

Anne-Cathrine Bernhoft
Steinar Sars Kvifte
Kjell Ove Røsok (red.)

IFRS i Norge
- en håndbok
8. utgave



FAGBOKFORLAGET



Building a better
working world

Anne-Cathrine Bernhoft
Steinar Sars Kvifte
Kjell Ove Røsok (red.)

IFRS i Norge
– en håndbok
8. utgave

Forord

Fra den spede begynnelsen i 2001, hvor vi sammen med Oslo Børs ga ut en artikkelsamling med fokus på avvik mellom god regnskapsskikk og IFRS (*Mot et nytt regnskapsregime i Norge*), har vi nå i snart to tiår publisert artikkelsamlinger om IFRS i en norsk kontekst. Artikkelsamlingen *IFRS i Norge* ble publisert for første gang i 2004, og nye og utvidede utgaver ble publisert i 2005, 2006, 2007, 2009, 2011 og 2014. I tillegg har vi i 2011 og 2012 gitt ut *IFRS-håndboken*, en mer praktisk innføring i spørsmål som reises ved anvendelse av IFRS.

IFRS er i stadig endring og i årets utgave av artikkelsamlingen har vi kombinert den mer regnskapsfaglige vinklingen i tidligere utgaver av *IFRS i Norge* med *IFRS-håndbokens* praktiske tilnærming. Dette er gjort gjennom utstrakt bruk av eksempler i artiklene. I tillegg har vi inkludert en rekke «eksempler fra praksis» ved å presentere utdrag fra finansregnskapene til utvalgte selskaper. Disse utdragene er kun for illustrasjonsformål, og vi har følgelig ikke vurdert fullstendigheten, ei heller om andre alternative formater kunne vært mer formålstjenlige.

Årets utgave av artikkelsamlingen har vi kalt *IFRS i Norge – en håndbok*. Boken er først og fremst en samling av fagartikler som redegjør for og illustrerer anvendelsen av IFRS i praksis, og vil være et godt supplement til internasjonal IFRS-litteratur for de som arbeider med IFRS til daglig. Den faglige tilnærmingen til temaene kombinert med stiliserte og praktiske eksempler gjør at boken også er godt egnet som lærebok i finansregnskapskursene på masterstudiene i revisjon og regnskap.

I 2018 er det to nye standarder som må tas i bruk av norske IFRS-rapporterende selskaper: IFRS 9 *Finansielle instrumenter* og IFRS 15 *Driftsinntekter fra kontrakter med kunder*. Fra 2019 skal den nye standarden for leieavtaler – IFRS 16 *Leiekontrakter* – tas i bruk. Det er også to nye tolkninger som gjelder for regnskap som avlegges for 2018 og årene fremover. Nye og endrede standarder og tolkninger omhandles i boken.

En rekke ressurspersoner i EY har bidratt enten som forfattere og/eller som kvalitetssikrere, noe som har vært en nødvendighet for å sikre god bredde i artikkelsamlingen og dybde i hver artikkel.

Artikkelsamlingen er á jour per juni 2018.

Redaksjon og forfattere

Redaksjonen for boken har bestått av følgende personer:

Anne-Cathrine Bernhoft Steinar Sars Kvifte Kjell Ove Røsok

Forfattere:

Anne-Cathrine Bernhoft	Nils Kristian Bø	Per Magne Hansen
Terje Havn	Marthe Aasheim Juul	Yngve Kaldestad
Steinar Sars Kvifte	Pål Løvbræk Larsen	Paul Midling Larsen
Robert Madsen	Nina Servold Oppi	Ankit Puri
Cato Rognli	Kjell Ove Røsok	Markus Schmid
Lars Ragnar Vigdel		

Øvrige bidragsytere:

Inge Morten Braut
Sindre Thelin Eltarvåg
Erik Mamelund
Malene Haakonsdatter Manheim

Bodø/Oslo/Bergen, juni 2018

Anne-Cathrine Bernhoft, Steinar Sars Kvifte og Kjell Ove Røsok

Innhold

Del 1 Presentasjon

1. Presentasjon	13
1. Innledning.....	13
2. Generelt om finansregnskapet.....	14
3. Regnskapsoppstillingene.....	17
4. Noter	27
5. Oppsummerende kommentarer	40
2. Kontantstrømoppstilling	41
1. Innledning.....	41
2. Virkeområde og definisjoner.....	41
3. Måling og presentasjon.....	44
4. Klassifisering av kontantstrømmer ..	53
5. Noteopplysninger	65
6. Avslutning	68
3. Driftssegmenter	69
1. Innledning.....	69
2. Formål og virkeområde.....	69
3. Drifts- og rapporteringspliktige segmenter	72
4. Måling av segmentinformasjon.....	80
5. Noteopplysninger	81
6. Avslutning	91
4. Delårsrapportering	92
1. Innledning.....	92
2. Hvem, hvor ofte og frister	93
3. Minimumsinnhold i et delårsregnskap	93
4. Innregning og måling	99
5. Noteopplysninger	103
5. Prinsippvalg, estimatendringer og feil	107
1. Innledning.....	107
2. Prinsippvalg	107
3. Estimaterendringer	120
4. Feil.....	122
5. Oppsummerende kommentarer	123

6. Hendelser etter balansedagen	125
1. Innledning.....	125
2. Fortsatt-drift-forutsetningen	125
3. Virkelig-verdi-måling	126
4. Nedskrivning av kundefordringer	127
5. Brudd på lånebetingelser	127
6. Skattelovsendringer	129
7. Bortfall av betingelser	130
8. Agendabeslutninger	130
9. Tidliganvendelse av nye standarder ..	132
10. Tilleggsopplysninger	132
11. Oppsummerende kommentarer	133
7. Anleggsmidler holdt for salg og avvirket virksomhet	134
1. Innledning.....	134
2. Virkeområde	134
3. Klassifisering som holdt for salg	135
4. Måling av anleggsmidler (eller avhendingsgrupper) klassifisert som holdt for salg.....	137
5. Avviklet virksomhet	141
6. Noteopplysninger	146
7. Avsluttende kommentarer	150

Del 2 Interesser i andre selskaper

8. Virksomhets-sammenslutninger	153
1. Innledning.....	153
2. Virkeområde	153
3. Innregning	161
4. Måling.....	166
5. Noteopplysninger	176
9. IFRS 10, IFRS 11, IFRS 12 og IAS 28 – en innledning	180
1. Innledning.....	180

2. Definisjoner	181	9. Anvendelse for ikke-finansielle eiendeler	253
3. Noteopplysninger	183	10. Anvendelse for forpliktelser	256
10. Konsernregnskap	189	11. Finansielle eiendeler og forpliktelser med utlignende posisjoner	258
1. Innledning.....	189	12. Virkelig verdi ved førstegangsinnregning	260
2. Virkeområde og definisjoner.....	189	13. Verdsettelsesmetoder og inndata for verdsettelsesmetodene	261
3. Kontroll.....	189	14. Virkelig-verdi-hierarkiet	267
4. Konsernregnskapsplikt og konsolideringsunntak	202	15. Opplysninger	268
5. Noteopplysninger	206	16. Avsluttende kommentarer	272
11. Felleskontrollerte ordninger ...	207	14. Verdivurdering av immaterielle eiendeler i virksomhets-sammenslutninger	273
1. Innledning.....	207	1. Innledning.....	273
2. Virkeområde og definisjoner.....	207	2. Viktige prinsipper i IFRS 3	273
3. Felles kontroll	208	3. Viktige prinsipper i IFRS 13	274
4. Klassifisering av felleskontrollerte ordninger: felleskontrollert driftsordning eller felleskontrollert virksomhet.....	213	4. Prosess ved allokering av anskaffelseskost.....	276
5. Regnskapsmessig behandling av felleskontrollerte virksomheter.....	217	5. Praktisk eksempel på verdsettelse av immaterielle eiendeler.....	294
6. Regnskapsmessig behandling av felleskontrollerte driftsordninger ...	218	6. Avsluttende kommentarer	303
7. Noteopplysninger om felleskontrollerte ordninger	219	15. Nedskrivning	304
12. Investeringer i tilknyttede selskaper og felleskontrollert virksomhet	220	1. Innledning.....	304
1. Innledning.....	220	2. Virkeområde	306
2. Virkeområde og definisjoner.....	220	3. Vurderingsenhet	306
3. Betydelig innflytelse.....	221	4. Tidspunkt for gjennomføring av nedskrivningstest	312
4. Måling ved førstegangsinnregning...	224	5. Estimere gjenvinnbart beløp og fastsette balanseført verdi.....	314
5. Etterfølgende måling.....	228	6. Innregning av tap ved verdifall	330
6. Fraregning	234	7. Reversering av verdifall	330
7. Presentasjon	236	8. Noteopplysninger	331
8. Noteopplysninger	237	9. Avsluttende kommentarer	335
Del 3 Verdsettelse og nedskrivning		Del 4 Inntekter og kostnader	
13. Måling av virkelig verdi.....	241	16. Driftsinntekter fra kontrakter med kunder	339
1. Innledning.....	241	1. Innledning.....	339
2. Virkeområde	242	2. Virkeområdet	340
3. Et rammeverk for måling av virkelig verdi.....	245	3. Innregning og måling – femstegsmodellen	341
4. Eiendelen eller forpliktelsen.....	247	4. Endringer i kundecontrakter	379
5. Identifikasjon av hovedmarkedet (eller det mest fordelaktige markedet).....	249	5. Andre problemstillinger	382
6. Egenskaper ved markedsaktørene...	249	6. Presentasjon og notekrav.....	389
7. Transaksjonen	250	7. Implementering og overgangsregler	392
8. Prisen	251	8. Oppsummering	393

17. Ytelser til ansatte	394	2. Virkeområde	494
1. Innledning.....	394	3. Definisjoner	495
2. Virkeområde	394	4. Skillet mellom gjeld og egenkapital..	497
3. Andre ytelser enn pensjon.....	395	5. Sammensatte finansielle instrumenter	502
4. Pensjon – innregning og periodisering.....	396	6. Motregning av finansiell eiendel og finansiell forpliktelse.....	505
5. Pensjon – måling.....	403	7. Avslutning	508
6. Pensjon – planendringer, avkorting og oppgjør	411	22. Finansielle instrumenter – innregning og måling	509
7. Pensjon – presentasjon.....	413	1. Innledning.....	509
8. Avsluttende kommentarer	415	2. Virkeområde og definisjoner.....	510
18. Aksjebasert betaling	422	3. Innregning	512
1. Innledning.....	422	4. Klassifisering.....	513
2. Virkeområde og definisjoner.....	423	5. Måling.....	531
3. Innregning	427	6. Fraregning	549
4. Måling.....	430	7. Derivater	554
5. Endring, kansellering og oppgjør, og utøvelse av aksjebasert betaling.....	445	8. Avslutning	565
6. Noteopplysninger	451	23. Finansielle instrumenter – opplysninger	566
19. Inntektsskatt	453	1. Innledning.....	566
1. Innledning.....	453	2. Virkeområde	566
2. Virkeområde og definisjoner.....	453	3. Struktur og nivå på opplysninger	567
3. Innregning	455	4. Opplysninger om balansen	567
4. Investeringer i datterselskaper, filialer og tilknyttede selskaper samt andeler i felleskontrollerte ordninger	462	5. Opplysninger om resultat og egenkapital	572
5. Måling.....	463	6. Opplysninger om sikringsbokføring	575
6. Usikre skatteposisjoner.....	467	7. Risiko.....	579
7. Presentasjon og noteopplysninger ..	470	8. Avslutning	583
8. Avslutning	472	24. Finansielle instrumenter – sikringsbokføring	584
20. Valuta	473	1. Innledning.....	584
1. Innledning.....	473	2. Risikohåndteringsstrategi og -mål ...	584
2. Virkeområde	473	3. Kvalifikasjonskriterier og sikringseffektivitet.....	585
3. Begreper	473	4. Sikringsobjekter	588
4. Måling i funksjonell valuta	475	5. Sikringsinstrumenter.....	591
5. Omregning til presentasjonsvaluta ..	476	6. Tidsverdien til opsjoner, terminpremier og basismarginer.....	593
6. Nærmere om hvilken valutakurs som skal anvendes.....	478	7. Virkelig-verdi-sikring	594
7. Presentasjon og noteopplysninger ..	481	8. Kontantstrømsikring	596
8. Endring av valuta	483	9. Sikring av en nettoinvestering i en utenlandsk virksomhet	598
9. Utvalgte problemstillinger	485	10. «Interne sikringsrelasjoner»	599
10. Avsluttende kommentarer	490	11. Sannsynlighetskravet i kontantstrømsikringer	601
Del 5 Finansielle instrumenter		12. Dokumentasjon.....	601
21. Finansielle instrumenter – presentasjon	493	13. Opphør av sikring.....	603
1. Innledning.....	493	14. Avslutning	605

Del 6 Andre temaartikler

25. Leieavtaler 609

1. Innledning..... 609
2. Virkeområdet 609
3. Sentrale begreper..... 617
4. Leietakers regnskapsføring..... 627
5. Utleiers regnskapsføring 634
6. Kontraktsendringer 639
7. Fremleie 641
8. Salgs- og tilbakeleietransaksjoner ... 643
9. Implementering og overgangsregler 646
10. Oppsummering 648

26. Varelager 649

1. Innledning..... 649
2. Virkeområde og definisjoner 649
3. Innregning 650
4. Måling..... 650
5. Presentasjon og noteopplysninger .. 655
6. Oppsummering 659

27. Driftsmidler 660

1. Innledning..... 660
2. Virkeområde 660
3. Innregning 661
4. Måling ved innregning 664
5. Etterfølgende måling – generelt 669
6. Kostmodell..... 669
7. Verdireguleringsmodellen 673
8. Fraregning 675
9. Noteopplysninger 677
10. Avsluttende kommentarer 678

28. Immaterielle eiendeler..... 679

1. Innledning..... 679
2. Virkeområde 680
3. Definisjon av immaterielle eiendeler og kriterier for balanseføring 680
4. Anskaffelseskost 688
5. Avskrivningsmetode..... 690
6. Fraregning, presentasjon og noteopplysninger 694
7. Oppsummerende betraktninger 695

29. Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler. 696

1. Innledning..... 696
2. Virkeområde 696
3. Definisjoner 697
4. Innregning av avsetninger 702
5. Måling..... 704
6. Presentasjon og noteopplysninger .. 709

Oversikt

- forkortelser og standarder 715