

EKSAMEN I
SFBR13015 ÅRSREGNSKAP (BRR)

5. mai 2021

LØSNING/SENSORVEILEDNING

Løsningen er delvis basert på (regneark-) utregninger med formål å kontrollere opplysningene i oppgavene og delvis gitt i form av regnskapsmessige posteringer.

Dette kan gi en «lengre vei til målet» enn hva som vil være naturlig i en eksamenssituasjon.

Oppgave 1 (Anslått tid: 1 time 30 minutter)

a)

På oppkjøpstidspunktet		Skatt:		22 %	
Merverdianalyse					
		Totalt	Majoritet	Minoritet	
	Eierfordeling ->		80 %	20 %	
Bokført egenkapital		110 000	88 000	22 000	
Skjulte reserver i varelager		100 000	80 000	20 000	
AM		150 000	120 000	30 000	
Utsatt skatt (av skjulte reserver)			-44 000	-11 000	
Aksjer (innenfor fritaksmetoden)					
Identifiserte verdier (A)		360 000	244 000	61 000,0	
Kostpris aksjer + transaksjonskost (B)			400 000		
Transaksjonskost			50 000		
Avsatt utbytte (tilfaller nye eiere)			-80 000		
Goodwill (B-A)			126 000,0		
Åpningsbalanse per 31.12. År1					
	Kapital AS	Kapital AS	Drift AS	Elim	Konsern
	31.12.20x1		31.12.20x1	Bokføre merverdi-analysen	
Goodwill				126 000,0	126 000,0
Maskiner mv	50 000	50 000	400 000	150 000,0	600 000,0
Aksjer i datterselskap		370 000		-370 000,0	
Sum anleggsmidler	50 000	420 000	400 000		726 000
Varer			130 000	100 000,0	230 000,0
Fordring utbytte		80 000		-80 000,0	
Bankinskudd	500 000	50 000			50 000,0
Sum omløpsmidler	500 000	130 000	130 000		280 000
Eiendeler totalt	550 000	550 000	530 000		1 006 000
Aksjekapital	-30 000	-30 000	-100 000	100 000,0	-30 000,0
Annen egenkapital	-510 000	-510 000	-10 000	10 000,0	-510 000,0
Minoritet				-61 000,0	-61 000,0
Utsatt skatt				-55 000,0	-55 000,0
Avsatt utbytte			-100 000	80 000,0	-20 000,0
Øvrig gjeld	-10 000	-10 000	-320 000		-330 000,0
Egenkapital og gjeld	-550 000	-550 000	-530 000		-1 006 000,0

b)

Ved et kjøp pålegger transaksjonsprinsippet at virkelig verdi av vederlaget skal benyttes. NRS 17 utmynter det til at overtatte eiendeler skal vurderes til virkelig verdi, mens verdiene i selskapsregnskapet i Drift AS er historisk kostpris.

Det forventes at studentene kan redegjøre for denne sammenhengen.

c)

Resultatregnskap 2020						
	Kapital AS	Drift AS	Elimineringer			Konsern
			b1			
Driftsinntekter	-150 000	-550 000				-700 000
Varekostnader		200 000	100 000			300 000
Avskrivninger	5 000	80 000	30 000	25 200		140 200
Andre driftskostnader	100 000	90 000				190 000
Renter fra internt						
Renter til internt						
Resultat før skatt	-45 000	-180 000	130 000	25 200		-69 800
Skatt	9 900	39 600	-28 600			20 900
Årsresultat	-35 100	-140 400	101 400	25 200		-48 900
Minoritetens andel			-20 280		28 080	7 800
Majoritetens andel	35 100	140 400	-81 120	-25 200	-28 080	41 100
Balanse per 31.12.2020						
	Kapital AS	Drift AS	Elimineringer			Konsern
			a1	b1		
Goodwill			126 000	-25 200		100 800
Maskiner mv.	45 000	320 000	150 000	-30 000		485 000
Aksjer i datterselskap	370 000	-370 000				
Sum anleggsmidler	415 000	320 000				585 800
Fordring internt	150 000				-150 000	
Varer		100 000	100 000	-100 000		100 000
Kontanter	140 000	20 000				160 000
Sum omløpsmidler	290 000	120 000				260 000
Eiendeler totalt	705 000	440 000				845 800
Aksjekapital	-30 000	-100 000	100 000			-30 000
Annen egenkapital	-465 100	-150 400	10 000	81 120	25 200	-471 100
Minoriteter			-61 000	20 280	-28 080	-68 800
Utsatt skatt			-55 000	28 600		-26 400
Betalbar skatt	-9 900	-39 600				-49 500
Gjeld internt		-150 000			150 000	
Avsatt utbytte	-80 000					-80 000
Øvrig gjeld	-120 000					-120 000
Sum gjeld	-209 900	-189 600				-399 500
Egenkapital og gjeld	-705 000	-440 000				-845 800
Kontroll						
		Maj	Min	Totalt		
Egenkapital 1.1		540 000	61 000	601 000		
Resultat		41 100	7 800	48 900		
Avsatt utbytte		-80 000		-80 000		
Egenkapital 31.12.		501 100	68 800	569 900		
Forklare resultat						
		Maj	Min	Sum		
Resultat datter		-112 320	-28 080	-140 400		
Avskrivning merverdier AM		24 000	6 000	30 000		
Reversering merverdi varer		80 000	20 000	100 000		
Reversering utsatt skatt		-22 880	-5 720	-28 600		
Avskrivning goodwill		25 200		25 200		
Elim interngevinst interne trans						
Elim skatt på interngev int trans						
Resultat datter (EKM-metoden)		-6 000	-7 800	-13 800		
Resultat mor		-35 100		-35 100		
Konsernresultat		-41 100	-7 800	-48 900		

d)

Når konsernet har en ny kostpris for eiendelene vil dette påvirke konsernresultatet. Varer som er vurdert til virkelig verdi ved kjøpet vil ikke ha samme regnskapsmessig fortjeneste som i selskapsregnskapet for Drift AS.

Merverdiene i forbindelse med oppkjøpet må kostnadsføres i konsernregnskapet. Merverdien i varer kostnadsføres i sin helhet i 2020. Merverdien i maskiner må avskrives over rest levetid. I tillegg må goodwill avskrives.

Oppgave 2 (Anslått tid: 3 timer)

a)

S1:	Forventet skattekostnad:	$2\,750\,000 \cdot 0,22 =$	605 000
	Virkelig skattekostnad:		682 000
	Effekt av PF fordi «bom i fjor» =0)		77 000

$$PF = 77\,000 / 0,22 = 350\,000.$$

Kontroll:

	2020
Res før	2 750 000
PF	350 000
Endr MF	-337 390
Gr betalbar sk	2 762 610
Betalbar	607 774
Endr US	74 226
RM skattekost	682 000
Forventet	605 000
Diff	77 000
PF= 77/0,22	350 000

b)

Da «Bom i fjor» er null, består årets skattekostnad av:

Betalbar skatt	607 774	(fra BAL)
Endring US	<u> ?</u>	Må være lik 74 226
Skattekostnad	682 000	(fra RES)

Utsatt skattegjeld har i løpet av året økt med 74 226 til 334 983 (fra BAL).

Da må IB utsatt skattegjeld ha vært: $334\,983 - 74\,226 = 260\,757$.

Kontroll:

	UB	IB	Endring
MF ETFV	400 000	400 000	
MF Bygg	-1 813 350	-2 034 739	-2 286 187
MF VD	2 936 000	2 820 000	2 400 000
SUM	1 522 650	1 185 261	-337 390
US	334 983	260 757	-74 226

c)

RM verdier finnes i balansen. SM verdier for maskiner og anlegg og ETFV er oppgitt i teksten.

$US/0,22 = 334\,983/0,22$ gir Sum MF på 1 522 650 og eneste ukjente i MF-kolonnen nedenfor er MF for bygg som blir -1 813 350. Dermed kan SM verdi bygg beregnes som $15\,500\,000 + 1\,813\,350 = 17\,313\,350$.

Kontroll:

	RM	SM	MF
Bygg	15 500 000	17 313 350	-1 813 350
Varige driftsm	10 000 000	7 064 000	2 936 000
ETFV	2 000 000	1 600 000	400 000
SUM			1 522 650
US			334 983

d)

SM UB er oppgitt til 7 064 000. Grunnlag saldoavskrivninger kan derfor beregnes som $7\,064\,000/0,8 = 8\,830\,000$. SM UB med 10 % saldoavskrivning blir $8\,830\,000 - 830\,000 = 7\,947\,000$.

Oppsummert:

	20 %	10 %
VD	SM	SM
IB	7 680 000	7 680 000
Tilgang	3 500 000	3 500 000
avgang	-2 350 000	-2 350 000
Gr lav	8 830 000	8 830 000
avsk r UB	-1 766 000	-883 000
UB	7 064 000	7 947 000
Endring UB		883 000
Endring Betalbar skatt		194 260

Betalbar skatt øker med 194 260. Utsatt skattegjeld reduseres med fra 334 983 med 194 260 til 140 723:

	RM	SM	MF
Bygg	15 500 000	17 313 350	-1 813 350
Varige driftsm	10 000 000	7 947 000	2 053 000
ETFV	2 000 000	1 600 000	400 000
SUM			639 650
US			140 723

Skattekostnaden og årsresultat er uendret.

e)

	BAL	RES
Endring i beholdning av ferdig tilvirkede varer		(600 000)
Egentilvirkede ferdigvarer	600 000	
Endring betalbar skatt: $500 \cdot 0,22$		110 000
Betalbar skatt	(110 000)	
Endring utsatt skatt: $100 \cdot 0,22$		22 000
Utsatt skatt	(22 000)	
Til Annen egenkapital		468 000
Annen egenkapital	(468 000)	

f)

Ja. Tilfredsstiller definisjonen av «lite foretak» i § 1-6, og kan dermed bruke forenklingsregelen i § 5-4, 2.ledd, som innebærer at små foretak kan unnlate å medta faste tilvirkningskostnader.

g)

Effekten pr IB er 2 000 000 – 1 600 000 = 400 000

Effekten pr UB er 2 600 000 – 2 100 000 = 500 000, som fordeles slik:

Hovedregel: i RL § 4-3				
			BAL	RES
Annen egenkapital			312 000	
Utsatt skatt			88 000	
Egentilvirkede ferdigvarer			(400 000)	
Endring i beholdning av ferdig tilvirkede varer				100 000
Egentilvirkede ferdigvarer			(100 000)	
Endring utsatt skatt: 100*0,22				(22 000)
Utsatt skatt			22 000	
Til Annen egenkapital				(78 000)
Annen egenkapital			78 000	
Unntaksregel i RL § 4-3 - gjelder for små fortak				
			BAL	RES
Ekstrord kostnad				400 000
Egentilvirkede ferdigvarer			(400 000)	
Endring utsatt skatt e ord : 400' *0,22				(88 000)
Utsatt skatt			88 000	
Endring i beholdning av ferdig tilvirkede varer				100 000
Egentilvirkede ferdigvarer			(100 000)	
Endring utsatt skatt: 100*0,22				(22 000)
Utsatt skatt			22 000	
Til Annen egenkapital				(312 000)
Annen egenkapital			312 000	

Løsningen over er i henhold til gjeldende NRS 8. Stortinget (Innst. 303 L (2020-2021)) har vedtatt å fjerne kategorien ekstraordinære poster i resultatregnskapet § 6-1. Studenter som påpeker dette skal gis plusspoeng for dette.»

h) og k)

		2020	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012
NBV 31.12	Uten endskr	19 375 000	20 000 000	20 625 000	21 250 000	21 875 000	22 500 000	23 125 000	23 750 000	24 375 000
NBV 31.12	Med nedskr	15 500 000	16 000 000	16 500 000	17 000 000	17 500 000	18 000 000	23 125 000	23 750 000	24 375 000
IB		16 000 000	16 500 000	17 000 000	17 500 000	18 000 000	23 125 000			
Avskr		-500 000	-500 000	-500 000	-500 000	-500 000	-625 000			
Tbf av/Nedsk		3 875 000					-4 500 000			
UB		19 375 000	16 000 000	16 500 000	17 000 000	17 500 000	18 000 000			
		k)					h)			

i) § 5-3

j) Bør referere til § 5-3 og NRS (F) nedskrivning av anleggsmidler.

Det holder ikke at maskinen skal beholdes og være i selskapets drift for å la være å nedskrive. Det må også dokumenteres at bruksverdien er over virkelig verdi.

k) se ovenfor

1)

Dette er ikke en feil i tidligere års regnskap (2019). Regnskapet for 2019 var korrekt basert på tilgjengelig informasjon da det ble avlagt. Det er derfor ikke aktuelt med korreksjon i samsvar med § 4-3.

Effekten på skattekostnaden for 2020 blir $2\,950\,000 \cdot 0,22 = 649\,000$. Det er et stort beløpet i f t den regnskapsmessige skattekostnaden før denne opplysningen på 682 000. Inkludert denne «bommen» for 2019 blir total skattekostnad for 2020 dermed $649\,000 + 682\,000 = 1\,331\,000$.

Det kan derfor stilles spørsmål om effekten av bokettersynet bør skilles ut på egen linje som «særlig post» under skattekostnadene, i samsvar med NRS 5, ellers som ekstraordinær kostnad i og med at selskapet er lite, jfr NRS 5 og NRS 8.

Posten vil uansett framgå av note:

Betalbar skatt	607 774
Endring utsatt skatt	74 226
For lite avsatt betalbar skatt for 2019	649 000
Skattekostnad	1 331 000

Diskusjon og oversikt over alternativ er like viktig som konklusjon.

Løsningen over er i henhold til gjeldende NRS 8. Stortinget (Innst. 303 L (2020-2021)) har vedtatt å fjerne kategorien ekstraordinære poster i resultatregnskapet § 6-1. Studenter som påpeker dette skal gis plusspoeng for dette.

Oppgave 3 (Anslått tid: 1 time)

a)

Oppgaven består av å skrive et notat og det er forventet at studentene tar med en oversiktlig fremstilling av aktuell reguleringen i inntektsføring, jf NRS(V) Resultatføring av inntekt.

- 1) VM har avtale med RP
- 2) VM skal levere maskin, installasjon og kurs. Disse tre leveransene må vurderes hver for seg
- 3) Prisen er avtalt til 1 170 000 samlet for alle tre leveransene.
- 4) Fordele prisen på de ulike leveransene.

Her er det greit å ta utgangspunkt i fordeling basert på salgspriser for å beregne salgssum etter fradrag for rabatt for hver av leveransene.

Leveranse	Normalsalgpris	Fordeling	Salgspris etter rabatt
Maskin	1170'	90%	1053'
Installasjon	60' (60*1000)	4,62%	54'
Opplæring	70'	5,38%	63'
Sum	1 300'	100%	1170'

RP har således fått 10% rabatt på hver av leveranse-elementene.

En del vil feilaktig fordele 60' på installasjon, 70' på opplæring og resten, 1 040', på maskinen og får andre tall i det følgende.

5) Tidspunkt for inntektsføring.

Leveringsbetingelsen er at RP skal hente maskinen, slik at levering skjer 28.12.x1 og VM kan inntektsføre på dette tidspunktet.

Installasjonen blir utført i januar og kan først inntektsføres i 20x2. (Det at installasjonen ikke kan utføres av andre, vil i denne oppgaven ikke ha noe betydning.) Tilsvarende skal opplæringen inntektsføres når denne utføres i 20x2.

Betalingen 1.8.20x1 kr 600 000 bokføres som forskudd fra kunder fram til leveransen skjer i desember 20x1. Siste betaling splittes i tre som betaling for: rest maskin, installasjon og opplæring.

Oppsummert

2020

Resultat: Inntekt: 1 053 000
Balansen: Forskudd kunder: 468 000 (1 053 000 – 1 170 000 * 50%)

2021

Resultat: Inntekt: 117 000

b)

Notatet må ta utgangspunkt i transaksjonsprinsippet, rskl § 4-1 nr 1, for kjøp av maskin og hva som skal inngå i anskaffelseskost for maskinen, rskl § 5-4.

Fordelingen av pris mellom de tre leveransene vil studentene naturlig bruke fordelingen beregnet under spm a).

Installasjon må til for at maskinen fungerer etter sin hensikt og dette bør innregnes som anskaffelseskost på maskinen.

Opplæring vil være en løpende personalutgift som skal kostnadsføres.

Betaling før transaksjonstidspunktet vil være forskudd leverandør inntil levering skjer.

Avskrivning følger av sammenstillingsprinsippet, rskl § 4-1 nr 3 og bør starte etter installasjonen. Det vil si at i 2020 bør avskrivningen være 0, og 11 måneder i 2021.

Oppsummering:

2020

Balansen:
Maskiner: 1 053 000
Leverandørgjeld 468 000

2021

Andre personalkostnader 63 000
Avskrivninger 102 850 (1 122 000*10%*11/12 måneder)

(1 122 000 = 1 107 000 + 15 000)

Balansen:

Maskin 1 019 150 (1 053 000 + 54 000 + 15 000) – 102 850

Oppgave 4 (Anslått tid: 30 minutter)

a)

For den første aksjeposten i DNB mottar de utbytte på 10 per aksje, som bør redusere kostprisen på aksjen, jf NRS(V) Resultatføring av inntekt. Dette er ikke utbytte opptjent i eiertiden.

Studentene må beregne anskaffelseskost ut fra gjennomsnittet på de to kjøpene av aksjer i DNB, jf rskl § 5-5 Ombyttbare finansielle eiendeler.

DNB 4000 aksjer med kostpris (gjennomsnitt) 155 per aksje 620 000

(155 er beregnet som: $((2\ 000 * 150 - 2000 * 10) + 2\ 000 * 170) / 4\ 000 = 155$)

Remmen Produksjon AS: 3 000 aksjer à 190 = 570 000

Begge aksjeposter er å anse som omløpsmidler, rskl § 5-1

Gevinst salg DNB-aksjer: 40 000 $((175 \text{ salgpris} - 155 \text{ gjennomsnittskurs kost}) * 2000 \text{ antall solgt})$

Vurdering 31.12.2020

Balanseverdi DNB (rskl § 5-8) virkelig verdi 360 000 (kurs 180 * 2000 aksjer).

Verdistigning resultatføres med 50 000.

Aksjene i Remmen Produksjon AS må nedskrives. Det må vurderes om prisen 20.1.20x1 på 130 er påvirket av hendelser etter balansedagen uten regnskapsmessig konsekvens, jf NRS 3. Det er ikke noe i oppgaven som indikerer det, og denne verdien virker mer pålitelig enn rykte om 120.

Nedskrivning 180 000 $((130 \text{ kurs } 31.12. - 190 \text{ anskaffelseskost}) * 3000 \text{ antall aksjer})$

Balanseverdi aksjer i RP: 390 000 (130 * 3000)

Oppsummert:

Resultat, finansposter

Gevinst	40 000	Kredit
Verdistigning aksjer	50 000	Kredit
Nedskrivning aksjer	180 000	Debet

Balansen, omløpsmidler

Markedsbaserte aksjer	360 000
Andre kortsiktige aksjer	390 000

Spørsmål b)

Små foretak kan benytte fifo ved tilordning av kostpris, rskl § 5-5

Små foretak kan også benytte anskaffelseskost og ikke virkelig verdi på markedsbaserte aksjer, rskl § 5-8

I regnskapet medfører det at

Gevinst salg DNB-aksjer: 70 000 $(175 - 140) * 2000$

$(140 = \text{anskaffelseskost på pr aksje på } 150 - \text{utbytte pr aksje på } 10)$

Verdivurdering: DnB-aksjer til kostpris: 340 000 $(170 * 2000)$