

Professor dr. juris Beate Sjøfjell, professor dr. juris Jukka Mähönen
og vit.ass. Eli Rudshagen
Forskergruppen Selskaper, markeder, samfunn og miljø
Det juridiske fakultet, Universitetet i Oslo
Kontakt-mail: b.k.sjafjell@jus.uio.no

Finansdepartementet
Postboks 8090 Dep
0032 OSLO

Oslo, 17. november 2016

Høringsvar: Regnskapslovutvalgets delutredning 2, NOU 2016:11 Regnskapslovens bestemmelser om årsberetning mv

1. Betydningen av rapporteringskrav om næringslivets innvirkning på samfunnet

Det er bred enighet om at selskaper må ta mer samfunnsansvar. Å være samfunnsansvarlig handler både om å følge preseptoriske lover, og om å gjøre mer enn loven krever ved for eksempel å følge internasjonale standarder. Det handler om å overholde lover, også når risikoen for å bli oppdaget er liten og gevinsten ved å bryte loven er stor, enten det er i Norge eller i utlandet. Det handler om å ta ansvar ut over det loven krever for hvordan virksomheten innvirker på mennesker, miljø og samfunnet for øvrig. Å bidra til at utviklingen til fattige land ikke undergraves gjennom korrupsjon, og at vårt eget velferdssamfunn har et tilstrekkelig skattefundament er også aktuelle eksempler.

Regjeringen har klare forventninger til at næringslivet skal utøve sin virksomhet på en måte som er positivt for samfunnet. Med Regjeringens egne ord handler dette om selskapers samfunnsansvar, definert som hvilket ansvar næringslivsaktører forventes å påta seg for mennesker, samfunn og miljø som påvirkes av virksomheten. Regjeringen har både generelle og mer spesifikke forventninger på samfunnsansvarsområdet. De spesifikke forventningene er knyttet til fire tematiske kjerneområder: klima og miljø; menneskerettigheter; arbeidstakerrettigheter; anti-korrupsjon. Regjeringens forventninger tar utgangspunkt i, og bygger på, nasjonale og internasjonale standarder, konvensjoner og rapporteringsnormer. De viktigste internasjonale standarder for samfunnsansvar regjeringen bygger sin politikk på er [OECDs retningslinjer for flernasjonale selskaper](#), [FNs veiledende prinsipper for næringsliv og menneskerettigheter](#) og [FNs Global Compact](#).¹

Ifølge Regjeringen er det bred enighet om at volumet på rapporteringen fra selskapene er blitt for omfattende og at sentrale tema overskygges av mindre relevant informasjon.² Dette er bakgrunnen for at den internasjonalt anerkjente rapporteringsstandard [Global Reporting Initiative](#) (GRI) i 2013, i sin nye versjon av standarden (G-4), introduserte vesentlighetsprinsippet som et hovedprinsipp. Dette prinsippet innebærer at selskapene både arbeider med, og rapporterer på, de forhold som er

¹ Se https://www.regjeringen.no/no/tema/utenrikssaker/naringslivssamarbeid-i-utlandet/innsikt/naringslivets_samfunnsansvar/id2076260/

² Se https://www.regjeringen.no/no/tema/utenrikssaker/naringslivssamarbeid-i-utlandet/innsikt/ansvar_verktoy/id2076660/

sentrale for virksomhetens innvirkning på mennesker, samfunn og klima og miljø. Norge har innført et [krav om land-for-land rapportering](#) for store selskaper og utstedere av noterte verdipapirer innenfor utvinningsindustrien og skogdrift. I tillegg har Norge i løpet av de siste årene inngått avtaler med en rekke nye land om utveksling av skatteopplysninger.

Slik Regjeringen selv påpeker: åpenhet og rapportering er et hovedinstrument i utviklingen av næringslivets samfunnsansvar.³ Rapporteringskrav er det mest brukte, og ofte det eneste, nye legislative virkemiddelet for å påvirke næringslivet til å foreta bærekraftige beslutninger. Samtidig vet vi at hvordan næringslivet og kapitalmarkedene innretter seg fremover, er avgjørende for om vi vil greie å oppnå de overordnede mål Norge har sluttet seg til gjennom FNs bærekraftsmål og Parisavtalen. Det er da desto viktigere at rapporteringskravene utformes og følges opp på en slik måte at de oppfyller sin misjon.

Det samlede forslag om ny regnskapslov mangler imidlertid ambisjoner og visjoner, når det gjelder å påvirke næringsliv og investorer i en bærekraftig retning. Dette er ikke i tråd med de overordnede mål Regjeringen har sluttet seg til, med de internasjonale standarder som Norge ønsker at næringslivet skal følge, og heller ikke med Stortingsmelding nr. 10 (2008-2009) om Næringslivets samfunnsansvar i en global økonomi, som var utgangspunktet for forrige runde med nye rapporteringskrav.

Denne gangen er utgangspunktet at EU-direktivets regler om såkalt «ikke-finansiell» rapportering skal implementeres i norsk rett.⁴ Det fremgår av direktivets fortale pkt. 3 at rapportering ansees «vital to managing change towards a sustainable global economy by combining long-term profitability with social justice and environmental protection». Som kjent er direktivets formål svært viktig i den teleologiske og dynamiske EU-retten. Det fremgår videre av fortalen at bakgrunnen for direktivet var et mål om å utforme minimumsregler som skulle gi:

a high flexibility of action, in order to take account of the multidimensional nature of corporate social responsibility (CSR) and the diversity of the CSR policies implemented by businesses matched by a sufficient level of comparability to meet the needs of investors and other stakeholders as well as the need to provide consumers with easy access to information on the impact of businesses on society.

I dette ligger at direktivet inneholder minimumsregler og at det nasjonale ambisjonsnivået kan være høyere. Uavhengig av om den nasjonale implementeringen legger seg på et minimumsnivå, slik det norske forslaget her søker å gjøre, eller om man har et høyere ambisjonsnivå, må direktivets uttrykte formål være styrende. Dette fremkommer i fortalens pkt. 21, nemlig å *øke relevansen, konsistensen og sammenlignbarheten* av informasjonen fra næringslivet.

I lovforslaget legges det opp til at små foretak ikke lenger skal måtte utarbeide årsberetning. Ved inngangen til 2016 er det antatt at små virksomheter utgjorde ca. 98,2 % av alle registrerte

³ Se https://www.regjeringen.no/no/tema/utenrikssaker/naringslivssamarbeid-i-utlandet/innsikt/naringslivets_samfunnsansvar/id2076260/

⁴ DIRECTIVE 2014/95/EU OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 22 October 2014 amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups

virksomheter i landet.⁵ Etter gjeldende rett skal disse foretakene gi opplysninger om arbeidsmiljø, likestilling, diskriminering og virksomhetens påvirkning på det ytre miljø i årsberetningen. Det er ikke foreslått at disse opplysningene skal rapporteres på annen måte. Forslaget støtter seg på forskning som viser at dagens rapporteringskrav ikke har blitt fulgt opp på en god måte av små selskaper.

Forskningen det vises til i utredningen er en pilotstudie på årsberetninger (for 2009) fra 50 små foretak (Ditlev-Simonsen, 2016), og drøftelser i en forskningsrapport om miljørapportering i Norges 100 største bedrifter (Ruud m. fl., 2008) Dette brukes som en begrunnelse for å redusere rekkevidden til rapporteringskravene betraktelig (se nedenfor i pkt. 3.1), uten at man har undersøkt årsakene til den tilsynelatende mangelfulle rapporteringen, og uten at man har vurdert om formålet med rapporteringskravene bedre kan oppnås på annen måte.

Samtidig som man foreslår å fjerne rapporteringskravene for små foretak, med den begrunnelse at de ikke etterlevs, foreslås det at man beholder bestemmelsen for øvrige foretak selv om den forskningen det henvises til viser at bare 22 % av Norges 100 største selskaper rapporterte i henhold til de dagjeldende lovkravene (Ruud m. fl., 2008, s. 41). Annen forskning, som utvalget ikke har gått inn på, viser at problemene med ikke-relevant og ikke-pålitelig, uverifisert rapportering også er et problem for store selskaper (Villiers og Mähönen, 2015a og 2015b). Når regler ikke følges opp i tråd med det legislative formålet, finnes det andre alternativer enn å fjerne eller redusere rekkevidden til reglene, dersom man fortsatt fastholder det legislative formålet. Det legislative formålet med rapporteringskravene som vi har i dag, og det EU-rettslige formålet med reglene som nå skal implementeres, tilsier at svaret på forskning som viser at kravene ikke følges ordentlig opp må være å undersøke hvordan rapporteringskravene inkludert verifisering og håndhevelse kan forbedres (Villiers og Mähönen 2015a).

Rapporteringen skal være rettet mot 1) investorer, 2) kreditorer, kunder, leverandører og andre kontraktsparter, og 3) samfunnet for øvrig. For eksempel har International Integrated Reporting Council (IIRC) utviklet et globalt rammeverk for «integrert rapportering», der bedrifter rapporterer informasjon om miljømessige, sosiale og styringsrelaterte aspekter sammen med den tradisjonelle finansielle informasjonen. Tanken er å gi investorer og andre interessenter bedre mulighet til å gjøre en helhetlig vurdering av et selskap, herunder mer informasjon om selskapets evne til langsiktig verdiskaping.⁶ (Se mer om integrert rapportering i Villiers og Mähönen 2015b.)

Rapporteringskrav må utformes og følges opp på en slik måte at de tilfredsstillende disse gruppens behov. Slik Initiativ for Etisk Handel også viser i sin høringsuttalelse, med henvisning til MITSloan-rapporten «Investing For a Sustainable Future: Investors Care More About Sustainability than Many Executives Believe»,⁷ er det et ønske om klare rapporteringskrav fra næringslivet og et voksende ønske om relevant, pålitelig og sammenlignbare informasjon fra investorer og andre interessenter.

⁵ <https://www.ssb.no/virksomheter-foretak-og-regnskap/statistikker/bedrifter/aar/2016-01-22>

98,2 % av virksomhetene i Norge hadde mindre enn 50 ansatte, og antas derfor å falle i kategorien små foretak etter regnskapsloven, jf. også antagelsen i NOU 2016:11, s.49 <https://www.ssb.no/virksomheter-foretak-og-regnskap/statistikker/bedrifter/aar/2016-01-22>

⁶ Se Norges kontaktpunkt for ansvarlig næringsliv, Rapporterings- og sertifiseringsinitiativ - en oversikt, 2015 http://www.responsiblebusiness.no/files/2015/11/16112015_Notat_rapportering_nettartikkel.pdf.

⁷ Sammendrag tilgjengelig her: <http://sloanreview.mit.edu/projects/investing-for-a-sustainable-future/>

2. Bakgrunn: norske rapporteringskrav

Både små og store foretak har i en årrekke hatt spesifikke CSR-rapporteringsplikter i hhv. regnskapsloven § 3-3 fjerde til syvende ledd og 3-3a niende til tolvte ledd. Dette gjelder arbeidsmiljø, likestilling og diskriminering og det ytre miljø. Formålet er å integrere disse hensyn i styrets arbeid og dermed utløse en prosess som fører til bedre arbeidsmiljø, mer likestilling og mindre diskriminering, og bedre beskyttelse av et ytre miljø. I teorien skulle rapporteringsplikten medføre at styret hvert år vurderer for eksempel hvordan virksomheten kan bli mer miljøvennlig, for så å sette i gang relevante tiltak. På lovtekstnivå er Norge et av de beste landene når det gjelder rapporteringskrav. Spesielt miljørapporteringsregelen har blitt fremhevet som god – på papiret. I praksis har ikke dette blitt tatt alvorlig. Lovgiver har selv lagt opp til dette ved at det ikke stilles krav om verifisering av innholdet, slik det for eksempel stilles krav om revisorbekreftelse for den tradisjonelle finansielle regnskapsrapporteringen (nå med unntak av de minste selskapene). Se nærmere nedenfor under pkt. 4. Den store mengden selskaper som ikke oppfyller sin rapporteringsplikt på dette området, sammenholdt med det svært lave antallet dommer på området, tyder på at fravær av kontroll også kan være medvirkende til manglende etterlevelse.

Vi fikk nye regler om rapportering om samfunnsansvar i Norge i 2013, som oppfølging av Stortingsmeldingen om næringslivets samfunnsansvar. I forberedelsen av dette arbeidet drøftet man ikke om de reglene vi hadde fra før virket. Man la bare et nytt lag på toppen av de eksisterende reglene, med bredere krav om rapportering om blant annet menneskerettigheter. Lovforslaget i 2013 bygget på en rapport fra en tverrdepartemental arbeidsgruppe oppnevnt av Finansdepartementet. Mandatet var å utrede utvidede krav til rapportering om samfunnsansvar i regnskapsloven. Formålet var å bidra til at næringslivet i større utstrekning fokuserer på og integrerer samfunnsansvar i sin styring av virksomheten. Paragraf 3-3c i regnskapsloven gir store foretak en plikt til å rapportere «hva foretaket gjør for å integrere hensynet til menneskerettigheter, arbeidstakerrettigheter og sosiale forhold, det ytre miljø og bekjempelse av korrupsjon».

Det var oppsiktsvekkende at verken arbeidsgruppen eller Finansdepartementet i proposisjonen foreslo noen tilpasning av de eksisterende rapporteringskrav til den nå vedtatte generelle CSR-rapporteringsregelen, til tross for at arbeidsgruppen presiserte at den da foreslåtte CSR-rapporteringsplikten ville dekke de eksisterende rapporteringspliktene. I stedet ble det konstatert at forholdet til disse bestemmelsene kan vurderes nærmere i forbindelse med evalueringen som ble Stortingsmeldingen om næringslivets samfunnsansvar. En rekke av høringsinstansene oppfordret til at man skulle samordne de eksisterende reglene med den nye. Eneste utfall var at § 3-3c fikk en utforming der det fastslås at rapporteringen etter begge regelsett kan skje i samme dokument.

Enda mer oppsiktsvekkende var den manglende interessen for hvordan de eldre CSR-rapporteringspliktene har fungert. I høringsrunden ble den dårlige etterlevelsen av eksisterende krav påpekt. Mens man i proposisjonen omtalte evalueringen av den danske CSR-rapporteringsregelen, som det norske lovforarbeidet var svært inspirert av, evaluerte man ikke de eldre norske CSR-rapporteringskravene.

Når EU-direktivet av 2014 nå skal implementeres, viser man endelig til litt av forskningen som har blitt gjort på området, men i stedet for at man undersøker mulighetene for forbedring av reglene, bruker man dårlig etterlevelse som begrunnelse for innskrenkning av rapporteringsreglenes rekkevidde sammenlignet med rettstilstanden i dag.

3. Lovforslaget

3.1 Rekkevidden av reglene

Plikten til å redegjøre for samfunnsansvar i gjeldende lov § 3-3c gjelder bare for store foretak. Dette er allmennaksjeselskap, børnoterte foretak og eventuelt andre regnskapspliktige i samsvar med forskrift, jf. gjeldende § 1-5. Utvalget forslår endring av definisjonen på store foretak i lovutkastet § 1-6 slik at den følger EU-direktivets størrelseskriterier. Etter endringsdirektivet artikkel 19a nr. 1 første ledd gjelder plikt til å utarbeide redegjørelse om «ikke-finansiell» informasjon for store foretak som samtidig er foretak av allmenn interesse, og som på balansetidspunktet overskrider kriteriet om gjennomsnittlig antall ansatte på 500 i løpet av regnskapsåret. Dette er en høyere størrelseserskel enn den som definerer store foretak. Utvalget har i lovutkastet innarbeidet en størrelsesgrense for plikten til å gi «annen forklarende og beskrivende informasjon» (lovutkastet § 9-6) som tilsvarer direktivets minimumsgrense. Og muligens enda viktigere, i følge utvalgets forslag skal små foretak og regnskapspliktige i kategori 4 (ikke-næringsdrivende juridiske personer) ikke ha plikt til å utarbeide årsberetning.

Tall fra SSB viser at ved inngangen til 2016, ville 98 % av virksomheter i Norge sannsynligvis vil falle inn under betegnelsen «små foretak».⁸ Virksomheter som regnes som små og mellomstore foretak, samt borettslag, stiftelser og ideelle organisasjoner kan ha store samfunns- og miljøkonsekvenser og påvirkninger, spesielt lokalt. I henhold til UN Global Compact er det nettopp hos de små og mellomstore bedriftene de største utfordringene ligger, med tanke på å gjennomføre tiltak for mer bærekraftig drift.⁹ Forslaget om å fjerne kravet om årsberetning for små foretak og regnskapspliktige i kategori 4 fremstår som en dårlig oppfølging av Stortingsmeldingen om næringslivets samfunnsansvar, og er et skritt tilbake sammenlignet med 2013.

Ved å fjerne rapporteringskrav for selskaper under en viss størrelse, risikerer man dessuten at virksomhetens størrelse eller form tilpasses for å unngå rapporteringskrav.

I regnskaps- og revisjonsstandarder (f.eks. NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak eller Nordisk standard for revisjon av små foretak) er det vanlig at forpliktelse for ulike grupper av foretak differensieres ved å innføre særlige løsninger for mikro-, små og mellomstore foretak samt stiftelser og ideelle organisasjoner. Mange (særlig store og mellomstore) foretak, oppfyller i dag rapporteringsplikten ved hjelp av ulike standarder og initiativ knyttet til slike tiltak (for eksempel UN Global Compact, GRI, EMAS), jf. også lovforslagets § 9-6 femte ledd. Flere av disse standardene tilbyr, på samme måte som NRS, en tilpasset løsning for små og mellomstore foretak. Dette tyder på at det bør være mulig å gjøre tilpasninger i rapporteringskravene for små foretak, slik at lovgivers formål med rapporteringskravene kan nås. I stedet for å fjerne rapporteringskravene helt, burde det altså ha vært vurdert om kravene kunne tilpasses etter foretakets størrelse.

⁸ Lovforslaget inneholder 3 terskelverdier for å falle inn under betegnelsen «små» foretak. Dersom to av terskelverdiene er overskredet, vil foretaket ikke lenger omfattes av definisjonen. Terskelverdien for antall ansatte er 50: <https://www.ssb.no/virksomheter-foretak-og-regnskap/statistikker/bedrifter/aar/2016-01-22> viser at 98,2 % av virksomheter hadde færre enn 50 ansatte ved inngangen til 2016.

⁹ FN, *United Nations Global Corporate Sustainability Report 2013*, s. 16

3.2 Innholdet i kravene

Når det gjelder selve innholdet av rapporteringskravene, bør et naturlig utgangspunkt, i tillegg til EU-direktivets regler og dets fortale, være [OECDs retningslinjer for flernasjonale selskaper](#) og [FNs veiledende prinsipper for næringsliv og menneskerettigheter](#), som Norge har sluttet seg til.

Det er flere svakheter i forslaget til implementering av EU-reglene om såkalt «ikke-finansiell» rapportering, i lovforslagets § 9-6.

Det er prisverdig at det norske forslaget distanserer seg fra uttrykket «ikke-finansiell». «Ikke-finansiell» informasjon fremstår som underordnet og mindre viktig enn den finansielle informasjonen. Som utredningen påpeker er det også misvisende: rapporteringen kan inneholde regnskapstall og kan være relevant for den økonomiske vurderingen av selskapet. Man bruker derfor i stedet uttrykkene «samfunnsansvar» og «forklarende og beskrivende informasjon». Dette er en riktig tilnærming, selv om også denne begrepsbruken har sine problematiske sider. Vi kommer tilbake til dette nedenfor, under pkt. 3.3.

Regjeringen har påpekt at [aktsomhetsvurderinger](#) (due diligence) er en viktig del av et samfunnsansvarsverktøy. Aktsomhetsvurderinger er, med Regjeringens egne ord, en prosess anbefalt både i OECDs retningslinjer for flernasjonale selskaper og FN's veiledende prinsipper for næringsliv og menneskerettigheter for å kartlegge, forebygge, begrense og gjøre rede for faktiske og potensielle negative konsekvenser av egen virksomhet og i verdikjeden. Det er en nøkkelmekanisme i FN's veiledende prinsipper og i OECDs retningslinjer. Aktsomhetsvurderinger bør være en integrert del av selskapets beslutningsprosesser og system for risikostyring. De bør innarbeides i bedriftens alminnelige systemer for risikostyring, og de bør ikke avgrensnes til å kartlegge og håndtere selskapets egen interne risiko.¹⁰

Kravet til aktsomhetsvurdering (*due diligence*) er imidlertid ikke med i det norske lovforslagets § 9-6 første ledd nummer 2. Den valgte ordlyden «kontroller» er ikke dekkende, blant annet ved at det ikke fremgår at det er noe som skal gjøres i forkant av et prosjekt eller en investering. Både i direktivets engelske tekst, og i den danske, svenske og finske, er det et krav om rapportering av foretakets *due-diligence*-vurderinger.¹¹ Regjeringen har selv vist til viktigheten av slike vurderinger, og dette bør også reflekteres i lovteksten.

I direktivets fortale pkt. 6 fremgår det at rapporteringen:

bør også inneholde opplysninger om de due diligence-procedurer, som virksomheten har gjennomført, også, hvor det er relevant og proportionalt, for så vidt angår virksomhedens leverandør- og underleverandørkæder, med henblik på at kortlægge, forebygge og afbøde aktuelle og potentielle negative påvirkninger.

I det norske lovforslagets § 9-6 første ledd nr. 4 heter det: «Der det er relevant og vesentlig, skal det opplyses om forretningsforbindelser, produkter eller tjenester som kan forventes å ha negative

¹⁰ https://www.regjeringen.no/no/tema/utenrikssaker/naringslivssamarbeid-i-utlandet/innsikt/ansvar_verktoy/id2076660/ og <https://www.regjeringen.no/no/tema/utenrikssaker/naringslivssamarbeid-i-utlandet/innsikt/aktsomhet/id652493/>

¹¹ Se «due diligence processes» (engelsk); «due diligence-procedurer» (dansk); «due diligence-granskning» (svensk); «due diligence –prosessit» (finsk)

konsekvenser, og om hvordan foretaket håndterer disse risikoene». Dette er både upresist og utilstrekkelig. For det første er det viktig at informasjon er både relevant og proporsjonal. Regjeringen påpeker selv at rapporteringen fra selskapene er blitt for omfattende (se pkt 1 over). Det som behøves er ikke mer informasjon, men mer *relevant* informasjon som er forholdsmessig med hensyn til virksomhetens påvirkninger.

For det andre, et mye mer presist utgangspunkt ville være livsløpet, fra vugge til vugge, for produkter som er en del av virksomheten (typisk ved produksjon eller salg), og at due-diligence-kravet ble knyttet til dette, med spesifisering at dette skal gjelde også leverandørkjeder og salgskjeder. Fortalens presisering om siktemålet: å *kartlegge, forebygge og bøte på* aktuelle og potensielle negative virkninger, bør også inn i den norske lovteksten. For tjenester, inkludert finanstjenester, bør tilsvarende formuleringer inntas.

I § 9-6 første ledd nr. 5 heter det: «Andre mål på prestasjonsoppnåelse som er relevante for virksomheten». I den engelske direktivteksten heter det: «Non-financial key performance indicators relevant to the particular business». På dansk bruker man «ikke-finansielle nøkkelresultatindikatorer, som er relevante for den spesifikke forretningsaktivitet», og på svensk «icke-finansiella centrala resultatindikatorer som är relevanta för den aktuella verksamheten». Vi støtter som nevnt over at det norske forslaget distanserer seg fra uttrykket «ikke-finansiell». *Key performance indicators* (nøkkelresultatindikatorer), KPIs eller KPI-er, er imidlertid en kjent størrelse i regnskaps- og rapporteringssammenheng, og bør tas med i den norske versjonen også. Den norske oversettelsen «andre mål» dekker ikke dette, og har et uklart innhold. Det bør heller presiseres at det skal oppgis KPI-er på alle kvantifiserbare størrelser knyttet til virksomheten, spesielt «konsekvensene av dets virksomhet, herunder opplysninger i spørsmål som gjelder miljø, sosiale forhold, arbeidsmiljø, overholdelse av menneskerettigheter og bekjempelse av korrupsjon». For produkter bør dette knyttes til produkters livsløp.

I § 9-6 annet ledd heter det at dersom foretaket ikke har retningslinjer «skal dette begrunnes». I den engelske direktivteksten, heter det «provide a clear and reasoned explanation». I den danske teksten brukes «en klar og begrunnet forklaring» og i den svenske «en klar och motiverad förklaring» skal gis i slike tilfelle. Den norske lovteksten bør også stille krav til klarhet.

3.3 Forholdet til eksisterende regler

For å gi næringslivet klare regler, bør reglene i kapittel 9 i lovforslaget, som omhandler lignende typer rapportering samordnes. Etter forslaget til ny regnskapslov, skal selskaper som «ikke er små», rapportere etter tre overlappende regler. Disse kunne med fordel ha vært sammenfattet i én klar regel. Dette gjelder forslagets § 9-2, om generell redegjørelse for virksomheten, § 9-3, om særskilte foretaksspesifikke opplysninger, og den nye foreslåtte regelen for implementering av EU-direktivet av 2014, forslagets § 9-6, hvor utredningen foreslår overskriften «Annen forklarende og beskrivende informasjon».

I forslagets § 9-2 ser vi hvordan «miljø- og personalmessige forhold» er en integrert del av et «rettvise» bilde av virksomhetens utvikling, prestasjonsoppnåelse og stilling. Forslagets § 9-3 er de opprinnelige norske rapporteringskravene, slik de har blitt utviklet siden 1980-tallet, hvor det i tillegg til finansiell risiko (som kan henge nært sammen med miljømessige forhold eller forhold knyttet til arbeidstagere, jf. forslagets § 9-2), skal redegjøres for likestilling, antidiskriminering og virksomhetens påvirkning på det ytre miljø, derunder hva som gjøres for å fjerne eller redusere den negative

påvirkning. I utkastets § 9-6, hvor man søker å implementere de nye EU-reglene, har man i likhet med de opprinnelige norske reglene i utkastets § 9-3 tatt skrittet fra miljø- og samfunnsmessige forholds innvirkning på virksomheten (som er siktemålet i § 9-2) over til fokus på virksomhetens innvirkning på miljø og andre samfunnsinteresser, samtidig som har et utvidet perspektiv i tråd med en voksende erkjennelse av betydningen virksomheter har for økonomiens og samfunnene bærekraft.

Det er unødig byråkratisk og uklart for de som skal rapportere, at man skal forholde seg til tre forskjellige regler som overlapper på flere punkter. Her bør det utformes et nytt forslag med en helhetlig integrert tilnærming, hvor målet bør være å oppmuntre til, og legge til rette for, god rapportering. Det vises i denne forbindelse også til rapporten fra MITSloan,¹² der mer enn 70 % av de spurte investorene mener at «sustainability performance» er en sentral faktor når de foretar investeringsbeslutninger. Samtidig påpekes det at det er et problem for investorer at rapporteringen er lite sammenlignbar og at man ikke har utarbeidet felles nøkkelresultatindikatorer (KPI-er) som gjør det lettere for investorer (og andre interessenter) å vurdere hvordan foretakets stilling faktisk er.

Det Regjeringen nå foreslår å gjøre, ved å legge på et nytt lag med rapporteringskrav, vil ikke bidra til å bedre den «informasjonsforvirringen» som allerede eksisterer for investorer og andre interessenter. Kravene bør samles i én bestemmelse, og fokuset bør være på å gjøre informasjonen som rapporteres verifiserbar og sammenlignbar.

Overskriften på en samordnet rapporteringsregel bør reflektere det virksomhetene skal rapportere om, på en beskrivende og nøytral måte, som verken karakteriserer rapporteringen som «ikke-finansiell» eller som «annen» informasjon. Også utredningens forslag gir et inntrykk av noe som kommer i tillegg til og er mindre viktig enn den egentlige rapporteringen, selv om det er en bedre ordlyd enn «ikke-finansiell».

4. Verifisering og håndheving

Et viktig prinsipp i EU-retten er effektivitetsprinsippet, som krever at det ved implementeringen skal settes inn de virkemidler som er nødvendige for å sørge for at EU-regler overholdes. Dette er gjenspeilet i EU-direktivets fortale, pkt. 10, som lyder:

Member States should ensure that adequate and effective means exist to guarantee disclosure of non-financial information by undertakings in compliance with this Directive. To that end, Member States should ensure that effective national procedures are in place to enforce compliance with the obligations laid down by this Directive, and that those procedures are available to all persons and legal entities having a legitimate interest, in accordance with national law, in ensuring that the provisions of this Directive are respected.

I det norske lovforslaget legges ansvaret for å følge opp rapporteringen, helt avgjørende for at dette skal bli noe annet enn økt byråkrati og villedende markedsføring, i stor grad på «interessentene» (forbrukere, investorer, samfunnet generelt). Dette i motsetning til den vanlige finansielle rapporteringen, hvor det er stringente krav til regnskapets og årsberetningens innhold og det for alle selskaper over en viss størrelse er et lovbestemt krav til revisjon. Det vises også til gjeldende krav til HMS-system for foretak, som følges opp gjennom tilsyn og kontroller av Arbeidstilsynet.¹³

¹² Sammendrag tilgjengelig her: <http://sloanreview.mit.edu/projects/investing-for-a-sustainable-future/>

¹³ Jf. Internkontrollforskriften: <https://lovdata.no/dokument/SF/forskrift/1996-12-06-1127>

Et lite skritt for å styrke styrets bevissthet om samfunnsansvar, var 2013-endringen i regnskapsloven § 3-5 hvor det presiseres at kravene til at styret skal underskrive årsregnskap og årsberetning også skal gjelde CSR-rapportering i eventuelt eget dokument. Videre ble revisorloven § 5-1 endret, slik at det presiseres at også CSR-rapportering i eget dokument vil være gjenstand for revisors konsistenssjekk. Det er imidlertid i beste fall et åpent spørsmål om revisors konsistenssjekk har noen som helst betydning. Det er lite som tyder på at revisors konsistenssjekk har sikret kvalitetsmessig god rapportering i årsberetningen etter de eldre CSR-rapporteringsreglene. Enda mer unntakene ser vi at lovgiver var i 2013-reformen med hensyn til rapportering til Global Compact og GRI, som regnes som tilfredsstillende CSR-rapportering. Fordi lovgiver ønsker å oppmuntre til slik rapportering, gjelder ikke kravet til revisors konsistenssjekk for foretak som følger denne. Man har i stedet gitt en forskriftshjemmel dersom man senere skulle finne det ønskelig å oppstille krav om konsistenssjekk eller annen form for ekstern verifikasjon. En slik forskriftshjemmel er gitt i regnskapsloven § 3-3c 18. ledd, for departementet til å gi nærmere bestemmelser om revisors plikter i forbindelse med opplysninger gitt om samfunnsansvar i eget dokument istedenfor i årsberetningen. Departementet har ikke benyttet denne forskriftshjemmelen.

I denne runden, når EU-regler skal gjennomføres i norsk rett, diskuterer man endelig problemet med at rapporteringen ikke gjennomføres slik forutsatt. Man er til og med inne på at manglende krav til revisjon eller annen sakkyndig bekreftelse av innholdet av rapporteringen kan være en del av årsaken. Dette skyves imidlertid bare over til et annet utvalg (som skal forberede ny revisorlov), samtidig som man sier at man ikke tror at revisorbekreftelse er en løsning. I stedet for å gjøre rapporteringskravene mer effektive, fjerner man dem heller for de små selskapene.

Revisors plikter med hensyn til årsberetningen er fortsatt begrenset seg til «konsistenssjekk», dvs. om opplysningene i årsberetningen stemmer med årsregnskapet. Ifølge utkastets § 9-6 kan informasjon som nevnt alternativt publiseres som et separat dokument fra årsberetningen. Benytter foretaket seg av dette alternativet, er revisor ikke forpliktet til å utføre særskilte revisjonshandlinger for å bekrefte opplysningene.

Også de store selskapene vil dermed med de nye reglene kunne fortsette å velge hva de skal rapportere om, og hvordan. Det er ingen krav til at innholdet i rapportene faktisk bekreftes av uavhengige sakkyndige. De nye rapporteringskravene er nok en tapt mulighet for samfunnet, også for de mange selskapene som ønsker å være samfunnsansvarlige, men som ikke får det til fordi det mangler lovgivning som legger til rette for dette.

Obligatorisk verifisering et viktig signal. Manglende verifisering også et signal. I NOU 2015:10, første delutredning fra Regnskapslovutvalget, sies det jo nettopp at det ikke har fungert for små bedrifter. Likevel velger man å videreføre samme feil for de virksomheter som fremover skal rapportere.

Vi anbefaler at det norske lovforslaget omarbeides på dette punktet, og at man undersøker mulighetene for en uavhengig verifisering av rapporteringen,¹⁴ og ikke bare overlater det til revisorlovutvalget. Det kan hende at verifiseringsregler vil kreve at det trekkes inn andre yrkesgrupper enn tradisjonelle revisorer.

¹⁴ I Finland har man tidligere hatt full revisjon av årsberetningen, men dette har man nå dessverre forlatt. Det kan imidlertid være nyttige innspill å hente i Finlands erfaring med revisjon av årsberetningen tidligere.

Så langt vi vet har bare AccountAbilitys AA1000-standardserie en obligatorisk verifiseringsplikt, jf. AA1000 AccountAbility Principles Standard (AA1000APS) og AA1000 Assurance Standard (AA1000AS). GRI G-4 oppmuntrer kun virksomheten til at deres bærekraftsinformasjon (*sustainability performance data*) skal verifiseres. Det vil derfor være utilstrekkelig å overlate dette til internasjonale standarder som man oppmuntrer virksomheter å følge.

En uavhengig verifisering av informasjonen som rapporteres er avgjørende av investorhensyn og hensyn til andre interessenter. Det er nødvendig for å oppnå pålitelighet og sammenlignbarhet, som er selve grunntanken i rapportering.

5. Avslutning

Bedrifter ønsker å ta samfunnsansvar, og norske bedrifter kan gjennom gode regler som legger til rette for dette få et konkurransefortrinn som vil tiltrekke investorer, kunder og andre kontraktsparter som ønsker å ha samfunnsansvarlige leverandører og kunder. Regjeringen har et ansvar for å legge til rette for at dette kan skje. Å fjerne rapporteringsreglene for viktige grupper i næringslivet, og å fortsette å la rapportering være uverifisert for de andre, er å gå i motsatt retning. Regjeringen burde heller se på mulighetene for å utvikle standarder for rapporteringen for små- og mellomstore virksomheter, og undersøke hvordan all rapportering kan skje på en måte som sikrer at informasjonen er relevant, pålitelig og sammenlignbar. Dette er grunnleggende i det grønne skiftet.

Gjennom vår forskning i prosjektet «Sustainable Market Actors for Responsible Trade» (SMART, 2016-2020),¹⁵ finansiert under EUs rammeprogram Horisont2020, vil vi kunne bidra til Regjeringens arbeid med å utvikle rapporteringsregler som er klare og gode regler for næringslivet, og gir pålitelig, relevant og sammenlignbar informasjon for investorer, kunder, leverandører og andre kontraktsparter, og samfunnet for øvrig. Vi står til departementets disposisjon om det skulle være ønskelig å følge dette opp.

Referanser

Ditlev-Simonsen, C. D. 2016. Rapportering om samfunnsansvar i små foretak. Bråthen og Benestad (red.) Moderne forretningsjuss III. Fagbokforlaget.

Ruud, A., Ehrenclou, K., Gramstad, C. S. 2008. Er Regnskapsloven et effektivt politisk virkemiddel for å fremme miljørapportering i norsk næringsliv? ProSus Report (1).

Villiers, C., Mähönen, J. 2015a. «Accounting, auditing, and reporting: supporting or obstructing the sustainable companies objective?», i Sjøfjell og Richardson (red.) *Company Law and Sustainability. Legal Barriers and Opportunities*. Cambridge University Press.

Villiers, C., Mähönen, J. 2015b. «Article 11: Integrated Reporting or Non-Financial Reporting?», i Sjøfjell og Wiesbrock (red.) *The Greening of European Business under EU Law. Taking Article 11 TFEU Seriously*. Routledge.

¹⁵ Se uio.no/smart for mer informasjon.