

Regnskapsmessig behandling:

Rapportering om samfunnsansvar

8. april 2013 vedtok Stortinget at børsnoterte selskaper også skal rapportere om samfunnsansvar i årsberetningen. Bestemmelsen gir imidlertid ingen oppklaring av de mange problemstillingene som oppstår i forbindelse med rapporteringen, verken for styret eller for regnskapsbrukerne.



Artikkelen er forfattet av:

Advokattfullmektig
Miriam Aakre Borgersrud
Advokatfirmaet Steenstrup
Stordrange DA

Rapportering om samfunnsansvar, populært betegnet som *CSR*, er en kjent figur for flertallet av børsnoterte selskaper.

Rapportering om samfunnsansvar i vid forstand har de siste tiårene blitt en naturlig del av selskapets årsregnskap og årsberetning, både på nasjonalt og internasjonalt plan.

For ledelsen i et børsnotert selskap kan årsberetningen skape hodebry. Hvordan skal rapportering skje for å oppfylle det norske lovkravet? Hva med forholdet til eksisterende rapporteringskrav? Retningslinjene for selskapers rapportering av ikke-finansielle aspekter som *CSR* er i en stadig utkrystalliseringsprosess. Uklare lovkrav gjør rapporteringen vanskelig for styret og innholdsløs for regnskapsbrukere.

Innholdet i plikten til å redegjøre for samfunnsansvar

Fra 1. juni 2013 skal styret redegjøre for hva foretaket gjør for å integrere hensynet til menneskerettigheter, arbeidstakerrettigheter og sosiale forhold, det ytre miljø og bekjempelse av korrupsjon i sine forretningsstrategier, i sin daglige drift og i forholdet til sine interessenter. Styret skal opplyse hvilke prosedyrer og ret-

ningslinjer som benyttes av foretaket. Styret skal opplyse dersom selskapet ikke har retningslinjer for *CSR*.

Datterselskaper som omfattes av rapporteringskravet, kan i sin årsberetning vise til rapportering i konsernregnskapet og hvor rapporten er offentliggjort.

Departementet kan i forskrift fastsette at henvisning til offentlig rapport i henhold til Global Compact eller Global Reporting Initiative kan erstatte redegjørelse om samfunnsansvar innenfor rammene av styrets årsberetning. Det skal i tilfelle gis opplysninger i årsberetningen om hvor rapportene er tilgjengeliggjort.

Forholdet til rapportering om miljø, likestilling og diskriminering

Den nye § 3–3 c i regnskapsloven gir styret adgang til å integrere rapportering om arbeidsmiljø, ytre miljø, likestilling og diskriminering etter § 3–3 a, niende til tolvte ledd, som en del av separat rapport om samfunnsansvar, fremfor å innta dette i årsberetningen. Vilklårene for dette er at den separate rapporten er offentlig, at styret har undertegnet den, og at det gis tydelige opplysninger i årsberetningen om hvor den separate rapporten finnes.

Bestemmelsen uttrykker at dette likevel ikke gjelder for ikke-finansielle forhold som styret er pålagt å ta med i vurderingen av regnskapspliktiges utvikling, resultat eller stilling der disse er økonomisk relevant for virksomheten. Unntaket må leses i sammenheng med regnskapsloven § 3–3 a annet og tredje ledd. Regnskapsloven § 3–3 a annet og tredje ledd ble inntatt i regnskapsloven ved implemente-

ringen av Moderniseringsdirektivet¹ i 2003 og er en EU-rettslig rapporteringsplikt. Unntaket gir uttrykk for en tendens som tydelig kan spores i årsberetningens rettskilder, særlig europarettlige kilder.

For børsnoterte selskaper kan unntaket bety en differensiert regnskapsmessig behandling av ikke-finansielle forhold som rapporteres innenfor rammene av årsberetningen. Ved behandlingen av informasjon om *CSR* i årsberetningen som innvirker på den regnskapspliktiges utvikling, resultat eller stilling, har styret en plikt til å ta med dette i de deler av årsberetningen hvor de gir sin vurdering av foretakets resultatutvikling. Resultatet kan bli at et forhold behandles både i årsberetningen, og i den separate *CSR*-rapporten.

EU-kommisjonen fremmet 16. april 2013 et forslag om å innta rapporteringsplikt for *CSR* i regnskapsdirektivene for store børsnoterte selskaper. Det er på nåværende tidspunkt usikkert om en endring av regnskapsdirektivene vil medføre en endring av regnskapslovens rapporteringskrav om *CSR*.

Årsberetningen – en sammensatt rapport

Årsberetningen skal etter regnskapsloven minst omfatte en *rettvisende oversikt* over utviklingen og resultatet av den regnskapspliktiges virksomhet og av dens stilling, sammen med en beskrivelse av de mest sentrale risikoer og usikkerhetsfaktorer den regnskapspliktige står overfor.

¹ EP/Rdir 2003/51/EC.

Som nevnt over, ble det ved gjennomføringen av Moderniseringsdirektivet i 2003 lovfestet en plikt for styret til å ta med ikke-finansielle forhold i vurderingen av regnskapspliktiges utvikling og resultat der disse er økonomisk relevante for virksomheten, såkalte sentrale resultatindikatorer; key performance indicators (KPI). Av fortalen til Moderniseringsdirektivet hitsettes:

«The information should not be restricted to the financial aspects of the company's business. It is expected that, where appropriate, this should lead to an analysis of environmental and social aspects necessary for an understanding of the company's development, performance or position.»²

I praksis betyr dette at styret må vurdere hvilke ikke-finansielle forhold som er relevante og sentrale for foretakets kontantstrøm. Eksempelvis er foretakets håndtering av aktuell og potensiell påvirkning av det ytre miljø et sentralt forhold som skal omtales i en rapport om samfunnsansvar. Samtidig kan selskapets håndtering av risiko for miljøpåvirkning være av høy relevans for foretakets utvikling og resultat. Forholdet bør da rapporteres begge steder, men innholdet i rapporteringen vil fortone seg ulikt.

Sondringen er viktig for når styret skal utarbeide en årsberetning i tråd med lovens krav.

Styret må være i stand til å se når et ikke-finansielt forhold skal inngå i rapport om

² Sitert fra fortalen EP/Rdir 2003/51/EC, punkt 9, min understreking.

samfunnsansvar, og når styret plikter å integrere forholdet i sin vurdering av foretakets resultat og utvikling.

Sentrale ikke-finansielle resultatindikatorer

Det kan være en nær sammenheng mellom finansiell informasjon i årsregnskapet og ikke-finansiell informasjon som gis i årsberetningen, ettersom disse samlet vil utgjøre en stor del av beslutningsgrunnlaget til regnskapsbrukere som selskapets långivere og samarbeidspartnere.

Sentrale ikke-finansielle resultatindikatorer vil ikke bare være relevante for å gi utfyllende opplysninger om finansiell informasjon i regnskapet, men kan også kaste lys over selskapets inntekter og kostnader utover dette.

Hvilke ikke-finansielle forhold som utgjør en resultatindikator, må vurderes konkret for den aktuelle virksomheten. Den overordnede retningslinjen her bør være at årsberetningen skal gi en *rettvisende oversikt* av selskapet og virksomheten.

Informasjon om at selskapet støtter verdige formål, vil typisk høre hjemme i en separat CSR-rapport. Det vil også annen informasjon om selskapets samfunnsansvar som ikke ligger i kjernen av selskapets virksomhet. Rapportering av slike forhold vil ikke oppfylle lovens krav alene. Kjernen i lovens rapporteringskrav er hvordan selskapet håndterer forhold ved virksomheten og i sin forretningsstrategi.

Det er også andre forhold som kan påvirke styrets vurdering. Eksempelvis

kan miljøinformasjon ikke bare ha innvirkning på selskapets aksjekurs og goodwill, men slik informasjon kan også gi sterke indikasjoner på bærekraften av selskapets virksomhet. Miljøforhold kan ha direkte betydning for mulighetene for produksjonen av produktene og adgangen til utførelsen av tjenestene som er bærebjelken for verdien av selskapet. Rapportering av slike forhold kan bety blottlegging av selskapets svake punkter. Å utelate rapportering om slike forhold vil likevel neppe være en langsiktig og god håndtering av risiko fra styrets side.

Forarbeidene i forbindelse med evalueringen av regnskapsloven i 2003 gir støtte for dette grunnleggende trekket ved miljøinformasjon konkret.³ I fortalen til EU-kommisjonens rekommandasjon om miljørapportering av 2001 finner vi følgende formulering:

«Investors need to know how companies deal with environmental issues.»⁴

Hvordan skal styret gå frem ved rapportering av CSR? Styrets bør vurdere de ulike elementene som inngår i kategorien samfunnsansvar, herunder menneskerettigheter, arbeidstakerrettigheter og sosiale forhold, det ytre miljø og bekjempelse av korrupsjon. Neste skritt er å vurdere hvilke elementer som er sentrale for den konkrete virksomheten. For selskaper med virksomhet i eller tette bånd til regimer hvor korrupsjon er et kjent problem, bør styret vurdere å rapportere hvordan dette håndteres i den operasjonelle driften og videre om forholdet kan ha inn-

³ NOU 2003:23, s. 266.

⁴ Kommisjonstrekommandasjonen 2001/453/EC, s. 33.

ALMANAKK 2014 fra revisorforeningen.no

Finnes i to utgaver:

KLASSISK, omslag i mykt kunstsinn, kr 52,-

EKSKLUSIV, elegant omslag i eksklusivt skinn med messinghjørner, kr 80,-

Inneholder blant annet:

- Kredittkortlommer foran i omslaget
- Fagstoff foran i almanakken
- 14 mnd. kalendarium (01.11.13–31.12.14)
- Plastlomme bak i omslaget
- Ukeoppslag, timeinndeling
- Oversiktskalender for 2014, 2015 og 2016



For informasjon og bestilling, se revisorforeningen.no

Prisene er ekskl. frakt, eksp.omk. og mva.

virkning på selskapets utvikling, resultat eller stilling. Dersom styret finner at korrupsjon kan utgjøre en resultatindikator for virksomheten, skal forholdet omtales i de deler av årsberetningen som behandler dette.

Sondringen er særlig viktig for foretak som rapporterer etter IFRS. I det videre skal jeg gå nærmere inn på hvorfor.

Hvilke retningslinjer gir IFRS om rapportering i årsberetningen?

For børsnoterte selskaper som rapporterer etter IFRS, vil det gjelde strengere kvalitetskrav til miljøinformasjon som rapporteres i deler av årsberetningen som er forfattet av ledelsen og som kan sidestilles med «*management's discussion and analysis (MD&A), operating and financial review (OFR), business review or management's report.*»⁵

8. desember 2010 publiserte IASB en anbefaling om utarbeidelse av rapportering som inngår i årsberetningen, en såkalt *Practice Statement om Management Commentary*, som er en del av det konseptuelle rammeverket til IFRS. Foretak som rapporterer etter IFRS, skal angi i hvilken grad anbefalingen er fulgt. Formålet med anbefalingen er:

«[...] to improve the usefulness of the information provided in an entity's management commentary so that, when it is provided in conjunction with the financial statements, users are better able to make decisions about providing resources to the entity.»⁶

En uttalelse av formannen i IASB, Sir David Tweedie, i forbindelse med IASB sin publisering av anbefalingen for årsberetningen, er betegnende for den pågående utviklingen når det kommer til integrering av miljøforhold som relevant informasjon for markedets vurderinger:

«[...] It [management commentary] is also becoming increasingly important in the reporting of non-financial metrics such as sustainability and environmental reporting. [...] The publication of this Practice Statement will benefit both users and preparers by enhancing the international consistency of this important source of information.»⁷

IASBs *Practice Statement Managements Commentary* inneholder ikke spesifikke krav til informasjon om CSR i styrets vurderinger av selskapets økonomiske posisjoner. Anbefalingen stiller innholdsmessige krav som skal sikre nyttig informasjon til regnskapsbrukere, men sier ikke noe om hvilke konkrete forhold ved virksomheten som skal rapporteres, se anbefalingens forarbeider (*Basis for Conclusions*), avsnitt BC 14. Det følger innledningsvis av anbefalingen at den skal leses i lys av det konseptuelle rammeverket og fortalen til IFRS.

Anbefalingene vil være retningsgivende for innhold og omfang ved inkludering av informasjon om CSR for selskaper som rapporterer etter IFRS. Ettersom anbefalingen omhandler *hvordan* informasjon skal rapporteres, vil anbefalingen komme til anvendelse på resultatindikatorer som inkluderes i styrets valuering av foretakets utvikling, resultat eller stilling.

Gjennom anbefalingen stilles det også krav til at informasjon i deler av årsberetningen skal besitte de kvalitative karakteristika for nyttig informasjon (*useful information*) som følger av rammeverket. Anbefalingen viser også til rammeverkets bestemmelser om kvalitative egenskaper for nyttig finansiell rapportering, se anbefalingen avsnitt 20 og 21:

«Information in management commentary should possess the fundamental qualitative characteristics of relevance and faithful representation. Information in management commentary should also maximise the enhancing qualitative characteristics of comparability, verifiability, timeliness and understandability. [...]»⁸

Management should include information that is material to the entity in management commentary.»⁸

Det følger av det konseptuelle rammeverket til IFRS at omfanget og innholdet av informasjonen som rapporteres, kan begrenses etter en kost-nytte-vurdering, se rammeverket avsnitt 44. Styret kan foreta en skjønsmessig vurdering av om kostnadene ved å skaffe informasjonen vil veie opp for nytten informasjonen har for regnskapsbrukerne.

Revisors rolle

Revisors plikt til å kontrollere informasjon som rapporteres i årsberetningen, er

begrenset. Uttalelser i forarbeidene til revisorloven av 1999 uttrykker at revisor ikke er forpliktet til å foreta revisjon av rapportering om arbeidsmiljø og miljøinformasjon i årsberetningen, ei heller av vurderinger om selskapets fremtidige utvikling:

«Revisor skal videre vurdere opplysninger om årsregnskapet mv. som er gitt i årsberetningen. Opplysninger i årsberetningen om den regnskapspliktiges fremtidige utvikling, og om arbeidsmiljø og miljøinformasjon, vil ikke omfattes av revisors kontroll.»⁹

Selv om revisor normalt ikke vil ha kompetanse til å vurdere den tekniske riktigheten av rapporterte miljøforhold, vil revisor i nødvendig grad være skikket til å vurdere regnskapsbrukernes nytte av miljøinformasjonen styret har rapportert i selskapets årsberetning.¹⁰ Undersøkelser indikerer sågar at selskaper som ble revidert av store revisjonsselskaper implementerte lovfestede miljørapporteringskrav hurtigere enn andre selskaper.¹¹

Historisk viser empiriske undersøkelser at lovfesting og skjerping av den tidligere særnorske miljørapporteringsplikten fra 1989 har hatt en signifikant effekt på *mengden* av miljørapportering fra norske selskaper.¹² Men hva med kvaliteten og nytten for regnskapsbrukerne?

Oppsummering

Fra 1. juni 2013 får styret i børsnoterte selskaper plikt til å rapportere om selskapets samfunnsavsvær i årsberetningen, såkalt *CSR*. Rapporteringsplikten om CSR må imidlertid sees i sammenheng med styrets plikt til å redegjøre for ikke-finansielle resultatindikatorer i årsberetningen. Dette medfører en todelt behandling av rapporteringen innenfor rammene av årsberetningen. IFRS gir retningslinjer for rapportering om CSR i styrets årsberetning i den grad informasjon om CSR må anses å være en resultatindikator for selskapet.

9 Ot.prp. nr. 75 (1997–98), s. 8. Forslaget er fulgt opp i Innst. O. nr. 25 (1998–99), se avsnitt 4.1.2.1 i innstillingen.

10 En universell standard for miljørevisjon kunne også på en enkel måte gjøre revisor i stand til å vurdere nytten av narrativ miljørapportering for finansielle regnskapsbrukere, se Dando og Swift (2003).

11 Li og McConomy (1999), se Berthelot m.fl., s. 34.

12 Se Fallan (2007).

5 IASB (2010) *Basis for Conclusions*, BC5.

6 IASB (2010) *Basis for Conclusions*, BC4.

7 IASB (2010) (b).

8 IASB (2010), avsnitt 20 og 21. Min understrekning.