

Elva teser om framtiden för externredovisning

Mer gröna och mer digitala rapporter

Sven-Arne Nilsson ser en breddning och fördjupning av den externa redovisningen, eller att ytterligare ämnen knyts till den. I denna debatterande fördjupningsartikel fångar han upp elva teser om framtiden för externredovisningen som han tycker är intressanta och relevanta för vad som pågår. Det är utmanande redan för dagens redovisare och revisorer och ännu mer för utbildningen av framtidens. Teserna har presenterats av arbetsgruppen för externredovisning (bestående av redovisare på företag, revisorer, finansanalytiker och akademiker) på Schmalenbach-Gesellschafts 75:e dag för företagsekonomer.

Text: **Sven-Arne Nilsson**



Några kommer säkert ihåg det idylliska, kan man väl säga, 90-talet, då det kom ungefär en ny rekommendation om året från Redovisningsrådet¹. Beslutet i Lissabon år 2000 följt av IAS-förordningen 2002 innebar en stor

höjning av tempot, och för Sverige var det en väldig tur att de flesta IAS:er redan blivit RR:er. Tempot lugnade dock inte ner sig efter rapporteringen för 2005, den första med noterade företags koncernredovisningar enligt IFRS, utan IASB hade stora ambitioner. Därtill bidrog deras Norwalk Agreement² med FASB, som en konsekvens av Enron och följande redovisningsskandaler i USA. Reaktionen mot tempot fick till och med IASB att införa *a period of calm* under senare delen av 00-talet, inga nya standarder skulle träda ikraft under ett eller två år.

I en redogörelse³ för IASB:s första Agenda Consultation, 2011, ställde jag, retoriskt, frågan om IFRS någonsin skulle bli fullständigt, särskilt mot bakgrund av målet då att nå *"a single set of high quality, understandable, enforceable and globally accepted financial reporting standards"*, men jag förmodade att det var verklighetsfrämmande att vänta sig det. Nu ser jag med intresse att Hans Hoogervorst, IASB:s förre ordförande, i ett tal 2017 sade att de *"feel we now have a good suite of Standards that cover the vast majority of transactions, it is equally clear that there is still ample scope for improvements in financial reporting"*⁴. Det går följaktligen att säga åtminstone att en fas i nya rekommendationer eller standarder avslutades med IFRS 16 Leasingavtal, ikraft för räkenskapsåret 2019. (Därtill finns IFRS 17 Försäkringskontrakt, visserligen för alla bolag med försäkringskontrakt men ändå främst för en enda bransch.)

Sedan några år noterar jag dock en breddning och fördjupning av den externa redovisningen, eller att ytterligare ämnen anknyts till den. Därför finner jag elva teser om framtiden för externredovisning intressanta och relevanta för vad som pågår. Dessa

nya teser presenterade arbetsgruppen för externredovisning på Schmalenbach-Gesellschafts 75:e dag för företagsekonomer⁵. Gruppens ledare Bernhard Pellens (professor för internationell rapportering vid Ruhr-Universität) och Christoph Schauerte (redovisningschef på fastighetsbolaget Vonovia SE och medlem i EFRAG TEG) skrev en artikel⁶ om dessa teser, som är underlag för denna artikel.

Schmalenbach-Gesellschaft började alltså med dessa dagar för 75 år sedan, direkt efter kriget. Eugen Schmalenbach hade då kunnat återuppta sin professur. Hans hustru var judinna varför han efter Machtübernahme tvingades välja mellan henne och sin professur, och han valde henne.

De elva teserna fokuserar aktuella megatrender, särskilt utvecklingen av redovisningen till en helhetlig företagsrapportering, inneslutande hållbarhetsrapporteringen, och som en följd de utmaningar som uppstår för företagen och deras intressenter (*stakeholders*). Därtill fokuseras inflytandet av digitaliseringen.

1. Anspråk och omfattning stiger

Rapporteringens omfattning bestäms av informationsbehovet från intressenter, alltså grupper med anspråk omkring företaget. Vid sidan om analytiker och investerare begär också många andra grupper rapportering. Samtidigt ska utvidgningen av den reglerade rapporteringen beaktas, och som utvidgningar kan nämnas:

- Rapporteringen om Environmental, Social and Governance (ESG) faktorer.
- Den icke-finansiella rapporteringen.
- Taxonomiförordningen från EU (regler för att avgöra när en ekonomisk verksamhet ska anses vara miljömässigt hållbar).

Därtill kommer digitaliseringen att påverka rapporteringens omfattning. I framtiden kommer rapporteringen inte att riktas bara till människor utan tilltagande även till algoritmer, vilket innebär även maskinläsbar utvidgning. Denna utvidgning kommer särskilt att träffa förvaltningsberättelsen och den där placerade icke-finansiella rapporteringen.

”Trots detta kommer en omvandling av statiska rapporter till en integrerad, granulär och interaktiv rapportering att äga rum, därtill en rapportering kompatibel med artificiell intelligens (AI).”

Samtidigt kommer digitaliseringen också att kräva en starkare granularitet eller finfördelning, för att tillåta rapportmottagare att göra bättre analys och modellering.

2. Hållbarhet globalt reglerad

Aktuellt är att en andra styrelse, bredvid IASB, International Sustainability Standards Board (ISSB) inrättas, under taket IFRS Foundation. Den senare styrelsen kommer att ta fram globala standarder för hållbarhetsrapportering. Samtidigt arbetar European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) på en EU-vid standard för sådan rapportering. Därmed kommer IFRS att också fortsatt hävda sig som globalt ledande normer för finansiella rapporter av kapitalmarknadsinriktade företag, dock fortfarande konfronterade med önskemål om anpassningar till rättsordningar, så kallade *carve-outs* eller *carve-ins*.

3. Etiska mål allt viktigare

I framtiden kommer det inte mer att räcka att visa finansiella räkenskaper över det ekonomiska resultatet. Snarare kommer en icke-finansiell rapportering i meningen hållbar nytta av företagen för hela samhället att bli nödvändig. Denna holistiska rapportering kommer att ha omfattande konsekvenser. Affärsmodeller kommer att bli tilltagande kritiskt efterfrågade. Kunder köper förstärkt hållbara varor och tjänster. Placerares beredskap att ställa finansiella medel till förfogande för icke hållbara företag sjunker. Den motsvarande icke-finansiella rapporteringen kommer tilltagande att finnas i förvaltningsberättelsen, varigenom denna rapportering kommer att vinna i betydelse, i den externa företagskommunikationen. Samtidigt kommer standarder för ESG-rapportering att vara likvärdiga bredvid IFRS, varigenom ömsesidigheter mellan finansiella och icke-finansiella nyckeltal kommer att behöva visas och förklaras. Endast om en icke-finansiell rapportering bevisar hållbarheten hos företags verksamhet – i meningen ett nytt bidrag till hela samhället – kan företagen uthålligt fortsätta sina affärsmodeller med framgång.

4. Redovisningsdata blir lämpade för artificiell intelligens

En tilltagande digitalisering måste betraktas ur olika infallsvinklar. Å ena sidan vad som kommer att vara teknologiskt möjligt, å andra sidan vad som kommer att finnas ingång i externredovisningen. Följaktligen kommer beträffande rapportering i realtid en åtskillnad att ske mellan den externa sikten och den interna ledningens sikt. Medan rapporteringen i realtid snabbt får fotfäste i internrapportering kommer den traditionella kvartalsvisa rapporteringen att fortsätta. Problematiskt vid en realtidsrapportering till de externa rapportmottagarna är bedömningar i realtid av vissa balansräkningsposter som avsättningar och avskrivningar, liksom en synkron revision. Trots detta kommer en omvandling av statiska rapporter till en integrerad, granulär och interaktiv rapportering att äga rum, därtill en rapportering kompatibel med artificiell intelligens (AI). Följaktligen kommer rapportmottagare att få tillgång till vad som kan kallas komfortfunktioner, som individuellt sammanställningsbara rapportpaket.^{7,8}

5. Lekplats för interna nyckeltal

Redan i dag efterfrågar analytiker uttryckligen företagsindividuella nyckeltal (*key performance indicator, KPI*), och sådana möter som alternativa nyckeltal (*alternative performance measure, APM*) en bred acceptans på kapitalmarknaden. En trendvändning kan inte väntas, i stället existerar tecken på ökning av APM. Därutöver kan IASB:s utkast Primary Financial Statements signalera en skepsis av reglerarna gällande APM, då sådana kommer att erhålla inträde i IFRS. Ytterligare kommer digitaliseringen i sig att utgöra en drivkraft för APM, då en utvidgad tillgänglighet av granulära och digitala data tillåter en bredare användning av APM. Vid sidan av det kommer också den icke-finansiella informationen att erbjuda en ny ”APM-lekplats”. Alltså kan man vänta sig, vid sidan av den redan existerande och ökande efterfrågan av vissa ESG-informationer, att också användningen av andra ESG-nyckeltal än i standarder och av kombinationer av finansiella och icke-finansiella interna tal kommer att stadigt öka.

6. Revisorsyrket mindre attraktivt

Senast vidtogs ändringar av regleringen av revision (i den tyska lagen för att stärka finansmarknadsintegriteten). Som en följd kommer ett starkare fokus på kvaliteten av den lagstadgade revisionen och den behöriga revisorn att observeras. Baserat på *Audit Quality Indicators* kommer bedömningsramar att utvecklas, för att möjliggöra jämförelser såväl som en starkare statlig övervakning. Därtill kommer de etablerade processerna för val av revisorer att kontinuerligt ifrågasättas. Det är tänkbart att staten kommer att ha en rätt att delta i valet eller åtminstone en vetorätt vid det. Även genomförandet av revision kommer att ändras, nya teknologiska metoder möjliggör effektivare upptäckande av redovisningsmanipulationer, inklusive ett starkare nyttjande av forensiska element. Samtidigt stiger dokumentationsplikten. Slutligen minskas revisorsyrkets attraktivitet, och återväxten blir problematisk då starkare reglering med tilltagande sanktionspotential utvecklar avskräckning hos nybörjare i yrket.^{9,10}

7. Hållbarhet kommer att övervakas

Hållbarhetsrapporteringen kommer att vara ett likvärdigt, väsentligt element i en helomfattande och integrerad rapportering. Följaktligen kommer hållbarhetsinformation bli direkt ansluten till finansiella aspekter och företagsvärdet. Så långt kommer hållbarhetsrapporteringen att bli objekt för alla övervakningsorgan, som styrelse, revisorer och myndigheter. Som konsekvens kommer för revisionen och övervakningen av hållbarhetsrapporteringen samma krav att gälla som för revisionen och övervakningen av den traditionella finansiella rapporteringen.

8. Mer EU-inflytande och forensik

Mot bakgrund av en gemensam, integrerad EU-kapitalmarknad stiger trycket på en enhetlig europeisk övervakning, som ska stärka förtroendet för den gemensamma kapitalmarknaden. Visserligen kommer övervakningsmyndigheter att finnas kvar på nationell nivå, men de kommer förstärkt att bli bundna av instruktioner från och skyldiga att anmäla till EU-tillsynsmyndigheter. Övervakningsmodeller på två nivåer, som hittills i Tyskland kommer inte mer att finnas¹¹. Istället kommer en *Top-Down*-ansats att etableras. Samtidigt kommer traditionella övervakningsaktiviteter tilltagande att kompletteras med forensiska aktiviteter, med utnyttjande av nya digitala teknologier. Därför kommer övervakningen tilltagande att använda digitala verktyg, som massdata och företagsjämförelser. På så vis är också en

vändning från revision, från fall till fall, till totalundersökning tänkbar.

9. Ekonomiavdelning rapporterar om ESG

Såväl den snävare innehållsmässiga anknytningen mellan finansiella och icke-finansiella upplysningar som den tilltagande jämförbara övervakningen av dem nödvändiggör en ny organisatorisk förankring av ansvaren. Transaktioner som ligger till grund för de icke-finansiella upplysningarna kommer, analogt med de existerande strukturerna och processerna för den finansiella rapporteringen, att processuellt organiseras på nytt sätt, för att använda dessa processer också för skapandet av hållbarhetsinformation. Därvid kommer ekonomiavdelningen, inom ramen för sitt ansvar för företagsrapporteringen, vara ansvarig för de finansiella så väl som de icke-finansiella beräkningsprocesserna. Som konsekvens kommer avdelningen vara anvisad att förstärkt samarbeta med operativa avdelningar.

10. Rutinarbeten brett utkontrakterade

Bredvid klassiska teman som fackkunnande i redovisningen kommer vidare kompetenser tilltagande att erfordras för en verksamhet på ekonomiavdelningen. Detta påverkar såväl IT-samhörighet och -kompetens som kunskap om ESG-rapportering. Medan *Shared-Services-Center* först utför oförändrade manuella uppgifter kommer transaktionella rutinuppgifter att fullständigt digitaliseras och automatiseras. Samtidigt går hand i hand med den tilltagande automatiseringen att *Shared-Services-Center* kommer att överta kvalitativt högvärdiga uppgifter. Kravprofilerna för medarbetarna inom redovisning kommer följaktligen att förändras. Som konsekvens av det kommer ett tilltagande antal av medarbetare på ekonomiavdelningen också behöva expertis inom IT, ESG, *change-management* eller processdesign.

11. Teori och praxis anknyts

Anknytningen mellan forskning och praktik kommer åter att accelerera. Den företagsekonomiska forskningen kommer att bli mera praxisrelevant och interdisciplinär samt i sina handlingsrekommendationer, till praxis och reglerare, så möjligt det går bli evidensbaserad och kreativ. Visserligen förblir en vetenskapligt ren metodik en nödvändig förutsättning för påverkan, på praxis. Tillräcklig kommer dock en sådan metod inte att vara, eftersom praxislämpliga lösningar också i den akademiska världen åter kommer bli viktigare än internationella publiceringsframgångar. Angående universitetsutbildningen

kommer företagsrapporteringen starkare tänkas ut och förmedlas holistiskt som ledningsprocess och transparensinstrument. Samtidigt åldras vetande allt fortare, genom vilket abstrakt tänkande i modeller och koncept förstärkt kommer att träda i förgrunden. För att understödja människor i den ständiga expansionen och förnyelsen av deras kunskap kommer högskolor att erbjuda behovsbaserade utbildningar för livslång vidareutbildning. Slutligen kommer studerande i företagsekonomi, gryende revisorer, vara tvungna att tillägna sig en förståelse för den påverkan som skeendet i företag har inte bara på årsredovisningen utan på omvärld och samhälle.

Avslutning

Medan framtiden delvis redan är här visar teserna vad som troligen är att ytterligare vänta. Direkt uppstår förstas utmaningar för företagets ekonomiavdelningar och andra avdelningar som tar fram den externa rapporteringen, och det arbetet blir mer omfattande och krävande. Även företagets styrelser och dess revisorer påverkas, vidare rimligen de som utövar övervakningen av vad företagen tagit fram och revisorerna reviderat.

Indirekt, och på sikt viktigare, påverkas universitet och högskolor, ännu mer ska rymmas i kurserna, och behoven av färdigheter i den traditionella redovisningen, och i den dubbla bokföringen, minskar inte. Det gäller att se upp så att dessa färdigheter inte trängs undan av allt det nya.

Sist men inte minst handlar den elfte tesen om teori och praxis. Kan forskningen, och forskarutbildningen, återvinna den relevans som gått förlorad genom fokuseringen på det som Pellens och Schauerte benämner internationella publiceringsframgångar?

Slutligen en reflektion från den svenska horisonten: Pellens och Schauertes artikel trycktes i en tysk dagstidning, jämför med om en artikel med detta innehåll, och denna omfattning, hade stått i SvD Näringsliv eller DN. Ekonomi.

EK. DR SVEN-ARNE NILSSON

är verksam vid Deloitte och var adjungerad professor vid Linköpings universitet.

Fotnoter

- 1) Jag glömmer inte FAR:s rekommendationsgivning från 1949 och framåt. Det långa 70-talet kan väl ses som FAR:s årtionde, med framträdande personer som P. V. A. Hanner, Sven-Erik Johansson och Hans Edenhammar.
- 2) Memorandum of Understanding between the Financial Accounting Standards Board (FASB), the US standard setter, and the International Accounting Standards Board (IASB). (Norwalk Agreement - Wikipedia)
- 3) BALANS nummer 2/2012 s 28-31.
- 4) Hoogervorst, H. (2017-11-09). IASB Chair's speech at international accounting seminar in Brazil. Available 2021-12-10 at: IFRS - IASB Chair's speech at international accounting seminar in Brazil
- 5) Pellens och Schauerte framhåller att redan 2001 formulerade arbetsgruppen tio teser om framtiden för externredovisning. Anledningen då var att man vände sig från den nationella till en internationell redovisning. (De tesernas träffkvot uppgår enligt dem till 70 %.) Se vidare: Die Zukunft der Rechnungslegung aus Sicht von Wissenschaft und Praxis. (2001-01-26). *DER BETRIEB*, Heft 4, S. 160f.
- 6) Pellens, B., & Schauerte, C. (2021-11-01). Grünere und digitalere Bilanzen DER BETRIEBSWIRT. *Frankfurter Allgemeine Zeitung*, S. 18.
- 7) Jämför: Brännström, D. (2022-01-20). Dystert om digital räkenskapskontroll ersätter revisorn. Revisionsvärlden. Tillgänglig 2022-01-27: revisionsvarlden.se/dystert-om-digital-rakenskapskontroll-ersatter-revisorn/.
- 8) Se även: Hammarström, M. (2022-01-12). Referat från Revisorsinspektionens seminarium om digitalisering. Revisionsvärlden. Tillgänglig 2022-01-27: revisionsvarlden.se/revisionsbranschen-ligger-efter-digitalt-men-vi-jobbar-for-att-komma-ifatt/
- 9) Broberg, P. (2021). Går det att rädda revisorsyrket? Organisation & Samhälle - Svensk företagsekonomisk tidskrift. Tillgänglig 2022-01-27: org-sam.se/gar-det-att-radda-revisorsyrket/.
- 10) Hammarström, M. (2021-12-17). "Antalet revisorer ska stabiliseras" – så vill RI stoppa flykten från revisorsyrket. Revisionsvärlden. Tillgänglig 2022-01-27: revisionsvarlden.se/antalet-revisorer-ska-stabiliseras-sa-vill-ri-stoppa-flykten-fran-revisorsyrket/
- 11) Den tyska modellen var förebild häromåret för Nämnden för svensk redovisningstillsyn. Den tyska nämnden sjöng dock sin svanesång redan vid utgången av 2021, mattan rycktes undan av skandalen Wirecard. Se vidare: BaFin. (2022-01-27). State-of-the-art supervision: The new financial reporting enforcement mechanism. Tillgänglig 2022-01-27: www.bafin.de/SharedDocs/Veroeffentlichungen/EN/Fachartikel/2021/fa_bj_2112_Bilanzkontrolle_en.html