

REVISIONSNÄMNDEN**BEDÖMNINGSGRUNDER
FÖR CGR-EXAMEN ÅR 2010**

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

De tolkningar av lagstiftningen och god revisionsmedvetenhet som har presenterats i bedömningsgrunderna anknyter enbart till bedömningen av respektive uppgift i denna examen. Tolkningarna av bedömningsgrunderna kan inte presenteras såsom revisionsnämndens (TILA) ställningstaganden i övriga sammanhang.

**CGR-EXAMEN 2010
DEL 1 SAMT KOMPLETTERINGSDEL
GOD REVISIONSSED OCH GOD BOKFÖRINGSSSED**

Uppgift 1 (10,0 poäng)

Poäng	Fråga 1.1: Redogör för hur du skulle ändra planen för den analytiska granskningen (bilaga 1 i uppgiften). Redogör för hurdana analytiska åtgärder som ska vidtas utgående från det material för analytiska åtgärder som finns i bilaga 2 till uppgiften och bilaga 3 till uppgiften så att dessa följer god revisions sed.
0,5	<p>Komplettering av planen:</p> <p>I den utförda analytiska granskningen har bolagets egen budget tagits som väntevärde. Av bilagematerialet framgår dock att budgeten inte är tillräckligt tillförlitlig som grund för väntevärdet. Av planen framgår därmed inte uppgifter om huruvida revisorn vid planeringen och utförandet av den analytiska granskningen av materialet har gjort en bedömning av tillförlitligheten i de uppgifter som utgör grunden för väntevärdet, testat informationssystemen i anknytning till framställning av uppgifterna eller övriga kontroller. I planen saknas en uppskattning av om de kontroller som anknyter till budgeteringsprocessen är effektiva för säkring av att uppgifterna är kompletta, korrekta och godtagbara. Revisorn ska också fastställa den skillnad mellan bokförda och förväntade värden som kan godkännas utan ytterligare granskningar. (ISA 520, punkterna 5 och A12d)</p>
0,5	<p>Komplettering av planen:</p> <p>Vid fastställandet av väsentligheten har resultatet före skatt använts. Eftersom resultatet före skatt är negativt ska man vid planeringen av revisionen bedöma alternativa metoder för fastställande av väsentlighet.</p> <p>Väsentlighet har definierats för bokslutet som helhet. Bolaget har konstaterats ha flera olika typer av affärstransaktionsslag (bl.a. den nyligen förvärvade affärsenheten). För dessa kan man rimligen förvänta sig att mindre fel än de som har fastställts som väsentliga för bokslutet som helhet påverkar de ekonomiska beslut som användarna fattar utgående från bokslutet. I sådana situationer ska revisorn fastställa den tillämpade väsentlighetsnivån separat från den väsentlighet som har fastställts för helheten. (ISA 320, punkterna 10 och A10)</p>
1,0	<p>Analytiska åtgärder:</p> <p>Den information som har inhämtats i samband med undersökningen av analysresultaten är för begränsad. Av det material som finns i bilagorna till uppgiften framgår att det vid analysen klart har framkommit avvikelser från de förväntade värdena. Förutom intervjun med verkställande direktören ska revisorn även analysera och bedöma hur tillförlitliga de uppgifter är som han har gett samt inhämta annan revisionsevidens lämplig för ändamålet. Den analytiska granskningen av materialet ska kompletteras till exempel:</p>

	<ul style="list-style-type: none"> - inhämta oberoende information från utomstående källor, - genom en noggrannare analys av bidragsprocenterna till exempel enligt affärsområden och geografiskt - genom att räkna ut samt utgående från diskussionerna och det tillgängliga materialet skapa väntevärden för de bokförda mängderna; till exempel förändringen i antalet anställda i förhållande till lönekostnaderna, förändringarna i omsättning o.d. - genom att intervjua de övriga anställda vid bolaget.
2,0	Fråga 1.1 sammanlagt

Poäng	Fråga 1.2 Bedöm utgående från den information som har getts i uppgiften de mest betydande riskerna för väsentligt fel som ska beaktas vid revisionen i tabellform enligt följande.		
	Beskrivning av risken för väsentligt fel	Bokslutsposter och ställningstaganden till bokslutet som påverkas av risken för väsentligt fel	Motivering till varför det är fråga om en risk för väsentligt fel
0,75	Risk för att ledningen förbigår kontrollerna. (0,3 poäng)	Samtliga bokslutsposter och ställningstaganden till bokslutet (0,15 poäng)	Enligt ISA 240.A32 är risken för att ledningen förbigår kontrollerna alltid en risk för väsentligt fel. (0,3 poäng)
0,75	Goodwill har bokförts på köpet av Shine-hårverksamheten utgående från positiva resultatförväntningar. (0,3 poäng)	- Goodwill - Värdering (0,15 poäng)	På den köpta Shine-hårverksamheten har cirka 1,5 miljoner euro bokförts som goodwill, trots att affärsverksamheten enligt verkställande direktörens kommentarer inte har gått såsom budgeterat under slutet av räkenskapsperioden, men rörelseresultatet är ca 5,1 miljoner euro förlust. Det finns en väsentlig risk för värdeminskning i goodwill. (0,3 poäng)
0,75	Vid tidpunkten för bokslutet har den återstående köpeskillingen för den	- Passiva resultatregleringar - Värdering	Den köpta Shine-hårverksamheten går med förlust, vilket bety-

	<p>köpta Shine-hårverksamheten bokförts som passiv resultatreglering (0,3 poäng)</p>	<p>(0,15 poäng)</p>	<p>der att den återstående köpeskilling som har bokförts under passiva resultatregleringar ska granskas kritiskt och jämföras bl.a. med de villkor som har ställts i köpebrevet. (0,3 poäng)</p>
0,75	<p>Bolaget har lyft 4 miljoner euro i nytt lån och banken har ställt som kovenantvillkor att soliditeten ska vara högre än 2,0 %. (0,3 poäng)</p>	<p>- Risk som påverkar bokslutet som helhet (0,15 poäng)</p>	<p>Bolagets soliditet ligger i strid med de lånevillkor som banken har ställt under 2 % (ca 1,85 %). Om man inte lyckas komma överens om någonting annat med långivaren förfaller lånet till betalning, vilket kan ha skadliga följder för kontinuiteten i bolagets verksamhet. (0,3 poäng)</p>
0,75	<p>I bilaga 2 till uppgiften kan man se att det enligt utfallet finns ca 1,1 miljoner euro kvar av eget kapital. Frågan om det finns tillräckligt med eget kapital ska beaktas bl.a. på grund av den risk för väsentligt fel som har observerats i värderingen av goodwill. (0,3 poäng)</p>	<p>- Eget kapital - Existens - Fullständighet - Värdering och allokering (0,15 poäng)</p>	<p>En eventuell nerskrivning av goodwill samt övriga rättelser som eventuellt behövs och som påverkar resultatet kan orsaka att bolagets eget kapital blir negativt i slutet av den granskade räkenskapsperioden (0,3 poäng)</p>
0,75	<p>Grannfastigheterna har presenterat ett ersättningskrav på 0,65 miljoner euro och ärendet lär dessutom behandlas i tingsrätten mot slutet av år 2010. (0,3 poäng)</p>	<p>- Avsättningar - Fullständighet/rättigheter och skyldigheter (0,15 poäng)</p>	<p>Enligt den uppgift som har presenterats i verksamhetsberättelsen lär ersättningsfrågan behandlas i tingsrätten mot slutet av år 2010. Den rådande situationen i ersättningsfrågan måste gås igenom med bolagets ledning och till denna del måste man försäkra sig om att den avsättning som har bokförts är tillräcklig i förhållande till de ersätt-</p>

			ningskrav som har presenterats. (0,3 poäng)
0,75	I samband med köpet av Shine-hårverksamheten har bolaget tagit över ett oskyddat valutalån på cirka 4 miljoner turkiska lire (cirka 2,0 miljoner euro). (0,3 poäng)	- Lång- och kortfristiga lån - Värdering (0,15 poäng)	Det lån i valuta som bolaget har övertagit är oskyddat, vilket betyder att det kan finnas en betydande valutarisk förknippad med lånet. (0,3 poäng)
0,75	Den princip om kontinuitet i företagsverksamheten (going concern principen) som tillämpas på bokslut inkluderar ett antagande om att verksamheten på längre sikt är lönsam. (0,3 poäng)	- Risk som påverkar bokslutet som helhet (0,15 poäng)	Till följd av de väsentliga fel som har observerats och den kraftigt förlustbringande affärsverksamheten bör kontinuiteten i bolagets verksamhet ifrågasättas. (0,3 poäng)
6,0	Fråga 1.2 sammanlagt		

Om extra poäng hade getts i svaren på fråga 1.2 kunde examinandan med dessa extra poäng dock inte överskrida det maximala antalet poäng, dvs. 6,0 poäng.

Poäng	Fråga 1.3 Redogör för vilka väsentliga ologiskheter du hittar mellan de uppgifter som har använts i den analytiska granskningen (bilagorna 1 och 2) och de kommentarer till analysen som har erhållits av verkställande direktören (bilaga 3).
2,0	<ul style="list-style-type: none"> - Bolagets bidrag efter material och tjänster är betydligt sämre än budgeterat. Med beaktande av det nyköpta affärsområdets storlek i förhållande till bolagets omsättning förklarar de större råämnescostnaderna än förutsett inom detta affärsområde inte skillnaden till den budgeterade marginalen. - Den omsättningsfördelning som har presenterats i analysen skiljer sig med 2 miljoner euro från omsättningen i resultaträkningen. - Förändringen av lager för färdiga och halvfärdiga produkter i resultaträkningen stämmer inte överens med förändringen av lagret för färdiga produkter uträknad på skillnaden mellan balanserna - Enligt resultaträkningen sjunker lönekostnaderna något, trots att det enligt verksamhetsberättelsen övergår cirka 50 nya arbetstagare till bolaget i samband med köpet av företagsverksamheten. - Enligt resultaträkningen har rörelsekostnaderna inte nämnvärt minskat trots att kostnadspolitiken enligt verkställande direktören har åtstramats. - I verkställande direktörens kommentar omnämns att avskrivningarna på

	<p>goodwill inleds den 12 april 2010 samt att antalet produktionsmaskiner har ökat i bolaget och produktionen har automatiserats. I resultatanalysen kan dock inte motsvarande ökning av avskrivningarna noteras. Det är möjligt att avskrivningarna inte har beaktats i den numeriska analysen eller att en del av investeringarna har bokförts direkt som kostnad.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Med beaktande av att den köpta verksamheten går med förlust finns det eventuellt ett behov av nedskrivning på goodwill. Enligt verkställande direktörens kommentarer beror goodwill på positiva resultatförväntningar. - Enligt balansräkningen har lånen ökat mera än vad de uppgifter som framkom vid intervjun med verkställande direktören ger vid handen. - Banken har som kovenantvillkor för lånet ställt att soliditeten ska vara över 2,0 %. Vid tidpunkten för den preliminära granskningen uppfylls kovenantvillkoret inte. - Ökningen i kundfordringar är inte konsekvent med omsättningsökningen. De förlängda betalningstiderna ger även väntevärdet att kundfordringarna borde ha ökat mera. - Mängden leverantörsskulder är inte konsekvent vid en jämförelse med ökningen av inköpen och budgeten.
2,0	Fråga 1.3 sammanlagt
10,0	UPPGIFT 1 SAMMANLAGT

Uppgift 2 (10,0 poäng)

Vid bedömningen av svaret har tonvikten lagts på att examinanden självständigt har övervägt situationen på ett relevant sätt samt examinandens förmåga att tillämpa informationen kritiskt och analytiskt. Full poäng har inte getts för ren kopiering av den aktuella lagparagrafen. Om rätt lagparagraf har kopierats in i svaret har 50 % av poängen getts. Om både lagparagrafen och eventuell tillämpande anvisning har kopierats in i svaret har 75 % av poängen getts.

Poäng	Fråga 2.1: Förklara kort och konsist vad som ska beaktas i både revisions-sammanslutningars och enskilda revisorers kvalitetsövervakningssystem och vad dessa krav grundar sig på.
	Vid bedömningen har man förutsatt att examinanden har lyft fram följande omständigheter i tillräckligt stor omfattning med egna ord:
0,40	<p>Kvalitetstillsynssystemen för såväl revisionssammanslutningar som också ensamarbetande revisorer grundar sig i första hand på revisionslagen (13.4.2007/459) och de internationella revisionsstandarder som har nämnts i dess 13 § och som har godkänts för tillämpning i Europeiska gemenskaperna då det är fråga om den uppgift som avses i RevL 1 § 1 momentet 1 punkten. Tillämpningen av de internationella revisionsstandarderna bedöms inom ramen för god revisionsred (RevL 22 §) till dess att den godkänts för tillämpning inom EU.</p> <p>Enligt 23 § i revisionslagen ska revisorn sörja för kvaliteten på sitt revisionsarbete och delta i sådan kvalitetsgranskning som avses i 40 § 2 momentet 1 punkten.</p>
0,20	Den internationella kvalitetskontrollstandarden tillämpas på samtliga revisions-sammanslutningar, vilket avser såväl enskild yrkesutövare som också person- eller aktiebolag bestående av revisorer eller någon annan sammanslutning av revisorer. Karaktären och omfattningen på de verksamhetsprinciper och metoder som en enskild revisionssammanslutning lägger upp för att kunna följa denna standard är beroende av ett flertal faktorer såsom revisionssammanslutningens storlek och särdragen i dess verksamhet samt om sammanslutningen hör till en kedja eller inte. (ISQC1.4)
0,20	Systemen för kvalitetskontroll enligt de internationella kvalitetskontrollstandarderna ska ha lagts upp senast den 15 december 2009. (ISQC1.10)
0,20	<p>Kraven på systemet för kvalitetskontroll bygger på att revisionssammanslutningen har som mål att skapa och upprätthålla ett system för kvalitetskontroll med vilket den rimligen kan försäkra sig om att</p> <ul style="list-style-type: none"> - revisionssammanslutningen och dess anställda följer yrkesmässiga standarder samt de tillämpliga krav som finns i lagstiftning och föreskrifter och - de rapporter som de för revisionssammanslutningen och uppdraget ansvariga personerna lämnar är korrekta med beaktande av förhållandena. (ISQC1.11)

0,20	En revisionsammanslutning ska tillämpa samtliga relevanta krav som finns i den internationella kvalitetskontrollstandarden. (ISQC1.14)
0,60	Följande delområden ska beaktas i systemet för kvalitetskontroll och verksamhetsprinciperna och metoderna för dem ska läggas upp och upprätthållas: <ul style="list-style-type: none"> - ledningens skyldigheter i fråga om kvalitet i revisionsammanslutningen; - relevanta etiska krav; - godkännande och fortsättande med kundförhållanden och enskilda uppdrag; - personresurser; - genomförande av uppdraget; - uppföljning. (ISQC1.16)
0,20	Revisionsammanslutningen ska dokumentera sina verksamhetsprinciper och metoder och kommunicera om dem med de anställda i revisionsammanslutningen. (ISQC1.17)
2,00	Fråga 2.1 sammanlagt

Poäng	Fråga 2.2: Redogör för de verksamhetsprinciper och metoder som ska inkluderas i revisionsammanslutningarnas kvalitetsövervakningssystem som garanterar att kundförhållandena och de enskilda uppdragen godkänns och fortsätter i enlighet med god revisionssed. Beskriv med hjälp av praktiska exempel de viktigaste metoderna som används för att trygga att verksamhetsprinciperna förverkligas.
	Vid bedömningen har man förutsatt att examinanden har lyft fram följande omständigheter i tillräckligt stor omfattning med egna ord:
0,40	I revisionslagen finns bestämmelser om revisorns skyldighet att följa de yrkesetiska principerna – uppgift grundad på allmänt intresse, ärlighet och objektivitet samt yrkesmässig kompetens och noggrannhet. Revisorn är skyldig att upprätthålla och utveckla sin yrkeskunskap. Oberoende och sekretessplikt hör parallellt med yrkeskunskap till de grundläggande antagandena för revision. Revisorn ska även följa god revisionssed i samtliga uppgifter som lyder under revisionslagens tillämpningsområde. Revisorn ska sörja för kvaliteten på sitt revisionsarbete och delta i den kvalitetsgranskning som avses i 40 § 2 momentet 1 punkten. (RevL 4 kapitlet)
0,30	Kapitel 210 i de etiska anvisningar som Föreningen CGR godkände den 8 december 2006 behandlar nya revisionskunder och -uppdrag. Innan en yrkesmässig revisor verksam inom revisionsyrket godkänner en ny kund eller ett nytt uppdrag bör han överväga huruvida godkännandet orsakar hot som gör det osäkert om grundprinciperna kan följas. Han bör bedöma hur betydande hoten är och om de identifierade hoten inte är klart betydelselösa bör han enligt behov vidta säker-

	hetsåtgärder för att avlägsna hoten eller minska dem till en acceptabel nivå. Om det inte är möjligt att minska hoten till en acceptabel nivå bör han vägra ta emot kundförhållandet eller uppdraget. Kapitel 210 i de etiska anvisningarna ger även anvisningar för de situationer då det sker förändringar i kundförhållandet eller uppdraget.
0,30	Revisionssammanslutningen ska skapa verksamhetsprinciper och metoder för godkännande och fortsättning med kundförhållanden och enskilda uppdrag. Dessa är avsedda för att skapa en rimlig säkerhet om att sammanslutningen endast inleder och fortsätter med sådana kundförhållanden och uppdrag där den <ul style="list-style-type: none"> a) är kompetent att sköta uppdraget och har förmåga att utföra uppdraget, inklusive tid och resurser b) klarar av att uppfylla de relevanta etiska kraven och c) har uppskattat kundens ärlighet och har inte sådana uppgifter utgående från vilka den drar slutsatsen att kunden inte är ärlig. (ISQC1.26)
0,30	Dyliga verksamhetsprinciper och metoder ska inkludera ett krav på att <ul style="list-style-type: none"> a) revisionssammanslutningen inhämtar de uppgifter som den under rådande omständigheter anser vara nödvändiga innan den godkänner ett uppdrag av en ny kund, då den fattar beslut att fortsätta med uppdraget och då den överväger att godkänna ett nytt uppdrag från en nuvarande kund; b) om man vid godkännandet av uppdraget av en ny eller nuvarande kund har identifierat en eventuell intressekonflikt, avgör revisionssammanslutningen om det är korrekt att godkänna uppdraget; c) om problematiska omständigheter har noterats och revisionssammanslutningen beslutar att godkänna kundförhållandet eller ett enskilt uppdrag eller fortsätta med detta ska revisionssammanslutningen dokumentera hur problemet har lösts. (ISQC 1.27)
0,30	Revisionssammanslutningen ska skapa principer och metoder för hur uppdraget och kundförhållandet ska fortsätta för sådana förhållanden då revisionssammanslutningen får information som skulle ha fått den att avsäga sig uppdraget, om den aktuella informationen skulle ha varit tillgänglig tidigare. I sådana principer och metoder ska följande beaktas <ul style="list-style-type: none"> a) de yrkesmässiga och juridiska plikterna som lämpar sig för förhållandena, inklusive om revisionssammanslutningen är skyldig att rapportera till den eller dem som har valt revisorn eller i vissa fall till regleringsmyndigheterna; och b) möjligheten att avstå från uppdraget eller avstå från både uppdraget och kundförhållandet. (ISQC 1.28)
0,60	Anvisningar om tillämpningen och övriga beskrivande anvisningar, punkterna A18-23, nämner sådana omständigheter som ska beaktas då man fortsätter med kundförhållandet och uppdraget samt ger exempel.
0,20	Bestämmelserna om de skyldigheter som den för uppdraget ansvariga personen har vid godkännandet och fortsättandet av kundförhållanden och revisionsuppdrag finns i den internationella revisionsstandarden ISA 220 (punkterna 12-13).

0,10	Den internationella revisionsstandarden ISA 210 behandlar för sin del avtalandet om villkoren för revisionsuppdragen.
2,50	Fråga 2.2 sammanlagt

Poäng	Fråga 2.3: Redogör för vilka speciella krav som ska beaktas vid revisionen av ett börslistat bolag.
	Vid bedömningen har man förutsatt att examinanden har lyft fram följande omständigheter i tillräckligt stor omfattning med egna ord:
0,60	Om revisionssammanslutningen granskar offentligt noterade bolag är de relevanta paragraferna som ska beaktas i revisionslagen 5 §, 25 §, 27 §, 28 §, 29 § och 40 §. Examinanden har fått 0,10 poäng för hänvisning till respektive paragraf. Om examinanden har observerat övergångsbestämmelsen i revisionslagens 57.6 § har 0,10 tilläggs-poäng getts.
0,30	Statsrådets förordning om revision 28.6.2007/735, 3 kapitlet, behandlar specialbestämmelserna för revisorer i bolag som är objekt för offentlig handel.
0,50	Enligt den internationella kvalitetskontrollstandarden ska revisionssammanslutningen skapa verksamhetsprinciper och metoder som utgår från att den person som ansvarar för revisionen av noterade bolag och de personer som ansvarar för den uppdragsspecifika kvalitetskontrollen och då det är tillämpligt även övriga personer som berörs av rotationskraven byts ut efter en viss tidsrymd till andra personer i enlighet med de relevanta etiska kraven. (ISQC1.25)
0,50	En revisionssammanslutning ska för revisionen av noterade bolag skapa verksamhetsprinciper och metoder enligt vilka man i den uppdragsspecifika kvalitetskontrollen ska beakta även följande omständigheter: <ul style="list-style-type: none"> a) uppdragsteamets bedömning av revisionssammanslutningens oberoende i det aktuella uppdraget; b) har korrekt konsultation skett i frågor där det förekommer delade åsikter eller i andra svåra eller kontroversiella frågor samt de slutsatser som har fattats utgående från konsultationerna och c) framgår det av den valda dokumentationen att arbetet bygger på betydande överväganden som grund för lösningarna och stöder dokumentationen de dragna slutsatserna. (ISQC1.38)
0,60	För följande krav som ska observeras har 0,10 poäng getts <ul style="list-style-type: none"> - Författningar om etiska anvisningar för listade bolag - De internationella bokslutsstandarderna (IFRS) - Värdepappersmarknadslagen - Förvaltningskoden för Finlands börsbolag (Corporate Governance) - Finansinspektionens anvisningar och standarder - Värdepappersbörsens bestämmelser

2,50	Fråga 2.3 sammanlagt

Poäng	Fråga 2.4: Påståenden
	I svaren godkändes svar som var både för och emot. Motiveringarna avgjorde den slutliga poängen. I slutet av deluppgifterna finns fördelningen av de erhållna poängen inom parentes för ett eventuellt identifierat hot/omständighet och säkerhetsåtgärden/motiveringen).
1,40	2.4.1 Omständigheter/hot som eventuellt påverkar oberoendet: <ol style="list-style-type: none"> 1) Ville Vipunen, som har varit revisor för den potentiella nya kunden Antin Raksapalvelut Oy. Vipunens bokföringsbyrå har även skött bokföringen för Antin Raksapalvelut Oy 2) Er revisionsammanslutning har ett stort antal revisionsuppdrag genom Tilitoimisto Vipunen Oy 3) Tilitoimisto Vipunen Oy sköter bokföringen för er revisionsammanslutning 4) Den andra delägaren i er bokföringsbyrå Risto Reipas har deltagit i planeringen och utformningen av bokföringsbyråns bokföringssystem 5) Oärligheten i verksamheten i Ryssland, eventuell dubbelfakturering 6) Samtliga resurser i revisionsammanslutningen används under vårperioden 7) Verifikationsmaterial på ryska, kännedom om affärsverksamheten i Ryssland (omständighet/hot 0,10 poäng, försiktighetsåtgärd/motivering 0,10 poäng)
0,40	2.4.2 Kapitel 230 i de etiska anvisningarna behandlar inhämtning av en annan persons åsikt och givande av åsikt: Revisorns yrkesmässiga kompetens och noggrannhet kan äventyras under förhållanden där åsikten inte grundar sig på samma erhållna fakta som den nuvarande revisorn har haft tillgång till eller grundar sig på otillräcklig evidens. Hur betydande hotet är beror på de omständigheter under vilka begäran presenteras samt alla övriga kända fakta och antaganden som kan ha betydelse då man uttrycker sin åsikt grundad på yrkesmässigt övervägande. (observerad omständighet gav 0,20 poäng, försiktighetsåtgärd/motivering gav 0,20 poäng)
0,60	2.4.3 Omständigheter att observera: <ul style="list-style-type: none"> - Enligt revisionslagen, de etiska anvisningarna och den internationella kvalitetskontrollstandarden (ISQC1.25) ska de personer som har en ansvarsställning i uppdraget bytas ut med vissa mellanrum. - Revisionslagen trädde i kraft den 1 juli 2007; enligt övergångsbestämmelsen

	<p>börjar den tidsfrist för den maximala mandatperioden som avses i 27 § 1 momentet löpa från den räkenskapsperiod som börjar efter det att denna lag trädde i kraft.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Den internationella kvalitetstillsynsstandarden (ISQC1.39-41) definierar lämplighetskriterierna för den som utför den uppdragsspecifika kontrollen. (observerad omständighet 0,10 poäng, försiktighetsåtgärd/motivering 0,10 poäng)
0,60	<p>2.4.4</p> <p>Enligt 17 § i revisionslagen får det arvode som skall betalas till revisorn för en revision inte fastställas på ett sätt som kan äventyra revisorns oberoende. (0,40/0,20). Punkterna 290.206 och 290.207 i de etiska anvisningarna behandlar den relativa storleken på arvodena. (observerad omständighet 0,20 poäng, försiktighetsåtgärd/motivering 0,10 poäng)</p>
3,0	Fråga 2.4 sammanlagt
10,0	UPPGIFT 2 SAMMANLAGT

För revisorns etiska anvisningars del grundar sig hänvisningarna i bedömningsgrunderna på boken Tilintarkastusalan standardit ja suosituksset, som KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry publicerar. För de internationella revisions- och kvalitetskontrollsstandardernas del grundar sig hänvisningarna på boken Kansainvälistet tilintarkastus- ja laadunvalvontastandardit, som KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry:n publicerar.

Uppgift 3 (kompletteringsdel: uppgift 3) (10,0 poäng)

Kompletteringsdel: I CGR-examens kompletteringsdel ingick endast uppgift II ur uppgift 3 i CGR del 1. Denna deluppgifts poäng multiplicerades med två, vilket betyder att även kompletteringsdelens maximipoäng för uppgift 3 var 10 poäng.

Uppgift 3 i CGR del 1 bestod av tre deluppgifter. Enligt svarsanvisningen för uppgift 3 har examinanden fått välja två deluppgifter av tre att besvara. Om examinanden har besvarat samtliga tre deluppgifter har vid bedömningen enligt svarsanvisningen beaktats deluppgifterna I och II.

Poäng	Deluppgift I
	<p>Fråga 1: Redogör i memorandumet för vilka juridiska förutsättningar det koncernbidrag som Rahtaus Ab ger Kalustovarasto Ab ska uppfylla för att koncernbidraget ska vara lagligt. Du behöver inte redogöra för hur registreringarna av koncernbidraget ska göras i Rahtaus Ab:s bokföring.</p> <p>I ett memorandum skulle lyftas fram att det koncernbidrag som Rahtaus Oy har gett till Kalustevarasto Oy ska uppfylla följande juridiska krav på koncernbidrag i beskattningen och aktiebolagslagen.</p>
0,5	Ett inhemskt aktiebolag (modersamfund) som bedriver rörelse som äger minst nio tiondedelar av aktiekapitalet i ett annat inhemskt aktiebolag eller av andelarna i ett annan inhemsk sammanslutning (dottersamfund), får modersamfundet från sin skattepliktiga näringsinkomst dra av ett koncernbidrag som har betalats till ett annat inhemskt aktiebolag som bedriver rörelse (dottersamfund). (se lag om koncernbidrag vid beskattningen (825/1986) 2 och 3.1 §).
0,5	Den skattskyldige har rätt att avdra koncernbidraget såsom kostnad endast om överensstämmande utgifts- och inkomstregistreringar har gjorts i givarens och mottagarens bokföring (lag om koncernbidrag vid beskattningen 5 §).
0,5	Ett koncernbidrag får inte överstiga näringsverksamhetens resultat före avdrag för koncernbidraget (lag om koncernbidrag vid beskattningen 6 §).
1,0	<p>För att ett bidrag skall behandlas som koncernbidrag förutsätts det dessutom 1) att koncernförhållandet mellan givaren och mottagaren har fortgått hela skatteåret, 2) att både givarens och mottagarens räkenskapsperioder utgår samtidigt, om inte bokföringsnämnden beviljat undantag i enlighet med lagen och 3) att varken givaren eller mottagaren är en depositionsbank, ett kreditinstitut eller en försäkrings- eller pensionsanstalt som avses i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (lag om koncernbidrag vid beskattningen 7 §).</p> <p>(en punkt gav 0,25 poäng, två punkter gav 0,5 poäng och alla tre punkter gav 1,0 poäng)</p>
0,5	Syftet med bolagets verksamhet är att bereda vinst åt aktieägarna, om inte annat

	föreskrivs i bolagsordningen. (aktiebolagslagen (624/2006, härefter ABL) 1:5).
0,5	Som olaglig utbetalning av medel anses andra än de i ABL 13:1 nämnda affärs- händelser som utan någon affärsekonomisk grund minskar bolagets tillgångar eller ökar dess skulder. (ABL 13:1.3).
0,5	Därmed ska en godtagbar affärsekonomisk orsak anges för koncernbidraget (se t.ex. Mähönen Jukka – Villa Seppo (2006): Osakeyhtiö II: Pääomarakenne ja ra- hoitus, s. 328–329; Kyläkallio Juhani – Irola Olli – Kyläkallio Kalle (2008): Osa- keyhtiö, s. 1130; Östra Finlands HR 28.8.2003 970 S 02/1352).
0,5	Koncernbidraget får inte heller vara ägnat att ge en aktieägare eller någon annan en otillbörlig fördel till nackdel för bolaget eller någon annan aktieägare (se ABL 1:7).
0,5	Koncernbidraget får inte heller stå i strid med minoritetsägarens rätt till minoritets- dividend enligt ABL 13:7 (se t.ex. Mähönen Jukka – Villa Seppo (2006): Osakeyh- tiö II: Pääomarakenne ja rahoitus, s. 328–329; Kyläkallio Juhani – Irola Olli – Ky- läkallio Kalle (2008): Osakeyhtiö, s. 1130; Östra Finlands HR 28.8.2003 970 S 02/1352).
5,0	Deluppgift I sammanlagt

Poäng	Deluppgift II
	Fråga 1: Redogör för hur man på bolagsrättsliga grunder ska bedöma om de aktieemissionsplaner som Investointitehdas Ab:s styrelse har är lagenliga.
0,5	Vid aktieemission ska bestämmelserna i kapitel 9 i aktiebolagslagen följas.
0,5	Bolagsstämman eller styrelsen får inte fatta beslut som är ägnad att ge en aktie- ägare eller någon annan en otillbörlig fördel till nackdel för bolaget eller någon annan aktieägare. (ABL 1:7).
0,5	Följande faktorer indikerar att likställigheten har kränkts (se HFD 1991:46): - På grund av att samarbetsavtalet har upphört kan I&I inte längre utnyttja de förvaltnings- och marknadsföringstjänster som Investointitehdas Oy produce- rar, vilket betyder att de medel som insamlas genom aktieemissionen inte kommer att gagna I&I utan de övriga ägarbolagen.

0,5	- Den 35 % ägarandel som I&I har i Investointitehdas Oy före aktieemissionen är tillräcklig för att kunna utnyttja vissa skyddsmetoder som finns för minoriteten. I den planerade aktieemissionen skulle I&I vara tvunget att teckna aktier för 315 000 euro för att kunna bevara sin relativa ägarandel och därmed de rättigheter som grundar sig på denna oförändrade.
0,5	- Genom aktieemissionen samlar man in en i förhållande till exempelvis Investointitehdas Oy:s omsättning på 356 411 euro stor finansiering på 900 000 euro, trots att bolagets ekonomi är i utmärkt skick.
2,5	Fråga 1 sammanlagt
Poäng	Fråga 2: Redogör för hur man på bolagsrättsliga grunder ska bedöma om det beslut om avsättning av en styrelsemedlem och val av en ny styrelsemedlem som gjordes på Investointitehdas Ab:s extraordinarie bolagsstämma i juni 2009 är lagenligt.
0,5	Enligt aktiebolagslagen (se ABL 6:9) och bolagsordningen för Investointitehdas Oy är det bolagsstämman som väljer styrelseledamöterna.
0,5	En styrelseledamot kan före mandattidens utgång entledigas av den som valt styrelseledamoten till uppdraget. (ABL 6:13.1).
0,5	Om en styrelseledamots uppdrag upphör under mandattiden träder i stället för styrelseledamoten en ersättare enligt vad som föreskrivs i bolagsordningen eller beslutades då ersättaren valdes. Om någon ersättare inte finns, skall styrelsens övriga ledamöter se till att en ny ledamot väljs för den återstående mandattiden. Om valet dock ankommer på bolagsstämman och styrelsen jämte ersättare är beslutför, kan valet ske vid följande bolagsstämma. (ABL 6:14).
0,5	Entledigande av en styrelseledamot och valet av ny ledamot sker på bolagsstämman i enlighet med ABL 5:26.
0,5	Delägarbolagen i Investointitehdas Oy har ingått ett inbördes avtal enligt vilket varje delägarbolag har rätt att utnämna en ledamot till bolagets styrelse. Trots att detta delägaravtal existerar kan bolagsstämman fatta beslut om valet av styrelseledamöter (se t.ex. Airaksinen Manne – Pulkkinen Pekka – Rasinaho Vesa (2007): Osakeyhtiölaki I, s. 345–346).
2,5	Fråga 2 sammanlagt

5,0	Deluppgift II sammanlagt
Poäng	Deluppgift III
	Fråga 1: Berätta hur man på bolagsrättsliga grunder ska bedöma om den donation på 10 000 euro som Niilo Näpertäjä har gett till Myötätuulisäätiö är lagenlig ur LMN Arkkitehdit öppet bolags perspektiv.
0,5	Varje bolagsman har rätt att sköta bolagets angelägenheter utan medverkan av någon annan bolagsman (lag om öppna bolag och kommanditbolag (389/1988, härefter ÖKL) 2:2.1).
0,5	En åtgärd som inte hör till bolagets verksamhetsområde eller överensstämmer med dess syfte får inte vidtas utan samtycke av samtliga bolagsmän. (ÖKL 2:2.2).
0,5	Eftersom ändamålet med det öppna bolaget är ekonomiskt, är betydande donationer till exempel till välgörande ändamål eller andra allmännyttiga ändamål främmande för bolagets ändamål. Å andra sidan kan donationer vara sådana som förutsätts i bolagets ändamål om de har marknadsföringsnytta eller annan nytta för bolaget. (RP 6/1987 s. 22; Rissanen Kirsti ym (2006): Yritysoikeus, s. 154.)
0,5	Varje bolagsman har rätt att förbjuda en annan bolagsman att vidta en enstaka åtgärd (ÖKL 2:3.1).
0,5	Rätten att förbjuda en annan bolagsman gäller dock endast en enstaka åtgärd och berättigar inte till att allmänt förbjuda en annan bolagsman att vidta åtgärder inom ramen för bolagets ändamål (se. Rissanen Kirsti ym. (2006): Yritysoikeus, s. 157).
2,5	Fråga 1 sammanlagt
Poäng	Fråga 2: Berätta också hur man på bolagsrättsliga grunder ska bedöma om den affär på 20 000 euro som Terttu Toimari har ingått med Verot Alas rf är lagenlig ur Antelias Ab:s perspektiv.
0,5	Verkställande direktören skall sköta bolagets löpande förvaltning i enlighet med styrelsens anvisningar och föreskrifter (ABL 6:17.1). Verkställande direktören får

	vidta åtgärder som med beaktande av omfattningen och arten av bolagets verksamhet är exceptionella eller av stor betydelse endast om han eller hon har styrelsens bemyndigande eller styrelsens beslut inte kan inväntas utan väsentlig olägenhet för bolagets verksamhet (ABL 6:17.2).
0,5	Bolagsstämman kan besluta om en gåva för ett allmännyttigt eller därmed jämförbart ändamål, om gåvans belopp med hänsyn till användningsändamålet samt bolagets ställning och övriga omständigheter kan anses skäligt. Styrelsen får för detta ändamål använda medel som med beaktande av bolagets ställning är av ringa betydelse. (ABL 13:8.)
0,5	Fritt eget kapital kan med samtycke av alla aktieägare betalas ut också på något annat sätt än enligt ABL 13:1.1, om inte något annat följer av bolagsordningen. (ABL 13:6.4).
0,5	Syftet med bolagets verksamhet är att bereda vinst åt aktieägarna, om inte annat föreskrivs i bolagsordningen. (ABL 1:5).
0,5	Det är ofta förenligt med genererandet av vinst att ge normala gåvor (se RP 109/2005 s. 39). Sådana gåvor kan vara formella förbindelser utan motprestation för upprätthållandet av bolagets normala verksamhet och samhällsrelationer som har betydelse för främjande av bolagets affärsverksamhet (se RP 109/2005 s. 129).
2,5	Fråga 2 sammanlagt
5,0	Deluppgift III sammanlagt
10,0	UPPGIFT 3 SAMMANLAGT

Uppgift 4 (kompletteringsdel: uppgift 4) (10,0 poäng)

Kompletteringsdel: CGR del 1 uppgift 4 ingick också i kompletteringsdelen där poängen även gavs enligt följande bedömningsprinciper.

Poäng	<p>Uppgift 4.1</p> <p>Fråga: Redogör för hurdana bokföringarna av anskaffningsutgiften på Terveys Ab:s förvärv av aktier i Lääke Ab per 30.6.2010, skulle vara då Terveys Ab upprättar ett koncernbokslut enligt FAS. Redogör för hurdana bokföringarna skulle vara för anskaffningsutgiften på Terveys Ab:s förvärv av aktier i Lääke Ab per 30.6.2010, om Terveys Ab skulle upprätta ett koncernbokslut enligt IFRS-standarderna. Lägg även till lag- och standardhänvisningarna till de motiveringar som du ger i ditt svar.</p> <p>Presentera dessutom de bokföringar som ska göras i det separata bolaget Terveys Ab och Terveys-koncernen i form av summor per konto an konto.</p>
Bokföring enligt FAS	
0,25	I det separata bolaget har anskaffningspriset för aktierna fastställts till 22 934 000 euro. Bokföringen är gjord per dotterbolagsaktier an fond för inbetalt fritt eget kapital 10 000 000 euro, per dotterbolagsaktier an kassa 10 000 000 euro, per dotterbolagsaktier an överlåtelseskatt 384 000 euro, per dotterbolagsaktier an tilläggsköpeskillingskulld 1 200 000 euro.
0,25	Kostnader för emission av aktier ska bokföras som finansieringskostnader (BFN 1635/2000).
0,25	Bokföringen av de kostnader som har uppstått vid emissionen av aktier är per finansieringskostnader an kassa 100 000 euro.
0,25	Kostnaderna för emission av lånet kan bokföras antingen som kostnad (per finansieringskostnader an kassa 350 000 euro) eller alternativt aktiveras per övriga långfristiga utgifter an kassa 350 000 euro (BokfL 5:10 §).
0,25	Kostnaderna för lyft av lånet periodiseras som kostnad över lånets giltighetstid. De aktiverade kostnaderna för att lyfta lånet ska dock avskrivas minst i takt med betalningarna.
0,25	Bokföringarna av aktiekapital i samband med emission av aktierna är per dotterbolagsaktier an fond för inbetalt fritt eget kapital 10 000 000 euro.

0,25	Bokföringarna av masskuldebrevslånet är per kassa an masskuldebrevslån 10 000 000 euro och betalningarna till säljarna per dotterbolagsaktier an kassa 10 000 000 euro.																																							
0,25	Överlåtelseskatten räknas på den maximala köpeskillingen 24 000 000 euro, det vill säga att den skatt som ska betalas är 384 000 euro. I beräkningen har en eventuell överlåtelseskatt på hela köpeskillingen beaktats. Även övriga, motiverade svar för storleken på överlåtelseskatten godkänns. Överlåtelseskatten är 1,6 % av köpeskillingen. Bokföringarna är per dotterbolagsaktier an överlåtelseskatt 384 000 euro.																																							
0,25	Skulden för tilläggsköpeskillingen A beräknas vara avtalsenlig, 1 200 000 euro. Även övriga motiverade svar för tilläggsköpeskillingen för A har godkänts. Tilläggsköpeskillingen ska uppskattas utgående från punkt 6.2.2 i BFN:s allmänna anvisning om upprättande av koncernbokslut, om den på ett tillförlitligt sätt går att uppskatta.																																							
0,25	<p>Skulden för den tilläggsköpeskillingen B kan tolkas på samma sätt i FAS bokslutet som i IFRS bokslutet. Om motiveringar har hämtats i BFN:s utlåtanden kan även tolkning som en del av köpeskillingen godkännas. Följande uträkningar av anskaffningsutgiften här nedanför har gjorts utan antagandet att köpeskillingen ska hanteras som lön.</p> <table border="0" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 60%;"></td> <td style="text-align: right;">Aktiernas anskaffningsutgift</td> <td style="text-align: right;">20 000 000</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">Extra köpeskilling</td> <td style="text-align: right;">1 200 000</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">Kostnader</td> <td style="text-align: right;">1 350 000</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">Överlåtelseskatt maximalt</td> <td style="text-align: right;">384 000</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;"><i>Aktiernas anskaffningsutgift sam-</i></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;"><i>manlagt</i></td> <td style="text-align: right;">22 934 000</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">Köpta nettotillgångar</td> <td style="text-align: right;">13 399 100</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">Justeringar av verkligt värde</td> <td style="text-align: right;">1 212 680</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">Identifierade förmögenhetsposter</td> <td style="text-align: right;">2 020 000</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">- Latenta skatter</td> <td style="text-align: right;">-840 497</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">Köpta tillgångar till verkliga värden</td> <td style="text-align: right;">15 791 283</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">Goodwill</td> <td style="text-align: right;">7 142 717</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">Minoritetens värde</td> <td style="text-align: right;">7 214 900</td> </tr> </table>		Aktiernas anskaffningsutgift	20 000 000		Extra köpeskilling	1 200 000		Kostnader	1 350 000		Överlåtelseskatt maximalt	384 000		<i>Aktiernas anskaffningsutgift sam-</i>			<i>manlagt</i>	22 934 000		Köpta nettotillgångar	13 399 100		Justeringar av verkligt värde	1 212 680		Identifierade förmögenhetsposter	2 020 000		- Latenta skatter	-840 497		Köpta tillgångar till verkliga värden	15 791 283		Goodwill	7 142 717		Minoritetens värde	7 214 900
	Aktiernas anskaffningsutgift	20 000 000																																						
	Extra köpeskilling	1 200 000																																						
	Kostnader	1 350 000																																						
	Överlåtelseskatt maximalt	384 000																																						
	<i>Aktiernas anskaffningsutgift sam-</i>																																							
	<i>manlagt</i>	22 934 000																																						
	Köpta nettotillgångar	13 399 100																																						
	Justeringar av verkligt värde	1 212 680																																						
	Identifierade förmögenhetsposter	2 020 000																																						
	- Latenta skatter	-840 497																																						
	Köpta tillgångar till verkliga värden	15 791 283																																						
	Goodwill	7 142 717																																						
	Minoritetens värde	7 214 900																																						
0,25	Säljaren har förbundit sig att ersätta den pågående rättegången upp till 450 000 euro. Bolaget får dock inte värdera denna fordran högre än till högst samma värde som den bokförda skulden. Bolaget har bokfört 380 000 euro i rättegångsskulder, vilket betyder att motsvarande belopp ska bokföras som fordran på säljaren. I FAS bokslutet kan IFRS bestämmelserna tillämpas på villkorliga reserveringar och ersättningskyldigheter. Detta betyder att denna bokföring inte påverkar goodwillbeloppet. Bokföringen görs per säljarens fordran på ersättningskyldighet an rättegångsskuld 380 000 euro.																																							

Bokföring enligt IFRS	
0,10	Kostnaderna för emission av aktierna ska avdras från det belopp som upptas under eget kapital (IAS 32.35 och IFRS 3.53) med justering för ränteeffekterna.
0,10	Bokföring av kostnaderna för emission av aktierna är per fond för inbetalt fritt eget kapital an finansieringskostnader (om det separata bolaget har bokfört dem som finansieringskostnader, alternativet är an kassa, om man tänker direkt som IFRS-bokföringar) 100 000 euro.
0,20	Kostnaderna för emission av masskuldebrevslånet ska avdras från lånets kapital och under senare räkenskapsperioder bokföras som kostnad via den effektiva räntan. (IAS 39.43 och IFRS 3.53)
0,10	Bokföring av kostnader för lyft av lånet per masskuldebrevslån an kassa 350 000 euro.
0,10	En latent skatt uppstår till följd av skillnaden mellan beskattningen och bokföringsvärdet i balansvärdet. Den latent skatten på masskuldebrevslånet ska även presenteras. (IAS 12.62A)
0,30	Den ursprungliga bokföringen av aktieemissionen och lånen är per dotterbolagsaktier an fond för inbetalt fritt eget kapital 10 625 000 euro. De överlåtna aktierna ska värderas till sitt verkliga värde vid överlåtelsetidpunkten, vilket betyder att värdet på aktierna blir 125 000 aktier * 85 euro = 10 625 000 euro.
0,10	Betalningstransaktion för förvärvet av Lääke Oy per dotterbolagsaktier an kassa 10 000 000 euro.
0,15	Övriga transaktionskostnader bokförs per kostnader an kassa 1 350 000 euro (i IFRS bokföringen i praktiken eliminering per kostnader an dotterbolagsaktier). (IFRS 3.53)
0,35	Tilläggsköpeskillning A uppfyller definitionen på villkorligt vederlag eftersom tilläggsköpeskillningen inte har kopplats till någon skyldighet att arbeta e.d. Tilläggsköpeskillningen betalas ur bolagets resultatutveckling under de följande fem åren. Då tilläggsköpeskillningen betalas i aktier, men det inte är fråga om ett fast antal aktier till fast pris ska systemet hanteras som skuld (IFRS 3.58). Arrangemanget är en skuld eftersom slutresultatet kan innehålla flera olika mängder aktier (IFRS 3.58). Enligt uppskattning blir antalet aktier som ska betalas 15 000 stycken och värderingen ska göras enligt vederlagets verkliga värde (IFRS 3.37). Som skuld ska 15 000 aktier * 85 euro = 1 275 000 euro bokföras. Bokföringen är per dotterbolagsaktier an köpeskillningsskuld 1 275 000 euro.
0,35	Tilläggsköpeskillning B hör inte till den anskaffningsutgift som betalas för överföring av bestämmanderätten, utan den ska behandlas som belöning (3.52 b samt

	IFRS 3.B55 g) eftersom den har fastställts för samma tidsperiod som säljarnas skyldighet att arbeta och ska behandlas som en post för ersättning av arbetsplikt.
0,40	Den 25 procents andel som Terveys Oy tidigare har ägt ska värderas till verkligt värde (IFRS 3.42). Det verkliga värdet i köpebrevet har fastställts till 400 euro per aktie, men detta pris innehåller en premie för bestämmanderätt. Detta framgår av att handeln med aktien före affären har skett till priset 390 euro per aktie. Premien för bestämmanderätt får inte beaktas vid värderingen av tidigare ägarandel (IFRS 3 B45). Terveys Oy har 31 250 aktier, vilket betyder att det verkliga värdet på den tidigare ägarandelen är 390 euro per aktie, sammanlagt 12 187 500 euro. I Terveys Oy:s balansräkning har intressebolaget värderats till 5 153 250 euro. Vinsten på förvärvet blir 12 187 500 – 5 153 250 euro, det vill säga 7 034 250 euro. Bokföringarna per dotterbolagsaktier an företagsförvärv 7 034 250 euro.
0,10	Överlåtelseskatten bokförs som kostnad eftersom den inte är betalning för överföring av bestämmanderätten till säljarna. Per kostnader an kassa 384 000 euro.
0,35	Säljaren har förbundit sig att ersätta kostnaderna för en pågående rättegång upp till 450 000 euro. Terveys Oy får dock inte värdera fordran mera än till högst samma värde som Terveys Oy har bokfört som skuld. Terveys Oy har bokfört 380 000 euro som rättegångsskuld, vilket betyder att motsvarande belopp ska bokföras som fordran på säljaren (IFRS 3.57). Därmed har denna bokföring ingen effekt på goodwillbeloppet. Bokföringen görs per säljarens fordran för ersättningskyldighet an rättegångsskuld 380 000 euro.
0,35	Terveys Oy kan skilt för varje affär välja om bolaget på företagsförvärv för goodwill tillämpar s.k. full goodwill eller partiell goodwill. Vid full goodwill innehåller den andel som ägs av ägare utan bestämmanderätt goodwill. På motsvarande sätt innehåller ägarnas andel inte goodwill i s.k. partiell goodwill (IFRS 3.32).
0,35	Om Terveys Oy väljer så kallat fullt goodwillbelopp betyder det att även den andel som ägs av ägare utan bestämmanderätt innehåller goodwill, varvid värdet för de ägare som inte har bestämmanderätt blir 16 625 000 euro. Beloppet beaktar inte premien för bestämmanderätt och det verkliga värdet för de ägare som inte har bestämmanderätt har varit tillgängligt på marknadsplatsen. Det bästa priset för verkligt värde har varit omedelbart efter publiceringen av affären, det vill säga 380 euro per aktie.
0,35	Det existerar ett affärsförhållande mellan bolagen vid förvärvstidpunkten, vilket betyder att en del av köpeskillingen ska hanteras som utredning av affärsförhållandet (IFRS 3.52 a). Samtidigt uppstår en återköpt rättighet i bolaget för återanskaffning av licensen (IFRS 3.55). Utgående från IFRS standarderna ska man från köpeskillingen avdra det lägre av följande belopp: hävningsvillkoret för affären eller den förmånliga avtalsandelen. Enligt uppgiften kan avtalet hävas för en hävningskostnad på 1 000 000 euro, medan den förmånliga avtalsandelen är 1 500 000 euro ($3 * (2\,500\,000 - 2\,000\,000)$ euro). Den återköpta rättighetens värde är $3 * 2\,000\,000$ euro = 6 000 000 euro. Detta ska identifieras som en tillgångspost och avskrivs under avtalets giltighetstid. Standar-

	den tar inte ställning till diskonteringen av återköpta rättigheter i samband med värderingen, vilket betyder att båda svaren har godkänts. Bokföringarna är per dotterbolagsaktier an övriga rörelsekostnader (hävningstakt på avtalet) 1 000 000 euro.																																																																																																																		
0,50	<p>Efter alla de justeringar som har presenterats här ovanför är uträkningen av det belopp som ska upptas i balansräkningen följande.</p> <p>Anskaffningsutgift för aktien enligt IFRS</p> <table> <tr> <td>Aktiernas verkliga värde</td> <td></td> <td></td> <td>21 250 000</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Tidigare ägarandel</td> <td></td> <td></td> <td>5 153 250</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Värdering av tidigare ägarandel</td> <td></td> <td></td> <td>7 034 250</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>- avtalets hävningsvillkor</td> <td></td> <td></td> <td>1 000 000</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td><i>Förvärvad ägarandel</i></td> <td>per</td> <td>dotterbolagsaktier</td> <td>34 437 500</td> <td>an</td> <td>eget kapital och kassa</td> </tr> <tr> <td>Köpta nettotillgångar</td> <td>per</td> <td>Läake Oy:s eget kapital</td> <td>20 614 000</td> <td>an</td> <td>dotterbolagsaktier</td> </tr> <tr> <td>Allokering av köpeskillning</td> <td>per</td> <td>allokering av köpeskillning</td> <td>12 049 300</td> <td>an</td> <td>dotterbolagsaktier</td> </tr> <tr> <td>Allokering av köpeskillning</td> <td>per</td> <td>materiella tillgångar</td> <td>1 076 300</td> <td>an</td> <td>dotterbolagsaktier</td> </tr> <tr> <td>Allokering av köpeskillning</td> <td>per</td> <td>omsättningstillgångar</td> <td>892 500</td> <td>an</td> <td>dotterbolagsaktier</td> </tr> <tr> <td>Allokering av köpeskillning</td> <td>per</td> <td>fordringar</td> <td>63 600</td> <td>an</td> <td>dotterbolagsaktier</td> </tr> <tr> <td>Allokering av köpeskillning</td> <td>per</td> <td>dotterbolagsaktier</td> <td>-3 661 242</td> <td>an</td> <td>latent skatteskuld</td> </tr> <tr> <td>Köpt andel av nettotillgångar till verkliga värden</td> <td></td> <td></td> <td>31 034 458</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Köpt andel</td> <td></td> <td></td> <td>65 %</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Köpta verkliga nettovärden</td> <td></td> <td></td> <td>20 172 398</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Goodwill 65%</td> <td>per</td> <td>goodwill</td> <td>14 265 102</td> <td>an</td> <td>dotterbolagsaktier</td> </tr> <tr> <td>Ägares som saknar bestämmanderätt andel av nettotillgångar</td> <td>per</td> <td>Läake Oy:s eget kapital</td> <td>10 862 000</td> <td>an</td> <td>andel för ägare som saknar bestämmanderätt</td> </tr> <tr> <td>(Värdet för de ägare som saknar bestämmanderätt till verkliga marknadspriser)</td> <td></td> <td></td> <td>16 625 000</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Goodwill för ägare som saknar bestämmanderätt</td> <td>per</td> <td>goodwill</td> <td>5 762 940</td> <td>an</td> <td>andel för ägare som saknar bestämmanderätt</td> </tr> <tr> <td>Goodwill vid full goodwill</td> <td></td> <td></td> <td>20 028 042</td> <td></td> <td></td> </tr> </table>	Aktiernas verkliga värde			21 250 000			Tidigare ägarandel			5 153 250			Värdering av tidigare ägarandel			7 034 250			- avtalets hävningsvillkor			1 000 000			<i>Förvärvad ägarandel</i>	per	dotterbolagsaktier	34 437 500	an	eget kapital och kassa	Köpta nettotillgångar	per	Läake Oy:s eget kapital	20 614 000	an	dotterbolagsaktier	Allokering av köpeskillning	per	allokering av köpeskillning	12 049 300	an	dotterbolagsaktier	Allokering av köpeskillning	per	materiella tillgångar	1 076 300	an	dotterbolagsaktier	Allokering av köpeskillning	per	omsättningstillgångar	892 500	an	dotterbolagsaktier	Allokering av köpeskillning	per	fordringar	63 600	an	dotterbolagsaktier	Allokering av köpeskillning	per	dotterbolagsaktier	-3 661 242	an	latent skatteskuld	Köpt andel av nettotillgångar till verkliga värden			31 034 458			Köpt andel			65 %			Köpta verkliga nettovärden			20 172 398			Goodwill 65%	per	goodwill	14 265 102	an	dotterbolagsaktier	Ägares som saknar bestämmanderätt andel av nettotillgångar	per	Läake Oy:s eget kapital	10 862 000	an	andel för ägare som saknar bestämmanderätt	(Värdet för de ägare som saknar bestämmanderätt till verkliga marknadspriser)			16 625 000			Goodwill för ägare som saknar bestämmanderätt	per	goodwill	5 762 940	an	andel för ägare som saknar bestämmanderätt	Goodwill vid full goodwill			20 028 042		
Aktiernas verkliga värde			21 250 000																																																																																																																
Tidigare ägarandel			5 153 250																																																																																																																
Värdering av tidigare ägarandel			7 034 250																																																																																																																
- avtalets hävningsvillkor			1 000 000																																																																																																																
<i>Förvärvad ägarandel</i>	per	dotterbolagsaktier	34 437 500	an	eget kapital och kassa																																																																																																														
Köpta nettotillgångar	per	Läake Oy:s eget kapital	20 614 000	an	dotterbolagsaktier																																																																																																														
Allokering av köpeskillning	per	allokering av köpeskillning	12 049 300	an	dotterbolagsaktier																																																																																																														
Allokering av köpeskillning	per	materiella tillgångar	1 076 300	an	dotterbolagsaktier																																																																																																														
Allokering av köpeskillning	per	omsättningstillgångar	892 500	an	dotterbolagsaktier																																																																																																														
Allokering av köpeskillning	per	fordringar	63 600	an	dotterbolagsaktier																																																																																																														
Allokering av köpeskillning	per	dotterbolagsaktier	-3 661 242	an	latent skatteskuld																																																																																																														
Köpt andel av nettotillgångar till verkliga värden			31 034 458																																																																																																																
Köpt andel			65 %																																																																																																																
Köpta verkliga nettovärden			20 172 398																																																																																																																
Goodwill 65%	per	goodwill	14 265 102	an	dotterbolagsaktier																																																																																																														
Ägares som saknar bestämmanderätt andel av nettotillgångar	per	Läake Oy:s eget kapital	10 862 000	an	andel för ägare som saknar bestämmanderätt																																																																																																														
(Värdet för de ägare som saknar bestämmanderätt till verkliga marknadspriser)			16 625 000																																																																																																																
Goodwill för ägare som saknar bestämmanderätt	per	goodwill	5 762 940	an	andel för ägare som saknar bestämmanderätt																																																																																																														
Goodwill vid full goodwill			20 028 042																																																																																																																
7,00	Uppgift 4.1 sammanlagt																																																																																																																		

Poäng	<p>Uppgift 4.2</p> <p>Fråga: Redogör för hur de ovan beskrivna händelserna under räkenskapsperioden 2011 skulle påverka Terveys Ab:s FAS koncernbokslut för räkenskapsperioden 2011. Presentera även de bokföringar som ska göras i det separata bolaget Terveys Ab samt de eliminerings som ska göras i Terveys-koncernen med belopp i formen per konto an konto. I uppgiften behöver inte Lääke Ab:s resultat för räkenskapsperioden 2011 beaktas.</p> <p>Redogör för de motsvarande bokföringarna samt vilken effekt händelserna under räkenskapsperioden 2011 har på Terveys Ab:s koncernbokslut, om bolaget tillämpar IFRS-standarderna vid upprättandet av detta.</p>
Bokföring enligt FAS	
0,10	Förändringen i tilläggsköpeskillingssskuld från 1 200 000 euro till 2 400 000 euro bokförs som en ökning av anskaffningsutgiften för dotterbolagsaktierna per dotterbolagsaktier an tilläggsköpeskillning. Ett svar där posten har behandlats redan i samband med den ursprungliga anskaffningen har även godkänts (För bokföring av tilläggsköpeskillning se BFN:s allmänna anvisning om upprättande av koncernbokslut 6.2.2).
0,15	Förändringen i tilläggsköpeskillning ökar koncerngoodwill med 1 200 000 euro. Detta ska avskrivas så att avskrivningarna tar slut vid samma tidpunkt som den ursprungliga avskrivningen på koncerngoodwill.
0,10	Tilläggsköpeskillning B ska även tillämpas under räkenskapsperioden. Enligt köpebrevet ska som tilläggsköpeskillning B betalas 10 % på EBITDA (vinst före räntor, skatt och avskrivningar). EBITDA har varit 6 000 000 euro, varvid 10 % av EBITDA är 600 000 euro. Det finns ett tak på hur hög betalningen kan vara i avtalet, vilket betyder att endast 500 000 euro ska bokföras. Bokföringarna för tilläggsköpeskillningens del är per personalkostnader an skuld 500 000 euro.
0,15	För rättegången bokförs ytterligare kostnader 120 000 euro och på motsvarande sätt ökas säljarens ersättningskyldighet med 70 000 euro. Bokföringarna för rättegången är per övriga kostnader an passiv resultatreglering 120 000 euro. Per ersättningsfordringar an övriga kostnader 70 000 euro.
0,15	I bolaget uppstår mera goodwill för köpet av minoriteten. Värdet på den köpta minoriteten är 3 092 100 euro och köpeskillningen är 7 500 000 euro. Ytterligare 4 407 900 euro i goodwill har uppstått på köpet. Detta bör avskrivas så att avskrivningarna tar slut vid samma tidpunkt som den ursprungliga avskrivningen på koncerngoodwill.
0,10	Arvodet betalda för köp av aktierna uppgår till 375 000 euro. Detta ökar anskaffningsutgiften för aktierna och därmed mängden goodwill i koncernen. Effekterna på koncernen är per goodwill an kassa 375 000 euro.

Bokföring enligt IFRS							
0,25	<p>Om Terveys Oy har tillämpat s.k. partiell goodwill på uppköp av ägare som saknar bestämmanderätt, blir effekten följande för bolaget. Vid förvärvet ska man beakta att det är fråga om en transaktion under eget kapital (IAS 27.30)</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 60%;">Anskaffningspris</td> <td style="text-align: right;">7 500 000</td> </tr> <tr> <td>Ägares som saknar bestämmanderätt andel av nettotillgångarna</td> <td style="text-align: right;">4 655 169</td> </tr> <tr> <td>Effekt på eget kapital</td> <td style="text-align: right;">2 844 831</td> </tr> </table>	Anskaffningspris	7 500 000	Ägares som saknar bestämmanderätt andel av nettotillgångarna	4 655 169	Effekt på eget kapital	2 844 831
Anskaffningspris	7 500 000						
Ägares som saknar bestämmanderätt andel av nettotillgångarna	4 655 169						
Effekt på eget kapital	2 844 831						
0,20	Bokföringarna är per Lääke Oy:s eget kapital an dotterbolagsaktier 4 655 169 euro samt per balanserad vinst för föregående räkenskapsperioder an dotterbolagsaktier 2 844 831 euro.						
0,25	<p>Om bolaget i balansräkningen hade tillämpat modellen med s.k. full goodwill skulle tilläggsköpet ha påverkat bolaget i koncernbokslutet på följande sätt:</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 60%;">Anskaffningspris</td> <td style="text-align: right;">7 500 000</td> </tr> <tr> <td>Ägares som saknar bestämmanderätt andel av nettotillgångarna</td> <td style="text-align: right;">7 125 000</td> </tr> <tr> <td>Effekt på eget kapital</td> <td style="text-align: right;">375 000</td> </tr> </table> <p>Vid anskaffningen ska man beakta att det är fråga om en transaktion under eget kapital (IAS 27.30).</p>	Anskaffningspris	7 500 000	Ägares som saknar bestämmanderätt andel av nettotillgångarna	7 125 000	Effekt på eget kapital	375 000
Anskaffningspris	7 500 000						
Ägares som saknar bestämmanderätt andel av nettotillgångarna	7 125 000						
Effekt på eget kapital	375 000						
0,20	Bokföringarna är per balanserad vinst för föregående räkenskapsperioder an dotterbolagsaktier 375 000 euro samt per ägares som saknar bestämmanderätt andel av nettotillgångarna an dotterbolagsaktier 7 125 000 euro.						
0,20	Arvoden som har betalats för förvärvet av aktierna uppgår till 375 000 euro. Då det gäller en transaktion som sker inom eget kapital ska kostnaderna för transaktionen med eget kapital avdras direkt från eget kapital. Bokföringarna är per balanserad vinst an kassa 375 000 euro (i båda lösningarna).						
0,25	Värdet på tilläggsköpeskillning A har ändrats. Enligt den nya uppskattningen förväntas det totala antalet aktier som delas ut uppgå till 30 000 stycken och deras verkliga värde är 90 euro. Det verkliga värdet på de aktier som delas ut är 2 700 000 euro och vid anskaffningstidpunkten har detta uppskattats till 1 275 000 euro. Differensen 1 425 000 euro bokförs (IFRS 3.58) som kostnad. Per kostnader för företagsförvärv an tilläggsköpeskillingsskuld.						
0,20	Tilläggsköpeskillning B ska även tillämpas under räkenskapsperioden. Enligt köpebrevet ska i tilläggsköpeskillning B betalas 10 % på EBITDA (vinst före räntor, skatt och avskrivningar). EBITDA har varit 6 000 000 euro, varvid 10 % av EBITDA är 600 000 euro. Det finns ett tak på hur hög betalningen kan vara i avtalet, vilket betyder att endast 500 000 euro ska bokföras. Bokföringarna är per personalkostnader an skuld 500 000.						

0,20	För rättegången bokförs ytterligare kostnader 120 000 euro och på motsvarande sätt ökas säljarens ersättningsskyldighet med 70 000 euro. Bokföringarna för rättegången är per övriga kostnader an passiv resultatreglering 120 000 euro. Per ersättningsfordringar an övriga kostnader 70 000 euro.
2,50	Uppgift 4.2 sammanlagt

Poäng	Uppgift 4.3
	Fråga: Redogör för de väsentligaste skillnaderna i den bokföringsmässiga behandlingen om Terveys Ab skulle ha förvärvat Lääke Ab:s affärsverksamhet genom köp av affärsverksamheten. Beakta IFRS- och FAS-behandlingen i ditt svar.
0,10	Affären hade gällt hela affärsverksamheten, varvid köpeskillingen skulle ha varit större eftersom hela affärsverksamheten hade köpts och inte enbart en del av denna.
0,15	Goodwill på affären skulle vara avdragbar i beskattningen då avskrivningarna på goodwill återförs i IFRS koncernbokslutet. För detta uppstår en latent skatteskuld efter den ursprungliga bokföringen.
0,15	Ursprungligen skulle ingen latent skatteskuld uppstå för bokföring eftersom alla poster har värderats till verkligt värde i samband med anskaffningen. BFN:s allmänna anvisning om latent skatter och fordringar.
0,10	Eventuell överlåtelseskatt skulle endast betalas för aktier och fastigheter. Överlåtelseskatten på aktier skulle vara 1,6 % och överlåtelseskatten på fastigheter 4 %.
0,50	Uppgift 4.3 sammanlagt

10,0	UPPGIFT 4 SAMMANLAGT
-------------	-----------------------------

CGR-EXAMEN 2010
DEL 2 REVISIONSBERÄTTELSE OCH REVISORNS ÖVRIGA RAPPORTERING

Uppgift 1 (7,00 poäng)

	Fråga som har granskats	Granskningsobservation, motiverad bedömning och rättelseförfarande (siffrorna i miljoner euro om inget annat nämns)	Effekt på rapporteringen (Berätta vad, var och hur rapporteringen sker om felet eller bristen inte rättas till)	Poäng
1	Förvärv av egna aktier i strid med aktiebolagslagen	Enligt 15 kapitlet 5 § 2 momentet i aktiebolagslagen kan styrelsen genom bolagsstämans beslut bemyndigas att besluta om ett förvärv av egna aktier i dess helhet eller till vissa delar. I verksamhetsberättelsen finns ett konstaterande att det bemyndigande som styrelsen har fått av bolagsstämman endast gäller förvärv av egna aktier med ackumulerade vinstmedel. Bemyndigandet gäller inte förvärv med övrigt eget kapital. Därmed har förvärvet av egna aktier för 1,0 miljoner euro den 18 juni 2010, som har bokförts mot fonden för inbetalt fritt eget kapital, skett i strid med den fullmakt att förvärva egna aktier som bolagsstämman gav styrelsen den 9 oktober 2009.	I revisionsberättelsen. Anmärkning enligt RevL 15 § 4. mom 2 punkten.	0,9
2	Koncernbokslutets omfattning	Det dotterbolag som har sålts under räkenskapsperioden ska i enlighet med IAS 27 standarden konsolideras med koncernen. Enligt IAS 27.13.d punkten uppfylls bestämmanderätten eftersom Kymbia Abp har möjlighet att utse tre styrelseledamöter inklusive ordförande. Då rösterna faller jämnt har Kymbia Abp den faktiska majoriteten i en styrelse med 6 ledamöter eftersom bolaget har tre styrelsemedlemmar, inklusive ordförande, i styrelsen. Standarden IAS 27.4 definierar bestämmanderätten som rätten att bestämma om principerna för en sammanslutnings ekonomi och verksamhet för att dra nytta av dess verksamhet. Utgående från delägaravtalet	I revisionsberättelsen Enligt RevL 15 § 2 mom. 1 punkten negativt utlåtande om den information som ges i bokslutet och verksamhetsberättelsen	0,9

		<p>är det styrelsens uppgift att bestämma om principerna för ekonomin och verksamheten och Kymbia Abp har den faktiska majoriteten i styrelsen. Kymbia koncernen har dessutom utgående från en masskuldebrevsfordran per 30 juni 2010 haft rätt att konvertera sin lånefordran till aktier i Kymbia Mill 1 Oy så att ägarandelen efter affären skulle ha stigit till över 50 %, om konverteringsrätten utnyttjades. Dessa omständigheter uppfyller kännetecknen i standarden IAS 27.13 (b). Bedömningen påverkas dessutom av en potentiell bestämmanderätt utgående från IAS 27.14 punkten. Den potentiella röstmängden bör beaktas eftersom den konverteringsrätt till aktier i Kymbia Mill 1 Oy som ingår i Kymbia Abp:s masskuldebrevsfordran har varit tillgänglig per 30 juni 2010. Om konverteringsrätten utnyttjas skulle Kymbia Oy:s andel av Kymbia Mill 1 Oy:s röstmängd öka till 60 % även efter de ingångna affärerna. Detta medför att balansposterna i koncernens bokslut har presenterats inkorrekt på följande sätt:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Goodwill har presenterats 0,6 miljoner för lågt - Övriga immateriella tillgångar har presenterats 0,8 miljoner euro för lågt - Materiella tillgångar har presenterats 8,6 miljoner euro för lågt - Omsättningstillgångar har presenterats 4,2 miljoner euro för lågt - Kundfordringar har presenterats 3,5 miljoner euro för lågt - Lånefordringar har presenterats 2,5 miljoner euro för högt - Penningmedel har presenterats 1,9 miljoner euro för lågt - Långfristiga skulder har presenterats 0,9 miljoner euro för lågt - Leverantörsskulder har presenterats 7,8 miljoner euro för lågt - Övriga kortfristiga skulder har presenterats 6,3 miljoner euro för lågt 		
3	Avslutade verksamheter	<p>Resultatet från det under räkenskapsperioden sålda dotterbolaget Kymbia Mill 1 Oy:s verksamhet har inkorrekt upptagits under avslutade verksamheter, trots att Kymbia Mill 1 Oy enligt IAS 27 bör konsolideras som ett dotterbolag och den konsoliderade resultaträkningen ska presenteras som en del av resultatet från verksamheter som fortsätter. Kravet på överlåtelse av en central del av</p>	<p>I revisionsberättelsen. Enligt RevL 15 § 2 mom. 1 punkten negativt utlåtande om den information som ges i bokslutet och verksamhetsberättelsen</p>	0,8

		affärsverksamheten i IFRS 5.32 uppfylls inte eftersom Kymbia Mill 1 Oy fortsätter som dotterbolag. Enligt principerna i IFRS 5.8A kan en sådan verksamhet där behandlingen har ändrats (t.ex. från dotterbolag till intressebolag) anses vara avslutad verksamhet. Eftersom man enligt aktieägaravtalet inte har förlorat bestämmanderätten, men Kymbia Mill 1 Oy fortfarande ska behandlas som dotterbolag kan posterna i Kymbia Mill 1 Oy:s resultaträkning inte klassificeras i gruppen för avslutade verksamheter. Som korrigerings ska de resultaträkningsposter som har upptagits under avslutade verksamheter i resultaträkningen presenteras som poster under verksamhet som fortsätter i resultaträkningen.		
4	Förslag till dividendutdelning	Den föreslagna dividendutdelningen 2,3 miljoner euro är i konflikt med 13 kapitlet 5 § i aktiebolagslagen eftersom korrigeringen av de fel som ingår i moderbolagets bokslut skulle leda till att moderbolaget inte har några ackumulerade vinstmedel ur vilka dividend kan delas ut.	I revisionsberättelsen. Anmärkning enligt RevL 15 § 4 mom. 2 punkten.	0,8
5	Inkorrekt behandling av överlåtelseresultatet för avslutade verksamheter	Det överlåtelseresultat från avslutade verksamheter som har upptagits i bokslutet bör upptas som en förändring av eget kapital i stället för i resultaträkningen. Överlåtelseresultatet 4,5 miljoner euro bör behandlas som en ändring av eget kapital i stället för i resultaträkningen i enlighet med IAS 27.30. Enligt IAS 27.30 ska ändringar i en modersammanslutnings ägarförhållanden i ett dotterföretag som inte leder till förlust av bestämmanderätten behandlas som affärstransaktioner gällande eget kapital (dvs. som affärstransaktioner med ägarna då dessa agerar i egenskap av ägare).	I revisionsberättelsen. Enligt RevL 15 § 2 mom. 1 punkten negativt utlåtande om den information som ges i bokslutet och verksamhetsberättelsen	0,7
6	Felaktig behandling av minoritetens andel	I det dotterbolag som har sålts i slutet av räkenskapsperioden och som ska konsolideras utgående från IAS 27.13 punkten har ingen minoritetsandel avskiljts. Enligt IAS 27.18(b) ska man vid upprättandet av koncernbokslutet fastställa den andel i vinsten eller förlusten som de ägare som inte har bestämmanderätt har i de dot-	I revisionsberättelsen Enligt RevL 15 § 2 mom. 1 punkten negativt utlåtande om den information som ges i bokslutet och verksamhetsberättel-	0,5

		terföretag som konsolideras med koncernbokslutet under rapporteringsperioden. Eftersom Kymbia Mill 1 Oy ska konsolideras med koncernbokslutet som dotterbolag utgående från IAS 27.13 (b) så att de ägare som inte har bestämmanderätt har en 60 % i resultatet kan minoritetens andel av resultatet fastställas på följande sätt: Kymbia Mill 1 Oy:s resultat för räkenskapsperioden 1.7.09 - 30.6.10 var -10,4 miljoner euro, varvid de ägare som inte har bestämmanderätt har en andel om -6,3 miljoner euro av resultatet.	sen	
7	Intäktsföring av försäljningen	Installationen av det system som såldes till Haikura Ltd i juni är ogjord. Intäktsföringen av försäljningen ska därmed inte göras då man i redovisningsprinciperna har konstaterat att försäljningen intäktsförs först då installationen är gjord. Enligt IAS 18.16 är af-färstransaktionen osåld och inga intäkter ska bokföras om sammanslutningen fortfarande har betydande risker i anknytning till ägandet. Sammanslutningen kan fortsätta att ha betydande risker förknippade med ägandet på flera olika sätt. I detta fall gäller det en situation där betydande risker förknippade med ägandet stannar kvar eftersom de skräddarsydda systemen levereras installerade och installationen utgör en viktig del av avtalet. Kymbia-koncernen har inte ännu helt slutfört installationen per den 30 juni 2010 (IAS 18.16.c)	I revisionsberättelsen. Enligt RevL 15 § 2 mom. 1 punkten negativt utlåtande om den information som ges i bokslutet och verksamhetsberättelsen	0,5
8	Värdering av dotterbolagsaktierna i moderbolagets balansräkning	Utgående från de testningar för värdeminskning som koncernen har gjort per den 30 juni 2010 är det uppenbart att man är tvungen att göra en nedskrivning på 12,6 miljoner euro enligt 5 kapitlet 13 § i bokföringslagen på de aktier som Kymbia Abp äger i Kymbia Systems Oy. Denna nedskrivning har inte gjorts i Kymbia Abp:s bokslut per 30 juni 2010. Därför är moderbolagets resultat och vinstmedel 12,6 miljoner euro för stora (BokfL 5 kapitlet 13 §). Enligt punkt 6.3 i bokföringsnämndens allmänna anvisning om avskrivningar enligt plan begränsas inkomstförväntningarna på aktier vilka utgör bestående aktiva bland placeringarna i allmänhet inte till de löpande dividendintäkter som de genererar och de försäljningsinkomster som realiserar i samband med att de överläts.	I revisionsberättelsen. Enligt RevL 15 § 2 mom. 1 punkten negativt utlåtande om den information som ges i bokslutet och verksamhetsberättelsen	0,5

		<p>Karakteristiskt för aktier som hör till bestående aktiva är att de som en del av den bokföringsskyldiges bestående aktiva som helhet saknar ett självständigt (produktions)värde som skulle vara möjligt att utreda. De inkomstförväntningar som hänför sig till dem ingår i värdet av den totala investeringen i bestående aktiva eller hela företaget. Resultaten av de segmentvisa testningarna för nedskrivningar som har getts i uppgiften kan anses representera en beräkning av avkastningsvärdet på den aktuella underkoncernen och därmed på avkastningsvärdet för de aktuella aktierna.</p> <p>Korrigerig Per Nedskrivningar på aktier under bestående aktiva 12,6 miljoner euro an Andelar i företag inom samma koncern 12,6 miljoner euro</p>		
9	Finansieringsanalys	<p>Effekten av försäljningen av Kymbia Mill 1 Oy:s aktier på kassaflödet har inkorrekt upptagits i kassaflödet från investeringar eftersom man inte avstod från dotterbolagets penningmedel på grund av att bolaget fortfarande ska konsolideras som dotterbolag i koncernbokslutet för Kymbia Abp per 30 juni 2010. Per den 30 juni 2010 var Kymbia Mill 1 Oy:s penningmedel 1,9 miljoner euro och den erhållna köpeskillingen var 5,3 miljoner euro. Den post "Försäljning av dotterbolag med avdrag för penningmedel vid försäljningstidpunkten" som har upptagits i investeringarnas kassaflöde ska därmed justeras med 1,9 miljoner euro.</p>	<p>I revisionsberättelsen. Enligt RevL 15 § 2 mom. 1 punkten negativt utlåtande om den information som ges i bokslutet och verksamhetsberättelsen</p>	0,3
10	Finansieringsinstrument	<p>I moderbolagets bokslut har under räkenskapsperioden som ansvar upptagits ett valutaderivat med negativt verkligt värde på 0,8 miljoner euro trots att det underliggande kassaflöde i JPY som ska skyddas inte längre förväntas utfalla i framtiden. Därmed blir valutaderivatet någonting annat än ett avtal upprättat som skydd. I koncernen har avtalet hanterats på rätt sätt, det vill säga att posten i sin helhet har bokförts mot resultaträkningen utgående från IAS 39.101.c. Enligt 5 kapitlet 2 § 1 momentet 3 punkten i bokföringslagen upptas skulder till nominellt belopp eller, om skulden är bunden vid index eller någon annan jämförelsegrund, till det högre</p>	<p>I revisionsberättelsen. Enligt RevL 15 § 2 mom. 1 punkten negativt utlåtande om den information som ges i bokslutet och verksamhetsberättelsen</p>	0,3

		<p>belopp som den stiger till på grund av den förändrade jämförelsegrunden.</p> <p>Ett derivatavtal med negativt verkligt värde uppfyller definitionen i den aktuella lagparagrafen eftersom skulden på derivatavtalet är bunden till jämförelsegrunden (termin vs. spot kurs) och skulden därmed är högre än det nominella beloppet på skulden, som är 0 EUR. Enligt 3.2. punkten i bokföringsnämndens allmänna anvisning om poster i valuta ska valutaderivatavtal som är avsedda för något annat ändamål än som skydd behandlas avtalsspecifikt i bokslutet. De orealiserade kursförlusterna på dem ska enligt försiktighetsprincipen bokföras som kostnad.</p> <p>Korrigerig Per finansieringskostnader 0,8 miljoner euro An övriga kortfristiga skulder 0,8 miljoner euro</p>		
11	Omsättningstillgångar	<p>En nedskrivning av bokföringsvärdet på reservdelar för produktionsapparater enligt IAS 2 har bokförts felaktigt trots att de aktuella tillgångarna ingår i anläggningstillgångarna. Enligt IAS 16.8 ska reservdelar eller reservinventarier som endast kan användas i samband med någon materiell anläggningstillgång behandlas som materiella anläggningstillgångar. Detta betyder att den gjorda nedskrivningen av omsättningstillgångarna med 0,2 miljoner euro i sin helhet ska upplösas. Värdet på reservdelslaget 0,4 miljoner euro ska dessutom omklassificeras från omsättningstillgångar till anläggningstillgångar.</p> <p>Korrigerig Per Anläggningstillgångar 0,6 miljoner euro An Omsättningstillgångar 0,4 miljoner euro An Förändring av lager 0,2 miljoner euro</p>	Skriftlig rapportering till styrelsen	0,2

12	Fastställande av väsentlighet	Väsentligheten har fastställts på dokumenterat sätt		0,2
13	Resultat per aktie	Enligt IAS 33.19 ska antalet stamaktier vid uträkningen av det outspädda aktiespecifika resultatet vara det vägda medelvärdet på antalet utestående stamaktier under perioden. Det aktiespecifika resultatet har beräknats på ett inkorrekt sätt eftersom man som antalet aktier i divisorn har använt 25 miljoner aktier under hela räkenskapsperioden trots att bolaget har köpt sammanlagt 1 000 000 egna aktier.	Skriftlig rapportering till styrelsen	0,1
14	Latenta skatter	Noterna för latenta skattefordringar och skulder uppfyller inte kraven i IAS 12.81 och IAS 12.82. IAS 12.81(g) kräver att man för varje grupp av olika, tillfälliga differenser liksom även för olika typer av outnyttjade skattemässiga förluster samt från gruppen för i beskattningen oanvända gottskrivningar meddelar: (i) latenta skattefordringar och skatteskulder upptagna i balansräkningen för respektive period som presenteras; (ii) den latenta skatteintäkt eller -kostnad som har bokförts med resultatpåverkan, om den framgår av förändringarna i de belopp som har upptagits i balansräkningen. Av noterna framgår inte beloppet på den latenta skatteintäkten eller kostnaden med resultatpåverkan specificerat på grupper med tillfälliga differenser.	Skriftlig rapportering till styrelsen	0,1
15	Hantering av omräkningsdifferenser	Moderbolaget har gett dotterbolaget en skuld i valuta. Skulden har en avtalad återbetalningstidpunkt. Kursdifferenserna på detta lån har trots det inkorrekt behandlats som omräkningsdifferenser. IAS 21.15 förutsätter att en post som klassificeras under bolagets nettoinvestering i en utländsk enhet är en sådan post där prestationen inte är planerad och för vilken det inte är sannolikt att prestationen sker inom en förutsebar framtid, är de facto till sitt innehåll en nettoinvestering gjord av bolaget i den aktuella, utländska en-	Skriftlig rapportering till styrelsen	0,1

		heten. I uppgiften har dock en förfallotidpunkt definierats för det långfristiga lånet i SEK, vilket betyder att det är sannolikt att lånet kommer att betalas inom en förutsebar framtid. Därmed uppfyller lånet inte kravet på nettoinvestering i en utländsk enhet enligt IAS 21.15.		
16	Hantering av arvodet för lyckad anskaffning av affärsverksamhet	<p>Företaget har under räkenskapsperioden gjort ett köp av affärsverksamhet och arvoden för lyckad affär i anknytning till detta som har betalats till en extern instans har hanterats som anskaffningsutgift för affärsverksamheten i strid med IFRS 3 (2008).</p> <p>Enligt IFRS 3.53 är utgifterna i anknytning till förvärvet sådana utgifter som köparen har för att förverkliga sammanslagningen av affärsverksamheterna. Till dessa utgifter hör hittearvoden; arvoden för rådgivning, juridiska tjänster, bokföring och värdering samt övriga sakkunnig- eller konsultarvoden; allmänna förvaltningsutgifter inklusive utgifter för upprätthållande av den avdelning som förverkligar företagsaffärer; likaså utgifter för registrering och emission av värdepapper på främmande kapital villkor och eget kapital villkor. Den förvärvande parten ska bokföra utgifterna från anskaffningen som kostnad för de perioder under vilka utgifterna förverkligas och tjänsterna tas emot. I uppgiften har ett 2 % (208 000 euro) arvode för lyckad affär betalats till rådgivaren för verksamhetsaffären. Detta arvode uppfyller definitionen i IFRS 3.53. Detta betyder att arvodet ska behandlas som kostnad för den period då skyldigheten uppstod. Skyldigheten att betala arvodet för lyckad affär kan anses ha uppstått vid den tidpunkt då konkurrensmyndigheterna hade godkänt affären, det vill säga den 2 juli 2009.</p>	Skriftlig rapportering till styrelsen	0,1
SAMMANLAGT				7,00

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

Uppgift 2 a) (1,80 poäng)**REVISIONSBERÄTTELSE****Till bolagsstämman för Kymbia Abp (0,01 poäng)**

Vi har granskat Kymbia Abp:s bokföring, bokslut, verksamhetsberättelse och förvaltning för räkenskapsperioden 1.7.2009 - 30.6.2010. Bokslutet omfattar koncernens balansräkning, resultaträkning, lång resultaträkning, beräkning av förändringar i eget kapital, kassaflödesanalys och noter samt moderbolagets balansräkning, resultaträkning, finansieringsanalys och noter till bokslutet. (0,1 poäng)

Styrelsens och verkställande direktörens ansvar

Styrelsen och verkställande direktören ansvarar för upprättandet av bokslutet och verksamhetsberättelsen och för att koncernbokslutet ger riktiga och tillräckliga uppgifter i enlighet med de för användning inom EU godkända internationella bokslutsstandarderna och att bokslutet och verksamhetsberättelsen ger riktiga och tillräckliga uppgifter i enlighet med de i Finland ikraftvarande stadganden och bestämmelser gällande 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 att revisionen planeras och utförs så att man uppnår en rimlig säkerhet om att bokslutet eller verksamhetsberättelsen inte innehåller väsentliga felaktigheter och att medlemmarna i moderbolagets styrelse och 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 eller verksamhetsberättelsen innehåller en 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

Kymbia Mill 1 Oy, som har konsoliderats som intressebolag i koncernen i enlighet med IAS 27-standardens konsolideras som dotterbolag i koncernbokslutet. Den inkorrekt behandling har påverkat koncernens balansposter i bokslutet per 30 juni 2010 på följande sätt (0,10 poäng)

- Goodwill har upptagits 0,6 miljoner euro för lågt (0,01 poäng)
- Övriga immateriella tillgångar har upptagits 0,8 miljoner euro för lågt (0,01 poäng)
- Materiella tillgångar har upptagits 8,6 miljoner euro för lågt (0,01 poäng)
- Omsättningstillgångar har upptagits 4,2 miljoner euro för lågt (0,01 poäng)
- Kundfordringar har upptagits 3,5 miljoner euro för lågt (0,01 poäng)
- Lånefordringar har upptagits 2,5 miljoner euro för högt (0,01 poäng)
- Penningmedel har upptagits 1,9 miljoner euro för lågt (0,01 poäng)
- Långfristiga skulder har upptagits 0,9 miljoner euro för lågt (0,01 poäng)
- Leverantörsskulder har upptagits 7,8 miljoner euro för lågt (0,01 poäng)
- Övriga kortfristiga skulder har upptagits 6,3 miljoner euro för lågt (0,01 poäng)
- Intressebolagsaktier har upptagits 0,5 miljoner euro för högt (0,01 poäng)

I koncernbokslutet har segmentet strukturskivor presenterats som avslutad verksamhet i strid med förutsättningarna i standarden IFRS 5. Posterna i resultaträkningen för avslutad verksamhet bör presenteras som en del av de verksamheter som fortsätter. (0,1 poäng)

Överlåtelseresultatet 4,5 miljoner euro från aktierna i Kymbia Mill 1 Oy har bokförts i resultaträkningen i stället för som förändring av eget kapital. Den inkorrekt behandling har förbättrat koncernens resultat före skatter med 4,5 miljoner euro. (0,1 poäng)

De ägares andel som inte har bestämmanderätt i Kymbia Mill 1 Oy har inte avskiljts ur resultatet. Den justerade andelen för de ägare som inte har bestämmanderätt av koncernens förlust är 6,3 miljoner euro. (0,05 poäng)

Kassaflödet från överlåtelsen av aktierna i Kymbia Mill 1 Oy har hanterats inkorrekt som investeringarnas kassaflöde i koncernens kassaflödesanalys. Det justerade kassaflödet från investeringarna är 1,9 miljoner euro högre. (0,05 poäng)

I koncernens omsättning har bokförts för mycket försäljningsinkomster på sådana tillgångar i vilka koncernen fortfarande har en betydande risk förknippad med ägandet. Koncernen skulle inte ha fått bokföra omsättning för dessa. Den justerade omsättningen är 154,2 miljoner euro och den justerade förlusten före skatt är 8,8 miljoner euro större än vad som har presenterats i bokslutet för räkenskapsperioden 1.7.2009 - 30.6.2010. (0,1 poäng)

Negativt utlåtande om koncernbokslutet

Enligt vår mening ger koncernbokslutet till följd av de omständigheter som avses i avsnittet här ovanför inte i enlighet med de internationella revisionsstandarderna (IFRS) som har godkänts för användning inom EU riktiga och tillräckliga uppgifter om koncernens ekonomiska ställning och inte heller om verksamhetsresultatet och kassaflödena. (0,1 poäng)

Motiveringar till negativt utlåtande

Utgående från de test för nedskrivning som bolaget har gjort i samband med upprättandet av koncernbokslutet per den 30 juni 2010 är det uppenbart att en 12,6 miljoner stor nedskrivning enligt 5 kapitlet 13 § i bokföringslagen bör göras på de aktier som Kymbia Abp äger i Kymbia Systems Oy. Denna nedskrivning har inte gjorts i Kymbia Abp:s bokslut per den 30 juni 2010. Därför är Kymbia Abp:s resultat och vinstmedel 12,6 miljoner euro för höga. (0,1 poäng)

Kymbia Abp har öppna valutaterminsavtal vars negativa verkliga värde inte har bokförts som kostnad i resultaträkningen och skuld i balansräkningen. Denna inkorrekta behandling påverkar Kymbia Abp:s resultat och vinstmedel med 0,8 miljoner euro. (0,05 poäng)

Utlåtande om bokslutet och verksamhetsberättelsen

Enligt vår mening ger bokslutet och verksamhetsberättelsen till följd av de omständigheter som avses i föregående paragraf inte riktiga och tillräckliga uppgifter om bolagets ekonomiska ställning samt om resultatet av dess verksamhet i enlighet med i Finland ikraftvarande stadganden och bestämmelser gällande upprättande av bokslut och verksamhetsberättelse. Uppgifterna i verksamhetsberättelsen och bokslutet är konfliktfria. (0,1 poäng)

Anmärkning

Utan att anpassa vårt utlåtande presenterar vi följande anmärkningar.

- Styrelsen har under räkenskapsperioden köpt bolagets egna aktier för 1,0 miljoner euro i strid med det befullmäktigande som bolagsstämman gav styrelsen den 9 oktober 2009. (0,1 poäng)
- Styrelsens förslag till dividendutdelning står i strid med 13 kapitlet 5 § i aktiebolagslagen eftersom det inte finns några utdelningsbara medel efter korrigeringarna av de fel som finns i moderbolagets bokslut. (0,2 poäng)

Helsingfors den 5 september 2010 (0,01 poäng)

Tilintarkastus Tarkka Oy (0,01 poäng)
CGR-sammanslutning

Tarmo Tarkka
Tarmo Tarkka (0,01 poäng)
CGR

Uppgift 2 b (0,2 poäng)

Revisionsanteckning

Över utförd revision har i dag avgetts berättelse.

Helsingfors den 5 september 2010

Tilintarkastus Tarkka Oy
CGR-sammanslutning

Tarmo Tarkka
Tarmo Tarkka
CGR

Uppgift 3 (1,0 poäng)

3.1 Koncernbehandling (0,7 poäng)

Kymbia har inte kategorisk rätt att undvika överlåtelse av kontanta medel (hänvisning till IAS 32.25) eftersom Kymbia inte har någon möjlighet att undvika dividendutdelning om minoriteten kräver det. (0,2 poäng)

IAS 32.25

Finansieringsinstrumentet kan kräva att bolaget överlåter kontanta medel eller andra finansieringsmedel eller förverkligar instrumentet på något annat sådant sätt som skulle ändra det till en finansieringsskuld och detta skulle ske till följd av att sådana osäkra framtida händelser förverkligas eller inte förverkligas (eller osäkra förhållanden förverkligas) som varken instrumentets emittent eller innehavare har bestämmanderätt över av typ ändring i kraven på aktiemarknadsindex, konsumentprisindex, räntan eller beskattningen eller emittentens framtida omsättning, resultat eller förhållande mellan skulder och eget kapital.

Emittenten av ett sådant instrument har inte kategorisk rätt att undvika överlåtelse av kontanta medel eller andra finansieringsmedel (eller förverkligande av instrumentet på annat sätt som skulle göra det till finansieringsskuld). Därför är det fråga om en finansieringsskuld för emittenten med undantag för:

(a) om den del av avtalspunkten om villkorlig prestation som eventuellt skulle kunna kräva prestation med kontanta medel eller finansieringsmedel (eller förverkligande av den på annat sätt så att det skulle vara fråga om en finansieringsskuld) inte är verklig eller

(b) om ett krav finns att emittenten endast ska uppfylla sin plikt i kontanta medel eller andra finansieringsmedel (eller på annat sätt förverkliga den så att det skulle vara fråga om en finansieringsskuld) endast i det fall då emittenten råkar i likvidation.

I det fall som har beskrivits i uppgiften leder dividendbetalningen till en räntebetalning och varken bolag A eller innehavaren av instrumentet kan anses ha bestämmanderätt över huruvida bolaget om minoritetsaktieägarna så fordrar betalar ut minoritetsdividend enligt ABL 13 kapitlet 7 §. (0,1 poäng)

- Enligt ABL 13 kapitlet 6 § 1 momentet får bolagsstämman fatta beslut om utdelning av det belopp som styrelsen har föreslagit eller mera endast om det är skyldigt att göra så enligt 7 § eller bolagsordningen. Därmed skulle Kymbia Abp:s styrelse kontinuerligt själv kunna föreslå nolldividend och på det sättet sträva efter att undvika räntebetalning. (0,02 poäng)

- Dividendutdelning till minoriteten är därmed inte någonting som Kymbia Abp:s styrelse och Kymbia Abp självständigt kan fatta beslut om, men ABL 13 kapitlet 7 § ger en möjlighet till detta, som inte begränsades i den bolagsordning som ingick i materialet (ABL 13 kapitlet 7 § 2 momentet ger möjlighet att i bolagsordningen begränsa minoritetens rätt till minoritetsdividend).(0,18 poäng)

Utgående från motiveringarna här ovanför ska instrumentet klassificeras som skuld i IFRS koncernbokslutet. (0,2 poäng)

3.2**Behandling i moderbolaget (0,3 poäng)**

Ett aktiebolags poster under eget kapital har specificerats i ABL 8:1 § (0,1 poäng)

Det instrument som har beskrivits i uppgiften hör inte till något av de eget kapitalslag som har definierats i ABL 8:1 § (0,1 poäng)

På grunderna här ovanför ska det instrument som har beskrivits i uppgiften klassificeras som skuld i moderbolagets bokslut, som upprättas enligt FAS (0,1 poäng)