

# Løsninger

## RE V2005

### Deloppgave 1

- a) Varelageret skal føres opp iht. laveste verdis prinsipp, jf. RL § 5-2 og NRS 1 Varer, hvilket innebærer at den laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi skal benyttes.

#### Produkt A:

Konkurrenten selger produktet til kr 320, og dette antas derfor å være det Lagersalg AS kan selge sitt produkt for. Gjennomsnittlig anskaffelseskost pr. enhet er oppgitt å være kr 300.

Virkelig verdi er lik netto salgsverdi, dvs. estimert salgsverdi etter fradrag for nødvendige utgifter for gjennomføring av salget, jf. NRS 1 punkt 3.2. Faste kostnader som lagrings- og administrasjonsutgifter regnes ikke som nødvendige utgifter for gjennomføring av salget. I dette tilfellet er det også viktig å se hen til NRS 4 *Offentlige tilskudd*, punkt 2.3, for behandling av tilskudd på kr 15 pr. solgt enhet.

Virkelig verdi blir da:

|  |     |
|--|-----|
| Salgspris pr. enhet                      | 320 |
| Offentlig tilskudd                       | 15  |
| Generelle salgskostnader (20 000 /1 000) | -20 |
| Annonsekostnad                           | -10 |
| <hr/>                                    |     |
| Netto salgsverdi                         | 305 |

Virkelig verdi er høyere enn anskaffelseskost (300), og det skal derfor ikke gjennomføres noen nedskrivning.

Balanseført verdi av varelager produkt A pr. 31.12.x4 blir da kr 305 000 (1 000 x 305).

#### Produkt B:

Selskapet anvender gjennomsnittlig anskaffelseskost for tilordning av anskaffelseskost, jf. RL § 5-5. Beholdningen pr. 31.12.04 er på 250 enheter (200 + 50 - 75 + 175 - 200 + 100). Beregningen av gjennomsnittlig anskaffelseskost viser følgende (aritmetisk gjennomsnitt er valgt i denne løsningen, men glidende gjennomsnitt kunne også ha vært lagt til grunn):  $[(200 \times 2\ 000) + (50 \times 2\ 100) + (175 \times 2\ 150) + (100 \times 2\ 175)] / (200 + 50 + 175 + 100) = 2\ 092,86$  pr. enhet av produkt B.

Virkelig verdi er oppgitt til kr 3 000 pr. enhet, hvilket er høyere enn anskaffelseskost. Det er ikke behov for nedskrivning, jf. RL § 5-2.

Balanseført verdi av varelager produkt B pr. 31.12.x4 blir da kr 523 215 (250 x 2 092,86).

#### Utslagsvasker:

Selskapet har valgt å benytte unntaksregelen for små foretak (variabel tilvirkningskost), jf. RL § 5-4, 2. ledd og NRS 8 punkt 4.1.

|                                     |     |
|-------------------------------------|-----|
| Råvarekostnad                       | 200 |
| Var tilvirkningskost avdeling 1     | 150 |
| Var tilvirkningskost avdeling 2     | 125 |
| Variabel tilvirkningskost pr. enhet | 475 |

Virkelig verdi er oppgitt å være kr 875 pr. enhet. Dette fremkommer som  $kr\ 1\ 000 - 20\ %$  av full tilvirkningskost (full tilvirkningskost =  $200+150+100+125+[200 \times 25\ %] = 625$ ).

Virkelig verdi er høyere enn anskaffelseskost, og det skal derfor ikke foretas noen nedskrivning. Varelageret av utslagsvasker måles til anskaffelseskost pr. 31.12.04.

Balansført verdi av varelageret av utslagsvasker pr. 31.12.x4 blir da kr 475 000 ( $1\ 000 \times 475$ ).

Balansført verdi av hele varebeholdningen pr. 31.12.04:

|                      |           |
|----------------------|-----------|
| Produkt A            | 305 000   |
| Produkt B            | 23 215    |
| Utslagsvasker        | 475 000   |
| Sum balansført verdi | 1 303 215 |

b)

*Skattemessige verdier*

Produkt A:

Skattemessig verdi (anskaffelseskost ved bruk av FIFO-metoden) er oppgitt å være kr 325 000.

Produkt B:

Skattemessig verdi (anskaffelseskost ved bruk av FIFO-metoden) beregnes til kr 540 000 ( $100 \times 2\ 175 + 150 \times 2\ 150$ ).

Utslagsvasker:

Regnskapsmessig er variabel tilvirkningskost benyttet. Skattemessig skal også variabel tilvirkningskost legges til grunn, jf. skatteloven § 14-5, 2. ledd a.

|  | Regnskapsmessig verdi | Skattemessig verdi | Midlertidig forskjell |
|--|-----------------------|--------------------|-----------------------|
| Produkt A                                      | 305 000               | 325 000            | -20 000               |
| Produkt B                                      | 523 215               | 540 000            | -16 785               |
| Utslagsvasker                                  | 475 000               | 475 000            | 0                     |
| Sum skattereduserende midlertidige forskjeller |                       |                    | -36 785               |
| Utsatt skattefordel: $36\ 785 \times 28\ % =$  |                       |                    | 10 300                |

## Deloppgave 2

- a) Det henvises til de grunnleggende regnskapsprinsipper i regnskapsloven og NRS 14 *Leieavtaler* ved løsning av oppgaven.

Det er gitt opplysninger i oppgaven som indikerer at dette er en finansiell leieavtale, jf. NRS 14, punkt 26, første kulepunkt. Unntaksregelen i RL § 5-11 åpner for at små foretak kan regnskapsføre finansielle leieavtaler som operasjonelle og dermed kostnadsføre leieperioden løpende.

Ved finansielle leieavtaler er hovedregelen er at avskrivninger av leiebilene skal skje over leieperioden, jf. NRS 14, punkt 35. Unntak fremkommer av samme bestemmelse: «*Der-som leietaker har rett til å kjøpe eiendelen ved utløpet av leieperioden og det på tidspunkt... skal eiendelen avskrives over forventet økonomisk levetid.*» I dette tilfellet er unntaket aktuelt, og vi avskriver leiebilene over en økonomisk levetid på 8 år.

Følgende forskjeller i resultatregnskapet for 20x4 samt balanse pr. 31.12.x4 fremkommer ved bruk av henholdsvis hoved- og unntaksregelen:

| Resultatregnskap for 20x4         | Unntaksregel     | Hovedregel       | Forskjell        |
|-----------------------------------|------------------|------------------|------------------|
| Avskrivning                       | 0                | D 250 000        | D 250 000        |
| Annen driftskostnad               | D 527 595        | 0                | K 527 595        |
| <i>Driftsresultat</i>             | <i>D 527 595</i> | <i>D 250 000</i> | <i>K 277 595</i> |
| Rentekostnad                      | 0                | D 200 000        | D 200 000        |
| <i>Resultat før skattekostnad</i> | <i>D 527 595</i> | <i>D 450 000</i> | <i>K 77 595</i>  |
| Skattekostnad                     |                  | D 21 727         | D 21 727         |
| <i>Årsresultat</i>                | <i>D 527 595</i> | <i>D 471 727</i> | <i>K 55 868</i>  |

| Balanse                                  | Unntaksregel | Hovedregel         | Forskjell          |
|--|--------------|--------------------|--------------------|
| Varebiler <sup>1)</sup>                  | 0            | D 1 750 000        | D 1 750 000        |
| <i>Sum eiendeler</i>                     | <i>0</i>     | <i>D 1 750 000</i> | <i>D 1 750 000</i> |
| Annen egenkapital <sup>2)</sup>          |              |                    | K 55 868           |
| Utsatt skatteforpliktelser <sup>4)</sup> | 0            | K 21 727           | K 21 727           |
| Langsiktig gjeld <sup>3)</sup>           | 0            | K 1 672 405        | K 1 672 405        |
| <i>Sum egenkapital og gjeld</i>          | <i>0</i>     | <i>K 1 750 000</i> | <i>K 1 750 000</i> |

- 1) Anskaffelseskost 2 000 000 – avskrivninger (2MNOK / 8 år) 250 000= 1 750 000.
- 2) Resultat etter skatt kr 55 868 tilføres annen egenkapital.
- 3) Opprinnelig forpliktelse 2 000 000 – avdrag 20x4 (*leiebeløp 527 595 – rente 200 000 [2 MNOK x 10 % rente]*) 327 595 = 1 672 405.
- 4) Skattemessig gis det fradrag for leiebeløpet. Det oppstår dermed en midlertidig forskjell på kr 77 595 og en utsatt skatt på kr 21 727.

- b) Ved balanseføring av leieavtalen fremkommer det av NRS (F) *Kontantstrømoppstilling* punkt 2.7 at bare periodens kontante betalinger skal vises. Finansielle leieavtaler er et eksempel på en ikke-kontanttransaksjon som ikke skal hensyntas i kontantstrømoppstillingen. Det betyr at det ikke føres noen utbetaling som ved kjøp eller tilhørende opp-tak av gjeld på kr 2 000 000 ved avtaleinngåelsen. I kontantstrømoppstillingen for 20x4 vil den delen av leibeløpet som er rentekostnad (kr 200 000), bli klassifisert under driftsaktiviteter som renteutbetaling, mens avdragsdelen på kr 327 595 fremkommer i kontantstrømoppstillingen som nedbetaling av gjeld under finansieringsaktivitetene.
- c) Kontraktsrenten er 10 %, og vi finner da årlig leibeløp ved å beregne etterskuddsan-nuiteten for et lån på kr 1 500 000 (opprinnelig forpliktelse kr 2 000 000 fratrukket forskuddet på kr 500 000). Nytt årlig leibeløp blir da på kr 395 696. Alternativt kan det nye årlige leibeløpet beregnes slik:  $527\,595 \times (1\,500\,000 / 2\,000\,000) = 395\,696$ .
- d) Ved bruk av unntaksregelen vil forskuddet på kr 500 000 bli balanseført på kontrakts-tidspunktet og periodiseres lineært over leieperioden (kr 100 000 pr. år), jf. NRS 8 *God regnskapskikk for små foretak* punkt 7.2.5.

Årlig kostnadsføring blir da på totalt kr 495 696 (årlig leie kr 395 696 og periodens andel av forskuddet kr 100 000). Dette klassifiseres som driftskostnad.

I balansen pr. 31.12.x4 fremkommer rest forskudd med kr 400 000 (500 000 – 100 000) under kortsiktig gjeld.

Ved bruk av hovedregelen vil forskuddet på kr 500 000 føres til reduksjon på den lang-siktige gjelden på kontraktstidspunktet. Langsiktig gjeld blir da kr 1 500 000 (2 000 000 – 500 000) på tidspunkt for inngåelse av kontrakten (og betaling av forskuddet).

Leibeløpet for 20x4 er beregnet til kr 395 696. Rentedelen utgjør 150 000 (1 500 000 x 10 %), mens avdragsdelen blir kr 245 696 (395 696 – 150 000). Behandlingen av varebi-lene påvirkes ikke av forskuddet, og avskrivningskostnaden blir uendret.

Resultatregnskapet for 20x4 vil da vise:

|                |           |
|----------------|-----------|
| Avskrivninger  | D 250 000 |
| Rentekostnader | D 150 000 |

Balansen pr. 31.12.x4:

|          |             |                       |
|----------|-------------|-----------------------|
| Maskiner | D 1 750 000 | (2 000 000 – 250 000) |
| Gjeld    | K 1 254 304 | (1 500 000 – 245 696) |

- e) Det er oppgitt at Tilbakeleie AS ikke er et lite foretak, og det er dermed regnskapslovens hovedregler og NRS 14 som regulerer regnskapsføringen av denne avtalen. Dette er et salg med tilbakeleie, og regnskapsføringen reguleres av NRS 14, punkt 65–68.

Selve salget skal regnskapsføres slik, jf. NRS 14, punkt 66:

|                  |             |
|------------------|-------------|
| Bank             | D 2 000 000 |
| Langsiktig gjeld | K 2 000 000 |

Maskinen blir stående til bokført verdi – kr 1 500 000 – i balansen (ingen endring), jf. NRS 14, punkt 67.

Årets leie på kr 527 595 består av:

Rentedel:  $2\,000\,000 \times 10\% = 200\,000$ . Dette kostnadsføres som finanskostnad i resultatregnskapet.

Avdragsdel:  $527\,595 - 200\,000 = 327\,595$ . Avdragsdelen føres til reduksjon på langsiktig gjeld i balansen.

Det skal gjennomføres avskrivninger på maskinen, og utgangspunktet er at avskrivningsplanen videreføres. Vi vet at gjenværende avskrivningstid er 5 år, og bokført verdi på salgs- og tilbakeleietidspunktet er kr 1 500 000. Dette gir årlige avskrivninger på kr 300 000.

Resultatregnskapet for 20x4 viser da følgende størrelser:

|               |           |
|---------------|-----------|
| Avskrivninger | D 300 000 |
| Finanskostnad | D 200 000 |

Balansen pr. 31.12.x4:

|                  |             |                       |
|------------------|-------------|-----------------------|
| Maskiner         | D 1 200 000 | (1 500 000 – 300 000) |
| Langsiktig gjeld | K 1 672 405 | (2 000 000 – 327 595) |

### Deloppgave 3

- a) Forretningsbygget er balanseført til 16 800 000 pr. 31.12.x3. Det var anskaffet for 25 000 000 pr. 02.01.x0, og økonomisk levetid er 25 år. Årlige avskrivninger blir da kr 1 000 000 ( $25\,000\,000 / 25$ ).

Vi har fått opplyst at nedskrivning er gjennomført i 20x2 (på slutten av året). Balanseført verdi pr. 31.12.x2 var kr 17 600 000. Nedskrivningen er gjennomført i henhold til NRS (F) *Nedskrivning av anleggsmidler* og RL § 5-3.

Nedskrivningen har medført at avskrivningene måtte endres fra og med 20x3, dette i henhold til NRS (F) *Nedskrivning av anleggsmidler* punkt 8. På nedskrivningstidspunktet var det 22 år igjen av avskrivningstiden. Årlige avskrivninger fra og med 20x3 var kr 800 000 ( $17\,600\,000 / 22$ ).

Balanseført verdi pr. 31.12.x4 blir da:

|                                      |            |
|--------------------------------------|------------|
| Balanseført verdi pr. 31.12.x2       | 17 600 000 |
| Avskrivninger for årene 20x3 og 20x4 | 1 600 000  |
| Balanseført verdi pr. 31.12.x4       | 16 000 000 |

- b) Endrede forutsetninger:

- I) I begynnelsen av 20x4 mener selskapet at det ikke lenger er grunnlag for nedskrivningen.
- II) Samme tidspunkt – avskrivningstiden bør endres, og ny økonomisk levetid er 40 år (totalt sett).

Ad I):

Det følger av regnskapsloven § 5-3, 3. ledd og NRS (F) *Nedskrivning av anleggsmidler* at nedskrivningen skal reverseres i den utstrekning det ikke lenger er grunnlag for den. Utgangspunktet er at «tidligere foretatt nedskrivning skal reverseres dersom gjenvinnbart beløp er høyere enn balanseført verdi. Balanseført verdi etter reversering skal være gjenvinnbart beløp for vurderingsenheten, begrenset oppad til verdien den ville ha hatt om nedskrivning ikke var blitt foretatt».

Oppgaveteksten gir ingen opplysninger om gjenvinnbart beløp (som er det høyeste av bruksverdien og netto salgsverdi), så vi må anta at gjenvinnbart beløp er høyere enn bokført verdi pr. 1.1.x4. Vi forutsetter også at gjenvinnbart beløp er høyere enn det bokførte verdi ville ha vært dersom vi ikke hadde gjennomført nedskrivningen i 20x2.

Nedskrivningen reverseres pr. 1.1.x4. Avskrivningene må gjennomgå etter reversering, jf. NRS (F) *Nedskrivning av anleggsmidler* punkt 8, siste setning. Reverseringen begrenses oppad til den verdien bygget ville hatt om nedskrivning ikke var blitt foretatt:

|   |            |
|---|------------|
| Anskaffelseskost  | 25 000 000 |
| Avskrivninger etter opprinnelig plan (4 år)             | 4 000 000  |
| <hr/>   |            |
| Balanseført verdi ville ha vært (pr. 31.12.x3 / 1.1.x4) | 21 000 000 |

Regnskapet viser pr. 31.12.x3:

|   |            |
|---|------------|
| Balanseført verdi pr. 31.12.x2          | 17 600 000 |
| Avskrivninger 20x3                      | 800 000    |
| <hr/>                                   |            |
| Balanseført verdi pr. 31.12.x3 / 1.1.x4 | 16 800 000 |

Å reversere: 21 000 000 – 16 800 000 = 4 200 000

Regnskapsføres slik:

|                       |             |
|-----------------------|-------------|
| Nedskrivning (res)    | K 4 200 000 |
| Forretningsbygg (bal) | D 4 200 000 |

Ad II):

RL § 4-2, 2. ledd slår fast følgende: «Ved endring av regnskapsestimat skal virkningen resultatføres i den perioden estimatet endres, med mindre resultatføringen kan utsettes i samsvar med god regnskapsskikk.» Dette følger også av NRS 5, punkt 3.3 og 4.3.

Selskapets ledelse ønsker så godt resultat som mulig, og da er løsningen med resultatføring av hele virkningen av estimatendringen den optimale. Merk at det er anledning å regnskapsføre virkningen av endring i estimatet på økonomisk levetid på varige driftsmidler etter knekkpunktsløsningen (jf. lovforarbeidene), men det er altså ikke den optimale løsningen her.

Virkningen av estimatendringen beregnes slik:

Ved bruk av 40 års avskrivningstid fra dag 1 ville balanseført verdi pr. 1.1.x4 ha vært:

|   |            |
|---|------------|
| 25 000 000 – (25 000 000 / 40 x 4) =                  | 22 500 000 |
| Balanseført verdi (etter reversering av nedskrivning) | 21 000 000 |
| <hr/>   |            |
| Virkningen av estimatendring                          | 1 500 000  |

Regnskapsføres slik:

|                       |             |
|-----------------------|-------------|
| Avskrivning (res)     | K 1 500 000 |
| Forretningsbygg (bal) | D 1 500 000 |

Avskrivninger gjennomføres etter ny avskrivningsplan (40 år):

|                       |           |
|-----------------------|-----------|
| Avskrivning (res)     | D 625 000 |
| Forretningsbygg (bal) | K 625 000 |

Oppsummert – endring fra svar under a):

| Resultatregnskapet vil vise:           | <b>spørsmål a</b> | <b>spørsmål b</b> |
|--|-------------------|-------------------|
| Avskrivninger                          | D 800 000         | D 625 000         |
| Reversert avskrivning (estimatendring) |                   | K 1 500 000       |
| Reversert nedskrivning                 |                   | K 4 200 000       |
| <hr/>                                  |                   |                   |
| Samlet virkning på resultatregnskapet  | D 800 000         | K 5 075 000       |

| Balansen:       | <b>spørsmål a</b> | <b>spørsmål b</b> |
|-----------------|-------------------|-------------------|
| Forretningsbygg | D 16 000 000      | D 21 875 000      |

c) Ny informasjon om at det ikke lenger er grunnlag for nedskrivningen, fremkommer mot slutten av 20x4. Selskapet vil i så fall gjennomføre avskrivningene først:

|                       |           |
|-----------------------|-----------|
| Avskrivninger (res)   | D 800 000 |
| Forretningsbygg (bal) | K 800 000 |

Balanseført verdi forretningsbygg før reversering D 16 000 000

Hvis nedskrivning ikke hadde vært gjennomført i 20x2, ville balanseført verdi ha vært:

|  |            |
|--|------------|
| Anskaffelseskost                               | 25 000 000 |
| Avskrivninger etter opprinnelig plan (5 år)    | 5 000 000  |
| <hr/>  |            |
| Balanseført verdi ville ha vært (pr. 31.12.x4) | 20 000 000 |

Å reversere: 20 000 000 – 16 000 000 = 4 000 000

Regnskapsføres slik:

Nedskrivning (res) K 4 000 000

Forretningsbygg (bal) D 4 000 000

Virkningen av estimatendringen beregnes da slik:

Ved bruk av 40 års avskrivningstid fra dag 1 ville balanseført verdi pr. 31.12.x4 ha vært

25 000 000 – (25 000 000 / 40 x 5) = 21 875 000

Balanseført verdi etter årets avskrivning og reversering av nedskrivning 20 000 000

---

Virkningen av estimatendring 1 875 000

Regnskapsføres slik:

Avskrivning (res) K 1 875 000

Forretningsbygg (bal) D 1 875 000

Oppsummert – endring fra svar under b):

| Resultatregnskapet vil vise:           | <b>spørsmål b</b> | <b>spørsmål c</b> |
|--|-------------------|-------------------|
| Avskrivninger                          | D 625 000         | D 800 000         |
| Reversert avskrivning (estimatendring) | K 1 500 000       | K 1 875 000       |
| Reversert nedskrivning                 | K 4 200 000       | K 4 000 000       |
| Samlet virkning på resultatregnskapet  | K 5 075 000       | K 5 075 000       |

| Balansen:       | <b>spørsmål b</b> | <b>spørsmål c</b> |
|-----------------|-------------------|-------------------|
| Forretningsbygg | D 21 875 000      | D 21 875 000      |

*Deloppgave 4*

a) Korrigert fullføringsgrad må beregnes for Buagutt (eneste prosjekt i arbeid pr. 31.12.x4):  $10\,500\,000 / 14\,000\,000 = 75\%$

Dette får betydning for inntektsføringen. 75 % av kontraktsinntektene skal inntektsføres i 20x4, mot tidligere antatt 70 %. Det henvises til NRS 2, punkt 24.

Fullføringsgrad 75 % =>  $17\,500\,000 \times 75\% = 13\,125\,000$

Fullføringsgrad 70 % =>  $17\,500\,000 \times 70\% = 12\,250\,000$

---

Vi må øke inntektsføringen med 875 000

Motposten er økt kundefordring.



Kostnadene påvirkes ikke av den nye informasjonen.

Økt inntektsføring betyr økt midlertidig forskjell.

|  |         |
|--|---------|
| Skatteøkende midlertidige forskjeller øker med | 875 000 |
| 28 % utsatt skatt herav                        | 245 000 |

Endringer i det foreløpige resultatregnskapet:

|                            |           |
|----------------------------|-----------|
| Salgsinntekter             | K 875 000 |
| Skattekostnad              | D 245 000 |
| <hr/>                      |           |
| Samlet økning i resultatet | K 630 000 |

Endringer i balansen pr. 31.12.x4:

|  |           |
|--|-----------|
| Kundefordring                            | D 875 000 |
| Utsatt skatt                             | K 245 000 |
| Annen egenkapital (gjennom økt resultat) | K 630 000 |

b) Fullføringsgrad for prosjekt Buagutt er beregnet på bakgrunn av arbeidstimer (og ikke påløpte kostnader) som kriterium for å beregne fullføringsgraden. Fullføringsgraden er på 77 %.

|   |            |
|---|------------|
| Inntektsført beløp i 20x4 skal være: $17\,500\,000 \times 77\% =$ | 13 475 000 |
| Inntektsført hittil (jf. spørsmål a)                              | 13 125 000 |
| <hr/>   |            |
| Ytterligere økning i inntekten                                    | 350 000    |

Bokføres slik:

|                 |           |
|-----------------|-----------|
| Salgsinntekt    | K 350 000 |
| Kundefordringer | D 350 000 |

Vi må også påse at 77 % av kostnadene er tatt med, jf. sammenstillingsprinsippet. Se også NRS 2, punkt 27 og 49.

|  |            |
|--|------------|
| 77 % av totalkostnadene kr 14 000 000 utgjør | 10 780 000 |
| Vi har så langt kostnadsført                 | 10 500 000 |
| <hr/>  |            |
| Årets kostnadsføring må økes med             | 280 000    |

Bokføres slik:

|  |           |
|--|-----------|
| Kostnader (vi vet for lite om hvilke kostnader dette er) | D 280 000 |
| Kundefordringer, jf. NRS 2, punkt 49                     | K 280 000 |

Påvirkning på utsatt skatt:

Skattemessig verdi av anleggskontrakten endres ikke.

Regnskapsmessig verdi økes med netto 70 000 (kundefordringer), hvilket gir økt skatteøkende midlertidig forskjell og økt utsatt skatt på  $70\,000 \times 28\% = 19\,600$

Samlede endringer i resultatregnskapet for 20x4:

|                                       |           |
|---------------------------------------|-----------|
| Salgsinntekter                        | K 350 000 |
| Kostnader                             | D 280 000 |
| <hr/>                                 |           |
| Resultat før skatt                    | K 70 000  |
| Skattekostnad = $70\,000 \times 28\%$ | D 19 600  |
| <hr/>                                 |           |
| Samlet økning i resultatet            | K 50 400  |

Endring i balansen pr. 31.12.x4:

|                               |           |
|-------------------------------|-----------|
| Økt kundefordringer           | D 350 000 |
| Redusert kundefordringer      | K 280 000 |
| <hr/>                         |           |
| Netto endring kundefordringer | D 70 000  |
| Utsatt skatt                  | K 19 600  |
| Annen egenkapital             | K 50 400  |

c) Virkningen av prinsippendringen skal beregnes og regnskapsføres pr. inngående balanse det året prinsippendringen gjennomføres, jf. NRS 5, punkt 3.4.

Vi har da følgende situasjon:

Averøygutt ble påbegynt i 20x3, 60 % av inntekter og kostnader ble resultatført i 20x3, og pr. 1.1.x4 hadde vi følgende post i balansen:

Kundefordringer ( $15\,000\,000 \times 60\%$  inntektsført i 20x3) D 9 000 000

Hvis vi hadde benyttet fullført kontrakts metode, ville vi ha hatt følgende størrelse i balansen:

Varelager (påløpte kostnader) D 7 650 000

Virkningen av prinsippendringen blir da:

|   |             |
|---|-------------|
| Balanseført verdi før prinsippendringen (løpende avregning)   | D 9 000 000 |
| Balanseført verdi etter prinsippendringen (fullført kontrakt) | D 7 650 000 |
| <hr/>   |             |
| Sum virkning av prinsippendringen                             | 1 350 000   |

Prinsippendringen medfører at den skatteøkende midlertidige forskjellen mellom regnskapsmessig verdi og skattemessig verdi av kontrakten forsvinner. Etter prinsippendringen vil vi benytte fullført kontrakts metode både regnskapsmessig og skattemessig, og siden det kun er variable kostnader i prosjektet, får vi ingen midlertidig forskjell.

Utsatt skatt reduseres da med:  $1\,350\,000 \times 28\% =$  378 000

Virkningen av prinsippendringen føres pr. 1.1.x4 slik:

|                   |             |
|-------------------|-------------|
| Kundefordringer   | K 9 000 000 |
| Varelager         | D 7 650 000 |
| Utsatt skatt      | D 378 000   |
| Annen egenkapital | D 972 000   |

Regnskapet for 20x4 skal så avlegges ved bruk av fullført kontrakts metode i stedet for løpende avregning. I det foreløpige regnskapet har selskapet benyttet løpende avregnings metode.

Endringer i resultatregnskapet for 20x4 som følge av prinsippendringen:

|                                  | Løpende avregning <sup>1)</sup> | Fullført kontrakt <sup>2)</sup> | Endring i resultatregnskapet |
|----------------------------------|---------------------------------|---------------------------------|------------------------------|
| Salgsinntekter                   | K 18 250 000                    | K 15 000 000                    | D 3 250 000                  |
| Kostnader                        | D 15 600 000                    | D 12 750 000                    | K 2 850 000                  |
| <i>Resultat før skatt</i>        | <i>K 2 650 000</i>              | <i>K 2 250 000</i>              | <i>D 400 000</i>             |
| Endring utsatt skatt             |                                 |                                 | K 112 000                    |
| <i>Årsresultatet (reduksjon)</i> |                                 |                                 | <i>D 288 000</i>             |

Forklaring til tallene:

<sup>1)</sup> Løpende avregnings metode:

Ved bruk av løpende avregning vil vi inntektsføre følgende beløp i 20x4:

|  |              |
|--|--------------|
| Averøygutt: 15 000 000 (inntekt hittil i prosjektet) – 9 000 000 (inntektsført i 20x3) = | 6 000 000    |
| Buagutt: $17\,500\,000 \times 70\% =$  | 12 250 000   |
| Salgsinntekter   | K 18 250 000 |

Kostnader:

|  |              |
|--|--------------|
| Averøygutt: 12 750 000 (totale kostnader hittil) – 7 650 000 (kostnadsført i 20x3) | 5 100 000    |
| Buagutt: Påløpte kostnader   | 10 500 000   |
| Kostnader  | D 15 600 000 |

<sup>2)</sup> Fullført kontrakts metode:

Inntekts- og kostnadsføring skjer i sin helhet i fullføringsåret. Den eneste tråleren som er ferdigstilt, er Averøygutt. Vi får da følgende inntekts- og kostnadstall for 20x4:

|  |                   |
|--|-------------------|
| Salgsinntekt: 100 % av inntekten vedrørende Averøygutt | K 15 000 000      |
| Kostnader: 100 % av kostnadene vedrørende Averøygutt   | D 12 750 000      |
| <hr/> Resultat   | <hr/> K 2 250 000 |

Endringer i balansen pr. 31.12.x4 som følge av prinsippendringen:

|                       | Løpende avregning          | Fullført kontrakt | Endring i balansen        |
|-----------------------|----------------------------|-------------------|---------------------------|
| Varelager             |                            | D 10 500 000      | D 10 500 000              |
| Kundefordringer       | D 12 250 000 <sup>3)</sup> |                   | K 12 250 000              |
| <br>Annen egenkapital |                            |                   | D 1 260 000 <sup>4)</sup> |
| Utsatt skatt          |                            |                   | D 490 000 <sup>5)</sup>   |

<sup>3)</sup> Gjelder bare Buagutt. Inntektsført beløp vedrørende Averøygutt (kr 6 000 000) forutsettes betalt av kunden og fremkommer derfor ikke som kundefordring pr. 31.12.x4.

<sup>4)</sup> Beløpet fremkommer slik:

|                                   |           |
|-----------------------------------|-----------|
| Virkning av prinsippendringen:    | D 972 000 |
| Redusert årsresultat pr. 31.12.x4 | D 288 000 |

<sup>5)</sup> Beløpet fremkommer slik:

|   |           |
|---|-----------|
| Prinsippendring   | D 378 000 |
| Endring utsatt skatt (se oppstillingen over endring i resultat) | D 112 000 |

d) Utbytte beregnes etter AL § 8-1.

Begrensningen etter 1. ledd:

Annen egenkapital reduseres med kr 1 260 000, noe som vil redusere utbyttegrunnlaget etter 1. ledd tilsvarende.

Begrensningen etter 2. ledd:

Egenkapitalen skal etter utbytteutdeling ikke være lavere enn 10 % av balansesummen.

Balansesummen reduseres med kr 1 750 000 som følge av overgangen fra løpende avregning til fullført kontrakt. 10 % av balansesummen vil da utgjøre  $1\,750\,000 \times 10\% = 175\,000$  mindre enn før prinsippendringen.

Egenkapitalen er allerede redusert med 1 260 000, og med 175 000 «mindre i begrensning» med hensyn til hvor stor egenkapitalen må være etter utbytteutdelingen, vil dette gi en reduksjon i utbyttegrunnlaget på  $kr\ 1\,260\,000 - 175\,000 = 1\,085\,000$ .

#### Deloppgave 5

a) Skattekostnaden i resultatregnskapet består i utgangspunktet av:

- 1) Betalbar skatt (28 % av skattepliktig resultat).
- 2) Endring i utsatt skatteforpliktelse.

I mange tilfeller utgjør disse 28 % av regnskapsmessig resultat.

Når skattekostnaden i resultatregnskapet ikke utgjør 28 % av regnskapsmessig resultat, skyldes dette ett eller flere av følgende forhold:

- 1) Det foreligger permanente forskjeller i regnskapet. Eksempler på permanente forskjeller er kostnader som man ikke har skattemessig fradragsrett for (kontingenter, gaver og representasjon eksempelvis), eller inntekter som ikke er skattepliktige inntekter.
- 2) Årets skattekostnad inneholder en korreksjon av tidligere års betalbare skatt (hvis beregnet betalbar skatt avviker fra endelig utlignet skatt).
- 3) Selskapet har en utsatt skattefordel som ikke er balanseført.

Alternativ 3 er uaktuelt her ettersom vi har en balanseført utsatt skatteforpliktelse. Vi undersøker om alternativene 1 og 2 er aktuelle.

For Femund AS har vi følgende situasjon:

Årets skattepliktige inntekt er kr 1 225 000 (343 000 / 0,28). Ved beregningen er det tatt utgangspunkt i betalbar skatt i balansen (gjeld) – denne er beregnet til 28 % av årets skattepliktige inntekt.

De permanente forskjellene må da være:

|   |             |
|---|-------------|
| Regnskapsmessig resultat  | K 900 000   |
| Endring i midlertidige forskjeller <sup>1</sup> = 70 000/0,28                 | K 250 000   |
| Sum   | K 1 150 000 |
| Skattepliktig inntekt (jf. beregningen ovenfor)                               | K 1 225 000 |
| Avviket vil være de permanente forskjellene (ikke fradragsberettiget kostnad) | 75 000      |

- 1) Vi beregner endring i midlertidige forskjeller med utgangspunkt i endring utsatt skatt (280 000 – 210 000) = 70 000. Endring midlertidige forskjeller blir da 70 000/0,28.

Skattekostnaden fremkommer da slik:

|  |           |
|--|-----------|
| Sum skattekostnad, jf. resultatregnskapet                      | D 287 000 |
| Består av:   |           |
| Betalbar skatt (hentet fra balansen)                           | D 343 000 |
| Endring utsatt skatt (hentet fra balansen)                     | K 70 000  |
| Uforklart avvik = korreksjon fra tidligere års betalbare skatt | D 14 000  |

- b) Ved løsningen har vi tatt utgangspunkt i følgende sammenheng: For driftsmidler er endring i midlertidige forskjeller lik forskjellen mellom regnskapsmessig og skattemessig resultatføring i perioden.

De regnskapsmessige avskrivningene fremkommer da slik:

|  |         |
|--|---------|
| Endring midlertidige forskjeller (reduksjon i skatteøkende midlertidige forskjeller) | 250 000 |
| Skattemessige avskrivninger  | 180 000 |
| <hr/>  |         |
| Skal være lik sum regnskapsmessig kostnadsføring                                     | 430 000 |
| Herav regnskapsmessig tap  | 50 000  |
| <hr/>  |         |
| Regnskapsmessige avskrivninger må da bli   | 380 000 |

- c) Endring i saldoavskrivningene påvirker først og fremst beregningen av betalbar skatt. Reduserte saldoavskrivninger betyr reduserte skattemessige kostnader og dermed et høyere skattemessig resultat. Betalbar skatt blir dermed høyere som følge av dette.

Reduserte saldoavskrivninger påvirker i neste omgang de midlertidige forskjellene og videre beregningen av utsatt skatt. Reduserte saldoavskrivninger medfører en høyere skattemessig saldo på driftsmidlene pr. 31.12.x4, og forskjellen mellom den regnskapsmessige balanseverdien og den skattemessige verdien pr. 31.12.x4 reduseres. Reduserte midlertidige forskjeller medfører lavere utsatt skatt. Endring i utsatt skatt var før denne korreksjonen på kr 70 000 (reduksjon fra 280 000 til 210 000). Etter korreksjon av saldoavskrivningen vil reduksjonen i utsatt skatt øke, og posten endring utsatt skatt øker dermed.

I resultatregnskapet får vi da:

- 1) Økt betalbar skatt – føres til debet på skattekostnaden.
- 2) Økt reduksjon i utsatt skatt – føres til kredit på skattekostnaden.

Endringen i betalbar skatt og endringen i utsatt skatt blir lik og påvirker dermed ikke resultatet i finansregnskapet.

I balansen får vi en ompostering fra utsatt skatteforpliktelse (langsiktig gjeld) til posten betalbar skatt (kortsiktig gjeld).

- d) Se sensorveiledningen.

#### *Deloppgave 6*

Hannes AS og Sim AS skal fusjoneres 1.1.x4. Hannes AS er overtakende selskap, mens Sim AS er overdragende selskap. Fusjonen skal regnskapsføres som transaksjon, jf. RL § 5-14. Hele vederlaget betales i form av aksjer. Det henvises til NRS 9 *Fusjon* ved løsning av oppgaven. Vi er bedt om å se bort fra skatt ved løsning av oppgaven.

- a) Bytteforholdet beregnes ut fra virkelige verdier. Virkelig verdi av Hannes AS er oppgitt å være lik bokførte verdier, altså kr 6 000 (som er balanseført verdi av egenkapitalen). Virkelig verdi av Sim AS beregnes til kr 3 000 og består av balanseført verdi av egenkapitalen (kr 2 000) tillagt merverdiene som er identifisert på kr 1 000 (anleggsmidler kr 800 og goodwill kr 200).

Bytteforholdet er da  $6\ 000 : 3\ 000 = 2 : 1$ .

Bytteforholdet forteller oss at Hannes AS er verdt dobbelt så mye som Sim AS, og at vi gjennom fusjonen øker verdien av Hannes AS (det fusjonerte selskap) med 50 %. Virkelig verdi av hele selskapet etter fusjonen vil være kr 9 000.

Aksjonærene i Sim AS vil eie  $1/3$  ( $3\ 000 / 9\ 000$ ) av Hannes AS etter fusjonen. De «gamle» aksjonærene i Hannes AS vil følgelig eie  $2/3$  av aksjene ( $6\ 000 / 9\ 000$ ).

b) Vi beregner først økningen i aksjekapital og overkursfond.

Aksjekapitalforhøyelsen i overtakende selskap blir bestemt av bytteforholdet. Bytteforholdet er  $2 : 1$ , og aksjekapitalforhøyelsen i Hannes AS blir da  $2\ 000$  ( $4\ 000 \times 1 / 2$ ). Aksjekapitalen i Hannes AS blir dermed kr 6 000 etter fusjonen.

Virkelig verdi av Sim AS var kr 3 000. Av dette føres kr 2 000 som økning i aksjekapitalen. Resten (kr 1 000) skal føres mot overkursfond.

Vi har fått opplyst at det er identifisert følgende merverdier i Sim AS:

|               |        |
|---------------|--------|
| Anleggsmidler | kr 800 |
| Goodwill      | kr 200 |

En merverdianalyse viser at disse størrelsene er riktige (viser hvordan goodwill fremkommer):

|  |       |
|--|-------|
| Balanseført verdi av egenkapitalen i Sim AS                | 2 000 |
| Merverdi anleggsmidler                                     | 800   |
| Substansverdi  | 2 800 |
| Fusjonsvederlag / virkelig verdi av egenkapitalen i Sim AS | 3 000 |
| Goodwill   | 200   |

Fusjonsbalansen pr. 1.1.x4:

|                                 | Hannes AS     | Sim AS       | Fusjonsposter    | Fusjonert selskap |
|---------------------------------|---------------|--------------|------------------|-------------------|
| Goodwill                        |               |              | D 200            | 200               |
| Anleggsmidler                   | 10 000        | 7 000        | D 800            | 17 800            |
| Omløpsmidler                    | 5 000         | 1 000        |                  | 6 000             |
| <i>Sum eiendeler</i>            | <i>15 000</i> | <i>8 000</i> |                  | <i>24 000</i>     |
| Aksjekapital                    | 4 000         | 2 000        | D 2 000, K 2 000 | 6 000             |
| Overkursfond                    | 0             | 0            | K 1 000          | 1 000             |
| Annen egenkapital               | 2 000         | 0            |                  | 2 000             |
| Gjeld                           | 9 000         | 6 000        |                  | 15 000            |
| <i>Sum egenkapital og gjeld</i> | <i>15 000</i> | <i>8 000</i> |                  | <i>24 000</i>     |

c) Selskapene skal ikke fusjonere, men Hannes AS kjøper alle aksjene i Sim AS for 3 000.

Merverdianalysen blir helt identisk med den som er presentert under spørsmål b).

|   |       |
|---|-------|
| Balanseført verdi av egenkapitalen i Sim AS | 2 000 |
| Merverdi anleggsmidler                      | 800   |
| <hr/>                                       |       |
| Substansverdi                               | 2 800 |
| Kjøpspris                                   | 3 000 |
| <hr/>                                       |       |
| Goodwill                                    | 200   |

Vi forutsetter at Hannes AS har brukt av omløpsmidlene til å betale for aksjene i Sim AS, og reduserer omløpsmidlene i selskapsgrunnlaget i Hannes AS med kr 3 000 og balansefører investeringen i datterselskap med kr 3 000.

Konsernbalansen på konsernetableringstidspunktet:

|                                 | Hannes AS     | Sim AS       | Eliminering | Konsernet     |
|---------------------------------|---------------|--------------|-------------|---------------|
| Goodwill                        |               |              | D 200       | 200           |
| Anleggsmidler                   | 10 000        | 7 000        | D 800       | 17 800        |
| Investering i datterselskap     | 3 000         |              | K 3 000     | 0             |
| Omløpsmidler                    | 2 000         | 1 000        |             | 3 000         |
| <i>Sum eiendeler</i>            | <i>15 000</i> | <i>8 000</i> |             | <i>21 000</i> |
| <hr/>                           |               |              |             |               |
| Aksjekapital                    | 4 000         | 2 000        | D 2 000     | 4 000         |
| Overkursfond                    | 0             | 0            |             | 0             |
| Annen egenkapital               | 2 000         | 0            |             | 2 000         |
| Gjeld                           | 9 000         | 6 000        |             | 15 000        |
| <i>Sum egenkapital og gjeld</i> | <i>15 000</i> | <i>8 000</i> |             | <i>21 000</i> |

## RE H2005

### Deloppgave 1

a) Kundefordringer skal vurderes til laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi, jf. regnskapsloven § 5-2.

Foreløpig regnskap viser:

Kundefordringer D 2 100 000

Behandling av de ulike momentene:



*Tilvirkningskontrakt:*

Inntektsført beløp i 20x5 er 400 000. Dette er bokført slik:

|                 |           |
|-----------------|-----------|
| Kundefordringer | D 400 000 |
| Salgsinntekt    | K 400 000 |

Mottatt betaling fra kunde – dette er foreløpig ikke regnskapsført.

Skal bokføres slik:

|                            |           |
|----------------------------|-----------|
| Bank                       | D 500 000 |
| Kundefordringer            | K 400 000 |
| Forskudd fra kunde (gjeld) | D 100 000 |

*Forskudd fra kunde:*

Forskudd fra kunde er ført som en kreditpost på kundefordringer.

Dette må korrigeres slik:

|                            |           |
|----------------------------|-----------|
| Kundefordringer            | D 200 000 |
| Forskudd fra kunde (gjeld) | K 200 000 |

*Fordringer i utenlandsk valuta:*

RL § 5-9; Pengeposter i utenlandsk valuta skal vurderes etter kursen ved regnskapsårets slutt.

I det foreløpige regnskapet er fordringene ført opp til kursen på transaksjonstidspunktet 30.11.x5.

Fordring på DKK 150 000:

|  |         |
|--|---------|
| Balanseført verdi (foreløpig): $150\,000 \times 1,07 =$            | 160 500 |
| Balanseført verdi pr. 31.12.x5 skal være: $150\,000 \times 1,05 =$ | 157 500 |
| <hr/>  |         |
| Valutatap  | 3 000   |

Bokføres slik:

|                 |         |
|-----------------|---------|
| Valutatap       | D 3 000 |
| Kundefordringer | K 3 000 |

Fordring på 75 000 euro:

|   |         |
|---|---------|
| Balanseført verdi (foreløpig): $75\,000 \times 8,25 =$            | 618 750 |
| Balanseført verdi pr. 31.12.x5 skal være: $75\,000 \times 8,30 =$ | 622 500 |
| <hr/>   |         |
| Valutagevinst   | 3 750   |

Bokføres slik:

|                 |         |
|-----------------|---------|
| Valutagevinst   | K 3 750 |
| Kundefordringer | D 3 750 |

Så langt har vi:

|   |             |
|---|-------------|
| Foreløpig verdi kundefordringer (pålydende) | D 2 100 000 |
| Tilvirkningskontrakt                        | K 400 000   |
| Forskudd fra kunde                          | D 200 000   |
| Valutatap fordring i DKK                    | K 3 000     |
| Valutagevinst fordring i euro               | D 3 750     |
| <hr/>                                       |             |
| Bokført verdi før delkredereavsetning       | D 1 900 750 |

*Avsetning til delkredere / forventet tap på fordringer:*

|   |           |
|---|-----------|
| Balanseført verdi før delkredereavsetning | 1 900 750 |
| Herav stilt garanti for                   | 500 000   |
| <hr/>                                     |           |
| Grunnlag for delkredereavsetning          | 1 400 750 |

2 % delkredereavsetning 28 015

Dette skal bokføres slik:

|                                 |          |
|---------------------------------|----------|
| Tap på krav (RES) <sup>1)</sup> | D 28 015 |
| Kundefordringer                 | K 28 015 |

<sup>1)</sup> Det er årets endring i delkredereavsetning som skal bokføres. Vi har imidlertid fått oppgitt at i det foreløpige regnskapet er det anskaffelseskost på fordringene som fremkommer, hvilket må bety at fjorårets delkredereavsetning er tilbakeført allerede.

Balanseført verdi av kundefordringene pr. 31.12.x5 blir da:

|  |             |
|--|-------------|
| Balanseført verdi før delkredereavsetning  | D 1 900 750 |
| Delkredereavsetning                        | K 28 015    |
| <hr/>                                      |             |
| Balanseført verdi kundefordringer 31.12.x5 | D 1 872 735 |

b) Resultatregnskapet påvirkes slik:

|   |          |
|---|----------|
| Valutatap   | D 3 000  |
| Valutagevinst   | K 3 750  |
| Tap på krav (RES) – delkredereavsetning pr. 31.12.        | D 28 015 |
| Tap på krav – delkredereavsetning pr. 1.1. tilbakeføres   | K 65 000 |
| Tap på krav – konstaterte tap                             | D 25 000 |
| Tap på krav – innkommet på tidligere avskrevne fordringer | K 50 000 |
| <hr/>   |          |
| Sum resultatposter  | K 62 735 |

c)

Vi reduserer kundefordringene med kr 50 000 (og salgsinntekten tilsvarende).

Bokføres slik:

|                       |          |
|-----------------------|----------|
| Salgsinntekt (RES)    | D 50 000 |
| Kundefordringer (BAL) | K 50 000 |

Endring i delkredereavsetningen:  $50\,000 \times 2\% = 1\,000$  (reduksjon).

Bokføres slik:

|                       |         |
|-----------------------|---------|
| Kundefordringer (BAL) | D 1 000 |
| Tap på krav (RES)     | K 1 000 |

Påvirkning på balanseført verdi av kundefordringene:

|  |             |
|--|-------------|
| Balanseført verdi kundefordringer før korreksjoner         | D 1 872 735 |
| Reduksjon kundefordring (50 000 – 1 000)                   | K 49 000    |
| <hr/>  |             |
| = Korrigert balanseført verdi kundefordringer pr. 31.12.x5 | D 1 823 735 |

d)

|  |          |
|--|----------|
| Salgsinntekt                           | D 50 000 |
| Tap på krav                            | K 1 000  |
| <hr/>                                  |          |
| Netto reduksjon av resultatet for 20x5 | D 49 000 |

### *Deloppgave 2*

Se sensorveiledningen.

### *Deloppgave 3*

a)

Midlertidige forskjeller pr. 31.12.x5:

*Aksjer* (vi ser bort fra ev. skatt knyttet til 3 %-regelen)

Ingen midlertidig forskjell

### *Varelager*

|   |           |
|---|-----------|
| Regnskapsmessig verdi                   | 1 000 000 |
| Skattemessig verdi                      | 1 250 000 |
| <hr/>                                   |           |
| Skattereduserende midlertidig forskjell | 250 000   |

### *Avsetning i balansen*

|   |         |
|---|---------|
| Regnskapsmessig verdi                   | 300 000 |
| Skattemessig verdi                      | 0       |
| <hr/>                                   |         |
| Skattereduserende midlertidig forskjell | 300 000 |

*Langsiktige tilvirkningskontrakter*

|   |   |
|---|---|
| Regnskapsmessig verdi                   | 0 |
| Skattemessig verdi                      | 0 |
| <hr/>                                   |   |
| Skattereduserende midlertidig forskjell | 0 |

*Kundefordringer*

|                                    |         |
|------------------------------------|---------|
| Regnskapsmessig verdi              | 750 000 |
| Skattemessig verdi                 | 725 000 |
| <hr/>                              |         |
| Skatteøkende midlertidig forskjell | 25 000  |

*Driftsmidler inklusive bygg <sup>1)</sup>*

|   |           |
|---|-----------|
| Regnskapsmessig verdi                   | 4 250 000 |
| Skattemessig verdi                      | 5 540 000 |
| <hr/>                                   |           |
| Skattereduserende midlertidig forskjell | 1 290 000 |

|   |           |                  |
|---|-----------|------------------|
| Netto skattereduserende midlertidige forskjeller 31.12.x5 | 1 815 000 |                  |
| Netto skattereduserende midlertidige forskjeller 1.1.x5   | 625 000   | (175 000 / 0,28) |
| <hr/>   |           |                  |

|   |           |
|---|-----------|
| Endring skattereduserende midlertidige forskjeller 31.12.x5 | 1 190 000 |
|---|-----------|

|   |         |
|---|---------|
| Utsatt skattefordel 31.12.x5 (1 815 000 x 0,28) | 508 200 |
|---|---------|

|                            |         |
|----------------------------|---------|
| Utsatt skattefordel 1.1.x5 | 175 000 |
| <hr/>                      |         |

|                                  |         |
|----------------------------------|---------|
| Endring utsatt skattefordel 20x5 | 333 200 |
|----------------------------------|---------|

<sup>1)</sup> Ytterligere forklaring:

Regnskapsmessig verdi 31.12.x5:

|                                      |           |
|--------------------------------------|-----------|
| Maskiner (oppgitt i oppgaveteksten)  | 750 000   |
| Bygninger (oppgitt i oppgaveteksten) | 3 500 000 |
| <hr/>                                |           |
| Sum regnskapsmessig verdi            | 4 250 000 |

Skattemessig verdi 31.12.x5:

*Maskiner:*

|                             |           |
|-----------------------------|-----------|
| Inngående balanse           | 1 000 000 |
| Salgssum                    | -200 000  |
| <hr/>                       |           |
| Saldoavskrivningsgrunnlag   | 800 000   |
| 20 % saldoavskrivning       | 160 000   |
| <hr/>                       |           |
| Skattemessig verdi 31.12.x5 | 640 000   |

*Bygninger:*

|   |           |
|---|-----------|
| Inngående balanse                             | 0         |
| Kjøp  | 5 000 000 |
| <hr/>   |           |
| Saldoavskrivningsgrunnlag                     | 5 000 000 |
| 2 % saldoavskrivning                          | 100 000   |
| <hr/>   |           |
| Skattemessig verdi 31.12.x5                   | 4 900 000 |
| <br>  |           |
| Sum skattemessig verdi: 640 000 + 4 900 000 = | 5 540 000 |

Beregning av skattepliktig inntekt:

|  |             |
|--|-------------|
| Resultat før skattekostnad             | D 1 000 000 |
| Ikke fradragsberettiget representasjon | K 50 000    |
| Ikke skattepliktig inntekt – aksjer    | D 200 000   |
| Endring midlertidige forskjeller       | K 1 190 000 |
| <hr/>                                  |             |
| Skattepliktig inntekt 20x5             | K 40 000    |

Betalbar skatt (40 000 x 28 %) 11 200

Utsatt skattefordel pr. 31.12.x5 er kr 508 200. Det er gitt opplysninger i oppgaven om at man forventer at selskapet vil ha betydelige overskudd de nærmeste årene. Det vil derfor kunne forsvares å balanseføre utsatt skattefordel, jf. NRS (F) *Resultatskatt*, punkt 2.4.

|  |           |
|--|-----------|
| Betalbar skatt                           | D 11 200  |
| Endring utsatt skatt                     | K 333 200 |
| Korreksjon tidligere års betalbare skatt | D 14 000  |
| <hr/>                                    |           |
| Sum skattekostnad 20x5                   | K 308 000 |

|                    |             |
|--------------------|-------------|
| Resultat før skatt | D 1 000 000 |
| Skattekostnad      | K 308 000   |
| <hr/>              |             |
| Årsresultat 20x5   | D 692 000   |

b)

Dersom selskapet valgte å ikke balanseføre utsatt skattefordel, ville utsatt skattefordel pr. 1.1.x5 og pr. 31.12.x5 vært 0. Endring utsatt skatt ville følgelig også vært 0. Vi ville da ha fått følgende skattekostnad:

|  |             |
|--|-------------|
| Betalbar skatt                           | D 11 200    |
| Endring utsatt skatt                     | 0           |
| Korreksjon tidligere års betalbare skatt | D 14 000    |
| <hr/>                                    |             |
| Sum skattekostnad                        | D 25 200    |
| <br>                                     |             |
| Resultat før skatt                       | D 1 000 000 |
| Skattekostnad                            | D 25 200    |
| <hr/>                                    |             |
| Årsresultat 20x5                         | D 1 025 200 |

#### Deloppgave 4

- a) Det følger av NRS 1 Varer at biprodukter kan verdsettes til kr 0 eller til netto salgsverdi. I det foreløpige regnskapet er biprodukt (metallstøv) ført opp til kr 0 i balansen. Netto salgsverdi er oppgitt å være kr 500 000.

Metallstøvet gjelder hele årets produksjon. Totalproduksjonen i 20x5 er på kr 10 000 000 (full tilvirkningskost). Pr. 31.12.x5 er selskapets varebeholdning på kr 3 000 000.

*Virkninger på resultatregnskap og balanse dersom vi balansefører biproduktet:*

Selve biproduktet balanseføres. Dette bokfører vi slik:

|                                 |           |
|---------------------------------|-----------|
| Varelager / biprodukt (BAL)     | D 500 000 |
| Beholdningsendring VIA/FV (RES) | K 500 000 |

Dersom vi balansefører biprodukter, skal dette komme til reduksjon i tilvirkningskost for hovedproduktet, jf. NRS 1.

|                                      |            |
|--------------------------------------|------------|
| I 20x5 har vi produsert varer for    | 10 000 000 |
| Verdien av biproduktet <sup>1)</sup> | 500 000    |
| <hr/>                                |            |
| «Rest» tilvirkningsverdi             | 9 500 000  |

<sup>1)</sup> Biproduktet er metallstøv fra hele årets produksjon. Vi må derfor redusere tilvirkningskost for hele årets produksjon.

Biproduktet utgjør:  $500\,000 / 10\,000\,000 = 5\%$  av verdien på hovedproduktet.

Pr. 31.12.x5 har vi varer med full tilvirkningskost for kr 3 000 000 på lager. 5 % av tilvirkningskost gjelder tilvirkningskost for biproduktet, og vi reduserer tilvirkningskost for hovedproduktet med kr 150 000 ( $3\,000\,000 \times 5\%$ ).

|  |           |
|--|-----------|
| Tilvirkningskost hovedprodukt for varer på lager pr. 31.12.x5 blir da: |           |
| Balansført verdi før endring   | 3 000 000 |
| Reduksjon  | 150 000   |
| <hr/>  |           |
| Balansført verdi etter reduksjonen                                     | 2 850 000 |

Korreksjonen bokføres slik:

|  |           |
|--|-----------|
| Beholdningsendring VIA/FV (RES)        | D 150 000 |
| Varebeholdning tilvirkningsvarer (BAL) | K 150 000 |

Samlet påvirkning på resultatet:

|   |           |
|---|-----------|
| Balansføring av biproduktet                     | K 500 000 |
| Reduksjon tilvirkningskost hovedprodukt         | D 150 000 |
| <hr/>   |           |
| Netto endring i beholdningsendring VIA/FV (RES) | K 350 000 |

Resultatet blir følgelig kr 350 000 bedre.

Virkning på balansen pr. 31.12.x5:

|  |             |
|--|-------------|
| Beholdning tilvirkede varer foreløpig regnskap   | D 3 000 000 |
| Balansført biprodukt                             | D 500 000   |
| Reduksjon tilvirkningskost hovedprodukt          | K 150 000   |
| <hr/>  |             |
| Korrigert varebeholdning tilvirkningsvarer (BAL) | D 3 350 000 |

Varelageret blir kr 350 000 høyere som følge av at biprodukter balanseføres til netto salgsverdi kr 500 000.

b) Vi har fått følgende opplysninger:

Varelager pr. 31.12.x4 = 2 000 000.

Varelager pr. 31.12.x5 = 3 000 000.

Full tilvirkningskost er benyttet, og selskapet ønsker å endre regnskapsprinsipp og benytte variabel tilvirkningskost.

Faste tilvirkningskostnader utgjør:

Pr. 31.12.x4 = 425 000.

Pr. 31.12.x5 = 650 000.

Bruk av hovedregelen om regnskapsføring av prinsippendringer, jf. RL § 4-3, 2. ledd, innebærer at virkningen av prinsippendring føres mot egenkapitalen på tidspunkt for inngående balanse.

Virkningen av prinsippendringen beregnes pr. 1.1.x5:

|  |           |
|--|-----------|
| Varelager målt til full tilvirkningskost     | 2 000 000 |
| Faste tilvirkningskostnader                  | -425 000  |
| <hr/>  |           |
| Varelager målt til variabel tilvirkningskost | 1 575 000 |

Virkningen av prinsippendring (2 000 000 – 1 575 000) 425 000

*Virkning på utsatt skatt som følge av prinsippendringen:*

Selskapet har før prinsippendringen hatt en midlertidig forskjell slik:

|                                    |           |
|------------------------------------|-----------|
| Regnskapsmessig verdi              | 2 000 000 |
| Skattemessig verdi                 | 1 575 000 |
| <hr/>                              |           |
| Skatteøkende midlertidig forskjell | 425 000   |

Dette ga selskapet en utsatt skatteforpliktelse slik:

425 000 x 28 % 119 000

Denne midlertidige forskjellen forsvinner nå (regnskapsmessig og skattemessig behandles varelager likt).

Pr. 1.1.x5 regnskapsfører vi derfor følgende poster vedrørende virkningen av prinsippendringen:

|                         |           |
|-------------------------|-----------|
| Varelager (BAL)         | K 425 000 |
| Utsatt skatt (BAL)      | D 119 000 |
| Annen egenkapital (BAL) | D 306 000 |

Påvirkning på årsresultatet for 20x5:

|                               |             |                             |
|-------------------------------|-------------|-----------------------------|
| IB varelager er nå endret fra | D 2 000 000 | (full tilvirkningskost)     |
| til                           | D 1 575 000 | (variabel tilvirkningskost) |

I det foreløpige regnskapet er balanseført verdi av varelageret av tilvirkningsvarer pr. 31.12.x5 på kr 3 000 000 (full tilvirkningskost). Vi skal benytte variabel tilvirkningskost kr 2 350 000 (3 000 000 – 650 000).



|                           | Før prinsippending | Etter prinsippending |
|---------------------------|--------------------|----------------------|
| Varelager pr. 1.1.x5      | D 2 000 000        | D 1 575 000          |
| Varelager pr. 31.12.x5    | D 3 000 000        | D 2 350 000          |
| Beholdningsendring VIA/FV | +1 000 000         | +775 000             |

|   |             |
|---|-------------|
| Beholdningsendring VIA/FV skal være (etter endring) | K 775 000   |
| Foreløpig regnskap viser:                           | K 1 000 000 |
| Å korrigere   | D 225 000   |

Dette bokføres slik:

|                                 |           |
|---------------------------------|-----------|
| Beholdningsendring VIA/FV (RES) | D 225 000 |
| Varelager VIA/FV (BAL)          | K 225 000 |

I det foreløpige regnskapet (hvor full tilvirkningskost var benyttet) fremkom en midlertidig forskjell slik pr. 31.12.x5:

|   |           |
|---|-----------|
| Regnskapsmessig verdi pr. 31.12.x5          | 3 000 000 |
| Skattemessig verdi pr. 31.12.x5             | 2 350 000 |
| Skatteøkende midlertidig forskjell 31.12.x5 | 650 000   |

Dette ga en utsatt skatteforpliktelse slik:

|                |         |
|----------------|---------|
| 650 000 x 28 % | 182 000 |
|----------------|---------|

Vi hadde følgende endring i utsatt skatt:

|  |         |
|--|---------|
| Utsatt skatt IB (slik den var før vi endret inngående balanse) | 119 000 |
| Utsatt skatt UB  | 182 000 |
| Endring utsatt skatt (økning)                                  | 63 000  |

Etter endring av regnskapsprinsipp har vi ikke lenger noen midlertidig forskjell i tilknytning til varelageret, verken pr. 1.1.x5 eller pr. 31.12.x5 UB, og derfor heller ingen endring utsatt skatt.

Endring i utsatt skatt (bokført i det foreløpige regnskapet) tilbakeføres:

|                            |          |
|----------------------------|----------|
| Utsatt skatt (BAL)         | D 63 000 |
| Endring utsatt skatt (RES) | K 63 000 |

Vi har da følgende påvirkning på resultatregnskapet:

|                                | Før<br>prinsippendringen | Endring   | Etter<br>prinsippendringen |
|--------------------------------|--------------------------|-----------|----------------------------|
| Beholdningsendring VIA/FV      | K 1 000 000              | D 225 000 | K 775 000                  |
| Skattekostnad                  | D 63 000                 | K 63 000  | 0                          |
| Samlet endring ordinære poster |                          | D 162 000 |                            |
| Årsresultat                    | K 300 000                | D 162 000 | K 138 000                  |

Årsresultatet etter endringen blir kr 138 000.

- c) I henhold til RL § 4-3, 3. ledd kan små foretak velge å resultatføre virkningen av prinsippendringen (unntaksregel). Det medfører at det ikke gjøres noen endring i balansen pr. 1.1.x5, altså at det i inngående balanse fortsatt legges til grunn variabel tilvirkningskost. Det følger av NRS 8 *God regnskapsskikk for små foretak*, punkt 7.3.2 at dersom virkningen av prinsippendring resultatføres, skal den spesifiseres på egen linje etter ordinært resultat (ekstraordinær post) og benevnes «virkning av prinsippendring».

Ved resultatføring av prinsippendringen må vi – på samme måte som ved bruk av hovedregelen – beregne virkningen av prinsippendringen pr. inngående balanse. Dette skyldes at virkningen skal presenteres på egen linje under ekstraordinære poster. Det samme gjelder skattekostnad knyttet til virkningen av prinsippendring. Virkningen av prinsippendring er beregnet til kr 425 000 (reduksjon i varelager pr. 1.1.x5 – se løsningen under b)). Vi får dermed en kostnadsføring på kr 425 000 under ekstraordinære poster i resultatregnskapet for 20x5. Skattekostnad knyttet til virkningen av prinsippendring utgjør kr 119 000 (425 000 x 0,28) og skal inntektsføres i 20x5. Skattekostnaden presenteres på egen linje under ekstraordinære poster og benevnes «skattekostnad på virkning av prinsippendring».

Det blir ingen endring i balansestørrelsene pr. 1.1.x5. Endring i varelager fra 1.1.x5 til 31.12.x5 splittes mellom ordinære poster (samme som beregnet under spørsmål b)) og ekstraordinære poster som angitt ovenfor.

Vi har da følgende påvirkning på resultatregnskapet:

|  | Før<br>prinsippendringen | Endring   | Etter<br>prinsippendringen |
|--|--------------------------|-----------|----------------------------|
| Beholdningsendring VIA/FV                      | K 1 000 000              | D 225 000 | K 775 000                  |
| Skattekostnad                                  | D 63 000                 | K 63 000  | 0                          |
| Samlet endring ordinære poster                 |                          | D 162 000 |                            |
| Virkning av prinsippendringen                  |                          | D 425 000 | D 425 000                  |
| Skattekostnad på virkning av prinsippendringen |                          | K 119 000 | K 119 000                  |
| Årsresultatet                                  | K 300 000                | D 468 000 | D 168 000                  |

Årsresultatet etter endringen blir et underskudd på kr 168 000.

### Deloppgave 5

a) Pr. 31.12.x5 er balanseført verdi (før ev. reversering av nedskrivningen):

|  |           |
|--|-----------|
| Balanseført verdi 31.12.x4                           | 6 456 522 |
| Avskrivning 20x5                                     | 143 478   |
| <hr/>  |           |
| = Balanseført verdi pr. 31.12.x5 før ev. reversering | 6 313 044 |

Det følger av NRS (F) *Nedskrivning av anleggsmidler* og RL § 5-3, 3. ledd at nedskrivning skal reverseres i den utstrekning grunnlaget for nedskrivningen ikke lenger er til stede: «Tidligere foretatt nedskrivning skal reverseres dersom gjenvinnbart beløp er høyere enn balanseført verdi. Balanseført verdi etter reversering skal være gjenvinnbart beløp for vurderingsenheten, begrenset oppad til verdien den ville ha hatt om nedskrivning ikke var blitt foretatt.»

Gjenvinnbart beløp er det høyeste av netto salgsverdi (kr 9 200 000) og bruksverdi (kr 8 500 000). Gjenvinnbart beløp er da kr 9 200 000.

Dersom nedskrivning ikke hadde vært gjennomført, ville balanseført verdi vært kr 8 800 000. Dette fremkommer som kostpris kr 10 000 000 fratrukket 6 års avskrivninger (6 x 200 000). Reversering av nedskrivning skal begrenses oppad til kr 8 800 000 ettersom det er lavere enn gjenvinnbart beløp.

Reversering av nedskrivning vil da utgjøre kr 2 486 956 (8 800 000 – 6 313 044).

Årets resultatposter blir da:

|   |             |
|---|-------------|
| Avskrivninger                           | D 143 478   |
| Nedskrivning (reversering)              | K 2 486 956 |
| <hr/>                                   |             |
| Resultat før skattekostnad vedr. bygget | K 2 343 478 |

Balansen pr. 31.12.x5 viser:

|      |             |
|------|-------------|
| Bygg | D 8 800 000 |
|------|-------------|

b)

Gjenvinnbart beløp er det høyeste av netto salgsverdi (kr 8 200 000) og bruksverdi (kr 8 500 000). I dette tilfellet utgjør da gjenvinnbart beløp kr 8 500 000.

Reversering av nedskrivningen skal nå begrenses oppad til gjenvinnbart beløp ettersom det er lavere enn det balanseført verdi av bygget ville ha vært uten nedskrivningene (kr 8 800 000).

Reversering av nedskrivning vil da utgjøre kr 2 186 956 (8 500 000 – 6 313 044).

Årets resultatposter blir da:

|   |             |
|---|-------------|
| Avskrivninger                           | D 143 478   |
| Nedskrivning (reversering)              | K 2 186 956 |
| <hr/>                                   |             |
| Resultat før skattekostnad vedr. bygget | K 2 043 478 |

Balansen pr. 31.12.x5 viser:

Bygg

D 8 500 000

*Deloppgave 6*

- a) Kjøper AS har 1.1.20x5 kjøpt 70 % av aksjene i PassPå AS for kr 5 000. Vi legger til grunn at Kjøper AS regnskapsfører minoritetsinteressen til minoritetens andel av balanseført verdi i datterselskapet med tillegg for identifiserte mer- eller mindreverdier (eneste tillatte løsning på det tidspunkt eksamensoppgaven ble gitt).

Ved løsning av oppgaven bygger løsningsforslaget blant annet på regnskapsloven § 5-17, NRS (F) *Resultatskatt* og NRS (F) *Virksomhetskjøp og konsernregnskap*. Vi har ved løsning av oppgaven sett bort fra ev. utsatt skatt på omløpsaksjer (3 %-regelen).

Merverdianalyse på oppkjøpstidspunktet:

|  | 100 % | 70 %  | 30 %  |
|--|-------|-------|-------|
| Andel av balanseført egenkapital             | 5 000 | 3 500 | 1 500 |
| Merverdi anleggsmidler                       | 1 000 | 700   | 300   |
| Merverdi varer                               | 500   | 350   | 150   |
| Merverdi omløpsaksjer                        | 1 000 | 700   | 300   |
| Utsatt skatt merverdi anleggsmidler og varer | -420  | -294  | -126  |
| Identifiserbar nettoverdi                    | 7 080 | 4 956 | 2 124 |
| Kjøpspris                                    |       | 5 000 |       |
| Goodwill                                     |       | 44    |       |

Som vist i tabellen ovenfor fremkommer det goodwill knyttet til Kjøper AS' kjøp av 70 % av aksjene i PassPå AS på kr 44.

- b) Vi har fått oppgitt Kjøper AS' regnskapstall før kjøpet av aksjene i AS PassPå blir bokført og må korrigere for innposteringen av aksjekjøpet – D Aksjer i datterselskap kr 5 000, K Bank kr 5 000.

Det er lagt til grunn at det kun tilordnes goodwill til majoriteten. Minoritetsinteressen fremkommer gjennom merverdianalysen og utgjør følgelig kr 2 124. Konsernbalansen på oppkjøpstidspunktet:

|                                 | Kjøper AS     | PassPå AS     | Eliminering  |              | Konsern       |
|---------------------------------|---------------|---------------|--------------|--------------|---------------|
|                                 |               |               | Debet        | Kredit       |               |
| Goodwill                        |               |               | 44           |              | 44            |
| Anleggsmidler                   | 15 000        | 5 000         | 1 000        |              | 21 000        |
| Aksjer i datter                 | 5 000         |               |              | 5 000        | 0             |
| Varelager                       | 5 000         | 2 500         | 500          |              | 8 000         |
| Omløpsaksjer                    | 1 000         | 500           | 1 000        |              | 2 500         |
| Likvider                        | 0             | 2 000         |              |              | 2 000         |
| <i>Sum eiendeler</i>            | <i>26 000</i> | <i>10 000</i> |              |              | <i>33 544</i> |
| Aksjekapital                    | 10 000        | 4 000         | 4 000        |              | 10 000        |
| Annen egenkapital               | 5 000         | 1 000         | 1 000        |              | 5 000         |
| Minoritetsinteresse             |               |               |              | 2 124        | 2 124         |
| Utsatt skatt                    |               |               |              | 420          | 420           |
| Langsiktig gjeld                | 11 000        | 5 000         |              |              | 16 000        |
| <i>Sum gjeld og egenkapital</i> | <i>26 000</i> | <i>10 000</i> | <i>2 456</i> | <i>2 456</i> | <i>33 544</i> |

- c) Konsernregnskapet skal etter regnskapsloven § 3-6, 1. ledd bygge på de konsoliderte selskaperens selskapsregnskaper. I løsningen er det derfor tatt utgangspunkt i regnskapene til Kjøper AS og PassPå AS.

|                                   | Kjøper AS    | PassPå AS    | Eliminering    |                         | Konsern        |
|-----------------------------------|--------------|--------------|----------------|-------------------------|----------------|
|                                   |              |              | Debet          | Kredit                  |                |
| <b>Resultatregnskap</b>           |              |              |                |                         |                |
| Salgsinntekter                    | 30 000       | 11 000       | 1 000 1)       |                         | 40 000         |
| Varekostnad                       | 23 000       | 8 300        | 500 6)         | 750 1)                  | 31 050         |
| Avskrivninger                     | 1 500        | 500          | 4,4 3), 100 4) |                         | 2 104,4        |
| <i>Driftsresultat</i>             | <i>5 500</i> | <i>2 200</i> |                |                         | <i>6 845,6</i> |
| Netto finanskostnad               | 500          | 200          |                |                         | 700            |
| <i>Resultat før skattekostnad</i> | <i>5 000</i> | <i>2 000</i> |                |                         | <i>6 145,6</i> |
| Skattekostnad                     | 1 400        | 560          |                | 70 2), 28 5),<br>140 6) | 1 722          |
| <i>Årsresultat</i>                | <i>3 600</i> | <i>1 440</i> |                |                         | <i>4 423,6</i> |
| Til minoriteten                   |              |              | 248,4 7)       |                         | 248,4          |
| Konsernresultat                   |              |              |                | 864,8 8)                | 4 175,2        |

|                                 | Kjøper AS     | PassPå AS     | Eliminering             |                       | Konsern         |
|---------------------------------|---------------|---------------|-------------------------|-----------------------|-----------------|
|                                 |               |               | Debet                   | Kredit                |                 |
| <b>Balanse</b>                  |               |               |                         |                       |                 |
| Goodwill                        |               |               | 44 a)                   | 4,4 3)                | 39,6            |
| Anleggsmidler                   | 13 500        | 4 500         | 1 000 a)                | 100 4)                | 18 900          |
| Aksjer i datter                 | 5 000         |               |                         | 5 000 a)              | 0               |
| Varelager                       | 6 000         | 3 000         | 500 a)                  | 250 1),<br>500 6)     | 8 750           |
| Omløpsaksjer                    | 1 000         | 500           | 1 000 a)                |                       | 2 500           |
| Likvider                        | 5 500         | 4 000         |                         |                       | 9 500           |
| <i>Sum eiendeler</i>            | <i>31 000</i> | <i>12 000</i> |                         |                       | <i>39 689,6</i> |
| Aksjekapital                    | 10 000        | 4 000         | 4 000 a)                |                       | 10 000          |
| Annen egenkapital               | 7 600         | 2 440         | 1 000 a),<br>864,8 8)   |                       | 8 175,2         |
| Minoritetsinteresse             |               |               |                         | 2 124 a),<br>248,4 7) | 2 372,4         |
| Utsatt skatt                    |               |               | 70 2), 28 5),<br>140 6) | 420 a)                | 182             |
| Langsiktig gjeld                | 11 000        | 5 000         |                         |                       | 16 000          |
| Utbytte                         | 1 000         |               |                         |                       | 1 000           |
| Betalbar skatt                  | 1 400         | 560           |                         |                       | 1 960           |
| <i>Sum gjeld og egenkapital</i> | <i>31 000</i> | <i>12 000</i> | <i>10 499,6</i>         | <i>10 499,6</i>       | <i>39 689,6</i> |

a) Dette er elimineringen av aksjer i datterselskapet, merverdier og utsatt skatt på merverdier som ble gjennomført på oppkjøpstidspunktet (se spørsmål b).

1) Eliminering av internt varesalg fra PassPå AS til Kjøper AS (oppstrømssalg) på kr 1 000. Eliminering av urealisert interngevinst ved salg varer kr 250 (1 000 – 750).

2) Utsatt skattefordel knyttet til urealisert internfortjeneste kr 70 (250 x 0,28).

3) Avskrivning av goodwill kr 4,4 (44 / 10).

4) Avskrivning av merverdi anleggsmidler kr 100 (1 000 / 10).

5) Reversering utsatt skatt merverdi anleggsmidler kr 28 (100 x 0,28).

6) Reversering av merverdi varelager kr 500 og utsatt skatt på merverdi på varelager kr 140 (500 x 0,28).

7) Minoritetens andel av resultat kr 248,40 (se tabell).

8) Netto virkning kr 864,8 av elimineringene i resultatregnskapet korrigeres mot annen egenkapital.

|   | 100 % | 70 %  | 30 %  |
|---|-------|-------|-------|
| Andel av resultat i PassPå AS             | 1 440 | 1 008 | 432   |
| Avskrivning merverdi anleggsmidler        | -100  | -70   | -30   |
| Reversert merverdi varelager              | -500  | -350  | -150  |
| Eliminering internergevinst oppstrømssalg | -250  | -175  | -75   |
| Reversering utsatt skatt                  | 238   | 166,6 | 71,4  |
| Resultat før avskrivning goodwill         | 828   | 579,6 | 248,4 |
| Avskrivning goodwill                      |       | -4,4  |       |
| <i>Majoritetens andel av resultat</i>     |       | 575,2 |       |

d) Dersom Kjøper AS hadde vært selger av varene på kr 1 000 (nedstrømssalg), ville resultatfordelingen sett slik ut:

|   | 100 % | 70 %  | 30 %  |
|---|-------|-------|-------|
| Andel av resultat i PassPå AS             | 1 440 | 1 008 | 432   |
| Avskrivning merverdi anleggsmidler        | -100  | -70   | -30   |
| Reversert merverdi varelager              | -500  | -350  | -150  |
| Eliminering internergevinst oppstrømssalg | -250  | -250  |       |
| Reversering utsatt skatt                  | 238   | 166,6 | 71,4  |
| Resultat før avskrivning goodwill         | 828   | 525,6 | 302,4 |
| Avskrivning goodwill                      |       | -4,4  |       |
| <i>Majoritetens andel av resultat</i>     |       | 521,2 |       |

## RE V2006

### Deloppgave 1

a) Selskapet hadde en utsatt skatteforpliktelse pr. 1.1.x5 på kr 560 000. Dette betyr at netto skatteøkende midlertidige forskjeller var kr 2 000 000 (560 000 / 0,28).

| Pr. 31.12.05                                     | Regnskapsmessig verdi | Skattemessig verdi | Midlertidig forskjell |
|--|-----------------------|--------------------|-----------------------|
| Kundefordringer                                  | 1 950 000             | 1 875 000          | 75 000                |
| Varelager  | 1 400 000             | 1 500 000          | -100 000              |
| Aksjer <sup>1)</sup>                             |                       |                    | -                     |
| Produksjonsbygg <sup>2)</sup>                    | 9 600 000             | 9 216 000          | 384 000               |
| Biler <sup>3)</sup>                              | 4 500 000             | 3 040 000          | 1 460 000             |
| Sum skatteøkende midlertidige forskjeller        |                       |                    | 1 819 000             |
| Skatteøkende midlertidige forskjeller pr. 1.1.05 |                       |                    | 2 000 000             |
| Endring midlertidige forskjeller 2005            |                       |                    | -181 000              |

- 1) Vi har ved løsningen sett bort fra ev. midlertidige forskjeller som oppstår som følge av 3 %-regelen i skatteloven.
- 2) Produksjonsbygget ble anskaffet i slutten av desember 2004 for kr 10 000 000 og avskrives over 25 år fra og med 2005.

Regnskapsmessige avskrivninger 2005 blir 400 000 (10 000 000 / 25), og regnskapsmessig verdi pr. 31.12.05 blir da 10 000 000 – 400 000 = 9 600 000.

Skattemessige avskrivninger gjennomføres med 4 % på saldo, slik:

2004: 10 000 000 x 0,04 = 400 000

2005: (10 000 000 – 400 000) x 0,04 = 384 000

Skattemessig verdi pr. 31.12.05 blir da kr 9 216 000 (10 000 000 – 400 000 – 384 000).

3)

|                                |           |
|--------------------------------|-----------|
| Inngående balanse pr. 1.1.05   | 2 800 000 |
| Salgssum (begynnelsen av 2005) | 3 000 000 |
| <hr/>                          |           |
| Regnskapsmessig gevinst        | 200 000   |

Nye biler ble anskaffet i januar 2005.

|                                     |           |
|-------------------------------------|-----------|
| Anskaffelseskost                    | 5 000 000 |
| Avskrivninger 2005 (5 000 000 / 10) | 500 000   |
| <hr/>                               |           |
| Regnskapsmessig verdi pr. 31.12.05  | 4 500 000 |

Skattemessig verdi:

|                                  |            |
|----------------------------------|------------|
| Saldoverdi pr. 1.1.05            | 1 800 000  |
| Salgssum                         | -3 000 000 |
| Anskaffelseskost nye biler       | 5 000 000  |
| <hr/>                            |            |
| Saldoavskrivningsgrunnlag 2005   | 3 800 000  |
| Saldoavskrivninger – 20 %        | 760 000    |
| <hr/>                            |            |
| Skattemessig verdi pr. 31.12. 05 | 3 040 000  |

I lignet skatt 20x4 var på kr 480 000, mens kostnadsført betalbar skatt i 20x4 ble kr 500 000.  
Å tilbakeføre = kr 20 000.

|                                     |             |
|-------------------------------------|-------------|
| Resultat før skattekostnad          | K 800 000   |
| Representasjonskostnader            | K 60 000    |
| Aksjer – nedskrivning, jf. RL § 5-2 | K 150 000   |
| Endring midlertidige forskjeller    | K 181 000   |
| <hr/>                               |             |
| Skattepliktig inntekt               | K 1 191 000 |

Betalbar skatt (1 191 000 x 28 %) kr 333 480



Endring utsatt skatt:

Det legges til grunn at det kan foretas full utligning av alle midlertidige forskjeller, jf. NRS (F) *Resultatskatt* punkt 2.3.

| Midlertidige forskjeller              | IB        | UB        | Endring  |
|---------------------------------------|-----------|-----------|----------|
| Skatteøkende midlertidige forskjeller | 2 000 000 | 1 819 000 | -181 000 |
| Utsatt skatteforpliktelse             | 560 000   | 509 320   | -50 680  |
| Betalbar skatt                        |           | D 333 480 |          |
| Korreksjon fjorårets betalbare skatt  |           | K 20 000  |          |
| Endring utsatt skatt                  |           | K 50 680  |          |
| Skattekostnad 2005                    |           | D 262 800 |          |
| Resultat før skatt                    |           | K 800 000 |          |
| Skattekostnad                         |           | D 262 800 |          |
| Årsresultat                           |           | K 537 200 |          |

b) Ikke fradragsberettiget gave på 75 000 er ikke hensyntatt i det foreløpige regnskapet.

|                                      |             |
|--------------------------------------|-------------|
| Resultat før skattekostnad           | K 800 000   |
| Representasjonskostnader             | K 60 000    |
| Gave                                 | K 75 000    |
| Aksjer – nedskrivning jf. RL § 5-2   | K 150 000   |
| Endring midlertidige forskjeller     | K 181 000   |
| Skattepliktig inntekt                | K 1 266 000 |
| Betalbar skatt (1 266 000 x 28 %)    | kr 354 480  |
| Betalbar skatt                       | D 354 480   |
| Korreksjon fjorårets betalbare skatt | K 20 000    |
| Endring utsatt skatt                 | K 50 680    |
| Skattekostnad 2005                   | D 283 800   |
| Resultat før skatt                   | K 800 000   |
| Skattekostnad                        | D 283 800   |
| Årsresultat                          | K 516 200   |

Sammenlignet:

|                       | Før endring | Etter endring | Effekt   |
|-----------------------|-------------|---------------|----------|
| Skattepliktig inntekt | K 1 191 000 | K 1 266 000   | K 75 000 |
| Skattekostnad         | D 262 800   | D 283 800     | D 21 000 |
| Årsresultat           | K 537 200   | K 516 200     | D 21 000 |

- c) Feil på verdi i børsnoterte aksjer. Anskaffelseskost er 2 500 000, mens i det foreløpige regnskapet er aksjene balanseført til 2 350 000. Aksjeverdien er dermed nedskrevet med kr 150 000. Riktig verdi skal være 2 750 000. Ved bruk av laveste verdis prinsipp, jf. RL § 5-2, vil anskaffelseskost bli lagt til grunn. Nedskrivningen må derfor reverseres.

|  |           |
|--|-----------|
| Foreløpig resultat før skattekostnad       | K 800 000 |
| Fjerner nedskrivningen                     | K 150 000 |
| <hr/> Korrigert resultat før skattekostnad | K 950 000 |

Korrigert beregning av skattepliktig inntekt:

|                                  |             |
|----------------------------------|-------------|
| Resultat før skattekostnad       | K 950 000   |
| Representasjonskostnader         | K 60 000    |
| Endring midlertidige forskjeller | K 181 000   |
| <hr/> Skattepliktig inntekt      | K 1 191 000 |

|                                   |            |
|-----------------------------------|------------|
| Betalbar skatt (1 191 000) x 28 % | kr 333 480 |
|-----------------------------------|------------|

Vi ser da at skattepliktig inntekt og skattekostnad ikke påvirkes.

|                    |           |
|--------------------|-----------|
| Resultat før skatt | K 950 000 |
| Skattekostnad      | D 262 800 |
| <hr/> Årsresultat  | K 687 200 |

Årsresultatet øker dermed med kr 150 000, fra 537 200 jf. spørsmål a) til 687 200.

- d) RL § 5-8 skal legges til grunn. Alle verdiendringer i aksjeposten vil da bli reflektert i regnskapet, noe som medfører at urealiserte gevinster inntektsføres. Urealisert gevinst er på kr 250 000 (2 750 000 – 2 500 000). Dette innebærer at balanseført verdi aksjer blir kr 2 750 000, og i resultatregnskapet inntektsfører vi en urealisert gevinst på kr 250 000. Nedskrivningen fjernes selvsagt fullt ut.

|  |             |
|--|-------------|
| Foreløpig resultat før skattekostnad       | K 800 000   |
| Fjerner nedskrivningen                     | K 150 000   |
| Inntektsfører urealisert gevinst           | K 250 000   |
| <hr/> Korrigert resultat før skattekostnad | K 1 200 000 |

Korrigert beregning av skattepliktig inntekt:

|  |             |
|--|-------------|
| Resultat før skattekostnad                             | K 1 200 000 |
| Representasjonskostnader                               | K 60 000    |
| Aksjer – inntektsført urealisert gevinst, jf. RL § 5-8 | D 250 000   |
| Endring midlertidige forskjeller                       | K 181 000   |
| <hr/>  |             |
| Skattepliktig inntekt                                  | K 1 191 000 |

Betalbar skatt (1 191 000 x 28 %) kr 333 480

Vi ser da at skattepliktig inntekt og skattekostnad ikke påvirkes.

|                    |             |
|--------------------|-------------|
| Resultat før skatt | K 1 200 000 |
| Skattekostnad      | D 262 800   |
| <hr/>              |             |
| Årsresultat        | K 937 200   |

Årsresultatet øker dermed med kr 250 000, fra 687 200 jf. spørsmål c) til 937 200.

- e) Så lenge årsregnskapet er avlagt i samsvar med opplysningene i spørsmål d) vil dette bli betraktet som en feil i det avlagte årsregnskapet for 20x5. Reglene for korrigerings av feil finner vi i RL § 4-3, 2. og 3. ledd.

Selskapet må dermed foreta en korrigerings i 20x6 for denne feilen. Hovedregelen er å endre inngående balanse. Dette medfører at inngående balanse pr. 1.1.x6 korrigeres ved at aksjeposten på kr 2 750 000 fjernes fra balansen. En fordring lik salgssummen på kr 2 650 000 vil da balanseføres 1.1.x6. I tillegg vil annen egenkapital pr. 1.1.x6 reduseres med kr 100 000.

Dersom selskapet er lite iht. RL § 1-6, kan selskapet velge å resultatføre virkningen i stedet for å korrigere inngående balanse. Dersom dette anses som en vesentlig feil og resultatføringsalternativet velges, skal korrigeringsen spesifiseres på en egen linje etter det ordinære resultatet (presenteres dermed som ekstraordinær post), jf. NRS 8 *God regnskapsskikk for små foretak* punkt 7.3.2. Effekten av korrigeringsen blir da som «korreksjon av tidligere års feil» på kr 100 000 under ekstraordinære poster. Skattekostnaden påvirkes ikke. Dermed blir årsresultatet for 20x6 kr 100 000 lavere som følge av korrigeringsen, som videre reduserer annen egenkapital pr. 31.12.x6 med kr 100 000.

#### *Deloppgave 2*

Ved løsningen av oppgaven henvises det til de aktuelle bestemmelser i regnskapslovens kapittel 4 og 5, samt NRS 2 *Anleggskontrakter*.

- a) I årsregnskapet for 20x5 fremkommer kontrakten med kr 1 000 000. Ingen innbetaling fra kunden.

Kontraktssum er på kr 1 600 000, mens estimerte totalkostnader er kr 1 200 000. Fullføringsgrad beregnes til påløpte kostnader i prosent av estimerte totalkostnader.

Beløp inntektsført i året beregnes på bakgrunn av fullføringsgraden, jf. RL § 4-1 (opptjeningsprinsippet) og NRS 2, punkt 24. I 20x5 har selskapet inntektsført kr 1 000 000 (jf. kundefordring [som ikke er redusert med noen innbetaling] i balansen pr. 31.12.x5). Fullføringsgraden må da være 62,5 % ( $1\,000\,000 / 1\,600\,000 \times 100$ ).

Påløpte kostnader må da være kr 750 000 ( $1\,200\,000 \times 62,5\%$ ).

- b) Fullføringsgraden beregnes på bakgrunn av anvendte arbeidstimer, og fullføringsgraden er 60 %.

Konsekvenser for resultat før skattekostnad:

Inntektsført beløp blir da kr 960 000 ( $1\,600\,000 \times 60\%$ ). Kundefordringene blir også på kr 960 000.

Kostnad opptjente inntekter i 20x5 blir kr 720 000 ( $1\,200\,000 \times 60\%$ ), jf. NRS 2, punkt 24, 27 og 49.

Virkning av endring i fullføringsgrad:

| Fullføringsgrad                         | 60 %                  | 62,5 %    | Forskjell |
|---|-----------------------|-----------|-----------|
| Inntekt                                 | 960 000               | 1 000 000 | -40 000   |
| Kostnad                                 | 720 000               | 750 000   | -30 000   |
| Resultat 20x5                           | 240 000               | 250 000   | -10 000   |
| Balansen:                               |                       |           |           |
| Kundefordringer                         | 990 000 <sup>1)</sup> | 1 000 000 | -10 000   |
| Egenkapital (gjennom redusert resultat) |                       |           | -10 000   |

<sup>1)</sup> Består av kr 960 000 som gjelder inntektsført beløp, og kr 30 000 som gjelder forskjell mellom påløpte kostnader (750 000) og kostnader opptjente inntekter (720 000).

c)

- 1) Produksjonen for 20x5 har vært på 110 000 enheter, hvilket er høyere enn normalproduksjonen på 100 000.

Antall varer på lager pr. 31.12.x5:

|                          |         |
|--------------------------|---------|
| IB                       | 12 000  |
| Produsert antall enheter | 110 000 |
| Solgt antall enheter     | 105 000 |
| UB varelager             | 17 000  |

Beregning av varelagerverdi pr. enhet:

|  |        |
|--|--------|
| Variable kostnader                                   | 350,00 |
| Faste kostnader (10 000 000 / 110 000) <sup>1)</sup> | 90,91  |
| <hr/>  |        |
| Full tilvirkningskost pr. enhet                      | 440,91 |

<sup>1)</sup> Faste kostnader er beregnet i henhold til NRS 1 *Varer*, punkt 3.1, 4. avsnitt.

Varelagerverdi (17 000 x 440,91) 7 495 470

II) Produksjonen for 20x5 har vært på 95 000 enheter, hvilket er lavere enn normalproduksjonen på 100 000.

Antall varer på lager pr. 31.12.x5 =

|                  |         |
|------------------|---------|
| IB               | 12 000  |
| Produsert antall | 95 000  |
| Solgt antall     | 105 000 |
| <hr/>            |         |
| UB varelager     | 2 000   |

Beregning av varelagerverdi pr. enhet:

|  |        |
|--|--------|
| Variable kostnader                                   | 350,00 |
| Faste kostnader (10 000 000 / 100 000) <sup>1)</sup> | 100,00 |
| <hr/>  |        |
| Full tilvirkningskost pr. enhet                      | 450,00 |

<sup>1)</sup> Faste kostnader er beregnet som samlede faste kostnader dividert på normalproduksjonen, jf. NRS 1, punkt 3.1, 4. avsnitt.

Varelagerverdi (2 000 x 450) 900 000

d) Selskapet kjøpte et fartøy for 10 MNOK for en del år tilbake, og dette er pr. 31.12.x4 avskrevet med 4 % årlig i 5 år. I begynnelsen av 20x5 ble skipet solgt, og det ble inngått avtale om tilbakeleie av skipet over en 20-års periode. Det er med andre ord snakk om salg og tilbakeleie, og leieavtalen skal behandles som finansiell leasing. Finansiell leasing skal behandles etter regnskapslovens hovedregler og NRS 14 *Leieavtaler*, punktene 65 til 68.

Utgangspunktet er at salg med tilbakeleie ikke skal regnskapsføres som salg (med gevinst-/tapsberegning), jf. NRS 14, punkt 66. Balanseført verdi av skipet skal videreføres og salgsbeløpet skal føres opp som gjeld. I det foreløpige regnskapet er dette ført som et salg, og det er beregnet og regnskapsført en gevinst på kr 1 600 000.

Salgssummen kan beregnes slik:

|   |                 |
|---|-----------------|
| Balanseført verdi pr. 1.1.x5: 10 000 000 – (10 000 000 x 4 % x 5) = | 8 000 000       |
| Gevinst (regnskapsmessig)   | 1 600 000       |
| <hr/> Salgssum  | <hr/> 9 600 000 |

Selve salgstransaksjonen skal derfor føres slik til debet bank og kredit gjeld.

Vi må korrigere regnskapsføringen slik:

|  |             |
|--|-------------|
| Gevinst ved salg av driftsmidler       | D 1 600 000 |
| Skipet (balanseført verdi videreføres) | D 8 000 000 |
| Langsiktig gjeld                       | K 9 600 000 |

Årlig leie på kr 770 329 er i det foreløpige regnskapet kostnadsført som annen driftskostnad. I tilfeller med finansiell leasing skal leiebeløpet splittes i en rentedel og en avdragsdel og regnskapsføres som henholdsvis finanskostnad og reduksjon på gjeld, jf. NRS 14, punkt 37.

Leie for 20x5 består av:

Rentedel:  $9\,600\,000 \times 5\% = 480\,000$

Avdragsdelen =  $770\,329 - 480\,000 = 290\,329$

Korreksjon må gjennomføres slik:

|                       |           |
|-----------------------|-----------|
| Finanskostnad         | D 480 000 |
| Langsiktig gjeld      | D 290 329 |
| Andre driftskostnader | K 770 329 |

Skipet må avskrives etter gammel avskrivningsplan, jf. NRS 14, punkt 67. Årlige avskrivninger gjennomføres da med 400 000. Disse bokføres slik:

|               |           |
|---------------|-----------|
| Avskrivninger | D 400 000 |
| Skip          | K 400 000 |

Korreksjonene gir følgende konsekvenser for regnskapet for 20x5:

|                          | Før korreksjon  | Etter korreksjon | Endring           |
|--------------------------|-----------------|------------------|-------------------|
| Gevinst ved salg         | K 1 600 000     | –                | D 1 600 000       |
| Avskrivninger            | –               | D 400 000        | D 400 000         |
| Andre driftskostnader    | D 770 329       | –                | K 770 329         |
| Finanskostnader          | –               | D 480 000        | D 480 000         |
| <hr/> Sum resultatposter | <hr/> K 829 671 | <hr/> D 880 000  | <hr/> D 1 709 671 |

|                   | Før korreksjon | Etter korreksjon | Endring     |
|-------------------|----------------|------------------|-------------|
| Balansen:         |                |                  |             |
| Skip/fartøy       | -              | D 7 600 000      | D 7 600 000 |
| Langsiktig gjeld  |                | K 9 309 671      | K 9 309 671 |
| Annen egenkapital | K 829 671      | D 880 000        | D 1 709 671 |
| Sum balanseposter | K 829 671      | K 829 671        | -           |

### Deloppgave 3

- a) Mor AS har 1.1.x5 kjøpt 80 % av aksjene i Datter AS for kr 5 000. Mor AS regnskapsfører minoritetsinteressen til minoritetens andel av balanseført verdi i datterselskapet med tillegg for identifiserte mer- eller mindreverdier.

Ved løsning av oppgaven bygger løsningsforslaget blant annet på regnskapsloven § 5-17, NRS (F) *Resultatskatt* og NRS (F) *Virksomhetskjøp og konsernregnskap*.

Merverdianalyse på oppkjøpstidspunktet:

|                                     | 100 % | 80 %  | 20 %  |
|-------------------------------------|-------|-------|-------|
| Andel av balanseført egenkapital    | 3 500 | 2 800 | 700   |
| Merverdi varelager                  | 500   | 400   | 100   |
| Merverdi anleggsmidler              | 2 000 | 1 600 | 400   |
| Utsatt skatt merverdi anleggsmidler | -700  | -560  | -140  |
| Identifiserbar nettoverdi           | 5 300 | 4 240 | 1 060 |
| Kjøpspris                           |       | 5 000 |       |
| Goodwill                            |       | 760   |       |

Som vist i tabellen ovenfor fremkommer det goodwill knyttet til Mor AS' kjøp av 80 % av aksjene i Datter AS på kr 760.

b)

|  | 100 % | 80 %  | 20 % |
|--|-------|-------|------|
| Andel av resultat i Datter AS                                    | 1 690 | 1 352 | 338  |
| Eliminering interngevinst nedstrømssalg                          | -500  | -500  | -    |
| Eliminering interngevinst oppstrømssalg                          | -100  | -80   | -20  |
| Avskrivning merverdi anleggsmidler                               | -200  | -160  | -40  |
| Korreksjon meravskrivning anleggsmidler solgt fra datter til mor | 50    | 40    | 10   |

|                                       | 100 % | 80 %       | 20 % |
|---------------------------------------|-------|------------|------|
| Reversering merverdi varelager        | -500  | -400       | -100 |
| Reversering utsatt skatt              | 350   | 308        | 42   |
| Resultat før avskrivning goodwill     | 790   | 560        | 230  |
| Avskrivning goodwill                  |       | -76        |      |
| <i>Majoritetens andel av resultat</i> |       | <i>484</i> |      |

Minoritetens andel av konsernresultatet er 230 (overskudd).

c)

Mor AS benytter egenkapitalmetoden ved regnskapsføring av investeringen i Datter AS i selskapsregnskapet, jf. RL § 5-17. Ved bruk av egenkapitalmetoden tar Mor AS inn andel resultat i Datter AS. Det følger imidlertid av NRS (F) *Virksomhetskjøp og konsernregnskap* punkt 11.2.2, at ved eliminering av interngevinst ved nedstrømssalg skal mors andel av fortjenesten elimineres ved bruk av egenkapitalmetoden i selskapsregnskapet. I konsernregnskapet er hele fortjenesten eliminert mot majoritetens andel.

Ved nedstrømssalg skal elimineringen av interngevinst (og tilhørende utsatt skatt) imidlertid ikke påvirke resultatandelen fra datterselskap. Elimineringen av morselskapets andel av interngevinsten på kr 500 og den tilhørende utsatte skatten skal derimot føres mot morselskapets resultatførte gevinst og gir derfor ingen påvirkning på Mor AS' andel av resultatet i datterselskapet, men på Mor AS' inntektsførte gevinst ved salg. Motposten er investering i datterselskap i balansen. Se NRS (F) *Virksomhetskjøp og konsernregnskap*, punkt 11.2.2.

I spørsmål b) har vi beregnet Mor AS' andel av resultatet i Datter AS til 484. Dette korrigeres for gevinst (kr 500) og tilhørende skatt (kr 140), og vi ser at morselskapets andel av resultatet da blir 844 (484 + 500 – 140). Mors inntektsførte gevinst ved salg av varige driftsmidler reduseres med kr 500, og periodens skattekostnad krediteres kr 140.

|  |         |
|--|---------|
| Årsresultat før innpostering av andel resultat Datter AS | K 2 160 |
| Korrigert gevinst ved salg av anleggsmidler              | D 500   |
| Andel resultat i Datter AS                               | K 844   |
| Korrigert skattekostnad                                  | K 140   |
| Årsresultatet for Mor AS for 20x5                        | K 2 644 |

d) Fusjoner skal som hovedregel regnskapsføres som transaksjoner, jf. RL § 5-14. Vi har ingen informasjon om at selskapene kan regnskapsføre fusjonen til kontinuitet, og legger derfor til grunn at den følger hovedregelen (transaksjon). Det er lagt til grunn at Mor AS er overtakende part i fusjonen.

Bytteforholdet beregnes ut fra virkelige verdier.



|                                   | Mor AS | Datter AS |
|-----------------------------------|--------|-----------|
| Balansført verdi av egenkapitalen | 3 500  | 3 500     |
| Merverdi i varelager              |        | 500       |
| Merverdi i anleggsmidler          | 2 500  | 2 000     |
| Utsatt skatt på merverdier        | -700   | -700      |
| Virkelig verdi av egenkapitalen   | 5 300  | 5 300     |

Bytteforholdet er da  $5\,300:5\,300 = 1:1$ .

Bytteforholdet forteller oss at selskapene er like mye verdt. Virkelig verdi av hele selskapet etter fusjonen vil være kr 10 600.

Aksjekapitalforhøyelsen i overtakende selskap blir bestemt av bytteforholdet. Bytteforholdet er 1 : 1, og aksjekapitalforhøyelsen i Mor AS blir da 500 ( $500 \times 1 / 1$ ). Aksjekapitalen i Mor AS blir dermed kr 1 000 etter fusjonen.

Virkelig verdi av Datter AS var kr 5 300. Av dette føres kr 500 som økning i aksjekapitalen. Resten (kr 4 800) skal føres mot overkursfond.

Fusjonsbalansen pr. 1.1.x5:

|                                 | Mor AS        | Datter AS     | Fusjonsposter  | Fusjonert selskap |
|---------------------------------|---------------|---------------|----------------|-------------------|
| Varige driftsmidler             | 25 000        | 10 000        | D 2 000        | 37 000            |
| Omløpsmidler                    | 12 500        | 5 000         | D 500          | 18 000            |
| <i>Sum eiendeler</i>            | <i>37 500</i> | <i>15 000</i> |                | <i>55 000</i>     |
| Aksjekapital                    | 500           | 1 000         | D 1 000, K 500 | 1 000             |
| Overkursfond                    | 1 000         | -             | K 4 800        | 5 800             |
| Annen egenkapital               | 2 000         | 2 500         | D 2 500        | 2 000             |
| Utsatt skatt                    | -             | -             | K 700          | 700               |
| Gjeld                           | 34 000        | 11 500        |                | 45 500            |
| <i>Sum egenkapital og gjeld</i> | <i>37 500</i> | <i>15 000</i> |                | <i>55 000</i>     |

#### Deloppgave 4

Se sensorveiledningen.

#### Deloppgave 5

- a) Et selskap har anledning til å kjøpe inntil 10 % av aksjene i selskapet, jf. AL § 9-2. Det er videre en forutsetning at kjøpet ikke bringer aksjekapitalen (etter fradrag for pålydende på egne aksjer) under minstegrensen.

Kjøpet skal regnskapsføres slik:

|                   |           |
|-------------------|-----------|
| Egne aksjer       | D 50 000  |
| Annen egenkapital | D 500 000 |
| Bank              | K 550 000 |

- b) Det maksimale selskapet kan kjøpe egne aksjer for, er aksjer med pålydende på kr 100 000 (1 000 000 x 10 %), jf. AL § 9-2. Selskapet har allerede kjøpt egne aksjer for kr 50 000. Dette betyr at selskapet kan kjøpe aksjer med pålydende på kr 50 000 i 20x6.
- c) Selskapet har satt av til maksimalt utbytte i 20x5, jf. AL § 8-1. Dette betyr at selskapet pr. 1.1.x6 ikke har fri egenkapital tilgjengelig. Selskapet kan da ikke kjøpe egne aksjer i 20x6, ettersom betingelsene om at selskapet må ha fri egenkapital som overstiger det man skal betale for aksjene, jf. AL § 9-3, ikke er oppfylt.
- d) Regnskapsføring av opsjoner/aksjebasert betaling reguleres av regnskapsloven § 5-9a. Hovedregelen følger av regnskapsloven § 5-9a der det implisitt fremgår at aksjebasert betaling skal regnskapsføres til virkelig verdi på transaksjonstidspunktet. Se også NRS 15A *Aksjebasert betaling* og IFRS 2 *Aksjebasert betaling*.
- Dette er en ordning med aksjebasert betaling med kontantoppgjør. På tidspunkt for utstedelse av opsjonene har denne ordningen en verdi på kr 55 000 (egenverdi på kr 50 000 og tidsverdi på kr 5 000). Pr. 31.12.x5 er virkelig verdi av opsjonene økt til 75 000. Dette består av en egenverdi på kr 75 000 ((10 x 17 500) – 100 000) og en tidsverdi på kr 0.

Regnskapsføring pr. 31.12.x5:

|              |          |
|--------------|----------|
| Lønnskostnad | D 75 000 |
| Gjeld        | K 75 000 |

- d) Pr. 31.12.x5 er virkelig verdi av opsjonene redusert fra kr 55 000 til 75 000. Dette består av en egenverdi på kr 25 000 ((10 x 12 500) – 100 000) og en tidsverdi på kr 0.

Regnskapsføring på opsjonsutstedelsestidspunktet pr. 31.12.x5:

|              |          |
|--------------|----------|
| Lønnskostnad | D 25 000 |
| Gjeld        | K 25 000 |

## RE H2006

### Deloppgave 1

- a) Anskaffelseskost pr. 31.12.x6 =  $20 \times (32\,000 + 11\,000 + 6\,000 + 3\,000) = 1\,040\,000$ . Varene skal måles til laveste verdis prinsipp, jf. RL § 5-2, og vi må derfor sammenholde anskaffelseskost virkelig verdi. Virkelig verdi er kr 51 000 pr. enhet. Dette fremkommer som konkurrentens pris kr 55 000 pr. maskin (forventet salgsverdi), redusert med salgskostnader kr 4 000. Virkelig verdi for tilvirkningsvarene er pr. 31.12.x6 kr 1 020 000 (20 x 51 000).

Balanseført verdi av varene pr. 31.12.x6 er kr 1 020 000.

- b) Selskapet skal endre regnskapsprinsipp fra full til variabel tilvirkningskost og ønsker å bruke unntaksregelen i RL § 4-3, 3. ledd, hvilket innebærer at de resultatfører virkningen av prinsippendringen. Det følger av NRS 8 *God regnskapsskikk for små foretak*, punkt 7.3.2 at dersom virkningen av prinsippendring resultatføres, skal den spesifiseres på egen linje etter ordinært resultat, dvs. som ekstraordinær post, og benevnes «virkning av prinsippendring». Skattekostnaden presenteres på egen linje under ekstraordinære poster og benevnes «skattekostnad på virkning av prinsippendring».

Virkningen av prinsippendringen måles pr. 1.1.20x6 og utgjør kr 135 000. Dette fremkommer som differansen mellom full tilvirkningskost kr 675 000 ((10 x 50 000) + (5 x 35 000)) og variabel tilvirkningskost kr 540 000 (675 000 x 0,80). Før prinsippendringen var det en skatteøkende midlertidig forskjell på kr 37 800 (135 000 x 0,28). Denne forsvinner som følge av prinsippendringen og må følgelig tilbakeføres. I resultatregnskapet for 20x6 fremkommer prinsippendringen gjennom kostnadsføring av virkning av prinsippendring kr 135 000 under ekstraordinære poster og den tilhørende skattekostnaden (inntekt) på kr 37 800.

Dersom full tilvirkningskost hadde vært lagt til grunn også 1.1.x6, ville balanseført verdi av varebeholdningen vært kr 540 000. Pr. 31.12.x6 er varebeholdningen målt til variabel tilvirkningskost kr 860 000 (20 x (32 000 + 11 000)). Periodens endring i varelager er da kr 320 000 (860 000 – 540 000). Det er ingen utsatt skatt ved bruk av variabel tilvirkningskost.

Hadde selskapet fortsatt å måle varelageret til full tilvirkningskost, ville balanseført verdi av lageret vært kr 675 000 pr. 1.1.x6 og kr 1 020 000 (netto salgsverdi, jf. spørsmål a)) pr. 31.12.x6. Periodens resultatførte endring i beholdning av varer i arbeid og ferdigvarer ville da ha vært kr 345 000. Det ville også ha vært en utsatt skatt på kr 37 800 ((675 000 – 540 000) x 0,28) pr. 1.1.x6, og pr. 31.12.x6 ville utsatt skatt ha vært på kr 44 800 ((1 020 000 – 860 000) x 0,28). Resultatført endring utsatt skatt i perioden ville ha vært kr 7 000.

| Resultatregnskap  | Uten prinsippendring | Inklusive prinsippendring |
|---|----------------------|---------------------------|
| Endring varer i arbeid / ferdigvarer  | K 345 000            | K 320 000                 |
| Endring utsatt skatt / skattekostnad  | D 7 000              |                           |
| Sum ordinære poster   | K 338 000            | K 320 000                 |
| Virkningen av prinsippendring   |                      | D 135 000                 |
| Skatteeffekt av prinsippendringen   |                      | K 37 800                  |
| Årsresultat   | K 338 000            | K 222 800                 |
| Årsresultatet blir redusert med kr 115 200 (338 000 – 222 800). Annen egenkapital påvirkes tilsvarende. |                      |                           |
| Balansen:   |                      |                           |
| Varelager   | D 1 020 000          | D 860 000                 |
| Utsatt skatt  | K 44 800             | -                         |

c)

Salgstilskudd = kr 1 000 pr. solgt maskin.

Lønnstilskudd = kr 2 000 pr. produsert enhet.

Lønnstilskuddet på kr 2 000 pr. produsert enhet hensyntas ved beregningen av tilvirkningskost ettersom dette relaterer seg til produksjonskostnader og må derfor føres til reduksjon på tilvirkningskostnadene. Se NRS 4 *Offentlige tilskudd*. Salgstilskuddet relaterer seg til selve salget og skal derfor først resultatføres (gjennom inntektsføring) når selve salget gjennomføres.

Reduksjonen i tilvirkningskost blir kr 40 000 (20 x 2 000). Anskaffelseskost pr. 31.12.x6 blir da kr 1 000 000 (1 040 000 – 40 000). Virkelig verdi er kr 52 000 pr. enhet. Dette fremkommer som konkurrentens pris kr 55 000 pr. maskin (forventet salgsverdi), redusert med salgskostnader kr 4 000 og tillagt salgstilskuddet på kr 1 000. Virkelig verdi for tilvirkningsvarene er pr. 31.12.x6 kr 1 040 000 (20 x 52 000).

Nedskrivning til netto salgsverdi er ikke lenger aktuelt ettersom netto salgsverdi hensyntatt salgstilskuddet på kr 2 000 er høyere enn full tilvirkningskost hensyntatt lønnstilskuddet. Balanseført verdi av varene pr. 31.12.x6 er kr 1 000 000 (anskaffelseskost).

d) Ved en betydelig lageroppbygging av produktet fremkommer det av NRS 1 *Varer* at det skal utvises varsomhet ved tilordning av faste indirekte tilvirkningskostnader. Dette medfører at selskapet i større grad enn ellers må vurdere om full tilvirkningskost for varelageret gir en overvurdert verdi. Ved betydelig lageroppbygging vil det derfor være aktuelt å kostnadsføre hele eller deler av de faste indirekte tilvirkningskostnadene som periodekostnader.

### Deloppgave 2

a) Når vi bruker § 5-8, er det ikke nødvendig å skille mellom realisert og urealisert gevinst/tap på aksjeinvesteringene.

Balanseført verdi UB for aksjer i behold (målt til virkelig verdi)

$$(1\,000 + 750 - 500) \times 115^{1)} + (500 - 250 + 500) \times 68^{2)} = 194\,750$$

$$+ \text{ Solgte aksjer til salgssum: } (500 \times 120) + (250 \times 70) = 77\,500$$

– Samlet anskaffelseskost for alle aksjer som er kjøpt i perioden

$$(1\,000 \times 100) + (750 \times 110) + (500 \times 75) + (500 \times 72) = 256\,000$$

---

$$= \text{ Inntektsført gevinst (realisert og urealisert) } \quad \text{K } 16\,250$$

<sup>1)</sup> Børskurs / virkelig verdi av aksjene i Statoil pr. 31.12.x6.

<sup>2)</sup> Børskurs / virkelig verdi av aksjene i Storebrand pr. 31.12.x6

Resultatregnskapet:

Inntektsført gevinst og verdiendring K 16 250

Balansen:

Aksjer D 194 750

- b) Selskapet skal bruke RL § 5-2 (laveste verdis prinsipp) og skal fortsatt tilordne anskaffelseskost i henhold til gjennomsnittlig anskaffelseskost, jf. RL § 5-5.

*Statoil-aksjer:*

|   |         |
|---|---------|
| Samlet anskaffelseskost: $1\ 000 \times 100 + 750 \times 110 =$         | 182 500 |
| Dette gir en gjennomsnittlig anskaffelseskost på: $182\ 500 / 1\ 750 =$ | 104,29  |

Selskapet har solgt aksjer i løpet av året og står igjen med:  $1\ 000 + 750 - 500$  aksjer =  
1 250 aksjer pr. 31.12.x6.

|   |         |
|---|---------|
| Aksjer pr. 31.12.x6 målt til anskaffelseskost: $1\ 250 \times 104,29$ | 130 357 |
| Virkelig verdi pr. 31.12.x6: $1\ 250 \times 115$                      | 143 750 |

RL § 5-2 skal legges til grunn og aksjene skal måles til den laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi. I dette tilfellet er det anskaffelseskost. Vi tar altså ingen del av urealisert gevinst inn i regnskapet, jf. RL § 5-2. Balanseført verdi aksjer i Statoil pr. 31.12.x6 blir da kr 130 357.

*Solgte aksjer:*

Realisert gevinst/tap skal resultatføres i 20x6.

|   |         |
|---|---------|
| Salgssum $500 \times 120$                               | 60 000  |
| Anskaffelseskost (gjennomsnittlig): $500 \times 104,29$ | 52 143  |
| <hr/>   |         |
| Gevinst på solgte aksjer (realisert gevinst)            | K 7 857 |

*Storebrand-aksjer:*

|  |        |
|--|--------|
| Samlet anskaffelseskost: $(500 - 250^{1}) \times 75 + 500 \times 72 =$               | 54 750 |
| Dette gir en gjennomsnittlig anskaffelseskost på:<br>$54\ 750 / (500 - 250 + 500) =$ | 73     |

<sup>1)</sup> Disse 250 aksjene ble solgt før selskapet kjøpte de siste 500 aksjene.

Selskapet har solgt aksjer i løpet av året og står igjen med  $500 - 250 + 500$  aksjer = 750 aksjer.

|  |        |
|--|--------|
| Aksjer pr. 31.12.x6 målt til anskaffelseskost: $750 \times 73$ | 54 750 |
| Virkelig verdi pr. 31.12.x6 = $750 \times 68$                  | 51 000 |

RL § 5-2 skal legges til grunn, og aksjene skal måles til den laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi. I dette tilfellet er det virkelig verdi, og det gjennomføres en nedskrivning til virkelig verdi. Nedskrivningen utgjør kr 3 750 ( $54\ 750 - 51\ 000$ ). Balanseført verdi aksjer i Storebrand pr. 31.12.x6 er kr 51 000.

*Solgte aksjer:*

Realisert gevinst/tap skal resultatføres i 20x6.

|                          |        |
|--------------------------|--------|
| Salgssum $250 \times 70$ | 17 500 |
|--------------------------|--------|

|   |         |
|---|---------|
| Anskaffelseskost 250 x 75 <sup>2)</sup> | 18 750  |
| Tap ved salg av aksjer                  | D 1 250 |

<sup>2)</sup> På det tidspunktet selskapet selger aksjene (juni 20x6), har de bare hatt ett kjøp; 500 aksjer à kr 75 (april 20x6).

I resultatregnskapet får vi da følgende resultatposter for alle aksjeinvesteringene:

|                                    |         |
|------------------------------------|---------|
| Gevinst ved salg av Statoil-aksjer | K 7 857 |
| Nedskrivning Storebrand-aksjer     | D 3 750 |
| Tap ved salg av Storebrand-aksjer  | D 1 250 |
| Netto inntektsføring               | K 2 857 |

I balansen får vi følgende størrelser:

|                             |           |
|-----------------------------|-----------|
| Statoil-aksjer              | D 130 357 |
| Storebrand-aksjer           | D 51 000  |
| Sum verdi aksjer i balansen | D 181 357 |

c) Små foretak har følgende unntaksregler:

1. RL § 5-5: «Små foretak kan likevel tilordne ombyttbare finansielle eiendeler anskaffelseskost etter FIFO-metoden.»
2. RL § 5-8, 2. ledd: «Små foretak kan uten hinder av bestemmelsen i første ledd vurdere markedsbaserte finansielle omløpsmidler etter vurderingsregelen for omløpsmidler i § 5-2.»
3. NRS 8 punkt 4.4.4.1: «For børsnoterte aksjer og andre børsnoterte verdipapirer kan foretaket velge å benytte laveste verdis prinsipp for de enkelte verdipapirtyper samlet.»

d)

Ad 1): FIFO-metoden

RL § 5-2 legges til grunn (ved bruk av RL § 5-8 skiller vi ikke mellom realisert og urealisert verdiendring/gevinst). Vi kan få innvirkning på regnskapsføringen av Statoil-aksjene når vi går over fra bruk av gjennomsnittlig anskaffelseskost til FIFO. Storebrand-aksjene påvirkes ikke fordi salget av aksjer skjedde mens vi fortsatt bare hadde ett kjøp og dermed bare én anskaffelseskost. Gevinsten ved salg vil derfor bli den samme, og det samme gjelder ved beregning av samlet anskaffelseskost for de gjenværende aksjene. Det ble også gjennomført en nedskrivning til virkelig verdi (kr 51 000) for Storebrand-aksjene pr. 31.12.x6. Totalt sett vil vi derfor ikke få noen effekt på resultat og balanse for Storebrand-aksjene.

|  |          |
|--|----------|
| Salgssum Statoil-aksjene: 500 x 120                | 60 000   |
| – Anskaffelseskost (FIFO): 500 <sup>1)</sup> x 100 | 50 000   |
| Gevinst ved salg av aksjer                         | K 10 000 |

(under spørsmål b) ved bruk av gjennomsnittlig anskaffelseskost fikk vi til sammenligning 7 857)

<sup>1)</sup> Kostpris for de første 1 000 aksjene som ble kjøpt. 500 av disse selges nå.

Vi får også en virkning på balansesummen pr. 31.12.x6:  
Aksjer i behold målt til anskaffelseskost:  $500^2) \times 100 + 750 \times 110 = 132\ 500$   
Virkelig verdi (uendret)  $1\ 250 \times 115 = 143\ 750$

<sup>2)</sup> Første kjøp var på 1 000 aksjer. 500 av disse er solgt, og 500 er i behold pr. 31.12.x6.

RL § 5-2 skal legges til grunn, og aksjene skal måles til den laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi. I dette tilfellet er det anskaffelseskost. Balanseført verdi aksjer i Statoil pr. 31.12.x6 blir da kr 132 500.

Balanseført verdi aksjer i Statoil pr. 31.12.x6 D 132 500  
(under spørsmål b) ved bruk av gjennomsnittlig anskaffelseskost fikk vi til sammenligning 130 357).

Konsekvensen ved bruk av FIFO-metoden i forhold til bruk av gjennomsnittlig anskaffelseskost er at vi får en høyere resultatført gevinst og høyere balanseverdi pr. 31.12.x6.

Ad 3): Bruk av FIFO-metoden og en porteføljevurdering for børsnoterte aksjer.  
Ved bruk av porteføljevurdering sammenholder vi anskaffelseskost mot virkelig verdi for begge aksjepostene under ett.

Samlet anskaffelseskost:  $132\ 500^3) + 54\ 750^4) = 187\ 250$   
Samlet virkelig verdi:  $143\ 750 + 51\ 000 = 194\ 750$

<sup>3)</sup> Samlet anskaffelseskost for Statoil-aksjene ved bruk av FIFO-metoden.

<sup>4)</sup> Samlet anskaffelseskost for Storebrand-aksjene ved bruk av FIFO-metoden:  $((500 - 250) \times 75) + (500 \times 72) = 54\ 750$ .

RL § 5-2 skal legges til grunn, og aksjene skal måles til den laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi. I dette tilfellet er det anskaffelseskost. Balanseført verdi av aksjene pr. 31.12.x6 blir da kr 187 250.

Sammenlignet med svaret under spørsmål b) får vi ingen nedskrivning på Storebrand-aksjene og dermed et høyere resultat og en høyere balansesum.

### Deloppgave 3

a) Aktuelle henvisninger: RL § 4-1 (sammenstillingsprinsippet), RL § 5-3 og NRS (F) Resultatskatt.

Maskiner: Anskaffelseskost kr 2 500 000. Alle maskiner er kjøpt 1.1.x2. 10 års lineære avskrivninger er valgt.

Selskapet har solgt en maskin i juli 20x6:

|   |          |
|---|----------|
| Salgssum  | 250 000  |
| Balanseført verdi på salgstidspunktet:                    |          |
| 500 000 (anskaffelseskost) – (500 000 / 10 år x 4,5 år) = | 275 000  |
| <hr/>   |          |
| Regnskapsmessig tap                                       | D 25 000 |

Regnskapsføres slik:

|                              |           |
|------------------------------|-----------|
| Tap ved salg av driftsmidler | D 25 000  |
| Maskiner                     | K 275 000 |
| Bank                         | D 250 000 |

Kjøpt nye maskiner i oktober:

|   |        |
|---|--------|
| Anskaffelseskost = 750 000                        |        |
| Årets avskrivninger: 750 000 / 7,5 år x 0,25 år = | 25 000 |

|               |          |
|---------------|----------|
| Avskrivninger | D 25 000 |
| Maskiner      | K 25 000 |

Årets avskrivninger solgt maskin og «gamle» maskiner:

|   |           |
|---|-----------|
| Solgt maskin: 500 000 / 10 x 0,5                  | 25 000    |
| «Gamle» maskiner: (2 500 000 – 500 000) / 10 år = | 200 000   |
| <hr/>   |           |
| Avskrivninger                                     | D 225 000 |

Regnskapsføres slik:

|               |           |
|---------------|-----------|
| Avskrivninger | D 225 000 |
| Maskiner      | K 225 000 |

*Oppsummering*

Påvirkning på resultat før skatt:

|                              |           |
|------------------------------|-----------|
| Tap ved salg av driftsmidler | D 25 000  |
| Avskrivninger                | D 250 000 |
| <hr/>                        |           |
| Sum kostnader                | D 275 000 |

Balansen:

«Gamle» maskiner:

|  |           |
|--|-----------|
| $2\,500\,000 - (2\,500\,000 / 10 \times 4)^{1)} - 275\,000^{2)} - 225\,000^{3)} =$ | 1 000 000 |
|--|-----------|



|                                  |             |
|----------------------------------|-------------|
| Nye maskiner: 750 000 – 25 000 = | 725 000     |
| Sum balanseført verdi maskiner   | D 1 725 000 |

- 1) Tidligere års avskrivninger.
- 2) Balanseført verdi av solgt maskin.
- 3) Årets avskrivninger.

b) Leieavtalen er klassifisert som en finansiell leieavtale, og ettersom selskapet er et lite foretak, kan de fritt velge om de vil behandle leieavtalen etter de ordinære regnskapsreglene eller i henhold til unntaket i RL § 5-11. NRS 14 *Leieavtaler* regulerer regnskapsføringen av finansielle leieavtaler når disse regnskapsføres etter regnskapslovens hovedregler. NRS 8 *God regnskapsskikk for små foretak* regulerer regnskapsmessig behandling når unntaksreglene benyttes, jf. også RL § 5-11. Vi har dermed to alternative løsninger her.

### Alternativ 1

Unntaksregelen for små foretak benyttes. Dette betyr at leieavtalen behandles som om det var en operasjonell leieavtale. Når unntaksregelen anvendes, skal salget og tilbakeleien regnskapsføres separat, jf. NRS 8, punkt 7.2.5 og NRS 14, punkt 68.

Salget:

|   |             |
|---|-------------|
| Anskaffelseskost 1.1.x4                         | 1 500 000   |
| Avskrivninger i 2 år: 1 500 000 / 6 år x 2 år = | 500 000     |
| Balanseført verdi på salgstidspunktet (1.1.x6): | D 1 000 000 |

Gevinst-/tapsoppgjør:

|   |           |
|---|-----------|
| Salgssum  | 1 100 000 |
| Balanseført verdi på salgstidspunktet (1.1.x6): | 1 000 000 |
| Gevinst   | 100 000   |

Regnskapsføres slik:

|                                |             |
|--------------------------------|-------------|
| Bank                           | D 1 100 000 |
| Biler                          | K 1 000 000 |
| Gevinst ved salg anleggsmidler | K 100 000   |

Leieforholdet:

Leieavtalen anses som en operasjonell leieavtale, og leiebeløpet kostnadsføres derfor direkte.

|                       |           |
|-----------------------|-----------|
| Andre driftskostnader | D 347 018 |
| Bank                  | K 347 018 |

### Oppsummering

Resultatregnskapet:

|                                      |           |
|--------------------------------------|-----------|
| Gevinst ved salg biler               | K 100 000 |
| Andre driftskostnader                | D 347 018 |
| <hr/>                                |           |
| Netto virkning på resultat før skatt | D 247 018 |

Balansen:

Ingen balansestørrelser pr. 31.12.x6.

### Alternativ 2

Regnskapslovens hovedregler benyttes. Dette betyr at leieavtalen behandles som en finansiell leieavtale. Når hovedregelen anvendes, skal salget og tilbakeleien vurderes som én transaksjon, jf. NRS 14, punkt 65. Salget anses som opptak av lån for foretaket, og det skal ikke foretas noe gevinst- og tapsoppgjør.

Salgssummen regnskapsføres slik:

|                  |             |
|------------------|-------------|
| Bank             | D 1 100 000 |
| Langsiktig gjeld | K 1 100 000 |

Balansført verdi for bilene blir stående uendret.

Bilene skal fortsatt avskrives etter gammel avskrivningsplan, jf. NRS 14, punkt 67. Årets avskrivninger blir da kr 250 000 ( $1\,500\,000 / 6$  år).

Regnskapsføres slik:

|               |           |
|---------------|-----------|
| Avskrivninger | D 250 000 |
| Biler         | K 250 000 |

Leibeløpet splittes i en rente- og en avdragsdel:

|  |         |
|--|---------|
| Renter = $1\,100\,000$ (gjeld) $\times 10\%$ = | 110 000 |
| Avdragsdelen blir da: $347\,018 - 110\,000 =$  | 237 018 |

Regnskapsføres slik:

|                  |           |
|------------------|-----------|
| Rentekostnader   | D 110 000 |
| Langsiktig gjeld | D 237 018 |
| Bank             | K 347 018 |

### Oppsummering

Resultatregnskapet:

|                                      |           |
|--------------------------------------|-----------|
| Avskrivninger                        | D 250 000 |
| Rentekostnader                       | D 110 000 |
| <hr/>                                |           |
| Netto virkning på resultat før skatt | D 360 000 |

|  |           |
|--|-----------|
| Balansen:                              |           |
| Biler (1 000 000 – 250 000)            | D 750 000 |
| Langsiktig gjeld (1 100 000 – 237 018) | K 862 982 |

- c) Bygg A: Balanseført verdi pr. 31.12.x5 er kr 5 357 142. Pr. 31.12.x6 forutsettes det at det foreligger indikasjoner på at det er behov for reversering av nedskrivningen, jf. NRS (F) *Nedskrivning av anleggsmidler*, punkt 7 og RL § 5-3, 3. ledd. Nedskrivningen skal reverseres opp til gjenvinnbart beløp, dog begrenset til det bokførte beløp vi ville ha hatt dersom vi aldri hadde nedskrevet bygget.

Begrensningene:

Gjenvinnbart beløp (det høyeste av netto salgsverdi og bruksverdi, jf. NRS (F) *Nedskrivning av anleggsmidler*, punkt 7):

|  |           |
|--|-----------|
| Netto salgsverdi                         | 5 500 000 |
| Bruksverdi                               | 5 750 000 |
| Gjenvinnbart beløp blir da kr 5 750 000. |           |

Hvis vi aldri hadde nedskrevet bygget, ville balanseført verdi ha vært:

$$7\,500\,000 - (7\,500\,000 / 30 \text{ år} \times 6 \text{ år}) = 6\,000\,000$$

Dette betyr at vi kan reversere opp til gjenvinnbart beløp kr 5 750 000.

|  |           |
|--|-----------|
| Gjenvinnbart beløp   | 5 750 000 |
| – Balanseført verdi pr. 31.12.x6 (etter avskrivning, men før reversering): |           |
| 5 357 142 – 214 286 <sup>1)</sup> =  | 5 142 856 |
| Reverseringsbeløp  | 607 144   |

- 1) Årets avskrivninger fremkommer slik:  $6\,000\,000$  (verdi etter nedskrivning i 20x2) / 28 år (rest økonomisk levetid på nedskrivningstidspunktet 31.12.x2).

Regnskapsførte beløp i 20x6:

|              |           |
|--------------|-----------|
| Avskrivning  | D 214 286 |
| Bygg A       | K 214 286 |
| Nedskrivning | K 607 144 |
| Bygg A       | D 607 144 |

*Oppsummering*

Resultatregnskapet:

|                                      |           |
|--------------------------------------|-----------|
| Avskrivning                          | D 214 286 |
| Nedskrivning                         | K 607 144 |
| Netto virkning på resultat før skatt | K 392 858 |

Balansen:

Bygg A D 5 750 000

d) Bygg B ble anskaffet 1.1.x2 for 5 000 000. Avskrivningstiden ble satt til 25 år. Balanseført verdi pr. 31.12.x5 er kr 4 200 000.

I begynnelsen av 20x6 kommer selskapets ledelse frem til at de bør endre økonomisk levetid til 40 år. En slik endring er en estimatendring og skal regnskapsføres i henhold til RL § 4-2, 2. ledd og NRS 5, punkt 3.3.

Vi har to alternative løsninger:

- 1) resultatføre virkningen av endringen på det tidspunkt estimatet endres
- 2) utsette resultatføringen (knekkpunktsløsningen)

#### **Alternativ 1**

Virkningen av estimatendringen må beregnes:

|   |           |
|---|-----------|
| Balanseført verdi 1.1.x6                            | 4 200 000 |
| – Den verdien vi ville ha hatt dersom vi hadde lagt |           |
| 40 års avskrivning til grunn fra dag 1:             |           |
| 5 000 000 – (5 000 000 / 40 år x4)                  | 4 500 000 |
| <hr/>   |           |
| = Virkningen av estimatendringen                    | 300 000   |

Regnskapsføres slik:

Bygg B D 300 000  
Avskrivninger K 300 000

Avskrivningene blir nå kr 125 000 (5 000 000 / 40 år = 125 000) pr. år.

Avskrivninger D 125 000  
Bygg B K 125 000

*Oppsummering:*

Resultatregnskapet:

Avskrivninger K 175 000

Balansen:

Bygg B (4 200 000 + 300 000 – 125 000) D 4 375 000

## Alternativ 2

Ved bruk av knekkpunktsløsningen beregnes nye avskrivninger til kr 116 667 (4 200 000 / 36 år) pr. år.

|               |           |
|---------------|-----------|
| Avskrivninger | D 116 667 |
| Bygg B        | K 116 667 |

*Oppsummering:*

|                     |           |
|---------------------|-----------|
| Resultatregnskapet: |           |
| Avskrivninger       | D 116 667 |

Balansen:

|                              |             |
|------------------------------|-------------|
| Bygg B (4 200 000 – 116 667) | D 4 083 333 |
|------------------------------|-------------|

## Deloppgave 4

Pr. 31.12.x5 har selskapet skatteøkende midlertidige forskjeller på kr 975 000, noe som gir en utsatt skatteforpliktelse på kr 273 000. Ilignet skatt for 20x5 ble kr 3 000 høyere enn avsetningen som ble foretatt pr. 31.12.x5.

Resultat før skattekostnad viser for 20x6 et underskudd på kr 750 000.

Midlertidige forskjeller pr. 31.12.x6:

| Balanspost                            | Regnskapsmessig verdi | Skattemessig verdi | Midlertidig forskjell |
|---------------------------------------|-----------------------|--------------------|-----------------------|
| Handelsvarer                          | 950 000               | 1 000 000          | -50 000               |
| Tilvirkede varer                      | 1 250 000             | 1 025 000          | 225 000               |
| Biler/Saldogruppe d) <sup>1)</sup>    | 550 000               | 320 000            | 230 000               |
| Gevinst- og tapskonto <sup>2)</sup>   | 0                     | 80 000             | -80 000               |
| Bygg/Saldogruppe h) <sup>3)</sup>     | 2 475 000             | 2 400 000          | 75 000                |
| Kundefordringer                       | 800 000               | 780 000            | 20 000                |
| Avsetning forventet tap <sup>4)</sup> | -50 000               | 0                  | -50 000               |
| Prosjekt i arbeid <sup>4)</sup>       | 0                     | 4 550 000          | -4 550 000            |
| Forskudd fra kunder <sup>4)</sup>     | 0                     | -4 800 000         | 4 800 000             |
| <b>SUM</b>                            | <b>5 975 000</b>      | <b>5 355 000</b>   | <b>620 000</b>        |

Selskapet har i 20x6 en reduksjon i midlertidige forskjeller på kr 355 000 (975 000 [IB] – 620 000 [UB]). Utsatt skatteforpliktelse basert på de midlertidige forskjeller i tabellen ovenfor blir kr 173 600 (620 000 × 0,28). Merk at eventuelt underskudd til fremføring ikke er hensyntatt her.

<sup>1)</sup> Biler / saldogruppe d)

Ved beregningen av skattemessig verdi på bilene er negativ saldo pr. 31.12.x5 hensyntatt, jf. skatteloven § 14-42 og § 14-44, 2. ledd.

|  |          |
|--|----------|
| Dette gir følgende skattemessig verdi: |          |
| Kjøp 2006                              | 600 000  |
| Negativ saldo IB                       | -200 000 |
| <hr/>                                  |          |
| Saldoavskrivningsgrunnlag              | 400 000  |
| 20 % saldoavskrivninger                | 80 000   |
| <hr/>                                  |          |
| Skattemessig verdi 31.12.x6            | 320 000  |

2) Gevinst- og tapskonto

Denne må tas med. Det er en skattemessig størrelse som endres i takt med inntektsføringer (20 %). Pr. 31.12.x6 utgjør gevinst- og tapskonto 80 000, og dette utgjør da en skattereduserende midlertidig forskjell. Påvirkes ikke av kjøp av ny bygning.

3) Bygning

Det er i løsningsforslaget lagt til grunn ½ års regnskapsmessig avskrivning (kjøpt i juli 20x6).

4) Langsiktig tilvirkningskontrakt

Pr. 31.12.x5:

Regnskapsmessig benytter vi løpende avregnings metode, og da har vi følgende poster: 50 % av kontrakten er fullført. Inntektsført beløp utgjorde derfor kr 3 000 000, og kostnader på kr 2 500 000 var resultatført i samme periode. Kunden har innbetalt kr 3 000 000, slik at Produksjonsbedriften AS har kr 0 i kundefordringer pr. 31.12.x5. Regnskapsmessig verdi av kontrakten var dermed kr 0.

Skattemessig benyttes fullført kontrakt med variabel tilvirkningskost. Påløpte kostnader kr 2 500 000 fratrukket faste kostnader kr 250 000 = kr 2 250 000, som da er skattemessig verdi av varebeholdning. Pr. 31.12.x5 hadde vi dermed en skattereduserende midlertidig forskjell på kr 2 250 000 (regnskapsmessig verdi i balansen = 0, skattemessig verdi = 2 250 000).

Skattemessig skal innbetalingen fra kunden behandles som forskudd og føres opp som gjeld i balansen. Vi har ingen tilsvarende regnskapsmessig post (innbetalingen er ført til reduksjon på kundefordringer).

Skattemessig har vi dermed en gjeldspost på kr 3 000 000, og det gir oss en skatteøkende midlertidig forskjell på kr 3 000 000.

Pr. 31.12.x6:

Kontrakten er fortsatt under arbeid. Vi må derfor ta med oss de inntekter og kostnader vi har fra 20x5. Fullføringsgraden er nå:

Påløpte kostnader = 5 000 000 (2 500 000 [20x5] + 2 500 000 [20x6]).

Totalt estimerte kostnader = 6 250 000 (påløpte kostnader + ytterligere 1 250 000).

Fullføringsgraden er 80 % (5 000 000 / 6 250 000 x 100).

Inntektsført beløp ved bruk av løpende avregnings metode skal være kr 4 800 000 (6 000 000 (kontraktssum) x 80 %) totalt pr. 31.12.x6. Herav inntektsført i 20x5 kr 3 000 000, noe som gir en inntektsføring i 20x6 på kr 1 800 000 (4 800 000 – 3 000 000).

Kunden har innbetalt kr 1 800 000 (i tillegg til de 3 000 000 som ble innbetalt i 20x5), og vi reduserer dermed kundefordringene pr. 31.12.x6 fra kr 1 800 000 til kr 0. Regnskapsmessig verdi av kundefordringene før ev. tapsavsetning er dermed kr 0.

Vi benytter fortsatt fullført kontrakt med variabel tilvirkningskost ved vurderingen av skattemessig verdi av kontrakten pr. 31.12.x6. Påløpte kostnader er nå kr 5 000 000 fratrukket faste kostnader (kr 250 000 [20x5] og kr 200 000 [20x6]) = 4 550 000, som er skattemessig verdi på varelageret tilknyttet tilvirkningskontrakten. Vi får da en skattereduserende midlertidig forskjell på kr 4 550 000 (regnskapsmessig verdi er 0).

#### *Forskudd fra kunder*

Forskudd fra kunder utgjør kr 4 800 000 pr. 31.12.x6 (3 000 000 fra 20x5 og 1 800 000 fra 20x6). Dette fremkommer som en skattemessig gjeldspost (men vi har ingen tilsvarende regnskapsmessig gjeldspost), og det gir en skatteøkende midlertidig forskjell på kr 4 800 000.

#### *Tap i kontrakten*

Pr. 31.12.x6 ser vi at vi kommer til å gå med tap på denne kontrakten. Totalt tap ser ut til å bli slik:

|                  |           |
|------------------|-----------|
| Kontraktssum     | 6 000 000 |
| Totale kostnader | 6 250 000 |
| <hr/>            |           |
| Forventet tap    | D 250 000 |

Det skal foretas avsetning for forventet tap i kontrakter, jf. NRS 2, punkt 33 og NRS 13, punkt 3.1 og 7.2.

For årene 20x5 og 20x6 er følgende inntekter og kostnader resultatført (regnskapsmessig):

|                                 |                         |           |
|---------------------------------|-------------------------|-----------|
| Inntekter:                      | 3 000 000 + 1 800 000 = | 4 800 000 |
| Kostnader:                      | 2 500 000 + 2 500 000 = | 5 000 000 |
| <hr/>                           |                         |           |
| Netto tap kostnadsført allerede |                         | D 200 000 |

Vi må kostnadsføre ytterligere kr 50 000 for å få tatt hele tapet på kr 250 000. Motposten er avsetning til forventet tap i balansen (kortsiktig gjeld). Dette er en ren regnskapsmessig gjeldspost (vi har ingen tilsvarende skattemessig gjeldspost), og vi får dermed en skattereduserende midlertidig forskjell på kr 50 000 pr. 31.12.x6.

#### *Skattepliktig resultat for 20x6:*

|  |           |  |
|--|-----------|--|
| Resultat før skattekostnad                       | D 750 000 |  |
| + Ikke fradragsberettiget representasjonskostnad | K 75 000  |  |
| – Verdiøkning omløpsaksjer                       | D 100 000 |  |
| – Skattefritt utbytte                            | D 25 000  |  |
| + Reduksjon midlertidige forskjeller             | K 355 000 |  |
| <hr/>  |           |  |
| = Skattepliktig resultat                         | D 445 000 |  |

Som vist i tabellen ovenfor har selskapet et skattemessig underskudd på kr 445 000 for 20x6. Dette underskuddet kan fremføres iht. skatteloven § 14-6 og gir isolert sett en utsatt skattefordel på kr 124 600 ( $445\,000 \times 0,28$ ).

Så lenge utsatt skatt skal presenteres netto, vil det i balansen pr. 31.12.x6 fremkomme en utsatt skatteforpliktelse på kr 49 000 ( $173\,600 - 124\,600$ ). De 173 600 fremkommer som 28 % av skatteøkende midlertidige forskjeller (se tabellen) på kr 620 000. Selskapet hadde en utsatt skatteforpliktelse på kr 273 000 pr. 31.12.x5, og i 20x6 er dermed reduksjonen i utsatt skatt kr 224 000 ( $273\,000 \text{ [IB]} - 49\,000 \text{ [UB]}$ ).

Skattekostnad for 20x6 fremkommer som følger:

|                             |           |
|-----------------------------|-----------|
| Betalbar skatt for 20x6     | 0         |
| For lite avsatt i fjor      | D 3 000   |
| Reduksjon utsatt skatt 20x6 | K 224 000 |
| <hr/>                       |           |
| = Skattekostnad for 20x6    | K 221 000 |

Årsresultatet for 20x6 blir dermed et underskudd på kr 529 000. Dette fremkommer slik:

|                            |           |
|----------------------------|-----------|
| Resultat før skattekostnad | D 750 000 |
| Skattekostnad              | K 221 000 |
| <hr/>                      |           |
| Årsresultat                | D 529 000 |

- b) Utsatt skattefordel er iht. RL § 6-2 et anleggsmiddel. Det følger av NRS (F) *Resultatskatt*, punkt 2.4 at utsatt skattefordel skal følge de generelle vurderingsreglene. Vurderingsregelen i § 5-3 angir at anleggsmidler skal nedskrives til virkelig verdi ved verdifall som forventes ikke å være forbigående. Nedskrivningsplikten er i tråd med forsiktighetsprinsippet i § 4-1. For at en utsatt skattefordel har verdi som kan balanseføres, må selskapet ved bruk av beste estimat, jf. § 4-2, sannsynliggjøre skattepliktig inntekt gjennom inntjening i fremtidige år eller gjennom realistisk skattetilpasning som gjør det mulig å utnytte fordelene. Dersom selskapet ikke kan sannsynliggjøre dette, er det ikke grunnlag for å balanseføre utsatt skattefordel, og den må kostnadsføres.

#### Deloppgave 5

Begrensningene med hensyn til hvor mye utbytte aksjeeierne kan ta ut, følger av aksjelovens § 8-1.

Begrensningen etter 1. ledd:

|  |           |
|--|-----------|
| Annen egenkapital 31.12.x5                               | 750 000   |
| + Årsresultat 20x6                                       | 600 000   |
| + Salg egne aksjer (salgssum 100 000 – pålydende 10 000) | 90 000    |
| <hr/>  |           |
| = Annen egenkapital 31.12.x6                             | 1 440 000 |



|   |  |           |
|---|--|-----------|
| - | Egne aksjer (pålydende)                      | 10 000    |
| - | Goodwill (IB 200 000 – avskrivninger 50 000) | 150 000   |
| - | Lån til selskapets aksjonær                  | 50 000    |
| = | Maksimalt utbytte etter 1. ledd              | 1 230 000 |

Begrensning etter 2. ledd:

|                         |           |
|-------------------------|-----------|
| Balansesum pr. 31.12.x6 | 4 500 000 |
| 10 % herav              | 450 000   |

Egenkapitalen før utbytteutdeling:

|   |                                     |           |
|---|-------------------------------------|-----------|
|   | Aksjekapital                        | 250 000   |
| - | Egne aksjer (pålydende)             | 10 000    |
| + | Overkursfond                        | 150 000   |
| + | Annen egenkapital                   | 1 440 000 |
| = | Sum egenkapital før utbytteutdeling | 1 830 000 |
| - | 10 % av balansesum                  | 450 000   |
| = | Maksimalt utbytte etter 2. ledd     | 1 380 000 |

1. ledd gir lavest verdi. Maksimalt utbytte blir dermed kr 1 230 000 gitt at de kvalitative kriteriene i AL § 8-1, 4. ledd er ivaretatt.

#### Deloppgave 6

Selskapet Pensjon AS har en pensjonsordning for sin daglige leder. Vi har fått følgende opplysninger:

1. Forventet sluttlønn er kr 561 800.
2. Pensjonen (inklusive pensjon fra folketrygden) skal utgjøre 50 % av sluttlønn:  $561\,800 \times 50\% = 280\,900$ . Pensjon fra folketrygden er beregnet til 180 900. Pensjon fra foretaket utgjør da 100 000 pr. år og forventes utbetalt i 10 år. Pensjonen skal ikke indeksreguleres.
3. Diskonteringsrenten er 5 %.
4. Forventet avkastning på pensjonsmidler er 7 %.
5. 31.12.x6 er det innbetalt ytterligere 100 000 på pensjonspremiefondet.

Vi ser bort fra arbeidsgiveravgift ved løsning av oppgaven.

a)

|  |         |
|--|---------|
| Brutto pensjonsforpliktelse pr. 31.12.x6: $772\,173 / 1,05 / 8 \times 7 =$ | 643 477 |
| - Brutto pensjonsforpliktelse pr. 31.12.x5                                 | 525 288 |
| Brutto pensjonskostnad 20x6  | 118 189 |

|   |        |
|---|--------|
| – Avkastning pensjonsmidler (500 000 x 7 %) | 35 000 |
| = Netto pensjonskostnad                     | 83 189 |

*Alternative beregningsmåter:*

|  |        |
|--|--------|
| Årets pensjonsopptjening 772 173 / 1,05 / 8=         | 91 925 |
| + Rentekostnad pensjonsforpliktelsen (525 288 x 5 %) | 26 264 |
| – Avkastning pensjonsmidler                          | 35 000 |
| = Netto pensjonskostnad                              | 83 189 |

|  |         |
|--|---------|
| Årets pensjonspremieinnbetaling                          | 100 000 |
| +/- Endring i netto pensjonsforpliktelse:                |         |
| Pr. 31.12.x5: (525 288 – 500 000) =                      | 25 288  |
| Pr. 31.12.x6: (643 477 – [500 000 + 100 000 + 35 000]) = | 8 477   |
| = Netto pensjonskostnad                                  | 83 189  |

b)

|  |         |
|--|---------|
| Brutto pensjonsforpliktelse                | 643 477 |
| Pensjonsmidler: 500 000 + 100 000 + 35 000 | 635 000 |
| Netto pensjonsforpliktelse                 | 8 477   |

## RE V2007

*Deloppgave 1*

a)

Resultatregnskapet: Ingen resultatposter for 2005.

Balansen:

Varelager / VIA D 6 000 000

Ingen midlertidig forskjell (regnskapsmessig og skattemessig behandling er lik) og dermed ingen utsatt skatt. Det er ikke behov for nedskrivning (ikke forventning om tap i kontrakten så langt).

b) Ved bruk av løpende avregnings metode vil regnskapsføringen følge av de grunnleggende prinsippene i RL § 4-1 (opptjenings- og sammenstillingsprinsippet). Se også NRS 2 *Anleggskontrakter*.

Det er ikke gitt opplysninger om hvordan fullføringsgraden skal beregnes. Det antas derfor at den kan beregnes med utgangspunkt i påløpte kostnader i forhold til totale estimerte

kostnader, jf. NRS 2, punkt 25. Fullføringsgraden beregnes til 40 % (6 000 000 x 100 / 15 000 000).

Resultatregnskapet:

|  |             |
|--|-------------|
| Inntektsføring i perioden blir (21 000 000 x 40 %) | K 8 400 000 |
| Påløpte kostnader                                  | D 6 000 000 |
| <hr/>  |             |
| Netto resultatført beløp                           | K 2 400 000 |

Balansen:

|                 |             |
|-----------------|-------------|
| Kundefordringer | D 8 400 000 |
|-----------------|-------------|

Midlertidige forskjeller:

|                                     |           |
|-------------------------------------|-----------|
| Regnskapsmessig verdi av kontrakten | 8 400 000 |
| Skattemessig verdi                  | 6 000 000 |
| <hr/>                               |           |
| Skatteøkende midlertidig forskjell  | 2 400 000 |

Dette gir en utsatt skatt på: 2 400 000 x 28 % = 672 000.

Vi får da følgende skattestørrelser:

Resultatregnskapet:

|                                      |           |
|--------------------------------------|-----------|
| Skattekostnad (endring utsatt skatt) | D 672 000 |
|--------------------------------------|-----------|

Balansen:

|              |           |
|--------------|-----------|
| Utsatt skatt | K 672 000 |
|--------------|-----------|

c) Ved bruk av fullført kontrakts metode skal forskuddsbetalingen føres opp som en kort-siktig forpliktelse i balansen, jf. NRS 8, punkt 4.4.2.1.

|                    |             |
|--------------------|-------------|
| Forskudd fra kunde | K 6 000 000 |
|--------------------|-------------|

Ingen andre regnskapsmessige effekter.

d) Ved bruk av løpende avregnings metode skal forskuddsbetalingen gå til reduksjon på kundefordringene slik at disse fremkommer netto med kr 2 400 000 (8 400 000 – 6 000 000).

Ingen påvirkning på resultatstørrelser og ingen virkning på midlertidige forskjeller ettersom forskuddet balanseføres både regnskapsmessig og skattemessig.

e)

Resultatregnskapet: Ingen resultatposter for 2006.

Balansen:  
Varelager / VIA D 9 600 000

Ingen midlertidig forskjell (regnskapsmessig og skattemessig behandling er lik) og dermed ingen utsatt skatt. Det er ikke behov for nedskrivning (ikke forventning om tap i kontrakten så langt).

Forskudd fra kunder på kr 9 600 000 balanseføres som kortsiktig gjeld.  
Forskudd fra kunder K 9 600 000

f) Fullføringsgraden er på 50 %  $(6\,000\,000 + 3\,600\,000) \times 100 / 19\,200\,000$ .

Resultatregnskapet:

Inntektsføring i perioden blir da:

|  |             |
|--|-------------|
| Opptjent inntekt pr. 31.12.06 $21\,000\,000 \times 50\% =$ | 10 500 000  |
| – Inntektsført 2005  | 8 400 000   |
| <hr/>  |             |
| Å inntektsføre i 2006                                      | K 2 100 000 |
| Kostnadsføringen tilsvarende påløpte kostnader             | D 3 600 000 |
| <hr/>  |             |
| Netto resultatført beløp                                   | D 1 500 000 |

Resultatregnskapet viser følgende poster:

|   |             |
|---|-------------|
| Inntektsført vedrørende tilvirkningskontrakt kontrakt | K 2 100 000 |
| Kostnader vedrørende tilvirkningskontrakt kontrakt    | D 3 600 000 |

Balansen:  
Kundefordringer  $(10\,500\,000 - 9\,600\,000)$  D 900 000  
Forskudd fra kunder er gått til reduksjon på kundefordringene.

Midlertidige forskjeller:

|                                     |         |
|-------------------------------------|---------|
| Regnskapsmessig verdi av kontrakten | 900 000 |
| Skattemessig verdi                  | 0       |
| <hr/>                               |         |
| Skatteøkende midlertidig forskjell  | 900 000 |

Dette gir en utsatt skatt på:  $900\,000 \times 28\% = 252\,000$ .

Pr. 1.1.06 hadde vi en utsatt skatteforpliktelse på 672 000. Denne er nå redusert til 252 000. Endringen på kr 420 000 regnskapsføres slik:

|                     |           |
|---------------------|-----------|
| Utsatt skatt (bal)  | D 420 000 |
| Skattekostnad (res) | K 420 000 |

Resultatregnskapet:  
Skattekostnad (endring utsatt skatt) K 420 000

Balansen:  
Utsatt skatt K 252 000

g) En kran tipper i november 2006, og utgiftene (råvarer, opprydding mv.) kommer på kr 500 000. Påløpte kostnader i 2006 kommer opp i kr 4 100 000 og forventet total-kostnad pr. 31.12.06 er på kr 19 700 000.

Vi har to alternativer:

- 1) Kostnadsføre 500 000 direkte i 2006 (som en separat hendelse).
- 2) La de 500 000 inngå som del av de påløpte og de totale estimerte kostnadene.

### Alternativ 1

Vi får da følgende posteringer:

Kostnader D 500 000

Ingen balanseposter.

Skattemessig behandling: Kostnadsføringen gir skattemessig fradrag, og vi reduserer derfor betalbar skatt med  $500\,000 \times 28\% = 140\,000$ .

Skattekostnad K 140 000  
Betalbar skatt (bal) D 140 000

Ingen midlertidig forskjell og dermed ingen utsatt skatteffekt.

### Alternativ 2

Fullføringsgraden må beregnes på nytt. Den blir nå  $51,27\%$  ( $6\,000\,000 + 3\,600\,000 + 500\,000$ )  $\times 100 / (19\,200\,000 + 500\,000)$ .

Resultatregnskapet:

|   |             |
|---|-------------|
| Opptjent inntekt pr. 31.12.06 $21\,000\,000 \times 51,27\% =$ | 10 773 000  |
| – Inntektsført 2005   | 8 400 000   |
| <hr/>   |             |
| Å inntektsføre i 2006   | K 2 373 000 |
| Kostnadsføringen tilsvarende påløpte kostnader:               | D 4 100 000 |
| <hr/>   |             |
| Netto resultatført beløp                                      | D 1 727 000 |

Resultatregnskapet viser følgende poster:

Inntektsført vedrørende tilvirkningskontrakt K 2 373 000  
Kostnader vedrørende tilvirkningskontrakt D 4 100 000

Balansen:

|  |             |
|--|-------------|
| Kundefordringer (10 773 000 – 9 600 000)                         | D 1 173 000 |
| Forskuddet fra kunder er gått til reduksjon på kundefordringene. |             |

Midlertidige forskjeller:

|                                     |           |
|-------------------------------------|-----------|
| Regnskapsmessig verdi av kontrakten | 1 173 000 |
| Skattemessig verdi <sup>1)</sup>    | –         |
| <hr/>                               |           |
| Skatteøkende midlertidig forskjell  | 1 173 000 |

<sup>1)</sup> Det forutsettes at det kan gjøres fradrag skattemessig for tapet på kr 500 000.

Dette gir en utsatt skatt på:  $1\,173\,000 \times 28\% = 328\,440$ . Pr. 1.1.06 hadde vi en utsatt skatteforpliktelse på 672 000. Denne er nå redusert til 328 440. Endringen på kr 343 560 regnskapsføres slik:

|                    |           |
|--------------------|-----------|
| Utsatt skatt (bal) | D 343 560 |
| Skattekostnad      | K 343 560 |

Resultatregnskapet:

|                                      |           |
|--------------------------------------|-----------|
| Skattekostnad (endring utsatt skatt) | K 343 560 |
|--------------------------------------|-----------|

Balansen:

|              |           |
|--------------|-----------|
| Utsatt skatt | K 328 440 |
|--------------|-----------|

#### Deloppgave 2

Ved løsning av oppgaven er RL § 4-1 (sammenstillings- og forsiktighetsprinsippet), RL § 5-3. NRS (F) *Nedskrivning av anleggsmidler*, NRS 3 *Hendelser etter balansedagen* og NRS 13 *Usikre forpliktelse og betingede eiendeler* lagt til grunn.

#### 2005:

Forliket er inngått, og det er dermed sikkert at selskapet vil få en erstatning på kr 400 000 fra kommunen. NRS 13 *Usikre forpliktelse og betingede eiendeler*, punkt 4.3.4 sier: «Oppgjørsverdien for regresskravet oppføres som en eiendel, forutsatt at det er så godt som sikkert at regresskravet vil bli innfridd.» I dette tilfellet er det sikkert (jf. forliket) at kravet vil bli innfridd, og det bør derfor føres opp som en eiendel allerede i 2005.

Vi får da følgende regnskapsføring:

|  |           |
|--|-----------|
| Krav på kommunen (langsiktig fordring) | D 400 000 |
| Inntekt vedr. erstatning               | K 400 000 |

#### 2006:

Ny leiekontrakt er inngått, og det må gjøres en vurdering av om nedskrivningen bør reverseres. Se NRS (F) *Nedskrivning av anleggsmidler*, punkt 7 for oversikt over indikatorer

på at nedskrivningen må reverseres. I dette tilfellet trekker det faktum at man har inngått nye leiekontrakter, i retning av reversering (punkt 2 og 4 i opplistingen er trolig relevante indikatorer her).

Gjenvinnbart beløp må beregnes. Det er det høyeste av netto salgsverdi og bruksverdi. Netto salgsverdi er kr 1 600 000.

Bruksverdi er kr 1 330 009<sup>1)</sup>  $(500\,000 - 20\,000)/1,055 + (520\,000 - 20\,000)/1,055^2 + (520\,000 - 20\,000)/1,055^3$ .

<sup>1)</sup> Neddiskontert til begynnelsen av 2006. Vi forutsetter med andre ord at betalingen skjer etterskuddsvis pr. 31.12. hvert år.

Netto salgsverdi er det høyeste av disse to og benyttes derfor som gjenvinnbart beløp.

Nedskrivningen skal reverseres opp til gjenvinnbart beløp, dog begrenset oppad til den verdien vi ville hatt dersom nedskrivning ikke hadde vært gjennomført, jf. NRS (F), punkt 7. Den sistnevnte verdien ville vært:

|                                    |           |
|------------------------------------|-----------|
| Pr. 31.12.03                       | 3 000 000 |
| Avskrivninger 2004                 | 200 000   |
| <hr/>                              |           |
| Balansført verdi 31.12.04          | 2 800 000 |
| Avskrivninger 2005                 | 200 000   |
| <hr/>                              |           |
| Balansført verdi 31.12.05 / 1.1.06 | 2 600 000 |

Pr. 1.1.06 ville vi ha hatt en verdi på kr 2 600 000 dersom nedskrivning ikke hadde vært gjennomført. Vi ser at vi kan reversere opp til gjenvinnbart beløp.

Regnskapsføring av reverseringen i 2006:

|              |             |
|--------------|-------------|
| Nedskrivning | D 1 600 000 |
| Bygg         | K 1 600 000 |

Årets avskrivninger beregnes og regnskapsføres slik:

$1\,600\,000 / 3 \text{ år} = 533\,333$

|               |           |
|---------------|-----------|
| Avskrivninger | D 533 333 |
| Bygg          | K 533 333 |

Årets inntekter og kostnader ved utleie regnskapsføres slik:

|                          |           |
|--------------------------|-----------|
| Husleieinntekt           | K 500 000 |
| Administrative kostnader | D 20 000  |

**2007:**

|               |           |
|---------------|-----------|
| Avskrivninger | D 533 333 |
| Bygg          | K 533 333 |

Årets inntekter og kostnader ved utleie regnskapsføres slik:

|                |           |
|----------------|-----------|
| Husleieinntekt | K 520 000 |
|----------------|-----------|

Administrative kostnader D 20 000

**2008:**

Avskrivninger D 533 333

Bygg K 533 333

Årets inntekter og kostnader ved utleie regnskapsføres slik:

Husleieinntekt K 520 000

Administrative kostnader D 20 000

*Deloppgave 3*

a) Henvisninger: RL § 4-1 (sammenstillingsprinsippet) og NRS (F) *Resultatskatt*

Oversikt over midlertidige forskjeller pr. 31.12.06:

|  | Regnskapsmessig verdi | Skattemessigverdi | Midlertidig forskjell |
|--|-----------------------|-------------------|-----------------------|
| Goodwill <sup>1)</sup>   | 300 000               | 320 000           | -20 000               |
| Forretningsbygg <sup>2)</sup>  | 9 400 000             | 9 604 000         | -204 000              |
| Gevinst- og tapskonto <sup>3)</sup>  | 0                     | -160 000          | 160 000               |
| Maskinpark <sup>4)</sup>   | 3 600 000             | 2 000 000         | 1 600 000             |
| Inventar <sup>5)</sup>   | 1 120 000             | 1 120 000         | 0                     |
| Råvarelager <sup>6)</sup>  | 1 000 000             | 1 100 000         | -100 000              |
| Varer i arbeid / ferdigvarer <sup>7)</sup>   | 3 800 000             | 3 800 000         | 0                     |
| Kundefordringer <sup>8)</sup>  | 4 500 000             | 4 750 000         | -250 000              |
| Pensjonsforpliktelse <sup>10)</sup>  | -2 186 000            | 0                 | -2 186 000            |
| Avsetning <sup>11)</sup>   | -1 000 000            | 0                 | -1 000 000            |
| Skattereduserende midlertidige forskjeller pr. 31.12.x6                                |                       |                   | -2 000 000            |
| Skattereduserende midlertidige forskjeller pr. 1.1.x6 beregnes til kr 112 000 / 0,28 = |                       |                   | -400 000              |
| Økning skattereduserende midlertidige forskjeller 20x6                                 |                       |                   | 1 600 000             |

1) Goodwill ble anskaffet 1.1.05 for kr 500 000 og avskrives regnskapsmessig over 5 år. Skattemessig avskrives goodwill med 20 % av saldo.

Regnskapsmessig verdi:  $500\,000 - (500\,000 / 5 \times 2) = 300\,000$

Skattemessig verdi:  $500\,000 \times 80\% \times 80\% = 320\,000$

2) Forretningsbygget ble anskaffet 01.07.05 for kr 10 000 000. Regnskapsmessig avskrives bygget over 25 år (lineært). Skattemessig avskrives det i saldogruppe i (2 %). Opplysningen om markedsverdien er ikke av interesse ettersom den er høyere enn anskaffelseskost (og bokført verdi). Oppskrivning er ikke tillatt verken regnskapsmessig eller skattemessig.

Regnskapsmessig verdi:  $10\,000\,000 - (10\,000\,000 / 25 \times 1,5) = 9\,400\,000$



Skattemessig verdi:  $10\,000\,000 \times 0,98 \times 0,98 =$  9 604 000

- 3) Begge tomtene ble solgt i løpet av året. Gevinst (regnskapsmessig og skattemessig) = 200 000 (salgssummer 400 000 + 800 000 – anskaffelseskost 1 000 000). Tomtene skal ikke avskrives verken regnskapsmessig eller skattemessig.

Den mest gunstige skattemessige løsningen er å utsette beskatningen gjennom gevinst- og tapskonto, jf. skatteloven § 14-52.

|   |         |
|---|---------|
| Tilført på gevinst – og tapskonto (gevinst) | 200 000 |
| Inntektsført 20 % i 2006                    | 40 000  |
| <hr/>                                       |         |
| Saldo på gevinst- og tapskonto 31.12.06     | 160 000 |

- 4) Vi har i 2006 hatt følgende transaksjoner vedrørende maskinparken:

Salg 01.07.06 for kr 1 500 000. Balanseført verdi på salgstidspunktet (for den aktuelle maskinen) var 1 600 000.

Regnskapsmessig verdi pr. 1.1.06 6 000 000

|                                      |            |
|--------------------------------------|------------|
| Solgt maskin (til balanseført verdi) | -1 600 000 |
| Avskrivninger                        | -800 000   |
| <hr/>                                |            |
| Regnskapsmessig verdi pr. 31.12.06   | 3 600 000  |

|                                 |            |
|---------------------------------|------------|
| Skattemessig verdi pr. 1.1.06   | 4 000 000  |
| Solgt maskin (til salgssum)     | -1 500 000 |
| <hr/>                           |            |
| Grunnlag saldoavskrivninger     | 2 500 000  |
| 20 % saldoavskrivninger herav   | 500 000    |
| <hr/>                           |            |
| Skattemessig verdi pr. 31.12.06 | 2 000 000  |

- 5) Regnskapsmessig verdi og skattemessig verdi av inventaret er lik ettersom avskrivningene er like.

Balanseført verdi pr. 31.12.06 er:

|   |           |
|---|-----------|
| Pr. 1.1.06  | 1 400 000 |
| Saldoavskrivninger 20 %                               | 280 000   |
| <hr/>   |           |
| Pr. 31.12.06 er regnskapsmessig og skattemessig verdi | 1 120 000 |

- 6) Råvarelageret: Regnskapsmessig verdi pr. 31.12.06 er kr 1 000 000. Regnskapsmessig er det gjennomført nedskrivning pga. vannskader. Dette utgjør kr 100 000. Slik nedskrivning får ingen skattemessig effekt, og vi får dermed følgende størrelser:

|                                |           |
|--------------------------------|-----------|
| Regnskapsmessig verdi 31.12.06 | 1 000 000 |
| Skattemessig verdi 31.12.06    | 1 100 000 |

- 7) Varer i arbeid og ferdigvarer blir regnskapsmessig målt til variabel tilvirkningskost. Skattemessig skal tilvirkningsvarer også måles til variabel tilvirkningskost, jf. skatteloven § 14-5.

Regnskapsmessig og skattemessig verdi pr. 31.12.06 = 3 800 000

- 8) Kundefordringer: Regnskapsmessig delkredereavsetning er på kr 250 000. Dette får ingen skattemessig effekt. Skattemessig skal sjablongregelen brukes, og ettersom vi ikke har konstaterte tap i de to siste årene, blir den skattemessige nedskrivningen på kr 0.

Regnskapsmessig verdi 31.12.06 4 500 000

Skattemessig verdi 31.12.06 4 750 000

- 9) Markedsbaserte omløpsaksjer: Inntektsført verdiøkning på 100 000 er en permanent forskjell. Vi ser her bort fra ev. skatt som påløper som følge av 3 %-regelen i skatteloven § 2-38.

- 10) Netto pensjonsforpliktelse er på kr 2 186 000 pr. 31.12.06. Dette er en ren regnskapsmessig forpliktelse.

Regnskapsmessig verdi pr. 31.12.06 2 186 000

Skattemessig verdi pr. 31.12.06 0

- 11) Balanseført annen kortsiktig gjeld er kr 1 000 000. Avsetningen gjelder skjønnsmessige avsetninger for påløpte kostnader, og slike avsetninger regnes ikke som gjeld skattemessig.

Regnskapsmessig verdi pr. 31.12.06 1 000 000

Skattemessig verdi pr. 31.12.06 0

- 12) Ikke fradragsberettigede representasjonsutgifter og gaver utgjør en permanent forskjell.

- 13) Dette forholdet medfører ingen korleksjon.

Regnskapsmessig resultat før skattekostnad K 2 500 000

Verdiendring markedsbaserte finansielle omløpsmidler D 100 000

Ikke fradragsberettigede kostnader K 138 000

Endring midlertidig forskjell K 1 600 000

---

Skattepliktig inntekt K 4 138 000

Betalbar skatt (4 138 000 x 28 %) D 1 158 640

Utsatt skattefordel IB 112 000

Utsatt skattefordel UB (2 000 000 x 28 %) = 560 000

---

Endring utsatt skattefordel 448 000

|   |             |
|---|-------------|
| Betalbar skatt                              | D 1 158 640 |
| Endring utsatt skatt(efordel)               | K 448 000   |
| <hr/>                                       |             |
| Skattekostnad 2006                          | D 710 640   |
| <br>  |             |
| Balansført utsatt skattefordel pr. 31.12.06 | D 560 000   |
| <br>  |             |
| Regnskapsmessig resultat før skatt          | K 2 500 000 |
| Skattekostnad                               | D 710 640   |
| <hr/>                                       |             |
| Årsresultat                                 | K 1 789 360 |

- b) Det er lagt til grunn at foretaket velger unntaksregelen om at virkningen av feil i tidligere årsregnskap kan resultatføres (NRS 5, punkt 3.5), og at feilen ikke anses som vesentlig (og derfor ikke spesifiseres som ekstraordinær post, se NRS 8, punkt 7.3.2). Dette gir ingen endring i de regnskapsmessige størrelsene i forhold til de svar vi har kommet til under spørsmål a).

Dersom man velger å anvende hovedregelen om å endre inngående balanse, får vi følgende korleksjon pr. 1.1.06:

|                        |           |
|------------------------|-----------|
| Utsatt skattefordel    | D 112 000 |
| Betalbar skatt (gjeld) | K 112 000 |

Resultatpostene endres ikke. Korleksjonen føres mot betalbar skatt. Årsaken til dette er at dersom vi hadde benyttet riktige størrelser på utsatt skattefordel i 2005, ville dette ha påvirket skattepliktig inntekt (gjennom posten endring midlertidige forskjeller) og dermed betalbar skatt.

|  |                           |
|--|---------------------------|
| Midlertidige forskjeller pr. 1.1.06 (224 000 / 0,28)       | 800 000                   |
| Netto skattereduserende midlertidig forskjell pr. 31.12.06 | 2 000 000                 |
| <hr/>  |                           |
| Økning skattereduserende midlertidig forskjell             | 1 200 000                 |
| <br>   |                           |
| Regnskapsmessig resultat før skattekostnad                 | K 2 500 000               |
| Verdiendring markedsbaserte finansielle OM                 | D 100 000                 |
| Ikke fradagsberettigede kostnader                          | K 138 000                 |
| Endring midlertidig forskjell                              | K 1 200 000 <sup>1)</sup> |
| <hr/>  |                           |
| Skattepliktig inntekt                                      | K 3 738 000 <sup>1)</sup> |
| <br>   |                           |
| Betalbar skatt 3 738 000 x 28 %                            | D 1 046 640 <sup>1)</sup> |

|   |                             |
|---|-----------------------------|
| Utsatt skattefordel pr. 1.1.06                        | 224 000 <sup>1)</sup>       |
| Utsatt skattefordel pr. 31.12.06 (2 000 000 x 28 %) = | 560 000                     |
| <hr/> Endring utsatt skattefordel                     | <hr/> 336 000 <sup>1)</sup> |
| <br>  |                             |
| Betalbar skatt  | D 1 046 640 <sup>1)</sup>   |
| Endring utsatt skatt(efordel)                         | K 336 000 <sup>1)</sup>     |
| <hr/> Skattekostnad 2006                              | <hr/> D 710 640             |
| <br>  |                             |
| Balanseført utsatt skattefordel pr. 31.12.06          | D 560 000                   |
| <br>  |                             |
| Regnskapsmessig resultat før skatt                    | K 2 500 000                 |
| Skattekostnad   | D 710 640                   |
| <hr/> Årsresultat                                     | <hr/> K 1 789 360           |

<sup>1)</sup> Disse postene er endret sammenlignet med løsningen under spørsmål a).

c) Se sensorveiledningen.

#### *Deloppgave 4*

a) AL § 8-1 1. ledd:

|  |                 |
|--|-----------------|
| Annen egenkapital 31.12.05                         | 800 000         |
| Årets resultat                                     | 1 250 000       |
| Salgssum, utover pålydende ved salg av egne aksjer | 875 000         |
| <hr/> Annen egenkapital 31.12.06                   | <hr/> 2 925 000 |
| Balanseført goodwill                               | (250 000)       |
| Balanseført utsatt skattefordel                    | (70 000)        |
| <hr/> Maksimalt utbytte etter AL § 8-1, 1. ledd    | <hr/> 2 605 000 |

AL § 8-1 2. ledd:

|   |                 |
|---|-----------------|
| Aksjekapital 31.12.06                           | 1 250 000       |
| Annen egenkapital 31.12.06                      | 2 925 000       |
| <hr/> Sum egenkapital pr. 31.12.06              | <hr/> 4 175 000 |
| 10 % av balansesummen                           | (1 500 000)     |
| <hr/> Maksimalt utbytte etter AL § 8-1, 2. ledd | <hr/> 2 675 000 |

1. ledd gir lavest verdi. Maksimalt utbytte blir dermed kr 2 605 000 gitt at de kvalitative kriteriene i AL § 8-1, 4. ledd er ivaretatt.

b) AL § 8-1 1. ledd:

|  |                         |
|--|-------------------------|
| Annen egenkapital 31.12.06 (øker med 350 000 x 0,72) | 3 177 000 <sup>1)</sup> |
| Balanseført goodwill                                 | (250 000)               |
| Balanseført FoU                                      | (350 000)               |
| Balanseført utsatt skattefordel                      | 0 <sup>2)</sup>         |
| <hr/>  |                         |
| Maksimalt utbytte etter AL § 8-1, 1. ledd            | 2 577 000               |

<sup>1)</sup> Beløpet fremkommer slik:

|                                  |             |
|----------------------------------|-------------|
| Annen egenkapital pr. IB         | K 800 000   |
| Solgte aksjer                    | K 875 000   |
| Korrigert årsresultat:           |             |
| Før korreksjon                   | K 1 250 000 |
| FoU aktiveres                    | K 350 000   |
| Økt utsatt skatt pga. aktivering | D 98 000    |
| Korrigert årsresultat            | K 1 502 000 |
| <hr/>                            |             |
| Korrigert annen egenkapital      | K 3 177 000 |

<sup>2)</sup> På grunn av utsatt skattegjeld knyttet til FoU (98 000 = 350 000 x 0,28) blir det nå en netto utsatt skattegjeld på kr 28 000.

AL § 8-1 2. ledd:

|  |                         |
|--|-------------------------|
| Sum egenkapital pr. 31.12.06 (øker med 350 000 x 0,72) | 4 427 000 <sup>3)</sup> |
| 10 % av balansesummen (15 000 000 + 350 000 – 70 000)  | (1 528 000)             |
| <hr/>  |                         |
| Maksimalt utbytte etter AL § 8-1, 2. ledd              | 2 899 000               |

1. ledd gir lavest verdi. Maksimalt utbytte blir dermed kr 2 577 000, dvs. litt lavere enn i a) gitt at de kvalitative kriteriene i AL § 8-1, 4. ledd er ivarettatt.

<sup>3)</sup> Dette skyldes følgende: Vi får økte midlertidige forskjeller når vi balansefører FoU regnskapsmessig og samtidig kostnadsfører FoU skattemessig. Økt skatteøkende midlertidig forskjell gir økt utsatt skatt. De 350 000 x 0,72 = 252 000 fremkommer som økt annen egenkapital gjennom økt regnskapsmessig resultat.

De 4 427 000 fremkommer slik:

Sum egenkapital som vist under a) 4 175 000 + 252 000 = 4 427 000

c) AL § 8-1 1. ledd:

|  |                         |
|--|-------------------------|
| Annen egenkapital 31.12.06 (øker med 250 000 x 0,72) | 3 105 000 <sup>4)</sup> |
| Balanseført goodwill                                 | (250 000)               |
| Balanseført utsatt skattefordel                      | 0 <sup>5)</sup>         |
| <hr/>  |                         |
| Maksimalt utbytte etter AL § 8-1, 1. ledd            | 2 855 000               |

|   |           |
|---|-----------|
| 4) Fremkommer slik:   |           |
| Annen egenkapital under a) =  | 2 925 000 |
| + Økt resultat pga. endring vurdering lager: $250\,000 \times 72\% =$ | 180 000   |
| =   | 3 105 000 |

5) På grunn av utsatt skattegjeld knyttet til varene ( $70\,000 = 250\,000 \times 0,28$ ) blir det nå en netto utsatt skatt lik 0.

AL § 8-1 2. ledd:

|   |                         |
|---|-------------------------|
| Sum egenkapital pr. 31.12.06 (øker med $250\,000 \times 0,72$ ) | 4 355 000 <sup>6)</sup> |
| 10 % av balansesummen ( $15\,000\,000 + 250\,000 - 70\,000$ )   | (1 518 000)             |
| Maksimalt utbytte etter AL § 8-1, 2. ledd                       | 2 837 000               |

2. ledd gir lavest verdi. Maksimalt utbytte blir dermed kr 2 837 000, dvs. høyere enn i a) gitt at de kvalitative kriteriene i AL § 8-1, 4. ledd er ivaretatt.

6) Vi får økte midlertidige forskjeller når vi regnskapsmessig vurderer varene til full tilvirkningskost, mens vi skattemessig benytter variabel tilvirkningskost. Dette gir økt skatteøkende midlertidig forskjell som igjen gir økt utsatt skatt. De  $250\,000 \times 0,72 = 180\,000$  fremkommer som økt annen egenkapital gjennom økt regnskapsmessig resultat.

De 4 355 000 fremkommer som sum egenkapital som vist under a):  $4\,175\,000 + 180\,000 = 4\,355\,000$ .

### Deloppgave 5

Henvisninger: RL §§ 1-3, 3-6 og 5-19. NRS (F) *Virksomhetskjøp og konsernregnskap* og NRS (F) *Resultatskatt*.

a) Mor AS har 1.1.01 kjøpt 100 % av aksjene i Datter AS for kr 9 000. Ved løsning av oppgaven bygger løsningsforslaget blant annet på regnskapsloven § 5-17, NRS (F) *Resultatskatt* og NRS (F) *Virksomhetskjøp og konsernregnskap*.

Selve kjøpet må posteres inn i regnskapet til Mor AS. Dette posteres slik:

|                    |         |
|--------------------|---------|
| Aksjer i Datter AS | D 9 000 |
| Omløpsmidler       | K 9 000 |

Merverdianalyse må gjennomføres før vi kan utarbeide konsernbalansen:

|  |         |
|--|---------|
| Bokført verdi av egenkapital i Datter AS                     | 3 500   |
| Merverdier i varelager                                       | + 2 500 |
| Merverdier i anleggsmidler                                   | + 4 000 |
| Utsatt skatt på merverdier $(2\,500 + 4\,000) \times 28\% =$ | - 1 820 |
| Substansverdi  | 8 180   |
| Kostpris for aksjene   | 9 000   |
| Goodwill   | 820     |

Konsernbalansen på konsernetableringstidspunktet:

|                                 | Mor AS        | Datter AS     | Eliminering   |               | Konsern       |
|---------------------------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
|                                 |               |               | Debet         | Kredit        |               |
| Goodwill                        | 0             | 0             | 820           |               | 820           |
| Varige driftsmidler             | 35 000        | 10 000        | 4 000         |               | 49 000        |
| Aksjer i datter                 | 9 000         | 0             |               | 9 000         | 0             |
| Omløpsmidler                    | 3 500         | 10 000        | 2 500         |               | 16 000        |
| <i>Sum eiendeler</i>            | <i>47 500</i> | <i>20 000</i> |               |               | <i>65 820</i> |
| Aksjekapital                    | 500           | 1 000         | 1 000         |               | 500           |
| Overkursfond                    | 1 000         | 0             |               |               | 1 000         |
| Annen egenkapital               | 2 000         | 2 500         | 2 500         |               | 2 000         |
| Utsatt skatt                    | 0             | 0             |               | 1 820         | 1 820         |
| Gjeld                           | 44 000        | 16 500        |               |               | 60 500        |
| <i>Sum gjeld og egenkapital</i> | <i>47 500</i> | <i>20 000</i> | <i>10 820</i> | <i>10 820</i> | <i>65 820</i> |

- b) Fusjoner skal som hovedregel regnskapsføres som transaksjoner, jf. RL § 5-14. Vi har ingen informasjon om at selskapene kan regnskapsføre fusjonen til kontinuitet og legger derfor til grunn at den følger hovedregelen (transaksjon). Det er lagt til grunn at Mor AS er overtakende part i fusjonen. Ved løsning av oppgaven er det lagt til grunn at virkelig verdi av Datter AS er kr 9 000. Dette er det beløpet Mor AS var villig til å betale ved kjøp av Datter AS.

Virkelig verdi av Mor AS er:

|  |              |
|--|--------------|
| Bokført verdi av egenkapitalen           | 3 500        |
| Merverdier                               | 6 500        |
| Utsatt skatt på merverdier <sup>1)</sup> | -1 820       |
| <b>Virkelig verdi av egenkapitalen</b>   | <b>8 180</b> |

<sup>1)</sup> Det forutsettes at merverdiene i sin helhet gjelder anleggsmidler som det etableres midlertidige forskjeller på.

Virkelig verdi av Datter AS er:

|  |              |
|--|--------------|
| Bokført verdi av egenkapitalen         | 3 500        |
| Merverdier varelager                   | 4 000        |
| Merverdier anleggsmidler               | 2 500        |
| Utsatt skatt på merverdier             | - 1 820      |
| Goodwill                               | 820          |
| <b>Virkelig verdi av egenkapitalen</b> | <b>9 000</b> |

Det forutsettes at selskapene ønsker å gjennomføre en skattefri fusjon, og at bytteforholdet derfor beregnes på bakgrunn av virkelig verdi av selskapene. Bytteforholdet blir da  $8\,180 : 9\,000 = 0,91 : 1$ .

Aksjekapitalforhøyelsen i overtakende selskap blir bestemt av bytteforholdet. Bytteforholdet er  $0,91 : 1$ , og aksjekapitalforhøyelsen i Mor AS blir da  $550 (500 \times 1 / 0,91)$ . Aksjekapitalen i Mor AS blir dermed kr 1 050 etter fusjonen.

Virkelig verdi av Datter AS var kr 9 000. Av dette føres kr 550 som økning i aksjekapitalen. Resten (kr 8 450) skal føres mot overkursfond.

|                                 | Mor AS        | Datter AS     | Eliminering   |               | Fusjonert selskap |
|---------------------------------|---------------|---------------|---------------|---------------|-------------------|
|                                 |               |               | Debet         | Kredit        |                   |
| Goodwill                        | 0             | 0             | 820           |               | 820               |
| Varige driftsmidler             | 35 000        | 10 000        | 4 000         |               | 49 000            |
| Omløpsmidler                    | 12 500        | 10 000        | 2 500         |               | 25 000            |
| <i>Sum eiendeler</i>            | <i>47 500</i> | <i>20 000</i> |               |               | <i>74 820</i>     |
| Aksjekapital                    | 500           | 1 000         | 1 000         | 550           | 1 050             |
| Overkursfond                    | 1 000         | 0             |               | 8 450         | 9 450             |
| Annen egenkapital               | 2 000         | 2 500         | 2 500         |               | 2 000             |
| Utsatt skatt                    | 0             | 0             |               | 1 820         | 1 820             |
| Gjeld                           | 44 000        | 16 500        |               |               | 60 500            |
| <i>Sum gjeld og egenkapital</i> | <i>47 500</i> | <i>20 000</i> | <i>10 820</i> | <i>10 820</i> | <i>74 820</i>     |

c)

Konsernregnskapet skal etter regnskapsloven § 3-6, 1. ledd bygge på de konsoliderte selskapenes selskapsregnskaper. I løsningen er det derfor tatt utgangspunkt i regnskapene til Mor AS og Datter AS.

|                                   | Mor AS       | Datter AS    | Eliminering   |        | Konsern      |
|-----------------------------------|--------------|--------------|---------------|--------|--------------|
|                                   |              |              | Debet         | Kredit |              |
| <b>Resultatregnskap</b>           |              |              |               |        |              |
| Driftsinntekter                   | 35 500       | 15 000       | 2 000 3)      |        | 48 500       |
| Gevinst ved salg av anleggsmidler | 500          | -            | 500 1)        |        | -            |
| Driftskostnader                   | 29 000       | 10 000       | 2 500 2)      | 800 3) | 40 700       |
| Avskrivninger                     | 5 000        | 1 350        | 82 4), 400 5) | 50 1)  | 6 782        |
| <i>Driftsresultat</i>             | <i>2 000</i> | <i>3 650</i> |               |        | <i>1 018</i> |



|                                   | Mor AS        | Datter AS     | Eliminering                    |                                | Konsern       |
|-----------------------------------|---------------|---------------|--------------------------------|--------------------------------|---------------|
|                                   |               |               | Debet                          | Kredit                         |               |
| Netto finanskostnad               | 2 000         | 500           |                                |                                | 2 500         |
| <i>Resultat før skattekostnad</i> | -             | 3 150         |                                |                                | -1 482        |
| Skattekostnad                     | -             | 882           | 14 1)                          | 140 1), 700 2), 336 3), 112 4) | -392          |
| <i>Årsresultat</i>                | -             | 2 268         |                                | 3 358 7)                       | -1 090        |
| <b>Balanse</b>                    |               |               |                                |                                |               |
| Goodwill                          |               |               | 820 a)                         | 82 4)                          | 738           |
| Varige driftsmidler               | 27 000        | 12 150        | 4 000 a), 50 1)                | 500 1), 400 5)                 | 42 300        |
| Aksjer i datter                   | 9 000         | -             |                                | 9 000 a)                       | -             |
| Omløpsmidler                      | 11 500        | 11 000        | 2 500 a)                       | 2 500 2), 1 200 3)             | 21 300        |
| <i>Sum eiendeler</i>              | <i>47 500</i> | <i>23 150</i> |                                |                                | <i>64 338</i> |
| Aksjekapital                      | 500           | 1 000         | 1 000 a)                       |                                | 500           |
| Overkursfond                      | 1 000         | -             |                                |                                | 1 000         |
| Annen egenkapital                 | 2 000         | 4 768         | 2 500 a), 3 358 7)             |                                | 910           |
| Utsatt skatt                      | -             | -             | 140 1), 700 2), 336 3), 112 6) | 1 820 a), 14 1),               | 546           |
| Gjeld                             | 44 000        | 16 500        |                                |                                | 60 500        |
| Betalbar skatt                    | -             | 882           |                                |                                | 882           |
| <i>Sum gjeld og egenkapital</i>   | <i>47 500</i> | <i>23 150</i> | <i>21 012</i>                  | <i>21 012</i>                  | <i>64 338</i> |

- a) Dette er elimineringen av aksjer i datterselskapet, merverdier og utsatt skatt på merverdier som ble gjennomført på oppkjøpstidspunktet (se spørsmål a).
- 1) Eliminering av internt salg av anleggsmidler fra Mor AS til Datter AS (nedstrømssalg) på kr 3 500. Balanseført verdi hos Mor AS var på salgstidspunktet kr 3 000. Eliminering av urealisert internergevinst på kr 500 og tilhørende utsatt skatt kr 140. For konsernet er avskrivningsgrunnlaget uendret, og vi må korrigere for de ekstra avskrivningene som er gjennomført hos Datter AS, kr 50 (500 / 10 år), samt tilhørende utsatt skatt på kr 14 (50 x 0,28).
- 2) Reversering av merverdi på varelager kr 2 500 og tilhørende utsatt skatt kr 700.
- 3) Eliminering av internt varesalg på kr 1 200 (2 000 – 800) og tilhørende utsatt skattefordel kr 336.
- 4) Avskrivning av goodwill kr 82 (820 / 10).
- 5) Avskrivning av merverdi anleggsmidler kr 400 (4 000 / 10).
- 6) Reversering utsatt skatt merverdi anleggsmidler kr 112 (400 x 0,28).
- 7) Netto virkning kr 3 358 av elimineringene i resultatregnskapet korrigeres mot annen egenkapital.