**Examen EV AA 18 januari 2017 Uitwerking en puntenverdeling**

**Opgave 1 (33 punten)**

**Vraag 1 (27 punten)**

Geef voor de volgende posten in de geconsolideerde balans per 31 december 2016 van FRISBlue aan welke wijzigingen moeten worden aangebracht teneinde deze balans ten behoeve van de verslaggeving van de BLUE-groep in overeenstemming te brengen met IFRS:

• Kosten van uitgifte van aandelen en de daarmee samenhangende Wettelijke reserve

• Installaties en het daarmee samenhangende groot onderhoud

• Deelneming De Hollandsche Pot en de daarmee samenhangende Wettelijke reserve

• Voorziening reorganisatie

Onderbouw elke wijziging met **(a)** een motivering en **(b)** zo mogelijk een berekening.

***Antwoord***

*Voor alle gevraagde posten geldt bij de beantwoording dat aard, motivering, wijziging en kwantificering in hun onderlinge samenhang moeten worden beoordeeld. Indien uit het antwoord blijkt dat bijvoorbeeld een wettelijke reserve in zijn geheel vervalt, dan hoeft het bedrag daarvan (kwantificering) niet meer te worden benoemd.*

***Kosten van uitgifte van aandelen/Wettelijke reserve***

*Aard van de wijziging en motivering* ***3 punten***

*Deze kosten mogen volgens IAS 38 niet worden geactiveerd maar moeten direct ten laste van het eigen vermogen worden gebracht.* ***1 pt***

*Hiervoor komt de posten Agio (voorkeur) en Overige reserves in aanmerking.*  ***1 pt***

*Als gevolg van wegvallen actief én omdat IFRS geen wettelijke reserves erkent, vervalt de Wettelijke reserve ad 20.000* ***(1 pt)*** *(en wordt overgeboekt naar de Overige reserves).*

*Wijziging en berekening* ***3 punten***

*Agio of Overige reserves onder het eigen vermogen neemt af met de betaalde emissiekosten van 50.000.* ***1 pt***

*Kosten van uitgifte aandelen onder immateriële vaste activa ad 20.000 vervalt.*

*Overige reserves onder het eigen vermogen neemt toe met 30.000 als gevolg van vervallen afschrijvingen over de jaren 2014 tot en met 2016.* ***1 pt samen***

*Wettelijke reserves neemt af met 20.000. Overige reserves neemt toe met 20.000.* ***1 pt samen***

***Alternatief:*** *zowel de actiefpost Kosten van uitgifte aandelen als Wettelijke reserve emissiekosten, beide 20.000, vervallen.* ***2 pt***

***Installaties/Voorziening groot onderhoud***

*Aard van de wijziging en motivering* ***4 punten***

*In geval van groot onderhoud is geen sprake van een in rechte afdwingbare of een feitelijke verplichting. Vormen van een voorziening groot onderhoud is daarom niet toelaatbaar. In plaats daarvan, en indien de kosten van groot onderhoud betrouwbaar zijn te bepalen, schrijft IFRS de componentenmethode voor.* ***2 pt***

*Dit betekent dat onder IFRS de voorziening groot onderhoud vervalt* ***(1 pt)*** *en dat de boekwaarde van het actief voor de berekening van de periodieke afschrijving moet worden gesplitst in twee onderdelen (IAS 16.7 en 13).* ***1 pt***

*Wijziging en berekening* ***3 punten***

*Componentenmethode vlgs IFRS:*

*GrOnd Overig Totaal*

*5 jaar 20 jaar*

*Aanschaf 1-1-2009 80.000 560.000 640.000*

*Afschrijving 2009-2013:*

*5 x 20% (16.000) resp 5% (28.000) - 80.000 - 140.000 - 220.000*

*Boekwaarde 31-12-2013 0 420.000 420.000*

*Uitgaven onderhoud 1-1-2014 80.000 80.000*

*Afschrijving 2014-2016:*

*3 x 20% (16.000) resp 5% (28.000) - 48.000 - 84.000 - 132.000*

*Boekwaarde 31-12-2016 32.000 336.000 368.000*

*Installaties (Materiële vaste activa) neemt af met 16.000 (384.000-368.000).* ***1 pt***

*Voorziening groot onderhoud vervalt: 48.000.* ***1 pt***

*Overige reserves nemen toe met 32.000.* ***1 pt***

***Deelneming De Hollandsche Pot/Wettelijke reserve***

*Aard van de wijziging en motivering* ***4 punten***

*(Het 40%-belang in De Hollandsche Pot kwalificeert als een deelneming waarin invloed van betekenis op het financiële en zakelijke beleid kan worden uitgeoefend (IAS 28.5).)*

*IFRS schrijft voor om in de geconsolideerde jaarrekening dergelijke deelnemingen te waarderen volgens de equity-methode (IAS 28.16).* ***3 pt***

*IFRS erkent geen wettelijke reserves dus ook niet de door FRISBlue opgenomen wettelijke reserve ingehouden winsten deelnemingen ad 70.000 (130.000-60.000).* ***1 pt***

*Wijziging en berekening* ***6 punten***

*Bij de equity-methode blijft de betaalde goodwill begrepen in de boekwaarde van de deelneming. Onder NL GAAP is de betaalde goodwill rechtstreeks ten laste van de overige reserves gebracht. Het goodwillbedrag is niet gegeven en moet nog worden berekend.*

*Boekwaarde deelneming eind 2016 290.000*

*Bijgeboekte resultaten sinds aankoop 130.000*

*Uitgekeerde dividenden sinds aankoop - 60.000*

*Vermogensmutatie sinds aankoop 70.000* ***2 pt, teken goed***

*Nettovermogenswaarde op moment aankoop 220.000*

*Aankoopprijs 470.000*

*Betaalde goodwill 250.000* ***1 pt***

*Waardering deelneming onder Financiële vaste activa neemt toe met de betaalde goodwill ad 250.000, en wordt dan 540.000 (470.000 + 130.000 – 60.000).*

*Overige reserves nemen toe met 250.000 (540.000 – 290.000).* ***1 pt samen***

*Wettelijke reserves nemen af met 70.000.* ***1 pt***

*Overige reserves nemen toe met 70.000.* ***1 pt***

***Voorziening reorganisatie***

*Aard van de wijziging en motivering* ***3 punten***

*Het informeren van personeel en ondernemingsraad heeft in maart 2017, voor het opmaken van de jaarrekening 2016, plaatsgevonden. In die situatie staat RJ toe dat FRISBlue een voorziening vormt.* ***1 pt***

*Volgens IFRS daarentegen is het vormen van een voorziening voor reorganisatiekosten alleen mogelijk wanneer op of voor balansdatum met de uitvoering van het plan is begonnen of bekend is gemaakt aan degenen voor wie de reorganisatie gevolgen zal hebben.*  ***2 pt***

*De voorziening mag volgens IFRS niet worden opgenomen (IAS 37.70 e.v.).*

*Wijziging en berekening* ***1 punt***

*Voorziening reorganisatie ad 388.000 vervalt*

*Overige reserves nemen toe met 388.000*

***Recapitulatie aanpassingen geconsolideerde balans per 31 december 2016 (27 punten)***

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| ***Balanspost*** | ***Wijziging + berekening (aard en motivering apart nemen)*** | ***Punten***  ***berekening*** | ***Punten motivering*** |
| *Kosten van uitgifte aandelen* | *Geactiveerde kosten -20.000*  *Overige reserves +30.000*  *Agio -50.000*  *Wettelijke reserves -20.000*  *Overige reserves +20.000*  *Alternatief:*  *Geactiveerde kosten -20.000*  *Wettelijke reserves -20.000* | ***1***  ***1***  ***1***  ***(2)*** | ***3*** |
| *Installaties/Voorziening groot onderhoud* | *Installaties -16.000*  *Voorziening groot onderhoud -48.000*  *Overige reserves +32.000* | ***3*** | ***4*** |
| *Deelneming De Hollandsche Pot* | *Deelneming +250.000*  *Overige reserves +250.000*  *Alternatief: waarderen tegen verkrijgingsprijs inclusief goodwill, totaal 470.000*  *Wettelijke reserves -70.000*  *Overige reserves +70.000* | ***4***  ***1***  ***1*** | ***4*** |
| *Voorziening reorganisatie* | *Voorziening reorganisatie -388.000*  *Overige reserves +388.000* | ***1*** | ***3*** |
|  | *Totaal aantal punten* | ***13*** | ***14*** |

**Vraag 2 (6 punten)**

Geef voor deze twee resultaatposten aan welke wijzigingen FRISBlue moet aanbrengen teneinde deze resultaten ten behoeve van de verslaggeving van de BLUE-groep in overeenstemming te brengen met IFRS.

Onderbouw elke wijziging met een berekening.

***Antwoord***

***Let op doorwerkfouten van vraag 1!***

***Kosten van uitgifte van aandelen***

*Aard van de wijziging en motivering (niet gevraagd, maar ten behoeve van onderbouwing wijziging)*

*Ingeval van een activeringsverbod volgens IFRS is geen sprake van stelselmatige afschrijving zoals onder NL GAAP is gebeurd. De afschrijving 2016 ad 10.000 vervalt.*

*Wijziging en berekening* ***3 punten***

*Afschrijving immateriële vaste activa neemt af met 10.000.*

***Installaties in samenhang met groot onderhoud***

*Aard van de wijziging en motivering*

*Afschrijving wijzigt als gevolg van onderkenning twee componenten onder IFRS en toevoeging aan voorziening groot onderhoud vervalt want niet toegestaan onder IFRS.*

*Wijziging en berekening* ***3 punten***

*NL GAAP: afschrijving installaties 2016 5% van 640.000 32.000* ***1 pt***

*Toevoeging voorziening 2016 80.000 / 5 16.000* ***1 pt***

*Last totaal 48.000*

*IFRS: afschrijving installaties 28.000 + 16.000 44.000* ***1 pt***

*Hogere winst 2016 voor belastingen vlgs IFRS 4.000*

***Recapitulatie aanpassingen geconsolideerde winst-en-verliesrekening 2016 (6 punten)***

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| ***Balanspost*** | ***Wijziging + berekening*** | ***Punten*** |
| *Kosten van uitgifte aandelen* | *Afschrijving -10.000* | ***3*** |
| *Installaties en groot onderhoud* | *Afschrijving +12.000*  *Toevoeging voorziening -16.000* | ***2***  ***1*** |

**Opgave 2 (34 punten)**

**Vraag 1 (2 punten)**

Toon op twee manieren cijfermatig aan dat Neways voor de opstelling van haar vennootschappelijke jaarrekening gebruik maakt van de waarderingsgrondslagen in de geconsolideerde jaarrekening.

***Antwoord***

*Balans: Het geconsolideerde eigen vermogen en het vennootschappelijk eigen vermogen zijn aan elkaar gelijk, ad 70.554.* ***1 pt***

*Winst-en-verliesrekening: het geconsolideerde nettoresultaat en het vennootschappelijke nettoresultaat zijn aan elkaar gelijk, ad 3.220.* ***1 pt***

**Vraag 2 (11 punten)**

Geef door middel van een journaalpost aan hoe de financiële gevolgen in verband met deze overnametransactie in de **geconsolideerde** jaarrekening **2014** zijn verwerkt. Hierbij hoeft geen onderscheid gemaakt te worden binnen de door Neways geïdentificeerde activa en verplichtingen van de BuS groep.

***Antwoord***

*Activa (B) 82.664* ***1 pt (Salderen activa en***

*a\ Verplichtingen (B) 39.693* ***1 pt (verplichtingen akkoord***

*a\ Overige bedrijfsopbrengsten (WV) 3.504* ***2 pt***

*a\ Geldmiddelen (B) 27.185* ***1 pt dwf leningen***

*a\ Rentedragende leningen (B) 3.000* ***2 pt***

*a\ Geplaatst en gestort kapitaal (B) 497* ***2 pt (indien samen tot één***

*a\ Agio (B) 8.785* ***1 pt (post, dan dwf. Eigen***

***vermogen: 0 pt***

*Transactiekosten (WV) 2.086* ***1 pt***

*a\ Geldmiddelen (B) 2.086*

**Vraag 3 (3 punten)**

Geef aan waarom de in 2015 verantwoorde last van de in het boekjaar toegekende opties lager is dan de reële waarde van de in 2015 toegekende opties. Maak uitsluitend gebruik van de verstrekte informatie in de toelichting ‘op aandelen gebaseerde betalingsovereenkomsten’.

***Antwoord***

*De opties kunnen drie jaar na toekenning worden uitgeoefend gedurende een periode van twee jaar. Bij uitdiensttreding van een optiehouder vervallen diens optierechten.* ***1 pt***

*Er is dus sprake van prestatie gerelateerde voorwaarden, waarbij de kosten volgens IFRS 2 aan de jaren moeten worden toegerekend waarin de prestatie is geleverd* ***2 pt***

**Vraag 4 (4 punten)**

Toon cijfermatig aan dat de in 2014 en 2015 toegekende op aandelen gebaseerde betalingsovereenkomsten van Neways in eigenvermogensinstrumenten worden afgewikkeld.

***Antwoord***

*Uit het mutatieoverzicht van het eigen vermogen blijkt dat de in 2015 geboekte kosten ad € 57.830* ***(2 pt)*** *(45.009+12.821) ten gunste van agio zijn geboekt* ***(2 pt)****.*

*(Personeelskosten 58*

*a\ Agio 58)*

**Vraag 5 (4 punten)**

Geef door middel van een journaalpost aan hoe deze mutatie in de geconsolideerde jaarrekening 2015 is verwerkt.

***Antwoord: 2 punten voor structuur journaalpost; 2 punten voor bedrag***

*Belastinglast (WV) 40.000*

*a\ Uitgestelde belastingvordering (B) 40.000*

**Vraag 6 (5 punten)**

Geef door middel van een journaalpost aan hoe de uitgifte van de converteerbare achtergestelde obligatielening in de geconsolideerde jaarrekening **2014** is verwerkt.

***Antwoord***

*Geldmiddelen (B) 5.000* ***1 pt voor regel***

*a\ Agio (B)* ***1 pt*** *131* ***1 pt***

*a\ Rentedragende leningen (B)* ***1 pt*** *4.869* ***1 pt***

**Vraag 7 (5 punten)**

Geef door middel van een journaalpost aan hoe de rente over **2015** in de geconsolideerde jaarrekening **2015** is verwerkt.

***Antwoord***

*Financieringskosten (WV)* ***1 pt***

*4,6% van 4.875 224* ***1 pt***

*a\ Rentedragende leningen (B)* ***1 pt***

*4.899 – 4.875 24* ***1 pt***

*a\ Geldmiddelen (B) 4% van 5.000 200* ***1 pt voor regel***

**Opgave 3 (33 punten)**

**Vraag 1 (4 punten)**  
Geef een berekening van de bruto herwaardering die is begrepen in de post Bedrijfsgebouwen en -terreinen, zowel per 31 december 2014 als per 31 december 2015.

***Antwoord***

*Het bedrijfsgebouw is gekocht voor € 360.000 + € 40.000 voor de ondergrond. De vervangingswaarde na twee jaar is € 418.000 + € 48.000. De herwaardering op 1 januari 2013 bedraagt € 76.000 voor het gebouw (€ 418.000 – 38/40 \* € 360.000) en € 8.000 voor de ondergrond.*

*Ultimo 2014 is de ongerealiseerde herwaardering voor het pand 36/38e van € 76.000 = € 72.000* ***(1p)*** *+ € 8.000* ***(1p)*** *= € 80.000.*

*Ultimo 2015 is dat 35/38e van € 76.000 = € 70.000* ***(1p)*** *+ € 8.000* ***(1p)*** *= € 78.000.*

**Vraag 2 (2 punten)**Geef een berekening van de bruto herwaardering die is begrepen in de post Voorraden, zowel per 31 december 2014 als per 31 december 2015.

***Antwoord***

*Ultimo 2014 is de vervangingswaarde van de voorraden gelijk aan de historische kostprijs, dus is er geen sprake van een herwaardering van deze voorraden* ***(1p)****. Ultimo 2015 zijn de voorraden afgewaardeerd naar de lagere opbrengstwaarde in januari 2016, dus is er op dat moment evenmin sprake van een herwaardering van deze voorraden* ***(1p)****.*

**Vraag 3 (4 punten)**Geef een controleberekening voor de voorziening latente belastingverplichtingen, zowel per 31 december 2014 als per 31 december 2015.

***Antwoord (let op dwf van vraag 1)***

*Ultimo 2014 is de latentie € 80.000 \* 25% = € 20.000* ***(1p)****.  
Ultimo 2015 is er ook nog sprake van een bedrijfseconomisch lagere waarde van de voorraden. Deze zijn ingekocht voor € 68.000 (fiscale waardering), de balanswaarde is € 50.000. Deze afwaardering is niet opgenomen in de HWR, maar ten laste van het resultaat gebracht. De latentie is 25% van (€ 78.000* ***(1p)*** *- € 18.000* ***(2p)****) = € 15.000.*

**Vraag 4 (3 punten)**  
Is deze stelselwijziging aanvaardbaar of is deze verplicht?

***Antwoord***

*Volgens RJ 140.206 is een stelselwijziging verplicht indien de wet dat vereist* ***(3p)****. (Dat is hier het geval.)*

**Vraag 5 (3 punten)**  
Noem drie aspecten (zonder bedragen) die Green Choice BV in de toelichting van de jaarrekening 2016 moet vermelden in verband met deze stelselwijziging per 1 januari 2016.

***Antwoord***

*BW2 art. 384 lid 6 vereist dat de reden voor de stelselwijzing in de toelichting uiteen wordt gezet* ***(1p)****.  
Tevens moet inzicht worden gegeven in de betekenis voor vermogen en resultaat, aan de hand van aangepaste cijfers voor het boekjaar of voor het voorafgaande boekjaar* ***(1p)****.  
BW2 art. 363 lid 5 verlangt dat de vergelijkende cijfers van het voorafgaande boekjaar worden herzien en dat de afwijking ten gevolge van de herziening wordt toegelicht* ***(1p)****.*

*Antwoorden op basis van RJ 140.214 eveneens op juistheid beoordelen.*

*Zie ook EY 2016 H27.3.3.*

**Vraag 6 (8 punten)**  
Geef, ongeacht het antwoord op vraag 4, aan welke wijzigingen worden aangebracht in de waarderingsgrondslagen voor de jaarrekening 2016 van de volgende posten, volgens de gewijzigde wet- en regelgeving. Ga er daarbij van uit, dat Green Choice BV nog steeds de actuele waarde wenst toe te passen:

1. Goodwill;
2. Bedrijfsgebouwen en -terreinen;
3. Voorraden.

***Antwoord***

1. *Goodwill mag niet langer worden afgeboekt van het eigen vermogen* ***(1p)****, maar moet worden geactiveerd* ***(1p) (****en afgeschreven);*
2. *Bedrijfsgebouwen en -terreinen worden gewaardeerd op de actuele kostprijs* ***(1p)****; dat is de actuele inkoopprijs en bijkomende kosten verminderd met afschrijvingen* ***(1p)****;*
3. *De voorraden worden gewaardeerd tegen historische kosten* ***(2p)****.*

*Met een waardedaling na balansdatum mag geen rekening meer worden gehouden* ***(2p)****. Antwoorden die zijn gericht op de behandeling van agrarische voorraden eveneens op juistheid beoordelen* ***(2p). Voor onderdeel c hoogstens 4 punten***

**Vraag 7 (9 punten)**  
Geef de journaalpost per 1 januari 2016 van het cumulatieve effect van deze stelselwijziging, uitsluitend voor de posten:

1. Goodwill;
2. Voorraden.

Ga er daarbij van uit dat de goodwill bij overname van deelnemingen een levensduur heeft van 10 jaar. Houd voor zover van toepassing rekening met belastingen naar de winst.

***Antwoord***

*Mits binnen de gebruiksduur wordt betaalde goodwill bij een stelselwijziging opnieuw geactiveerd. In dat geval is de journaalpost:*

*Goodwill* ***(1p)*** *80.000  
a\ Overige reserves 80.000* ***(2p voor gehele regel)*** *Indien latentie in jp verschijnt: max 1p voor goodwill  
  
N.B.: ook goed rekenen: Op grond van een overgangsregeling hoeft afgeboekte goodwill niet alsnog worden geactiveerd. In dat geval geen journaalpost* ***(3p mits overgangsregeling genoemd)****.  
  
De voorraden worden gewaardeerd op historische kostprijs of lagere marktwaarde. Omdat deze voorraden per 31 december 2015 nog zouden kunnen worden verkocht voor een bedrag dat hoger is dan de historische kostprijs, wordt gewaardeerd op de inkoopprijs.*

*Journaalpost:*

*Voorraden* ***(1p)*** *18.000* ***1p*** *a\ Overige reserves* ***(1p)*** *13.500* ***1p*** *a\ Latente belastingverplichtingen* ***(1p)*** *4.500* ***1p******(3 \* 2p per goede journaalregel)***