

## Land-for-land-rapportering

Stortinget vedtok i desember lovregler om land-for-land-rapportering for foretak innen utvinningsindustrien og skogsdrift innen ikke-beplantet skog etter forslag fremmet i Prop. 1 LS (2013–2014). Rapporteringsplikten er innført ved ny § 3–3d i regnskapsloven. Finansdepartementet fastsatte 20. desember 2013 forskrift med utfyllende regler.

Artikkelen er forfattet av:



Siviløkonom/statsautorisert revisor (NHH)  
**Mette Herdlevær**  
Partner, Deloitte



Siviløkonom (NHH)  
**Jon Henry Rosseland**  
Manager, Tax Management  
Consulting, Deloitte

forhold. I tillegg oppstilles unntak dersom det utarbeides rapportering etter tilsvarende utenlandsk regelverk.

### Hva går det nye lovkravet ut på?

LLR innebærer at foretak pålegges å rapportere enkelte finansielle og operasjonelle opplysninger fordelt på de landene hvor foretakene har sin virksomhet. Rapporteringen omfatter betalinger som enkeltstående eller sammenhengende overstiger kr 800 000 pr. år. Finansdepartementets forskrift for LLR i Norge er utarbeidet med utgangspunkt i EUs forslag til nytt konsolidert regnskapsdirektiv («kompromissforslaget<sup>1</sup>»), men med tidligere implementering og noe utvidede rapporteringskrav. Tabell 1 viser en sammenstilling av kravene etter EUs kompromissforslag og Finansdepartementets forskrift.

Tabell 1 Sammenstilling av kravene etter EUs kompromissforslag og Finansdepartementets forskrift.

Land-for-land-rapportering (LLR) skal inneholde informasjon om betalinger til myndigheter og enkelte andre virksomhetsrelaterte opplysninger. Hensikten med de nye rapporteringsreglene er å bidra til større åpenhet rundt utvinnings- og skogsdriftsindustriens virksomhet i de enkelte land, og dermed også bidra til styrket demokratisk kontroll med forvaltningen av inntektene fra respektive lands naturressurser.

### Hvem omfattes?

Regnskapspliktige foretak som anses som «store» etter terskelverdier i EUs nye regnskapsdirektiv, og utstedere av noterte verdipapirer som driver virksomhet innen utvinningsindustrien eller skogsdrift innen ikke-beplantet skog, skal utarbeide og offentliggjøre en årlig rapport om sin virksomhet. Næringskodebegrepet vil være styrende for avgrensning av rapporteringspliktige selskaper.

Med «store foretak» menes foretak som på balansedagen overstiger minst to av følgende terskelverdier:

- salgsinntekt på mer enn 320 mill. kroner,
- balanse på mer enn 160 mill. kroner, eller
- gjennomsnittlig antall ansatte gjennom regnskapsåret over 250.

Det er angitt enkelte unntak fra rapporteringsplikten, primært knyttet til konsern-

	EUs kompromissforslag	Finansdepartementets LLR-forskrift
Betalinger til myndigheter (både i naturalia og penger, oppgis i verdi, og når relevant, i mengde). Brytes ned på prosjektnivå når relevant.	Produksjon som avgis til myndighet («Production entitlement»)	Produksjon som avgis til myndighet, herunder finansielle instrumenter som gir rett til produksjon eller produksjonens verdi
	Skatt som pålegges foretakets inntekt, produksjon eller resultat, unntatt skatter som pålegges forbruk, for eksempel merverdiavgift, inntektsskatt for personer eller omsetningsavgift	Skatt og avgifter som pålegges foretakets inntekt, produksjon eller resultat, unntatt skatter og avgifter som pålegges forbruk, for eksempel merverdiavgift, inntektsskatt for personer eller omsetningsavgift
	Royaltyer	Royaltyer
	Utbytter	Utbytter
	Signatur-, funn- og produksjonsbonuser	Signatur-, funn- og produksjonsbonuser
	Lisensgebyr, leiegebyr, adgangsgesbyr og andre vederlag for lisenser og/eller konsesjoner	Lisensgebyr, leiegebyr, adgangsgesbyr og andre vederlag for lisenser og/eller konsesjoner
	Betaling for forbedret infrastruktur	Betaling for forbedret infrastruktur
Andre virksomhetsopplysninger. (Utvidede i Finansdepartementets forskrift)	n/a	Aksjer, andeler eller andre eierrettigheter som myndighetene får i foretaket eller i foretakets datterselskap eller i nærstående parter til foretaket, jf. rskl. § 7–30b
		Investeringer
		Salgsinntekt
		Produksjonsvolum
		Kjøp av varer og tjenester
		Rentekostnad til andre foretak i samme konsern som er hjemmehørende i andre jurisdiksjoner enn foretaket
		I konsernrapport: Opplysninger om hvor eventuelle datterselskaper er hjemmehørende, antall ansatte i de enkelte datterselskapene og hvert enkelt datterselskaps rentekostnad til andre foretak i samme konsern som er hjemmehørende i andre jurisdiksjoner enn foretaket

<sup>1</sup> Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013. (<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:182:0019:0076:EN:PDF>). Nasjonale regler som gjennomfører nytt regnskapsdirektiv skal være gjennomført i EU-landene innen 20. juli 2015. Kapittel 10 om LLR antas å være EØS-relevant.

Opplysninger om betalinger til myndigheter skal som hovedregel brytes ned på prosjektnivå. I mange land ilignes imidlertid ikke skatter på prosjektnivå, men på selskapsnivå, og det vil i slike tilfeller ikke være krav om at skattebetalingene allokteres til prosjekt.

Formålet med Finansdepartementets utvidede krav om andre virksomhetsrelaterte opplysninger, er å sette rapporteringen av skattebetalinger inn i en sammenheng med andre økonomiske størrelser. Uten å sette rapportering av skatter og avgifter inn i en slik sammenheng, vil den bare i begrenset grad kunne si noe om det selskapene tar ut og betaler for å utnytte ressurser i vertslandet er rimelig i forhold til virksomheten som drives. Det stilles for øvrig ikke krav om at informasjonen som følger av de utvidede kravene skal brytes ned på prosjekt.

Et flertall i Stortinget anmodet regjeringen om å sikre at LLR-regelverket bidrar til å synliggjøre uønsket skattetilpasning. For å ivareta dette hensynet har Finansdepartementet i LLR-forskriften stilt krav om at

opplysninger om datterselskaper og rentekostnader mellom foretak i samme konsern rapporteres.

## Hvordan skal rapporteringen gjennomføres?

LLR avgis i en egen rapport separat fra foretakenes årsregnskap. Opplysningskravet om betalinger til myndigheter i LLR har et annet formål enn opplysningskravene til årsregnskapet. I tillegg vil deler av LLR-opplysningene følge kontantprinsippet, og Finansdepartementet anså det derfor som lite praktisk å innta disse opplysningene i de lovpålagte oppstillingene i årsregnskapet (resultatregnskapet og balansen) som følger andre prinsipper. Med samme begrunnelse er det heller ikke foreslått krav om avstemming mellom LLR-tallene og tallene i årsregnskapet.

Det skal opplyses i årsberetningen om hvor LLR-rapporten er offentliggjort, og regnskapsloven § 3–5 tredje ledd er endret slik at underskrift på årsberetningen også omfatter LLR når det er henvist til slik rapport i årsberetningen. Dermed er fristen for LLR-rapportering knyttet opp mot

fristen for å avlegge årsregnskap. LLR skal sendes til Regnskapsregisteret sammen med årsregnskapet og årsberetning, det vil si senest én måned etter fastsetting av årsregnskapet.

Verdipapirhandelloven er også endret slik at den omfatter LLR. Dette innebærer at alle utstedere som driver virksomhet innen utvinningsindustrien eller skogsdrift innen ikke-beplantet skog omfattes av rapporteringskravene, selv om de ikke er underlagt norsk regnskapslov. Etter verdipapirhandelloven skal utstederens årsrapport inneholde en erklæring fra de personene som er ansvarlige for LLR hos utstederen. Erklæringen skal angi navn og stillingsbetegnelse på ansvarlige personer, og en bekreftelse på at LLR-rapporten etter beste overbevisning er utarbeidet i samsvar med kravene i lov og forskrift. Krav om tilsvarende erklæring er foreløpig ikke tatt inn i regnskapsloven, slik at det for øyeblikket fremkommer en forskjell mellom krav til utstedere og ikke-utstedere.

Ved at erklæringen er tatt inn i årsrapporten for utstedere, følger krav om offentlig-



## IFR Academy

### International Financial Reporting Academy

*Et opplæringstilbud i IFRS (IAS)*

**Kursstart:**  
**23. april 2014**

**Sted:**  
**Oslo**

**Påmeldingsfrist:**  
**28. mars 2014**

For mer informasjon og påmelding:  
**[regnskapstiftelsen.no](http://regnskapstiftelsen.no)**

**IFRS ikke bare for børsnoterte selskaper!**

Alle foretak i Norge kan velge å avlegge regnskap etter de internasjonale regnskapsstandardene (IFRS/IAS).

Opplæringsprogrammet holder et høyt faglig nivå og gir deltakerne en inngående forståelse for de internasjonale regnskapsstandardene og hvordan disse skal brukes.

Kurset går over syv dager. De første seks dagene går i perioden april til juni. Den siste dagen, samt mulighet for ytterligere fordypning på fem dager, går høsten 2014.



**Norsk RegnskapsStiftelse**  
*I samarbeid med:*



**ERNST & YOUNG**  
*Quality In Everything We Do*



**Deloitte.**



**pwc**



*Land-for-land-rapportering: LLR skal inneholde informasjon om betalinger til myndigheter og enkelte andre virksomhetsrelaterte opplysninger.*

gjøring av LLR de samme fristene som annen regnskapsrapportering, det vil si senest fire måneder etter utløpet av regnskapsåret. LLR skal også sendes til Finanstilsynet samtidig med offentliggjøring på samme måte som utsteders øvrige årsrapportering.

Det er ikke krav om at LLR-rapporten underlegges noen form for ekstern verifisering eller revisjon.

Reglene trer i kraft 1. januar 2014 med virkning for regnskapsår påbegynt 1. januar 2014 og senere.

## Praktiske konsekvenser

Forskriften har i liten grad gitt vurderings- og presentasjonsregler. Det vil derfor kunne oppstå en rekke spørsmål om hva som skal inkluderes i rapporteringen. For eksempel er det ikke entydig definert hva

som inngår i investeringer, salgsinntekt, kjøp av varer og tjenester, osv. Det kan videre oppstå problemstillinger knyttet til informasjonsgrunnlag, og også om hvem som skal rapportere når man deltar i felles prosjekter med andre interessenter. Det er gitt noen retningslinjer for å avgrense hvordan prosjektbegrepet skal forstås, men utfordringene rundt hvordan man kan definere prosjekter entydig er påpekt av flere høringsinstanser.

Selskapene må derfor ta stilling til innholdet i rapporteringen og en hensiktsmessig avgrensning innenfor regelverkets mulighetsrom. Det vil dermed for de fleste selskaper være naturlig at rapporteringen ledsages av en tekstlig beskrivelse av hva rapporteringen omhandler, og med forklaringer der selskapet har måttet ta valg i forhold til hvordan rapporteringen er gjennomført.

For selskaper som kun opererer i et fåtall land, vil implementeringen være relativt enkel. For større konsern er dette annerledes. Det må tas stilling til hva som skal rapporteres, format på rapporteringen, og man bør tenke gjennom hvem som er målgruppen. Det må utarbeides rapporteringsinstruksjoner og det kan være nødvendig med opplæring av organisasjonen. Rapporteringen vil kunne innebære behov for endringer i selskapets rapporteringsstruktur. Man må tilpasse ERP-/IT-systemer slik at data eller informasjon enkelt kan trekkes ut og fremstilles på en hensiktsmessig måte, og slik at man sikrer et komplett datagrunnlag.

Omsetning pr. land sammenholdt med betalbar skatt pr. land belyser ikke nødvendigvis selskapets bidrag det enkelte år; årsaken til lav betalbar skatt et enkelt år kan for eksempel skyldes fremførbare

**Maestro** har utviklet programvare for årsoppgjør til revisorer og regnskapsførere siden 1988 og har over 2000 kunder og flest registrerte årsoppgjør i bransjen. Utviklingen går fort og med Signant setter Maestro en ny standard for elektronisk signatur.

# Ledende innen programvare for årsoppgjør og elektronisk signatur

Spennet i Maestros kundemasse går fra de aller største, som BDO og PWC, til Siffer Regnskap i Lillestrøm med én lisens. Maestro legger mye stolthet og ressurser i være i fremste rekke i utvikling. Siste nytt i Maestro Årsoppgjør er en integrert analysemodul fra Lederkilden der du gjennomfører en regnskapsanalyse med risiko-vurdering.

Maestros mål er å være et naturlig førstevalg og en totalleverandør innen økonomisk programvare.

## Årsoppgjør med elektronisk signatur

Elektronisk signatur ble opprinnelig utviklet for Maestro Årsoppgjør i 2013 og en stor andel av våre kunder benytter dette i dag for å signere det offentlige regnskapet.

## Signant – elektronisk signatur tilgjengelig for alle

Signant er en portalløsning for elektronisk signering som er tilgjengelig for alle som har Buypass-kort eller BankID brikke. Løsningen har høyeste sikkerhetsnivå (4) og er blant de mest prisgunstige på markedet. Signant gjør det enkelt å signere dokumenter elektronisk, uten at du trenger å bekymre deg for scanning av utskrifter, postgang og geografiske avstander, både for enkeltpersoner så vel som større bedrifter. Med Signant ligger alt til rette for å få en prisgunstig og effektiv signatur på avtalen.

## Integrasjon i bedrifters fagsystemer

Signant kan enkelt integreres i bedriftens egne fagsystemer der det er behov for en signatur-

løsning. Vi har et sterkt fagmiljø og egen utviklingsavdeling som har kompetanse og kapasitet til å være med på større utviklingsprosjekter med elektronisk signatur.

## «Sterk signatur» etter E-signaturloven

Med Signant får du en avansert elektronisk signatur på dine PDF-dokumenter. Dette er en «sterk signatur» etter E-signaturloven, som stiller strenge krav til autentisering av både dokumentinnhold og den som signerer. Elektronisk signerte dokumenter, som kontrakter, avtaler og attestasjoner, kan ikke endres i ettertid uten at dette bryter signaturen.

## Signant støtter multisignatur

Et viktig fortrinn med Signant er støtten for multisignatur med multi e-ID i samme dokument. Det vil si at flere personer kan signere samtidig. Dette er den nye standarden for signerte dokumenter og det kan vises og valideres i Adobe PDF Reader.



Send



Signér



Hent signert dokument

## Lyst til å vite mer?

Ta kontakt med oss på telefon **02575** eller [salg@maestro.no](mailto:salg@maestro.no)

# Regnskap

underskudd fra tidligere år. Selskapene kan derfor også ønske å knytte noen kommentarer til talloppstillingene slik de fremkommer. Enkelte selskaper vil også finne det hensiktsmessig å utarbeide en avstemming av rapporteringen mot årsregnskapet selv om dette ikke er et krav etter forskriften.

Etter regnskapsloven er det lagt opp til at underskrift på årsrapporten også dekker ansvaret for LLR-rapporten. Det må antas at styret vil være opptatt av at det er etablert rutiner og prosesser som er etterprøvbare og vel dokumenterte. Utarbeidelsen av de to rapportene må koordineres slik at tidsplanen for årsregnskapsavleggelse også dekker LLR. Enkelte kan også ønske en form for gjennomgang fra revisor, som i tilfelle må planlegges.

En vellykket implementering krever derfor at selskapene utarbeider en detaljert plan. Hovedelementer i en slik plan er illustrert i tabell 2.

Tabell 2 Viktige steg for vellykket implementering

Forankre LLR i selskapets styre og ledelse
Involvere relevante deler i organisasjonen (Corporate Social Responsibility-funksjonen (CSR), skatteavdeling, regnskapsavdeling, IT, øvrig organisasjon.)
Utarbeide detaljert tidsplan
Utvikle format på rapportering, avklare innhold og omfang, herunder avklare hvordan kontantbetalinger skal registreres
Implementere nødvendige endringer i systemer og rapportering for å sikre riktig datafangst
Utarbeide veiledninger og oppdatere rapporteringspakker
Opplæring
Testkjøring
Kvalitetssikringsrutiner

## Videre utvikling

I Prop. 1 LS (2013–2014) gir departementet uttrykk for at LLR-regelverket skal evalueres etter tre år slik at norske erfaringer og posisjoner eventuelt kan spilles inn overfor EU-kommisjonen i forbindelse med deres evaluering av eget LLR-regelverk. Finansdepartementet har signalisert at de i evalueringen vil utrede nærmere hvordan LLR-regelverket ytterligere kan bidra til å synliggjøre uønsket skattetilpasning. Behovet for ytterligere rapporteringskrav med hensyn til foretakets virksomhet i andre jurisdiksjoner enn der utvinningen finner sted og behovet for andre relevante rapporteringsposter, skal særskilt vurderes. Mange har gitt uttrykk for at LLR bør

utvides til å omfatte andre bransjer, som bank-, anleggs- og telekommunikasjonsvirksomhet. Nasjonale myndigheter over hele verden er opptatt av at næringslivet skal ta samfunnsansvar og at det skal være sammenheng mellom de verdiene som skapes i et land og hvordan landet får sin del av denne verdiskapingen. Det pågår initiativer i mange land som kan føre til endringer i de norske kravene fremover.

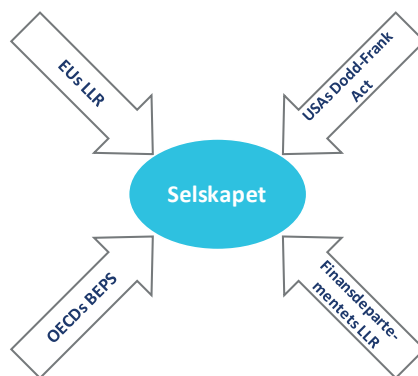
Etter den første perioden vil man også kunne vurdere behov for presiseringer og avklaringer av rapporteringskravene dersom det viser seg at praksis utvikler seg uensartet. Videre er det naturlig at det evalueres om det skal stilles krav til en form for ekstern verifikasjon. Selskapenes bidrag i evalueringsrunden vil være av stor betydning og vil kunne påvirke fremtidig utvikling.

## Andre initiativer og frivillig rapportering

Foreløpig er det forventet at pliktig LLR kun vil omfatte et begrenset antall selskaper i Norge. Selv om LLR er rettet mot selskaper innen utvinningsindustrien og skogdrift, erfarer vi imidlertid at stadig flere selskaper i andre sektorer signaliserer at de ønsker å gjennomføre en form for land-for-land-rapportering. Denne typen frivillige initiativer er ofte drevet av Corporate Social Responsibility-funksjoner i selskapene og har som regel til formål å styrke selskapets etiske profil gjennom å skape mer åpenhet rundt selskapets bidrag til samfunnet.

For å gi en meningsfull rapportering vil det også ved frivillig rapportering være nødvendig å utarbeide en gjennomtenkt plan i forhold til hva som skal rapporteres, hvem rapporteringen retter seg mot og ikke minst hvordan det skal rapporteres.

For noen selskaper kan det i tillegg til å rapportere etter LLR-forskriften også være aktuelt å rapportere i henhold til andre land-for-land-rapporteringsinitiativer, som OECDs handlingsplan for Base Erosion and Profit Shifting Action 13 eller USAs Dodd-Frank Act hvor informasjonskravet i begge tilfeller avviker noe fra kravene i LLR. For selskaper som rapporterer i henhold til mer enn ett av disse initiativene, vil det også være nødvendig å vurdere om og eventuelt hvordan informasjonen skal konsolideres/sammenstilles.



Figur 1

Med ulike krav i ulike initiativer er det behov for å vurdere om / eventuelt hvordan informasjon skal konsolideres/sammenstilles og presenteres for å gi best mulig informasjon og ikke fremstå inkonsistent.

Land-for-land-rapportering er ikke en beslutning som kan tas alene av en CSR-avdeling, en skatteavdeling eller tilsvarende, den må forankres i selskapsledelsen. Vi oppfordrer derfor selskaper til å gjennomføre en strategisk vurdering av hva og til hvem det skal rapporteres, samt en operasjonell vurdering av hvordan rapporteringen best kan gjennomføres i praksis med eventuelle tilhørende testrunder for å sikre et best mulig datagrunnlag.

## Avsluttende kommentarer

Den norske forskriften krever mer detaljert informasjon av selskaper innen utvinningsindustrien enn vi foreløpig finner i noen andre land. Ved tidlig implementering vinner man erfaring som kan bidra til å påvirke utviklingen av regelverket innenfor EU. Vi velger å tro at det på lang sikt vil være slik at god rapportering og åpenhet om denne typen informasjon vil gi et konkurransefortrinn, og at det vil være positivt for Norge og norske virksomheter å stå frem som et forbilde for andre land på dette området. På sikt er det å håpe at man kan få en harmonisering av rapporteringskravene mellom ulike jurisdiksjoner og initiativer, slik at man minimerer rapporteringsbyrden for selskapene.



## Revisorforeningen anbefaler Storebrand til sine medlemmer

Som medlem i Revisorforeningen får din bedrift gunstige betingelser på tjenstepensjon og forsikring i Storebrand.

Du får anbefalinger og gode løsninger som er tilpasset din bedrift og de ansatte. Gjennom kundeprogrammet Storebrand Fordel får alle ansatte god oversikt og råd om pensjon i tillegg til en rekke fordeler.

**Kontakt oss på 22 31 52 77 for et tilbud for din bedrift eller les mer på [storebrand.no/revisorforeningen](https://storebrand.no/revisorforeningen)**