

## **BEDÖMNINGSGRUNDER FÖR CGR-EXAMEN 2023**

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

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

## CGR-EXAMEN 2023

## REVISIONSBERÄTTELSE OCH REVISORNS ÖVRIGA RAPPORTERING (110 POÄNG)

Uppgift 1 (80 poäng)

	Granskad omständighet	Granskningsobservation, motiverad bedömning och korrigeringsförfarande  <b>Väsentlighetsgräns:</b> 2 500 tusen euro i koncernen och 1 500 tusen euro i moderbolaget  <b>Gränsen för de fel som ska rapporteras:</b> 5 % av den fastställda väsentlighetsgränsen, dvs. 125 tusen euro i koncernen och 75 tusen euro i moderbolaget	Inverkan på rapporteringen (Uppge vad, var och hur detta rapporteras, om felaktigheten eller bristen inte korrigeras)	Poäng
1	Beräkning av utdelningsbara medel / Produktutvecklingsaktiveringar	<p><b>Granskningsobservation och motiverad bedömning:</b></p> <p>Enligt not 11 till moderbolagets bokslut har moderbolaget i balansräkningen aktiverat produktutvecklingsutgifter på sammanlagt 48 387 tusen euro (det redovisade värdet 30.6.2023 av de produktutvecklingsutgifter som ingår i avskrivningsunderlaget är 38 518 tusen euro och i förskottsbetalningar och pågående nyanläggningar ingår produktutvecklingsutgifter på 9 869 tusen euro).</p> <p>Det utdelningsbara fria egna kapitalet före avdraget för produktutvecklingsutgifter är 311 035 tusen euro (moderbolagets not 16) och efter avdraget för produktutvecklingsutgifter 262 648 tusen euro. Dessutom är de observerade felens inverkan på moderbolagets resultat och utdelningsbara fria egna kapital -6 900 tusen euro. Därefter är det utdelningsbara fria egna kapitalet 255 748 tusen euro.</p> <p>De aktiverade produktutvecklingsutgifterna har inte dragits av från de utdelningsbara medel som angetts i förslaget till vinstutdelning i verksamhetsberättelsen och i noterna.</p>	Uttalande med avvikande mening om moderbolagets bokslut och verksamhetsberättelse enligt 3 kap. 5 § i revisionslagen	<b>4,0</b>

		<p>I BFL 5:8 och ABL 13:5 sägs att om utvecklingsutgifterna har aktiverats får den ännu icke kostnadsförda delen av aktiveringen inte delas ut av räkenskapsperiodens resultat, vinstmedel eller andra utdelningsbara fonder.</p> <p><b>Korrigeringsförfarande (moderbolaget):</b></p> <p>I beräkningen av utdelningsbara medel i verksamhetsberättelsen och noterna ska avdras produktutvecklingsaktiveringar på 48 387 tusen euro samt beloppet av de observerade felen.</p>		
2	Bestämmande inflytande i holdingbolag/Aktierelaterat incitamentsystem	<p><b>Granskningsobservation och motiverad bedömning:</b></p> <p>Av styrelsens protokoll 3.2.2023 (bilaga 4) framgår att styrelsen har beslutat att inrätta ett aktierelaterat incitamentsystem, för vilket man har förvärvat bolagets egna aktier.</p> <p>Enligt revisorns arbetspapper (punkt 8) har ett holdingbolag grundats 15.5.2023 för det aktierelaterade incitamentsystemet och 20.5.2023 överförde Kelluva Abp 500 tusen euro till holdingbolaget för förvärv av aktier i Kelluva Abp, vilket har redovisats i finansiella kostnader.</p> <p>Av inledningen till revisorns arbetspapper och not 2.1 till koncernbokslutet framgår att holdingbolaget inte har konsoliderats i koncernbokslutet.</p> <p>Enligt verksamhetsberättelsen är incitamentsystemet riktat till ledningen inklusive medlemmarna i koncernens ledningsgrupp. Enligt protokollet 3.2.2023 (bilaga 4) har verkställande direktören deltagit i behandlingen av ärendet i strid med 6 kap. 4 a § och 6 kap. 19 § i aktiebolagslagen.</p> <p> Holdingbolaget ägs juridiskt av en tredje part, dvs. Osake Management Ab (OM), men enligt avtalet utövar Kelluva den faktiska bestämmanderätten i arrangemanget och fungerar som huvudman, medan OM har rollen som ombud via holdingbolaget.</p>	<p>Skriftlig rapportering till styrelsen</p> <p>Anmärkning enligt 3 kap. 5 § i revisionslagen (VD:n har deltagit i behandlingen av ett ärende som gällt honom i strid med ABL 6:4 a och 6:19)</p>	<b>8,0</b>

		<p>Kelluva har således bestämmande inflytande över investeringsobjektet när det är exponerat för eller har rätt till rörlig avkastning från sitt engagemang i investeringsobjektet och kan påverka avkastningen med hjälp av sitt bestämmande inflytande över investeringsobjektet (IFRS 10.6-7).</p> <p>OM är ombud för Kelluva (IFRS 10.18 och B58-B72) så det har inte bestämmande inflytande över investeringsobjektet när det utövar beslutsbefogenheter som har delegerats till det.</p> <p>Detta bestämmande inflytande för Kelluva Abp som följer av de avtalsmässiga dragen leder till att holdingbolaget ska konsolideras i IFRS-koncernbokslutet som ett s.k. strukturerat företag (IFRS 12.B21-22). Konsolideringen ska göras från och med det datum då Kelluva får bestämmande inflytande över investeringsobjektet (IFRS 10.20).</p> <p>Genomförandet av incitamentssystemet med hjälp av ett strukturerat företag ska beskrivas i noterna, och det ska beskrivas på det sätt som IFRS 12 förutsätter. Bokslutet innehåller inga sådana noter.</p> <p>Dessutom jämföras de aktier som holdingbolaget innehar med egna aktier i koncernens noter.</p> <p>Uppgifter om det strukturella arrangemanget saknas i verksamhetsberättelsen (ABL 8:7.1).</p> <p><b>Korrigeringsförfarande (koncernen):</b></p> <p> Holdingbolaget konsolideras i koncernbokslutet.<sup>1</sup></p> <p>I koncernbokslutet och koncernkalkylen behandlas det strukturerade företagets aktier som egna aktier.</p>		
--	--	---	--	--

<sup>1</sup> Uppgiftsmaterialet innehåller inte de uppgifter som behövs för att göra noteringar.

		<p>Per egna aktier 500 tusen euro An finansiella kostnader 500 tusen euro</p> <p>Per räkenskapsperiodens skatt 100 tusen euro An skattefordran 100 tusen euro</p> <p><b>Korrigeringsförfarande (moderbolaget):</b></p> <p>Noteringen i finansiella kostnader återtas och upptas som fordran på holdingbolaget.</p> <p>Per fordringar 500 tusen euro An finansiella kostnader 500 tusen euro</p> <p>Per räkenskapsperiodens skatt 100 tusen euro An skattefordran 100 tusen euro</p> <p>I noterna ska presenteras en sådan beskrivning av genomförandet av incitamentsystemet med hjälp av ett strukturerat företag som IFRS 12 förutsätter och i verksamhetsberättelsen uppgifter om det strukturella arrangemanget enligt ABL 8.7.1.</p>		
3	Förlustkontrakt	<p><b>Granskningsobservation och motiverad bedömning:</b></p> <p>Av revisorns arbetspapper (bilaga 11, punkt 7) framgår att dotterbolaget i USA har ett treårigt förlustkontrakt till fast pris (IAS 37.66), för vilket en avsättning på 6 000 tusen euro har redovisats.</p> <p>Det skulle vara möjligt att avsluta avtalet mot en ersättning på 3 250 tusen euro, men man vill inte göra detta eftersom man vill behålla kunden i fråga. Eftersom ersättningen för att avsluta avtalet (3 250 tusen euro) är mindre än de oundvikliga utgifterna för att uppfylla förpliktelsen (6 000 tusen euro) (IAS 37.68), borde avsättningen ha varit 3 250 tusen euro.</p> <p><b>Korrigeringsförfarande (koncernen):</b></p>	Uttalande med avvikande mening om koncernbokslutet enligt 3 kap. 5 § i revisionslagen	<b>4,0</b>

		<p>Den andel av avsättningen som gjorts till för stort belopp återtas.</p> <p>Per avsättningar                      2 750 tusen euro An övriga rörelsekostnader        2 750 tusen euro</p>		
4	Värdering av omsättningstillgångar	<p><b>Granskningsobservation och motiverad bedömning:</b></p> <p>Av revisorns arbetspapper (bilaga 11, punkt 4) framgår att i samband med inventeringsbesöket på verksamhetsstället i Åbo 30.6.2023 observerades att i lagret ingick beteckningar som hänförde sig till en gammal hyttmodell till ett värde av 8 000 tusen euro, som bolaget inte kan utnyttja i sin produktion. Produkterna i fråga har sålts till priset 3 000 tusen euro i juli 2023.</p> <p>Värderingen av omsättningstillgångarna i bokslutet är felaktig.</p> <p>I BFL 5:6 sägs att är den sannolika anskaffningsutgiften eller det sannolika överlåtelsepriset för omsättningstillgångar vid räkenskapsperiodens utgång lägre än anskaffningsutgiften, ska skillnaden dock tas upp som kostnad.</p> <p>Enligt IAS 2.9 ska omsättningstillgångar (i standarden varor i lager) värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet.</p> <p>Enligt IAS 2.28 kan anskaffningsvärdet för omsättningstillgångar (i standarden varor i lager) kanske inte återvinnas om försäljningspriset har sjunkit.</p> <p>Enligt IAS 2.30 beaktas variationer i priser eller anskaffningsvärde som har direkt koppling till händelser som inträffar efter slutet av perioden till den del dessa händelser bekräftar förhållanden som förelåg på rapportperiodens slut.</p>	<p>Uttalande med avvikande mening om koncernbokslutet enligt 3 kap. 5 § i revisionslagen</p> <p>Uttalande med avvikande mening om moderbolagets bokslut enligt 3 kap. 5 § i revisionslagen</p>	7,0

		<p>Enligt IAS 10.9 b ii är ett exempel på information som erhålls efter rapportperiodens slut och som indikerar att en tillgång redan vid rapportperiodens slut hade minskat i värde att varuförsäljning som sker efter rapportperiodens slut kan visa på vilket nettoförsäljningsvärde dessa varor hade vid rapportperiodens slut.</p> <p>Enligt IAS 2.34 ska nedskrivning av omsättningstillgångar (i standarden varor i lager) till nettoförsäljningsvärde och förluster på omsättningstillgångar (varor i lager) redovisas som en kostnad den period för vilken nedskrivningen eller förlusten hänförs sig.</p> <p>Omsättningstillgångarna har i bokslutet värderats till 5 000 tusen euro för mycket.</p> <p><b>Korrigeringsförfarande (moderbolaget och koncernen):</b></p> <p>I omsättningstillgångar ska göras en nedskrivning på 5 000 tusen euro som är lika stor som skillnaden mellan det redovisade värdet (8 000 tusen euro) och det sannolika överlåtelsepriset (3 000 tusen euro).</p> <table> <tr> <td>Per förändring av lager</td> <td>5 000 tusen euro</td> </tr> <tr> <td>An omsättningstillgångar</td> <td>5 000 tusen euro</td> </tr> <tr> <td>Per skattefordran</td> <td>1 000 tusen euro</td> </tr> <tr> <td>An räkenskapsperiodens skatter</td> <td>1 000 tusen euro</td> </tr> </table>	Per förändring av lager	5 000 tusen euro	An omsättningstillgångar	5 000 tusen euro	Per skattefordran	1 000 tusen euro	An räkenskapsperiodens skatter	1 000 tusen euro		
Per förändring av lager	5 000 tusen euro											
An omsättningstillgångar	5 000 tusen euro											
Per skattefordran	1 000 tusen euro											
An räkenskapsperiodens skatter	1 000 tusen euro											
5	Förslag till vinstutdelning och egna aktier	<p><b>Granskningsobservation och motiverad bedömning:</b></p> <p>I verksamhetsberättelsen konstateras att bolaget har 15 000 tusen aktier, och att det innehar 500 tusen egna aktier. Förslaget till vinstutdelning, 1,33 euro per aktie, dvs. sammanlagt 19 950 tusen euro, har beräknats enligt bolagets alla aktier, men det borde basera sig på de utestående aktierna. Förslaget till vinstutdelning borde således avse 14 500 tusen aktier.</p>	Skriftlig rapportering till styrelsen	<b>2,5</b>								

		<p>Enligt ABL 3:2.3 medför en aktie som tillhör bolaget självt inga rättigheter i bolaget.</p> <p>I verksamhetsberättelsen saknas i fråga om de egna aktier som bolaget innehar uppgifter enligt ABL 8:8 om dessas relativa andelar av samtliga aktier och röstetalet för dem.</p> <p><b>Korrigeringsförfarande:</b></p> <p>Antalet aktier i förslaget till vinstutdelning i verksamhetsberättelsen och noterna bör korrigeras så att det inte innehåller egna aktier som bolaget innehar.</p> <p>Till verksamhetsberättelsen bör i fråga om de egna aktier som bolaget innehar fogas uppgifter om dessas relativa andelar av samtliga aktier och röstetalet för dem.</p>		
6	Segment-rapportering	<p><b>Granskningsobservation och motiverad bedömning:</b></p> <p>Av revisorns arbetspapper (punkt 7) framgår att företaget har väsentliga intäkter från externa kunder i ett enskilt annat land (Kina), sammanlagt 200 000 tusen euro.</p> <p>Bolaget har inte lämnat några uppgifter om intäkter från externa kunder i det land där företaget har sitt säte, dvs. Finland, och inte sammanlagt i samtliga övriga länder från vilka företaget får intäkter.</p> <p>Enligt IFRS 8.33 a ska företag redovisa följande geografiska information: Intäkter från externa kunder i i. i det land där företaget har sitt säte, och ii. i samtliga övriga länder från vilka företaget får intäkter. Om intäkterna från externa kunder i ett enskilt annat land är väsentliga ska dessa redovisas separat. Företag ska upplysa om på vilken grund intäkter från externa kunder är hänförliga till enskilda länder.</p> <p>Dessutom, om intäkterna från externa kunder i ett enskilt annat land är väsentliga ska dessa redovisas separat.</p>	Skriftlig rapportering till styrelsen (not saknas)	<b>2,5</b>



		<p>Företaget har således inte heller upplyst om på vilken grund intäkter från externa kunder är hänförliga till enskilda länder.</p> <p>Koncernens segmentrapportering uppfyller inte kraven på geografisk information enligt IFRS 8.33.</p> <p><b>Korrigeringsförfarande (koncernen):</b></p> <p>Geografisk information enligt IFRS 8.33 bör fogas till koncernens noter.</p>		
7	Diskonteringsräntan för en leasingskuld	<p><b>Granskningsobservation och motiverad bedömning:</b></p> <p>Av hyresavtalet (bilaga 8) framgår att dotterbolaget i Sverige har undertecknat hyresavtalet för byggnaden 1.6.2023 och att bolaget har tillgång till lokalerna fr.o.m. 30.6.2023. Avtalet gäller i 50 år. Hyran är 30 tusen euro per år, dvs. cirka 1 500 tusen euro för hela hyrestiden.</p> <p>Av revisorns arbetspapper framgår att som diskonteringsränta har använts samma diskonteringsränta som tidigare, dvs. 1 procent. Då är beloppet av nyttjanderätten och leasingskulden 1 050 tusen euro.</p> <p>Av styrelsens mötesprotokoll 3.7.2022 (bilaga 2) framgår att räntan på extern finansiering är 4 procent. Av revisorns arbetspapper framgår att om man skulle ha använt denna diskonteringsränta, skulle beloppet av nyttjanderätten och leasingskulden vara 645 tusen euro.</p> <p>Enligt IFRS 16.26 ska en leasetagare vid inledningsdatumet värdera leasingskulden till nuvärdet av de leasingavgifter som inte betalats vid denna tidpunkt. Leasingavgifterna ska diskonteras med användning av leasingavtalets implicita ränta, om denna räntesats lätt kan fastställas. Om denna räntesats inte lätt kan fastställas ska leasetagaren använda leasetagarens marginella låneränta.</p>	Skriftlig rapportering till styrelsen	<b>3,0</b>

		<p>Leasetagarens marginella upplåningsränta är den räntesats som en leasetagare skulle behöva betala för en finansiering genom lån under en motsvarande period, och med motsvarande säkerhet, för nyttjanderätten av en tillgång i en liknande ekonomisk miljö (IFRS 16 Bilaga A Definitioner).</p> <p>Som diskonteringsränta borde ha använts den låneräntan för tilläggs-kredit, dvs. räntan på 4 procent för extern finansiering. Felets storlek är 405 tusen euro (1 050 tusen euro - 645 tusen euro = 405 tusen euro).</p> <p><b>Korrigeringsförfarande (koncernen):</b></p> <p>An byggnader (nyttjanderätt) 405 tusen euro Per finansiell skuld (leasingskuld) 405 tusen euro</p>		
8	Intäktsredovisning av försäljning	<p><b>Granskningsobservation och motiverad bedömning:</b></p> <p>Av revisorns arbetspapper (bilaga 11, punkt 7) framgår att moderbolaget har levererat hytter till en kund i Tyskland. Den sista, stora leveransen (10 000 tusen euro) har avgått 29.6, och anlänt 5.7. Leveransvillkoret i den aktuella fakturan har dock varit FCA, så risken har övergått på kunden redan på avgångsorten.</p> <p>Försäljningen har redovisats för juli 2023, men den ska redovisas redan för juni. Hytternas lagervärde har varit 6 000 tusen euro. Skatteeffekten i fråga om täckningsbidragets andel (4 000 tusen euro) är 800 tusen euro.</p> <p>Enligt leveransvillkor FCA i Incoterms 2020 överlämnar säljaren varan till köparen när säljaren levererar varan till den av köparen utsedda transportören vid avtalad tid och plats.</p> <p>Det är fråga om ett prestationsåtagande som uppfylls vid en viss tidpunkt enligt IFRS 15.38. Prestationsåtagandet enligt IFRS 15.31</p>	<p>Uttalande med avvikande mening om koncernbokslutet enligt 3 kap. 5 § i revisionslagen</p> <p>Uttalande med avvikande mening om moderbolagets bokslut enligt 3 kap. 5 § i revisionslagen</p>	<b>7,00</b>

		<p>har uppfyllts i juni och kunden har bestämmanderätt över varan vid bokslutstidpunkten.</p> <p>Enligt BFL 2:3.1 är grunden för bokföring av en inkomst överlåtelse av en prestation (prestationsprincipen), som uppfylls med beaktande av leveransvillkoren för varan.</p> <p><b>Korrigeringsförfarande (moderbolaget och koncernen):</b></p> <p>Den försäljning som saknas tas upp i moderbolagets och koncernens resultaträkning:</p> <table> <tr> <td>Per kundfordringar</td> <td>10 000 tusen euro</td> </tr> <tr> <td>An omsättning</td> <td>10 000 tusen euro</td> </tr> <tr> <td>Per förändring av lager</td> <td>6 000 tusen euro</td> </tr> <tr> <td>An omsättningstillgångar</td> <td>6 000 tusen euro</td> </tr> <tr> <td>Per räkenskapsperiodens skatt</td> <td>800 tusen euro</td> </tr> <tr> <td>An skattefordran</td> <td>800 tusen euro</td> </tr> </table>	Per kundfordringar	10 000 tusen euro	An omsättning	10 000 tusen euro	Per förändring av lager	6 000 tusen euro	An omsättningstillgångar	6 000 tusen euro	Per räkenskapsperiodens skatt	800 tusen euro	An skattefordran	800 tusen euro		
Per kundfordringar	10 000 tusen euro															
An omsättning	10 000 tusen euro															
Per förändring av lager	6 000 tusen euro															
An omsättningstillgångar	6 000 tusen euro															
Per räkenskapsperiodens skatt	800 tusen euro															
An skattefordran	800 tusen euro															
9	Värdering av koncerngoodwill	<p><b>Granskningsobservation och motiverad bedömning:</b></p> <p>Av revisorns arbetspapper (bilaga 11, punkt 1) framgår att enligt kalkylerna för prövning av koncerngoodwill har den goodwill som hänförs till bolaget i Danghai inget framtida återvinningsvärde.</p> <p>Av styrelsens protokoll 12/2022–2023 (bilaga 5) framgår dessutom att bolaget i Danghai inte förväntas ha någon verksamhet eller några inkomster under kommande räkenskapsperioder och att styrelsen beslöt att lämna marknaden. Av not 2.1 till koncernbokslutet framgår att Kelluva DGH är ett dotterbolag i Danghai. Av noten (14.1) till koncernbolaget framgår att koncerngoodwill som hänförs till dotterbolaget i Danghai är 4 800 tusen euro<sup>2</sup>.</p>	Uttalande med avvikande mening om koncernbokslutet enligt 3 kap. 5 § i revisionslagen	<b>5,0</b>												

<sup>2</sup> I noten 14.1. Fördelning av goodwill på sidan 27 i uppgiften fanns ett skrivfel, enligt vilket goodwill för Kelluva DGH var 4,8 tusen euro.

		<p>Enligt IAS 36.8 har en tillgång minskat i värde när redovisat värde överstiger återvinningsvärdet.</p> <p>Enligt IAS 36.59-60 ska det redovisade värdet skrivas ned till återvinningsvärdet endast om återvinningsvärdet för en tillgång är lägre än redovisat värde. Denna minskning utgör nedskrivningen. En nedskrivning ska omedelbart kostnadsföras i resultatet.</p> <p>Till följd av detta ska koncerngoodwill nedskrivas i enlighet med (IAS 36.8, IAS 36.59-60) och nedskrivningen ska omedelbart kostnadsföras i resultatet.</p> <p>Not 14.1. Goodwill är felaktigt till denna del.</p> <p><b>Korrigeringsförfarande (koncernen):</b></p> <p>Det koncerngoodwill som hänför sig till Kelluva DGH nedskrivs:</p> <table data-bbox="520 829 1289 894"> <tr> <td>Per avskrivningar och nedskrivningar</td> <td>4 800 tusen euro</td> </tr> <tr> <td>An koncerngoodwill</td> <td>4 800 tusen euro</td> </tr> </table> <p>Not 14.1. korrigeras</p> <p>I noterna till bokslutet ska lämnas följande uppgifter enligt IAS 36.126 a: beloppet för de nedskrivningar som redovisats i resultatet under perioden och vilka poster i rapporten över totalresultat som påverkats.</p>	Per avskrivningar och nedskrivningar	4 800 tusen euro	An koncerngoodwill	4 800 tusen euro		
Per avskrivningar och nedskrivningar	4 800 tusen euro							
An koncerngoodwill	4 800 tusen euro							

10	Värdering av dotterbolagsaktier	<p><b>Granskningsobservation och motiverad bedömning:</b></p> <p>Enligt 4 § i styrelsens protokoll 5.6.2023 (bilaga 5) har dotterbolaget Kelluva i Danghai upphört med verksamheten och åtgärder har vidtagits för att sälja bolaget.</p> <p>Ett föravtal om affären har undertecknats 28.6.2023 (börsmeddelande, bilaga 7). Av börsmeddelandet framgår att köpesumman är 13 900 tusen euro. Enligt styrelsens protokoll (bilaga 5) är värdet av dotterbolagsaktierna i moderbolagets balansräkning 20 000 tusen euro.</p> <p>Eftersom dotterbolagsaktiernas värde och förmåga att avkasta inkomster har väsentligt minskat ur moderbolagets synvinkel och köpesumman är känd, borde dotterbolagsaktierna i moderbolagets balansräkning skrivas ned (20 000 tusen euro - 13 900 tusen euro = 6 100 tusen euro).</p> <p>I BFL 5:13 sägs att om den sannolika framtida inkomsten av en tillgång eller investering som hör till bestående aktiva beräknas bli varaktigt mindre än den ännu oavskrivna anskaffningsutgiften, ska skillnaden kostnadsföras som en nedskrivning.</p> <p><b>Korrigeringsförfarande (moderbolaget):</b> <sup>3</sup></p> <p>Dotterbolagsaktierna skrivs ned:</p> <p>Per nedskrivningar av investeringar i bestående aktiva 6 100 tusen euro</p> <p>An dotterbolagsaktier 6 100 tusen euro</p>	Uttalande med avvikande mening om moderbolagets bokslut enligt 3 kap. 5 § i revisionslagen	<b>4,0</b>
11	Tillgångar som hänför sig till	<p><b>Granskningsobservation och motiverad bedömning:</b></p>	Uttalande med avvikande mening om	<b>10,0</b>

<sup>3</sup> Uppgift om en exceptionell kostnadspost saknas i noterna (BFF 2 kap. 3 § 1 mom. 2 punkten).

	<p>avvecklade verksamheter</p>	<p>Av balansräkningen för avvecklade verksamheter (not 2.3 till koncernbokslutet samt 4 § i styrelsens protokoll 5.6.2023 4 §, bilaga 5) framgår att verksamheterna i dotterbolaget i Danghai har klassificerats som tillgångar som innehas för försäljning och att bolaget inte förväntas ha någon verksamhet eller några inkomster under kommande räkenskapsperioder. Styrelsen beslöt att lämna marknaden och har vidtagit och förbundit sig till försäljningsåtgärder.</p> <p>Följande poster har presenterats som att de innehas för försäljning:</p> <table data-bbox="520 527 1323 727"> <tr> <td>Materiella anläggningstillgångar</td> <td>11 456 tusen euro</td> </tr> <tr> <td>Uppskjutna skattefordringar</td> <td>815 tusen euro</td> </tr> <tr> <td>Omsättningstillgångar</td> <td>9 584 tusen euro</td> </tr> <tr> <td>Kundfordringar</td> <td>3 227 tusen euro</td> </tr> <tr> <td>Övriga kortfristiga fordringar</td> <td>357 tusen euro</td> </tr> <tr> <td>Likvida medel</td> <td>4 847 tusen euro</td> </tr> </table> <p>Skulder hänförliga till tillgångar som innehas för försäljning 8 333 tusen euro.</p> <p>Enligt IFRS 5.6 ska ett företag klassificera en långfristig tillgång (i standarden anläggningstillgång) (eller en avyttringsgrupp) som att den innehas för försäljning om dess redovisade värde kommer att återvinnas i huvudsak genom försäljning, inte genom fortlöpande användning.</p> <p>Försäljningen kan anses framstå som mycket sannolik eftersom ledningen har beslutat att lämna marknaden, vidtagit försäljningsåtgärder och undertecknat ett föravtal som försäljning av dotterbolagsaktierna och det framgår av borsmeddelandet (bilaga 7) att affären förväntas bli genomförd under det andra kvartalet räkenskapsperioden 2023–2024, dvs. inom ett år från klassificeringstidpunkten (IFRS 5.8).</p> <p>Enligt IFRS 5.15 ska ett företag värdera en långfristig tillgång (i standarden anläggningstillgång) (eller avyttringsgrupp) till det lägsta</p>	Materiella anläggningstillgångar	11 456 tusen euro	Uppskjutna skattefordringar	815 tusen euro	Omsättningstillgångar	9 584 tusen euro	Kundfordringar	3 227 tusen euro	Övriga kortfristiga fordringar	357 tusen euro	Likvida medel	4 847 tusen euro	<p>koncernbokslutet enligt 3 kap. 5 § i revisionslagen</p>	
Materiella anläggningstillgångar	11 456 tusen euro															
Uppskjutna skattefordringar	815 tusen euro															
Omsättningstillgångar	9 584 tusen euro															
Kundfordringar	3 227 tusen euro															
Övriga kortfristiga fordringar	357 tusen euro															
Likvida medel	4 847 tusen euro															

		<p>av det redovisade värdet och det verkliga värdet efter avdrag för försäljningskostnader.</p> <p>Av styrelsens protokoll 12/2022–2023 (bilaga 5) framgår att värdet av de tillgångar som klassificerats som att de innehas för försäljning inte till alla delar motsvarar deras verkliga värde.</p> <p>Innan tillgångar och avyttringsgrupper klassificeras som att de innehas för försäljning ska företaget försäkra sig om att de värderas korrekt i bokföringen. Detta omfattar både granskning av indikationer på nedskrivningsbehov i fråga om tillgångarna (och tillgångar och skulder som ingår i avyttringsgrupper), och värdering av tillgångarna i enlighet med tillämpliga standarder (IFRS 5.5). Härigenom säkerställs att eventuella värdeförändringar före klassificeringen inte framställs som att de följer av IFRS 5.</p> <p>Enligt IAS 36.8 har en tillgång minskat i värde när redovisat värde överstiger återvinningsvärdet.</p> <p>Enligt IAS 36.12 d kan man anse att det finns indikationer på att en tillgång har minskat i värde när företagets redovisade eget kapital överstiger börsvärdet.</p> <p>I IAS 36.59-60 sägs att det redovisade värdet ska skrivas ned till återvinningsvärdet endast om återvinningsvärdet för en tillgång är lägre än redovisat värde. Denna minskning utgör nedskrivningen och den ska redovisas omedelbart i resultatet.</p> <p>Värderingskraven i IFRS 5 gäller endast långfristiga tillgångar (i standarden anläggningstillgångar) (IFRS 5.2). Kortfristiga tillgångar (i standarden omsättningstillgångar) ingår inte i tillämpningsområdet för värderingskraven i IFRS 5 utan de värderas i enlighet med tillämpliga standarder.</p>		
--	--	--	--	--

		<p>Enligt IAS 2.9 ska omsättningstillgångar (i standarden varor i lager) värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet.</p> <p>Enligt 4 § i styrelseprotokoll 12/2022–2023 (bilaga 5) ingår i de materiella anläggningstillgångarna maskiner och inventarier samt byggnader till ett värde av 5 500 tusen euro, som inte förväntas avkasta några inkomster under kommande räkenskapsperioder eller ha något nettoförsäljningsvärde. I omsättningstillgångarna ingår råvaror för 2 100 tusen euro, som inte heller förväntas avkasta några inkomster under kommande räkenskapsperioder eller ha något nettoförsäljningsvärde.<sup>4</sup></p> <p>Det har inte gjorts adekvata nedskrivningar av de materiella tillgångarna och omsättningstillgångarna.</p> <p>Skatteeffekterna har inte beaktats eftersom bolaget i Danghai inte förväntas ha några inkomster längre.</p> <p>Av börsmeddelandet 29.6.2023 (bilaga 7) framgår att bolaget har undertecknat ett föravtal om försäljning av aktierna i dotterbolaget i Danghai och att köpesumman är 13 900 tusen euro.</p> <p>Efter ovannämnda avskrivningar motsvarar det verkliga värdet av de långfristiga tillgångar som klassificerats som att de innehas för försäljning samt av de skulder som direkt hänför sig till dem med avdrag för försäljningskostnaderna det redovisade värdet av tillgångar och skulder som hänför sig till avvecklade verksamheter. Försäljningskostnaderna framgår inte av examensmaterialet.</p>		
--	--	--	--	--

<sup>4</sup> Enligt 4 § i styrelseprotokoll 12/2022–2023 § ingår i kundfordringarna dessutom en fordran på 500 tusen euro på en lokal kund vars verksamhet har upphört i maj 2023. Eftersom det inte har redogjorts entydigt för omständigheter i anslutning till värderingen av kundfordringar, krävs det i bedömningsgrunderna ingen observation i anslutning till nedskrivning av kundfordringar.



		<p><b>Korrigeringsförfarande (koncernen):</b></p> <p>Det görs en nedskrivning på 5 500 tusen euro i materiella tillgångar, för att tillgångens redovisade värde ska motsvara återvinningsvärdet:</p> <p>Per avskrivningar 5 500 tusen euro An tillgångar som klassificerats som att de innehas för försäljning / materiella tillgångar 5 500 tusen euro</p> <p>Det görs en nedskrivning på 2 100 tusen euro i omsättningstillgångar, för att tillgångens redovisade värde ska motsvara nettoförsäljningsvärdet:</p> <p>Per förändring av lager 2 100 tusen euro An tillgångar som klassificerats som att de innehas för försäljning / omsättningstillgångar 2 100 tusen euro</p>		
12	Värdering av uppskjutna skattefordringar	<p><b>Granskningsobservation och motiverad bedömning:</b></p> <p>Av revisorns arbetspapper (bilaga 11, punkt 10) samt not 2.3 till koncernbokslutet framgår att en uppskjuten skattefordran på 815 tusen euro har redovisats för den fastställda förlusten för dotterbolaget i Danghai.</p> <p>Av styrelsens protokoll 5.6.2023 (bilaga 5) framgår att bolaget inte förväntas ha någon verksamhet eller några inkomster under kommande räkenskapsperioder. Av denna orsak finns det inga förutsättningar enligt IAS 12:36 att utnyttja förlusten.</p> <p>Uppskjutna skattefordringar som klassificerats som att de innehas för försäljning enligt IFRS 5.2 värderas i enlighet med standarden IAS 12 Inkomstskatter.</p> <p><b>Korrigeringsförfarande (koncernen):</b></p>	Skriftlig rapportering till styrelsen	<b>3,0</b>

		<p>Den uppskjutna skattefordran på 815 tusen euro som redovisats för förlusten för bolaget i Danghai återtogs:</p> <p>Per inkomstskatter 815 tusen euro  An tillgångar som klassificerats som att de innehas för försäljning / uppskjutna skattefordringar 815 tusen euro</p>		
13	Likvida medel som berörs av restriktioner	<p><b>Granskningsobservation och motiverad bedömning:</b></p> <p>Enligt 4 § i styrelsens protokoll 12/2022–2023 har Kelluva-koncernen likvida medel på 4 847 tusen euro i Danghai. Av börsmeddelandet 6.6.2023 (bilaga 6) framgår att användningen av penningmedel är strikt begränsad av regeringen i Danghai och kontrolleras av bankerna.</p> <p>I fortsättningen är saldot för likvida medel i Danghai inte fullt tillgängligt för koncernen, varför de måste betraktas som likvida medel som berörs av restriktioner enligt standarden IAS 7. Enligt not 19 ingår i de likvida medlen 4 847 tusen euro i likvida medel i anslutning till affärsverksamheten i Danghai, vilka klassificerats som att de innehas för försäljning. I not 19 saknas således uppgifter om att det är fråga om likvida medel som berörs av restriktioner enligt IAS 7.</p> <p>En not enligt IAS 7:48-49 saknas i bokslutet.</p> <p><b>Korrigeringsförfarande (koncernen):</b></p> <p>Till not 19 i koncernbokslutet fogas ett omnämnande av likvida medel som berörs av restriktioner enligt IAS 7.48-49.</p>	Skriftlig rapportering till styrelsen (not saknas)	<b>2,5</b>
14	Uppgifter om förmånstagare i handelsregistret	<p><b>Granskningsobservation och motiverad bedömning:</b></p> <p>Av det utdrag ur handelsregistret som ingår i materialet (bilaga 9) framgår att bolaget inte har gjort lagstadgad (6 kap. i penningtvättslagen och 1 kap. 5 § i handelsregisterlagen) anmälan om</p>	Skriftlig rapportering till styrelsen	<b>2,0</b>

		förmånstagare. <b>Korrigeringsförfarande (moderbolaget):</b> Anmälan ska göras omedelbart till PRS.		
15	Uppgifter om styrelseledamöter i handelsregistret	<b>Granskningsobservation och motiverad bedömning:</b> Enligt verksamhetsberättelsen har 15.9.2022 i styrelsen invalts Pekka Purjehtija, Leena Laine, Anna Aalto, Mikael Meritie och Keijo Kompassi. Av det bifogade utdraget ur handelsregistret (bilaga 9) framgår att uppgifterna om den styrelse som valdes på bolagsstämman 15.9.2022 inte har uppdaterats i handelsregistret (1 kap. 4 § 2 mom. 4 punkten i handelsregisterlagen). <b>Korrigeringsförfarande (moderbolaget):</b> Uppgifterna i handelsregistret ska uppdateras.	Skriftlig rapportering till styrelsen	<b>2,0</b>
16	Bristfälliga noter för koncernens del/ Kundfordringarnas åldersstruktur och specificering av beloppet av förväntade kreditförluster och aktierelaterade ersättningar	<b>Granskningsobservation och motiverad bedömning:</b> I not 17 om koncernens kundfordringar saknas kundfordringarnas åldersstruktur och en specificering av beloppet av de förväntade kreditförlusterna (IFRS 7.35M, IAS 1.125). Av not 24 om koncernen framgår att koncernen har ett aktierelaterat incitamentsystem. Enligt 9.1 om koncernen har kostnader för ersättningar i form av aktier redovisats för räkenskapsperioden. I koncernens noter fattas upplysningar enligt IFRS 2.44-45 och IFRS 2.50-51 som hjälper läsarna av de finansiella rapporterna att förstå karaktären och innebörden avseende eventuella avtal om aktierelaterade ersättningar under perioden.	Skriftlig rapportering till styrelsen	<b>2,5</b>

		<p><b>Korrigeringsförfarande (koncernen):</b></p> <p>Till noterna fogas kundfordringarnas åldersstruktur och en specificering av beloppet av de förväntade kreditförlusterna (IFRS 7.35M, IAS 1.125).</p> <p>Till noterna fogas upplysningar enligt IFRS 2.44-45 och IFRS 2.50-51 som hjälper läsarna av de finansiella rapporterna att förstå karaktären och innebörden avseende eventuella avtal om aktierelaterade ersättningar under perioden.</p>		
17	Fel i halvårsrapporten	<p><b>Granskningsobservation och motiverad bedömning:</b></p> <p>Av styrelsens protokoll 3.2.2023 (bilaga 4) framgår att den halvårsrapport som bolaget offentliggjort innehåller ett väsentligt fel som ledningen känner till. I halvårsrapporten saknas en avsättning på 3 000 tusen euro för kostnader som hör till perioden. Av revisorns arbetspapper (bilaga 11, punkt 18) framgår att bolaget inte har informerat om saken.</p> <p>Enligt 1 kap. 3 § 2 mom. i värdepappersmarknadslagen ska information vars osanna eller vilseledande karaktär framgår efter det att den lämnats och som kan ha väsentlig betydelse för investerare utan dröjsmål rättas eller kompletteras i tillräcklig utsträckning.</p> <p><b>Korrigeringsförfarande:</b></p> <p>Bolaget ska utan dröjsmål rätta eller komplettera de uppgifter som hänför sig till halvårsrapporten i tillräcklig utsträckning.</p>	<p>Ett stycke om en annan omständighet enligt 3 kap. 7 § i revisionslagen<sup>5</sup></p> <p>Anmärkning enligt 3 kap. 5 § i revisionslagen</p>	<b>3,0</b>
18	Extra vinstutdelning	<p><b>Granskningsobservation och motiverad bedömning:</b></p>	<p>Uttalande med avvikande mening om</p>	<b>4,0</b>

<sup>5</sup> 7 kap. 8 § 2 mom. i värdepappersmarknadslagen (746/2012) förutsätter att om en delårsrapport över räkenskapsperiodens sex första månader enligt revisorerna inte har upprättats i enlighet med bestämmelserna, ska detta anges i revisionsberättelsen.

		<p>Styrelsen har 5.6.2023 på sitt möte 12/2022–2023 5 § beslutat om en extra vinstutdelning på 0,20 euro per aktie, dvs. sammanlagt 3 000 tusen euro (bilaga 5). Av revisorns arbetspapper (bilaga 11, punkt 18) framgår att vinstutdelningen har redovisats som en vinstutdelningsskuld.</p> <p>Av verksamhetsberättelsen framgår att styrelsen inte har haft något bemyndigande i anslutning till extra vinstutdelning.</p> <p>Enligt ABL 13:6.2 kan genom bolagsstämans beslut i vilket nämns utbetalningens maximibelopp styrelsen också bemyndigas att besluta om vinstutdelning eller om utbetalning från en fond som hänförs till det fria egna kapitalet. Bemyndigandet kan vara i kraft högst till början av följande ordinarie bolagsstämma.</p> <p>Styrelsen har inte haft bemyndigande, dvs. förslaget till vinstutdelning har stridit mot aktiebolagslagen.</p> <p><b>Korrigeringsförfarande (koncernen och moderbolaget):</b></p> <table data-bbox="520 865 1144 930"> <tr> <td>Per kortfristiga skulder</td> <td>3 000 tusen euro</td> </tr> <tr> <td>An vinstmedel</td> <td>3 000 tusen euro</td> </tr> </table>	Per kortfristiga skulder	3 000 tusen euro	An vinstmedel	3 000 tusen euro	<p>koncernbokslutet enligt 3 kap. 5 § i revisionslagen</p> <p>Uttalande med avvikande mening om moderbolagets bokslut enligt 3 kap. 5 § i revisionslagen</p> <p>Anmärkning enligt 3 kap. 5 § i revisionslagen</p>	
Per kortfristiga skulder	3 000 tusen euro							
An vinstmedel	3 000 tusen euro							
19	Sammanfattning av felen	<p><b>Utvärdering av felaktigheter (ISA 450) (exempel)</b></p> <p>Väsentlighetsgränsen finns färdigt definierad för uppgiften. Examinanden måste komma till slutsatsen genom att jämföra de observerade felen med den angivna väsentlighetsgränsen.</p> <p>Som gräns för fel som ska tas upp i revisionsberättelsen har i uppgiften angetts 1 500 tusen euro i moderbolaget och 2 500 tusen euro i koncernen.</p> <p>I det följande presenteras ett exempel på sammanfattning av konstaterade fel.</p>	<p>Uttalande med avvikande mening om koncernbokslutet enligt 3 kap. 5 § i revisionslagen</p> <p>Uttalande med avvikande mening om moderbolagets bokslut enligt 3 kap. 5 § i revisionslagen</p>	<b>4,0</b>				

<b>Fel i koncernbokslutet:</b>				<b>Klassifi- cering</b>	Anmärkning enligt 3 kap. 5 § i revisionslagen
<b>Fel</b>	<b>Inverkan på koncer- nens resultat</b>	<b>Inverkan på kon- cernens eget kapital</b>			
Beloppet av utdelningsbara medel				-48 387	
Värdering av omsättningstillgångar	-5 000	-5 000			
Skatteeffekt	1 000	1 000			
Intäktsredovisning av försäljning	4 000	4 000			
Skatteeffekt	-800	-800			
Avskrivningar, avvecklade verksamheter	-7 600	-7 600			
Förlustkontrakt	2 750	2 750			
Värdering av koncerngoodwill	-4 800	-4 800			
Extra vinstutdelning			3 000		
<b>Väsentliga fel totalt</b>	<b>-10 450</b>	<b>-7 450</b>		<b>-48 387</b>	
<b>Icke-väsentliga fel som ska rapporteras till styrelsen (tusen euro):</b>				<b>Klassifi- cering</b>	
Diskonteringsränta för leasingskuld				405	
Värdering av uppskjuten skattefordran, avvecklade verksamheter	-815	-815			

Aktierelaterat incitamentsystem	500	500	
Skatteeffekt	-100	-100	
<b>Totalt</b>	<b>-415</b>	<b>-415</b>	
<b>Fel i moderbolagets bokslut:</b>			
<b>Fel</b>	<b>Inverkan på moderbolagets resultat</b>	<b>Inverkan på moderbolagets eget kapital</b>	<b>Klassifisering</b>
Beloppet av utdelningsbara medel			-48 387
Värdering av omsättningstillgångar	-5 000	-5 000	
Skatteeffekt	1 000	1 000	
Intäktsredovisning av försäljning	4 000	4 000	
Skatteeffekt	-800	-800	
Värdering av dotterbolagsaktier	-6 100	-6 100	
Extra vinstutdelning		3 000	
<b>Väsentliga fel totalt</b>	<b>-6 900</b>	<b>-3 900</b>	
<b>Icke-väsentliga fel som ska rapporteras till styrelsen (tusen euro):</b>			
Aktierelaterat incitamentsystem	500	500	
Skatteeffekt	-100	-100	
<b>Totalt</b>	<b>400</b>	<b>400</b>	

		<p><b>Väsentliga fel och brister i noterna och verksamhetsberättelsen samt övriga brister:</b></p> <p><b>Koncernen, noter som saknas/är felaktiga:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- den beskrivning av genomförandet av det aktierelaterade incitamentssystemet med hjälp av ett strukturerat företag som IFRS 12 förutsätter</li> <li>- geografisk information om segmentrapporteringen</li> <li>- nedskrivningsförlust för koncerngoodwill</li> <li>- likvida medel som berörs av restriktioner</li> <li>- kundfordringarnas åldersstruktur och specificering av beloppet av förväntade kreditförluster</li> <li>- IFRS 2 noter om aktierelaterade ersättningar</li> </ul> <p><b>Moderbolaget, noter som saknas/är felaktiga:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- aktiverade produktutvecklingsutgifter har inte avdragits från de utdelningsbara medlen</li> <li>- förslag till vinstutdelning</li> </ul> <p><b>Uppgifter som saknas i verksamhetsberättelsen och övriga brister:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- information om det holdingbolag som grundats i anslutning till incitamentssystemet</li> <li>- fel i halvårsrapporten</li> <li>- felaktigt förslag till vinstutdelning i verksamhetsberättelsen: not om att aktiverade produktutvecklingsutgifter inte har avdragits från de utdelningsbara medlen</li> <li>- verksamhetsberättelsens förslag till vinstutdelning innehåller egna aktier som bolaget innehar</li> <li>- i verksamhetsberättelsen saknas i fråga om de egna aktier som bolaget innehar uppgifter om dessas relativa andelar av samtliga aktier och röstetalet för dem</li> <li>- lagstadgad anmälan om förmånstagare har inte gjorts</li> </ul>		
--	--	--	--	--



		<p>- utdraget ur handelsregistret är inte ajour när det gäller uppgifterna om styrelsen</p> <p><b>Sammanfattning:</b></p> <p>Koncernbokslutet och moderbolagets bokslut innehåller genomgående väsentliga 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>		
--	--	---	--	--

**Totalt 80 poäng**

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

Till Kelluva Abp:s bolagsstämma

*Revision av bokslutet*

**Uttalande med avvikande mening**

Vi har utfört en revision av bokslutet för Kelluva Abp (FO-nummer 1234567-8) för räkenskapsperioden 1.7.2022–30.6.2023. Bokslutet omfattar koncernens balansräkning, resultaträkning, rapport över totalresultatet, kalkyl över förändringar i eget kapital, rapport över kassaflöden och noter till bokslutet, inklusive en sammanfattning av betydelsefulla redovisningsprinciper, samt moderbolagets balansräkning, resultaträkning, finansieringsanalys och noter till bokslutet.

Enligt vår uppfattning

– ger koncernbokslutet på grund av väsentligheten i de omständigheter som beskrivs i punkterna 1–6 i *Grund för uttalande med avvikande mening* inte en rättvisande bild av koncernens ekonomiska ställning och av resultatet av dess verksamhet och kassaflöden för året i enlighet med internationella redovisningsstandarder (IFRS), så som de har antagits av EU

– ger bokslutet på grund av väsentligheten i de omständigheter som beskrivs i punkterna 7–11 i *Grund för uttalande med avvikande mening* inte en rättvisande bild av moderbolagets ekonomiska ställning samt av resultatet av dess verksamhet i enlighet med i Finland gällande bestämmelser om upprättande av bokslut och det uppfyller inte de lagstadgade kraven.

Våra uttalanden i denna rapport är förenliga med innehållet i den kompletterande rapport som överlämnats till revisionsutskottet.

**Grund för uttalande med avvikande mening****Koncernbokslutet:**

1. I koncernens omsättningstillgångar ingår vid bokslutstidpunkten beteckningar som hänför sig till en gammal hyttmodell till ett värde av 8 000 tusen euro. Bolaget kan inte utnyttja dem i sin produktion och deras sannolika överlåtelsepris är 3 000 tusen euro. Omsättningstillgångarna borde ha skrivits ned med 5 000 tusen euro i enlighet med IAS 2.9. En korrigerig av felet skulle med beaktande av skatteeffekten försämra koncernens resultat och eget kapital med 4 000 tusen euro.
2. Koncernens dotterbolag Floating Inc har ingått ett treårigt förlustkontrakt till fast pris, för vilket en avsättning på 6 000 tusen euro har redovisats. Det skulle vara möjligt att avsluta avtalet mot en ersättning på 3 250 tusen euro, men man vill inte göra detta. Eftersom ersättningen för att avsluta avtalet är mindre än de oundvikliga utgifterna för att uppfylla förpliktelsen (IAS 37.68), borde avsättningen ha varit 3 250 tusen euro. En korrigerig av felet skulle förbättra koncernens resultat och eget kapital med 2 750 tusen euro.
3. Den goodwill som hänför sig till koncernens dotterbolag i Danghai har inget framtida återvinningsvärde, och koncerngoodwill bör skrivas ned med 4 800 tusen euro i enlighet med IAS 36.8 och IAS 36.59–60. En korrigerig av felet skulle försämra koncernens resultat och eget kapital med 4 800 tusen euro.
4. Verksamheterna i koncernens dotterbolag i Danghai har klassificerats som tillgångar som innehas för försäljning och bolaget förväntas inte ha någon verksamhet eller några inkomster under kommande räkenskapsperioder. Värdet av de tillgångar som klassificerats som att de innehas för försäljning motsvarar inte till alla delar deras verkliga värde. Före klassificeringen

borde de materiella tillgångarna ha skrivits ned med 5 500 tusen euro i enlighet med IAS 36.59–60. Omsättningstillgångarna borde ha skrivits ned med 2 100 tusen euro i enlighet med IAS 2.9. En korrigerig av dessa fel skulle försämra koncernens resultat och eget kapital med sammanlagt 7 600 tusen euro.

5. Den hyttleverans som koncernens moderbolag skickade i väg i juni 2023 har redovisats som försäljningsintäkt för juli 2023, trots att leveransen på grund av uppfyllandet av prestationsåtagandet borde ha redovisats som försäljningsintäkt för räkenskapsperioden (IFRS 15.31). En korrigerig av felet skulle med beaktande av skatteeffekten förbättra koncernens resultat och eget kapital med 3 200 tusen euro.
6. I balansräkningen för koncernens moderbolag har en vinstutdelningsskuld på 3 000 tusen euro redovisats. Denna vinstutdelning grundar sig på styrelsens beslut, som har fattats utan det bemyndigande som ABL 13:6.2 förutsätter. En korrigerig av felet skulle förbättra koncernens eget kapital med 3 000 tusen euro.

#### **Moderbolagets bokslut:**

7. I bolagets omsättningstillgångar ingår vid bokslutstidpunkten beteckningar som hänför sig till en gammal hyttmodell till ett värde av 8 000 tusen euro. Bolaget kan inte utnyttja dem i sin produktion och deras sannolika överlåtelsepris är 3 000 tusen euro. Omsättningstillgångarna borde ha skrivits ned med 5 000 tusen euro i enlighet med BFL 5.6. En korrigerig av felet skulle med beaktande av skatteeffekten försämra moderbolagets resultat och eget kapital med 4 000 tusen euro.
8. Den hyttleverans som bolaget skickade i väg i juni 2023 har redovisats som försäljningsintäkt för juli 2023, trots att den i enlighet med prestationsprincipen borde ha redovisats som försäljningsintäkt för räkenskapsperioden (BFL 2:3.1). En korrigerig av felet skulle med beaktande av skatteeffekten förbättra moderbolagets resultat och eget kapital med 3 200 tusen euro.
9. Bolagets dotterbolag DGH i Danghai förväntas inte längre avkasta några inkomster. Värdet av dotterbolagsaktierna i moderbolagets balansräkning är 6 100 tusen. Eftersom dotterbolagsaktiernas värde och förmåga att avkasta inkomster har väsentligt minskat ur moderbolagets synvinkel borde dotterbolagsaktierna skrivas ned (BFL 5:13). En korrigerig av felet skulle försämra moderbolagets resultat med 6 100 tusen euro.
10. De produktutvecklingsutgifter på 48 387 tusen euro som aktiverats i balansräkningen har inte i enlighet med ABL 13:5 och BFL 5:8 avdragits från bolagets utdelningsbara medel i beräkningen av utdelningsbara medel i noterna till bokslutet eller i förslaget till vinstutdelning.
11. I balansräkningen för bolaget har en vinstutdelningsskuld på 3 000 tusen euro redovisats. Denna vinstutdelning grundar sig på styrelsens beslut, som har fattats utan det bemyndigande som ABL 13:6.2 förutsätter. En korrigerig av felet skulle förbättra moderbolagets eget kapital med 3 000 tusen euro.

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 vid revision av bokslutet.

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

Andra tjänster än revisionstjänster som tillhandahållits moderbolaget och koncernföretagen 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 8 till koncernbokslutet.

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

### **För revisionen särskilt betydelsefulla områden**

\*\*

#### ***Övriga frågor***

Den halvårsrapport som utarbetats för de sex första månaderna under räkenskapsperioden har inte utarbetats i enlighet med bestämmelserna. Enligt vår uppfattning saknades en avsättning på 3 000 tusen euro i halvårsrapporten.

### ***Styrelsens och verkställande direktörens ansvar för bokslutet***

Styrelsen och verkställande direktören ansvarar för att bokslutet upprättas 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 enligt 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 misstag.

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 vid revision av bokslutet***

Våra mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida bokslutet som helhet innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, 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 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 för 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 avses 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 inhämtats fram till datumet för revisionsberättelsen. Dock kan framtida händelser eller förhållanden göra att moderbolaget eller koncernen inte längre kan fortsätta verksamheten.
- utvärderar vi den övergripande presentationen, strukturen och innehållet i bokslutet, däribland upplysningarna, och om bokslutet återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som ger en rättvisande bild.
- inhämtar vi tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende den finansiella informationen för enheterna eller affärsaktiviteterna inom koncernen för att göra ett uttalande avseende koncernbokslutet. Vi ansvarar för styrning, övervakning och utförande av koncernrevisionen. Vi är ensamt ansvariga för 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 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 bolagsstämman vald revisor från och med 1.7.2019 oavbrutet i fyra år.

### Övrig information

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

Enligt vår uppfattning

- är uppgifterna i verksamhetsberättelsen och bokslutet enhetliga
- har på grund av de betydelsen av de omständigheter som beskrivits i avsnittet Grund för avvikande mening verksamhetsberättelsen inte upprättats i enlighet med gällande bestämmelser om upprättande av verksamhetsberättelse.

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 avsnittet Grund för uttalande med avvikande mening i vår revisionsberättelse innehåller koncernbokslutet och bokslutet väsentliga fel. Vår slutsats är dessutom att verksamhetsberättelsen av samma orsaker är väsentligt felaktig med avseende på de siffror och övrig information i verksamhetsberättelsen som påverkas av de omständigheter som beskrivs i avsnitt 1-11 i Grund för uttalande med avvikande mening i vår revisionsberättelse.

### Anmärkningar

Som anmärkning anför vi att på grund av de omständigheter som beskrivs i avsnittet 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.

Som anmärkning anför vi att bolagets styrelse har beslutat om en extra vinstutdelning utan det bemyndigande av bolagsstämman som ABL 13:6.2 förutsätter.

Som anmärkning anför vi att bolagets ledning inte har iakttagit kravet enligt VML 1:3.2 att osann eller vilseledande information ska rättas i anslutning till halvårsrapporten.

Som anmärkning anför vi att bolagets verkställande direktör i strid med ABL 6:4 a och ABL 6:19 har deltagit i behandlingen i styrelsen av det aktierelaterade incitamentsystem som berör honom.

Helsingfors den 2 september 2023

Tarkastus Tyyrpuuri Ab  
Revisionsammanslutning

Sini Solmu  
CGR  
Debetstigen 13  
00100 Helsingfors

**Uppgift 3 (10 poäng)**

Enligt 1 kap. 2 mom. och 10 kap. 11 i kreditinstitutslagen (610/2014) finns bestämmelser om de krav som ska ställas på kreditinstituts finansiella ställning samt om rapportering av kreditinstituts exponeringar och konsoliderade exponeringar, om begränsningar som gäller exponeringar och konsoliderade exponeringar samt om de kvalitativa krav som ska ställas på exponeringar och konsoliderade exponeringar i EU:s tillsynsförordning. **(1,0 poäng)**

Enligt artikel 392 i EU:s tillsynsförordning (575/2013) ska ett instituts exponering gentemot en kund eller en grupp av kunder med inbördes anknytning anses som en stor exponering när värdet på exponeringen uppgår till minst 10 % av institutets primärkapital<sup>1</sup>. **(2,0 poäng)**

Exponeringarna gentemot en grupp av kunder av Massipankki Abp:s primärkapital, dvs. kapitalbas, vid bokslutstidpunkten är följande:

Kiiltävä Ab	19 %
Kuultava Ab	16 %
Hohtava Ab	12 %
Kirkas Ab	8 %

Av Massipankki Abp:s kunder ska alltså Kiiltävä Ab, Kuultava Ab och Hohtava Ab betraktas som stora exponeringar. **(3,0 poäng)**

Enligt artikel 395.1 i EU:s tillsynsförordning (575/2013) får ett institut inte ådra sig en exponering gentemot en kund eller grupp av kunder med inbördes anknytning vars värde överstiger 25 % av institutets primärkapital. **(2,0 poäng)**

Massipankki Abp:s exponeringar gentemot samma kund är på godtagbar nivå, eftersom ingen exponering gentemot en enskild kund överstiger 25 % av institutets primärkapital. **(2,0 poäng)**

---

<sup>1</sup> I bedömningen har också godkänts svar där termen "godtagbart" kapital använts.