

Høringsnotat

Endringer i forskrift om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder

Innhold

1	Innledning og sammendrag	3
2	Nærmere om forskriften og behovet for endringer	4
2.1	Generelt	4
2.2	Forskriftens system.....	5
2.3	IFRS for SMEs.....	5
2.4	Kort om begrunnelse for foreslåtte endringer.....	6
	Henvisninger til full IFRS.....	6
	Gjengivelse av krav til noteopplysninger fra god regnskapsskikk	6
	Eventuelle endringer i regnskapsloven og EUs regnskapsdirektiver.....	7
	IFRS for SMEs.....	7
3	Vurderinger og forslag til endringer	7
3.1	Generelt	7
3.2	Virkeområde.....	8
	Regnskapspliktige innenfor virkeområdet	8
	Noteinformasjon og reglene for små foretak.....	8
	Delårsregnskap	8
3.3	Regnskapets bestanddeler, oppstillingsplaner og sammenligningstall ved endringer i regnskapsprinsipp og korrigering av feil	9
	Oppstilling av andre inntekter og kostnader	9
	Oppstilling av endringer i egenkapital.....	9
	Sammenligningstall ved endringer i regnskapsprinsipp og korrigering av feil	10
3.4	Måle- og innregningsregler	10
	Kort om enkelte nye standarder.....	10
	§ 3-1 - Forslag til endringer og begrunnelse	11
	§ 3-2 - Forslag til endringer og begrunnelse	13
	§ 3-3 - Forslag til endringer og begrunnelse	14
3.5	Noteopplysninger.....	15
	Generelt	15
	Noteopplysningskrav i samsvar med god regnskapsskikk	16
	Noteopplysningskrav hentet fra full IFRS.....	16
	Sammenligningstall i noter	17
	Foreslåtte bestemmelser.....	17
	Bestemmelser som utgår i sin helhet.....	22
4	Ikrafttredelse og overgangsbestemmelser	31
5	Forskriftshjemmel.....	32
6	Økonomiske og administrative konsekvenser.....	32
7	Forslag til ny forskrift	32

1 Innledning og sammendrag

Forskrift 21. januar 2008 nr. 57 om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarter (forskrift om forenklet IFRS) er fastsatt med hjemmel i regnskapsloven § 3-9 femte ledd. Forskriften bygger på de internasjonale regnskapsstandardene, men åpner for forenklinger gjennom unntak og alternative løsninger.

Siden forskrift om forenklet IFRS ble fastsatt er det vedtatt en rekke vesentlige endringer i de internasjonale regnskapsstandardene. Forskriften derimot har stått uendret over flere år. Oppdaterte henvisninger og vurdering av nye løsninger innenfor både full IFRS og god regnskapsskikk er en forutsetning for en velfungerende forskrift etter dagens modell, og det foreligger et klart behov for oppdatering.

Finansdepartementet oppnevnte i desember 2012 en arbeidsgruppe med følgende mandat:

"Finansdepartementet ber om at arbeidsgruppen foretar en gjennomgang av forskrift om forenklet IFRS. Arbeidsgruppen bes om å vurdere behovet for endringer i forskriften ut fra erfaringene man har hatt og utviklingen som har skjedd i IFRS siden forskriften ble fastsatt, og fremme konkrete forslag til forskriftsendringer som reflekterer arbeidsgruppens vurderinger. Arbeidsgruppen bes i sine vurderinger om å vektlegge hensynet til å redusere framtidig behov for løpende vedlikehold av forskriften i den utstrekning dette lar seg gjøre innenfor et regelverk som skal dekke de regnskapspliktiges behov for en forenklet IFRS-tilpasset løsning innenfor EØS-regler som svarer til EUs regnskapsdirektiver. Det bes om at arbeidsgruppen utreder økonomiske og administrative konsekvenser av forslagene som fremmes, jf. utredningsinstruksen."

Forskriften har en krevende systematikk og fordrer løpende vedlikehold, både ved endringer i full IFRS og god regnskapsskikk. I sin vurdering av endringer har arbeidsgruppen lagt særlig vekt på at forskriften skal fremstå som mer oversiktlig og fordre mindre vedlikehold enn ved gjeldende løsning, uten at den mister nødvendig presisjon i krav og unntaksløsninger. De foreslåtte løsningene må sikre at regnskaper avlagt i samsvar med forskriften gir et rettviseende bilde.

Utover oppdatering av forskriftens henvisninger til IFRS er overordnede forslag til endringer som følger:

- *Endret løsning for noteopplysninger*

Gjeldende forskrift gjengir notekrav fra god regnskapsskikk på en rekke områder. Dette krever løpende oppdatering av forskriften, i takt med endringer fra Norsk RegnskapsStiftelse. Arbeidsgruppen foreslår at bruk av krav hentet fra god regnskapsskikk løses ved en generell henvisning til god regnskapsskikk i stedet for gjengivelse av hvert enkelt krav.

IFRS 13 vil fra 2013 regulere noteopplysninger om virkelig verdi for alle eiendeler og forpliktelser som måles til virkelig verdi. Standarden erstatter opplysningskravene i øvrige standarder som omhandler virkelig verdi, herunder IFRS 7, IAS 40 og IAS 41. Kravene er omfattende, krevende og forholdsvis detaljerte, alt sammen forhold som tilsier en særlig grundig vurdering av mulige forenklinger for regnskapspliktige utenfor forordningens virkeområde. Arbeidsgruppen foreslår, basert på den erfaring som er vunnet gjennom informasjonskrav om biologiske eiendeler og investeringseiendom, en generell og overordnet bestemmelse om informasjon knyttet til eiendeler og forpliktelser målt til virkelig verdi etter samme modell. Opplysningskravene er på denne måten ment å gi større frihet i utforming av tilleggsinformasjon enn hva som ville vært tilfellet ved en ren henvisning til IFRS 13.

Endringene stiller langt lavere krav til vedlikehold ved endringer i IFRS og god regnskapsskikk. I tillegg får forskriften en enklere utforming.

- *Endringer i oppstillingsplaner*

Gjeldende forskrift ble vedtatt før IFRS inneholdt krav om oppstilling av andre inntekter og kostnader. Det foreslås at oppstilling av andre inntekter og kostnader, samt oppstilling av endringer i egenkapital blir obligatoriske oppstillinger.

- *Delårsregnskaper*

Dagens forskrift regulerer ikke delårsregnskaper på annen måte enn ved henvisning til IAS 34 for noteopplysninger. Regnskapspliktige som ønsker å offentliggjøre delårsregnskap har derved ikke et klart rammeverk å forholde seg til. Foreslått forskrift inneholder nå en løsning for delårsregnskap.

- *Innregning og måling*

Unntaket fra IFRS 5 innskrenkes til kun å gjelde for konserninterne forhold.

IFRS 11 innfører skille mellom felleskontrollert drift og felleskontrollerte enheter. Dagens forskrift inneholder et unntak slik at investering i felleskontrollert virksomhet kan regnskapsføres til kostmetoden i selskapsregnskap. Det foreslås at unntaket kun videreføres for felleskontrollerte enheter.

Øvrige unntak og forenklinger videreføres. Det er ikke identifisert behov for nye forenklinger.

- *Klargjøringer*

Basert på erfaringer med forskriften og mottatte tilbakemeldinger foreslås det en klargjøring på enkelte områder. Klargjøringene anses å samsvare med etablert praksis.

Det foreslås unntak fra krav i IAS 1 om tilleggsoppstilling av finansiell stilling ved endring av regnskapsprinsipp eller korrigering av feil (inngående balanse for sammenligningstall).

Det er presisert at reglene for små foretak ikke kan anvendes.

Endringene anses ikke å gi økonomiske og administrative konsekvenser av betydning. Rene overgangskostnader ved endret forskrift anses å være ubetydelige.

Arbeidsgruppen har bestått av:

- Signe Moen, leder (PwC)
- Lori Wheeler Næss (PwC)
- Torstein Ytterdal (PwC)

2 Nærmere om forskriften og behovet for endringer

2.1 Generelt

I 2004 ble regnskapsloven endret for å gjennomføre EØS-reglene om anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder (IFRS), jf. omtale i Ot. prp. nr. 89 (2003-2004). Etter regnskapsloven § 3-9 er det obligatorisk å bruke IFRS i regnskaper som er omfattet av EØS-forordningen (i hovedsak konsernregnskapene til børsnoterte foretak). I Norge er kravet også gjort gjeldende i selskapsregnskapet for tilsvarende regnskapspliktige som ikke avlegger konsernregnskap. For andre regnskapspliktige er det adgang til å anvende IFRS i selskapsregnskap og konsernregnskap.

Ved lovendringene i 2004 og 2005 ble det erkjent at regnskapsavleggelse etter IFRS er en svært omfattende oppgave, og at det ville være hensiktsmessig å gi foretak som anvender IFRS fullt ut (også kalt "full IFRS") i konsernregnskapet adgang til å anvende enklere løsninger i selskapsregnskapene. Utvikling av forskrift om forenklet IFRS krevde tid. I påvente av en fullstendig gjennomgang av forenklinger, så man det som hensiktsmessig å gjennomføre en trinnvis løsning. I første trinn, tok man hensyn til enkelte særlig viktige behov for forenklinger. Denne forskriften ble etterfulgt av gjeldende forskrift hvor øvrige behov for forenklinger også var inkludert.

Om behovet og løsning for forenklet IFRS sa Norsk RegnskapsStiftelse (NRS) følgende i sitt brev av 19. september 2006 til Finansdepartementet:

"Foretak som ikke anvender full IFRS i konsernregnskapet, kan også ha behov for tilpasning til internasjonale regnskapsstandarder, både i selskapsregnskap og konsernregnskap. Full anvendelse av

IFRS vil imidlertid være et byrdefullt alternativ for foretak som ønsker en tilpasning til IFRS. For å ivareta behovet om en enklere løsning gir regnskapsloven § 3-9 femte ledd adgang til forskrift om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsprinsipper, både for foretak innenfor forordningens virkeområde (selskapsregnskaper) og for foretak utenfor IFRS-forordningens virkeområde (selskaps- og konsernregnskap). Forenklet anvendelse utenfor forordningens område skal etter bestemmelsen bygge på vurderingsprinsippene i IFRS, med mulighet for unntak fra de omfattende opplysningskravene og med en begrenset mulighet for å tillate avvik fra vurderingsprinsippene."

Etter regnskapsloven § 3-9 femte ledd kan departementet gi forskrift om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarter etter forskriftene om internasjonale regnskapsstandarter fastsatt i medhold av annet ledd. I forskriften kan det gjøres unntak fra opplysningskrav i de internasjonale regnskapsstandartene. Forskriften kan i særlige tilfeller tillate avvik fra bestemmelser i de internasjonale regnskapsstandartene om innregning og måling, og om nødvendig fastsette alternativ regnskapsføring. Enkelte notekrav gjelder uavhengig av regnskapsspråk, blant annet krav til opplysninger om investeringer i andre selskaper og opplysninger om ytelser til ledende ansatte. Regnskapslovens kapittel 6 om oppstillingsplaner gjelder fullt ut.

Gjeldende forskrift tillater alle regnskapspliktige å anvende forenklet IFRS i selskapsregnskapet og konsernregnskapet, bortsett fra foretak som etter regnskapsloven er pålagt å anvende full IFRS.

2.2 Forskriftens system

Mulighetene for unntak fra måle- og innregningsregler etter IFRS er i henhold til regnskapsloven § 3-9 femte ledd begrenset, og forskriften inneholder et begrenset antall unntak. Måle- og innregningsreglene er gitt ved en generell henvisning til IFRS. Unntak fra disse er konkret angitt. Noen av de foreslåtte unntakene gjelder kun for selskaper innenfor konsern som anvender IFRS eller forenklet IFRS i sitt konsernregnskap.

Notekrav for foretak som anvender forenklet IFRS tar utgangspunkt i regnskapsloven og god regnskapsskikk. På enkelte områder er det utarbeidet egne krav, på andre områder skal IFRS følges helt eller delvis. Krav hentet fra regnskapsloven og IFRS er gitt ved henvisning. Krav hentet fra god regnskapsskikk er angitt fullt ut i forskriften.

Forenklingene kan som utgangspunkt velges enkeltvis for hver forenklingsmulighet. Unntak fra dette gjelder ved forenklet anvendelse av IAS 32, IAS 39 og IFRS 7, som må benyttes samlet, ikke enkeltvis.

2.3 IFRS for SMEs

På tidspunkt for vedtak av gjeldende forskrift hadde ikke International Accounting Standards Board (IASB) publisert sin standard *IFRS for Small and Medium-sized Entities*. Gjennom høringen uttalte NRS blant annet:

"IASB publiserte 15. februar 2007 et høringsutkast for IFRS-SME med høringsfrist 1. oktober 2007. Tatt i betraktning at en slik høring med påfølgende endringer vil ta tid, er det Norsk RegnskapsStiftelses oppfatning at det fortsatt vil være hensiktsmessig med en norsk, forenklet løsning basert på IFRS. Når IFRS-SME foreligger bør man vurdere om en full eller delvis tilpasning til denne vil være en mer hensiktsmessig løsning for forskrift om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarter."

IASB publiserte i 2009 standarden for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs). Begrepet Small and Medium-sized Entities er forklart som foretak som ikke er "public accountable" (IFRS for SMEs punkt 1.2). Begrepet er utdypet gjennom 1.3 i standarden:

"1.3 *An entity has public accountability if:*

(a) *its debt or equity instruments are traded in a public market or it is in the process of issuing such instruments for trading in a public market (a domestic or foreign stock exchange or an over-the-counter market, including local and regional markets), or*

(b) it holds assets in a fiduciary capacity for a broad group of outsiders as one of its primary businesses. This is typically the case for banks, credit unions, insurance companies, securities brokers/dealers, mutual funds and investment banks."

En rekke land har tatt i bruk standarden, primært land utenfor Europa. IASB varslet allerede i 2009 en evaluering i 2013 basert på erfaringer med bruk av standarden og en høring på eventuelle forslag til endringer. Eventuelle endringer er planlagt å tre i kraft i 2015.

European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) har på oppdrag fra EU-kommisjonen gjort en analyse av eventuelle konflikter mellom krav i EUs regnskapsdirektiver (78/660/EC og 83/349/EEC) og IFRS for SMEs. Et fåtall konflikter ble påpekt i 2010. Antallet er senere redusert.

Styret i NRS har besluttet å endre strategien for utarbeidelse av regnskapsstandarter. NRS arbeider nå med utkast til en standard som skal gjelde foretak som ikke er børsnoterte eller definert som små. Den nye løsningen vil ta utgangspunkt i IFRS for SMEs, men med tilpasning til norsk lovgivning og regnskapspraksis. Forenklinger skal i følge NRS gjennomføres så langt det er mulig. Standarden vil etter planen erstatte gjeldende norske regnskapsstandarter og vil tidligst kunne være gjeldende fra 2015. I denne forbindelse kan det nevnes at Sverige og Storbritannia har utarbeidet regnskapsstandarter med et tilsvarende utgangspunkt.

Full IFRS og IFRS for SMEs vil ha mange likhetstrekk i løsninger i og med at begge regnskapsspråk springer ut fra en balanseorientert rammeverk. Det er imidlertid ikke en uttalt målsetting fra IASB å tilpasse løsninger i IFRS for SMEs til full IFRS av hensyn til eksempelvis børsnoterte konsern. En norsk regnskapsstandard utarbeidet med utgangspunkt i IFRS for SMEs vil derfor ikke ta særskilt hensyn til effektiv rapportering i IFRS-rapporterende konsern, selv om den legger seg tett opp til løsninger i IFRS for SMEs.

2.4 Kort om begrunnelse for foreslåtte endringer

Sett i lys av mulige endringer fremover, både gjennom eventuelle endringer i regnskapsloven, endringer fra NRS samt videre utvikling og implementering av IFRS for SMEs, ser arbeidsgruppen det hensiktsmessig å videreføre en løsning med forenklet tilnærming til IFRS gjennom forskrift.

Foreslåtte endringer viderefører i stor grad materielt innhold og oppbygging av gjeldende forskrift. Utformingen er noe justert, slik at behov for vedlikehold ved fremtidige endringer i IFRS og god regnskapsskikk reduseres. Ny systematikk skal gi større grad av brukervennlighet, både ved en mer oversiktlig forskrift og redusert usikkerhet for brukerne ved tidsforskyvning mellom endringer i full IFRS og endringer i forskriften.

Henvisninger til full IFRS

Forskriften har stått uendret over flere år, mens forskriftene om full IFRS har gjennomgått vesentlige endringer. Reglene om måling og innregning tar utgangspunkt i full IFRS og manglende oppfølging av endringer skaper utfordringer ved regnskapsavleggelsen, blant annet fordi forskriftens henvisninger til full IFRS ikke er oppdatert. Forskriften er løsningen for foretak som ønsker å avlegge regnskaper med en forenklet tilnærming til full IFRS, primært foretak i konsern hvor morselskapet avlegger regnskap etter full IFRS. Muligheten for forenklet anvendelse av IFRS skal bidra til kostnadsbesparelser i regnskapsrapporteringen, samtidig som regnskapsbrukernes behov blir forsvarlig ivaretatt.

Oppdaterte henvisninger og vurdering av nye løsninger innenfor full IFRS er en forutsetning for en velfungerende forskrift etter dagens modell. I arbeidet med en oppdatering må det samtidig tilstrebes løsninger som gir minst mulig behov for vedlikehold ved endringer i IFRS, for eksempel ved å erstatte direkte henvisning til IFRS med mindre spesifikke henvisninger der dette er mulig uten å miste nødvendig presisjon i krav og unntak.

Gjengivelse av krav til noteopplysninger fra god regnskapsskikk

Gjeldende forskrift inneholder gjengivelse av notekrav fra god regnskapsskikk på en rekke regnskapsområder. Dette krever løpende oppdatering av forskriften, i takt med endringer fra NRS. I arbeidet med en oppdatering må det, på samme måte som ved henvisninger til IFRS, tilstrebes løsninger som gir minst mulig behov for

vedlikehold ved endringer. I forslaget til endret forskrift er det derfor lagt inn en generell henvisning til god regnskapsskikk i stedet for gjengivelse av hvert enkelt notekrav som er hentet fra god regnskapsskikk.

Eventuelle endringer i regnskapsloven og EUs regnskapsdirektiver

EU-kommisjonen fremmet i 2011 forslag til nytt regnskapsdirektiv, hvor man slår sammen direktivene for selskapsregnskap, konsernregnskap og mikroforetak. Det er antydnet at et formelt vedtak av direktiv vil skje i slutten av mai 2013.

Finansdepartementet har varslet at det trolig iverksettes en regnskapslovutredning hvor gjennomføring av direktivet i norsk rett vil være en del av mandatet.

Det er et umiddelbart behov for endringer i forskriften. I påvente av eventuelle endringer som måtte komme som resultat av lovutvalgets arbeid, anses det mest hensiktsmessig å videreføre hovedtrekk i forskriften, men gjennom en løsning som i mindre grad stiller krav til løpende oppdatering.

IFRS for SMEs

Det er ikke en uttalt målsetting fra IASB at IFRS for SMEs skal ta hensyn til forenklinger for foretak i IFRS-rapporterende konsern. Videre vil ikke alle løsninger som de regnskapspliktige i dag har gjennom forskriften, kunne anvendes gjennom IFRS for SMEs, eksempelvis utbytteløsningen. Disse forhold sett i sammenheng med varslede endringer i IFRS for SMEs, eventuelle endringer i regnskapsdirektivene og EUs pågående vurdering av standarden, tilsier at gjeldende IFRS for SMEs ikke er et hensiktsmessig alternativ til forskriften.

3 Vurderinger og forslag til endringer

3.1 Generelt

NRS bistod Finansdepartementet med utarbeidelse av høringsdokumenter og ny forskrift i 2007. Om gjeldende løsninger uttalte man ved forrige høring:

"I det forslaget som legges frem i dette høringsnotatet er både vurderingsregler og notekrav vurdert fullt ut med hensyn til forenklinger. Unntakene fra vurderingsreglene er få, og som utgangspunkt mener Norsk RegnskapsStiftelse at forslagets "hovedløsninger" gir en forsvarlig presentasjon av den regnskapspliktiges resultat og stilling, uavhengig av om man er innenfor et IFRS-rapporterende konsern eller ikke. Notekravene er forenklet og tar utgangspunkt i regnskapsloven og god regnskapsskikk på områder hvor tilnærmet samme vurderingsregler foreligger etter IFRS og god regnskapsskikk. På områder hvor god regnskapsskikk ikke er eksplisitt beskrevet i lov, forskrift eller regnskapsstandard, gjelder opplysningskrav som følger av IFRS. For investeringseiendom og biologiske eiendeler er det utarbeidet egne, overordnede bestemmelser. Etter Norsk RegnskapsStiftelses oppfatning vil helheten i de foreslåtte notekravene gi brukerne informasjon på et forsvarlig nivå."

Forskriften er anvendt over en rekke år og bortsett fra omtalt behov for ajourføring til endringer i IFRS og god regnskapsskikk synes det ikke å foreligge forhold som tilsier vesentlig endring i forskriftens materielle innhold. Foreslåtte endringer viderefører derfor i stor grad materielt innhold og oppbygging i gjeldende forskrift, men med enkelte endringer i utformingen i den hensikt å redusere behovet for vedlikehold. Ny systematikk forventes å gi større grad av brukervennlighet, både ved en mer oversiktlig forskrift og redusert usikkerhet for brukerne ved tidsforskyvning mellom endringer i IFRS og endringer i forskriften.

Overordnede forslag til endringer i forskriften er særskilt drøftet. Endringer relatert til ajourføring er kort forklart.

I omtale av endringer knytte til oppstillingsplaner er forslaget også vurdert opp mot EUs regnskapsdirektiver. Dette skyldes at forslaget innebærer oppstillingsplaner som ikke tidligere har vært anvendt under norsk regnskapslovgivning.

3.2 Virkeområde

Regnskapspliktige innenfor virkeområdet

Forskriften er anvendt over en rekke år og det er ikke mottatt signaler fra NRS eller andre som tilsier endring i forskriften når det gjelder hvilke regnskapspliktige som kan anvende regelsettet. Etter arbeidsgruppens oppfatning vil helheten i de foreslåtte vurderingsreglene og notekravene gi brukere av regnskaper innenfor forskriftens virkeområde informasjon på et forsvarlig nivå. Gjeldende løsning foreslås derfor videreført, men med en presisering i § 1-2, slik at regnskapspliktige som er pålagt å utarbeide regnskap etter annet regelverk eksplisitt er unntatt fra anvendelse av forskriften. § 1-2 siste ledds krav om samlet anvendelse av unntak innenfor området finansielle instrumenter bør også videreføres.

Noteinformasjon og reglene for små foretak

Forskriften viser til regnskapslovens notekrav i kapittel 7. Kapitlet inneholder forenklete krav for små foretak. Forskriftens løsninger for innregning og måling tilsier at regnskapslovens notekrav for små foretak ikke gir tilstrekkelig informasjon om anvendte løsninger. Bruk av regnskapslovens notekrav for små foretak bør derfor ikke tillates selv om foretaket i henhold til regnskapsloven § 1-6 regnes som små foretak. For å unngå eventuell usikkerhet knyttet til mulighet for bruk av forenklete notekrav for små foretak, inntas en eksplisitt bestemmelse i forskriftens § 1-2 2. ledd hvor det fremgår at regnskapsloven kapittel 7.II (forenklete notekrav for små foretak) ikke kan anvendes.

Forslag til ny bestemmelse:

§ 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 tredje ledd gjelder tilsvarende, men slik at bestemmelsene i regnskapsloven kapittel 6 og 7 likevel gjelder. Reglene i kapittel 7. II kan ikke anvendes.

Adgangen til å fravike bestemmelser i internasjonale regnskapsstandarder som følger av forskriften § 3-2 nr. ~~2~~3 til 8, jf. § 3-3, og § 4-2 annet ledd nr. ~~5~~4 må anvendes under ett, og kan ikke anvendes enkeltvis.

Delårsregnskap

Gjeldende forskrift regulerer ikke delårsregnskap. Dette innebærer at den regnskapspliktige mangler en klar referanse til et rammeverk for delårsregnskaper. Det foreslås derfor å regulere delårsregnskap i kapittel 1 Virkeområde. I forslaget gis den regnskapspliktige adgang, men ikke plikt, til å avlegge delårsregnskap i samsvar med ny § 1-3.

Forslag til ny bestemmelse:

§ 1-3. Delårsregnskap

Regnskapspliktige som nevnt i § 1-1 kan offentliggjøre delårsregnskap i samsvar med denne forskrift. Slikt delårsregnskap skal følge IAS 34, men slik at unntak og tillegg etter denne forskrift som er anvendt i årsregnskapet, også skal anvendes i delårsregnskapet så fremt de er relevante for delårsregnskap.

3.3 Regnskapets bestanddeler, oppstillingsplaner og sammenligningstall ved endringer i regnskapsprinsipp og korrigerende av feil

Foretak som anvender forenklet IFRS skal følge regnskapslovens kapittel 6 fullt ut. Selv om regnskapets bestanddeler følger av IFRS skal altså regnskapslovens krav til presentasjon av resultatregnskap, balanse og kontantstrøm følges. For resultatregnskap og balanse er kravene regulert i detalj, jf § 6-1 til § 6-3. Motsatt er kravet til kontantstrømoppstilling rent summarisk.

Full IFRS (IAS 1.10) krever i tillegg til ovennevnte en oppstilling av endringer i egenkapital for perioden og oppstilling av andre inntekter og kostnader (av mange benevnt som utvidet resultat). Sistnevnte kan etter IFRS presenteres i en separat oppstilling rett etter oppstilling av resultat eller sammen med oppstilling av resultat. Arbeidsgruppen foreslår at forskriften angir krav om oppstilling av endringer i egenkapital for perioden og oppstilling av andre inntekter og kostnader gjennom henvisning til IAS 1.

For sammenligningstall ved endringer i regnskapsprinsipp og korrigerende foreslås en klargjøring ved eksplisitt å unnta foretakene fra krav om en "tredje balanse" som gjelder under full IFRS.

Oppstilling av andre inntekter og kostnader

Gjeldende forskrift ble vedtatt før IFRS inneholdt krav om oppstilling av andre inntekter og kostnader. Under gjeldende IFRS er det en rekke poster som skal føres mot en slik oppstilling og i praksis synes mange av foretakene å ha løst dette ved å presentere andre inntekter og kostnader i en separat oppstilling. Arbeidsgruppen foreslår at løsningen nedfelles i forskriften slik at eventuell usikkerhet knyttet til gjennomføring av IFRS' krav om føring mot andre inntekter og kostnader elimineres. Forslaget oppfattes ikke å være i konflikt med regnskapslovens kapittel 6 i og med at det presenteres som en separat oppstilling. Separat oppstilling er et tillatt alternativ under IFRS, og en slik løsning vil derved også være innenfor full IFRS.

IFRS for SMEs inneholder krav om oppstilling av andre inntekter og kostnader. Som nevnt i kapittel 2 har EFRAG på oppdrag fra EU-kommisjonen gjort en analyse av eventuelle konflikter mellom krav i EUs regnskapsdirektiver og IFRS for SMEs. Et fåtall konflikter er påpekt. Krav om oppstilling av andre inntekter og kostnader er ikke blant disse.

Forslag til ny § 2-1:

§ 2-1. Oppstilling av andre inntekter og kostnader for perioden

Regnskap som utarbeides etter forskriftens § 1-2 skal inneholde en separat oppstilling av andre inntekter og kostnader for perioden i samsvar med IAS 1. Oppstillingen skal presenteres umiddelbart etter den separate oppstillingen av resultat.

Oppstilling av endringer i egenkapital

Dagens unntak fra egenkapitaloppstilling representerer i liten grad en forenkling. Alternativet til egen oppstilling er noteinformasjon og innholdet i noteinformasjon må i det alt vesentlige tilsvare innholdet i en egenkapitaloppstilling. Eventuelt merarbeidet ved å presentere en egen oppstilling fremfor noteinformasjon anses derfor å være ubetydelig.

Oppstilling av endringer i egenkapital vil være en logisk forlengelse av krav om egen oppstilling av andre inntekter og kostnader. Ved å pålegge den regnskapspliktige krav om egenkapitaloppstilling fra IAS 1, vil informasjon om endringer i egenkapital relatert til andre inntekter og kostnader være regulert.

Gjennom å avvike unntak fra egenkapitaloppstilling, vil eventuelle endringer i full IFRS følges opp uten endring i forskriften. Dette skaper mindre behov for vedlikehold og gir mindre usikkerhet for regnskapsprodusentene. Synspunkter om minimalt behov for forenkling sammenholdt med fordeler ved mindre vedlikehold tilsier at unntaket kan fjernes. Arbeidsgruppen foreslår at forskriften krever oppstilling av endringer i egenkapital for perioden.

Det er ikke identifisert behov for ytterligere endringer.

Forslag til ny § 2-2:

§ 2-2. Egenkapitaloppstilling

Regnskap som utarbeides etter forskriftens § 1-2, skal inneholde oppstilling av endringer i egenkapital for perioden i samsvar med IAS 1.

Sammenligningstall ved endringer i regnskapsprinsipp og korrigering av feil

Selskaper som anvender forenklet IFRS skal følge regnskapsloven kapittel 6. Her angis krav om sammenlignbare sammenligningstall.

Ved endring i regnskapsprinsipp og ved korrigering av feil som påvirker sammenligningstallene tilbake i tid, kreves det under full IFRS at den regnskapspliktige viser sammenligningstall også for inngående balanse for tidligste sammenligningsperiode. Slikt krav gjelder ikke under god regnskapsskikk og anses ikke påkrevet for foretak som ikke er børsnotert. Unntaket anses å være en betydelig forenkling og effekten av slike endringer vil uansett fremkomme i egenkapitaloppstillingen. Det foreslås at foretakene eksplisitt unntas fra bestemmelsen i IAS 1 for å klargjøre at løsningen under full IFRS i angitt situasjon ikke gjelder for regnskapspliktig som anvender forskriften.

Forslag til ny § 2-3:

§ 2-3. Sammenligningstall ved endringer i regnskapsprinsipp og korrigering av feil

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.

3.4 Måle- og innregningsregler

Forskriftens regler om måling og innregning tar utgangspunkt i full IFRS og angir konkrete unntak med referanse til full IFRS. Unntak er inndelt i to kategorier, unntak som gjelder alle regnskapspliktige under forskriften (§ 3-1) og unntak som kun gjelder selskaper i konsern der konsernregnskapet er utarbeidet etter internasjonale regnskapsstandarter eller forskriften (§ 3-2). Inndeling i to kategorier anses hensiktsmessig og foreslås videreført.

Forskriften har stått uendret over flere år, mens forskriftene om full IFRS har gjennomgått vesentlige endringer. Arbeidsgruppen har likevel ikke sett grunnlag for vesentlige utvidelse i angitt unntak i måle- og innregningsregler, selv om det foreligger flere nye standarder etter at forskriften ble fastsatt. Arbeidsgruppen har heller ikke mottatt signaler på behov for slike endringer. Avvik fra full IFRS når det gjelder måle- og innregningsregler skal i henhold til regnskapsloven § 3-9 begrenses til særlige tilfeller. Foreslåtte endringer er på denne bakgrunn i hovedsak en oppdatering av henvisninger. Gjeldende bestemmelser er gjengitt nedenfor sammen med forslag til endringer og begrunnelse for disse.

Kort om enkelte nye standarder

IFRS 9 Finansielle instrumenter

Standarden regulerer regnskapsføring av finansielle instrumenter og vil neppe tre i kraft før 2017. Standarden skal erstatte dagens IAS 39 *Finansielle instrumenter – innregning og måling*. IFRS 9 er ikke fullført. Ferdigstilte faser er ikke godkjent for bruk innenfor EU/EØS. Eventuelle forenklinger gjennom unntak fra ny standard må derfor avventes.

IFRS 10 Konsernregnskap, IFRS 11 Felleskontrollert virksomhet og IFRS 12 Noteopplysninger om investeringer i andre enheter – IASBs konsolideringsprosjekt

En sentral målsetting for IASBs konsolideringsprosjekt har vært å utvikle én definisjon på kontrollbegrepet som dekker alle typer investeringer, utvikle én standard for konsolidering og at denne standarden erstatter konsernregnskapsreglene i IAS 27 *Konsolidert og separat finansregnskap* og SIC 12 *Konsolidering – foretak for særskilte formål*.

IFRS 10 *Konsernregnskap* er en mer prinsippbasert standard enn tidligere regulering og fokuserer på kontroll over andre enheter, enheter som kontrolleres skal konsolideres. Kontroll er gitt et tydelig innhold ved at det fokuserer på de beslutninger som påvirker avkastningen for investor. Det er også klarere veiledning på enkelte praktiske forhold, herunder potensielle stemmeretter, de facto kontroll og strukturerte enheter. Endringene antas blant annet å føre til konsolidering av flere enheter. Investeringselskaper og fond slipper konsolidering under endret regulering.

IFRS 11 *Felleskontrollert virksomhet* har flere likhetstrekk med konsernstandardene i vurderingskriteriene. Videre har standarden innført en todeling av felleskontrollert virksomhet, felleskontrollert enhet og felleskontrollert drift. Regnskapsføringen følger av klassifiseringen. Felleskontrollert enhet regnskapsføres etter egenkapitalmetoden. Felleskontrollert drift innebærer regnskapsføring av eiendeler og forpliktelser i en form for bruttometode. Det vises til nærmere omtale av forholdet i tilknytning til endringer i § 3-1.

IFRS 12 samler notekravene knyttet til datterselskaper, tilknyttede selskap og felleskontrollert virksomhet. I hovedsak videreføres tidligere krav, men for såkalte "strukturerte enheter" er kravene i stor grad endret og mer omfattende.

De nye standardene har også medført endringer i IAS 27 *Separat finansregnskap* og IAS 28 *Investeringer i tilknyttet selskap og felleskontrollert virksomhet*, blant annet slik at IAS 27 ikke lenger regulerer konsernregnskapet. IAS 31 *Andeler i felleskontrollert virksomhet* oppheves.

Standardene trer i kraft fra 1.1.2013. EU tillater utsatt implementering, slik at standardene senest skal implementeres i regnskaper påbegynt 1.1.2014 og senere. Arbeidsgruppen har ikke identifisert særlige hensyn som tilsier avvik mellom forskriftens innregning- og måleregler og full IFRS som følge av de nye standardene gjennom IASBs konsolideringsprosjekt.

IFRS 13 Måling av virkelig verdi

Standarden regulerer fastsettelse av virkelig verdi og tilhørende informasjonskrav, men ikke hvilke eiendeler eller forpliktelser som skal måles til virkelig verdi. Arbeidsgruppen anser det ikke som aktuelt å gi lempinger i tilnærming til fastsettelse av virkelig verdi. Standardene trådte i kraft 1.1.2013.

IAS 19 Ytelser til ansatte

For regnskapsår som starter 1.1.2013 eller senere er adgangen til utsatt innregning av estimatavvik fjernet. IAS 19 krever nå at estimatavvik skal regnskapsføres løpende over andre inntekter og kostnader. Utsatt innregning er fortsatt tillatt under god regnskapsskikk, men NRS har uttalt at de ikke har tatt stilling til om løsningen skal bestå etter 2013. Arbeidsgruppen har ikke identifisert særlige hensyn som tilsier avvik mellom forskriftens innregning- og måleregler og full IFRS på området.

§ 3-1 - Forslag til endringer og begrunnelse

Bestemmelsene er angitt i kursiv og endringer er avmerket.

§ 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 regnskapsstandarter slik det er angitt her:

~~1. IFRS 1 nr. 17 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.~~

Forenklingen bør beholdes da den representerer en viktig men neppe særlig hyppig forekommende situasjon hvor det er behov for forenkling. Henvisning til IFRS 1 er oppdatert.

~~2. IFRS 1 nr. 7 kan fravikes slik at balanseført verdi etter kostmetoden i samsvar med god regnskapsskikk kan videreføres som anskaffelseskost for eierandeler i datterselskap, tilknyttede selskap og felleskontrollert virksomhet i selskapsregnskapet.~~

Utgår. Gjeldende IFRS, jf IFRS 1 nr. D14 og D15, tillater bruk av regnskapsført verdi etter tidligere anvendt regnskapsspråk som en tilnærming til anskaffelseskost. Løsningen ligger nå i full IFRS, og det er derfor ikke lenger behov for forenklingen.

~~23. IFRS 5 kan fravikes i selskapsregnskapet., men slik at anleggsmidler holdt for salg og avviklet virksomhet istedenfor må innregnes og måles etter prinsippene i IAS 16.~~

Behov for unntak fra IFRS 5 er særlig aktuelt for foretak innenfor IFRS-rapporterende konsern. Vurderinger som gjennomføres på konsernnivå kan avvike fra vurderinger på selskapsnivå, eksempelvis kan anleggsmidler og avhendingsgrupper ligge innunder IFRS 5 på selskapsnivå, mens den samme vurderingen av vesentlighetsgrunner ikke gjennomføres på konsernnivå eller den elimineres på konsernnivå. I slike situasjoner vil unntak fra IFRS 5 innebære en forenkling i og med unngår regnskapsmessige løsninger som blir eliminert i konsernregnskapet. Motsatt vil unntaket være overflødig i situasjoner hvor samme vurdering gjennomføres i selskaps- og konsernregnskapet. Unntak må anvendes konsistent, noe som skaper en konflikt i de to ulike situasjonene som nevnt ovenfor. Behovet for unntak anses primært å gjelde konserninterne forhold og unntaket foreslås derfor overført til § 3-2. Løsningen fjerner det generelle unntaket fra IFRS 5 i selskapsregnskaper. Det foreslås derfor en overgangsbestemmelse som tillater de regnskapspliktige å følge gjeldende løsning for regnskapsår som påbegynnes før 1. januar 2014.

~~24. IAS 10 nr. 12 og 13, IAS 18 nr. 30 og IFRIC 17 nr. 10 kan fravikes slik at utbytte og konsernbidrag regnskapsføres i samsvar med regnskapslovens bestemmelser.~~

Forenklingen bør beholdes. Det er lagt inn henvisning til IFRIC 17 som også omhandler tidspunkt for regnskapsføring av utbytte. Viktigste formål ved avviket fra IFRS, er at det ivaretar norske foretaks behov for kapitalflyt ved såkalt gjennomgående utbytte, det vil si overføring mellom konsernselskaper innenfor samme regnskapsår.

~~35. IAS 28 kan fravikes slik at investering i tilknyttet selskap og en felles kontrollert enhet kan regnskapsføres i samsvar med kostmetoden i selskapsregnskapet. IAS 28 og IAS 31 kan fravikes slik at investering i tilknyttet selskap og deltakelse i felles kontrollert virksomhet kan regnskapsføres i samsvar med kostmetoden i selskapsregnskapet~~

Gjeldende adgang til bruk av kostmetoden for investering i tilknyttet selskap og felleskontrollert virksomhet anses som en betydelig forenkling.

Frem til 2014 (evt. 2013) er regnskapsføring av tilknyttet selskap og felleskontrollert virksomhet regulert gjennom henholdsvis IAS 28 og IAS 31. Fra 2014 er regnskapsføring i konsernregnskapet (ikke-separat regnskap) av felleskontrollert virksomhet regulert gjennom IFRS 11 *Joint Arrangements*. Se kort om dette i innledningen til kapittel 3.4. Ved implementering av IFRS 11 vil regnskapsføring i selskapsregnskapet av felleskontrollert enhet og tilknyttet selskap være regulert ved IAS 27 og kostmetoden kan benyttes, mens kostmetoden ikke kan anvendes for felleskontrollert drift.

Felleskontrollert drift skal etter IFRS 11 regnskapsføres i en form for bruttometode. Felleskontrollert drift vil i mange tilfeller bære preg av å være et arbeidsfellesskap, og det anses i liten grad å være behov for unntak gjennom adgang til bruk av kostmetoden.

Hvis en endring i forskriften trer i kraft før 2014, må det legges til rette for bruk av gjeldende løsning og ny løsning i overgangsperioden, avhengig av tidspunkt for overgang til IFRS 11. Se foreslått overgangsbestemmelse i kapittel 6.

§ 3-2 - Forslag til endringer og begrunnelse

Unntak vedrørende IFRS 5 foreslås overført fra § 3-1 til § 3-2. Dette innebærer at man kan unnlate å anvende IFRS 5 i selskapsregnskapet hvis man for samme forhold ikke har anvendt IFRS 5 i konsernregnskapet. Se nærmere omtale i tilknytning til § 3-1. Bestemmelsens annet punktum klargjør hvilke måle- og innregningsregler som skal anvendes når IFRS 5 fravikes, da flere standarder enn IAS 16 kan være aktuelle. Det antas at løsningen samsvarer med praksis under gjeldende forskrift.

Det anses ikke å foreligge andre forhold som tilsier en innsnevring eller utvidelse. Alle unntak i bestemmelsen representerer en forenkling og bør beholdes. Unntaket i gjeldende nummer 8 kan imidlertid utgå da løsningen nå ligger i IFRS 13. Det er ikke behov for å oppdatere øvrige henvisninger til full IFRS.

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

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

1. IFRS 5 kan fravikes når samme forhold ikke er regnskapsført i samsvar med IFRS 5 i konsernregnskapet. Dersom IFRS 5 fravikes, videreføres generelle måle- og innregningsregler frem til fraregning.

2. IAS 16 nr. 43 kan fravikes slik at de samme vurderinger av avskrivningsenhet (dekomponering) legges til grunn i selskapsregnskapet som i konsernregnskapet.

3. 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.

4. IAS 39 nr. 4 og nr. 11 til 13 kan fravikes for kontrakter inngått mellom foretak i samme konsern.

5. IAS 39 nr. 5-7 kan fravikes slik at bestemmelsene erstattes med bestemmelsene i § 3-3.

6. Definisjonen av en finansiell eiendel eller en finansiell forpliktelse til virkelig verdi over resultatet i IAS 39 nr. 9 betingelsene i bokstav b utvides slik at den også omfatter en finansiell eiendel eller en finansiell forpliktelse hvor romertall i eller ii er oppfylt i et overliggende konsernregnskap.

7. Ved anvendelse av IAS 39 nr. 20 bokstav c romertall ii skal en finansiell eiendel fortsatt innregnes dersom foretaket har beholdt kontroll over den finansielle eiendelen ved konsernintern kontrakt. Ved innregning etter denne bestemmelsen kan IAS 39 nr. 30-35 og IAS 39 AG48 for øvrig fravikes.

8. 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.

~~8. I IAS 39 AC72 gjelder følgende tilføyelse som nytt tredje punktum:~~

~~Bruk av middelkurs er også tillatt når en utlignende risikoposisjon er balanseført i et annet foretak i konsernet, og dette foretaket også anvender middelkurs for den posisjonen som utlignes på konsernnivå.~~

Unntaket er ikke lenger påkrevet. Tilsvarende løsning ligger nå i IFRS 13 nr. 71.

9. IAS 40 nr. 5 kan fravikes slik at samme klassifisering av eiendom (investeringseiendom eller eierbenyttet eiendom) legges til grunn i selskapsregnskapet som i konsernregnskapet.

10. IFRIC 4 kan fravikes for avtaler inngått med foretak innenfor samme konsern.

§ 3-3 - Forslag til endringer og begrunnelse

Arbeidsgruppen har ikke identifisert særlige hensyn som tilsier en innsnevring eller utvidelse av unntakene i gjeldende 3-3. Alle unntak i bestemmelsen representerer en forenkling og bør beholdes. Det er ikke behov for å oppdatere bestemmelsens henvisninger til full IFRS.

§ 3-3. Fravik fra IAS 39 nr. 5 til 7 - kontrakter om kjøp eller salg av en ikke-finansiell gjenstand

Dersom IAS 39 nr. 5-7 fravikes i henhold til § 3-2 nr. 4 skal nr. 5-7 nedenfor anvendes i stedet for bestemmelsene i IAS 39.

5. 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.

6. 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:

a) 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,

b) 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),

c) 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

d) 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. 5 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.

7. 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. 6 bokstav a eller d, 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.

3.5 Noteopplysninger

Generelt

Forskriften angir et komplett sett av noteopplysningskrav, men hentet fra ulike kilder. Noteinformasjonskrav angis ved enkelte henvisninger til IFRS, ved henvisning til regnskapsloven kapittel 7, ved gjengivelse av noteinformasjonskrav fra god regnskapsskikk og ved egne løsninger på enkelte områder hvor måle- og innregningsregler under full IFRS avviker fra god regnskapsskikk. Løsningen innebærer at forskriftens kapittel om noteopplysninger er svært omfattende, har en krevende systematikk og fordrer løpende vedlikehold, både ved endringer i full IFRS og god regnskapsskikk.

Ved departementets høring om forslag til forskrift fra Norsk RegnskapsStiftelse (5. juli 2007) sa man blant annet:

"Regnskapsloven § 3-9 åpner for unntak fra opplysningskravene etter IFRS, og setter ikke samme, strenge kriterier for unntak som for måle- og innregningsregler. Man står derfor forholdsvis fritt i utforming av opplysningskrav. IFRS krav til noteopplysninger er betydelig mer omfattende enn både direktivkravene og norske notekrav etter regnskapsloven og god regnskapsskikk. Kravene har en detaljeringsgrad og et presisjonsnivå som generelt ikke er tilpasset informasjonsbehovet utenfor børs. Som utgangspunkt vil derfor forenklinger være hensiktsmessig.

Krav til noteinformasjon har som siktemål å øke regnskapets informasjonsverdi og gjøre den samlede regnskapsinformasjon egnet for analyse. Forenklinger i opplysningskravene må veies opp mot dette formålet. Forenklinger må også vurderes opp mot eksisterende krav til noteopplysninger under god regnskapsskikk. Det vil etter Norsk RegnskapsStiftelse oppfatning være et rimelig utgangspunkt at notekrav under forenklet IFRS ikke skal være mindre omfattende enn under god regnskapsskikk. Dette tilsier at samlede notekrav fra norske regnskapsstandarter og regnskapsloven, som utgangspunkt vil være å anse som en minimumsløsning under forenklet IFRS.

(....) bruk av "norske notekrav" som utgangspunkt, vil i mange tilfeller innebære en betydelig forenkling. Mange vurderingsregler er som utgangspunkt de samme under IFRS og god regnskapsskikk, og notekrav etter regnskapsloven og god regnskapsskikk kan derfor brukes for begge språk når det foreligger slik likhet. Der det foreligger avvikende vurderingsregler, utvikles egne notekrav, enten basert på IFRS eller på egen hånd. Alternativ 2¹ sikrer også på en enkel måte at notekrav for foretak som rapporterer etter forenklet IFRS ikke følger informasjonskrav som er mindre omfattende enn for foretak som anvender god regnskapsskikk. Norske standarder oppdateres vanligvis én gang i året, og forskriften oppdateres i så fall på samme tidspunkt hvis det er endringer. Dette forenkler første gangs utvikling og vedlikehold av forskriften med mindre det etableres nye vesentlige forskjeller mellom Norsk RegnskapsStiftelse og IFRS. Norsk RegnskapsStiftelse anser, basert på ovenstående, alternativ 2 som den mest hensiktsmessige løsningen.

¹ Notekrav fra god regnskapsskikk

Følgende krav til noteopplysninger gjelder uavhengig av regnskapsspråk: §§ 7-15 første til tredje ledd, 7-18, 7-26, 7-30, 7-31, 7-31a, 7-31b, 7-32 samt tilsvarende bestemmelser for små foretak.

Øvrige krav til tilleggsopplysninger i regnskapsloven foreslås å gjelde for foretak som anvender forenklet IFRS. Som påpekt ovenfor er de i hovedsak begrunnet i direktivkrav og disse skal oppfylles uansett regnskapsspråk. Videre utgjør de en del av det samlede krav til noteopplysninger for foretak som anvender god regnskapsskikk, og inngår derved som del av en helhetlig nedre grense for tilleggsinformasjon.

På områder hvor vi ikke har tilsvarende måle- og innregningsregler under god regnskapsskikk, legges det opp til overordnede bestemmelser. Opplysningskravene vil på denne måten gi en langt større frihet i utforming av tilleggsinformasjon enn hva som er tilfellet ved bruk av opplysningskrav etter IFRS. Ulempen ved dette kan være at man vil se store individuelle forskjeller i utforming og innhold. På den annen side anses kravene som er foreslått likevel å være såpass presise vedrørende innhold at tilstrekkelig informasjon oppnås. Norsk RegnskapsStiftelse foreslår at bruk av bestemmelser knyttet til IAS 40 og IAS 41 evalueres når man har vunnet erfaring gjennom årsregnskaper for 2007. "

Arbeidsgruppen slutter seg til de vurderinger som ble gjort ved forrige høring, men ser at gjeldende løsning for noteopplysningskrav slik det er gjennomført i forskriften setter store krav til ajourhold gjennom oppdatering av endringer i god regnskapsskikk og nye løsninger innenfor full IFRS.

Noteopplysningskrav i samsvar med god regnskapsskikk

Innholdet i gjeldende § 4-3 til § 4-24 er mer eller mindre sammenfallende med notekravene i regnskapsloven kapittel 7 og regnskapsstandardene fra NRS. Det foreslås at bestemmelser som er tilnærmet sammenfallende med norske standarder utgår og erstattes av en generell henvisning til god regnskapsskikk på relevante områder innenfor forskriftens måle-, innregnings- og presentasjonsregler. Dette vil gjøre forskriften vesentlig mer oversiktlig og forenkler fremtidig vedlikehold. Ulempen med en slik løsning er at regnskapsprodusentene må slå opp flere steder for å kunne orientere seg om hvilke notekrav som finnes. Det antas imidlertid at de fleste regnskapsprodusenter i Norge er godt kjent med de norske regnskapsstandardene fra tidligere, og at dette ikke medfører noen vesentlig tilleggsbelastning. I tråd med løsningen nevnt under punkt 3.2 bør ikke foretak som anvender forskriftens måle- og innregningsregler ha adgang til å anvende god regnskapsskikks notekrav for små foretak.

Noteopplysningskrav hentet fra full IFRS

Forskriftens utgangspunkt om bruk av IFRS' vurderingsregler innebærer at informasjonskrav gitt gjennom henvisning til god regnskapsskikk ikke alltid er tilstrekkelig. Dette gjelder i særlig grad på områder hvor den regnskapspliktige anvender virkelig verdi. Her vil brukeren ha behov for informasjon om blant annet metoder og forutsetninger, krav som går ut over kravene i god regnskapsskikk. Gjeldende forskrift har løst dette ved å gjengi enkelte krav fra full IFRS, mest omfattende for finansielle instrumenter, samt overordnede bestemmelser på enkelte områder.

Ved høringen i 2007 ble det uttalt at man anså det som mest hensiktsmessige å utarbeide overordnede bestemmelser for foretak som anvender virkelig verdi på investeringseiendommer og biologiske eiendeler. Krav til tilleggsopplysninger for øvrig på de to områdene ble ansett tilstrekkelig dekket gjennom forskriftens henvisning til god regnskapsskikk og regnskapsloven. NRS foreslo i 2007 at løsningen ble evaluert når man hadde vunnet erfaring. Etter arbeidsgruppens syn har løsningen fungert tilfredsstillende.

Som omtalt under kapittel 3.4 er det fastsatt nye og endrede internasjonale standarder etter at forskriften ble fastsatt. Når det gjelder noteinformasjon er endringene først og fremst knyttet til IFRS 12 *Noteopplysninger om investeringer i andre enheter* og IFRS 13 *Måling av virkelig verdi*. Blant andre endringer nevnes også nye krav i IAS 19 *Ytelser til ansatte*. Den vesentligste endringen er krav om sensitivitetsanalyse for vesentlige aktuarmessige forutsetninger, et krav som ikke anses påkrevet for foretak utenfor forordningens virkeområde. Opplysningskrav som følger av NRS 6 anses som tilstrekkelige.

IFRS 13 Måling av virkelig verdi.

IFRS 13 angir krav om noteopplysninger for alle eiendeler og gjeld som måles til virkelig verdi og erstatter opplysningskravene om virkelig verdi i øvrige standarder, herunder IFRS 7. Kravene er omfattende, krevende og forholdsvis detaljerte, alt sammen forhold som tilsier en særlig grundig vurdering av mulige forenklinger for regnskapspliktige utenfor forordningens virkeområde. Samtidig skal siktemålet for krav til noteinformasjon ivaretas, slik at man gir tilstrekkelig informasjon og gjør det samlede regnskapet egnet for analyse.

Arbeidsgruppen foreslår, basert på den erfaring som er vunnet gjennom informasjonskrav om biologiske eiendeler og investeringseiendom, en generell og overordnet bestemmelse om informasjon knyttet til eiendeler og forpliktelser målt til virkelig verdi etter samme modell. En slik løsning vil også omfatte biologiske eiendeler og investeringseiendom, slik at disse opplysningskravene som utgangspunkt kan utgå. Kravet som foreslås er utformet med utgangspunkt i den overordnede bestemmelsen i IAS 13.91, men er ment å gi en større frihetsgrad enn de krav som er utledet gjennom øvrige bestemmelser i IFRS 13.

Opplysningskravene vil på denne måten gi en langt større frihet i utforming av tilleggsinformasjon enn hva som er tilfellet ved en henvisning til IFRS 13. Ulempen ved dette kan være at man vil se store individuelle forskjeller i utforming og innhold. På den annen side anses kravene som er foreslått, likevel å være såpass presise vedrørende innhold at tilstrekkelig informasjon oppnås.

Løsningen har også den fordel at den stiller langt lavere krav til vedlikehold ved endringer i IFRS. I tillegg får forskriften en enklere utforming.

IFRS 12 Noteopplysninger om investeringer i andre enheter

Informasjonskrav på områdene som omhandles i IFRS 12 ble tidligere regulert av IAS 27, IAS 28 og IAS 31. Gjeldende forskrift § 4-2 krever ikke at den regnskapspliktige skal følge notekravene etter de internasjonale regnskapsstandardene på disse områdene. Arbeidsgruppen har ikke identifisert nye krav i IFRS 12 eller endringer i måle- og innregningsreglene på områder knyttet til IFRS 12 som tilsier at forskriften bør inkludere krav fra full IFRS. Noteopplysningskrav gitt gjennom henvisning til god regnskapsskikk anses tilstrekkelige.

Sammenligningstall i noter

IFRS krever på generell basis kvantitativ informasjon også for sammenligningsperioder. Regnskapsloven og god regnskapsskikk krever informasjon for sammenligningsperioden kun når dette er spesifikt angitt.

Arbeidsgruppen oppfatter at de fleste i praksis har forstått forskriften slik at sammenligningstall kun gis når dette er spesifikt angitt i forskriften eller regnskapsloven. Løsningen anses tilstrekkelig, men bør tydeliggjøre gjennom en eksplisitt bestemmelse i forskriften.

Foreslåtte bestemmelser

Forslag til endringer og begrunnelse følger nedenfor. Bestemmelsene er angitt i kursiv og endringer er avmerket.

Overordnet bestemmelse

§ 4-1. Generelle krav

~~Regnskap som utarbeides etter forskriftens § 1-2, skal inneholde noteopplysninger i samsvar med kravene etter regnskapsloven kapittel 7.~~

Regnskap som utarbeides etter forskriftens § 1-2, skal inneholde noteopplysninger i samsvar med regnskapsloven kapittel 7. Kapittel 7 II Noteopplysninger for små foretak kan ikke anvendes.

Krav etter internasjonale regnskapsstandarter 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 likevel gis noteopplysninger i henhold til følgende:

a) Krav etter regnskapsstandarter fra Norsk RegnskapsStiftelse så langt disse er relevante for anvendte måle- og innregnings- og presentasjonsregler, enten disse standardene er endelige eller foreløpige. Unntaksbestemmelser for små foretak kan ikke anvendes.

b) Krav etter internasjonale regnskapsstandarder som angitt i § 4-2

c) Krav som angitt i § 4-3.

Det er ikke krav om sammenligningstall i noteopplysninger med mindre dette følger av regnskapsloven eller henvisning til god regnskapsskikk. Det skal opplyses om hvilke forenklinger etter denne forskrifts kapittel 3 som er benyttet.

Krav i samsvar med internasjonale regnskapsstandarder

§ 4-2. Noteopplysninger i samsvar med internasjonale regnskapsstandarder

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 bestemmelsens første ledd skal det likevel gis noteopplysninger i henhold til følgende opplysningskrav etter internasjonale regnskapsstandarder:

1. IFRS 1, ~~nr. 39 bokstav a, i~~ nr. 24 bokstav a)

Bestemmelsen inneholder et krav om å vise egenkapitaleffekter ved overgang til IFRS. Bestemmelsen gir viktig informasjon og bør beholdes. Henvisningen til IFRS er oppdatert.

~~2. IFRS 2.~~

Kravet utgår. God regnskapsskikk viser gjennom NRS 15A Aksjebasert betaling til IFRS 2 og den norske standarden inneholder ikke lempinger, krav eller veiledning ut over de som følger av IFRS 2. NRS 15A gir en innsnevring i virkeområde for regnskapsføring etter NRS 15A, men dette anses ikke å ha betydning for vurdering av notekrav i denne forskriften.

~~32. IFRS 3, ~~nr. 67 bokstav f til h,~~ nr B64, B65, B67 bokstav a) til c)~~

Notekravene i dagens forskrift er basert på tidligere versjon av IFRS 3. Senere endringer i IFRS 3 har ført til flere forskjeller i regnskapsføringen mellom norske og internasjonal regler. Som følge av at forskjellene er betydelige, anses det som hensiktsmessig at krav om noteopplysninger tar utgangspunkt i kravene i IFRS 3 fremfor krav fra god regnskapsskikk. Informasjonskravene i IFRS 3 nr. B64-B65 har en noe høyere detaljeringsgrad enn kravene som følger av NRS 17, men informasjonen som skal presenteres anses å være lett tilgjengelig når oppkjøpsanalysen er utarbeidet.

Informasjonskrav om oppkjøp gjennomført etter balansedagen er løst gjennom NRS 3. IFRS 3 nr. B66 inkluderer derfor ikke i forskriften.

Informasjonskravene i IFRS 3 nr. B67 d) som krever en avstemming av balanseført verdi mellom begynnelsen og slutten av perioden anses tilfredsstillende løst av regnskapsloven kapittel 7. IFRS 3 nr. 67 e) om vesentlige gevinster og tap knyttet til overtatte eiendeler og gjeld vil normalt bli omfattet av NRS 5.

~~43. IFRS 6,~~

Bestemmelsen inneholder informasjonskrav knyttet til leting og utvinning av mineralressurser. Området er ikke regulert i norske regnskapsstandarder og bør derfor beholdes.

~~54. IFRS 7, med unntak fra nr. 12 A, nr. 13A-13F, nr. 32, nr. 32A, nr. 34-42H og B6-B39B6-B28. IFRS 7 nr. 5 gjelder ikke for konserninterne kontrakter,~~

Det er betydelige avvik i reglene mellom full IFRS og god regnskapsskikk på området finansielle instrumenter. Bruk av vurderingsreglene etter IAS 39 tilsier at man følger tidligere tilnærming i forskriften og som utgangspunkt pålegger alle opplysningskrav som følger av IFRS 7, men med forenkling på enkelte områder.

Gjennomgående for forenklingene er at den regnskapspliktige ikke skal behøve å gi ressurskrevende informasjon som likevel ikke skal benyttes i et IFRS konsernregnskap. Bestemmelsen sikrer sentral informasjon til brukerne av regnskapet og bør beholdes.

IFRS 7 er endret etter at gjeldende forskrift ble vedtatt. Enkelte nye krav som anses unødig byrdefulle i en kost-nyttebetraktning for brukerne av forskriften er derfor tilføyet. Dette gjelder forholdsvis detaljerte informasjonskrav om eiendeler og forpliktelser som er nettopresentert eller som under visse betingelser kan gjøres opp netto (nr. 13A til nr. 13F). Det samme resonnementet gjelder informasjonskrav knyttet til overføring av finansielle eiendeler med fortsatt involvering (42A til 42H) og notekrav knyttet til reklassifisering av finansielle eiendeler. Henvisninger til IFRS er oppdatert.

65. IAS 1, nr. 113-115 og nr. 116-124 nr. 122-133. Regnskapspliktige morselskap eller datterselskap i konsern som utarbeider konsernregnskap i samsvar med internasjonale regnskapsstandarter etter regnskapsloven § 3-9 kan fravike denne bestemmelsen i selskapsregnskapet,

Generelle opplysninger om regnskapsprinsipper er ved gjeldende løsning regulert gjennom henvisningen til regnskapsloven kapittel 7. Full IFRS krever blant annet informasjon om ledelsens vurderinger knyttet til regnskapsprinsipper som har hatt betydelig innvirkning på regnskapet. Videre skal det gis informasjon om viktige kilder til usikkerhet i estimer. Informasjon om skjønnsmessige vurderinger er viktig for brukerens forståelse av regnskapet, og måle- og innregningsregler under full IFRS vil ofte innebære større grad av skjønnsmessige vurderinger enn et regnskap som avlegges etter god regnskapsskikk. Regnskapsloven inneholder ingen eksplisitte krav om slik informasjon.

Informasjonskravene anses som krevende for foretak utenfor børs. På den annen side vil bruk av vurderingsregler etter full IFRS øke behovet for nettopp slik informasjon. Forskriften anvender i stor grad de samme vurderingsregler som full IFRS og det anses derfor fornuftig å videreføre løsningen, slik at man sikrer tilstrekkelig informasjon om anvendte løsninger. For foretak innenfor konsern som anvender full eller forenklet IFRS i konsernregnskapet, anses det tilstrekkelig at slik informasjon gis på konsernnivå.

Henvisninger til IFRS er oppdatert.

7. IAS 7,

IAS 7 *Oppstilling av kontantstrømmer* og god regnskapsskikk har samme prinsipielle utgangspunkt. Notekrav anses tilstrekkelig regulert gjennom den generelle henvisningen til god regnskapsskikk. Kravet i gjeldende forskrift kan utgå.

86. IAS 16, nr. 73 bokstav a, nr. 73 bokstav e romertall iv, og nr. 77 for regnskapspliktige som benytter verdireguleringsmodellen,

Foretak som anvender verdireguleringsmodellen skal under IFRS gi informasjon om beløpsmessige effekter av modellen. Verdireguleringsmodellen er ikke en tillatt løsning under god regnskapsskikk og er følgelig ikke regulert ved krav om noteinformasjon. Alle foretak som anvender modellen bør gi informasjon som angitt i gjeldende forskrift. Kravene bør derfor videreføres.

9. IAS 19, nr. 120A bokstav h og nr. 120A bokstav i for regnskapspliktige som regnskapsfører estimatavvik direkte mot egenkapitalen,

IAS 19 er endret. Nye løsninger under IFRS er tillatt under god regnskapsskikk og notekrav under god regnskapsskikk er tilsvarende tilpasset. Kravet i gjeldende forskrift kan derved utgå.

740. IAS 29,

God regnskapsskikk inneholder ikke særskilt regulering for finansiell rapportering i økonomier med høyinflasjon. Området antas å vedrøre såpass få norske virksomheter at det ikke er påkrevet å vurdere annen regulering enn en henvisning til IAS 29. Informasjonskravet foreslås videreført.

~~84.~~ *IAS 33,*

Standarden gjelder kun børsnoterte foretak eller i prosess for notering. Hvis det avlegges konsernregnskap, gjelder ikke kravet for morselskapets selskapsregnskap. Det anses ikke å være behov for forenkling i notekravene for et foretak som frivillig anvender IAS 33 under forenklet IFRS. Notekravene etter IAS 33 bør fortsatt anvendes fullt ut for de selskapene som frivillig velger å benytte denne standarden.

~~12.~~ *IAS 34,*

Delårsrapportering er foreslått regulert gjennom egen bestemmelse, jf foreslått § 1-3. Henvisningen til IAS 34 kan derfor tas ut av dette kapitlet i forskriften.

~~943.~~ *IAS 36, nr. 126 bokstav c og d for regnskapspliktige som benytter verdireguleringsmodellen,*

Foretak som anvender verdireguleringsmodellen skal under full IFRS gi informasjon om beløpsmessige effekter av modellen. Verdireguleringsmodellen er ikke en tillatt løsning under god regnskapsskikk og er følgelig ikke regulert ved krav om noteinformasjon. Alle foretak som anvender modellen bør som et minimum gi informasjon som angitt i gjeldende forskrift. Kravene videreføres.

~~1044.~~ *IAS 38, nr. 118 bokstav e romertall iii og nr. 124-125 for regnskapspliktige som benytter verdireguleringsmodellen,*

Foretak som anvender verdireguleringsmodellen skal under IFRS gi informasjon om beløpsmessige effekter av modellen. Verdireguleringsmodellen er ikke en tillatt løsning under god regnskapsskikk og er følgelig ikke regulert ved krav om noteinformasjon. Alle foretak som anvender modellen bør gi informasjon som angitt i gjeldende forskrift. Kravene foreslås videreført.

~~1145.~~ *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,*

Under full IFRS skal ikke eiendeler med ubestemt utnyttbar levetid avskrives. God regnskapsskikk har en annen begrepsbruk, og inneholder krav om at eiendeler med begrenset økonomisk levetid skal avskrives. Som følge av at god regnskapsskikk ikke har egne opplysningskrav knyttet til slik eiendeler foreslås det at kravet videreføres.

~~12.~~ *IAS 41, nr. 46*

§4-4 i gjeldende forskrift som omhandler noteopplysninger om biologiske eiendeler er foreslått strøket.

Noteinformasjon om hvordan virkelig verdi er fastsatt blir etter forslaget regulert av ny § 4-3.

Opplysningskravene om volum som inngår i beholdningen og periodens produksjon bør videreføres gjennom henvisning til IAS 41.

~~16.~~ *IFRIC 2,*

~~17.~~ *IFRIC 5,*

~~18.~~ *SIC 27,*

~~19.~~ *SIC 29.*

~~1346.~~ *Noteopplysninger i samsvar med anvendte fortolkninger godkjent av International Accounting Standards Board.*

Enkelte av fortolkningene til IFRS inneholder krav om noteinformasjon og disse bør på generell basis også oppfylles av foretak som anvender forskriften. Fortolkninger gis fortløpende og spesifikk henvisning til hver enkelt fortolkning i forskriften vil kreve løpende oppdatering av forskriften. Det anses derfor å være en mer hensiktsmessig løsning at forskriften gir en generell henvisning til autoriserte fortolkninger, både av hensyn til redusert vedlikeholdsbehov og usikkerhet for brukerne ved tidsforskjell mellom nye fortolkninger og endringer i forskriften.

Øvrige krav til noteopplysninger

§ 4-3 Øvrige noteopplysninger

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

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

§ 4-3 Noteopplysninger om i Investerings eiendommer

~~Regnskapspliktige som utarbeider selskaps- eller konsernregnskap etter § 1-2, og som vurderer investerings eiendommer til virkelig verdi i henhold til IAS 40, skal opplyse om hvilke verdsettelsesmetoder som er benyttet, og om vesentlige forutsetninger som beregningene bygger på. Det skal videre opplyses i hvilken grad verdsettelsen bygger på ekstern takst. Ytterligere opplysninger skal gis i den utstrekning dette er nødvendig for å bedømme de vurderinger som ligger til grunn for regnskapet.~~

Som følge av forslaget om en ny og generell bestemmelse om opplysninger knyttet til bruk av virkelig verdi, vil det ikke være behov for en egen bestemmelse om investerings eiendom. § 4-3 utgår som følge av endringen.

~~§ 4-4. Noteopplysninger om Biologiske eiendeler~~

~~Regnskapspliktige som utarbeider selskaps- eller konsernregnskap etter § 1-2, og som vurderer biologiske eiendeler og produkter produsert av slike til virkelig verdi i henhold til IAS 41, skal opplyse om hvilke verdsettelsesmetoder som er benyttet, og om vesentlige forutsetninger som beregningen bygger på. For hver gruppe av biologiske eiendeler skal det opplyses om beholdningskvanta ved periodens slutt og gjennomsnittsverdier per enhet. Det skal spesifiseres hvordan beholdningsendringer er fremkommet. For landbruksprodukter skal det opplyses om periodens produksjonskvanta. Ytterligere opplysninger skal gis i den utstrekning dette er nødvendig for å bedømme de vurderinger som ligger til grunn for regnskapet.~~

Opplysninger om verdsettelse av biologiske eiendeler til virkelig verdi anses dekket gjennom den generelle bestemmelsen for opplysninger om virkelig verdi. Kvantitative opplysninger om beholdninger og produksjon er videreført gjennom henvisning til IAS 41 nr. 46 i § 4-2. § 4-4 utgår som følge av endringen.

2. 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.

Kravene i gjeldende § 4-13 tilsvarende kravene for store foretak i NRS 13 *Usikre forpliktelser og betingede eiendeler*. NRS 13 gir vesentlige lempinger i krav til noteinformasjon for foretak som ikke er store ved å tillate samme løsning som for små foretak. Lempingen anses ikke forenlig med løsninger for øvrig i forskriften. Som følge av dette foreslås det at bestemmelsen videreføres, men som en konkret henvisning til gjeldende standard fra NRS. § 4-13 utgår som følge av endringen.

§ 4-13 Noteopplysning om usikre forpliktelser og betingede eiendeler

Regnskapspliktige som utarbeider selskaps- eller konsernregnskap etter § 1-2, skal for hver klasse av avsetninger gi følgende spesifikasjoner:

- 1. inngående og utgående balanse,*
- 2. periodens tillegg i avsetning og ny avsetning,*
- 3. oppgjør som er motregnet mot avsetning i perioden,*
- 4. reversering i perioden unntatt motregning av oppgjør som avsetningen skal dekke,*
- 5. økning i avsetning i perioden som skyldes renteeffekten av neddiskontering.*

For hver klasse av avsetninger skal det også gis følgende opplysninger:

- 6. en kort beskrivelse av forpliktelsens art og antatt oppgjørstidspunkt,*
- 7. en karakteristikk av usikkerhet med hensyn til oppgjørstidspunkt og oppgjørstørrelse. Når beregningene i vesentlig grad bygger på forutsetninger om fremtidige hendelser, skal forutsetningene fremgå. Dersom det er tatt hensyn til forventet gevinst på salg av eiendel ved beregning av oppgjørsverdi, skal dette særskilt opplyses,*
- 8. mulig regressrett, med særskilt angivelse av hvor stor andel av slik regressrett som er tatt hensyn til i regnskapsføringen.*

Noteopplysning om usikre forpliktelser som ikke regnskapsføres etter bestemmelsens første og annet ledd, skal inneholde:

- 9. en kort beskrivelse av hver klasse av usikre forpliktelser på balansedagen,*
- 10. et anslag på virkning i resultatregnskap og balanse av at forpliktelsen har blitt regnskapsført. Dersom det ikke anses praktisk å gi et slikt anslag, skal dette begrunnes,*
- 11. en indikasjon på usikkerheten for oppgjøret i tidspunkt og beløp,*
- 12. muligheten for regress.*

Hvis det er sannsynlighetsovervekt for at foretaket vil motta et oppgjør knyttet til betingede eiendeler, skal det gis noteopplysning om disse. Noteopplysningen skal inneholde en kort beskrivelse av betingede eiendeler på balansedagen. I den grad det er mulig skal det gis et anslag på virkning i resultatregnskap og balanse av at den betingede eiendelen var blitt regnskapsført. Dersom det ikke anses mulig å gi et slikt anslag, skal dette begrunnes.

Dersom offentliggjøring av opplysninger om usikre forpliktelser eller betingede eiendeler etter bestemmelsens første til fjerde ledd kan forventes å skade foretakets stilling i en tvist, kan noteopplysning begrenses til en beskrivelse av tvisten og en begrunnelse for hvorfor noteopplysningen er blitt gjort begrenset.

Bestemmelser som utgår i sin helhet

Bestemmelser fra gjeldende forskrift som angitt nedenfor foreslås fjernet. Tilstrekkelige og relevante informasjonskrav ivaretas gjennom henvisning til god regnskapsskikk, jf foreslått § 4-1, og § 4-2. Kilde til informasjonskrav under nytt forslag til regulering angis i tilknytning til hver enkelt bestemmelse.

§ 4-5. Noteopplysninger om beholdninger

Regnskapspliktige som utarbeider selskaps- eller konsernregnskap etter § 1-2, skal gi følgende opplysninger om varelager:

- 1. prinsippene som er anvendt ved regnskapsføring av varelager, herunder metode for tilordning av anskaffelseskost,*
- 2. balanseført verdi av varelager fordelt på råvarer, varer under tilvirkning og ferdigvarer sammen med tilsvarende tall fra foregående år,*
- 3. balanseført verdi av samlet varelager fordelt på den delen som er vurdert til anskaffelseskost og den delen som er vurdert til virkelig verdi,*

4. periodens resultatførte reversering av tidligere perioders nedskrivning og begrunnelse for slik reversering,
5. balanseført verdi av varelager som er stillet som sikkerhet for forpliktelser.

Informasjonskrav er tilfredsstillende løst gjennom krav i NRS 1.

§ 4-6. Noteopplysninger om anleggskontrakter

Regnskapspliktige som utarbeider selskaps- eller konsernregnskap etter § 1-2, skal gi følgende opplysninger om anleggskontrakter:

1. hovedprinsippene for beregning av fullføringsgraden,
2. omfang av igangværende anleggskontrakter med angivelse av totalt utført produksjon, kontraktskostnader påløpt på balansedagen og estimert kontraktsfortjeneste på balansedagen,
3. gjenværende produksjon på tapskontrakter.

Foretak som kun er involvert i et fåtall anleggskontrakter, kan unnlate å gi informasjon som nevnt i bestemmelsens første ledd nr. 2 og 3 dersom dette åpenbart er berettiget ut fra konkurransemessige hensyn.

Følgende opplysninger skal dessuten gis i noter i den grad de ikke er spesifisert i balansen:

4. andel av utestående fordringer som skyldes at betalinger er holdt tilbake av kundene i henhold til betingelsene i kontrakten,
5. opptjente, ikke fakturerte inntekter som er inkludert i kundefordringer,
6. forskuddsfakturert produksjon.

Informasjonskrav er tilfredsstillende løst gjennom krav i NRS 2.

§ 4-7 Noteopplysninger om hendelser etter balansedagen

Regnskapspliktige som utarbeider selskaps- eller konsernregnskap etter § 1-2, skal gi følgende opplysninger om hendelser etter balansedagen:

1. Foretaket skal angi datoen for vedtak om fremleggelse av regnskapet og hvem som har fattet vedtaket. Det skal dessuten opplyses om foretakets eiere har myndighet til å endre regnskapet etter dette tidspunkt.
2. Hvis foretaket får informasjon etter balansedagen om forhold som eksisterte på balansedagen, skal foretaket oppdatere tilleggsopplysningene som vedrører disse forhold i lys av den nye informasjonen.
3. Når en hendelse etter balansedagen uten regnskapsmessig konsekvens er av en slik betydning at manglende informasjon om disse vil påvirke regnskapsbrukernes evne til å foreta korrekte vurderinger og beslutninger, skal foretaket gi følgende opplysninger for hver vesentlig kategori av slike hendelser:
 - a. trekk ved hendelsen,
 - b. et estimat på finansielle følger av hendelsen, eller en uttalelse om at det ikke er mulig å foreta et slik estimat.

Informasjonskrav er tilfredsstillende løst gjennom krav i NRS 3.

§ 4-8. Noteopplysninger om offentlige tilskudd

Regnskapspliktige som utarbeider selskaps- eller konsernregnskap etter § 1-2, skal gi følgende opplysninger om offentlige tilskudd:

1. hvilke typer tilskudd foretaket har fått og varighet. Det skal dessuten gis informasjon om betingede forpliktelser tilknyttet tilskuddet, herunder tilbakebetalingsforpliktelser knyttet til tilskuddsbetingelser som ikke oppfylles,

2. regnskapsmessig behandling av tilskudd, herunder brutto- eller nettoføring,
3. tilskuddsbeløpets størrelse. Dersom størrelsen ikke kan estimeres fordi reell markedsverdi ikke foreligger, skal arten og omfanget omtales,
4. opplysninger om tilskudd som ikke direkte fremgår av regnskapet.

Informasjonskrav er tilfredsstillende løst gjennom krav i NRS 4.

§ 4-9. Noteopplysninger om pensjonskostnader

Regnskapspliktige som utarbeider selskaps- eller konsernregnskap etter § 1-2, skal gi følgende opplysninger om pensjonskostnader:

1. foretakets pensjonsordninger inklusive opplysninger om betingelser og antallet personer forpliktelsen omfatter,
2. regnskapsprinsipper inklusiv metoder for vurdering av pensjonsmidlene og aktuartechniske beregninger,
3. viktige økonomiske og aktuarmessige forutsetninger,
4. sammensetning av netto pensjonskostnad herunder eventuelle effekter av oppgjør eller avkorting av pensjonsplan,
5. faktisk avkastning på og sammensetning av pensjonsmidler,
6. avstemming mellom faktisk netto pensjonsforpliktelse og balanseført netto pensjonsforpliktelse som viser størrelsen av utsatt resultatføring av virkning av estimatendring og avvik mellom faktisk og forventet avkastning på pensjonsmidler, samt virkning av endringer i pensjonsplaner og eventuelt tidligere overgangsbetrag som ennå ikke er resultatført.

For innskuddsplaner skal det gis opplysninger om årets betrag innregnet i resultatregnskapet.

For flerforetaksplan som er ytelsesplan, men som skal regnskapsføres som innskuddsbasert pensjonsplan, skal følgende opplysninger gis:

7. Metode for regnskapsføring av arbeidsgiveravgift
8. det faktum at planen er en ytelsesbasert pensjonsplan; og
9. grunnen til at det ikke finnes tilstrekkelig informasjon til å gjøre foretaket i stand til å regnskapsføre planen som en ytelsesbasert pensjonsplan.

I den utstrekning et overskudd eller underskudd i flerforetaksplanen kan påvirke størrelsen på fremtidige innskudd, skal det i tillegg opplyse om:

10. eventuell tilgjengelig informasjon om slikt overskudd eller underskudd,
11. grunnlaget som er benyttet for å fastsette dette overskuddet eller underskuddet; og
12. eventuelle konsekvenser av dette for foretaket.

Informasjonskrav er tilfredsstillende løst gjennom krav i NRS 6.

§ 4-10. Noteopplysning om anleggsmidler holdt for salg og avviklet virksomhet

Regnskapspliktige som utarbeider selskaps- eller konsernregnskap etter § 1-2, skal gi følgende opplysninger om anleggsmidler holdt for salg og avviklet virksomhet:

1. en beskrivelse av den virksomheten som avvikles eller avhendes,
2. netto balanseført verdi av de eiendeler og forpliktelser som inngår i virksomheten som er under avvikling eller avhendelse,

3. netto resultat, herunder eventuell gevinst og tap knyttet til avhendelse eller avviklingen.

Informasjonskrav er tilfredsstillende løst gjennom krav i NRS 12.

§ 4-11. Noteopplysning om fusjon

Regnskapspliktige som utarbeider selskaps- eller konsernregnskap etter forskriftens § 1-2, skal i den perioden fusjonen ble gjennomført gi følgende opplysninger om fusjon som er overtakelse:

1. navnet på og beskrivelse av det eller de overdragende selskaper,
2. avtaletidspunkt for fusjonen,
3. opplysning om at fusjonen er regnskapsført som transaksjon,
4. anskaffelseskost, beskrivelse av vederlaget og eventuelle forpliktelser knyttet til vederlaget. I note som spesifisere egenkapitalendringer skal vederlaget fremgå brutto.

I den regnskapsperioden fusjonen ble gjennomført skal det for fusjon regnskapsført som kontinuitet eller konsernkontinuitet dessuten gis følgende opplysninger:

5. navnet på og beskrivelse av de foretak som er fusjonert,
6. opplysning om og begrunnelse for regnskapsføring som kontinuitet.

Store foretak, jf. regnskapsloven § 1-5, skal i tillegg gi opplysninger om følgende:

7. eventuelle deler av den sammenslåtte virksomhet som er besluttet solgt eller nedlagt som følge av fusjonen,
8. vurdering av utsatt skatt,
9. beskrivelse av vederlaget, og opplysninger om hvor stor andel aksjevederlaget utgjør av stemmeberettiget kapital.

Informasjonskrav er tilfredsstillende løst gjennom krav i IFRS 3, jf foreslått § 4-2.

§ 4-12. Sammenligningstall ved fusjon

Ved enhver fusjon (opptaksfusjon eller fusjon ved nystiftelse) som er overtakelse eller omvendt overtakelse, skal det utarbeides sammenligningstall tilsvarende det som ville vært det overtakende selskaps regnskap for foregående år.

Ved enhver fusjon som er omorganisering med uendret eierskap skal det utarbeides sammenligningstall tilsvarende regnskapet for foregående år til det formelt sett overtakende selskap. Dersom det overtakende selskap tilpasser sine regnskapsprinsipper til overdragende selskaps regnskapsprinsipper skal det istedenfor utarbeides tilsvarende sammenligningstall for det overdragende selskap.

Ved fusjon mellom morselskap og datterselskap skal det utarbeides sammenligningstall for morselskapets regnskap for foregående år.

Ved fusjon skal det gis proformainformasjon i selskapsregnskapet. Reglene om proformainformasjon i konsernregnskapet i denne forskrifts § 4-19 gjelder tilsvarende så langt de passer.

Ved fusjoner regnskapsført etter kontinuitetsmetoden, er det adgang til å omarbeide sammenligningstallene, forutsatt at de fusjonerende selskapene har vært under samme kontroll i perioden det avlegges sammenligningstall for. Dersom fusjonen medfører behov for prinsippharmonisering, må sammenligningstallene omarbeides tilsvarende.

Informasjonskrav er tilfredsstillende løst gjennom krav i IFRS 3 og henvisning til notekrav i samsvar med god regnskapsskikk, jf foreslåtte § 4-1 og § 4-2.

§ 4-14. Noteopplysning om leieavtaler

Regnskapspliktige som utarbeider selskaps- eller konsernregnskap etter § 1-2, skal gi følgende opplysninger om leieavtaler:

1. For hver post i balansen under varige driftsmidler skal det opplyses om balanseførte leieavtaler. Slike opplysninger skal minst inneholde en angivelse av hvilken andel av den enkelte posts balanseførte verdi som er balanseførte leieavtaler. For vesentlige leieavtaler skal det dessuten opplyses om årets avskrivninger.
2. Forpliktelser knyttet til leieavtaler skal det opplyses om i note. For balanseførte leieavtaler skal det dessuten opplyses om sum resterende estimerte leiebetalinger. Estimert leiebetaling som forfaller henholdsvis i løpet av ett år, to til fem år og mer enn fem år fram i tid skal spesifiseres både med nominelt beløp og nåverdi.
3. For vesentlige leieavtaler skal det opplyses om hvordan eventuell variabel leie er fastsatt, variabel leie som er kostnadsført i perioden, hvorvidt det eksisterer rett til forlenget leie eller kjøp av eiendelen samt andre utvidelsesklausuler og betingelsene knyttet til slike avtaler. Det skal dessuten opplyses om vesentlige leieavtaler som medfører restriksjoner knyttet til utbytteutdeling, gjeldsopptak og ytterligere inngåelse av leieavtaler.

Regnskapspliktige som utarbeider selskaps- eller konsernregnskap etter § 1-2 skal gi følgende tilleggsopplysninger om leieavtaler som ikke balanseføres:

4. Når leieavtaler ikke balanseføres skal det i note til regnskapet, med tilsvarende spesifisering som i oppstillingsplanen i balansen, opplyses om årlig leie samt leieavtalens varighet.

Informasjonskrav er tilfredsstillende løst gjennom krav i NRS 14.

§ 4-15. Noteopplysning om inntektsskatt

Regnskapspliktige som utarbeider selskaps- eller konsernregnskap etter § 1-2, skal gi følgende opplysninger knyttet til balansen:

1. skatteeffekten av midlertidige forskjeller og underskudd til fremføring som har gitt opphav til utsatt skatt og utsatte fordeler spesifisert på typer av midlertidige forskjeller,
2. balanseført utsatt skattefordel som er sannsynliggjort gjennom fremtidig inntjening og utsatt skattefordel som ikke er balanseført,
3. tidspunkt for utløp av fremføringsperioden for underskudd,
4. aggregerte midlertidige forskjeller knyttet til investering i tilknyttet selskap og datterselskap og felles kontrollert virksomhet som det ikke er regnskapsført utsatt skatt på,
5. størrelsen på betalbar og utsatt skatt knyttet til poster som er ført direkte mot egenkapitalen.

Det skal gis følgende opplysninger knyttet til resultatregnskapet:

6. avstemming som viser sammenhengen mellom skattekostnad og skatt beregnet som gjennomsnittlig nominell skattesats på resultat før skatt, hvor oppstillingen kan utarbeides med utgangspunkt i prosentsammenligning eller kronesammenligning,
7. fordeling av skattekostnad på norsk og utenlandsk del,
8. virkningen av endringer i skattereglene.

Informasjonskrav er tilfredsstillende løst gjennom krav i NRS(F) Resultatskatt.

§ 4-16. Noteopplysning om skattemessige forhold for særskilte bransjer

1. Regnskapspliktige som driver petroleumsvirksomhet skal opplyse særskilt om virkningen av friinntekten på særskatten for foretak som er skattepliktig etter petroleumsskatteloven.

2. Regnskapspliktige som driver kraftvirksomhet skal opplyse særskilt om virkningen av friinntekten på særskattesatsen for foretak som er skattepliktig etter reglene for kraftforetak.
3. Regnskapspliktige som omfattes av skattereglene for rederiselskaper skal i selskapsregnskapet gi følgende opplysninger:
 - a. redegjørelse for den praktiske tilnærmingemetoden som er valgt for å ta hensyn til nåverdieffekten av utsatt beskatningstidspunkt,
 - b. oversikt over utvikling i beskattet egenkapital,
 - c. oversikt over utvikling i ubeskattet egenkapital,
 - d. virkningen på skattekostnaden av inntreden i ordningen,
 - e. virkningen på skattekostnad av uttreden av ordningen,
 - f. beregningen av utsatt skatt.

Kravet foreslås fjernet. Det anses ikke hensiktsmessig å regulere kraftvirksomhet særskilt i forskriften.

§ 4-17. (Opphevet ved forskrift 1 juli 2010 nr. 1057.)

Tidligere bestemmelse gjaldt opplysningskrav om nærstående parter. Informasjonskrav er tilfredsstillende løst gjennom regnskapsloven § 7-30b og forskriften § 4-1.

§ 4-18. Noteopplysning om konsernregnskap

Regnskapspliktige som utarbeider konsernregnskap etter § 1-2, skal gi følgende opplysninger om dette konsernregnskapet:

1. anvendte konsolideringsprisnipper ved utarbeidelse av konsernregnskapet, og herunder prinsipper for behandlingen av mer- og mindreverdier, goodwill, transaksjoner mellom konsernselskaper, minoritetsinteresser, utgang datterselskap og trinnvis kjøp,
2. dersom det er anvendt andre regnskapsprinsipper i morselskapets selskapsregnskap enn i konsernregnskapet, skal det opplyses om dette,
3. foretaksnavn, forretningskontor, eierandel og stemmeandel for selskaper som er konsolidert,
4. for datterselskap som ikke konsolideres skal det gis en begrunnelse for utelatelsen, opplysninger om egenkapitalen og resultatet for siste regnskapsår. Disse kravene gjelder likevel ikke datterselskap som er utelatt fra konsolideringen på grunn av uvesentlig betydning for konsernregnskapet,
5. dersom datterselskap konsolideres på grunn av at det foreligger faktisk eller juridisk kontroll uten at det foreligger et stemmeflertall grunnet eierskap, skal dette forklares,
6. navn på selskaper som ikke konsolideres, hvor morselskapet, ved direkte eller indirekte eie har flertall av stemmene, men likevel ikke bestemmende innflytelse. Det skal opplyses om de forhold som påviser at stemmeflertall likevel ikke gir bestemmende innflytelse,
7. korrigering av tilordning av anskaffelseskost som følge av ny informasjon om verdier på tidspunktet for konserndannelsen skal opplyses og forklares i den regnskapsperiode korreksjonen gjøres,
8. dersom vederlaget, og dermed også anskaffelseskost, blir endret etter oppkjøpet, for eksempel som følge av et betinget vederlag, skal den endrede anskaffelseskost og tilordning opplyses og forklares i den regnskapsperiode endringen skjer,
9. dersom det er viktig for å bedømme konsernets stilling og resultat, skal det opplyses om konserndannelse som skjer etter balansedagen, men før offisielt regnskap godkjennes av styret.

For konserndannelse som er oppkjøp skal følgende opplysninger gis i den regnskapsperiode hvor oppkjøpet fant sted:

10. navnet på og beskrivelse av det foretak som er oppkjøpt. Er dette et konsern skal det opplyses om morselskapets navn,
11. tidspunktet for konserndannelsen,
12. eventuelle deler av den sammenslåtte virksomhet som er besluttet solgt eller nedlagt som følge av oppkjøpet,

13. opplysning om at det overtatte foretak er regnskapsført etter oppkjøpsmetoden,
14. andelen av stemmeberettiget kapital som er kjøpt,
15. anskaffelseskost, og beskrivelse av vederlaget, herunder eventuelt betinget vederlag,
16. behandlingen av utsatt skatt,
17. dersom det er betydelig usikkerhet knyttet til tilordningen av anskaffelseskost, skal det opplyses om hvilke forutsetninger som er lagt til grunn, og hvilken effekt fremtidige endringer kan få på de presenterte regnskaper. Det skal opplyses om anskaffelseskost er reallokert i perioden.

Ved kontinuitet i regnskapsføringen av konserndannelse skal følgende opplysninger gis i den regnskapsperiode hvor konserndannelsen fant sted:

18. navn på og beskrivelse av det overdratte foretak. Er dette et konsern skal det opplyses om morselskapets navn,
19. tidspunkt for konserndannelsen,
20. eventuelle deler av den overdratte virksomheten er besluttet solgt eller nedlagt som følge av sammenslåingen,
21. opplysning om og begrunnelse for regnskapsføring som kontinuitet,
22. utstedte eierandeler (aksjer, andeler o.l.) og annet vederlag ved konserndannelsen, aksjeklasse, antall utstedte aksjer eller andeler og den prosentvise andel av stemmeberettiget kapital.

Bestemmelsene i første ledd nr. 7 og 8, annet og tredje ledd, får tilsvarende anvendelse ved virksomhetssammenslutning i form av innmatskjøp så langt de passer.

Informasjonskrav er tilfredsstillende løst gjennom krav i IFRS 3 og henvisning til notekrav i samsvar med god regnskapsskikk, jf foreslåtte § 4-1 og § 4-2.

§ 4-19. Krav til proformainformasjon i konsernregnskapet

Regnskapspliktige som utarbeider selskaps- eller konsernregnskap etter § 1-2, skal i notene gi proformainformasjon om virkningen av vesentlige oppkjøp. Et oppkjøp skal anses vesentlig når de samlede oppkjøp i regnskapsperioden medfører en vesentlig endring i ordinært resultat eller årsresultat for den del av regnskapsperioden hvor den oppkjøpte virksomheten inngår i konsernet. Et oppkjøp som medfører en økning av omsetning eller eiendeler med mer enn 30 prosent skal uansett anses for vesentlig i relasjon til bestemmelsens første punktum. Proformainformasjon skal minst omfatte:

1. totale driftsinntekter
2. driftsresultat
3. ordinært resultat
4. års-/delårsresultat
5. resultat pr. aksje
6. beskrivelse av proformajusteringene, herunder forutsetninger og prinsipper
7. andre opplysninger som er nødvendige for å vurdere proformatallene
8. presisering av at det er høyere usikkerhet ved proformatall enn historiske regnskapstall.

Proformainformasjonen skal gis for det samlede foretak, og skal omfatte både det kjøpende og det oppkjøpte foretak. Er det flere oppkjøp i regnskapsperioden skal opplysningene gis på aggregert nivå. Er virkningen av de samlede oppkjøp i regnskapsperioden ikke av vesentlig betydning, er det tilstrekkelig å opplyse om dette.

Proforma resultatregnskapstall, jf. bestemmelsens første ledd nr. 1 til 5, beregnes som om oppkjøpet hadde skjedd ved regnskapsårets begynnelse, dersom oppkjøpet ikke skjedde på dette tidspunktet eller kort tid etter. Tilsvarende skal det gis proforma resultatregnskapstall for foregående regnskapsår, beregnet som om oppkjøpet skjedde ved begynnelsen av denne perioden. Proformainformasjonen skal

gis fra den delårsperioden oppkjøpet fant sted, og til og med første årsregnskap. Proformainformasjonen kreves likevel ikke fordelt på foretakets virksomhetsområder.

Sammenlagte historiske tall skal justeres for finansieringskostnader, utsatt skatt, avskrivninger på mer-/mindreverdier og goodwill ved oppkjøpet. Endring av regnskapsprinsipp i den oppkjøpte virksomhet skal gjennomføres i proformatallene. Ved lånefinansiering av oppkjøpet, skal renten på tidspunktet for utarbeidelse av proformatallene legges til grunn. Dersom foretaket skal benytte egne midler til oppkjøpet, skal eventuell faktisk avkastning på disse midlene frem til oppkjøpet elimineres i proformatallene. Det skal gis opplysninger om virkninger av utsatt skatt som følge av avskrivninger på mer- og mindreverdier ved oppkjøpet. Transaksjoner mellom partene forut for oppkjøpet skal elimineres. Eventuelle gevinster på transaksjoner mellom partene før konserndannelsen skal likevel ikke elimineres.

Ved utgang datterselskap skal ikke sammenligningstallene omarbeides. Proformainformasjon skal gis i notene etter samme prinsipper og med samme omfang som er krevet for oppkjøp ovenfor.

Informasjonskrav er tilfredsstillende løst gjennom krav i IFRS 3 og NRS 17 Virksomhetsskjøp og konsernregnskap, jf foreslåtte § 4-1 og § 4-2.

§ 4-20. Noteopplysning om investering i tilknyttet selskap og deltakelse i felleskontrollert virksomhet

Regnskapspliktige som utarbeider selskaps- eller konsernregnskap etter § 1-2, skal gi følgende opplysninger om tilknyttet selskap og felleskontrollert virksomhet som regnskapsføres etter egenkapitalmetoden eller bruttometoden:

- a) navn på virksomheten det er investert i, forretningskontor, eierandel og andel av stemmeberettiget kapital,
- b) for hver vesentlig investering og samlet:

	Verdi i balansen ved periodens begynnelse
+/-	Tilgang/avgang i perioden
+/-	Resultatandel
+/-	Internfortjenester
	Utbytte
+/-	Egenkapitaljustering ført direkte mot egenkapitalen
+/-	Innbetalt/tilbakebetalt egenkapital i perioden
=	Verdi i balansen ved periodens slutt
	Avskrevet på merverdi i perioden
	Merverdi ved periodens slutt
	Eventuelle avvikende regnskapsår og forskjellige regnskapsprinsipper.

For andeler i tilknyttet selskap og felleskontrollert virksomhet som er kjøpt i regnskapsperioden, og som regnskapsføres etter egenkapitalmetoden, skal i tillegg følgende opplysninger gis:

- 1. anskaffelseskost,
- 2. balanseført egenkapital på kjøpstidspunktet.

Deltaker skal i tillegg gi følgende opplysninger om deltakelse i felleskontrollert virksomhet som er selskap når deltakelsen er vesentlig for deltaker:

- 3. innbetalt kapital, skyldig innskudd, andel av resultat dersom resultatandelen avviker vesentlig fra eierandelen og spesifikasjonsmåte i deltakers regnskap,
- 4. deltaker som innarbeider sin andel linje for linje skal spesifisere samlet andel i felleskontrollerte virksomheter for hver hovedgruppe i regnskapet.

For tilknyttet selskap eller felleskontrollert virksomhet som regnskapsføres etter kostmetoden skal det gis følgende tilleggsopplysninger:

5. navn på virksomhet det er investert i, forretningskontor, eierandel og andel av stemmeberettiget kapital,
6. tilgang og avgang i løpet av regnskapsåret,

Informasjonskrav er tilfredsstillende løst gjennom krav i NRS(F) Investering i tilknyttet selskap og felles kontrollert virksomhet.

§ 4-21. Noteopplysning om immaterielle eiendeler

Regnskapspliktige som utarbeider selskaps- eller konsernregnskap etter § 1-2, skal gi følgende opplysninger om immaterielle eiendeler, herunder om økonomisk levetid, valg av avskrivningsplan og eventuell endring i avskrivningsplan for hver av postene i balansen:

1. forskning og utvikling,
2. konsesjoner, patenter, lisenser, varemerker og lignende rettigheter.

For hver av postene skal det videre gis opplysning om:

3. anskaffelseskost med spesifisering av eventuelt balanseførte låneutgifter knyttet til egenutviklede immaterielle eiendeler,
4. tilgang og avgang i løpet av regnskapsåret,
5. samlede avskrivninger, nedskrivninger og reverseringer av nedskrivninger,
6. avskrivninger, nedskrivninger og reverseringer av nedskrivninger i regnskapsåret.

For forskning og utvikling skal det særskilt opplyses om samlede utgifter medgått til forskning og utvikling i regnskapsåret. Det skal opplyses om forventet samlet inntjening av pågående forskning og utvikling motsvarer medgått samlede utgifter. Arten av forskning og utvikling som drives skal angis.

Dersom det er vesentlig for forståelsen av regnskapet skal det dessuten opplyses om de regnskapsprinsipper som er anvendt for utgifter til egen forskning og utvikling. Det skal videre gis en beskrivelse av vesentlige pågående forsknings- og utviklingsaktiviteter.

Informasjonskrav er tilfredsstillende løst gjennom krav i NRS 19 *Immaterielle eiendeler*.

§ 4-22. Noteopplysning om fisjon

Regnskapspliktige som utarbeider selskaps- eller konsernregnskap etter § 1-2 skal gi følgende opplysninger om fisjon i den regnskapsperiode hvor fisjonen fant sted:

1. navnet på alle fisjonerte selskaper,
2. i overdragende selskap som videreføres skal det gis opplysning om eventuell kapitalnedsettelse og, i tilfelle skjevdeling, om eventuelle innløsningsaksjer,
3. delingstidspunkt, eller eventuelt avtaletidspunkt og gjennomføringstidspunkt, som er lagt til grunn i regnskapet,
4. fisjonens juridiske struktur,
5. anvendelse av regnskapsprinsipp og begrunnelse for dette,
6. en nærmere beskrivelse av overdragende selskap, samt overtakende selskap i en fisjonsfusjon,
7. beskrivelse av alle vederlag,
8. eventuelle vilkår om etterfølgende justering av delingen.

Det skal opplyses om eventuelt solidaransvar som nevnt i aksjeloven § 14-11.

Ved fisjon regnskapsført som transaksjon skal det dessuten gis følgende opplysninger:

9. verdi av egenkapitaluttak og verdi og fordeling av egenkapitalinnskudd,
10. vurdering av utsatt skatt
11. i overtakende selskap skal det gis opplysning om goodwill tilsvarende det som gjelder for fusjon, jf. forskriftens § 4-11 mv.

Informasjonskrav er tilfredsstillende løst gjennom krav i NRS(F) Fisjon.

§ 4-23. Noteopplysning om nedskrivning av anleggsmidler

Regnskapspliktige som utarbeider selskaps- eller konsernregnskap etter § 1-2, skal gi følgende opplysninger om nedskrivning og reversering av anleggsmidler:

- 1. størrelsen på nedskrivning i perioden fordelt på ulike klasser av anleggsmidler, dersom dette ikke fremgår av resultatregnskapet,*
- 2. forutsetninger som er lagt til grunn for nedskrivning, herunder hvorledes vurderingsenhet og gjenvinnbart beløp er fastsatt,*
- 3. størrelsen på reversering i perioden fordelt på ulike klasser av anleggsmidler,*
- 4. forutsetninger som er lagt til grunn for reversering.*

Informasjonskrav er tilfredsstillende løst gjennom krav i NRS(F) Nedskrivning av anleggsmidler.

§ 4-24. Noteopplysning om transaksjoner og regnskap i utenlandsk valuta

Regnskapspliktige som utarbeider selskaps- eller konsernregnskap etter § 1-2, skal gi følgende opplysninger om transaksjoner og regnskap i utenlandsk valuta:

- 1. begrunnelse for valg av regnskapsvaluta hvis denne ikke er norske kroner, og begrunnelse for eventuell endring av regnskapsvaluta,*
- 2. begrunnelse for eventuell endring av klassifikasjon av utenlandske enheter, og virkningen av endringen,*
- 3. valg av metode for omregning av selvstendig utenlandske enheter, og virkningen av endringen,*
- 4. resultatførte valutagevinster og -tap,*
- 5. periodens og akkumulerte omregningsdifferanser ført mot egenkapitalen.*

Informasjonskrav er tilfredsstillende løst gjennom krav i NRS 20 Transaksjoner og regnskap i utenlandsk valuta.

§ 4-25. Noteopplysninger om prinsippendring og feil

Det skal opplyses om virkning av endring av regnskapsprinsipp. Dersom sammenligningstall ikke er omarbeidet, skal virkningen av endringen opplyses i note. Det skal opplyses om vesentlige feil i tidligere årsregnskap som er ført mot egenkapitalen.

Informasjonskrav er tilfredsstillende løst gjennom NRS 5 Spesifikasjon av særlige poster, korrigering av feil og virkning av prinsippendring og estimatendring. Se ny § 2-3 knyttet til sammenligningstall ved prinsippendringer.

4 Ikrafttredelse og overgangsbestemmelser

Forskriften er i all hovedsak en ajourføring til endringer i IFRS og god regnskapsskikk og viderefører i stor grad materielt innhold i gjeldende forskrift. Endringene foreslås å tre i kraft så raskt som mulig. Ikrafttredelse fra 1. januar 2013 gir regnskapspliktige tilgang til bruk av ajourførte løsninger i det regnskapsåret påbegynnes, og fjerner eventuell tvil om løsninger for hele regnskapsåret 2013.

§ 5-1. Ikrafttredelse og virkningstidspunkt

Denne forskrift trer i kraft straks, med virkning for regnskapsår påbegynt 1. januar 2013 eller senere.

Fra samme tidspunkt oppheves forskrift av 21. januar 2008 nr. 57 om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarter, men slik at forskriften kan anvendes for regnskapsår avsluttet 31. desember 2012 eller tidligere.

Som påpekt i kapittel 3.4 under omtale av § 3-1 siste punkt, er det behov for en overgangsbestemmelse ved overgang til IFRS 11.

§ 5-2. Overgangsbestemmelser

§ 3-1 nr. 5 i forskrift av 21. januar 2008 nr 57 kan anvendes for regnskapsår påbegynt før 1. januar 2014 hvis den regnskapspliktige ikke har tatt i bruk IFRS 11 Felleskontrollert virksomhet. § 3-1 nr. 3 i forskrift av 21. januar 2008 nr. 57 kan anvendes for regnskapsår påbegynt før 1. januar 2014.

5 Forskriftshjemmel

Forskrift fastsettes av Finansdepartementet med hjemmel i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) § 3-9 femte ledd, jf. EØS-avtalen vedlegg XXII nr. 4 (direktiv 78/660/EØF) med endringer, sist ved direktiv 2006/43/EØF).

6 Økonomiske og administrative konsekvenser

Foreslåtte reglers materielle innhold samsvarer i stor grad med gjeldende forskrift. Endringene er i hovedsak en ren oppdatering av henvisninger til IFRS samt ny tilnærming i systematikk for henvisninger til notekrav etter god regnskapsskikk. Ny systematikk gir større grad av brukervennlighet, både ved en mer oversiktlig forskrift og redusert usikkerhet for brukerne ved tidsforskyvning mellom endringer i IFRS og endringer i forskriften.

Endringene anses ikke å gi økonomiske og administrative konsekvenser av betydning. Rene overgangskostnader ved endret forskrift anses å være ubetydelige.

7 Forslag til ny forskrift

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.

For regnskapspliktige som i henhold til regnskapsloven § 3-9 første ledd plikter å utarbeide sitt konsernregnskap i samsvar med internasjonale regnskapsstandarter, gjelder forskriften bare for selskapsregnskapet.

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

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 regnskapsstandarter), med de unntak og tillegg som følger av denne forskrift, med mindre annet følger av bestemmelse i annen lov eller forskrift.

Regnskapsloven § 3-1 tredje ledd gjelder tilsvarende, men slik at bestemmelsene i regnskapsloven kapittel 6 og 7 likevel gjelder. Reglene i kapittel 7. II kan ikke anvendes.

Adgangen til å fravike bestemmelser i internasjonale regnskapsstandarter som følger av forskriften § 3-2 nr. 3 til 8, jf. § 3-3, og § 4-2 annet ledd nr. 4 må anvendes under ett, og kan ikke anvendes enkeltvis.

§ 1-3. Delårsregnskap

Regnskapspliktige som nevnt i § 1-1 kan offentliggjøre delårsregnskap i samsvar med denne forskrift. Slikt delårsregnskap skal følge IAS 34, men slik at unntak og tillegg etter denne forskrift som er anvendt i årsregnskapet, også skal anvendes i delårsregnskapet så fremt de er relevante for delårsregnskap.

Kapittel 2. Regler om regnskapets bestanddeler

§ 2-1. Oppstilling av andre inntekter og kostnader for perioden

Regnskap som utarbeides etter forskriftens § 1-2 skal inneholde en separat oppstilling av andre inntekter og kostnader for perioden i samsvar med IAS 1. Oppstillingen skal presenteres umiddelbart etter den separate oppstillingen av resultat.

§ 2-2. Egenkapitaloppstilling

Regnskap som utarbeides etter forskriftens § 1-2, skal inneholde oppstilling av endringer i egenkapital for perioden i samsvar med IAS 1.

§ 2-3. Sammenligningstall ved endringer i regnskapsprinsipp og korrigering av feil

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.

Kapittel 3. Måle- og innregningsregler

§ 3-1. Adgang 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 regnskapsstandarter slik det er angitt her:

1. 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.
2. IAS 10 nr. 12 og 13, IAS 18 nr. 30 og IFRIC 17 nr. 10 kan fravikes slik at utbytte og konsernbidrag regnskapsføres i samsvar med regnskapslovens bestemmelser.
3. IAS 28 kan fravikes slik at investering i tilknyttet selskap og en felles kontrollert enhet kan regnskapsføres i samsvar med kostmetoden i selskapsregnskapet.

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

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

1. IFRS 5 kan fravikes når samme forhold ikke er regnskapsført i samsvar med IFRS 5 i konsernregnskapet. Dersom IFRS 5 fravikes, videreføres generelle måle- og innregningsregler frem til fraregning.
2. IAS 16 nr. 43 kan fravikes slik at de samme vurderinger av avskrivningsenhet (dekomponering) legges til grunn i selskapsregnskapet som i konsernregnskapet.
3. 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.
4. IAS 39 nr. 4 og nr. 11 til 13 kan fravikes for kontrakter inngått mellom foretak i samme konsern.
5. IAS 39 nr. 5-7 kan fravikes slik at bestemmelsene erstattes med bestemmelsene i § 3-3.
6. Definisjonen av en finansiell eiendel eller en finansiell forpliktelse til virkelig verdi over resultatet i IAS 39 nr. 9 betingelsene i bokstav b utvides slik at den også omfatter en finansiell eiendel eller en finansiell forpliktelse hvor romertall i eller ii er oppfylt i et overliggende konsernregnskap.
7. Ved anvendelse av IAS 39 nr. 20 bokstav c romertall ii skal en finansiell eiendel fortsatt innregnes dersom foretaket har beholdt kontroll over den finansielle eiendelen ved konsernintern kontrakt. Ved innregning etter denne bestemmelsen kan IAS 39 nr. 30-35 og IAS 39 AG48 for øvrig fravikes.
8. 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.
9. IAS 40 nr. 5 kan fravikes slik at samme klassifisering av eiendom (investeringseiendom eller eierbenyttet eiendom) legges til grunn i selskapsregnskapet som i konsernregnskapet.
10. IFRIC 4 kan fravikes for avtaler inngått med foretak innenfor samme konsern.

§ 3-3. Fravik fra IAS 39 nr. 5 til 7 - kontrakter om kjøp eller salg av en ikke-finansiell gjenstand

Dersom IAS 39 nr. 5-7 fravikes i henhold til § 3-2 nr. 4 skal nr. 5-7 nedenfor anvendes i stedet for bestemmelsene i IAS 39.

5. 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.
6. 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:

- a) 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,
- b) 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),
- c) 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
- d) 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. 5 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.

7. 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. 6 bokstav a eller d, 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 noter til årsregnskapet

§ 4-1. Generelle krav

Regnskap som utarbeides etter forskriftens § 1-2, skal inneholde noteopplysninger i samsvar med regnskapsloven kapittel 7. Kapittel 7 II Noteopplysninger for små foretak kan ikke anvendes.

Krav etter internasjonale regnskapsstandarter 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 likevel gis noteopplysninger i henhold til følgende:

- a) Krav etter regnskapsstandarter fra Norsk RegnskapsStiftelse så langt disse er relevante for anvendte måle- og innregnings- og presentasjonsregler, enten disse standardene er endelige eller foreløpige. Unntaksbestemmelser for små foretak kan ikke anvendes.
- b) Krav etter internasjonale regnskapsstandarter som angitt i § 4-2
- c) Krav som angitt i § 4-3.

Det er ikke krav om sammenligningstall i noteopplysninger med mindre dette følger av regnskapsloven eller henvisning til god regnskapsskikk. Det skal opplyses om hvilke forenklinger etter denne forskrifts kapittel 3 som er benyttet.

§ 4-2. Noteopplysninger i samsvar med internasjonale regnskapsstandarter

1. IFRS 1, nr. 24 bokstav a,
2. IFRS 3, nr. B64, B65, B67 bokstav a til c,
3. IFRS 6,
4. IFRS 7, med unntak fra nr. 12 A, nr. 13A-13F, nr. 32, nr. 32A, nr. 34-42H og B6-B39. IFRS 7 nr. 5 gjelder ikke for konserninterne kontrakter,
5. 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,
6. IAS 16, nr. 73 bokstav a, nr. 73 bokstav e romertall iv, og nr. 77 for regnskapspliktige som benytter verdireguleringsmodellen,
7. IAS 29,
8. IAS 33,
9. IAS 36, nr. 126 bokstav c og d for regnskapspliktige som benytter verdireguleringsmodellen,
10. IAS 38, nr. 118 bokstav e romertall iii og nr. 124-125 for regnskapspliktige som benytter verdireguleringsmodellen,
11. 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,
12. IAS 41, nr. 46,
13. Noteopplysninger i samsvar med anvendte fortolkninger godkjent av International Accounting Standards Board.

§ 4-3 Øvrige noteopplysninger

1. For hver klasse av eiendeler og forpliktelser som måles til virkelig verdi skal det opplyses om:
 - a) Metoder og forutsetninger som er anvendt ved fastsettelsen av virkelig verdi.
 - b) Balanseført verdi ved begynnelsen og slutten av perioden.
 - c) Akkumulerte gevinster eller tap som følge av endringer i virkelig verdi som inngår i balanseført verdi ved begynnelsen og slutten av perioden.
 - d) Gevinster eller tap som følge av endringer i virkelig verdi som er innregnet i resultatregnskapet i perioden, spesifisert per regnskapspost.
 - e) Gevinster eller tap som følge av endringer i virkelig verdi som er innregnet i andre inntekter og kostnader i perioden, spesifisert per regnskapspost.
2. 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.

Kapittel 5. Ikrafttredelse og virkningstidspunkt

§ 5-1. Ikrafttredelse og virkningstidspunkt

Denne forskrift trer i kraft straks, med virkning for regnskapsår påbegynt 1. januar 2013 eller senere.

Fra samme tidspunkt oppheves forskrift av 21. januar 2008 nr. 57 om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarter, men slik at forskriften kan anvendes for regnskapsår avsluttet 31. desember 2012 eller tidligere.

§ 5-2. Overgangsbestemmelser

§ 3-1 nr. 5 i forskrift av 21. januar 2008 nr. 57 kan anvendes for regnskapsår påbegynt før 1. januar 2014 hvis den regnskapspliktige ikke har tatt i bruk IFRS 11 Felleskontrollert virksomhet.

