

## 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 Sindre T. Eltarvåg, Associate Partner og leder av fagavdeling regnskap i EY. Innholdet i denne spalten representerer Eltarvågs egne betraktninger.

# Ny IFRS-regnskapsstandard for presentasjon og opplysninger i årsregnskapet

IASB publiserte i april 2024 en ny regnskapsstandard for presentasjon og opplysninger i årsregnskapet og sikter på å forbedre sammenlignbarhet og kommunikasjon i årsregnskapet.



Statsautorisert revisor  
**Sindre T. Eltarvåg**  
Associate Partner EY

## Bakgrunn

I april i år kom IASB med en ny standard, IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements*, som erstatter dagens IAS 1 *Presentation of Financial Statements*. I tillegg gjennomføres det enkelte mindre endringer i andre relaterte standarder som bl.a. IAS 7 *Oppstilling over kontantstrømmer*. Standarden er et resultat av IASB sitt primæroppstillingsprosjekt («Primary Financial Statements») som har som formål å øke sammenlignbarheten og bedre kommunikasjonen i årsregnskapet.

## Nye vesentlige endringer

### Struktur i resultatoppstillingen

I resultatoppstillingen må selskapene klassifisere alle inntekter og kostnader i en av fem adskilte kategorier: drift, investering, finansiering, inntektsskatt og avvirket virksomhet. De tre første representerer nye kategorier sammenlignet med IAS 1. Videre innføres det

også krav om nye delsummer for *driftsresultat* («operating profit or loss») og *driftsresultat før finansiering og inntektsskatt* («profit or loss before financing and income taxes») i tillegg til eksisterende totalsum for *resultat* («profit or loss»). *Driftsresultat* vil inkludere alle inntekter og kostnader klassifisert som drift. *Resultat før finansiering og inntektsskatt* vil være driftsresultatet og alle inntekter og kostnader klassifisert som investering. *Resultat* vil være totale inntekter og kostnader i resultatoppstillingen.

Først må selskapet vurdere hvorvidt det har en spesifisert og sentral virksomhetsaktivitet («main business activity», forkortes «MBA» i fortsettelsen) som er en aktivitet som består av enten investering i visse typer eiendeler eller selskaper som bidrar med kundefinansiering. Dersom det har en spesifisert og sentral MBA, vil det påvirke klassifiseringen. Hvorvidt dette er tilfelle, avhenger av hvert enkelt selskaps situasjon og vil kunne kreve skjønnsmessige vurderinger av de selskapsespesifikke forholdene.

Investeringskategorien inkluderer inntekter og kostnader fra investeringer i tilknyttet foretak, felleskontrollert

virksomhet og ikke-konsoliderte datterselskap regnskapsført etter egenkapitalmetoden, kontanter og kontantekvivalenter og andre eiendeler hvis de genererer inntekter på individuell basis og uavhengig av selskapets andre ressurser. Eksempler på inntekter og kostnader som klassifiseres i investeringskategorien er inntekter og kostnader som skapes av eiendelene (renteinntekter, utbytte, leieinntekter), inntekter og kostnader som oppstår ved innregning, etterfølgende måling (f.eks. endring i virkelig verdi, nedskrivninger og reverseringer), fraregning, og inkrementelle kostnader tilknyttet kjøp og salg av eiendelene (transaksjonskostnader). For selskaper som har investering i slike eiendeler som spesifisert MBA, vil klassifiseringen kunne være annerledes.

Finansieringskategorien inkluderer inntekter og kostnader som oppstår ved innregning, etterfølgende måling og fraregning av gjeldsforpliktelser som oppstår fra transaksjoner som kun involverer innhenting av kapital, herunder tilhørende transaksjonskostnader. For andre gjeldsforpliktelser skal i hovedsak renteinntekter og -kostnader

samt inntekter og kostnader som oppstår som følge av renteendringer klassifiseres i finansieringskategorien. For gevinst og tap på derivater og sikringsinstrumenter er det egne bestemmelser for klassifisering. Tilsvarende som for investeringskategorien vil klassifiseringene for finansieringskategorien kunne være annerledes for de som har spesifisert MBA.

Kategorien for drift skal i utgangspunktet fange alle inntekter og kostnader fra et selskaps MBA. IFRS 18 har dog definert drift som en residualkategori, dvs. at inntekter og/eller kostnader som ikke faller inn under definisjonene til en av de andre kategoriene, skal kategoriseres som drift.

### Management-defined performance measures

IFRS 18 innfører konseptet ledelsesdefinerte resultatmål («Management-defined Performance Measures») og definerer disse som delsummer av inntekter og kostnader som et selskap bruker i offentlig kommunikasjon utenfor årsregnskapet. Slike ledelsesdefinerte resultatmål kommuniserer ledelsens syn på aspekter av selskapets finansielle inntjening og IFRS 18 stiller da krav til opplysninger som skal gis. Resultatmål som er påkrevd av en IFRS regnskapsstandard eller som er angitt i IFRS 18, er likevel ikke ansett for å være ledelsesdefinerte resultatmål.

Ledelsesdefinerte resultatmål er en undergruppe av alternative resultatmål («Alternative Performance Measures»).. For eksempel vil netto rentebærende gjeld være et alternativt resultatmål, men ikke et ledelsesdefinert resultatmål etter IFRS 18.

Formålet med opplysningskravene er å gjøre brukeren i stand til å forstå ledelsens syn på aspekter av selskapets finansielle inntjening og forstå hvordan det ledelsesdefinerte resultatmålet kan sammenlignes mot delsummer som definert i IFRS regnskapsstandarder. Opplysningene skal gis i én note i årsregnskapet og vil dermed også være

gjenstand for revisjon for selskaper som har revisjonsplikt. Det skal gis opplysninger om hvorfor måltallet gir nyttig informasjon, hvordan måltallet er beregnet, en avstemming mellom måltallet og den mest direkte sammenlignbare delsummen som definert i IFRS, effekt av inntektsskatt og minoritetsinteresse og en beskrivelse av hvilken metode som er benyttet for å beregne effekten på inntektsskatt.

### Presentasjon, aggregering og disaggregering

Standarden skiller mellom presentasjon av informasjonen i primæroppstillingene og opplysninger av informasjon i notene. Skillet er basert på den identifiserte rollen til henholdsvis primæroppstillingene og notene.

Rollen til primæroppstillingene er å gi en strukturert oppsummering av et selskaps eiendeler, gjeld, egenkapital, inntekter, kostnader og kontantstrømmer som er nyttige for brukerne av regnskapet til å

- få en forståelig oversikt over eiendeler, gjeld, egenkapital, inntekter, kostnader og kontantstrømmer
- gjennomføre sammenligninger mellom selskaper og mellom regnskapsperioder
- identifisere områder hvor brukeren eventuelt ønsker å finne ytterligere informasjon om i notene

Notenes rolle er å gi vesentlig informasjon som supplement til primæroppstillingene for å gjøre brukerne i stand til å forstå de enkelte regnskapslinjene i primæroppstillingene.

Standarden krever også aggregering og disaggregering av informasjon med referanse til hvorvidt karakteristikkene er like eller ulike samtidig som rollene til primæroppstillingene og notene hensyntas. Ettersom formålet til primæroppstillingene er å gi en nyttig strukturert oppsummering, kan dette føre til at vesentlige regnskapsposter blir aggregert i primæroppstillingene og disaggregert i notene. Videre gis det veiled-

ning i å gi meningsfulle beskrivelser for regnskapsposter som er aggregert og det kreves ytterligere informasjon for regnskapsposter som er navngitt «andre».

### Endringer i andre standarder

Det er også gjennomført endringer i enkelte andre standarder, herunder IAS 7 *Oppstilling over kontantstrømmer*. Startpunktet for kontantstrømmer etter den indirekte metode er endret fra resultat til driftsresultat. Valgfriheten i IAS 7 ved klassifisering av kontantstrømmer fra utbytte og renter er i stor grad fjernet. Betalt utbytte skal inngå i kontantstrømmer fra finansieringsaktiviteter. Selskaper som ikke har en MBA som omfatter å bidra med kundefinansiering eller investering i eiendeler, skal klassifisere betalte renter som kontantstrøm fra finansieringsaktivitet og motatt utbytte og innbetalte renter som kontantstrømmer fra investeringsaktiviteter.

### Overgangsbestemmelser og ikrafttredelsestidspunkt

Standarden trer i kraft for regnskapsår som begynner på eller etter 1. januar 2027, men det er mulig å tidlig anvende standarden. IFRS 18 skal anvendes retrospektivt. Selskaper som anvender IAS 34 *Delårsrapportering* i implementeringsåret, skal presentere overskrifter og påkrevde delsummer slik de forventes å brukes i årsregnskapet.

Samtlige sammenligningsperioder i årsregnskapet og i delårsrapporteringen vil måtte omarbeides. Videre er det krav om avstemming av resultatoppstillingen for den siste avlagte perioden.

### Avsluttende kommentarer

Selskapene bør begynne å sette seg inn i mulige effekter av IFRS 18. Selv om standarden først trer i kraft i 2027 skal også 2026 presenteres etter IFRS 18. Mange selskaper vil også ha behov for å identifisere og innhente informasjon som i noen situasjoner også kan bety endringer i interne systemer.