

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.

Innholdet i denne spalten representerer Kviftes egne betraktninger.

IFRS 19 – enklere opplysningskrav

I mai i år utga IASB en standard som åpner for at utvalgte datterselskap kan anvende IFRS uten å gi alle opplysninger som kreves i andre IFRSer. Et relevant spørsmål er om den nye standarden er egnet som erstatning for det etter hvert godt innarbeidede særnorske forenklingalternativet.



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

Bakgrunn

«Kommunikasjonsprosjektet» («Better Communication Theme») som IASB® etablerte i 2015 har ledet til en rekke endringer, herunder enkelte avgrensede justeringer i IAS 1 *Presentasjon av finansregnskap*, IAS 7 *Oppstilling av kontantstrømmer* og IAS 8 *Regnskapsprinsipper, endringer i regnskapsmessige estimater og feil*. I tillegg ble en praksisuttalelse om utøvelse av skjønn i vesentlighetsvurderinger (PS2) utgitt, samt at IASB for tiden arbeider med å videreutvikle praksisuttalelsen om ledelsesberetninger (PS1). Kommunikasjonsprosjektet kulminerte på mange måter i april og mai i år da IFRS 18 *Presentasjon og opplysninger i finansregnskap* (egen oversettelse av «Presentation and Disclosure in Financial Statements») og IFRS 19 *Unoterte datterselskap – opplysninger* (egen, litt upresise, oversettelse av «Subsidiaries without Public Accountability – Disclosures») ble utgitt. IFRS 18 har fått mye velfortjent oppmerksomhet allerede (se for eksempel egen artikkel om denne i forrige nummer av Revisjon og Regnskap (nr. 4, Eltarvåg)). I det følgende redegjøres det for IFRS 19 og mulig bruk av denne i Norge.

Hvorfor

«Disclosure overload» ble på 2010-tallet en samlebetegnelse på et opplevd problem med regnskaper utarbeidet etter IFRS. Regnskapsprodusenter responderte etter hvert som IASB utviklet nye regnskapsstandarder med flere minimumskrav til opplysninger og utfyllende veiledning til anvendelse av opplysningskravene med utarbeidelse av stadig mer omfattende regnskaper.

Vesentlighetsvurderinger er skjønnsmessige og ofte krevende. Risikoen for kritikk fra brukere, tilsynsmyndigheter og andre oppleves av mange som reell. Samspillet mellom de krevende vesentlighetsvurderingene og kritikkrisikoen ga seg i praksis utslag i overbelastning av regnskapene med til dels omfattende informasjon om mindre relevante forhold, gitt de selskaps-spesifikke omstendighetene. Det største problemet med overbelastning er ikke at uvesentlig informasjon gis, men at den vesentlige informasjonen ikke får den oppmerksomheten den fortjener. Sagt på en enkel måte, brukerne av regnskapet «ser ikke skogen for bare trær».

For å bøte på problemet har IASB gjort flere tiltak. PS2 var det mest målrettede, men det ble også gjennomført et prosjekt

der formålet var å utvikle ny veiledning som IASB skulle benytte ved fastsettelse av opplysningskrav (det såkalte «Pilotprosjektet» – ferdigstilt i 2023), og det ble gjort klargjøringer i IAS 1 og PS2 vedrørende avgrensning av vesentlig informasjon om regnskapsprinsipper.

IFRS 19 føyer seg inn i rekken av disse øvrige tiltakene, denne gang med formål å identifisere regnskapsprodusenter hvis brukergruppe har andre informasjonsbehov enn det som generelt legges til grunn ved utarbeidelse av IFRSer, samt å identifisere opplysningskrav som er relevante for sistnevnte brukere, men ikke førstnevnte.

Den nye standarden har en del likhetstrekk med IFRS for SME, men SME-standardens gir unntak fra innregnings- og målingskravene i andre IFRSer, og har således et annet formål enn kun å tilrettelegge for mindre omfattende, supplerende informasjon. Et sentralt formål med IFRS 19 er å møte særbehov som datterselskaper i IFRS-rapporterende konsern har, nemlig muligheten til å utarbeide et regnskap som er egnet for direkte innarbeiding i morselskapets konsernregnskap, uten å måtte gi like omfattende informasjon om transaksjoner, hendelser og poster som det som

kreves i det ultimate konsernregnskapet. I mange tilfeller vil den informasjonen som kan utelates i datterselskapets regnskap etter IFRS 19, være uvesentlig i morselskapets konsernregnskap.

Hovedtrekk

Standarden kan anvendes av selskaper som oppfyller følgende kriterier ved periodeslutt:

- Er datterselskap som definert i IFRS 10 *Konsernregnskap*,
- Er ikke børsnotert, eller i noteringsprosess, eller som primærvirksomhet forvalter eiendeler på vegne av en stor gruppe eksterne aktører (banker, forsikringsselskap, mv.),
- Er datterselskap (direkte eller indirekte via mellomliggende morselskap) av et morselskap som publiserer IFRS-konsernregnskap.

I denne artikkelen omtales selskapene som oppfyller disse kriteriene for «unoterte datterselskaper» – for enkelthets skyld.

Unoterte datterselskaper kan velge å anvende IFRS 19 som et alternativ til full IFRS, og IFRS 19 kan anvendes både i selskaps- og konsernregnskaper. Et selskap som anvender IFRS 19, kan senere velge å bytte til full IFRS. Bytte mellom IFRS 19 og full IFRS innebærer ikke førstegangs-anvendelse av IFRS, og dermed anvendes ikke IFRS 1 *Førstegangs-anvendelse av IFRS* i slike byttesituasjoner. Men selskaper som bytter fra et annet regnskapspråk til IFRS 19, vil være førstegangs-anvender av IFRS og skal dermed også anvende IFRS 1.

Samsvarserklæringen skal eksplisitt referere både til IFRS-regnskapsstandarder og IFRS 19, for eksempel ved at det erklæres at «Finansregnskapet er avlagt i samsvar med IFRS, herunder IFRS 19».

Siden unoterte datterselskaper er en undermengde av SME-er, har IASB i IFRS 19 tatt utgangspunkt i opplysningskravene i SME-standardene i de tilfeller der kravene til innregning og

måling for SME-er er sammenfallende med kravene til innregning og måling i andre IFRS-er. Ordlyden i IFRS 19 er imidlertid i større grad avstemt med de respektive andre standardene enn i SME-standardene. Når SME-standardene har andre krav til innregning og måling enn det som følger av andre IFRS-er, har IASB utviklet forenklete opplysningskrav med utgangspunkt i kravene i IFRS-ene, under forutsetning om at brukere er interessert i informasjon om:

- Kortsiktige kontantstrømmer, likviditet, soliditet og ubetingede og betingede forpliktelser
- Måleusikkerhet og regnskapsprinsipper
- Disaggregering av beløp presentert i regnskapsoppstillingene

For øvrig la IASB til grunn at en del av opplysningskravene i andre IFRS-er gjelder informasjon som først og fremst er interessant for investeringsbeslutninger i offentlige markeder, og i mindre grad er relevant for omstendighetene som typisk gjelder for unoterte datterselskaper.

Opplysningskravene i IFRS 19 er organisert tematisk etter andre IFRS-er, og i noen tilfeller viser standarden til andre IFRS-er, uten å gjengi de aktuelle opplysningskravene i sin helhet. I så måte er ikke IFRS 19 en frittstående standard.

Standarden dekker ikke segmentopplysninger (IFRS 8), forsikringskontrakter (IFRS 17) eller resultat per aksje opplysninger (IAS 33), ettersom disse standardene normalt ikke er aktuelle for selskaper innenfor virkeområdet til IFRS 19. Om selskaper som anvender IFRS 19 likevel tar i bruk én eller flere av disse standardene, må de etterleves i sin helhet.

Ikrafttredelse og anvendelse i EU/Norge

IFRS 19 trer i kraft for regnskapsperioder som begynner på eller etter 1. januar 2027. Tidliganvendelse er tillatt.

Den nye standarden har åpenbare felles trekk med forskrift om forenklet IFRS («Forenklet IFRS») som etter regnskaps-

loven kan anvendes både i selskaps- og konsernregnskapet av alle selskaper, med unntak av selskaper med verdipapirer notert på regulert marked og enkelte særregulerte selskaper (finansinstitusjoner og verdipapirfond). Forenklet IFRS inneholder imidlertid enkelte unntak fra reglene om innregning og måling, herunder de ofte brukte unntakene som gjelder regnskapsføring av utbytte og konsernbidrag. For øvrig fremstår opplysningskravene i IFRS 19, selv om de er enklere enn i full IFRS, mer omfattende enn det som følger av Forenklet IFRS.

EFRAG har gjennomført en studie av IFRS 19 og kompatibiliteten med EUs regnskapsdirektiv (juli 2024) og har i den forbindelse påpekt enkelte konflikter mellom IFRS 19 og direktivet, samt andre utfordringer og konsekvenser av at EU skulle velge å godkjenne IFRS 19 for bruk i medlemslandene.

Det er således for tidlig å antyde om IFRS 19 vil bli godkjent for bruk i EU og Norge. Fra et norsk ståsted vil fordelene være at unoterte datterselskaper kan anvende en enklere versjon av IFRS som både er kjent og har anerkjennelse utenfor Norge, samt at forvaltningen av den enklere standarden vil bli håndtert av IASB, og dermed vil etterslep av nødvendige endringer og justeringer mv., som til en viss grad har vært en utfordring med Forenklet IFRS, neppe bli en problemstilling. Ulempen vil være at de særnorske regnskapsføringsunntakene ikke kan videreføres, og at opplysningskravene ventelig vil være mer krevende enn under gjeldende Forenklet IFRS. Videre er virkeområdet til IFRS 19 vesentlig snevrere enn Forenklet IFRS, og utskiftning av sistnevnte med førstnevnte vil dermed frata en rekke selskaper en løsning som så langt har ivaretatt et etterspurt rapporteringsbehov. En mellomløsning vil være å oppdatere Forenklet IFRS basert på IFRS 19, og beholde norske særregler, men da faller de nevnte fordelene med IFRS 19 i stor grad bort. Det samme gjelder en løsning der Forenklet IFRS og IFRS 19 begge gis anvendelse.