

Bedre kommunikasjon av tilleggsopplysninger

IASBs mest omfattende aktive prosjekt for tiden går under betegnelsen «Better Communication» («kommunikasjonsprosjektet»). Temaet for denne artikkelen er IASBs arbeid med utvikling av retningslinjer for tilleggsopplysninger.



Dr. oecon. og statsautorisert revisor
Steinar S. Kvifte
Partner EY

Det er altså ikke innregning og måling som er i fokus, men regnskapets evne til å formidle den sentrale finansielle informasjonen på en mest mulig formålstjenlig måte. Utvikling av retningslinjer for tilleggsopplysninger er derfor et prioritert område i kommunikasjonsprosjektet.

«Opplysningsprinsipper»

I april i år publiserte IASB diskusjonsnotatet «Principles of Disclosure». Tittelen, som kan oversettes til «opplysningsprinsipper», er noe misvisende. Regnskapsprinsipper er et begrep som normalt henviser til innregnings-, målings- og presentasjonsprinsipper. Når notedelen er en sentral del av regnskapet, er «opplysningsprinsipper» konseptuelt også en meningsfylt betegnelse. Det diskusjonsnotatet omtaler som prinsipper, er imidlertid i stor grad mer for retningslinjer å regne. Prinsippbetegnelsen er derfor ikke veldig presis når den brukes om notatet som helhet. I fortsettelsen brukes derfor prinsippbegrepet kun i forbindelse med omtalen av det som omtales som «effektiv kommunikasjon» (se under), ettersom IASB i denne delen foreslår en del retningslinjer som har mange likhetsstrekk med regnskapsprinsipper for øvrig.

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 dr. oecon., statsautorisert revisor og nordisk IFRS-leder Steinar S. Kvifte.

Notatets formål

I notatet diskuteres ulike alternative retningslinjer for tilleggsopplysninger i finansregnskap. På mange områder fremstår notatet mer som et høringsutkast enn et diskusjonsnotat, i og med at IASB går langt i å tilkjenne prefererte løsninger. Flere steder fremkommer foreløpige konklusjoner som konkrete forslag til endringer og tillegg i gjeldende standarder. IASB søker innspill på alle deler av notatet, men stiller femten konkrete spørsmål som besvart spesielt.

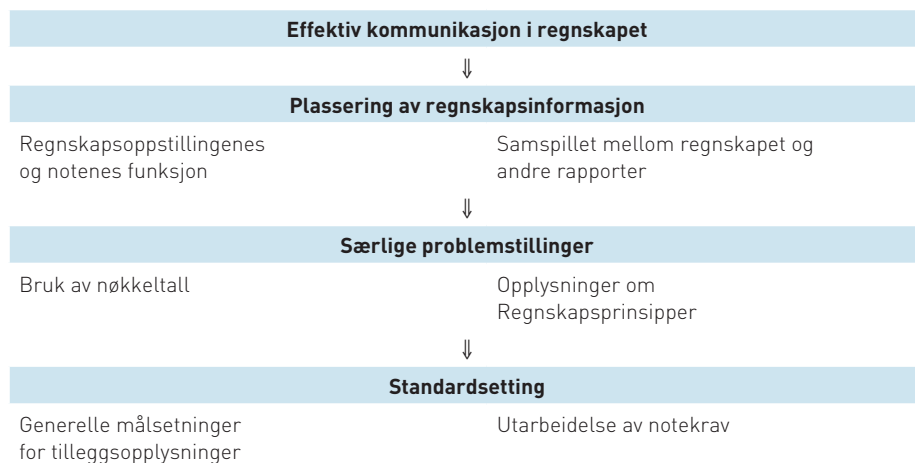
Det tas i notatet ikke stilling til hvilket format prosjektets sluttprodukt skal få. For enkelthets skyld omtales det forventede sluttproduktet som en ny «generell opplysningsstandard», men det nevnes at nye retningslinjer kan komme til uttrykk i eksisterende standarder, og da særlig IAS 1 *Presentasjon av finansregnskap*. En farbar vei kan eventuelt være å utgi en ny standard som omhandler noteopplysningskrav generelt.

Forslag til prinsipper og retningslinjer

I notatet redegjøres det for IASBs foreløpige vurderinger på fire områder, nemlig effektiv kommunikasjon i regnskapet, plassering av regnskapsinformasjon, særskilte problemstillinger og standardsetting.



Kommunikasjonsprosjektet handler om regnskapets evne til å formidle den sentrale finansielle informasjonen på en mest mulig formålstjenlig måte.



leses med stor interesse av brukerne, fått stadig mer sentral plass i regnskapet til mange norske børsnoterte selskaper. Samtidig er det en observasjon at en rekke selskaper tilsynelatende antar at viktig informasjon finnes uansett hvor i regnskapet den gis. I denne sammenheng er det viktig å ha primærbrukerne i mente – det er neppe rimelig å anta at regnskapet leses fra «Å til Å». Når IASB i notatet viser til at «viktige» forhold skal fremheves, skaper det en viss usikkerhet om hva som menes. I regnskapet skal relevant informasjon inngå, mens irrelevant informasjon, for eksempel fordi den vedrører uvesentlige forhold, ikke trenger å gis. Når IASB som et opplysningsprinsipp presiserer at «viktig informasjon» skal fremheves, så synes det å etablere en form for gradering av relevant informasjon som ikke er kjent i gjeldende IFRS og som ei heller utdypes i diskusjonsnotatet.

4. Tilgjengeligjøring av relatert informasjon

Sammenhenger mellom ulike deler av regnskapsinformasjonen skal fremkomme og det skal tilrettelegges for at det skal være enkelt å finne frem i regnskapet. Enkle grep som for eksempel samling av relevant informasjon, kan gi relativt gode kommunikasjonsmessige gevinster. I et tradisjonelt regnskapsoppsett kommer prinsippbeskrivelsene i en ofte lang og innholdsrik første-

Effektiv kommunikasjon

Ifølge diskusjonsnotatet vil følgende syv opplysningsprinsipper bidra til mer effektiv kommunikasjon i regnskapet:

1. Selskapsespesifikk

Informasjonen skal være tilpasset selskapets forretningsmodell og særlige forhold, «skreddersøm», heller enn generisk og/eller generell. I praksis finner en ofte informasjon i regnskap som ikke sier mer enn det som en kan lese i regnskapsstander, og som derfor ikke gjelder spesielt for selskapet, men generelt på tvers av selskaper. En opplysning om at finansielle leieavtaler er balanseført har for eksempel liten eller ingen informasjonsverdi utover det som fremkommer i den generelle bekreftelsen av at regnskapet er avlagt i samsvar med IFRS. Konkret informasjon om de vurderingene som er gjort for å fastslå at den aktuelle leieavtalen faktisk er finansiell, er imidlertid relevant og nyttig informasjon som skal fremkomme.

2. Klar og tydelig

All relevant informasjon skal med, men uten at regnskapets omfang økes unødig. I praksis kan en ofte observere at det gis mye informasjon som ikke er særlig relevant, og at denne mindre relevante informasjonen bidrar til at den mer relevante informasjonen forsvinner i mengden av informasjon, og/eller at den mer relevante informasjonen ikke gis. Tenk for eksempel på en del av den informasjonen som gis i mange regnskaper om betingede forpliktelser. Ikke sjeldent gis det detaljert informasjon, ofte av relativt juridisk teknisk karakter, men uten at det gis noen meningsfylt informasjon om selskapets finansielle eksponering. Et annet tilsva-

rende eksempel er informasjonen som gis om usikre estimater. Mange selskaper lister opp «alle» usikre estimater, uten henblikk på hvor vesentlige disse er for selskapet. Konsekvensen er at informasjonen om de mest sentrale og vesentlige usikre estimatene «forsvinner i mengden».

3. Formålstjenelig struktur

Notene skal gis i en relevant rekkefølge og viktig informasjon skal fremheves. Strukturelle tiltak kan også bedre regnskapets kommunikasjonssevne. I praksis har en også i Norge over en del år sett stadige forbedringer på dette feltet. For eksempel har segmentinformasjonen, som typisk



Ny fagbok fra
Kari Birkeland

Kjøp boken i
bokhandelen
eller på cda.no

note. Deretter kommer en note som beskriver estimatusikkerhet og særlig krevende skjønnsutøvelse. Til sist følger, gjerne i en mer eller mindre tilfeldig rekkefølge, et ikke ubetydelig antall enkeltnoter som inneholder mer konkret og beskrivende og kvantitativ informasjon om de aktuelle postene som prinsippene og skjønnet er utøvd på, og usikkerheten gjelder. De siste par årene er det blitt mer vanlig å samle prinsipp-, skjønns- og usikkerhetsinformasjonen i de aktuelle enkeltnotene, for på den måten å gjøre sammenhengen mellom dem tydeligere og mer begripelig.

5. Unødvendige gjentakelser skal unngås

Når sammenhengen mellom ulike deler av regnskapsinformasjonen fremkommer tydelig, åpner det også for mindre gjentakelser i regnskapet og mellom regnskapet og andre deler av års- og delårsrapporter. Når IASB minner om at gjentakelser skal unngås, er det en mer direkte konsekvens av det som opprinnelig ble oppfattet å være hovedproblemet med gjeldende rapportering, nemlig for omfattende regnskaper som inneholder unyttig informasjon («disclosure overload», «clutter», mv.). Prinsippet som lanseres, skal imidlertid ikke forstås dithen at alle gjentakelser skal unngås, kun de «unødvendige». Hva som er «unødvendige» gjentakelser, blir naturligvis til syvende og sist et skjønnsmessig spørsmål. I en del sammenhenger kan det utvilsomt være nødvendig å gjenta informasjon som er gitt utenfor regnskapet i regnskapet, ettersom regnskapet, i hvert fall pr. gjeldende IFRS, skal være et fullstendig og avgrenset dokument. I en del sammenhenger kan det imidlertid også være hensiktsmessig å gjenta informasjon som er gitt andre steder i regnskapet for å unngå at leseren må lese regnskapet «som en bok» for å sikre seg å få med seg all relevant informasjon om et bestemt forhold. Det er en kjent sak at regnskapet ofte brukes mer som et «oppslagsverk» der leseren går direkte til for eksempel en bestemt note for å finne aktuell informasjon.

6. Sammenlignbarhet

Desto mer sammenlignbar regnskapsinformasjonen er på tvers av selskaper og over tid, desto enklere er det for en bruker å nyttiggjøre seg informasjonen. I den sammenheng er det interessant at IASB har vektlagt at det ikke er noen konkret rekkefølge eller formkrav knyttet til notekravene i IFRS. Når IAS 1 *Presentasjon av finansregnskap* ble endret med virkning for 2016 var et av hovedformålene å tydelig-

gjøre at rekkefølgen og notenes struktur med fordel kan tilpasses selskapenes forretningsmodell og særlige forhold. Denne utviklingen må derfor samstemmes mot behovet for sammenlignbar informasjon.

7. Tilpasset formattering

IASB presiserer at bruk av opplisting, tabeller, grafer og diagrammer kan være nyttige hjelpemidler for å øke forståeligheten av regnskapsinformasjonen. I praksis, særlig internasjonalt, kan en stadig økende tendens til bruk av ulike visuelle virkemidler i regnskapet observeres. Dette er delvis en reaksjon på overdreven bruk av regnskapsteknisk og ofte juridiskpreget språkbruk som kan være egnet til å gjøre informasjonsinnholdet mindre tilgjengelig for primærbrukere som analytikere og investorer.

Plassering

En aktuell problemstilling er om notekrav kan oppfylles utenfor regnskapet eller om all påkrevd informasjon må inngå i regnskapsdokumentet. I gjeldende IFRS gis det blant annet i IAS 34 *Delårsrapportering* og IFRS 7 *Finansielle instrumenter – opplysninger* mulighet for at nærmere angitte opplysninger kan gis utenfor regnskapet, forutsatt at regnskapet inneholder kryssreferanse til hvor informasjonen finnes. Slike eksplisitte bestemmelser om annen plassering enn i regnskapet forstås vanligvis som at de representerer unntak fra hovedbestemmelsen om at alle påkrevde opplysninger skal gis i regnskapet. I diskusjonsnotatet tar IASB til orde for å åpne for langt mer utstrakt bruk av kryssreferanser til andre dokumenter. Videre ønsker IASB tilbakemeldinger på spørsmålet om annen enn IFRS-utledet informasjon («non-GAAP-informasjon») i regnskapet bør forbyes, eventuelt tillates gitt nærmere angitte begrensninger. Gjeldende praksis er noe uensartet på området, i og med at enkelte selskaper innarbeider non-GAAP-informasjon i regnskapet, mens andre er nøye med å avgrense regnskapet til IFRS-informasjon.

Særlige problemstillinger

Mange mener at nøkkeltall, ofte benevnt APMer («Alternative Performance Measures»), representerer nyttig brukerinformasjon fordi de gir innsikt i ledelsens styring og vurderinger utover det som den standardiserte IFRS-informasjonen gjør. Andre er bekymret for at APMer som er definert av ledelsen, kan gi et feilaktig bilde av selskapets resultatutvikling og finansielle stilling. IASB foreslår i diskusjonsnotatet å få frem begge disse sidene ved APMer ved å stille opp en del kriterier for APMer i regnskapet. Disse kriteriene er veldig like de som gjelder for bruk av APMer utenfor regnskapet, jf. ESMAs retningslinjer om temaet fra 2015. Videre foreslår IASB at EBITDA defineres i standarden, for på den måten å bidra til mer konsistent bruk av dette mye anvendte APMet, samt at det presiseres at bruk av EBITDA i en funksjonsbasert resultatoppstilling ikke er tillatt. Det siste er interessant ettersom det er en viss praksis etter gjeldende IFRS for å bruke EBITDA i funksjonsbaserte resultatoppstillinger.

I diskusjonsnotatet diskuteres også prinsippopplysninger særskilt. IASB deler regnskapsprinsipper inn i tre kategorier:

Kategori 1	Kategori 2	Kategori 3
Prinsipper som gjelder vesentlige poster og transaksjoner og som a) er endret fra forrige regnskapsperiode, b) representerer et valg gjort mellom ulike eksplisitt tillatte prinsipper, c) er utviklet av selskapet basert på veiledningshierarkiet i IAS 8 <i>Regnskapsprinsipper, endring i regnskapsestimater og feil</i> , og/eller d) involverer betydelig skjønnsutøvelse eller estimatusikkerhet.	Prinsipper som gjelder vesentlige poster og transaksjoner og som ikke inngår i Kategori 1.	Alle andre prinsipper enn de som faller inn under Kategori 1 og 2.

I diskusjonsnotatet er det lagt til grunn at det alltid skal gis opplysninger om prinsipper i de to første kategoriene, men at det ikke er pliktig å opplyse om bruk av prinsippene i Kategori 3.

Denne kategorisering av noteopplysninger er et nyttig tankesett, men utover det fremstår denne delen av diskusjonsnotatet mindre interessant. Å forby Kategori 3-opplysninger virker utvilsomt som et aktuelt virkemiddel for å bøte på noe av det som omtales som «opplysningsproblemet» («the Disclosure Problem»), men IASB finner det ikke formålstjenlig å innføre en slik bestemmelse.

Standardsetting

I diskusjonsnotatet anerkjenner IASB at enkelte standarder mangler klargjøring av hva som er formålet med tilleggsopplysninger og at dette kan bidra til å vanskeliggjøre selskapenes vurdering av hvilken informasjon som er relevant og hvilken informasjon som ikke er det, og derfor kan utelates fra regnskapet. I diskusjonsnotatet lanserer IASB to alternative modeller som ventelig vil bidra til mer skreddersydd noteinformasjon:

Noteinformasjon
Utvikling av felles noteformål
Utarbeidelse av en fellesstandard som dekker alle opplysningskrav

Disse to modellene kan også kombineres. I den første modellen redegjør diskusjonsnotatet for to ulike tilnærminger, én som fokuserer på type informasjon, i stor grad i samsvar med dagens standardsettingspraksis, og én som fokuserer på selskapets aktiviteter. Den siste tilnærmingen er vesensforskjellig fra dagens praksis og kan potensielt også påvirke hvilke opplysninger selskapene vil gi i regnskapene.

Avsluttende kommentarer

Diskusjonsnotatet er et første steg på vei mot et operasjonelt sett av retningslinjer for tilleggsopplysninger i regnskapet. Høringsfristen er 2. oktober 2017. Deretter vil IASB vurdere tilbakemeldinger og bestemme neste steg i prosessen, som ventelig vil bli et høringsutkast til ny standard, eventuelt et høringsutkast til endringer i eksisterende stan-

darder. Det er derfor lite trolig at tankegodset som kommer til uttrykk i diskusjonsnotatet, direkte vil påvirke praksis de aller nærmeste årene. Diskusjonsnotatet reiser likevel en del aktuelle spørsmål omkring forståelsen av gjeldende IFRS.

Etter undertegnede oppfatning er diskusjonsnotatets største svakhet at det aldri reiser spørsmålet om hvordan primærbrukerne faktisk leser regnskapene. Diskusjonsnotatet forutsetter, på samme måte som gjeldende standarder, at brukerne leser regnskapet som en bok, snarere enn som et oppslagsverk. Videre forutsetter diskusjonsnotatet, fortsatt på samme måte som gjeldende standarder, at regnskapet er et avgrenset dokument uten at det tas hensyn til moderne teknologi og de mulighetene for informasjonssøk mv. som det gir rom for.

Fortsettelsen blir uansett spennende. Regnskapsrapportering er tross alt kommunikasjon av finansiell informasjon og notatet har kommunikasjon som primærfokus, i motsetning til de fleste regnskapsstandardene hvis fokus er innholdet i den finansielle informasjonen.



REVISJON OG REGNSKAP
DIGITALISERINGSUTGAVE
nr. 7-2017

**ANNONSÉR
I HØSTENS
DIGITALISERINGS-
UTGAVE!**

Også i år vil novemberutgaven av Revisjon og Regnskap inneholde en egen digitaliseringsutgave i tillegg til det ordinære tidsskriftet. I denne digitaliseringsutgaven ser vi blant annet på hvordan regnskaps- og revisjonsbransjen påvirkes av maskinlæring og kunstig intelligens, og hvordan dette kan bidra til at vi gjør en bedre jobb. Vi ser også på noen av utfordringene som følge av den økende digitaliseringen – ikke minst i forhold til sikkerhet og ledelse. Det er ikke teknologien som avgjør om vi oppnår de beste resultatene, men hvordan vi velger å ta den i bruk.

revisorforeningen

ANNONSEPRISER OG BESTILLING

Priser er som for det ordinære tidsskriftet, se: revisorforeningen.no/tidsskrifter/annonsering
Bestilling: Lillen Meinich Jacobsen • telefon: 22 49 49 90 • mobil: 920 98 490 • e-post: l.m.jac@online.no