

CENTRALHANDELSKAMMAREN
Revisionsnämnden

BEDÖMNINGSGRUNDER FÖR CGR-EXAMEN 2009

fastställt
1.12.2009

Beskrivningen i bedömningsgrunden gäller en sådan nivå på svaret som krävdes för full poäng. I bedömningsgrunden finns inte en fullständig beskrivning av alla godkända aspekter eller svar på uppgifterna.

De tolkningar av lagstiftningen samt god revisionsred och god bokföringsred som har presenterats i bedömningsgrunderna anknyter till bedömningen av respektive uppgift endast i denna examen. I andra sammanhang kan inte en hänvisning göras till tolkningarna av bedömningsgrunden som ett ställningstagande av revisionsnämnden.

CGR-EXAMEN 2009
DEL 1
GOD REVISIONSSED OCH GOD BOKFÖRINGSSSED

Uppgift 1 (10,0 poäng)

1 a)	<p>Redogör för hur Merkki Abp hanterar den beskrivna transaktionen med försäljning av affärslokaler och hyresavtalet i sitt koncernbokslut för räkenskapsperioden 2009, som upprättas enligt IFRS-standarderna. Gör en förteckning över de bokföringar som behövs i euro (per/an konto i bokföringen).</p>										
1,25	<p>Försäljnings- och återhyrningsavtal som sker vid samma tidpunkt ska bedömas som en helhet. Det är fråga om försäljning och återhyrning enligt standarden IAS 17.58-60.</p> <p>Hyresavtalet klassificeras då det ingås som ett finansieringsleasningsavtal, om det till väsentliga delar överför de för ägande kännetecknande riskerna och förmånerna på hyrestagaren (IAS 17.8).</p> <p>I uppgiften är kännetecknen på att det gäller ett finansieringsleasningsavtal det faktum att hyresperioden täcker majoriteten av (94 %) den ekonomiska livslängden för lokalerna, trots att äganderätten inte skulle överföras (IAS 17.10 c). Merkki Abp har dessutom förköpsrätt till byggnadernas restvärde (500 tusen euro) efter hyresperiodens utgång. Ett annat kännetecken på finansieringsleasning är att hyrestagaren står för eventuella kostnader för hävning (IAS 17.11 a). Ett kännetecken i uppgiften som indikerar att det gäller någon annan typ av hyresavtal är att äganderätten till affärslokaler inte överförs före utgången av hyresperioden (IAS 17.10 a).</p> <p>De faktorer som i uppgiften indikerar att det gäller ett finansieringsleasningsavtal är mera betydande än de faktorer som indikerar att det är ett annat hyresavtal. Merkki Abp:s försäljnings- och återhyrningsavtal kan därmed anses vara ett sätt för den som hyr ut lokalerna att finansiera hyrestagaren och använda affärslokalerna som säkerhet. I bokföringen ska hyresavtalet behandlas enligt dess verkliga innehåll såsom finansieringsleasningsavtal.</p>										
0,75	<p>Eftersom det som ett resultat av avtalen uppstod ett finansieringsleasningsavtal får den försäljningsinkomst som överskrider bokföringsvärdet inte intäktsföras genast, men den ska upptas som skuld i balansräkningen och intäktsföras under hyresperioden (IAS 17.59-60). Den försäljningsinkomst som överskrider bokföringsvärdet 9,5 miljoner euro - 6,5 miljoner euro = 3,0 miljoner euro periodiseras på 15 år och 3,0 miljoner euro:15 år * ½ år = 0,1 miljoner euro intäktsförs för perioden 1.7.- 31.12.2009. Följande bokföringar kommer därmed att registreras gällande försäljningen i koncernbokslutet för år 2009 (tusen euro):</p> <table data-bbox="295 1818 901 1993"> <tr> <td>An Sålda Affärslokaler</td> <td>6 500</td> </tr> <tr> <td>Per Kassa/Bankkonto</td> <td>9 500</td> </tr> <tr> <td>An Långfristig skuld</td> <td>3 000</td> </tr> <tr> <td>Per Långfristig skuld</td> <td>100</td> </tr> <tr> <td>An Övriga rörelseintäkter</td> <td>100</td> </tr> </table>	An Sålda Affärslokaler	6 500	Per Kassa/Bankkonto	9 500	An Långfristig skuld	3 000	Per Långfristig skuld	100	An Övriga rörelseintäkter	100
An Sålda Affärslokaler	6 500										
Per Kassa/Bankkonto	9 500										
An Långfristig skuld	3 000										
Per Långfristig skuld	100										
An Övriga rörelseintäkter	100										

	Den andel som ska intäktsföras följande år överförs dessutom till kortfristiga skulder: Per Långfristig skuld 200 An Kortfristig skuld 200														
1,00	<p>Merkki Abp ska uppta finansieringsleasningsavtalet i sin balansräkning som tillgångar och skulder vid den tidpunkt då hyresperioden inleds 30.6.2009 till nuvärdet på minimihyrorna (IAS 17.20). Minimihyrorna ska fördelas på finansieringsutgifter och minskning av skuld (IAS 17.25). Till följd av att förköpsrätten är betydligt lägre än det verkliga värdet kan man vid den tidpunkt då avtalet ingås anse det finnas en rimlig säkerhet i att hyresgästen utnyttjar sin förköpsrätt och får äganderätten före utgången av hyresperioden. I så fall ska tillgångsposten avskrivas helt under sin ekonomiska livslängd (IAS 17.28). Följande bokföringar ska därmed registreras i koncernbokslutet 2009 (tusen euro för perioden 1.7–31.12.2009, alltså för ett halvt år):</p> <table> <tr> <td>Per Hyrda affärslokaler</td> <td>6,300</td> </tr> <tr> <td>An Finansieringsleasningsskuld</td> <td>6,300</td> </tr> <tr> <td>Per Avskrivningar (6300/15,5år*½år=)</td> <td>203</td> </tr> <tr> <td>An Ackumulerade avskrivningar /Hyrda affärslokaler</td> <td>203</td> </tr> <tr> <td>Per Räntekostnad (310/2=)</td> <td>155</td> </tr> <tr> <td>Per Finansieringsleasningsskuld (290/2=)</td> <td>145</td> </tr> <tr> <td>An Kassa/Bankkonto/Leverantörsskulder för hyror</td> <td>300</td> </tr> </table> <p>Amorteringen för följande år ska dessutom överföras till kortfristiga skulder: Per Långfristiga skulder 297 An Kortfristiga skulder 297 = 600 - (6300-145)*(310/6300)</p> <p>Finansieringsutgiften ska hänföras till varje period som ingår i hyresperioden så att ränteprocenten för den återstående skulden är lika stor för respektive period (IAS 17.25). Räntekostnaden för de första 12 månaderna, som gavs i uppgiften, 310 000 euro dividerat med det ursprungliga skuldkapitalet på 6 300 000 euro ger ränteprocenten 4,92 %. Då man från det ursprungliga kapitalet på 6 300 000 euro avdrar amorteringarna för ett halvt år, 145 000 euro, blir skuldbeloppet i början av följande räkenskapsperiod 6 155 000 euro, varvid finansieringsutgiften för år 2010 med samma ränteprocent blir 303 000 euro. Genom att avdra finansieringsutgiften 303 000 euro från hyresutgiften 600 000 euro får man amorteringen för följande år, som blir 297 000 euro.</p> <p>Vid bedömningen av bokföringarna av finansieringsleasningen var det väsentliga att examinandena var konsekvent mellan motiveringarna och bokföringarna. Eurobeloppen för bokföringar som har motiverats på rätt sätt har godkänts med 10 000 euros noggrannhet.</p>	Per Hyrda affärslokaler	6,300	An Finansieringsleasningsskuld	6,300	Per Avskrivningar (6300/15,5år*½år=)	203	An Ackumulerade avskrivningar /Hyrda affärslokaler	203	Per Räntekostnad (310/2=)	155	Per Finansieringsleasningsskuld (290/2=)	145	An Kassa/Bankkonto/Leverantörsskulder för hyror	300
Per Hyrda affärslokaler	6,300														
An Finansieringsleasningsskuld	6,300														
Per Avskrivningar (6300/15,5år*½år=)	203														
An Ackumulerade avskrivningar /Hyrda affärslokaler	203														
Per Räntekostnad (310/2=)	155														
Per Finansieringsleasningsskuld (290/2=)	145														
An Kassa/Bankkonto/Leverantörsskulder för hyror	300														
0,5	<p>Med avseende på en riktig bild av bolagets bokslut är hyresarrangemanget väsentligt i förhållande till de ekonomiska siffrorna. Av bokslutet ska därmed åtminstone framgå en beskrivning av villkoren för arrangemanget (se IAS 17.65-66).</p> <p>I bokslutet ska de noter ingå som krävs gällande finansieringsleasningsavtal i standarden IAS 17.31 Noter, inklusive bokföringsvärdena till nettobelopp på den sista dagen i rapporteringsperioden enligt tillgångsklass, en avstämningskalkyl mellan totalbeloppet på den sista dagen i rapporteringsperioden för framtida minimihyror och deras nuvärde, de rörliga hyror som har bokförts som kostnad för perioden samt de totala beloppen för framtida minimihyror på den sista dagen i rapporteringsperioden och deras nuvärde för följande tidsperioder: (i) inom ett år;</p>														

	(ii) om längre än ett år men om högst fem år; (iii) om mera än fem år. Dessutom ska noterna enligt standard IAS 16 och standard IFRS 7 presenteras.
3,5	Sammanlagt

1 b)											
Redogör för hur Merkki Abp hanterar den beskrivna försäljningen av affärslokaler och hyresavtalet i ett bokslut som upprättas enligt FAS för räkenskapsperioden 2009. Gör en förteckning över de bokföringar som behövs i euro (per/an bokföringskonto).											
1,0	<p>Enligt FAS ska försäljningen av byggnaderna intäktsföras i bokslutet för det separata bolaget enligt prestationsprincipen vid tidpunkten för försäljningen den 30.6.2009 (BokfL 2:3). Enligt övergångsbestämmelserna i BokfL 30.12.2004 är finansieringsleasing inte tillåten. Registreringarna (tusen euro):</p> <table border="0"> <tr> <td>Per Kassa/Bankkonto</td> <td>9 500</td> </tr> <tr> <td>An Övriga rörelseintäkter</td> <td>3 000</td> </tr> <tr> <td>An Affärslokaler</td> <td>6 500</td> </tr> </table> <p>Enligt prestationsprincipen ska dessutom en hyreskostnad för ett halvt år bokföras:</p> <table border="0"> <tr> <td>Per Hyreskostnader</td> <td>300</td> </tr> <tr> <td>An Kassa/Bankkonto/Leverantörsskulder för hyror</td> <td>300</td> </tr> </table>	Per Kassa/Bankkonto	9 500	An Övriga rörelseintäkter	3 000	An Affärslokaler	6 500	Per Hyreskostnader	300	An Kassa/Bankkonto/Leverantörsskulder för hyror	300
Per Kassa/Bankkonto	9 500										
An Övriga rörelseintäkter	3 000										
An Affärslokaler	6 500										
Per Hyreskostnader	300										
An Kassa/Bankkonto/Leverantörsskulder för hyror	300										
0,5	I noterna till bolagets bokslut för 2009 anges såsom hyresansvar hela det återstående hyresavtalet för 14,5 år till sitt odiskonterade värde, det vill säga 8,7 miljoner euro, fördelat enligt BokfF på betalningar som förfaller följande år 0,6 miljoner euro och betalningar som förfaller därefter 8,1 miljoner euro. Avtalets väsentliga uppsägnings- och inlösningsvillkor (BokfF 2:7.2) samt övriga väsentliga avtalsvillkor som behövs för att bokslutet ska ge riktiga och tillräckliga uppgifter ska beskrivas i noterna (BokfL 3:2).										
1,5	Sammanlagt										

1 c)	
Redogör för hur den affärstransaktion som har beskrivits här ovanför påverkar Merkki Abp:s beskattning för skatteåret 2009 och å andra sidan de latent skatena i koncernbokslutet för år 2009. Gör en förteckning över de bokföringar som behövs i euro (per/an konto i bokföringen).	
1,0	I beskattningen av det separata bolaget är vinsten på försäljning av en byggnad enligt NärSkL beskattningsbar överlåtelsevinst (NärSkL 5 och 41) och å andra sidan hyreskostnaden en avdragbar kostnad för förvärvande av inkomst (NärSkL 23). Överlåtelsepriset på affärslokalerna, 9,5 miljoner euro, intäktsförs och den anskaffningsutgift

	<p>som är oavskriven vid försäljningstidpunkten, 6,5 miljoner euro, är avdragbar skatteåret 2009 då anläggningstillgången har överlåtits. Det finns ingen ackumulerad avskrivningsdifferens som ska intäktas i anknäring till affärslokalerna eftersom det är första räkenskapsåret som lokalerna används. Affärstransaktionen leder till en ökning av de skatter som bolaget ska betala för räkenskapsperioden med sammanlagt 702 000 euro. Periodiseringen av inkomstskatten bokförs i bokslutet enligt skatte-kalkylen, men affärstransaktionens effekter på beskattningen av affärstransaktionen såsom bokföringstransaktioner är (tusen euro):</p> <table> <tr> <td>Per Räkenskapsperiodens skattekostnader</td> <td>780 (=26 %*3,000)</td> </tr> <tr> <td>An Skatteskuld</td> <td>780</td> </tr> <tr> <td>An Räkenskapsperiodens skattekostnader</td> <td>78 (=26%*300)</td> </tr> <tr> <td>Per Skatteskuld</td> <td>78</td> </tr> </table>	Per Räkenskapsperiodens skattekostnader	780 (=26 %*3,000)	An Skatteskuld	780	An Räkenskapsperiodens skattekostnader	78 (=26%*300)	Per Skatteskuld	78
Per Räkenskapsperiodens skattekostnader	780 (=26 %*3,000)								
An Skatteskuld	780								
An Räkenskapsperiodens skattekostnader	78 (=26%*300)								
Per Skatteskuld	78								
1,5	<p>Koncernen är inget skattesubjekt, men beskattningen görs enligt skatte-kalkylen för det separata bolaget. För koncernens del uppstår det en tillfällig differens till följd av be-handlingen av försäljningsvinsten och finansieringsleasningen. Enligt standarden IAS 12.24 ska man i koncernbokslutet utöver de transaktioner som finns här ovanför också bokföra följande latenta skattefordran (tusen euro):</p> <ul style="list-style-type: none"> - intäktföring av överlåtelsevinsten i koncernens resultaträkning i ett senare skede <table> <tr> <td>An Räkenskapsperiodens latenta skatt</td> <td>754 (=26%* (3000-100))</td> </tr> <tr> <td>Per Latent skattefordran</td> <td>754</td> </tr> </table> <ul style="list-style-type: none"> - samt då de hyreskostnader som finns i bolagets bokföring underskrider de avskrivningar och räntekostnader som finns i koncernens resultaträkning <table> <tr> <td>An Räkenskapsperiodens latenta skatt</td> <td>15 (=26%*(300-203-155))</td> </tr> <tr> <td>Per Latent skattefordran</td> <td>15</td> </tr> </table> <p>Det senare kan även räknas ut som balansvärdet på affärslokalerna (6300-203=6097) – finansieringsleasningsskulden (6300-145=6155) det vill säga (6097-6155)*26%= -15, varvid en latent skattefordran ska bokföras.</p>	An Räkenskapsperiodens latenta skatt	754 (=26%* (3000-100))	Per Latent skattefordran	754	An Räkenskapsperiodens latenta skatt	15 (=26%*(300-203-155))	Per Latent skattefordran	15
An Räkenskapsperiodens latenta skatt	754 (=26%* (3000-100))								
Per Latent skattefordran	754								
An Räkenskapsperiodens latenta skatt	15 (=26%*(300-203-155))								
Per Latent skattefordran	15								
2,5	Sammanlagt								
1 d)	<p>Om styrelsen godkänner verkställande direktörens förslag till intern rapportering för Merkki Abp (bilaga 2), redogör för vilka segment Merkki Abp ska rapportera och vilka segmentuppgifter Merkki Abp ska presentera i sin delårsrapport per 30.6.2009.</p>								
1,0	<p>Standarden IFRS 8 trädde i kraft för de räkenskapsperioder som börjar 1.1.2009 och är bindande för noterade företag. Enligt standarden IFRS 8.5 är verksamhetssegmentet en del av en sammanslutning som:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) idkar affärsverksamhet, som kan generera intäkter och som kan orsaka kostnader och (inklusive intäkter och kostnader som anknyter till affärstransaktioner som förverkligas tillsammans med övriga delar av samma sammanslutning), (b) vars verksamhetsresultat den högsta operativa beslutsfattaren i sammanslutningen regelbundet granskar för att fatta beslut om allokering av resurser på det aktuella segmentet och för bedömning av dess resultatbildning och (c) för vilken det finns tillgång till separat ekonomisk information. 								

	<p>Utgående från kriterierna för verksamhetssegment kan Kläder, Skor och Accessorier vara verksamhetssegment, men inte Förvaltning, eftersom det inte har några betydande intäkter (IFRS 8.6).</p> <p>I Merkki Abp:s fall är verkställande direktören koncernens högsta operativa beslutsfattare, vilket betyder att de rapporter som han använder för att bedöma resultatet och allokera resurser avgör vilka segment som rapporteras. Rapporteringen enligt affärsverksamhetssegment är mera omfattande och det huvudsakliga uppföljningsmedlet, koncernen har organiserats enligt det och resurserna verkar styras till segmenten enligt det.</p> <p>Om styrelsen godkänner den nya rapportmodellen före 30.6.2009, är de rapporterade segmenten åtminstone Kläder och Skor, som överskrider gränsvärdet på 10 % för både avkastning och resultat (IFRS 8.13 a och b). Dessa uppfyller tillsammans gränsvärdet på 75 % av de externa intäkterna, vilket betyder att inga nya segment på den grunden skulle behöva presenteras (IFRS 8.15). I slutet av april överskrider omsättningen för Accessorier gränsvärdet 10 %. Även om gränsvärdena inte skulle överskridas i slutet av juni är det motiverat att rapportera Accessorierna som ett separat verksamhetssegment, om ledningen tror att uppgiften är nyttig för dem som använder bokslutet (IFRS 8.13).</p> <p>Presentationen som separat segment stöder även de mål som styrelsen ställer gällande utökning av försäljningsvolymen för Accessorier och förbättring av lönsamheten, som indikerar förväntningar på ökning av affärsverksamhetsgruppens betydelse och som om de förverkligas leder till att gränsvärdena överskrids.</p> <p>Om Accessorierna inte upptas som ett separat verksamhetssegment som ska rapporteras ska det inkluderas i gruppen "Alla övriga segment", där en beskrivning av intäktskällorna ska ges (IFRS 8.16). Övriga avstämningsposter ska presenteras separat från den nämnda gruppen i motsats till vad som gällde innan standarden IFRS 8 – trädde i kraft.</p>
1,0	<p>I sin delårsrapport ska Merkki Abp presentera följande segmentspecifika uppgifter (IAS 34.16g):</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) intäkter från externa kunder, om det ingår i måttet för segmentets vinst eller förlust, som den högsta operativa beslutsfattaren granskar eller om de i övrigt regelbundet lämnas den högsta operativa beslutsfattaren för kännedom; (ii) segmentets intäkter från internförsäljning, om det ingår i måttet på segmentets vinst eller förlust, som den högsta operativa beslutsfattaren granskar eller om de i övrigt regelbundet lämnas den högsta operativa beslutsfattaren för kännedom; (iii) ett mått på segmentets vinst eller förlust; (iv) totala tillgångar för vilka det har skett en väsentlig förändring från det belopp som redovisats i den senaste årsredovisningen, (v) En beskrivning av skillnader jämfört med den senaste årsredovisningen på grundval av segmentering eller på grundval av mätning av segmentets vinst eller förlust; (vi) en avstämning av segmentets totala rapporterade vinst eller förlust mot redovisningsenhetens vinst eller förlust före skatt och avvecklade verksam-

	<p>heter. Men om redovisningsenheten även tilldelar segmentet skattekostnader eller skatteintäkter så görs avstämningen mot redovisningsenhetens vinst eller förlust efter skatt. Väsentliga poster skall identifieras och beskrivas separat i avstämningen;</p> <p>Presentation av segmentinformation gällande segmentets totala tillgångar förutsätts endast om denna regelbundet rapporteras till den beslutsfattare som ansvarar för verksamheten (Standarden Annual Improvements 2008/2009: IFRS 8 Operating segments – Disclosure of information about segment assets träder i kraft 1.1.2010, får tillämpas tidigare). Merkki Abp rapporterar inte tillgångarna enligt den nya rapporteringsmodellen till verkställande direktören, vilket betyder att förändringen i tillgångar från bokslutsdagen inte behöver presenteras i delårsrapporten under förutsättning att bolaget redan år 2009 tillämpar förändringen i standarden IFRS 8.</p>
0,5	<p>I sin delårsrapport ska Merkki Abp även inkludera en uppgift om att samma bokslutsprinciper och uträkningsmetoder tillämpas på delårsbokslutet som på det föregående årsbokslutet eller, om det har gjorts ändringar i de aktuella principerna och metoderna, en beskrivning av förändringarnas karaktär och verkan (IAS 34.16 a) det vill säga i detta fall effekterna av att standarden IFRS 8 och en ny rapporteringsmodell har tagits i bruk.</p> <p>Delårsrapportstandarden, standard IAS 34, kräver inte separat att de allmänna uppgifter som enligt standard IFRS 8.22 ska presenteras i bokslutet ges. Eftersom segmentrapporteringen ändras från föregående årsbokslut ska faktorn för definition av nya segment dock upptas i de delårsrapporter som upprättas efter ändringen, det vill säga 30.6.2009 och 30.9.2009 på det sätt som beskrivs i standarden IFRS 8.22.</p> <p>Eftersom Merkki Abp ändrar sin interna organisationsstruktur så att sammansättningen i de rapporterade segmenten ändras ska motsvarande uppgifter för tidigare år, inklusive delårsrapporterna, justeras. Då sammansättningen för de rapporterade segmenten har ändrats ska Abp meddela om bolaget har justerat motsvarande poster i segmentinformationen för tidigare perioder (IFRS 8.29).</p> <p>I och med att konsumenterna är slutkunder anses bolaget inte vara beroende av enskilda kunder. Intäkterna från enskilda kunder överskrider knappast gränsen 10 % av de externa intäkterna (IFRS 8.34).</p>
2,5	Sammanlagt
10,0	Sammanlagt

Uppgift 2 (10,0 poäng)

2 a)	Redogör för vilka brister granskningsplanen har gällande partiell intäktsföring. Räkna upp alla de väsentliga granskningsåtgärderna för resultaträkningens och balansräkningens del.
0,3	I granskningsplanen har inte avstämningen av Excel-uppföljningen mot avtalen beaktats. Genom en avstämning försäkras man sig bland annat om att priset är det rätta och de öppna avtalen finns med i Excel-uppföljningen.
0,25	I granskningsplanen har inte granskningen av utgifter som hänför sig till projekten beaktats. Med beaktande av att arbetet består av utförda arbetstimmar ska priset på arbetet vara riktigt och de lönekostnader som har bokförts på projektet kunna hänföras till lönebokföringen. Likaså ska de kostnader som hänförs från eventuella underleveranser kunna granskas.
0,5	I granskningsplanen har inte granskningen av de kalkyler/scheman som finns i Excel-kalkylen beaktats. Granskningen måste göras eftersom det finns stor risk för att fel görs vid inmatningen. Excel-uppföljningen utgör grund för registrering i bokföringen.
0,5	I granskningsplanen har inte bokslutets ställningstagande om presentation av noterna till bokslutet enligt BFN:s allmänna anvisning 30.9.2008 punkt 6.3. "Noter" beaktats.
0,5	I granskningsplanen har inte begäran om bekräftelsebrev (ISA 505 k 5) gällande oavslutade projekt beaktats. Åtgärden rekommenderas eftersom projektchefen ingår avtalen självständigt utan att en annan part godkänner dem. Granskningsåtgärden gäller projektintäkter, aktiva resultatregleringar och förskottsbetalningar.
0,25	Av granskningsplanen framgår inte att diskussioner förs med projektchefen annat än om man upptäcker någonting ologiskt i utvecklingen av försäljningen och/eller bidraget.
0,25	I granskningsplanen har inte hanteringen av projekt som går med förlust beaktats. Hur följer bolaget alltså upp och försäkras sig om att de projekt som går med förlust har beaktats. Bolaget bör följa upp det separata bidraget. Enligt BFN:s allmänna anvisning 30.9.2008 om bokföring av inkomst som intäkt enligt tillverkningsgrad ska ett negativt separat bidrag bokföras som en reservering genast då man vid upprättande av bokslutet anser det vara säkert eller sannolikt att den förverkligas.
0,2	I granskningsplanen har inte granskningen av garantireserveringen beaktats.
2,75	Sammanlagt

Tilläggs- poäng 0,4	<p>0,1 tilläggs-poäng om kundens godkännande för avslutade projekt har beaktats 0,1 tilläggs-poäng om frågan om timmarna är fullständiga har beaktats 0,1 tilläggs-poäng om examinandens har beaktat att två stora projekt är oavslutade i uppgiften 0,1 tilläggs-poäng om lagerförändringen i resultaträkningen har beaktats</p> <p>Följande observationer är fel eller brister, men poäng har inte getts för omnämmandet av dessa. Dessa observationer är inte sådana väsentliga brister som avses i uppgiften och/eller så skulle posterna bli granskade genom de åtgärder som nämns här ovanför.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Granskning av krediteringar - Händelser efter bokslutsdagen - Granskning av avbrott - Avsaknad av ställningstaganden i planen - Testning av kontroller. Det är fråga om en bokslutsgranskning och arbete har redan utförts under räkenskapsperioden. - Beaktandet av poster i valuta (arbetet utförs i Finland) <p>En förutsättning för att få poäng har varit att det finns tillräckliga motiveringar för bristen. Av svaret ska framgå vilken brist det gäller. Poäng har inte getts om examinandens i svaret har konstaterat "är Excel korrekt". Av svaret framgår då inte vilken punkt i Excel som ska vara korrekt och hur riktigheten ska granskas för den aktuella punkten.</p>

2 b)	Gör en förteckning över de väsentliga farliga arbetskombinationerna hos Pohja Prosessi Oy. Berätta vad du skulle rekommendera för att avlägsna den farliga arbetskombinationen.
0,5	En farlig arbetskombination är att projektsamordnaren även gör registreringarna i bokföringen.
0,25	<p>Det skulle vara önskvärt att skilja på uppgifterna så att endast bokföraren har tillgång till bokföringen. Det skulle även vara önskvärt att intäktsföringarna av projekten godkänns av verkställande direktören eller ekonomidirektören.</p> <p>Förutsättningen för full poäng är att examinandens har tagit ställning både till att arbetsuppgifterna ska skiljas på och godkännande av intäktsföringen.</p>
0,5	En farlig arbetskombination är att projektchefen självständigt ingår avtalen med kunderna.
0,25	Bolagets verkställande direktör är utbildad jurist. Rekommendationen är att bolagets verkställande direktör deltar då avtalen ingås genom att vara den andra under-tecknaren av avtalen eller på ett dokumenterat sätt godkänna avtalet.

	Full poäng har inte getts om examinanden har svarat att verkställande direktören skulle gå igenom avtalen. Ur svaret saknas i detta fall grunden för det sätt på vilket avtalen går igenom.
0,5	En farlig arbetskombination är att bokföraren sköter hela bokföringen (löner, betalningar, bokföring av memorialverifikationer, sammanställning och bokföring av utbildningsfakturer osv.).
0,25	<p>Det är önskvärt att bolaget skapar en process för godkännande där verkställande direktören eller ekonomichefen deltar i godkännandet t.ex. genom att godkänna löneräkningarna, betalningarna, memorialverifikationerna, försäljnings-, kredit- och inköpsfakturorna.</p> <p>I mån av möjlighet bör uppgifterna skiljas på. Man kunde till exempel flytta över upprättandet av försäljningsfakturer på projektsamordnaren och betalningen av inköpsfakturer samt löner på till exempel ekonomidirektören. Arbetsuppgifterna bör dessutom skiljas på genom begränsningar av användarrätterna till bokföringsprogrammen.</p> <p>För att få fulla poäng ska examinanden ha tagit ställning till både skapandet av en process för godkännande och det faktum att arbetsuppgifterna ska skiljas på.</p>
2,25	Sammanlagt

2 c)	Granska Pohja Prosessi Oy:s projektuppföljning (bilaga 2) och dokumentera de väsentliga felen och bristerna
0,15	Projektuppföljningen är daterad den 31.7.2009. Bokslutstidpunkten är den 31.8.2009. Observation om att antingen dateringen av projektuppföljningen är inkorrekt eller projektuppföljningen har gjorts per fel tidpunkt.
0,10	<p>Man bör ifrågasätta huruvida timpriserna i projektuppföljningen är riktiga. Samma poäng har getts om man i svaret har berättat att de totala utgifterna med det givna timpriset överskrider de totala inkomsterna och att projekten därmed skulle gå med förlust.</p> <p>Poäng har endast getts en gång, antingen för att man har ifrågasatt riktigheten i timpriset för projektuppföljningen eller för att man har konstaterat att de totala utgifterna överskrider de totala inkomsterna med det givna timpriset.</p> <p>Inga poäng har getts om man har ifrågasatt riktigheten i timpriset för utbildningen. I projektuppföljningen räknar schemat (totalpriset = uppskattat antal timmar x arbetspris) rätt.</p>
0,10	Samtliga projekt med undantag för Lämpö och Vuorovesi har intäktsförts för tidigt,

	<p>om den verkliga situationen i projektuppföljningen skulle följa det datum som finns på projektuppföljningen, dvs. 31.7.2009. Projektet Lämpö har inletts 1.7.2009 och projektet Vuorovesi har inletts 30.6.2009. Alla övriga projekt har inletts efter 31.7.2009.</p>
0,25	<p>I tabellen räknar intäktsförings-schemat för projektet Lämpö fel. Projektuppföljningens schema räknar ut "återstående timmar (2 100 h) / uppskattat antal timmar (4 000 h)". Det verkliga schemat är "förverkligade timmar (1 900 h) / uppskattat antal timmar (4 000 h)". Kolumnen "Gjort %" skulle vara 47,5 % vid användning av det korrekta schemat. Avrundningarna i procentsiffrorna har godkänts om examinandena har konstaterat att "Gjort %" skulle vara 48 %.</p>
0,25	<p>Timmarna för projektet Energia har inte uppdaterats enligt den nya uppskattningen (7 000 h), varvid tillverkningsgraden skulle vara 50 %. I projektuppföljningens kolumn "Aktiva resultatregleringar" ska det stå 0 eftersom intäktsföringen enligt den nya tillverkningsgraden 50 % x "Totalpriset" 199 000 euro ger 99 500 euro. Summan motsvarar det på förhand fakturerade beloppet på 99 500 euro, vilket betyder att de aktiva resultatregleringarna bör vara 0.</p> <p>En observation om att avsättning saknas ger inga poäng eftersom examinandena bör observera att Excel-uppföljningen inte innehåller någon tillförlitlig uppföljning av separata bidrag. Enligt BFN:s allmänna anvisning 30.9.2008 "förutsätts för att det separata bidraget enligt god bokföringssed ska kunna verifieras på ett tillförlitligt sätt, att den bokföringsskyldige har ett systematiskt och fungerade system för kostnadsberäkning" (se sista punkten).</p>
0,25	<p>Utbildningen bör inte ingå i projektuppföljningen eftersom utbildningarna faktureras och intäktsförs genast efter utbildningen. Dessutom inleds utbildningen den 1.9.2009 och bokslutet är per den 31.8.2009, det vill säga att utbildningen felaktigt har intäktsförts på fel räkenskapsperiod och innan utbildningen har hållit</p> <p>Om examinandena har konstaterat att utbildningen har intäktsförts på rätt sätt har examinandena fått -0,1 poäng. Motiveringen till minuspoängen är att examinandena inte har noterat en klart inkorrekt behandling, det vill säga intäktsföring innan utbildningen har hållits.</p>
0,5	<p>Underleveranstimmarna bör inte ingå i projektuppföljningen. Intäktsföringen är till denna del felaktig, men inte väsentlig. Enligt BFN:s allmänna anvisning "Bokföring av inkomst enligt tillverkningsgraden 30.9.2008" ska utgifter som har uppstått innan projektet inleddes inte hänföras till projektet.</p> <p>I uppgiften har reklamkostnaderna köpts i juni-juli, det vill säga innan projektet inleddes.</p> <p>Om examinandena i sitt svar har konstaterat att timmarna har inkluderats på rätt sätt i projektet e.d. så har examinandena fått -0,1 poäng.</p>
0,25	<p>Det finns inga tillförlitliga uppgifter som baserar sig på erfarenhet om fabriken i Bjärnä, som ingår i Vuorovesi. Enligt BFN:s allmänna anvisning 30.9.2008 ska intäktsföring enligt tillverkningsgraden inte användas för bokföringen av inkomsten</p>

	<p>från en prestation som kräver lång tillverknings tid som intäkt om det inte finns tillförlitlig, på erfarenhet baserade uppgifter för förutseende av projektets separata bidrag. Intäktsföringen kan vara felaktig till denna del.</p> <p>Separat uppföljning bör rekommenderas eftersom fabriken till sin karaktär är olika och bolaget inte har erfarenhetsbaserade uppgifter om fabriken i Bjärnå. Intäktsföringen skulle inte förvränga intäktsföringen av fabriken i Kimito.</p>
0,25	<p>Inget skriftligt avtal finns för fabriken i Bjärnå. Enligt BFN:s allmänna anvisning 30.9.2008 är det kännetecknande för en prestation som kräver en lång tillverknings tid att den grundar sig på en bindande beställning och att det i avtalet gällande produktionen av prestationen även finns en definition av storleken på köpeskillingen. Eftersom ett avtal saknas finns det ingen säkerhet i vilken köpeskillingen är samt huruvida det önskade arbetet i anknytning till fabriken i Bjärnå är bindande.</p>
0,65	<p>Av Excel-uppföljningen framgår det inte att det separata bidraget och/eller de totala utgifterna skulle följas upp:</p> <p>Enligt BFN:s allmänna anvisning 20.9.2008 "om redovisning av inkomst och intäkt enligt tillverkningsgrad" förutsätts för att det separata bidraget enligt god bokföringssed ska kunna verifieras på ett tillförlitligt sätt, att den bokföringsskyldige har ett systematiskt och fungerande system för kostnadsberäkning projektvis. Detta förutsätter bland annat att:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) projektets totalinkomst och totalutgifter, inklusive utgifter under garantitiden, kan bestämmas på ett tillförlitligt sätt 2) de utgifter som enligt prestationsprincipen har realiserats fram till utgången av den räkenskapsperioden under vilken projektet avslutas, på basis av kostnadsberäkningen och bokföringen på ett tillförlitligt sätt kan utredas 3) projektets tillverkningsgrad vid tidpunkten för bokslutet kan fastställas på ett tillförlitligt sätt.
2,75	Sammanlagt
2 d)	<p>Upprätta en utredning inklusive korrigeringsförslag till Pohja Prosessi Oy:s bokslutsutkast för 1.9.2008 - 31.8.2009 gällande fel/brister i den partiella intäktsföringen. Observera att alla bokföringar har gjorts i bokslutet, så frågan kommer att gälla om frågorna har presenterats på rätt sätt. I uppgiften behöver siffrorna för föregående år, bokslutsprinciperna och huruvida bokslutet i övrigt är fullständigt inte beaktas.</p>
0,25	<p>I noterna saknas helt och hållet andelen av omsättningen som har intäktsförts enligt tillverkningsgraden i förhållande till hela omsättningen enligt punkt 6.3 i BFN:s allmänna anvisning 30.9.2008.</p>
0,2	<p>Noterna ska kompletteras med följande uppgift:</p> <p style="text-align: right;">tusen euro</p>

	<p>Specifikation av omsättningen</p> <p>Omsättning enligt tillverkningsgrad x</p> <p>Övrig omsättning <u>x</u></p> <p>Omsättning sammanlagt x</p>
0,25	<p>I noterna saknas helt och hållet för långtidsprojekt som intäktsförts enligt tillverkningsgrad men som inte ännu överlåtits till kunderna, det belopp som intäktsförts under räkenskapsperioden och tidigare räkenskapsperioder enligt punkt 6.3 i BFN:s allmänna anvisning 30.9.2008.</p>
0,20	<p>Noterna ska kompletteras med följande uppgifter: tusen euro</p> <p>För långtidsprojekt som har intäktsförts enligt tillverkningsgraden men som inte ännu har överlåtits till kunderna, det belopp som intäktsförts under räkenskapsperioden och tidigare perioder x</p>
0,25	<p>I noterna saknas helt och hållet totalbeloppet av intäkter från långtidsprojekt som ännu inte bokförts som intäkt (orderstock) enligt punkt 6.3 Noter i BFN:s allmänna anvisning 30.9.2008.</p>
0,2	<p>Noterna ska kompletteras med följande uppgifter:</p> <p>Totalbeloppet av intäkter från långtidsprojekt som inte har bokförts som intäkt tusen euro</p> <p>Projekt som intäktsförs enligt tillverkningsgraden x</p>
0,25	<p>I noterna saknas helt och hållet beloppen för de poster som ingår i fordringar och erhållna förskott vilka i balansräkningen har upptagits som nettobelopp specificerade enligt balanspost i enlighet med punkt 6.3 Noter i BFN:s allmänna anvisning 30.9.2008.</p>
0,20	<p>Noterna ska kompletteras med följande uppgifter: tusen euro</p> <p>Specifikation av sammanslagna aktiva och passiva poster euro</p> <p>Aktiva resultatregleringar som motsvarar intäkterna enligt tillverkningsgrad x</p> <p>Av projektens beställare erhållna förskott <u>x</u></p> <p>Projektfordringar som ligger bland fordringar under rörliga aktiva i balansräkningen x</p>
0,25	<p>I noterna saknas helt och hållet presentationen av förlustbringande projekt enligt punkt 6.3 Noter i BFN:s allmänna anvisning 30.9.2008.</p>

0,2	<p>Noterna ska kompletteras med följande uppgifter:</p> <p>Specifikation av avsättningar tusen euro</p> <p>Övriga avsättningar</p> <p style="padding-left: 20px;">Avsättningar för långfristiga projekt x</p> <p>Förändring av avsättningar</p> <p>Ökning av avsättningar för långfristiga projekt x</p>
2,25	Sammanlagt
0,1 tilläggs- poäng	Urvalskriterierna för långfristiga projekt saknas i bokslutsprinciperna.

Uppgift 3 (10,0 poäng)**Uppgift 3 a)*****Uppgift***

Komplettera den kontrollbeskrivning som saknas för Metalli Abp:s kontroller 1, 2, 3, 8, 9, 10,13, 14, 22 och 37 samt de relevanta ställningstagandena till bokslutet (*Financial Statement Assertions*) i kontrollistan i bilaga 1. I svaret ska du använda den svarsbotten som finns för uppgiften i CGR-examensfoldern.

Den saknade kontrollbeskrivningen bör följa målsättningarna för kontroller-na, stöda finansieringsavdelningens verksamhet för att uppnå sina målsätt-ningar och säkra att bokföringsmaterialet är riktigt. Ingen särskild erfarenhet av revision av finansieringsfunktioner behövs för upprättande av den sak-nade kontrollbeskrivningen.

Allmänna bedömningsprinciper

Den kontrollbeskrivning som förutsätts i uppgiften ska på ett konkret sätt beskriva hur kontrollen utförs. Av kontrollbeskrivningen ska framgå vilken person som vidtar den åtgärd som behövs och själva åtgärden. I så fall har 0,5 poäng getts för svaret. Om kontrollbeskrivningen har beskrivits på en plats som avviker från bedömningsgrun-derna (i rutfältet) har poäng getts trots detta.

Om kontrollbeskrivningen endast har definierats som något som ska utföras på ett allmänt plan, men det har skett i rätt sammanhang har 0,25 poäng getts för svaret.

För ställningstagandet till bokslutet i enlighet med bedömningsgrunderna har 0,1 po-äng getts.

Om allmänna åtgärder har kopierats ur bakgrundsinformation till uppgiften till kon-trollbeskrivningen har ingen poäng getts.

Metalli Abp
Treasury-process

Ställningstaganden till bokslutet (Financial statement assertions)

A= Accuracy = Riktighet

C= Completeness = Fullständig-
het

CO= Cut-off = Avbrott

E/O= Existence/Occurence = Existens/Händelse

PD= Presentation & Disclosure = Presenta-
tionssätt

RO= Rights and Obligations = Rättigheter och Skyl-
digheter

V= Valuation = Värdering

Kontrollnum- mer	Underpro- cess	Kontrollmål	Kontrollbeskrivning	Financial statement assertions							Poäng Kontrollbeskrivning+ Bokslutsställningstagan- de
				A	C	C O	E/O	P D	RO	V	
1	Inmatning av affärer	Den interna uppföljning- en och kontrollen av samtliga affärer har skötts på ett korrekt sätt.	<p>Controllern följer dag- ligen på positionsrap- porterna upp att de affärer som har in- gått hålls inom de totala och individuella limiter som har defi- nierats i finansie- ringspolitiken och de använda instrumen- ten är förenliga med finansieringspolitiken.</p> <p>Eller: Flee – treasurysystemet hindrar ingåendet av affärer som överskri-</p>				E/O				0,5+0,1

			der de individuella personliga limiterna.								
2	Inmatning av affärer	Endast befullmäktigade personer kan sluta affärer med motparten.	Controller har informerat om dealerns namn som den person som har rätt att ingå affärerna hos Metalli Abp till de motparter som är godkända enligt finansieringspolitiken.				E/O				0,5+0,1
3	Inmatning av affärer	Alla affärer har förverkligats inom ramen för de godkända limiterna.	Controller säkrar i förväg att CFO har gett skriftligt godkännande till de affärer som överskrider limiterna.				E/O				0,5+0,1
8	Flee	Tillgången till Flee – treasurysystemet har begränsats på ett korrekt sätt.	Tillgången till Flee - treasurysystemet har begränsats med användarkoder och lösenord. En individ beviljas användarrätten endast mot en blankett som CFO har undertecknat. Systemet kräver att lösenordet byts ut med jämna mellan-				E/O				0,5+0,1

			rum.								
9	Flee	Arbetsuppgifterna i Flee-treasurysystemet har korrekt skiljts på i systemet.	<p>Användarrätterna till de olika funktionerna i Flee – treasurysystemet har begränsats på ett relevant sätt enligt användargrupper med beaktande av farliga arbetskombinationer då rättigheterna beviljas och underhålls.</p> <p>Följande uppgifter har avskiljts från bokföringsuppgifterna: ingående av affärer, betalning som sköts av en person och riskhanteringsåtgärder.</p>				E/O				0,5+0,1
10	Flee	Tillgången till Flee-treasurysystemets grunduppgifter har korrekt begränsats och arbetsuppgifterna i anknytning till dem har skiljts på i systemet.	Endast treasury-avdelningens IT-person har tillgång till Flee-treasurysystemets grunduppgifter, det vill säga till motpartens uppgifter, inklusive bankkonton, skapande av användarrätter, logguppgifter och bokföringens styrudduppgifter.				E/O				0,5+0,1

			kontrollåtgärderna förverkligas. Den interna kontrollen övervakar och granskar de kontrollåtgärder som kontrollern gör.							V	
Sammanlagt											6,0

Uppgift 3 b)

Redogör för varför inte de angivna kontrollmålen uppnås i kontrollerna 27, 30, 32 och 34 vid den rådande, försämrade ekonomiska situationen hos Metalli Abp.

Kontrollnummer	Underprocess	Kontrollmål	Kontrollbeskrivning	Financial statement assertions							Poäng
				A	C	CO	E/O	PD	RO	V	
27	Lån	Kovenantvillkoren uppföljs på ett relevant sätt.	En rapport över de förverkligade nyckeltal och den återstående marginal till kovenantgränsen som ska följas upp enligt kovenantvillkoren rapporteras månatligen till styrelsen.						RO		
<ul style="list-style-type: none"> • Poäng har getts för följande omnämmanden: <ul style="list-style-type: none"> - Då den ekonomiska situationen försämras är det sannolikt att man kommer att bryta mot kovenantvillkoren. Då är risken att de långfristiga lånen sägs upp, varvid det förfaller till betalning omgående och omklassificeras som kortfristiga. - De verkliga värdena på placeringarna fås endast kvartalsvis trots att kovenanterna rapporteras månatligen. Om värdet på placeringarna väsentligt försämras och orsakar ett brott mot kovenantvillkoren kan detta endast konstateras i efterskott. - Kovenantuppföljningen ska uppdateras enligt förändringarna i prognoserna och budgeterna. - Förhandlingar om kovenanterna kan föras på förhand med banken. - En kontroll av att kovenantnyckeltalet är korrekt ska göras. 										1,0	

30	Placeringsverksamhet	Placeringsobjekten har värderats på korrekt sätt.	Onoterade placeringar, till exempel fonden i Finanssitavaratalo-banken, värderas kvartalsvis utgående från de bekräftelser som inhämtas av motparterna.									V	
<ul style="list-style-type: none"> Värderingar av Finanssitavaratalo <ul style="list-style-type: none"> Bolaget bokför de verkliga värdena direkt utgående från Finanssitavaratalos värderingar utan att på något sätt ifrågasätta dem. Bolaget har inte undersökt hur de räknas ut. Värderingen är dessutom inte nödvändigtvis objektiv, eftersom den har erhållits av samma källa, det vill säga av den som har sålt instrumentet. Bolaget har en risk att de verkliga värdena inte är riktiga. 												1,0	
32	Valutakursrisk	Valutapositionerna har värderats korrekt.	Controller samlar in balanspositionen en gång i månaden. Balanspositionen består av externa banklån i valuta, derivatinstrument i anknytning till dem och de sammanlagda saldona på koncernkontona. Koncernens interna fordringar och skulder inkluderas inte i balanspositionen, eftersom de elimineras i koncernboksutet.									E/O	
<ul style="list-style-type: none"> Valutakursrisk (balansposition): <ul style="list-style-type: none"> Bolagets balansposition är fel definierad eftersom koncernens interna poster har utelämnats. Valutakursdifferenserna på de interna posterna syns direkt i koncernens resultaträkning, om de inte har skyddats. Härvid blir valutakursvinster/-förluster bokförda i resultaträkningens finansieringsposter, vilket avviker från Bolagets målsättning, som är nollinje. 												1,0	

34	Valutakursrisker	Derivattransaktionerna har godkänts på adekvat sätt.	Dealern vidtar månatligen skyddsåtgärderna för balans- och valuta-positionerna och rapporterar graden av skydd för valutaflödes-positionerna och en eventuell öppen balansposition i månadsrapporten till styrelsen.	C			E/O		RO	V	
<ul style="list-style-type: none"> Uppspjälkning av arbetsuppgifterna <ul style="list-style-type: none"> Uppsägningar av de anställda kan försvaga bolagets interna kontroller såsom här då rapporteringen har överförts på dealern, det vill säga den person som ska ingå affärerna inom de limitgränser som har satts upp för honom. En person som är oberoende av händelserna ska ansvara för rapporteringen. Risker för oärlig ekonomisk rapportering ökar. 										1,0	
Sammanlagt										4,0	

Uppgift 4 (10,0 poäng)

4.1	<p>Redogör i ett memorandum för vad Diagnosi Oy:s styrelse med stöd i aktiebolagslagen borde ha observerat då beslutet om förslag till dividendutdelning fattades. I memorandumet ska du även med stöd i aktiebolagslagen kommentera de åsikter som Erkki Euromaa och Tiina Terä har om vinstutdelningen.</p>
2,0	<ul style="list-style-type: none"> - Poäng gavs för redogörelser för de centrala bestämmelserna i ABL om beloppet på utdelningsbara medel och kopplingen mellan utdelning av medel och bokslutet. <ul style="list-style-type: none"> o ABL 13:5 o ABL 13:3
0,5	<ul style="list-style-type: none"> - Poäng har getts för en redogörelse för bestämmelserna om utdelning av tillgångar enligt 4 § i Diagnosi Oy:s bolagsordning.
3,25	<ul style="list-style-type: none"> - Poäng har getts för en redogörelse för innehållet i de centrala bestämmelserna i ABL om bedömning av likviditeten. <ul style="list-style-type: none"> o ABL 13:2 o I praktiken torde betalningsförmågan ofta bedömas utgående från bolagets senaste bokslut, om den tid som har förlöpt och händelserna efter räkenskapsperiodens utgång inte ger anledning att anta att situationen väsentligt har förändrats o De faktorer som bolaget har kännedom om och som gäller framtiden ska beaktas, såsom skulder som förfaller o Bedömningen ska göras så nära utdelningsbeslutet som möjligt - Poäng har getts för kommentarer om Erkki Euromaas åsikt om analysen av bolagets ekonomiska situation. <ul style="list-style-type: none"> o En motiverad rekommendation att upprätta en kalkyl som stöd för bedömning av bolagets betalningsförmåga ELLER o Utan särskild motivering kan bedömningen av likviditeten inte anses vara bristfällig enbart på grund av att styrelsen inte har upprättat en kalkyl över de framtida kassaflödena.
1,25	<ul style="list-style-type: none"> - Examinanden fick poäng för kommentarer om Erkki Euromaas och Tiina Teräs åsikter om användningen av räkenskapsperiodens vinst. <ul style="list-style-type: none"> o ABL 1:5 och ett konstaterande att det inte i bolagsordningen för Diagnosi Oy finns någon avvikande bestämmelse till detta o Genereringen av vinst granskas på längre sikt o Det är möjligt att göra investeringar då åtgärderna kan anses vara förenliga med bolagets intressen
0,75	<ul style="list-style-type: none"> - Poäng har getts för kommentarer gällande Tiina Teräs åsikter om nolldividend och bolagets vinstutdelningspolitik. <ul style="list-style-type: none"> o Det finns ingen uttrycklig begränsning i ABL enligt vilken styrelsen inte skulle kunna föreslå nolldividend o Enligt ABL 13:7 kan utbetalning av dividend till minoriteten krävas på bolagsstämman

	<ul style="list-style-type: none"> ○ ABL omnämner ingen dividendutbetalningspolitik, vilket betyder att den endast kan följas inom de ramar som lagen ställer
8,0	Sammanlagt

4.2 Uppskatta i ett memorandum utgående från aktiebolagslagen huruvida det har skett eller håller på att ske sådana omständigheter i Diagnosi Oy:s förvaltning som revisorn bör beakta.	
1,0 0,25 tilläggs- poäng	<ul style="list-style-type: none"> - Poäng har getts om examinanden har observerat att de aktieaffär som gjordes februari inte har införts i aktieägarförteckningen samt för en redogörelse av de centrala ABL-bestämmelserna i anknytning till situationen. <ul style="list-style-type: none"> ○ ABL 3:16.1 ○ ABL 3:15.2 - Tilläggs-poäng har getts om examinanden har lyft fram att inlösningsklausulen enligt etablerad rättspraxis inte i allmänhet gäller förvärv där aktien övergår till en aktieägare.
1,0	<ul style="list-style-type: none"> - Poäng har getts om examinanden har noterat att ABL begränsar givandet av de aktier som bolaget äger som säkerhet för lån samt för en redogörelse av de centrala ABL-bestämmelserna i anknytning till situationen. <ul style="list-style-type: none"> ○ ABL 13:10.1 ○ Sekundärt ABL 1:5, 1:7 och 1:8 samt eventuellt ABL 13:1.3
2,0+ 0,25 tilläggs- poäng.	Sammanlagt

CGR-EXAMEN 2009
DEL 2 REVISIONSBERÄTTELSE OCH REVISORNS ÖVRIGA RAPPORTERING

Uppgift 1 (8,00 poäng)

	Granskad fråga	Granskningsobservation, motiverad bedömning och rättelseförfarande (siffrorna har angetts i tusen euro såvida inget annat nämns)	Rapportering, var och hur sker rapporteringen	Poäng för observation/rapportering
1	Klassificering av eget kapital	<p>Enligt bolagsordningen och bokslutet har bolaget två aktieserier av olika slag. Till det andra slaget anknyter en inlösningsplikt efter en bestämd tid. Dessa aktier har även upptagits under eget kapital, trots att de borde klassificeras som skulder. Enligt standarden IAS 32.15 ska den som emitterar finansieringsinstrument klassificera instrumentet eller en delfaktor till det såsom finansieringsskuld, post som ingår i finansieringstillgångarna eller eget kapital enligt det faktiska innehållet i det på avtalet grundade arrangemang som gällde då det upptogs i bokföringen samt enligt definitionen på finansieringsskuld, post som ingår i finansieringstillgångarna och eget kapitalinstrument.</p> <p>Med beaktande av standarden IAS 32 punkten AG 25 kan preferensaktierna emitteras försedda med olika rättigheter. Då emittenten avgör om preferensaktien är en finansieringsskuld eller ett eget kapitalinstrument bedömer emittenten de uttryckliga, till aktien knutna rättigheterna för att utreda om den har en finansieringsskulds grundegenskaper. Till exempel en preferensaktie som inlöses en viss dag eller när innehavaren kräver det innehåller en finansieringsskuld eftersom emittenten är skyldig att överföra finansieringstillgångar till innehavaren av aktien. Emittentens eventuella oförmåga att uppfylla inlösningskravet i preferensaktien då detta så krävs med stöd i avtalet avlägsnar inte skyldigheten oberoende av om oförmågan beror på penningbrist, lagstadgade begränsningar, otillräckliga vinster eller fonder under eget kapital. Emittentens rätt att inlösa aktierna mot kontanta medel uppfyller inte definitionen på finansieringsskuld eftersom emittenten inte förpliktas att överföra</p>	Anmärkning i revisionsberättelsen och negativt utlåtande om den information som bokslutet och verksamhetsberättelsen ger	0,35

		<p>finansieringstillgångar till aktieägarna. I detta fall är det endast emit- tenten som fattar beslut om inlösning av aktierna. En skyldighet kan dock uppstå då den som emitterar utnyttjar sina optioner, vanligen genom att officiellt meddela aktieägarna om sin avsikt att inlösa ak- tierna.</p> <p>Rättelseförfarande:</p> <p>Av aktierna hör 25 % till aktieserie B, som ska upptas bland finansi- eringsskulder. Genom att räkna 25 % på aktiekapitalet och över- kursfonden får man de poster som ska flyttas från eget kapital till främmande kapital.</p> <p>De aktier som har inlösningsklausul bokförs som skulder (tusen euro)</p> <p>Per aktiekapital an finansieringsskulder 4 310,2 Per överkursfond an finansieringsskulder 3 039,4</p>		
2	Dividender på poster som har klassificerats som främmande ka- pital	<p>Då bolagets aktier (B-aktieserien) har klassificerats som främmande kapital, ska de dividender som har betalats på dessa bokföras som finansieringskostnader. En eventuell dividendandel som överskrider de obligatoriska 5 % ökar räntekostnaderna.</p> <p>Rättelseförfarande:</p> <p>Den dividend som har betalats på B-aktien ska läggas till eget kapi- tal och bokföra till finansieringskostnad (räntekostnad). Justeringen ska även göras i siffrorna för jämförelseåret.</p> <p>Räkenskapsperioden 2008/2009 (tusen euro)</p> <p>Per räntekostnader an balanserat resultat 1 066,9</p> <p>Räkenskapsperioden 2007/2008 (tusen euro)</p> <p>Per räntekostnader an balanserat resultat 501,1</p>	Skriftlig eller muntlig rapporte- ring till styrelsen.	0,20

3	Intäktsfö- ring/reserveringar	<p>Av revisionens arbetspapper framgår det att bolaget säljer både informationssystem och underhåll av dessa. Utgående från arbetspappren och bokslutsprinciperna kan man konstatera att bolaget intäktför försäljningen av maskinerna på en gång och periodiserar underhållet över avtalsperioden.</p> <p>Informationssystemen innehåller väsentliga återköpsförbindelser, vilket betyder att intäktsföringen inte är möjlig för dessa tillgångars del. På fakturan har underhållets andel fakturerats till underpris och även detta bör korrigeras. För varje post som ska intäktsföras ska man räkna ut den andel av omsättningen som ska intäktsföras enligt förhållandet på de verkliga värdena. Dessutom ska bolaget upplösa de reserveringar som anknyter till underhållet eftersom det är fråga om underhåll av bolagets egna apparater. Man kan därmed inte göra några reserveringar, men det underhåll som görs bokförs som en ökning av anskaffningsutgiften.</p> <p>Rättelseförfarande:</p> <p>Av revisionsmemorandum framgår det att bolaget har försäljning som inkluderar återköpsförbindelser. Enligt arbetspappren är återköpsförbindelserna väsentliga. Enligt standarden IAS 18.13 är det till exempel möjligt för en sammanslutning att sälja varor och samtidigt ingå separata avtal om återköp av varorna vid en senare tidpunkt, varvid effekten av affärstransaktionerna de facto upphävs. I ett dylikt fall behandlas dessa två affärstransaktioner tillsammans. Det är utgående från återköpsförbindelsen inte fråga om någon försäljningstransaktion, vilket betyder att försäljningen ska återföras.</p> <p>De är alltså inte fråga om försäljning enligt standarden IAS 18, men ett hyresavtal enligt standard IAS 17. Bolaget ska klassificera hyresavtalet enligt standarden IAS 17.7. Eftersom inga för ägandet kännetecknande förmåner och risker har överförts i samband med transaktionen, är det fråga om ett övrigt hyresavtal. Hyresvärden ska presentera de tillgångsposter som är objekt för hyresavtalet i balansräkningen enligt karaktären på dem. (IAS 17.49) Koncernen ska periodisera de inlutna betalningarna som hyresbetalningar bland övriga rörelseintäkter fördelade över avtalsperioden (IAS</p>	<p>Anmärkning i revisionsberättelsen och negativt utlåtande om den information som bokslutet och verksamhetsberättelsen ger</p>	<p>0,10</p> <p>0,05</p> <p>0,05</p> <p>0,10</p>
---	----------------------------------	--	---	---

		<p>17.50).</p> <p>Bolaget ska behandla försäljningsavtalen såsom hyresavtal och bokföra hyresintäkter för uthyrning av tillgångarna. Bolaget gör avskrivningar på de materiella tillgångarna och bokför hyresintäkter. De pengar som bolaget har fått bokförs som erhållna förskott bland skulder.</p> <p>Eftersom det inte är fråga om försäljning av apparater ska den gjorda underhållsreserven upplösas.</p> <p>Enligt revisionssammandraget har bidraget på försäljningen av paketet som helhet haft ett täckningsbidrag på 40 % och återköpspriset är 45 % av försäljningspriset. Avtalet är treårigt. Räkenskapsperioden 2008/2009 var inköpspriset för sålda tillgångar 89 860 tusen euro. Återköpspriset för samtliga dessa tillgångar är 79 560 tusen euro (45 % av det försäljningspris som har definierats på fakturan). Då återköpspriset är det verkliga värdet kan det anses vara restvärdet, eftersom tillgången uttryckligen används i ekonomiskt bruk upp till detta värde med tillämpning av definitionerna i IAS 16.6. Avskrivningsgrunden räknas ut på skillnaden mellan nettoavtalspriset och utgiftsresten. Avskrivningsgrunden är 89 760,0 – 79 560,0 tusen euro = 10 200,0 tusen euro. Avskrivningen periodiseras jämnt över tre år och den periodiserade avskrivningen är 3 400,0 tusen euro/år. Av årsavskrivningarna periodiseras på räkenskapsperioden 2008/2009 hälften, det vill säga sammanlagt 1 700,0 tusen euro.</p> <p>Innan hyresintäkterna kan räknas ut ska det riktiga försäljningspriset på apparaterna räknas ut. Nu har "övervikt" definierats på apparatens försäljningspris på avtalet och "undervikt" på periodiseringen av underhållet. I den justerade uträkningen ska den totala köpeskillingen vägas i förhållandet mellan de separata verkliga värdena på apparaten och underhållet. Därmed blir försäljningsvärdet för en apparat 19,3 tusen euro per styck, det vill säga att försäljningen i maskiner räkenskapsperioden 2008/2009 har varit 130 900,0 tusen euro. Hyresintäkterna räknas ut på följande sätt: avtalspriset är 130 900,0 tusen euro och återköpspriset 79 560,0 tusen euro. Skillnaden mellan dessa 51 340,0 tusen euro är hyresintäkter, som bolaget förtjä-</p>	<p>0,05</p> <p>0,05</p> <p>0,10</p> <p>0,10</p>	
--	--	---	---	--

		<p>nar under avtalsperioden. Hyresintäkterna periodiseras över tiden jämnt på tre år. Den årliga hyresintäkten som ska periodiseras är 17 113,3 tusen euro. Liksom för avskrivningarnas del hänförs även hälften av hyresintäkterna till räkenskapsperioden 2008/2009. Som hyresintäkter bokförs 8 556,7 tusen euro.</p> <p>Rättelseregistreringarna år 2008/2009 (tusen euro):</p> <p>Per omsättning an erhållna förskott 130 900,0 Per erhållna förskott an hyresintäkter 8 556,7 Per avskrivningar an inventarier 1 700,0 Per inventarier an lager 89 760,0 Per lager an lagerförändring 89 760,0</p> <p>Per latent skatter an latent skattefordran 10 696,4 Per latent skattefordran an skatter (resultaträkningen) 1 782,7</p> <p>Registreringar av korrigeringar till försäljningen år 2007/2008:</p> <p>Enligt revisionsarbetspappren har förhållandet mellan försäljningen och inköpen samt bidragen varit oförändrat under de senaste tre åren. Inköpspriset för de tillgångar som såldes räkenskapsperioden 2007/2008 var 71 940,0 tusen euro. Återköpspriset är 63 765,0 tusen euro (45 % av den köpeskilling som omnämndes i köpeavtalet). Då återköpspriset är det verkliga värdet kan det anses vara restvärdet. Avskrivningsgrunden är 71 940,0 – 63 765,0 tusen euro = 8 175,5 tusen euro, som ska periodiseras utgående över perioden jämnt på tre år. Av avskrivningarna räknas hälften av årsavskrivningarna till den innevarande räkenskapsperioden 2007/2008, varvid avskrivningen blir 1 362 tusen euro. Som hyresintäkt ska 13 715,8 tusen euro bokföras årligen. Av hyresintäkterna hänför sig hälften på räkenskapsperioden 2007/2008, det vill säga att 6 857,9 tusen euro bokförs på räkenskapsperioden.(tusen euro)</p> <p>Per balanserade vinstmedel an erhållna förskott 840,0 Per erhållna förskott an hyresintäkter 13 715,8 Per erhållna förskott an hyresintäkter (jämförelse) 6 857,9</p>	0,10	0,10
--	--	---	------	------

		<p>Per avskrivningar an inventarier 2 725,0 Per avskrivningar an inventarier (jämförelse år 2006) 1 362,5 Per inventarier an lager 71 940,0 (jämförelse) Per lager an lagerförändring 71 940,0 (jämförelse)</p> <p>Per latent skatter an latent skattefordringar 4 387,50 tusen euro. Per latent skattefordringar an skatter (resultaträkningen) 2 857,6 tusen euro</p> <p>Per latent skatter an latent skattefordringar 926,64 (jämförelse)</p> <p>Per räkenskapsperiodens skatt an latent skatter 1 428,8 (jämförelse)</p> <p>I materialet finns ingen information om tidigare år, vilket betyder att man inte kan räkna ut en ingående balans per 1.7.2007. Värdet på den ingående balansen bör utredas med beaktande av de latent skatterna.</p> <p>Bolaget ska presentera noterna i anknytning till hyresavtalen i enlighet med standarden IAS 17.56. Standarden förutsätter att totalbeloppet på de framtida minimihyrorna för sådana övriga hyresavtal som inte går att häva upptas i noterna för de följande tidsperioderna:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Under ett år - En längre period än ett år och högst fem år - Senare än inom fem år <p>Dessutom ska de rörliga hyror som har intäktsförts under perioden samt en beskrivning av uthyrningssystemet presenteras i noterna.</p> <p>Eftersom det har varit ett underskott i intäkterna från de periodiserade underhållsavtalen ska dessa intäkter korrigeras. Underskottet har uppstått då underhållet har intäktsförts "till underpris" på den ursprungliga fakturan. De saknade periodiseringarna av underhållet ska korrigeras enligt standarden IAS 8, vilket betyder att justeringar görs både i ingående balansen och på båda räkenskapsperioderna.</p>		<p>0,05</p> <p>0,10</p>
--	--	---	--	-------------------------

		<p>Korrigeringar som ska göras för räkenskapsperioden 2008/2009 (tusen euro):</p> <p>Erhållna förskott an omsättning (underhåll) 10 620,0</p> <p>Per räkenskapsperiodens skatt (resultaträkningen) an latent skatter 2 761,2</p> <p>Korrigeringar som ska göras för räkenskapsperioden 2007/2008 (tusen euro):</p> <p>Erhållna förskott an omsättning (underhåll) 3 270,0</p> <p>Per räkenskapsperiodens skatt (resultaträkningen) an latent skatter 850,2</p> <p>Av materialet framgår inte informationen om tidigare år, vilket betyder att det inte går att räkna ut ingående balansen per 1.7.2007. Värdet på ingående balansen ska utredas med beaktande av de latent skatterna.</p>		
4	Avsättningar	<p>Av bolagets börsmeddelande och styrelsens protokoll framgår att koncernen har fört samarbetsförhandlingar. Information om resultatet av förhandlingarna har getts 2.7.2009. Bolagets ledning har dock haft tillgång till informationen redan på styrelsemötet den 28.6.2009. Bolaget har inte gjort några avsättningar i anknytning till kostnaderna för samarbetsförhandlingarna. En tilläggsuppgift om detta har inkluderats i händelser efter räkenskapsperiodens utgång i noterna. Styrelsemötet den 28.6.2009 uppfyller förutsättningarna för bokföring enligt standarden IAS 37.72.</p> <p>Rättelseförfarande:</p> <p>Resultatet av samarbetsförhandlingarna bokförs som kostnad med</p>	Skriftlig eller muntlig rapportering till styrelsen	0,30

		<p>beaktande av de latent skatterna. Följande registreringar ska göras:</p> <p>Per Lönekostnader an avsättningar 600,0 tusen euro. Per latent skattefordringar an latent skatter 156,0 tusen euro</p>		
5	Minoritetens andel	<p>Av materialet framgår ett delägaravtal som har ingåtts med den nya verkställande direktören för dotterbolaget. Av avtalet framgår det tydligt att verkställande direktören inte har möjlighet att förvalta eller välja aktierna enligt eget förgottfinnande. Verkställande direktören ska returnera aktierna då han inte längre arbetar för företaget. I koncernbokslutet har de aktuella aktierna, som verkställande direktören äger, upptagits som minoritetens andel, vilket framgår av såväl noterna som också av revisorsassistenternas arbetspapper.</p> <p>Vid tillämpningen ska kraven i standarden IFRS 2 beaktas. Standarden IFRS 2.3 anger: Med aktierelaterade ersättningar avses i denna standard de överföringar av företagets egetkapitalinstrument som aktieägarna gör till parter som levererat varor eller tjänster till företaget (även till personalen), såvida det inte är uppenbart att överföringen gjorts i annat syfte än som ersättning för varor eller tjänster som företaget erhållit. Detta gäller även överföringar av egetkapitalinstrument som tillhör företagets moderföretag eller ett annat företag inom samma koncern, till parter som har levererat varor eller tjänster till företaget.</p> <p>Avtalspunkten om inlösningen uppfyller begreppet finansieringsskuld enligt standarden IAS 32.11 och posten ska behandlas som finansieringsskuld. Minoritetens andel i balansräkningen överförs till finansieringsskuld.</p> <p>Rättelseförfarande:</p> <p>Verkställande direktörens ägarandel ska behandlas enligt IFRS 2 som ett system med aktierelaterade ersättning varvid minoritetens andel ska bokföras som en del av lönekostnaderna. Eftersom det inte är fråga om en minoritetsandel ska posten överföras från minoritetens andel till finansieringsskuld.</p>	Skriftlig rapportering till styrelsen	0,40

		<p>Bokföringarna är per lönekostnader an minoritetens andel 1 128,0 tusen euro.</p> <p>Nödvändiga uppgifter om närstående kretsen ska även ges i enlighet med standard IAS 24.17.</p>		
6	Anläggningstillgångar	<p>Av bolagets bokslutsprinciper framgår att koncernen tillämpar så kallat komponenttänkande i anläggningstillgångsanskaffningarna. Av assistenternas arbetspapper framgår att detta inte har beaktats på rätt sätt i de ersättande investeringarna och att man inte har bokfört bort den återstående andelen ur den ersatta tillgångsposten. Detta är inte förenligt med behandlingssättet i standarden IAS 16 – materiella anläggningstillgångar.</p> <p>En materiell anläggningstillgång kan enligt standarden IAS 16.14 (till exempel ett flygplan) för fortsatt användning kräva regelbundna, grundliga granskningar för upptäckandet av fel oberoende av om tillgångens delar ersätts med nya eller inte. I en materiell anläggningstillgångs bokföringsvärde läggs utgifterna för respektive genomgripande granskning till som utgifter för ersättning av delen efter det att granskningen av har gjorts, om registreringsförutsättningarna uppfylls. Ett eventuellt återstående bokföringsvärde som beror på utgifterna för föregående granskning (avskilt från de materiella delarna) bokförs bort ur balansräkningen. Detta tillvägagångssätt följs oberoende av om utgifterna för föregående granskning har specificerats vid registreringen av tillgångens anskaffnings- eller produktionstidpunkt. Vid behov kan man som hjälp utnyttja de uppskattade utgifterna för en motsvarande granskning som sker i framtiden som bevis för vad som har varit anskaffningsutgiften för en existerande granskningskomponent när tillgången har skaffats eller tillverkats.</p> <p>Rättelseförfarande:</p> <p>Eftersom det inte finns uppgifter om vad de tillgångar som nu har ersatts en gång i tiden har kostat ska den allmänna principen tillämpas där man som anskaffningspris kan använda anskaffningspriset</p>	Skriftlig rapportering till styrelsen.	0,20

		<p>för en motsvarande ny tillgång (IAS 16.15). Då anskaffningsutgiften för en ny motsvarande är 1 500,0 tusen euro och avskrivningsperioden är 20 år och utgiftsresten enligt bolagets avskrivningsprinciper är 25 % blir den oavskrivna anskaffningsutgiften 656,3 tusen euro.</p> <p>Bokföringarna för detta är:</p> <p>Per avskrivningar på byggnader an byggnader 656,3 tusen euro. Per latent skatter an förändring av skatter 170,6 tusen euro.</p>		
7	Finansiering	<p>Bolaget har brutit mot kovenantvillkoren i låneavtalen. Detta faktum har inte lyfts fram i bokslutet, trots att det framgår av bilagan till styrelseprotokollen. Lånen förfaller omgående till betalning eftersom kovenantvillkoren inte uppfylldes. Bolaget har dessa skulder bland långfristiga skulder.</p> <p>Standarden IAS 1.74: Då en sammanslutning bryter mot ett villkor i ett långfristigt låneavtal och detta inte sker senare än vid rapporteringsperiodens slut så att följden blir att skulden på anfordran förfaller till betalning klassificerar sammanslutningen skulden som kortfristig även om fordringsägaren skulle gå med på att inte kräva betalning till följd av förseelsen och detta medgivande skulle inhämtas efter rapporteringsperiodens slut och innan bokslutet godkänns för publicering. Sammanslutningen klassificerar skulden som kortfristig eftersom den vid rapporteringsperiodens slut inte har ovillkorlig rätt att skjuta upp betalningen av skulden med minst tolv månader från den aktuella tidpunkten.</p> <p>Rättelseförfarande:</p> <p>Skulderna ska omklassificeras och de ska upptas som kortfristiga skulder. I uppgifterna om bokslutet ska man dessutom ange att bolaget har brutit mot kovenantvillkoren.</p> <p>Per långfristiga lån till kreditinstitut an kortfristiga lån till kreditinstitut</p>	Anmärkning i revisionsberättelsen och negativt utlåtande om den information som bokslutet och verksamhetsberättelsen ger	0,30
8	Finansiering	Koncernen har ingått två ränteswapavtal av vilka det ena inte upp-	Skriftlig rapporte-	0,20

		<p>fyller kännetecknen för skyddskalkyler. Av revisionens arbetspapper framgår att båda instrumenten har behandlats som om de skulle ingå i skyddskalkylerna och förändringarna har bokförts som eget kapital. Moderbolaget har inte överhuvudtaget behandlat posterna.</p> <p>Rättelseförfarande:</p> <p>Det spekulativa instrumentet ska bokföras både i koncernen och moderbolaget med resultatpåverkan via resultaträkningen. De latenta skatterna bör beaktas. I moderbolaget ska noterna gällande skyddsinstrumentet åtminstone upprättas.</p> <p>Nödvändiga noter ska upptas i bolagets noter.</p>	ring till styrelsen.	
9	Uppsägning av verkställande direktören	<p>Av styrelseprotokollen framgår att bolagets verkställande direktör har sagts upp den 9.7.2009. I bokslutet har bolaget gjort en avsättning gällande uppsägningen. Avsättningsbeloppet är ett belopp som motsvarar 12 månaders lön till verkställande direktören.</p> <p>Enligt standarden IAS 37.24 får avsättningen upptas i balansräkningen endast om</p> <p>a) en redovisningsenhet har en befintlig förpliktelse (legal eller informell) som en följd av en tidigare händelse; (b) det är troligt att ett utflöde av resurser som innefattar ekonomiska fördelar kommer att krävas för att reglera förpliktelsen; och (c) en tillförlitlig uppskattning av förpliktelsen belopp kan göras. Om dessa villkor inte är uppfyllda skall ingen avsättning redovisas.</p> <p>En förutsättning är dessutom att skyldigheten existerar på bokslutsdagen.</p> <p>Den före detta verkställande direktören kan inte heller underteckna bokslutet. Det är alltid den vid tidpunkten för undertecknandet sittande styrelsen och verkställande direktören som undertecknar bokslutet.</p>	Skriftlig rapportering till styrelsen	0,40

		<p>Rättelseförfarande:</p> <p>Eftersom beslutet om uppsägningen har fattats först under den nya räkenskapsperioden ska den gjorda avsättningen avlägsnas. Likaså ska den gjorda latent skatteregistreringen avlägsnas.</p> <p>Bokföringarna är per avsättningar an lönekostnader 400,0 tusen euro Per skatter an latent skattefordringar 104,0 tusen euro</p> <p>Den aktuella transaktionen är enligt standarden IAS 10.10 en sådan händelse efter bokslutet som inte leder till att bokslutskalkylerna ska justeras. Bolaget ska dock presentera de noter om händelsen som krävs enligt IAS 10.21 – 22.</p>		
10	Omsättningstillgångar	<p>Av koncernens bokslutsprinciper framgår att omsättningstillgångarna värderas enligt FAS (med beaktande av det lägre återanskaffningsvärdet). Av granskningsdokumentationen framgår att det pris på råmaterialet som bolaget har använt tydligt har sjunkit och bolaget har gjort värderingen enligt detta lägre värde. Å andra sidan framgår det av materialet att man fortfarande får ett bidrag på de tillgångar som finns i lagret. Enligt bestämmelserna i standarden IAS 2 kan därmed ingen nedskrivning göras.</p> <p>Standard IAS 2.32: Bokföringsvärdet på material och förnödenheter som används i tillverkningen av omsättningstillgångar sänks inte till ett belopp som är lägre än anskaffningsutgiften, om de färdiga produkter i vilka dessa kommer att ingå väntas sälja till ett pris som motsvarar eller överskrider anskaffningsutgiften för dessa produkter. Bokföringsvärdet för råämnen sänks dock så att det motsvarar nettorealiseringsvärdet i de fall då nedgången i priserna på råämnen indikerar att anskaffningsutgiften för de färdiga produkterna kommer att vara högre än produkternas nettorealiseringsvärde. I sådana fall torde ämnenas återanskaffningsvärde bäst indikera deras nettorealiseringsvärde.</p> <p>Rättelseförfarande:</p>	Skriftlig rapportering till styrelsen	0,30

		<p>Den gjorda nedskrivningen och skatterna i anknytning till denna justeras.</p> <p>Bokföringarna är</p> <p>Per lager an lagerförändring 2 100,0 tusen euro Per skatter an latent skattefordringar 546,0 tusen euro</p>		
11	Verksamhetsberättelsen/nyckeltal	<p>Det finns fel i de nyckeltal som presenteras i verksamhetsberättelsen, bland annat ges för siffrornas del uppgifter om att de är negativa och siffrorna presenteras inte "öppet uträknade".</p>	Skriftlig rapportering till styrelsen	0,10
12	Minoritetens andel	<p>Enligt koncernens bokslutsprinciper har redovisningsprinciperna för tidigare år följts vid upprättandet av koncernbokslutet. I koncernbokslutet har man felaktigt använt benämningen innehav utan bestämmande inflytande enligt standarden IAS 27 (omarbetad), trots att den aktuella standarden träder i kraft först för de räkenskapsperioder som inleds efter 30.6.2009.</p> <p>Rättelseförfarande:</p> <p>Benämningen innehav utan bestämmande inflytande ändras till minoritetsandel.</p>	Skriftlig eller muntlig rapportering till styrelsen	0,10
13	Fel i handelsregistret	<p>Det finns fel både gällande styrelsen och prokuristerna i bolagets handelsregisterutdrag.</p> <p>Rättelseförfarande:</p> <p>De aktuella uppgifterna uppdateras i handelsregistret. Den uppsagda verkställande direktörens namn avlägsnas ur handelsregistret och prokuristen läggs till.</p>	Skriftlig eller muntlig rapportering till styrelsen	0,10
14	Nedskrivning/goodwill	<p>Av bolagets budgetanalyser för de följande åren framgår att bolaget har underhåll av värdeminskningar i en av de enheter som producerar ett penningflöde. Under de tre följande åren kommer de kassaflöden som den aktuella kassaflödesproducerande enheten har att</p>	Negativt utlåtande i revisionsberättelsen om den information som	1,00

		<p>vara negativa varefter siffrorna förbättras. Nedskrivningar ska göras även på andra tillgångsposter och denna fördelning ska göras i förhållandet mellan tillgångposternas värden.</p> <p>Enligt punkt g i standarden IAS 36.12 indikerar det material som den interna rapporteringen producerar att tillgångspostens ekonomiska prestationsförmåga är eller kommer att vara sämre än väntat.</p> <p>Enligt standarden ska sammanslutningen beakta detta vid bedömningen av om det finns indikationer på att värdet på någon av tillgångsposterna kan ha sjunkit.</p> <p>Man bör dessutom beakta att en bedömning måste göras i moderbolagets bokslut och vid behov ska värdet på dotterbolagsaktierna skrivas ned.</p> <p>Rättelseförfarande:</p> <p>Driftsvärdet utgående från kassaflödena har fastställts till 116,5 miljoner euro. I bokslutet är segmentets tillgångar 151,9 miljoner euro. Nedskrivningsförlusten blir därmed 24,7 miljoner euro. Resten, det vill säga 10,7 miljoner euro, ska fördelas på de övriga tillgångsposterna enligt förhållandet mellan verkliga värden.</p> <p>Den nedskrivningsförlust som räknades ut här ovanför ska bokföras i koncernbokslutet samt nedskrivningen av aktierna i moderbolagets bokslut. Dotterbolagens balansvärden, till vilka en eventuell nedskrivning skulle hänföras, framgår inte av materialet.</p>	bokslutet och verksamhetsberättelsen ger	
15	Företagsarrangemang i det separata bokslutet	<p>Av styrelseprotokollen framgår att moderbolaget har köpt affärsverksamheten av ett dotterbolag. För detta har goodwill uppstått i moderbolagets bokslut. I slutet av räkenskapsperioden har dotterbolaget fusionerats med moderbolaget genom en så kallad dotterbolagsfusion och samtidigt har en fusionsförlust uppstått, som moderbolaget har aktiverat i balansräkningen. Enligt assistenternas arbetspapper har den aktuella transaktionen skett med verkliga värden, vilket betyder att det för samma transaktion har uppstått en</p>	Negativt utlåtande i revisionsberättelsen om den information som bokslutet och verksamhetsberättelsen ger	0,45

		<p>dubbel tillgångsmassa i moderbolagets balansräkning. Inga avskrivningar för den registrerade goodwillen har gjorts i det separata bolagets bokslut.</p> <p>Rättelseförfarande:</p> <p>Den fusionsförlust som har uppstått vid fusionen kan inte aktiveras eftersom den aktuella tillgångsposten i så fall skulle beaktas två gånger. Bokföringen av fusionsförlusten uppfyller inte de förutsättningar för aktivering som finns i BokfL 5:11. Eftersom det gäller ett så kallat tomt bolag, som inte har någon verksamhet, kan det inte finnas några inkomstförväntningar på fusionsförlusten. I det separata bolaget bokförs fusionsförlusten via resultatet. På den goodwill som affären genererar ska avskrivningar enligt plan göras. Avskrivningarna räknas ut enligt 6 månader. Enligt bolagets redovisningsprinciper avskrivs de materiella rättigheterna med linjära avskrivningar på fem år.</p> <p>Registreringar:</p> <p>Per övriga rörelsekostnader an övriga utgifter med lång verkningstid 4 044 476,55 Per avskrivningar på goodwill an goodwill 350,0 tusen euro Per skattefordringar an räkenskapsperiodens skatter 91,0 tusen euro</p>		
16	Koncernbokslutets omfattning	<p>Av revisionens arbetspapper framgår att bolaget innehar bolag, som ägs till 19,9 %, som inte har sammanställts som en del av koncernbokslutet. Enligt arbetspappren har bolaget en plats i styrelsen i det aktuella bolaget och enligt delägaravtalet ska alla väsentliga beslut fattas enhälligt.</p> <p>Enligt definitionen i IAS-standard 31.3 definieras gemensam kontroll på följande sätt: Gemensam kontroll är då man har kontrollen över den ekonomiska verksamheten genom ett avtal och råder endast då de strategiska besluten gällande ekonomin eller verksamheten inom den aktuella verksamheten kräver att de parter som delar</p>	Skriftlig eller muntlig rapportering till styrelsen	0,15

		<p>på kontrollen (parterna i ett samföretag) enhälligt godkänner dem.</p> <p>Det delägaravtal som bolaget har ingått uppfyller kravet på avtal och utgående från delägaravtalet kan man observera att ingen part har bestämmanderätten. Dessutom ska alla väsentliga beslut fattas enhälligt.</p> <p>Rättelseförfarande:</p> <p>I koncernbokslutet ska samföretaget behandlas antingen genom ett relativt förfarande eller genom kapitalandelsförfarandet. Av materialet framgår inte vilken den ekonomiska effekten av det saknade bolaget har på koncernbokslutet.</p>		
17	Latenta skatter	<p>I koncernen och moderbolaget har en latent skatt på moderbolagets beskattningsbara, förlustresultat uträknats, trots att förlusten har uppstått genom givna koncernbidrag. Enligt 6 § i lagen om koncernbidrag fastställs en förlust inte utgående från givna koncernbidrag. Dessa bokföringar ska annulleras. Det finns alltså inga grunder för bokföring av latenta skattefordringar.</p> <p>Rättelseförfarande:</p> <p>De latenta skattefordringarna justeras bort eftersom de inte kan utnyttjas.</p> <p>Per räkenskapsperiodens skatt an latenta skattefordringar 429,8 tusen euro</p>	Skriftlig eller muntlig rapportering till styrelsen	0,30
18	Utbyte av semesterpenningar mot ledighet	<p>Av revisionens arbetspapper och styrelseprotokollen framgår att man i bolaget har bytt ut semesterpengarna mot extra semester. Samtidigt har bolaget intäktsfört de ackumulerade semesterpengarna mot resultatet. Enligt dokumentationen från granskningen har dessa semesterpenningaledigheter inte ännu hållits, vilket betyder att de fortfarande ska upptas som passiva resultatregleringar.</p>	Skriftlig rapportering till styrelsen	0,15

		<p>Rättelseförfarande:</p> <p>Skulderna läggs till i balansräkningen och löneregistreringen justeras.</p> <p>Bokföringarna är:</p> <p>Per löner an passiva resultatregleringar 1 200,0 tusen euro Per skattefordringar an räkenskapsperiodens skatt 312,0 tusen euro</p>		
19	Corporate governance	<p>Styrelsen har för få medlemmar samt enbart män. Detta uppfyller inte Corporate governance villkoren och bör omnämnas i bokslutet.</p> <p>Rättelseförfarande:</p> <p>Ett tillägg med de Corporate governance uppgifter som inte har uppfyllts läggs till i bokslutet.</p>	Skriftlig eller muntlig rapportering till styrelsen	0,20
20	Ansvar	<p>En specifikation av ansvaret ingår i det granskade materialet. Denna har använts som grund för moderbolagets ansvar. I specifikationen av ansvaret saknas dock det långfristiga, tidsbundna hyresavtal som slöts på styrelsemötet (4/2009, 1.4.2009). Av materialet framgår hyresbeloppet och hyresavtalets period. Hyresavtalet är så kortvarigt att det inte kan definieras som ett finansieringsleasningsavtal.</p> <p>Rättelseförfarande</p> <p>Hyresbeloppen för det tidsbundna hyresavtalet ska läggas till i ansvaren. I ansvaren ska 7 500,0 tusen euro läggas till under övriga ekonomiska ansvar.</p>	Negativt utlåtande i revisionsberättelsen om den information som bokslutet och verksamhetsberättelsen ger	0,20
21	Egna aktier	<p>Under räkenskapsperioden har bolaget förvärvat och överlåtit egna aktier. "Försäljningsvinsterna" för egna aktier har bokförts i överkursfonden trots att de enligt aktiebolagslagen ska bokföras i fonden för inbetalt fritt eget kapital. Förvärvet av egna aktier har också i det separata bolaget upptagits i en egen kolumn och detta har inte beaktats vid uträkningen av mängden utdelningsbara medel.</p> <p>Rättelseförfarande:</p>	Skriftlig rapportering till styrelsen	0,30

		<p>Både kalkylen över utdelningsbara tillgångar korrigeras och försäljningsvinsten omklassificeras från överkursfonden till fonden för inbetalt fritt eget kapital.</p> <p>Per balanserat resultat från tidigare räkenskapsperioder an fonden för inbetalt fritt eget kapital 684,7 tusen euro Per överkursfond an fonden för inbetalt fritt eget kapital 381,3 tusen euro</p>		
22	Finansieringsanalys	<p>De långfristiga placeringarna är felklassificerade i finansieringsanalysen (som finansieringstillgångar). Finansieringsanalysen är dessutom en för tidig version, det vill säga att den inte har gjorts utgående från de slutliga siffrorna. Bland annat avskrivningarna och förändringarna i driftskapital är från en tidigare version. Finansieringstillgångarna stämmer inte.</p> <p>Rättelseförfarande:</p> <p>I finansieringsanalysen ska posten avlägsnas ur penningmedlen. Avskrivningarna och förändringen i driftskapital justeras så att de motsvarar de verkliga ändringarna.</p>	Skriftlig rapportering till styrelsen	0,30
23	Omsättning	<p>Bolaget har inte på något sätt behandlat sitt stamkundsprogram. Detta framgår av både noterna och styrelseprotokollen. Enligt styrelseprotokollen är det en händelse som omfattas av tillämpningsområdet i standarden IFRIC 13. Bolagets räkenskapsperiod inleds 1.7.2008, vilket betyder att den nya bestämmelsen enligt övergångsbestämmelserna i tolkningsanvisningarna ska tillämpas på den aktuella räkenskapsperioden. Då man för 1 000 poäng får ett presentkort på 30 euro blir värdet på en poäng enligt anvisningen 30/1 030 och för de poäng som man får för 1 000 euro blir värdet cirka 29,13 euro, som ska avdras från varje försäljning på 1 000 euro.</p> <p>De oanvända poängen har beaktats i det verkliga skuldbeloppet, vilket betyder att värdet på en poäng i verkligheten är mindre.</p>	Skriftlig rapportering till styrelsen	0,35

		<p>Rättelseförfarande:</p> <p>En passiv resultatreglering ska bokföras på mervärdesskatten både för föregående räkenskapsperiod och innevarande räkenskapsperiod i enlighet med IFRIC 13 -standarderna. De latent skatterna ska dessutom beaktas. Tilläggsinformation ska dessutom ges om detta i noterna.</p> <p>Korrigeringsarna för räkenskapsperioden 2008/2009 är (tusen euro):</p> <p>Per omsättning an passiva resultatregleringar (förskotts försäljning) 3 136,1 Per passiva resultatregleringar an omsättning 120,0 Per latent skattefordringar an räkenskapsperiodens skatter (resultaträkningen) 815,4 Per räkenskapsperiodens skatter an latent skatter 31,2</p> <p>Korrigeringsarna för räkenskapsperioden 2007/2008 är (tusen euro):</p> <p>Per omsättning an passiva resultatregleringar (förskotts försäljning) 1 357,8 Per passiva resultatregleringar an omsättning 45,5 Per latent skattefordringar an räkenskapsperiodens skatter (resultaträkningen) 353,0 Per räkenskapsperiodens skatter an latent skattefordringar 11,8</p>		
24	Resultat per aktie	<p>Nyckeltalet resultatet per aktie (EPS). I kalkylen har inte förvärvet och överlåtelsen av egna aktier beaktats och inte heller effekten av dividenderna på de aktier som har klassificerats som främmande kapital.</p> <p>Rättelseförfarande:</p> <p>Uträkningen ska göras så att de faktorer som har presenterats här ovanför har beaktats.</p>	Skriftlig eller muntlig rapportering till styrelsen.	0,30

25	Övriga frågor	<p>Poäng har getts även för bl.a. följande fel/brister.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Bland annat att minimiantalet aktier enligt bolagsordningen är större än antalet aktier i bolaget. - Av arbetspappren framgår att bolaget har befullmäktigats att förvärva egna aktier. Detta befullmäktigande har inte registrerats i handelsregistret. - Det finns en konflikt gällande extraordinära poster i moderbolagets resultaträkning mellan resultaträkningen och noterna. - Styrelsen har behandlat bokslutet vid sitt möte tidigare än vad som anges i noterna till bokslutet. - I bokslutet har termen ägare som saknar kontroll använts, som anknyter till ibruktagandet av IAS 27 (omarbetad). Bolaget har inte ännu tillämpat den aktuella standarden och har därmed inte kunnat använda den aktuella termen. Den korrekta termen är minoritetsandel. - I verksamhetsberättelsen har förslaget till dividendutdelning upptagits på fel år. <p>I verksamhetsberättelsen saknas uppgifter om bl.a.</p> <ul style="list-style-type: none"> • finansieringsarrangemang • fusion 	Muntlig rapportering till styrelsen	0,40
	Sammanlagt			8,00

I bedömningsgrunderna avser skriftlig rapportering revisionsprotokoll eller memorandum. Vid bedömningen av uppgiften gjordes ingen skillnad mellan revisionsprotokoll och memorandum.

Uppgift 2 (2,00 poäng)**Uppgift 2 a (1,8 poäng)**

Exempel på revisionsberättelse.

REVISIONSBERÄTTELSE (0,02 poäng)

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

Vi har granskat Natrium Abp:s bokföring, bokslut, verksamhetsberättelse och förvaltning för räkenskapsperioden 1.7.2008 - 30.6.2009. Bokslutet inkluderar koncernens balansräkning, resultaträkning, finansieringsanalys, uträkning av förändringarna i eget kapital och noter samt moderbolagets balansräkning, resultaträkning, finansieringsanalys och noter. (0,1 poäng)

Styrelsens och verkställande direktörens ansvar

Styrelsen och verkställande direktören ansvarar för upprättandet av bokslutet och verksamhetsberättelsen och för att de ger riktiga uppgifter i enlighet med de för användning inom EU godkända internationella bokslutsstandarderna (IFRS) och att de ger riktiga uppgifter i enlighet med de i Finland gällande bestämmelserna och föreskrifterna om upprättande av bokslut och verksamhetsberättelse. Styrelsen svarar för att tillsynen över bokföringen och medelsförvaltningen är ordnad på behörigt sätt och verkställande direktören för att bokföringen är lagenlig och medelsförvaltningen ordnad på ett betryggande sätt. (0,1 poäng)

Revisorns skyldigheter

Revisorn ska utföra revisionen enligt god revisionssed i Finland och utgående från detta ge ett utlåtande om bokslutet, koncernbokslutet och verksamhetsberättelsen. God revisionssed förutsätter att yrkesetiska principer iakttas och revisionen planeras och utförs så att man uppnår en rimlig säkerhet om att bokslutet och verksamhetsberättelsen inte innehåller väsentliga felaktigheter och att medlemmarna i moderbolagets styrelse samt verkställande direktören har handlat i enlighet med aktiebolagslagen. (0,1 poäng)

Med revisionsåtgärderna vill man försäkra sig om att de belopp och den övriga information som ingår i bokslutet och verksamhetsberättelsen är riktiga. Valet av åtgärder grundar sig på revisorns omdöme och bedömning av risken för att bokslutet innehåller väsentlig felaktighet på grund av oegentligheter eller fel. Vid planeringen av nödvändiga granskningsåtgärder beaktas även den interna kontrollen som inverkar på upprättandet och presentationen av bokslutet. Därutöver bedöms bokslutets och verksamhetsberättelsens allmänna form, principerna för upprättandet av bokslutet samt de uppskattningar som ledningen gjort vid upprättandet av bokslutet. (0,1 poäng)

Revisionen har utförts i enlighet med god revisionssed i Finland. Enligt vår mening har vi utfört tillräckligt med för ändamålet tillämpliga granskningsåtgärder för vårt utlåtande. (0,1 poäng)

Motiveringar till negativt utlåtande

Utgående från de uppdaterade kassaflödena i koncernen är det uppenbart att en nedskrivning bör göras på goodwill i anknytning till koncernens segment Nätverk. En nedskrivning på 24,7 miljoner euro har inte gjorts i koncernboks slutet i anknytning till goodwill på det presenterade affärsverksamhetssegmentet liksom inte heller en nedskrivning med 10,7 miljoner euro på övriga tillgångar. Till följd därav är koncernens vinstmedel och resultat för innevarande räkenskapsperiod 35,4 miljoner euro för stora. (0,18 poäng)

I koncernens omsättning har bokförts för mycket försäljningsintäkter på tillgångar med väsentliga återköpsförbindelser. Koncernen skulle inte ha fått bokföra omsättning för dessa. Avtalen borde ha behandlats som hyresavtal och hyresintäkterna borde ha bokförts som övriga rörelseintäkter. Den justerade omsättningen är 130,9 miljoner euro och den justerade vinsten före skatt är 20,0 miljoner euro lägre än vad som har angetts i bokslutet för 2008/2009. Den justerade omsättningen för år 2007/2008 skulle vara 105,1 miljoner euro lägre än den omsättning som har presenterats i bokslutet för jämförelseåret. (0,18 poäng)

I koncernens och moderbolagets noter saknas ansvar för 7,5 miljoner euro, som anknyter till ett fast, femårigt hyresavtal, som inte går att häva, för bolagets nya lokaler. (0,18 poäng)

I koncernens eget kapital ingår poster som till sin natur är finansieringsskuld. De poster under eget kapital som anknyter till dessa aktier ska justeras bort från eget kapital. Till följd av justeringen minskar det egna kapitalet med 4,3 miljoner euro och överkursfonden med 3,0 miljoner euro. Finansieringsskulderna ökar på motsvarande sätt med 7,3 miljoner euro. (0,18 poäng)

Koncernen har brutit mot de kovenantvillkor som har ingåtts med banken. Följden av att kovenantvillkoren har brutits är att finansieringslånen till ett värde på 170,4 miljoner euro ska upptas som kortfristiga skulder till kreditinstitut. (0,08 poäng)

Utlåtande om koncernboks slutet

Enligt vår mening ger IFRS-bokslutet till följd av de faktorer som har redogjorts för här ovanför inte riktiga och tillräckliga uppgifter om koncernens ekonomiska ställning samt resultatet och dess penningmedel enligt de för användning inom EU godkända internationella bokslutsstandarderna (IFRS). (0,1 poäng)

Motiveringar till negativt utlåtande

Under räkenskapsperioden har Natrium Abp förvärvat affärsverksamheten i Natrium Finance Oy genom ett köp av affärsverksamheten. I Natrium Abp:s bokslut har 4,0 miljoner euro i övriga långfristiga utgifter aktiverats till följd av fusionen. Aktiveringen har inte uppfyllt kriterierna för aktivering enligt BokfL 5:11 eftersom det fusionerade bolaget inte har affärsverksamhet. Den fusionsförlust som uppstod vid fusionen uppfyller inte de krav på avkastning som krävs för aktivering. Natrium Abp:s resultat för räkenskapsperioden skul-

le vara 4,0 miljoner euro lägre än det resultat som visas i bokslutet. (0,20 poäng)

Utlåtande om bokslutet och verksamhetsberättelsen

Enligt vår mening ger bokslutet och verksamhetsberättelsen till följd av de faktorer som har presenterats här ovanför inte riktiga och tillräckliga uppgifter om koncernens och moderbolagets ekonomiska ställning samt om resultatet av dess verksamhet i enlighet med i Finland ikraftvarande bestämmelser och föreskrifter gällande upprättande av bokslut och verksamhetsberättelse. Konsekvens råder mellan uppgifterna i verksamhetsberättelsen och bokslutet. (0,10 poäng)

Helsingfors den 2 september 2009 (0,02 poäng)

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

Timo Tavallinen (0,02 poäng)
CGR

Uppgift 2 b (0,2 poäng)

Revisionsanteckning

Över utförd revision har i dag avgivits berättelse.

Helsingfors den 2 september 2009

Tilintarkastus Tiski Oy
CGR-sammanslutning

Timo Tavallinen
CGR