

OUTSIDEREN

LAND-FOR-LAND-RAPPORTERINGENS VEI MOT EN INTERNASJONAL REGNSKAPSREVOLUSJON



PETER HENRIKSEN RINGSTAD

Peter Henriksen Ringstad er rådgiver i Tax Justice Network – Norge. Han er utdannet statsviter fra Universitet i Oslo.

Epost: peter@taxjustice.no

Denne artikkelen gir en kort oppsummering av historien til ideen om land-for-land-rapportering (LLR) og de politiske prosessene knyttet til LLR. Artikkelen ser først på det førende internasjonale standardsettende organet på regnskap, IASB, og mulighetene for å oppnå målsetningene for LLR gjennom å påvirke IASB. Deretter beskrives bakgrunnen for den økte oppmerksomheten rundt multinasjonale foretaks åpenhetsforpliktelser fra sivilsamfunnsorganisasjoner, og hvorfor en koalisjon av ulike sivilsamfunnsorganisasjoner kom sammen om å støtte en ny rapporteringsforpliktelse for multinasjonale foretak. Videre gjennomgås de ulike politiske prosessene. Avslutningsvis vil vi forsøke å se framover på hva som venter for de mange tiltakene som nå går under navnet LLR.

Nøkkelord: land-for-land-rapportering, regnskapsstandarder, OECD BEPS, IASB, EU

INNLEDNING

Utviklingen av internasjonale regnskapsstandarder er ikke akkurat et tema som ofte tas opp over middagsbordet eller over et glass vin blant venner. Temaets tørre og tekniske natur har nok vært en bidragsgivende faktor til at regnskapsstandarder lenge har vært utviklet av, for og med de som driver med regnskap og revisjon, uten noe særlig innblanding av folk fra utsiden. Men tiden da standardene for regnskap og revisjon i all hovedsak har blitt utviklet av industrien selv, uten påvirkning utenfra, virker nå å være forbi. De siste årene har nye aktører kommet på banen og forlangt større åpenhet fra multinasjonale selskaper.

Regnskapsstandarder, tidligere en arena for teknokrater, har nå blitt en politisk kamparena. Spørsmål som for kort tid siden ble oppfattet som tekniske spørsmål om hvordan regnskaper bør utarbeides har blitt politiske debattområder som får aktivister ut i gatene og som omtales fra politikernes talerstoler. Hva har skjedd?

I spissen for denne omveltningen står et forslag om en ny form for rapporteringsforpliktelse for multinasjonale foretak – land-for-land-rapportering. Ideen om land-for-land-rapportering (LLR) oppstod i 2003 og har gjennomgående hatt sine støttespillere fra «utsiden» av regnskaps- og

revisjonsbransjen. LLR har primært blitt foreslått og kjempet frem politisk av sivilsamfunnsorganisasjoner. Etter flere år med sterk motstand og liten reell behandling av forslaget fra sentrale politiske institusjoner, ble mulighetsrommet for å oppnå LLR dramatisk endret da finanskrisen inntraff. Aktivistene som arbeidet for LLR har nå langt på vei vunnet gjennom med sin argumentasjon om at det er behov for nye mekanismer for å sikre åpenhet fra multinasjonale foretak. De siste årene har ulike varianter av LLR blitt foreslått og implementert, både av nasjonale myndigheter og internasjonale organisasjoner som OECD og EU.

UTVIKLINGEN AV INTERNASJONALE REGNSKAPSSTANDARDER

Det er opp til hvert enkelt land å sette regler for hva som utgjør gode standarder for finansiell rapportering. I praksis er imidlertid disse reglene langt på vei harmonisert internasjonalt. Over hundre land benytter seg av International Financial Reporting Standards (IFRS) som utvikles av International Accounting Standards Board (IASB), en privat organisasjon basert i London som er det ledende organet på regnskapsstandarder i verden. I mange land, inkludert i EU, er det automatiserte prosesser for å gjøre IFRS gjeldende i nasjonal lov (Lesage og Kaçar 2013, 264). Styremedlemmer og medlemmer i de rådgivende komiteene i IASB består i overveldende grad av medlemmer av regnskaps- og revisjonsbransjen, hovedsakelig «de fire store» (Wójcik 2012, 15).

OECD-landene har vært viktige støttespillere til en selvregulerende utvikling av regnskapsstandarder med regnskaps- og revisjonsindustrien i førersetet, heller enn standarder utviklet av myndigheter eller myndighetsrepresentanter i internasjonale organisasjoner. Den sentrale rollen private aktører spiller på området går langt tilbake i tid.

FN opprettet i 1975 kommisjonen for transnasjonale selskaper med en ekspertgruppe på internasjonale regnskaps- og rapporteringsstandarder. Ekspertgruppen utarbeidet en liste med anbefalinger som blant annet omfattet at selskaper skulle publisere regnskap brutt ned på datterselskap-nivå og fordelt på geografisk område.

”Tiden da standardene for regnskap og revisjon i all hovedsak har blitt utviklet av industrien selv, uten påvirkning utenfra, virker nå å være forbi”

Forslagene møtte motstand fra OECD-land, og FN-kommisjonen adopterte aldri ekspertgruppens anbefalinger. FN-organer har siden gjort få forsøk på å ha innflytelse på internasjonale regnskapsstandarder, og FN-kommisjonen for transnasjonale selskaper ble nedlagt i 1994 (Wójcik 2012, 11).

Utviklingen av regnskapsstandarder var fram til relativt nylig hovedsakelig et internt anliggende for regnskaps- og revisjonsbransjen. I en analyse av 900 brev med kommentarer til utkast til IASB-standarder i perioden april 2002 til august 2004, fant Perry og Nölke (2005, i Wójcik 2012, 10) at ingen av innspillene stammet fra fagforeninger eller andre interessegrupper som representerte bredere samfunnsinteresser. Også myndigheter holdt seg i stor grad borte fra å påvirke innholdet i IASBs standarder, og de fleste land implementerte standardene fra IASB med relativt stor grad av automatikk uten politiske prosesser. Dette skulle imidlertid endre seg få år senere.

IDEEN OM LAND-FOR-LAND- RAPPORTERING

Multinasjonale foretak hadde (og i stor grad fortsatt har) under eksisterende regelverk få forpliktelser til å oppgi informasjon om deres virksomhet brutt ned til geografiske enheter. Mange selskaper deler for eksempel inn regnskapet i et sett tall for hjemmemarkedet, og ett sett tall for resten av verden. I gjennomsnitt vil multinasjonale foretak dele inn sine tall i mellom 3 og 3,5 geografiske områder (Wójcik 2012, 5). Etter hvert som flere ble kritiske til multinasjonale foretaks bruk av skatteparadiser for å minimere sine

skattebetalinger, fikk denne formen for segmentrapportering økt oppmerksomhet. I en sekkepost under overskriften «Nord- og Sør-Amerika» kunne selskaper for eksempel inkludere tall fra både Brasil og Caymanøyene. På denne måten ble rollen som datterselskaper spiller i skatteparadis i de multinasjonale foretakene kamuflert. Ifølge kritikere gjorde dette det lettere å misbruke internttransaksjoner og internhandel mellom konsernenes datterselskaper for å unngå skatt (Murphy 2015, 99). Kritiske akademikere og sivilsamfunnsrepresentanter etterlyste nye verktøy for å få innsyn i multinasjonale foretaks virksomhet og skattestrategier.

Der de fleste endringer i internasjonale regnskapsstandarder har kommet fra «innsiden» – altså miljøer knyttet til de store regnskaps- og revisjonsbyråene og de internasjonale standardsettende organene – kom ideen om land-for-land-rapportering fra «utsiden». En utfyllende beskrivelse av LLR ble først presentert av den britiske regnskapsføreren Richard Murphy i form av utkast til en IFRS i en artikkel publisert av Association for Accountancy and Business Affairs i 2003 (Murphy 2015, 99). Murphy er regnskapsfører, uavhengig rådgiver, skatteaktivist og medstifter av Tax Justice Network (TJN) – et sivilsamfunnsnettverk som arbeider for internasjonal skatterettferdighet. I dag er Murphy professor ved City University i London.

Murphys forslag til land-for-land-rapportering innebærer en ny rapporteringsforpliktelse for multinasjonale foretak. Formålet er å få bedre forståelse av multinasjonale foretaks skattebidrag og internasjonale skattestrategier. LLR etterspør informasjon om foretakenes skatteinnbetalinger og øvrige betalinger til myndigheter spesifisert for hvert enkelt land. For at disse tallene skal kunne forstås og settes i sammenheng, kreves det også kontekstuelle data om den øvrige virksomheten til foretaket i landet. I noter til konsernregnskapet skal foretakene derfor også oppgi informasjon om investeringer, produksjon, inntekter, kostnader og ansatte, og denne informasjonen må være brutt ned til hvert enkelt land foretaket har virksomhet i. Også selskapsnavnene foretakene opererer under i hvert enkelt land bør opplyses om (Lesage og Kaçar 2013, 263). For en detaljert gjennomgang av

innholdet i LLR vises det til Publish What You Pays rapport «An Extended country by country reporting» (Publish What You Pay – Norway 2013). I det videre vil en LLR i tråd med prinsippene definert over omtales som en fullstendig LLR eller utvidet LLR. Det har i de senere årene kommet flere forslag til rapporteringsstandarder som inneholder aspekter fra det opprinnelige forslaget om LLR, og flere av disse forslagene bruker også navnet land-for-land-rapportering, noe som har vært en kilde til forvirring.

”Der de fleste endringer i internasjonale regnskapsstandarder har kommet fra «innsiden» – altså miljøer knyttet til de store regnskaps- og revisjonsbyråene og de internasjonale standardsettende organene – kom ideen om land-for-land-rapportering fra «utsiden».”

SIVILSAMFUNN STILLER ØKTE KRAV TIL MULTINASJONALE FORETAK OM ÅPENHET

Utgangspunktet for Tax Justice Networks engasjement i LLR var bekymringen for at multinasjonale selskaper brukte feilprising av internhandel som en metode for å unngå skatt, spesielt i utviklingsland. Etter lanseringen av ideen om LLR i 2003 tok TJN ideen videre til en rekke andre sivilsamfunnsorganisasjoner, og mange ga raskt sin støtte til initiativet. Dette inkluderte blant annet utviklingsorganisasjoner som Oxfam, Christian Aid, Action Aid, det franske CCFD Terre Solidaire, samt Brussel-baserte Eurodad, et lobbynettverk for europeiske utviklingsorganisasjoner (Lesage og Kaçar 2013, 266).

”Økt åpenhet om skattestrategiene til multinasjonale selskaper ble sett på som et middel mot målet om at myndigheter – og spesielt i utviklingsland – i større grad skulle være i stand til å hente inn skatteinntekter fra selskaper”

Utviklingsorganisasjoner så i økende grad behovet for økte skatteinntekter i utviklingsland som sentralt for å finansiere utviklingsfremmende tiltak i fattige land. Økt åpenhet om skattestrategiene til multinasjonale selskaper ble sett på som et middel mot målet om at myndigheter – og spesielt i utviklingsland – i større grad skulle være i stand til å hente inn skatteinntekter fra selskaper (Christians 2012, 5). Ideen om land-for-land-rapportering møtte imidlertid raskt støtte fra også en annen del av sivilsamfunnet.

Rundt årtusenskiftet ble sivilsamfunnsorganisasjoner i større grad bekymret for utvinningsindustrien og de potensielt skadelige konsekvensene av olje-, gass- og gruveselskapers virksomhet i fattige land. Et sentralt element i dette var utvinningselskapers skattebetalinger. Stadig flere delte oppfatningen av at store verdier i naturressurser ble tappet ut av fattige land av flernasjonale utvinningselskaper – uten at rikdommene kom den lokale befolkningen til gode. Eksempler ble trukket fram, som at utvinningselskaper i kopperindustrien i Zambia betalte så lite som 0,6 % skatt på overskuddet av virksomheten (Christians 2012, 9). Selskaper ble uthengt som

skattesnyltere, og myndigheter ble kritisert for å ikke skatlegge selskaper. Det var behov for å holde både selskaper og myndigheter til ansvar.

I 2002 ble Extractive Industries Transparency Initiative (EITI) lansert av den daværende britiske statsministeren Tony Blair med støtte fra blant annet Verdensbanken. EITI ble finansiert av privat sektor i tillegg til flere støttende myndigheter, hvorav norske myndigheter var svært sentrale. Sekretariatet til EITI ble lagt til Oslo. Målet til initiativet var å øke innsyn i utvinningsindustrien, gjennom at myndigheter offentliggjør sine inntekter fra utvinningselskaper, og utvinningselskaper – på frivillig basis – offentliggjør sine innbetalinger til myndighetene (Wójcik 2012, 6).

Målsetningen om økt åpenhet i utvinningsindustrien var også grunnlaget for etableringen av koalisjonen Publish What You Pay (PWYP) i 2002, en London-basert koalisjon som nå har over 600 medlemsorganisasjoner fra hele verden (Lesage og Kaçar 2013, 267). Sentralt blant organisasjonene som stiftet PWYP var Global Witness, Transparency International og Open Society Institute. Norske myndigheter var også her på et tidlig tidspunkt med på finansieringssiden (Wójcik 2012, 6). I kjernen av PWYPs agenda var et krav om at utvinningselskaper måtte offentliggjøre sine betalinger til myndigheter i form av skatter, avgifter, royalties og andre overføringer. Dette skulle så publiseres på en måte hvor informasjonen var brutt ned på landnivå til hvert enkelt land foretaket hadde utvinningsvirksomhet i. Blant målsetningene til disse organisasjonene var å stille myndigheter og selskaper til ansvar, og å inkludere sivilsamfunn i overvåkingen av innsamlingen av og bruken av inntekter fra mineralressurser i utviklingsland. I motsetning til EITI, arbeidet imidlertid PWYP for at rapporteringen skulle være bindende, ikke frivillig.

SIVILSAMFUNNSORGANISASJONER

DANNER FELLES FRONT FOR LLR

Målsetningen om å få innført bindende land-for-land-rapportering for multinasjonale foretak ble et naturlig møtepunkt mellom disse ulike delene av internasjonalt sivilsamfunn. I 2006 ble det dannet en felles front som arbeidet for å få inkludert LLR i IASBs regnskapsstandarder.

IASB gjennomførte i perioden en konsultasjon med tanke på å revidere IFRS 8 om segmentrapportering. PWYP, Global Witness, den Internasjonale Redd Barna-alliansen, Care, Cafod, Transparency International, TJN og andre samarbeidet om å få inkludert en omfattende LLR-rapportering i IFRS 8 gjennom denne prosessen. Selv om mange av organisasjonene som deltok i arbeidet for LLR opp mot IASB hadde utvinningsindustrien som sitt utgangspunkt, var sivilsamfunnsorganisasjonene bredt samstemte i å foreslå at LLR skulle gjelde for alle sektorer. Selv om mange av sivilsamfunnsorganisasjonene så ansvarlighet rundt multinasjonale selskapers skattebidrag som det primære formålet, var TJNs argumentasjon bredere: LLR var et viktig redskap også for investorers risikovurderinger, og dermed et bidrag til økt finansiell stabilitet (Wojcik 2012, 6).

Ifølge Oranje og Parham (2009, sitert i Lesage og Kaçar 2013, 267), hadde IASB aldri tidligere opplevd et større press og lobbyvirksomhet fra sivilsamfunnsorganisasjoner for å påvirke innholdet i regnskapsstandarder. Som nevnt var ingen av de 900 innspillene til revideringen av IASB-standarder fra sivilsamfunn i perioden 2002 til 2004. Til revideringen av IFRS 8 i 2006, var derimot 80 av 182 av de skriftlige innspillene fra sivilsamfunnsorganisasjoner (Wojcik 2012, 7). Sivilsamfunnet hadde entret arenaen for utvikling av regnskapsstandarder.

Sivilsamfunnsorganisasjonenes påvirkningsforsøk ble imidlertid kontant avvist av IASB. IASB, og likeledes EU-kommisjonen i deres behandling av den oppdaterte IFRS 8, mente at forslaget om LLR var bedre plassert som et forslag for bedrifters samfunnsansvar, altså noe multinasjonale foretak kunne ta i bruk på frivillig basis. Selv om Europaparlamentet aksepterte EU-kommisjonens innstilling, ble det i behandlingen av IFRS 8 fra Europaparlamentets side uttrykt støtte til at det burde utvikles rapporteringsforpliktelser på landnivå for multinasjonale utvinningselskaper (Wójcik 2012, 7). Europaparlamentet skulle senere vise seg å få en aktivistisk rolle i utviklingen av nye LLR-baserte tiltak for å øke åpenheten i multinasjonale foretak.

“Finanskrisen ble i Europa forløperen til en gjeldskrise, og staters inntektsgrunnlag ble satt høyere på dagsorden. Multinasjonale selskapers skattebidrag ble sett på med et langt mer kritisk blikk, og tiltak som potensielt kunne øke staters skatteinntekter fra selskaper fikk økt oppmerksomhet.”

VENDEPUNKTET: DEN GLOBALE

FINANSKRISEN

Den globale finanskrisen, som startet i 2007, medførte åpenbart dyptgående politiske og økonomiske endringer. For de som arbeidet med å få innført land-for-land-rapportering endret finanskrisen på mulighetene for å få dette til på i hvert fall to måter.

For det første – i flere innflytelsesrike land fikk myndighetene betalingsproblemer og begynte å se etter nye måter å øke inntjeningsmulighetene til skattekassen. Finanskrisen ble i Europa forløperen til en gjeldskrise, og staters inntektsgrunnlag og skatteinntekter ble satt høyere på dagsorden enn før krisen. Multinasjonale selskapers skattebidrag ble sett på med et langt mer kritisk blikk, og tiltak som potensielt kunne øke staters skatteinntekter fra selskaper fikk økt oppmerksomhet. Større åpenhet rundt selskapers skattebetalinger, LLR, ble av mange sett på som ett slikt tiltak (PWC 2013, 2).

For det andre – finanskrisen representerte også en tillitskrise til at selvregulerende mekanismer var tilstrekkelige for å sikre at finansindustrien fungerte på en måte som var i det bredere samfunnets interesser. I mange land havnet myndighetene under skarp kritikk for å ha latt finansindustrien «dure på», med myndigheter og reguleringer i baksetet. Det ble etterlyst større grad av kontroll

over finansinstitusjoner og større involvering fra myndigheter og folkevalgte.

Allerede i oktober 2008 havnet IASB under kritikk for å ha bidratt til finanskrisen, gjennom at IASBs fair value- og mark-to-market- regnskapsføringsstandarder ble påstått å ha bidratt til bankers kollaps både i USA og Europa. Den franske presidenten Sarkozy truet IASB med at EU ville suspendere bruken av fair value-regnskapsføring på noen områder. Selv om dette ikke skjedde, var det tydelig at regnskapsregler ikke lenger ble sett på som en «nøytral teknologi» som var utenfor politikkenes sfære (Wójcik 2012, 13).

IASB ble gjenstand for betydelig kritikk på G20-toppmøtet i Washington DC i november 2008. For å imøtekomme noe av kritikken opprettet IASB et nytt overvåkningsorgan bestående av representanter fra blant annet finansmyndigheter i EU og Japan. Selv om dette langt fra var noen grunnleggende reform av IASB, betydde det at det standardsettende organet for regnskapsregler i større grad ble satt under innflytelse fra statlige myndigheter. Dette kan tegnes inn i et bredere bilde hvor internasjonale regnskapsstandarder ikke lenger utelukkende kunne hente sin legitimitet basert på teknokrati og spesialistkompetanse, men også var avhengig av en politisk legitimitet og å kunne holdes politisk til ansvar (Wójcik 2012, 15).

REGNSKAPSSTANDARDER – FOR HVEM?

Spørsmålet om internasjonale regnskapsstandarders politiske legitimitet kan omformuleres til et spørsmål om hvem internasjonale regnskapsregler er til for, og hvem som har legitime interesser i finansiell data. IASB, som et privat organ med nære forbindelser til regnskaps- og revisjonsindustrien, har passet godt til formålet basert på en smal tolkning av hvem som er mottakergruppen av finansielle data – slik det også er spesifisert i IFRS` rammeverk som gir retningslinjene for IASBs arbeid:

Finansielle data produseres for å gi nyttig informasjon om det rapporterende foretaket til eksisterende og potensielle investorer, långivere og andre kreditorer for å bistå i deres beslutninger om

å tilføre foretak ressurser. Andre aktører, som reguleringsmyndigheter og øvrige samfunnsmedlemmer kan finne finansielle rapporter nyttige, men rapportene er ikke primært rettet mot disse (IFRS 2010, 9).

Ifølge Wójcik (2012, 13) reflekterer denne tilnærmingen et perspektiv hvor de viktigste interessentene til selskaper er kapitaleierne. Finansiell rapportering har dermed sin primære samfunnsnyttige funksjon gjennom å bistå kapitaleiere med informasjon som hjelper dem med å finne riktige priser på selskaper og verdipapirer. Dette vil bidra til mer effektive markeder, som igjen vil være positivt for økonomien og dermed samfunnet for øvrig.

Ideen om land-for-land-rapportering utfordrer dette grunnleggende perspektivet på hvem finansiell informasjon er til for. Kravet om denne nye regnskapsstandarder er primært begrunnet med tanke på nytten informasjonen vil ha for andre interessenter enn kapitaleierne. Sivilsamfunnsorganisasjonene som har vært de sterkeste forkjemperne for LLR har primært argumentert for at LLR vil bidra til å fremme et bredere sett av samfunnsnyttige interesser som høyere skatteinntekter for myndigheter, mer ansvarlige selskaper og mindre korrupsjon. «Moralen har inntatt skatteleksikonet», som en representant fra et utvinningselskap formulerte det (min oversettelse, sitert i Christians 2012, 9). At LLR rokker ved de grunnleggende prinsippene om hvem finansiell rapportering er til for, kan være noe av grunnen til at forslagene har møtt så hard motstand fra regnskaps- og revisjonsbransjen og IASB. «Regnskapsstandarder skal ikke brukes til å fremme samfunnsformål», som en representant for et selskap uttrykte det (min oversettelse, sitert i Wójcik 2012, 14).

NYE POLITISKE ARENAER OPPSTÅR FOR REGNSKAPSSTANDARDER

IASBs motstand har holdt LLR ute av IFRS, til tross for økende politisk oppslutning for ideen. Det kan argumenteres for at IASBs manglende vilje til å gå inn i en diskusjon om bindende LLR for selskaper har ført til at utviklingen av ideen har blitt overført til

andre og mer politiske arenaer som G20, OECD og EU.

I et fransk-britisk ledermøte i Evian i 2009 erklærte Frankrikes president Nicolas Sarkozy og Storbritannias statsminister Gordon Brown følgende i en uttalelse: «We also call on the OECD to look at country by country reporting and the benefits of this for tax transparency and reducing tax avoidance» (sitert i Lesage og Kaçar 2013, 270).

OECD fulgte opp denne og liknende uttalelser fra politikere med å inkludere LLR på agendaen til et møte i OECD Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, LLRs første inntreden på den internasjonale arenaen. Forslaget ble umiddelbart møtt med krass kritikk fra skattelobbyister og bedriftsrepresentanter fra multinasjonale foretak (Christians 2012, 17). OECD har fortsatt motstanden mot ideen om en LLR som en offentlig tilgjengelig rapporteringsstandard, men sentrale aspekter fra LLR har blitt integrert i OECDs prosjekt på Base Erosion and Profit Shifting (BEPS).

Den sterke støtten i mellomstatlige organisasjoner fant LLR imidlertid i Europaparlamentet. Europaparlamentet hadde allerede i 2008 i en resolusjon vedrørende oppfølgingen av FN-konferansen Finansiering for Utvikling i Monterrey i 2002, oppfordret EU-kommisjonen til å be IASB oppdatere IFRS til å inkludere LLR for multinasjonale selskaper i alle sektorer (Lesage og Kaçar 2013, 271). Siden da har det vært et tilsynelatende vedvarende flertall i Europaparlamentet som har etterspurt introduksjonen av en utvidet land-for-land-rapportering.

Det har kommet til uttrykk gjennom at Europaparlamentet, tydelig misfornøyd med manglende handlingsvilje fra IASB, OECD og EU-kommisjonen, har benyttet enhver anledning til å jobbe inn kravet om LLR for multinasjonale selskaper i relaterte pågående politiske prosesser. I en resolusjon om «good governance i skattespørsmål» fra 2010 la Parlamentet vekt på behovet for å revidere nåværende internasjonale regnskapsstandarder med målsetning om å øke åpenheten, og i denne sammenheng ba de om en forpliktelse om at multinasjonale foretak i sine årsregnskap offentliggjør regnskapsinformasjon

relatert til skatteparadis brutt ned på land-for-land-basis (Lesage og Kaçar 2013, 271).

I en annen resolusjon fra 2010 angående den internasjonale finanskrisen og utviklingsland, ba Europaparlamentet EU-kommisjonen om å rapportere tilbake på «how country-by-country reporting on profits and taxes paid can become a rule for transnational companies in the EU» (Europaparlamentet 2010, sitert i Lesage og Kaçar 2013, 271). Parlamentet fulgte opp dette i resolusjon om FNs Tusenårsmål i 2010, og i 2011 uttrykte de også i en resolusjon at EU-kommisjonen skulle revidere EUs regnskapsdirektiv til å inkludere land-for-land-rapportering for multinasjonale foretak, og ba om at en framdriftsrapport mot dette målet ble presentert for Parlamentet i løpet av seks måneder (Lesage og Kaçar 2013, 271).

Liknende aktivisme fra lovgivere har funnet sted i USA, hvor aktivistiske senatorer har fått flertall for ideen om rapporteringer fra selskaper på skattebetalinger til myndigheter på land-for-land-basis, gjennom den såkalte Dodd-Frank Act (Lesage og Kaçar 2013, 269). En rekke initiativer fra aktivistiske lovgivende forsamlinger og fortsatt press fra sivilsamfunnsorganisasjoner har etter hver ført til resultater.

LLR I DAG: «ET SKIFTENDE LANDSKAP»

Etter en serie med avsløringer om multinasjonale selskapers bruk av skatteparadis, som SwissLeaks, LuxLeaks og senest Panama Papers, virker det som at de aktivistiske sivilsamfunnsorganisasjonene har vunnet fram med sitt syn om at det kreves større åpenhet fra multinasjonale foretak for å motvirke den skadelige effekten av skatteparadiser. Dette betyr imidlertid ikke at sivilsamfunnsorganisasjonenes foreslåtte løsninger dermed har vunnet fram politisk.

Det har i de senere årene vokst fram et lappeteppes av ulike nye rapporteringstiltak med utgangspunkt i ideen om LLR. Felles for disse er at det er supplerende rapporteringsforpliktelser som går ut over og kommer i tillegg til IFRS, som er utviklet av IASB. Det er nasjonale myndigheter og EU som har tatt føringen i disse initiativene, mens OECD litt

motvillig har kommet etter. Til sammen danner disse i dag et uoversiktlig og raskt skiftende landskap med parallelle prosesser for ulike forpliktelser som alle omtales som land-for-land-rapportering. Jamfør tittelen på PWCs rapport om skatt og åpenhet fra 2013: «Tax Transparency and country-by-country-reporting - an ever changing landscape» (PWC 2013).

Det første gjennombruddet skjedde i USA med Dodd-Frank Wall Street Reform and Consumer Protection Act fra 2010, som inkluderte en forpliktelse for selskaper som utvinner olje, gass og mineraler om at disse må rapportere på sine betalinger til myndigheter for hvert land de driver virksomhet. Rapporteringskravet har imidlertid ennå ikke trådd i kraft, i påvente av utfallet av forhandlinger mellom SEC – USAs finanstilsynsmyndigheter – og representanter fra utvinningsindustrien (KPMG 2016, 14).

Europeiske lovgivere, med referanse til Dodd-Frank-lovgivningen i USA, vedtok i 2013 å innføre nye rapporteringsforpliktelser i revideringen av EUs regnskapsdirektiv. Reglene gjelder for store selskaper i utvinningsindustrien og selskaper som utvinner ikke-plantet skog, og pålegger selskaper å rapportere på alle overføringer til myndigheter på land-for-land-basis (KPMG 2016, 13). Norge innførte liknende lovgivning med effekt fra 2014, hvor også noe kontekstuell informasjon blir etterspurt. Det norske regelverket krever ikke revisjon av tallene, og det er uklart hvilke selskaper som er omfattet av regelverket. Det finnes ingen sanksjoner for manglende rapportering.

I slutfasen av forhandlingene om EUs bankdirektiv (Capital Requirements Directive IV), som pågikk fra 2009 til 2013, ble det på initiativ fra Europaparlamentet tilført et rapporteringskrav for finansforetak om å rapportere finansiell informasjon på land-for-land-basis – inkludert tall på omsetning, ansatte, overskudd, skatt og mottatte subsidier, brutt ned til hvert enkelt land finansforetaket har virksomhet. Tallene må være reviderte, i motsetning til de andre LLR-liknende tiltakene (PWC 2013, 29). Rapporteringskravet trådte i kraft i 2014.

”Regnskapsstandarder, et tema som ble ansett for å være av hovedsakelig teknisk natur i forkant av finanskrisen, har nå funnet veien til politiske arenaer.”

OECD startet i 2013, på mandat fra G20, på en omfattende handlingsplan for å motvirke at skattegrunnlag undergraves av multinasjonale foretaks muligheter til å utnytte skattehull og flytte overskudd til lavskatteland. Handlingsplanen «Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)» omfattet en rekke handlingspunkter – hvorav handlingspunkt 13 omfattet utviklingen av nye regler for multinasjonale foretaks dokumentasjon av internprising av transaksjoner (Berg-Rolness 2016, 717). Resultatet ble et krav for store multinasjonale foretak om å utarbeide og sende inn en konfidensiell land-for-land-rapport til skattemyndighetene i landet hvor konsernet har morselskap. Rapporten skal inneholde informasjon om blant annet inntekter, overskudd, skatter, ansatte og fysiske eiendeler. Selv om det ikke var OECDs intensjon at rapportene skulle offentliggjøres, har EU-kommisjonen i behandlingen av implementeringen av tiltaket foreslått å gjøre deler av rapportene offentlig tilgjengelig (KPMG 2016, 8). Liknende endringer har blitt foreslått i den norske implementeringen, og forslaget er fortsatt under behandling i både EU og Norge.

KONKLUSJON

Fra å være en totalt «outsider» som kun hadde støtte blant aktivistiske sivilsamfunnsorganisasjoner, har ideen om land-for-land-rapportering nå blitt tatt inn i varmen hos organisasjoner som OECD og EU, og en rekke tiltak har blitt lansert som har sitt utspring i ideen om LLR.

Samtlige av tiltakene som har blitt lansert til nå har imidlertid blitt kritisert av sivilsamfunnsorganisasjoner som har arbeidet for å innføre en fullverdig eller utvidet LLR. Kritikken går blant annet på at selskapene ikke er pliktige til å rapportere på reviderte regnskapsdata, at de ikke må rapportere fra all sin virksomhet i alle land, at det ikke er utarbeidet standardiserte rapporteringsstandarder, og at det mangler sanksjonsmekanismer ved manglende rapportering. Til tross for at sivilsamfunnsorganisasjonene langt på vei har vunnet fram med sin argumentasjon om behovet for LLR, har det til nå ikke blitt innført noen rapporteringstiltak som svarer på dette behovet.

Vi er i dag i et uoversiktlig landskap med flere parallelle politiske prosesser knyttet til åpenhetskrav for multinasjonale foretak. Flere nye rapporteringsforpliktelser for multinasjonale foretak har blitt innført på bare få år. Dette kan kanskje best beskrives som en brytningstid i en periode hvor det har oppstått endrede normer i de toneangivende OECD-landene rundt hva som bør forventes av multinasjonale foretaks åpenhet og rapporteringsforpliktelser. Samtidig har man ennå ikke fått på plass et regelverk som kan svare til disse oppdaterte normene.

Regnskapsstandarder, et tema som ble ansett for å være av hovedsakelig teknisk natur i forkant av finanskrisen, har nå funnet veien til politiske arenaer. Dette har blitt forsterket gjennom at IASB, som det ledende organet for internasjonale regnskapsstandarder, ikke har villet ta en lederrolle på hvordan LLR kan innarbeides i eksisterende internasjonale standarder for regnskap. Dette har åpnet opp for at beslutninger i større grad tas i mer demokratisk forankrede fora som EU, og har forsterket politiseringen av regnskapsstandarder som felt.

REFERANSER

Berg-Rolness, Gregar. 2016. *Skatteparadisene og den internasjonale selskappsskatteretten*. Oslo: Gyldendal Norsk Forlag.

Christians, Allison. 2012. «Tax Activists and the Global Movement for Development through Transparency». I *Tax, Law and Development*, redigert av Miranda Stewart og Yariv Brauner,

288–315. Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishing.

IFRS. 2010. «Conceptual Framework for Financial Reporting 2010». Hentet 19.09.2016: <http://www.econ.kyoto-u.ac.jp/~hujii/myweb/GradSchool%202011%20AccA%20No14.pdf>

KPMG. 2016. «Country by Country Reporting – An overview and comparison of initiatives». KPMG rapport. Hentet 18.09.16: <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/cbc-overview-and-comparison.pdf>

Lesage, Dries og Yusuf Kaçar. 2013. «Tax Justice through Country-by-Country Reporting – An Analysis of the Idea's Political Journey». I *Tax Justice and the Political Economy of Global Capitalism, 1945 to the Present*, redigert av Jeremy Leaman og Attiya Waris, 262–282. NY, USA: Berghahn Books.

Murphy, Richard. 2015. «How to Make Multinational Companies More Transparent». I *The Greatest Invention – Tax and the Campaign for a Just Society*, redigert av Tax Justice Network, 99–102. London, UK: Commonwealth Publishing

Publish What You Pay – Norway. 2013. «An Extended country by country reporting. A policy proposal to the EU. Vol. 2.». PWYP rapport. Hentet 18.09.16: http://www.publishwhatyoupay.no/sites/all/files/Download%20-%20English_1_0.pdf

PWC. 2013. «Tax Transparency and Country-by-Country Reporting – An Ever Changing Landscape». PWC rapport. Hentet 18.09.16: http://www.pwc.com/gx/en/tax/publications/assets/pwc_tax_transparency_and-country_by_country_reporting.pdf

Wójcik, Dariusz. 2012. «Shining light on globalization: The political economy of country-by-country reporting». *Employment, Work and Finance Working Paper No. 12–07*