

CENTRALHANDELSKAMMAREN
Revisionsnämnden

CGR-EXAMEN 2008
BEDÖMNINGSGRUNDER

CGR-EXAMEN 2008
DEL 1
GOD REVISIONSSED OCH GOD BOKFÖRINGSSSED

Uppgift 1 (10 poäng)

Allmänt:

Vid bedömningen av oberoende tillämpas den nya revisionslagen (459/2007) och i rapporteringen (anmärkningen) den upphävda revisionslagen (936/1994) (1,0 poäng).

1. FRÅGA: Har CGR Myyrä på det sätt som avses i 24 § i revisionslagen varit oberoende att utföra revisionen av Moottori Oy för räkenskapsperioden 1.1–31.12.2007 i enlighet med 11 § i revisionslagen?

7,0 poäng = klart ställningstagande att han inte är oberoende (1,0 p.) + tillräcklig motivering (3,0 p.) samt ställningstagande gällande fungerandet som sekreterare (1,5 p.) och biträde (1,5 p.).

Utöver verksamheten i de organ som nämns i 15 § i revisionslagen omfattar revisionen även bolagsstämmans eller motsvarande organs verksamhet. Vid granskningen av förvaltningen bekantar revisorn sig också med de beslut som de organ som är objekt för revisionen har fattat och konstaterar att de beslut som enligt lagen ska fattas är gjorda och eventuella anvisningar som bolagsstämman har gett har efterföljts.

Som källa för god revisionssed kan de rekommendationer i revisionsfrågor som KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry publicerar användas. Enligt rekommendation 260 finns det i bolags- och stiftelselagstiftningen stadgat ett stort antal uttryckliga funktioner och skyldigheter för de i 15 § i revisionslagen nämnda organen. I samband med granskningen av bokföringen och bokslutet blir inte dessa, liksom ej heller efterlevanden av bolagsordningen eller motsvarande bestämmelser, nödvändigtvis granskade p.g.a. svårigheten med övervakningen. Granskningen av att dessa bestämmelser efterföljs ingår i granskningen av förvaltningen.

Myyräs syssla som ordförande

Inom ramen för granskningen av förvaltningen kommer CGR Masa Myyrä att granska sin egen verksamhet, eftersom han var ordförande för den bolagsstämma som Moottori Oy höll 14.6.2007. Därmed har han inte varit oberoende som revisor för Moottori Oy för räkenskapsperioden 1.1 – 31.12.2007.

Revisionsnämnden har i sin redogörelse för avgörandet Revisionsnämnden 7/2005 låtit den aktuella GRM-revisorns anmärkning stå kvar efter behandling av handelskammarens revisionsnämnds beslut där denna ansåg att det faktum att personen har varit ordförande vid bolagsstämman och sekreterare för styrelsen utgör ett hot mot revisorns oberoende. Den nya revisionslagen (459/2007) har i vissa hänseenden preciserat och stramat åt kravet på revisorns oberoende, vilket betyder att Revisionsnämndens beslut har relevans på situationen i uppgiften.

Myyräs syssla som sekreterare

I allmänhet utgör inte det faktum att en person fungerar som sekreterare vid bolagsstämman i ett aktiebolag, utan att särskilda förhållanden råder, ett hot mot personens oberoende som revisor.

Det är motiverat att granska frågan om oberoende med hjälp av de hot som gäller oberoendet, vilket revisorn är skyldig till enligt 24 § i revisionslagen. Exempel på relevanta hot är

- hot om eget intresse
- hot om granskning av eget arbete
- hot om skötsel av juridiskt ärende
- hot om närstående
- hot om påtryckning

Vid behov ska revisorn vidta åtgärder som tryggar oberoendet (ett försiktighetsåtgärdssystem), med vilka hoten kan förhindras utan att revisorn behöver avgå eller tacka nej till uppdraget.

Vid bedömningen av oberoendet är väsentligheten också viktig, det vill säga frågan huruvida hoten har stor betydelse.

Av uppgiften framgår inga sådana faktorer i situationsbeskrivningen som kunde användas för en noggrannare bedömning av huruvida de nämnda hoten existerar och om de är väsentliga. Därför är det inte möjligt att ta absolut ställning till frågan.

I någon utsträckning kan man söka råd i IFAC:s etiska anvisningar, som behandlar skötseln av rutinmässiga uppdrag för revisionskunden. En motsvarande uppgift, som dock är mera kritisk ur oberoendeperspektivet, är till exempel om revisorn har haft i uppgift att fungera som sekreterare för styrelsen i kundföretaget. I allmänhet orsakar inte fungerandet som sekreterare oberoende i synnerhet i de fall då det endast gäller skötseln av rutinmässiga uppdrag, till exempel upprättandet av protokoll. Se punkt 290.152 och punkterna 290.150–151 i IFAC:s etiska anvisningar. Ett eventuellt hot kan minskas genom försiktighetsåtgärder. Se även EU:s rekommendation om oberoende A-delen 2-punkten, underpunkt 2b och B-delen 4-punkten, underpunkt 1.

Myyräs syssla som biträde

I ett aktiebolag utgör i allmänhet inte det faktum att man biträder en aktieägare något hot mot personens oberoende som revisor, såvida inga särskilda omständigheter föreligger. Det som har sagts om sekreterare här ovanför kan delvis också tillämpas på det hot som biträdandet av en annan person orsakar.

Det är motiverat att granska frågan om oberoende med hjälp av de hot som gäller oberoendet, vilket revisorn enligt 24 § i revisionslagen är skyldig till. De relevanta hoten har behandlats under "Myyräs syssla som ordförande" här ovanför.

Av uppgiften framgår inga sådana faktorer i situationsbeskrivningen som kunde användas för en noggrannare bedömning av huruvida de nämnda hoten existerar och om de är väsentliga. Därför är det inte möjligt att ta absolut ställning till frågan.

2. FRÅGA: Vilka bolagsrättsliga perspektiv finns på denna fråga?

2,0 poäng = ordförandes ersättningsansvar (1,0 p.) + revisorns anmärkningsskyldighet (1,0 p.)

Enligt aktiebolagslagen (624/2006) 22:3 bör bolagsstämman ordförande ersätta den skada, som han i sin uppgift eller genom att agera i strid med denna lag eller bolagsordningen uppsåtligt eller genom vårdslöshet har orsakat bolaget, aktieägarna eller övriga personer.

Ordförande för bolagsstämman i ett aktiebolag är en sådan ansvarsperson som avses i 15 § 4 momentet i revisionslagen vars agerande revisorn vid behov ska anmärka på i revisionsberättelsen. Sakinnehållet i denna bestämmelse i revisionslagen är detsamma som i 19 § 2 momentet i den upphävda revisionslagen (936/1994). På rapporteringen tillämpas den upphävda revisionslagen (936/1994), eftersom den nya revisionslagen (459/2007) trädde i kraft först efter det att räkenskapsperioden inledes.

SAMMANLAGT 10,0 POÄNG

Uppgift 2 (10,0 poäng)

Komplettera revisionsplanen i punkterna 2 a-c här nedanför.

a) Sammanlagt 2,0 poäng

1,0 poäng = Bedömning av kundens interna kontroll- och adb-omgivning:

Kontrollerna har planerats och tagits i bruk	Ja	Nej	Motivering
Bedömning av prestationer	X		Företagsledningen följer månatligen upp och analyserar de förverkligade siffrorna jämfört med föregående räkenskapsperiod och budgeten. Väsentliga avvikelser behandlas och registreras i protokollen från ledningsgruppens möten.
Informationsbehandling		X	Betydande brister har noterats i informations-systemskontrollerna. Punkt 5 Bolagets informationssystemskontroller i revisionsplanen.
Fysiska kontroller		X	Det går inte att undvika farliga arbetskombinationer. Lagerpersonalen utför bl.a. inventeringen sporadiskt.
Uppgifterna hålls separat från varandra		X	På grund av att det endast finns ett begränsat antal anställda inom ekonomiförvaltningen kan man inte undvika samtliga farliga arbetskombinationer.

0,5 poäng = Slutsats gällande huruvida de interna kontrollerna är tillförlitliga: det går inte att förlita sig på kontrollerna.

0,5 poäng = Hur påverkar den slutsats som du har dragit planeringen av revisionsåtgärderna: Revisionsstrategin baserar sig inte på granskning av de interna kontrollerna. Revisionsevidens inhämtas huvudsakligen genom substansgranskning.

b) Sammanlagt 6,0 poäng

För de mest betydande icke-rutinmässiga punkterna har maximalt 1,0 poäng getts. Dessa icke-rutinmässiga punkter grundar sig på information given i uppgiften och examinandens observationer. För övriga punkter, till exempel väsentliga punkter gällande balansposterna, har maximalt 0,5 poäng getts. Granskningsåtgärderna kan inte innehålla enbart kontrollgranskningsåtgärder.

Definition av väsentligt fel eller brist:

Betydande risk	Motiveringar	Granskningsåtgärder
Intäktsföring av försäljning	Utgångspunkten är alltid att intäktsföring av försäljningen utgör en väsentlig risk.	<ul style="list-style-type: none"> - Testning av avskärningen för försäljningen - Genomgång av betydande försäljningsavtal - Undersökning av väsentliga registreringar och övriga rättelser utförda i samband med upprättandet av bokslutet - Externa bestyrkningar av försäljning och kundfordringar - Genomgång av nyckelkontroller
Eventuell försäljning av företaget	En icke-rutinmässig affärstransaktion, som kan påverka speciellt värderingen av betydande balansposter samt åtgärder och händelser i anknytning till företagets lönsamhet.	<ul style="list-style-type: none"> - Genomgång av styrelsemötesprotokollen - Genomgång av poster som baserar sig på subjektiv bedömning - Intervjuer med ledningen - Granskning av väsentliga registreringar och övriga rättelser utförda i samband med upprättandet av bokslutet - Med beaktande av väsentligheten strävar man efter att inhämta en tillräcklig mängd ändamålsenlig revisionsevidens för respektive resultaträknings- och balanspost
Valutarisk	En icke-rutinmässig affärstransaktion, som är förknippad med komplexa redovisningsprinciper.	<ul style="list-style-type: none"> - Genomgång av eventuella betydande valuta- o.d. avtal - Granskning av väsentliga registreringar utförda i samband med bokslutet - Externa bekräftelser - Genomgång av nyckelkontroller
Ersättningskrav i anknytning till förening av miljö	En icke-rutinmässig affärstransaktion, som är förknippad med komplexa redovisningsprinciper.	<ul style="list-style-type: none"> - Genomgång av styrelsemötesprotokollen - Undersökning av eventuella sakkunnigrapporter - Externa bekräftelser
Värdering av aktierna i det ryska intressebolaget	En post som inkluderar en bokföringsmässig uppskattning och osäkerhet kring mätningen	<ul style="list-style-type: none"> - Genomgång av budgeten för innevarande period/ett längre tidsintervall - Genomgång av revisionsrapporterna - Genomgång/uppföljning av den

		ekonomiska rapporteringen under räkenskapsperioden - Granskning av testningar för nedskrivningsbehov
Värdering av försäljningsfordringarna hos det ryska intressebolaget	Post, som inkluderar en bokföringsmässig bedömning	- Bekräftelse av kundfordringarna - Genomgång av finansieringsprognosen för innevarande period/ett längre tidsintervall - Genomgång/uppföljning av den ekonomiska rapporteringen under räkenskapsperioden - Genomgång/uppföljning av influtna betalningar/eventuella betalningsavtal - Genomgång av nyckelkontroller
Omsättningstillgångar	Väsentlig post i bokslutet	- Den fysiska existensen kontrolleras genom deltagande i inventeringen - Granskning av prissättning och värdering - Granskning av avskärningen
Risk för missbruk/ledningen förbigår kontrollerna	Utgångspunkten är att denna risk alltid existerar	Granskningsåtgärder som i punkt c)
Finansieringsrisk	Risk för att finansieringen inte är tillräcklig, eftersom företagets kortfristiga skulder är betydande i förhållande till tillgångarna.	- Genomgång av finansieringsprognoserna för innevarande period/ett längre tidsintervall. Säkerheterna för lånen och kontrakten i anknytning till dem går igenom.

c) Sammanlagt 2,0 poäng.

Om examinandena i stället för/utöver det som anges här nedanför har lyft fram åtgärder i anknytning till planeringen av granskningen har examinandena fått 0,5 – 1 poäng.

Definition av risken för missbruk:

Risk för missbruk	Granskningsåtgärder
I granskningsplanen utgår man från antagandet att den verksamma ledningen har möjlighet att förbigå kontrollerna	- De transaktioner som har förts i huvudboken och övriga korrigeringar som har gjorts vid upprättandet av bokslutet testas för än-

	<p>damålsenlighet</p> <ul style="list-style-type: none">- De bokföringsmässiga uppskattningarna går igenom för kontroll av eventuella snedvridningar, som genom missbruk kunde leda till ett väsentligt fel eller brist- En uppfattning bildas om de affärsmässiga verksamhetsgrunderna för sådana betydande affärstransaktioner som inte hör till bolagets ordinarie verksamhet eller som annars verkar vara ovanliga och dessa granskas
--	--

SAMMANLAGT 10,0 POÄNG

Uppgift 3 (10,0 poäng)**Uppgift 3.** (10,0 poäng + 0,75 tilläggs-poäng)**3.1** (8,0 poäng + 0,5 tilläggs-poäng)*Skede 1: sammanslagning av aktieslagen*

Det krävs en ändring av bolagsordningen för att aktierna i Data Abp:s A-serie och B-serie ska kunna sammanslås till en aktieserie. Beslutet om ändring av bolagsordningen för sammanslagning av aktieslagen ska göras på bolagsstämman med en sådan majoritet som avses i ABL 5:27 (ABL 5:28, 5:30 och 5:27.2). Vid ett majoritetsbeslut blir bolagsstämmans beslut det förslag som har fått stöd av minst två tredjedelar av de givna rösterna och de vid bolagsstämman representerade aktierna (ABL 5:27.1). För ett giltigt beslut vid sammanslagning av aktieslagen krävs det dessutom att majoriteten av de aktier inom respektive aktieslag som är representerade vid bolagsstämman understöder förslaget samt att samtycke inhämtas av majoriteten av samtliga sådana aktieslags aktier för vilka rättigheterna minskar (ABL 5:28). **(1,25 p)**

Skede 1: aktiebyte

I ABL används termen aktieemission för givandet av nya aktier och överlåtelse av egna aktier som finns i bolagets besittning (ABL 9:1.1, 15:4.2 och RP 109/2005 s. 99). Bolagsstämman fattar beslut om aktieemission (ABL 9.2.1). Alternativt kan styrelsen genom ett beslut på bolagsstämman ges fullmakt att fatta beslut om aktieemissionen helt eller till någon del i enlighet med ett beslut enligt ABL 9:2.2, där det stadgas om maximala antalet aktier som kan ges enligt aktieslag. **(0,25 p)**

Överlåtelsen av de egna aktierna i Data Abp till aktieägarna i Proggis Oy inom ramen för aktiebytet avviker från Data Abp:s aktieägares företrädesrätt enligt ABL 9:3, vilket betyder att det är fråga om en riktad emission enligt ABL 9:4. Vid en aktieemission kan man avvika från företrädesrätten i ABL 9:3 om det ur bolagets perspektiv finns vägande ekonomiska orsaker till detta (ABL 9:4.1). Vid bedömningen av om en riktad emission kan godkännas bör man fästa särskild uppmärksamhet vid förhållandet mellan aktiens teckningspris och verkliga pris (ABL 9:4.1). *Det kan finnas ett behov av en riktad emission vid till exempel finansiering av företagsaffärer, såsom vid aktiebyte (RP 109/2005 s. 102) (+0,25 tilläggs-p)*. Beslutet om en riktad emission ska fattas på bolagsstämman med sådan majoritet som avses i ABL 5:27 (se ABL 9:4.2 och 5:27.2). Följande uppgifter ska anges i beslutet om en betald emission: 1) antalet aktier som ges eller det maximala antalet aktier enligt aktieslag och huruvida man ger nya aktier eller aktier som finns i bolagets besittning; 2) vem som har rätt att teckna aktierna och vid en riktad emission dessutom motiveringarna till att det finns ett sådant vägande ekonomiskt skäl som avses i ABL 9:4.1 för avvikelsen från aktieägarnas företrädesrätt; 3) belopp som betalas för aktien (teckningspris) och motiveringar till fastställandet av detta; 4) aktiens betalningstid samt 5) aktiernas teckningstid (ABL 9:5). **(2,0 p)**

I den aktieemission som finns i uppgiften betalas teckningspriset med annan förmögenhet än pengar. I beslutet om aktieemission ska man utöver de uppgifter som krävs i ABL 9:5 även ange att teckningspriset betalas med apportegendom. I beslutet ska det dessutom finnas en utredning där apportegendomen och den betalning som denna står för specificeras samt de faktorer som påverkar värderingen av tillgångarna och de metoder som har använts vid värderingen av tillgångarna. (ABL 9:12.2.) **(1,0 p)**

Skede 2: inlösningsförfarande

Inget bolagsstämmobeslut krävs enligt ABL (se ABL 18 kapitlet). **(0,25 p)**

Skede 2: incentivprogram

Det är fråga om en riktad, obetald aktieemission. Tillvägagångssättet vid en riktad aktieemission har beskrivits här ovanför. En riktad aktieemission kan vara obetald endast om det med beaktande av bolagets och samtliga dess aktieägares intressen finns ett särskilt vägande ekonomiskt skäl till detta (ABL 9:4.1). *Incentivsystem som grundar sig på arvoden i aktier kan vara sådana att det ur bolagets perspektiv kan finnas särskilt vägande ekonomiska orsaker för en riktad emission (RP 109/2005 s. 102-103 och 111) (+0,25 tilläggs p)*. I beslutet om en obetald aktieemission ska följande nämnas: 1) antal aktier som emitteras enligt aktieslag och huruvida nya aktier eller aktier som finns i bolagets besittning ges samt 2) vem som har rätt att få aktier och vid en riktad, obetald emission dessutom motiveringar till de särskilt vägande ekonomiska skälen till avvikelser från aktieägarnas företrädesrätt enligt ABL 9:4.1 (ABL 9:17). **(1,0 p)**

Skede 2: makulering av egna aktier

Det behövs inget bolagsstämmobeslut för makulering av aktier. Styrelsen kan fatta beslut om makulering av egna aktier i bolagets besittning (ABL 15:12.1). **(0,25 p)**

Skede 3: fusion

Det är fråga om en dotterbolagsfusion med Data Abp som mottagande bolag (se ABL 16:1 och 16:2.2). I det mottagande bolaget fattar styrelsen beslut om fusionen (ABL 16:9.2). Om de aktieägare som har minst en tjugondedel av bolagets aktier så kräver är det dock bolagsstämman som fattar beslut om fusionen (ABL 16:9.2). Ett eventuellt bolagsstämmobeslut om fusionen ska ske med ett sådant majoritetsbeslut som krävs enligt ABL 5:27 (ABL 16:9.4 och 5:27.2). Fusionen kan kräva ändring av paragrafen om bransch eller någon annan paragraf i bolagsordningen, något som bolagsstämman fattar beslut om med den majoritet som krävs i ABL 5:27 (ABL 5:30 och 5:27.2). **(2,0 p)**

3.2. (2,0 poäng + 0,25 tilläggs poäng)*Skede 1: sammanslagning av aktieslagen*

ABL kräver inga särskilda åtgärder av revisorn. **(0,25 p)**

Skede 1: aktiebyte

Enligt utgångsantagandet i ABL 9:6.2 kräver ABL inga särskilda åtgärder av revisorn då det belopp som betalas för en egen aktie som finns i bolagets besittning och som saknar nominellt värde upp-tas i fonden för inbetalat fritt eget kapital. *Alternativ tolkning: Om överlåtelsen av egna aktier inkluderar en förhöjning av aktiekapitalet krävs det ett intyg enligt ABL 11:4.2 av revisorn och då ap-portegendom ingår också ett utlåtande enligt ABL 11:4.3. För denna alternativa tolkning gavs po-äng endast om examinanden utöver revisorns åtgärder även entydigt hade lyft fram avvikelser från utgångsantagandet i ABL 9:6.2. (0,25 p)*

Skede 2: inlösningsförfarande

ABL kräver inga särskilda åtgärder av revisorn. **(0,25 p)**

Skede 2: incentivprogram

En obetald aktieemission ska anmälas för registrering omgående efter det att beslutet om aktie-emission har fattats och till meddelandet om en riktad, obetald aktieemission ska revisorns utlåt-an-

de om motiveringarna till avvikelser från företrädesrätten i ABL 9:17 2 punkten bifogas (ABL 9:18.1). **(0,5 p)**

Skede 2: makulering av egna aktier

ABL kräver inga särskilda åtgärder av revisorn. **(0,25 p)**

Skede 3: fusion

Styrelserna för de bolag som deltar i fusionen ska utse en eller flera revisorer som ger sitt utlåtande om fusionsplanen (ABL 16.4.1). Eftersom det gäller en dotterbolagsfusion räcker det med revisorns utlåtande om huruvida fusionen äventyrar betalningen av skulderna i det mottagande bolaget (ABL 16.4.2). **(0,5 p)**

Revisorn kan bli tvungen att ge en extra revisionsberättelse i anknytning till fusionen. Vid bolagsstämman ska aktieägarna ha tillgång till bokslut, verksamhetsberättelse och revisionsberättelse som inte får vara daterad mera än tre månader tidigare än datum för undertecknande av fusionsplanen, om det i ett offentligt aktiebolag som deltar i fusionen har förflutit över sex månader från utgången av den senaste räkenskapsperioden vid tidpunkten för undertecknandet av fusionsplanen (ABL 16:11.1). **(+0,25 tilläggs p)**

SAMMANLAGT 10,0 POÄNG

Uppgift 4 (10 poäng)

a) Vilka eventuella följder skulle det bli om Oy Karamelli Ab:s styrelse i ett senare skede fattar beslut om avvikelse från den registrerade delningsplanen som följer den preliminära planen?

0,5 p. Delningen förfaller, om delningsplanen inte godkänns utan förändringar i samtliga bolag som deltar i delningen (ABL 17:12).

0,15 p. Vid avvikelser från delningsplanen ska en ny delningsplan upprättas och en ny partiell delning inleds.

0,65 p. I styrelsens memorandum var avsikten att affärsverksamhetshelheterna skulle överföras så att glassverksamheten i stället hade stannat kvar i Oy Karamelli Ab och karamellverksamheten överförts till Oy Jäätelö Ab. Om examinanden har tolkat det så att båda affärsverksamheterna alternativt skulle överföras till Oy Jäätelö Ab och dragit slutsatsen att det inte är fråga om en partiell delning har examinanden fått 0,5 poäng.

b) Kan man dela ut dividend ur Oy Karamelli Ab innan delningen har förverkligats?

0,25 p. Dividendutdelningen grundar sig på det senast reviderade, fastställda bokslutet (ABL 13:3).

0,15 p. Detta kan vara det bokslut som har daterats 31.1.2008 eller ett bokslut för en del av räkenskapsperioden som har upprättats under räkenskapsperioden (BFN 1815/2008).

0,25 p. Vid dividendutdelningen ska eventuella förändringar i bolagets betalningsförmåga beaktas (ABL 13:2), om dividendutdelningen grundar sig på det reviderade bokslutet från 31.1.2008.

0,25 p. Bolaget ska ha tillräckligt med utdelningsbara medel (ABL 13:5).

0,25 p. Om dividend delas ut ska enligt ABL 13:6 en extraordinarie bolagsstämma hållas.

0,15 p. Ett aktiebolag kan dela ut dividend före den partiella delningen och delningsplanen möjliggör detta.

- 0,1 för fel slutsats

1,3 p.

c) Kan ekonomidirektör Maukka Makeas förslag till fördelning av tillgångar och skulder godkännas? Hur ska de balansposter som inte direkt kan hänföras till ett visst affärsverksamhetsområde beaktas vid delningen?

- 0,15 p. Det finns ingen etablerad praxis för detta i bokföringen. Poäng har också getts om examinanden har kommenterat att det i BFN:s allmänna anvisning om avskrivningar enligt plan finns kommentarer om företagsarrangemang.
- 0,75 p. En affärsverksamhetsenhet bildas av den del av bolagets samtliga tillgångar och ansvar som administrativt bildar en självständig verksamhet, det vill säga en enhet som är självförsörjande i sin verksamhet. (NärskL 52 c§ 2 mom.)
- 0,75 p. Svaret är ja. Posterna har allokerats enligt antal anställda, antal kundförhållanden och leverantörer i affärsverksamheten. Svaret kan också vara nej, om motiveringen är att t.ex. moms-frågan kunde ha utretts noggrannare.
- Om examinanden har svarat ja eller nej, men motiveringarna har varit bristfälliga har 0,5 poäng getts.
- Om motiveringarna inte leder fram till rätt slutsats har 0,0 poäng getts. Om motiveringarna har varit klart felaktiga har -0,1 poäng getts.
- 0,5 p. I allmänhet kan penningtillgångarna inte direkt hänföras till en viss affärsverksamhet, vilket betyder att utgångspunkten kan vara att tillgångarna fördelas i det förhållande som affärsverksamheterna har behov av dem. Även en annan fördelningsgrund kan godkännas.
Övriga reserveringar i förhållande till nettoförmögenheten (NärskL 52 c §), ett omnämnande om dessa har gett 0,25 poäng.

2,15 p.

d) Hur ska delningen enligt den preliminära delningsplanen behandlas i bokföringarna för Oy Karamelli Ab och Oy Jäätelö Ab? Visa bokföringarna i formen per konto an konto med samma rubriksättning som i delningsbalansräkningen i bilaga 4. Ett hurdant bokslut ska Oy Karamelli Ab upprätta på delningsdagen?

- a. Det bolag som skall delas: Tillgångar, skulder och motsvarande belopp eget kapital enligt delningsplanen försvinner.

Sötsaksaffärsverksamheten

- 1,0 p. Bokföringarna är i så fall
Per Avsättningar

0

Per Erhållna förskott	7 560	0,1 p.
Per Skulder till leverantörer	429 463	0,1 p.
Per Övriga skulder	243 328	0,1 p.
Per Passiva resultatregleringar	198 395	0,1 p.
Per balanserade vinstmedel	1 793 592	0,1 p.
An Övriga utgifter med lång verkningstid	0	
An Maskiner och inventarier	-1 469 150	0,1 p.
An Omsättningstillgångar	-81 702	0,1 p.
An Kundfordringar	-944 336	0,1 p.
An Aktiva resultatregleringar	-27 148	0,1 p.
An Kassa och bank	-150 000	0,1 p.

b. Mottagande bolag: Tillgångar, skulder och motsvarande belopp eget kapital ökar enligt delningsplanen

Glassaffärsverksamheten

1,1 p.

Bokföringarna är i så fall

Per Övriga utgifter med lång verkningstid	0	
Per Maskiner och inventarier	1 469 150	0,1 p.
Per Omsättningstillgångar	81 702	0,1 p.
Per Kundfordringar	944 336	0,1 p.
Per Aktiva resultatregleringar	27 148	0,1 p.
Per Kassa och bank	150 000	0,1 p.
An Avsättningar	0	
An Erhållna förskott	-7 560	0,1 p.
An Skulder till leverantörer	-429 463	0,1 p.
An Övriga skulder	-243 328	0,1 p.
An Passiva resultatregleringar	-198 395	0,1 p.
An Aktiekapital	-13 680	0,1 p.
An Fond för fritt inbetalt eget kapital	-1 779 912	0,1 p.

Om de belopp som ska bokföras var inkorrekt har -0,05 poäng avdragits för respektive punkt.

Balansräkningen på delningsdagen:

- 0,15 p. Det räcker med ett konstaterande att de övriga balansposterna stannar i Karamelli-affärsverksamheten (reservfond, räkenskapsperiodens vinst, övriga fordringar, avsättning).
- 0,15 p. En slutavräkning ingår inte i den partiella delningen (ABL 17:17).
- 0,75 p. Bolaget ska upprätta ett bokslut för perioden 1.2.2008-31.1.2009. Om examinanden har konstaterat att tillgångarna och skulderna i det delade bolaget ska ha eliminerats ur bokslutet har - 0,1 poäng getts.
-
- 3,15 p.

e) Hur fastställs avskrivningsgrunden för anläggningstillgångar i beskattningen för Oy Jäätelö Ab och Oy Karamelli Ab i samband med delningen.

- 0,75 p. De tillgångar som existerar på bokslutsdagen styr avskrivningsgrunden för anläggningstillgångarna.
- 0,5 p. För att delningen ska vara neutral i beskattningen ska NärskL 52 c § beaktas, som hänvisar till NärskL 52 b §. NärskL 52b §: Ett överlåtande bolag anses inte upplösas vid beskattningen. Anskaffningsutgifter och andra avdragbara utgifter som inte dragits av vid beskattningen av det överlåtande bolaget dras av vid beskattningen av det mottagande bolaget på samma sätt som de skulle ha dragits av vid beskattningen av det överlåtande bolaget. Vinst som uppkommit vid fusion av bolag är inte skattepliktig inkomst och förlust är inte en avdragbar utgift.

Om examinanden har svarat att värdena enligt NärskL är desamma som de överförda bokföringsvärdena har 0,5 poäng getts.

NärskL 52 b §: Det övertagande bolaget får i beskattningen för det skatteår under vilket fusionen har ägt rum av anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar som överlåtits vid fusion och andra utgifter med lång verkningstid som avskrivningar dra av högst ett belopp som motsvarar maximiavskrivningen under skatteåret minskat med det under skatteåret godtagbara beloppet av avskrivningar i beskattningen av det överlåtande bolaget.

För fel motiveringar har - 0,1 poäng getts.

0,15 p.
1,4 p.

Det bolag som skall delas kan göra fulla avskrivningar i beskattningen 31.1.2009

f) Är den planerade tidtabellen förenlig med ABL?

0,15 p.

Delningsplanen ska registreras inom en månad från undertecknandet av planen (ABL 17:5).

0,15 p.

Ansökan om kungörelse till gäldenärerna ska lämnas in inom fyra månader från registrering av delningsplanen (ABL 17:6).

0,15 p.

En bolagsstämma som fattar beslut om delningen ska hållas eller så ska styrelsen fatta beslut om delningen inom fyra månader från registrering av delningsplanen (ABL 17:9).

0,15 p.

Då registreringsdagen var 9.9.2008 bör examinandens råd vara att bolagsstämman ska hållas senast 9.1.2009.

0,75 p.

Den planerade tidtabellen följer inte ABL eftersom tidtabellen inte följer bestämmelserna i ABL 17:9.
För fel svar/motivering har -0,1 poäng getts.

1,35 p.

SAMMANLAGT 10,0 POÄNG

CGR Uppgift 5 (10 poäng)**Sammandrag**

Examinanden tar ställning till varje belopp i finansieringsanalysen; är beloppet rätt eller fel. Poäng ges för samtliga belopp i finansieringsanalysen förutom mellan- och slutsummor. Tonvikten i poängsättningen ligger på observation av fel och korrigerings av dem, men poäng ges också för varje korrekt belopp som examinand- den har kommenterat vara korrekt. Vid poängsättningen har tonvikt lagts speciellt på observationer och korrigerings i anknytning till beloppen och inte i lika hög grad på kommentarer kring finansieringsanalysens form och terminologi.

Poängsättningen hade följande fördelning	poäng
1. Avskrivningar av koncerngoodwill	0,5 p
2. Behandling av anskaffning och försäljning av dotterföretag i koncernens finansieringsanalys	2,5 p
3. Behandling av dividendintäkter och -kostnader i koncernens finansieringsanalys	2,0 p
4. Behandling av förändringen av likvida medel. Bedömningen påverkas bl.a. av om examinand- den har förstått begreppen koncernkonto och placeringar på penningmarknaden på rätt sätt	0,9 p
5. Observation att återbetalningen av lån har upptagits med fel förtecken	0,5 p
6. Kommentarer om att siffrorna är korrekta	3,5 p
7. Kommentarer om att rättelseposterna inte har presenterats på ett bra sätt	0,1 p
Poäng sammanlagt	10,0 p

FINANSIERINGSANALYS FÖR VÄRIMAALI-KONCERNEN ÅR 2007

	Poäng	Ekonomichefens belopp	Korrigerat belopp	Rätt/ fel	Motivering till korrigeringen	Motivering till poängen
Rörelseverksamhetens kassaflöde:						
<i>Vinst före extraordinära poster</i>	0,1	23,3		rätt	Resultaträkningen	
<i>Korrigeringar till vinst före extraordinära poster</i>	0,2	-58,2*		rätt	Tilläggsuppgift 15	0,1 poäng, om examinanden anmärker om fel presentationssätt (posterna bör specificeras noggrannare). 0,1 poäng, om examinanden konstaterar att siffran är rätt.
Avskrivningar enligt plan	0,5	23,5	43,5	fel	Avskrivningarna på koncerngoodwill 20 milj.€ saknas	Poäng har endast getts om examinanden har observerat avsaknaden av avskrivningar på koncerngoodwill. Ett konstaterande att avskrivningarna enligt plan är korrekt är inte tillräckligt.
Finansiella intäkter och kostnader	0,3	13,0		rätt	Resultaträkningen	
Andel av intresseföretagens resultat	0,3	-0,5		rätt	Resultaträkningen	
Kassaflöde före förändring av driftskapitalet		1,9	21,1			Inga poäng för mellansumman
Förändring av driftskapitalet:						
Minskning av kortfristiga, räntefria affärsfordringar	0,75	5,8	1,1	fel	Med beaktande av köpt och sålt företag är minskningen av fordringar 1,1 (5,8 + 0,7-5,4).	Om examinanden har observerat att fordringsposterna i det köpta och det sålda dotterbolaget ska elimineras, men beloppet är fel uträknat, har examinanden fått 0,25 poäng.
Ökning av omsättningstillgångar	0,2	-4,5		rätt	Balansräkningen	
Ökning av kortfristiga, icke-räntebärande skulder	0,75	32,6	34,4	fel	Med beaktande av det köpta och sålda företaget (32,6-0,2+2)	Om examinanden har observerat att skuldposterna i det köpta och det sålda dotterbolaget ska elimineras, men beloppet är fel uträknat har examinanden fått 0,25 p.
Kassaflöde från rörelseverksamheten före finansiella poster och skatt		35,8	52,1		Fel mellansumma	Inga poäng för mellansumman
Betalda räntor och betalningar för övriga finansiella kostnader från rörelseverk-	0,3	-19,8		rätt	Tilläggsuppgift 10	

Resultat 6,6 + balansräkning 3,7 - balansräkning 2,4 = 7,9.						
Resultat 6,6 + balansräkning 3,7 - balansräkning 2,4 = 7,9.						
Betalda direkta skatter	0,3	-7,9		rätt		
Rörelseverksamhetens kassaflöde (A)		8,1	24,4	fel	Fel mellansumma	Inga poäng för mellansumman
Kassaflöde från investeringar:						
Investeringar i dotterbolagsaktier	0,5	-17,0	-16,4	fel	Avdras likvida medel i det köpta dotterbolaget 17-0,6=16,4	Poäng ges endast om det korrigerade beloppet är rätt uträknat.
Investeringar i intresseföretagsaktier	0,2	-0,1		rätt	Tilläggsuppgift 5	
Investeringar i övriga aktier	0,2	-4,5		rätt	Tilläggsuppgift 5	
Investeringar i övriga bestående aktiva	0,2	-61,5		rätt	Tilläggsuppgift 5	0,2 poäng ges också om siffran är korrigerad så att examinandan har beaktat de materiella tillgångarna som kommit med det köpta dotterföretaget. I uppgiften har det inte betonats att detta har beaktats i det reviderade avsnittet kassaflöde från investeringar.
Överlåtelseinkomster från försäljning av dotterföretag	0,5	5,0	4,7	fel	Likvida medel i det sålda dotterföretaget avdras 5,0-0,3=4,7	Poäng ges om det rättade beloppet är rätt uträknat
Överlåtelseinkomster från försäljning av intresseföretag	0,2	9,4		rätt	Tilläggsuppgift 6	
Överlåtelseinkomster från försäljning av övriga bestående aktiva	0,2	4,6		rätt	Tilläggsuppgift 6	
Erhållna räntor på investeringar	0,3	37,5		rätt	Tilläggsuppgift 9	
Erhållna dividender från investeringar	1	1,1	0,5	fel	Av dotterföretagen erhållen dividend ska minskas med 0,6. Det rätta beloppet är 0,5 (dividend från intressebolag)	Poäng ges om det rättade beloppet är rätt uträknat

Kassaflöde från investeringar (B)		-25,5	-25,8		Fel mellansumma	Inga poäng för mellansumman
Kassaflöde från finansieringen:						
Lyfta långfristiga lån	0,3	16,5		rätt	Tilläggsuppgift 12	
Återbetalning av långfristiga lån	0,5	0,6	-0,6	fel	Tilläggsuppgift 12	Poäng ges för observationen att förtecknet är fel.
Betalda dividender och övrig vinstutdelning	1	-14,9	-15,2	fel	Dividend betalad till minoriteten ska läggas till 0,3	Om examinanden har observerat att dividenden till minoriteten 0,3 ska beaktas i kassaflödet, men de betalda dividenderna är fel uträknade har 0,5 p getts.
Förhöjning av aktiekapital	0,3	0,1		rätt	Tilläggsuppgift 4	
Kassaflöde från finansieringen (C)		2,3	0,8		Fel mellansumma	Inga poäng för mellansumman
Förändring av likvida medel (+ ökning, - minskning) (A+B+C)		-15,1	-0,6		Fel slutsumma	Inga poäng för slutsumman
Likvida medel vid räkenskapsperiodens slut	0,2	22,1		rätt	Tilläggsuppgift 14	Bedömningen av huruvida posterna är korrekta påverkas av att koncernkontot inte har betydelse för koncernens finansieringsanalys och placeringarna på penningmarknaden kan ingå i de likvida medlen.
Likvida medel vid räkenskapsperiodens början	0,3	23,0	22,7	fel	Tilläggsuppgift 14	Det fanns ett skrivfel i uppgiften, enligt vilket de likvida medlen i början är 22,7 och enligt tilläggsuppgifterna 23,0. Om examinanden har konstaterat att det korrekta beloppet är antingen 22,7 eller 23,0 har 0,3 poäng getts.
Nettoförändring av likvida medel	0,4	0,9	-0,6	fel	Tilläggsuppgift 14	Observationen att den givna förändringen har fel förtecknet ger 0,2 p. En kommentar att presentationssättet är inkorrekt (man bör först ange de likvida medlen i början och sedan i slutet) och/eller att väsentliga valutakursförändringar i mån av möjlighet bör upptas i samband med avstämningen av likvida medel ger 0,2 p.

* Till följd av att ett belopp var fel givet i uppgiften stämmer kalkylen inte överens med de ursprungliga beloppen. Därför har inga poäng getts för avstämning av kalkylen som helhet. Ett tryckfel hade blivit kvar i punkt 15 i tilläggsuppgifterna till uppgiften och på motsvarande sätt i finansieringsanalysen: "I penningflödet från rörelseverksamheten har en korrigerings på -57,4 miljoner euro gjorts i resultatet före extraordinära poster"; borde ha varit -58,2 miljoner euro.

CGR-EXAMEN 2008
DEL 2 REVISIONSBERÄTTELSE OCH REVISORNS ÖVRIGA RAPPORTERING
Uppgift 1 (7,00 poäng)

EXAMEN

	Granskad fråga	Granskningsobservation, motiverad bedömning och rättelseförfarande	Effekt på rapporteringen (vad rapporteras), om felet/bristen inte korrigeras	Rapportering, var och hur sker rapporteringen, om felet eller bristen inte korrigeras	Poäng för observationen/rapporteringen
1	Testning av goodwill	<p>Bolagets styrelse har på sitt möte godkänt budgeterna enligt segment för fem år framöver. För segmentet nätverks del är kassaflödena så små att det indikerar en eventuell värdeminskning av tillgångsposten (IAS 36.12 g). Bolaget bör testa för värdenedgång. Utgående från testet för värdenedgång bör koncernen till denna del göra en nedskrivning på goodwill. Utgående från bokslutsgranskningen har bolaget testat goodwill enligt situationen i september. En sammanslutning ska på den sista dagen i respektive rapporteringsperiod bedöma om det finns indikationer på att värdet på tillgångsposten kan ha sjunkit (IAS 36.9). Efter testningen för värdenedgång har det dessutom uppstått ny goodwill, som bör testas.</p> <p>Eventuella effekter på moderbolagets bokslut gällande värdet på de aktuella aktierna bör dessutom bedömas.</p> <p>Rättelseförfarande:</p> <p>Bolaget bör göra en nedskrivning av goodwill för segmentet nätverks del. Utgående från uträkningen finns det inget behov att göra en nedskrivning av de övriga tillgångarna i segmentet. Nedskrivningen som bör göras påverkar värdet för goodwill, segmentrapporteringen och noterna för immateriella tillgångar. Bokföringar per nedskrivningar an goodwill 2 979 tusen euro.</p>	<p>Den ogjorda nedskrivningen på goodwill rapporteras. Rättelsen som bör göras påverkar goodwillbeloppet samt koncernens resultat för räkenskapsperioden. Dessutom bör man bedöma eventuella effekter på moderbolagets separata bokslut gällande värdet på de aktuella aktierna</p>	<p>Anmärkning i revisionsberättelsen och negativt utlåtande om ansvarsfrihet</p> <p>Negativ bokslutspåteckning</p>	0,7/0,2

2	Företagsaffär och minoritetens andel	<p>Av protokollet framgår att bolaget har ingått ett avtal om förvärv av minoritetens resterande innehav (ställd köption, vilket betyder att bolaget är skyldigt att köpa resten av aktierna om den andra parten så önskar). För bolaget har köptionen blivit en skyldighet som uppfyller definitionen på finansieringsskuld. Ingen finansieringsskuld har bokförts för denna transaktion i bolagets bokföring.</p> <p>Rättelseförfarande:</p> <p>Finansieringsskulden bör bokföras som skuld i bolagets bokföring (IAS 32.11 och IAS 32.23). Bolaget har två alternativa möjligheter för presentation av finansieringsskulden:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Behandlas som om ingen minoritet existerar. Skillnaden mellan värdet på minoritetsandelen och skyldigheten bokförs som goodwill. Skulden bör vara det diskonterade värdet. 2) En metod med två registreringar används, där man i balansräkningen och resultaträkningen upptar minoriteten liksom för tillfället. Därtill bokförs en finansieringsskuld, som bokförs mot eget kapital (IAS 32 AG27 b och IAS 32 AG25). 3) Bokföringarna är per goodwill an finansieringsskuld 882 tusen euro (värdet på skulden 1 100 tusen euro – minoritetens andel vid förvärvstidpunkten 218 tusen euro). 4) Bokföringarna är per balanserade vinstmedel an finansieringsskuld 1 100 tusen euro. 	Inverkar det egna kapitalet i koncernen. Effekten beror på den använda metoden.	<p>Anmärkning i revisionsberättelsen och negativt utlåtande om fastställande av bokslutet</p> <p>Negativ bokslutspåteckning</p>	0,25/0,1
3	Förvärv av minoritetsandel	<p>Företagsaffären gällande Netlat Oy från år 2006 där de aktier som minoriteten ägde köptes har inte behandlats korrekt med beaktande av de principer för upprättande av bokslutet som bolaget tillämpar och som har presenterat i noterna.</p> <p>Bolaget har behandlat förvärvet av tilläggsandelen 42,86 % enligt förvärvsvärdemetoden. I koncernbokslutet har bolaget värderat tillgångsposterna i den förvärvade andelen till sitt verkliga värde. Standarden IFRS 3 tillämpas inte på förvärv av minoritetsandelar, då bolaget redan har bestämmanderätt i det förvärvade objektet. Då</p>	Eget kapital minskar då omvärderingsfonden försvinner helt. Bolaget bokför dessutom de transaktioner som görs med minoriteten genom användning	<p>Anmärkning i revisionsberättelsen och negativt utlåtande om bokslutet</p> <p>Negativ bokslutspåteckning</p>	0,35/0,15

		<p>IFRS inte ger anvisningar gällande förvärv av minoritetsandelar bör bolagets ledning genom eget omdöme fastställa den redovisningsprincip som ska tillämpas för att ge relevanta och tillförlitliga uppgifter om transaktionen (IAS 8.10).</p> <p>Rättelseförfarande:</p> <p>De gjorda allokeringarna till verkligt värde i anknytning till köpet av minoritetsandelar ska återföras. Enligt bolagets principer för upprättande av bokslut använder sig koncernen av en s.k. economic entity modell vid transaktioner med minoriteten. Därav följer att korrigeringen inte genererar ökning av goodwill i koncernen, utan skillnaden mellan köpeskillingen och minoritetens andel bokförs direkt mot eget kapital. De förhöjda värdena liksom även de latent skattekulderna ska rättas till. Likaså påverkar rättelserna noterna för materiella och immateriella tillgångar samt de latent skatterna. Samtliga dessa ska korrigeras.</p> <p>Korrigeringarna som skall göras är:</p> <p>Resultaträkningen</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>1-12/2007 Milj. euro</th> <th>Ursprungligt värde</th> <th>Rättat värde</th> <th>Differens värde</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Avskrivningar och nedskrivningar</td> <td>-0,7</td> <td>-0,4</td> <td>0,3</td> </tr> <tr> <td>Rörelseresultat</td> <td>3,3</td> <td>3,5</td> <td>0,3</td> </tr> <tr> <td>Resultat före skatt</td> <td>3,2</td> <td>3,5</td> <td>0,3</td> </tr> <tr> <td>Skatter</td> <td>2,3</td> <td>2,2</td> <td>-0,1</td> </tr> <tr> <td>Räkenskapsperiodens resultat</td> <td>5,5</td> <td>5,7</td> <td>0,2</td> </tr> <tr> <td>Resultat per aktie, euro</td> <td>0,081</td> <td>0,084</td> <td>0,003</td> </tr> </tbody> </table> <p>Balansräkning</p> <table border="1"> <tbody> <tr> <td>Immateriella tillgångar</td> <td>7,1</td> <td>4,0</td> <td>-3,2</td> </tr> <tr> <td>Goodwill</td> <td>13,1</td> <td>11,4</td> <td>-1,8</td> </tr> <tr> <td>Latenta skattefordringar</td> <td>4,3</td> <td>4,4</td> <td>0,0</td> </tr> </tbody> </table>	1-12/2007 Milj. euro	Ursprungligt värde	Rättat värde	Differens värde	Avskrivningar och nedskrivningar	-0,7	-0,4	0,3	Rörelseresultat	3,3	3,5	0,3	Resultat före skatt	3,2	3,5	0,3	Skatter	2,3	2,2	-0,1	Räkenskapsperiodens resultat	5,5	5,7	0,2	Resultat per aktie, euro	0,081	0,084	0,003	Immateriella tillgångar	7,1	4,0	-3,2	Goodwill	13,1	11,4	-1,8	Latenta skattefordringar	4,3	4,4	0,0	<p>av den s.k. economic entity modellen, vilket betyder att mera goodwill inte uppstår i koncernbokslutet</p>		
1-12/2007 Milj. euro	Ursprungligt värde	Rättat värde	Differens värde																																										
Avskrivningar och nedskrivningar	-0,7	-0,4	0,3																																										
Rörelseresultat	3,3	3,5	0,3																																										
Resultat före skatt	3,2	3,5	0,3																																										
Skatter	2,3	2,2	-0,1																																										
Räkenskapsperiodens resultat	5,5	5,7	0,2																																										
Resultat per aktie, euro	0,081	0,084	0,003																																										
Immateriella tillgångar	7,1	4,0	-3,2																																										
Goodwill	13,1	11,4	-1,8																																										
Latenta skattefordringar	4,3	4,4	0,0																																										

		<p>Omvärderingsfond 1,5 0,0 -1,5</p> <p>Vinstmedel 6,2 3,6 -2,6</p> <p>Eget kapital sammanlagt 22,2 18,1 -4,1</p> <p>Latent skatteskuld 2,0 1,2 -0,8</p> <p>Balansomslutning 40,6 35,7 -4,9</p>			
4	Intäktsföring	<p>Av revisionens arbetspapper framgår att bolagets datasystems-enhet säljer såväl datasystem som service och underhåll av dessa. Utgående från arbetspappret och bolagets principer för upprättande av bokslut kan man konstatera att bolaget intäktsför hela projektet på en gång.</p> <p>Rättelseförfarande:</p> <p>I detta fall är bokslutsbehandlingen inkorrekt. Rättelsen ska göras enligt standard IAS 8 redan i ingående balansen år 2006. Bolaget ska spjälka upp intäkterna från systemförsäljningen i två olika delar (IAS 18.13). I transaktionen kan försäljningen av data-maskinssystemen intäktsföras i samband med överlåtelsen. Underhålls- och licensintäkterna ska bokföras som intäkter jämnt över avtalsperioden (IAS 18.20 samt IAS 18 punkt 11 i bilagan). Bokföringarna ska korrigeras och de latent skatterna beaktas.</p> <p>Om man utgår från att försäljningen har varit jämn under året har felet varit av storleksklassen 81,3 tusen euro i ingående balansen för 2006. Detta belopp borde upptas som erhållna förskott i gruppen skulder. Beloppet kan räknas ut i en tabell som utgår från jämn fördelning så att 12,5 tusen euro var ointäktsfört i slutet av december 2005. Från november 2005 o.s.v. borde 12,5 tusen / 12 *11 vara ointäktsfört.</p> <p>Av försäljningen 2006 är 50 tusen euro i månaden underhållsverk-samhet, varav 50 tusen euro inte hade intäktsförts i slutet av december 2006 euro. Från november borde 50 tusen / 12 *11 osv. vara ointäktsfört. Det belopp som borde upptas som erhållna för-</p>	Omsättnings-minskningen och förändringen i de latent skatterna rapporteras.	<p>Anmärkning i revisionsberättel-sen och negativt utlåtande om fastställande av bokslutet</p> <p>Negativ bok-slutspåteckning</p>	0,55/0,10

		<p>skott under skulder i slutet av år 2006 var 325 tusen euro.</p> <p>Utgående från de tillgängliga uppgifterna borde 100 tusen euro av försäljningen av underhåll år 2007 vara ointäktsfört i december och för november borde 100 tusen/12 *11 osv. vara ointäktsfört. Summan motsvarar en månads försäljning. Vid räkenskapsperiodens utgång borde skulden för år 2007 vara 650 tusen euro.</p> <p>De rättelser som ska bokföras i ingående balansen för år 2006 har angetts här nedanför med antagandet att skatteprocenten är 26 %.</p> <p>Per balanserad vinst 60,2 tusen euro An förskottsbetalningar 81,3 tusen euro Per latent skattefordran 21,1 tusen euro</p> <p>Korrigerigering till bokslutet år 2006:</p> <p>Per balanserad vinst 240,5 tusen euro An förskottsbetalningar 325,0 tusen euro Per latent skattefordran 84,5 tusen euro</p> <p>Per förskottsbetalningar an omsättning 81,3 tusen euro Per skatter an latent skattefordringar 21,1 tusen euro</p> <p>Bokslutet år 2007:</p> <p>Per Omsättning 650,0 tusen euro An förskottsbetalningar 650,0 tusen euro Per Latent skattefordran 169 tusen euro An latent skatter (resultaträkningen) 169 tusen euro</p> <p>Per förskottsbetalningar an omsättning 325 tusen euro Per skatter an latent skattefordringar 84,5 tusen euro</p>			
5	Avskrivningsplan för byggnader	Enligt ett styrelseprotokoll har koncernen ingått ett bindande avtal om försäljning av kontorsbyggnaden om fyra år till priset 800 tusen euro. Då uppstår en försäljningsvinst på 600 tusen euro.	Koncernen har inte beaktat förändringen av	Rapportering till styrelsen antingen skriftligen eller	0,25/0,05

		<p>Av revisionens arbetspapper framgår att inga ändringar har gjorts i avskrivningsplanerna för bolagets materiella tillgångar.</p> <p>Rättelseförfarande:</p> <p>Tillgångens restvärde och ekonomiska verkningstid ska granskas åtminstone i slutet av varje räkenskapsperiod och om förväntningarna avviker från tidigare bedömningar ska förändringen behandlas som en förändring av det bokföringsmässiga värdet enligt IAS 8. Posten uppfyller inte kriterierna för sådana tillgångsposter som kan säljas (försäljningen sker inte inom 12 månader, IFRS 5.8) och därför ska posten inte i bokslutet upptas som sådana tillgångsposter som kan säljas.</p> <p>Avskrivningsplanen ska ändras så att utgiftsresten höjs med 600 tusen euro, vilket betyder att man årligen gör en lineär avskrivning som är 200 tusen euro mindre (vinsten på 600 tusen euro fördelas på fyra år, eftersom posten det femte året uppfyller definitionen på tillgång som kan säljas enligt IFRS 5 och avskrivningarna upphör vid den tidpunkten).</p> <p>Rättelseregistrering:</p> <p>Bokföring per inventarier an avskrivningar 150 tusen euro. Även skatteeffekten per skatter an skatteskuld 39 tusen euro.</p>	<p>avskrivningsplanen. Förändringen minskar räkenskapsperiodens avskrivningar och förbättrar bolagets resultat.</p>	<p>i ett revisionsprotokoll enligt 20 § i revisionslagen.</p>	
6	Lån till närstående	<p>Enligt styrelseprotokollet har verkställande direktören beviljats ett räntefritt lån till närstående. Lånet har ingen anknytning till bolagets affärsverksamhet, eftersom lånet har getts för anskaffning av en sommarstuga. Enligt ABL 13:1.3 är lånet illegal utdelning av tillgångar. Även noterna i både moderbolaget och koncernen är bristfälliga gällande lånet till den närstående kretsen.</p> <p>Rättelseförfarande:</p>	<p>Lån som har beviljats i strid med ABL.</p>	<p>Anmärkning om lån till närstående i strid med aktiebolagslagen i revisionsberättelsen</p> <p>Negativ bokslutspåteckning</p>	0,50/0,15

		De transaktioner som har gjorts med den närstående kretsen ska inkluderas i noterna till koncernbokslutet. I koncernen ska som noter upptas penningbeloppen för de öppna saldona och de väsentligaste villkoren för lånet samt eventuella kreditförlustreserveringar (IAS 24.17). Moderbolaget ska uppta penninglånen och de viktigaste villkoren för dem (ABL 8:6).			
7	Aktiverade marknadsföringskostnader	<p>Av noterna gällande immateriella tillgångar i koncernbokslutet framgår det att bolaget har marknadsföringskostnader som har aktiverats i balansräkningen. Enligt IAS 38.69 c-punkten ska utgifter för reklam och försäljningsfrämjande verksamhet bokföras som kostnad då de har uppstått.</p> <p>Rättelseförfarande:</p> <p>De gjorda aktiveringarna ska annulleras i koncernbokslutet. En rättelse av eget kapital görs med justering för den latent skatten. Det korrigerade beloppet är 82 tusen euro.</p> <p>Bokföringar per övriga rörelsekostnader an immateriella rättigheter 82 tusen euro, per latent skatter (balansräkningen) an latent skatter (resultaträkningen) 21,3 tusen euro.</p>	Den post som ska avdras rapporteras som avdrag med beaktande av den latent skatten.	Skriftlig rapportering till styrelsen	0,15/0,05
8	Registeranteckningar	<p>Den före verkställande direktören finns fortfarande i bolagets handelsregisteruppgifter och prokuristerna saknas helt.</p> <p>Rättelseförfarande:</p> <p>Handelsregisteranteckningarna korrigeras så att de motsvarar den aktuella situationen i bolaget.</p>	Uppgifter som saknas/är felaktiga rapporteras till styrelsen.	Skriftlig rapportering till styrelsen	0,10 / 0,05
9	Noter	<p>Brister har funnits åtminstone i följande noter:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Noter enligt IFRS 7 - Transaktionskostnader har avdragits från eget kapital - Beskrivning av goodwill 	Uppgifter som saknas/är felaktiga rapporteras	Skriftlig rapportering till styrelsen	0,50 / 0,05

		<p>Rättelseförfarande:</p> <p>Noterna ska upptas i enlighet med bestämmelserna i IFRS.</p> <p>Noterna enligt IFRS 7 bör korrigeras åtminstone enligt följande:</p> <ol style="list-style-type: none"> Vinster/förluster i nettobelopp till finansieringstillgångar som har bokförts med resultatpåverkan till verkligt värde o.d. uppgifter enligt IFRS 7.20 Maturitetsfördelningen (IFRS 7.39) för finansierings-skulder del Olika känslighetsanalyser (IFRS 7.40) Bolagets grupper finansiella tillgångar och finansiella skulder fördelade enligt IFRS 7.8 <p>Transaktionskostnader som har avdragits från eget kapital ska upptas separat på en skild rad i kalkylen gällande förändringarna i eget kapital (IAS 32.39).</p> <p>Beskrivningen av orsakerna till goodwill och grunderna för denna ska göras mera omfattande.</p>			
10	Avsättning	<p>Av ett styrelseprotokoll framgår att bolaget har gjort en valutakursförlust i början av år 2008 till följd av valutakursförändringar. Enligt uppgifter i not 25 har bolaget bokfört de uppkomna kursförlusterna som ett förlustbringande avtal i bokslutet för år 2007. Av protokollet framgår att den egentliga förändringen av valutakurserna har skett år 2008.</p> <p>Rättelseförfarande:</p> <p>Avsättningen och dess skatteeffekt ska upplösas. Den händelse som utgör grunden för bokföringen har realiserats efter bokslutet.</p> <p>Per avsättningar an övriga rörelsekostnader 250 tusen euro Per latent skatter (resultaträkningen) an latent skattefordringar 65 tusen euro.</p>	<p>Bolaget har bokfört för mycket kostnader i resultaträkningen och en post som de facto har uppstått först år 2008 har bokförts i balansräkningen.</p>	<p>Rapportering till styrelsen antingen skriftligen eller i ett revisionsprotokoll enligt 20 § i revisionslagen</p>	0,25 / 0,05

11	Koncernbidrag	<p>Moderbolagets styrelse har med ett koncernbidrag överfört samtliga vinstmedel till sitt dotterföretag. Av bolagsstämans protokoll och grunduppgifterna framgår det att avsikten har varit att undvika betalning av dividend till minoriteten. Av styrelsens protokoll framgår att minoritetsägaren Matti Järvinen har meddelat styrelsen att han kräver utbetalning av dividend till minoriteten.</p> <p>Rättelseförfarande:</p> <p>Koncernbidraget ska beaktas i uträkningen av dividenden till minoriteten (Östra Finlands Hovrätt 5/2003).</p>	Rapporteras det enligt aktiebolagslagen återställda resultatet.	<p>Anmärkning i revisionsberättelsen och negativt utlåtande om ansvarsfrihet</p> <p>Negativ bokslutspåteckning</p>	0,8/0,15
12	Omsättning – övrigt hyresavtal	<p>Av revisionsmemorandumet framgår att bolaget har försäljning som inkluderar återköpsansvar. Enligt arbetspappret är återköpsansvaret väsentligt. Enligt IAS 18.13 kan bolaget till exempel sälja varor och samtidigt ingå ett separat avtal om återköp av varorna vid en senare tidpunkt, vilket betyder att affärstransaktionens verkliga effekt elimineras. I en sådan situation ska dessa två affärstransaktioner behandlas tillsammans. Till följd av återköpsansvaret är det inte fråga om en försäljningstransaktion, vilket betyder att försäljningen ska annulleras.</p> <p>Det är inte fråga om försäljning enligt IAS 18, utan ett hyresavtal enligt IAS 17. Bolaget ska klassificera hyresavtalet enligt IAS 17.7. Eftersom de väsentliga förmåner och risker som kännetecknar ägande inte har överförts vid transaktionen är det fråga om ett övrigt hyresavtal. Uthyraren ska uppta de tillgångsposter som ett övrigt hyresavtal berör enligt tillgångspostens karaktär i balansräkningen (IAS 17.49). Koncernen ska periodisera de erhållna hyresbetalningarna som övriga rörelseintäkter fördelade på avtalsperioden (IAS 17.50).</p> <p>Rättelseförfarande:</p> <p>Bolaget bör behandla avtalet som ett hyresavtal och bokföra de erhållna intäkterna utgående från detta. Bolaget gör avskrivningar på</p>	Rapporteras den minskade omsättningen samt förändringen i latent skatter.	<p>Anmärkning i revisionsberättelsen och negativt utlåtande om fastställande av bokslutet</p> <p>Negativ bokslutspåteckning</p>	0,65/0,15

		<p>de materiella tillgångarna och bokför hyresintäkter. De pengar som bolaget har fått bokförs som skuld under erhållna förskott.</p> <p>Enligt revisionssammandraget har bidraget på försäljningen varit 10 % och återköpspriset 40 % av försäljningspriset. Avtalet är fyraårigt. Inköpspriset för de år 2007 sålda tillgångarna var 1 350 tusen (1 485 000 /1,1) euro. Återköpspriset är 594 tusen euro (40 %). Då återköpspriset är det verkliga värdet kan det anses vara restvärdet. Avskrivningsgrunden räknas ut som skillnaden mellan nettoavtalspriset och utgiftsresten. Avskrivningsgrunden är 1 350 tusen – 594 tusen euro = 756 tusen euro. Avskrivningen fördelas jämnt på fyra år och den periodiserade avskrivningen är 189 tusen euro/år. Av den årliga avskrivningen periodiseras hälften på räkenskapsperioden 2007, det vill säga sammanlagt 94,5 tusen euro.</p> <p>De influtna hyresintäkterna räknas ut på följande sätt: avtalspriset är 1 485 tusen euro och återköpspriset är 594 tusen euro. Skillnaden mellan dessa är 891 tusen euro. Detta är hyresintäkten, som bolaget intjänar under avtalsperioden. Hyresintäkten periodiseras utgående från tid jämnt över fyra år. Den årligen periodiserade hyresintäkten är 222 750 euro. Såsom för avskrivningarnas del hänför sig också hälften av hyresintäkterna till år 2007. Som hyresintäkter bokförs 111 375 euro.</p> <p>Korrigeringar i bokföringen år 2007:</p> <p>Per omsättning an erhållna förskott 1 450 000 Per erhållna förskott an hyresintäkter 111 375 Per avskrivningar an inventarier 94 500 Per omsättningar an kundfordringar 1 450 000 Per inventarier an lager 1 350 000 Per lager an lagerförändring 1 350 000</p> <p>Per latent skatter an latent skattefordringar 4 387,50 Per latent skattefordringar an skatter (resultaträkningen) 26 000</p> <p>Korrigeringar i bokföringen gällande försäljningen år 2006:</p>			
--	--	---	--	--	--

		<p>Enligt revisionsammanslaget har bidraget på försäljningen varit 10 % och återköpspriset 40 % av försäljningspriset. Avtalet är fyraårigt. Inköpspriset för de år 2006 sålda tillgångarna var 763 636 (840 000 /1,1) euro. Återköpspriset är 336 000 euro (40 %). Då återköpspriset är det verkliga värdet kan det anses vara restvärdet. Avskrivningsgrunden är 763 636 – 336 000 euro = 427 636 euro, som ska periodiseras jämnt på fyra år enligt tid. Som hyresintäkter ska bokföras 71 273 euro årligen. Hälften av hyresintäkterna hänför sig till år 2006, det vill säga att 35 636 euro bokförs som hyresintäkt.</p> <p>Per ackumulerade vinstmedel an erhållna förskott 840 000 Per erhållna förskott an hyresintäkter 78 400 Per erhållna förskott an hyresintäkter (jämförelse år 2006) 39 200 Per avskrivningar an inventarier 71 273 Per avskrivningar an inventarier (jämförelse år 2006) 35 636 Per inventarier an lager 763 636 (jämförelse) Per lager an lagerförändring 763 636 (jämförelse)</p> <p>Per latent skatter an latent skattefordringar 4 387,50 Per latent skattefordringar an skatter (resultaträkningen) 26 000</p> <p>Per latent skatter an latent skattefordringar 926,64 (jämförelse)</p> <p>Försäljningen åren 2005 och 2004 framgår inte av materialet. Denna försäljning ska även utredas och vid behov ska de nödvändiga korrigeringarna göras eller en metod enligt IAS 8.47 tillämpas.</p> <p>Bolaget ska presentera noterna i anknytning till hyresavtalen enligt IAS 17.56. Standarden kräver att man i noterna upptar det sammanlagda beloppet för framtida minimihyror från ickeupplösbara, övriga hyresavtal samt minimihyror skilt för de följande tidsperioderna:</p> <p>Under ett år En längre period än ett år och högst fem år En längre period än fem år</p> <p>De intäktsförda, rörliga hyror under perioden och en beskrivning av uthyrningssystemet ska dessutom upptas.</p>			
--	--	---	--	--	--

13	Leasingansvar	<p>I moderbolagets/koncernens bokslut saknas leasingansvaren för de leasingbilar som har skaffats åt ledningsgruppen och styrelsen.</p> <p>Rättelseförfarande:</p> <p>I noterna läggs 300 tusen euro i hyresansvar till för innevarande räkenskapsperiod och 275 tusen euro för kommande räkenskapsperioder samt som personalförmån i punkten om den närstående kretsen.</p>	Noterade konflikter i bokslutet rapporteras till styrelsen.	Rapportering till styrelsen	0,25/0,05
14	Övriga observationer	<p>Fastställande av väsentlighetskriterium</p> <p>Kommentarer av faktorer i enlighet med Corporate governance rekommendationerna</p>	-	-	0,10

15	Semesterlöneskuld	<p>Semesterlöneskulden har räknats ut fel för kalenderåret, trots att semesterintjäningsperioden är 1.4 – 31.3. I uträkningen av semesterlöneskulden har man felaktigt använt 12 månader som multiplikator, trots att det borde ha varit 9 månader.</p> <p>Rättelseförfarande:</p> <p>Semesterlöneskulden ska räknas ut för 9 månader i stället för 12 månader. Om man använder 670 personer och en medellön på 2 000 euro blir semesterlöneskulden enligt bolagets uträkningar 2 964,6 tusen euro. Vid multiplikation med 9 månader är semesterlöneskulden 2 354,1 tusen euro. Skillnaden är 610,5 tusen euro före skatt. Efter skatteeffekten skulle resultatet förbättras med 451,8 tusen euro.</p> <p>Korrigerande bokföringar</p> <p>Per passiva resultatregleringar an personalkostnader 610,5 tusen euro Per passiva resultatregleringar an skatter (i resultaträkningen) 158,7 tusen euro.</p>	Rapporteras till styrelsen om den felaktiga kalkylen	Anmärkning i revisionsberättelsen Negativt utlåtande om fastställande av bokslutet	0,25/0,05
----	-------------------	--	--	---	-----------

Uppgift 2 a (1,80 poäng)

Exempel på revisionsberättelse.

REVISIONSBERÄTTELSE (0,02 poäng)

Till Krypton Abp:s aktieägare (0,02 poäng)

Vi har granskat Krypton Abp:s bokföring, bokslut, verksamhetsberättelse och förvaltning för räkenskapsperioden 1.1 – 31.12.2007. Styrelsen och verkställande direktören har upprättat koncernbokslutet enligt de internationella bokslutsstandarderna (IFRS) som har godkänts för användning inom EU samt verksamhetsberättelse och moderbolagets bokslut enligt den i Finland gällande lagstiftningen och bestämmelserna. Dessa inkluderar moderbolagets balansräkning, resultaträkning, finansieringsanalys och noter. Efter utförd granskning ger vi vårt utlåtande om bokslutet, verksamhetsberättelsen och bolagets förvaltning. (0,03 poäng)

Granskningen har utförts enligt god revisionssed. Bokföringen samt de tillämpade redovisningsprinciperna och innehållet i bokslutet och verksamhetsberättelsen ävensom presentationen av dessa har granskats i tillräcklig omfattning för att få bekräftat att varken bokslutet eller verksamhetsberättelsen innehåller väsentliga fel eller brister. Vid granskningen av förvaltningen har vi utrett huruvida styrelsemedlemmarna och verkställande direktören har skött bolagets angelägenheter i enlighet med stadgandena i aktiebolagslagen. (0,02 poäng)

Som anmärkning enligt 19 § 2 momentet i revisionslagen anför vi följande. (0,15/-0,15 poäng)

Koncernen har inte bokfört värdeminskning på koncerngoodwill trots att bolagets kassaflödeskalkyler visar att en värdeminskning har uppstått i nätverksverksamheten. Värdeminskningen på goodwill i nätverksverksamheten är 2 979 000 euro, som skulle ha minskat koncernens vinstmedel, vilket vi härmed anmärker på. (0,15 poäng)

Koncernen har inte bokfört en finansieringsskuld på 1 100 000 euro, som uppstod i koncernen till följd av ett köpeavtal med minoritetsägarna i Zeus Oy. Köpeavtalet för aktierna skulle ha minskat koncernens vinstmedel med 1 100 000 euro. (0,15 poäng) (eller alternativt: Koncernen har inte bokfört en finansieringsskuld på 1 100 000 euro, som uppstod i koncernen då koncernen ingick ett avtal om köp av aktier med minoritetsägarna i Zeus Oy). Aktiernas köpeavtal skulle ha ökat koncernens goodwill med 882 000 euro.

Koncernen har omvärderat tillgångarna i samband med förvärv av minoritetens andel år 2006, vilket står i strid med principerna för upprättande av koncernens bokslut. Koncernens uppskrivningsfond strider mot IFRS och bolagets principer för upprättande av bokslut och bör upplösas. Likaså bör de övriga värderingsposter upplösas, som har presenterats i not 3 i anknytning till förvärvet av minoritetsandelen om 42,68 % år 2006. I enlighet med koncernens redovisningsprinciper ska den köpeskilling som överskrider minoritetens andel 1 855 000 euro bokföras som minskning av eget kapital. (0,15 poäng)

I koncernens omsättning har för mycket försäljningsintäkter bokförts både för systemaffärsverksamhetens och återköpsavtalens del. Koncernen hade inte haft rätt att bokföra någon omsättning för dessa. Den justerade omsättningen är 1 826 000 euro mindre än vad som har angetts i bokslutet för år 2007. Den justerade omsättningen år 2006 skulle vara 500 000 euro mindre. (0,15 poäng)

I bokslutet har koncernens semesterlöneskuld upptagits till för stort belopp. Semesterlöneskulden ingår i de passiva resultatregleringarna och skall vara 736 000 euro mindre än vad som har bokförts i bolagets balansräkning. (0,15 poäng)

Moderbolaget har överfört vinstmedlen till ett dotterbolag genom koncernbidrag, vilket betyder att minoriteten inte kan kräva utdelning av minimividend enligt aktiebolagslagen. De tillgångar som har överförts genom koncernbidrag ska återföras till moderbolagets vinstmedel vid uträkningen av utdelningsbara medel. (0,25 poäng)

Bolagets verkställande direktör har beviljats ett lån på 200 000 euro till nollränta. Lånet saknar affärsekonomiska grunder. Enligt aktiebolagslagen ska lånet omgående återbetalas med ränta (0,15 poäng).

Koncernbokslutet

Det koncernbokslut som har upprättats enligt de inom EU godkända internationella bokslutsstandarderna (IFRS) ger inte på det sätt som avses i dessa standarder och bokföringslagen riktiga och tillräckliga uppgifter om koncernens verksamhetsresultat och om dess ekonomiska ställning. (0,1 poäng)

Moderbolagets bokslut, verksamhetsberättelse och förvaltning

Moderbolagets bokslut är uppgjort enligt bokföringslagen och övriga stadganden och bestämmelser om hur bokslut ska uppgöras. Bokslutet ger på sätt som avses i bokföringslagen riktiga och tillräckliga uppgifter om moderbolagets verksamhetsresultat och dess ekonomiska ställning. Verksamhetsberättelsen har uppgjorts enligt bokföringslagen och övriga stadganden och bestämmelser om hur verksamhetsberättelsen ska uppgöras. Verksamhetsberättelsen är likalydande med bokslutet och ger på sätt som avses i bokföringslagen riktiga och tillräckliga uppgifter om koncernens och moderbolagets verksamhetsresultat och ekonomiska ställning. (0,1 poäng)

Koncernbokslutet och moderbolagets bokslut kan inte fastställas och ansvarsfrihet inte beviljas åt moderbolagets styrelsemedlemmar och verkställande direktören för den av oss granskade räkenskapsperioden. Styrelsens förslag till disposition av vinstmedlen beaktar inte stadgandena i aktiebolagslagen. (0,15 poäng)

Helsingfors den 28 mars 2008 (0,02 poäng)

Tilintarkastus Ihme Oy (0,02 poäng)
CGR-sammanslutning

Timo Terävä (0,02 poäng)
CGR

Uppgift 2 b (0,20 poäng)

Bokslutspåteckning

Vid upprättandet av bokslutet och verksamhetsberättelsen har god bokföringssed inte efterföljts. Över utförd revision har i dag getts revisionsberättelse.

Helsingfors den 28 mars 2008

Tilintarkastus Ihme Oy
CGR-samfund

Timo Terävä
CGR

Uppgift 3. (1,00 poäng)

- a) Pro forma uppgifter kan presenteras i större omfattning än vad som krävs enligt standarden IFRS 3, varvid de ska upptas som en separat del i verksamhetsberättelsen och de ska tydligt rubriceras som pro forma uppgifter. Det ska finnas en motivering till presentationen av pro forma uppgifter. Principerna för upprättande av uppgifterna ska följa emittentens principer för upprättande av bokslut. I samband med pro forma uppgifterna ska källorna till upprättandet av dem presenteras liksom även grunderna för korrigeringsarna. Pro forma – uppgifterna får inte ge en felaktig eller vilseledande bild av emittenten (Finansinspektionen: standard 5.1 om regelbunden informations-skyldighet, punkt 7.11.2. (0,4 p)

Alternativt svar: Pro forma uppgifter i större omfattning är IFRS 3 bör i huvuddrag upprättas enligt kraven i kommissionens prospektförordning (EG Nr 809/2004) med undantag för det utlåtande av en oberoende sakkunnig som ska bifogas till dem. Detta faktum har konstaterats i kapitel 7.11.2 avsnitt (128) fotnot 78 i standarden. (0,4 p).

- b) Årssammandraget ska publiceras inom 20 arbetsdagar från publiceringen av bokslutet. Vid behov ska årssammandraget innehålla ett omnämnande att vissa uppgifter kan vara föråldrade (Finansinspektionens standard 5.1 om regelbunden informationsskyldighet, punkt 12.2 / 27 artikeln i kommissionens prospektförordning). (0,3 p)
- c) Bokslutet och verksamhetsberättelsen ska publiceras utan obefogad fördröjning senast en vecka innan den bolagsstämma hålls på vilken bokslutet ska presenteras för fastställande, dock senast inom tre månader från räkenskapsperiodens utgång (Finansinspektionen - standard 5.1 om regelbunden informationsskyldighet, punkt 6.4/Värdepappersmarknadslagen 2 kapitlet 6 § 1 momentet). (0,3 p)