

Forenklet IFRS

Hva, hvem og hvordan

Januar 2023

Forkortelser

RL	Regnskapsloven
Forskriften	Forskriften om forenklet IFRS. Forskrift av 7. februar 2022 om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder med hjemmel i regnskapsloven § 3-9 femte ledd.
NRS	Norsk regnskapsstandard fra Norsk RegnskapsStiftelse. Lite brukt i publikasjonen, vi har i hovedsak brukt GRS som begrep i stedet.
IFRS og IASB	International Financial Reporting Standards. Internasjonale regnskapsstandarder fra International Accounting Standards Board (IASB).
Full IFRS	Som foregående, men full brukes for å skille klarere mellom IFRS og forenklet IFRS.
GRS	Norsk god regnskapsskikk. Omfatter norske regnskapsstandarder og kravene i regnskapsloven på enkelte steder forkortelsen benyttes.
IFRS for SMEs.	IFRS for «Small and Medium-sized Entities» (SMEs).

Innhold

1. Forenklet IFRS – hva og for hvem?	5
2. Hvordan lage et forenklet IFRS regnskap?	6
Del 1. Krav og forutsetninger	6
Del 2. Årsregnskap og årsberetning etter forenklet IFRS	7
2.1 Årsregnskap og årsberetning	7
2.2 Nærmere om oppstilling av utvidet resultat og totalresultat	8
2.3 Nærmere om notene	9
2.3.1 Notekravenes system	9
2.3.2 Noteopplysninger i samsvar med full IFRS etter forskriften § 4-2	9
2.3.3 Noteopplysninger etter forskriften § 4-3	11
2.3.4 Informasjon om anvendelse av forskriften	11
2.4 PwCs praktiske hjelpemidler	11
Del 3. Måle- og innregningsregler	12
3.1 Måle- og innregningsregler – vurderingsregler	12
3.2 Forenklinger som er tillatt for alle	12
3.2.1 Anleggsmidler holdt for salg og avviklet virksomhet i selskapsregnskapet	12
3.2.2 Utbytte og konsernbidrag	13
3.2.3 Investeringer i tilknyttet selskap og felleskontrollert virksomhet i selskapsregnskapet	13
3.3 Forenklinger som bare er tillatt for morselskap og datterselskap som inngår i konsern som avlegger konsernregnskap etter full IFRS eller forenklet IFRS	14
3.3.1 Oversikt	14
3.3.2 Eiendom, anlegg og utstyr	15
3.3.3 Sammensatte finansielle instrumenter med motpart i samme konsern	15
3.3.4 Finansielle instrumenter – innregning og måling for foretak i konsern	15
3.3.5 Leieavtaler	16
3.3.6 Investeringseiendom	16
Del 4. Fond for urealiserte gevinster	17
3. Hva er nytt i forenklet IFRS for 2022?	19
4. Første gangs anvendelse av forenklet IFRS	20
5. Vedlegg	21
Forskrift om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder (F 07.02.2022 nr 182)	22



Introduksjon

Forenklet IFRS er et norsk regnskapsspråk - et sett regler - fastsatt med hjemmel i regnskapsloven, som et frivillig alternativ til god regnskapsskikk eller full IFRS. Dette særnorske regnskapsspråket skal etter loven bygge på bestemmelsene i IFRS, men slik at man gjennom forskrift kan gi begrensede avvik fra bestemmelsene om innregning og måling og i stor grad kan avvike fra reglene for noteinformasjon. Den primære målgruppen er foretak som avlegger norske selskapsregnskap innenfor IFRS- eller forenklet IFRS-rapporterende konsern. Også foretak som har behov for sammenligning mot børsnoterte selskapers rapportering vil ha nytte av den generelle adgangen til å benytte forenklet IFRS. Selv om det er gjort forenklinger, er løsningene tett knyttet til IFRS. Bruk av forenklet IFRS krever derfor at en også behersker IFRS.

Finansdepartementet har ved flere anledninger oppdatert forskriftsteksten. I 2022 gjennomgikk forskriften en større revisjon og ble erstattet av ny forskrift. Her ble referanser til full IFRS oppdatert og det ble gjort enkelte endringer i unntakene fra IFRS. De viktigste endringene var at det ble gitt unntak fra IFRS 16 *Leieavtaler* for leietaker i konserninterne leieavtaler, og at krav om noteopplysninger etter IFRS 3 *Virksomhets-sammenslutninger* ble fjernet.

Denne publikasjonen er ment som en faglig støtte både for foretak som allerede bruker forenklet IFRS og foretak som vurderer å endre regnskapsspråk til forenklet IFRS. I publikasjonen får du bl.a. svar på:

- hva forenklet IFRS er
- hvem som kan ha nytte av forenklet IFRS
- hvordan lage et forenklet IFRS-regnskap
- hva er nytt i forskriften av 2022
- førstegangs anvendelse av forenklet IFRS

Vurderer du å ta i bruk forenklet IFRS?

Skal du ta i bruk forenklet IFRS for første gang, leser du først kapittel 4. Deretter bruker du resten av publikasjonen og sjekklisten vår.

Oslo, januar 2023

Tine Svae
Fagpartner

1

Forenklet IFRS – hva og for hvem?

Forenklet IFRS er et særnorsk regnskapsspråk fastsatt med hjemmel i regnskapsloven, og er et frivillig alternativ til norsk god regnskapsskikk (GRS) eller full IFRS. Forenklet IFRS må ikke forveksles med IFRS for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs) fra International Accounting Standards Board (IASB) som ikke kan brukes ved avleggelse av norske regnskaper.

Svært kort forklart innebærer regnskapsføring etter forenklet IFRS:

- Innregning og måling etter reglene i full IFRS, men med enkelte avvik. Det mest betydningsfulle avviket for mange foretak er antakeligvis adgangen til å inntektsføre utbytte og konsernbidrag i avsetningsåret på samme måte som under god regnskapsskikk.
- Oppstillinger etter regnskapsloven, med tillegg av separat oppstilling av utvidet resultat.
- Noteopplysninger etter regnskapsloven med tillegg av opplysningskrav som følger av god regnskapsskikk, utvalgte krav fra full IFRS og krav i en spesialutviklet bestemmelse for eiendeler og forpliktelser som måles til virkelig verdi. Noteopplysningskravene for små foretak kan ikke anvendes.

Hvem kan velge forenklet IFRS?

Forenklet IFRS kan brukes av alle regnskapspliktige i Norge, både i selskapsregnskapet og konsernregnskapet, med mindre de er underlagt krav til andre løsninger. Børsnoterte foretak må for eksempel bruke full IFRS i konsernregnskapet og i selskapsregnskapet hvis det ikke foreligger konsernforhold. Foretak som det føres tilsyn med etter finanstilsynsloven, kan heller ikke benytte forenklet IFRS. Flertallet av norske foretak kan imidlertid velge om de skal rapportere sine regnskaper etter GRS, forenklet IFRS eller full IFRS.

Hvem bør velge forenklet IFRS?

Den primære målgruppen for forenklet IFRS er foretak som avlegger norske selskapsregnskap innenfor IFRS- eller forenklet IFRS-rapporterende konsern. Selv om det er gjort forenklinger, er løsningene tett knyttet til IFRS. Bruk av forenklet IFRS krever at en behersker både IFRS, regnskapslovens regler, norsk god regnskapsskikk og reglene om forenklet IFRS fullt ut, noe som innebærer at det generelt er mer krevende enn god regnskapsskikk.

Hovedformålet med forenklet IFRS er en mer kostnadseffektiv regnskapsrapportering innenfor full IFRS-rapporterende konsern. Løsningen innebærer at man unngår vesentlige avvik i

måle- og innregningsregler mellom selskapsregnskaper og konsernregnskap, men samtidig tillates betydelige lempinger i notekrav. På denne måten unngår man i større grad omarbeiding av selskapsregnskapene for konsolideringsformål. Forskriften tillater også løsningen fra GRS på regnskapsføring av utbytte og konsernbidrag, og åpner dermed muligheten for såkalt gjennomgående utbytte, dvs utbytte som kan distribueres gjennom flere ledd i konsernet uten å avvente det enkelte foretaks vedtak av utbytte.

Dersom foretaket planlegger notering litt fram i tid, kan det være fordelaktig å gå over til forenklet IFRS først. Foretaket kommer nærmere full IFRS for innregning og måling, men slipper å lage fulle IFRS-noter. Det er viktig å være oppmerksom på at tidspunktet for førstegangs-anvendelse av IFRS er ved overgang til full IFRS og ikke forenklet IFRS. Det betyr at foretaket ved overgang fra forenklet til full IFRS kan bli nødt til å endre sine tidligere rapporterte tall under forenklet IFRS på grunn av overgangsreglene til full IFRS.

Når er full IFRS det riktige valget?

Fullt IFRS-regnskap er særlig aktuelt for foretak som har planer om børsnotering, enten egenkapitalinstrumenter eller obligasjonsgjeld, og for foretak som opererer i internasjonale miljøer hvor brukerne av regnskapene forventer eller krever regnskap etter full IFRS.

Bruk av full IFRS kan også være aktuelt for foretakene i IFRS-rapporterende konsern, for eksempel der foretaket eller underkonsernet skal skilles ut og selges eller noteres separat. Øvrige foretak innenfor konsernet bør kun velge denne løsningen etter en grundig vurdering. Full IFRS vil generelt kreve mer noteinformasjon og alle IFRS-regler må følges fullt ut på foretaksnivå, uavhengig av om regnskapsposten faller bort i konsolidering av konsernregnskapet for konsernspissen. Vurderinger kan derfor måtte gjøres flere ganger og på flere nivåer, noe en i større grad slipper under forenklet IFRS.

Andre vurderingsmomenter

GRS bygger i hovedsak på historisk kost. Under både forenklet og full IFRS kan en velge å måle eiendeler som eiendom, anlegg og utstyr, finansielle instrumenter, investeringseiendommer og landbrukseiendeler til virkelig verdi. Ved å avlegge regnskapet under forenklet eller full IFRS er det dermed mulig å synliggjøre noen av foretakets merverdier.

Hvordan lage et forenklet IFRS regnskap?

Del 1. Krav og forutsetninger

Hva/tema	Faglig innhold/kilde	Utdypet i	Kommentarer
Oppstillingsplaner og årsberetning.	Regnskapsloven (RL) Separat oppstilling for utvidet resultat og totalresultat (IAS 1) Forskriftens kapittel 2	Del 2	Oppstillingsplaner etter RL. Utvidet resultat etter IAS1 Årsberetning etter RL.
Måling og innregning, forenklinger gruppe 1 – for alle som bruker forenklet IFRS.	Forskriften § 3-1	Del 3.2	Et fåtall unntak/forenklinger.
Måling og innregning, forenklinger gruppe 2 – for morselskap og datterselskap som inngår i IFRS eller forenklet IFRS rapporterende konsern.	Forskriften §§ 3-2 og 3-3	Del 3.3	Formålet med disse forenklingene er å unngå merarbeid knyttet til forhold som elimineres i konsolideringen.
Noter - modell 1.	RL kap. 7 + GRS + forskriften §§ 4-1 - 4-4	Del 2, særlig 2.3	Et komplekst system gitt gjennom forskriften. Viser både til RL, GRS, IFRS og egne løsninger.
Noter - modell 2.	RL kap. 7 + fulle IFRS noter		Løsningen vil neppe brukes i praksis og omtales ikke i publikasjonen.

Viktige veivalg

Dersom foretaket ved overgangen til forenklet IFRS velger bort mulige forenklinger, kan foretaket ikke senere reversere denne beslutningen og ta forenklingene i bruk. IAS 8 *Regnskapsprinsipper, endringer i regnskapsmessige estimater og feil* gjelder ved prinsippendringer, og foretaket kan derfor ikke gå over til et «dårligere» prinsipp enn det som allerede brukes.

Foretak som har valgt forenklet IFRS, kan på et senere tidspunkt ønske å gå over til full IFRS eller til GRS. Disse tre regnskapspråkene er sidestilt i regnskapsloven, og foretaket er derfor ikke forhindret fra å skifte språk. Det bør være et begrunnet behov for skifte, for eksempel at foretaket har fått en ny eier som bruker et annet regnskapsspråk i sitt konsernregnskap.

Prinsippendringer og retting av feil

Retter foretaket en feil eller endrer prinsipp under forenklet IFRS, enten det er på grunn av ny forskrift eller andre forhold, skal sammenligningstallene på vanlig måte omarbeides til nytt prinsipp, men en trenger ikke vise balansen ved begynnelsen av den tidligste sammenligningsperioden, slik IAS 1 *Presentasjon av finansregnskap* krever (den «tredje balansen»).

Små foretak

Små foretak som bruker forenklet IFRS må følge samme krav som andre foretak som bruker forenklet IFRS. Dette innebærer at foretaket:

- Må utarbeide kontantstrømpstilling
- Ikke kan bruke særskilte notebestemmelser for små foretak i RL kapittel 7 (§§ 7-35 til 7-45)

Del 2. Årsregnskap og årsberetning etter forenklet IFRS

2.1 Årsregnskap og årsberetning

Foretak som bruker forenklet IFRS må benytte regnskapslovens oppstillingsplaner ved utarbeidelse av årsregnskapet. Dette gir færre valgmuligheter for presentasjon og oppstillingsplaner enn full IFRS. Årsregnskapet skal videre inneholde en separat oppstilling over utvidet resultat og totalresultat i samsvar med IAS 1 - som skal presenteres umiddelbart etter resultatregnskapet. Det er ikke krav om egenkapitaloppstilling - den er frivillig under forenklet IFRS, slik som i GRS. Noteinformasjon om endringer i egenkapital i henhold til regnskapslovens regler er derfor tilstrekkelig.

Forenklet IFRS krever noteopplysninger etter RL kapittel 7, noteopplysninger i samsvar med GRS der disse er relevante, noteopplysninger fra full IFRS (§ 4-2) og enkelte andre noteopplysninger (§ 4-3). 1 I del 2.3 har vi en mer utdypende omtale av notekravene.

Årsberetning skal utarbeides etter bestemmelsene i RL kapittel 3. Små foretak har ikke krav om årsberetning (RL § 3-1).

Oppsummert ser det slik ut:

	GRS	Forenklet IFRS	Full IFRS
Resultatregnskap	RL § 6-1/6-1a	RL § 6-1/6-1a	IAS 1
Utvidet resultat og totalresultat	Ikke aktuell	IAS 1	IAS 1
Balanse *)	RL § 6-2	RL § 6-2	IAS 1
Egenkapitaloppstilling **)	RL § 3-2 eller RL § 7-25	RL § 3-2 eller RL § 7-25	IAS 1
Kontantstrømpstilling	RL § 6-4 og NRS (F) Kontantstrømpstilling eller IAS 7 Oppstilling over kontantstrømmer	RL § 6-4 og NRS (F) Kontantstrømpstilling eller IAS 7	IAS 1 og IAS 7
Noter	RL kapittel 7 og GRS	RL kapittel 7, GRS og forskriften kapittel 4 ¹	IFRS og enkelte bestemmelser i RL kapittel 7
Årsberetning	RL 3-3a (ikke små foretak)	RL 3-3a (ikke små foretak)	RL 3-3a (ikke små foretak)

*) Det er ikke krav om en tredje balanse når en retter feil eller endrer regnskapsprinsipp under GRS og forenklet IFRS, slik det er under full IFRS.

***) Frivillig under GRS og forenklet IFRS, krav under full IFRS

Klassifisering i resultatregnskap, balanse og kontantstrømpstilling

Selv om oppstillingsplanene (med unntak av oppstilling over utvidet resultat) defineres av regnskapsloven, må reglene for innregning og måling i full IFRS (med unntak gitt i forskriften)

brukes. Resultatet av dette er at balansene og resultatregnskapet klassifiseres basert på reglene i full IFRS, men må presenteres ved hjelp av oppstillingsplanene i regnskapsloven. Eksempel på dette er eiendeler holdt for salg (IFRS 5).

¹ Modell 2 omtales ikke, se oversikten i Del 1 ovenfor

2.2 Nærmere om oppstilling av utvidet resultat og totalresultat

Oppstillingen skal presenteres umiddelbart etter resultatregnskapet. Postene i utvidet resultat er inntekter og kostnader (inkludert omklassifiseringer) som ikke inngår i årsresultatet som definert i IAS 1.

Disse postene omfatter blant annet følgende:

- verdiregulering av tomter og bygninger, varige driftsmidler og immaterielle eiendeler,
- rekalkulering av pensjonsforpliktelser,
- omregningsdifferanser,
- endring i virkelig verdi på enkelte finansielle instrumenter til virkelig verdi over utvidet resultat,
- den effektive delen av kontantstrømsikringer og
- andel av utvidet resultat fra tilknyttede selskaper.

Regnskapspostene i utvidet resultat kan enten presenteres før eller etter fradrag for skatt. I vårt eksempel nedenfor har vi valgt å presentere postene etter skatt og skattevirkningen for hver

post i utvidet resultat, inkludert omklassifiseringer, må da vises i note. Det skal opplyses om omklassifiseringer knyttet til postene i utvidet resultat. Omklassifiseringer er poster som har vært ført over utvidet resultat, men som i perioden omklassifiseres til resultatregnskapet. Slike justeringer oppstår for eksempel ved avhendelse av utenlandsk virksomhet, fraregning av gjeldsinstrumenter til virkelig verdi over utvidet resultat og når en sikret forventet transaksjon påvirker resultatet.

Videre skal oppstillingen også skille mellom poster som vil bli omklassifisert til resultatregnskapet og poster som ikke vil bli omklassifisert i senere perioder (for eksempel verdiregulering av tomter og bygninger og rekalkulering av pensjonsforpliktelser).

Eksempel på oppstilling av utvidet resultat:

Utvidet resultat		
	2022	2021
Årsresultat	34 422	17160
Poster som ikke vil bli omklassifisert til resultatet		
Verdiregulering tomter og bygninger	755	759
Rekalkulering pensjonsforpliktelser	83	(637)
Verdiendring aksjer til virkelig verdi over utvidet resultat	53	41
Andel av utvidet resultat tilknyttede selskaper	12	15
	903	178
Poster som kan bli omklassifisert til resultatet		
Verdiregulering gjeldsinstrumenter til virkelig verdi over utvidet resultat	362	912
Kontantstrømsikringer	64	(3)
Sikring av utenlandske nettoinvesteringer	(45)	40
Omregningsdifferanser	2 401	(922)
Andel annet utvidet resultat tilknyttede selskaper	(86)	91
	2 696	118
Utvidet resultat etter skatt	3 599	296
Årets totalresultat	38 021	17 456

2.3 Nærmere om notene

Foretaket må gi noteinformasjon etter kravene i regnskapsloven kapittel 7, noteopplysningskravene i GRS og i forskriftens kapittel 4.

Forskriftens utgangspunkt om bruk av vurderingsreglene i full IFRS innebærer at informasjonskrav gitt gjennom henvisning til GRS ikke alltid er tilstrekkelig. Dette gjelder i særlig grad på områder hvor den regnskapspliktige anvender virkelig verdi ved måling i regnskapet. Her vil brukeren ha behov for informasjon om for eksempel metoder og forutsetninger. Dette er informasjon som går ut over kravene i GRS. Forskriften har løst dette ved å henvise direkte til enkelte krav i full IFRS, hvor det mest omfattende området er finansielle instrumenter, samt gi overordnede bestemmelser på enkelte områder. På områder hvor det ikke er henvist til krav i full IFRS, slik som for IFRS 3 *Virksomhetssammenslutninger*, IFRS 15 *Driftsinntekter fra kontrakter med kunder* eller IFRS 16 *Leieavtaler*, må den enkelte regnskapspliktige nøye vurdere hvilke noteopplysninger i IFRS 3, IFRS 15 og IFRS 16 som må gis for at regnskapsbrukerne skal få et rettvise og dekkende bilde av årsregnskapet.

For eiendeler og forpliktelser som måles til virkelig verdi er det gjort en forenkling i forskriften § 4-3. I stedet for å henvise til relativt omfattende krav i IFRS 13, er det gjort en generell forenkling hvor forskriften fastsetter kravet til noteinformasjon uten henvisning til IFRS eller GRS.

Sammenligningstall i notene

Full IFRS krever på generell basis kvantitativ informasjon også for sammenligningsperioder i notene. Regnskapsloven og GRS krever informasjon for sammenligningsperioden kun når dette er spesifikt angitt. Forskriften har ikke krav om sammenligningstall i noteopplysninger med mindre dette følger av regnskapsloven eller GRS.

2.3.1 Notekravenes system

Forskriften angir følgende krav:

1. Krav etter regnskapsloven kapittel 7 og kravene i GRS så langt disse er relevante for anvendte måle- og innregnings- og presentasjonsregler, enten standardene er endelige eller foreløpige. Det er eksplisitt vist til RL § 7-1 annet ledd noe som understreker kravet om å gi de opplysninger som er nødvendige for å bedømme den regnskapspliktiges stilling og resultat og som ikke fremgår av årsregnskapet for øvrig. Unntaksbestemmelser for små foretak i RL kapittel 7 kan ikke anvendes.

Noteopplysningene skal ha samme rekkefølge som postene i resultatregnskap og balanse, jf. RL § 7-1 a.

Kravene etter regnskapsloven og GRS anses som kjente og beskrives ikke nærmere i publikasjonen. På [PwCs hjemmesider](#) finner du sjekklister som dekker disse kravene.

Det vil gjerne være mer krevende å løse noteinformasjon for standarder som i stor grad avviker fra GRS, men hvor forskriften ikke viser til IFRS eller angir egne krav, eksempelvis IFRS 15 *Driftsinntekter fra kontrakter med kunder*. I slike tilfeller bør man se hen til notekravene i IFRS for å finne meningsfylte løsninger gjennom en fornuftig tilpasning, og på denne måten oppfyller brukerens informasjonsbehov.

2. Enkelte krav hentet fra internasjonale regnskapsstandarder og angitt i forskriftens § 4-2 (spesifiserte henvisninger til full IFRS).

Se tabell i del 2.3.2 nedenfor.

3. Krav som angitt i § 4-3, andre noteopplysninger. Dette gjelder eiendeler og forpliktelser som måles til virkelig verdi samt usikre forpliktelser og betingede eiendeler.

Beskrevet i del 2.3.3 nedenfor.

2.3.2 Noteopplysninger i samsvar med full IFRS etter forskriften § 4-2

For noen områder refererer forskriften til hele IFRS-standardene. Vi har da skrevet «Alle» i tabellen på neste side.

Tema	IFRS-standard	Referanse til paragrafer i standarden som må følges
Førstegangsanvendelse av forskriften	IFRS 1	Nr. 24 bokstav a
Leting etter og evaluering av mineralressurser	IFRS 6	Alle.
Finansielle instrumenter – opplysninger	IFRS 7	Alle, med unntak fra nr. 5A, 12C-12D, nr. 13A-13F, nr. 32, nr. 32A, nr. 34-42H. IFRS 7 nr. 5 gjelder ikke for konserninterne kontrakter. I tillegg må man følge notekrav etter NRS 18
Presentasjon av finansregnskap	IAS 1	Nr. 122-133. Morselskap og datterselskap i konsern som utarbeider konsernregnskap i samsvar med internasjonale regnskapsstandarder etter regnskapsloven § 3-9 kan fravike denne bestemmelsen i selskapsregnskapet.
Finansiell rapportering i økonomier med høyinflasjon	IAS 29	Alle.
Resultat per aksje	IAS 33	Alle, når foretaket plikter eller velger å gi resultat per aksje.
Immaterielle eiendeler	IAS 38	Nr. 122 bokstav a for eiendeler definert som immaterielle eiendeler med ubestemt utnyttbar levetid i samsvar med IAS 38 nr. 88.
Landbruk	IAS 41	Nr. 46.

Tilleggskrav for foretak som bruker verdireguleringsmodellen for eiendom, anlegg, utstyr eller immaterielle eiendeler:

Eiendom, anlegg og utstyr	IAS 16	Nr. 73 bokstav a, nr. 73 bokstav e romertall iv, og nr. 77.
Verdifall på eiendeler	IAS 36	Nr. 126 bokstav c og d.
Immaterielle eiendeler	IAS 38	Nr. 118 bokstav e romertall iii og nr. 124-125.

2.3.3 Noteopplysninger etter forskriften § 4-3

Eiendeler og forpliktelser som måles til virkelig verdi

IFRS krever på mange områder innregning og måling til virkelig verdi, og de norske notekravene er ikke ansett som dekkende for dette formålet. Forskriften har derfor eksplisitte notekrav som krever at det for hver klasse av eiendeler og forpliktelser som måles til virkelig verdi skal opplyses om:

- Metoder og forutsetninger som er anvendt ved fastsettelsen av virkelig verdi.
- Balansført verdi ved begynnelsen og slutten av perioden.
- Akkumulerte gevinster eller tap som følge av endringer i virkelig verdi som inngår i balansført verdi ved begynnelsen og slutten av perioden.
- Gevinster eller tap som følge av endringer i virkelig verdi som er innregnet i resultatregnskapet i perioden, spesifisert per regnskapspost.
- Gevinster eller tap som følge av endringer i virkelig verdi som er innregnet i utvidet resultat (andre inntekter og kostnader) i perioden, spesifisert per regnskapspost.

Usikre forpliktelser og betingede eiendeler

Regnskapspliktige som utarbeider selskaps- eller konsernregnskap etter forenklet IFRS skal gi opplysninger i samsvar med kravene for store foretak i NRS 13 *Usikre forpliktelser og betingede eiendeler*.

2.3.4 Informasjon om anvendelse av forskriften

Det skal opplyses om hvilke forenklinger etter forskriftens kapittel 3 foretaket har benyttet. Mulige forenklinger er omtalt i publikasjonens del 3.2 og 3.3.

Eksempel på beskrivelse av anvendelse av forskriften:

Rammeverk for regnskapsavleggelse

Årsregnskapet er avlagt i henhold til regnskapsloven § 3-9 og forskrift om forenklet IFRS fastsatt av Finansdepartementet. Dette innebærer i hovedsak at måling og innregning følger internasjonale regnskapsstandarder (IFRS,) og at presentasjon og noteopplysninger følger norsk regnskapslov og god regnskapsskikk. Unntak fra måling og innregning etter full IFRS er forklart nedenfor.

2.4 PwCs praktiske hjelpemidler

I tillegg til denne publikasjonen har PwC følgende hjelpemidler som kan hjelpe deg med utarbeidelsen og kvalitetssikringen av et forenklet IFRS regnskap:

Hva	Formål	Kommentarer
Sjekkliste for forenklet IFRS (på norsk)	Kvalitetssikre årsregnskapet. Både at du har husket all informasjon og at du får drahjelp i korrekt måling og innregning.	Du kan få den fra din kontaktperson i PwC. Ajourføres årlig.
Eksempelregnskap IFRS	Eksempel på aktuelle noter. Eksempel på utvidet resultat.	Vi har ikke eget eksempelregnskap for forenklet IFRS, men du vil ha god hjelp av vårt eksempelregnskap utarbeidet etter full IFRS.

Del 3. Måle- og innregningsregler

3.1 Måle- og innregningsregler – vurderingsregler

Forskriften om forenklet IFRS krever at vurderingsreglene etter full IFRS skal følges med mindre det er unntak i forskriften. Unntakene er delt i to kategorier:

- forenklinger som alle kan bruke, og
- forenklinger som kun er tillatt for morselskap og datterselskap som inngår i konsern som avlegger konsernregnskap etter full IFRS eller forenklet IFRS.

Tilknyttede selskaper og felleskontrollert virksomhet er ikke omfattet av unntaksbestemmelsene i bokstav b). Forenklingene er gjort valgfrie, slik at forenklingmulighetene med ett unntak kan velges hver for seg. Unntaket gjelder forenklinger for finansielle instrumenter (*IAS 32 Finansielle instrumenter - presentasjon, IFRS 9 Finansielle instrumenter og IFRS 7 Finansielle instrumenter – opplysninger*), hvor forenklingene må velges samlet, jf § 1-2 tredje ledd.

Unntakene under b) er i stor grad laget for å unngå merarbeid knyttet til forhold som uansett elimineres i konsolideringen.

3.2 Forenklinger som er tillatt for alle

Les mer i	Tema	IFRS Referanse	Tillatt forenkling
3.2.1	Anleggsmidler holdt for salg og avviklet virksomhet	IFRS 5	IFRS 5 kan fravikes i sin helhet i selskapsregnskap under forenklet IFRS. Innregning og måling følger da de ordinære regnskapsreglene i IFRS frem til salg eller avvikling.
3.2.2	Utbytte og konsernbidrag - giver	IAS 10 nr. 12 og 13, IFRIC 17 nr. 10	Utbytte og konsernbidrag kan regnskapsføres i samsvar med regnskapslovens generelle bestemmelser.
3.2.2	Utbytte og konsernbidrag – mottaker	IAS 27 nr. 12, IFRS 9 nr. 5.7.1.A	Mottaker kan resultatføre utbytte og konsernbidrag før utdeling er vedtatt såfremt dette er tillatt under GRS.
3.2.3	Investeringer i tilknyttet selskap og deltakelse i felleskontrollert virksomhet i selskapsregnskapet	IAS 28	Kan alltid regnskapsføres i samsvar med kostmetoden i selskapsregnskapet, også når investor ikke inngår i et konsernregnskap etter full IFRS eller forenklet IFRS og derfor skulle benyttet egenkapitalmetoden.
Omtales ikke nærmere	Førstegangsanvendelse av forenklet IFRS	IFRS 1	Tidligere oppskrivning etter GRS kan videreføres ved overgangen uten hensyn til angitte kriterier i IFRS 1

3.2.1 Anleggsmidler holdt for salg og avviklet virksomhet i selskapsregnskapet

Forskriften gir i § 3-1 nr. 2 unntak fra vurderingsreglene i IFRS 5 *Anleggsmidler holdt for salg og avviklet virksomhet*, men bare i selskapsregnskapet. Anleggsmidler holdt for salg og avviklet virksomhet må i så fall innregnes og måles etter prinsippene i de ordinære regnskapsreglene i IFRS.

IFRS 5 er først og fremst en standard som regulerer hvordan eiendel(er) som skal selges presenteres i balansen og i noen tilfeller hvordan virksomhetsdeler som skal avhendes eller er avhendet skal presenteres i resultatregnskapet.

Måling

Ved bruk av IFRS 5 opphører avskrivninger fra og med det tidspunktet en eiendel eller virksomhet blir klassifisert som holdt for salg. Eiendelen eller virksomheten skal i stedet måles til det laveste av balanseført beløp og virkelig verdi fratrukket salgsutgifter (netto salgsverdi) og dette oppdateres ved hver periodeslutt.

Hvis en velger ikke å anvende IFRS 5, skal en fortsette å avskrive eiendeler på vanlig måte, til tross for at de er utpekt for salg, slik IAS 16 anviser. De generelle nedskrivningsreglene fortsetter da å gjelde, og beslutning om salg eller nedleggelse vil normalt være en indikator som krever at det må gjennomføres en nedskrivningsvurdering, jf. IAS 36.12-13.

Dersom anleggsmidlene tidligere, som følge av anvendelse av IAS 36, er nedskrevet til netto salgsverdi på grunn av intensjon om salg som beskrevet over, kan resultatet etter de vanlige målereglene noen ganger bli tilnærmet likt som under IFRS 5. (Bruksverdi som målealternativ er da ikke lenger aktuelt under IAS 36.) Ved periodeslutt må en vurdere eventuell reversering av tidligere nedskrivning etter IAS 36, og foretaket vil da ofte kunne reversere nedskrivningen med et beløp lik periodens avskrivning.

Enhet for vurdering av nedskrivning og virkelig verdi

Noen ganger vil det være forskjeller i vurderingsenhet for vurdering av nedskrivning etter IAS 36 og måling av virkelig verdi fratrukket salgskostnader etter IFRS 5. Dette kan gi forskjeller i balanseført verdi avhengig av om en benytter unntaket eller ikke.

Under IAS 36, vil nedskrivingsvurderingen gjøres for den aktuelle kontantgenererende enhet. Dette er den minste gruppen av eiendeler som omfatter eiendelen og som genererer inngående kontantstrømmer som i all hovedsak er uavhengig.

Under IFRS 5 defineres begrepet «avhendingsgruppe». Denne kan foruten anleggsmidler også inkludere enkelte omløpsmidler som skal avhendes samlet eventuelt med fradrag for enkelte direkte tilknyttede forpliktelser. En slik avhendingsgruppe kan være en gruppe av kontantgenererende enheter, en enkelt kontantgenererende enhet eller en del av en kontantgenererende enhet. Gruppen kan omfatte alle eiendeler og alle forpliktelser i foretaket, herunder omløpsmidler, kortsiktige forpliktelser og eiendeler. Det er den samlede gruppens netto salgsverdi som skal sammenlignes med balanseført verdi etter IFRS 5.

Dersom det skal gjøres en nedskrivning etter IFRS fordeles denne kun på typiske varige driftsmidler. Noen eiendeler som f.eks. utsatt skatt, pensjonseiendeler, finansielle instrumenter og eiendeler som måles til virkelig verdi måles etter sine respektive IFRS-standarder selv om de inngår i avhendingsgruppen, og verdiendring på disse påvirker derfor indirekte målingen av nedskrivningsbeløpet som normalt kun belaster de varige driftsmidlene.

Klassifisering i balansen og resultatregnskapet

Etter IFRS 5 skal anleggsmidler klassifisert som holdt for salg samt eiendeler i en avhendingsgruppe klassifisert som holdt for salg, presenteres atskilt fra andre eiendeler i balansen. Det gjøres ingen endring i sammenligningstallene. Forpliktelsene til en avhendingsgruppe klassifisert som holdt for salg, skal likeledes presenteres separat fra andre forpliktelser i balansen. Disse eiendelene og forpliktelsene skal ikke presenteres netto som et enkeltbeløp. Det skal opplyses separat om de vesentligste klassene av eiendeler og forpliktelser klassifisert som holdt for salg, enten spesifisert i balansen eller i notene.

I resultatregnskapet skal resultatet fra avviklet virksomhet presenteres atskilt fra videreført virksomhet. For at noe skal

regnes som avviklet virksomhet må det blant annet utgjøre en separat og betydelig del av virksomheten eller et eget geografisk område. Sammenligningstallene omarbeides i resultatregnskapet når virksomhet klassifiseres som under avvikling eller er avviklet.

Dersom unntaksmuligheten til ikke å benytte IFRS 5 brukes, skal det ikke gjøres noen slik utskilling i balansen eller resultatregnskapet.

3.2.2 Utbytte og konsernbidrag

Giver

Etter forskriften § 3-1, nr. 3 kan kravene i IAS 10.12-13 og IFRIC 17 nr. 10 fravikes slik at utbytte og konsernbidrag kan regnskapsføres i samsvar med regnskapslovens generelle bestemmelser.

Etter regnskapsloven og GRS skal utbytte (og konsernbidrag) klassifiseres som kortsiktig gjeld på balansedagen for det regnskapsår som utbyttet er foreslått med bakgrunn i, jfr. NRS 3 *Hendelser etter balansedagen*.

Under forenklet IFRS kan man følge reglene under GRS for utbytte og konsernbidrag. Forenklingen gjelder kun tidspunkt for regnskapsføring, noe som medfører at utdelingen vil påvirke skattekostnaden på samme måte som etter full IFRS.

Mottaker

Etter forskriften § 3-1 nr. 3 kan kravene i IAS 27.12 og IFRS 9.5.7.1 A fravikes slik at eierforetaket/mottaker kan regnskapsføre utbyttet eller konsernbidraget i avsetningsåret i samsvar med GRS. Unntakene for giver og mottaker muliggjør regnskapsføring av utbytte i flere ledd av konsernet innenfor samme regnskapsår, såkalt gjennomgående utbytte.

3.2.3 Investeringer i tilknyttet selskap og felleskontrollert virksomhet i selskapsregnskapet

Ifølge forskriften § 3-1 punkt 4 kan foretak som anvender forenklet IFRS fravike IAS 28 slik at investering i tilknyttet foretak og felleskontrollert virksomhet kan regnskapsføres i samsvar med kostmetoden i selskapsregnskapet, også når dette ikke er tillatt etter IAS 28. Kostmetoden kan dermed alltid anvendes i selskapsregnskapet.

3.3 Forenklinger som bare er tillatt for morselskap og datterselskap som inngår i konsern som avlegger konsernregnskap etter full IFRS eller forenklet IFRS

3.3.1 Oversikt

I tillegg til forenklingene i del 3.2, er det også gjort forenklinger i forskriftens § 3-2 for å fritta foretak som inngår i konsern fra å gjennomføre tunge og kompliserte IFRS-vurderinger i selskapsregnskapet eller underkonsern når de likevel skal gjennom en selvstendig vurdering på konsernnivå.

Les mer i	Tema	IFRS Referanse	Tillatt forenkling
3.3.2	Eiendom, anlegg og utstyr	IAS 16 nr. 43	Dekomponering av eiendom, anlegg og utstyr kan gjennomføres etter samme kriterier i selskapsregnskapet som i konsernregnskapet.
3.3.3	Sammensatte finansielle instrumenter innenfor konsern	IAS 32 nr 28–32, nr. 38, AG 30–35 og AG 37 ²	Egenkapitalkomponenter i sammensatte finansielle instrumenter behøver ikke skilles ut når de er knyttet til konserninterne instrumenter (og elimineres i konsernregnskapet). Hele instrumentet kan i stedet presenteres som en forpliktelse.
3.3.4	Finansielle instrumenter – innregning og måling	IFRS 9	Konserninterne lånetilsagn kan fravike målebestemmelsene i IFRS 9.2.3. Innebygde derivater i konserninterne kontrakter behøver ikke skilles ut. Ved overføring av finansiell eiendel til konsernintern motpart med «vedvarende engasjement/fortsett involvering» skal eiendelen fortsatt balanseføres uten justering. «Eget bruk unntaket» anvendes i selskapsregnskapet når slikt unntak kommer til anvendelse i konsernregnskapet. Forenkling i dokumentasjonskravet for sikringsbokføring ved full dokumentasjon for konsernregnskapet.
3.3.5	Leieavtaler	IFRS 16	Leietaker kan anvende NRS 14 i stedet for IFRS 16 for konserninterne leieavtaler.
3.3.6	Investerings eiendom	IAS 40	Eiendom som er klassifisert «til eget bruk» i konsernregnskapet kan behandles og klassifiseres på samme måte i selskapsregnskapet.

²Forenklinger og unntak fra IFRS 7, IAS 32 og IFRS 9 må anvendes samlet. Foretaket kan således ikke velge å bruke bare noen av disse forenklingene, men må benytte alle, hvis det først benytter forenklinger innenfor disse tre standardene.

3.3.2 Eiendom, anlegg og utstyr

Mor- og datterselskap der konsernregnskapet avlegges etter forenklet IFRS eller full IFRS, kan ifølge forskriften § 3-2 nr. 1 fravike IAS 16 nr. 43, slik at de samme vurderinger av avskrivningsenhet (dekomponering) kan legges til grunn i selskapsregnskapet som i konsernregnskapet. I praksis betyr dette at konsernets vesentlighetsvurdering for hva som er en betydelig komponent kan anvendes i selskapsregnskapet etter forenklet IFRS.

3.3.3 Sammensatte finansielle instrumenter med motpart i samme konsern

IAS 32 har blant annet regler for identifisering og behandling av egenkapitalelementer i sammensatte finansielle instrumenter. Sammensatte instrumenter er kombinasjonsprodukter. De består av to eller flere potensielt selvstendige finansielle instrumenter som er satt sammen, en obligasjonsdel og en derivatdel. Etter full IFRS skal utsteder av ikke-derivative finansielle instrumenter vurdere vilkårene til det finansielle instrumentet for å fastslå om det inneholder både en forpliktelsesdel og en egenkapitaldel. Slike bestanddeler skal klassifiseres separat som finansielle forpliktelser, finansielle eiendeler eller egenkapitalinstrumenter, se IAS 32.28-32, IAS 32.38, IAS 32.AG 30-35 og IAS 32.AG 37.

Ifølge forskriften § 3-2 nr. 2 kan disse reglene fravikes når andre konsernforetak er motpart i avtalen. I slike tilfeller skal verdien av hele det finansielle instrumentet, dvs både egenkapitalkomponenten og forpliktelseskomponenten, klassifiseres som en finansiell forpliktelse. Alle transaksjonskostnader regnskapsføres som fradrag i forpliktelsen og amortiseres over levetiden til gjelden.

Et praktisk eksempel er et konvertibelt lån mellom to foretak i samme konsern. Låntager kan behandle dette fullt ut som en finansiell forpliktelse.

3.3.4 Finansielle instrumenter – innregning og måling for foretak i konsern

I forskriften § 3-2 nr. 3 til 7, jf. § 3-3, gis det en rekke forenklinger knyttet til IFRS 9 (og IAS 39), *Finansielle instrumenter*. Forenklingene gjelder i korthet poster som vil bli eliminert i et overliggende konsernregnskap. Tanken er at det ikke skal gjøres kompliserte beregninger knyttet til slike poster i selskapsregnskapene.

Det er kun modifiseringen av IFRS 9.3.2.6(c)(ii) knyttet til balanseføring av finansielle eiendeler ved fortsatt kontroll over eiendelen i konsern som er en skal-regel. Merk imidlertid bestemmelsen i forskriften § 1-2, 3. ledd som sier at adgangen til å fravike bestemmelser i internasjonale regnskapsstandarder som følger av forskriften § 3-2 nr. 2 til 7, jf. § 3-3, og § 4-2 annet ledd nr. 4 må anvendes under ett, ikke enkeltvis.

Nedenfor gis en nærmere forklaring på hva forenklingene betyr.

Lånetilsagn

Reglene i IFRS 9 for måling av lånetilsagn til virkelig verdi kan fravikes for konserninterne lånetilsagn. Utsteder av lånetilsagnet skal da anvende IAS 37 Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler. Siden lånetilsagnet er en betinget forpliktelse, innregnes det ikke. Foretaket skal gi noteinformasjon, med mindre det er svært usannsynlig at låntaker trekker på lånet.

Full IFRS krever at foretak regnskapsfører de lånetilsagn som faller inn under IFRS 9 som derivater og måler dem til virkelig verdi. Eksempler på slike lånetilsagn er når foretaket har en tidligere praksis med å selge utlånene som følger av foretakets lånetilsagn kort tid etter utstedelse, eller ytede lånetilsagn som kan gjøres opp netto i kontanter eller ved å levere eller utstede et annet finansielt instrument. Tilsagn om å yte et lån til under markedsrente faller også inn under IFRS 9.

Innebygde derivater i konserninterne kontrakter

Et derivat er et finansielt instrument eller en annen kontrakt som kjennetegnes ved følgende: Verdien endres som reaksjon på endringer i en nærmere angitt faktor (f.eks. rentesats, aksjekurs, råvarepris, valutakurs, etc.), det kreves ingen eller en lav innledende nettoinvestering, og det skal gjøres opp på et framtidig tidspunkt.

Dersom derivatet er innebygd, inngår det i et kombinert finansielt instrument som også omfatter en ikke-derivativ vertskontrakt. Da vil noe av kontantstrømmene til det kombinerte instrumentet variere på en tilsvarende måte som for et frittstående derivat.

IFRS 9 krever at innebygde derivater skilles fra vertskontrakten og regnskapsføres som et derivat under visse forutsetninger. Disse reglene for identifisering og måling av innebygde derivater i IFRS 9.4.3.3-3.7 kan fravikes for innebygde derivater i konserninterne kontrakter.

Konserninterne salg av finansielle instrumenter der selger beholder kontroll

IFRS 9.3.2.6(c)(ii) sier at et foretak som i en transaksjon, verken har overført eller beholdt det vesentligste av risiko og avkastning, men har beholdt kontrollen over den finansielle eiendelen, skal balanseføre den finansielle eiendelen i samsvar med foretakets fortsatte involvering i den finansielle eiendelen. Foretaket må dermed gjøre en vurdering om det har beholdt kontroll over den finansielle eiendelen.

Dersom transaksjonen er en konsernintern kontrakt og foretaket vurderer at det har beholdt kontroll, så skal foretaket i henhold til forskriften § 3-2 nr. 5 fortsette å balanseføre den finansielle eiendelen fullt ut og ikke etter reglene for fortsatt involvering.

Kontrakter om kjøp eller salg av en ikke-finansiell gjenstand
Reglene i IFRS 9 krever at noen kontrakter om kjøp eller salg

av gjenstander som ikke er finansielle instrumenter regnskapsføres som om kontraktene var finansielle instrumenter. Kontrakter som treffes av disse reglene er kontrakter som kan gjøres opp ved nettoavregning i kontanter eller et annet finansielt instrument eller ved bytte av finansielle instrumenter. Unntaket er kontrakter for gjenstander som foretaket forventer å kjøpe, selge eller bruke selv («eget-bruk»). IFRS 9.2.4-2.7 har regler for hvilke ikke-finansielle kontrakter som er innenfor virkeområdet til IFRS 9.

Forenklet IFRS modifierer reglene i IFRS 9.2.4-2.7 på to områder. For det første legges det inn unntak for konserninterne kontrakter. Slike kontrakter kan etter forskriften holdes utenfor virkeområdet til IFRS 9. Det betyr at disse kontraktene ikke trenger å regnskapsføres i selskapsregnskapet.

Dernest slipper en å gjøre en separat vurdering på foretakssnivå av hvilke kontrakter som på grunn av «eget bruk»-definisjonen kan holdes utenfor virkeområdet til IFRS 9 i selskapsregnskapet. Denne vurderingen kan løftes til konsernnivå, slik at det kan bli en identisk vurdering på foretaksnivå og på konsernnivå. Dette er gjort for at foretak som kjøper eller selger gjenstander på vegne av andre konsernforetak ikke skal måtte regnskapsføre flere kontrakter enn de som regnskapsføres i konsernregnskapet etter IFRS eller forenklet IFRS.

Forenkling av sikringsdokumentasjonen

I de tilfeller hvor fullstendig dokumentasjon og effektivitetstesting av en sikringsrelasjon er gjennomført i et overliggende konsernregnskap og det foreligger en konsernintern kontrakt som fullt ut gjenspeiler sikringsobjektet eller sikringsinstrumentet i det overliggende konsernets sikringsdokumentasjon, kan kopi av denne dokumentasjonen, med påført identifikasjon av den relevante konserninterne kontrakten, oppfylle kravene til fullstendig dokumentasjon og effektivitetstesting av en sikringsrelasjon i selskapsregnskapet.

3.3.5 Leieavtaler

Leietaker kan fravike IFRS 16 for konserninterne leieavtaler og benytte NRS 14 i stedet. Bruk av forenklingen innebærer blant annet at leietakere må vurdere om leieavtalen er operasjonell eller finansiell. Operasjonelle leieavtaler blir ikke balanseført etter NRS 14, men kostnadsføres løpende. Dette innebærer at en slipper å balanseføre de fleste konserninterne leieavtaler, som uansett blir eliminert i konsernregnskapet til morselskapet. Finansielle leieavtaler etter NRS 14 må balanseføres. På grunn av forskjeller mellom IFRS 16 og NRS 14 vil ikke nødvendigvis balanseført beløp bli det samme. Foretak som endrer regnskapsføring fra IFRS 16 til NRS 14 må følge innregningsreglene for prinsippendringer i IAS 8 og gi noteopplysninger etter rskl. § 7-3 og NRS 5 nr. 5.

Det er ingen unntak fra IFRS 16 for utleier.

3.3.6 Investerings eiendom

IAS 40.5 definerer investerings eiendom som eiendom som benyttes (av eieren eller av leietakeren i henhold til en finansiell leieavtale) for å opptjene leieinntekter eller for verdistigning. Etter forskriften § 3-2 nr. 9 kan en fravike denne definisjonen, slik at klassifiseringen som legges til grunn i konsernregnskapet også kan legges til grunn i selskapsregnskapet. Det betyr at en eiendom som er leid ut til et annet foretak i konsernet kan klassifiseres som eierbenyttet eiendom også i selskapsregnskapet.

Del 4. Fond for urealiserte gevinster

Bruk av forenklet IFRS kan medføre avsetning til fond for urealiserte gevinster (FUG). Bestemmelsen om et slikt fond ble innført samtidig med at det ble åpnet adgang til å bruke full IFRS i selskapsregnskapet. FUG er bundet egenkapital etter asl./asal. § 3-2. Formålet ved bestemmelsen er å nøytralisere eventuell påvirkning på utbyttegrunnlaget ved bruk av full IFRS og forenklet IFRS. Bestemmelsen lyder slik:

1. Foretaket skal ha et fond for urealiserte gevinster. Dersom foretaket vurderer eiendeler til virkelig verdi, skal det sette av til fondet en positiv differanse mellom balanseført verdi av hver enkelt eiendel eller gruppe av eiendeler og deres anskaffelseskost under hensyn til effekten av utsatt skatt. Dette gjelder tilsvarende ved vurdering av gjeld til virkelig verdi. Foretaket skal avsette til fondet på samme måte som etter annet punktum dersom det ved verdiregulering eller på annen måte regnskapsfører eiendeler til en verdi som overstiger anskaffelseskost.
2. Plikten til å avsette til fond for urealiserte gevinster omfatter ikke differanser etter første ledd knyttet til vurdering av:
 1. finansielle instrumenter i samsvar med regnskapsloven § 5-8,
 2. pengeposter i utenlandsk valuta,
 3. andre poster når det er fastsatt i forskrift gitt av departementet.
3. Fondet kan løses opp når og i den grad grunnlaget for avsetningen ikke lenger er til stede.
4. Departementet kan i forskrift gi regler om beregning av differansen etter første ledd.

Maksimalt utbytte som definert i aksjelovene kapittel 8 beregnes på basis av selskapsregnskapet. Bruker man full IFRS eller forenklet IFRS bare i konsernregnskapet, behøver en altså ikke å vurdere avsetninger til FUG. Foretak som avlegger regnskap etter forenklet IFRS (eller full IFRS) må kort oppsummert foreta avsetning til fond for urealiserte gevinster dersom samtlige av følgende tre vilkår er oppfylt:

1. En urealisert gevinst er reflektert i den balanseførte verdien av en eiendel og/eller en forpliktelse (eventuelt en gruppe av eiendeler og/eller forpliktelser), og
2. denne urealiserte gevinsten er ikke omfattet av unntakene i lovbestemmelsen om FUG, og
3. vurderingen av regnskapsposten i forenklet IFRS ikke er tillatt etter regnskapsloven kapittel 3-7 og GRS.

Norsk RegnskapsStiftelse har utgitt en veiledning om fond for urealiserte gevinster som du finner på www.regnskapsstiftelsen.no. Den er et helt nødvendig hjelpemiddel ved vurderingen av om det er krav om å avsette til fond for urealiserte gevinster. I og med at alle løsninger under full IFRS kan brukes under forenklet IFRS, kan alle forhold som omtales i veiledningen være aktuelle for foretak som følger forenklet IFRS.

Beregning av avsetningen

Avsetningen til fondet skal beregnes som forskjellen mellom balanseført verdi og anskaffelseskost. Veiledningen fra Norsk RegnskapsStiftelse legger til grunn at anskaffelseskost skal forstås som regnskapsmessig anskaffelseskost. Det innebærer for eksempel at:

- Tilbakebetalinger reduserer anskaffelseskost
- Påkostninger på anleggsmidler øker anskaffelseskost
- Av- og nedskrivninger reduserer ikke anskaffelseskost
- Renteeffekter ved bruk av effektiv rente-metode (eventuelt ved lineær tilnærming) endrer anskaffelseskost for gjeldsinstrumenter gjennom instrumentets løpetid.

Av andre forhold vil vi nevne

- I den grad anskaffelseskost etter full IFRS skulle være et annet beløp enn anskaffelseskost etter GRS, legger veiledningen til grunn at det er anskaffelseskost etter full IFRS som skal benyttes.
- Det kan tas hensyn til utsatt skatt ved beregning av avsetningen.
- Fondet kan løses opp når og i den grad grunnlaget for avsetningen ikke lenger er til stede.

Et eksempel på en post som kan føre til avsetning for mange foretak er driftsmidler. Ved bruk av verdireguleringsmodellen i IAS 16 eller ved bruk av estimert anskaffelseskost i IFRS 1, skal forskjellen mellom oppregulert verdi og anskaffelseskost avsettes til fondet.

Gruppevis vurdering

Bestemmelsen i RL § 3-2 åpner for at vurderingsenheten kan være større enn den enkelte eiendel eller forpliktelse, men gir ikke retningslinjer for når dette er tillatt. I henhold til veiledningen vil det i spørsmålet om gruppevis vurdering være naturlig å se hen til valg av vurderingsenhet i regnskapsregelverket, blant annet kontantgenererende enheter etter IAS 36 og avhendingsgrupper etter IFRS 5. Andre regnskapsmessige betraktninger kan også være aktuelle, blant annet gruppering av eiendeler/forpliktelser innen samme type markedsrisiko og å se hen til hva som kan betraktes som en portefølje etter GRS.

Påvirkes utbyttegrunnlaget likevel?

Avsetningskravet innebærer vanligvis at utbyttegrunnlaget ved bruk av forenklet IFRS ikke blir nøyaktig det samme som under GRS. Hvis en skulle oppnå slik likhet måtte det lages et «skyggeregnskap» etter GRS for å beregne avsetningen, noe som i mange tilfeller ville vært svært ressurskrevende. Fondet

er videre begrenset til avsetning for urealiserte gevinster, men overgang til forenklet IFRS kan medføre endret regnskapsføring også på andre områder, for eksempel ulik periodisering av inntekter og kostnader/tap. Økning eller reduksjon i egenkapitalen som ikke skyldes regnskapsføring av urealiserte gevinster, føres ikke mot fondet, og det oppnås derfor ikke full nøytralitet. Nøytralitet i forhold til GRS oppnås heller ikke fullt ut for alle regnskapsførte urealiserte gevinster.

Selv om veiledningen fra Norsk RegnskapsStiftelse er forholdsvis detaljert, kan det likevel oppstå spørsmål der det er fortolkningstvil, både i forhold til lovbestemmelsen og i forhold til veiledningen. I slike situasjoner anbefaler vi at en er varsom med å dele ut utbytte basert på slike fortolkninger når fortolkningen gir et vesentlig økt utbyttegrunnlag i forhold til utbyttegrunnlaget ved bruk av ordinære norske regnskapsregler.

3

Hva er nytt i forenklet IFRS for 2022?

Ny forskrift i 2022

Tidligere forskrift har, med unntak av svært begrensede justeringer, ikke vært oppdatert siden 2014. Flere omfattende endringer i IFRS er implementert de siste årene, og det har over tid vært et klart behov for en mer fullstendig gjennomgang av forskriften som følge av dette. En rekke henvisninger til full IFRS var også utdatert og måtte endres. Det ble derfor gjort en større gjennomgang av forskriften og ny forskrift gjelder for regnskapsår som begynner 1. januar 2022 eller senere.

Ny forskrift inneholder følgende materielle endringer:

- Unntak fra IFRS 16 *Leieavtaler* for leietaker ved konsernintern leieavtale (se punkt 3.3.5)
- Krav om noteopplysninger etter IFRS 3 *Virksomhets sammenslutning* er opphevet
- Krav til noteopplysninger som følge av fortolkninger godkjent av International Accounting Standards Board er opphevet
- Unntaket fra å benytte virkelig verdi-oppsjonen når betingelsene er oppfylt i overliggende konsernselskap er fjernet

På enkelte områder innenfor presentasjon og noteopplysninger er forskriftsteksten gjort klarere uten at det endrer det materielle innholdet. Det er klargjort at regnskapslovens oppstillingsplaner skal anvendes og at det ikke er krav om en tredje balanse ved førstegangsanvendelse av forenklet IFRS. For anleggsmidler holdt for salg og avvirket virksomhet er det gjort klart at presentasjon og notekrav nå reguleres av NRS 12 dersom man velger å fravike IFRS 5. Utover dette er alle henvisninger til full IFRS oppdatert.

Notekrav i forskriften

Det følger av faneparagrafen i rskl. § 7-1 (2) at det skal gis opplysninger som er nødvendige for å bedømme den regnskapspliktiges eller konsernets stilling og resultat og som ikke fremgår av årsregnskapet for øvrig. Dette er nå presisert i forskriften.

Enkelte regnskapsmessige løsninger avviker i stor grad fra GRS, men uten at forskriften viser til notekrav i IFRS. Dette gjelder særlig IFRS 3, IFRS 15 og IFRS 16. Forholdet krever en særskilt aktsomhet og grundig vurdering i utformingen av noteinformasjon. Den enkelte regnskapspliktige må nøye vurdere hvilke noteopplysninger som må gis for at regnskapsbrukerne skal få et rettvise og dekkende bilde av årsregnskapet.

Første gangs anvendelse av forenklet IFRS

Ved første gangs anvendelse av forenklet IFRS må en bruke overgangsreglene i IFRS 1 med de unntak som følger av forskriften, se nedenfor. Forøvrig gjelder det som er beskrevet i denne publikasjonen.

Overgangsreglene i IFRS 1 må brukes

Foretak som går over til forenklet IFRS, må med enkelte unntak i forskriften følge reglene i IFRS 1

Førstegangsanvendelse av internasjonale standarder for finansiell rapportering. Slik overgang innebærer som regel betydelige endringer i regnskapsførte størrelser (også for tidligere år), og det vil som regel være en omfattende oppgave å gå over til forenklet IFRS.

For foretak som tidligere har gjennomført konsernintern rapportering etter full IFRS til sitt morselskap, vil prosessen være enklere. De fleste størrelser vil da være fastsatt allerede og kan brukes ved implementering av forenklet IFRS, se omtale nedenfor.

Konvertering i samsvar med IFRS 1 innebærer blant annet at resultatregnskap og balanse, inklusive sammenligningstall, skal omarbeides til full IFRS som om det hadde vært anvendt i hele foretakets historie.

IFRS 1.13-18 og appendix B-E angir unntak fra disse reglene, og særlig viktig er unntaket fra å omarbeide tidligere virksomhetssammenslutninger (fusjoner og oppkjøp) og muligheten for å benytte virkelig verdi som estimert anskaffelseskost for enkelte eiendeler, herunder driftsmidler.

Datterselskap kan som alternativ til hovedregelen benytte balanseførte verdier slik de inngår i morselskapets konsernregnskap, men selvsagt justert for konsolideringseffekter som merverdier. Morselskap skal benytte samme verdier i sitt selskapsregnskap som i konsernregnskapet, men også her etter å ha tatt hensyn til konsolideringseffekter.

Forenklinger i overgangsreglene etter forskriften om forenklet IFRS

Utover de unntakene som allerede ligger i IFRS 1, åpner forskriften om forenklet IFRS for følgende forenklinger som gjelder alle:

- Oppskrivninger som er gjennomført under GRS kan videreføres under forenklet IFRS, selv om de ikke ville kvalifisert for dette under full IFRS. Eventuelle oppskrivninger ligger uansett så langt tilbake i tid at det oftest vil være en betydelig jobb å vurdere om kravene for å videreføre disse verdiene i et IFRS-regnskap er tilstede. Denne vurderingen slipper en ved å benytte den tillatte forenklingen.
- IFRS 1 har relativt omfattende informasjonskrav knyttet til overgangen. Under forenklet IFRS er det tilstrekkelig med en avstemming av egenkapitalen som forklarer overgangen fra tidligere regnskapsspråk (GRS) til forenklet IFRS samt avstemming av egenkapitalen for siste periode etter tidligere regnskapsspråk (GRS).

Husk!

Dersom foretaket på et senere tidspunkt skifter til full IFRS, skal IFRS 1 brukes på nytt, og da uten de unntak som ligger i forenklet IFRS.

Forskrift om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder (F07.02.2022 nr 182)

Kapittel 1. Virkeområde

§ 1-1. Regnskapspliktige som forskriften gjelder for
Forskriften gjelder regnskapspliktige jf. regnskapsloven § 1-2 første ledd, med unntak av regnskapspliktige som nevnt i regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 5 og nr. 6, og med unntak av regnskapspliktige som i henhold til regnskapsloven § 3-9 tredje ledd annet punktum plikter å utarbeide årsregnskap i samsvar med internasjonale regnskapsstandarder. For regnskapspliktige som i henhold til regnskapsloven § 3-9 første ledd plikter å utarbeide sitt konsernregnskap i samsvar med internasjonale regnskapsstandarder, gjelder forskriften bare for selskapsregnskapet.

§ 1-2. Adgang til forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder

Regnskapspliktige som nevnt i § 1-1 kan utarbeide selskapsregnskap og konsernregnskap i samsvar med forskrifter gitt i medhold av regnskapsloven § 3-9 annet ledd (internasjonale regnskapsstandarder), med de unntak og tillegg som følger av denne forskrift, med mindre annet følger av bestemmelse i annen lov eller forskrift.

Regnskapsloven § 3-1 fjerde ledd gjelder tilsvarende, men slik at bestemmelsene i regnskapsloven kapittel 6 og 7 likevel gjelder. Reglene i kapittel 7.II Noteopplysninger for små foretak kan likevel ikke benyttes.

Adgangen til å fravike bestemmelser i internasjonale regnskapsstandarder som følger av forskriften § 3-2 nr. 2 til 7, jf. § 3-3, og § 4-2 nr. 3 må anvendes under ett, og kan ikke anvendes enkeltvis.

§ 1-3. Delårsregnskap

Delårsregnskap som angis å være utarbeidet i samsvar med denne forskrift skal følge IAS 34, men slik at unntak og tillegg etter denne forskrift som er anvendt i årsregnskapet, også gjelder for delårsregnskapet så fremt de er relevante for delårsregnskap.

Kapittel 2. Regler om regnskapets bestanddeler

§ 2-1. Oppstilling av annet totalresultat for perioden

Regnskap som utarbeides etter forskriftens § 1-2 skal inneholde en separat oppstilling av annet totalresultat for perioden i samsvar med IAS 1. Oppstillingen skal presenteres umiddelbart etter resultatregnskapet.

§ 2-2. Egenkapitaloppstilling

Regnskap som utarbeides etter forskriftens § 1-2 kan, uten

hensyn til bestemmelser gitt i forskrifter med hjemmel i regnskapsloven § 3-9 annet ledd, avvike fra bestemmelsene i IAS 1 nr. 10 bokstav c og nr. 106–110 om krav til egenkapitaloppstilling. I den grad det velges å gjøre avvik etter bestemmelsens foregående punktum gjelder regnskapsloven § 7-25.

Kapittel 3. Måle- og innregningsregler

§ 3-1. Adgangen til å fravike måle- og innregningsregler som gjelder alle regnskapspliktige under forskriften

Regnskapspliktige som utarbeider selskaps- eller konsernregnskap etter § 1-2 kan fravike følgende bestemmelser i internasjonale regnskapsstandarder slik det er angitt her:

- IFRS 1 nr. D6 kan fravikes slik at balanseført verdi etter tidligere oppskrivning under god regnskapsskikk kan videreføres ved overgangen uten hensyn til angitte kriterier i IFRS 1.
- IFRS 5 kan fravikes i selskapsregnskapet, men slik at anleggsmidler holdt for salg og avviklet virksomhet istedenfor må innregnes og måles etter prinsippene i de ordinære regnskapsreglene i de internasjonale regnskapsstandardene. For øvrig gjelder regnskapslovens bestemmelser og NRS 12 for presentasjon og noteopplysninger.
- IAS 10 nr. 12 og 13, IAS 27.12, IFRS 9.5.7.1 A og IFRIC 17 nr. 10 kan fravikes slik at utbytte og konsernbidrag regnskapsføres i samsvar med regnskapslovens bestemmelser. Skattekonsekvenser av avsatt konsernbidrag regnskapsføres i samme periode som konsernbidraget innregnes som forpliktelse.
- IAS 28 kan fravikes slik at investering i tilknyttet selskap og deltakelse i felles kontrollert virksomhet kan regnskapsføres i samsvar med kostmetoden i selskapsregnskapet.

§ 3-2. Adgang til å fravike måle- og innregningsregler som gjelder for selskaper i konsern regnskapet er utarbeidet etter internasjonale regnskapsstandarder eller etter denne forskriften

Regnskapspliktige som er morselskap eller datterselskap i konsern der morselskapet utarbeider konsernregnskap i samsvar med internasjonale regnskapsstandarder etter regnskapsloven § 3-9 første ledd eller i samsvar med denne forskrift, kan gjøre følgende fravik fra bestemmelser i internasjonale regnskapsstandarder i selskapsregnskapet under hensyn til kravene i § 1-2 tredje ledd:

- IAS 16 nr. 43 kan fravikes slik at de samme vurderinger av avskrivningsenhet (dekomponering) legges til grunn i selskapsregnskapet som i konsernregnskapet.
- IAS 32 nr. 28–32, nr. 38, AG 30–35 og AG 37 kan fravikes i de tilfeller der kun foretak innenfor samme konsern er motpart i kontrakten. Egenkapitalkomponenten i sammensatte finansielle instrumenter skal i slike tilfeller klassifiseres som finansiell forpliktelse.
- IFRS 9.2.3 og IFRS 9.4.3.3–4.3.7 kan fravikes for kontrakter inngått mellom foretak i samme konsern.
- IFRS 9.2.4, IFRS 9.2.6 og IFRS 9.2.7 kan fravikes slik at bestemmelsene erstattes med bestemmelsene i § 3-3.
- Ved anvendelse av IFRS 9.3.2.6 (c) skal en finansiell eiendel innregnes dersom foretaket har beholdt kontroll over den finansielle eiendelen ved konsernintern kontrakt. Ved innregning etter denne bestemmelsen kan IFRS 9.3.2.16–3.2.21 og IFRS 9 B3.2.13 for øvrig fravikes.
- I IAS 39 nr. 88 gjelder følgende tilføyelse som ny bokstav f etter siste punktum: I de tilfeller hvor (a) til (e) ovenfor er dokumentert og oppfylt i et overliggende konsernregnskap og det foreligger en konsernintern kontrakt som fullt ut gjenspeiler sikringsobjektet eller sikringsinstrumentet i det overliggende konsernets sikringsdokumentasjon, kan kopi av denne dokumentasjonen, med påført identifikasjon av den relevante konserninterne kontrakten, oppfylle kravene i (a) til (e) ovenfor.
- I IFRS 9.6.4.1 gjelder følgende tilføyelse som ny bokstav d etter siste punktum: I de tilfeller hvor (a) til (c) ovenfor er dokumentert og oppfylt i et overliggende konsernregnskap og det foreligger en konsernintern kontrakt som fullt ut gjenspeiler sikringsobjektet eller sikringsinstrumentet i det overliggende konsernets sikringsdokumentasjon, kan kopi av denne dokumentasjonen, med påført identifikasjon av den relevante konserninterne kontrakten, oppfylle kravene i (a) til (c) ovenfor.
- Leietaker kan fravike IFRS 16 for konserninterne leieavtaler. NRS 14 gjelder i stedet. Foretak som endrer regnskapsføring fra IFRS 16 til NRS 14 må følge innregningsreglene for prinsippendringer i IAS 8 og gi noteopplysninger etter rskl. § 7-3 og NRS 5 nr. 5.
- IAS 40 nr. 5 kan fravikes slik at samme klassifisering av eiendom (investeringseiendom eller eierbenyttet eiendom) legges til grunn i selskapsregnskapet som i konsernregnskapet.

§ 3-3. Fravik fra IFRS 9 nr. 2.4, 2.6 og 2.7 – kontrakter om kjøp eller salg av en ikke finansiell gjenstand

Dersom IFRS 9 nr. 2.4, 2.6 og 2.7 fravikes i henhold til § 3-2 nr. 4 skal nr. 1 til 3 nedenfor anvendes istedet for bestemmelsene i IFRS 9.

- Denne standard kommer til anvendelse på kontrakter om kjøp eller salg av en ikke finansiell gjenstand som kan gjøres opp netto i kontanter eller i et annet finansielt instrument eller ved bytte av finansielle instrumenter, som om kontraktene var finansielle instrumenter, unntatt kontrakter som er inngått og fortsatt innehas med det formål å motta eller levere en ikke-finansiell gjenstand i samsvar med foretakets eller ett eller flere konsernforetaks forventede innkjøps-, salgs- eller bruksbehov.

- Det er ulike måter en kontrakt om kjøp eller salg av en ikke-finansiell gjenstand kan gjøres opp på: netto i kontanter eller i et annet finansielt instrument eller ved bytte av finansielle instrumenter. Eksempler på dette er:
 - når vilkårene i kontrakten tillater begge parter å gjøre opp kontrakten netto i kontanter eller i et annet finansielt instrument, eller ved å bytte finansielle instrumenter,
 - når adgangen til å gjøre opp netto i kontanter eller i et annet finansielt instrument, eller ved å bytte finansielle instrumenter, ikke er eksplisitt i vilkårene i kontrakten, men foretaket har som praksis å gjøre opp tilsvarende kontrakter netto i kontanter eller i et annet finansielt instrument, eller ved å bytte finansielle instrumenter (enten med en motpart ved å inngå motregningskontrakter eller ved å selge kontrakten før den utøves eller forfaller),
 - når foretaket for tilsvarende kontrakter har som praksis å motta det underliggende og selge dette innen en kort periode etter levering med det formål å generere et overskudd fra kortsiktige svingninger i pris eller salgsmarginer, og
 - når den ikke-finansielle gjenstanden som kontrakten omfatter, lett kan omgjøres i kontanter.

En kontrakt der bokstav b eller c kommer til anvendelse, er ikke inngått med det formål å motta eller levere den ikke-finansielle gjenstanden i samsvar med foretakets forventede innkjøps-, salgs- eller bruksbehov, og faller dermed innenfor virkeområdet til denne standard. Dette gjelder allikevel ikke for konserninterne kontrakter. Andre kontrakter der nr. 1 ovenfor kommer til anvendelse, blir vurdert for å avgjøre om de ble inngått og fortsatt innehas med det formål å motta eller levere ikke-finansielle gjenstander i samsvar med foretakets eller ett eller flere konsernforetaks forventede innkjøps-, salgs- eller bruksbehov, og om de derfor omfattes av denne standard.

- En utstedt opsjon om å kjøpe eller selge en ikke-finansiell gjenstand som kan gjøres opp i kontanter eller et annet finansielt instrument eller ved bytte av finansielle instrumenter, i samsvar med nr. 2 a) eller nr. d) ovenfor, faller inn under virkeområdet til denne standard. Dette gjelder allikevel ikke for konserninterne kontrakter. En slik kontrakt kan ikke inngås med det formål å motta eller levere ikke-finansielle gjenstander i samsvar med foretakets forventede innkjøps-, salgs- eller bruksbehov.

Kapittel 4. Regler om presentasjon og noter til årsregnskapet

§ 4-1. Generelle krav

Regnskap som utarbeides etter forskriftens § 1-2, skal inneholde oppstillingsplaner i samsvar med regnskapsloven kapittel 6 og noteopplysninger i samsvar med regnskapsloven kapittel 7. Det skal gis opplysninger som er nødvendige for å bedømme den regnskapspliktiges eller konsernets stilling og resultat og som ikke fremgår av årsregnskapet for øvrig, jf. rskl. § 7-1, annet ledd. Kapittel 7.II Noteopplysninger for små foretak kan ikke anvendes.

Krav etter internasjonale regnskapsstandarder om opplysninger i noter til årsregnskapet kan fravikes for regnskap som utarbeides i henhold til denne forskrifts § 1-2. Ved fravikelse etter dette ledd skal det gis følgende noteopplysninger:

- Krav etter god regnskapsskikk så langt det er relevant for anvendte måle- og innregnings- og presentasjonsregler. Unntak for små foretak kan ikke anvendes.
- Krav etter internasjonale regnskapsstandarder som angitt i § 4-2.
- Krav som angitt i § 4-3.

Det er adgang til å unnlate å gi sammenligningstall i noteopplysninger, med mindre sammenligningstall i noteopplysninger kreves etter regnskapsloven eller god regnskapsskikk.

Det skal opplyses om hvilke forenklinger etter denne forskrifts kapittel 3 som er benyttet.

§ 4-2. Noteopplysninger i samsvar med internasjonale regnskapsstandarder

- IFRS 1, nr. 24 bokstav a,
- IFRS 6,
- I tillegg til noteopplysninger etter NRS 18, skal det gis opplysninger etter IFRS 7, med unntak fra nr. 5A, nr. 12 C og D, nr. 13A–13F, nr. 32, nr. 32A, nr. 34–42H. IFRS 7 nr. 5 gjelder ikke for konserninterne kontrakter,
- IAS 1, nr. 122–133. Regnskapspliktige morselskap eller datterselskap i konsern som utarbeider konsernregnskap i samsvar med internasjonale regnskapsstandarder etter regnskapsloven § 3-9 kan fravike denne bestemmelsen i selskapsregnskapet,
- IAS 16, nr. 73 bokstav a, nr. 73 bokstav e romertall iv, og nr. 77 for regnskapspliktige som benytter verdireguleringsmodellen,
- IAS 29,
- IAS 33 dersom selskapet er innenfor virkeområdet til denne standard,
- IAS 36, nr. 126 bokstav c og d for regnskapspliktige som benytter verdireguleringsmodellen,
- IAS 38, nr. 118 bokstav e romertall iii og nr. 124–125 for regnskapspliktige som benytter verdireguleringsmodellen,
- IAS 38, nr. 122 bokstav a for regnskapspliktige som har

eiendeler definert som immaterielle eiendeler med ubestemt utnyttbar levetid i samsvar med IAS 38 nr. 88, 11. IAS 41, nr. 46

§ 4-3. Andre noteopplysninger

For hver klasse av eiendeler og forpliktelser som måles til virkelig verdi skal det opplyses om:

- Metoder og forutsetninger som er anvendt ved fastsettelsen av virkelig verdi.
- Balanseført verdi ved begynnelsen og slutten av perioden.
- Akkumulerte gevinster eller tap som følge av endringer i virkelig verdi som inngår i balanseført verdi ved begynnelsen og slutten av perioden.
- Gevinster eller tap som følge av endringer i virkelig verdi som er innregnet i resultatregnskapet i perioden, spesifisert per regnskapspost.
- Gevinster eller tap som følge av endringer i virkelig verdi som er innregnet i andre inntekter og kostnader i perioden, spesifisert per regnskapspost.

Regnskapspliktige som utarbeider selskaps- eller konsernregnskap etter § 1-2 skal gi opplysninger i samsvar med kravene for store foretak i NRS 13 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler.

§ 4-4. Sammenligningstall ved endringer i regnskapsprinsipp og korrigering av feil og førstegangsanvendelse av denne forskrift

Regnskap som utarbeides etter forskriftens § 1-2 kan, uten hensyn til bestemmelser gitt i forskrifter med hjemmel i regnskapsloven § 3-9 annet ledd, avvike fra bestemmelsene i IAS 1 om krav til oppstilling av finansiell stilling ved begynnelsen av den tidligste sammenligningsperioden. Dette gjelder også ved førstegangsanvendelse av denne forskrift.

Kapittel 5. Ikrafttredelse, oppheving og overgangsregler

§ 5-1. Ikrafttredelse og oppheving

Denne forskriften trer i kraft straks, med virkning for regnskapsår som begynner den 1. januar 2022 eller senere. Fra samme tidspunkt som forskriften her trer i kraft, oppheves forskrift 21. januar 2008 nr. 57 om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder, med unntak av for tilfeller omfattet av § 5-2.

§ 5-2. Overgangsregler

Forskrift 21. januar 2008 nr. 57 om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder gjelder for regnskapsår avsluttet 31. desember 2021 eller tidligere. I slike tilfeller gjelder adgangen i forskrift 21. januar 2008 nr. 57 § 3-2 nr. 3 til 7 og § 3-3 til å fravike måle- og innregningsregler i IAS 39 tilsvarende for å fravike IFRS 9. Det er likevel tillatt å anvende forskriften her i stedet for forskrift 21. januar 2008 nr. 57 også for regnskapsår avsluttet 31. desember 2021 eller tidligere. Dersom forskriften her er anvendt som angitt i tredje punktum, skal det fremgå av noteopplysningene.

