

**CENTRALHANDELSKAMMAREN**  
Revisionsnämnden

**BEDÖMNINGSGRUNDER  
FÖR ÅRS 2006 CGR-EXAMINA**

**Fastställda 21.11.2006**

**CGR-EXAMEN  
DEL 1  
GOD REVISIONSSED OCH GOD BOKFÖRINGSSSED**

**Uppgift 1 (10 poäng + 3,25 tilläggs-poäng)**

1.1: Tillvägagångssätten (4 poäng + 1,25 tilläggs-poäng)

Sätten att nedsätta bundet eget kapital – allmänt 0,75 p.

Bundet eget kapital kan utdelas åt aktieägarna genom att nedsätta det genom tillståndsförfarande. I en dylik situation som den i uppgiften, kan detta ske genom nedsättning av aktiekapitalet (0,25 p.), överkursfonden (0,25 p.) eller uppskrivningsfonden (0,25 p.).

Nedsättning av aktiekapitalet 1,25 p. (+ 0,5 tilläggs-poäng)

I GABL (29.9.1978/734) 6:1 § 1 momentet stadgas om i vilket syfte aktiekapitalet kan nedsättas.

Enligt GABL 6:1 § 2 momentet kan aktiekapitalet nedsättas genom inlösen av aktier mot betalning, genom ogiltigförklaring av aktier utan betalning eller genom minskning av aktiernas nominella belopp mot eller utan betalning. På minskning av det nominella beloppet mot betalning tillämpas vad som i kapitel 6 stadgas om inlösen av aktier och på minskning utan betalning vad som i kapitel 6 stadgas om ogiltigförklaring av aktier. Nedsättning av bundet eget kapital innebär enligt terminologin i GABL 6:1 § 2 momentet minskning av det nominella beloppet eller bokföringsmässiga motvärdet utan betalning (om pengarna i första skedet lämnas på fritt eget kapital, "ogiltigförklaring/makulering") eller mot betalning (om pengarna direkt betalas ut ur bolaget, "inlösen").

Beslut om nedsättning av aktiekapitalet fattas av bolagsstämman (GABL 6:2 § 1 momentet) (0,25 p.). Beslut om nedsättning av aktiekapitalet i förhållande till aktieägarnas aktieinnehav fattas i ett publikt aktiebolag enligt 9 kapitlet 14 § [2/3 majoritet], om kapitalet nedsätts genom ogiltigförklaring av aktier eller om bolaget har endast ett aktieslag som medför rösträtt och aktiekapitalet nedsätts genom inlösen av dessa aktier till ett och samma pris. (GABL 6:2 § 2 momentet) (0,25 p.). Om medel utdelas åt aktieägarna eller överförs till en fond som används enligt bolagsstämmans beslut (d.v.s. medlen används till exempel inte för att omedelbart täcka förlust enligt fastställd balansräkning), behövs dessutom styrelsens samtycke (GABL 6:2 § 5 momentet) (0,25 p.).

Till den del aktiekapitalet nedsätts för att täcka förlust, behövs inte registermyndighetens (PRS) tillstånd (GABL 6:5 § 1 momentet) (0,25 p.). För omnämnande av vinstutdelningsförbudet enligt GABL 6:4 § 3 momentet har man fått +0,25 tilläggs-poäng. För överföring till fritt eget kapital som överskrider förlusten eller för direkt utdelning ur bolaget behövs registermyndighetens tillstånd, eftersom bolagets bundna egna kapital minskar (0,25 p.). Nedsättningen av aktiekapitalet kan kräva ändring av bolagsordningen (GABL 2:3 § 1 momentet, punkt 4) (+0,25 tilläggs-poäng). Tillstånd bör sökas inom en månad från det att beslutet om nedsättning av aktiekapitalet fattades, annars förfaller beslutet (GABL 6:5 § 2 momentet).

**Nedsättning av överkursfonden 0,5 p. (+0,25 tilläggspoäng)**

I GABL 12:3 a § 2 momentet stadgas att om nedsättning av överkursfonden gäller vad som i 3 § 2 momentet stadgas om nedsättning av reservfonden.

Överkursfonden kan alltså i en situation som den i uppgiften till exempel nedsättas för att täcka förlust (GABL 12:3a § 2 momentet och 12:3 § 2 momentet, punkt 1) (0,25 p.). Då man täcker förlust torde det troligen inte föreligga vinstutdelningsförbud, om än de godtagbara tolkningarna härom växlar (+0,25 tilläggspoäng). Till den del man på nedsättningen tillämpar GABL 12:3 § 2 momentet, punkt 3 (överföring till fritt eget kapital som överskrider täckningen av förlust eller direkt utdelning ur bolaget) tillämpas GABL 6:1–7 § (0,25 p.), d.v.s. vinstutdelningsförbudet är i kraft och registermyndighetens tillstånd krävs. Om man använder sig av fondemissionsmöjligheten enligt GABL 12:3 § 2 momentet, punkt 2, har förfarandet som följer på emissionen beskrivits ovan.

**Nedsättning av uppskrivningsfonden 0,5 p. (+0,25 tilläggspoäng)**

Uppskrivningsfonden får endast användas för fondemission eller sådan överföring till aktiekapitalet som avses i GABL 4 kapitlet 12 § 2 momentet (GABL 12:3 b §).

I en situation som den i uppgiften kan man till exempel använda uppskrivningsfonden genom att överföra medlen medelst fondemission till aktiekapitalet (GABL 12:3 b §) (0,25 p.) och genom nedsättning av detta till fritt eget kapital (0,25 p.). Förfarandet gällande nedsättning av aktiekapitalet har beskrivits ovan. Ökningen av aktiekapitalet kan kräva ändring av bolagsordningen (GABL 2:3 § 1 momentet, punkt 4). (+0,25 tilläggspoäng).

**Revisors utlåtande 1 p. (+0,25 tilläggspoäng)**

På en situation som den i uppgiften kan GABL 6:2 § 2 momentet tillämpas, varför revisors utlåtanden enligt GABL 6:3 § 2 momentet (de två sista meningarna) inte behövs (0,25 p.).

I slutet av augusti har det dock förflutit över sex månader från utgången av föregående räkenskapsperiod, varför ett mellanbokslut måste uppgöras om nedsättningen av aktiekapitalet sker genom inlösen av aktier (GABL 6:3 § 2 momentet) (0,25 p.). Härvid avger revisorn sitt utlåtande om bokslutet (0,25 p.). Härvid kan man använda sig av rekommendationen i revisionsfrågor nr 910 gällande översiktlig granskning (review). (+0,25 tilläggspoäng).

Om medlen först överförs till fritt eget kapital och man beslutar utdela dem härifrån i sinom tid, behövs inget särskilt utlåtande av revisorn (0,25 p.), om den inte ingår i verksamhetsberättelsens vinstutdelningsförslag, varvid ställningstagandet enligt den nuvarande revisionslagen finns i revisionsberättelsen.

**1.2: Beloppen för bundet eget kapital som kan utdelas (4 poäng)**

I svaret skulle man ange beloppet av bundet eget kapital som kan utdelas enligt GABL. Examinanderna fick delpoäng i takt med att man framskridit rätt i kalkylen. Det finns flera olika alternativ för återbetalning av kapital enligt aktiebolagslagen, varför det noggrannare innehållet i kalkylen bestäms av de valda förfaringssätten. (Jfr. exemplet på en kalkyl i den separata tabellen. Poängsättningen framgår ur tabellen.)

---

### 1.3: En översikt över aktieägarnas beskattning (2 poäng)

Aktieägarna är i bolaget arbetande finska privatpersoner och en inhemsk kapitalplacerare.

- Den rådande tolkningen är att nedsättningen av bundet eget kapital direkt åt aktieägarna i beskattningen beaktas genom att minska aktiernas anskaffningsutgift (euro för euro). (0,5 p.)
- När ett aktiebolags bundna egna kapital nedsätts genom att först överföra det till fritt eget kapital och senare utdela det till aktieägarna, beskattas detta i utdelningsskedet som dividend. (0,5 p.)
- I dividenden som utdelas åt privatpersoner finns en skattefri årsandel (9 %, 90 000 euro). Den skatt underkastade delen beskattas uppdelad i en kapitalinkomstandel och en förvärvsinkomstandel enligt ISkL 33 b § (0,25 p.). Om utdelningen av medel skulle betraktas som förtäckt dividend vore 70 % förvärvsinkomst och 30 % skattefri inkomst (ISkL 33 d §) (0,25 p.).
- Den dividend som utdelas åt kommanditbolaget, vars samtliga bolagsmän är finska aktiebolag som idkar affärsverksamhet, är skattefri. Dividenden som utbetalas åt kommanditbolaget behandlas som dividend utbetald åt dess bolagsmän. Dividend som ett finskt privat aktiebolag betalar åt ett annat finskt privat aktiebolag är skattefri. (0,25 p.)
- Den s.k. Arvela II medför ingen förändring till denna del. (0,25 p.)

---

### 1.4: Väsentliga skillnader mellan aktiebolagslagarna (+2 tilläggs-poäng)

Nedan har de väsentliga skillnaderna gällande situationerna i uppgiftsgivningen, mellan GABL och NABL (21.7.2006/624), uppräknats. För envar av de nedan nämnda skillnaderna har man fått 0,25 poäng, dock högst 1,0 poäng.

- 1) Kapitallånet definieras inte enligt NABL som en del av eget kapital. Bokföringsnormerna är avgörande, och kapitallånet är nästan alltid skuld (bibehållande av status enligt NABL lag om införande 16 §, laghänvisningen är inte nödvändig i svaren). Kapitallånet påverkar beräkningen av hur mycket eget kapital som återstår i ettvarit ögonblick.
- 2) Enligt NABL kan uppskrivningsfonden inte användas för fondemission (uppskrivningsfonden förändras endast i takt med att den aktivpost som utgör dess grund ändras).
- 3) Enligt NABL påverkar inte koncernbokslutet utdelningen av medel, ej heller när bundet eget kapital nedsätts.
- 4) NABL saknar regeln om täckning enligt GABL 6:4 §. När bundet eget kapital nedsätts, räcker det med att det finns täckning för aktiekapitalet (NABL 14:1 § 1 momentet).

- 5) Överkursfonden bibehålls som bundet eget kapital i NABL. Överkursfonden likställs genom utdelningsförbudet för fritt eget kapital i anslutning till täckandet av förlust med aktiekapital (NABL Lol 13 §).
- 6) Enligt NABL ansluter sig testning av betalningsförmågan till nedsättning av bundet eget kapital (NABL 13:2 och NABL 13:1 § 1 momentet, punkt 2).
- 7) Det eventuella behovet att ändra på aktiekapitalet kan påverkas av att det i NABL inte finns krav på nominellt värde och att man inte längre är tvungen att ange aktiekapitalet och aktieantalet i bolagsordningen.
- 8) Om bundet eget kapital först överförs till fritt eget kapital, torde platsen (om bolagsstämman inte uttryckligen samtidigt grundar en ny fri fond) vara balanserad vinst/förlust från tidigare räkenskapsperioder enligt GABL. Enligt NABL är platsen fonden för inbetalt fritt eget kapital (NABL 8:2).

Förutom uppräknigen av skillnaderna, förutsattes en kalkyl över hur de påverkar maximibeloppen som kan återbetalas åt aktieägarna. För beräkningen av beloppen fick man högst 1,0 poäng. Man fick poäng för åskådliggörandet av skillnaderna mellan GABL och NABL. Delpoäng fick man beroende på hur långt man framskridit rätt i kalkylen. (Jfr. exemplet i den separata tabellen. Poängsättningen framgår ur tabellen.)

## 1.2

### GABL (exempel)

#### *Moderbolagets bokslut*

Aktiekapital	100 000
Överkursfond	10 000 000
Uppskrivningsfond	3 000 000
Balanserad förlust från tidigare räkenskapsperioder	-6 000 000
Räkenskapsperiodens förlust	-2 000 000
Kapitallån	5 000 000
Eget kapital totalt	10 100 000

#### *Koncernbokslut*

Aktiekapital	100 000
Överkursfond	10 000 000
Uppskrivningsfond	3 000 000
Balanserad förlust från tidigare räkenskapsperioder	-8 000 000
Räkenskapsperiodens förlust	-4 000 000
Kapitallån	5 000 000
Eget kapital totalt	6 100 000

## 1.4

### NABL (exempel)

#### *Moderbolagets bokslut*

Aktiekapital	100 000
Överkursfond	10 000 000
Uppskrivningsfond	3 000 000
Balanserad förlust från tidigare räkenskapsperioder	-6 000 000
Räkenskapsperiodens förlust	-2 000 000
Eget kapital totalt	5 100 000
Kapitallån	5 000 000

Koncernbokslutet saknar betydelse, fastän det bör upprättas, (granskas) och företes för bolagsstämman, om medel utdelas (NABL 8:9.2 §).

**METODER****Fondemission**

Från uppskrivningsfonden	-3 000 000
Till aktiekapitalet	3 000 000

**0,25****Situationen efter fondemissionen**

Aktiekapital	3 100 000
Överkursfond	10 000 000
Uppskrivningsfond	0
Balanserad förlust från tidigare räkenskapsperioder	-6 000 000
Räkenskapsperiodens förlust	-2 000 000
Kapitallån	5 000 000

Eget kapital totalt	10 100 000
---------------------	------------

**0,25****Utdelningen av bundet eget kapital****Nedsättning av överkursfonden**

(OBS! kravet på täckning)

Från överkursfonden	-10 000 000
Till fritt eget kapital	10 000 000

och från detta utdelning åt aktionärerna

eller

Från överkursfonden	-10 000 000
Till aktionärerna	10 000 000

**0,25****METODER**

Uppskrivningsfonden kan inte användas för ökning av fond

**Situationen fortfarande lika**

Aktiekapital	100 000
Överkursfond	10 000 000
Uppskrivningsfond	3 000 000
Balanserad förlust från tidigare räkenskapsperioder	-6 000 000
Räkenskapsperiodens förlust	-2 000 000

Eget kapital totalt	5 100 000
---------------------	-----------

**Utdelningen av bundet eget kapital****Nedsättning av överkursfonden**

(I nya lagen finns inte krav på täckning, däremot testning av betalningsförmågan)

Från överkursfonden	-10 000 000
Till fritt eget kapital	10 000 000

och från detta utdelning åt aktionärerna

eller

Från överkursfonden	-10 000 000
Till aktionärerna	10 000 000

**Nedsättning av aktiekapitalet**

(OBS! Kravet på täckning)

Kvar bör bli det minimiaktiekapital i abp som lagen förutsätter

GABL 1:1.3 § 80 000

**0,25**

Från aktiekapitalet -3 020 000

Till fritt eget kapital 3 020 000

och från detta utdelning åt aktionärerna

eller

Från överkursfonden -20 000

Till aktionärerna 20 000

**0,25****Situationen efter nedsättningen av bundet eget kapital**

Först under antagandet att kvarlämnats i fritt eget kapital

Aktiekapital 80 000

Överkursfond 0

Uppskrivningsfond 0

Balanserad vinst från tidigare räkenskapsperioder 7 020 000

Räkenskapsperiodens förlust -2 000 000

Kapitallån 5 000 000

Eget kapital totalt 10 100 000

**0,25**

På grund av kravet på täckning bör det finnas täckning för bundet eget kapital d.v.s 80 000

Enligt moderbolagets bokslut kan man dela ut  
OBS! Kapitallånet kan inte delas ut 5 020 000**0,25****Nedsättning av aktiekapitalet**

(I nya lagen finns inte krav på täckning, däremot testning av betalningsförmågan)

Kvar bör bli det minimiaktiekapital i abp som lagen förutsätter<sup>1</sup>

NABL 14:1.1 § 80 000

Från aktiekapitalet -20 000

Till fritt eget kapital 20 000

och från detta utdelning åt aktionärerna

eller

Från överkursfonden -20 000

Till aktionärerna 20 000

**0,25****Situationen efter nedsättningen av bundet eget kapital**

Först under antagandet att kvarlämnats i fritt eget kapital

Aktiekapital 80 000

Överkursfond 0

Uppskrivningsfond 3 000 000

Fonden för inbetalt fritt eget kapital 10 020 000

Balanserad förlust från tidigare räkenskapsperioder -6 000 000

Räkenskapsperiodens förlust -2 000 000

Eget kapital totalt 5 100 000

**0,25**

Inte längre krav på täckning för annat än aktiekapitalet 80 000

Enligt moderbolagets bokslut kan man dela ut 5 020 000

<sup>1</sup> Kravet enligt NABL 14:1 § gällande aktiekapitalet har tolkats så att minst ett belopp motsvarande minimiaktiekapitalet bör finnas i behåll.

Maximibeloppet som kan utdelas på basen av koncernbokslutet (täckning för bundet) OBS! Kapitallånet kan inte delas ut	1 020 000	((Koncernbokslutet begränsar inte)	
	<b>0,25</b>		
<b>Till aktieägarna kan man alltså dela ut högst</b>	<b>1 020 000</b>	<b>Till aktieägarna kan man alltså dela ut högst</b>	<b>5 020 000</b>
	<b>0,5</b>		<b>0,25</b>
Tillståndsförfarandet tar enligt uppgiften 5 mån			
Enligt uppgiften har det uppstått ny förlust från och med 31.12.2005:			
	<b>0,25</b>		
moderbolaget	1 300 000		
koncernen	2 600 000		
	<b>0,5</b>		
I fritt eget kapital bör man alltså som förlust buffert kvarlämna	2 600 000		Beror på bedömningen av betalningsberedskapen
	<b>0,25</b>		exempelvis
<b>KAN ÅTERBETALAS</b>	<b>-1 580 000</b>		<b>2 420 000</b>
	-> Ingenting kan återbetalas		-> Återbetalningsmån
	<b>0,5</b>		<b>0,25</b>

(13,25)

**TOTALT MAXIMALT 10,00 POÄNG**



**CGR-EXAMEN 2006  
DEL 1  
GOD REVISIONSSED OCH GOD BOKFÖRINGSSSED**

**Uppgift 2 (10 poäng)**

2.1 (8,5 poäng)

**Allmänt**

Om examinanden nämnt om Tikex-koncernens förvärvstidpunkt och konkurrensmyndighetens godkännande har han/hon fått 0,2 tilläggs-poäng.

Som procent för de latent skatterna bör man ha använt 28 %, som i uppgiften givits som den internationella koncernens genomsnittliga skattegrad. Alla korrigeringar hänför sig inte nödvändigtvis till Finland, varför 26 % inte godkännts.

Poängen som syns i tabellen har givits för motivering eller hänvisning till punkten i standarden samt ett riktigt beräknat gängse värde och den till detta anslutna latent skatten.

Poäng:

**Materiella anläggningstillgångar.** Bokföringsvärdena uppgår i koncernen till totalt 611 204 000 euro. På basen av den upprättade analysen uppgår gängse värde för de materiella anläggningstillgångarna till totalt 566 216 000 euro. Enligt IFRS 3.36-37 skall tillgångarna som uppfyller villkoren för redovisning i balansräkningen, redovisas till gängse värde (verkligt värde) vid förvärvstidpunkten i förvärvarens balansräkning, i detta fall Money Abp:s koncernbalansräkning. För differensen mellan värdena bokas en latent skattefordring. I uppgiften har koncernens genomsnittliga skattesats, som är 28 %, givits. Den latent skattefordringen är således 12 597 000 euro.

0,5 p.

**Goodwill:** I Tikex-koncernens balansräkning uppgår goodwill till 23 541 000 euro. Enligt IFRS 3.45 redovisar förvärvaren i enlighet med punkt 37 en immateriell tillgång i det förvärvade företaget vid förvärvstidpunkten skilt endast om den överensstämmer med definitionen på en immateriell tillgång enligt IAS 38 Immateriella tillgångar, och dess gängse värde kan tillförlitligt fastställas. Eftersom goodwill inte som sådant utgör en immateriell tillgång som kan avskiljas, värderas inte den goodwill som finns i det förvärvade företagens balansräkning skilt. Till sin natur är goodwill ett s.k. rest- eller residualvärde.

0,5 p.

**Övriga immateriella tillgångar:** I det förvärvade företagens balansräkning finns bokföringsvärden för adb-program. Enligt IFRS 3.46 måste en icke-monetär tillgång som saknar fysisk form vara identifierbar för att överensstämma med definitionen för en immateriell tillgång. Enligt IAS 38 uppfyller en tillgång kriteriet på identifierbarhet i definitionen av en immateriell tillgång endast när den: (a) är avskiljbar, det vill säga det går att avskilja eller dela av den från företaget och sälja, överlåta, licensiera, hyra ut eller byta den, antingen enskilt eller tillsammans med hänförligt avtal, hänförlig tillgång eller hänförlig skuld, eller (b) uppkommer ur avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter, oavsett om dessa rättigheter är överlåtbara eller avskiljbara från företaget eller från andra rättigheter och förpliktelser.

Dessutom konstateras i IFRS 3 IE punkt B att kundkontakterna uppfyller definitionen av en avtalsbaserad immateriell tillgång, ehuru några avtal inte nödvändigtvis finns vid förvärvstidpunkten. Enligt IFRS 3 IE punkt A uppfyller varumärkena aktiveringskriterierna enligt IFRS 3, om deras gängse värden tillförlitligt kan fastställas. På samma sätt uppfyller adb-programmen enligt IFRS 3 IE punkt E aktiveringskriterierna enligt IFRS 3. Konsultbolaget har beräknat gängse värdena för ovanstående poster, vilka kan redovisas i Money-koncernens balansräkning vid förvärvstidpunkten. De gängse värdena är 19 300 000 euro för varumärkena, 2 000 euro för adb-programmen och 4 580 000 euro för kundkontakterna. På motsvarande sätt bokas latent skatteskulder (28 %) för differenserna mellan bokföringsvärdena och de gängse värdena, d.v.s. 5 404 000 euro skuld för varumärkena, 1 282 000 euro skuld för kundkontakterna och en fordring om 125 000 euro för adb-programmen.

0,7 p.

**Omsättningstillgångar:** Omsättningstillgångarnas bokföringsvärde är 43 247 000 euro i Tikex-koncernens balansräkning. Enligt IFRS 3.36-37 skall tillgångarna som uppfyller villkoren för redovisning i balansräkningen redovisas till gängse värde vid förvärvstidpunkten i förvärvarens balansräkning, i detta fall Monexys koncernbalansräkning. För differenserna mellan värdena bokas en latent skatteskuld. I uppgiften har koncernens genomsnittliga skattesats, som är 28 %, givits. Som gängse värde för omsättningstillgångarna har man fått 60 179 000 euro på basen av konsulternas kalkyler, vilket upptas i balansräkningen. För differensen mellan bokföringsvärdena och de gängse värdena (16 932 000 euro) bokas en latent skatteskuld om totalt 4 741 000 euro.

0,5 p.

**Kundfordringar och övriga fordringar samt likvida medel, leverantörsskulder och övriga kortfristiga skulder:** Gängse värde för kundfordringar och övriga fordringar samt likvida medel 41 302 000 euro motsvarar deras bokföringsvärde. För leverantörsskuldena och övriga kortfristiga skulder ges inga uppgifter i uppgiften, utan man antar att gängse värde för dessa balansposter motsvarar bokföringsvärdena.

0,2 p.

**Latenta skatteskulder:** De latenta skatteskulderna som bokats för koncernsammanställningen och anläggningstillgångarnas avskrivningsdifferenser bibehålls värderade till anskaffningsutgiften. Förutom dessa bör man bland latenta skatteskulder och -fordringar boka de latenta skatteposter (poängsättningen vid envar punkt) som uppstår för värderingsdifferenserna vid allokeringen av anskaffningsutgiften.

0,2 p.

**Pensionsförpliktelser:** Pensionsåtagandenas bokföringsvärde är 19 401 000 euro. Man har upprättat en aktuarietkalkyl för dessa vid förvärvstidpunkten. Enligt IAS 19.56-57 kan man sluta sig till att den skuld man kommit fram till enligt den kalkyl försäkringsmatematikern uppgjort motsvarar gängse värde för pensionsåtagandena. Rörmetoden innebär enligt IAS 19.92-93 att man uppskjuter bokningen av de försäkringsmatematiska vinsterna och förlusterna. Eftersom aktuarietkalkylen uppgjorts så att den s.k. rörmetoden inte använts, kan man dra den slutsatsen, att den kan användas för beräkningen av gängse värde för pensionsförpliktelserna enligt IFRS 3. Det nya gängse värdet är 29 300 000 euro. För differensen om 9 899 000 euro mellan värdena bokas en latent skattefordring om 2 772 000 euro.

0,5 p.

**Villkorliga skulder/eventualförpliktelser:** Enligt IFRS 3.37 redovisas en eventualförpliktelse till gängse värde om den uppfyller kraven för att bokas. Kravet för att bokas när det gäller en annan skuld än en eventualförpliktelse; det är sannolikt att ett utflöde av resurser som innebär ekonomiska fördelar kommer att krävas för att reglera förpliktelsen och värdet kan mätas på ett tillförlitligt sätt. När det gäller en eventualförpliktelse, skall dess gängse värde kunna mätas på ett tillförlitligt sätt. För följande posters vidkommande måste deras bokningsbehörighet bedömas mot bakgrunden av IAS 37:

1. Böterna för brottet mot europeiska kommissionens konkurrenslagstiftning: Ur uppgiften framgår, att böterna uppgår till ca 20–40 miljoner euro. Enligt köpebrevet ansvarar säljaren för böter upp till dess sannolika maximibelopp, varför skuldens gängse värde vid förvärvstidpunkten är noll, varför den ej bokas.

0,5 p.

2. Rättegångar som är på gång: Ur uppgiften framgår, att tre rättegångar medför kostnader om cirka 70 000 000 euro. Vid förvärvstidpunkten är detta köparens uppfattning om gängse värde för de skulder rättegångarna medför, varför ifrågavarande belopp kan användas som gängse värde (har påverkat den erlagda köpesumman). 19 600 000 euro bokas som latent skatt, ty posten torde vara avdragbar i beskattningen. Om man i svaret motiverat uppgett något annat belopp, exempelvis 35 000 000 euro, har man även fått poäng för detta. Värdet noll har dock inte godkänts.

0,5 p.

3. Beaktandet av omorganisationskostnaderna: Det konstateras om de förlustbringande dotterbolagen att man i slutet av maj beslutat stänga dem, d.v.s. före förvärvstidpunkten. Enligt IFRS 3.41 punkt a kan endast kostnader för en verksamhet som upphör, som uppfyller bokningskriterierna enligt IAS 37, bokas vid förvärvstidpunkten. Enligt IAS 37.72 kan man boka förpliktelser förorsakade av en omstrukturering när man informerat om denna. Ur uppgiften framgår att man inte informerat om den vid förvärvstidpunkten, utan först 1.7.2006. Av denna orsak kan förpliktelsen inte bokas vid förvärvstidpunkten. Enligt IFRS 3.47 påverkar förpliktelsen goodwillvärdet i dylika fall eller också bör den behandlas enligt IFRS 3.56.

0,5 p.

**Behandlingen av fabriken i Dallas, USA:** Enligt IFRS 3.36 skall anläggningstillgångar som innehas för försäljning värderas till gängse värde med avdrag för försäljningskostnader. Ur uppgiften framgår att försäljningspriset med avdrag för försäljningskostnaderna är 4 000 000 euro. Ur uppgiften framgår dessutom att gängse värde för ifrågavarande fabriks tillgångsposter är 33 600 000 USD (14,4 + 13,2 + 6), d.v.s. 28 000 000 euro. På motsvarande sätt är leverantörsskuldernas bokföringsvärden 27 600 000 USD, d.v.s. 23 000 000 euro. Sålunda är nettovärdet för fabriken balansposter före beaktandet av försäljningspriset 5 000 000 euro. Vid allokeringen av förvärvspriset bör man alltså boka försäljningskostnader bland skulderna i balansräkningen om 1 000 000 euro. Dessutom vore det att rekommendera att eurobeloppen för gängse värdena för de tillgångs- och skuldposter som innehas för försäljning upptas som egna grupper. Härvid avdrar man 14 400 000 USD d.v.s. 12 000 000 euro från de materiella anläggningstillgångarna, 13 200 000 USD d.v.s. 11 000 000 euro från omsättningstillgångarna och 6 000 000 USD d.v.s. 5 000 000 euro, från finansieringstillgångarna, och ifrågavarande poster upptas skilt i balansräkningen.

Från leverantörsskulder avskiljs 27 600 000 USD d.v.s. 23 000 000 euro att upptas skilt. Dessutom upptas försäljningskostnaden 1 000 000 euro, som skuld som ansluter sig till anläggningstillgångarna som innehas för försäljning. Försäljningskostnaden är sannolikt avdragbar i beskattningen, varför en latent skattefordring om 280 000 euro bokas för den.

0,6 p.

**Lån:** Lånens bokföringsvärde före ackordet är 540 000 000 euro. Ur uppgiften framgår att deras gängse värde är 499 000 000 euro, d.v.s. lånens värde efter ackordet. De ifrågavarande lånen ingår i den förvärvade koncernens långfristiga lån. Ur uppgiften framgår att man inte ännu känner till skatteeffekten för lånens värdeförändring, varför ingen latent skatt bokas för differensen mellan gängse värdet och det nominella värdet (41 000 000 euro). Om examinanden ändå bokar en latent skatteskuld och motiverat detta i sitt svar har examinanden fått poäng för detta.

0,8 p.

2,0 p. Poängsättningen: Balansräkningen med gängse värden går jämnt ut (skulder och eget kapital jämte tillgångar lika stora) eller allokeringarna är riktigt gjorda på balansposter och eget kapital eller de förvärvade tillgångarnas och skuldernas (inkl. minoritetsandelen) gängse värden har avdragits från anskaffningsutgiften, har gett högst 2 p. (Riktigheten av gängse värden och skatteeffekten av allokeringarna: poängsättningen i texten ovan.)

1 000 euro	Bok- förings- värde	Gängse värde	Skillnad	Latent skatt	28 %
Materiella anläggningstillgångar	611 204	566 216	-44 988	-12 597	fordring
Goodwill	23 541	0	-23 541		
Övriga immateriella tillgångar					
varumärkena Maalix, Remix och Sellux	0	19 300	19 300	5 404	skuld
adb-program	450	2	-448	-125	fordring
kundkontakter	0	4 580	4 580	1 282	skuld
Omsättnings- tillgångar					
råmaterial	19 478	22 700	3 222	902	skuld
halvfabrikat	8 479	9 879	1 400	392	skuld
färdiga produkter	15 290	27 600	12 310	3 447	skuld
Latent skattefordring		35 374	35 374		
Kundfordringar och likvida medel	<u>41 302</u>	<u>41 302</u>	<u>0</u>		
TOTALT	719 744	726 953	7 209	-1 295	fordring
Eget kapital som tillhör moderföretagets aktieägare					
Aktiekapital	100 004	100 004	0		
Överkursfond	4 400	4 400	0		
Omräknings- differenser	359	359	0		
Vinstmedel	-28 051	-28 051	0		
Hänförandet av gängse värden		-44 115	-44 115		effektens nettovärde
Räkenskaps- periodens resultat	<u>-5 738</u>	<u>-5 738</u>	<u>0</u>		
Totalt	70 974	26 859	-44 115		
Minoritetens andel	5 605	5 605	0		
Eget kapital totalt	76 579	32 464	-44 115		
Långfristiga skulder					
Latenta skatteskulder	4 760	16 187	11 427		
Pensionsförpliktelser	19 401	29 300	9 899	-2 772	fordring
Avsättningar	4 509	74 509	70 000	-19 600	fordring
Övriga långfristiga skulder	<u>540 003</u>	<u>499 000</u>	<u>-41 003</u>		ingen latent skatt
	568 673	618 996	50 323		

Kortfristiga skulder				
Leverantörsskulder	64 003	64 003	0	
Kortfristiga räntefria skulder	<u>10 489</u>	<u>11 489</u>	1 000	-280 fordring
	74 492	75 492		
Skulder totalt	643 165	694 488		
TOTALT	719 744	726 953		-23 946 fordring

0,5 p. För omnämmandet att stadgandena i IFRS 5 bör beaktas har givits 0,5 poäng.  
(Skulden 1 000 000 euro har avdragits från det förvärvade egna kapitalet redan ovan vid allokeringen av gängse värden.)

		Tillgångs- poster som innehå s för försäljning och till dessa anslutna skulder	Presenta- tionssätt enligt IFRS 5:
1 000 euro	Gängse värde		
Materiella anläggningstillgångar	566 216	-12 000	554 216
Goodwill	0		
Övriga immateriella tillgångar			
varumärkena Maalix, Remix och Sellux	19 300		19 300
adb-program	2		2
kundkontakter	4 580		4 580
Omsättningstillgångar			
råmaterial	22 700	-11 000	11 700
halvfabrikat	9 879		9 879
färdiga produkter	27 600		27 600
latent skattefordring	35 374		35 374
Kundfordringar och likvida medel	41 302	-5 000	36 302
Tillgångsposter som innehå s för försäljning		28 000	28 000
TOTALT	<u>726 953</u>	0	<u>726 953</u>

Eget kapital som tillhör moderföretagets  
aktieägare

Aktiekapital	100 004	100 004
Överkursfond	4 400	4 400
Omräkningsdifferenser	359	359
Vinstmedel	-28 051	-28 051
Hänförandet av gängse värden	-44 115	-44 115
Räkenskapsperiodens resultat	<u>-5 738</u>	<u>-5 738</u>
Totalt	26 859	26 859
Minoritetens andel	5 605	5 605
Eget kapital totalt	32 464	32 464

Långfristiga skulder			
Latenta skatteskulder	16 187		16 187
Pensionsförpliktelser	29 300		29 300
Avsättningar	74 509		74 509
Övriga långfristiga skulder	<u>499 000</u>		<u>499 000</u>
	618 996		618 996
Kortfristiga skulder			
Leverantörsskulder	64 003	-23 000	41 003
Kortfristiga räntefria skulder	11 489	-1 000	10 489
Skulder i anslutning till långfristiga tillgångsposter som innehas för försäljning		24 000	24 000
Skulder totalt	694 488		694 488
TOTALT	<u>726 953</u>	0	<u>726 953</u>

8,5 p.

**Uppgift 2.2.**

0,3 p.	Aktiernas anskaffningsutgift	5 000
0,2 p.	Förvärvad nettoförmögenhet	<u>-26 859</u>
0,5 p.	Negativ goodwill	- 21 859

Aktiernas anskaffningsutgift (1 euro) utökas enligt IFRS 3 punkt 24 med de kostnader som direkt ansluter sig till förvärvet. I detta fall utgör sakkunnigarvodena om 5 000 000 euro dylika kostnader. 0,3 p.

I anskaffningsutgiftskalkylen jämförs anskaffningsutgiften med det egna kapitalet i den förvärvade koncernen korrigerat med de allokerade gängse värdena (minoritetsandelen i balansräkningen räknas inte till eget kapital). 0,2 p.

Eftersom omorganisationsavsättningen inte kan bokas i balansräkningen (man har informerat om denna först efter förvärvet), uppstår det negativ goodwill till motsvarande belopp vid förvärvet. Härvid måste de gängse värdena uppskattas på nytt.

Om det uppstår negativ goodwill även i fortsättningen, bör man enligt IFRS 3 punkt 56 intäktsföra den negativa goodwillen omedelbart. 0,5 p.

Om examinandan kommit fram till en positiv goodwill och redogjort för dess behandling, har han/hon fått delpoäng. 1,5 p.

**TOTALT 10,00 POÄNG**

**CGR-EXAMEN  
DEL 1  
GOD REVISIONSSED OCH GOD BOKFÖRINGSSSED**

**Uppgift 3 (10 poäng)**

***Inledning till bedömningsgrunden***

Kommissionens förordning EG (809/2004) innehåller detaljerade stadgande gällande innehållet i det prospekt som offentliggörs i anslutning till att värdepapper erbjuds åt allmänheten eller de tas till föremål för offentlig handel och vissa stadganden om revisors utlåtande gällande vissa i prospektet givna uppgifter.<sup>2</sup> Alla de krav som ställs på revisorn att avge utlåtande om uppgifter i prospektet som ingår i prospektförordningen hör inte till den lagstadgade revisionen, utan de utökar revisorns rapporteringsskyldighet. Prospektförordningen förutsätter att prospektet innehåller revisorns utlåtande om boksluten, resultatprognoserna samt pro forma – ekonomisk information. Om revisorn avgivit utlåtande om delårsrapporten, bör även denna ingå i prospektet. Prospektförordningen ställer på det generella planet krav på innehållet i revisorns rapportering, som även bestämmer mängden av arbete som bör utföras, men å andra sidan stadgas det inte i prospektförordningen om hur revisorn skall utföra sitt granskningsarbete eller om rapporteringens noggrannare innehåll.

***Revisorns utlåtande om resultatprognoserna***

Prospektförordningen förpliktar inte emittenten att inkludera resultatprognoser i prospektet. Om man ändå avger resultatprognoser, ställer prospektförordningen tilläggskrav på uppgörandet av resultatprognoserna och revisorns utlåtande.

I inledningskapitlet i prospektförordningen definieras resultatprognos vidlyftigt. För att uppfylla definitionen på resultatprognos räcker det med ett icke-numeriskt yttrande om saken.<sup>3</sup> Enligt prospektförordningen bör emittenten ge information av följande slag i anslutning till prognosen:<sup>4</sup>

*En redogörelse för de viktigaste av de antaganden som ligger till grund för prognosen eller det förväntade resultatet. Det skall i dessa fall göras tydlig skillnad mellan antaganden om faktorer som medlemmarna av emittentens förvaltnings-, lednings- eller kontrollorgan har något inflytande över och antaganden om faktorer som ligger helt utanför deras kontroll. Antagandena måste vara lätta att förstå för investerarna, vara specifika och exakta, och inte beroende av huruvida de beräkningar som ligger till grund för prognosen generellt sett är korrekta.*

Om prospektet innehåller en resultatprognos, måste revisorn yttra sig om denna. Enligt prospektförordningen måste revisorn i sin rapport uttala sig om att prognosen i fråga sammanställts på riktigt sätt och utifrån de uppgifter som angetts och att de räkenskaper som legat till grund för prognosen upprättats enligt emittentens gängse redovisningsprinciper.

---

2 Stadgandena i prospektförordningen implementerades i den nationella lagstiftningen genom att ändra värdepappersmarknadslagen (448/2005), lagen om Finansinspektionen (299/2005), genom att avge finansministeriets förordning (452/2005), samt genom att ändra finansministeriets förordning (66/2005) och finansministeriets förordning (67/2005). Lagändringarna trädde i kraft 1.7.2005. Stadgandena i kommissionens prospektförordning trädde i kraft 30.4.2004.

3 Artikel 2 (10) i prospektförordningen definierar resultatprognos på följande sätt:

*(10) resultatprognos: ett uttalande i vilket, explicit eller implicit, anges ett belopp eller ett minimi- eller maximibelopp för den troliga nivån på vinsten eller förlusten för den löpande räkenskapsperioden och/eller därpå följande räkenskapsperioder, eller som innehåller uppgifter med vilkas hjälp ett sådant belopp för kommande vinster eller förluster kan beräknas, även om inget speciellt belopp anges och uttrycket "vinst" inte används.*

4 Jämför prospektförordningens bilaga I 13.1.

## Revisorns uppdrag

Utgångspunkten är, att prospektförordningen kräver att revisorn i sitt utlåtande tar ställning till, att prognosen är sammanställd på riktigt sätt och att man vid upprättandet av prognosen tillämpat gängse principer för bokslutets upprättande. Revisorn bör avge ett utlåtande om att prognosen är "sammanställd på riktigt sätt" (*properly compiled*). Revisorns arbete kunde för resultatprognosernas vidkommande till och med utföras som ett uppdrag för att uppnå tillräcklig säkerhet (*reasonable assurance engagement*). De osäkerhetsfaktorer som ansluter sig till framtiden försvårar dock ofta revisorns arbete. Sålunda utgör en rimlig säkerhetsnivå (*limited assurance engagement*) grunden för revisorns uppdrag och Föreningen CGR:s rekommendation 810 "Tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation arvioiminen" kan till tillämpliga delar utgöra handledning för revisorns arbete.

## Fel i det av revisorn avgivna utlåtandet (10 poäng)

- I revisorns utlåtande (bilaga 4) talas om utsikter/framtidsutsikter för åren 2006–2007  
=> Enligt prospektförordningen skall revisorn avge utlåtande om **resultatprognoser (1,0 poäng)**
- Revisors utlåtande i uppgiften har givits för framtidsutsikter framförda i delårsrapporten för åren 2006 och 2007  
=>Enligt kraven i prospektförordningens bilaga I, punkt 13;
  - om **registreringsdokumentet innehåller en resultatprognos**, skall en revisor yttra sig därom
  - **utlåtandet/yttrandet skall avges om resultatprognosen som ingår i prospektet**, inte om utsikter framförda i anslutning till delårsrapporten **(2,0 poäng)**
- Enligt prospektförordningens bilaga I, punkt 13.2 skall revisorn i utlåtandet yttra sig om att prognosen i fråga **sammanställts på riktigt sätt och utifrån de uppgifter som angetts, och att de räkenskaper som legat till grund för prognosen upprättats enligt emittentens gängse redovisningsprinciper. (3,0 poäng)**  
=> Utlåtandet i bilaga 4 motsvarar inte till sin ordalydelse prospektförordningen **(1,0 poäng)**
- Dessutom borde följande uppgifter om resultatprognosen i emissionsprospektet ingå i revisorernas utlåtande om detta:
  - mottagaren för revisorns utlåtande och ändamålet med utlåtandet **(0,5 poäng)**
  - revisors uppdrag och grunden för arbetet  
=> Föreningen CGR:s rekommendation 810 "Tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation arvioiminen", har beaktats till tillämpliga delar **(1,0 poäng)**
  - emittentens ansvar för upprättandet av resultatprognoserna **(1,0 poäng)**
  - orten, datering och underskrift (revisionssamfundet och revisorerna) **(0,5 poäng)**
- På basen av de angivna kraven skulle revisorernas utlåtande gällande resultatprognosen i emissionsprospektet vara enligt följande (inget krav på utlåtande förutsattes i svaret):

### Revisorernas utlåtande

Till Oyj Tander Abp:s styrelse för att biläggas emissionsprospektet

Vi avger vårt utlåtande som avses i kommissionens förordning (EG) nr 809/2004 bilaga I punkt 13.2 gällande den resultatprognos som ingår i Oyj Tander Abp:s 24.8.2006 daterade emissionsprospekt på sidan 65.

Emittentens ledning svarar för upprättandet av resultatprognoserna samt de antaganden prognoserna baserar sig på. Vår uppgift är att avge ett utlåtande om resultatprognosen på basen av det arbete vi utfört.

Vi har utfört vårt arbete genom att till tillämpliga delar använda oss av Föreningen CGR:s rekommendation nr 810 "Tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation arvioiminen", som gäller bedömningen av ekonomisk information gällande framtiden. Vi har inte reviderat



resultatprognosen som ingår i emissionsprospektet ej heller de uppgifter och antaganden som använts vid upprättandet av densamma ej heller avger vi någon revisionsberättelse.

Emissionsprospektet innehåller Oyj Tander Ab:s lednings resultatprognos för räkenskapsåren 2006 och 2007, enligt vilken man antar att Tander-Sampler-koncernens resultat och lönsamhet förbättras för åren 2006 och 2007 jämfört med år 2005.

Enligt vår uppfattning är resultatprognosen som ingår i emissionsprospektet sammanställd på riktigt sätt på basen av de angivna uppgifterna och vid uppgörandet av densamma har man tillämpat de redovisningsprinciper enligt vilka bolagets bokslut upprättas.

Helsingfors den 24 augusti 2006  
Oy Labbis Tilintarkastajat Ab

*Labban Babianius*  
Labban Babianius  
CGR

*Babban Labianius*  
Babban Labianius  
CGR

**TOTALT 10,00 POÄNG**

**CGR-EXAMEN 2006**  
**DEL 1**  
**GOD REVISIONSSED OCH GOD BOKFÖRINGSSSED**

**Uppgift 4 (10 poäng)**

Inga motiveringar i examinandernas svar har förutsatts för de rader i finansieringsanalysen som är riktiga.

	Poäng	Beloppen i ekonomi-direktörens finansieringsanalys	Korrigerat belopp	Rätt/fel	Motivering för korrigeringen
<b>Finansieringsanalys</b>				Rätt	
<b>Rörelseverksamhetens kassaflöde</b>				Rätt	
Vinst före extraordinära poster	0,2	13 255	12 461	Fel	Vinsten före extraordinära poster är 12 461.
Korrektivposter:					
Avskrivningar enligt plan	0,2	11 963	11 963	Rätt	Tilläggsinformation given i uppgiften (8.)
Övriga intäkter och kostnader som inte medfört betalningar	0,2	-173	396	Fel	På raden bör man korrigera förändringen i avsättningarna 396.
Finansiella intäkter och kostnader	0,2	794	794	Rätt	Finansiella intäkter och kostnader i resultaträkningen
Övriga korrektivposter	0,4	2 706	-173	Fel	På raden bör man korrigera maskinens försäljningsvinst 173 (tilläggsuppgift 7.) som bokats bland övriga rörelseintäkter.
Kassaflöde före förändring av rörelsekapital		28 545	25 441	Fel	Fel med beaktande av ovanstående
Förändring av rörelsekapital:				Rätt	
Ökning/minskning av kortfristiga räntefria rörelsefordringar (-/+)	0,6	-12 809	-12 809	Rätt	Kundfordringarna (1.1.) 53 602 -kundfordringarna (31.12.) 57 950 +övriga fordringar (1.1.) 739 -övriga fordringar (31.12.) 8 721 +aktiva res.regl. (1.1.) 32 354 -aktiva res.regl. (31.12.) 33 802

					+skattefordringar (31.12.) 1 553 -skattefordringar (1.1.) 584 = 12 809
Ökning/minskning av omsättnings- tillgångar (-/+)	0,4	368	-368	Fel	Fel förtecken→ Omsättningstillgångar (1.1.) 2 336 -(31.12.) 2 704 = -368
Ökning/minskning av kortfristiga räntefria skulder (+/-)	0,6	- 242	2 252	Fel	Leverantörsskulder (1.1.) 15 181 -leverantörsskulder (31.12.) 14 440 +övriga skulder (1.1.) 7 898 -övriga skulder (31.12.) 8 620 +passiva res.regl. (1.1.) 17 547 -passiva res.regl. (31.12.) 19 590 +ränteskulder (31.12.) 330 -ränteskulder (1.1.) 558 = -2 252
Rörelseverksamhetens kassaflöde före finansiella poster och skatter		13 862	14 516	Fel	Fel med beaktande av ovanstående
Betalda räntor och betalningar för rörelseverksamhetens övriga finansiella kostnader	0,6	-3 442	-3 670	Fel	Räntekostnaderna i resultaträkningen 3 442 +räntor i passiva res.regl.(1.1.) 558 -räntor i passiva res.regl. (31.12.) 330 = 3 670 (4.)
Erhållna dividender från rörelseverksamheten	0,2	18	18	Rätt	Dividendintäkterna i resultaträkningen inbetalda på bankkontot
Erhållna räntor från rörelseverksamheten	0,2	2 630	2 630	Rätt	Ränteintäkterna i resultaträkningen inbetalda på bankkontot
Betalda direkta skatter	0,6	- 516	-5 454	Fel	Skatter i resultaträkningen 4 485 -skatter i passiva res.regl.(1.1.) 584 +skatter i passiva res.regl.(31.12.) 1 553 = 5 454 (3.)
Rörelseverksamhetens kassaflöde (A)		9 552	8 040	Fel	Fel med beaktande av ovanstående

<b>Investeringskassaflöde:</b>				Rätt	
Investeringar i materiella och immateriella tillgångar	0,6	-8 068	-8 068	Rätt	Materiella och immateriella tillgångar (31.12.) 61 918 - (1.1.) 67 976 + räkenskapsperiodens avskrivningar 11 963 + den sålda maskinens bokf.värde 2 163 = 8 068
Överlåtelseintäkter från materiella och immateriella tillgångar	0,6	2 446	2 336	Fel	Den sålda apparatens försäljningspris 2 336 (7.)
Överlåtelseinkomster från övriga placeringar	0,6	0	283	Fel	De sålda aktiernas försäljningspris 283 (10.)
Köpta dotterföretagsaktier	0,2	-7 825	-7 825	Rätt	(6.)
Koncernbidrag	0,6	115	0	Fel	Koncernbidrag upptas inte i investeringskassaflöde
Investeringskassaflöde (B)		-13 332	-13 274	Fel	Fel med beaktande av ovanstående
<b>Finansieringskassaflöde</b>	0,4			Fel	BFN:s allmänna anvisning: "Finansieringskassaflöde" (jämför finska: kassavirta/rahavirta)
Aktieemission mot betalning	0,6	2 097	1 436	Fel	Ökning av aktiekapitalet 97 + bokningen mot överkursfonden 1 339 = 1 436 (2.)
Upptagna kortfristiga lån	0,2	12 370	12 370	Rätt	Masskuldebrevslån (1.1.) 0 + (31.12.) 12 370 = 12 370
Amortering av kortfristiga lån	0,2	-3 790	-3 790	Rätt	Skulder till kreditinstitut (1.1.) 10 390 - (31.12.) 6 600 = 3 790.
Amortering av långfristiga lån	0,2	-6 746	-6 746	Rätt	Skulder till kreditinstitut (1.1.) 53 427 - (31.12.) 46 681 = 6 746.
Betalda koncernbidrag	0,2	0	-3 803	Fel	Betalda koncernbidrag 3 803. (11.)
Erhållna koncernbidrag	0,2	0	3 918	Fel	Erhållna koncernbidrag 3 918. (11.)
Betalda dividender och övrig vinstutdelning	0,4	-9 628	-7 628	Fel	Betalda dividender under räkenskapsperioden 7 628. (1.)
Finansieringskassaflöde (C)		-5 697	-4 243	Fel	Fel med beaktande av ovanstående
Förändring av likvida medel (A+B+C)	0,2	-9 477	-9 477	Rätt	

<i>Likvida medel i början av räkenskapsperioden</i>	0,2	13 641	13 641	Rätt	Överensstämmer med balansräkningen
<i>Likvida medel i slutet av räkenskapsperioden</i>	0,2	4 164	4 164	Rätt	Överensstämmer med balansräkningen

**TOTALT 10,00 POÄNG**

**CGR-EXAMEN  
DEL 1  
GOD REVISIONSSED OCH GOD BOKFÖRINGSSSED**

**Uppgift 5 (10 poäng)**

Påstående i uppgiften	Motiverad kommentar	poäng
<p><u>Kontrollmiljö</u></p> <p>De centrala delområdena i Luottopankki Abp:s kontrollmiljö är kommunikeringen av etiska värden och ärlighet åt personalen, organisationsstrukturen, den interna revisionens funktion, den externa revisorns erfarenhet och kännedom om bolaget samt den i bolaget genomförda fördelningen av ansvar och makt. Ansvaret för planeringen och ibruktagandet av den interna kontrollen har i banken delegerats åt personalen och den interna revisionen eftersom den bästa sakkunskapen återfinns hos personalen. Även den externa revisorns roll för utvecklandet av den interna kontrollen är betydande. Luottopankki Abp:s styrelse kan inte delta i planeringen och ibruktagandet av den interna kontrollen, eftersom styrelsen och styrelsens verksamhet är ett centralt övervakningsobjekt.</p>	<p>Den interna revisionens funktion hör inte till kontrollmiljön enligt Coso (20 % av poängen), liksom inte heller den externa revisorns erfarenhet och kännedom (20 %). Ledningen kan inte delegera planeringen av den interna kontrollen, utan ledningen (inklusive styrelsen) har en central roll vid planeringen och ibruktagandet av kontrollerna (60 %).</p>	0,50
<p>Bankens kontrollmiljö har en liten betydelse för granskningen, eftersom de egentliga kontrollaktiviteterna är välplanerade. Härigenom kan man vid dokumenteringen av granskningen av kontrollmiljöns s.k. mjuka kontroller tillämpa ett enklare tillvägagångssätt och låta bli att dokumentera testningen av de mjuka kontrollerna.</p>	<p>Kontrollmiljön utgör det mest centrala av Cosos delområden (40 %). Utan en fungerande kontrollmiljö är det bl.a. mycket svårt att få revisionsevidens för de egentliga kontrollåtgärderna (40 %). Testningen av kontrollerna kan under inga omständigheter lämnas odokumenterad (20 %).</p>	0,50
<p>Bankens revisionsstrategi baserar sig på välplanerade och effektivt fungerande kontroller. Om man dock av effektivitetshänsyn till kontrollen beslutar verkställa kontrollen i form av substansgranskning, finns det överhuvudtaget inget behov att genomföra någon granskning av kontrollerna.</p>	<p>Granskningen av kontrollerna kan inte helt förbigås under några som helst omständigheter (25 %). Granskaren bör alltid åtminstone förstå och uppskatta Coso-kontrollernas delområden, om än man inte i den slutliga värderingen skulle förlita sig på dem (50 %).</p>	0,80

	I bankmiljön kan man inte effektivt uppnå säkerhet om de centrala ståndpunktstagandena i bokslutet med substansgranskning (25 %).	
<p>Vid granskningen av de etiska värdena och ärligheten i anslutning till kontrollmiljön fäster man uppmärksamhet vid bl.a. följande omständigheter:</p> <p><i>1 Man har upprättat Code of conduct, hela personalen har informerats om den och en kopia av den står till alla intressentgruppers förfogande.</i></p> <p><i>2 Principer om oberoende och förhållningsregler för eventuella intressekonfliktsituationer har upprättats och delgivits personalen.</i></p> <p><i>3 "Ledningens röst" betonar regelbundet och fördömligt rätt verksamhetssätt.</i></p> <p><i>4 Man har upprättat mekanismer med vilka man igenkänner de centrala risker som påverkar den ekonomiska rapporteringen och de fungerar ärligt och beaktande de etiska värdena.</i></p> <p><i>5 Det finns mekanismer genom vilka man igenkänner förändringarna som inträffar i miljön (som påverkar bolagets verksamhet) och man reagerar på dem.</i></p> <p><i>6 Umgången med samtliga intressentgrupper sköts enligt höga etiska värden.</i></p>	Punkterna 4 och 5 (50 %) ansluter sig till ledningens process för att behärska riskerna enligt Coso (50 %), varför de inte hör hit.	0,40
<p><u>Kontrollåtgärderna</u></p>		
<p>För att den s.k. business performance -rapporten som utgör en central del av bankens kontrollåtgärder skall kunna användas som granskningsevidens, bör följande delområden genomgå vid granskningen av rapporten:</p> <p>Rapportens riktighet påverkas av kontrollernas uppbyggnad och deras funktionsduglighet.</p> <p>Rapportens användare förstår betydelsen av sitt arbete.</p> <p>Rapporterna är sakenligt arkiverade och envar ansvarsperson har godkänt dem med sin underskrift.</p>	<p>Centrala frågeställningar vid utnyttjandet av dessa rapporter är förutom de ovan nämnda bl. a. följande: man har en klar ansvarsfördelning och dokumentation av uppföljningen och korrigeringen av avvikelserna (35 %), väsentlighetsgränserna har bestämts så att de är tillräckligt låga i förhållande till revisionens väsentlighetsgränser (35 %) och rapporterna används tillsammans med övriga kontroller (30 %).</p>	0,90

<p>I övrig har man för avsikt att förlita sig på de manuella nyckelkontrollerna vid granskningen. Dessa kontroller har värderats och testats i anslutning till de två föregående årens revision, och de har konstaterats vara funktionsdugliga. Enligt bankens uppgift har det inte inträffat förändringar i nyckelkontrollernas eller deras funktion under år 2006. Härigenom kan man vid granskningen av år 2006 tillämpa s.k. rotation, som möjliggör ett mellanår för testningen av kontrollerna. Härigenom förbättrar man också granskningens effektivitet. Ett exempel på en fungerande manuell kontroll som ansluter sig till övervakningen av kontrollerna (COSO:s monitoring), är bl.a. omnämmandet i revisorns arbetspapper för senaste år om att "Juristen som ansvarar för bolagets beskattning bekräftar, att de latent skatterna är kuranta. De latent skatterna överensstämmer med den för dem uppgjorda detaljerade specifikationen. Samtliga tidigare upptäckta differenser har identifierats och utretts."</p>	<p>Såväl de manuella som de automatiska nyckelkontrollerna bör testats årligen (30 %). Med testningen bör man försäkra sig om att kontrollerna fungerat under hela räkenskapsperioden (30 %). Dessutom bör man utvärdera om sådana förändringar inträffat i bankens verksamhet eller verksamhetsmiljö, som även skulle förutsätta förändringar i kontrollernas uppbyggnad (30 %). Exemplet som nämns är en normal kontrollåtgärd i Coso, inte någon övervakning av kontroller (10 %).</p>	1,60
<p>För inlåningssystemets vidkommande har bankens tillämpningskontroller granskats år 2004 och kontrollernas funktion testades även år 2005. Tillämpningskontrollerna för utlåningssystemet har av revisionsbudgetskäl överhuvudtaget inte granskats, men man känner inte till ett enda fall där kontrollerna inte hade fungerat vederbörligt. På basen av ovanstående och av gammal erfarenhet testas funktionen av bankens tillämpningskontroller för såväl utlåningssystemet som inlåningssystemet inte år 2006. Eftersom man kommer att lita på kontrollernas funktionsduglighet behöver man inte utföra substansgranskning och ej heller s.k. analytiska granskningsåtgärder, vilket å sin sida förbättrar granskningens effektivitet.</p>	<p>Då det gäller en bank, och på basen av uppgifterna i uppgiftens grunduppgifter är inlånings- och utlåningssystemen bankens centralaste system. Deras tillämpningskontroller utgör nyckelkontroller, vars funktionsduglighet bör testas årligen (30 %). Man kan inte låta bli att göra detta på basen av gammal erfarenhet, i synnerhet om man ämnar uppnå betydande revisionsevidens genom kontrollerna (20 %). Dessutom bör alla allmänna datasystemskontroller alltid testas, om man ämnar lita på tillämpningskontrollerna (30 %). Analytiska granskningsåtgärder är nödvändiga, fastän kontrollerna vore fullkomliga (20 %).</p>	1,60
<p>Med stöd av väsentlighetsprincipen räcker det för andra än de s.k. nyckelkontrollerna att kontrollerna konstateras vara funktionsdugliga (testas) för en månad före räkenskapsperiodens utgång och en månad därefter. Härigenom säkerställer man bl.a. att kostnaderna och intäkterna periodiseras på rätt räkenskapsperiod.</p>	<p>För alla bankens tidigare nämnda kontrollers vidkommande bör man försäkra sig om, att de varit i funktion hela räkenskapsperioden (50 %). Om en kontroll varit ur funktion en viss period, bör man till denna del införskaffa revisionsevidens på något annat sätt (bl. a. genom substansgranskning) (50 %).</p>	0,90



<p>Vid testningen av kontrollerna använder man följande metoder:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. utfrågning av personalen,</li> <li>2. upprepning av kontrollåtgärderna,</li> <li>3. uppföljning av hur kontrollerna förverkligas (t.ex. genom att granska att kassavalvet är låst),</li> <li>4. genomgång av dokumentationen.</li> </ol> <p>Av dessa är uppföljningen av hur kontrollerna förverkligas som nämns i punkt 3 den effektivaste metoden och utfrågningen som nämns i punkt 1 den svagaste metoden, vilket bör beaktas då man väljer testningsmetod. Valet av testmetod påverkas bl. a. av hur väsentlig kontrollen som skall testas är och den interna kontrollens funktionsduglighet.</p>	<p>Upprepningen av kontrollåtgärderna är den effektivaste metoden att testa kontrollerna (60 %). Den interna kontrollens funktionsduglighet påverkar inte valet av kontrolltestmetod (40 %).</p>	0,60
<p>Vid valet av rätt urvalsstorlek för testningen av kontrollerna bör man fästa uppmärksamhet vid bl. a. följande omständigheter:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Om manuella åtgärder utgör en väsentlig del av kontrollen, bör urvalet vara större än om kontrollen vore helt automatiserad.</li> <li>2. Ju oftare en manuell kontrollåtgärd utförs i banken, desto mindre urval räcker.</li> <li>3. Ju större konfidens man önskar för kontrollen, desto större urvalsstorlek behövs.</li> <li>4. Ju större granskningsevidens man uppnår genom övriga revisionsåtgärder, desto mindre urvalsstorlek kan man använda vid testningen.</li> <li>5. Ju mer invecklad kontrollen är, desto mindre urval räcker till.</li> </ol>	<p>Påståendet är rätt.</p> <p>Påståendet är fel; ju oftare kontrollåtgärden utförs, desto större urvalsstorlek behövs.</p> <p>Påståendet är rätt.</p> <p>Påståendet är rätt.</p> <p>Påståendet är fel; ju mer invecklad kontrollåtgärden är, desto större urvalsstorlek behövs.</p>	<p></p> <p>0,30</p> <p></p> <p></p> <p>0,30</p>

<p>Ett tecken på svaghet i kontrollmiljön kan bland annat vara att ledningen på grund av sin belöning koncentrerar sig på optimering av det kortfristiga resultatet, att ledningens arbetsbörda är relativt liten och att granskningsutskottet på sina möten behandlar omständigheter som förutsätter specialkunnande såsom exempelvis användningen av derivator för att säkra (hedga) kommande räntor.</p>	<p>Kontrollmiljön kan försvagas av att ledningen har en för stor arbetsbörda (40 %). Den omständigheten att granskningsutskottet behandlar frågor som förutsätter specialkunnande, förbättrar kontrollmiljön (60 %).</p>	0,60
---	--	------

Svarets allmänna helhetsintryck

1,00

**TOTALT 10,00 POÄNG**

**CGR-EXAMEN 2006**  
**DEL 2**  
**REVISIONSBERÄTTELSEN OCH ÖVRIGA RAPPORTER**

**Uppgift 1 (7 poäng)**

Poäng iakttagelse/rapportering	Granskad omständighet	Granskningsiakttagelse, motiverad bedömning och korrigeringsförfarande	Inverkan på rapporteringen (vad rapporteras), om felet eller bristen inte korrigeras	Rapportering (var/hur) rapporteras om felet eller bristen inte korrigeras								
	<b>Bokslutets och verksamhetsberättelsens innehåll samt presentations sättet</b>											
Punkt 1. 1,30/0,20	Återbetalning av kapitallånet (moderbolaget)	<p>I ABL 5:1 § 1 momentet, punkt 2 stadgas att kapitallånets kapital endast får återbetalas om det finns full täckning för det bundna egna kapitalet och andra icke utdelningsbara poster enligt bolagets, och om bolaget är ett moderbolag, enligt koncernens balansräkning för den senast avslutade räkenskapsperioden. Kapitallånet eller del därav får inte återbetalas innan bokslutet fastställts.</p> <p>I uppgiften hade moderbolaget återbetalt 3 020 000 euro av kapitallånet under räkenskapsperioden 2005. Täckningen för bundet eget kapital före återbetalningen av kapitallånet var enligt moderbolagets fastställda balansräkning per 31.12.2004 följande:</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td>Balanserad förlust från tidigare räkenskapsperioder</td> <td style="text-align: right;">-6 312 000</td> </tr> <tr> <td>Räkenskapsperiodens vinst</td> <td style="text-align: right;">+2 628 000</td> </tr> <tr> <td><u>Kapitallån</u></td> <td style="text-align: right;"><u>+6 040 000</u></td> </tr> <tr> <td>Täckning</td> <td style="text-align: right;">+2 356 000</td> </tr> </table> <p>Man skulle endast ha fått återbetala 2 356 000 euro av kapitallånet.</p>	Balanserad förlust från tidigare räkenskapsperioder	-6 312 000	Räkenskapsperiodens vinst	+2 628 000	<u>Kapitallån</u>	<u>+6 040 000</u>	Täckning	+2 356 000	Modebolaget har återbetalt 664 000 euro av kapitallånet i strid med ABL 5:1 § 1 momentet, punkt 2.	Anmärkning i revisionsberättelsen och nekande utlåtande om ansvarsfriheten
Balanserad förlust från tidigare räkenskapsperioder	-6 312 000											
Räkenskapsperiodens vinst	+2 628 000											
<u>Kapitallån</u>	<u>+6 040 000</u>											
Täckning	+2 356 000											

		Sålunda återbetalde moderbolaget kapitallån om 664 000 (3 020 000 – 2 356 000) euro i strid med ABL 5:1 § 1 momentet, punkt 2. Koncernens vinstmedel 31.12.2004 var positiva, varför de inte begränsade återbetalningen av kapitallån.		
Punkt 2. 0,90/0,15	Omorganisationsavsättningen gällande fabriken i Rymättylä (koncernen)	<p>Enligt IAS 37.80 skall en avsättning för omstrukturering enbart omfatta de direkta utgifterna som uppstår vid omstruktureringen, det vill säga sådana som både</p> <p>(a) är betingade av omstruktureringen och</p> <p>(b) saknar samband med företagets pågående verksamheter.</p> <p>IAS 37.81 En avsättning för omstrukturering inkluderar inte sådana utgifter som t.ex. beror på</p> <p>(a) omskolning eller omplacering av den personal som stannar kvar i företaget,</p> <p>(b) marknadsföring eller</p> <p>(c) investeringar i nya system och distributionsnät.</p> <p>Sådana utgifter hör samman med den framtida verksamheten och är inte avsättningar för omstrukturering på bokslutsdagen. Utgifterna redovisas därför på samma grund oberoende av omstruktureringen.</p> <p>IAS 37.82 Identifierbara, framtida rörelseförluster fram till dess omstruktureringen sker inkluderas inte i en avsättning, såvida de inte är knutna till ett förlustkontrakt enligt definitionen i punkt 10.</p> <p>IAS 37.83 Enligt punkt 51 beaktas inte vinster vid den förväntade avyttringen av tillgångar vid beräkningen av en avsättning för omstrukturering, även om avyttringen ses som en del av omstruktureringen.</p> <p>I uppgiften innehåller den omorganisationsavsättning som bokats för överföringen av produktionen till Kina, kostnader som enligt IAS 37 punkterna 80-83 inte får inkluderas i avsättningen:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Flyttnings- och installationskostnaderna för produktionslinjerna 300 000 euro samt konsultarvodet om 200 000 euro ansluter sig till den pågående verksamheten och kostnaderna uppstår under räkenskapsperioden 2006 (IAS 37.81), då de skall bokas enligt prestationsprincipen.</li> </ul>	I koncernens resultat har man bokat 300 000 euro för mycket omorganisationsavsättning.	<p>Anmärkning i revisionsberättelsen och nekande utlåtanden</p> <p>Revisionsanteckningen nekande</p>

		<ul style="list-style-type: none"> <li>- Den uppskattade försäljningsvinsten 500 000 euro för fabriksbyggnaden i Rymättylä skall inte inkluderas i avsättningen (IAS 37.83). Försäljningsvinsten bokas enligt prestationsprincipen när den förverkligas.</li> <li>- Man antar att produktionskostnaderna vid fabriken som skall stängas år 2006 stiger, eftersom produktionens verksamhetsgrad sjunker på grund av produktionsinrättningens nedkörning. Uppskattningen av de höjda kostnaderna 300 000 euro ansluter sig till produktionen år 2006, varför de ej bör avsättas i förskott (IAS 37.82).</li> </ul> <p><b>Korrigerig: Ovannämnda kostnader om totalt 300 000 euro bör inte bokas som kostnader i koncernen för räkenskapsperioden 2005. Räkenskapsperiodens resultat förbättras och omorganisationsavsättningen minskar med 300 000 euro.</b></p>		
Punkt 3. 0,90/0,15	Åt konsultbolaget beviljade optioner (moderbolaget och koncernen)	<p>Styrelsen har åt konsultbolaget som förmedlat försäljningen av nöjeselektronikaffärsverksamheten, avtalsenligt, såsom framgångs- arvode, beviljat bolaget optioner ur optionsprogrammet för år 1999. Arvodet uppgår till 300 000 euro. Enligt noterna till bokslutet riktar sig bolagets optionsprogram till koncernens nyckelpersoner, varför styrelsen saknade bemyndigande att bevilja optionen.</p> <p>Styrelsens beslut att bevilja optionen strider med ABL 4:2a §.</p> <p>Arvodet om 300 000 euro har inte bokats som kostnad varken i moderbolagets eller i koncernens bokslut.</p> <p><b>Korrigerig: I moderbolagets och koncernens bokslut bokas en kostnad och en skuld om 300 000 euro. De beviljade optionerna bör annulleras.</b></p>	<p>Styrelsen har beviljat optionsrätter om 300 000 euro i strid med ABL 4:2a §.</p> <p>I koncernens och moderbolagets resultat saknas konsultkostnader om 300 000 euro.</p>	<p>Anmärkning i revisionsberättelsen och nekande utlåtanden</p> <p>Revisionsanteckningen nekande</p>
Punkt 4. 0,90/0,15	Klassificeringen och bokföringsbehandlingen av Televisionsenheten som en avyttringsgrupp	<p>Enligt IFRS 5.7-8 skall avyttringsgruppen vara tillgänglig för omedelbar försäljning i förevarande skick och endast underkastad sådana villkor som är normala och sedvanliga. Det måste vidare vara mycket sannolikt att försäljningen sker. Om villkoren enligt IFRS 5.7-8 uppfylls efter bokslutstidpunkten, får företaget inte i</p>	<p>Koncernens resultat för pågående verksamheter har uppgetts fel,</p>	<p>Anmärkning i revisionsberättelsen och nekande utlåtanden</p>

	<p>som innehas för försäljning (är till salu) (koncernen)</p>	<p>bokslutet som skall offentliggöras, klassificera avyttringsgruppen såsom att den innehas för försäljning. När dessa villkor uppfylls efter bokslutstidpunkten, men innan bokslutet godkänns för offentliggörande, skall företaget dock i noterna inta uppgifterna enligt punkterna IFRS 5.41 (a), (b) och (c).</p> <p>I uppgiften är det mycket sannolikt, att enheten säljs, men objektet är inte i omedelbart försäljningsskick vid bokslutstidpunkten, eftersom bolaget beslutat rengöra produktionsinrättningens markområde före försäljningen och eftersom rengöringen beräknas bli klar efter det att bokslutet godkänts i april 2006.</p> <p>I uppgiften är Televisionsenheten färdig att säljas i april 2006, d.v.s. efter datum för bokslutets godkännande. Därför bör man boka avskrivningarna om 572 000 euro som inte ännu bokats, i resultatet. Enligt IAS 36.12 punkt f) utgör planerna på att avyttra enheten tecken på nedskrivningsbehov, varför enhetens nedskrivningsbehov bör testas. Eftersom enhetens gängse värde, som baserar sig på en utomstående experts uppskattning av gängse värdet med avdrag för överlåtelsekostnader, underskrider bokföringsvärdet, skall nedskrivningsförlusten bokas enligt IAS 36.21, inte enligt IFRS 5.15. Med beaktande av naturen av de tillgångsposter som är till salu, korrigerar de korrigerade avskrivningarna (minskar) beloppet för nedskrivningsförlusten. Därför saknar korrigeringen resultateffekt.</p> <p><b>Korrigerig:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– I bokslutet bör avskrivningarna om 572 000 euro, som inte bokats för räkenskapsperioden, kostnadsföras. Å andra sidan bör den bokade nedskrivningsförlusten minskas med ifrågavarande avskrivningar. Härigenom saknar korrigeringen resultateffekt.</li> <li>– Räkenskapsperiodens resultat för Televisionsenheten bör upptas i resultatet för pågående verksamheter (på basen av data i uppgiften kan man inte fastställa enheten resultat).</li> <li>– Tillgångarna och skulderna för rörelsegrenarna som är till salu bör ingå i balansposterna för pågående verksamheter.</li> <li>– På motsvarande sätt bör noterna, relationstalen och övriga</li> </ul>	<p>eftersom Televisionsenheten i strid med IFRS 5.7-8 klassificerats som varande till salu. Räkenskapsperiodens resultat för Televisionsenheten borde upptas i resultatet för pågående verksamheter och på motsvarande sätt bör tillgångarna och skulderna som innehas för att säljas upptas bland tillgångarna och skulderna för de pågående verksamheterna.</p>	<p>Revisions anteckningen nekande</p>
--	---	--	---	---------------------------------------

		<p><b>uppgifter som ingår i bokslutet korrigeras för de rörelsegrenar som är till salu respektive de som är pågående.</b></p> <p><b>– För nedskrivningsförlusten bör man i tillämpliga delar ge uppgifterna enligt IAS 36.126, 129 och 130 i noterna.</b></p>		
Punkt 5. 0,40/0,15	Betydande risker och osäkerhetsfaktorer	<p>Enligt BFL 3 kapitlet 1 § 5 momentet skall verksamhetsberättelsen med beaktande av omfattningen och strukturen av den bokföringsskyldiges verksamhet, innehålla balanserad och heltäckande uppskattning av den bokföringsskyldiges mest betydande risker och osäkerhetsfaktorer samt andra omständigheter som påverkar utvecklingen av den bokföringsskyldiges affärsverksamhet samt ekonomiska ställning och resultat. Uppskattningen skall innehålla de viktigaste nyckeltalen för att förstå den bokföringsskyldiges affärsverksamhet samt ekonomiska ställning och resultat. I detta syfte skall även nyckeltalen och övriga uppgifter om personalen och omgivningsfaktorer samt andra omständigheter som kan påverka den bokföringsskyldiges affärsverksamhet uppges. Vid behov skall i uppskattningen även ingå kompletterande uppgifter och tilläggsupplysningar om siffror som meddelats i bokslutet.</p> <p>Uppskattningen av verksamhetens risker och osäkerhetsfaktorer i verksamhetsberättelsen motsvarar inte till sitt innehåll målsättningarna för innehållet i BFL 3:1 § 5 momentet.</p> <p><b>Korrigerig: I verksamhetsberättelsen borde man specificera de väsentliga strategi- och verksamhetsriskerna som ansluter sig till koncernens verksamhet. Koncernens finansiella risker har uppgetts i noterna, varvid verksamhetsberättelsen åtminstone borde innehålla en hänvisning till de i noterna angivna finansiella riskerna.</b></p>	I verksamhetsberättelsen har man inte med beaktande av omfattningen av verksamheten upptagit uppskattningen av verksamhetens risker och osäkerhetsfaktorer tillräckligt heltäckande och balanserat.	Skriftlig rapportering åt styrelsen med promemoria eller revisionsprotokoll
Punkt 6. 0,30/0,15	Segmentinformation	Enligt IAS 14.35 utgör en rörelsegren ett segment för vilket information skall lämnas om huvuddelen av intäkterna härrör från försäljning till externa kunder. Huvuddelen kan anses vara t.ex. över 50 % av försäljningen. Dessutom stadgas i IAS 14.16 att på segmentet påförs poster som direkt kan hänföras till detta samt en vederbörlig andel av poster som på ett rimligt sätt kan hänföras till	Finansieringsverksamhetssegmentet i koncernens noter uppfyller inte definitionen för segment i IAS 14.	Skriftlig rapportering åt styrelsen med promemoria eller revisionsprotokoll

		<p>segmentet. Koncernens centrala förmögenhetsförvaltning och placeringsverksamhet är i allmänhet sådana att de inte på ett förnuftigt sätt kan hänföras till segmenten.</p> <p>I uppgiften utgör finansieringsverksamheten ett av segmenten i koncernen, som centraliserat upprätthåller koncernens finansiella tjänster såsom placering och anskaffning av medel. Segmentet betjänar endast koncernens interna verksamhet. Det är endast fråga om poster som inte kan hänföras till andra rörelsesegment, inte om ett eget segment.</p> <p><b>Korrigerig: Poster som redovisats i segmentet finansieringsverksamhet bör upptas i Övrig verksamhet, som innehåller koncernens gemensamma poster som inte kan hänföras till andra segment.</b></p>		
Punkt 7. 0,30/0,15	Principerna för upprättande av koncernbokslutet	<p>Enligt IAS 39.95 skall förändringen av gängse värde för den effektiva delen av derivatinstrument som uppfyller villkoren för säkring av kassaflöde bokas direkt mot nedskrivningsfonden (eller någon annan fond) under eget kapital. Vinsterna och förlusterna som bokats mot eget kapital överförs till resultaträkningen den period under vilken den säkrade posten bokas i resultaträkningen. Säkringen av en mycket sannolik prognostiserad transaktion utgör enligt IAS 39.86 en kassaflödessäkring.</p> <p>I principerna för bokslutets upprättande i uppgiften har man beskrivit bokföringsprinciperna för säkringen av kassaflöden fel: <i>"Förändringen i gängse värden för derivator som uppfyller villkoren för säkringen av kassaflöden bokas med resultatteffekt liksom förändringarna i gängse värdena för de kassaflöden som är föremål för säkringen."</i></p> <p><b>Korrigerig:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Bokningsprincipen för säkringen av kassaflödet bland principerna för bokslutets upprättande bör korrigeras i enlighet med IAS 39.95.</li> <li>– Förändringen av elderivatornas gängse värde som bokats i resultaträkningen bör upptas i värdeförändringsfonden</li> </ul>	Uppgifterna i noterna för säkringen av kassaflöden är felaktiga i principerna för upprättande av koncernbokslutet.	Rapportering åt ledningen muntligt eller med en promemoria



		<b>under eget kapital, ej heller värderas elinköpsavtalen till gängse värde eller bokas värdeförändringen i resultaträkningen (enligt punkt 20 i noterna utgör elsäkringarnas gängse värde som bokats i resultaträkningen 121 000 euro. Beloppet är inte väsentligt.).</b>		
Punkt 8. 0,20	Bestämmande av väsentlighetsgränsvärdet	Man har använt allmänt accepterade metoder för bestämmande av väsentlighetsgränsen. Faktorer som bör beaktas i bokslutet är bl.a.: <ul style="list-style-type: none"> <li>– koncernens väsentlighetsgräns bestäms på basen av resultatet för pågående verksamheter</li> <li>– vid bestämningen av väsentlighetsgränsen kan man beakta posterna av engångsnatur under räkenskapsperioden 2005, eftersom räkenskapsperiodens resultat av bl.a. dessa orsaker är exceptionellt svagt och eftersom de väsentliga posterna av engångsnatur i allmänhet är föremål för granskning</li> <li>– moderbolagets förlust före koncernbidrag.</li> </ul>		
1. 0,10 2. 0,15 3. 0,10 4. 0,15 5. 0,10 6. 0,05 7. 0,05	Övriga iakttagelser	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Revisorn borde överväga att försäkra sig om skuldernas existens genom att själv skaffa utomstående bekräftelser och inte bara nöja sig med de bekräftelser bolaget inbegärt och erhållit.</li> <li>2. I moderbolagets noter saknas uppgifterna enligt BFF 2:8 § 4 momentet gällande arvoden samt pensionsförbindelserna för verkställande direktören och hans suppleant, medlemmarna och suppleanterna i styrelsen, specificerade per person. På motsvarande sätt bör dessa uppgifter ges för personer som tidigare hört till ifråga varande organ. Uppgifterna förutsätts i ett bokslut för ett listat bolag.</li> <li>3. De uppgifter som förutsätts gällande egna aktier enligt ABL 11:9a § har upptagits i verksamhetsberättelsen samt noterna (i verksamhetsberättelsen hänvisas till punkten i noterna). Följande fattas dock: <ol style="list-style-type: none"> <li>a. Gällande egna aktier som man har i sin besittning, per aktieslag <ol style="list-style-type: none"> <li>i. det sammanlagda nominella beloppet</li> </ol> </li> <li>b. Gällande förvärvade och överlåtna egna aktier</li> </ol> </li> </ol>		Rapportering åt ledningen muntligt eller med en promemoria

		<ul style="list-style-type: none"> <li>i. Datum (förvärv och avyttring)</li> <li>ii. Det sammanlagda nominella beloppet</li> <li>iii. Orsakerna till att aktierna har erhållits eller avyttrats</li> <li>iv. Hur aktierna har erhållits eller avyttrats.</li> </ul> <p>4. I moderbolagets bokslut har försäljningsförlusten 4 137 000 euro för nöjeselektronikaffärsverksamheten upptagits bland övriga rörelsekostnader. Enligt BFL 4:2 § utgör försäljningen av en affärsverksamhet en sådan händelse som avviker från det sedvanliga, är av engångsnatur och väsentlig, att den bör upptas bland extraordinära kostnader.</p> <p>5. I koncernen har man testat telekommunikationssegmentet (= enhet som genererar kassaflöde) med avseende på nedskrivningsbehov 30.9.2005. I enheten som genererar kassaflöde beslöt man 12.12.2005 inleda omorganisation vid fabriken i Rymättylä. Beslutet kan vara en tillräcklig orsak för att utföra testningen med avseende på avskrivningsbehovet för enheten som genererar kassaflöde på nytt efter 30.9.2005.</p> <p>6. I noterna till koncernbokslutet saknas uppgiften enligt punkten IAS 36.130 a.) gällande verkställda nedskrivningar: de händelser och omständigheter som lett till nedskrivningen.</p> <p>7. Ur moderbolagets noter saknas uppgift om styrelsens bemyndiganden enligt ABL 11:8 § 1 momentet, punkt 6. Bemyndigandena har upptagits i verksamhetsberättelsen.</p>		
<b>Totalt</b>				
<b>7,00</b>				

<b>Uppgift 2 (2 poäng)</b>	<b>Poäng</b>
<b>a.)</b>	
<b>Exempel på godtagbar revisionsberättelse</b>	<b>1,80</b>
<b>REVISIONSBERÄTTELSE</b>	0,01
<b>Till Provalmistus Abp:s aktieägare</b>	0,01
Vi har granskat Provalmistus Abp:s bokföring, bokslut, verksamhetsberättelse och förvaltning för räkenskapsperioden 1.1–31.12.2005. Styrelsen och verkställande direktören har avgett koncernbokslutet, upprättat i enlighet med internationella redovisningsstandarder (IFRS) sådana som de antagits av EU, samt verksamhetsberättelsen och moderbolagets bokslut upprättat i enlighet med ikraftvarande stadganden och bestämmelser i Finland, omfattande moderbolagets balansräkning, resultaträkning, finansieringsanalys och noter till bokslutet. Efter utförd granskning avger vi vårt utlåtande om koncernbokslutet, samt moderbolagets bokslut, verksamhetsberättelsen och förvaltningen.	0,03
Granskningen har utförts enligt god revisionssed. Bokföringen, de tillämpade redovisningsprinciperna, innehållet i bokslutet och verksamhetsberättelsen samt presentationssättet har härvid granskats i tillräcklig omfattning för att konstatera att bokslutet och verksamhetsberättelsen inte innehåller väsentliga fel eller brister. Vid granskningen av förvaltningen har vi utrett huruvida medlemmarna i moderbolagets styrelse och verkställande direktören handhaft förvaltningen av bolagets angelägenheter i enlighet med stadgandena i aktiebolagslagen.	0,02
<b>Såsom anmärkning enligt revisonslagen 19 § 2 momentet framför vi följande:</b>	–0,05, om inte återfinns i berättelsen
Moderbolaget har återbetalt kapitallån om 664 000 euro i strid med ABL 5:1 § 1 momentet, punkt 2.	0,30 –0,10, om inte återfinns i berättelsen
Styrelsen har beviljat optionsrätter till ett värde av 300 000 euro i strid med ABL 4:2a §.	0,15 –0,10, om inte återfinns i berättelsen
Konsultkostnader om 300 000 euro saknas ur koncernens och moderbolagets resultat.	0,10
I koncernens resultat har man bokat 300 000 euro för stor omorganisations-avsättning.	0,25
Koncernens resultat för pågående verksamheter har uppgetts felaktigt, eftersom Televisionsenheten i strid med IFRS 5.7-8 klassificerats som en verksamhet som är till salu (innehas för att säljas). Räkenskapsperiodens resultat för Televisionsenheten borde ingå i resultatet för pågående verksamheter och på motsvarande sätt bör tillgångarna och skulderna som innehas för försäljning upptas bland tillgångarna och skulderna för pågående verksamheter.	0,30

## Koncernbokslutet

Koncernbokslutet, som upprättats i enlighet med internationella redovisningsstandarder (IFRS) sådana som de antagits av EU, ger inte på sätt som avses i dessa standarder och bokföringslagen riktiga och tillräckliga uppgifter om resultatet av koncernens verksamhet och dess ekonomiska ställning. 0,10

## Moderbolagets bokslut, verksamhetsberättelse och förvaltning

Moderbolagets bokslut har inte upprättats enligt bokföringslagen och övriga stadganden och bestämmelser om hur bokslut skall upprättas, ej heller ger det på sätt som avses i bokföringslagen riktiga och tillräckliga uppgifter om resultatet av moderbolagets verksamhet och dess ekonomiska ställning. 0,10

Verksamhetsberättelsen har inte upprättats enligt bokföringslagen och övriga stadganden och bestämmelser om hur verksamhetsberättelse skall upprättas. Verksamhetsberättelsen är inte förenlig med bokslutet, ej heller ger den på sätt som avses i bokföringslagen riktiga och tillräckliga uppgifter om resultatet av koncernens och moderbolagets verksamhet och ekonomiska ställning. 0,20

Koncernbokslutet och moderbolagets bokslut kan inte fastställas, ej heller kan ansvarsfrihet beviljas åt medlemmarna i moderbolagets styrelse och verkställande direktören för den av oss granskade räkenskapsperioden. Styrelsens förslag till behandling av resultatet beaktar inte stadgandena i aktiebolagslagen. 0,20

Helsingfors 14.3.2006 0,01

Reviisori Ab, CGR-samfund 0,01

*Katja Kurki*

Katja Kurki, CGR 0,01

b.)

**Exempel på godtagbar revisionsanteckning 0,20**

## REVISIONSANTECKNING

Varken bokslutet eller verksamhetsberättelsen har upprättats enligt god bokföringssed. Över utförd revision har berättelse idag avgivits.

Helsingfors 14.3.2006

Reviisori Ab, CGR-samfund

*Katja Kurki*

Katja Kurki, CGR

**Uppgift 3 (1 poäng)**

Effekten av övergångsskedet för ABL: 0,20

Om styrelsen med stöd av bemyndigande som bolagsstämman givit, fattar ett beslut innan den nya lagen träder i kraft 1.9.2006, tillämpas den gamla ABL (29.9.1978/734) på beslutet. Om styrelsen med stöd av bemyndigande som bolagsstämman givit fattar ett beslut efter det att den nya lagen trätt i kraft (1.9.2006 eller härfter), tillämpas den nya ABL (21.7.2006/624) på beslutet (Lag om införande av aktiebolagslagen 10 §). Dessutom gäller att om styrelsen hade fattat beslut om användande av bemyndigandet och upptagande av ett konvertibelt skuldebrevslån 31.8.2006, före den nya aktiebolagslagens ikraftträdande, skall man ändå tillämpa 9:9-11 § samt 14 § 1 och 3 momenten i den nya aktiebolagslagen på emissionen av aktier med stöd av konvertibla skuldebrev, om teckningstiden för aktierna börjar först tre år efter den nya lagens ikraftträdande (Lag om införande av aktiebolagslagen 15 §). I uppgiften kommer detta att ske, eftersom aktiernas teckningstid börjar vid lånetidens utgång om 4 år.

Nya ABL (21.7.2006/624): 0,50

Bolaget får inte ge penninglån eller andra medel för att utomstående skall kunna förvärva aktier i bolaget eller dess moderbolag. Ett undantag från ovanstående utgör åtgärder inom ramen för utdelningsbara medel, vilkas syfte är att förvärva aktier till anställda i bolaget eller i närstående bolag (ABL 13:10 §). Härigenom är det förbjudet att ge lån för tecknanden av ett konvertibelt skuldebrevslån åt medlemmarna i styrelsen och verkställande direktören, men tillåtet åt bolagets anställda. Styrelsen kan dock inte fatta beslut i en fråga som berör den själv. (ABL 6:4 §)<sup>5</sup>.

Gamla ABL (29.9.1978/734): 0,30

Bolaget får inte lämna penninglån eller ge ut andra medel i syfte, att mottagaren eller någon som hör till dennes närmaste krets med medlen skall förvärva aktier i bolaget (ABL 12:7 § 3 momentet). Stadgandet gäller även finansieringen för att uppta konvertibla skuldebrevslån. Det är på alla sätt förbjudet att finansiera förvärvet av bolagets egna aktier. Styrelsen kan dock inte fatta beslut i en fråga som berör den själv (ABL 8:10 §)<sup>5</sup>.

**TOTALT 10,00 POÄNG**

<sup>5</sup> Jävsbestämmelserna bör även tillämpas på situationer i vilkas å många av styrelsens eller förvaltningsrådets medlemmar (eller suppleanter) är jäviga, att ifrågavarande organ inte längre enligt lag eller bolagsordningen är beslutsfört. Härvid bör beslutsfattandet i frågan överföras på ett högre förvaltningsorgan, d.v.s. förvaltningsrådet eller bolagsstämman. (WSOYpro: Yhtiöoikeus: Osakeyhtiön johto: Toimintarajoitteet) Av gammalt har man tillämpat en tolkning enligt vilken ingen är jävig om samtliga styrelsemedlemmar är jäviga. Att tillämpa denna princip på ett offentligt noterat bolag är minst sagt ifrågasatt.