

REVISIONSNÄMNDEN

BEDÖMNINGSGRUNDER FÖR CGR-EXAMEN 2011

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

Tolkningar av lagstiftningen samt god revisionsred och god bokföringsred som har angetts i bedömningsgrunderna anknyter endast till bedömningen av respektive uppgift i denna examen. Tolkningarna i bedömningsgrunden kan inte användas som revisionsnämndens (TILA) ställningstaganden i andra sammanhang.

CGR-EXAMEN 2011**DEL 1 SAMT KOMPLETTERINGSDEL****GOD REVISIONSSED OCH GOD BOKFÖRINGSSSED****Uppgift 1 (10 poäng)**

1. Beslutet om aktieemission, lagenlighet (2,5 poäng)
 - Granskning av beslutet om aktieemission ingår i den lagstadgade revisionen (0,5 poäng).
 - Granskningsobjektets förvaltning är också objekt för lagstadgad revision (0,5 poäng).
 - Laghänvisning: Revisionslagen 11.1 (0,5 poäng)
 - Till revisionsobjekten hör bland annat de ansvarigas agerande, lagenlighet, beslut fattade av bolagets organ och det faktum att bolagsordningen följs. Anmärkningarna ska upptas i revisionsberättelsen eller för mindre anmärkningars del i ett revisionsprotokoll. (1,0 poäng eller 0,25 poäng/varje korrekt omnämnd omständighet)

2. Intyg över betalda aktier (5,0 poäng)
 - Revisorn ska ge ett intyg över betalda aktier (0,5 poäng).
 - Intyget ska innehålla ett konstaterande om att bestämmelserna om betalning av aktierna i aktiebolagslagen har följts (0,5 poäng).
 - Givandet av intyg ingår inte i den lagstadgade revisionen, men är en sådan övrig uppgift för revisorn som grundar sig på lag (0,5 poäng).
 - Bolagets egen revisor ger ett intyg i samband med registreringen av nya aktier (0,25 poäng + 0,5 poäng). (I svaret har det förutsatts att bolagets egen revisor inte enbart omnämns i samband med referatet av paragrafen.)
 - Apportutlåtande (0,5 poäng)
 - I utlåtandet ger revisorn ett utlåtande om huruvida egendomen för bolaget hade minst det ekonomiska värde som motsvarar betalningen (0,5 poäng).
 - Apportutlåtandet kan ges även av någon annan än bolagets egen revisor (0,25 poäng).
 - Laghänvisningar: Revisionslagen 1.1 2 punkten, ABL 9:14.3, ABL 9:14.4 (0,5 poäng/punkt)

3. Utlåtande om bolagets ekonomiska ställning och de framtida avkastningsförväntningarna (2,5 poäng)
 - Revisorn kan utöva s.k. annan verksamhet i egenskap av revisor (0,5 poäng).
 - Teuvo Tilintarkastaja kan ge ett utlåtande om att de uträkningar och den rapport som verkställande direktören har upprättat utgående från bolagets bokföring är riktiga (0,5 poäng).
 - Att ge ett utlåtande ingår inte i den lagstadgade revisionen och det är inte heller fråga om annan verksamhet som grundar sig på lag (0,5 poäng). Uppdraget grundar sig på ett separat uppdragsavtal mellan bolaget och revisorn (0,5 poäng).
 - Laghänvisning: Revisionslagen 1.2 (0,5 poäng).

Uppgift 2 (kompletteringsdelen: valfri uppgift 2) (20 poäng)

Uppgift A

Oklara verifikationer

Det finns ett stort antal oklarheter i verifikationsmaterialet:

- En betalning på 80 000 euro för konsultation för vilken inget avtal har presenterats eller tilläggsuppgifter om konsultationens innehåll har fått.
- Inköpsfakturer på 2 x 360 000 euro för råämnen för vilket ingen beställning, forsedel eller annat material om förvärvet har erhållits.
- Delbetalning 150 000 euro och återbetalning där grunderna för transaktionen var oklara.
- Ett flertal betydande inbetalningar hade inlutit på bolagets bankkonto från Serbien. Dessa hade bokförts mot utredningskontot. Inga tilläggsuppgifter om grunderna för de mottagna medlen erhöles. De aktuella medlen hade betalats vidare till ett cypriotiskt bolag som marknadsföringsavgifter. Betalningarna har bokförts från utredningskontot och inga tilläggsuppgifter har erhållits om grunderna för betalningarna.

De krav som bokföringslagen ställer på verifikationer har inte helt uppfyllts. Bland annat BokfL 2:5, BokfL 2:3 och BokfL 3:2 ska beaktas.

Slutsats:

Utgående från de erhållna uppgifterna kunde man bland annat inte försäkra sig om att samtliga utgifter är bolagets utgifter och att samtliga affärstransaktioner finns i bokföringen eller att bokslutet ger en rättvisande bild. Tilläggsuppgifter om de aktuella affärstransaktionerna bör inhämtas av bolaget. (2,0 poäng för konsekvent beskrivning och slutsats av observationen)

Effekt på rapporteringen:

Observationernas effekt på revisorns rapportering är beroende av om felen och/eller bristerna i bokföringen/bokslutet är väsentliga och om tilläggsuppgifter om dem kan inhämtas av bolaget. Eventuellt

- Antingen ett (villkorligt) utlåtande som innehåller förbehåll, negativt utlåtande eller vägran att ge utlåtande i revisionsberättelsen; eller
- Revisionsprotokoll eller memorandum, om felen och/eller bristerna inte är så väsentliga att de ska beaktas i berättelsen eller de korrigeras innan berättelsen ges. (1,0 poäng)

Ett revisionsmemorandum eller -protokoll ska upprättas för bolagets styrelse och/eller operativa ledning om det utgående från revisionen finns väsentliga brister i de interna kontrollerna. (beaktande av ISA 265) (1,0 poäng)

Revisorns övriga rapportering:

De oklara överföringarna av pengar kan vara penningtvätt (1,0 poäng). Revisorn ska göra en anmälan till Centriskriminalpolisens central för utredning av penningtvätt (1,0 poäng) (Lagen om bekämpning av penningtvätt och terrorism, ISA 240: 35-37,43) (1,0 för rätt myndighet).

Negativt eget kapital

Det egna kapitalet är negativt och styrelsen är medveten om detta (1,0 poäng). Det belopp med vilket byggnadens värde uppskattas överskrida balansvärdet räcker inte till för att täcka det negativa egna kapitalet (1,0 poäng).

Slutsats:

Ett brott mot aktiebolagslagen (ABL 20:23) föreligger (1,0 poäng). Styrelsen har observerat det negativa kapitalet 30.10.2010 och ingen anteckning om att det egna kapitalet är negativt har gjorts utan dröjsmål i handelsregistret.

Effekt på rapporteringen:

Anmärkning, som inte påverkar utlåtandena, i revisionsberättelsen (Revisionslagen 15.4) (1,0 poäng).

Osäkerhet om verksamhetens kontinuitet (going concern)

Följande problem finns i bolagets resultat och ekonomiska ställning:

- Lönsamheten och den ekonomiska ställningen har försvagats.
- Bolaget har problem med likviditeten. Bolaget har problem med att betala leverantörsskulder på förfallodagarna.
- Driftsbidraget uppvisar förlust.
- Negativt eget kapital.
- Moderbolaget kan inte ge bolaget tilläggskapital.

Slutsats:

Bolagets förutsättning för att upprätta ett bokslut enligt going concern principen kan ifrågasättas (BokfL 3:3.1). En uppskattning om bolagets förmåga att fortsätta med verksamheten bör inhämtas av den operativa ledningen. Denna och övrig evidens ska bedömas (ISA 570). (2,0 poäng för konsekvent beskrivning av observationen och slutsatsen)

Effekt på rapporteringen:

Det beror på helheten och revisorns omdöme om det är korrekt att använda antagandet om att verksamheten fortsätter samt i så fall huruvida väsentlig osäkerhet existerar och denna har beskrivits i tillräcklig utsträckning i bokslutet och verksamhetsberättelsen.

I revisionsberättelsen införs eventuellt antingen uppgifter som betonar en viss omständighet (tilläggsinformation), utlåtande som innehåller (villkorligt) förbehåll eller negativt utlåtande (ISA 705, ISA 706) (1,5 poäng).

Fordran inom närståendekretsen

Bolaget har 125 000 euro i fordran med exceptionellt lång betalningsfrist (ett år) på ett systerbolag. Betalningen av fordran har inte ännu skett och fordran har inte indrivits.

Slutsats:

Fordran kan de facto anses vara ett beviljat närståendelån. Detta ska beaktas i verksamhetsberättelsen och noterna (ABL 8:6, BokfL 5:2, BokfF 2:7b (1,0 poäng). En noggrannare värdering av fordran ska göras (0,5 poäng).

Effekt på rapporteringen:

Hur detta påverkar rapporteringen är beroende av hur bolaget har redogjort för fordran och den aktuella affärstransaktionen i bokslutet. Om värderingen av fordran är korrekt och nödvändiga uppgifter har getts i noterna påverkar fordran inte revisionsberättelsen. (0,5 poäng)

I revisionsberättelsen införs eventuellt, beroende på hur väsentligt felet/bristen är, antingen uppgifter som betonar en viss omständighet (tilläggsinformation), utlåtande som innehåller (villkorligt) förbehåll eller negativt utlåtande. (0,5 poäng).

Uppgift B

Med fastställande av bokslut avses att bokslutet godkänns på bolagsstämman då revisionsberättelsen redan har getts (1,0 poäng). Kravet på kreditering av köpeskillingen, 290 000 euro, och skadeståndskravet, 150 000 euro, gäller försäljning som har skett före räkenskapsperiodens utgång 2010 (1,0 poäng). Omständigheterna borde ha beaktats i bokslutet för 2010 (1,0 poäng) som kreditering av försäljningen och/eller avsättning eller not om ansvar beroende på den framtida krediteringens och ersättnings sannolikhet och belopp.

Revisorn är inte skyldig att utföra granskningsåtgärder efter det att revisionsberättelsen har getts. I det aktuella fallet har revisorn fått kännedom om en händelse som kunde ha förutsatt givandet av en anpassad revisionsberättelse, vilket betyder att revisorn ska agera enligt ISA 560 punkterna 10-13 eller 14-17 (1,0 poäng).

Om bokslutet inte ännu har publicerats bör revisorn bland annat diskutera med den operativa ledningen och/eller förvaltningsorganen och avgöra om det finns skäl att ändra bokslutet. Även om den operativa ledningen inte skulle ha lagstadgad skyldighet att publicera ett nytt bokslut, men om revisorn anser det nödvändigt att göra ändringarna, ska revisorn vidta nödvändiga åtgärder för att förhindra att man förlitar sig på den redan givna revisionsberättelsen (se ISA 560:10-13). Om bokslutet har publicerats ska revisorn trots detta agera på det sätt som har beskrivits här ovanför (se ISA 560:14-17).

Uppgift 3 (kompletteringsdel: valfri uppgift 3) (20 poäng)

Allmänt om bedömning av uppgiften:

- Om maximilängden fem sidor för svaret har överskridits får examinanden -1,0 poäng.
- Man kan få sammanlagt högst 20 poäng för uppgiften. Poängtalet för en enskild fråga kan inte överskrida det maximala poängtalet för frågan.
- Riktade, noggranna hänvisningar till revisionsstandarden ger full poäng.

1. För att minska det behov som finns att höja revisionsarvodena i de utländska enheterna skulle CGR Ville Vastuullinen vilja föreslå för koncernen att omfattningen på revisionen fastställs skilt för varje bolag, vilket han ber dig om hjälp med. Gör ett preliminärt sammandrag av de alternativ som kan användas för att fastställa omfattningen på revisionen av koncernen, de grunder på vilka fastställandet bör baseras och på vilka olika sätt man kan fatta beslut om att utföra granskningen utgående från den internationella revisionsstandarden ISA-600. Avsikten är inte att du själv fastställer omfattningen på revisionen för Styli koncernen utan att du åt CGR Ville Vastuullinen lyfter fram de allmänna principerna utgående från vilka man kan inleda planeringen av granskningens omfattning.

- a. Examinanden bör lyfta fram att koncernens huvudansvariga revisor ska upprätta en revisionsstrategi och -plan för koncernen utgående från ISA 300 (ISA 600:15-16). (0,1 poäng)
- b. Examinanden bör ha kunskap om att uppdragsteamet inom ramen för upprättande av en revisionsstrategi ska fastställa en väsentlighetsgräns för koncernbokslutet som helhet samt ett tröskelvärde för när de felaktigheter som överskrider detta värde kan anses vara väsentliga för koncernbokslutets riktighet. Förutom väsentligheten på koncernnivå ska väsentlighetsgränser också fastställas för de delar av koncernen i vilka revision eller översiktlig granskning görs för koncernens revision (ISA 600:21). (0,5 poäng)
- c. Examinanden bör presentera en fördelning av dotterbolagen enligt vilka av dem som hör till de delar av koncernen som är betydande och de delar som inte är betydande ur granskningsperspektiv (ISA 600:26-28). De största produktionsbolagen kan anses vara betydande och de minsta försäljningsbolagen icke betydande. Här bör även granskningen av servicecentralen beaktas. (1,2 poäng)
- d. Examinanden bör klara av att fördela granskningen av dotterbolagen i kategorierna här nedanför (i-iv) samt ge exempel på hurdana delar av koncernen som i största allmänhet bör väljas till varje kategori (ISA 600:26-29): (1,5 poäng)
 - i. delar där man utför en granskning som grundar sig på hur väsentlig del av koncernen det gäller,
 - ii. delar där man utför en granskning inriktad på saldot på ett eller flera konton eller revision som hänför sig till affärstransaktionslaget
 - iii. delar ur vilka man ber om att få vissa delområden för granskning (specific item)
 - iv. delar för vilka endast analytiska åtgärder vidtas på koncernnivå och
 - v. delar där man utför en översiktlig granskning av någon del av koncernen baserad på väsentlighet.
- e. Examinanden bör motivera hur man som helhet kan uppnå tillräcklig evidens som grund för revision av koncernen. (2,7 poäng) Härvid bör bl.a. följande beaktas.
 - i. inhämtande av tillräcklig revisionsevidens för samtliga väsentliga poster i koncernbokslutet (ISA 600:44)

- ii. Valet av en ekonomiskt betydande del kan göras till exempel genom val av jämförelsepunkt; t.ex. omsättning, rörelsevinst, räkenskapsperiodens resultat, balansomslutning, skulder och av detta välja delar som separat är ekonomiskt betydande, till exempel 15 procent av den valda jämförelsepunkten (ISA 600:A5-6)
- iii. Om det inte finns tillräckligt med separata delar som grund för koncernbokslutets revisionsevidens kan man välja delar av koncernen som tillsammans är betydande som objekt för granskningen eller be att en granskning i anknytning till vissa bokslutsposter eller ställningstaganden utförs (ISA 600:29, A51).

1. Examinanden bör förklara att bland annat följande faktorer kan utgöra grunden för detta val

- a. eventuella förändringar i koncernstrukturen eller verksamheten i en del av koncernen,
- b. om den aktuella delen utnyttjar koncernens gemensamma processer,
- c. om den interna revisionen har vidtagit åtgärder,
- d. om bolaget i övrigt omfattas av den lagstadgade revisionen,
- e. observationer som har inhämtats utgående från den analytiska granskningen på koncernnivå,
- f. risken för missbruk i bolag då direktörer är ägare (jmf. excel-förteckningen där fyra bolag ägs av den lokala ledningen).

(Av de nämnda har observationen om lagstadgad revision getts poängtalet 0,4 och om bolag ägda av ägare 0,2 poäng. Även övriga kriterier som examinandens har observerat godkänns, varje kriterium är värt 0,1 poäng, maximipoängen är dock 1,0.)

2. Examinanden bör klara av att förklara hur också följande faktorer anknyter till granskning av en del av koncernen som ett led i granskningen av koncernbokslutet för de delar av koncernen som inte är betydande (ISA 600:A1, A47):

- a. bokslutsnormer tillämpade inom den aktuella delen av koncernen vs. koncernbokslutets bokslutsnormer
- b. den revisionsstandard och de revisionsanvisningar som granskaren av den aktuella delen av koncernen följer vs. den revisionsstandard och de revisionsanvisningar som koncernens granskare följer
- c. tidpunkten för räkenskapsperiodens slut i den aktuella delen av koncernen vs. tidpunkten för räkenskapsperiodens slut i koncernen och det huruvida revisionen av den aktuella delen av koncernen blir klar i tid
- d. koncernens revisors uppfattning om hur kompetent och oberoende revisorn i den aktuella delen av koncernen är spelar en viktig roll.

3. Examinanden bör observera att man ska välja olika delar av koncernen för granskning av icke betydande delar vid olika tidpunkter (ISA 600:29).

→ Punkt 1): sammanlagt 6,0 poäng

- 2) **CGR Ville Vastuullinen vill också försäkra sig om på vilka olika sätt och i vilka situationer koncernens uppdragsteam bör delta i det arbete som revisorerna utför i delar av koncernen. Gör ett sammandrag av detta åt honom och ge exempel på hur deltagandet i praktiken kan förverkligas. (ISA 600:30-31,42,A55)**
- a. Examinanden bör kunna fastställa att det i hur stor utsträckning man deltar i granskningen av en viss del av koncernen beror på hur viktig del av koncernen det gäller, kända betydande risker om fel i koncernbokslutet samt hur koncernens granskare bedömer granskaren av den aktuella delen av koncernen (ISA 600:30, A54). (1,5 poäng)
 - b. Examinanden bör kunna definiera t.ex. följande former av deltagande (2,5 poäng):
 - i. Koncernens uppdragsteam bör bedöma om man på ett korrekt sätt har fastställt hur väsentlig en viss del av koncernen är och för den som granskar den aktuella delen av koncernen slå fast hur väsentlig en viss del av koncernen är med hänsyn till koncernbokslutet (ISA 600:22-23) (0,25 poäng)
 - ii. Om det gäller granskning av ekonomisk information i en betydelsefull del av koncernen (ISA 600:30) (1,5 poäng):
 1. Koncernens uppdragsteam ska delta i den riskbedömning som revisorn av en del av koncernen har gjort (ISA 600:30). Denna ska bestå av minst följande:
 - a. Diskussioner med revisorn av en viss del av koncernen eller med den operativa ledningen i en viss del av koncernen om de affärsverksamheter i den aktuella delen av koncernen som är betydelsefulla för koncernen,
 - b. Diskussioner med revisorn i den aktuella delen av koncernen om hur utsatt för missbruk eller väsentligt fel som beror på felaktighet i den ekonomiska informationen den aktuella delen av koncernen är; och
 - c. Genomgång av den dokumentation gällande identifierade risker för väsentliga fel i koncernbokslutet som revisorn för den aktuella delen av koncernen har upprättat; sådan dokumentation kan bestå av ett memorandum med revisorns slutsats om de identifierade betydande riskerna i den aktuella delen av koncernen.
 2. Koncernens uppdragsteams uppfattning om revisorn av den aktuella delen av koncernen påverkar karaktären på deltagandet, den tidsmässiga placeringen och omfattningen (ISA 600:30).
 3. Koncernens uppdragsteam bör bedöma de revisionsåtgärders ändamålsenlighet som utförs för att identifiera de väsentliga riskerna för felaktigheter i koncernbokslutet. Utgående från detta ska koncernens uppdragsteam fatta beslut om eventuellt deltagande i granskningsåtgärderna eller krävande av eventuella tilläggsåtgärder (ISA 600:31,43).
 - iii. Om det är fråga om en del av koncernen som inte är en betydande del av koncernen varierar det hur och i vilken utsträckning koncernens uppdragsteam deltar i det arbete som revisorn av koncernens del utför

beroende på vilken uppfattning koncernens uppdragsteam har om den revisor som utför granskningen av den aktuella delen av koncernen. Det faktum att den aktuella delen av koncernen inte är en betydande del av koncernen blir av sekundär betydelse (ISA 600:A54) (0,5 poäng).

- iv. Examinanden bör beakta att koncernens uppdragsteam ska kommunicera om sina krav med revisorn av en specifik del av koncernen vid rätt tidpunkt. Vid kommunikationen ska man lyfta fram vilket arbete som ska utföras, hur detta arbete kommer att användas samt formen för och innehållet i kommunikationen mellan revisorn av den specifika delen av koncernen och uppdragsteamet (ISA 600:40) (0,2 poäng).
 - v. Aktiv kommunikation (ISA 600:A57) (0,05 poäng).
- c. Exempel på praktiskt deltagande, koncernens uppdragsteam kan delta i granskningen till exempel (ISA 600:A55, examinandens erfarenhet)
- i. Sända revisionsanvisningar om
 - 1. rapporteringsform och användningsändamål,
 - 2. etiska krav och krav på oberoende,
 - 3. identifierade väsentliga risker för missbruk och fel på koncernnivå samt
 - 4. närstående kretsen.
 - ii. Genom att be om rapporter, dokument, utlåtanden
 - iii. Genom diskussioner med granskaren av den vissa delen av koncernen
 - iv. Genom diskussioner med den operativa ledningen för en viss del av koncernen
 - v. Genom diskussioner med koncernledningen
 - vi. Genom att gå igenom erhållen dokumentation
 - vii. Genom att besöka den aktuella delen av koncernen
 - viii. Genom att diskutera med den interna revisionen.

(Av de ovan nämnda har utsändning av anvisningar och rapporter samt inhämtning av utlåtanden fastställts till poängtalet 0,2. De övriga förslagen är värda 0,1 poäng. Även övriga kriterier som examinanden har observerat än de ovanstående kan ge 0,1 poäng, maximipoängen är dock 1,0). (1,0 poäng)

→ Punkt 2.) sammanlagt 5 poäng

3) CGR Ville Vastuullinen har aldrig tidigare granskat verksamheten vid en utländsk servicecentral. Presentera de olika alternativ Styyli koncernen har för granskning av servicecentralens verksamhet och vilka olika granskningsåtgärder detta kräver.

- a. Examinanden bör observera att det finns två servicecentraler, Good Service India Ltd. och Palvelin Oy. Granskningen av dessa kan utföras på olika sätt eftersom de är geografiskt belägna på olika ställen och till sin karaktär ytterst olika. (0,2 poäng)

- b. Examinanden bör kunna ange att revisorn allra först bör skapa sig en uppfattning om hur den utnyttjande sammanslutningen utnyttjar serviceorganisationens tjänster i sin verksamhet och därmed tjänsternas relevans för revisionen samt hur den för revisionens del relevanta interna kontrollen av serviceorganisationens arbete har arrangerats för att kunna identifiera och bedöma riskerna för väsentliga fel (ISA 402:7). I praktiken kräver detta till exempel att man uppskattar vilken betydelse serviceorganisationens tjänster har för användarbolaget, genomgång av avtal och intervjuer med den operativa ledningen i användarbolaget gällande frågor av typ om serviceorganisationen har avlagt rapport till användarbolaget eller om användarbolaget i övrigt har kännedom om missbruk, lagar och förordningar som inte har följts eller okorrigerade felaktigheter som påverkar användarbolagets bokslut (ISA 402:9). (0,4 poäng)
- c. Examinanden bör kunna presentera vilka alternativ som finns om det gäller en för revisionens del betydande serviceorganisation som man inte lyckas samla in tillräcklig revisionsevidens om genom granskning av materialet (ISA 402:A14). Då bör dess verksamhet i allmänhet granskas genom kontroller och det kan granskas (ISA 402 +ISAE 3402) antingen (2,4 poäng)
- i. Genom bedömning av kompletterande kontroller av användarbolaget och testning, som kan vara (ISA 402:10, A12) (0,9 poäng)
 1. antingen åtgärder som serviceproducenten kräver
 2. eller kontroller som användarsammanslutningen frivilligt har använt eller
 - ii. om användarbolagets revisor inte kan skapa sig den uppfattning som behövs utgående från den information som fås om användarbolaget ska revisorn skapa sig denna uppfattning genom att vidta en eller flera av följande åtgärder (ISA 402:12, 16) (1,5 poäng):
 1. själv granska servicecentralens verksamhet;
 - a. genom att via användarbolaget ta kontakt med serviceorganisationen för inhämtning av vissa uppgifter;
 - b. genom att besöka serviceorganisationen och vidta sådana åtgärder med vilka man får de nödvändiga uppgifterna om relevanta kontroller i serviceorganisationen och att dessa fungerar;
 2. utgående från typ 1 eller 2 av servicecentralens revisors; hänvisning till standarden ISAE 3402 eller
 3. genom att anlita den lokala revisorn för vidtagande av åtgärder som ger de nödvändiga uppgifterna om relevanta kontroller i serviceorganisationen och hur dessa fungerar.
- d. Den översändning av användarfullmaktsuppgifterna en gång i halvåret som har beskrivits i den indiska serviceproducentens broschyr bör observeras i praktiken (0,25 poäng).
- e. Examinanden bör ange att utnyttjandet av det arbete som den interna revisionen utför är en möjlig form för granskning av servicecentralen eftersom Styli koncernen har intern revision (0,25 poäng).

→ Punkt 3.) sammanlagt 3,5 poäng

- 4) **Styylti koncernen har intern revision, som enligt CGR Ville Vastuullinen inte har utnyttjats tillräckligt mycket under tidigare år. Därför vill han veta hur det arbete som den interna revisionen utför på ett allmänt plan påverkar planeringen samt på vilka grunder och i vilken utsträckning arbete utfört av den interna revisionen kan utnyttjas. Gör ett sammandrag om detta åt honom.**
- a. Examinanden bör kunna ange att revisorn ska bedöma huruvida det arbete som den interna revisionen gör sannolikt lämpar sig för revisionsändamål (ISA 610:8, A4). (0,25 poäng)
 - b. I detta sammanhang ska den externa revisorn bedöma den interna revisionens objektivitet, de interna revisorernas yrkeskunskap, om det är sannolikt att den interna revisionen i sitt arbete utövar yrkesmässig omsorgsfullhet och om det är sannolikt att den interna revisionen och de externa granskarna kommunicerar effektivt sinsemellan (ISA 610:9, A4). (0,25 poäng)
 - c. Examinanden bör klara av att lyfta fram att beaktandet av det arbete som den interna revisionen utför påverkar granskningens omfattning och kunna presentera följande alternativ (bl.a. ISA 610:8 ja A2) (1,0 poäng):
 - i. Den interna revisionens arbete kan lämnas helt obeaktat, vilket inte nödvändigtvis är förnuftigt;
 - ii. Utgående från det arbete som den interna revisionen utför kan man omvärdera risken för väsentligt fel på de områden som täcks av den interna revisionen eller
 - iii. Det arbete som den interna revisionen utför kan ändra karaktären på den externa revisionen eller tidpunkten för denna eller så kan den minska de åtgärder som den externa granskaren vidtar.
 - d. Då den externa revisorn fastställer den planerade effekten av det arbete som den interna revisionen har gjort på den karaktär, tidsmässiga placering och omfattning som revisorns åtgärder har ska revisorn beakta karaktären, den tidsmässiga placeringen och allokeringen av de arbeten som den interna revisionen har utfört samt å andra sidan sträva efter att komma överens med den interna revisionen om dessa frågor redan på förhand, om detta är möjligt (ISA 610:10, A5). (0,25 poäng)
 - e. Examinanden bör kunna konstatera att den externa revisorn för att kunna utnyttja ett specifikt arbete som den interna revisionen har utfört ska bedöma (ISA 610:12) (0,5 poäng)
 - i. om arbetet har utförts av interna granskare med tillräcklig yrkesutbildning och tillräckliga yrkesfärdigheter;
 - ii. om arbetet har övervakats och gått igenom samt dokumenterats på ändamålsenligt sätt;
 - iii. om tillräckligt med granskningsevidens har inhämtats för att de interna revisorerna ska kunna dra rimliga slutsatser;
 - iv. om de dragna slutsatserna med beaktande av omständigheterna är sakenliga och de rapporter som de interna granskarna eventuellt har upprättat är sakenliga med resultaten av det utförda arbetet; och

- v. om avvikelser eller ovanliga omständigheter som de interna granskarna eventuellt har lyft fram har utretts korrekt.
- f. Examinanden bör kunna konstatera att det arbete som den interna revisionen gör ska bedömas och att arbetet måste granskas. Detta ska dokumenteras inom ramen för granskningsevidens för att kunna beaktas som revisionsevidens (ISA 610:11, 13). (0,75 poäng)
 - i. Karaktären, tidpunkten för och omfattningen på de revisionsåtgärder som gäller den interna revisionen är beroende av den väsentliga risk för fel som den externa revisorn bedömer, resultatet av bedömningen av den interna revisionen samt resultaten av bedömningen av specifika arbeten som de interna granskarna har utfört (ISA 610:A6).

→ Punkt 4.) sammanlagt 3,0 poäng

5) Efter det att du har presenterat de allmänna principerna kommer CGR Ville Vastuullinen med ett memorandum som innehåller det i bilaga 3 bifogade sammandraget över den interna revisionen. Redogör för om memorandumet påverkar planeringen av revisionen.

- a. Examinanden bör kunna observera att en eventuell rapportering från Rumänien medför att det aktuella bolaget eventuellt bör beaktas vid planeringen av granskningsåtgärderna, trots att det inte på grund av sin storlek i sig är betydande. Vid granskningen av Rumänien räcker inte enbart en analytisk granskning eftersom det föreligger risk för oegentligheter (ISA 600).
- b. Examinanden bör å andra sidan observera att granskningen av Palvelin Oy:s funktioner kan minska gällande bedömningen av koncernens högklassiga informationssystem om det arbete som den interna revisionen har utfört går igenom och dokumenteras (ISA 610).
- c. Man kan dessutom utnyttja resultatet av granskningen av användarfullmakterna till ABC-systemet om det arbete som den interna revisionen har utfört går igenom och dokumenteras (ISA 610).
- d. Som svar godkänns också det att man sannolikt är tvungen att anlita it-sakkunniga vid granskningen i samband med granskningen av verksamhetsomgivningen för bolagets ekonomisystem och eventuellt sakkunniga på avtalspolitik vid granskningen av väsentliga utländska och inhemska avtal.
- e. Som svar godkänns även eventuella andra observationer som framgår av rapporten (0,1-0,5 poäng). Det maximala poängtalet för uppgiften kan dock inte överskrida 2,5 poäng.

→ Punkt 5.) sammanlagt 2,5 poäng

Uppgift 4 (10 poäng) (kompletteringsdel: Uppgift 1)

Totalpoängen för uppgift 4 var ursprungligen 20 poäng, men punkt 2 (10 poäng) i uppgiften bedöms inte på grund av ett fel i den finskspråkiga uppgiften.

Underpunkterna 3A och 3B har bedömts som separata uppgifter. Om examinanden har fått minuspoäng vid underpunkt 3A har de aktuella minuspoängen inte påverkat bedömningen av underpunkt 3B.

Poäng	<p>1. Utgående från de givna uppgifterna ska du fastställa Taifuuni Abp:s verksamhetssegment enligt situationen i slutet av år 2010. Redogör med motiveringar för den process genom vilken du har kommit fram till de aktuella verksamhetssegmenten. I ditt svar ska du också inkludera hänvisningar till den aktuella paragrafen i IFRS standarden.</p>																
2,0	<p>A) Bolagets verksamhetssegment är de varumärken som har listats i bilagan till uppgift 1 samt PLG-koncernen och övriga (sammanlagt 16 st.) (2,0 poäng). Om varumärken saknas avdras 0,1 poäng. Om det inte klart framgår av svaret att PLG-koncernen och Övriga har upptagits som separata verksamhetssegment har dessutom 0,2 poäng avdragits separat för vardera. Verksamhetssegmenten är alltså:</p> <table border="0" data-bbox="293 974 1141 1254"> <tr> <td>• Taifuuni</td> <td>• Englantilainen</td> </tr> <tr> <td>• Toukokuu</td> <td>• Supermaatti</td> </tr> <tr> <td>• Keittiöapu</td> <td>• Konsuli</td> </tr> <tr> <td>• Raitisilma</td> <td>• Rakenne</td> </tr> <tr> <td>• Tila</td> <td>• Laatikko</td> </tr> <tr> <td>• Amanda</td> <td>• Pesukarhu</td> </tr> <tr> <td>• Lasso</td> <td>• PLG-koncernen</td> </tr> <tr> <td>• Gladiaattori</td> <td>• Övriga</td> </tr> </table> <p>Om hänvisning till rätt punkt i IFRS 8 (IFRS 8.5) saknas i svaret avdras 0,1 poäng från det poängtal som ges för A-punkten.</p> <p>Informationen i uppgiften innehåller ingen information om vad enheten Övriga, som har presenterats i bolagets interna rapportering, innehåller utöver koncernförvaltningen och koncernens övriga gemensamma funktioner. Ur bolagsbeskrivningen kan man dra slutsatsen att i denna grupp ingår försäljning till övriga producenter, distributörer och detaljhandeln i Nordamerika där Taifuunis egna varumärken inte används, vilket stöds av volymen extern omsättning i enheten. Dessa intäkter kan inte anses vara intäkter av ringa betydelse enligt IFRS 8.6, vilket betyder att den aktuella enheten ska upptas som verksamhetssegment.</p> <p>Verksamhetssegmenten ska inte sammanställas till rapporterade helheter ännu i detta skede av uppgiften och enligt standarden ska verksamhetssegmenten inte sammanställas vid fastställandet av verksamhetssegmenten. I IFRS 8 standarden upptas sammanställningsprinciperna i samband med fastställandet av de rapporterade segmenten (IFRS 8.12).</p> <p>Produktgrupperna är inte den lägsta enhetsnivån enligt CODM och de kan därmed inte bilda verksamhetssegment.</p>	• Taifuuni	• Englantilainen	• Toukokuu	• Supermaatti	• Keittiöapu	• Konsuli	• Raitisilma	• Rakenne	• Tila	• Laatikko	• Amanda	• Pesukarhu	• Lasso	• PLG-koncernen	• Gladiaattori	• Övriga
• Taifuuni	• Englantilainen																
• Toukokuu	• Supermaatti																
• Keittiöapu	• Konsuli																
• Raitisilma	• Rakenne																
• Tila	• Laatikko																
• Amanda	• Pesukarhu																
• Lasso	• PLG-koncernen																
• Gladiaattori	• Övriga																

3,0	<p>B) Process för fastställande av verksamhetssegment (det har ingen betydelse i vilken ordning punkterna har upptagits):</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Det är ledningsgruppen som ansvarar för bolagets beslutsprocess i affärsverksamheten och samtidigt bildar den högsta ledningen. (IFRS 8.7) (1,0 poäng) 2. I svaret ska ledningsgruppen skilt anges som CODM eller högsta (operativa) beslutsfattare (0,25 poäng). 3. I svaret ska dessutom motiveringar ges till varför ledningsgruppen har valts till CODM eller högsta (operativa) beslutsfattare (0,25 poäng). Motiveringar är ett omnämmande om den högsta beslutsfattaren i affärsverksamheten, en hänvisning till IFRS 8.7 punkten eller ett omnämmande om den egentliga ledningen eller att denna kallas för den högsta operativa ledningen). 4. Utgående från ledningsgruppens rapportpaket följer CODM upp bolagets resultatbildning på varumärkesnivå (IFRS 8.5(b)). (0,5 poäng) 5. Rapportpaketet innehåller tillräckligt med ekonomisk information för att förutsättningarna i IFRS 8.5(c) ska uppfyllas på varumärkesnivå. (0,5 poäng) 6. Varumärkena uppfyller även kraven i IFRS 8.5(a) om att verksamhetssegmenten ska idka affärsverksamhet (0,5 poäng). (Svaret har också godkänts om man i svaret har nämnt att varumärkena får intäkter och orsakar kostnader). <p>Av svaret ska utöver hänvisningen till standarden och ett eventuellt referat av standarden även framgå hur den aktuella punkten i standarden i detta fall har tillämpats. I processbeskrivningen har samtliga punkter här ovanför kunnat sammanställas till en bedömning. Om hänvisningen till korrekt punkt i IFRS 8 (IFRS 8.7) saknas i svaret avdras 0,1 poäng från den totala poängsumman.</p>
5,0	Fråga 1. sammanlagt.
Poäng	<p>2. Redogör för vilka segment som hade varit de rapporterade segmenten i Taifuuni Abp:s noter om segmenten hade ingått i bokslutet för år 2010. För varje segment som rapporteras ska du lämna in motiveringar till varför det aktuella segmentet ska upptas separat eller i den presenterade sammansättningen. I ditt svar ska du också inkludera hänvisningar till den aktuella paragrafen i IFRS standarden.</p>
	<p>Underpunkt 2 i uppgiften bedöms inte överhuvudtaget till följd av ett fel i uppställningen i den finskspråkiga uppgiften.</p>

Poäng	3. Fastställ till vilka enheter som genererar ett penningflöde den goodwill som uppstod i samband med inköpet av dammsugarverksamheten ska hänföras i januari 2010 och juli 2011. I ditt svar ska du också inkludera hänvisningar till den aktuella paragrafen i IFRS standarden.
2,0	<p>A) I den interna rapporteringen följs den förvärvade dammsugaraffärsverksamheten upp som ett verksamhetssegment (PLG-koncernen), men goodwill följs upp på varumärkesnivå. Därmed är varumärkesnivån den lägsta nivån där goodwill följs upp för intern styrning.</p> <p>1. I januari 2010 ska goodwill hänföras till följande enheter som producerar ett penningflöde (IAS 36.80) (0,5 poäng per enhet som producerar penningflöde):</p> <ul style="list-style-type: none"> • Imu • Teho • Englantilainen • Rakenne <p>Goodwill ska hänföras också till varumärkena Englantilainen och Rakenne eftersom man i börsmeddelandet berättar att affären kommer att ha en positiv effekt på utvecklingen av rörelsevinsten för matberedningsapparater (som de aktuella varumärkena representerar). Enligt de uppgifter som har getts i börsmeddelandet är detaljhandelskedjan Pikkukoti inte ett varumärke och inte en sådan enhet som utgående från den interna rapporteringen ska följas upp separat. Därmed kan den inte behandlas som en enhet som producerar penningflöde.</p> <p>Även om Englantilainen och Rakenne skulle ha sammanslagits till ett verksamhetssegment ska de upptas som separata penningproducerande enheter eftersom nivån inte får vara högre än verksamhetssegmenten enligt IFRS 8.5 innan sammanslagningen av segmenten (IAS 36.80(b)).</p> <p>2. Även om de penningproducerande enheterna som anges i svaret delvis eller helt skulle vara inkorrekta, men hänvisningen till korrekt punkt i standarden har gjorts (IAS 36.80) får examinandena 0,5 poäng för korrekt hänvisning.</p> <p>3. Om hänvisningen till korrekt punkt i standarden (IAS 36.80) saknas avdras 0,5 poäng från de poäng som fås för A-punkten.</p> <p>I bolaget har man separat konstaterat att uppföljningen av goodwill sker på varumärkesnivå. Detta betyder att identifikationen av penningproducerande enheter inte i något annat avseende än för identifikation av den lägsta nivån enligt IAS 36.80(b) är beroende av de verksamhetssegment som har fastställts i de föregående frågorna.</p>
3,0	<p>B) Då Taifuun har omorganiserat sin rapportering i juni 2011 ska goodwill som har hänförts till varumärkena Imu och Teho omfördelas i enlighet med ledningens förnyade uppföljning (IAS 36.87) på varumärkena Raitisilma och Tila, som bildar varugruppen övriga små hushållsapparater. Goodwill som tidigare har hänförts till matberedningsapparater förblir oförändrad.</p> <p>1. I juli 2011 hänförs därmed goodwill på följande enheter som producerar ett penningflöde:</p>

	<ul style="list-style-type: none">• Raitisilma (1,0 poäng)• Tila (1,0 poäng)• Englantilainen (0,5 poäng)• Rakenne (0,5 poäng) <p>2. Även om de penningproducerande enheterna som anges i svaret skulle vara delvis eller helt inkorrekta, men en hänvisning till korrekt punkt i standarden (IAS 36.87) ges i svaret, ges 0,5 poäng för hänvisningen.</p> <p>3. Om en hänvisning till korrekt punkt i standarden saknas (IAS 36.87) avdras 0,5 poäng från den totala poäng som ges för punkten B.</p>
5,0	Fråga 3 sammanlagt

Uppgift 5 (20 poäng) (kompletteringsdel: valfri uppgift 4)

Ingen poäng har getts om examinanden som svar har kopierat in en lagparagraf som utöver det korrekta svaret även innehåller andra punkter som helt klart inte anknyter till frågan såvida examinanden inte separat har gett en korrekt motiverad slutsats.

Om examinanden i svaret endast har kopierat in en lagparagraf av vilken svaret på frågan klart framgår, såsom har varit möjligt vid frågorna i punkterna 2, 3 och 4, har poäng getts.

Vid bedömningen har flexibilitet använts för orden "hinder" och "förutsättningar" såvida det inte för frågan varit viktigt att förstå skillnaden, såsom i fråga 1.

FRÅGA	LAGRUM	TOLKNING OCH SLUTSATS
1 Finns det förutsättningar för företagssanering av Tosiahkerat Oy i enlighet med lagen om företagssanering Hur påverkas detta om endast Vilunki Oy förordar Tosiahkerat Oy:s ansökan?	FSL 6 § förutsättningar, 1-3 punkterna FSL 7.1 1-punkten hinder och grunder för avbrott (FSL 7.2 1-punkten)	<p>Förutsättningarna för att ett saneringsförfarande kan inledas finns uppräknade i 6 § i lagen om företagssanering (FSL).</p> <p>FSL 6 § 1 punkten uppfylls inte. Förutsättningen skulle uppfyllas om minst två borgenärer vilkas sammanlagda fordringar motsvarar minst en femtedel av gäldenärens kända skulder förordar ansökan. Vilunki Oy skulle vara den enda som förordar ansökan.</p> <p>FSL 6 § 2 punkten, gäldenären hotas av insolvens, är inte längre aktuell eftersom bolaget redan är insolvent</p> <p>Däremot uppfylls FSL 6 § 3 punkten eftersom företaget är insolvent och man genom företagssaneringen kan avlägsna insolvensen. I 3 punkten i paragrafen finns en hänvisning till FSL 7.1 1 punkten, enligt vilken saneringsförfarande inte kan inledas om gäldenären är insolvent och det är sannolikt att insolvensen inte kan undanröjas med hjälp av saneringsprogrammet eller att ny insolvens kan förhindras endast för en kort tid.</p> <p>I uppgiften konstateras det att: "I princip skulle det vara möjligt att vända Tosiahkerat Oy:s verksamhet så att den blir lönsam om man vidtar saneringsåtgärder." Om examinanden i sitt svar trots detta har ansett att det finns ett hinder enligt FSL 7.1 1 punkten har inga poäng avdragits för det.</p> <p>I svaret har det väsentliga varit att examinanden behandlar faktorer som nämns i FSL 6 §. FSL 6 § 1-3 punkterna är alternativa punkter. Det faktum att en punkt uppfylls är en tillräcklig förutsättning. Existensen av eventuella hinder för saneringen bedöms separat.</p> <p>1,0 poäng för varje punkt 1-3 där punkt 1 dessutom förutsätter en korrekt bedömning av Vilunkis förordande (3,0 poäng)</p> <p>Tillägg har kunnat fås för korrekt tillämpning av de hinder som finns i 7 § gällande fallet, dock inte om examinanden helt förbigått FSL 6 §. I synnerhet åtalet för grovt bokföringsbrott hade betydelse (FSL 7:2 1 punkten).</p> <p>Det är skäl att observera att frågan inte gällde hinder för företagssanering utan förutsättningarna. Inga tillägg gavs för onödiga lagparagrafer. Ingen poäng har getts om</p>

		<p>examinanden har redogjort för avsikten med lagen i 1 §. I vissa av svaren uppskattade examinandena sannolikheten för att saneringen ska lyckas, vilket inte efterfrågades.</p> <p>Av frågan framgår inte att Vilunki Oy skulle vara närstående till Tosiahkerat Oy. Pertti och Aapo känner varandra sedan gammalt och Vilunki Oy har fordringar på Tosiahkerat Oy. Dessa faktorer medför inte att bolagen är närstående.</p>
2 Påverkar åtalet om grovt bokföringsbrott beviljande av företagssanering?	FSL 7.2 1 punkten hinder och grunder för avbrott	<p>Aapo är åtalad för grovt bokföringsbrott. Det kan finnas ett sådant hinder för företagssanering som avses i FSL 7.2 1 punkten. Förfarandet kan dock inledas om det finns en särskild motsättande orsak.</p> <p>1,0 poäng då det aktuella hindret har beskrivits korrekt och 1,0 poäng då man har omnämnt att förfarandet kan inledas om det finns en särskild motsättande orsak (sammanlagt 2,0 poäng). Om hindret har nämnts och tolkats korrekt redan i punkt 1 ges motsvarande poäng för denna punkt</p>
3 Påverkar en eventuell företagssanering verkställandet av vräkningen?	FSL 21.2 Förbud mot utmätning och andra verkställighetsåtgärder	<p>Enligt FSL 21.2 gäller att "efter det att förfarandet har inletts får verkställighet inte inledas i syfte att vräka gäldenären från en lägenhet som huvudsakligen används för den verksamhet som är föremål för förfarandet och som han har i sin besittning, om vräkningsbeslutet grundar sig på att hyra eller något annat vederlag för lägenheten har förfallit till betalning innan ansökan blivit anhängig, men inte betalats."</p> <p>Verkställandet av vräkningen kan avbrytas med stöd i FSL 21.2. (1,0 poäng)</p> <p>Det är inte fråga om ett förbud mot betalning och indrivning om vilket bestämmelser finns i annan lag. Ingen poäng gavs för inkludering av obetalda hyror i saneringsprogrammet.</p>
4 Kan en ansökan om företagssanering längre hindra Tosiahkerat Oy från konkurs?	FSL 24.1 Förhållandet till konkurs	<p>Enligt FSL 24.1 "Om en ansökan om försättning av gäldenären i konkurs är anhängig när ansökan om saneringsförfarande görs, får konkursansökan inte avgöras förrän beslutet om inledande av saneringsförfarandet har fattats. --- Om ansökan om saneringsförfarande avslås eller saneringsförfarandet förordnas upphöra på annan grund än att saneringsprogrammet fastställts, skall behandlingen av konkursansökan fortsätta."</p> <p>Konkursansökan får inte avgöras förrän beslutet om företagssanering har getts. Om saneringsprogrammet fastställs avbryts konkursansökan.</p> <p>1,0 poäng, om skedet för saneringsförfarandet inleds eller förkastats har beskrivits korrekt, och 1 poäng då man har konstaterat effekterna av att programmet fastställs (2,0 poäng).</p>
5 Ta ställning till Pertti Vilungis bedömning av vem som fattar besluten om företagets verksamhet efter det att företagssanerings-	FSL 29.1 och 2 Gäldenärens bestämmanderätt och begränsningarna av den	<p>Enligt FSL 29.1 Gäldenären har även efter att förfarandet har inletts rätt att bestämma om sin egendom och verksamhet, om inte något annat stadgas i lagen om företagssanering. Det finns begränsningar för gäldenärens bestämmanderätt i FSL 29.2. Det betyder att Pertti Vilungis påstående är sant, men att det finns begränsningar.</p> <p>1,0 poäng då gäldenärens bestämmanderätt har beskrivits</p>

förfarandet har inletts.		<p>korrekt och 1,0 poäng då examinanden har konstaterat att det enligt lagen finns begränsningar i denna. (2,0 poäng)</p> <p>Man har kunnat få extra poäng genom att redogöra för de särskilda begränsningarna av gäldenärens bestämmanderätt i FSL 30 § eller gäldenärens talan i FSL 31 §.</p>
6 Finns det några hinder för försäljning av patentet enligt Pertti Vilungis förslag i lagen om företagssanering?	<p>FSL 29.2 2 punkten och 29.3 Gäldenärens bestämmanderätt och begränsningarna av den</p>	<p>Enligt FSL 29.2 2 punkten och 29.3 ” Sedan förfarandet har inletts får gäldenären dock inte utan utredarens samtycke: 2) överlåta företaget eller en del av det, ej heller anläggnings- eller finansieringstillgångar eller immateriella rättigheter eller andra rättigheter som behövs för verksamheten; -- En rättshandling som företagits i strid med stadgandena i 2 mom. 1-7 punkten är utan verkan, utom när den andra parten inte visste eller borde ha vetat att gäldenären inte hade rätt att företa rättshandlingen i fråga.”</p> <p>Försäljningen skulle förutsätta att utredaren ger sitt samtycke. Utan samtycke är försäljningen utan verkan. Sivullinen Oy skulle knappast agera uppriktigt för att få skydd i synnerhet som patentet klart skulle säljas till underpris.</p> <p>1,0 poäng då gäldenärens och utredarens andel har beskrivits korrekt och 1,0 poäng då det faktum att försäljningen eventuellt är utan verkan enligt 3 momentet har omnämnts (2,0 poäng).</p> <p>I frågan ombads examinanden inte bedöma förutsättningarna för eventuell återindrivning eller påverkande faktorer i annan lagstiftning.</p>
7 Bedöm Kalle Ahkeras duglighet att fungera som utredare.	<p>FSL 8.4 utredare FSL 83.4 förordnande av utredare</p>	<p>Enligt FSL 8.4 ska ”utredaren ha den skicklighet, förmåga och erfarenhet som uppdraget kräver. Utredaren får inte stå i ett sådant förhållande till gäldenären eller någon borgenär som kan vara ägnat att äventyra utredarens oberoende i förhållande till gäldenären eller utredarens opartiskhet gentemot borgenärerna.”</p> <p>Kalles ringa erfarenhet utgör sannolikt ett hinder för förordnande av honom till utredare. Släktskapsförhållandet äventyrar helt klart hans oberoende och opartiskhet. Med stöd i FSL 83.4 kan man å andra sidan godkänna också en gäldenären närstående person som utredare om en majoritet av borgenärerna ger sitt samtycke.</p> <p>1,0 poäng då FSL 8.4 har redogjorts för på rätt sätt och 1,0 poäng då FSL 83.4 har redogjorts för på rätt sätt. (2,0 poäng)</p>
8 Kan Aapo Ahkera ensam fatta beslut om Tosiahkerat Oy:s ansökan om företagssanering?	<p>ABL 20.24 företags-sanering</p>	<p>Enligt ABL 20.24 fattar bolagsstämman beslut om ansökan. Också styrelsen kan göra ansökan om ärendet brådskar. Styrelsen skall då utan dröjsmål sammankalla bolagsstämman för att behandla frågan om fortsättande av ansökan. Verkställande direktören eller den största aktieägaren kan inte på ett giltigt sätt fatta beslut i frågan.</p> <p>1,0 poäng för bolagsstämman, 1,0 poäng för styrelsen (2,0 poäng)</p> <p>Ingen poäng har getts för vem som kan göra ansökan. Trots att Aapo är den största aktieägaren i bolaget framgår det inte</p>

		av uppgiften om Aapo har röstmajoriteten. Beslutet ska uttryckligen fattas på bolagsstämman.
9 Ett hurtant utlåtande ska ges om den oskötta bokföringen i den revisorsutredning som ges enligt förordningen om företagssanering 1 a §?	FSF 1a 4 punkten revisorsutredning FSL 7 § hinder och grunder för avbrott	Enligt 1 a § 4 punkten i förordningen om företagssanering ska uppgifter ges i den omfattning det behövs om andra omständigheter som kan ha betydelse för bedömningen av förutsättningarna för inledande av ett saneringsförfarande enligt 6 och 7 § i lagen om företagssanering. Samtidigt är det skäl att nämna att bokföringen nu har skötts. Det är domstolens sak att ta ställning till vilken betydelse den oskötta bokföringen och det faktum att den nu har skötts samt brottsåtalet har. 2,0 poäng då man har konstaterat att den oskötta bokföringen och brottsåtalet måste nämnas. (2,0 poäng) Ingen poäng gavs om examinandens nämnde särskilda motsättande orsaker eftersom bedömningen av detta avgörs av domstolen. I denna punkt godkändes användning av orden hinder och förutsättning så att de motsvarar varandra eftersom ingen skillnad har gjorts i FSF 1 a § 4 punkten.
10 Ett hurtant utlåtande ska ges om Tosiahkerat Oy:s nuvarande dåliga penningläge som verkar fortsätta de närmaste månaderna i den revisorsutredning som ges enligt förordningen om företagssanering 1 a §? Skulle detta påverkas, om Vilunki Oy skulle förorda ansökan?	FSF 1 a 3 punkten revisorsutredning FSL 69.2 ansökan FSL 6.1 1 punkten (förutsättningar)	I revisorsutredningen ska enligt FSF 1 a § 3 punkten ställning tas till hur kostnaderna för saneringsförfarandet betalas och vilka möjligheter gäldenären har att betala de skulder som inte är saneringsskulder. Utgående från FSL 69.2 och 6.1 1 punkten behöver ingen utredning ges om minst två borgenärer vars fordringar är minst 1/5 av de kända skulderna förordar ansökan. Nu uppfylls ingendera av de ovan nämnda, det vill säga att Vilunki Oy:s förordande inte ensamt räcker till. 1,0 poäng då examinandens konstaterat med vilka tillgångar kostnaderna och de skulder som inte ingår i saneringsskulderna ska betalas, 1,0 poäng då man har konstaterat i vilket fall en utredning inte behöver lämnas (2,0 poäng).

CGR-EXAMEN 2011

DEL 2 REVISIONSBERÄTTELSEN OCH REVISORNS ÖVRIGA RAPPORTER

Uppgift 1

Nr	Granskad fråga	Granskningsobservation, motiverad bedömning och rättelseförfarande	Effekt på rapporteringen	Poäng														
1	Partiell intäktsföring	<p>Enligt noterna använder bolaget partiell intäktsföring enligt IAS 11 vid intäktsföringen. Den partiella intäktsföringen för projektet Suoranta har gjorts utgående från influtna betalningsposter, inte som kostnadsbaserad partiell intäktsföring enligt IAS 11.22 och inte heller enligt kapitlen 4 och 5 i Bokföringsnämndens allmänna anvisning som bokföring av inkomst som intäkt utgående från tillverkningsgraden. Detta framgår av protokollen från styrelsemötena och bilagorna till dessa. Enligt bilagorna till protokollen har tillverkningsgraden dessutom räknats ut så att man i projektet har inkluderat kostnader för försäljning och förvaltning, vilket står i strid med IAS 11.20 och kapitel 3 i BFN:s allmänna anvisning. Under punkten Fastställande av intäkter i redovisningsprinciperna för koncernbokslutet har man konstaterat att riskerna och nyttan överförs på köparen vid försäljningen. Enligt de redovisningsprinciper som har getts i noterna lämpar sig IFRIC 15 därmed inte. "</p> <p>Rättelseförfarande: Den kostnadsbaserade tillverkningsgraden räknas ut genom att de direkta kostnader som hör till projektet och som redan ansamlats och de allmänna kostnaderna för produktionen ställs i proportion till motsvarande förutsedda totala kostnader. Garantikostnader/reserveringen har inte ännu kunnat förverkligas.</p> <table data-bbox="763 1173 1574 1407"> <tr> <td>Förverkligade direkta kostnader</td> <td>80 000 kEUR</td> </tr> <tr> <td>Förverkligade allmänna produktionskostnader</td> <td>6 000 kEUR</td> </tr> <tr> <td>Sammanl.</td> <td>86 000 kEUR</td> </tr> <tr> <td>Förutsedda direkta kostnader</td> <td>121 500 kEUR</td> </tr> <tr> <td>Förutsedda allmänna produktionskostnader</td> <td>7 000 kEUR</td> </tr> <tr> <td>Förutsedda garantireservering</td> <td>2 000 kEUR</td> </tr> <tr> <td>Sammanl.</td> <td>130 500 kEUR</td> </tr> </table>	Förverkligade direkta kostnader	80 000 kEUR	Förverkligade allmänna produktionskostnader	6 000 kEUR	Sammanl.	86 000 kEUR	Förutsedda direkta kostnader	121 500 kEUR	Förutsedda allmänna produktionskostnader	7 000 kEUR	Förutsedda garantireservering	2 000 kEUR	Sammanl.	130 500 kEUR	I revisionsberättelsen negativt utlåtande om informationen i bokslutet och verksamhetsberättelsen enligt RevL 15 § 2 momentet 1 punkten.	10,0
Förverkligade direkta kostnader	80 000 kEUR																	
Förverkligade allmänna produktionskostnader	6 000 kEUR																	
Sammanl.	86 000 kEUR																	
Förutsedda direkta kostnader	121 500 kEUR																	
Förutsedda allmänna produktionskostnader	7 000 kEUR																	
Förutsedda garantireservering	2 000 kEUR																	
Sammanl.	130 500 kEUR																	

		Tillverkningsgrad 65,9 % * totala intäkter 140 000 kEUR= 92 261 kEUR, vilket är det belopp som kan intäktsföras. Intäktsföringen är 101 500 kEUR. Alltså är felet 9 239 kEUR. Rättelsebokföring Per Omsättning An Erhållna förskott 9 239 kEUR, effekt på skatterna Dr Passiva resultatregleringar An Inkomstskatter 2 402 kEUR		
2	Noter i anknytning till partiell intäktsföring	Noterna om partiell intäktsföring uppfyller inte kraven i IAS 11.40-45. I noterna för koncernbokslutet har för projektens inkomster endast det belopp som har bokförts som intäkt för räkenskapsperioden upptagits samt metoderna som har använts för att fastställa de intäkter för projektet som har bokförts för perioden och metoderna för fastställande av tillverkningsgraden, det vill säga uppgifterna i IAS 11.39. De influtna, förverkligade utgifterna för projekten och de bokförda vinsterna (med avdrag för bokförda förluster), erhållna förskott, innehållet belopp samt bruttofordringar och bruttoskulder gällande projektet i balansräkningen har inte upptagits. Rättelseförfarande: De saknade uppgifterna läggs till.	Skriftlig rapportering till styrelsen ¹	2,0
3	Projektredovisning, enligt försiktighetsprincipen	För det förlustbringande projektet Kyykkä har ingen avsättning bokförts varken enligt IAS 11.36 eller enligt 1.2 kapitlet i Bokföringsnämndens allmänna anvisning för bokföring av inkomst som intäkt utgående från tillverkningsgraden, trots att det faktum att projektet gör förlust framgår av styrelseprotokollet och bilagorna till detta. Observeras bör att projektförlusten endast bokförs till -800 kEUR eftersom utgifter som inte beror på projektproduktionen eller inte kan hänföras till projektet i ett långvarigt projekt varken får inkluderas enligt IAS 11.20 eller BFN:s allmänna anvisning 3 kapitlet. Till sådana utgifter räknas till exempel allmänna administrativa utgifter och försäljningsutgifter (IAS11.20). Rättelseförfarande: Per Övriga rörelsekostnader an Avsättningar 800 kEUR samt skatteeffekten Per Latent skattefordran an Förändring av latent skatter 208 kEUR	I revisionsberättelsen negativt utlåtande om informationen i bokslutet och verksamhetsberättelsen enligt RevL 15 § 2 momentet 1 punkten.	7,0

¹ I bedömningsprinciperna avser skriftlig rapportering ett revisionsprotokoll eller memorandum. Vid bedömningen av uppgiften gjordes ingen skillnad mellan revisionsprotokoll och memorandum.

4	<p>Värdering av förvaltningsfastigheter</p> <p>Värdering av förvaltningsfastigheter</p>	<p>Värderingen har inte gjorts med verkligt värde såsom krävs i IAS 40, trots att man i redovisningsprinciperna har meddelat att koncernen tillämpar principen med verkligt värde efter den ursprungliga bokföringen av tillgångsposten. En bedömningsbok om förvaltningsfastigheten har inhämtats och enligt denna är förvaltningsfastigheten 900 kEUR övervärderad.</p> <p>Rättelseförfarande: Per Nedskrivningar på förvaltningsfastigheter An Förvaltningsfastigheter 900 kEUR. Eftersom det verkliga värdet ändrar och koncernen räknar ut det verkliga värdet på den latent skatten som skillnaden mellan verkligt värde enligt redovisningsprinciperna och det skuldfria anskaffningspriset på aktierna, ska även förändringen i latent skatter korrigeras.</p> <p>Rättelse: Per Latent skattefordran An Förändring av latent skatteskuld 234 kEUR</p>	<p>I revisionsberättelsen negativt utlåtande om informationen i bokslutet och verksamhetsberättelsen enligt RevL 15 § 2 momentet 1 punkten.</p>	<p>4,5</p> <p>2,0</p>
5	<p>Konsolidering av intressebolag</p>	<p>Resultatet för intressebolaget Suunnittelutoimisto Piirto Oy konsoliderades inte enligt IAS 28. Detta framgår av att det inte finns någon skild rad för intressebolagets resultat i resultaträkningen. Anskaffningsutgiften 900 kEUR har konstaterats i protokollet från styrelsemötet 11/2010. Anskaffningsutgiften är densamma i balansräkningen per 30.6.2011, trots att intressebolagets resultat har konstaterats i noterna.</p> <p>Observeras bör också att trots att 50 % har förvärvats ska förvärvet inte behandlas som ett samföretag eftersom den andra aktieägaren enligt aktionärsavtalet har rätt att utnämna styrelseordförande.</p> <p>Rättelseförfarande: Intressebolagets resultat bokförs Per Andel av intressebolagens vinst An Andelar i ägarintresseföretag 350 kEUR</p>	<p>Skriftlig rapportering till styrelsen. Som svar har även godkänts att frågan lyfts fram i revisionsberättelsen, om detta alternativ har motiverats på korrekt sätt. I så fall negativt utlåtande om informationen i bokslutet och verksamhetsberättelsen enligt RevL 15 § 2 momentet 1 punkten.</p>	<p>4,0</p>

6	Köp av aktier av ägare som saknar bestämmande inflytande	<p>Enligt revisorsassistentens arbetspapper har den goodwill som har uppstått vid förvärvet av tilläggsandelen på 20 procent i dotterbolaget Prospekt Oy av ägare som saknar bestämmande inflytande inte behandlats som en affärstransaktion som gäller eget kapital enligt IAS 27.30 utan den har bokförts som en ökning av goodwill. kassaflödesanalysen har förvärvet upptagits i investeringarnas penningflöde. Enligt IAS 7.42B ska det upptas i kassaflöde från finansieringen.</p> <p>Rättelseförfarande: Per Eget kapital An Goodwill 800 kEUR. I kassaflödesanalysen upptas förvärvet under kassaflöde från finansiering i stället för under kassaflöde från investeringar.</p>	I revisionsberättelsen negativt utlåtande om informationen i bokslutet och verksamhetsberättelsen enligt RevL 15 § 2 momentet 1 punkten.	6,0
7	Säljbara tillgångar & avslutade verksamheter	<p>Dotterbolagen i Polen och Tjeckiska republiken har inte hanterats som säljbara tillgångar eller verksamhet som kommer att avslutas, trots att kraven i IFRS 5.7-9 och 5.32 uppfylls.</p> <p>Rättelseförfarande: Tillgångar som är till salu och har klassificerats som verksamhet som ska avslutas ska upptas som avslutade verksamheter i bokslutet antingen som noter eller i den totala resultaträkningen. Om de upptas i den totala resultaträkningen ska de upptas i ett avsnitt som preciseras att gälla avslutade verksamheter, det vill säga avskiljs från de verksamheter som fortsätter. Utöver de uppgifter som krävs enligt IFRS.5.33.a-b (vinst eller förlust efter skatter på avslutade verksamheter, vinst eller förlust efter skatter, intäkter från avslutade verksamheter, kostnader och vinst eller förlust före skatter samt inkomstskatter i anknytning till den aktuella posten) ska för de avslutade verksamheternas del de nettopenningflöden som härrör ur de avslutade verksamheternas affärsverksamhet, investeringar och finansiering presenteras antingen i noterna eller i bokslutskalkylerna. Enligt IFRS 5.33.d ska beloppet för intäkter från kvarvarande verksamheter och från avslutade verksamheter hänförliga till moderföretagets ägare upptas antingen i noterna eller i rapporten över totalresultatet. De säljbara tillgångarna och skulderna i anknytning till dessa ska enligt IFRS 5.38 upptas separat från övriga poster.</p>	I revisionsberättelsen negativt utlåtande om informationen i bokslutet och verksamhetsberättelsen enligt RevL 15 § 2 momentet 1 punkten.	7,0

8	Värdering av latent skattefordran	<p>En latent skattefordran på 200 kEUR har bokförts på förlusten i Kriterium Sverige AB. Enligt protokollet från styrelsemötet 4.7.2011 har bolaget gått med förlust under hela sin existens. Trots att styrelsen fattade beslut om fortsatta satsningar på bolaget kommer bolaget enligt styrelsens mötesprotokoll inte att göra vinstresultat under de följande 5 åren. Enligt IAS 12.34 ska skattefordringar som uppstår till följd av förlust inte bokföras i balansräkningen, om det inte är sannolikt att de kommer att utnyttjas. Enligt IAS12.35 följer dessutom att om ett företag under senare år redovisat förluster, redovisas därför uppskjutna skattefordringar endast i den mån det finns tillräckliga skattepliktiga temporära skillnader eller andra faktorer som övertygande talar för att tillräckliga skattepliktiga överskott kommer att finnas.</p> <p>Rättelseförfarande: Antingen ett förslag om nedskrivning av Latent skattefordran eller ett konstaterande att frågan inte kan avgöras utgående från det givna materialet eftersom ingen information föreligger om de temporära, skattepliktiga skillnaderna i det förslutbringande dotterbolaget.</p> <p>Rättelse: Per Förändring av latent skatter An Latent skattefordran 200 kEUR</p>	I revisionsberättelsen negativt utlåtande om informationen i bokslutet och verksamhetsberättelsen enligt RevL 15 § 2 momentet 1 punkten.	4,0
---	-----------------------------------	---	--	-----

9	Presentation av ändringen i klassificering	<p>Under räkenskapsperioden har bolaget sålt aktierna i Luxor Abp, som har funnits bland säljbara tillgångar. På dessa aktier har under den räkenskapsperiod som avslutades 2010 en värderingsvinst på 1 040 kEUR bokförts i den totala resultaträkningen. Försäljningsvinsten 1 500 kEUR har upptagits som övriga rörelseintäkter i bokslutet för den räkenskapsperiod som avslutades 2011. Den ackumulerade värderingsvinsten borde enligt IAS 1.93 ha klassificerats som en förändring av klassificeringen i den totala resultaträkningen, det vill säga avdragits från posterna i det totala resultatet räkenskapsperioden 2011 då vinsten har realiserats och förts mot resultatet för att undvika att den realiserade vinsten ingår två gånger i totalresultatet. Vinsten är skattepliktig eftersom ägarandelen underskrider 10%.</p> <p>Rättelseförfarande: Under övriga poster i den totala resultaträkningen upptas en rad Förändring av klassificering där försäljningsvinsten 1 500 kEUR för räkenskapsperioden 2011 avdras samt den värderingsvinst som har uppstått under räkenskapsperioden 460 kEUR upptas på raden värderingsvinster på säljbara finansieringstillgångar under övriga poster i den totala resultaträkningen. Den latent skatten på övriga poster i den totala resultaträkningen som har bokförts på värderingsvinsten räkenskapsperioden 2010 ska dessutom bortbokföras.</p>	I revisionsberättelsen negativt utlåtande om informationen i bokslutet och verksamhetsberättelsen enligt RevL 15 § 2 momentet 1 punkten.	5,0
10	Corporate governance-brister i anknytning till anvisningarna	Verkställande direktörens ekonomiska förmåner har inte utretts enligt rekommendation 45 i förvaltningskoden för börsbolag i Finland. Av assistentens arbetspapper framgår att fördelningen av den totala avlöningen mellan grundlön och resultatlön inte har omnämnts i verkställande direktörens avlöningssystem. Någon anteckning om styrelsemedlemmarnas oberoende i enlighet med rekommendation 14 har inte heller gjorts.	Skriftlig rapportering till styrelsen	2,0

11	Fel i verksamhetsberättelsen	Miljöansvarsfrågorna har inte upptagits, vilket betyder att uppgifter enligt BokfL 3:1.5 har utelämnats. Inga väsentliga händelser efter räkenskapsperiodens utgång har överhuvudtaget presenterats, vilket betyder att uppgifterna enligt BokfL 3:1.6 inte har lämnats. På styrelsemöte 19/2011 har styrelsen konstaterat förvärvet av en ny förvaltningsfastighet, som är väsentlig för koncernen, efter räkenskapsperiodens utgång, men innan bokslutet har undertecknats.	Skriftlig rapportering till styrelsen	2,0
12	Lån beviljat till verkställande direktören	Enligt protokollet från styrelsemöte 11/2010 har verkställande direktören beviljats ett lån på 350 kEUR för anskaffning av en fritidsbostad. Lånet är räntefritt. Det kan inte anses finnas några affärsekonomiska grunder för lånet och det uppfyller inte kriterierna i ABL 13:1 och kan anses vara olaglig utdelning av medel enligt ABL 13:1 3 momentet. Man bör å andra sidan minnas att det inte finns något uttryckligt förbud mot beviljande av lånet i ABL, vilket betyder att även denna infallsvinkel med ändamålsenliga motiveringar godkänns i svaret. Lånet borde värderas till nuvärdet enligt IAS 39.43. Bristerna i noterna har bedömts i punkt 14.	Anmärkning i revisionsberättelsen enligt RevL 15 § 4 momentet 2 punkten. Om examinanden i sitt svar på ett korrekt sätt har motiverat att långivning inte uttryckligen är förbjuden enligt ABL gäller skriftlig rapportering till styrelsen som rapportering.	2,0
13	Fastställande av gränsen för väsentlighet	Fastställande av gränsen för väsentlighet dokumenterat och med motiveringar till på vilka grunder man har kommit fram till den använda gränsen för väsentlighet. I uppgiften bör man beakta att det är fråga om ett börsbolag, vars senast avslutade räkenskapsperiod gick med vinst, men föregående med förlust. Enligt revisionsrekommendation 320 ska revisorn vid genomförandet av revisionen beakta väsentligheten och dess förhållande till revisionsrisken. Enligt rekommendationen ska revisorn fastställa den godtagbara väsentlighetsgränsen för att observera volymmässigt väsentliga fel och brister vid upprättandet av revisionsplanen. Väsentlighetsgränsen har fastställts separat för koncernen och koncernens moderbolag	-	2,0

14	Brister i noterna	<p>Det finns brister i noterna om transaktioner med närstående kretsen eftersom det lån som har beviljats verkställande direktören inte har omnämnts. I koncernens noter ska i enlighet med IAS 24.17 affärstransaktionens penningbelopp, penningbeloppet för öppna saldon samt villkoren för dessa (såsom säkerhet), kreditförlustreserveringar i anknytning till öppna saldon samt kostnadsbokföringar för förlorade eller osäkra fordringar på närstående kretsen gjorda under räkenskapsperioden. Enligt ABL 8:6 ska i tillägg iverksamhetsberättelsen upptas penninglån samt de huvudsakliga villkoren för dem, om de totala lånen uppgår till över 20 000 eur eller 5 procent av balansräkningens eget kapital. Känslighetsanalysen i Impairment-testet saknas helt, det vill säga att IAS.36.135 e) inte omnämns. På styrelsemöte 19/2011 har förvärvet av en betydande förvaltningsfastighet konstaterats innan bokslutet har undertecknats. Därmed har en korrekt not enligt IAS 10.21 inte inkluderats i bokslutet.</p>	Skriftlig rapportering till styrelsen	3,0												
15	Förslag till dividendutdelning	<p>Den föreslagna dividendutdelningen uppfyller inte kravet i ABL 13:6:3 eftersom den överskrider räkenskapsperiodens resultat och de ackumulerade vinstmedlen från tidigare år. Dividenden borde betalas som en återbetalning av inbetalt fritt eget kapital och detta har inte uttryckligen omnämns i förslaget.</p> <table data-bbox="763 970 1570 1171"> <tr> <td>Utdelningsbara tillgångar enligt bokslutet</td> <td>10 444 kEUR</td> </tr> <tr> <td>- inkorrekt intäktsföring av projekt</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Suoranta efter skatter</td> <td>6 836 kEUR</td> </tr> <tr> <td>- förlust som inte bokförts på projekt</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Kyykkä efter skatter</td> <td>592 kEUR</td> </tr> <tr> <td>Kvar</td> <td>3 015 kEUR.</td> </tr> </table>	Utdelningsbara tillgångar enligt bokslutet	10 444 kEUR	- inkorrekt intäktsföring av projekt		Suoranta efter skatter	6 836 kEUR	- förlust som inte bokförts på projekt		Kyykkä efter skatter	592 kEUR	Kvar	3 015 kEUR.	Anmärkning i revisionsberättelsen enligt RevL 15§ 4 momentet 2 punkten.	2,5
Utdelningsbara tillgångar enligt bokslutet	10 444 kEUR															
- inkorrekt intäktsföring av projekt																
Suoranta efter skatter	6 836 kEUR															
- förlust som inte bokförts på projekt																
Kyykkä efter skatter	592 kEUR															
Kvar	3 015 kEUR.															
16	Uträkning av förändringen i koncernens eget kapital	<p>Fonden för verkligt värde har inte upptagits separat i balansräkningen. Förändringen av fonden för verkligt värde har inte upptagits i en skild kolumn eller på en skild rad i kalkylen över förändringen i eget kapital enligt IAS 1.106. Rättelseförfarande: Fonden för verkligt värde upptas som en skild kolumn i uträkningen av förändringen av eget kapital.</p>	Skriftlig rapportering till styrelsen	1,5												

17	Sammandrag av hur felen påverkar	<p>Sammandrag av effekten av de väsentliga felen i bokslutet specificerat:</p> <p>i) effekterna av dessa fel på räkenskapsperiodens resultat i moderbolaget:</p> <table border="0"> <tr> <td>Räkenskapsperiodens resultat</td> <td style="text-align: right;">975 kEUR</td> </tr> <tr> <td>-inkorrekt inkomstföring av projekt Suoranta efter skatter</td> <td style="text-align: right;">-6.836 kEUR</td> </tr> <tr> <td>-förlust som inte bokförts på projekt Kyykkä efter skatter</td> <td style="text-align: right;"><u>- 592 kEUR</u></td> </tr> <tr> <td>justerat resultat</td> <td style="text-align: right;">-6 453 kEUR</td> </tr> </table> <p>ii) felens effekt på eget kapital i moderbolaget:</p> <table border="0"> <tr> <td>eget kapital</td> <td style="text-align: right;">30 444 kEUR</td> </tr> <tr> <td>-inkorrekt inkomstföring av projekt Suoranta efter skatter</td> <td style="text-align: right;">-6 836 kEUR</td> </tr> <tr> <td>-förlust som inte bokförts på projekt Kyykkä efter skatter</td> <td style="text-align: right;"><u>-592 kEUR</u></td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">justerat eget kapital</td> <td></td> </tr> <tr> <td>23 016 kEUR</td> <td style="text-align: right;">iii)</td> </tr> </table> <p>effekterna av felen på balansomslutningen i moderbolaget:</p> <p>-ingen effekt eftersom felen tar ut varandra</p> <p>iv) felens effekt på räkenskapsperiodens resultat i koncernen:</p> <table border="0"> <tr> <td>Räkenskapsperiodens resultat</td> <td style="text-align: right;">887 kEUR</td> </tr> <tr> <td>-inkorrekt inkomstföring av projekt Suoranta efter skatter</td> <td style="text-align: right;">6.836 kEUR</td> </tr> <tr> <td>- förlust som inte bokförts på projekt Kyykkä efter skatter</td> <td style="text-align: right;">-592 kEUR</td> </tr> <tr> <td>- nedskrivning av förvaltningsfastighet efter skatter</td> <td style="text-align: right;">-666 kEUR</td> </tr> <tr> <td>- saknad resultatföring av intressebolag</td> <td style="text-align: right;">350 kEUR</td> </tr> <tr> <td><u>- nedskrivning av latent skattefordran</u></td> <td style="text-align: right;"><u>-200 kEUR</u></td> </tr> <tr> <td>Justerat resultat för räkenskapsperioden</td> <td style="text-align: right;">-7 057 kEUR</td> </tr> </table>	Räkenskapsperiodens resultat	975 kEUR	-inkorrekt inkomstföring av projekt Suoranta efter skatter	-6.836 kEUR	-förlust som inte bokförts på projekt Kyykkä efter skatter	<u>- 592 kEUR</u>	justerat resultat	-6 453 kEUR	eget kapital	30 444 kEUR	-inkorrekt inkomstföring av projekt Suoranta efter skatter	-6 836 kEUR	-förlust som inte bokförts på projekt Kyykkä efter skatter	<u>-592 kEUR</u>	justerat eget kapital		23 016 kEUR	iii)	Räkenskapsperiodens resultat	887 kEUR	-inkorrekt inkomstföring av projekt Suoranta efter skatter	6.836 kEUR	- förlust som inte bokförts på projekt Kyykkä efter skatter	-592 kEUR	- nedskrivning av förvaltningsfastighet efter skatter	-666 kEUR	- saknad resultatföring av intressebolag	350 kEUR	<u>- nedskrivning av latent skattefordran</u>	<u>-200 kEUR</u>	Justerat resultat för räkenskapsperioden	-7 057 kEUR		3,5
Räkenskapsperiodens resultat	975 kEUR																																			
-inkorrekt inkomstföring av projekt Suoranta efter skatter	-6.836 kEUR																																			
-förlust som inte bokförts på projekt Kyykkä efter skatter	<u>- 592 kEUR</u>																																			
justerat resultat	-6 453 kEUR																																			
eget kapital	30 444 kEUR																																			
-inkorrekt inkomstföring av projekt Suoranta efter skatter	-6 836 kEUR																																			
-förlust som inte bokförts på projekt Kyykkä efter skatter	<u>-592 kEUR</u>																																			
justerat eget kapital																																				
23 016 kEUR	iii)																																			
Räkenskapsperiodens resultat	887 kEUR																																			
-inkorrekt inkomstföring av projekt Suoranta efter skatter	6.836 kEUR																																			
- förlust som inte bokförts på projekt Kyykkä efter skatter	-592 kEUR																																			
- nedskrivning av förvaltningsfastighet efter skatter	-666 kEUR																																			
- saknad resultatföring av intressebolag	350 kEUR																																			
<u>- nedskrivning av latent skattefordran</u>	<u>-200 kEUR</u>																																			
Justerat resultat för räkenskapsperioden	-7 057 kEUR																																			

	<p>v) effekterna av felen på eget kapital i koncernen:</p> <p>Eget kapital 29 585 kEUR</p> <p>- inkorrekt inkomstföring av projekt Suoranta efter skatter -6.836 kEUR</p> <p>-förlust som inte bokförts på projekt Kyykkä efter skatter -592 kEUR</p> <p>- nedskrivning av förvaltningsfastighet efter skatter -666 kEUR</p> <p>- saknad resultatföring av intressebolag 350 kEUR</p> <p>- nedskrivning av latent skattefordran -200 kEUR</p> <p>- ändring av klassificering/säljbara tillgångar Luxor Abp -834 kEUR</p> <hr/> <p>Justerat eget kapital 20 807 kEUR</p> <p>vi) effekterna av dessa fel på balansomslutningen i koncernen</p> <p>Balansomslutning 159 647 kEUR</p> <p>- nedskrivning av förvaltningsfastighet efter skatter -666 kEUR</p> <p>- saknad resultatföring av intressebolag 350 kEUR</p> <p>- nedskrivning av latent skattefordran -200 kEUR</p> <p>- ändring av klassificering/säljbara tillgångar Luxor Abp -834 kEUR</p> <hr/> <p>Justerad balansomslutning 158 297 kEUR</p> <p>Antalet fel i förhållande till väsentligheten är så stort att negativa utlåtanden ska ges om både koncernbokslutet och moderbolagets bokslut.</p>		
			70,0

Uppgift 2 a) (18,0 poäng)

REVISIONSBERÄTTELSE

Till Kriterium Abp:s bolagsstämma

Vi har reviderat Kriterium Abp:s bokföring, bokslut, verksamhetsberättelse och förvaltning för räkenskapsperioden 1.7.2010-30.6.2011. Bokslutet omfattar koncernens balansräkning, resultaträkning, rapport över totalresultat, kalkyl över förändringar i eget kapital, kassaflödesanalys och noter till bokslutet samt moderbolagets balansräkning, resultaträkning, finansieringsanalys och noter till bokslutet.

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 internationella redovisningsstandarder (IFRS) sådana de antagits av EU och för att bokslutet och verksamhetsberättelsen ger riktiga och tillräckliga uppgifter i enlighet med i Finland ikraftvarande stadganden 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.

Revisorns skyldigheter

Vår skyldighet är att ge ett utlåtande om bokslutet, koncernbokslutet och verksamhetsberättelsen på grundval av vår revision. Revisionslagen förutsätter att vi iakttar yrkesetiska principer. Vi har utfört revisionen i enlighet med god revisions sed i Finland. God revisions sed förutsätter att vi planerar och genomför revisionen för att få en rimlig säkerhet om huruvida bokslutet och verksamhetsberättelsen innehåller väsentliga felaktigheter och om huruvida medlemmarna i moderbolagets styrelse eller verkställande direktören har gjort sig skyldiga till handlingar eller försummelse som kan leda till skadeståndsskyldighet gentemot bolaget, eller brutit mot aktiebolagslagen, eller bolagsordningen.

En revision innefattar att genom olika åtgärder inhämta revisionsbevis om belopp och annan information som ingår i bokslutet och verksamhetsberättelsen. Valet av granskningsåtgärder baserar sig på revisorns omdöme och innefattar en bedömning av risken för en väsentlig felaktighet på grund av oegentligheter eller fel. Vid denna riskbedömning beaktar revisorn den interna kontrollen som har en betydande inverkan för upprättandet av ett bokslut och verksamhetsberättelse som ger riktiga och tillräckliga uppgifter. Revisorn bedömer den interna kontrollen för att kunna planera relevanta granskningsåtgärder, men inte i syfte att göra ett uttalande om effektiviteten i företagets interna kontroll. En revision innefattar också en utvärdering av ändamålsenligheten i de redovisningsprinciper som har använts och av rimligheten i företagsledningens bokföringsmässiga uppskattningar, liksom en bedömning av den övergripande presentationen av bokslutet och verksamhetsberättelsen

Enligt vår mening har vi inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som grund för vårt utlåtande.

Motiveringar till negativt utlåtande

I koncernens omsättning har för mycket försäljningsintäkter bokförts från ett byggprojekt som enligt koncernens redovisningsprinciper borde ha bokförts som intäkt enligt tillverkningsgraden. Den korrigerade omsättningen är 9,2 miljoner euro och det korrigerade resultatet 6,8 miljoner euro mindre än i bokslutet för räkenskapsperioden 1.7.2010–30.6.2011. *(0,8 poäng)*

Koncernen har inte bokfört en avsättning på ett förlustbringande byggprojekt. De korrigerade övriga rörelsekostnaderna är 800 tusen euro större och det korrigerade resultatet 592 tusen euro mindre än i bokslutet för räkenskapsperioden 1.7.2010–30.6.2011. *(0,8 poäng)*

Förvaltningsfastigheten har inte bokförts i koncernbokslutet enligt principen om verkligt värde. De korrigerade avskrivningarna och nedskrivningarna är 900 tusen euro större och det korrigerade resultatet för räkenskapsperioden är 666 tusen euro mindre än i bokslutet för räkenskapsperioden 1.7.2010–30.6.2011. *(0,8 poäng)*

Segmentet för verksamhet i Östeuropa har inte upptagits i bokslutet i enlighet med standarden IFRS 5 som säljbara tillgångar samt verksamhet som avyttras. I koncernens resultaträkning eller noterna har till följd av den inkorrekta hanteringen inga intäkter, kostnader och förluster från avslutade verksamheter upptagits separat från den verksamhet som fortsätter. *(0,3 poäng)* Till följd av den inkorrekta behandlingen har inte heller det resultat från verksamhet som fortsätter och avslutad verksamhet som tillhör moderbolagets ägare upptagits i bokslutet. *(0,2 poäng)* Till följd av den inkorrekta behandlingen har de säljbara tillgångarna och skulderna i anknytning till dessa inte upptagits på en separat rad i balansräkningen. *(0,2 poäng)* Som ett resultat av den inkorrekta behandlingen har inte heller de nettokassaflöden som beror på de avslutade verksamheternas affärsverksamhet, investeringar och finansiering upptagits som noter eller i bokslutskalkylerna. *(0,2 poäng)*

Värderingsvinsten 1 500 tusen euro på aktierna i de tillgångar som har klassificerats som säljbara har inte upptagits som en omklassificering av säljbara tillgångar räkenskapsperioden 1.7.2009 – 30.6.2010 under de övriga posterna i koncernens totalresultat. Denna har realiserats räkenskapsperioden 1.7.2010 – 30.6.2011 under övriga rörelseintäkter då Kriterium Abp sålt de aktuella omklassificerade aktierna. I posterna under totalresultatet har inte den värderingsvinst på 460 tusen euro som har uppstått på dessa aktier 1.7.2010 – 30.6.2011 liksom inte heller en bokföring av skatten på 270 tusen euro som anknyter till den ändring av klassificeringen som gjordes räkenskapsperioden 1.7.2009 – 30.6.2010 upptagits. Till följd av dessa fel är koncernens totalresultat och eget kapital 824 tusen euro för stora räkenskapsperioden 1.7.2010 – 30.6.2011. *(0,8 poäng)*

Den ägarandel på 20 procent som har förvärvats i ett dotterbolag räkenskapsperioden 1.7.2010 – 30.6.2011 har inte behandlats enligt standarden IAS 27 som en affärstransaktion som berör eget kapital, utan den har bokförts som en ökning av koncerngoodwill. Koncerngoodwill har på ett inkorrekt sätt ökat med 800 tusen euro och koncernens eget kapital är 800

tusen euro för stort. (0,3 poäng)

I koncernbokslutet ingår en latent skattefordran på 200 tusen euro. Denna har bokförts på fastställd förlust i ett dotterbolags beskattning. Enligt vår uppfattning råder det betydande osäkerhet kring utnyttjandet av denna latent skattefordran och den latent skattefordran borde ha bokförts som kostnad i bokslutet per 30.6.2011. (0,3 poäng)

Intressebolagets resultat har inte konsoliderats med bokslutet enligt standarden IAS 28. Till följd av detta är andelen av intressebolagets resultat och räkenskapsperiodens resultat 350 tusen euro för liten i bokslutet 30.6.2011. (0,3 poäng)

Negativt utlåtande om koncernbokslutet

Enligt vår mening ger koncernbokslutet beroende på de faktorer som har beskrivits i föregående avsnitt inte riktiga och tillräckliga uppgifter om koncernens ekonomiska ställning samt om resultatet av dess verksamhet och penningflödena i enlighet med de i EU godkända internationella bokslutsstandarderna (IFRS). (1,0 poäng)

Motiveringar till negativt utlåtande

För mycket försäljningsintäkter från ett byggprojekt har bokförts i Kriterium Abp:s omsättning. Dessa borde enligt bolagets redovisningsprinciper ha bokförts som intäkt utgående från tillverkningsgraden. Den korrigerade omsättningen är 9,2 miljoner euro mindre och det korrigerade resultatet 6,8 miljoner euro mindre än i bokslutet för räkenskapsperioden 1.7.2010–30.6.2011. (0,7 poäng)

Kriterium Abp har inte bokfört en avsättning på ett förlustbringande byggprojekt. De korrigerade övriga rörelsekostnaderna är 800 tusen euro större och det korrigerade resultatet 592 tusen euro mindre än i bokslutet för räkenskapsperioden 1.7.2010–30.6.2011. (0,7 poäng)

Negativt utlåtande om bokslutet och verksamhetsberättelsen

Enligt vår mening ger bokslutet och verksamhetsberättelsen beroende på de faktorer som har beskrivits i föregående avsnitt inte riktiga och tillräckliga uppgifter om koncernens och moderbolagets ekonomiska ställning samt om resultatet av dess verksamhet i enlighet med i Finland ikraftvarande stadganden gällande upprättande av bokslut och verksamhetsberättelse. Uppgifterna i verksamhetsberättelsen och bokslutet är konfliktfria. (1,0 poäng)

Anmärkning

Utan att anpassa vårt utlåtande ger vi följande anmärkning:

- Bolagets verkställande direktör har beviljats ett räntefritt lån på 350 tusen euro. Lånet är inte affärsekonomiskt motiverat och det ska omgående återbetalas med ränta. (2,1 poäng)
- Styrelsens förslag till vinstutdelning står i strid med 13 kapitlet 6 § i aktiebolagslagen eftersom räkenskapsperiodens resultat och balanserade vinstmedel från tidigare räkenskapsperioder efter korrigeringsarna av feilen i moderbolagets bokslut inte är tillräckliga och den föreslagna divi-

denden bör hanteras som återbetalning av fonden för inbetalt fritt eget kapital. (2,1 poäng)

Helsingfors den 4 september 2011

Tilintarkastus Tarkka Oy
CGR-sammanslutning

Tarmo Tarkka
Tarmo Tarkka
CGR

Revisorns adress

Revisionsberättelsens form (inklusive revisorns adress) sammanlagt 5,4 poäng

Uppgift 2 b (2,0 poäng)**Revisionsanteckning**

Berättelse över utförd revision har i dag getts.

Helsingfors den 4 september 2011

Tilintarkastus Tarkka Oy
CGR-sammanslutning

Tarmo Tarkka
Tarmo Tarkka
CGR

Uppgift 3

			Poäng
3.1.	Upptagning av koncernbankkontot i dotterbolagets finansieringsanalys	Enligt 4.4 punkten i BFN:s allmänna anvisning om upprättande av finansieringsanalys ska koncernbankstillgångarna upptas som fordran och skuld då dotterbolaget är innehavare av underkontot till koncernbankkontot. Om de nämnda posterna är väsentliga eller de på ett betydande sätt påverkar den bokföringsskyldiges kassahantering ska tilläggsinformation ges om posterna i noterna till bokslutet.	1,0
3.2.	Upptagning av fusionen i koncernens kassaflödesanalys och finansieringsanalys hos det mottagande bolaget i fusionen	Fusionen syns inte i koncernens kassaflödesanalys, eftersom den är en koncernintern transaktion som ska återställas vid upprättande av koncernbokslutet (IAS 27.20 & 21, BFN:s allmänna anvisning om upprättande av koncernbokslut 6.5). De överförda tillgångarna och skulderna kommer inte att synas i Argument Oy:s finansieringsanalys eftersom ingen ersättning har betalats för dem och det inte är en transaktion där pengar rör sig. De överförda pengarna och bankfordringarna upptas i finansieringsanalysen i samband med förändringen av finansieringstillgångar. Därför ska en utredning över de överförda medlen ges i finansieringsanalysens nedre del i avstämningskalkylen mellan nettopenningflöde och penningtillgångar i balansräkningen eller i en not om vad penningtillgångarna inkluderar.	4,0
3.3.	Upptagning av köptionen i anknytning till aktieförvärv	Det är fråga om en köption, det vill säga rätten att köpa potentiell större röstmängd. Rätten till förvärv av en 10 procents tilläggsandel 1.6.2012 leder till konsolidering av målbolaget som intressebolag med en 30 procents andel redan från 1.6.2012. Detta är oberoende av om bolaget har för avsikt att förverkliga optionen eller inte. Rätten att köpa en 35 procents andel från och med 1.10.2012 leder till att målbolaget blir ett dotterbolag som ska konsolideras från och med 1.10.2012 oberoende av om optionen kommer att förverkligas eller inte (IAS 27.14). Optionen ska dessutom värderas till verkligt värde och både vinsterna och förlusterna bokföras (IAS 39.46) från och med tidpunkten då avtalet undertecknas tills bolaget konsolideras. I det separata bokslut som upprättas enligt FAS för moderbolaget ska enligt BokfL 5:2 vid tillämpning av värdering enligt anskaffningsutgiften derivat som saknar skyddseffekt, dit denna option hör, bokföras enligt försiktighetsprincipen. En förlust bokförs alltså om det verkliga värdet stannar under anskaffningsutgiften. Däremot bokförs inga värderingsvinster. Eftersom väsentliga ekonomiska ansvar som inte bokförs i balansräkningen kan uppstå till följd av derivatavtal ska de enligt BokfF 2:7.2 5 punkten upptas i noterna. Enligt rekommendationen ska optionens verkliga värde och objektsförmånens värde upptas i noterna.	5,0
			10,0