

EKSAMEN I

ÅRSREGNSKAP OG GOD REGNSKAPSSKIKK

I henhold til rammeplan for bachelor i regnskap og revisjon av 27.6.2012
og rammeplan for treårig revisorutdanning av 1.12.2005.

8. mai 2017
kl. 0900 - kl. 1500

Løsningsforslag

OPPGAVE 1 (Anslått tid: 120 minutter)

(a) Løsning:

Eierandel:	SUM	80 %	20 %
Bokført egenkapital	4 200 000	3 360 000	840 000
Merverdi driftsmidler	750 000	600 000	150 000
Merverdi immaterielle eiendeler	2 700 000	2 160 000	540 000
Utsatt skatt	690 000	552 000	138 000
Sum identifiserbare verdier	6 960 000	5 568 000	1 392 000

I følge sammenstillingsprinsippet vil det være riktig å ta hensyn til restrukturering, dog er dette ikke tillatt iht NRS 17. Studentene bør diskutere dette momentet.

	MIN basert på netto eiendeler	MIN basert på virkelig verdi
Virkelig verdi overført verderlag	7 200 000	
Minoritetsinteresser	1 392 000	
Virkelig verdi tidligere eierandeler	-	
SUM	8 592 000	
Netto identifiserbare eiendeler	6 960 000	
Goodwill	1 632 000	

(b) Løsning:

	AS M	AS D	Elimineringer:		Internt varesalg	Salg AM og avsk.	Konsern
			Oppkjøp	Avsk.			
Sum driftsinntekter	(22 185 000)	(30 000 000)				200 000	(50 485 000)
Varekostnad	9 450 000	21 000 000			1 500 000		29 310 000
ADK	8 550 000	5 400 000			(1 140 000)		13 950 000
Avskrivninger	3 000 000	900 000		345 000		(40 000)	4 205 000
Netto finanskostnader	300 000	600 000					900 000
Skattekostnad	270 000	600 000		(69 000)	(72 000)	(32 000)	697 000
Årsresultat	615 000	1 500 000					692 000
Til majoritet							1 423 000
Til minoritet							-
Goodwill			1 632 000				1 632 000
Driftsmidler	3 000 000	13 400 000	750 000	(75 000)		(160 000)	16 915 000
Immaterielle eiendeler			2 700 000	(270 000)			2 430 000
Aksjer i datterselskap	7 200 000		(7 200 000)				
Varelager	3 000 000	4 000 000					6 640 000
Kortsiktige fordringer og bank	2 415 000	600 000			(360 000)		3 015 000
	15 615 000	18 000 000					30 632 000
Aksjekapital	(3 000 000)	(4 200 000)	4 200 000				(3 000 000)
Annen egenkapital	(3 615 000)	(1 500 000)					(4 261 400)
Minoritetsinteresse			(1 392 000)			853 600	(1 553 600)
Utsatt skatt		(450 000)	(690 000)	69 000	72 000	32 000	(967 000)
Langsiktig gjeld	(6 000 000)	(3 600 000)					(9 600 000)
Kortsiktig gjeld	(3 000 000)	(8 250 000)					(11 250 000)
	(16 615 000)	(18 000 000)					(30 632 000)
Kontrollsum							
	SUM	80 %	20 %				
Årsresultat AS D	1 500 000	1 200 000	300 000				
Avskrivninger driftsmidler/immaterielle	(345 000)	(276 000)	(69 000)				
Urealisert interntgevnst	(360 000)	(288 000)	(72 000)				
"Netto" urealisert gevinst salg driftsmidler	(160 000)	(128 000)	(32 000)				
Effekt utsatt skatt	173 000	138 400	34 600				
Resultat til hhv. MAJ/MIN	808 000	646 400	161 600				
						Kontroll annen EK MAJ.:	
						UB annen egenkapital MAJ	3 000 000
						Resultat AS Mor	615 000
						Resultat MAJ fra AS D	646 400
						UB annen EK MAJ	4 261 400
						Differanse	(4 261 400)

- (c) Meningen med denne oppgaven er at studentene skal vise at de forstår forskjellen på kostmetoden og egenkapitalmetoden. Ved bruk av kostmetoden, inntektsfører man mottatt utbytte – ikke resultatandelen. Forutsetningen for denne diskusjonen er naturligvis at man eier 20 % eller mer. Ved bruk av EK-metoden, må man også korrigere for avskrivninger på merverdier, goodwill mv. samt internfortjeneste. Det sentrale – i forhold til konsernregnskapet er at man bare tar hensyn til eierandelen.
- (d) Løsningen følger direkte fra (b) hvor resultatandelen er 646 400. Denne resultatføres, med motpost aksjenes anskaffelseskost. Siden det ikke utbetales utbytte, vil man også få et fond for vurderingsforskjeller tilsvarende 646 400.
- (e) Dette er en vanskelig oppgave. Dette betyr at innsikt og forståelse skal honoreres, selv om tallene ikke er riktige. Det skal ikke tas hensyn til skatt i denne oppgaven. Følgende elimineringer er nødvendig:

Salgsinntekter (D)	1 000 000
Varekostnad (K)	1 000 000
Annen egenkapital (D)	360 000
Varelager (K)	100 000
Varekostnad (K)	260 000

OPPGAVE 2 (Anslått tid: 60 minutter)

- (a) Utgangspunktet for drøftelsen er transaksjons-, opptjeningsprinsippet og beste estimat. I tillegg bør man trekke inn NRS (V) Regnskapsføring av inntekt. Alle får en rabatt på 1 %, slik at det uansett ikke skal inntektsføres mer enn 99 % pr. salg (man reduserer inntekten med 1 %, og balansefører tilsvarende beløp til kredit i balansen). Dette følger av transaksjonsprinsippet – måling til virkelig verdi.

Dersom man ikke har pålitelige estimater, skal man legge til grunn en rabatt på 10 %. I motsatt fall skal man legge til grunn den konkrete rabatten som er angitt i oppgaven. Dette betyr for det konkrete tilfellet i oppgaven, at man forventer en leveranse på 12 måneder på 24 000 enheter. Følgelig en rabatt på 6 %, og en avsett i balansen på kr 72 000 (MNOK $12 * 0,06$).

- (b) Dersom man betrakter lån for lån, kan man ikke inntektsføre kr 370 før det har gått 14 dager. Rente kommer i tillegg. Det sentrale spørsmålet er om man kan betrakte alle lånene samlet, og inntektsføre kr 370 knyttet til 70 % av lånene. Enkelte vil falle ned på at det ikke har funnet sted noen transaksjon før etter 14 dager, og at man ikke kan inntektsføre gebyret før etter 14 dager. Andre vil argumentere for at man kan se lånene samlet og siden man har et pålitelig estimat på 70 %, tilsier dette at man kan inntektsføre gebyrene allerede når lånene blir gitt. Det viktige er å honorere diskusjon.

OPPGAVE 3 (Anslått tid: 120 minutter)

a)

Avskrivning tomt	0	
Balanseverdi 31.12		5 000 000
Avskrivning bygg		
kr (13 000 000 / 100)	130 000	
Bygg – balanseverdi 31.12		
kr (13 000 000 * 0,975)		12 675 000
Avskrivning tekniske installasjoner		
kr (5 500 000 / 15)	<u>366 667</u>	
Tekniske installasjoner – balanseverdi 31.12		
kr (5 500 000 * 12,5 / 15)		<u>4 583 333</u>
Sum avskrivninger	<u>496 667</u>	
Sum balanseverdi		<u>22 258 333</u>

b)

Etter IFRS faller bygget dels inn under IAS 16 og dels inn under IAS 40. Dette fremgår av IAS 16 pkt 2, jf IAS 40 pkt 5 (definisjonen av investeringseiendom og eierbenyttet eiendom). Ettersom bygget er kombinert og tilfredsstillende vilkåret om separerbarhet, bestemmer IAS 40 pkt 10 at det skal regnskapsføres hver for seg. Den delen som faller inn under IAS 16 kan beregnes til $1600/2400 = 66,67\%$. Resten faller inn under IAS 40 = $33,33\%$.

Tomt avskrives ikke.

Den delen av eiendommen som faller inn under IAS 40 avskrives heller ikke, men verdijusteres løpende, jf IAS 40 pkt. 30.

Den delen av eiendommen som faller inn under IAS 16 avskrives, jf IAS 16 pkt 43 flg. Det er opplyst at selskapet benytter lineære avskrivninger. I tillegg verdijusteres slike eiendommer etter IAS 16 pkt. 31.

Avskrivning tomt 2016	0	
Verdiregulering/verdijustering tomt 2016	0	
Balanseverdi 31.12		6 000 000
Avskrivning IAS 16-del av bygg 2016		
kr (15 000 000 * 1/98,5 * 66,67%)	101 522	
Verdiregulering IAS-16 del av bygg 2016		
kr (10 666 667 – (10 000 000 -101 522))	-768 189	
IAS-16 del av bygg – balanseverdi 31.12		10 666 667
Avskrivning IAS 16-del av tekniske installasjoner 2016		
kr (5 500 000 * 1/13,5 * 66,67)	271 605	
Verdiregulering IAS 16-del av bygg 2016	-271 605	
Tekniske installasjoner – balanseverdi 31.12		3 333 333
Verdijustering IAS 40-del av bygg 2016		
Her foretas ikke dekomponering		
kr (21 000 000 – 20 000 000) * 1/3	-333 333	
IAS-40-del av bygg – balanseverdi 31.12		7 000 000
Sum avskrivninger	373 127	

Eksamen i Årsregnskap/God regnskapsskikk 8. mai 2017

Sum verdireguleringer	-1 039 794	
Sum verdijusteringer	-333 333	
Sum balanseverdi		<u>27 000 000</u>

c)

Dette er en estimatendring og her kan benyttes enten knekkpunktmetode eller reverseringsmetode. Dette fremgår av NRS 5 pkt. 4.

Knekkpunktmetode:

Restverdi 01.01.2016 = kr (5 500 000 * 13,5/15) =	4 950 000
Avskrivning 2016	
kr (4 950 000 * 1 / 18,5)	<u>267 567</u>
Restverdi 31 12 2016	<u>4 682 433</u>

Reverseringsmetode:

Restverdi 01.01.2016 = kr (5 500 000 * 13,5/15) =	4 950 000
Korrigert verdi = kr (5 500 000 * 18,5/20) =	<u>5 087 500</u>
Reversering	-137 500
Årets avskrivning = kr (5 087 500 * 1/18,5) =	<u>275 000</u>
Netto avskrivning	<u>137 500</u>
Restverdi 31 12 2016	<u>4 812 500</u>

d)

Dette er et dekomponert bygg og da gjelder særlige regler for behandling av påkostning og vedlikehold. Det vises til NRS 8 pkt 4.3.2.3 men må samtidig bemerkes at dette gjelder små foretak. Det kan imidlertid ikke gjelde enklere regler for mellomstore foretak.

Utskiftinger skal balanseføres samtidig som restverdien på det som er skiftet ut skal fraregnes.

Tekniske installasjoner

Balanseført verdi 31.12.2016 = 01.01.2017	4 583 333
Nyanskaffelsene balanseføres	2 200 000
Utskiftet utstyr kostnadsføres	
kr (4 583 333 * 0,25)	<u>-1 145 833</u>
Ny balanseverdi	<u>5 637 500</u>

Det er etter denne regelen uten betydning hvor stor andel av beløpet som er standardforbedring

Bygget

Balanseført verdi 31.12.2016 = 01.01.2017	12 675 000
40% av arbeidene balanseføres = kr (1 500 000 * 0,40)	600 000
60% av arbeidene utgiftsføres som vedlikehold	
= kr 900 000	
Ny balanseverdi	<u>13 275 000</u>

e)

Kandidaten kan her henvise til at IAS 40 pkt 17 – 19 trekker også en grense mellom utgifter som tilfører eiendommen varige verdier (herunder utskiftinger) og som skal balanseføres og daglig service (reparasjoner og vedlikehold) som skal kostnadsføres. Ettersom eiendommen ikke dekomponeres, får skillet mellom bygg og tekniske installasjoner ingen betydning og disse reglene gjelder derfor bygget under ett.

Det bør bemerkes at skillet har mindre betydning for slike eiendommer, ettersom endelig balanseføring for perioden bestemmes ut fra virkelig verdi. Ettersom både vedlikeholdskostnader og verdjusteringer inngår i samme resultatbegrep, blir nettoen den samme uansett hvordan grensen trekkes (men bruttoen blir ulik og har også betydning i rapporteringssammenheng).

f)

Salgsverdien kan beregnes slik:

IB utleiemaskiner 2016	12 000 000
Anskaffelser	4 000 000
Avgang til anskaffelseskost	x
Årets avskrivninger	<u>-1 720 000</u>
UB utleiemaskiner 2016	13 250 000

Når dette regnestykket løses med hensyn til x blir $x = 1\,030\,000$

Når gevinst er oppgitt til kr 600 000, blir salgsverdien = 1 630 000

OPPGAVE 4 (Anslått tid: 60 minutter)

a) Hovedregelen etter GRS er full tilvirkningskost, mens variabel tilvirkningskost er tillatt for «små» selskapet iht. regnskapsloven (se NRS 8). Salgskostnader skal ikke inngå som en del av tilvirkningskost, og følgelig skal kostnadsføres løpende

Full tilvirkningskost:

Varekjøpskostnader	8 000 000
Variable tilvirkningskostnader	6 000 000
Faste tilvirkningskostnader	<u>4 000 000</u>
Tilvirkningskost produserte enheter	18 000 000

Dette gir oss pr enhet $18\,000\,000/10\,000 = 1\,800$ og totalt UB varelager 31/12-2016 på 1800×1000 stoler = 1 800 000

Variable tilvirkningskost:

Varekjøpskostnader	8 000 000
Variable tilvirkningskostnader	<u>6 000 000</u>
Tilvirkningskost produserte enheter	14 000 000

Dette gir oss pr enhet $14\,000\,000/10\,000 = 1\,400$ og totalt UB varelager 31/12-2016 på 1400×1000 stoler = 1 400 000

b) Hovedregelen etter GRS er full tilvirkningskost, mens variabel tilvirkningskost er tillatt for «små» selskapet iht. regnskapsloven (se NRS 8)

c) Man skal fordele faste kostnader basert på normal kapasitetsutnyttelse, hvis faktisk kapasitetsutnyttelse er høyere – må man gjøre fordelingen basert på den faktiske utnyttelsen av kapasiteten.

d) og (e) Dersom skatteregler og regnskapsregler hadde vært identiske ville det periodens skattekostnad vært den gjeldene skattesatsen multiplisert med periodens regnskapsmessige resultat. Siden skattegelene avviker fra regnskapsreglene kan ikke periodens betalbare skatt beregnes direkte på grunnlag av det regnskapsmessige resultatet. Forskjellen mellom regnskapsmessig og skattemessig resultat kan skyldes hovedsakelig to forhold. De som oppstår som et resultat av permanente forskjeller mellom regnskapsmessig og skattemessig resultat, og som dermed ikke senere vil utlignes, og de som skyldes midlertidige forskjeller og som vil reversere i senere perioder. Midlertidige forskjeller kan være enten skatteøkende eller skattereduserende. Skatteøkende midlertidige forskjeller øker fremtidig skattepliktig resultat i forhold til regnskapsmessig resultat på det tidspunkt forskjellen reverserer. Skattereduserende midlertidige forskjeller er speilbildet og gir opphav til lavere betalbar skatt i senere perioder enn det regnskapsmessig resultat skulle tilsi.

Poenget med oppgaven er IKKE tekniske forklaringer, men at studentene skal forklarer realiteten i begrepene. Utsatt skattefordel betyr at selskapet i realiteten har skatt til gode, gitt det typisk går med skattemessig overskudd. Balanseføring av utsatt skattefordel kan også begrunnes med at selskapet har fått tilsagn om et konsernbidrag med skattemessig virkning, ordreserver eller betydelige skattemessige merverdier i f.eks. et bygg.