1,0 poäng)</b>	<p>På mötet har tre medlemmar varit närvarande. Enligt 6 § i stiftelsens stadgar består stiftelsens styrelse av sju medlemmar. Mindre än hälften av styrelsemedlemmarna var närvarande på mötet (3/7). <b>(1,0 poäng)</b></p> <p>Enligt 3:3 i stiftelselagen är styrelsen beslutfört när mer än hälften av dess ledamöter är närvarande, om inte stadgarna förutsätter ett större antal. Styrelsens beslut på styrelsemötet 3/2021 står i strid med stiftelselagen, eftersom styrelsen inte har varit beslutfört. <b>(1,5 poäng)</b></p>	<p>Stiftelselagen 3:3 <b>(0,25 poäng)</b></p> <p>Stiftelsens stadgar 6 § <b>(0,25 poäng – om det inte hänvisas till rätt paragraf i stadgarna 0,15 poäng)</b></p>	<b>4,0</b>
Styrelsens har fattat beslut om sina egna arvoden på mötet 2/2022. <b>(1,0 poäng)</b>	<p>Enligt 5 § i stiftelsens stadgar har stiftelsen ett förvaltningsråd. Enligt 9 § i stadgarna motsvarar förvaltningsrådets uppgifter de uppgifter som föreskrivs för förvaltningsråd i stiftelselagen (med undantaget att...) <b>(0,5 poäng)</b></p> <p>Enligt 3:19.2 4 punkten i stiftelselagen hör det till förvaltningsrådets uppgifter att besluta om styrelseledamöternas arvoden. Det bestäms inte något annat i stiftelsens stadgar. <b>(1,0 poäng)</b></p> <p>Det har varit stiftelsens styrelses uppgift att besluta om styrelsens arvoden och sålunda är styrelsens beslut ogiltigt. <b>(1,0 poäng)</b></p>	<p>Stiftelselagen 3:19.2 4 punkten <b>(0,25 poäng)</b></p> <p>Stiftelsens stadgar 5 § och 9 § <b>(0,25 poäng – om det inte hänvisas till rätt paragraf i stadgarna 0,10 poäng, om det hänvisas till bara den ena paragrafen 0,15 poäng)</b></p>	<b>4,0</b>
<p>Stiftelsen har på sitt möte 1/2022 beslutat att ta emot en donation på 500 000 euro, så att en fond med egen täckning måste bildas med donationsmedlen. <b>(1,0 poäng)</b></p> <p>Ändamålet enligt fondens stadgar är att stödja utövning av bildkonst.</p>	<p>Kravet i 1:2 1 mom. i stiftelselagen på att verksamheten ska främja stiftelsens ändamål förutsätter att syftet med en fond som stiftelsen förvaltar ingår i stiftelsens ändamål enligt stadgarna. <b>(1,0 poäng)</b></p> <p>Det ändamål som anges i stiftelsens stadgar (främja och stödja barns och ungas musikutövning) täcker inte</p>	<p>HFD 2022:13</p> <p>Stiftelselagen 1:2.1-2 <b>(0,25 poäng, någondera hänvisningen räcker)</b></p>	<b>4,0</b>



<p>Stiftelsens ändamål enligt stadgarna är att främja och stödja barns och ungas musikutövning</p> <p>Ändamålet enligt fondens stadgar har inte varit förenligt med ändamålet enligt stiftelsens stadgar.</p>	<p>ändamålet enligt fondens stadgar (stödja utövning av bildkonst). Ändamålet enligt fondens stadgar har inte varit förenligt med ändamålet enligt stiftelsens stadgar, så mottagandet av donationen och grundandet av fonden med egen täckning har stått i strid med stiftelsens stadgar. <b>(1,5 poäng)</b></p>	<p>Stiftelsens stadgar 2–3 § <b>(0,25 poäng, någondera hänvisningen räcker)</b></p>	
<p>Styrelsen har på sitt möte 1/2022 beslutat att bevilja stiftelsens moderförening, som hör till stiftelsens närståendekrets, ett understöd på 20 000 euro för att sköta föreningens förvaltning. <b>(1,0 poäng)</b></p> <p>Det beviljade understödet främjar inte ändamålet enligt stiftelsens stadgar. <b>(0,5 poäng)</b></p>	<p>Moderföreningen är stiftelsens stiftare.</p> <p>Stiftelsens stiftare hör till dess närståendekrets enligt 1:8.1 1 punkten i stiftelselagen. <b>(0,5 poäng)</b></p> <p>I 1.2.1 i stiftelselagen föreskrivs det att stiftelsens ändamål inte får vara att bereda någon i den närståendekrets som anges i 1.8 ekonomisk fördel. <b>(0,25 poäng)</b></p> <p>I stiftelsens stadgar nämns inte beredande av fördel för moderföreningen, så närståendekretsförbudet måste tillämpas. <b>(0,25 poäng)</b></p>	<p>Stiftelselagen 1:2.1</p> <p>Stiftelselagen 1:8.1 1 punkten</p> <p>Stiftelselagen 1:2.1</p> <p>Stiftelselagen 1:9</p> <p><b>(1–2 hänvisningar ger 0,2 poäng, samtliga tre hänvisningar ger fulla 0,3 poäng)</b></p> <p>Stiftelsens stadgar 2–3 § <b>(0,2 poäng)</b></p>	<p><b>3,0</b></p>
<p>Styrelsen har på sitt möte 1/2022 beslutat att bevilja ett understöd på 35 000 euro till Musiikki Soi rf för att erbjuda förmånliga spelktioner till medlemmarna i Musiikki Soi rf. <b>(0,5 poäng)</b></p> <p>Det beviljade understödet strider mot ändamålet enligt stiftelsens stadgar, eftersom understödet har beviljats till en organisation, och det är inte öronmärkt för barn och ungdomar.</p>	<p>Enligt 3 § i stiftelsens stadgar uppfyller stiftelsen sitt ändamål genom att dela ut till barn och ungdomar stipendier eller understöd vilkas syfte är att stödja musikutövning som hobby.</p> <p>Understödet har beviljats direkt till en organisation, och utifrån uppgifterna i uppdraget går det inte att dra slutsatsen att understödet går till barn och ungdomar. Beviljandet av understödet uppfyller inte ändamålet enligt stiftelsens stadgar. <b>(0,5 poäng)</b></p> <p>Av 1.2.2 i stiftelselagen framgår det att ändamålet för stiftelsen och dess verksamhetsformer anges i stiftelsens stadgar. <b>(0,5 poäng)</b></p>	<p>Stiftelselagen 1:2.2 <b>(0,25 poäng)</b></p> <p>Stiftelsens stadgar 2 och 3 § <b>(0,25 poäng, någondera räcker för fulla poäng)</b></p>	<p><b>2,0</b></p>

<p>Styrelsen har på sitt möte 2/2022 beslutat att orda utbildning för pensionärer som utövar musik. <b>(1,0 poäng)</b></p>	<p>Ordnande av utbildning för pensionärer uppfyller inte stiftelsens ändamål enligt stadgarna, för enligt 2 § i stiftelsens stadgar är ändamålet att främja och stödja barns och ungas musikutövning. <b>(1,0 poäng)</b></p> <p>Av 1.2.2 i stiftelselagen framgår det att ändamålet för stiftelsen och dess verksamhetsformer anges i stiftelsens stadgar. <b>(0,5 poäng)</b></p>	<p>Stiftelselagen 1:2.2 <b>(0,25 poäng)</b></p> <p>Stiftelsens stadgar 2 § <b>(0,25 poäng)</b></p>	<p><b>3,0</b></p>
--	---	--	-------------------

### 3.2. (7,5 poäng)

Motivering	Hänvisning till bestämmelse	Poäng
<p>Föreningen och stiftelsen bildar en koncern, eftersom föreningen har bestämmande inflytande i stiftelsen med stöd av stadgarna. <b>(1,5 poäng)</b></p> <p>Bestämmande inflytande uppstår, eftersom enligt 6 § i stiftelsens stadgar väljer Musiikki kuuluu kaikille rf stiftelsens styrelsemedlemmar. Dessutom enligt 13 § i stadgarna ska stiftelsens egendom överlåtas till Musiikki kuuluu kaikille rf om stiftelsen upplöser sig. <b>(1,0 poäng)</b></p>	<p>BFL 1:5 och 1:6 <b>(en hänvisning ger 0,15 poäng och två ger 0,25 poäng)</b></p> <p>Stiftelsens stadgar 6 och 13 § <b>(en hänvisning ger 0,15 poäng och två ger 0,25 poäng)</b></p>	<p><b>3,0</b></p>
<p>Föreningen arrangerar musikevenemang för äldre och säljer förvaltningstjänster till stiftelsen. Föreningen är momsskyldig för sin verksamhet.</p> <p>Föreningen ska således anses driva rörelse i enlighet med BFL 6:1.2, så den är skyldig att upprätta koncernbokslut. <b>(2,5 poäng)</b></p>	<p>BFL 6:1.2</p> <p>Bokföringsnämndens allmänna anvisning om upprättande koncernbokslut, punkt 2.2.1 <b>(någondera hänvisningen räcker, 0,5 poäng)</b></p>	<p><b>3,0</b></p>
<p>Utifrån siffrorna i uppgiftsuppställningen är det inte fråga om en liten koncern, så koncernbokslut ska upprättas.</p> <p>Man kan inte låta bli att upprätta koncernbokslut genom att hänvisa till undantagsbestämmelsen i BFL 6:1.3. <b>(1,0 poäng)</b></p>	<p>BFL 6:1.3 <b>(0,5 poäng)</b></p>	<p><b>1,5</b></p>

För paragrafhänvisningarnas del räcker det med att ange korrekt kapitel och paragraf (dvs. man behöver inte hänvisa ända ner till korrekt moment och punkt). Enbart en paragrafhänvisning ger ändå inte poäng, utan de delar av paragrafens, momentets eller punktens ordalydelse som är väsentliga för svaret måste skrivas ut i svaret.

**Uppgift 4. (20 poäng)****4.1**

a)

Vid kassaflödessäkring säkras framtida kassaflöden. En förändring i värdet redovisas i säkringsfonden/fonden för verkligt värde i totalresultatet tills den realiseras. (IFRS 9.6.5.2(b)) (IFRS 9.6.5.11 (b)) **(1,0 poäng)**

Vid säkring av verkligt värde säkras egendomens eller skuldens verkliga värde. En förändring i verkligt värde i fråga om såväl det säkrade objektet som derivatet redovisas via resultatet. (IFRS 9.6.5.2 (a)) (IFRS 9:6.5.8) **(1,0 poäng)**

Säkring av en nettoinvestering hänför sig till säkring av utländska (som presenterats i en annan valuta) dotterbolags eget kapital. En förändring i säkringens värde redovisas i eget kapital i totalresultatet. (IFRS 9.6.5.13) **(1,0 poäng)**

Det är fråga om kassaflödessäkring, eftersom framtida ränteflöden ändras från rörliga till fasta. (IFRS 6.5.2) **(2,0 poäng)**

b)

Eftersom det är fråga om kassaflödessäkring, noteras både positivt och negativt verkligt värde i säkringsfonden/fonden för verkligt värde i eget kapital. **(2,0 poäng)**

I det redovisade värdet beaktas uppskjutna skatter. I beskattningen godkänns en förlust eller vinst först realiseringsåret, varvid det är fråga om en temporär skillnad (IAS 12.5) (NärSkL 27 d §). Skatterna redovisas i säkringsfonden i rapporten över totalresultatet. **(0,5 poäng)**

Noteringar när det är fråga om positivt värde: **(0,25 poäng)**

Per derivat 50 000 euro  
An säkringsfond 40 000 euro  
An uppskjuten skatteskuld 10 000 euro

Noteringar när det är fråga om negativt värde: **(0,25 poäng)**

Per säkringsfond 40 000 euro  
Per uppskjuten skattefordran 10 000 euro  
An derivatskuld 50 000 euro

c)

Om ett derivat inte anses omfattas av säkringsredovisningen, redovisas derivatet alltid via resultatet. (IFRS 9.4.1.4) Derivatet uppfyller då kriterierna i IFRS 9.4.2.1 (a) på en post som ska redovisas till verkligt värde via resultatet. **(1,0 poäng)**

Noteringar i en situation där derivatets värde var 50 000 euro negativt vid bokslutstidpunkten: **(0,5 poäng)**

Per finansiella kostnader 50 000 euro  
An derivat 50 000 euro  
Per uppskjutna skattefordringar 10 000 euro

An uppskjutna skatter (resultaträkning) 10 000 euro

Noteringar i en situation där derivatets värde var 50 000 euro positivt vid bokslutstidpunkten **(0,5 poäng)**

Per derivat 50 000 euro

An finansiella intäkter 50 000 euro

Per uppskjutna skatter (resultaträkning) 10 000 euro

An uppskjutna skatteskulder 10 000 euro

## 4.2

a) Det finns inga grunder för uppskrivningen **(0,5 poäng)**. Enligt BFL 5:17 kan en uppskrivning inte gälla finansiella instrument enligt BFL 5:2a **(0,5 poäng)**. Bolaget kan inte göra en uppskrivning av någon storlek. Genom att tillämpa 5:2a kan bolaget redovisa de finansiella instrumenten till verkligt värde **(1,0 poäng)**. (BFL 5:2a och regeringens proposition 89/2015 s.78) **(2,0 poäng)**

b)

Börsaktier behandlas som finansiella tillgångar som ska värderas till verkligt värde. (IFRS 9.4.1.4) **(3,0 poäng)**

En förändring i värdet kan redovisas antingen via resultatet eller i fonden för verkligt värde **(2,0 poäng)**. I bägge alternativen ska uppskjutna skatter redovisas. **(0,25 poäng)**

Noteringar i bokslutet för räkenskapsperioden 1.7.2021–30.6.2022 (för jämförelseårets del): **(0,5 poäng)**

Per finansiella instrument an förändring i verkligt värde i resultaträkningen 732 742 euro (3 582 500 (verkligt värde 30.6.2022)–2 849 758 (verkligt värde 30.6.2021))

Per skatt (Resultaträkning) an skatteskuld 146 548,40 euro (20 % \* 732.742) (NärSkL 5:8)

eller

Per finansiella instrument an förändring i verkligt värde i fonden för verkligt värde 732 742 euro (3 582 500 (verkligt värde 30.6.2022)–2 849 758 (verkligt värde 30.6.2021))

Per uppskjuten skatt fonden för verkligt värde an uppskjuten skatteskuld 146 548,40 euro (20 % \* 732 742)

De poster som redovisas till verkligt värde via resultatet intäktsförs också i samband med försäljningen via resultaträkningen, när de poster som redovisats via totalresultatet överförs inom eget kapital i balansräkningen, utan att påverka resultatet. **(0,25 poäng)**

## GR-EXAMEN 2022

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

Uppgift 1 (80,0 poäng)

	1. Granskad omständighet	2. Granskningsobservation, motiverad bedömning och korrigeringsförfarande	3. Inverkan på rapporteringen (Uppge vad, var och hur detta ska rapporteras, om felet eller bristen inte korrigeras)	Poäng
1.	Leverantörsskulder/ avbetalningsskulder	<p><b>Granskningsobservation och motiverad bedömning:</b></p> <p>Enligt sammanfattningen av revisionen (punkt 12) har i bolagets skulder till leverantörer noterats avbetalningsskulder, sammanlagt 440 000 euro, trots att finansieringen har skett via banken. Enligt bokföringsnämndens utlåtande (2021/2020) ska avbetalningsskulder till kreditinstitut upptas bland skulder till kreditinstitut. Avbetalningsskulder kan också upptas bland leverantörsskulder separerade i lång- och kortfristiga leverantörsskulder.</p> <p>Enligt sammanfattningen av revisionen (punkt 12) är 200 000 euro (440 000 – 240 000 euro) av avbetalningsskulderna långfristiga och 240 000 euro (12*20 000 euro) kortfristiga.</p> <p>Maskinernas balansvärde, 450 000 euro, har inte angetts som ställd säkerhet i noterna. (SMF 3:7 1 punkten)</p> <p><b><u>Korrigeringsförfarande:</u></b></p> <p>Avbetalningsskulderna överförs från leverantörsskulder till skulder till kreditinstitut separerade i långfristig och kortfristig skulder eller alternativt till långfristiga leverantörsskulder.</p> <p>Per leverantörsskulder an skulder till kreditinstitut (leverantörsskulder) långfristiga 200 000 euro</p>	Revisionsberättelsen  Uttalande med avvikande mening om informationen i bokslutet enligt 3:5 § 3 mom. i revisionslagen	<b>5,0</b>

		<p>Per leverantörsskulder an skulder till kreditinstitut kortfristiga 240 000 euro (detta beaktas inte i det andra alternativet).</p> <p>I noterna anges 450 000 euro som ställd säkerhet för maskiner och apparater.</p>		
2.	Närstående-transaktion/ borgen/ olaglig utbetalning av medel	<p><b>Granskningsobservation och motiverad bedömning:</b> Styrelsemötet 30.4.2022 har beslutat att ställa borgen på 100 000 euro som säkerhet för ett bostadslån till Kalle Jääkäri, verställande direktörens son som fortfarande bor hemma.</p> <p>Det är fråga om att ställa borgen för en person som hör till närståendekretsen utan affärsekonomisk grund (ABL 1:11.1 3-punkten). Det är fråga om olaglig utbetalning av medel enligt ABL 13:1, eftersom affärsekonomisk grund saknas.</p> <p>I bokslutet saknas not om borgen till en intressent. (SMF 3:10)</p> <p><b><u>Korrigeringsförfarande:</u></b></p> <p>En not om borgen ska utarbetas för bokslutet.</p> <p>Till noterna ska fogas information om transaktioner med intressenter. Det är fråga om en väsentlig transaktion som inte har genomförts under normala marknadsvillkor.</p>	Revisionsberättelsen	<b>4,0</b>
3.	Avsättningar	<p><b>Granskningsobservation och motiverad bedömning:</b> Av sammanfattningen av revisionen (punkt 7) framgår att i bolaget har gjorts avsättningar på 220 000 euro för omsättningstillgångar och avsättningar på 350 000 euro för kundfordringar. Avsättningar får inte göras för sådana tillgångsposter som har upptagits som tillgångar i balansräkningen.</p> <p>Posterna ska i enlighet med 5:2 i bokföringslagen värderas till nominellt värde eller ett lägre sannolikt värde. En eventuell kreditförlust och nedskrivning av lagret ska redovisas mot dessa tillgångsposter.</p> <p>Enligt sammanfattningen av revisionen var avsättningen för kundfordringar 210 000 euro och avsättningen för omsättningstillgångar 180 000 euro föregående räkenskapsperiod.</p>	Revisionsberättelsen	<b>4,8</b>

		<p><b><u>Korrigeringsförfarande:</u></b></p> <p>Noteringarna återtas. Förändringen i lager och nedskrivningen av kundfordringarna bokförs.</p> <p>Per avsättningar an kundfordringar 350 000 euro Per förändring i lager an omsättningstillgångar 220 000 euro</p> <p>Föregående års avsättningar upplöses i bokslutet 2021: Per avsättningar an omsättningstillgångar 180 000 euro Per avsättningar an kundfordringar 210 000 euro</p> <p>Korrigeringarna läggs till i noterna (Bokföringsnämnden 1750/2005, SMF 1:3)</p>		
4.	Valutaderivat	<p><b>Granskningsobservation och motiverad bedömning:</b></p> <p>Bolaget har ett valutaderivat som löper ut 30.9.2022. Bolagets valutaderivat har inte längre något säkringssyfte, eftersom valutalånet har betalats tillbaka 30.11.2021 i enlighet med styrelsemötena 6/2022 och 8/2022.</p> <p>Valutaderivatets verkliga värde är enligt sammanfattningen av revisionen (punkt 9) - 41 524,36 euro. Det verkliga värdet anges endast i en not.</p> <p>Valutaderivatet har blivit ett s.k. spekulativt derivat, och enligt försiktighetsprincipen och bokföringsnämndens utlåtande 1963/2016 ska ett sådant derivat bokföras som kostnad.</p> <p>Not 10 är felaktig.</p> <p><b><u>Korrigeringsförfarande:</u></b></p> <p>Derivatets verkliga värde redovisas som kostnad och som skuld i balansräkningen.</p> <p>Per finansiella kostnader an resultatregleringar 41 524,36 euro</p> <p>Den felaktiga noten (not 10) korrigeras för att säkerställa en rättvisande bild.</p>	Revisionsberättelsen	<b>2,8</b>

5.	Räntor på kapitallån	<p><b>Granskningsobservation och motiverad bedömning:</b></p> <p>Enligt bolagets bokslut (not 6) har kapitallånets räntor på 123 750 euro inte bokförts, trots att räntebetalningsförutsättningarna uppfylls (ABL 12:1.1 2-punkten).</p> <p>När man beaktar att de aktiverade utvecklingsutgifterna inte avdras när förutsättningarna för att betala kapitallånet beräknas, får räntorna på bolagets kapitallån betalas.</p> <p><b><u>Korrigeringsförfarande:</u></b></p> <p>Per räntekostnader an resultatregleringar 123 750 euro.</p>	Uttalande med avvikande mening om informationen i bokslutet enligt 3:5 § 3 mom. i revisionslagen	<b>4,9</b>																																																	
6.	Utvecklingsutgifter	<p><b>Granskningsobservation och motiverad bedömning:</b></p> <p>Enligt bilaga 1 till styrelsemöte 1/2022–2023 har nedskrivningsprövningen av bolagets utvecklingsutgifter gjorts felaktigt med eviga kassaflöden. Vid prövningen borde man ha beaktat den återstående ekonomiska livslängden (Bokföringsnämndens allmänna anvisning om avskrivningar enligt plan, punkterna 3.1.1 och 6.2) (punkt 1 i sammanfattningen av revisionen). När man beaktar den återstående livslängden på 5 år, ska en nedskrivning göras av bolagets utvecklingskostnader</p> <table data-bbox="526 901 1668 1236"> <thead> <tr> <th></th> <th>2023</th> <th>2024</th> <th>2025</th> <th>2026</th> <th>2027</th> <th>Sammanlagt</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Bolagets fria kassaflöden</td> <td>124 320</td> <td>135 900</td> <td>165 800</td> <td>179 900</td> <td>200 520</td> <td>806 440</td> </tr> <tr> <td>Diskonterade kassaflöden</td> <td>114 845</td> <td>115 975</td> <td>130 708</td> <td>131 015</td> <td>134 902</td> <td>627 444</td> </tr> <tr> <td>Redovisat värde</td> <td>800 000</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Kassaflödenas nuvärde</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>2023–2027 sammanlagt</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td><u>627 444</u></td> </tr> <tr> <td>Nedskrivning</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td>172 556</td> </tr> </tbody> </table> <p><b><u>Korrigeringsförfarande:</u></b></p> <p>Nedskrivningsförlusten redovisas bland avskrivningar. Per avskrivningar an utvecklingskostnader 172 556 euro</p>		2023	2024	2025	2026	2027	Sammanlagt	Bolagets fria kassaflöden	124 320	135 900	165 800	179 900	200 520	806 440	Diskonterade kassaflöden	114 845	115 975	130 708	131 015	134 902	627 444	Redovisat värde	800 000						Kassaflödenas nuvärde							2023–2027 sammanlagt						<u>627 444</u>	Nedskrivning						172 556	Uttalande med avvikande mening om informationen i bokslutet enligt 3:5 § 3 mom. i revisionslagen	<b>6</b>
	2023	2024	2025	2026	2027	Sammanlagt																																															
Bolagets fria kassaflöden	124 320	135 900	165 800	179 900	200 520	806 440																																															
Diskonterade kassaflöden	114 845	115 975	130 708	131 015	134 902	627 444																																															
Redovisat värde	800 000																																																				
Kassaflödenas nuvärde																																																					
2023–2027 sammanlagt						<u>627 444</u>																																															
Nedskrivning						172 556																																															



7.	Förvaltningsfastighet	<p><b>Granskningsobservation och motiverad bedömning:</b></p> <p>Enligt sammanfattningen av revisionen (punkt 3) används den förvaltningsfastighet som bolaget äger av bolagets anställda. Förvaltningsfastigheten har värderats till verkligt värde genom att i bokslutet redovisa en förändring av verkligt värde på 22 500 euro.</p> <p>Föregående räkenskapsperiod redovisades en förändring av verkligt värde på 11 800 euro i bokslutet.</p> <p>Bolagets förvaltningsfastighet uppfyller inte kriterierna på förvaltningsfastighet, eftersom en fastighet som används av bolagets anställda inte kan vara en förvaltningsfastighet. Då är det inte möjligt att redovisa förvaltningsfastigheter till verkligt värde, utan värderingen ska göras till anskaffningsvärdet eller till anskaffningsvärdet minskat med avskrivningar enligt plan (BFL 5:5, BFL 5:2b, IAS 40.5). Avskrivningar enligt plan ska göras för objektet.</p> <p>Not 7 är felaktig.</p> <p><b><u>Korrigeringsförfarande:</u></b></p> <p>Redovisningen till verkligt värde återtogs.</p> <p>Per förändring av verkligt värde an förvaltningsfastigheter (övriga aktier) 22 500 euro</p> <p>Siffrorna för föregående räkenskapsperiod korrigeras: Per vinstmedel an förvaltningsfastigheter (övriga aktier) 11 800 euro<sup>1</sup></p> <p>Not 7 ska korrigeras.</p>	Uttalande med avvikande mening om informationen i bokslutet enligt 3:5 § 3 mom. i revisionslagen	<b>2,4</b>
8.	Aktieemission	<p><b>Granskningsobservation och motiverad bedömning:</b></p> <p>Hela aktieemissionen på 618 000 euro har redovisats bland aktieemissionsfordringar i bokslutet, trots att bindande teckningar inte har gjorts till alla delar (BFL 2:3). Bindande teckningar har gjorts för 418 000 euro före bokslutsdagen. På styrelsemötet 1/2022–2023 har efter bokslutet behandlats teckningar efter redovisningsperioden. I fonden för</p>	Uttalande med avvikande mening om informationen i bokslutet enligt 3:5 § 3 mom. i revisionslagen	<b>6,0</b>

<sup>1</sup> Det har inte krävts någon not om korrigeringsförfarande under föregående räkenskapsperiod i svaret.

		<p>inbetalt fritt eget kapital har således redovisats 200 000 euro för mycket i aktieemissionsfordringar.</p> <p>Not 3 är felaktig till denna del. Kraven enligt SMF 3:13 och ABL 8:7 tillfogas.</p> <p><b><u>Korrigeringsförfarande:</u></b></p> <p>Aktieemissionsfordran stryks och på motsvarande sätt stryks samma summa i fonden för inbetalt fritt eget kapital.</p> <p>Per fonden för inbetalt fritt eget kapital an aktieemissionsfordran 200 000 euro.</p> <p>Not 3 korrigeras också till denna del.</p>		
9.	Neskrivning av kundfordringar	<p><b>Granskningsobservation och motiverad bedömning:</b></p> <p>Enligt sammanfattningen av revisionen (punkt 6) ingår bland kundfordringar en kundfordran hos Viljon Viirut Ab på 145 000 euro. Kreditförlustavsättningen för kundfordran har redan redovisats som en avsättning på 65 000 euro.</p> <p>I styrelsens protokoll 20.5.2022 konstateras det att Viljon Viirut Ab gått i konkurs. Konkursen har inträffat efter bokslutsdagen, men redan under räkenskapsperioden fanns det tecken på försenade betalningar. Enligt erhållen förhandsinformation skulle ingen utdelningsandel finnas att få från konkursboet eller också skulle andelen vara liten.</p> <p>Kundfordringar ska i bokslutet värderas till anskaffningsvärdet eller ett lägre sannolikt värde (BFL 5:2). För kundfordran ska en nedskrivning på 80 000 euro (145 000 euro – 65 000 euro) bokföras. Det är fråga om en händelse efter räkenskapsperioden, på grund av vilken siffrorna i bokslutet ska ändras. En konkurs som inträffat nästan omedelbart efter bokslutet är en antydning om bolagets finansiella läge vid bokslutstidpunkten.</p> <p><b><u>Korrigeringsförfarande:</u></b></p> <p>Per övriga rörelsekostnader (kreditförlust) an kundfordringar 80 000 euro</p>	Uttalande med avvikande mening om informationen i bokslutet enligt 3:5 § 3 mom. i revisionslagen	<b>3,5</b>

10.	Bonusar	<p><b>Granskningsobservation och motiverad bedömning:</b></p> <p>Med stöd av styrelsens beslut 20.5.2022 har bonusar på 280 000 euro till bolagets personal och ledning bokförts. Med beaktande av de okorrigerade felen, kommer bonusarna inte att betalas ut. Noteringarna måste återtas, eftersom prestationsprincipen inte uppfylls.</p> <p><b><u>Korrigeringsförfarande:</u></b></p> <p>Bonusarna jämte bikostnader tas bort från personalkostnaderna.</p> <p>Per resultatregleringar an personalkostnader 280 000 euro.</p>	Uttalande med avvikande mening om informationen i bokslutet enligt 3:5 § 3 mom. i revisionslagen	<b>7,5</b>
11.	Omsättning	<p><b>Granskningsobservation och motiverad bedömning:</b></p> <p>Omsättningen 1 725 000 euro av bolagets förmedlingsverksamhet har redovisats till bruttobelopp, trots att den borde redovisas till netto. Enligt 4 § i protokollet från styrelsemötet 8/2021–2022 bär huvudmannen risken för produktfel och kreditförluster på grundval av huvudmannaavtalet.</p> <p>Enligt sammanfattningen av revisionen (punkt 5) uppgår inköpen i anslutning till försäljningen till sammanlagt 1 500 000 euro. Det är fråga om förmedlingsverksamhet och som bolagets omsättning ska redovisas endast bolagets förmedlingsarvode. (t.ex. Bokföringsnämnden 2018/2021)</p> <p><b><u>Korrigeringsförfarande:</u></b></p> <p>Korrigeras omsättning och inköp 1 500 000 euro</p> <p>Per omsättning an inköp 1 500 000 euro</p>	Uttalande med avvikande mening om informationen i bokslutet enligt 3:5 § 3 mom. i revisionslagen	<b>6,6</b>
12.	Garanti-avsättning	<p><b>Granskningsobservation och motiverad bedömning:</b></p> <p>I omsättningen ingår apparatförsäljning för 9 497 000 euro. Bolagets produkter är förenade med garanti och enligt revisorns sammanfattning av revisionen (punkt 5) har kostnaderna för realiserade garantireparationerna de tre senaste åren uppgått till 0,9 procent per år av omsättningen från apparatförsäljningen.</p>	Uttalande med avvikande mening om informationen i bokslutet enligt 3:5 § 3 mom. i revisionslagen	<b>4,0</b>

		<p>Det har inte gjorts någon avsättning. Det bör göras en avsättning för garantireparationer (BFL 5:14). Avsättningens belopp är 85 473 euro (9 497 000 *0,9 %).</p> <p><b>Korrigeringsförfarande:</b></p> <p>En garantiavsättning tillfogas.</p> <p>Per övriga rörelsekostnader an avsättning 85 473 euro</p>		
13	Noter / lån som förfaller senare än efter 5 år	<p><b>Granskningsobservation och motiverad bedömning:</b></p> <p>Enligt sammanfattning av revisionen (punkt 11) har bolaget finansiella lån, som enligt återbetalningsprogrammet för lånen förfaller till betalning senare än efter fem år. Det finns ingen not om detta. Det saldo som förfaller till betalning senare än efter fem år uppgår till 250 000 euro.</p> <p>Enligt SMF 3:6 ska skulder som förfaller senare än efter fem år anges i noterna.</p> <p><b>Korrigeringsförfarande:</b></p> <p>Det tillfogas en not där lån till kreditinstitut som förfaller senare än efter fem år anges.</p>	Rapport till styrelsen	<b>2,0</b>
14	Egna aktier	<p><b>Granskningsobservation och motiverad bedömning:</b></p> <p>Bolaget har löst in egna aktier på de villkor som framgår av styrelseprotokollet 16.6.2021, trots att bolaget inte har haft utdelningsbara medel.</p> <p>Egna aktier kan inlösas endast inom ramen för utdelningsbara medel (ABL 13:5)</p> <p>Det har varit fråga om olaglig utdelning av medel. Egna aktier har lösts in för 600<sup>2</sup> euro (1 500 aktier * 0,40 euro/aktie).</p>	Anmärkning om förfarande i strid med ABL 13:5	<b>3,0</b>

<sup>2</sup> När det gäller inlösen av egna aktier saknas i bokslutet en not enligt SMF 3:12 och noten om eget kapital är felaktig. Inlösningen av egna aktier för 600 euro överskrider ändå inte väsentlighetsgränsen för rapportering av fel i bokslutet (1 500 euro). Av denna orsak har det inte krävts någon observation eller rapportering eller något korrigeringsförfarande i fråga om de bristfälliga noterna.

		<p><b><u>Korrigeringsförfarande:</u></b></p> <p>Kan inte korrigeras.</p>		
15	Omsättnings-tillgångar	<p><b>Granskningsobservation och motiverad bedömning:</b></p> <p>Av sammanfattningen av revisionen (punkt 4) framgår att det att lagret innehåller nyttigheter för 57 250 euro vilka inte har köpts, använts eller sålts på fem år, och det finns i praktiken inga köpare.</p> <p>Omsättningstillgångarna ska värderas enligt den så kallade principen om lägsta värde (BFL 5:6). Eftersom de ovannämnda produkterna inte längre förväntas generera några intäkter, ska en nedskrivning redovisas för dem.</p> <p><b><u>Korrigeringsförfarande:</u></b></p> <p>En nedskrivning redovisas via förändring av lager.</p> <p>Per förändring av lager an lager 57 250 euro.</p>	Uttalande med avvikande mening om informationen i bokslutet enligt 3:5 § 3 mom. i revisionslagen	<b>3,0</b>
16.	Omsättning	<p><b>Granskningsobservation och motiverad bedömning:</b></p> <p>Bolaget har ingått ett avtal värt 300 000 euro med Kotkan Tarjonta Ab. Avtalet gäller tiden 1.4. 2022–30.3.2023, Bolaget har redovisat hela intäkten av tjänsteaffärsverksamheten för räkenskapsperioden (styrelsemötet 17.1.2022 6 § och punkt 5 i sammanfattningen av revisionen).</p> <p>Det är fråga om periodisering av intäkt över tiden (Bokföringsnämnden 2016/2021). Intäkten ska redovisas i enlighet med prestationsprincipen enligt BFL 2:3. För räkenskapsperioden har redovisats 275 000 euro för mycket omsättning (300 000/12*11 månader).</p> <p><b><u>Korrigeringsförfarande:</u></b></p> <p>Omsättningen redovisas och periodiseras för avtalsperioden.</p> <p>Per omsättning an förskottsbetalningar 275 000 euro</p>	Uttalande med avvikande mening om informationen i bokslutet enligt 3:5 § 3 mom. i revisionslagen	<b>7,5</b>

17.	Projekt Ikaros	<p><b>Granskningsobservation och motiverad bedömning:</b></p> <p>Enligt styrelsemötet 15.6.2022 4 § har i bolagets bokslut redovisats kostnader på 125 000 euro som hör till ägarna i anslutning till projekt Ikaros. Projekt Ikaros har varit bolagsägarnas projekt, där ägarna har försökt sälja bolagets aktiestock.</p> <p>Enligt bokföringslagen ska endast bolagets egna kostnader antecknas i bokföringen (den s.k. entitetsprincipen). Dessa kostnader ska strykas i bolagets bokföring. Enligt bokföringsnämndens utlåtande 2018/2021 ”Varje företag utgör bokföringsrättsligt en egen ekonomisk enhet. I enlighet med denna så kallade entitetsprincip ska i varje enhets bokföring endast antecknas enhetens egna affärstransaktioner – inga andra ekonomiska enheters transaktioner, oavsett om dessa utomstående är bokföringsskyldiga eller inte.”</p> <p><b><u>Korrigeringsförfarande:</u></b></p> <p>Kostnaderna tas bort i form av fordringar på ägarna.</p> <p>Per övriga fordringar an övriga rörelsekostnader 125 000 euro</p>	Uttalande med avvikande mening om informationen i bokslutet enligt 3:5 § 3 mom. i revisionslagen	<b>3,0</b>																
18.	Sammanfattning och utvärdering av felaktigheter	<p>ISA 450 förutsätter att revisorn utvärderar hur revisionen påverkas av identifierade felaktigheter och hur bokslutet påverkas av felaktigheter som inte har rättats.</p> <p><u>Inverkan på räkenskapsperiodens resultat och eget kapital, exempel</u></p> <p><u>Enskilda väsentliga felaktigheter:</u></p> <table border="1" data-bbox="521 1098 1601 1436"> <thead> <tr> <th>Felaktigheter</th> <th>Inverkan på resultatet</th> <th>Inverkan på eget kapital</th> <th>Inverkan på balansomslutningen</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Omsättning</td> <td>-275 000</td> <td>-275 000</td> <td>0</td> </tr> <tr> <td>Inkuranta produkter</td> <td>-57 250</td> <td>-57 250</td> <td>-57 250</td> </tr> <tr> <td>Garantiavsättning</td> <td>-85 473</td> <td>-85 473</td> <td>0</td> </tr> </tbody> </table>	Felaktigheter	Inverkan på resultatet	Inverkan på eget kapital	Inverkan på balansomslutningen	Omsättning	-275 000	-275 000	0	Inkuranta produkter	-57 250	-57 250	-57 250	Garantiavsättning	-85 473	-85 473	0	<p>Uttalande med avvikande mening om informationen i bokslutet enligt 3:5 § 3 mom. i revisionslagen</p> <p>Anmärkning enligt 3:5 § 5 mom. 2 punkten i revisionslagen</p>	<b>4,0</b>
Felaktigheter	Inverkan på resultatet	Inverkan på eget kapital	Inverkan på balansomslutningen																	
Omsättning	-275 000	-275 000	0																	
Inkuranta produkter	-57 250	-57 250	-57 250																	
Garantiavsättning	-85 473	-85 473	0																	

Omsättning	-1 500 000	-1 500 000	0
Inköp	1 500 000	1 500 000	0
Personalkostnader	280 000	280 000	0
Kreditförlust	-80 000	-80 000	-80 000
Aktieemission		-200 000	-200 000
Derivat	-41 523,46	-41 523,46	0
Nedskrivning utvecklingsutgifter	-172 556	-172 556	-172 556
Räntor på kapitallån	-123 750	-123 750	0
Projekt Ikaros	125 000	125 000	125 000
Korrigeringar före skatt	-430 552	-630 552	-384 806

Om felen rättas till är räkenskapsperiodens resultat -285 834 euro (nu 144 718 euro) och det egna kapitalet 126 068 euro (nu 756 620 euro).

**Enskild oväsentlig post**

Förvaltningsfastigheter 22 500 euro förändring av värdet

**Klassificeringsfel:**

För stor omsättning 1 500 000 euro

För stora inköp 1 500 000 euro

Leverantörsskulder (skulder till kreditinstitut) 200 000 euro för mycket i kortfristiga skulder

**Felaktigheter i noterna och andra brister:**

Borgen till en person som tillhör närståendekretsen saknas i transaktioner med närstående och ansvar.

		<p>Värdet för säkerheter för bilar som bolaget skaffat på avbetalning saknas bland ansvaren  Uppgifterna om värdering till verkligt värde är onödiga  Bolagets lån som förfaller senare än efter 5 år har inte specificerats</p> <p><b><u>Övergripande slutsats:</u></b></p> <p>Det egna kapitalet, som har en klar inverkan på det ekonomiska beslutsfattandet, samt räkenskapsperiodens resultat är väsentligt felaktiga. Felen gäller flera bokslutsposter och väsentliga uppgifter saknas i bokslutet. Därför kan felaktigheterna betraktas som omfattande och ha sådana sammantagna verkningar att bokslutet inte ger en rättvisande bild av räkenskapsperioden resultat och bolagets ekonomiska ställning, utan bokslutet som helhet är felaktigt. Dessa omständigheter förutsätter ett uttalande med avvikande mening i revisionsberättelsen.</p>		
			<b>Totalt</b>	<b>80</b>



**Uppgift 2 (20 poäng)****REVISIONSBERÄTTELSE**

Till bolagsstämman i Sannin Sarvet Ab

**Revision av bokslutet (1,0 poäng)*****Uttalande med avvikande mening (1,0 poäng)***

Vi har utfört en revision av bokslutet för Sannin Sarvet Ab (FO-nummer 9999999-0) för räkenskapsperioden 1.5.2021–30.4.2022. Bokslutet omfattar resultaträkning, balansräkning och noter till bokslutet. **(1,0 poäng)**

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

***Grund för uttalandet med avvikande mening (0,4 poäng)***

Bolagets alla leverantörsskulder har upptagits i kortvariga leverantörsskulder, trots att en del av skulderna förfaller senare än efter ett år. Av leverantörsskulderna ska 200 000 euro överföras till långfristiga skulder.<sup>1</sup> I noterna har inte upptagits det redovisade värdet av maskiner och apparater som utgör säkerhet för leverantörsskulderna, som är 450 000 euro. **(0,8 poäng)**

I bolaget har felaktigt redovisats avsättningar, som borde ha redovisats mot egendomsposter. För kundfordringar har redovisats en avsättning på 350 000 euro, som borde ha avdragits från saldot för kundfordringar. På motsvarande sätt hade det 2021 gjorts en avsättning på 210 000 euro för kundfordringar, som borde ha avdragits från kundfordringar. För lagret har det gjorts en avsättning på 220 000 euro, som borde ha avdragits från värdet på lagret. Under föregående räkenskapsperiod 2021 har det gjorts en obligatorisk avsättning på 180 000 euro, som borde ha avdragits från värdet på lagret. **(1,2 poäng)**

Bolaget har ett valutaderivat, vars värde -41 524,36 euro har angetts endast i noterna. Enligt bokföringsnämndens utlåtande (1963/2016) ska ett derivat som saknar säkringssyfte redovisas via resultatet. Till följd av felet är räkenskapsperiodens resultat 41 524,36 euro för stort. **(0,8 poäng)**

Räntorna 123 750 euro på bolagets kapitallån har inte redovisats som kostnad, trots att förutsättningarna för betalning uppfylls. Till följd av felet är bolagets resultat och eget kapital 123 750 euro för stort. **(0,8 poäng)**

Det har inte gjorts någon nedskrivning på 172 556 euro för bolagets utvecklingsutgifter, trots att bolagets kalkyler visar att nedskrivningen är säker. Till följd av felet är bolagets resultat och eget kapital 172 556 euro för stort. **(0,8 poäng)**

Bolaget har behandlat en fastighet som är i dess egen användning felaktigt som en förvaltningsfastighet. De positiva förändringarna av värdet bör återtas. Till följd av felet är räkenskapsperiodens resultat 22 500

<sup>1</sup> Alternativt svar: Avbetalningsskuldernas andel av leverantörsskulderna bör överföras till lång- och kortfristiga skulder till kreditinstitut.

euro för stort och med beaktande av det fel som hänför sig till föregående räkenskapsperioder är det egna kapitalet 34 300 euro för stort. **(1,2 poäng)**

Bolaget har noterat en aktieemissionsfordran utan bindande teckning. Aktieemissionsnoteringen utan bindande teckning är 200 000 euro, som bör strykas ur såväl aktieemissionsfordringar som fonden för inbetalt fritt eget kapital. På grund av felet är bolaget eget kapital 200 000 euro för stort. **(0,8 poäng)**

Efter räkenskapsperiodens utgång har det till följd av en konkurs uppstått en kreditförlust på 80 000 euro som inte har upptagits som kostnad i bokslutet. Till följd av felet är räkenskapsperiodens resultat och det egna kapitalet 80 000 euro för stort. **(0,8 poäng)**

I bolaget har upptagits resultatbaserade bonusar, sammanlagt 280 000 euro, som borde återtas till följd av det faktiska resultat. Till följd av felet är bolagets resultat och eget kapital 280 000 euro för stort. **(0,8 poäng)**

I bolaget har i omsättningen upptagits intäkter som hör till en annan aktör och motsvarande kostnader som inte hör till bolaget. Bolagets omsättning är 1 500 000 euro för stor och inköpen är 1 500 000 euro för stora. Felet inverkar inte på resultatet. **(0,8 poäng)**

I bolaget har det inte gjorts någon garantiavsättning i anslutning till produkter som är till salu. Beloppet av den uteblivna garantiavsättning är 85 473 euro. Till följd av felet är bolagets resultat och eget kapital 85 473 euro för stort. **(0,8 poäng)**

I noterna till bokslutet saknas en not om borgen på 100 000 euro till en intressent. **(0,4 poäng)**

I bolagets omsättningstillgångar ingår produkter som inte längre har något ekonomiskt värde. Produkternas värde 57 250 euro borde ha upptagits som kostnad. Till följd av felet är bolagets resultat och eget kapital 57 250 euro för stort. **(0,4 poäng)**

Bolaget har redovisat hela intäkten av tjänsteverksamheten, trots att den är förenad med tjänsteförpliktelser som uppfylls senare. I bolagets omsättning har redovisats 275 000 euro för mycket. Till följd av felet är bolagets resultat och eget kapital 275 000 euro för stort. **(0,8 poäng)**

I bolagets bokslut har upptagits kostnader på 125 000 euro, som hör till ägarna. Till följd av felet är bolagets resultat och eget kapital 125 000 euro för litet. **(0,4 poäng)**

Om de ovannämnda felen rättades skulle de försämra resultatet med 430 552 euro och det egna kapitalet med 630 552 euro. **(0,8 poäng)**

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

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

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

### **Styrelsens och verkställande direktörens ansvar för bokslutet (0,8 poäng)**

Styrelsen och verkställande direktören ansvarar för upprättandet av bokslutet och för att bokslutet ger en rättvisande bild i enlighet med i Finland gällande bestämmelser om upprättande av bokslut

samt uppfyller de lagstadgade kraven. Styrelsen och verkställande direktören ansvarar för den interna kontroll som de bedömer är nödvändig för att upprätta ett bokslut som inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller på fel.

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

### **Revisorns ansvar vid revisionen av bokslutet (0,4 poäng)**

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 utlåtanden. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt god revisionssed alltid kommer att upptäcka en väsentlig felaktighet om en sådan finns. Felaktigheter kan uppstå på grund av oegentligheter eller fel och anses vara väsentliga om de enskilt eller tillsammans rimligen kan förväntas påverka de ekonomiska beslut som användare fattar med grund i bokslutet.

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

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

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

### **Övriga rapporteringsskyldigheter** **Anmärkningar**

Vi anmärker att bokslutet såsom beskrivits i avsnittet Grund för uttalandet med avvikande mening inte har upprättats i enlighet med de i Finland gällande bestämmelserna om upprättande av bokslut. **(0,4 poäng)**

Vi anmärker att styrelsen har ställt en säkerhet på 100 000 euro till en person som tillhör närstående kretsen utan affärsekonomisk grund i strid med ABL 13:1. **(0,4 poäng)**

Vi anmärker att styrelsen har beslutat att förvärva bolagets aktier till ett värde av sammanlagt 600 euro i strid med ABL 13:5, trots att bolaget inte har haft utdelningsbara medel. **(0,4 poäng)**

Helsingfors den 22 augusti 2022

Terävä Tarkastus Ab  
Revisionsammanslutning

Tiina Terävä, GR **(0,4 poäng)**  
Tarkanmarkankuja 6  
00100 HELSINGFORS **(0,4 poäng)**

Berättelsens struktur är korrekt (bl.a. frågorna har presenterats i korrekta punkter) **(1,0 poäng)**

- berättelsens rubriker är korrekta
- berättelsens ordningsföljd är korrekt