

## 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.

6. mai 2020  
kl. 0900 - kl. 1500

### Løsningsforslag

#### Oppgave 1 (9 0 minutter)

a)

Årlig avskrivning:  $50\,000\,000/50 = 1\,000\,000$

NBV 31.12.2018:  $50\,000\,000 - \text{avskrivning i 7 år (2012-2018)} = 7\,000\,000 = 43\,000\,000$ .

b)

MED DEKOMPONERING		2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	31.12.2018
		avskr	avskr	avskr	avskr	avskr	avskr	avskr	
RM									
Tomt	10 000 000	0	0	0	0	0	0	0	10 000 000
Bygg	40 000 000	-800 000	-800 000	-800 000	-800 000	-800 000	-800 000	-800 000	<b>34 400 000</b>
Venti	4 500 000	-300 000	-300 000	-300 000	-300 000	-300 000	-300 000	-300 000	<b>2 400 000</b>
Heis	5 500 000	-275 000	-275 000	-275 000	-275 000	-275 000	-275 000	-275 000	<b>3 575 000</b>
BYGG-UB	60 000 000	58 625 000	57 250 000	55 875 000	54 500 000	53 125 000	51 750 000	50 375 000	50 375 000

	UTEN dekomp	MED dekomp		UTEN dekomp	MED dekomp
Bygninger	43 000 000	34 400 000	Annen egenkapital		-2 047 500
Maskiner og anlegg	0	5 975 000	Utsatt skatt ( lik skattesats 2019 på 22%)		-577 500
SUM	43 000 000	40 375 000	SUM		-2 625 000
	Reduksjon	2 625 000		Reduksjon	2 625 000

c)

Resultat: Først avskrivning på 1 000 000, deretter nedskrivning på fra 42 000 000 til netto gjenvinnbart beløp på 33 600 000 (høyeste av 31 500 000 og  $2\,520\,000/0,075 = 33\,600\,000$ ).

d)

Årlig avskrivning 2020-2022:  $33\,600\,000(50-8) = 800\,000$

NBV 31.12.2022:  $33\,600\,000 - 800\,000 * 3 = 31\,200$ .

NBV 31.12.2022 uten nedskrivning:  $50\,000\,000 - 1\,000\,000 * 11 = 39\,000\,000$ .

39 000 000 danner tak. Vi kan kun tilbakeføre nedskrivningen til 39 000 000 og ikke helt til ny netto salgsverdi på 42 500 000.

Avskrivning debet:	800 000
Tilbakeføring kredit: $31\,200\,000 - 39\,000\,000 =$	- 7 800 000

e)

Maskinparken eies fortsatt:  $1\,800\,000 = 0,04 * x$  hvor x angir anskaffelseskost. Dette gir anskaffelseskost på kr 45 000 000 (= x).

f)

Reduksjon i årets avskrivning fra 2018 til 2019 på kr 300 000. Dette skyldes at den solgte delen ble avskrevet i 12 måneder i 2018 og kun 3 måneder i 2019. Dersom delen hadde blitt solgt 1. januar 2019, ville avskrivningene blitt redusert med  $kr\ 300\ 000 \cdot \frac{12}{9} = kr\ 400\ 000$ . Følgelig er anskaffelseskost:  $400\ 000 = 0,04 \cdot x \Rightarrow$  anskaffelseskost 10 000 000 kr.

g)

Det forventes at kandidatene gjør rede for hovedtrekkene i de to standardene, herunder at bruken av virkelig verdi. IAS 16 knytter seg til driftsmidler, mens IAS 40 er knyttet til Investeringsendom/utleieendom (eiendom som ikke brukes i driften av selskapet). Man må drøfte både historisk kost og verdireguleringsmetoden under IAS 16 og virkelig verdimåling under IAS 40. I vårt tilfelle er det følgelig snakk om IAS 16, pga. brukes av selskapet.

h)

BFV pr 31.12.2019 etter avskrivninger er MNOK 23,8.  $((45 - 10) - 8 \cdot (35/25) = 23,8)$ .

Da markedsverdien er MNOK 25 får vi en regulering på MNOK 1,2. Dette gir en økt positiv midlertidig forskjell på MNOK 1,2, og effekten på utsatt skatt blir  $300\ 000 (= 1\ 200\ 000 \cdot 0,25)$ .

<b>Oppgave 2 (Anslått tid: 60 minutter)</b>				
Varelager er omløpsmidler og skal etter RL § 5-2 verdsettes til det laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi. Anskaffelseskost følger av RL § 5-4, her er det unntak for små foretak som kan unnlate å medta faste tilvirkningskostnader. Anskaffelseskost kan tilordnes etter FIFO eller gjennomsnittlig anskaffelseskost dersom spesifikk tilordning ikke er praktisk eller hensiktsmessig. Oppgaven gir ikke opplysninger som gjør det hensiktsmessig å beregne gjennomsnitt.				
<b>a)</b>	<b>Vurdering etter regnskapslovens ordinære regler:</b>			
		antall		
	<b>Råvarelager</b>	5 300		
	Består av		Pris pr	Sum
	Siste innkjøp	2 000	2 150	4 300 000
	Nest siste innkjøp	2 000	2 130	4 260 000
	Tredje siste innkjøp	1 300	2 110	2 743 000
	Verdi varelager pr 31.12			<b>11 303 000</b>
	<b>Ferdigvarer</b>	1 800		
	Direkte materialer		2 150	
	Direkte lønn inkl sos. Kost		2 050	
	Direkte underentreprenørkostn.		750	
	Sum direkte kostnader		4 950	
	Indirekte variable tvk	20 %	990	
	Variabel tvk		<b>5 940</b>	
	Ind. Faste tvk	30 %	1 485	
	Full tvk		<b>7 425</b>	
	Sum ferdigvarelager	1 800		<b>13 365 000</b>
	Sum verdi varelager			<b>24 668 000</b>

b)	<b>Vurdering etter regnskapslovens regler for små foretak:</b>				
	Råvarelager (som ved bruk av ROR)				
	Verdi varelager pr 31.12			<b>11 303 000</b>	
	Ferdigvarelager (variabel tilvirkningskost)			10 692 000	
	Sum verdi varelager			<b>21 995 000</b>	
c)	Jfr rskl § 4-3 3 ledd/NRS 8 plt 7.3.1 og 7.3.2				
	Antall på lager pr 01.01		1 500		
	Verdi FTVK			<b>11 137 500</b>	
	Verdi VTVK			<b>8 910 000</b>	
	Resultatføring prinsippendring			<b>2 227 500</b>	
	K/ Varelager			<b>2 227 500</b>	
	D/ Ekstraordinære poster (Varekost)			<b>2 227 500</b>	
	K/Skattekostnad på ekstraordinære poster 25 %			<b>556 875</b>	
	Beholdningsendring				
	Varer på lager pr 31.12		1 800		
	Varelager UB			<b>10 692 000</b>	
	Varelager IB			<b>8 910 000</b>	
	D/ Varelager			<b>1 782 000</b>	
	K/ Beholdningsendring			1 782 000	
d)	<p>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. NRS 1 pkt 3.1</p>				
e)	<p>Her må man vise til NRS1 pkt 3.1 siste avsnitt:                      I produksjonsprosessen kan det forekomme biprodukter. Biprodukter er som regel lite vesentlige i forhold til hovedproduktet. Man kan derfor velge å sette tilvirkningskost for biprodukter til null. Alternativt kan biprodukter balanseføres til netto salgsverdi. I så fall skal verdien av biproduktet komme til fradrag i tilvirkningskost for hovedproduktet. Biproduktet balanseføres til kr 70 000 og tilvirkningskosten reduseres tilsvarende. Ny verdi på ferdigvarelager blir 10 622 000.</p>				

### Oppgave 3 (anslått tid 60 minutter)

*Oppgavene er i all hovedsak basert på problemstillinger knyttet til inntektsføring. Henvisninger til NRS gjelder Veiledning – Regnskapsføring av inntekt.*

**a)**

Inntektsføring i 2019 er avhengig av flere forhold, jfr NRS(V) 7.1.2. Det er drøftingen av om risiko og kontroll er overført, som er det vesentligste. Utsettelsen med levering er etter ønske fra kjøper, men det er flere vilkår som må være oppfylt for å inntektsføre i 2019.

Hvis risiko og kontroll anses overført, skal det foretas inntektsføring av salgssummen ekskl. mva. Det må forutsettes at det ikke er foretatt fakturering. Da må merverdiavgiftsbeløpet, kr 20.000 balanseføres som forskudd fra kunde.

Hvis risiko og kontroll ikke anses overført, må hele forskuddet anses som forskudd fra kunde. Varene balanseføres som eiendel etter vanlige regler.

**b)**

Problemstillingen er ikke spesielt nevnt i NRS(V). Vi må bruke opptjeningsprinsippet, samt se på realitetene.

Ordinær husleie for 2019 behandles vanlig. Årsaken til at Finito aksepterer en redusert leie for 2020 kan være delvis reduserte kostnader, men mest sannsynlig at man forventer å kunne leie ut lokalene til andre.

Hvis Finito har fått ny leietaker i lokalene, vil engangssummen kunne anses som en inntekt i 2019, - evt delvis overføres til perioden i 2020 fram til ny leietaker inngår avtale. Hvis det ikke er inngått ny avtale, bør engangssummen inntektsføres i 2020, som kompensasjon for bortfalte leieinntekter.

**c)**

Rabattkupongene representerer en kortsiktig gjeld på kr 37.000. Hvis man har sikre estimater på at en andel av rabattkupongene ikke blir benyttet, kan man inntektsføre denne andelen umiddelbart, jfr. NRS(V) 7.6.2. I vårt tilfelle har man liten eller ingen historikk, og det vil neppe være grunnlag for inntektsføring før rabattkupongene «går ut på dato». NRS 3 Hendelser etter balansedagen kna også diskuteres her da det kan være kjent hvor mange som har benyttet kupongene per regnskapsavslutningstidspunkt.

Rabattene skal behandles som salgsinntektsreduksjon, - ikke som markedsføringskostnader.

**d)**

Etter opptjenings- og sammenstillingsprinsippet, og i samsvar med skattereglene, skal vedlikeholdskostnadene anses som husleieinntekt for utleier.

I dette tilfellet må Finito inntektsføre vedlikeholdskostnadene som leieinntekt, men kan samtidig kostnadsføre beløpet som vedlikeholdskostnad, som om vedlikeholdet var utført for Finitos egen regning.

Inntekten for hele leieperioden, 5,5 år, på  $1500' + 80' = 1580'$  fordeles lineært med  $287'3$  pr år.

Differansen må føres som fordring, jfr NRS(V) 7.4. I 2019 inntektsføres 143,6, 80' kostnadsføres som vedlikeholdskostnad og differansen 63,6 føres som påløpt leieinntekt (fordring). Senere tilbakeføres dette mot bokført inntekt fordelt over 5 år, med 12,7 pr år.

## Oppgave 4 (anslått tid 60 minutter)

Gitt skattesats:	25 %			
		<b>I fjor</b>	<b>I år</b>	<b>Endring</b>
Maskiner	RV		3 400 000	
	SV		3 200 000	
	MF		200 000	
Varer	RV		300 000	
	SV		350 000	
	MF	-	-50 000	
Kundefordringer	RV		830 000	
	SV		880 000	
	MF		-50 000	
<b>SUM MF</b>		<b>300 000</b>	<b>100 000</b>	<b>200 000</b>
<b>UTSATT SKATTEFORDEL</b>		<b>75 000</b>	<b>25 000</b>	<b>50 000</b>
		IB Utsatt skatt (oppgitt)	UB Utsatt skatt	
<b>Permanente forskjeller</b>				
Representasjon og gaver		180 000,00		
Skattefri inntekt		- 200 000,00		
Sum permanente forskjeller		<u>- 20 000,00</u>		
<b>Skattepliktig resultat for 2006:</b>				
Resultat før skattekostnad		2 020 000		
Permanente forskjeller		(20 000)		
Endring MF		200 000		
Skattepliktig resultat		<u>2 200 000</u>		
Betalbar skatt		550 000		
<b>Skattekostnad for 2006:</b>				
Betalbar skatt		550 000		
For mye/lite avsatt i fjor		-		
Endring utsatt skatt		(50 000)		
Skattekostnad		<u>500 000</u>		
<b>Kontoll:</b>				
Resultat		2 020 000		
Permanente forskjeller		(20 000)		
Grunnlag skattekostnad		<u>2 000 000</u>		
25 % av grunnlag skattekostnad		<b>500 000</b>		
Korreksjon - fornye/forlite bet. skatt		-		
Skattekostnad		<u>500 000</u>		
Resultat før skattekostnad		2 020 000		
Skattekostnad		500 000		
Årsresultat		<u>1 520 000</u>		
<b>Beregning av SM verdi Maskiner 2019</b>				
Saldo d pr 010119		3 500 000		
Kjøp i 19		1 000 000		
Solgt i 19		(500 000)		
		<u>4 000 000</u>		
Avskrevet på saldo 20%		(800 000)		
Skattemesig verdi pr 31.12.19		<u>3 200 000</u>		

### Oppgave 5 (anslått tid 90 minutter)

a)					
På oppkjøpstidspunktet					
Merverdianalyse					
	Totalt	Majoritet	Minoritet	Reverseres	
Eierfordeling ->	100 %	60 %	40 %	ÅR 1	
Aksjekapital	250 000	150 000	100 000		
Annen egenkapital	150 000	90 000	60 000		
Merverdier driftsmidler	200 000	120 000	80 000	20 000	
Merverdier varelager	50 000	30 000	20 000		
Utsatt skatt (av skjulte reserver)	- 62 500	- 37 500	- 25 000		
Identifiserte verdier (A)	587 500	352 500	235 000		
Kostpris aksjer (B)		600 000			
Goodwill (B-A)		247 500		Avskr	49 500

Restruktureringen på 150 000 er ikke en påløpt forpliktelse men en selvpålagt plikt på oppkjøpstidspunktet. Denne forpliktelsen skal derfor ikke hensyntas i beregningen av goodwill i forbindelse med oppkjøpet. Dette følger av NRS 13 og NRS 17.

b)				
	Opp AS	Ned AS	Elim	Konsern
	01.01.2017	01.01.2017		
Goodwill			247 500	247 500
Anleggsmidler	2 500 000	700 000	200 000	3 400 000
Aksjer i datterselska	600 000		- 600 000	-
Omløpsmidler	1 600 000	250 000	50 000	1 900 000
	4 700 000	950 000		5 547 500
Aksjekapital	- 500 000	- 250 000	250 000	- 500 000
Annen egenkapital	- 200 000	- 150 000	150 000	- 200 000
Minoritet			- 235 000	- 235 000
Utsatt skatt			- 62 500	- 62 500
Langsiktig gjeld	- 600 000			- 600 000
Gjeld	- 3 400 000	- 550 000		- 3 950 000
	- 4 700 000	- 950 000	-	- 5 547 500

c)  
Egentilvirket goodwill kan ikke balanseføres. Det må foreligge en transaksjon, hvilket er tilfellet for et oppkjøp. Det er med andre ord ingen muligheter til å balanseføre egenutviklet goodwill innenfor en transaksjonsbasert historisk kostmodell.  
Bakgrunnen for dette er at man innenfor en resultatorientert modell kun kan balanseføre utgifter som er et resultat av transaksjoner. Hvis noen trekker inn IFRS, og sier at tilsvarende gjelder innenfor rammen av en balanseorientert modell – bør dette honoreres positivt ( men ingen trekk dersom dette ikke gjøres).

Løsningsforslag til eksamen i Årsregnskap/God regnskapsskikk 6. mai 2020

d)				
Interne varetransaksjoner				
		Opp AS	Ned AS	SUM
I) Kalkylen hos selger				
Salg (a)	/debet	400 000	100 000	500 000
Kost		240 000	65 000	305 000
Intern gevinst (= bruttofortjeneste)		160 000	35 000	195 000
II) Fordeling kost mellom resultat og balansen				
Urealisert % (Andel ikke videresolgt)		40 %	0 %	
Elim interngev på lager (b)	/kredit	64 000	0	
Elim av varekost (a-b)	/kredit	336 000	100 000	436 000
				0
III) Eliminering (motpost til urealisert intern gevinst)				
Utsatt skatt	/debet	16 000	-	16 000
Ureal interngev på minoritet	/debet			
Ureal interngev på majoritet	/debet	48 000	0	48 000
<b>Her skal følgende elimineres:</b>				
<b>Resultatregnskapet:</b>				
Salgsinntekter		500 000		
Varekostnad		-436 000		
Resultat før skatt		64 000		
Skatt		-16 000		
Årsresultat		48 000		
<b>Balansen:</b>				
Omløpsmidler		-64 000		
Anne egenkapital		48 000		
Utsatt skatt		16 000		
e)				
<b>Nedskrivning:</b>				
Pr. 31.12.2017 er balanseført verdi på goodwill kr 198 000. Nedskrivning til kr 0 innebærer at konsernets resultat reduseres tilsvarende, og kontrollerende eier «belastes» med hele nedskrivningen (merk at det ikke er nødvendig å utarbeide et komplett konsernregnskap).				
f)				
<b>Bruk av egenkapitalmetoden:</b>				
Dette er en enlinjes konsolidering som tar høyde for merverdier i datterselskapet i forbindelse med oppkjøpet og avskrivning på merverdier Dette reguleres ved at aksjer i Datter endres med andel resultat og avskrivning på merverdier og eventuelle internfortjenester ved salg fra Mor AS til Datter AS				
Den positive forskjellen som tas inn i selskapsregnskapet skal føres mot fond for vurdeirngsforskjeller i forbindelse med disponeringen.				
g)				
<b>Tallfesting av bruk av egenkapitalmetoden:</b>				
Resultatet vil bli likt med at man konsoliderer datterselskapet.				
Beregningene vil da bli:				
Kostpris aksjer:				600 000
Andel resultat	300 000	60 %		180 000
Avskrivning merverdier				
Goodwill	247 500	5 år	49 500	49 500
Anlegg	200 000	10 år	20 000	12 000
Varelager	50 000	60 %		30 000
Utsatt skatt	-62 500			-10 500
Sum avskrivninger	435 000		81 000	-81 000
Netto resultat:				99 000
<b>Balanseverdi av investeringen i Ned AS</b>				<b>699 000</b>