

Aktuelt om finansiell rapportering:

IFRS 15 – presentasjon og noter

Den nye inntektsføringsstandarden, IFRS 15 *Driftsinntekter fra kontrakter med kunder*, trer i kraft om få måneder. Det har lenge vært stort fokus på problemstillinger knyttet til innregning og måling av inntekter ettersom standarden representerer et vesentlig skifte i hvordan man regnskapsfører inntekt. Et annet område som forventes å bli krevende i praksis, er presentasjon og noter.



Statsautorisert revisor
Anne-Cathrine Bernhoft
EY

Alle IFRS-rapporterende foretak påvirkes av de endrede presentasjons- og notekravene og må følgelig gjøre seg kjent med disse. De nye kravene gjelder fra og med regnskapsåret 2018, og sentrale krav gjelder allerede fra første kvartal 2018.

Innledning

Mange IFRS-rapporterende foretak har til nå vært relativt forsiktige med å gi detaljerte opplysninger om regnskapsføringen av inntekter, både hva gjelder prinsippbeskrivelser og spesifikasjon av inntektene i notene. Dette har vært kritisert av både brukerne og regulatoriske myndigheter, herunder Finanstilsynet. Man kan selsagt ikke se bort fra at noe av årsaken til det noe beskjedne omfanget og de til dels generiske prinsippnotene skyldes at dagens IFRS-regler gir lite veiledning. De notekravene som IASB nå har gitt, er innarbeidet i standarden som et svar på kritikk fra brukerne av regnskapene, om at opplysningskravene i dagens regelverk ikke er tilstrekkelige. Alle IFRS-rapporterende foretak vil bli omfattet av de nye opplysningskravene, og må forvente at omfanget av opplysninger som skal gis, øker betraktelig. Dette gjelder også for de selskapene som kan fortsette med samme regnskapsføring av inntekter etter overgangen til IFRS 15. IASB innfører også enkelte nye krav til presentasjon i resultat og balanse. I

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. Hun er Executive Director og leder for fagavdeling regnskap i EY.

denne artikkelen omtales et utvalg sentrale nye krav som gjelder fra 2018, herunder krav som gjelder for delårsrapporteringen. Praktiske utfordringer som foretakene potensielt vil stå overfor, kommenteres også helt kort. Noteopplysninger etter IAS 8.30 i delårs- og årsregnskap for 2017 omtales ikke. Heller ikke de særskilte kravene som følger av overgangsreglene i IFRS 15, blir omtalt.

Presentasjon

Det blir krav om å presentere inntekt fra kontrakter med kunder, dvs. inntekter innregnet etter IFRS 15, atskilt fra andre inntekter som eksempelvis leieinntekter. Slik separat presentasjon skal skje enten i resultatoppstillingen eller i note til regnskapet. Inntekt knyttet til finansiering i avtaler der finansieringskomponenten er vesentlig, skal presenteres separat og klassifiseres som finanspost, mens den delen av inntekten som representerer «kontantsalgselementet», klassifiseres under drift. Et annet forhold verdt å merke seg er at IFRS 15 krever at nedskrivning på en fordring og/eller kontraktseiendel etter IFRS 15 (se neste avsnitt) presenteres atskilt fra nedskrivning på andre fordringer.

IFRS 15 introduserer enkelte «nye» balansestørrelser som kontraktseiendeler og -forpliktelser. Kontraktseiendeler oppstår etter hvert som foretaket oppfyller sin plikt til å levere og følgelig inntektsfører i henhold til kontrakten uten å ha ubetinget rett på betaling, eksempelvis fordi det må oppfylle en annen leveringsforpliktelse før det kan fakturere kunden. Kontraktseiendelen går over til å bli en fordring når foretaket har fått en ubetinget rett på betaling. En kontraktsforpliktelse kan oppstå når kunden forskuddsbetaler, og representerer selskapets plikt til å levere varer og/eller tjenester. Det er verdt å merke seg at kontraktseiendeler og -forpliktelser vurderes på kontraktsnivå for presentasjonsformål. Det betyr at selv om man normalt må følge med disse størrelsene helt ned på leveringsforpliktelsesnivå, så skal de altså presenteres netto på kontraktsnivå. Nettopresentasjon på tvers av kontrakter er ikke tillatt, med mindre de ordinære motregningsreglene i IAS 1 *Presentasjon av finansregnskap* og IAS 32 *Finansielle instrumenter – presentasjon* åpner for det.

Et foretak kan også ha balanseførte utgifter etter IFRS 15. Dette gjelder enkelte utgifter for å få en kontrakt, samt utgifter til oppfyllelse av kontrakten som tilfredsstiller



Nye krav til innregning og måling kan gjøre at inntekten rapporteres annerledes i regnskapet enn i dag.

kravene til innregning etter IFRS 15. Slike eiendeler skal presenteres separat fra andre kontraktseiendeler eller -forpliktelser, enten i balansen eller i notene.

Noteopplysninger – årsregnskapet

Det er innarbeidet en formålsparagraf i IFRS 15, og den angir at et selskap skal gi tilstrekkelige opplysninger til at brukerne av regnskapet er i stand til å forstå arten av, beløpene knyttet til, tidfestingen av, og usikkerheten i selskapets inntekter og kontantstrømmer knyttet til disse inntektskontraktene. Standarden krever at foretaket selv vurderer hvilket detaljeringnivå som er nødvendig for å oppfylle formålet. Selv om foretakene må påse at de gir tilstrekkelig informasjon til å møte denne forventningen, er det viktig å huske at det ikke er ønskelig med en «sjekklisterilnærming» til notekravene i IFRS 15. Vesentlighet er et sentralt stikkord også for noteopplysninger, og foretakene forventes ikke å gi informasjon som ikke er relevant og vesentlig.

Disaggregert inntekt

Inntektsførte beløp skal splittes opp i delkomponenter på en slik måte at det blir mulig å forstå hvordan økonomiske faktorer påvirker arten av, beløpet knyttet til, den tidsmessige plasseringen av, og usikkerhet knyttet til inntektsstrømmene.

Foretaket må selv vurdere hvordan informasjonen skal presenteres. Eksempler på kategorier benyttet i denne oppsplittingen av inntekter kan være type vare/tjeneste, geografisk område, marked eller type kunde, kontraktperiode, salgskanaler og inntekt resultatført på et gitt tidspunkt vs.

over tid. Et naturlig startpunkt for vurderingen vil være å se hvordan en ellers presenterer informasjon om inntekten i investorpresentasjoner, pressemeldinger mv. Et annet element i vurderingen vil være hvilken informasjon om inntekter som ledelsen følger opp for vurdering av inntjeningen i de enkelte segmentene.

Leveringsforpliktelser

Tanken bak notekravene om leveringsforpliktelser er – som for andre notekrav – at brukerne skal kunne forstå arten av, beløp knyttet til, den tidsmessige plasseringen og usikkerhet knyttet til inntektsstrømmene. I korte trekk består de nye notekravene om leveringsbetingelser av to elementer:

1. Krav om å beskrive når leveringen normalt finner sted (altså når leveringsforpliktelsen anses oppfylt), betalingsbetingelser, hvilke varer/tjenester foretaket har lovet å levere, forpliktelser knyttet til retur, refusjoner, ulike typer garantier mv.
2. Informasjon om gjenstående leveringsforpliktelser (helt eller delvis). I dette ligger det eksempelvis et krav om å presentere gjenstående del av transaksjonsprisen, altså den delen av vederlaget som gjelder gjenstående leveranser. Det skal også gis opplysninger – enten kvantitativt eller kvalitativt – om når man forventer å inntektsføre resten av vederlaget.

Vesentlige skjønsmessige vurderinger

Det innføres krav om å gi kvalitative opplysninger om vesentlige skjønsmessige vurderinger og endringer i disse vurderingene. Dette gjelder blant annet de vurde-

ringene ledelsen har gjort med hensyn til når inntektsføring skal skje (over tid eller på et gitt tidspunkt, og hvis over tid, hvilken metode en bruker for å måle fremdriften mv.), fastsettelse av transaksjonspris og allokeringen av transaksjonsprisen på de ulike leveranseforpliktelsene. Dette siste kan bety at en må si noe om hvordan en allokere transaksjonsprisen ned på produkttype eller inntektsstrøm. Hvor homogene kontraktene er, vil selvsagt spille inn i vurderingen av hvordan informasjonen gis og hvor mye som sies. Det er også verdt å merke seg at det finnes en åpning for å slippe å gi disse noteopplysningene, men det gjelder bare helt begrensede tilfeller som eksempelvis når kontrakten er ett år eller kortere.

Balansetørrelser etter IFRS 15

Etter IFRS 15 skal det gis både kvalitative og kvantitative opplysninger om balansetørrelser som fordringer, kontraktseiendeler og -forpliktelser. Opplysninger som kreves, er blant annet inngående og utgående balanse for disse postene. Det skal videre gis opplysninger om inntekt som er regnskapsført i inneværende regnskapsperiode, og som inngikk i kontraktsforpliktelsene ved begynnelsen av perioden. Det skal også opplyses om inntektsførte beløp knyttet til leveranseforpliktelser som ble oppfylt i tidligere regnskapsperioder. Dette kan eksempelvis omfatte inntekt i inneværende periode som reflekterer endringer i

HSN Høgskolen
i Sørøst-Norge

Ledig stilling
**Professor/professor på
kvalifiseringsvilkår i
regnskap og revisjon**

100% fast stilling tilknyttet
Institutt for økonomi, historie
og samfunnsvitenskap fra
01.01.2018. Hovedarbeidssted
er p.t Campus Vestfold.

Spørsmål? Kontakt institutt-
leder Annett Arntzen, e-post:
aa@usn.no, tlf: 45295708

Les mer på
usn.no/stilling



transaksjonspris på leveranser gjort i tidligere perioder. Det skal videre sies noe om hvordan den tidsmessige plasseringen av leveransen og betalingen påvirker kontraktsbalansene. Det skal også gis opplysninger – kvantitative og kvalitative – knyttet til vesentlige endringer i balansestørrelsene.

IFRS 15 inneholder noe regulering av hvordan utgifter til å skaffe kontraktene og utgifter til å oppfylle kontraktsbetingelsene skal regnskapsføres, altså om de skal resultatføres direkte eller om de skal balanseføres og periodiseres. Det skal opplyses om balanseførte utgifter. Foretak plikter å gi opplysninger om hvilke vurderinger som har vært gjort når en har konkludert med at utgifter skal balanseføres. Det skal også gis opplysninger om metoder benyttet for å fastsette amortiseringen av de balanseførte størrelsene.

Prinsippnoten

Overgangen til IFRS 15 betyr at selskapene må gå grundig gjennom prinsippnotene sin. I praksis ser vi at svært mange foretak har en generell og relativt overordnet omtale av inntektsføringsprinsippene. Finanstilsynet har da også i enkelte tilfeller kommentert nettopp dette – at informasjonen er for generisk og i realiteten ikke gir særlig god informasjon om hvordan dagens inntektsføringsregler faktisk er anvendt. Gitt den kompleksiteten som ligger i IFRS 15-regelverket, så forventer vi at det å gi opplysninger om hvordan reglene er operasjonalisert, vil bli mer krevende og også innebære at foretakene må gi mer skreddersydd og detaljerte prinsippopplysninger.

Noteopplysninger – delårsregnskap

Allerede ved avleggelsen av første delårsregnskap for 2018 må en ha klar en beskrivelse av regnskapsprinsippene for inntektsføring. Normalt henvises det fra delårsregnskapet til det forrige årsregnskapet for informasjon om regnskapsprinsipper, men med helt nye prinsipper og et nytt regelverk, må beskrivelsene ferdigstilles og innarbeides direkte i delårsregnskapet fra og med første kvartal 2018. Det må følgelig dedikeres tid og krefter til disse prinsippbeskrivelsene.

Standarden for delårsrapportering, IAS 34, krever at det gis opplysninger om effekten av endringene i regnskapsprinsipper i delårsregnskapet. Virkningen av overgangen

fra dagens regler til IFRS 15 må følgelig kvantifiseres og presenteres i første delårsregnskap for 2018.

IAS 34 er endret og vil fra og med 2018 inneholde krav om at det gis opplysninger om inntekt på et disaggregert nivå tilsvarende kravet for årsregnskapet.

Eventuelle endringer i den interne ledelsesrapporteringen som følge av overgangen til IFRS 15, skal omtales og tas hensyn til i segmentrapporteringen i delårsregnskapet.

For øvrig inneholder ikke IAS 34 eksplisitte krav til inntektsopplysninger. IAS 34 inneholder imidlertid generelle regler om at man må gi tilstrekkelig informasjon til å forstå vesentlige hendelser og transaksjoner. Et eksempel på et forhold som kan være relevant å gi opplysninger om i så måte, er en vesentlig nedskrivning eller reversering av nedskrivning på kontrakts-eiendeler etter IFRS 15.

Praktiske utfordringer?

Det er ikke åpenbart at alle selskaper i dag har systemer som gjør at en på en enkel måte kan fremskaffe all den informasjonen som kreves for å oppfylle de nye presentasjons- og noteopplysningskravene. Spørsmålet som en bør stille allerede nå, er om systemene som selskapet har, må justeres, og hva som i så fall skal til for at en kan få ut den nødvendige informasjonen med tilstrekkelig grad av kvalitet. Relevante spørsmål vil blant annet kunne være:

- Er inntektene tilfredsstillende «merket» i systemet slik at en kan hente ut informasjon om inntekter på disaggregert nivå?
- Fanger systemet opp de ulike endringene i balansestørrelsene slik IFRS 15 krever?
- Har en systemer for å allokere transaksjonsprisen ut på leverte og gjenstående deler av leveranseforpliktelsene?
- Er systemet i stand til å rapportere de aktiverte utgiftene knyttet til kontraktene?
- Har man tilfredsstillende internkontroll til å sikre fullstendighet og nøyaktighet i de nye noteopplysningene?

Avsluttende kommentar

Implementeringstidpunktet for IFRS 15 nærmer seg med stormskritt. Nye krav til innregning og måling vil potensielt gi effekter i form av at inntekten rapporteres annerledes i regnskapet enn det som er

tilfellet i dag. Alternative resultatmål (APM) kan bli påvirket av endringene, og trenddata kan forstyrres i en overgangsperiode. For alle som skal bruke regnskapet, det være seg interne eller eksterne beslutningstakere, vil det kunne være utfordrende å forholde seg til disse endringene. Investorer og analytikere må oppdatere sine analysemodeller. De må lese og tolke selskapets inntjening gjennom nye rammer for periodisering av inntekten. Hvordan selskapet kommuniserer effekten av endringene og måten de har operasjonalisert de nye bestemmelsene om inntektsføring på, blir avgjørende for hvor gode forutsetninger brukerne har for å forstå inntektsstrømmene i foretaket. Det stiller krav til gode og detaljerte noteopplysninger – og både prinsippnotene og opplysninger om ledelsens skjønnsmessige vurderinger, samt detaljerte opplysninger om inntekter, leveringsforpliktelser og balansestørrelser, blir viktige kommunikasjonskanaler i tiden fremover. Det samme gjelder detaljerte noteopplysninger om virkningen av overgangen til IFRS 15 som sådan.

For interne formål er ledelsesrapporteringen sentral. Når inntektsrapporteringen i regnskapet endres, må selskapets ledelse ta stilling til om endringene skal gjenspeiles i ledelsesrapporteringen, eller om en skal fortsette å få informasjonen presentert som i dag. Velger en det siste, vil det få betydning for selskapets segmentrapportering da den skal bygge på ledelsesrapporteringen.

Regnskapet er et sentralt verktøy for kommunikasjon av økonomisk informasjon til brukerne. At kvaliteten på denne kommunikasjonen blir spesielt viktig i tiden fremover, bør ikke overraske noen. Arbeidet med presentasjon og noter bør følgelig gis prioritet i de nærmeste månedene.