



- Utvidet land-for-land rapportering (ULLR) er et tiltak for å likestille alle bedrifter og sørge for at nøkkeltall rapporteres for hvert enkelt land hvor selskapet har tilstedeværelse.
- Grunnlaget for rapporteringen må være finansregnskapet – noe annet alternativ for rapportering gir ikke tillitvekkende informasjon til samfunnet.
- For å gi mening må opplysningene rapporteres slik de inngår i konsernregnskapet – før eliminering. Elimineringer må derfor rapporteres separat.

Skrevet av: Frian Aarsnes

# Næringslivsveileder til utvidet land for land rapportering.

En veileder i åpenhet for lik konkurranse mellom selskaper.



Utgitt av: Publish What You Pay Norge  
Publikasjonsår: 2018  
ISBN 978-82-93212-86-7

Forfatter Frian Aarsnes  
Print: Copy Cat

Ansvarsfraskrivelse:

Denne publikasjonen er basert på informasjon mottatt av Publish What You Pay Norge ('PWYP Norge') og personer som opptrer på vegne av PWYP Norge. Konklusjoner presentert i denne rapporten er basert på denne informasjonen. PWYP Norge og personer som opptrer på vegne av PWYP Norge har forsøkt å skaffe fullt overblikk over all relevant informasjon og data for å lage denne rapporten. Vi aksepterer imidlertid ikke noe ansvar for feil eller mangler i informasjon eller data som denne rapporten bygger på.

Selv om PWYP Norge har brukt alle rimelige midler for å sikre at informasjonen i denne publikasjonen er korrekt, har ikke offentlig informasjon og data blitt verifisert av selskaper, brukere og heller ikke PWYP Norge eller noen som opptrer på vegne av PWYP Norge i utkastet og utarbeidelse av denne publikasjonen kan holdes juridisk ansvarlig for innholdet eller garantere at den er helt fri for feil eller unøyaktigheter.

Eventuelle referanser i denne publikasjonen som gjelder noen form for kilder, publikasjoner eller nettsteder fra tredjeparter, er kun satt inn for enkelhets skyld og er for rent informative formål. Inkluderingen utgjør ingen godkjenning av materiale på disse nettstedene, publikasjonene eller kildene. PWYP Norge og de som handler på vegne av PWYP Norge, tar ikke ansvar for noe tap eller skade som oppstår ved bruk av slik informasjon.

# Innhold

1. HVA ER (UTVIDET) LAND-FOR-LAND RAPPORTERING .....	4
2. HVORFOR ER UTVIDET LAND-FOR-LAND RAPPORTERING VIKTIG?.....	5
3. HVORFOR BØR MAN RAPPORTERE? .....	5
4. HVEM BØR RAPPORTERE? .....	6
5. HVORFOR AKKURAT MINIMUMSRAPPORTERINGEN I ULLR?.....	6
6. ENKELTELEMENTER I MINIMUMSRAPPORTERINGEN.....	7
7. HVA ER BESTE PRAKSIS?.....	12
8. REFERANSER .....	13

# 1. HVA ER (UTVIDET) LAND-FOR-LAND RAPPORTERING

Land-for-land rapportering er et uttrykk som etter hvert har fått flere betydninger. Det er derfor viktig å forklare hva vi mener med land-for-land rapportering og rydde av veien noen misforståelser knyttet til land-for-land rapportering som vi har sett.

I denne næringslivsveilederen er vi ikke opptatt av den versjonen av land-for-land rapportering som ble etablert av OECD i arbeidet med Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) for å innhente informasjon til skattemyndigheter for skatteformål (her kalt land-for-land rapportering for skatteformål (LLRS) men av enkelte kalt BEPS-LLR).

I denne veilederen er vi opptatt av den åpne rapporteringen av skatter og avgifter land for land (LLR) og rapportering av konteksten disse skattene og avgiftene opptre i land for land (Utvidet LLR eller forkortet ULLR). Denne rapporteringen bør skje i eller i tilknytning til bedriftenes regnskaps-rapportering fordi dette er rapportering av regnskapsinformasjon.

Forskriften om land-for-land rapportering (forskrift 2013-12-20-1682) er nedfelt i regnskapsloven. Foreløpig gjelder den kun for utvinningsindustri, herunder skogsutvinning. Forskriften er likevel fullt mulig å gjøre allmenngyldig også for andre sektorer. Det vil være viktig å gjøre på sikt, for å sikre at det ikke utvikler seg andre rapporteringsformer for andre industrier enn de som allerede er gjeldende for utvinningsindustri og skogsindustri. Forskriften, slik ordlyden fremstår per utløpet av 2018, inneholder enkelte svakheter som vil bli gjennomgått under det enkelte punkt av rapporteringen nedenfor.

## Rapporteringen er to-delt:

- LLR-rapportering omfatter rapportering av alle former for betaling og godtgjørelser til myndigheter i et land i medhold av forskriftens §3, 5. punkt.
- ULLR-rapportering omfatter land-for-land rapportering av 8 sentrale nøkkeltall som gir konteksten til de skatter som inngår i LLR-rapporteringen:
  - o (1) Investeringer, (2) (salgs)inntekt, (3) produksjonsvolum (relevant kun for utvinningssselskaper) og (4) kostnader i medhold av forskriftens §4, 3. ledd.
  - o (5) Antall ansatte og (6) beregnet betalbar inntektsskatt som omfattet av forskriftens §5, 3. ledd (se beregnet utsatt inntektsskatt nedenfor)
  - o I tillegg mener PWYP Norge at bedrifter må rapportere følgende balansetall: (7) Betalbar skatt 1.1 og (8) Betalbar skatt 31.12. fordi disse tallene gir linken mellom skattene i regnskapet og LLR-rapporteringen av skatter.

Øvrig informasjon i forskriften er enten ønskelig, men ikke kritisk for rapporteringen eller unødvendig og hører derfor hjemme andre steder enn i land-for-land forskriften:

- Ønskelig: hvor datterselskap er hjemmehørende, beskrivelse av dets aktiviteter
- Unødvendig: rentekostnad, netto omsetning, resultat før skatt, beregnet utsatt inntektsskatt, betalt inntektsskatt og akkumulert fortjeneste.

## 2. HVORFOR ER UTVIDET LAND-FOR-LAND RAPPORTERING VIKTIG?

Åpenhet er kritisk for land som er bygget på prinsippet om likeverd og prinsippet om at alle mennesker har like rettigheter og like muligheter. For å ha like rettigheter og like muligheter må man ha informasjon – dette gjelder enten det er like muligheter for innsyn i myndigheters utøvelse av sin virksomhet eller det er like muligheter for innsyn i bedrifters utøvelse av sin virksomhet. Mangel på åpenhet åpner for ulik informasjon og dermed ulike rettigheter og ulike muligheter. Slik informasjonsulikhet er direkte konkurransevridende, og rapportering av LLR og ULLR er derfor ikke bare et instrument for å holde myndigheter ansvarlige for hvilke skatter og avgifter bedrifter har betalt til myndighetene, men også et viktig instrument for å sørge for like konkurransevilkår bedrifter imellom.

Åpenhet handler imidlertid ikke bare om myndigheter og bedriftene selv. Åpenhet handler også om at bedrifter som søker finansiering i åpne finansmarkeder, eller som er så store at de har allmenn interesse for kunder og andre samfunnsinteresser, må være åpne tilbake overfor samfunnet og de markeder de er en del av. Åpenhet handler derfor om å gi

- investorer den samme type informasjon land for land (både LLR og ULLR) uansett størrelse på bedriften eller hvor bedriften driver aktivitet, slik at investorene kan sammenligne bedrifter på tvers av størrelse og på tvers av land og gjøre mer korrekte risikovurderinger i forhold til hvilke bedrifter de skal investere sine penger i.
- finansmarkedene den samme type informasjon slik at finansiering gjøres tilgjengelig i et åpent marked hvor bedriftene er likestilt informasjonsmessig når det gjelder nøkkelinformasjon land for land.
- kunder den samme type informasjon slik at kundene kan sammenligne selskaper ut fra nøkkelinformasjon og handle deretter uten at enkelte bedrifter forsøker å skaffe seg informasjonsfordeler i forhold til andre bedrifter ved å tilbakeholde viktig informasjon fra kundene.
- storsamfunnet for øvrig tilstrekkelig informasjon til at man kan sammenligne bedrifter på tvers av størrelse og land, inkludert å kunne skaffe bedre statistikk når det gjelder handel og beskatning over landegrensene.

**Åpenhet er derfor en kritisk del av det å søke midler i åpne finansmarkeder og selge produkter og tjenester i åpne markeder. Søker bedriften åpen finansiering – vær åpen tilbake.**

## 3. HVORFOR BØR MAN RAPPORTERE?

Per utløpet av 2018 er åpen rapportering av skatter land-for-land (LLR) og konteksten disse skattene opptre i (ULLR) som nevnt over kun lovmessig påkrevd for utvinningsindustri (olje, gass, gruvevirksomhet og skogsindustri). Utenfor Norge er det kun påkrevd land-for-land rapportering av skatter og avgifter (LLR) i EU. Samtidig er nettopp mangelen på kontekst noe som også i EU vil medføre at rapportering av kontekst (ULLR) tvinger seg frem for at land-for-land rapporteringen av skatter skal være meningsfull. I en nylig gjennomført analyse av effektiviteten av regelen i EU er det avdekket flere svakheter. I rundebord gjennomført i Norge tyder dialogen så langt på at ULLR vil kunne adressere flere av svakhetene som er kartlagt i EU-regelverket. Det er sannsynlig at også andre industrier vil bli omfattet av LLR og ULLR rapportering etter hvert som regelverket forbedres.

**Bedrifter som er interessert i at det skal være konkurransemessig like vilkår for nasjonale som internasjonale bedrifter bør rapportere LLR og ULLR dersom det er betalt skatter og avgifter til flere stater.** Noen bedrifter vil gjøre dette frivillig, mens noen må «tvinges» gjennom lover og forskrifter. Publish What You Pay Norge (PWYP Norge) er interessert i å ha en dialog med bedrifter om fordelene med å rapportere LLR og ULLR der dette er relevant. Støtten fra flere sektorer i næringslivet tyder på at flere bedrifter ser at en slik rapportering er i deres egen interesse.

Det er en grunnleggende sammenheng mellom forretningsvirksomhet, samfunn og miljø. Bedriftenes viktigste bidrag er å utvikle en ansvarlig, lønnsom og bærekraftig forretningsmodell for produksjon av varer og tjenester som etterspørres. Selskaper skaffer ressurser og anvender kompetanse og teknologi for å produsere disse varene og tjenestene og derigjennom skaper arbeidsplasser, inntekter og velstand. Dette må gjøres gjennom å integrere et samfunnsmessig og miljømessig ansvar i forretningsmodellen. Dette vil være en del av en økonomisk bærekraftig forretningsdrift.

Rapportering av LLR og ULLR er en del av det samfunnsmessige ansvaret i en slik forretningsdrift som sikrer lik informasjon fra alle bedrifter uansett størrelse og aktivitet til investorer, finansmarkeder, myndigheter og det bredere samfunnet. De bedriftene som kun er engasjert innenlands vil gjennom sin regnskapsrapportering ivareta informasjonsbehovet, men med en gang et selskap er engasjert i mer enn ett land vil det være behov for å rapportere et minimum av nøkkelinformasjon land for land slik at opplysninger fra en bedrift kan sammenlignes med en annen bedrift, og at bedriftene derigjennom likestilles informasjonsmessig.

PWYP Norge tror at de bedriftene som frivillig integrerer LLR og ULLR i sin regnskaps- og samfunnsrapportering vil nyte fordeler av dette hos investorer og andre.

## 4. HVEM BØR RAPPORTERE?

**Alle som har operasjoner eller aktiviteter i flere land bør rapportere etter ULLR. Denne næringslivsveilederen forutsetter rapportering etter en ULLR-minimums-standard, og drøfter ikke rapportering utover minimumsstandard. Det er videre ikke forutsatt at minimumsstandard er innført som lov eller forskrift – men i stedet forutsettes det at dette er de opplysningene selskaper som et minimum bør rapportere for at en Land-for-Land Rapportering (LLR) av skatter skal gi mening. Eneste forutsetning for å rapportere etter ULLR er derfor at foretaket som helhet eller deres representanter har betalt skatter eller avgifter i mer enn kun hjemlandet, uansett i hvilken form disse skattene eller avgiftene er.**

ULLR er et tiltak for å likestille alle bedrifter og sørge for at nøkkeltall rapporteres for hvert enkelt land hvor det er operasjoner eller aktiviteter. Unntaket er ren eksport fra ett land til et selskap utenfor gruppen i et annet land uten noen betaling av skatter eller avgifter, men informasjonen om inntektene fra disse landene bør fortsatt inngå i inntektsnoten til regnskapet land for land slik at det foreligger informasjon om alle land hvor et selskap har inntekter – med eller uten betalinger til det andre landets myndigheter. Dette skyldes at det også for statistikk-formål er vesentlig at handel over landegrensler dokumenteres åpent slik at investorer og andre på fritt grunnlag kan vurdere risikoen og inntektspotensialet i forretnings-modellen til det enkelte foretak.

## 5. HVORFOR AKKURAT MINIMUMSRAPPORTERINGEN I ULLR?

De 8 identifiserte nøkkeltallene er nøye valgt ut for å sikre lik rapportering mellom de ulike selskapene. De øvrige rapporteringskravene er fastsatt av myndighetenes i utformingen av forskriften og synes å dekke ulike formål, inkludert rapportering til skattemyndighetene. PWYP Norge kan ikke stille seg bak at rapportering til skattemyndighetene er en del av minimumsrapporteringen til det øvrige samfunnet. Vår anbefaling er derfor at de øvrige rapporteringskravene tas bort ved neste justering av forskriften, og at disse rapporteringskravene heller koordineres med øvrige rapporteringskrav til skattemyndighetene. De enkelte elementene i minimumsrapporteringen (8 nøkkeltall) vil bli gjennomgått enkeltvis nedenfor, men her vil vi bare kommentere på hvorfor de øvrige elementene som er inntatt i forskriften om land-

for-land rapportering ikke bør videreføres generelt for andre bedrifter (og hvorfor de bør fjernes for utvinningsindustri og skogindustri).

**Disse elementene i forskriften bør ikke videreføres av andre selskaper som rapporterer LLR og ULLR frivillig, og forskriften bør endres på disse punktene:**

- a) Hvor datterselskaper er hjemmehørende og beskrivelse av deres aktiviteter  
Denne informasjonen hører inn under andre noteopplysninger enn ULLR.
- b) Rentekostnad  
Denne informasjonen hører inn under skatterapportering, ikke i en åpen ULLR.
- c) Netto omsetning  
Inntekter er allerede inkludert i rapportering, og netto omsetning gir ingen tilleggsinformasjon i seg selv. All inntekt bør rapporteres ut fra brutto omsetning før eliminerings og ikke netto omsetning etter eliminering og/eller varekost.
- d) Resultat før skatt  
Denne informasjonen hører inn under skatterapportering, ikke i en åpen ULLR.
- e) (Beregnet utsatt) inntektskatt  
Kun beregnet betalbar inntektsskatt bør rapporteres, ikke utsatte skatter.
- f) Betalt inntektsskatt  
Allerede en del av LLR-rapporteringen og bør ikke rapporteres enda en gang.
- g) Akkumulert fortjeneste  
Denne informasjonen hører inn under skatterapportering, ikke i en åpen ULLR. Denne informasjonen likestiller heller ikke selskaper og kan ikke forsvares inkludert i en åpen ULLR ut fra konkurransehensyn.

Interesserte bedrifter oppfordres til å støtte PWYP Norge når det gjelder å endre forskriften slik at hensikten om lik informasjon for konkurranseformål oppnås.

## 6. ENKELTELEMENTER I MINIMUMSRAPPORTERINGEN

Vi vil her gjennomgå hvert enkelt av de 8 identifiserte nøkkeltallene og forklare hvorfor akkurat disse anses som de kritiske nøkkeltallene å rapportere. Først vil vi imidlertid forklare to aspekter ved rapporteringen som er helt vesentlige for å få en korrekt og sammenlignbar rapportering på tvers av bedrifter og på tvers av land:

**- Rapportering av eliminerings separat som «eget land»**

Den enkelte bedrift har gjennom sine transaksjoner fordelt inntekter og kostnader mellom de ulike selskapene i konsernet eller de ulike delene av bedriften på den måten konsernet/bedriften mener er korrekt. Dette medfører at det oppstår en fortjeneste (eller et tap) i hvert enkelt land. Det er denne fortjenesten eller tapet (inntekter minus kostnader) sammen med investeringer, produksjonsvolum for utvinningselskaper, antall ansatte og beregnet betalbar inntektsskatt/betalbar skatt 1.1./betalbar skatt 31.12. som viser omfanget og resultatet av bedriftens aktivitet i det enkelte land. Rapportering av hvert enkelt land i en land-for-land rapportering må derfor skje før eliminerings, og ikke etter eliminerings. Det er derfor naturlig at eliminerings rapporteres som «et eget land» slik at de enkelte landene og eliminerings separat til sammen kan summeres opp til og kontrolleres mot hovedregnskapslinjene i regnskapsrapporteringen.

- **Ikke dobbeltrapportering av investeringer ved å inkludere avskrivninger**

Det ligger allerede inne i ULLR-rapporteringen at bedriften etter forskriften skal rapportere investeringer. Når investeringer er rapportert så blir det en unødvendig dobbeltrapportering dersom regnskapsmessige avskrivninger inkluderes i rapportering av kostnader land for land. Inntekter minus kostnader skal til sammen summere seg til EBITDA, dvs. Earnings Before Interest, Tax and Depreciation and Amortization (inntekt før renter, skatt og avskrivninger). EBITDA er en standardstørrelse som, når man summerer de enkelte landene og eliminerer, skal kunne kontrolleres mot rapportert EBITDA på konsernnivå/for hele bedriften.

For alle praktiske formål skal ULLR-rapporteringen derfor bestå av kontantpostene (inntekter og kostnader) i et regnskap, slik LLR-rapporteringen består av alle kontantstrømmer (uansett form) fra bedriften til ulike lands myndigheter.

**(1) Investeringer**

Teoretisk sett skulle investeringer vært egenkapitalinvesteringen et selskap gjør, siden lånefinansiering av investeringer går netto i null for selskapet (lån tilbakebetales til samme beløp som det ble tatt opp og rentekostnader skal ikke inngå i kostnader). **Inntil det foreligger regnskapsstandarder på dette området, så er det enkleste at de investeringer som rapporteres i ULLR er de som inngår som investeringer i kontantstrømanalysen.** For kontantstrømanalysen foreligger det regnskapsstandarder som gjør at rapportering av investeringer blir standardisert på tvers av selskaper.

Investeringer er både kjøp (og salg) av driftsmidler og kjøp (og salg) av aksjer og andeler og eventuelt andre utbetalinger for varer og tjenester som er balanseført i regnskapet og som er tilknyttet investeringsaktivitetene. Den som rapporterer etter ULLR skal normalt ikke behøve å gjøre noen tilpasninger eller kommentere investeringer dersom investeringene land for land pluss eliminerer summerer seg til investeringer i kontantstrømanalysen. Dersom det er avvik i forhold til investeringer i kontantstrøm-analysen, bør dette kommenteres.

Investeringer vil bestå av følgende tre elementer:

- direkte investeringer en bedrift gjør i et land gjennom et fast driftssted
- indirekte investeringer en bedrift gjør i et land gjennom egenkapitalfinansiering av datterselskaper
- reinvesteringer av egen kontantstrøm som datterselskaper gjør

Alle disse investeringene forventes å resultere i avkastning (fortjeneste) som enten utbetales som rentekostnad (avkastning på lån) eller utbytte (avkastning på egenkapital).

Tilbakebetaling av investert kapital fra fast driftssted eller fra datterselskap vil etter regnskapsstandarder normalt inngå som negativ investering. Kapital vil derfor forbli investert med mindre den returneres. Dersom den ikke returneres og fast driftssted eller datterselskap avvikles anses kapital som tapt (negativ avkastning).

Rentekostnader i forbindelse med lån rapporteres ikke som kostnad fordi rentekostnader ikke er en del av EBITDA. EBITDA er inntekt før renter, skatt og avskrivninger. Hvorfor er det ikke viktig å rapportere rentekostnader? Det er på grunn av flere forhold:

- EBITDA er «kontantfortjeneste» som er tilgjengelig for flere forskjellige formål: reinvestering, betaling av skatt, betaling av renter eller betaling av utbytte. Reinvestering inngår i ULLR-rapporteringen. Betaling av skatt inngår i LLR-rapporteringen. Gjenstående del av EBITDA vil derfor ha gått til betaling av renter og utbytte.
- Renter internt i et konsern blir et nullsumspill. I et internt selskap som mottar renter vil man få EBITDA pluss renter, mens i et annet internt selskap som betaler renter vil man få EBITDA minus renter. Renter betalt minus renter mottatt går i null.



- Normalt vil ubeskattet renteinntekt i et (lavskatte)land pluss skattefradrag oppnådd på rentekostnad i et (høyskatte)land sjelden overstige avkastnings-kravet til egenkapitalen. Dette vil normalt bety to ting: (1) nødvendig egenkapitalinvestering går ned som følge av (intern) gjeld (mindre kapital som trenger avkastning) og (2) forrentning av den faktisk innskutte egenkapitalen går opp (lånekapital er normalt rimeligere enn egenkapitalfinansiering). Effekten er at det blir lettere å oppnå tilfredsstillende avkastning på investeringen.
- For den enkelte myndighet så er fradragsrett for renter ikke et problem å håndtere. Det finnes god praksis internasjonalt for å avskjære for høye renter, begrense fradragsrett for renter basert på tynn kapitalisering og for øvrig gode muligheter for det enkelte lands myndighet til å bestemme størrelsen på rentefradrag som aksepteres mot inntektslikningen. Renter er derfor i stor grad et spørsmål for skattemyndighetene og hører ikke hjemme i en åpen ULLR.

Ovenstående er begrunnelsen for hvorfor det under et tidligere punkt ble påpekt at «b) Rentekostnad - Denne informasjonen hører inn under skatterapportering, ikke åpen ULLR.». Rapportering av renter kan derfor i en åpen ULLR mer fremstå som «støy» enn som en reell informasjonskilde. Når det er sagt – dersom en bedrift inkluderer renteinntekter under inntekter og dermed som del av EBITDA, så må de ta inn tilsvarende rentekostnad under kostnader i andre land slik at EBITDA forblir upåvirket.

## **(2) (Salgs)inntekt**

Det er i forskriften spesifisert at bedrifter skal rapportere salgsinntekt under ULLR. I utgangspunktet burde «salgs» i salgsinntekt vært fjernet. Bedriftene bør rapportere alle inntekter som inngår i EBITDA, uansett om dette skyldes inntekt fra salg, inntekt fra derivatkontrakter, inntekter fra salg av driftsmidler eller andre inntekter. Er inntekten en del av EBITDA, så skal den rapporteres. Er inntekten ikke en del av EBITDA, slik som renteinntekter normalt ikke er, så skal den heller ikke rapporteres. Se begrunnelse ovenfor.

Det skal aldri rapporteres inntekter i noe land etter eliminering. Det vil si at inntekter som er allokert til et land gjennom transaksjoner skal rapporteres fullstendig. Eventuelle elimineringer som påvirker landets inntekt i forbindelse med konsolidering inn i konsernregnskapet skal aldri påvirke inntekten i land-for-land rapporteringen. I stedet for skal inntektselimineringer rapporteres samlet på samme måte som enkeltland rapporteres. Det vil i praksis si tilsvarende som «et eget land». Er land rapportert i kolonner, så skal elimineringer rapporteres samlet i en separat kolonne. Er land rapportert i rader, så skal elimineringer rapporteres samlet i en separat rad.

Det eneste normale unntaket til hovedregelen ovenfor er dersom elimineringer må gjennomføres både før og etter EBITDA fordi det i det ene regnskapet er en post før EBITDA mens i det andre regnskapet er tilsvarende post etter EBITDA. I slike tilfeller endrer elimineringen EBITDA (inntekter minus kostnader) i konsernet i forhold til dersom man summerer EBITDA på alle bedrifter som inngår i konsolideringen. Slike elimineringer må rapporteres samlet i en egen kolonne. Bedrifter som har slike elimineringer må da splitte rapportering av elimineringer i to kolonner eller to rader (avhengig av hvordan land rapporteres i oppsettet).

Bedrifter som rapporterer både inntekten og kostnaden i interne transaksjoner utenfor EBITDA, og disse ikke er renteinntekter og rentekostnader, må rapportere inntekter og kostnader som inngår i EBITDA og på en separat linje inntekter og kostnader som ikke inngår i EBITDA. Dette må gjøres for at rapporteringen skal bli sammenlignbar bedrifter imellom. Ethvert forsøk på å holde internt transaksjoner utenfor inntekter og kostnader og samtidig ikke rapportere dem på egen linje må ansees som sabotasje av rapporteringen fordi målet med rapporteringen er sammenlignbarhet, og unnlattelse av å rapportere elementer som normalt er inkludert i EBITDA ødelegger i praksis sammenlignbarheten.

### **(3) Produksjonsvolum** (relevant kun for utvinningsselskaper mv)

For de fleste bedrifter vil det ikke være relevant å rapportere produksjonsvolum fordi bedriftene ikke driver primærproduksjon. Med primærproduksjon menes (1) utvinning av ikke-fornybare ressurser eller (2) produksjon av sårbare fornybare ressurser.

Ikke-fornybare ressurser inkluderer blant annet kull, olje, gass, metaller, mineraler og sjeldne jordarter. Det har ingen betydning om utvinningen skjer innenfor et lands jurisdiksjon eller om utvinningen foregår i internasjonalt farvann.

Sårbare fornybare ressurser inkluderer foreløpig bare skogavvirking. I en bærekraft-sammenheng bør imidlertid bedrifter forvente at også fiske inkluderes over tid på grunn av tendensen til overfiske når en fiskeressurs først gjøres til gjenstand for fangst.

Der det produseres mer enn en type ressurs, bør produksjonsvolum oppgis for hver type. Dette skyldes at statistikk på området har vesentlige mangler og feilkilder for de fleste land. I en bærekraft-sammenheng er det avgjørende å frembringe god statistikk ned på produksjon av den enkelte råvare og i hvilken totalsammenheng et slikt ressursuttak skjer i – som biprodukt til annen produksjon eller som hovedressurs. For å ha en bærekraftig forvaltning er informasjon på dette nivået helt essensielt. Samtidig er rapportering av produksjonsvolum ned på den enkelte type med på å gi investorer og andre et mer nyansert bilde av bedriftens inntekter.

### **(4) Kostnader**

Akkurat som for inntekter, så bør bedriftene rapportere alle kostnader som inngår i EBITDA, uansett om dette er varekostnader, lønnskostnader, andre driftskostnader, administrasjon mv. Er kostnaden en del av EBITDA, så skal den rapporteres. Er kostnaden ikke en del av EBITDA, slik som rentekostnader normalt ikke er, så skal den heller ikke rapporteres. Se tilsvarende diskusjon om inntekter ovenfor. Det skal aldri rapporteres kostnader i noe land etter eliminering. Det vil si at kostnader som er allokert til et land gjennom transaksjoner skal rapporteres fullstendig. Eventuelle elimineringer som påvirker landets kostnad i forbindelse med konsolidering inn i konsernregnskapet skal aldri påvirke kostnaden. I stedet skal kostnadselimineringer, på samme måte som inntektselimineringer, rapporteres samlet med resten av elimineringene.

Det eneste normale unntaket til hovedregelen ovenfor er dersom elimineringer må gjennomføres både før og etter EBITDA fordi det i det ene regnskapet er en post før EBITDA mens i det andre regnskapet er tilsvarende post etter EBITDA. I slike tilfeller endrer elimineringen EBITDA (inntekter minus kostnader) i konsernet i forhold til dersom man summerer EBITDA på alle bedrifter som inngår i konsolideringen. Slike elimineringer må rapporteres samlet i en egen kolonne, separat fra øvrige elimineringer. Målet med rapporteringen er hele tiden sammenlignbarhet. Så lenge kostnader rapporteres på en slik måte at EBITDA blir sammenlignbar på tvers av bedrifter og industrier, så er målet oppnådd. Se for øvrig diskusjonen under inntekter ovenfor.

### **(5) Antall ansatte**

Hvor mange ansatte bedriften har i hvert enkelt land er en nøkkelinformasjon i forhold til analyser og statistikk. Det er ønskelig at det er antall årsverk som rapporteres, og det er dette som bør rapporteres for utvinningsselskaper og skogindustri etter LLR-forskriften. Slik informasjon er ikke alltid tilgjengelig på en uniform basis på tvers av bedrifter, industrier og land. Den nest beste løsningen vil derfor være å benytte bedriftenes eksisterende informasjon om antall ansatte. Dette er en uniformt tilgjengelig informasjon i alle industrier. Samtidig signaliserer det at en person er ansatt at dette er arbeidskraft av lengre varighet som ikke varierer med konjunktorene. Det betyr at antall ansatte i mange sammenhenger er like interessant for analyseformål som antall årsverk, og i statistikk-sammenheng så blir da risikoen for dobbelt-telling minimert ved å fokusere på antall ansatte. Årsverk kunne potensielt blitt talt både i

den bedriften årsverket faktisk er utført (innleid) og i den bedriften som har bidratt til årsverket (ansatt). Det er en liten mengde personer som har flere jobber, men sannsynligheten for at de har jobb i flere bedrifter innen samme industri er helt minimal fordi de fleste bedrifter ikke ansetter personer som også har jobb i et konkurrerende selskap.

Inntil antall årsverk blir standard rapportering i alle industrier, er antall ansatte derfor også et godt mål på hvor mange personer som skaffer sin langsiktige hovedinntekt fra de aktuelle bedriftene. Det er heller ikke de perifere ansatte som er mest interessant, men derimot hvor hovedmengden ansatte har sitt virke. Det er ansatte ved utløpet av regnskapsåret som normalt samles inn, og det er derfor være naturlig at det er samme informasjon som rapporteres land for land. Det må angis om det rapporteres antall ansatte eller om bedriften har gått over til å rapportere antall årsverk land for land.

#### **(6) Beregnet betalbar inntektsskatt**

Forskrift om land-for-land rapportering §5, 3. ledd punkt g) angir at rapporteringspliktige skal rapportere «inntektsskatt i regnskapsåret som beregnet av den skattepliktiges overskudd eller underskudd i regnskapsåret». Problemet med denne bestemmelsen er at den er flertydig. Land-for-land rapportering handler om betalte skatter, og det vil derfor være naturlig å tolke teksten som at det er beregnet betalbar inntektsskatt som er ment i forskriftens §5, 3. ledd punkt g). Samtidig er ordlyden slik at det kan tolkes som om det er årets beregnede skatt på overskudd eller underskudd som skal rapporteres, og denne skatten inneholder også et utsatt skatt element som ikke hører hjemme i en land-for-land rapportering. Målet med innføring av LLR er å rapportere om betalinger til myndigheter og informasjonen om kontekst som ULLR gir må derfor adressere konteksten til betalinger. Forskriften bør derfor på dette punktet avklares til å bety «betalbar inntektsskatt i regnskapsåret som beregnet av skattepliktig overskudd». Bedrifter som frivillig starter å rapportere LLR og ULLR bør rapportere hva som er beregnet i betalbar inntektsskatt for året for at det skal være konsistens i det rapporterte tallmaterialet.

#### **(7) Betalbar skatt 1.1 og (8) Betalbar skatt 31.12.**

Sammenhengen mellom betalbar beregnet inntektsskatt i ULLR og betalt skatt til myndighetene går via avsatt betalbar skatt i begynnelsen og i slutten av regnskapsåret. For bedrifter med avvikende regnskapsår må derfor 1.1. og 31.12 tolkes som begynnelsen og slutten av regnskapsåret.

Sammenhengen er som følger:

Betalbar skatt 1.1 + årets betalbare inntektsskatt – Betalbar skatt 31.12 = betalt skatt.

Denne sammenhengen er koblingen mellom regnskapet/ULLR og land-for-land/LLR rapporteringen av skatter. LLR rapporteringen av skatter inneholder imidlertid mange flere typer skatter enn inntektsskatter, og derfor skal ovenstående sammenheng kun stemme overens med «skatter og avgifter som pålegges foretakets inntekt, produksjon eller resultat» slik definert i forskriftens §3, 5. punkt, underpunkt b). Dersom betalt skatt etter ULLR ikke stemmer overens med betalt skatt etter underpunkt b) i LLR-rapporteringen så bør dette kommenteres i LLR-rapporteringen.

## 7. HVA ER BESTE PRAKSIS?

Beste praksis vil være å

- Rapportere LLR i tilknytning til årsregnskapet. Dette gjøres blant annet av Equinor. Forskriften krever per i dag at det lages en egen rapport for betaling til myndigheter, men en slik rapport separat fra årsregnskapet betyr at informasjonen er mindre tilgjengelig for regnskapsbrukere enn dersom informasjonen rapporteres i samme rapport som årsregnskapet. En slik felles rapport begrenser også kostnaden ved rapportering og distribusjon.
- Rapportere ULLR som note til regnskapet. Dette gjøres foreløpig ikke fordi forskriften ikke krever ULLR som noteopplysning. ULLR er imidlertid regnskapsinformasjon og bør inn som noteopplysning. Dette er vesentlig for at ULLR skal, når man summerer opp enkeltlandene + elimineringer, stemme overens med nøkkeltall i regnskapet.

Beste praksis er å rapportere alle de 8 nøkkeltallene samlet og ikke spre dem utover i ulike rapporter. Dette for å bistå leseren i å se sammenhenger på tvers av land og for å lette innsamling av informasjon til analyser og statistikk.

Når det gjelder de enkelte nøkkeltallene så er beste praksis:

For investeringer må både investeringer i fast driftssted, i innskutt egenkapital og reinvestert kontantstrøm i datterselskaper rapporteres. Investeringer skal normalt kunne summeres opp til investeringer i kontantstrømanalysen i finansregnskapet, og avvik fra dette bør derfor kommenteres.

For produksjon må produksjonsvolum rapporteres per type produksjon uten unntak for å sikre korrekt innsamling av denne informasjonen for statistikkformål.

Inntekter og kostnader må rapporteres på en slik måte at enkeltland fremstår uten elimineringer og elimineringer rapporteres i egen kolonne. Det er viktig at resultatet av inntekter minus kostnader, EBITDA, er sammenlignbart på tvers av selskaper, og elimineringer hvor den ene siden er inkludert i EBITDA og den andre siden ikke er inkludert i EBITDA rapporteres separat fra øvrige elimineringer slik at samlet EBITDA justert for disse elimineringsene stemmer overens med EBITDA i resultatregnskapet. For at inntekter minus kostnader skal gi EBITDA så må kostnader ikke inkludere avskrivninger. Dette stemmer overens med at investeringer rapporteres, og dermed skal ikke investeringer telles dobbelt ved at avskrivninger inkluderes i kostnader.

Beste praksis for antall ansatte i utvinningsindustri og skogindustri (rapporterings-pliktige etter land-for-land forskriften) er å rapportere antall årsverk. Siden forskriften angir antall ansatte er det tolkningsrom for om det er antall fysiske ansatte eller antall ansatte i form av årsverk. Rapporteringspliktige må derfor angi hva som rapporteres.

Beste praksis for bedrifter som rapporterer LLR og ULLR frivillig er å benytte det som er industrinorm. Normalt vil det bety at det er antall fysisk ansatte som rapporteres, og det er først naturlig å gå over til antall årsverk når og dersom rapportering blir obligatorisk og angir spesifikt at det er antall årsverk som skal rapporteres.

Beste praksis er å forstå «inntektsskatt beregnet» som betalbar inntektsskatt beregnet. Beste praksis er også å inkludere betalbar skatt i balansen ved inngangen og utgangen av regnskapsåret slik at inntektsskatt etter regnskapet og ULLR-rapporteringen kan avstemmes med betalt skatt etter LLR-rapporteringen.

Det er fullt mulig å rapportere mer enn dette land for land, men det bør i så tilfelle være basert på at det utvikles bransjestandarder eller god regnskapsskikk som utvikler rapporteringen i slik retning.

Det er ikke beste praksis å rapportere mindre enn disse 8 nøkkeltallene, selv om offentlige pålegg krever mindre informasjon enn dette. Årsaken til dette er at det er vektige argumenter bak hvert av de 8 nøkkeltallene, og det er vektige argumenter bak en standardisering av minimumsinformasjonen som er nødvendig i en ULLR rapportering for at den skal fungere som kontekst til LLR rapporteringen av betalinger til myndigheter.

I sum vil en slik rapportering bidra til å fremme bedre statistikk på tvers av land, og slik bidra til FNs målsetting for bærekraftsmål.

To av FNs bærekraftsmål understreker betydningen av skatt og kapitalflukt for bærekraftig utvikling, særlig for å redusere ulikhet både mellom og innad i land, og for å bygge fredelige og inkluderende samfunn. FN har bedt privat sektor om å bidra til å iverksette tiltak og sikre samhandling på tvers av offentlig og privat sektor og i samhandling med organisasjoner for sivilt samfunn. Rollen til næringslivet er svært viktig.

## 8. REFERANSER

For mer informasjon om utvidet land for land rapportering viser vi til nettsidene til Publish What You Pay Norway (PWYP Norge):

**<http://www.publishwhatyoupay.no>.**

Utvidet land-for-land rapportering er opprinnelig basert på en rapport fra PWYP Norge: «An extended country-by-country reporting standard. A policy proposal to the EU. Vol 2” – Forfatter Richard Murphy, redigert av Frian Aarsnes, PWYP Norge, November 2013.

Denne rapporten forventer vi å få oppdatert i løpet av 2020 slik at ULLR blir sammenlignet med andre initiativ som diskuteres i dag for å forstå på hvilken måte de skiller seg fra hverandre.

# Rapporter med analyser av ULLR i Norge fra 2014 til 2017 (2018-rapporten følger om kort tid)



## Nedstrømstall forurenses oppstrømstall (2015)

- Nedstrømstallene i Statoil sin land-for-land rapport om oppstrømstall gjør at rapporteringen ikke er transparent.
- Ved å rapportere på bare kjøp av varer og tjenester og ikke hele kostnaden, skapes høyere fortjeneste enn hva tilfellet er for utvinningsvirksomhet (oppstrøms).
- Statoils rapportering er så misledende at Statoil bør publisere en ny rapport med korrekte tall for oppstrømsaktiviteter.



## Det Statoil rapporterte og det Statoil burde ha rapportert (2016)

- Statoil rapporterte på minimum åpenhetskrav, kalt land-for-land rapportering, på en halv side i sin bærekraftsrapport for 2014.
- PWYP Norge viser at Statoil kunne lett ha rapportert på et meningsfullt åpenhetskrav, kalt utvidet land-for-land rapportering, på en side.
- Når selskaper kan presentere sin land-for-land tilstedeværelse på en side, hvorfor vil ikke politikere kreve det av selskaper?



## Hullene blir mindre (2017)

- Statoils land-for-land rapport blir bedre og bedre. Det er positivt at LLR- informasjonen nå rapporteres sammen med regnskapet.
- Det er fortsatt ikke en fullstendig rapport på ett sted. En leser må samle tall fra flere steder for å se hele bildet.
- Det er fortsatt ikke mulig å forene skatt i regnskapet med betalt skatt per land.



## Svakheterne i forskriften er tydelige ...men lovgiver sover (2018)

- Det er svært positivt at Statoil rapporterer land-for-land informasjon sammen med årsregnskapet, og lovgiver bør sørge for at dette blir standard.
- Statoil rapporterer fortsatt ikke eliminerings separert, men her er det lovgiver som må endre forskriften for å få en meningsfull rapportering.
- Det er fortsatt ikke mulig å benytte formelen 1.1. skatt + betalbar skatt – 31.12. skatt til å avstemme skatt i regnskapet mot betalt skatt.



@PWYPNorway



facebook.com/PWYPNorway



YouTube PublishWhatYouPay Norway

PWYP Norge er den norske avdelingen i et globalt nettverk som består av rundt 800 organisasjoner fra omtrent 70 ressursrike land i verden. Vi arbeider for finansiell åpenhet i utvinningsindustrien slik at land kan mobilisere egenkapital for en bærekraftig utvikling.

ISBN 978-82-93212-86-7

**PWYP**  
NORWAY 

Making Transparency Possible