

# Forenklet IFRS i 2014 – enkelt i praksis?

Forenklet IFRS er en særnorsk «hybrid» der reglene for innregning og måling i stor grad følger full IFRS, mens det er åpnet for forenklinger i noteopplysningskravene. Det er likevel ikke åpenbart at en intensjon om å gi forenklinger i forhold til full IFRS gjør regelverket enkelt å anvende i praksis.

Artikkelen er forfattet av:



Statsautorisert revisor  
Anne-Cathrine Bernhoft  
EY



Statsautorisert revisor  
Solveig Mjanger  
EY

## Aktuelt om finansiell rapportering

*Formålet med denne spalten er å gi løpende oppdatering på aktuelle og sentrale spørsmål om finansiell rapportering. Det vil kunne være nye standarder eller tolkninger fra IASB eller NRS, men også relevante uttalelser gitt av regulerende myndigheter, eller kommentarer til andre relevante utviklingstrekk med betydning for norske foretaks finansielle rapportering. En regnskapsfaglig spesialistgruppe i EY er forfattere av spalten. Dette nummerets spalte er forfattet av statsautorisert revisor og autorisert finansanalytiker Anne-Cathrine Bernhoft og statsautorisert revisor Solveig Mjanger. Bernhoft er executive director og leder for fagavdeling regnskap i EY. Mjanger er senior manager og deler tiden sin mellom fagavdeling regnskap og Financial Accounting Advisory Services (FAAS) i EY.*

Høsten 2014 vedtok Finansdepartementet å endre forskrift om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder (forskrift om forenklet IFRS). Den reviderte forskriften gjelder med virkning fra og med regnskapsåret 2014. De regnskapspliktige kan imidlertid fritt velge å utsette implementering av den reviderte forskriften («F2014») frem til 1. januar 2016, og i stedet benytte reglene som følger av forskriften slik den foreligger før endring («F2008») for 2014- og 2015-regnskapet. Dette innebærer at vi for regnskapsårene 2014 og 2015 har to varianter av forskrift om forenklet IFRS i bruk. I denne artikkelen har vi fokusert på et sentralt element av «forenklingen» i forenklet IFRS, nemlig noteopplysningskravene.

### Bakgrunnen for endring av forskriften

Forskrift om forenklet IFRS inneholder krav om å gi enkelte noteopplysninger i tråd med konkrete bestemmelser i full IFRS. IFRS er i stadig utvikling, og flere av referansene til full IFRS var før endringen utdaterte. Et eksempel er at F2008 § 4-2 krever at det ved oppkjøp gis opplysninger som kreves av IFRS 3.67f-h. Disse notekravene er senere flyttet til ved-

legg B i IFRS 3, og henvisningen til paragraf 67 fremstod følgelig som meningsløs. F2014 er nå oppdatert med riktige henvisninger. Feil henvisninger til full IFRS byr naturligvis på utfordringer i anvendelsen og tolkningen av denne utdaterte forskriften, og behovet for oppdatering av forskriften var åpenbar.

Høsten 2012 oppnevnte Finansdepartementet en arbeidsgruppe som ble bedt om å foreta en gjennomgang og foreslå endringer av forskriften fra 2008. Våren 2013 sendte Finansdepartementet arbeidsgruppens rapport med forslag til endringer av forskriften ut på høring. Den reviderte forskriften som ble vedtatt høsten 2014, var i stor grad sammenfallende med arbeidsgruppens forslag.

### Noteopplysningskravene – hva er endret?

I både F2008 og F2014 er utgangspunktet at noteopplysningskrav i regnskapslovens kapittel 7 er påkrevd for foretak som avlegger regnskap i samsvar med forenklet IFRS. I tillegg er det krav om å gi nærmere angitte noteopplysninger som følger av full IFRS. Begge versjonene av forskriften inneholder videre enkelte «særnotekrav»

som er spesifikt angitt direkte i forskriften. Den største forskjellen i struktur på de to versjonene av forskriften er at de fleste «særnotekravene» fra F2008 nå er erstattet av et generelt krav om å gi noteopplysninger i samsvar med god regnskapskikk «så langt det er relevant for anvendte måle-, innregnings- og presentasjonsregler». I F2014 er det nå kun ett «særnotekrav», og det gjelder opplysninger knyttet til eiendeler og forpliktelser som måles til virkelig verdi.

I revidert forskrift er det for øvrig klargjort at små foretak som avlegger regnskap etter forenklet IFRS, ikke kan anvende noteopplysningskravene for små foretak.

### Forskriften – krevende i bruk? Noteopplysninger med direkte referanse til IFRS

De utdaterte referansene til noteopplysningskrav i full IFRS er nå erstattet med riktige referanser, noe som i seg selv bør gjøre bruken av F2014 enklere enn F2008. I tillegg er referansene til IFRS 2 *Aksjebasert betaling* og IAS 7 *Kontantstrømoppstilling* fjernet i 2014-versjonen av forskriften. I arbeidsgruppens rapport begrunnes dette med at kravene i god regnskapskikk opp-

fattes å være tilstrekkelig dekkende. For aksjebasert betaling innebærer dette i praksis ingen endring, da NRS 15A *Aksjebasert betaling* krever at man gir opplysninger om aksjebasert betaling i samsvar med IFRS 2. Når det gjelder kontantstrømoppstillingen, så er det slik at det er færre detaljopplysningskrav i NRS(F) *Kontantstrømoppstilling* enn i IAS 7. For foretak som ikke er børsnoterte, innebærer dette en betydelig reduksjon av opplysningskravene. For børsnoterte som avlegger selskapsregnskap etter forenklet IFRS, er det imidlertid mer uklart hvilken betydning overgangen til revidert forskrift vil få. Det kan blant annet nevnes at NRS (F) *Kontantstrømoppstilling* pkt. 3.3 krever opplysninger knyttet til virksomhetsområder, noe som ikke er påkrevd i IAS 7. For børsnoterte foretak kan det derfor ikke utelukkes at bruk av NRS (F) i så måte vil innebære en utvidelse av opplysningskravene.

F2008 inneholder krav om å gi opplysninger i samsvar med fire nærmere angitte fortolkninger (IFRIC/SIC) under full IFRS. I F2014 er dette erstattet med et

generelt krav om å gi noteopplysninger i samsvar med anvendte fortolkninger godkjent av IASB.<sup>1</sup> I praksis innebærer denne omleggingen at de som avlegger regnskap etter forenklet IFRS, nå må gjøre seg kjent med og etterleve alle noteopplysningskrav som følger av fortolkningene. Etter det vi kan se innebærer dette blant annet utvidede krav til noteopplysninger som følger av IFRIC 15 *Avtaler om bygging av fast eiendom* og IFRIC 17 *Utdelinger av ikke-kontante eiendeler til eierne*. Det er noe uklart for oss om det å innlemme *alle* disse noteopplysningskravene har vært tilsiktet. I høringsnotatet er det kommentert at noteopplysningskrav som følger av fortolkningene til IFRS på generell basis, bør oppfylles av foretak som rapporterer etter forenklet IFRS. Vi er usikre på hvorfor opplysningskravene i fortolkningene skal anses som mer relevante enn opplysningskravene i IFRS-standardene for øvrig.

<sup>1</sup> Vi registrerer at forskriften ikke presiserer hvorvidt fortolkningene skal være EU-godkjente før de er pliktig å anvende. Løsningen avviker fra den som gjelder under full IFRS.

I høringsnotatet til ny forskrift fremkommer det at arbeidsgruppen bevisst har valgt ikke å inkludere noteopplysningskravene i IFRS 13 *Måling av virkelig verdi* i sin helhet, men ønsket å gi en egen bestemmelse om opplysningsplikt knyttet til virkelig verdi-måling. Særnotekravet i F2014 er mindre omfattende enn opplysningskrav som følger av IFRS 13. Selv om F2014 ikke inneholder direkte krav om å gi opplysninger i samsvar med IFRS 13, kan det se ut som at foretak som rapporterer etter forenklet IFRS likevel vil måtte forholde seg til opplysningskrav fra IFRS 13 i noen gitte tilfeller. Dette som følge av at notekrav i full IFRS som gjelder under forenklet IFRS, refererer tilbake til IFRS 13-kravene. Dette kan illustreres med at foretak som anvender F2014, plikter å gi opplysninger i samsvar med IAS 16.77 og IFRIC 17.17, og begge disse paragrafene angir at opplysningskrav som følger av IFRS 13, skal følges. En bokstavelig tolkning av forskriftsløsningen er at man i slike tilfeller ikke kan unnlate å gi opplysninger etter IFRS 13. En rimelig fortolkning av arbeidsgruppens vurderinger synes imid-



STICOS  
OPPSLAG



## TRYGGHETSSKAPER

### DET BLIR ENKLERE MED STICOS OPPSLAG

Sticos Oppslag er et komplett oppslagsverk med fagsupport for deg som jobber med regnskap, avgift, skatt, lønn og personal. Her finner du alltid oppdatert informasjon med mange praktiske eksempler, og alltid med referanser til relevant regelverk. Sticos Oppslag inneholder også praktiske veivisere som veileder deg gjennom arbeidsprosesser som styrearbeid, lån til nærstående parter og oppfølging i prøvetid. Nødvendige dokumenter blir generert automatisk.

Enkelt. Trygt. Effektivt.

 **sticos**  
Alltid oppdatert

Se [sticos.no/oppslag](https://sticos.no/oppslag) eller ring 07356 for mer informasjon.

lertid å være at man likevel ikke trenger å gi opplysninger knyttet til måling av virkelig verdi utover det som fremkommer eksplisitt av § 4–2 i F2014.

## Noteopplysninger med generell henvisning til god regnskapsskikk (GRS)

I F2014 er over 20 paragrafer med spesifikke noteopplysningskrav fra F2008 erstattet med en generell plikt til å følge notekrav etter GRS. Opplysningskravene i F2008 var utledet fra noteopplysninger som følger av norske regnskapsstandarder, og i høringsnotatet fremgår det at en slik løsning krever løpende oppdatering av forskriften i takt med endringer i god regnskapsskikk. Forskriften blir med den valgte løsningen i seg selv mindre omfattende. På den annen side er det utvilsomt flere noteopplysningskrav i de norske regnskapsstandardene enn det som var innarbeidet direkte i F2008. Det betyr at overgangen fra F2008 til revidert forskrift F2014 medfører en økning i antall notekrav som det enkelte foretak må ha oversikt over og vurdere med hensyn til om opplysninger må gis. I tillegg innebærer den endrede strukturen at man nå – i større grad enn tidligere – må gå til flere kilder for å få full oversikt over noteopplysningskravene under forenklet IFRS. Dette innebærer at de som rapporterer etter forenklet IFRS, må ha en viss kjennskap til forskjeller mellom GRS og IFRS. Årsaken er at det bare vil være noteopplysningskrav etter GRS som er relevante for de IFRS-løsningsforetakene har lagt til grunn for innregning og måling, som skal følges.

Det er videre noe uklart hvordan man skal forholde seg til områder som både er dekket av noteopplysningskrav etter god regnskapsskikk og de spesifikke noteopplysningskravene i full IFRS som forskriften henviser til. Et eksempel er noteopplysninger som kreves i forbindelse med virksomhetssammenslutninger (konsernetablering eller fusjon). F2014 krever at nærmere angitte noteopplysningskrav som følger av IFRS 3 *Virksomhetssammenslutninger* skal følges. Det generelle kravet i F2014 § 4–1 om at noteopplysningskravene i god regnskapsskikk følges så langt det er relevant for de anvendte prinsippene, kan tolkes dithen at notekrav som følger av NRS 17 *Virksomhetsskjøp og konsernregnskap* (eller – i fusjonstilfellene – NRS 9 *Fusjon*) også skal følges. Det betyr i så fall at man må forholde seg til notekrav i både IFRS 3 og NRS 17. En slik forståelse er nærliggende ettersom F2014 ikke inneholder noen klar veiledning på dette punktet, men er ikke opplagt. Tolkningen underbygges likevel

av flere uttalelser i arbeidsgruppens rapport, eksempelvis at kravet til proformainformasjon i § 4–19 i F2008 er tilfredsstillende løst gjennom krav i IFRS 3 og NRS 17 og at det derfor ikke lenger er behov for § 4–19. I tillegg har vi merket oss at enkelte IFRS 3-bestemmelser, eksempelvis opplysningskravet for oppkjøp gjennomført etter balansedagen, ikke er inkludert i F2014. Begrunnelsen er at kravene er dekket gjennom notekrav i god regnskapsskikk, nærmere bestemt NRS 3 *Hendelser etter balansedagen*. Vi ser imidlertid at arbeidsgruppen i omtalen av IFRS 3-notekravene skriver at «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». <sup>2</sup> Dette trekker i retning av at man kan nøye seg med å se hen til notekravene i IFRS 3 i slike tilfeller.

## Notekrav – små foretak

Klargjøringen av at foretak som avlegger regnskap etter forenklet IFRS ikke kan bruke regnskapslovens notekrav for små foretak, må trolig forstås som en klargjøring av reglene og ingen realitetsendring. Vi ser imidlertid ikke bort fra at enkelte foretak kan ha gitt noteopplysninger i tråd med reglene for små foretak. For disse vil klargjøringen representere en vesentlig endring.

## Avsluttende kommentar

Erfaringen vår så langt er at F2014 er krevende å ta i bruk. Intensjonen bak strukturen i F2014 er åpenbart god, og behovet for oppdatering av forskriften reduseres tilsynelatende med den valgte løsningen. Det er imidlertid ikke gitt at en slik omlegging av strukturen fjerner oppdateringsbehovet av forskriften. IFRS er i stadig endring, og dersom innregnings- og

målereglene i IFRS endres, er det ikke gitt at god regnskapsskikk inneholder noteopplysningskrav som anses tilstrekkelige for formålet. Vi ser heller ikke bort fra at de pågående endringene i norsk regnskapslovgivning og god regnskapsskikk vil medføre behov for endringer i forskriften i løpet av få år. Vi registrerer for øvrig at F2014 allerede er utdatert på ett punkt. Dette gjelder § 2–2 som åpner for å avvike fra bestemmelsene i IAS 1 om krav om egenkapitaloppstilling og som viser til feil bestemmelser i IAS 1.

Forenklet IFRS er et særnorsk fenomen, utviklet for å gjøre det enklere for selskap innen børsnoterte konsern å ha likeartede prinsipper i selskaps- og konsernregnskap, men med reduserte noteopplysningskrav i selskapsregnskapene, samt mulighet for gjennomgående utbytte. Å få til en hensiktsmessig utforming av et slikt regelsett er helt klart utfordrende. Vi registrerer at kun 15 % <sup>3</sup> av norske børsnoterte selskaper benyttet forenklet IFRS i morselskapets selskapsregnskap i 2013. I 2011 var andelen på 20 %. Vi har ingen oversikt over det samlede antall regnskaper som avlegges etter forenklet IFRS, men er kjent med at reglene anvendes av en del foretak innen finansnæringen og i gruppen øvrige foretak. Den valgte strukturen, der man i stadig økende grad må forholde seg til en rekke ulike kilder for noteopplysningskrav under forenklet IFRS, og der samspillet mellom krav som følger av ulike kilder ikke er åpenbart, er ikke enkel og vi ser ikke bort fra at det gjør det mindre attraktivt å benytte forenklet IFRS. Forskriftens fremtid er en viktig del av den pågående vurderingen av norsk regnskapslovgivning. Både innhold og struktur i forskriften bør etter vårt syn være en naturlig del av den debatten.

<sup>2</sup> Se side 18 i «Høringsnotat. Endringer i forskrift om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder».

<sup>3</sup> Rimstad K., Hansen P.M. og Platou K. (2014), «Børsnoterte foretaks finansielle rapportering», Revisjon og regnskap nr. 7/2014.

## Revisjon og Regnskap på web og på papir

### Ledere stoler mest på innholdet i Revisjon og Regnskap\*

\* På spørsmålet «Tillit til innholdet» scoret Revisjon og Regnskap høyest av alle 29 blader/aviser i *MMIs fagpresseundersøkelse 2014* blant ledere med en score på 5,3 på en skala til 6.





Kristin Solberg. Produkt spesialist Akelius Byrå.

## Du har vel ikke gått glipp av Akelius Byrå?

**Et nytt og moderne system for administrasjon og klienthåndtering, spesielt tilpasset din virksomhet som revisor- eller regnskapsbyrå. Det gir både deg og dine medarbeidere krystallklart overblikk over klienter og alt dere gjør for dem.**

Resultatet blir god orden og økt effektivitet. Akelius Byrå gir deg full kontroll. Det blir enklere å forsikre seg om at alle lovkrav og regler overholdes og følges. En omfattende klienthåndterings- og CRM-funksjon skaper bedre kundebehandling og nye forretningsmuligheter.

### **Arbeidsprosess og integrasjon**

I Akelius Byrå kan du enkelt definere de arbeidsprosesser du ønsker rundt en klient og tilpasse Akelius Byrå til dine eksisterende arbeidsprosesser. Det gir deg større effektivitet og bedre rutiner, og dermed minimeres risikoen for feil eller mangler i klientadministrasjonen.

Akelius Byrå er integrert med Akelius Dokument, Akelius Skatt, Akelius Årsavslutning og Akelius Revisjon. Disse programene startes automatisk via Akelius Byrå. Akelius Byrå er også integrert med Microsoft Office og Outlook.

Akelius Byrå er svært fleksibelt og kan integreres med alle andre produkter, for eksempel ulike ERP-systemer.

Akelius Byrå er kort sagt det moderne navet og alt du trenger for å håndtere og administrere dine klienter.

**akelius.no**

Ring 22 34 60 00 eller  
sendt epost på [akelius@akelius.no](mailto:akelius@akelius.no)



**Akelius**

a Wolters Kluwer business

**Akelius Verden – vi står bak deg.**