



DET KONGELIGE  
FINANSDEPARTEMENT

# Prop. 57 L

(2023–2024)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak)

---

Endringer i regnskapsloven mv.  
(bærekraftsrapportering)





DET KONGELIGE  
FINANSDEPARTEMENT

# Prop. 57 L

(2023–2024)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak)

---

Endringer i regnskapsloven mv.  
(bærekraftsrapportering)



# Innhold

<b>1</b>	<b>Proposisjonens hovedinnhold..</b>	7	4.4.1	Gjeldende rett .....	49
			4.4.2	Forventet EØS-rett .....	50
<b>2</b>	<b>Bakgrunnen for lovforslaget ....</b>	10	4.4.3	Utvalgets forslag .....	52
2.1	Innledning .....	10	4.4.4	Høringsinstansenes syn .....	52
2.2	Regelverksutvikling i Europa og internasjonalt .....	11	4.4.5	Departementets vurdering .....	53
2.2.1	Direktivet om ikke-finansiell rapportering (NFRD) .....	11	4.5	Informasjonsplikt for noterte foretak .....	54
2.2.2	Verktøy for klima- og bærekraftsrapportering .....	11	4.5.1	Gjeldende rett .....	54
2.2.3	Annet felleseuropeisk regelverk for bærekraftig finans .....	11	4.5.2	Forventet EØS-rett .....	55
2.3	Om behovet for regelverks- endringer .....	12	4.5.3	Utvalgets forslag .....	55
2.4	Direktivet om selskapers bærekraftsrapportering .....	14	4.5.4	Høringsinstansenes syn .....	55
2.5	Verdipapirlovutvalgets mandat og sammensetning .....	14	4.5.5	Departementets vurdering .....	56
2.6	Høringen .....	16	4.6	Plikt til å utarbeide årsberetning ..	57
2.6.1	NOU 2023: 15 .....	16	4.6.1	Bakgrunn .....	57
2.6.2	Endringer i definisjonen av små foretak i regnskapsloven .....	18	4.6.2	Høringsinstansenes syn .....	57
			4.6.3	Departementets vurdering .....	58
<b>3</b>	<b>Plassering av regelverket i norsk rett og lovstruktur .....</b>	19	<b>5</b>	<b>Virkeområde og definisjoner ...</b>	59
3.1	Innledning .....	19	5.1	Kategorier av foretak og konsern etter størrelse .....	59
3.2	Utvalgets forslag .....	19	5.1.1	Innledning .....	59
3.3	Høringsinstansenes syn .....	19	5.1.2	Gjeldende rett .....	59
3.4	Departementets vurdering .....	19	5.1.3	Forventet EØS-rett .....	60
<b>4</b>	<b>Rapporteringsplikter .....</b>	21	5.1.4	Utvalgets forslag .....	61
4.1	Innholdet i rapporteringen .....	21	5.1.5	Departementets høringsutkast .....	61
4.1.1	Gjeldende rett .....	21	5.1.6	Høringsinstansenes syn .....	62
4.1.2	Forventet EØS-rett .....	26	5.1.7	Departementets vurdering .....	63
4.1.3	Utvalgets forslag .....	28	5.2	Foretak av allmenn interesse .....	67
4.1.4	Høringsinstansenes syn .....	31	5.2.1	Gjeldende rett .....	67
4.1.5	Departementets vurdering .....	33	5.2.2	EØS-rett .....	67
4.2	Konsernrapportering og unntak for datterselskaper .....	38	5.2.3	Utvalgets forslag .....	67
4.2.1	Gjeldende rett .....	38	5.2.4	Høringsinstansenes syn .....	67
4.2.2	Forventet EØS-rett .....	39	5.2.5	Departementets vurdering .....	68
4.2.3	Utvalgets forslag .....	40	5.3	Virkeområde for krav om bærekraftsrapportering .....	68
4.2.4	Høringsinstansenes syn .....	42	5.3.1	Gjeldende rett .....	68
4.2.5	Departementets vurdering .....	43	5.3.2	Forventet EØS-rett .....	69
4.3	Rapporteringsstandarder .....	45	5.3.3	Utvalgets forslag .....	70
4.3.1	Gjeldende rett .....	45	5.3.4	Høringsinstansenes syn .....	71
4.3.2	Forventet EØS-rett .....	45	5.3.5	Departementets vurdering .....	73
4.3.3	Utvalgets forslag .....	48	5.4	Foretak som skal rapportere taksonomiinformasjon .....	75
4.3.4	Høringsinstansenes syn .....	48	5.4.1	Gjeldende rett .....	75
4.3.5	Departementets vurdering .....	48	5.4.2	Utvalgets forslag .....	76
4.4	Rapporteringsformat og tilgjengeliggjøring .....	49	5.4.3	Forventet EØS-rett .....	76
			5.4.4	Høringsinstansenes syn .....	76
			5.4.5	Departementets vurdering .....	76
			5.5	Foretak etablert utenfor EØS .....	76
			5.5.1	Gjeldende rett .....	76
			5.5.2	Forventet EØS-rett .....	76
			5.5.3	Utvalgets forslag .....	78
			5.5.4	Høringsinstansenes syn .....	79

5.5.5	Departementets vurdering .....	79	6.8.4	Høringsinstansenes syn .....	106
5.6	Tilpasninger i regnskapsloven mv.	79	6.8.5	Departementets vurdering .....	106
5.6.1	Utvalgets forslag .....	79	6.9	Revisjonsutvalget .....	107
5.6.2	Høringsinstansenes syn .....	80	6.9.1	Gjeldende rett .....	107
5.6.3	Departementets vurdering .....	80	6.9.2	Forventet EØS-rett .....	107
5.7	Tilpasninger i åpenhetsloven .....	81	6.9.3	Utvalgets forslag .....	108
5.7.1	Utvalgets forslag .....	81	6.9.4	Høringsinstansenes syn .....	108
5.7.2	Høringsinstansenes syn .....	82	6.9.5	Departementets vurdering .....	108
5.7.3	Departementets vurdering .....	83	6.10	Revisorregisteret .....	108
<b>6</b>	<b>Attestasjon av bærekrafts-</b>		6.10.1	Gjeldende rett .....	108
	<b>rapportering</b> .....	84	6.10.2	Forventet EØS-rett .....	108
6.1	Innledning. Avklaring av hvilke		6.10.3	Utvalgets forslag .....	109
	forslag som følges opp .....	84	6.10.4	Høringsinstansenes syn .....	109
6.2	Hvem som skal kunne attestere		6.10.5	Departementets vurdering .....	109
	bærekraftsrapportering .....	84	6.11	Ekstern kvalitetskontroll	
6.2.1	Gjeldende rett .....	84		og sanksjoner .....	109
6.2.2	Forventet EØS-rett .....	84	6.11.1	Gjeldende rett .....	109
6.2.3	Utvalgets forslag .....	84	6.11.2	Forventet EØS-rett .....	109
6.2.4	Høringsinstansenes syn .....	85	6.11.3	Utvalgets forslag .....	110
6.2.5	Departementets vurdering .....	85	6.11.4	Høringsinstansenes syn .....	110
6.3	Kvalifikasjonskrav .....	85	6.11.5	Departementets vurdering .....	110
6.3.1	Gjeldende rett .....	85	6.12	Adgang for IASP-er til å attestere	
6.3.2	Forventet EØS-rett .....	85		pliktig bærekraftsrapportering ....	111
6.3.3	Utvalgets forslag .....	86	6.12.1	Gjeldende rett .....	111
6.3.4	Høringsinstansenes syn .....	88	6.12.2	Forventet EØS-rett .....	111
6.3.5	Departementets vurdering .....	89	6.12.3	Utvalgets forslag .....	112
6.4	Attestasjonsuttalelse .....	90	6.12.4	Høringsinstansenes syn .....	112
6.4.1	Gjeldende rett .....	90	6.12.5	Departementets vurdering .....	114
6.4.2	Forventet EØS-rett .....	91	<b>7</b>	<b>Økonomiske og administrative</b>	
6.4.3	Utvalgets forslag .....	91		<b>konsekvenser</b> .....	116
6.4.4	Høringsinstansenes syn .....	92	7.1	Gjennomføring av direktivet	
6.4.5	Departementets vurdering .....	93		om bærekraftsrapportering .....	116
6.5	Oppdragsutførelse .....	94	7.1.1	Overordnet om konsekvensene	
6.5.1	Gjeldende rett .....	94		av forslaget .....	116
6.5.2	Forventet EØS-rett .....	94	7.1.2	Konsekvenser for	
6.5.3	Utvalgets forslag .....	96		rapporteringspliktige foretak .....	116
6.5.4	Høringsinstansenes syn .....	99	7.1.3	Konsekvenser for små og	
6.5.5	Departementets vurdering .....	99		mellomstore foretak uten	
6.6	Uavhengighet og konfidensialitet..	100		rapporteringsplikt .....	117
6.6.1	Gjeldende rett .....	100	7.1.4	Konsekvenser for brukerne	
6.6.2	Forventet EØS-rett .....	100		av rapporteringen .....	117
6.6.3	Utvalgets forslag .....	102	7.1.5	Konsekvenser for de som	
6.6.4	Høringsinstansenes syn .....	103		attesterer bærekrafts-	
6.6.5	Departementets vurdering .....	103		rapportering .....	118
6.7	Kvalitetsstyring og organisasjon ...	103	7.1.6	Konsekvenser for det offentlige ...	118
6.7.1	Gjeldende rett .....	103	7.2	Endringer i definisjonen av små	
6.7.2	Forventet EØS-rett .....	104		foretak i regnskapsloven .....	119
6.7.3	Utvalgets forslag .....	104	7.3	Endringer i åpenhetsloven .....	119
6.7.4	Høringsinstansenes syn .....	105	<b>8</b>	<b>Merknader til de enkelte</b>	
6.7.5	Departementets vurdering .....	105		<b>bestemmelsene</b> .....	120
6.8	Valg og avsetting av revisor .....	105	8.1	Regnskapsloven .....	120
6.8.1	Gjeldende rett .....	105	8.2	Revisorloven .....	127
6.8.2	Forventet EØS-rett .....	105	8.3	Statsforetaksloven .....	133
6.8.3	Utvalgets forslag .....	106			









DET KONGELIGE  
FINANSDEPARTEMENT

# Prop. 57 L

(2023–2024)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak)

## Endringer i regnskapsloven mv. (bærekraftsrapportering)

*Tilråding fra Finansdepartementet 15. mars 2024,  
godkjent i statsråd samme dag.  
(Regjeringen Støre)*

### 1 Proposisjonens hovedinnhold

Finansdepartementet foreslår i denne proposisjonen lovendringer som gjennomfører EUs direktiv om selskapers bærekraftsrapportering (direktiv 2022/2464/EU), «Corporate Sustainability Reporting Directive» (CSRD). CSRD er et endringsdirektiv som endrer regnskapsdirektivet, rapporteringsdirektivet, revisjonsdirektivet og revisjonsforordningen. Lovforslaget bygger på Verdipapirlovutvalgets utredning NOU 2023: 15 *Bærekraftsrapportering*, og innebærer endringer i bl.a. regnskapsloven, revisorloven og verdipapirhandelloven.

Bærekraftsrapportering er periodisk rapportering fra foretak om miljømessige, sosiale og styringsmessige forhold. Målet med regelverkendringene som følger av CSRD er at det skal finnes tilstrekkelig offentlig informasjon om bærekraftsrisikoene selskaper er eksponert for og hvordan selskapet påvirker mennesker og miljø. Regelverkendringene skal legge til rette for at informasjonen i rapporteringen er sammenlignbar, pålitelig og enkel å finne for brukerne.

Gjeldende EØS-regler om bærekraftsrapportering i regnskapsdirektivet (direktiv 2013/34/EU) er gjennomført i regnskapsloven § 3-3 c. Gjeldende krav til bærekraftsrapportering i regnskapsloven er overordnede, og åpner for en varierende rapporteringspraksis som i begrenset grad sikrer brukerne tilgang til relevant, sammenlignbar og pålitelig bærekraftsinformasjon fra foretakene. Gjennomføringen av CSRD i norsk rett innebærer også at rapporteringskravene blir mer detaljerte. Departementet foreslår i tråd med Verdipapirlovutvalgets forslag bestemmelser i regnskapsloven om innholdet i bærekraftsrapporteringen som ligger tett opp mot direktivbestemmelsene. Små og mellomstore noterte foretak underlegges enklere regler. Foretakene som omfattes av regelverket, skal gi informasjon som er nødvendig for å forstå foretakets innvirkning på bærekraftsforhold og hvordan bærekraftsforhold påvirker foretakets utvikling, stilling og resultat.

For å sikre mer sammenlignbar rapportering på tvers av selskaper, sektorer og land innføres det med CSRD krav om at foretakene skal rappor-

tere i tråd med felleseuropeiske rapporteringsstandarder. Det første settet med generelle rapporteringsstandarder som store foretak skal benytte, ble vedtatt av EU-kommisjonen i juni 2023. Det skal senere vedtas forenklete standarder som små og mellomstore foretak skal benytte, sektorspesifikke standarder og standarder for filialer av foretak etablert utenfor EØS. Finansdepartementet foreslår i proposisjonen en hjemmel for å gjennomføre standardene i norsk forskrift.

For å sikre bedre sammenheng mellom den finansielle informasjonen og bærekraftsinformasjonen som foretakene skal gi, innføres det med CSRD krav om at bærekraftsrapporteringen skal inngå i årsberetningen. Foretak som er omfattet av reglene, skal utarbeide årsberetningen og merke bærekraftsrapporteringen i et digitalt format. Målet er at informasjonen skal bli lettere tilgjengelig for brukerne. Finansdepartementet foreslår i proposisjonen en plikt for foretak som skal utarbeide bærekraftsrapportering til å gjøre årsberetningen tilgjengelig på sine nettsider.

Verdipapirhandeloven gir regler om periodisk informasjonsplikt for noterte foretak med Norge som hjemstat. De norske lovbestemmelsene gjennomfører bestemmelser i EUs rapporteringsdirektiv (direktiv 2004/109/EF). Endringene i rapporteringsdirektivet som følger av CSRD, innebærer at det stilles krav om at foretak som har utstedt verdipapirer som er notert på et regulert marked i EØS skal utarbeide bærekraftsrapportering i tråd med de nye reglene, uavhengig av hvor utstederen er hjemmehørende. Finansdepartementet foreslår i proposisjonen endringer i verdipapirhandeloven som gjennomfører endringene i rapporteringsdirektivet.

Plikten til å utarbeide bærekraftsrapportering skal etter de nye direktivreglene gjelde for store foretak, slik de er definert i regnskapsdirektivet, og noterte små og mellomstore foretak. Noterte mikroforetak skal unntas rapporteringsplikt. Finansdepartementet foreslår i proposisjonen et virkeområde etter foretakets størrelse i tråd med direktivreglene og å gjennomføre regnskapsdirektivets kategorisering av foretak og konsern etter størrelse i regnskapsloven. Departementet foreslår også å ta inn en definisjon av foretak av allmenn interesse i regnskapsloven, som vil erstatte den gjeldende definisjonen av store foretak i loven. Departementet foreslår i proposisjonen endringer i regnskapsloven og åpenhetsloven for å hensynta at definisjonen av store foretak i regnskapsloven endres.

Kommisjonsdirektiv (EU) 2023/2775 øker størrelsesgrensene for foretak i regnskapsdirekti-

vet for å ta hensyn til inflasjon. Direktivendringene innebærer blant annet at gjeldende definisjon av små foretak i regnskapsloven må endres. Departementet foreslår i proposisjonen å utnytte handlingsrommet direktivet gir til å øke tersklene for salgsinntekter og balansesum for små foretak. Forslaget er begrunnet i hensynet til besparelser for foretak som vil kunne benytte forenklingene for små foretak i regnskapsloven. Forslaget om å øke tersklene for små foretak påvirker ikke hvor mange foretak som omfattes av de nye reglene om bærekraftsrapportering.

Endringene som følger av Kommisjonsdirektiv (EU) 2023/2775, innebærer også at færre norske foretak vil bli definert som store foretak og underlegges krav om bærekraftsrapportering enn Verdipapirlovutvalget la til grunn i NOU 2023: 15. Finansdepartementet anslår at om lag 1 200 norske foretak vil bli omfattet av de nye reglene om bærekraftsrapportering. Plikten til å redegjøre for samfunnsansvar etter regnskapsloven § 3-3 c gjelder i dag om lag 350 foretak.

Finansdepartementet tar sikte på å fastsette overgangsregler som innebærer en trinnvis innføring av kravene om bærekraftsrapportering i tråd med direktivbestemmelsene og Verdipapirlovutvalgets forslag:

- Fra regnskapsåret 2024 (rapportering i 2025) skal de nye kravene gjelde for foretak av allmenn interesse (banker, forsikringsforetak og noterte foretak) med over 500 ansatte, som også oppfyller vilkårene for å regnes som store foretak etter regnskapsdirektivet.
- Fra regnskapsåret 2025 skal reglene gjelde for alle store foretak.
- Fra regnskapsåret 2026 skal reglene også gjelde for små og mellomstore noterte foretak. Slike foretak kan til og med regnskapsår som avsluttes 31. desember 2027 eller tidligere velge å ikke ta inn bærekraftsrapportering i årsberetningen. Foretaket skal i så fall gi en kort erklæring i årsberetningen om hvorfor bærekraftsrapporteringen ikke ble gitt.

Plikten til å utarbeide bærekraftsrapportering må som et minimum gjøres gjeldende for foretakstypene som er omfattet av regnskapsdirektivet. I tillegg må kredittinstitusjoner (banker mv.) og forsikringsforetak pålegges å utarbeide bærekraftsrapportering uavhengig av foretaksform. De norske foretakstypene som omfattes av regnskapsdirektivet, er allmennaksjeselskaper og aksjeselskaper. I tillegg er partrederier, ansvarlige selskaper og kommandittselskaper omfattet hvis alle selskapsdeltakerne som har ubegrenset ansvar er

selskaper med begrenset ansvar. Kravene til bærekraftsrapportering skal etter direktivet ikke gjelde for alternative investeringsfond (AIF) eller UCITS-fond. Departementet foreslår i proposisjonen at reglene skal gjelde for foretakstypene som omfattes av direktivet, og statsforetak. Departementet foreslår en forskriftshjemmel for å kunne utvide virkeområdet for reglene til å også gjelde andre regnskapspliktige.

Med CSRD innføres det krav om at datterforetak hvor konsernspissen er etablert i et land utenfor EØS skal utarbeide en bærekraftsrapport. Plikten skal også gjelde større filialer i EØS av foretak etablert i land utenfor EØS som enten ikke inngår i et konsern eller som inngår i et konsern hvor konsernspissen er etablert utenfor EØS. Departementet foreslår i proposisjonen bestemmelser i regnskapsloven om bærekraftsrapportering fra tredjelandsforetak i tråd med direktivbestemmelsene og Verdipapirlovutvalgets forslag.

CSRD innfører dessuten krav om at bærekraftsinformasjonen attesteres. Attestasjonen må etter direktivet utføres av en revisor med kompetanse knyttet til bærekraft eller en uavhengig tilbyder av attestasjonstjenester som er akkreditert og underlagt likeverdige krav som revisorer. Formålet med attestasjonen er å styrke tilliten til bærekraftsrapporteringen. Hovedregelen i direktivet er at foretakets valgte revisor også skal attestere bærekraftsrapporteringen. Finansdepartementet foreslår at det åpnes for at et annet revisjonsforetak kan attestere bærekraftsrapporteringen, mens det i forskrift kan åpnes for attestasjon fra uavhengige tilbydere av attestasjonstjenester. Departementet ønsker å få på plass slike forskriftsregler så snart som mulig.

CSRD og kommisjonsdirektiv (EU) 2023/2775 er markert som EØS-relevante, men er ennå ikke innlemmet i EØS-avtalen. Departementet forventer at direktivet og kommisjonsdirektivet vil bli innlemmet i EØS-avtalen i løpet av 2024.

## 2 Bakgrunnen for lovforslaget

### 2.1 Innledning

I Parisavtalen har nesten alle land i verden blitt enige om å holde økningen i den globale gjennomsnittstemperaturen godt under 2 grader sammenlignet med førindustrielt nivå, og tilstrebe å begrense temperaturøkningen til 1,5 grader. Et av målene i Parisavtalen er å gjøre flyten av kapital forenlig med reduksjon av klimagassutslipp og klimarobust utvikling. Det mest effektive verktøyet i klimapolitikken er å prise utslipp gjennom avgifter. Prismekanismer gir insentiver til å redusere utslipp, og lar aktørene selv finne de løsningene som egner seg best.

Landene som har sluttet seg til Konvensjonen for biologisk mangfold, ble i desember 2022 enige om en naturavtale som inneholder mål om at minst 30 pst. av land og hav på jorden skal bevares innen 2030 og forvaltes på en effektiv måte, og at all natur skal forvaltes bærekraftig. Etter naturavtalen skal landene gradvis tilpasse all relevant offentlig og privat virksomhet, samt skatter, avgifter og finansstrømmer, til naturavtalens mål. I avtalen pålegges også myndigheter å legge til rette for at selskaper kan analysere og rapportere naturrisiko og naturpåvirkning knyttet til egen virksomhet og forsyningskjeder.

Internasjonalt har det blitt vedtatt retningslinjer og prinsipper for ansvarlig næringsliv. Et eksempel er OECDs retningslinjer for flernasjonale selskaper, som alle OECD-land har forpliktet seg til å fremme. Et hovedmål med retningslinjene er at næringslivet skal bidra til bærekraftig utvikling. Retningslinjene stiller forventninger til næringslivets aktsomhet på områder som menneskerettigheter, arbeidstakerrettigheter, miljø, antikorrupsjon og åpenhet. Et annet eksempel er FNs veiledende prinsipper for næringsliv og menneskerettigheter. Prinsippene gir anbefalinger både til stater og næringslivsaktører om hvordan de skal beskytte og respektere menneskerettigheter og gi enklere tilgang til erstatning, dersom urett har funnet sted. Norge er blant landene som har utarbeidet en nasjonal handlingsplan for implementering av prinsippene. FNs veiledende

prinsipper er innarbeidet i OECDs retningslinjer for flernasjonale selskaper.

Velfungerende finansmarkeder er avgjørende for økonomiens vekst- og omstillingsevne og for menneskers hverdag. Kapitalmarkedene skal bidra til at lønnsomme prosjekter har tilgang til kapital hvor prisene gjenspeiler risikoen, at risiko fordeles på en hensiktsmessig måte, og at husholdninger får tilgang til lån og investeringsmuligheter. De fysiske virkningene av klimaendringene og tap av natur og biologisk mangfold, og omstillingen til en mer bærekraftig økonomi, medfører risiko for aktører i finansmarkedene. Bærekraftsrisiko er en samlebetegnelse på risiko knyttet til miljømessige, sosiale og styringsmessige forhold. Tilgang til relevant og sammenlignbar informasjon om bærekraftsforhold er derfor nødvendig for at aktørene i finansmarkedene skal kunne vurdere og prise slik risiko riktig, og for at kapitalmarkedene skal fungere effektivt.

For å kunne vurdere og sammenligne selskapers fremtidige lønnsomhet, trenger finansmarkedsaktører og andre interessenter både informasjon om hvordan selskapene påvirkes av og håndterer klima- og bærekraftsrelaterte forhold, og hvordan selskapenes virksomhet påvirker samfunnet og miljøet rundt dem. Regelverkstiltak som setter aktørene i finansmarkedene bedre i stand til å vurdere og sammenligne selskaper, er derfor et supplement til prising av utslipp og andre virkemidler med formål om å direkte påvirke selskapers adferd.

Bærekraftsinformasjon er et samlebegrep om informasjon knyttet til miljømessige, sosiale og styringsmessige forhold. Bærekraftsrapportering er periodisk rapportering fra foretak og andre aktører om de ovennevnte forholdene, herunder forhold som gjelder arbeidstakere, respekt for menneskerettigheter og bekjempelse av korrupsjon og bestikkelser. Pålitelig og sammenlignbar bærekraftsrapportering kan forbedre allokeringen av kapital og redusere den økonomiske risikoen ved at mange investeringsbeslutninger ikke tar tilstrekkelig hensyn til bærekraftsrelatert risiko. Slik rapportering kan også bidra til å

ansvarliggjøre foretak for deres påvirkning på samfunn og miljø.

## 2.2 Regelverksutvikling i Europa og internasjonalt

### 2.2.1 Direktivet om ikke-finansiell rapportering (NFRD)

Direktiv 2014/95/EU om visse store foretaks og konserners offentliggjøring av ikke-finansielle opplysninger og opplysninger om mangfold («Non-Financial Reporting Directive», NFRD) endret i 2014 regnskapsdirektivet med formål om å forbedre foretakenes offentliggjøring av sosiale og miljømessige opplysninger. Gjennom NFRD ble det innført krav om at store foretak av allmenn interesse i årsberetningen, eller i et separat dokument, skal inkludere en ikke-finansiell erklæring. Redegjørelsen skulle minst omhandle miljøspørsmål, sosiale spørsmål og personalspørsmål, samt spørsmål om respekt for menneskerettighetene og om bekjempelse av korrupsjon og bestikkelser. Redegjørelsen skulle både gi informasjon om hvilken påvirkning foretakets virksomhet har på bærekraftsrelaterte forhold, og hvordan bærekraftsrelaterte forhold påvirker deres mulighet til langsiktig verdiskapning. Dette omtales gjerne som prinsippet om dobbel vesentlighet.

NFRD ble innlemmet i EØS-avtalen 1. juli 2021. Direktivet er gjennomført i regnskapsloven § 3-3 c, se nærmere omtale i punkt 4.1.1.

### 2.2.2 Verktøy for klima- og bærekraftsrapportering

Internasjonalt har det blitt utviklet en rekke frivillige anbefalinger, rammeverk og standarder for hva selskapsrapportering om klima- og bærekraftsrelaterte forhold bør inneholde, og hvordan informasjonen skal struktureres. Rammeverk gir overordnede føringer som kan bidra til å strukturere selskapers rapportering, mens standarder stiller mer konkrete krav til innholdet i rapporteringen, herunder hvilke mål og indikatorer selskapene skal benytte for å rapportere om spesifikke bærekraftsrelaterte temaer.

Rapportering i tråd med slike rammeverk og standarder kan gjøre det enklere for brukerne av rapporteringen å sammenligne ulike foretak, både innad i og på tvers av sektorer. Konsistent rapportering i tråd med rammeverk og standarder gjør også interessentene bedre i stand til å vurdere et foretaks utvikling over tid. Rammeverkene og standardene som har blitt utviklet, dekker typisk

bare én eller et utvalg bærekraftsfaktorer, og fokuserer i mange tilfeller på hvordan foretaket påvirkes av bærekraftsfaktorer. TCFD-anbefalingene fra en arbeidsgruppe satt ned av Financial Stability Board («Task Force on Climate-related Financial Disclosures»), fokuserer eksempelvis på hvordan foretakene er eksponert for klimarelatert finansiell risiko.

Det er også utviklet rammeverk for rapportering om sosiale forhold. «UN Guiding Principles Reporting Framework» er et rammeverk som skal hjelpe bedrifter med å arbeide systematisk med FNs veiledende prinsipper for næringsliv og menneskerettigheter. Rammeverket skal bidra til egenevaluering av selskapers respekt for menneskerettigheter og til investorer og andres vurdering av kvaliteten i evalueringen.

NFRD fastsatte ikke regler i regnskapsdirektivet om at foretakene skal rapportere etter gitte rammeverk eller rapporteringsstandarder, men fastsatte at medlemsstatene skulle tillate at redegjørelsen kunne utarbeides i samsvar med nasjonale, europeiske eller internasjonale rammeverk for rapportering, og at det i så fall skal opplyses om hvilket rammeverk som ble benyttet. EU-kommisjonen ga i 2017 veiledende retningslinjer for ikke-finansiell rapportering, se *Guidelines on non-financial reporting (2017/C215/01)*. Retningslinjene ble i 2019 supplert med ytterligere retningslinjer om rapportering av klimarelaterte opplysninger i 2019, hvor TCFD-anbefalingene er innarbeidet, se *Guidelines on non-financial reporting: Supplement on reporting climate-related information (2019/C209/01)*.

### 2.2.3 Annet felleseuropeisk regelverk for bærekraftig finans

EU-kommisjonen la i 2018 frem en handlingsplan for finansiering av bærekraftig vekst. De overordnede målene i handlingsplanen var å:

- dreie kapital mot bærekraftige investeringer,
- håndtere finansiell risiko som følger av klimændringer, ressursutarming, miljøforringelse og sosiale problemer og
- fremme åpenhet og langsiktighet i finansiell og økonomisk aktivitet.

EU-kommisjonen la i 2021 frem en ny strategi som bygger på handlingsplanen fra 2018.

Det har de senere årene blitt vedtatt en rekke regelverksendringer som følger opp handlingsplanen og strategien. Finansdepartementet har redegjort for regelverksutviklingen i EU/EØS i de årlige finansmarkedsmeldingene som legges frem

for Stortinget hver vår. Formålet med regelverksendringene er å bidra til at kapital kanaliseres til bærekraftig virksomhet ved å skape en konsistent og sammenhengende flyt av informasjon om bærekraft gjennom hele den finansielle verdikjeden.

Et sentralt element i arbeidet er etableringen av et klassifiseringssystem (taksonomi) for klima- og miljømessig bærekraftig økonomisk aktivitet. Forordning (EU) 2020/852 som etablerer rammeverket for et klassifiseringssystem for ulike bærekraftige aktiviteter (taksonomiforordningen) ble vedtatt i EU i juni 2020. Forordningen artikkel 9 fastsetter seks klima- og miljømål. For at en aktivitet skal kunne regnes som bærekraftig etter taksonomien må den bidra vesentlig til oppnåelsen av minst ett av målene, og ikke ha betydelig negativ innvirkning på de øvrige målene. I tillegg må aktiviteten oppfylle minstekrav til sosiale og styringsmessige forhold.

EU-kommisjonen fastsetter i delegerte forordninger nærmere kriterier for når ulike økonomiske aktiviteter kan defineres som bærekraftige. Visse store foretak skal etter forordningen artikkel 8 inkludere informasjon i sine årsberetninger eller bærekraftsrapporter om i hvilken grad deres virksomhet har tilknytning til bærekraftige økonomiske aktiviteter, slik de er definert i taksonomien og delegerte forordninger. Rapporteringsplikten gjelder for foretak som har plikt til å offentliggjøre ikke-finansiell informasjon etter regnskapsdirektivet artikkel 19a eller 29a. EU-kommisjonen fastsetter nærmere regler om hvilken informasjon ulike typer foretak skal inkludere i rapporteringen. Slike regler er gitt i kommisjonsforordning (EU) 2021/2178.

Forordning (EU) 2019/2088 om bærekraftsrelaterte opplysninger i sektoren for finansielle tjenester («Sustainable Finance Disclosure Regulation», SFDR, også benevnt offentliggjøringsforordningen) regulerer hvordan bærekraftsinformasjon skal gjøres tilgjengelig for sluttinvestorer. Forordningen trådte i kraft i EU i mars 2021, og pålegger foretak i finanssektoren som driver porteføljevaltning (i forordningen omtalt som «finansmarkedsdeltagere») og finansrådgivere å gi informasjon om bærekraftsrelaterte forhold. Forordningen stiller blant annet krav til informasjon som finansmarkedsdeltagerne og rådgivere skal gi på sine nettsider, før kontraktsinngåelse og i periodisk rapportering. EU-kommisjonen har i kommisjonsforordning (EU) 2022/1208 fastsatt nærmere regler som utfyller forordningen, herunder om taksonomirelatert informasjon foreta-

kene skal opplyse om når et investeringsprodukt markedsføres som grønt eller bærekraftig.

Forordning (EU) 2023/2631 om grønne obligasjoner ble vedtatt i EU 22. november 2023. Forordningen fastsetter en rekke vilkår som må oppfylles for at en obligasjon skal kunne markedsføres som en europeisk grønn obligasjon:

- Dersom aktiviteten obligasjonen finansierer er omfattet av taksonomien, må den oppfylle kriteriene som er fastsatt. Inntil 15 pst. av midlene som hentes inn gjennom å utstede en grønn obligasjon kan imidlertid finansiere aktiviteter som ennå ikke har fått kriterier.
- Krav til rapportering for å sikre åpenhet om hvordan midlene brukes.
- Krav om ekstern verifisering av at obligasjonene oppfyller kravene i forordningen og at taksonomikriteriene er oppfylt.
- De som verifiserer europeiske grønne obligasjoner, må registreres og underlegges tilsyn av Den europeiske verdipapirtilsynsmyndigheten (ESMA). Nasjonale tilsynsmyndigheter skal føre tilsyn med utsteders forpliktelser etter forordningen.
- Forordningen etablerer også et frivillig opplysningsregime for andre typer bærekraftsrelaterte obligasjoner, herunder bærekraftslinkede obligasjoner.

Forordningen er vurdert som EØS-relevant, men er ennå ikke innlemmet i EØS-avtalen. Finansdepartementet sendte 23. oktober 2023 på høring et forslag fra Finanstilsynet om hvordan forordningen om grønne obligasjoner bør gjennomføres i norsk rett, med frist 10. januar 2024.

## 2.3 Om behovet for regelverksendringer

Økt etterspørsel etter bærekraftsinformasjon de siste årene kan dels tilskrives økt bevissthet om bærekraftsrelaterte risikoer og de mulige finansielle konsekvensene av risikoene. Et økende omfang av investeringsprodukter som har bærekraftige investeringer som mål eller tar hensyn til bærekraftsfaktorer, bidrar også til økt etterspørsel etter bærekraftsinformasjon. Selv om enkelte foretak vil rapportere bærekraftsinformasjon på frivillig basis, er det i fravær av lovkrav ikke gitt at tilbudet av slik informasjon vil møte etterspørselen fra ulike grupper av interessenter. I hvilken grad brukernes behov for bærekraftsinformasjon fra foretak kan forventes å tilfredsstilles uten at det stilles lovkrav om bærekraftsrapportering, avhen-

ger av brukergrupper. Interessenter i finanssektoren kan for eksempel stille krav om bærekraftsrapportering fra foretak som en forutsetning for finansiering, mens interessenter i sivilsamfunnet har mer begrensede muligheter til å kreve at foretak gir informasjon om bærekraftsrelaterte forhold.

Som omtalt i punkt 2.2.2 har det blitt utviklet en rekke frivillige rammeverk og standarder om bærekraftsrapportering. At markedet ikke har samlet seg rundt én standard eller ett rammeverk, kan både bidra til å øke byrdene for foretakene som rapporterer og redusere nytten, relevansen og sammenlignbarheten av informasjonen som rapporteres for brukerne. For foretakene som rapporterer kan fraværet av en felles forståelse av hvilken informasjon som bør rapporteres gjøre det utfordrende å avgjøre hvilken informasjon som bør rapporteres. Det kan også være vanskelig for foretak å skaffe nødvendig bærekraftsinformasjon fra verdikjeden som foretaket trenger for å selv kunne rapportere informasjonen som brukerne etterspør. Ifølge EU-kommisjonens konsekvensutredning i forbindelse med forslaget til CSRD, er konsekvensene av en uensartet rapporteringspraksis økte og unødvendige kostnader knyttet til bærekraftsrapportering for foretakene. Konsekvensene for brukerne er ifølge EU-kommisjonen forskjellige for ulike grupper:

- Investorer settes i for liten grad i stand til å ta tilstrekkelig hensyn til bærekraftsrelaterte risikoer og muligheter i sine investeringsbeslutninger. Det svekker deres evne til å kanalisere kapital til selskaper og økonomiske aktiviteter som bidrar til å løse, og ikke forverrer, miljø- og samfunnsutfordringer.
- Andre interessenter, herunder ikke-statlige organisasjoner (NGO-er) og fagforeninger, forhindres fra å holde foretak ansvarlige for deres innvirkning på samfunnet og miljøet.

Mangelfull, og lite sammenlignbar bærekraftsrapportering fra foretak kan også påvirke kvaliteten på såkalte ESG-vurderinger, der ratingbyråer vurderer i hvilken grad foretak tar hensyn til forhold knyttet til miljø, samfunnsansvar og foretakstyring. OECD og EU-kommisjonen har funnet at det ofte er store variasjoner i vurderinger av samme foretak, og at det generelt er lav korrelasjon mellom de ulike vurderingene som tilbys.

Finanstilsynet har de senere årene kartlagt ulike sider ved norske foretaks rapportering om bærekraftsrelaterte forhold. Kartleggingene viser

at det er svakheter ved rapporteringen som dels kan tilskrives manglende etterlevelse av kravene til rapportering og dels at reglene åpner for varierende rapporteringspraksis. En kartlegging av noterte foretaks bærekraftsrapportering gjennomført av Finanstilsynet i 2020 viste vesentlige mangler i foretakenes rapporteringspraksis:

- En ikke ubetydelig andel (19 pst.) av foretakene som deltok i undersøkelsen rapporterte ikke bærekraftsinformasjon.
- Det ble i liten grad opplyst om vurderinger foretaket har gjort knyttet til risiko og vesentlighet.
- Få foretak opplyste om finansielle konsekvenser av risikoer knyttet til bærekraft og klimendringer, eller tok hensyn til risikoene i verdsettelsen av eiendeler og forpliktelser.
- Rapporteringen om klimarisiko var begrenset og i liten grad tallfestet.

Finanstilsynets kartlegging viste at et flertall av foretakene fulgte rammeverk og standarder for rapportering, mens en tredjedel oppga at de ikke benyttet konkrete rammeverk. I en rapport om kartleggingen pekte Finanstilsynet på at rammeverkene for rapportering er utformet slik at foretakene til en viss grad kan velge hva de vil rapportere. Dette kan ifølge Finanstilsynet skape risiko for villedende rapportering, fordi foretakene legger mer vekt på informasjon om forhold som er positive for foretakene, og ser bort fra eller legger mindre vekt på forhold som kan være mer utfordrende for foretaket. Et klart flertall (73 pst.) av foretakene i kartleggingen oppga at de ikke fikk sin bærekraftsrapportering attestert av en ekstern revisor og/eller en annen ekstern tredjepart.

Finanstilsynet har også gjennomført et tematilsyn med utvalgte noterte foretaks rapportering av klimarelaterte forhold i årsrapportene for 2021 og revisorenes arbeid knyttet til rapporteringen. I en rapport om tematilsynet peker Finanstilsynet på at informasjonen foretakene ga om klimarisiko utenfor årsregnskapet ofte var generell og i liten grad knyttet til virksomheten til foretaket, mens omtalen av klimarelaterte muligheter ble viet betydelig plass. Foretakene hadde satt seg overordnede klimarelaterte mål, men de fleste foretakene ga likevel ikke klare opplysninger om hvordan målene skal nås. I rapporten peker Finanstilsynet også på at det er behov for vesentlige forbedringer i revisors vurdering og dokumentasjon av hvordan klimarisiko påvirker den finansielle rapporteringen.

## 2.4 Direktivet om selskapers bærekraftsrapportering

Direktiv 2022/2464/EU om selskapers bærekraftsrapportering («Corporate Sustainability Reporting Directive», CSRD) ble vedtatt 14. desember 2022 og trådte i kraft i EU 5. januar 2023. Medlemsstatene skal gjøre nødvendige endringer i nasjonal rett for å gjennomføre direktivet innen 6. juli 2024.

CSRD endrer følgende direktiver og forordninger:

- Regnskapsdirektivet (direktiv 2013/34/EU)
- Rapporteringsdirektivet (direktiv 2004/109/EF)
- Revisjonsdirektivet (direktiv 2006/43/EF)
- Revisjonsforordningen (forordning (EU) nr. 537/2014)

Regler som er fastsatt i tidligere endringsdirektiver og -forordninger til de nevnte direktivene og forordningene, endres også med CSRD. Blant annet endres reglene som i 2014 ble innført med direktivet om ikke-finansiell rapportering (NFRD). Formålet med regelverksendringene er å legge til rette for omstilling til en bærekraftig økonomi, i tråd med Europas grønne giv og FNs bærekraftsmål.

Gjennomføring av direktivet innebærer relativt store endringer for foretakene som omfattes av de nye rapporteringskravene. For det første utvides kretsen av foretak som er forpliktet til å rapportere bærekraftsinformasjon i sine årsberetninger, se nærmere omtale i punkt 5.3. For det andre blir kravene til innholdet i rapporteringen langt mer detaljerte, se nærmere omtale i punkt 4.1. Det innføres også krav om å utarbeide bærekraftsrapporteringen i samsvar med felles europeiske rapporteringsstandarder, se nærmere omtale i punkt 4.3. Rapporteringsstandardene skal sikre samsvar med annet regelverk for bærekraftig finans, som offentliggjøringsforordningen og taksonomi-forordningen. Bærekraftsinformasjonen skal ikke lenger kunne gis i en separat rapport, men skal inngå i årsberetningen. Direktivet stiller videre krav om at informasjonen skal utarbeides på et felles europeisk elektronisk rapporteringsformat, se nærmere omtale i punkt 4.4. Direktivet stiller også krav om ekstern attestasjon av bærekraftsrapporteringen, med krav til kvalifikasjoner og oppdragsutførelsen til den som skal attestere, se nærmere omtale i kapittel 6.

De nye direktivreglene er i stor grad fullharmoniserte, med få nasjonale valg. Enkelte bestemmelser gir imidlertid et nasjonalt handlingsrom.

Det er for eksempel adgang til å gi reglene om bærekraftsrapportering et videre virkeområde enn utgangspunktet i direktivet, se omtale i punkt 5.3. Videre kan medlemsstatene tillate at et annet revisjonsforetak enn det som reviderer årsregnskapet attesterer bærekraftsrapporteringen, og på visse vilkår også tillate andre enn revisor å attestere bærekraftsrapporteringen, se omtale i kapittel 6. Adgangen til å gjøre nasjonale tilpasninger omtales fortløpende i proposisjonen.

I EU skal de de nye reglene gjøres gjeldende for de største foretakene av allmenn interesse fra og med regnskapsåret 2024, med rapportering i 2025. Fra regnskapsåret 2025 skal reglene gjelde de fleste foretak som regnes som store foretak etter regnskapsdirektivet. Fra regnskapsåret 2026 skal reglene også gjelde for små og mellomstore noterte foretak. Innfasingen av regelverket er nærmere omtalt i punkt 5.3.

Når departementet i proposisjonen viser til *ny* eller *endret* artikkel, nummer, bokstav, mv. i rettsaktene som endres med CSRD, viser dette til bestemmelsene slik de er endret med CSRD. Nye artikler som i sin helhet erstatter tidligere bestemmelser, som regnskapsdirektivet artikkel 19a og 29a, omtales som *revidert* artikkel. Når det tidligere innholdet i bestemmelser som med CSRD har blitt endret eller erstattet beskrives, omtales bestemmelsene som *tidligere* artikkel mv.

## 2.5 Verdipapirlovutvalgets mandat og sammensetning

Den 22. mai 2015 oppnevnte Kongen i statsråd et lovutvalg for å komme med forslag til gjennomføring av EUs reviderte regelverk på verdipapirområdet i norsk rett (Verdipapirlovutvalget). Utvalget har senere fått flere tilleggsmandater.

Den 11. oktober 2021 fikk Verdipapirlovutvalget et tilleggsmandat til å utrede og utarbeide regler som gjennomfører forventede nye EØS-regler om bærekraftsrapportering:

### «Tilleggsmandat – Nye regler om bærekraftsrapportering

#### Innledning

Tilgang til relevant informasjon er viktig for at aktørene i finansmarkedene skal kunne vurdere og prise risiko riktig, slik at kapitalmarkedene kan fungere effektivt. Dersom kapital skal kunne kanaliseres til virksomheter som er best rustet til å håndtere omstillingen til en lavutslippsøkonomi, er rapportering av relevant



og sammenlignbar informasjon om klima- og miljørelaterte forhold fra foretak avgjørende. Pålitelig og sammenlignbar informasjon er også viktig for andre interessenter som ønsker å forstå hvordan foretaks virksomhet påvirker klima og miljø, og hvordan endringer i klima og miljø påvirker foretakene.

### Forslag til nye EU/EØS-regler

Kravene til store foretaks rapportering om klima, miljø og andre samfunnsmessige hensyn er utformet i tråd med direktiv 2014/95/EU om ikke-finansiell rapportering («Non-Financial Reporting Directive», NFRD). NFRD er et endringsdirektiv til regnskapsdirektivet, og er gjennomført i norsk rett i regnskapsloven. Europakommisjonen la 21. april frem et forslag til et nytt endringsdirektiv om foretaks bærekraftsrapportering, «Corporate Sustainability Reporting Directive» (CSRD). Direktivforslaget endrer EUs regnskapsdirektiv, rapporteringsdirektiv, revisjonsdirektiv og revisjonsforordning. De nye kravene er foreslått å gjelde fra og med regnskapsåret 2023, med rapportering i 2024. Etter forslaget skal medlemsstatene gjøre nødvendige endringer i nasjonal rett for å gjennomføre direktivet innen 1. desember 2022. Direktivforslaget vurderes som EØS-relevant, men er ennå ikke vedtatt i EU.

Formålet med Europakommisjonens foreslåtte regelverksendringer er å forbedre bærekraftsrapporteringen fra foretak, og med det legge til rette for omstilling i retning av en bærekraftig økonomi i tråd med Europas grønne giv og FNs bærekraftsmål. Etter forslaget utvides plikten til å rapportere bærekraftsinformasjon til å gjelde alle store foretak og alle noterte foretak, med unntak av såkalte mikroforetak. Noterte små og mellomstore foretak skal etter forslaget først omfattes av rapporteringskravene tre år etter at CSRD har trådt i kraft i EU. Andre små og mellomstore foretak kan rapportere på frivillig basis. Direktivet skal utfylles av rapporteringsstandarder som European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) skal utarbeide utkast til. Det skal utarbeides to ulike standarder for henholdsvis store og små og mellomstore foretak. Kommisjonen foreslår videre at bærekraftsrapporteringen skal attesteres med moderat sikkerhet av revisor eller annen uavhengig tredjepart, at den skal digitaliseres i tråd med rapporteringsformatet ESEF (European Single Electronic Format), og gjøres lett tilgjengelig gjennom en

offentlig database (European Single Access Point).

### Mandat

Departementet ber Verdipapirlovutvalget om å utrede norsk gjennomføring av ventede EØS-regler om bærekraftsrapportering, basert på Europakommisjonens forslag til direktiv om bærekraftsrapportering (CSRD). Utvalget bes herunder beskrive dagens regulering av selskapsrapportering om ikke-finansielle forhold i norsk rett, beskrive direktivforslaget, herunder foreslåtte krav om tilsyn med rapporteringen, og utarbeide utkast til regler som kan gjennomføre ventede EØS-regler som svarer til det ventede direktivet, samt nødvendige tilpassninger i annet regelverk som følge av slik gjennomføring. Utvalget bes vurdere administrative og økonomiske konsekvenser av forslaget i tråd med kravene i utredningsinstruksen. Utvalgets forslag skal bygge på eller tilpasses direktivet som blir vedtatt av Europaparlamentet og Rådet, eller ev. et direktivforslag som det er oppnådd politisk enighet om.

Det foreslåtte direktivet er ett av flere regelverk som har blitt fremmet eller vedtatt de siste årene med formål å legge til rette for at kapital kanaliseres i retning av bærekraftige aktiviteter. Regjeringen har i Prop. 208 LS (2020–2021) foreslått å gjennomføre to forordninger om henholdsvis et klassifiseringssystem for bærekraftig økonomisk aktivitet (taksonomi) og offentliggjøring av bærekraftsinformasjon i finanssektoren i en ny lov. Det er nær sammenheng mellom disse forordningene og det foreslåtte direktivet. Utvalget bes vurdere forholdet mellom regelverkene og hvorvidt de ulike kravene som følger av regelverkene, bør samles i den nye loven, eller om kravene til selskapsrapportering om bærekraftsrelaterte forhold fortsatt bør fremkomme av regnskapsloven.

Kravene til bærekraftsrapportering etter det foreslåtte direktivet forventes å innebære ikke ubetydelige økonomiske og administrative byrder for foretakene som omfattes av regelverket. Utvalget bes om å vurdere hvordan det kan legges til rette for at det blir så enkelt som mulig for foretakene å etterleve reglene, samtidig som hensynet til brukerne av rapporteringen og formålet om å legge til rette for omstilling i retning av en bærekraftig økonomi ivaretas. Utvalget bes vurdere om det er hensiktsmessig å utvikle nye, eller benytte eller videreutvikle eksisterende, digitale løs-

ninger for rapportering og tilgjengeliggjøring av bærekraftsinformasjon på nasjonalt nivå, i tillegg til løsningene som skal etableres på europeisk nivå. Utvalget bør i sine vurderinger se hen til blant annet EFRAGs arbeid med å utvikle rapporteringsstandarder som skal utfylle direktivet.

Departementet ber om at utvalget under arbeidet innhenter innspill fra aktører som vil bli underlagt nye rapporteringskrav etter direktivforslaget, herunder små og mellomstore foretak, og fra brukere av den foreslåtte rapporteringen.

Utvalget skal utforme sitt regelverksforslag i tråd med veiledningen Lovteknikk og lovforberedelse (Justisdepartementet, 2000), jf. utredningsinstruksen punkt 4-1. Utvalgets forslag skal for øvrig utredes i samsvar med utredningsinstruksen kapittel 2.

Utvalget skal avgi sin utredning til Finansdepartementet innen 20. mai 2022, eller senere dersom det er nødvendig av hensyn til behandlingen av Kommisjonens forslag i Europaparlamentet og Rådet. Departementet skal underrettes dersom utvalget anser det nødvendig å avgi utredningen senere som følge av regelverksbehandlingen i EU.

Departementet kan presisere eller gjøre tilføyelser til mandatet.

Departementet tar sikte på å oppnevne nye utvalgsmedlemmer som skal være del av utvalget under arbeidet med oppdraget som beskrives i dette mandatet. Departementet tar sikte på slike oppnevninger for å styrke utvalgets kompetanse innen saksfeltet som berøres av direktivforslaget.»

Fristen ble senere forlenget til 15. mai 2023.

Følgende faste medlemmer av lovutvalget deltok i arbeidet med utredningen:

- advokat/professor II dr. juris Filip Truyen, leder (Bergen)
- avdelingsdirektør Erling Rikheim (Bærum)
- senior tilsynsrådgiver Kristin Lund (Oslo)
- advokat Eirik Solem (Oslo)
- førsteamanuensis Jøril Mæland (Bergen)
- juridisk direktør Kjell Vidjeland (Bærum)
- fagleder/advokat Halvor E. Sigurdson (Oslo)
- sjefsjurist Christina Stray (Oslo)
- juridisk direktør Angela Nygaard (Nordre Follo)

Finansdepartementet oppnevnte 17. februar 2022 følgende medlemmer av utvalget, som deltok i

utvalgets arbeid med utredningen som behandles i denne proposisjonen:

- seniorrådgiver Harald Brandsås (Hole)
- leder teknologi og innovasjon Hans Christian Ellefsen (Elverum)
- bærekraftsansvarlig Ragnhild Dalheim Eriksen (Tromsø)
- rådgivningsansvarlig bærekraft Marion Remøy (Bergen)

Under arbeidet med utredningen som behandles i denne proposisjonen hadde utvalget et sekretariat bestående av:

- fagsjef Andreas Marienborg, Finansdepartementet
- senior tilsynsrådgiver Kristin Lund, Finanstilsynet
- fagsjef Espen Knudsen, Revisorforeningen
- bærekraftsrådgiver Carl-Emil Akselberg, Revisorforeningen

## 2.6 Høringen

### 2.6.1 NOU 2023: 15

Finansdepartementet sendte NOU 2023: 15 på høring 22. mai 2023 til følgende instanser: Alle departementene

Arbeids- og velferdsdirektoratet  
 Brønnøysundregistrene  
 Datatilsynet  
 Konkurransetilsynet  
 Direktoratet for forvaltning og økonomistyring  
 Finanstilsynet  
 Folketrygdfondet  
 Forbrukerrådet  
 Forbrukertilsynet  
 Norges Bank  
 Likestillings- og diskrimineringsombudet  
 Lotteri- og stiftelsestilsynet  
 Riksrevisjonen  
 Sivilombudet  
 Skattedirektoratet  
 Statistisk sentralbyrå  
 Statens pensjonskasse  
 ØKOKRIM

Handelshøyskolen BI  
 Handelshøyskolen ved Nord universitet  
 Høgskulen på Vestlandet  
 Norges handelshøyskole  
 Universitetet i Agder  
 Universitetet i Bergen  
 Universitetet i Oslo

Universitetet i Sørøst-Norge	Norsk Journalistlag
Universitetet i Tromsø – Norges arktiske universitet	Norsk Kapitalforvalterforening
Akademikerne	Norsk landbrukssamvirke
Aksjonærforeningen i Norge	Norsk olje og gass
Arbeidsgiverforeningen Spekter	Norsk Presseforbund
Bankenes sikringsfond	Norsk Redaktørforening
Caritas Norge	Norsk Sjøoffiserers Forbund
Coop Norge SA	Norsk takst
Deloitte AS	Norsk Venturekapitalforening
Den norske advokatforening	Norsk Økrimforening
Den Norske Aktuarforening	Norske Boligbyggelags Landsforbund SA
Den Norske Blockchainforening	Norske Finansanalytikerens Forening
Den norske Revisorforening	Norske Forsikringsmegleres Forening
Econa	NOS Clearing ASA
Eiendom Norge	NTL-Skatt
Energi Norge	Næringslivets Hovedorganisasjon
Equinor	Offshore Norge
EVERY	Oslo Børs
Finans Norge	Oslosenteret
Finansforbundet	Pensjonskasseforeningen
Finansieringsselskapenes forening	Personskadeforbundet LTN
Finansmarkedsfondet	Plan International Norge
Fiskebåt	Publish What You Pay Norway
Forening for Finansfag Norge	Redd Barna
Fornybar Norge	Regelrådet
Forum for Utvikling og Miljø	Regnskap Norge
Framtiden i våre hender	Skattebetalerforeningen
Havtrygd Gjensidig Forsikring	Skatterevisorernes Forening
Hovedorganisasjonen for universitets- og høyskoleutdannede	SMB Norge
Hovedorganisasjonen Virke	Småbedriftsforbundet
Huseiernes landsforbund	Sparebankforeningen i Norge
IIA Norge	Stiftelsesforeningen
Industri Energi	Storebrand ASA
Initiativ for etisk handel	Støttekomiteen for Vest-Sahara
Juridisk rådgivning for kvinner	The Nordic Association of Electricity Traders
KnowledgeGroup AS	The Nordic Association of Marine Insurers (CEFOR)
Kommunalbanken AS	Tietoevry Norge
Kpmg AS	Verdipapirfondenes forening
KS	Verdipapirforetakenes Forbund
Landsorganisasjonen i Norge	Verdipapirsentralen ASA
Nasdaq OMX Oslo ASA	Yara International ASA
Nordic Trustee	Yrkesorganisasjonenes Sentralforbund
Norges Bondelag	Økonomiforbundet
Norges eiendomsmeglerforbund	Høringsfristen var 4. september 2023. Følgende høringsinstanser har gitt merknader til utredningen:
Norges ingeniør- og teknologorganisasjon	Barne- og familiedepartementet
Norges Juristforbund	Brønnøysundregistrene
Norges Kommunerevisorforbund	Datatilsynet
Norges Rederiforbund	Finanstilsynet
Norges Røde Kors	Folketrygdfondet
Norges Skogeierforbund	
Norsk Bergindustri	
Norsk Crowdfunding Forening	
Norsk Hydro ASA	

Forbrukertilsynet  
 Kontaktpunktet for ansvarlig næringsliv  
 Likestillings- og diskrimineringsombudet  
 Norges Bank  
 Norsk akkreditering  
 Regelrådet  
 Statistisk sentralbyrå

Handelshøgskolen ved Nord universitet  
 Handelshøgskolen BI  
 Norges handelshøgskole  
 Universitetet i Sørøst-Norge  
 Abelia  
 Advokatforeningen  
 Certnor  
 Deloitte  
 DNV  
 Elhub  
 Entreprenørforeningen Bygg- og Anlegg  
 Etisk handel Norge  
 Ernst & Young AS  
 Finans Norge  
 Finansforbundet  
 Forening for finansfag  
 Fornybar Norge  
 Forsvars- og sikkerhetsindustriens forening  
 IIA Norge  
 KPMG AS  
 Næringslivets Hovedorganisasjon  
 NKRF – kontroll og revisjon i kommunene  
 Nordic Trustee  
 Norges Rederiforbund  
 Norges Skogeierforbund  
 Position Green  
 PricewaterhouseCoopers AS  
 Regnskap Norge  
 Revisorforeningen  
 Samfunnsbedriftene  
 SMB Norge  
 Statkraft  
 Stiftelsen Miljøfyrtårn

Transparency International Norge  
 Universitets- og høyskolerådet  
 Verdipapirfondenes forening  
 Verdipapirforetakenes Forbund  
 Virke  
 Økonomiforbundet

## 2.6.2 Endringer i definisjonen av små foretak i regnskapsloven

Finansdepartementet sendte 18. oktober 2023 utkast til endringer i definisjonen av små foretak i regnskapsloven på høring til høringsinstansene nevnt i punkt 2.6.1. Utkastet til endringer tok utgangspunkt i Verdipapirlovutvalgets forslag i NOU 2023: 15, se nærmere omtale i punkt 5.1.4. Bakgrunnen for høringen var at EU-kommisjonen 17. oktober 2023 vedtok endringer i definisjonene av foretak og konsern etter størrelse i regnskapsdirektivet for å ta hensyn til inflasjon, se nærmere omtale i punkt 5.1.3.3 Høringsfristen var 29. november 2023. Følgende høringsinstanser har gitt merknader til utkastet:

Likestillings- og diskrimineringsombudet  
 Regelrådet  
 Skattedirektoratet  
 BDO  
 Ernst & Young AS  
 Fiken AS  
 KPMG AS  
 Norges Bondelag  
 Næringslivets Hovedorganisasjon  
 PricewaterhouseCoopers AS  
 Regnskap Norge  
 Revisorforeningen  
 John Christian Langli, professor,  
 Handelshøgskolen BI

## 3 Plassering av regelverket i norsk rett og lovstruktur

### 3.1 Innledning

---

CSRD endrer regnskapsdirektivet, rapporteringsdirektivet, revisjonsdirektivet og revisjonsforordningen. Regnskapsdirektivet er i hovedsak gjennomført i norsk rett i regnskapsloven. Rapporteringsdirektivet er i hovedsak gjennomført i verdipapirhandelloven. Revisjonsdirektivet er i hovedsak gjennomført i revisorloven og revisjonsforordningen gjelder etter revisorloven § 12-1 som norsk lov.

### 3.2 Utvalgets forslag

---

Utvalget viser til at det i utvalgets mandat er pekt på at det er nær sammenheng mellom reglene om bærekraftsinformasjon i taksonomiforordningen og offentliggjøringsforordningen og de nye reglene som innføres med CSRD. Utvalget skulle derfor etter mandatet vurdere forholdet mellom regelverkene og hvorvidt de ulike kravene som følger av regelverkene bør samles i loven som gjennomfører de to forordningene, eller om kravene til selskapsrapportering om bærekraftsrelaterte forhold fortsatt bør fremkomme av regnskapsloven.

Etter utvalgets vurdering er det ikke fordeler forbundet med å skille regler om rapportering av bærekraftsrelaterte forhold ut fra lovene som gjennomfører de øvrige reglene på de respektive direktivområdene, og plassere dem i en egen lov. Utvalget foreslår derfor at kravene regnskapsdirektivet stiller til selskapsrapportering om bærekraftsrelaterte forhold fortsatt bør følge av regnskapsloven, og at direktivendringene som følger av CSRD bør innarbeides i lovene hvor direktivene nå er gjennomført. Utvalget foreslår videre at CSRD språklig og systematisk gjennomføres på en direktivnær måte.

Utvalget viser til at det skal fastsettes bindende europeiske standarder for bærekraftsrapportering, og at disse skal fastsettes i kommisjonsforordninger etter delegert myndighet i regnskapsdirektivet. Utvalget foreslår forskriftshjemler for Finansdepartementet til å gjennomføre

kommisjonsforordningene som skal utfylle direktivreglene, se nærmere omtale i punkt 4.3.

### 3.3 Høringsinstansenes syn

---

*Advokatforeningen* støtter at gjennomføringen av EØS-regelverket ligger tett opp til systematikken i direktivene og forordningene som gjennomføres. *Fornybar Norge* og *NHO* støtter utvalgets forslag om en direktivnær gjennomføring av rapporteringsforpliktelsene.

*Norges handelshøyskole* og *Universitets- og høyskolerådet* mener utvalgets forslag til direktivnære regler gjør loven tungt tilgjengelig for brukerne. *Universitet i Sørøst-Norge* mener at dersom direktivet tillater det, bør lovendringene gjøres slik at lovbestemmelsene er klare og lett forståelige.

### 3.4 Departementets vurdering

---

Departementet deler utvalgets vurdering om at direktivendringene som følger av CSRD bør innarbeides i lovene der direktivene som endres er gjennomført. Det fremstår etter departementets vurdering som lite hensiktsmessig å skille ut regler om bærekraftsrapportering i en ny lov, eller å plassere de nye reglene i lov om offentliggjøring av bærekraftsinformasjon i finanssektoren mv.

Etter departementets vurdering bør lovreglene i så stor grad som mulig benytte terminologi som er kjent for norske brukere av regelverket. Bestemmelsene som gjennomfører de nye direktivreglene, bør i den grad det er mulig også utformes slik at den språklige formen ikke skiller seg fra bestemmelsene ellers i lovene som direktivendringene gjennomføres i. Samtidig er det etter departementets vurdering viktig å sikre at det er samsvar mellom innholdet i norske lovbestemmelser og direktivbestemmelsene de gjennomfører. Dette hensynet gjør seg særlig gjeldende for lov- og direktivbestemmelser om rapporteringsplikter som skal suppleres av utfyllende regler og europeiske rapporteringsstandarder i kommisjonsforordninger, som skal gjennomføres

i norsk rett i forskrift. Departementet foreslår i likhet med utvalget derfor hovedsakelig lovbestemmelser som ligger språklig tett opp mot direktiv-

bestemmelsene de gjennomfører. Utformingen av de enkelte lovbestemmelsene omtales nærmere i de påfølgende kapitlene der det er relevant.

## 4 Rapporteringsplikter

### 4.1 Innholdet i rapporteringen

#### 4.1.1 Gjeldende rett

##### 4.1.1.1 Innledning

En rekke ulike norske lover og forskrifter stiller krav om at foretak jevnlig rapporterer om bærekraftsrelaterte forhold som det skal gis opplysninger om etter CSRD. Mange av rapporteringskravene i norsk rett gjennomfører EØS-regler, mens enkelte krav er nasjonale krav uten motstykke i EØS-forpliktelser.

##### 4.1.1.2 Generelle krav til innholdet i årsberetningen – regnskapsloven § 3-3a

Regnskapsloven § 3-3a om årsberetningens innhold for regnskapspliktige som ikke er små foretak, inneholder enkelte krav til rapportering om bærekraftsforhold. Etter tredje ledd skal årsberetningens analyse av utviklingen og resultatet av den regnskapspliktiges virksomhet og av dens stilling, inneholde både finansielle og, der det passer, ikke-finansielle sentrale resultatindikatorer relevante for den aktuelle virksomheten, inkludert opplysninger om miljø- og personalsaker. Opplysningene skal gis i den grad det er nødvendig for å forstå den regnskapspliktiges utvikling, resultat eller stilling. Bestemmelsen gjennomfører regnskapsdirektivet artikkel 19 nr. 1 tredje ledd.

Etter regnskapsloven § 3-3a niende ledd skal det gis opplysninger om, og en oversikt over iverksatte tiltak som har betydning for, arbeidsmiljøet. Det skal opplyses særskilt om skader og ulykker. Regnskapspliktige som i regnskapsåret har sysselsatt minst fem årsverk, skal i tillegg opplyse særskilt om sykefravær.

Etter tiende ledd skal det gis opplysninger om forhold ved virksomheten, herunder dens innsatsfaktorer og produkter, som kan medføre en ikke ubetydelig påvirkning av det ytre miljø. Det skal opplyses hvilke miljøvirkninger forhold ved virksomheten gir eller kan gi, samt hvilke tiltak som er eller planlegges iverksatt for å forhindre eller redusere negative miljøvirkninger.

Etter femte ledd skal det gis en redegjørelse som gir grunnlag for å vurdere den regnskapspliktiges framtidige utvikling. Etter sjette ledd skal det gis opplysninger om finansiell risiko som er av betydning for å bedømme foretakets eiendeler, gjeld, finansielle stilling og resultat. Det vil i mange tilfeller være relevant å gi opplysninger om bærekraftsforhold også etter femte og sjette ledd.

##### 4.1.1.3 Redegjørelse om samfunnsansvar – regnskapsloven § 3-3 c

Store foretak skal etter regnskapsloven § 3-3 c første ledd utarbeide en redegjørelse om samfunnsansvar som minst omhandler miljø, sosiale forhold, arbeidsmiljø, likestilling og ikke-diskriminering, overholdelse av menneskerettigheter og bekjempelse av korrupsjon og bestikkelser. Opplysningene skal gis i det omfang som er nødvendig for å forstå foretakets utvikling, resultat, stilling og konsekvenser av foretakets virksomhet.

Redegjørelsen skal etter annet ledd minst inneholde:

- en beskrivelse av foretakets forretningsmodell,
- en beskrivelse av foretakets retningslinjer for håndtering av forhold som nevnt i første ledd første punktum, herunder gjennomførte aktomhetsvurderinger,
- virkninger av retningslinjene,
- de vesentlige risikoene knyttet til foretakets virksomhet som omhandler forhold som nevnt i første ledd første punktum. Der det er relevant og vesentlig, skal det opplyses om forretningsforbindelser, produkter eller tjenester som kan forventes å ha negativ påvirkning på forhold som nevnt i første ledd første punktum, samt hvordan foretaket håndterer disse risikoene,
- resultatindikatorer som er relevante for foretakets virksomhet.

Tredje ledd stiller krav om at dersom foretaket ikke har retningslinjer for håndtering av forholdene nevnt i første ledd, skal dette begrunnes. Etter fjerde ledd skal redegjørelsen ved behov

inneholde henvisninger og tilleggsforklaringer til størrelser som er oppført i årsregnskapet. Opplysninger om fremtidig utvikling eller forhold som det forhandles om, kan etter femte ledd utelates fra redegjørelsen dersom styret mener at offentliggjøring vil være til alvorlig skade for foretakets forretningsmessige situasjon, forutsatt at en slik utelatelse ikke hindrer en rimelig og balansert forståelse av foretakets utvikling, resultat, stilling og konsekvenser av dets virksomhet.

Redegjørelsen om samfunnsansvar kan etter sjetten ledd utarbeides i samsvar med et rammeverk for slik rapportering fastsatt nasjonalt, av EU, eller av et annet organ. Dersom utarbeidelsen er i samsvar med et slikt rammeverk, skal det opplyses om hvilket rammeverk som er benyttet. Finansdepartementet kan i forskrift fastsette nærmere krav til slik rapportering, herunder krav om at det skal gis tilleggsopplysninger i foretakets årsberetning. Forskriftshjemmelen er ikke benyttet.

Redegjørelsen om samfunnsansvar skal etter åttende ledd gis i årsberetningen eller i annet offentlig tilgjengelig dokument. Dersom redegjørelsen gis i annet offentlig tilgjengelig dokument, skal det opplyses i årsberetningen hvor dokumentet finnes offentlig tilgjengelig. Redegjørelsen skal gis senest samtidig med avgivelse av årsberetningen. Etter niende ledd er det adgang til å gi opplysningene som kreves etter regnskapsloven § 3-3a niende ledd om arbeidsmiljø og tiende ledd om påvirkning på det ytre miljø i en slik separat samfunnsansvarsrapport i stedet for i årsberetningen. I så fall skal det opplyses særskilt om dette i årsberetningen. Denne adgangen gjelder kun hvis opplysningene er gitt i en samfunnsansvarsrapport som er utarbeidet av den regnskapspliktige selv, og ikke hvis opplysningene er gitt i en samfunnsansvarsrapport for konsernet som er utarbeidet av et morselskap.

Finansdepartementet kan fastsette forskriftsregler om hvilke opplysninger som skal gis i redegjørelsen om samfunnsansvar, nærmere bestemmelser om avleggelse og oppdatering av opplysninger i redegjørelsen gitt i eget dokument, samt nærmere bestemmelser om revisors plikter i forbindelse med opplysningene i slikt eget dokument. Forskriftshjemmelen er ikke benyttet.

Regnskapsloven § 3-3 c gjennomfører regnskapsdirektivet tidligere artikkel 19a og 29a i norsk rett, slik disse bestemmelsene lød etter direktivendringene som følger av direktivet om ikke-finansiell rapportering (NFRD), men før endringene som følger av CSRD.

#### 4.1.1.4 Redegjørelse om foretaksstyring – regnskapsloven § 3-3b

Etter regnskapsdirektivet artikkel 20 nr. 1 skal foretak som er notert på et regulert marked i EØS i sin årsberetning inkludere en erklæring om foretaksstyring. Medlemsstatene kan tillate at opplysningene legges frem i en særskilt rapport som offentliggjøres sammen med årsberetningen eller i et dokument som er offentlig tilgjengelig på foretakets nettsted.

Direktivbestemmelsene om redegjørelse om foretaksstyring er gjennomført i regnskapsloven § 3-3b. Regnskapspliktige som er utstedere med Norge som hjemstat etter verdipapirhandelloven § 5-4, og som har verdipapirer notert på regulert marked, skal redegjøre for sine prinsipper og praksis for foretaksstyring i årsberetningen, eller i et dokument det er henvist til i årsberetningen. Plikten etter regnskapsloven gjelder også for allmennaksjeselskaper hvis aksjer bare er notert på en autorisert markedsplass utenfor EØS, og virkeområdet for bestemmelsen er derfor videre enn det som følger av regnskapsdirektivet.

Redegjørelsen for foretaksstyring skal etter regnskapsloven § 3-3b annet ledd minst inneholde følgende opplysninger:

1. en angivelse av anbefalinger og regelverk om foretaksstyring som foretaket er omfattet av eller for øvrig velger å følge,
2. opplysninger om hvor anbefalinger og regelverk som nevnt i nr. 1 er offentlig tilgjengelige,
3. en begrunnelse for eventuelle avvik fra anbefalinger og regelverk som nevnt i nr. 1,
4. en beskrivelse av hovedelementene i foretakets, og for regnskapspliktige som utarbeider konsernregnskap eventuelt også konsernets, systemer for internkontroll og risikostyring knyttet til regnskapsrapporteringsprosessen,
5. vedtektsbestemmelser som helt eller delvis utvider eller fraviker bestemmelser i allmennaksjeloven kapittel 5,
6. sammensetningen til styre, bedriftsforsamling, representantskap og kontrollkomité; eventuelle arbeidsutvalg for disse organene, samt en beskrivelse av hovedelementene i gjeldende instruksjoner og retningslinjer for organenes og eventuelle utvalgs arbeid,
7. vedtektsbestemmelser som regulerer oppnevning og utskifting av styremedlemmer,
8. vedtektsbestemmelser og fullmakter som gir styret adgang til å beslutte at foretaket skal kjøpe tilbake eller utstede egne aksjer eller egenkapitalbevis,



9. en beskrivelse av foretakets retningslinjer for likestilling og mangfold med hensyn til for eksempel alder, kjønn og utdannings- og yrkesbakgrunn for sammensetning av styre, ledelses- og kontrollorganer og deres eventuelle underutvalg. Mål for retningslinjene, hvordan de har blitt gjennomført og virkningen av dem i rapporteringsperioden skal opplyses. Hvis foretaket ikke har slike retningslinjer, skal dette begrunnes.

Regnskapsdirektivet artikkel 20 nr. 5 gir små og mellomstore foretak unntak fra plikten om å redegjøre for foretakets retningslinjer for likestilling og mangfold. Dette unntaket er ikke gjennomført i regnskapsloven. Det følger av § 3-3b tredje ledd at opplysningskravene i nr. 1, 2, 3, 5 og 6 kun gjelder for regnskapspliktige som er utstedere med Norge som hjemstat og som har utstedt aksjer eller egenkapitalbevis som er notert på et regulert marked eller på en multilateral handelsfasilitet. Bestemmelsen gjennomfører regnskapsdirektivet artikkel 20 nr. 4, som åpner for at medlemsstatene kan unnta foretak som bare har andre verdipapirer enn aksjer notert på et regulert marked, og som ikke har aksjer notert på en multilateral handelsfasilitet, fra de nevnte opplysningskravene. Finansdepartementet kan etter § 3-3b fjerde ledd gi nærmere forskriftsregler om redegjørelsen om foretaksstyring.

Etter verdipapirforskriften § 5-7 tredje ledd gjelder regnskapsloven § 3-3b tilsvarende for utstedere utenfor EØS med Norge som hjemstat. Et regulert marked kan unnta utstedere fra land utenfor EØS med Norge som hjemstat fra denne plikten dersom utstederen er omfattet av et likeverdig krav etter hjemlandets lovgivning, eller i henhold til noteringsvilkårene til en autorisert markedsplass utenfor EØS hvor utsteders verdipapirer også er notert. Årsberetningen skal i så fall inneholde opplysninger om hvor redegjørelsen finnes offentlig tilgjengelig. Et utenlandsk krav kan ikke anses som likeverdig med regnskapsloven § 3-3b dersom det ikke omfatter en konsistenssjekk av revisor tilsvarende som i revisorloven.

#### 4.1.1.5 Land-for-land-rapportering – regnskapsloven § 3-3d

Regnskapspliktige som driver virksomhet innen utvinningsindustrien eller skogsdrift innen ikke-beplantet skog, skal etter regnskapsloven § 3-3d utarbeide og offentliggjøre en årlig rapport med opplysninger om sine betalinger til myndigheter

på land- og prosjektnivå. Det skal i årsberetningen opplyses om hvor rapporten er offentliggjort. Rapporteringspliktene gjelder foretak som defineres som store foretak etter regnskapsdirektivet, allmennaksjeselskaper og foretak notert på regulert marked med Norge som hjemstat, jf. forskrift om land-for-land-rapportering. Etter forskriften skal rapporten offentliggjøres på den rapporteringspliktiges hjemmesider på internett, og skal være tilgjengelig i minst 5 år.

Rapporteringsplikten gjelder ikke for regnskapspliktige som utarbeider en årlig rapport etter tilsvarende utenlandsk regelverk. Rapporteringsplikten gjelder heller ikke dersom opplysningene er tatt inn i morselskapets rapport om konsernets betalinger til myndigheter.

Lovreglene og forskriften om land-for-land-rapportering gjennomfører bestemmelsene i regnskapsdirektivet kapittel 10 om betalinger til myndigheter.

#### 4.1.1.6 Likestilling- og diskrimineringsloven § 26 a om arbeidsgivers redegjøringsplikt

Private virksomheter som jevnlig sysselsetter mer enn 50 ansatte, skal redegjøre for kjønnslikestilling i virksomheten og hva de gjør for å oppfylle aktivitetsplikten i likestillings- og diskrimineringsloven § 26. Redegjøringsplikten omfatter også private virksomheter som sysselsetter mellom 20 og 50 ansatte, når en av arbeidslivets parter i virksomheten krever det.

Aktivitetsplikten innebærer at arbeidsgiverne innenfor sin virksomhet skal arbeide aktivt, målrettet og planmessig for å fremme likestilling, hindre diskriminering på grunn av kjønn, graviditet, permisjon ved fødsel eller adopsjon, omsorgsoppgaver, etnisitet, religion, livssyn, funksjonsnedsettelse, seksuell orientering, kjønnsidentitet eller kjønnsuttrykk, og søke å hindre trakassering, seksuell trakassering og kjønnsbasert vold. Arbeidet skal blant annet omfatte områdene rekruttering, lønns- og arbeidsvilkår, forfremmelse, utviklingsmuligheter, tilrettelegging og mulighet for å kombinere arbeid og familieliv.

Denne generelle aktivitetsplikten gjelder for alle foretak uansett størrelse. I tillegg skal arbeidsgivere over størrelsesgrensene nevnt ovenfor:

- undersøke om det finnes risiko for diskriminering eller andre hindre for likestilling, herunder annethvert år kartlegge lønnsforhold fordelt etter kjønn og bruken av ufrivillig deltidsarbeid,
- analysere årsakene til identifiserte risikoer,

- c. iverksette tiltak som er egnet til å motvirke diskriminering, og bidra til økt likestilling og mangfold i virksomheten og
- d. vurdere resultater av arbeidet etter bokstav a til c.

Redegjørelsen skal gis i årsberetningen eller i annet offentlig tilgjengelig dokument. Dersom redegjørelsen gis i annet offentlig tilgjengelig dokument, og foretaket har en plikt til å levere årsberetning, skal det i årsberetningen opplyses hvor dokumentet finnes offentlig tilgjengelig. Kongen kan gi forskrift om standardisering av redegjørelsesplikten på likestillingsområdet.

Etter likestilling- og diskrimineringsloven § 26 c om forankring i selskapers styre, skal styret i aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper sørge for atplikten til aktivt likestillingsarbeid og plikten til å redegjøre for arbeidet, oppfylles i samsvar med likestilling- og diskrimineringsloven §§ 26 og 26 a og regnskapsloven § 3-3 c.

#### 4.1.1.7 Lederlønsrapport – allmennaksjeloven § 6-16 b

Foretak med aksjer tatt opp til handel på regulert marked er underlagt allmennaksjelovens bestemmelser om retningslinjer (§ 6-16 a) og rapport (§ 6-16 b) om lønn og annen godtgjørelse til ledende personer. Loven § 6-16 b gjennomfører aksjonærrettighetsdirektivet (direktiv 2007/36/EF) artikkel 9b.

Etter § 6-16 b annet ledd skal styret i foretaket for hvert regnskapsår sørge for at det utarbeides en rapport som gir en samlet oversikt over utbetalt og innstående lønn og godtgjørelse som omfattes av retningslinjene i loven § 6-16 a. Generalforsamlingen skal etter § 6-16 b tredje ledd avholde en rådgivende avstemning over rapporten. Styret skal i rapporten for det etterfølgende regnskapsår forklare hvordan resultatet fra generalforsamlingens rådgivende avstemning er hensyntatt. Revisor skal etter § 6-16 b fjerde ledd kontrollere at rapporten inneholder opplysninger som kreves før rapporten behandles i generalforsamlingen.

Rapporten skal etter § 6-16 b femte ledd offentliggjøres på selskapets nettside uten opphold, etter at ordinær generalforsamling er avholdt. Rapporten skal forbli offentlig tilgjengelig og gratis i en periode på ti år. Dersom selskapet velger å la rapporten være offentlig tilgjengelig ut over dette, skal personopplysninger tas ut av rapporten. Det er gitt nærmere regler om innholdet i rap-

porten i forskrift om retningslinjer og rapport om godtgjørelse for ledende personer.

#### 4.1.1.8 Redegjørelse om aktsomhetsvurderinger – åpenhetsloven § 5

Åpenhetsloven skal fremme virksomheters respekt for grunnleggende menneskerettigheter og anstendige arbeidsforhold i forbindelse med produksjon av varer og levering av tjenester, og sikre allmennheten tilgang til informasjon om hvordan virksomheter håndterer negative konsekvenser for grunnleggende menneskerettigheter og anstendige arbeidsforhold, jf. åpenhetsloven § 1.

Åpenhetsloven gjelder for større virksomheter som er hjemmehørende i Norge og som tilbyr varer og tjenester i eller utenfor Norge. Loven gjelder også for større utenlandske virksomheter som tilbyr varer og tjenester i Norge og som er skattepliktige til Norge etter norsk intern lovgivning, jf. åpenhetsloven § 2. Med større virksomheter menes etter åpenhetsloven § 3 bokstav a virksomheter som enten omfattes av definisjonen av store foretak i regnskapsloven § 1-5, eller som på balansedagen overskrider grensene for to av følgende tre vilkår:

1. salgsinntekt: 70 millioner kroner
2. balansesum: 35 millioner kroner og
3. gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 50 årsverk.

Etter § 4 skal virksomhetene utføre aktsomhetsvurderinger i tråd med OECDs retningslinjer for flernasjonale selskaper. Med aktsomhetsvurderinger menes å:

- a. forankre ansvarlighet i virksomhetens retningslinjer
- b. kartlegge og vurdere faktiske og potensielle negative konsekvenser for grunnleggende menneskerettigheter og anstendige arbeidsforhold som virksomheten enten har forårsaket eller bidratt til, eller som er direkte knyttet til virksomhetens forretningsvirksomhet, produkter eller tjenester gjennom leverandørkjeder eller forretningspartnere
- c. iverksette egnede tiltak for å stanse, forebygge eller begrense negative konsekvenser basert på virksomhetens prioriteringer og vurderinger etter bokstav b
- d. følge med på gjennomføring og resultater av tiltak etter bokstav c
- e. kommunisere med berørte interessenter og rettighetshavere om hvordan negative konsekvenser er håndtert etter bokstav c og d

- f. sørge for eller samarbeide om gjenoppretting og erstatning der dette er påkrevd.

Etter åpenhetsloven § 5 skal virksomhetene offentliggjøre en redegjørelse for aktsomhetsvurderingene som etter § 4 skal dekke negative konsekvenser for grunnleggende menneskerettigheter og anstendige arbeidsforhold innenfor og i tilknytning til virksomheten. Redegjørelsen skal minst inneholde:

- en generell beskrivelse av virksomhetens organisering, driftsområde, retningslinjer og rutiner for å håndtere faktiske og potensielle negative konsekvenser for grunnleggende menneskerettigheter og anstendige arbeidsforhold
- opplysninger om faktiske negative konsekvenser og vesentlig risiko for negative konsekvenser som virksomheten har avdekket gjennom sine aktsomhetsvurderinger
- opplysninger om tiltak som virksomheten har iverksatt eller planlegger å iverksette for å stanse faktiske negative konsekvenser eller begrense vesentlig risiko for negative konsekvenser, og resultatet eller forventede resultater av disse tiltakene.

Redegjørelsen skal gjøres lett tilgjengelig på virksomhetens nettsider, og kan inngå i redegjørelsen om samfunnsansvar etter regnskapsloven § 3-3 c. Virksomhetene skal i årsberetningen opplyse om hvor redegjørelsen er tilgjengelig.

Redegjørelsen skal oppdateres og offentliggjøres innen 30. juni hvert år og ellers ved vesentlige endringer i virksomhetens risikovurderinger. Den skal underskrives i tråd med reglene i regnskapsloven § 3-5.

Aktsomhetsvurderingene skal utføres regelmessig og stå i forhold til virksomhetens størrelse, virksomhetens art, konteksten virksomheten finner sted innenfor, og alvorlighetsgraden av og sannsynligheten for negative konsekvenser for grunnleggende menneskerettigheter og anstendige arbeidsforhold.

Barne- og familiedepartementet kan gi forskrift om plikten til å utføre, og redegjøre for aktsomhetsvurderinger.

#### 4.1.1.9 Taksonomiforordningen artikkel 8

Det følger av taksonomiforordningen artikkel 8 nr. 1 at alle foretak som omfattes av plikten til å offentliggjøre ikke-finansielle opplysninger i samsvarende med artikkel 19a eller 29a i regnskapsdirektivet, skal inkludere taksonomirelatert informasjon i sin ikke-finansielle erklæring eller konsoliderte

ikke-finansielle erklæring. Rapporteringsplikten gjelder bare for kretsen av foretak som omfattes av gjeldende EØS-regler i regnskapsdirektivet, og ikke alle foretak underlagt plikten til å redegjøre for samfunnsansvar etter regnskapsloven § 3-3 c.

Taksonomiforordningen er gjennomført i norsk rett i lov om offentliggjøring av bærekraftsinformasjon i finanssektoren og et rammeverk for bærekraftige investeringer § 3. Loven trådte i kraft 1. januar 2023. Forordningen artikkel 8 gir regler om offentliggjøring av opplysninger om hvordan, og i hvilken grad, foretakets virksomhet er forbundet med økonomiske aktiviteter som anses som miljømessig bærekraftige i henhold til forordningen artikkel 3 og 9. Rapporteringsplikten etter taksonomiforordningen artikkel 8 er også gjennomført i regnskapsloven § 3-3 c tiende ledd. Det følger av bestemmelsen at foretak som nevnt i regnskapsdirektivet artikkel 19a og 29a skal gi informasjon som beskrevet i artikkel 8 i taksonomiforordningen. Bestemmelsen trådte i kraft 1. januar 2023.

Ikke-finansielle foretak skal etter taksonomiforordningen artikkel 8 nr. 2 særlig framlegge følgende opplysninger:

- hvor stor andel av deres omsetning som skriver seg fra produkter eller tjenester som er forbundet med økonomiske aktiviteter som anses som miljømessig bærekraftige i henhold til taksonomien, og
- hvor stor andel av deres investerings- og driftskostnader som knytter seg til eiendeler eller prosesser som er forbundet med økonomiske aktiviteter som anses som miljømessig bærekraftige i henhold til taksonomien.

EU-kommisjonen skal i henhold til taksonomiforordningen artikkel 8 nr. 4 fastsette nærmere opplysningskrav for finansielle foretak. Kommisjonen fastsetter også utfyllende opplysningskrav for ikke-finansielle foretak. Slike regler er gitt i kommisjonsforordning (EU) 2021/2178. Kommisjonsforordningen om taksonomirapportering er med hjemmel i lov om offentliggjøring av bærekraftsinformasjon i finanssektoren og et rammeverk for bærekraftige investeringer § 3 gjennomført i norsk rett i forskrift 20. desember 2022 nr. 2354 tredje ledd. Forskriften trådte i kraft 1. januar 2023. Kravet om å gi informasjon som beskrevet i taksonomiforordningen artikkel 8 gjelder i Norge først for årsregnskap med balansedag 31. desember 2023.

Finansielle foretak skal etter kommisjonsforordningen rapportere om i hvilken grad de har investert i, eller gitt lån til, foretak som har aktivi-

teter som oppfyller taksonomikriteriene som EU-kommisjonen har fastsatt. Kommisjonsforordningen stiller detaljerte krav til sentrale resultatindikatorer («Key Performance Indicators», KPI-er) som ikke-finansielle foretak og ulike typer finansielle foretak skal inkludere i sin rapportering. I tillegg til KPI-ene, skal rapporteringen inneholde kvalitativ informasjon, blant annet om utviklingen i andelen bærekraftige aktiviteter over tid og i hvilken grad taksonomien benyttes i foretakenes strategi, produktutvikling og i dialog med kunder og motparter.

Dersom et foretak offentliggjør redegjørelsen om samfunnsansvar i en særskilt rapport, jf. regnskapsloven § 3-3 c åttende ledd, skal taksonomiinformasjonen etter taksonomiforordningen artikkel 8 nr. 3 tas inn i den særskilte rapporten.

#### 4.1.1.10 Offentliggjøringsforordningen artikkel 11

Offentliggjøringsforordningen (SFDR) artikkel 11 pålegger foretak i finanssektoren som driver porteføljeforvaltning å gi informasjon om bærekraftsrelaterte forhold i sin periodiske rapportering til kundene, se også punkt 2.2.3. Forordningen er gjennomført i norsk rett i lov om offentliggjøring av bærekraftsinformasjon i finanssektoren og et rammeverk for bærekraftige investeringer § 2. Finansdepartementet kan gjennomføre utfyllende regler til SFDR i forskrift i medhold av loven § 2 fjerde ledd. En kommisjonsforordning som utfyller SFDR er gjennomført i forskrift 20. desember 2022 nr. 2354 annet ledd.

#### 4.1.1.11 Krav til offentliggjøring av informasjon om ESG-risikoer for store banker (pilar 3)

Kapitalkravsforordningen (Forordning (EU) 575/2013, CRR) del 8 inneholder krav om informasjon om kapital- og risikoforhold som foretak som omfattes av forordningen skal offentliggjøre. Offentliggjøringskravene omtales gjerne som pilar 3 i kapitalkravsregelverket. Formålet med reglene er å bidra til økt markedsdisiplin og å gjøre det lettere å sammenligne foretakene. Foretakene skal offentliggjøre opplysninger som gir markedsaktørene mulighet til å vurdere foretakenes risikoprofil, kapitalisering og styring og risikokontroll. Informasjonen skal gis på en forståelig måte som gjør det mulig å sammenligne ulike foretak. Informasjonen skal som hovedregel offentliggjøres minst årlig, samtidig med årsregnskapet.

CRR artikkel 449a stiller krav om at store institusjoner som har utstedt verdipapirer som er

notert på et regulert marked i EØS, skal gi opplysninger om bærekraftsrisiko (ESG-risiko), herunder fysisk klimarisiko og overgangsrisiko. Opplysningene skal offentliggjøres én gang det første året og deretter hvert halvår. Hvilke institusjoner som defineres som store følger av CRR artikkel 4 nr. 146. I Norge gjelder kravene i artikkel 449a for DNB, Kommunalbanken og Sparebank 1 SR-Bank. Kommisjonsforordning (EU) 2021/637 (pilar 3-forordningen) artikkel 18a spesifiserer hvilken informasjon som foretakene skal gi etter CRR artikkel 449a. Opplysningskravene omfatter kvalitativ informasjon om alle typer bærekraftsrisiko og kvantitativ informasjon om klimarelatert risiko, herunder taksonomiinformasjon. Kommisjonsforordningen er gjennomført i norsk rett i CRR/CRD IV-forskriften.

## 4.1.2 Forventet EØS-rett

### 4.1.2.1 Definisjoner

Bærekraftsforhold er i regnskapsdirektivet ny artikkel 2 nr. 17 definert som miljømessige, sosiale og menneskerettighetsrelaterte og styringsmessige faktorer, inkludert bærekraftsfaktorer som definert i offentliggjøringsforordningen artikkel 2 nr. 24. I offentliggjøringsforordningen er bærekraftsfaktorer definert som miljømessige, sosiale og arbeidstakerrelaterte forhold, samt forhold som gjelder respekt for menneskerettighetene og bekjempelse av korrupsjon og bestikkelser. Bærekraftsrapportering defineres i ny artikkel 2 nr. 18 som rapportering av opplysninger relatert til bærekraftsforhold i samsvar med nye bestemmelser om rapporteringsforpliktelser i artiklene 19a, 29a og 29d.

Sentrale immaterielle ressurser («key intangible resources») defineres i regnskapsdirektivet ny artikkel 2 nr. 19 som ressurser uten fysisk substans som foretakets forretningsmodell grunnleggende er avhengig av og som er en kilde til verdiskaping for foretaket.

### 4.1.2.2 Rapporteringsplikter

Regnskapsdirektivet artikkel 19a og 29a erstattes ved CSRD med nye bestemmelser i revidert artikkel 19a om bærekraftsrapportering på selskapsnivå og revidert artikkel 29a om rapportering på konsernnivå. Behovet for mer detaljerte rapporteringskrav er omtalt i fortalen til CSRD avsnitt 30 og 31. Etter regnskapsdirektivet revidert artikkel 19a nr. 1 skal foretakene i årsberetningen inkludere informasjon som er nødvendig for å forstå

foretakets innvirkning på bærekraftsforhold og informasjon som er nødvendig for å forstå hvordan bærekraftsforhold påvirker foretakets utvikling, stilling og resultat.

Etter revidert artikkel 19a nr. 2 skal bærekraftsinformasjonen inneholde:

- a. en kort beskrivelse av foretakets forretningsmodell og strategi, inkludert
  - i. hvor motstandsdyktig forretningsmodellen og strategien er mot risiko knyttet til bærekraftsforhold,
  - ii. mulighetene for foretaket knyttet til bærekraftsforhold,
  - iii. foretakets planer for å sikre at forretningsmodellen og strategien er forenlig med overgangen til en bærekraftig økonomi og med begrensning av global oppvarming til 1,5° C i tråd med Parisavtalen, målet om å oppnå klimanøytralitet innen 2050 i tråd med forordning (EU) 2021/1119 («den europeiske klimaloven»), og der det er relevant, foretakets eksponering mot kull-, olje- og gassrelaterte aktiviteter,
  - iv. hvordan forretningsmodellen og strategien tar hensyn til foretakets interessenter og til innvirkningen foretaket har på bærekraftsforhold og
  - v. hvordan strategien har blitt implementert når det gjelder bærekraftsforhold
- b. en beskrivelse av de tidsbestemte målene knyttet til bærekraftsforhold som foretaket har satt og relevante mål om reduksjon i klimagassutslipp minst for 2030 og 2050, av fremgangen foretaket har hatt med å oppnå målene og en erklæring om hvorvidt foretakets miljørelaterte mål er vitenskapelig fundert
- c. en beskrivelse av rollen til foretakets styrende organer når det gjelder bærekraftsforhold, og deres kompetanse til å utføre denne rollen eller tilgangen de har på slik kompetanse
- d. en beskrivelse av foretakets retningslinjer knyttet til bærekraftsforhold
- e. informasjon om eventuelle insentivordninger knyttet til bærekraftsforhold som tilbys medlemmer av foretakets styrende organer
- f. en beskrivelse av
  - i. prosessen for aktsomhetsvurderinger av bærekraftsforhold som foretaket har implementert («due diligence process») og, der det er relevant, i samsvar med EU-regler om aktsomhetsvurderinger
  - ii. de viktigste faktiske eller potensielle negative virkningene knyttet til foretakets virksomhet og verdikjede, inkludert foretakets produkter og tjenester, forretningsforhold

og leverandørkjede, gjennomførte tiltak for å identifisere og overvåke disse virkningene, samt andre virkninger foretaket er forpliktet å identifisere etter andre EU-regler om å gjøre aktsomhetsvurderinger

- iii. tiltak som er iverksatt for å forhindre, begrense og utbedre faktiske eller potensielle skadevirkninger, og resultatet av slike tiltak
- g. en beskrivelse av de viktigste risikoene for foretaket knyttet til bærekraftsforhold, inkludert en beskrivelse av bærekraftsforholdene som foretaket er mest avhengig av, og hvordan foretaket håndterer disse risikoene
- h. indikatorer som er relevante for opplysningene ovenfor.

Foretakene skal gjengi prosessen som er utført for å identifisere bærekraftsinformasjonen som de har inkludert i årsberetningen. Der det passer, skal bærekraftsinformasjonen i punkt a til h inkludere informasjon knyttet til ulike tidshorisonter (kort, mellomlang og lang sikt). Etter revidert artikkel 19a nr. 3 skal bærekraftsinformasjonen, der det passer, inneholde informasjon om foretakets egen virksomhet og verdikjede, inkludert foretakets produkter og tjenester, dets forretningsforbindelser og leverandørkjede. Hvis ikke all nødvendig informasjon om foretakets verdikjede er tilgjengelig, skal foretaket i de tre første årene med rapporteringsplikt forklare hva som er gjort for å innhente nødvendig informasjon, hvorfor ikke all nødvendig informasjon har blitt innhentet og planene for å innhente nødvendig informasjon i fremtiden. Der det passer, skal bærekraftsinformasjonen også inneholde referanser til annen informasjon i årsberetningen og beløp som er rapportert i årsregnskapet med utdypende forklaringer.

#### 4.1.2.3 Rapporteringsplikter for små og mellomstore noterte foretak

Regnskapsdirektivet revidert artikkel 19a nr. 6 åpner for at små og mellomstore noterte foretak kan begrense bærekraftsrapporteringen til følgende informasjon:

- a. en kort beskrivelse av foretakets forretningsmodell og strategi
- b. en beskrivelse av foretakets retningslinjer som gjelder bærekraftsspørsmål
- c. de viktigste faktiske eller potensielle negative virkningene knyttet til foretakets virksomhet og gjennomførte tiltak for å identifisere og

overvåke, forhindre, begrense og avhjelpe disse virkningene

- d. de viktigste risikoene for foretaket knyttet til bærekraftsforhold og hvordan foretaket håndterer disse risikoene
- e. sentrale resultatindikatorer som er nødvendige for rapporteringen i punkt a-d.

Egenforsikringsforetak («captives») og såkalte mindre og ikke-komplekse finansforetak kan følge reglene for små og mellomstore noterte foretak, selv om de oppfyller kriteriene for å være store foretak.

Forenklingshensynet er omtalt i fortalen til CSRD avsnitt 21, hvor det legges vekt på rapporteringskrav som er tilpasset størrelsen og kompleksiteten på virksomheten og at forenklede rapporteringsstandarder legger til rette for frivillig bærekraftsrapportering fra unoterte foretak.

#### 4.1.2.4 *Adgang til å utelate opplysninger om forestående utvikling eller forhandlinger*

Medlemsstatene kan etter regnskapsdirektivet revidert artikkel 19a nr. 3 fjerde ledd tillate at opplysninger om forestående utvikling eller forhandlinger utelates i særlige unntakstilfeller hvor medlemmene av styret eller et annet selskapsorgan i en behørig begrunnet uttalelse gir uttrykk for at de mener offentliggjøring av opplysningene vil være til alvorlig skade for foretakets kommersielle stilling. Opplysningene kan likevel bare utelates hvis dette ikke forhindrer en rimelig og balansert forståelse av foretakets utvikling, stilling og resultat og hvordan virksomheten påvirker omgivelsene.

#### 4.1.2.5 *Opplysninger om sentrale immaterielle ressurser*

Regnskapsdirektivet artikkel 19 nr. 1 nytt fjerde ledd stiller krav om at foretak som er underlagt plikt om å rapportere bærekraftsinformasjon også skal gi informasjon i årsberetningen om sentrale immaterielle ressurser. Foretaket skal forklare hvordan foretakets forretningsmodell er avhengig av slike ressurser og hvordan slike ressurser er en kilde til verdiskaping for virksomheten.

Kravet er omtalt i fortalen til CSRD avsnitt 32, hvor det blant annet vises til at det er allment anerkjent at informasjon om immaterielle ressurser underrapporteres, og at det er til hinder for vurderinger av foretaks utvikling, resultat og posisjon og overvåking av investeringer.

#### 4.1.2.6 *Redegjørelse om foretaksstyring*

CSRD endrer regnskapsdirektivet artikkel 20 om redegjørelse om foretaksstyring ved at det i nr. 1 første ledd bokstav g om beskrivelse av foretakets retningslinjer for likestilling og mangfold i styret og tilsvarende selskapsorganer presiseres at det alltid skal gis en beskrivelse av retningslinjer som gjelder kjønn. Videre spesifiseres funksjonsnedsettelse som ett av forholdene som er relevante å beskrive.

Foretak som utarbeider bærekraftsrapportering i henhold til revidert artikkel 19a, skal etter artikkel 20 nr. 1 bokstav g nytt annet ledd anses å ha oppfylt kravet om beskrivelse av foretakets retningslinjer for likestilling og mangfold i redegjørelsen om foretaksstyring, gitt at beskrivelsen inkluderes i bærekraftsrapporteringen og det tas inn en henvisning til beskrivelsen i redegjørelsen om foretaksstyring.

Endringene er omtalt i CSRD fortalen avsnitt 58, hvor det blant annet vises til at for å gå i retning av en mer kjønnsbalansert deltakelse i økonomisk beslutningstaking, er det nødvendig å sikre at foretak som er notert på et regulert marked i EØS rapporterer om sine retningslinjer om kjønns mangfold og gjennomføringen av disse.

#### 4.1.2.7 *Plikt til informasjon og drøfting med arbeidstakerne*

Etter regnskapsdirektivet revidert artikkel 19a nr. 5 og revidert artikkel 29a nr. 6 skal foretakets ledelse drøfte med representanter for de ansatte hvilken bærekraftsinformasjon som er relevant og hvordan den innhentes og verifiseres. Synspunktene til representantene for de ansatte skal, der det er relevant, formidles til relevante styrende organer.

### 4.1.3 **Utvalgets forslag**

#### 4.1.3.1 *Lovstruktur og definisjoner*

Utvalget viser til at CSRD med noen unntak innfører fullharmoniserte bestemmelser i regnskapsdirektivet om innholdet i bærekraftsrapporteringen. Etter utvalgets vurdering bør bestemmelsene i regnskapsloven som gjennomfører direktivkravene utformes i nært samsvar med regnskapsdirektivet revidert artikkel 19a. Videre viser utvalget til at bærekraftsrapporteringen med CSRD får en ny og mer sentral funksjon i selskapsrapporteringen. Utvalget foreslår at nye lovregler om bærekraftsrapportering som gjennomfører direk-

tivendringene tas inn i nytt kapittel 2 i regnskapsloven, hvor også lovens bestemmelser om årsberetning, redegjørelse om foretaksstyring og land-for-land-rapportering foreslås samlet.

Utvalget foreslår at det tas inn en definisjon av bærekraftsforhold i regnskapsloven. Forslaget er i samsvar med definisjonen i regnskapsdirektivet artikkel 2 nytt nr. 17.

Det vises til utvalgets vurderinger i NOU 2023: 15 punkt 4.1.4.1.

#### 4.1.3.2 Rapporteringsplikter

For å gjennomføre regnskapsdirektivet revidert artikkel 19a foreslår utvalget en ny bestemmelse om bærekraftsrapportering i regnskapsloven ny § 2-4. Utvalget foreslår at regnskapspliktige som har plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering skal gi informasjon i årsberetningen som er nødvendig for å forstå foretakets innvirkning på bærekraftsforhold og hvordan bærekraftsforhold påvirker foretakets utvikling, stilling og resultat. Virkeområdet for rapporteringsplikten er omtalt i punkt 5.3. Utvalget foreslår i tråd med regnskapsdirektivet revidert artikkel 19a nr. 1 annet ledd at bærekraftsrapportering gis i en egen tydelig atskilt del av årsberetningen. Utvalget foreslår videre en bestemmelse i loven § 2-4 annet ledd som spesifiserer nærmere krav til innholdet i bærekraftsrapporteringen. Ordlyden i bestemmelsen samsvarer med regnskapsdirektivet revidert artikkel 19a nr. 2. Utvalget viser til at rapporteringskravene i regnskapsdirektivet revidert artikkel 19a nr. 2 og utvalgets forslag til regnskapsloven § 2-4 annet ledd skal utfylles av europeiske rapporteringsstandarder, og bemerker at lovbestemmelsen gir overordnede rapporteringskrav, og vil virke sammen med de detaljerte bestemmelsene i rapporteringsstandardene.

I tråd med regnskapsdirektivet revidert artikkel 19a nr. 3 foreslår utvalget at bærekraftsrapporteringen, der det passer, skal inneholde informasjon om foretakets egen virksomhet og verdikjede, inkludert foretakets produkter og tjenester, dets forretningsforbindelser og leverandørkjede, og referanser til annen informasjon i årsberetningen og beløp som er rapportert i årsregnskapet med utdypende forklaringer. Utvalget foreslår i tråd med direktivbestemmelsen en overgangsregel om at opplysninger om verdikjeden kan utsettes i de tre første årene med rapporteringsplikt hvis denne informasjonen ikke er tilgjengelig.

For å gjennomføre regnskapsdirektivet revidert artikkel 19a nr. 4 foreslår utvalget en bestem-

melse i loven § 2-4 femte ledd om at bærekraftsrapporteringen skal utarbeides i samsvar med de europeiske standardene for bærekraftsrapportering (ESRS), se nærmere omtale av rapporteringsstandardene i punkt 4.3.

#### 4.1.3.3 Bærekraftsrapportering i små og mellomstore noterte foretak

For å gjennomføre regnskapsdirektivet revidert artikkel 19a nr. 6 første ledd foreslår utvalget bestemmelser i regnskapsloven som spesifiserer forenklete rapporteringskrav for små og mellomstore foretak og for mindre og ikke-komplekse finansforetak (jf. finansforetaksloven § 1-5 ellefte ledd), egenforsikringsforetak og egenforsikringsforetak for gjenforsikring.

For å gjennomføre regnskapsdirektivet revidert artikkel 19a nr. 6 annet ledd foreslår utvalget en bestemmelse i regnskapsloven om at regnskapspliktige som benytter adgangen til å utarbeide forenklet bærekraftsrapportering, skal følge de europeiske standardene for bærekraftsrapportering for små og mellomstore foretak.

Det vises til utvalgets vurderinger i NOU 2023: 15 punkt 4.1.4.3.

#### 4.1.3.4 Adgang til å utelate opplysninger om forestående utvikling eller forhandlinger

Utvalget foreslår å benytte muligheten i direktivet til å åpne for at opplysninger om forestående utvikling eller forhandlinger kan utelates fra bærekraftsrapporteringen i særlige unntakstilfeller, under forutsetning av at styret eller tilsvarende foretaksorgan i en begrunnet uttalelse gir uttrykk for at de mener offentliggjøring av opplysningene vil være til alvorlig forretningsmessig skade for den regnskapspliktige. Opplysningene skal etter utvalgets forslag bare kunne utelates hvis dette ikke forhindrer en rimelig og balansert forståelse av foretakets utvikling, stilling og resultat og hvordan virksomheten påvirker omgivelsene. Det vises til utvalgets vurderinger i NOU 2023: 15 punkt 4.1.4.2.

#### 4.1.3.5 Opplysninger om sentrale immaterielle ressurser

For å gjennomføre regnskapsdirektivet artikkel 19 nr. 1 nytt fjerde ledd foreslår utvalget en ny bestemmelse i regnskapslovens alminnelige bestemmelse om årsberetningen (nåværende § 3-3a) om at regnskapspliktige som har plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering, skal gi infor-

masjon om sentrale immaterielle ressurser og forklare hvordan foretakets forretningsmodell grunnleggende er avhengig av slike ressurser, og hvordan slike ressurser er en kilde til verdiskaping for virksomheten.

Utvalget foreslår å ta inn en bestemmelse som svarer til definisjonen av sentrale immaterielle ressurser i regnskapsdirektivet artikkel 2 nytt nr. 19, i loven. Etter bestemmelsen vil sentrale immaterielle ressurser være ressurser uten fysisk substans som foretakets forretningsmodell er grunnleggende avhengig av og som er en kilde til verdiskaping for foretaket.

#### 4.1.3.6 *Endringer i redegjørelsen om foretaksstyring*

For å gjennomføre endringene i regnskapsdirektivet artikkel 20 nr. 1 første ledd bokstav g foreslår utvalget enkelte endringer regnskapslovens bestemmelse om foretaksstyring (nåværende § 3-3b). Etter forslaget presiseres det at informasjon om retningslinjer som gjelder kjønn alltid skal gis, og at funksjonsnedsettelse er blant de forholdene ved mangfold som det er relevant å beskrive.

For å gjennomføre regnskapsdirektivet artikkel 20 nr. 1 nytt annet ledd foreslår utvalget en ny bestemmelse i nåværende § 3-3b om at regnskapspliktige som utarbeider bærekraftsrapportering skal anses å ha oppfylt kravene om beskrivelse av retningslinjer for likestilling og mangfold i styret mv. hvis informasjonen er gitt i bærekraftsrapporteringen og det er tatt inn en henvisning til informasjonen i redegjørelsen om foretaksstyring.

#### 4.1.3.7 *Plikt til informasjon og drøfting med arbeidstakerne*

For å gjennomføre regnskapsdirektivet revidert artikkel 19a nr. 5 og revidert 29a nr. 6 foreslår utvalget å utvide informasjons- og drøftingsplikten i arbeidsmiljøloven § 8-2 første ledd til å omfatte informasjon om og drøfting av opplysninger i pliktig bærekraftsrapportering etter regnskapsloven, og hvordan informasjonen innhentes og verifiseres. Synspunktene til arbeidstakernes tillitsvalgte skal formidles til arbeidsgivers styre.

Utvalget viser til at bestemmelsene i arbeidsmiljøloven § 8-2 etter fjerde ledd kan fravikes ved tariffavtale, og at det ikke er fastsatt i regnskapsdirektivet artikkel 19a nr. 5 at drøfting av bærekraftsrapporteringen kan fravikes ved tariffavtale. Utvalget legger likevel til grunn at de nærmere reglene i arbeidsmiljøloven om drøftingsplikten

skal og kan gjelde, inkludert muligheten til å fravike bestemmelsene ved tariffavtale.

Det vises til utvalgets vurderinger i NOU 2023: 15 punkt 4.1.4.6.

#### 4.1.3.8 *Bærekraftsinformasjon etter den generelle bestemmelsen om årsberetningens innhold*

Utvalget viser til at etter regnskapsloven gjeldende § 3-3a skal årsberetningen inneholde:

- finansielle- og ikke-finansielle sentrale resultatindikatorer (tredje ledd),
- opplysninger om arbeidsmiljøet (niende ledd) og
- opplysninger om påvirkning av det ytre miljø (tiende ledd).

Utvalget legger til grunn at bærekraftsrapportering i samsvar med utvalgets forslag om gjennomføring av endringene i regnskapsdirektivet, og de europeiske standardene for bærekraftsrapportering (ESRS), vil oppfylle disse rapporteringsbehovene. Utvalget legger til grunn at opplysningskravene kan og bør samordnes, og viser til den gjeldende bestemmelsen i regnskapsloven § 3-3 c niende ledd om at opplysningene om arbeidsmiljø og det ytre miljø kan gis i redegjørelsen om samfunnsansvar.

For å gjennomføre krav om samordning i regnskapsdirektivet revidert artikkel 19a nr. 8 når det gjelder finansielle- og ikke-finansielle sentrale resultatindikatorer, og for å sikre tilsvarende samordning når det gjelder opplysninger om arbeidsmiljøet og påvirkning av det ytre miljø, foreslår utvalget å presisere i regnskapsloven § 2-4 niende ledd at regnskapspliktige som utarbeider bærekraftsrapportering i henhold til de nye lovkravene skal anses å ha oppfylt disse opplysningskravene i den generelle bestemmelsen om årsberetningen (nåværende § 3-3a).

Utvalgets flertall foreslår å videreføre kravene til bærekraftsinformasjon i gjeldende § 3-3a i regnskapsloven med enkelte tilpasninger. Flertallet mener at opplysningskravene om bærekraftsforhold bør oppdateres for å få en tydeligere angivelse av opplysningskravene som er samordnet med begrepsbruken i de nye bestemmelsene om bærekraftsrapportering.

Flertallet viser til at regnskapsloven § 3-3a tredje ledd omhandler finansielle og ikke-finansielle sentrale resultatindikatorer. Analysen av utvikling, resultatet og stilling som skal gis etter annet ledd, skal inneholde både finansielle og, der det passer, ikke-finansielle sentrale resultatindika-



terer relevante for den aktuelle virksomheten, inkludert opplysninger om miljø- og personalsaker. Resultatindikatorerne skal gis i den grad det er nødvendig for å forstå den regnskapspliktiges utvikling, resultat eller stilling. Ifølge flertallet har ikke-finansielle forhold (bærekraftsforhold) i stadig større grad blitt sentrale resultatindikatorer i foretakene, og flertallet foreslår derfor å stryke «der det passer» i tredje ledd første punktum. Videre mener flertallet at begrepet «miljø- og personalsaker» bør oppdateres i samsvar med utvalgets forslag til definisjon av bærekraftsforhold, og erstattes med «miljøforhold og forhold som gjelder arbeidstakere».

Utvalget viser til at det etter regnskapsloven nåværende § 3-3a tiende ledd skal opplyses om forhold ved virksomheten, herunder innsatsfaktorer og produkter, som kan medføre ikke ubetydelig påvirkning av det ytre miljø. Det skal opplyses hvilke miljøvirkninger de enkelte forhold ved virksomheten gir eller kan gi, samt hvilke tiltak som er eller planlegges iverksatt for å forhindre eller redusere negative miljøvirkninger. Ifølge utvalget viser observasjoner av praksis at det har vært vanlig å bruke standardformuleringer som i liten grad er tilpasset virksomhetens forhold. Flertallet mener at å tydeliggjøre opplysningskravet og samtidig heve vesentlighetsterskelen fra «ikke ubetydelig» til «betydelig» påvirkning, vil kunne bidra til en bedring av rapporteringspraksis. Flertallet foreslår endringer i gjeldende §3-3a tiende ledd som er ment å gjøre opplysningskravet tydeligere og bedre tilpasset begrepsbruken i dagens bærekraftsrapportering og utvalgets lovforslag, ved å bytte ut begrepene «ytre miljø» og «miljøvirkninger» med «miljøforhold» og «virkninger på klima, natur og miljø».

Et mindretall viser til at det ikke er gjort endringer i regnskapsdirektivet som gjør det nødvendig å endre opplysningskravene i årsberetningen, og mener det er behov for nærmere vurderinger før det eventuelt gjøres endringer i bestemmelsen.

Det vises til utvalgets vurderinger i NOU 2023: 15 punkt 4.1.4.7.

#### 4.1.3.9 Samordning med andre bestemmelser om bærekraftsrapportering

Utvalget vurderer at det bør legges til rette for at foretak som skal utarbeide bærekraftsrapportering i årsberetningen etter utvalgets forslag og de europeiske standardene for bærekraftsrapportering (ESRS), kan gi årlig bærekraftsinformasjon

som kreves etter andre lovbestemmelser sammen med denne.

Etter utvalgets vurdering er det ikke behov for bestemmelser om samordning mellom utvalgets forslag til endringer i regnskapsloven og kravet om taksonomirapportering etter taksonomiforordningen, ettersom forordningen artikkel 8 nr. 1 krever at informasjonen skal inntas i bærekraftsrapporteringen i årsberetningen etter regnskapsdirektivet artikkel 19a og 29a. Utvalget legger til grunn at det i utgangspunktet ikke vil være overlapning mellom rapporteringspliktene etter offentliggjøringsforordningen og bærekraftsrapporteringen som skal gis etter regnskapsloven etter utvalgets forslag.

Utvalget legger til grunn at det enkelte foretaket vil kunne samordne og inkludere arbeidsgivers redegjørelse etter likestillings- og diskrimineringsloven § 26 a i bærekraftsrapportering som skal utarbeides etter forslaget til endringer i regnskapsloven og ESRS. Utvalget legger videre til grunn at det enkelte foretaket vil kunne samordne og inkludere redegjørelsen etter åpenhetsloven § 5 i bærekraftsrapporteringen etter forslaget til endringer i regnskapsloven og ESRS.

Utvalget mener at eventuell samordning mellom krav til land-for-land-rapportering etter regnskapsloven § 3-3d og verdipapirhandelloven § 5-5a og bærekraftsrapporteringen i årsberetningen må skje gjennom utviklingen av ESRS-standarder. Utvalget viser til at standardene som var foreslått da utvalget la frem sin utredning ikke omhandler land-for-land-rapportering. Etter utvalgets vurdering er likevel ikke regnskapsloven § 3-3d til hinder for å inkludere land-for-land-rapporten i bærekraftsrapporteringen i årsberetningen.

Det vises til utvalgets vurderinger i NOU 2023: 15 punkt 4.1.4.8.

### 4.1.4 Høringsinstansenes syn

#### 4.1.4.1 Rapporteringsplikter

*Hovedorganisasjonen Virke* mener at kravet om bruk av norsk burde vært diskutert ytterligere, og viser til at bærekraftsrapportering etterspørres på engelsk av samarbeidspartnere i leverandørkjeder. Oversettelse av denne rapporteringen legger beslag på ressurser som *Virke* mener heller burde brukes på bærekraftsarbeid. De mener rapporteringen derfor bør kunne leveres på engelsk. De ønsker også at språkkravet ellers i regnskapsloven endres til å åpne for bruk av engelsk.

*NHO* påpeker at utvalget viser til prinsippet om dobbel vesentlighet, men at verken lovforsla-

get eller CSRD inneholder vesentlighetsterskel for rapporteringskravene. De viser videre til at i forslaget til regnskapsloven § 2-4 kommer vesentlighetsprinsippet tilsynelatende til uttrykk som «nødvendig for å forstå», som er i samsvar med direktivbestemmelsen som bestemmelsen gjennomfører. Hvis dobbel vesentlighet skal være en premiss for tolkingen av «nødvendig å forstå», mener *NHO* det bør utdypes hva vesentlighet og dobbel vesentlighet innebærer.

#### 4.1.4.2 Opplysninger om sentrale immaterielle ressurser

*Deloitte, Ernst & Young* og *Revisorforeningen* mener direktivets definisjon av «sentrale immaterielle ressurser» er for overordnet, og at skjønnsmessige avgrensninger av om en immateriell ressurser er sentral eller ikke, kan føre til uensartet rapporteringspraksis. Høringsinstansene foreslår at det gis klarere føringer for hvilke forhold som skal vektlegges når et foretak skal ta stilling til hvilke immaterielle ressurser som er sentrale.

#### 4.1.4.3 Bærekraftsinformasjon etter den generelle bestemmelsen om årsberetningens innhold

*Deloitte* og *Revisorforeningen* støtter forslaget om å tilpasse de gjeldende kravene om miljøopplysninger mv. i årsberetningen til de nye reglene om bærekraftsrapportering, men foreslår mindre justeringer i bestemmelsens ordlyd for å sikre bedre samsvar med de nye reglene om bærekraftsrapportering.

*Universitetet i Sørøst-Norge* og *NHO* mener utvalgets forslag om å endre bestemmelsen ikke er tilstrekkelig utredet. *NHO* mener videre at utvalgets forslag om å endre opplysningsplikten om ytre miljø er omfattende, og at flertallets begrunnelse for behovet for endringene ikke er tilstrekkelig dokumentert.

#### 4.1.4.4 Samordning med andre bestemmelser om bærekraftsrapportering

*Universitetet i Sørøst-Norge, Deloitte, Ernst & Young (EY)* og *Revisorforeningen* mener at det bør fremgå tydelig av regnskapsloven at bærekraftsrapporteringen skal inkludere opplysningene som skal gis etter taksonomiforordningen artikkel 8.

*Deloitte* og *Revisorforeningen* mener at rapporteringskravene i åpenhetsloven og likestillings- og diskrimineringsloven bør kunne oppfylles på konsernnivå på samme måte som bærekraftsrappor-

teringen etter de nye reglene i regnskapsloven, og at datterselskapene i konsernet i så fall bør fritas fra rapporteringsplikten etter disse lovene. Disse høringsinstansene mener videre at det bør komme tydeligere frem at pliktig bærekraftsrapportering oppfylder kravene til årlig redegjørelse for aktsomhetsvurderinger etter åpenhetsloven § 5, og viser til at de nærmere opplysningskravene i ESRS-ene er i tråd med opplysningskravene i åpenhetsloven.

*EY* mener at dersom det ikke gjøres endringer i kravene i likestillings- og diskrimineringsloven, må foretakene rapportere informasjon om de samme forholdene i ulike rapporter. *EY* viser til at foretak som er omfattet av krav til rapportering i henhold til likestillings- og diskrimineringsloven sannsynligvis også vil rapportere etter den europeiske rapporteringsstandarden «ESRS S1 Own workforce», og at flere av indikatorene som kreves etter loven er de samme som etterspørres i rapporteringsstandarden, men at det også er ulikheter. Dette vil ifølge *EY* føre til at selskapene må rapportere et dobbelt sett med indikatorer, med begrenset økt nytte for interessentene. Tilsvarende viser *EY* til at rapporteringskravene i åpenhetsloven er delvis overlappende med rapporteringskravene i «ESRS S2 Workers in the value chain» og «ESRS S3 Affected communities». *EY* mener rapporteringskravene i begge lovene bør harmoniseres med ESRS-rapporteringen for å redusere rapporteringsbyrden for foretakene som omfattes av begge lovkravene. For foretakene som er omfattet av kravene i de to lovene, men ikke krav til bærekraftsrapportering etter regnskapsloven, mener *EY* rapporteringspliktene enten bør opprettholdes eller tilpasses ESRS-ene for å gi interessentene en mer ensartet og sammenlignbar rapportering.

*Forbrukertilsynet* viser til at kravene til innholdet i bærekraftsrapporteringen er mer omfattende enn kravene til virksomheters redegjørelse etter åpenhetsloven § 5, men at det på flere områder er overlapp mellom rapporteringskravene. *Forbrukertilsynet* mener det er viktig at det er klart for virksomhetene hvilke krav som overlapper og hvilke krav som er ulikt i de to regelverkene. Videre mener *Forbrukertilsynet* at det er uklart i hvilken utstrekning Finanstilsynet skal føre tilsyn med innholdet i rapporteringen, og at dette bør klargjøres da det kan bli overlapp mellom Finanstilsynets og Forbrukertilsynets tilsyn hvor kravene til rapportering etter regnskapsloven og åpenhetsloven overlapper. *Likestillings- og diskrimineringsombudet* mener det må fremgå tydelig at en eventuell åpning for samordning av bærekrafts-

rapportering ikke erstatter den selvstendige plikten hvert enkelt datterselskap har til å arbeide aktivt, systematisk og planmessig med likestilling og ikke-diskriminering etter likestillings- og diskrimineringsloven § 26.

*NHO* viser til at informasjonen som skal gis i bærekraftsrapporteringen, herunder etter ESRS-ene og redegjørelsen som skal gis etter åpenhetsloven, er til dels overlappende. *NHO* mener det bør vurderes om åpenhetslovens redegjørelsesplikt bør bestå ved siden av reglene i regnskapsloven, for regnskapspliktige som er omfattet av reglene om bærekraftsrapportering. *NHO* viser til at det vil kunne være informasjon som er omfattet av redegjørelsen etter åpenhetsloven, men som ikke vil være påkrevd å gi etter regnskapsloven, men at forskjellene er små og at hensynet til å redusere bedriftenes rapporteringsbyrder bør veie tyngre. *NHO* mener det må være adgang for bedriftene til å vise fra en rapportering til en annen, f.eks. dersom de mener det er mest hensiktsmessig å utarbeide en egen redegjørelse etter åpenhetsloven.

*PwC* mener det er behov for å klargjøre hvilke av gjeldende rapporteringskrav etter likestillings- og diskrimineringsloven og åpenhetsloven som fortsatt skal gjelde for selskapene som også må rapportere etter ESRS-ene. *PwC* viser til at rapporteringspliktene etter de ovennevnte lovene er på selskapsnivå og ikke på konsernnivå, noe som ifølge *PwC* vil medføre en risiko for dobbelrapportering. Videre viser *PwC* til at rapporteringskravene bare er delvis overlappende, og at lovkravene på enkelte punkter går lengre enn det som følger av ESRS-ene. *PwC* mener egne norske krav til rapportering bør begrenses til områder hvor departementet vurderer at rapporteringskravene etter ESRS-standardene ikke er tilstrekkelige. Dette vil ifølge *PwC* kunne redusere rapporteringsbyrden og bidra til en mer sammenlignbar bærekraftsrapportering.

*Norges rederiforbund* mener at en eventuell mulighet for å samordne rapportering bør fremgå av lovene, slik at det får en klar rettskildemessig forankring som bedriftene kan forholde seg til.

*Etisk handel Norge* mener det er viktig å unngå dobbelrapportering, men også at redegjørelsen som skal gis etter åpenhetsloven ikke blir vanskelig å finne frem til i store årsberetninger.

#### 4.1.4.5 Oppbevaringsplikt

*Deloitte* og *Revisorforeningen* viser til at det ikke er oppbevaringsregler for dokumentasjon som underbygger bærekraftsrapporteringen, slik bok-

føringsloven fastsetter for dokumentasjon som underbygger den finansielle rapporteringen. Dette kan ifølge *Deloitte* og *Revisorforeningen* gjøre det vanskelig eller umulig å etterprøve holdbarheten av bærekraftsrapporteringen, herunder avdekke manipulering av rapporteringen og andre misligheter. *Transparency International Norge* anmoder departementet om å fastsette regler om oppbevaringsplikt for bærekraftsrapportering.

#### 4.1.4.6 Behandling av personopplysninger

*Datatilsynet* viser til at det i NOU-en ikke er drøftet om bærekraftsrapportering vil medføre et behov for å behandle særlige kategorier personopplysninger eller opplysninger om straffedommer og lovovertridelser. *Datatilsynets* vurdering er at bærekraftsrapporteringen kan innebære behandling av slike personopplysninger, og mener det bør tas stilling til om bærekraftsrapporteringen vil medføre et behov for å behandle opplysninger omfattet av personvernforordningen artikkel 9 og/eller artikkel 10. Dersom det foreligger et slikt behov, oppfordrer *Datatilsynet* til at det vedtas en klar hjemmel som i tilstrekkelig grad ivaretar både virksomhetens behov og de registrertes rettigheter og interesser.

### 4.1.5 Departementets vurdering

#### 4.1.5.1 Lovstruktur og definisjoner

Departementet deler utvalgets vurdering om at bestemmelsene i regnskapsloven som gjennomfører direktivkravene bør utformes i nært samsvar med regnskapsdirektivet revidert artikkel 19a. Videre foreslår departementet, i tråd med utvalgets vurderinger og forslag, at regnskapslovens bestemmelser om årsberetning, bærekraftsrapportering og redegjørelse om foretaksstyring og land-for-land-rapportering samles i loven nytt kapittel 2.

Departementet foreslår i likhet med utvalget at det tas inn en definisjon av bærekraftsforhold i regnskapsloven i samsvar med definisjonen i regnskapsdirektivet artikkel 2 nytt nr. 17.

Det vises til forslaget til regnskapsloven § 1-11.

#### 4.1.5.2 Rapporteringsplikter

Departementet viser til vurderingene i punkt 3.4, og hensynet til å sikre samsvar mellom innholdet i norske lovbestemmelser og direktivbestemmelsene de gjennomfører. Departementet foreslår i likhet med utvalget en direktivnær bestemmelse

om bærekraftsrapportering i regnskapsloven § 2-4 som gjennomfører regnskapsdirektivet ny artikkel 19a. Regnskapspliktige som har plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering, skal etter bestemmelsen gi informasjon i årsberetningen som er nødvendig for å forstå foretakets innvirkning på bærekraftsforhold og hvordan bærekraftsforhold påvirker foretakets utvikling, stilling og resultat. Dette er prinsippet om dobbelt vesentlighet, der risikoen for foretaket og foretakets innvirkning representerer ulike perspektiver på vesentlighet.

For å identifisere hvilken informasjon som foretaket skal rapportere, må foretaket gjøre en vurdering av hvilken informasjon som er vesentlig. Direktivet gir imidlertid begrenset veiledning om når informasjon skal anses som vesentlig ved at den er nødvendig for å forstå hvordan foretaket påvirker og påvirkes av bærekraftsforhold. Departementet viser til at rapporteringsstandardene som utfyller de overordnede rapporteringskravene i direktivet, og som foretakene skal benytte i sin rapportering, gir nærmere veiledning for hvordan vesentlighet skal forstås i konteksten av rapporteringsforpliktelsene. Rapporteringsstandardene er nærmere omtalt i punkt 4.3. Rapporteringsstandardene «ESRS 1 General Requirements» kapittel 3 gir nærmere veiledning om vesentlighet, herunder om:

- Foretakets interessenter og hvordan de er relevante for vurderinger av vesentlighet (3.1)
- Når bærekraftsforhold er vesentlige og når informasjon er vesentlig (3.2)
- Prinsippet om dobbel vesentlighet og forholdet mellom de to vesentlighetsperspektivene (3.3)
- Når informasjon om foretakets *påvirkning på bærekraftsforhold* er vesentlig («*impact materiality*») (3.4)
- Når informasjon om hvordan foretaket *påvirkes av bærekraftsforhold* er vesentlig («*financial materiality*») (3.5)

Departementet viser videre til at European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG), som har utarbeidet utkast til rapporteringsstandardene, skal gi nærmere veiledning til standardene, herunder hvordan foretakene skal vurdere om informasjon er vesentlig eller ikke. EFRAG publiserte utkast til veiledningsdokumenter i desember 2023.

Bærekraftsrapportering skal, i tråd med regnskapsdirektivet revidert artikkel 19a nr. 1 annet ledd, gis i en egen tydelig atskilt del av årsberetningen. I likhet med utvalget foreslår departementet en bestemmelse som spesifiserer overordnede krav til innholdet i bærekraftsrapporteringen.

Nærmere rapporteringskrav vil følge av europeiske rapporteringsstandarder, som etter departementets forslag skal fastsettes i forskrift, se omtale i punkt 4.3.5. Det vises til forslaget til regnskapsloven § 2-4 første og annet ledd.

Ordlyden i bestemmelsen om overordnede rapporteringskrav i lovforslaget § 2-4 annet ledd samsvarer med regnskapsdirektivet revidert artikkel 19a nr. 2, med unntak av henvisningen til «den europeiske klimaloven» (forordning (EU) 2021/1119) i direktivet artikkel 19a nr. 2 bokstav a punkt iii, som er utelatt da forordningen ikke er EØS-relevant. Departementet legger som utvalget til grunn at opplysningskravet fungerer uten henvisningen, og viser til at det er fastsatt nærmere krav til foretakenes rapportering knyttet til målet om klimanøytralitet i kommisjonsforordning (EU) 2023/2772.

Departementet foreslår i likhet med utvalget en bestemmelse om at bærekraftsrapporteringen, der det passer, skal inneholde informasjon om foretakets egen virksomhet og verdikjede, inkludert foretakets produkter og tjenester, dets forretningsforbindelser og leverandørkjede, og referanser til annen informasjon i årsberetningen og beløp som er rapportert i årsregnskapet med utdypende forklaringer. Hvis ikke all nødvendig informasjon om foretakets verdikjede er tilgjengelig, skal foretaket i de tre første årene med rapporteringsplikt forklare hva som er gjort for å innhente nødvendig informasjon, hvorfor ikke all nødvendig informasjon har blitt innhentet og planene for å innhente nødvendig informasjon i fremtiden. Det vises til forslaget til regnskapsloven § 2-4 tredje ledd. Departementet vil fastsette overgangsbestemmelser i tråd med direktivbestemmelsen.

Departementet foreslår i likhet med utvalget en bestemmelse i § 2-4 femte ledd om at bærekraftsrapporteringen skal utarbeides i samsvar med de europeiske standardene for bærekraftsrapportering (ESRS). Bestemmelsen gjennomfører regnskapsdirektivet revidert artikkel 19a nr. 4.

#### 4.1.5.3 Adgang til å utelate opplysninger om forestående utvikling eller forhandlinger

Departementet viser til at regnskapsdirektivet revidert artikkel 19a nr. 3 fjerde ledd og revidert artikkel 29a nr. 3 fjerde ledd åpner for at nasjonale myndigheter kan tillate at opplysninger om forestående utvikling eller forhandlinger kan utelates fra bærekraftsrapporteringen i særlige unntakstilfeller, under forutsetning av at styret eller tilsvarende foretaksorgan i en begrunnet uttalelse gir

uttrykk for at de mener offentliggjøring av opplysningene vil være til alvorlig forretningsmessig skade for den regnskapspliktige. Departementet legger som utvalget til grunn at det som regel vil være mulig for foretakene å gi nødvendig bærekraftsinformasjon på en måte som ikke skader foretaket på utilsiktet vis. Departementet deler likevel utvalgets vurdering om at det ikke kan utelukkes at det i gitte situasjoner vil være et berettiget behov.

Departementet foreslår derfor en bestemmelse i regnskapsloven ny § 2-4 fjerde ledd om at opplysninger om forestående utvikling eller forhandlinger kan utelates fra bærekraftsrapporteringen i særlige unntakstilfeller hvor styret eller tilsvarende foretaksorgan i en begrunnet uttalelse gir uttrykk for at de mener offentliggjøring av opplysningene vil være til alvorlig forretningsmessig skade for den regnskapspliktige. Opplysningene skal i tråd med utvalgets forslag bare kunne utelates hvis dette ikke forhindrer en rimelig og balansert forståelse av foretakets utvikling, stilling og resultat og hvordan virksomheten påvirker omgivelsene. Informasjon som har blitt utelatt etter bestemmelsen, må på et senere tidspunkt inkluderes i bærekraftsrapporteringen dersom den er vesentlig for å forstå foretakets utvikling, stilling og resultat og hvordan virksomheten påvirker omgivelsene.

Det vises til forslaget til regnskapsloven § 2-4 fjerde ledd.

#### 4.1.5.4 *Bærekraftsrapportering i små og mellomstore noterte foretak*

Departementet viser til at regnskapsdirektivet revidert artikkel 19a nr. 6 fastsetter forenklete rapporteringskrav for små og mellomstore foretak og for mindre og ikke-komplekse finansforetak, egenforsikringsforetak og egenforsikringsforetak for gjenforsikring.

Departementet foreslår i likhet med utvalget bestemmelser i regnskapsloven som:

- spesifiserer forenklete rapporteringskrav for små og mellomstore foretak og for mindre og ikke-komplekse finansforetak (jf. finansforetaksloven § 1-5 ellefte ledd), egenforsikringsforetak og egenforsikringsforetak for gjenforsikring, og
- fastsetter at regnskapspliktige som benytter adgangen til å utarbeide forenklet bærekraftsrapportering skal følge de europeiske standardene for bærekraftsrapportering for små og mellomstore foretak, se nærmere omtale i punkt 4.3.

Mindre og ikke-komplekse finansforetak, egenforsikringsforetak og egenforsikringsforetak for gjenforsikring skal i tråd med regnskapsdirektivet revidert artikkel 19a nr. 6 første ledd kunne følge de forenklete rapporteringskravene og standardene, selv om de oppfyller vilkårene for å være store foretak etter regnskapsloven § 1-6 fjerde ledd.

Det vises til forslaget til regnskapsloven § 2-4 sjetten til åttende ledd.

#### 4.1.5.5 *Opplysninger om sentrale immaterielle ressurser*

Departementet viser til at regnskapsdirektivet ny artikkel 19 nr. 1 fjerde ledd innfører krav om at foretak som er underlagt plikt om å rapportere bærekraftsinformasjon også skal gi informasjon i årsberetningen om sentrale immaterielle ressurser. Direktivet artikkel 2 nytt nr. 19 definerer sentrale immaterielle ressurser («key intangible resources») som ressurser uten fysisk substans som foretakets forretningsmodell grunnleggende er avhengig av og som er en kilde til verdiskaping for foretaket.

Departementet legger til grunn at plikten til å gi informasjon i årsberetningen om sentrale immaterielle ressurser etter regnskapsdirektivet kun må gjøres gjeldende for foretakstypene som er omfattet av direktivet. Departementet legger til grunn at plikten ikke må gjøres gjeldende for kredittinstitusjoner og forsikringsforetak som har en selskapsform som ikke omfattes av direktivet, selv om disse er omfattet av direktivkravene om bærekraftsrapportering, jf. at direktivet artikkel 19 ikke gjelder for disse foretakene. Hvilke typer norske regnskapspliktige foretak som er omfattet av regnskapsdirektivet, er nærmere omtalt i punkt 5.3.2.3. Departementet legger samtidig til grunn at direktivet ikke er til hinder for å pålegge en videre krets regnskapspliktige å gi informasjon i årsberetningen om sentrale immaterielle ressurser.

Etter departementets vurdering vil informasjon om sentrale immaterielle ressurser være relevant også fra foretak som ikke omfattes av regnskapsdirektivet, men som omfattes av departementets foreslåtte virkeområde for plikten til å utarbeide bærekraftsrapportering, se punkt 5.3.5.3. Departementet foreslår derfor at plikten gjøres gjeldende for alle regnskapspliktige som etter regnskapsloven skal utarbeide bærekraftsrapportering.

Departementet foreslår, i likhet med utvalget, en ny bestemmelse i regnskapsloven § 2-2 om års-

beretningens innhold (nåværende § 3-3a) syvende ledd. Etter bestemmelsen skal regnskapspliktige som har plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering gi informasjon om sentrale immaterielle ressurser og forklare hvordan foretakets forretningsmodell grunnleggende er avhengig av slike ressurser, og hvordan slike ressurser er en kilde til verdiskaping for virksomheten. Bestemmelsen tredje punktum definerer sentrale immaterielle ressurser i tråd med definisjonen i regnskapsdirektivet ny artikkel 2 nr. 19.

Informasjonen om sentrale immaterielle ressurser skal gis i årsberetningen, men må ikke inngå som en del av bærekraftsrapporteringen. Informasjon om sentrale immaterielle ressurser som gjelder bærekraftsforhold, bør likevel inngå i bærekraftsrapporteringen.

#### 4.1.5.6 *Endringer i redegjørelsen om foretaksstyring*

Departementet viser til at regnskapsdirektivet artikkel 20 om redegjørelse om foretaksstyring er endret ved at det i nr. 1 første ledd bokstav g om beskrivelse av foretakets retningslinjer for likestilling og mangfold i styret og tilsvarende selskapsorganer presiseres at det alltid skal gis en beskrivelse av retningslinjer som gjelder kjønn. Videre spesifiseres funksjonsnedsettelse som ett av forholdene som er relevante å beskrive. Departementet foreslår i likhet med utvalget endringer i regnskapsloven § 2-9 annet ledd nr. 9 (nåværende § 3-3b) for å presisere at retningslinjer som gjelder kjønn alltid skal gis, og at funksjonsnedsettelse er blant forholdene ved mangfold som det er relevant å beskrive.

Departementet viser til at det er et direktivkrav at foretak som utarbeider bærekraftsrapportering etter de nye reglene, skal anses å ha oppfylt kravet om beskrivelse av foretakets retningslinjer for likestilling og mangfold i redegjørelsen om foretaksstyring, gitt at beskrivelsen inkluderes i bærekraftsrapporteringen og det tas inn en henvisning til beskrivelsen i redegjørelsen om foretaksstyring. Departementet foreslår i likhet med utvalget en ny bestemmelse i regnskapsloven § 2-9 fjerde ledd for å gjennomføre regnskapsdirektivet artikkel 20 nr. 1 nytt annet ledd.

#### 4.1.5.7 *Plikt til informasjon og drøfting med arbeidstakerne*

Departementet viser til at foretakets ledelse etter regnskapsdirektivet revidert artikkel 19a nr. 5 og revidert artikkel 29a nr. 6 skal drøfte med repre-

sentanter for de ansatte hvilken bærekraftsinformasjon som er relevant og hvordan den innhentes og verifiseres. Synspunktene til representantene for de ansatte skal, der det er relevant, formidles til relevante styrende organer. Utvalget har foreslått å gjennomføre bestemmelsene gjennom å utvide informasjons- og drøftingsplikten i arbeidsmiljøloven § 8-2 første ledd til også å omfatte informasjon om og drøfting av opplysninger i pliktig bærekraftsrapportering etter regnskapsloven.

Etter departementets vurdering er det sammenheng mellom drøftingsplikten etter direktivbestemmelsene og forholdene den eksisterende plikten til informasjon og drøfting etter arbeidsmiljøloven § 8-2 gjelder. Det kan etter departementets vurdering tilsi at den nye plikten bør fremgå i sammenheng med eksisterende plikter foretak har om informasjon og drøfting i arbeidsmiljøloven. Det følger imidlertid av arbeidsmiljøloven § 8-1 første ledd at plikten til informasjon og drøfting etter arbeidsmiljøloven gjelder virksomheter som jevnlig sysselsetter minst 50 arbeidstakere. Departementet viser til at foretak med færre enn 50 ansatte kan bli omfattet av krav om bærekraftsrapportering etter regnskapsloven gjennom å være noterte foretak, eller gjennom at de oppfyller vilkårene om balansesum og nettoomsättning for store foretak, se nærmere omtale i punkt 5.3. Disse foretakene vil etter utvalgets forslag ikke omfattes av plikten om å drøfte bærekraftsrapporteringen med representanter for de ansatte. Utvalgets forslag er derfor ikke tilstrekkelig for å gjennomføre de forventede EØS-forpliktelsene i regnskapsdirektivet revidert artikkel 19a nr. 5 og revidert artikkel 29a nr. 6.

Etter departementets vurdering er det ikke hensiktsmessig å gjøre større endringer i arbeidsmiljøloven for å gjennomføre de aktuelle direktivbestemmelsene. Departementet foreslår derfor bestemmelser i regnskapsloven § 2-4 niende ledd og § 2-5 fjerde ledd om drøfting av bærekraftsrapportering med representanter for de ansatte.

#### 4.1.5.8 *Bærekraftsinformasjon etter den generelle bestemmelsen om årsberetningens innhold*

Departementet foreslår i likhet med utvalget å presisere i regnskapsloven ny § 2-4 tiende ledd at regnskapspliktige som utarbeider bærekraftsrapportering i henhold til de nye lovkravene, skal anses å ha oppfylt opplysningskravene knyttet til miljøforhold og forhold som gjelder arbeidstakere i § 2-2 om årsberetningens innhold tredje ledd.

Departementet deler utvalgets flertalls vurdering om at det bør gjøres enkelte tilpasninger i regnskapsloven § 2-2 (nåværende § 3-3a) slik at opplysningskravene og ordlyden samsvarer bedre med de nye bestemmelsene om bærekraftsrapportering som gjennomfører direktivendringene etter CSRD. Departementet foreslår derfor endringer i § 2-2 tredje ledd i tråd med flertallets forslag.

Departementet viser til at det etter regnskapsloven nåværende § 3-3a tiende ledd skal opplyses om forhold ved virksomheten som kan medføre ikke ubetydelig påvirkning av det ytre miljø, hvilke miljøvirkninger de enkelte forhold ved virksomheten gir eller kan gi, samt hvilke tiltak som er eller planlegges iverksatt for å forhindre eller redusere negative miljøvirkninger. Departementet deler flertallets vurdering om at begrepsbruken i regnskapsloven ny § 2-2 ellefte ledd (nåværende § 3-3a tiende ledd) bør tilpasses de nye reglene om bærekraftsrapportering. Departementet foreslår likevel ikke å heve vesentlighets terskelen fra «ikke ubetydelig» til «betydelig» påvirkning, slik flertallet foreslår. Etter departementets vurdering er det usikkert i hvilken grad en slik endring vil bidra til bedre rapporteringspraksis. Departementet viser i den forbindelse til at de nye reglene om bærekraftsrapportering kan forventes å bidra til bedre rapporteringspraksis også hos regnskapspliktige som ikke er pålagt å utarbeide bærekraftsrapportering i henhold til de nye reglene, både på grunn av forventninger fra interessenter om bedre rapportering og fordi det skal utarbeides rapporteringsstandarder for små og mellomstore foretak, se nærmere omtale i punkt 4.3. I tillegg til at det etter regnskapsdirektivet ny artikkel 29b skal fastsettes rapporteringsstandarder for noterte små og mellomstore foretak, utvikler European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) frivillige standarder for bærekraftsrapportering for unoterte små og mellomstore foretak.

Det vises til forslaget til regnskapsloven § 2-2 tredje og ellefte ledd.

#### 4.1.5.9 Samordning med andre bestemmelser om bærekraftsrapportering

Lignende, men ikke lik, rapportering om de samme forholdene etter ulike regelverk gir økte kostnader for foretakene og reduserer nytten av rapporteringen for brukerne. Hensynet til ressursbruken i rapporterende foretak tilsier etter departementets vurdering at en bør tilstrebe å samordne kravene til rapportering om bærekrafts-

forhold på tvers av regelverk. Samordning av rapporteringskrav vil også kunne bidra til å gjøre rapporteringen mer sammenlignbar og dermed nyttigere for brukerne.

Som flere høringsinstanser peker på, er det betydelig overlapp mellom enkelte rapporteringskrav etter de europeiske rapporteringsstandardene (ESRS) og eksisterende regler i åpenhetsloven og likestillings- og diskrimineringsloven. Kravene er imidlertid ikke identiske. Departementet viser til at rapporteringskravene etter de nye reglene i regnskapsloven gjelder for en snere krets av foretak enn rapporteringskravene etter åpenhetsloven og likestillings- og diskrimineringsloven. Eventuelle tilpasninger i kravene til rapportering etter åpenhetsloven og likestillings- og diskrimineringsloven utelukkende for foretak som omfattes av kravene til bærekraftsrapportering i regnskapsloven, kan derfor medføre at rapporteringen blir mindre sammenlignbar på tvers av grupper foretak.

Etter departementets vurdering er det behov for nærmere vurderinger før det eventuelt gjøres endringer i rapporteringspliktene etter åpenhetsloven og likestillings- og diskrimineringsloven for å samordne disse med rapporteringspliktene etter regnskapsloven. Departementet viser til at Barne- og familiedepartementet skal evaluere åpenhetsloven etter at loven har virket en periode, jf. Prop. 150 L (2020–2021) kapittel 1. Finansdepartementet legger til grunn at det i den forbindelse vil være relevant å vurdere om rapporteringskravet etter åpenhetsloven § 5 bør tilpasses kravene til rapportering om aktsomhetsvurderinger etter de europeiske rapporteringsstandardene og andre relevante felleseuropeiske regler.

Departementet viser til at foretak med aksjer tatt opp til handel på regulert marked etter allmennaksjeloven § 6-16 b hvert regnskapsår skal utarbeide en rapport som gir en samlet oversikt over utbetalt og inntående lønn og godtgjørelse som omfattes av retningslinjene i loven § 6-16 a, se nærmere omtale i punkt 4.1.1.6. Rapporteringskrav om lønn etter de nye reglene om bærekraftsrapportering og rapporteringskravene etter allmennaksjeloven § 6-16 b er samordnet ved at ESRS 1 om generelle krav til rapporteringen åpner for at rapporteringskravene i ESRS-ene på visse vilkår kan oppfylles gjennom å henvise til lederlønsrapporten, jf. ESRS 1 punkt 119. Tilsvarende åpner ESRS 1 punkt 119 for at rapporteringskrav i ESRS-ene på visse vilkår kan oppfylles gjennom å henvise til pilar 3-rapportering, jf. omtale i punkt 4.1.1.10.

Finansdepartementet satte høsten 2023 i gang en kartlegging av ESRS-ene for å identifisere eventuelle andre rapporteringspunkter som helt eller delvis overlapper med norske rapporteringskrav. Som ledd i kartleggingen vil departementet og andre berørte departementer vurdere om data-delning fra offentlig sektor kan gjøre det lettere for de rapporteringspliktige foretakene å oppfylle sine rapporteringsplikter.

Departementet viser til Forbrukertilsynets høringsinnspill om tilsyn med innholdet i rapporteringen, og understreker at Finanstilsynets kontroll av bærekraftsrapporteringen vil være begrenset til noterte foretak, jf. verdipapirhandelloven § 19-1 annet ledd. Rammene for Finanstilsynets kontroll med bærekraftsrapporteringen er nærmere omtalt i punkt 4.5.5.

Departementet viser til at det følger av taksonomiforordningen artikkel 8 nr. 1, jf. lov om offentliggjøring av bærekraftsinformasjon i finanssektoren og et rammeverk for bærekraftige investeringer § 3, at taksonomirapporteringen skal inngå i bærekraftsrapporteringen i årsberetningen. Departementet deler likevel høringsinstansenes vurdering om at det også bør komme frem av regnskapsloven at taksonomiinformasjonen skal gis som del av bærekraftsrapporteringen. Det vises til forslag til regnskapsloven § 2-4 ellefte ledd og § 2-5 sjette ledd.

#### 4.1.5.10 Oppbevaringsplikt

Departementet har vurdert om det bør fastsettes regler om oppbevaring av dokumentasjon som underbygger bærekraftsrapporteringen, jf. reglene i bokføringsloven § 13 om oppbevaring av dokumentasjon som underbygger den finansielle rapporteringen. Departementet deler høringsinstansenes vurdering om at fravær av krav om oppbevaring av dokumentasjon som underbygger bærekraftsrapportering, vil gjøre det vanskeligere å etterprøve bærekraftsrapporteringen og avsløre manipulering av rapporteringen. Samtidig vil oppbevaring av dokumentasjon innebære kostnader for foretakene. Etter departementets vurdering vil nytten av et oppbevaringskrav mer enn oppveie kostnadene, og departementet foreslår derfor en hjemmel for å fastsette regler om oppbevaring av dokumentasjon som underbygger bærekraftsrapporteringen i forskrift. Departementet viser til forslaget til regnskapsloven § 2-4 tolvte ledd.

#### 4.1.5.11 Behandling av personopplysninger

Departementet viser til at forholdet mellom reglene om bærekraftsrapportering og felleseuropeisk personvernregelverk ikke er omtalt i de nye direktivbestemmelsene om bærekraftsrapportering i regnskapsdirektivet eller i fortalen til CSRD. Departementet utelukker likevel ikke at foretak i utarbeidelsen av bærekraftsrapportering kan ha behov for å behandle opplysninger omfattet av personvernforordningen artikkel 9 eller artikkel 10, jf. Datatilsynets hørings svar.

Etter departementets vurdering er det behov for å gjøre nærmere vurderinger av behovet for hjemler for foretaks behandling av særlige kategorier personopplysninger i forbindelse med utarbeidelse av bærekraftsrapportering. Departementet foreslår derfor en hjemmel til å fastsette forskriftsregler om behandling av særlige kategorier personopplysninger.

Departementet viser til forslaget til regnskapsloven § 2-4 tolvte ledd.

## 4.2 Konsernrapportering og unntak for datterselskaper

---

### 4.2.1 Gjeldende rett

#### 4.2.1.1 Konsernrapportering

Det følger av regnskapsloven § 3-3a tolvte ledd at for regnskapspliktige som utarbeider konsernregnskap, skal årsberetningen også dekke virksomheten i konsernet. I redegjørelsen om foretaksstyring etter regnskapsloven § 3-3b skal regnskapspliktige som utarbeider konsernregnskap, etter annet ledd nr. 4 gi en beskrivelse av hovedelementene i konsernets systemer for internkontroll og risikostyring knyttet til regnskapsrapporteringsprosessen.

#### 4.2.1.2 Unntak for datterselskaper

Etter regnskapsloven § 3-3 c syvende ledd gjelder ikke kravet om redegjørelse om samfunnsansvar for datterselskap dersom morselskapet har gitt en redegjørelse i årsberetningen for konsernet som også omfatter datterselskapet. Datterselskapet skal i så fall opplyse om dette i sin årsberetning og angi hvor redegjørelsen finnes offentlig tilgjengelig.

Etter regnskapsloven § 3-3d annet ledd gjelder ikke plikten til å utarbeide land-for-land-rapportering for regnskapspliktige som utarbeider en årlig rapport etter tilsvarende utenlandsk regelverk.



Det samme unntaket gjelder dersom slike opplysninger er tatt inn i morselskapets årlige rapport om konsernets betalinger til myndigheter utarbeidet som konsernrapportering etter reglene i bestemmelsen med tilhørende forskrift, eller etter tilsvarende utenlandsk regelverk.

## 4.2.2 Forventet EØS-rett

### 4.2.2.1 Konsernrapportering

Etter regnskapsdirektivet revidert artikkel 29a nr. 1 skal morforetak i store konsern utarbeide konsolidert bærekraftsrapportering for konsernet. Rapporteringen skal inkluderes i en egen, tydelig identifiserbar del av årsberetningen for konsernet. Konsernrapporteringen skal etter revidert artikkel 29a nr. 2 inneholde den samme informasjonen for konsernet sett som en enhet (konsolidert) som bærekraftsrapporteringen på selskapsnivå etter regnskapsdirektivet revidert artikkel 19a, se omtale av kravene i punkt 4.1.2. Kravene til bærekraftsrapportering på konsernnivå skiller seg likevel fra kravene til rapportering på selskapsnivå på enkelte måter:

- Etter revidert artikkel 29a nr. 4 første ledd skal morforetak i konsernets årsberetning forklare betydelige forskjeller mellom konsernet og de enkelte datterselskapene når det gjelder risikoer fra, eller påvirkning på, bærekraftsforhold. Der det rapporterende foretaket identifiserer betydelige forskjeller mellom risikoene eller påvirkningene til konsernet og risikoene eller påvirkningene til ett eller flere datterselskaper, skal foretakets rapportering gi tilstrekkelig forståelse av risikoene og påvirkningene til de berørte datterselskapene.
- Etter revidert artikkel 29a nr. 4 annet ledd skal morforetak angi i konsernets årsberetning hvilke datterselskaper og morselskap i underkonsern som er unntatt fra kravene til bærekraftsrapportering fordi de inngår i konsernrapporteringen, jf. revidert artikkel 19a nr. 9 og revidert artikkel 29a nr. 8. Se nærmere omtale i punkt 4.2.2.2.
- Etter revidert artikkel 29a nr. 7 skal morselskap som utarbeider konsolidert bærekraftsrapportering i samsvar med direktivet, anses for å ha oppfylt kravene til bærekraftsrapportering på selskapsnivå i revidert artikkel 19a.
- Reglene om konsolidert bærekraftsrapportering i revidert artikkel 29a gjelder ikke for morselskap i små og mellomstore konsern. Det er derfor ikke gitt tilsvarende forenklingsregler

for små og mellomstore foretak på konsernnivå som på selskapsnivå.

### 4.2.2.2 Unntak for datterselskaper

Etter regnskapsdirektivet revidert artikkel 19a nr. 9 skal datterforetak unntas fra kravene til bærekraftsrapportering hvis foretaket og dets eventuelle datterforetak er inkludert i morforetakets konsoliderte årsberetning. På samme måte skal datterforetak som er morforetak i underkonsern unntas fra plikten til å inkludere bærekraftsrapportering i en konsolidert årsberetning for underkonsernet, jf. revidert artikkel 29a nr. 8. Disse unntakene gjelder hvis datterforetaket eller underkonsernet er inkludert i morforetakets konsoliderte årsberetning, og denne årsberetningen er utarbeidet i samsvar med direktivets krav til bærekraftsrapportering (revidert artikkel 29a) og øvrige opplysningskrav i artikkel 29.

Unntakene fra kravene til bærekraftsrapportering for datterforetak gjelder også hvis morforetaket er etablert i et land utenfor EØS. I så fall er vilkåret at datterforetaket eller underkonsernet er inkludert i morforetakets bærekraftsrapportering, og at denne bærekraftsrapporteringen er utarbeidet i samsvar med de europeiske standardene for bærekraftsrapportering (ESRS), eller på en likeverdig måte i samsvar med beslutninger som EU-kommisjonen kan fatte om likeverdige standarder for bærekraftsrapportering. EU-kommisjonen fatter slike beslutninger om likeverdighet i medhold av rapporteringsdirektivet (direktiv 2004/109/EF) artikkel 23 nr. 4, se nærmere omtale i punkt 4.5.

Unntakene for datterforetak og underkonsern gjelder etter revidert artikkel 19a nr. 9 på følgende vilkår:

- a. Årsberetningen skal inneholde opplysninger om:
  - i. navnet og forretningskontoret til morforetaket som rapporterer på konsernnivå,
  - ii. nettlenkene til morforetakets konsoliderte årsberetning og til attestasjonsuttalelsen til revisor eller uavhengig tilbyder av attestasjonstjenester og
  - iii. at foretaket er unntatt fra kravene til bærekraftsrapportering.
- b. Hvis morforetaket er etablert i et land utenfor EU/EØS (tredjeland), skal den konsoliderte bærekraftsrapporteringen som er utarbeidet etter hjemlandets regler, og en attestasjonsuttalelse, publiseres i henhold til artikkel 30. I Norge betyr det innsending til Regnskapsregisteret.

- c. Hvis morforetaket er etablert i et tredjeland, skal opplysningene som skal gis etter taksonomiforordningen artikkel 8 være inkludert i årsberetningen til datterforetaket som er unntatt, eller i den konsoliderte bærekraftsrapporteringen til morforetaket.

Etter revidert artikkel 19a nr. 10 og revidert artikkel 29a nr. 9 gjelder unntakene for datterforetak og underkonsern ikke for store noterte foretak. Det presiseres i bestemmelsen at unntakene gjelder for øvrige foretak av allmenn interesse.

En bank eller et kredittforetak som er knyttet til og overvåket av et sentralt organ som angitt i kapitalkravsforskriften (forordning (EU) nr. 575/2013) artikkel 10, skal etter revidert artikkel 19a nr. 9 sjette ledd og revidert artikkel 29a nr. 8 femte ledd behandles som et datterforetak av dette sentrale organet ved anvendelsen av unntakene for datterforetak. Et forsikringsforetak som er del av et konsern på grunnlag av finansielle forbindelser som angitt i Solvens II-direktivet (direktiv 2009/138/EF) artikkel 212 nr. 1 bokstav c punkt ii, og som er underlagt konsernovervåking i samsvar med direktivet artikkel 213 nr. 2 bokstav a til c, skal etter revidert artikkel 19a nr. 9 syvende ledd og revidert artikkel 29a nr. 8 sjette ledd behandles som et datterforetak av morforetaket i dette konsernet ved anvendelsen av unntakene for datterforetak. Dette følger av revidert artikkel 19a nr. 9 syvende ledd og revidert artikkel 29a nr. 8 femte ledd.

Etter regnskapsdirektivet ny artikkel 48i skal medlemsstatene tillate at ett av flere datterforetak av et morforetak etablert utenfor EØS, kan utarbeide konsolidert bærekraftsrapportering som omfatter de andre datterforetakene som er etablert i EØS. De andre datterforetakene i EØS skal da unntas fra krav om å utarbeide egen bærekraftsrapportering. Den konsoliderte bærekraftsrapporteringen skal utarbeides av et av datterforetakene med høyest omsetning i EØS i minst ett av de siste fem regnskapsårene. Denne adgangen skal gjelde frem til 6. januar 2030.

Etter regnskapsdirektivet artikkel 37, som ikke har blitt endret ved CSRD, kan medlemsstatene unnta datterselskaper fra alle pliktene i direktivet på nærmere vilkår, herunder at alle aksjeeierne i datterselskapet godtar at selskapet ikke utarbeider årsregnskap mv., at morselskapet garanterer for datterselskapets forpliktelser og at datterselskapet inngår i morselskapets konsernregnskap. Etter ny artikkel 19a nr. 9 fjerde ledd skal slike datterselskaper være fritatt fra å gi opplysninger som angitt i punkt a ovenfor, gitt at dat-

terselskapet offentliggjør den konsoliderte bærekraftsrapporteringen til morselskapet.

#### 4.2.2.3 *Språkkrav til morselskapets konsoliderte bærekraftsrapportering*

Etter revidert artikkel 19a nr. 9 og revidert artikkel 29a nr. 8 kan medlemsstatene kreve at den konsoliderte årsberetningen, eller i tilfelle den konsoliderte bærekraftsrapporten til morselskapet, blir offentliggjort på et språk som medlemsstaten aksepterer, og om nødvendig blir oversatt.

### 4.2.3 **Utvalgets forslag**

#### 4.2.3.1 *Konsernrapportering*

For å gjennomføre regnskapsdirektivet revidert artikkel 29a nr. 1, 2, 3 og 5 foreslår utvalget en ny bestemmelse i regnskapsloven om konsolidert bærekraftsrapportering. Den konsoliderte bærekraftsrapporteringen skal gi grunnlag for å vurdere morselskapet og alle datterselskapene som en enhet. Den konsoliderte bærekraftsrapporteringen skal være tydelig identifiserbar og gis i en egen del av årsberetningen. Etersom kravene til innholdet i selskaps- og konsernrapportering i stor grad er sammenfallende, foreslår utvalget at det vises til kravene til innhold som etter utvalgets forslag skal gjelde på selskapsnivå, heller enn å følge regnskapsdirektivets system hvor alle kravene er gjentatt i bestemmelsen om konsolidert bærekraftsrapportering.

Utvalget foreslår i tråd med regnskapsdirektivet at morselskap i små og mellomstore noterte foretak kun skal ha plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering på selskapsnivå. Disse morselskapene vil etter forslaget kunne velge å utarbeide konsolidert bærekraftsrapportering for konsernet, i stedet for bærekraftsrapportering på selskapsnivå. Utvalget foreslår at morselskap i små og mellomstore konsern skal kunne utarbeide den konsoliderte bærekraftsrapporteringen i samsvar med kravene til bærekraftsrapportering for små og mellomstore foretak og de europeiske standardene for bærekraftsrapportering for små og mellomstore foretak. Utvalget viser til at regnskapsdirektivet ikke eksplisitt tillater at morselskap i små og mellomstore konsern kan utarbeide den konsoliderte bærekraftsrapporteringen i samsvar med de forenklete reglene, men siden de kan unnlate å utarbeide konsolidert bærekraftsrapportering legger utvalget til grunn at direktivet tillater at de kan utarbeide konsolidert bære-

kraftsrapportering i samsvar med de forenklede reglene.

Utvalget bemerker at regnskapsdirektivets bestemmelser om konsolidert årsberetning tar utgangspunkt i at dette er en egen årsberetning som kan være adskilt fra morselskapets årsberetning, mens morselskap etter regnskapsloven § 3-3a tolvte ledd skal avgi en samlet årsberetning som dekker morselskapet og virksomheten i konsernet. Utvalget foreslår at det presiseres at informasjonen om virksomheten i konsernet i årsberetningen skal gi grunnlag for å vurdere morselskapet og alle datterselskapene som en enhet, tilsvarende presiseringen for den konsoliderte bærekraftsrapporteringen.

For å gjennomføre regnskapsdirektivet revidert artikkel 29a nr. 7 foreslår utvalget en bestemmelse i regnskapsloven om at et morselskap som utarbeider konsolidert bærekraftsrapportering for konsernet i samsvar med reglene i regnskapsloven, skal anses å ha oppfylt plikten til å utarbeide bærekraftsrapportering på selskapsnivå.

For å gjennomføre regnskapsdirektivet revidert artikkel 29a nr. 4 første ledd foreslår utvalget en bestemmelse i regnskapsloven om at der hvor morselskapet identifiserer betydelige forskjeller mellom konsernets og ett eller flere konsernselskapers innvirkning på, eller risiko knyttet til, bærekraftsforhold, skal det gis opplysninger som gir en tilstrekkelig forståelse også av disse konsernselskapenes innvirkning på eller risiko knyttet til bærekraftsforhold. Direktivbestemmelsen gjelder etter ordlyden kun for datterselskaper, men bestemmelsen kan etter utvalgets vurdering være like relevant for morselskaper. Utvalget foreslår derfor at alle konsernselskapene bør omfattes. Etter utvalgets vurdering er dette best i samsvar med regnskapsdirektivet revidert artikkel 29a nr. 7 om at morselskapet ikke behøver å rapportere på selskapsnivå.

For å gjennomføre regnskapsdirektivet revidert artikkel 29a nr. 4 annet ledd foreslår utvalget en bestemmelse i regnskapsloven om at morselskapet skal angi hvilke datterselskaper som er unntatt fra kravene til bærekraftsrapportering fordi de inngår i den konsoliderte bærekraftsrapporteringen.

For å gjennomføre regnskapsdirektivet revidert artikkel 29a nr. 6, foreslår utvalget en bestemmelse om plikt til informasjon og drøfting med arbeidstakerne i arbeidsmiljøloven § 8-2 første ledd. Forslaget er omtalt i punkt 4.1.3.6.

Det vises til utvalgets vurderinger i NOU 2023: 15 punkt 4.2.3.

#### 4.2.3.2 Unntak for datterselskaper

Utvalget foreslår unntak fra kravene til bærekraftsrapportering for datterselskaper som inngår i et konsern hvor morforetaket utarbeider konsolidert bærekraftsrapportering i samsvar med regnskapsdirektivet revidert artikkel 19a nr. 9 og 10. Utvalget foreslår tilsvarende unntak fra plikten til å utarbeide konsolidert bærekraftsrapportering for morselskap som selv er datterselskap (morselskap i underkonsern) i samsvar med regnskapsdirektivet revidert artikkel 29a nr. 8 og 9.

Utvalget foreslår videre unntak fra krav til bærekraftsrapportering for datterselskap med morselskap etablert i et land utenfor EØS for å gjennomføre bestemmelsene om dette i regnskapsdirektivet revidert artikkel 19a nr. 9 første ledd og revidert artikkel 29a nr. 8 første ledd. Etter forslaget skal et datterselskap også være unntatt fra plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering hvis datterselskapet er inkludert i bærekraftsrapporteringen til et morselskap som er etablert i et land utenfor EØS, og denne bærekraftsrapporteringen er utarbeidet i samsvar med standardene for bærekraftsrapportering (ESRS) eller på en likeverdig måte i samsvar med beslutninger som EU-kommisjonen kan fatte om likeverdige standarder for bærekraftsrapportering.

Utvalget foreslår at unntakene for datterselskaper som nevnt ovenfor, i samsvar med regnskapsdirektivet revidert artikkel 19a nr. 9 annet ledd og revidert artikkel 29a nr. 8 annet ledd, skal gjelde på følgende vilkår:

1. Årsberetningen til datterselskapet skal inneholde:
  - a. navnet og forretningskontoret til morselskapet som rapporterer på konsernnivå.
  - b. nettlenkene til morselskapets konsoliderte årsberetning og til attestasjonen fra revisor eller uavhengig tilbyder av attestasjonstjenester og
  - c. opplysning om at datterselskapet er unntatt fra kravene til bærekraftsrapportering.
2. Den konsoliderte bærekraftsrapporteringen og attestasjonsuttalelsen til revisor eller uavhengig tilbyder av attestasjonstjenester, og i tilfelle oversettelsene som nevnt i nr. 3, skal være publisert og tilgjengelig på internett. Et slikt krav er forutsatt i regnskapsdirektivet artikkel 19a nr. 9 annet ledd (a) (ii) om å opplyse om nettlenkene til morselskapets bærekraftsrapportering og attestasjonsuttalelsen, jf. nr. 1 bokstav b ovenfor.
3. Den konsoliderte bærekraftsrapporteringen og attestasjonsuttalelsen skal være på eller

oversettes til norsk, svensk, dansk eller engelsk. Hvis en oversettelse ikke er sertifisert, skal oversettelsen inneholde en erklæring om dette.

4. Når morselskapet er etablert i et land utenfor EØS (tredjeland) skal
  - a. opplysninger etter taksonomiforordningen artikkel 8 være inkludert i årsberetningen til datterselskapet eller i den konsoliderte bærekraftsrapporteringen
  - b. den konsoliderte bærekraftsrapporteringen og en attestasjonsuttalelse avgitt av en person eller et foretak med godkjenning i hjemlandet til å attestere bærekraftsrapporteringen, sendes inn til Regnskapsregisteret.

Utvalget foreslår en overgangsregel om at ett av flere datterforetak av et morforetak etablert utenfor EØS, kan utarbeide konsolidert bærekraftsrapportering som omfatter de andre datterforetakene som er etablert i EØS. De andre datterforetakene i EØS skal da unntas fra krav om å utarbeide egen bærekraftsrapportering. Den konsoliderte bærekraftsrapporteringen skal utarbeides av et av de datterforetakene med høyest omsetning i EØS i minst ett av de siste fem regnskapsårene. Overgangsregelen gjennomfører regnskapsdirektivet ny artikkel 48i.

For å gjennomføre regnskapsdirektivet revidert artikkel 19a nr. 10 og revidert artikkel 29a nr. 9 foreslår utvalget at unntakene for datterselskaper og morselskap i underkonsern fra plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering ikke skal gjelde for store foretak som er noterte foretak. Unntakene vil gjelde for små og mellomstore foretak som er noterte foretak og for store foretak som ikke er noterte foretak, inkludert unoterte banker, kredittforetak og forsikringsforetak.

For å gjennomføre regnskapsdirektivet revidert artikkel 19a nr. 9 sjette og syvende ledd foreslår utvalget i regnskapsloven § 2-3 åttende ledd at banker og kredittforetak som er knyttet til og overvåket av et sentralt organ som angitt i kapitalkravsforordningen artikkel 10, skal behandles som datterselskap av dette sentrale organet. Forsikringsforetak som er del av et konsern på grunnlag av finansielle forbindelser som angitt i Solvens II-direktivet artikkel 212 nr. 1 bokstav c punkt ii, og som er underlagt konsernovervåking i samsvar med Solvens II-direktivet artikkel 213 nr. 2 bokstav a til c, skal behandles som datterselskap av morselskapet i dette konsernet.

Utvalget foreslår ikke bestemmelser for å gjennomføre regnskapsdirektivet revidert artikkel 19a

nr. 9 fjerde ledd og revidert artikkel 29a nr. 8 fjerde ledd, ettersom medlemstatsoppsjonen i artikkel 37 som bestemmelsene viser til, ikke er benyttet i Norge.

Det vises til utvalgets vurderinger i NOU 2023: 15 punkt 3.3.3.1, 3.3.3.3, 3.3.3.4 og 3.3.3.5.

#### 4.2.3.3 Språkkrav til morselskapets konsoliderte bærekraftsrapportering

Utvalget foreslår at det fastsettes krav om at morselskapets konsoliderte bærekraftsrapportering skal være på eller oversettes til norsk, svensk, dansk eller engelsk. Hvis en oversettelse ikke er sertifisert, skal oversettelsen inneholde en erklæring om dette.

Det vises til utvalgets vurderinger i NOU 2023: 15 punkt 3.3.3.2.

### 4.2.4 Høringsinstansenes syn

#### 4.2.4.1 Konsernrapportering

*Deloitte* og *Revisorforeningen* støtter forslaget om å presisere at morselskap som utarbeider konsolidert bærekraftsrapportering for konsernet, ikke må utarbeide individuell bærekraftsrapportering for selskapet.

*Revisorforeningen* støtter forslaget om at noterte morselskap i små og mellomstore konsern kan utarbeide bærekraftsrapportering på selskapsnivå og være unntatt fra krav om å utarbeide konsolidert bærekraftsrapportering. *Revisorforeningen* viser til at konsolidert bærekraftsrapportering vil gi mer relevant og dekkende bærekraftsinformasjon, men at adgang til å utarbeide bærekraftsrapportering på selskapsnivå gir en forenklingmulighet.

*Deloitte* er usikre på om utvalgets tolking om at noterte morselskap i små og mellomstore konsern, kan utarbeide bærekraftsrapportering på selskapsnivå, og dermed være unntatt fra krav om å utarbeide konsolidert bærekraftsrapportering, samsvarer med intensjonen i direktivet. *Deloitte* viser til at artikkel 29a i regnskapsdirektivet krever at morselskap i store konsern skal utarbeide konsolidert bærekraftsrapportering, men at det etter rapporteringsdirektivet er krav om at en utsteder som er forpliktet til å utarbeide konsernregnskap, skal utarbeide årsberetningen i samsvar med regnskapsdirektivet artikkel 29a, hvor konsolidert bærekraftsrapportering legges til grunn. *Deloitte* viser videre til at det følger av regnskapsdirektivet artikkel 23 at SMB-er som er foretak av allmenn interesse, ikke har anledning

til å anvende konsolideringsunntaket ved utarbeidelse av årsberetningen. Etter *Deloitte*s vurdering må grunnlaget for å unnlate konsolidert rapportering for noterte SMB-er vurderes nærmere før det kan åpnes for en slik forenkling i Norge.

*Universitetet i Sørøst-Norge (USN)* viser til at børsnoterte foretak ofte er morforetak i en konsernstruktur og at vesentlige deler av konsernets virksomhet kan ligge i datterforetak. Unntak fra å plikt til å utarbeide konsolidert bærekraftsrapportering for små og mellomstore noterte foretak, kan ifølge *USN* føre til uheldige tilpasninger ved at små og mellomstore børsnoterte foretak flytter virksomhet som er lite bærekraftig til datterselskap, og at opplysninger om slik virksomhet ikke når offentligheten. *USN* mener derfor det bør stilles krav om bærekraftsrapportering som dekker konsernet, uavhengig av det noterte foretakets størrelse. Tilsvarende mener *USN* at det bør stilles krav om konsolidert bærekraftsrapportering for alle morforetak som er foretak av allmenn interesse.

*USN* viser videre til at forslaget om å gi unntak fra plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering på selskapsnivå dersom det utarbeides bærekraftsrapportering for konsernet, ikke samsvarer med andre rapporteringsplikter i regnskapsloven hvor rapportering skjer både på selskaps- og konsernivå.

*Ernst & Young (EY)* viser til at enkelte morselskaper som er investeringsforetak ikke utarbeider konsernregnskap fordi alle datterselskapene skal utelates fra konsolidering etter regnskapsloven § 3-8 første ledd. *EY* viser til at det gjeldende unntaket for konsolidering er forankret i relevant informasjonsgivning omkring den finansielle investeringen, mens bærekraftsrapporteringen har to dimensjoner. *EY* mener det må tydeliggjøres om slike morselskaper skal utarbeide konsolidert bærekraftsrapportering.

*EY* mener det er upraktisk at det stilles som vilkår at et datterselskaps årsberetning må inneholde nettlenkene til morselskapets konsoliderte bærekraftsrapportering og til attestasjonsuttalelse om bærekraftsrapporteringen, for at et datterselskap kan unntas fra å utarbeide bærekraftsrapportering. Ifølge *EY* forutsetter denne tilnærmingen at datterselskaper alltid må avlegge årsregnskap på et senere tidspunkt enn morselskapet.

#### 4.2.4.2 Unntak for datterselskaper

*Deloitte* og *Revisorforeningen* støtter utvalgets forslag om å unnta datterselskaper som inngår i konsern hvor morselskapet utarbeider bærekraftsrap-

portering, og som ikke er store noterte foretak, fra krav om bærekraftsrapportering.

*Universitetet i Sørøst-Norge* mener at datterforetak som er foretak av allmenn interesse ikke bør unntas plikt om bærekraftsrapportering.

#### 4.2.4.3 Språkkrav til morselskapets konsoliderte bærekraftsrapportering

*EY* foreslår at det klargjøres hva en sertifisert oversettelse innebærer. Dersom formålet med bestemmelsen er å henvise til at oversettelsen skal gjennomføres av statsautoriserte translatører, mener *EY* begrepet bør benyttes. Hvis en sertifisert oversettelse er ment å omfatte noe annet, bør det ifølge *EY* forklares hva som kreves for at oversettelsen skal være sertifisert.

### 4.2.5 Departementets vurdering

#### 4.2.5.1 Konsernrapportering

Departementet viser til at morforetak i store konsern etter regnskapsdirektivet artikkel 29a nr. 1 skal utarbeide konsolidert bærekraftsrapportering for konsernet. Departementet legger som utvalget til grunn at det ikke er et krav etter regnskapsdirektivet om at morselskap i små og mellomstore konsern hvor ett av foretakene er et notert foretak, skal pålegges å utarbeide konsolidert bærekraftsrapportering for konsernet. Departementet legger til grunn at et eventuelt krav om at noterte SMB-er skal utarbeide konsolidert bærekraftsrapportering, ville fremgått direkte av regnskapsdirektivet. Etter departementets vurdering må rapporteringsdirektivet artikkel 4 nr. 5 annet ledd forstås slik at kravet om at konsolidert årsberetning skal utarbeides i samsvar med regnskapsdirektivet revidert artikkel 29a, innebærer at kravet om å utarbeide konsolidert bærekraftsrapportering kun gjelder noterte foretak som er morforetak i store konsern. Departementet legger videre til grunn at kravet om at morselskap i store konsern skal utarbeide konsolidert bærekraftsrapportering etter direktivet artikkel 29a skal gjelde uavhengig av om et morselskap er unntatt fra krav om å utarbeide konsolidert årsregnskap etter regnskapsloven.

Departementet viser til at det kan være konsern der konsernspissen har en selskapsform som ikke er omfattet av krav om å utarbeide bærekraftsrapportering, se nærmere omtale av virkeområdet for rapporteringsplikten i punkt 5.3.5.3. I slike konsern skal eventuelle morforetak i underkonsern med rapporteringsplikt utarbeide konso-

lidert bærekraftsrapportering for underkonsernet.

Kravene til den konsoliderte bærekraftsrapporteringen er i stor grad sammenfallende med kravene til bærekraftsrapportering på selskapsnivå, se omtale i punkt 4.2.2. Departementet foreslår i likhet med utvalget en ny bestemmelse i regnskapsloven § 2-5 første ledd om konsolidert bærekraftsrapportering som gjennomfører regnskapsdirektivet revidert artikkel 29a nr. 1, 2, 3 og 5. Departementet deler utvalgets vurdering om at det i regnskapsloven § 2-5 bør vises til kravene som gjelder på selskapsnivå i loven § 2-4 første til femte ledd, heller enn å følge regnskapsdirektivets system hvor alle kravene på selskapsnivå er gjentatt i bestemmelsen om konsolidert bærekraftsrapportering.

Departementet foreslår i tråd med utvalgets forslag en bestemmelse i regnskapsloven § 2-5 annet ledd om at der hvor morselskapet identifiserer betydelige forskjeller mellom konsernets og ett eller flere konsernselskapers innvirkning på, eller risiko knyttet til, bærekraftsforhold, skal det gis opplysninger som gir en tilstrekkelig forståelse også av disse konsernselskapenes innvirkning på eller risiko knyttet til bærekraftsforhold. Bestemmelsen gjennomfører regnskapsdirektivet revidert artikkel 29a nr. 4 første ledd.

For å gjennomføre regnskapsdirektivet revidert artikkel 29a nr. 4 annet ledd foreslår departementet i tråd med utvalgets forslag en bestemmelse i regnskapsloven § 2-5 tredje ledd om at morselskapet skal angi hvilke datterselskaper som er unntatt fra kravene til bærekraftsrapportering fordi de inngår i den konsoliderte bærekraftsrapporteringen.

Departementet foreslår, i tråd med regnskapsdirektivet revidert artikkel 29a nr. 6, å presisere i § 2-5 fjerde ledd at plikten til å drøfte bærekraftsrapporteringen med arbeidstakernes tillitsvalgte også gjelder for ledelsen i morselskapet ved konsolidert bærekraftsrapportering.

I tråd med regnskapsdirektivet revidert artikkel 29a nr. 7 og utvalgets forslag foreslår departementet en bestemmelse i regnskapsloven § 2-5 femte ledd om at et morselskap som utarbeider konsolidert bærekraftsrapportering for konsernet i samsvar med reglene i regnskapsloven, skal anses å ha oppfylt plikten til å utarbeide bærekraftsrapportering på selskapsnivå.

#### 4.2.5.2 Unntak for datterselskaper

Departementet foreslår i tråd med regnskapsdirektivet revidert artikkel 19a nr. 9 og 10 og utval-

gets forslag en bestemmelse i regnskapsloven § 2-3 fjerde ledd om unntak fra kravene til bærekraftsrapportering for datterselskaper som inngår i et konsern hvor morforetaket utarbeider konsolidert bærekraftsrapportering i samsvar med lovkravene. Departementet foreslår i § 2-3 fjerde ledd annet punktum et tilsvarende unntak fra plikten til å utarbeide konsolidert bærekraftsrapportering for morselskap som selv er datterselskap (morselskap i underkonsern) i samsvar med regnskapsdirektivet revidert artikkel 29a nr. 8 og 9 og utvalgets forslag.

I tråd med regnskapsdirektivet revidert artikkel 19a nr. 9 første ledd og revidert artikkel 29a nr. 8 første ledd og utvalgets forslag foreslår departementet i regnskapsloven § 2-3 femte ledd unntak fra krav til bærekraftsrapportering for datterselskap med morselskap etablert i et land utenfor EØS. For at unntaket skal få anvendelse forutsettes det at:

- datterselskapet er inkludert i bærekraftsrapporteringen til et morselskap som er etablert i et land utenfor EØS, og
- morselskapets bærekraftsrapportering er utarbeidet i samsvar med standardene for bærekraftsrapportering (ESRS) eller på en likeverdige måte i samsvar med beslutninger som EU-kommisjonen kan fatte om likeverdige standarder for bærekraftsrapportering.

Departementet foreslår i likhet med utvalget at unntakene i fjerde og femte ledd skal gjelde på vilkårene som følger av regnskapsdirektivet revidert artikkel 19a nr. 9 annet ledd og revidert artikkel 29a nr. 8 annet ledd, herunder at datterselskapets årsberetning skal inneholde nettløkkene til den konsoliderte bærekraftsrapporteringen og attestasjonsuttalelsen, jf. omtale av bestemmelsen i punkt 4.2.3.2. Departementet legger til grunn at direktivet forutsetter at alle vilkårene må være oppfylt for at datterforetaket skal kunne benytte seg av unntakene, herunder at datterforetakets årsberetning må inneholde nettløkkene til morforetakets konsoliderte årsberetning.

For å gjennomføre regnskapsdirektivet revidert artikkel 19a nr. 10 og revidert artikkel 29a nr. 9 foreslår departementet i tråd med utvalgets forslag at unntakene for datterselskaper og morselskap i underkonsern fra plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering ikke skal gjelde for store foretak som er noterte foretak. Departementet viser til at bestemmelsene ikke åpner for å pålegge andre datterforetak som er foretak av allmenn interesse plikt om bærekraftsrapportering.

For å gjennomføre regnskapsdirektivet revidert artikkel 19a nr. 9 sjette og syvende ledd foreslår departementet i tråd med utvalgets forslag i regnskapsloven § 2-3 åttende ledd regler om banker, kredittforetak og forsikringsforetak som på bakgrunn av tilknytning til andre organer og finansielle forbindelser skal behandles som datterselskap etter reglene om bærekraftsrapportering.

Departementet foreslår i likhet med utvalget ikke bestemmelser for å gjennomføre regnskapsdirektivet revidert artikkel 19a nr. 9 fjerde ledd og revidert artikkel 29a nr. 8 fjerde ledd, ettersom mulighetene i direktivet artikkel 37 til å gi unntak fra direktivbestemmelsene for enkelte typer datterforetak, ikke er benyttet i Norge.

Departementet viser til at medlemsstatene etter regnskapsdirektivet ny artikkel 48i frem til 6. januar 2030 skal tillate at ett av flere datterforetak av et morforetak etablert utenfor EØS, kan utarbeide konsolidert bærekraftsrapportering som omfatter de andre datterforetakene som er etablert i EØS. De andre datterforetakene i EØS skal da unntas fra krav om å utarbeide egen bærekraftsrapportering. Departementet vil fastsette en overgangsregel som gjennomfører direktivbestemmelsen.

#### 4.2.5.3 Språkkrav til morselskapets konsoliderte bærekraftsrapportering

Departementet foreslår i likhet med utvalget en bestemmelse i regnskapsloven § 2-3 tredje ledd om at morselskapets konsoliderte bærekraftsrapportering skal være på eller oversettes til norsk, svensk, dansk eller engelsk. Hvis en oversettelse ikke er utført av en statsautorisert translatør, skal oversettelsen inneholde en erklæring om dette.

## 4.3 Rapporteringsstandarder

### 4.3.1 Gjeldende rett

Etter regnskapsloven § 3-3 c sjette ledd kan redegjørelsen om samfunnsansvar utarbeides i samsvar med et rammeverk for slik rapportering fastsatt nasjonalt, av EU eller av et annet organ. Der som utarbeidelsen er i samsvar med et slikt rammeverk, skal det opplyses om hvilket rammeverk som er benyttet. EU-kommisjonen har gitt ikke-bindende retningslinjer om bærekraftsrapportering, se også omtale i punkt 2.2.2.

### 4.3.2 Forventet EØS-rett

#### 4.3.2.1 Om behovet for felles standarder

Behovet for felleseuropeiske rapporteringsstandarder er omtalt i fortalen til CSRD avsnitt 37 til 54. I avsnitt 37 vises det til at de eksisterende retningslinjenes frivillige karakter gjør at foretakene står fritt til å bestemme om de vil anvende dem eller ikke. Retningslinjene kan ikke alene sikre at ulike foretak gir sammenlignbar informasjon, eller rapporterer all informasjon som brukerne anser som relevant, og det er derfor behov for obligatoriske rapporteringsstandarder. Med utgangspunkt i prinsippet om dobbel vesentlighet bør standardene dekke all informasjon som er vesentlig for brukerne. I fortalen avsnitt 37 pekes det også på at felles standarder for bærekraftsrapportering er en forutsetning for attestasjon og digitalisering av bærekraftsrapportering, og for å legge til rette for tilsyn og håndheving av rapporteringskravene.

Det fremgår av fortalen avsnitt 41 at rapporteringsstandardene bør være i samsvar med annen EU-lovgivning, og særlig tilpasses ulike finansmarkedsregelverk som:

- opplysningskravene i offentliggjøringsforordningen (SFDR),
- kriterier og rapporteringskrav etter taksonomien,
- offentliggjøringskrav for administratorer av klimarelaterte referanseverdier og
- opplysningskrav (pilar 3) etter kapitalkravsforordningen.

Standardene bør også ta hensyn til europeisk miljølovgivning som EMAS-forordningen (forordning (EF) 1221/2009) og kvotedirektivet (direktiv 2003/87/EF), Videre følger det av fortalen avsnitt 43 at standardene bør være forholdsmessige og ikke påføre foretakene unødvendige administrative byrder. Standardene bør ta hensyn til eksisterende rammeverk og standarder som:

- Global Reporting Initiative (GRI),
- Sustainability Accounting Standards Board (SASB),
- International Integrated Reporting Council,
- International Accounting Standards Board, (IASB),
- Task Force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD),
- Carbon Disclosure Standards Board og
- Carbon Disclosure Project (CDP).

Videre pekes det i avsnitt 43 på at de europeiske standardene bør ta hensyn til standardene som

utvikles i regi av IFRS Foundation. Videre bør standardene utformes slik at de reduserer risikoen for inkonsekvente rapporteringskrav for foretak som opererer globalt ved å innarbeide innholdet i de globale standardene som skal utvikles av International Sustainability Standards Board (ISSB), i den grad innholdet i ISSB-standardene er i samsvar med EU-lovgivningen og målene med EUs grønne giv.

I fortalen avsnitt 45 vises det til at standardene bør ta hensyn til internasjonalt anerkjente prinsipper og rammeverk for ansvarlig forretningsatferd, samfunnsansvar og bærekraftig utvikling, herunder:

- FNs bærekraftsmål,
- FNs veiledende prinsipper for næringsliv og menneskerettigheter,
- OECDs retningslinjer for flernasjonale selskaper,
- OECDs veileder for aktsomhetsvurderinger for ansvarlig næringsliv og relaterte sektorretningslinjer,
- FNs Global Compact,
- Den internasjonale arbeidsorganisasjonens (ILO) trepartserklæring om grunnleggende prinsipper for flernasjonale selskaper og sosialpolitikk (MNE-erklæringen),
- ISO 26000-standarden for sosialt ansvar og
- FNs prinsipper for ansvarlige investeringer.

#### 4.3.2.2 Overordnede krav til standardene

Regnskapsdirektivet revidert artikkel 19a og 29a spesifiserer bare overordnede krav til innholdet i bærekraftsrapporteringen. Etter regnskapsdirektivet ny artikkel 29b nr. 1, 29c nr. 1 og 40b skal EU-kommisjonen vedta delegerte rettsakter som fastsetter standarder for bærekraftsrapportering. Standardene skal spesifisere hvilken informasjon foretak skal rapportere etter revidert artikkel 19a og 29a, og, der det er relevant, hvordan informasjonen skal struktureres:

- Innen 30. juni 2023 skal EU-kommisjonen spesifisere informasjonen foretak skal rapportere i samsvar med artikkel 19a nr. 1 og 2 og artikkel 29a nr. 1 og 2, jf. artikkel 29b nr. 1. annet ledd. Informasjonen som skal rapporteres, skal gjøre foretak i finanssektoren i stand til å overholde sine rapporteringsforpliktelser etter offentliggjøringsforordningen. EU-kommisjonen vedtok 31. juli 2023 kommisjonsforordning (EU) 2023/2772 med hjemmel i bestemmelsen.
- Innen 30. juni 2024 skal EU-kommisjonen fastsette utfyllende informasjonskrav som dekker

bærekraftsforholdene og temaene som er angitt i artikkel 19a nr. 2 og sektorspesifikke informasjonskrav, jf. artikkel 29b nr. 1. tredje ledd. I utformingen av de sektorspesifikke kravene skal EU-kommisjonen skal ta hensyn til at risikoene og påvirkningen er høyere i enkelte sektorer. Fristen for å fastsette sektorstandardene ble i februar 2024 vedtatt utsatt til 30. juni 2026.

- Innen 30. juni 2024 skal EU-kommisjonen fastsette egne, enklere, standarder for bærekraftsrapportering for små og mellomstore foretak, jf. artikkel 29c. SMB-standardene skal spesifisere opplysningene som små og mellomstore noterte foretak skal gi i henhold til ny artikkel 19a nr. 6, og skal gi lempeligere rapporteringskrav, men dekke de samme områdene som standardene for store foretak. Standardene skal være forholdsmessige og relevante for omfanget og kompleksiteten i virksomheten og for kapasiteten og særtrekkene til små og mellomstore foretak.
- Innen 30. juni 2024 skal EU-kommisjonen vedta standarder for bærekraftsrapportering for foretak etablert utenfor EØS med betydelig virksomhet innenfor EØS (tredjelandsforetak), jf. artikkel 40b. Fristen for å fastsette standardene for tredjelandsforetak ble i februar 2024 vedtatt utsatt til 30. juni 2026.

Når EU-kommisjonen vedtar delegerte rettsakter om standarder for bærekraftsrapportering, skal den etter ny artikkel 29b nr. 5 så langt som mulig ta hensyn til:

- a. arbeidet til globale initiativer for fastsetting av standarder for bærekraftsrapportering, og eksisterende standarder og rammeverk for naturkapitalregnskap, klimagassregnskap, ansvarlig forretningsatferd, bedrifters samfunnsansvar og bærekraftig utvikling
- b. informasjonen som finansmarkedsdeltakere trenger for å overholde sine opplysningsplikter etter offentliggjøringsforordningen
- c. kriteriene, indikatorene og metodene fastsatt i medhold av taksonomiforordningen, inkludert de tekniske screeningskriteriene fastsatt i medhold av taksonomiforordningen artikkel 10 nr. 3, 11 nr. 3, 12 nr. 2, 13 nr. 2, 14 nr. 2 og 15 nr. 2 og rapporteringskravene fastsatt i medhold av taksonomiforordningen artikkel 8
- d. opplysningskravene som gjelder for referanseverdiadministratorer i referanseverdierklæringen og referanseverdimetodikken og minstandardene for utvikling av EU-referansever-



- dier for klimaomstilling og for tilpasning til Paris-avtalen
- e. opplysningene spesifisert i EU-kravene under «pilar 3» for finansinstitusjoner som er gitt i medhold av kapitalkravsforordningen (CRR) artikkel 434a
  - f. EU-kommisjonens anbefaling 2013/179/EU om bruk av felles metoder for å måle og formidle opplysninger om produkters og organisasjoners miljøresultater over hele deres livs- syklus
  - g. Klimavotedirektivet (direktiv 2003/87/EF om etablering av et system for handel med klimakvoter)
  - h. «Den europeiske klimaloven» (forordning 2021/1119)
  - i. EMAS-forordningen (forordning (EF) nr. 1221/2009 om frivillig deltakelse i en ordning for øko-forvaltning og revisjon)
  - j. Varslerdirektivet (direktiv 2019/1937)

EU-kommisjonen skal videre minst hvert tredje år gjennomgå standardene som er fastsatt i de delegerte rettsaktene, og om nødvendig vedta endringer for å ta hensyn til relevant utvikling, inkludert utviklingen av internasjonale standarder på området. EU-kommisjonen skal ta hensyn til råd fra European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG), jf. artikkel 29b nr. 1 sjette ledd og artikkel 29c nr. 3.

EU-kommisjonen skal etter artikkel 29b nr. 1 syvende ledd minst en gang i året konsultere Europaparlamentet, og minst en gang i året konsultere medlemsstatenes ekspertgruppe for bærekraftig finans (Member State Expert Group on Sustainable Finance) og Accounting Regulatory Committee om EFRAGs arbeidsprogram for utvikling av standarder for bærekraftsrapportering.

#### 4.3.2.3 Nærmere om standardene

Etter ny artikkel 29b nr. 2 skal standardene for bærekraftsrapportering sikre kvaliteten og relevansen til den rapporterte informasjonen gjennom å kreve at den skal være forståelig, relevant, representativ, etterprøvable, sammenlignbar og fremstilt på en rettvise måte. Standardene for bærekraftsrapportering skal spesifisere informasjonen som foretak skal offentliggjøre om miljøforhold, sosiale forhold og foretaksstyring. Standardene skal unngå uforholdsmessige byrder på foretakene, herunder ved i størst mulig grad å ta hensyn til arbeidet til globale initiativer for fastsettning av standarder for bærekraftsrapportering. Standardene skal spesifisere informasjonen som

foretakene skal gi om de seks miljøforholdene som også er angitt i taksonomiforordningen artikkel 9:

- i. begrensning av klimaendringer, herunder direkte klimagassutslipp («scope 1»), indirekte klimagassutslipp knyttet til energiforbruk («scope 2») og der det er relevant, indirekte klimagassutslipp knyttet til varer og tjenester foretaket kjøper og selger («scope 3»).
- ii. tilpasning til klimaendringer
- iii. vann og marine ressurser
- iv. ressursbruk og sirkulær økonomi
- v. forurensning
- vi. biologisk mangfold og økosystemer.

Standardene skal videre spesifisere informasjonen som foretakene skal gi om følgende sosiale forhold og forhold som gjelder menneskerettigheter:

- i. likebehandling og like muligheter for alle, inkludert likestilling og lik lønn for likt arbeid, opplæring og kompetanseutvikling, sysselsetting og inkludering av personer med nedsatt funksjonsevne, tiltak mot vold og trakassering på arbeidsplassen og mangfold
- ii. arbeidsforhold, inkludert trygge ansettelsesforhold, arbeidstid, tilstrekkelig lønn, sosial dialog, organisasjonsfrihet, eksistensen av samarbeidsutvalg, kollektive forhandlinger og andelen arbeidere som dekkes av disse, involvering av arbeidere, balanse mellom arbeid og privatliv og et sunt, trygt og godt tilpasset arbeidsmiljø
- iii. respekt for menneskerettighetene, grunnleggende friheter, demokratiske prinsipper og standarder fastsatt i den internasjonale menneskerettighetserklæringen og andre av FNs kjernekonvensjoner om menneskerettigheter som FNs konvensjon om rettighetene til personer med nedsatt funksjonsevne, FNs erklæring om urfolks rettigheter, ILOs erklæring om grunnleggende prinsipper og rettigheter på arbeidsplassen og ILOs grunnleggende konvensjoner, den europeiske menneskerettskonvensjonen, den europeiske sosialpakt og Den europeiske unions charter om grunnleggende rettigheter.

Standardene skal også spesifisere informasjonen som foretakene skal gi om følgende forhold som gjelder foretaksstyring:

- i. rollen til foretakets administrasjons-, ledelses- og tilsynsorganer når det gjelder bærekraftsspørsmål, deres sammensetning og deres kompetanse og ferdigheter for å fylle rollen

- eller tilgangen på slik kompetanse og ferdigheter
- ii. hovedtrekkene i foretakets interne kontroll og risikostyringssystemer når det gjelder prosessen for bærekraftsrapportering
  - iii. forretningsetikk og bedriftskultur, inkludert anti-korrupsjon, tiltak mot bestikkelser, beskyttelse av varslere og dyrevelferd
  - iv. foretakets virksomhet for å øve politisk innflytelse, inkludert lobbyvirksomhet
  - v. håndteringen av, og kvaliteten på, relasjoner med kunder, leverandører og lokalsamfunn som påvirkes av foretakets virksomhet, inkludert betalingspraksis, spesielt når det gjelder forsinket betaling til små og mellomstore bedrifter.

Etter ny artikkel 29b nr. 3 skal standardene for bærekraftsrapportering spesifisere fremover- og tilbakeskuende, kvalitativ og kvantitativ informasjon som foretakene skal rapportere.

Etter ny artikkel 29 b nr. 4 skal standardene også ta hensyn til utfordringene for foretak ved å samle inn informasjon fra aktører i hele verdikjeden, spesielt fra dem som ikke er forpliktet til å rapportere bærekraftsinformasjon i henhold til revidert artikkel 19a eller 29a og fra leverandører i fremvoksende markeder og økonomier. Standardene skal spesifisere opplysninger om verdikjeder som er proporsjonale og relevante i forhold til omfanget og kompleksiteten i virksomheten, og kapasiteten og særtrekkene til foretak i verdikjeder, spesielt de som ikke har plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering etter revidert artikkel 19a eller 29a. Standardene skal ikke spesifisere opplysninger som vil kreve at foretak skal innhente informasjon fra små og mellomstore foretak i sin verdikjede som er mer omfattende enn informasjonen som skal offentliggjøres i henhold til standardene for bærekraftsrapportering i små og mellomstore foretak. De ovennevnte hensynene skal ikke ha betydning for EU-krav om å gjennomføre en selskapsgjennomgang (aktsomhetsvurderinger, «due diligence»).

#### 4.3.3 Utvalgets forslag

Utvalget legger til grunn at kommisjonsforordningene med standarder for bærekraftsrapportering (ESRS) vil være EØS-relevante, og skal tas inn i EØS-avtalen og gjennomføres i norsk rett. Utvalget viser til at det med regnskapsloven § 3-9 er etablert et system for å gjennomføre kommisjonsforordninger om internasjonale regnskapsstandarder (IFRS) i norsk rett ved forskrift, og mener at

det bør innføres et tilsvarende system for å gjennomføre kommisjonsforordninger med standarder for bærekraftsrapportering (ESRS) som tas inn i EØS-avtalen.

Utvalget foreslår i tråd med dette en bestemmelse i regnskapsloven som gir departementet hjemmel til å gjennomføre delegerte rettsaker fastsatt i medhold av regnskapsdirektivet:

- artikkel 29b om standarder for bærekraftsrapportering,
- artikkel 29c om standarder for bærekraftsrapportering for små og mellomstore foretak og
- artikkel 40b om standarder for bærekraftsrapportering for foretak etablert utenfor EØS med betydelig virksomhet innenfor EØS (tredjelandforetak).

#### 4.3.4 Høringsinstansenes syn

*Deloitte* og *Revisorforeningen* mener at oversettelse av ESRS-ene til norsk bør prioriteres, og at de bør fastsettes som norske forskrifter i løpet av første halvår 2024, uavhengig av om den delegerte forordningen er innlemmet i EØS-avtalen. *NHO* og *Fornybar Norge* anbefaler at departementet sørger for at ESRS-ene blir vedtatt som norsk forskrift så raskt som mulig.

*Universitetet i Sørøst-Norge* mener den foreslåtte forskriftshjemmelen bør tydeliggjøre at bestemmelsene gjelder ulike ESRS-standarder for ulike grupper av foretak.

#### 4.3.5 Departementets vurdering

Departementet viser til at EU-kommisjonen gis hjemmel til å fastsette delegerte forordninger om rapporteringsstandarder som henholdsvis store foretak, noterte små og mellomstore foretak og tredjelandforetak skal benytte i sin bærekraftsrapportering. Kommisjonsforordning (EU) 2023/2772 om generelle rapporteringsstandarder for store foretak trådte i kraft i EU 25. desember 2023.

Departementet deler utvalgets og høringsinstansenes vurdering om at de delegerte forordningene bør oversettes og gjennomføres i norsk rett så raskt som mulig etter at de er vedtatt i EU. Hensynet til sammenlignbar rapportering på tvers av land, tilsier at de nye reglene bør gjennomføres i norsk rett raskt etter at de er vedtatt i EU, slik at norske foretak rapporterer etter samme regelverk som andre EØS-foretak. Etter departementets vurdering vil det være like viktig å sikre at senere endringer i standardene gjennomføres raskt, slikt at man unngår at norske foretak er pålagt å rap-

portere etter standarder som allerede har blitt endret i EU, samtidig som interessenter utenfor Norge forventer eller krever rapportering etter de endrede standardene. Departementet viser til at det er etablert et system for å gjennomføre kommisjonsforordninger om internasjonale regnskapsstandarder (IFRS) i norsk rett ved forskrift, og mener i likhet med utvalget at et det bør innføres et tilsvarende system for å gjennomføre kommisjonsforordninger med standarder for bærekraftsrapportering (ESRS) som tas inn i EØS-avtalen.

Departementet foreslår en bestemmelse i regnskapsloven som gir departementet hjemmel til å gjennomføre delegerte rettsakter fastsatt i medhold av regnskapsdirektivet:

- artikkel 29b om standarder for bærekraftsrapportering,
- artikkel 29c om standarder for bærekraftsrapportering for små og mellomstore foretak og
- artikkel 40b om standarder for bærekraftsrapportering for foretak etablert utenfor EØS med betydelig virksomhet innenfor EØS (tredjelandforetak).

Etter departementets vurdering vil det være uheldig for norske foretak om endringer i rapporteringsstandarder får virkning i Norge senere enn i EU på grunn av forsinkelser i EØS-prosessen. En slik situasjon vil kunne innebære at norske foretak vil være underlagt et sett med rapporteringskrav etter norsk rett, samtidig som interessenter utenfor Norge forventer at foretakene rapporterer etter de nye kravene som gjelder i resten av EØS. Som en sikkerhetsventil gir den foreslåtte forskriftshjemmelen derfor departementet mulighet til å fastsette forskriftsregler som tilsvarer delegerte rettsakter som er vedtatt i EU, men som ikke ennå er i kraft i EØS-avtalen. Departementet viser til at frivillige rapporteringsstandarder for små og mellomstore unoterte foretak er under utvikling i EU. Disse rapporteringsstandardene vil ikke bli vedtatt i form av rettsakter eller være hjemlet i regnskapsdirektivet. Det er etter departementets vurdering ikke behov for hjemler til å gjennomføre de frivillige rapporteringsstandardene i norsk rett.

Det vises til forslaget til regnskapsloven ny § 2-6.

## 4.4 Rapporteringsformat og tilgjengeliggjøring

### 4.4.1 Gjeldende rett

#### 4.4.1.1 Generelle krav i regnskapsloven med forskrift

Regnskapsloven kapittel 8 gir regler om offentlighet og innsendelse av regnskap. Etter § 8-1 første ledd er årsregnskapet, årsberetningen og revisjonsberetningen offentlige og enhver har rett til å gjøre seg kjent med innholdet i dokumentene hos den regnskapspliktige eller hos Regnskapsregisteret. Finansdepartementet kan etter § 8-1 tredje ledd gi nærmere regler om hvordan innholdet i dokumentene skal gjøres tilgjengelige og fastsette bestemmelser om gebyr. Slike regler er gitt i forskrift til regnskapsloven §§ 8-1-1 og 8-1-2. Regnskapspliktige som utleverer årsregnskap mv. i form av papirkopier eller elektronisk overføring til andre enn offentlige myndigheter, kan etter forskriften § 8-1-2 kreve et gebyr fra mottaker. Gebyret kan ikke overstige den regnskapspliktiges kostnader ved utleveringen.

Regnskapsloven § 8-2 gir regler om innsending til Regnskapsregisteret. Det følger av første ledd at den regnskapspliktige senest én måned etter fastsetting av årsregnskapet skal sende et eksemplar av årsregnskapet, årsberetningen, revisjonsberetningen og eventuelt rapport om betalinger til myndigheter mv. til Regnskapsregisteret, vedlagt et oversendelsesbrev. Det skal opplyses når årsregnskapet er fastsatt. Det følger av tredje ledd at regnskapsregisteret føres av den Kongen bestemmer, og at innholdet i de innsendte dokumentene skal holdes tilgjengelig ved Regnskapsregisteret i 10 år. Forskrift om føring av løssøregisteret mv. § 2 fastsetter at Regnskapsregisteret føres av Registerenheten i Brønnøysund (Brønnøysundregistrene). Fjerde ledd gir Finansdepartementet hjemmel til å gi forskrifter om at visse regnskapspliktige skal være fritatt fra plikten om innsending til Regnskapsregisteret. Departementet kan også fastsette nærmere regler om innsending til Regnskapsregisteret og krav til innholdet i oversendelsesbrevet, samt regler som pålegger regnskapspliktige elektronisk innsending. Nærmere regler om innsending til Regnskapsregisteret er gitt i forskrift til regnskapsloven § 8-2-1. Det følger av bestemmelsen at dokumenter som skal sendes til Regnskapsregisteret skal sendes inn elektronisk via Altinn.

#### 4.4.1.2 *Krav til utstedere av noterte verdipapirer i verdipapirhandeloven og verdipapirforskriften*

Verdipapirhandeloven kapittel 5 gir regler om løpende og periodisk informasjonsplikt og offentliggjøring for utstedere av omsettelige verdipapirer som er opptatt til handel på regulert marked og som har Norge som hjemstat. Det følger av verdipapirhandeloven § 5-5 at alle utstedere av noterte omsettelige verdipapirer med Norge som hjemstat plikter å utarbeide en årsrapport. Denne årsrapporten skal blant annet omfatte revidert årsregnskap og årsberetning. Bestemmelsen gjennomfører rapporteringsdirektivet artikkel 4. Det følger av rapporteringsdirektivet artikkel 4 nr. 7 at årsrapporten skal utarbeides i et format som tillater enhetlig elektronisk rapportering. Nærmere regler for det elektroniske rapporteringsformatet (ESEF) skal etter bestemmelsen utvikles av ESMA og fastsettes av EU-kommisjonen. Slike regler er gitt i kommisjonsforordning (EU) 2019/815 (ESEF-forordningen). Bestemmelsen i rapporteringsdirektivet er gjennomført i verdipapirhandeloven § 5-5 åttende ledd, som gir Finansdepartementet hjemmel til å fastsette regler om rapporteringsformat for årsrapporter.

ESEF-forordningen er gjennomført i verdipapirforskriften § 5-13. ESEF-formatet har vært pliktig for årsrapporter fra og med årsregnskapet som startet 1. januar 2021. ESEF-formatet innebærer at hele årsrapporten skal utarbeides i XHTML-format («Extensible Hypertext Markup Language»). Konsernregnskap som blir utarbeidet i samsvar med IFRS må også merkes i samsvar med gjeldende ESEF-taksonomi. ESEF-taksonomien publiseres av ESMA og oppdateres årlig.

Verdipapirhandeloven § 5-12 gir regler om offentliggjøring, innsending og oppbevaring av opplysninger utstedere av noterte verdipapirer skal gi etter loven, herunder årsrapporten som skal utarbeides i tråd med § 5-5. Bestemmelsen første ledd fastslår at utsteder, eller annen person som har søkt om opptak til handel uten utstedeers samtykke, skal offentliggjøre informasjonspliktige opplysninger etter rapporteringsdirektivet og markedsmissbruksdirektivet på en effektiv og ikke-diskriminerende måte, samt sendes elektronisk til vedkommende regulerte marked, som skal oppbevare disse på betryggende vis. Bestemmelsen gjennomfører rapporteringsdirektivet artikkel 21, som stiller krav om at informasjonspliktige opplysninger skal sendes til en «officially appointed mechanism» (OAM). Oslo Børs er utpekt som norsk OAM etter rapporteringsdirek-

tivet. Reglene om offentliggjøring av informasjonspliktige opplysninger gjelder både for utstedere med Norge som hjem- og vertsstat. Utsteder med Norge som vertsstat skal sende opplysningene til hjemstatens OAM, jf. § 5-12 fjerde ledd. Det følger av § 5-12 annet ledd at årsrapport, eventuelt rapportering om betalinger til myndigheter mv. og halvårsrapport skal sendes Finanstilsynet elektronisk samtidig som offentliggjøring. Lagring av opplysningene hos Oslo Børs er vurdert å oppfylle lovkravene om innsending til Finanstilsynet, ettersom Finanstilsynet vil ha tilgang til rapporteringen hos Oslo Børs.

#### 4.4.2 **Forventet EØS-rett**

##### 4.4.2.1 *Elektronisk rapporteringsformat*

Etter regnskapsdirektivet ny artikkel 29d om elektronisk rapporteringsformat, skal foretakene som er omfattet av kravene til bærekraftsrapportering i revidert artikkel 19a og 29a utarbeide årsberetningen og ev. konsolidert årsberetning i formatet som er spesifisert i ESEF-forordningen artikkel 3. Det følger av ESEF-forordningen artikkel 3 at formatet skal være XHTML, som er et lesbart format som kan åpnes i vanlige nettlesere. Foretakene må etter ny artikkel 29d merke bærekraftsrapporteringen, inkludert opplysningene som skal gis etter taksonomiforordningen artikkel 8, i samsvar med reglene i ESEF-forordningen. I praksis betyr det at opplysningene skal merkes ved hjelp av Inline XBRL («eXtensible Business Reporting Language»), som gjør de merkede opplysningene strukturerte og maskinlesbare.

##### 4.4.2.2 *Publisering*

Medlemsstatene skal etter regnskapsdirektivet artikkel 30 endret nr. 1 sikre at årsregnskapet og årsberetningen, sammen med revisjonsberetningen og eventuell uttalelse fra revisor om bærekraftsrapportering, publiseres senest 12 måneder etter balansedagen. Der det er relevant, skal medlemsstatene påse at årsberetningen er i ESEF-formatet. Publisering skal skje i samsvar med reglene om publisering av selskapsopplysninger mv. i direktiv (EU) 2017/1132 om visse aspekter ved selskapsrett. Etter artikkel 30 nr. 1 tredje ledd gjelder kravet om publisering av uttalelse om bærekraftsrapportering tilsvarende om en uavhengig tilbyder av attestasjonstjenester avgir uttalen.

Etter regnskapsdirektivet artikkel 30 nr. 1 nytt annet ledd kan medlemsstatene kreve at foretak

som er omfattet av kravene til bærekraftsrapportering i revidert artikkel 19a eller 29a, skal gjøre årsberetningen gratis tilgjengelig på sine nettsider. Hvis foretaket ikke har nettsider, kan medlemsstatene kreve at foretaket på forespørsel skal legge frem en trykt kopi av årsberetningen. Medlemsstatene kan ikke benytte opsjonen i artikkel 30 nr. 1 fjerde ledd til å unnta foretak fra plikten til å publisere årsberetningen hvis en kopi er lett tilgjengelig til en pris som ikke overstiger de administrative kostnadene, for foretak som er omfattet av plikten til å utarbeide bærekraftsrapportering etter revidert artikkel 19a og 29a.

#### 4.4.2.3 Felleseuropeisk system for tilgjengeliggjøring

- I fortalen til CSRD avsnitt 55 og 56 vises det til at krav om digitalisering og merking av rapporteringen vil komplementere etableringen av et felleseuropeisk system for tilgjengeliggjøring av finansielle og ikke-finansielle bedriftsopplysninger (European Single Access Point, ESAP). Det ble i mai 2023 oppnådd politisk enighet i EU om tre rettsakter som etablerer ESAP:
  - forordning (EU) 2023/2859 (ESAP-forordningen)
  - forordning (EU) 2023/2869 (om endringer i andre forordninger for å tilpasse dem til etableringen av ESAP)
  - direktiv (EU) 2023/2864 (om endringer i visse direktiver for å tilpasse dem til etableringen av ESAP)

Rettsaktene ble publisert i EU-tidende 20. desember 2023. Alle tre rettsakter er markert EØS-relevante.

ESAP skal gi sentralisert, elektronisk tilgang til informasjon som skal offentliggjøres i henhold til relevante bestemmelser i en rekke direktiver og forordninger, herunder regnskapsdirektivet. Etter ESAP-forordningen skal ESMA etablere og drifte ESAP innen 42 måneder etter at forordningen trer i kraft. ESMA skal sikre at tilgang til ESAP gis uten forskjellsbehandling, og at enhver har direkte tilgang til informasjonen som er tilgjengelig via ESAP. Som hovedregel skal tilgangen til informasjonen være gratis.

For de ulike regelverkene det skal rapporteres etter, skal det utpekes en innsamlingsmyndighet. Innsamlingsmyndigheten skal samle inn og lagre informasjonen som virksomhetene sender inn, og gjøre automatiserte valideringer for å bekrefte at informasjonen oppfyller krav til format og metadata mv. Videre skal innsamlingsmyndigheten gi

teknisk bistand til virksomhetene som sender inn informasjonen, og sikre at informasjonen forblir tilgjengelig for ESAP i minst 10 år, med mindre annet er spesifisert i sektorregelverkene.

ESAP-endringsdirektivet endrer regnskapsdirektivet ved at det tilføyes en ny artikkel 33a om tilgjengeliggjøring av informasjon i ESAP. Etter bestemmelsen skal medlemsstatene sikre at foretak som er pliktige å utarbeide bærekraftsinformasjon gjør følgende rapporter, der det er relevant, tilgjengelige i ESAP fra 48 måneder etter at endringsdirektivet trer i kraft:

- Årsberetning, herunder informasjonen som skal gis etter taksonomiforordningen artikkel 8
- Konsolidert årsberetning, herunder informasjonen som skal gis etter taksonomiforordningen artikkel 8
- Årsregnskap
- Konsolidert årsregnskap
- Revisjonsberetning
- Attestasjonsuttalelse om bærekraftsrapportering
- Bærekraftsrapport utarbeidet av tredjelandsforetak og tilhørende attestasjonsuttalelse
- Erklæringen nevnt i artikkel 40a nr. 2 fjerde ledd, se nærmere omtale i punkt 4.5.2.
- Land-for-land-rapport

Informasjonen skal etter bestemmelsen gis i et format som gjør det mulig å trekke ut data, som er spesifisert i ESAP-forordningen, eller der det er påkrevd etter EU-regler eller nasjonal rett, i et maskinlesbart format. Det stilles også krav om metadata som skal følge med informasjonen. Medlemsstatene skal etter bestemmelsen senest 48 måneder etter at endringsdirektivet trer i kraft, utpeke minst én innsamlingsmyndighet for informasjonen som skal gis etter regnskapsdirektivet og informere ESMA om hvilke(n) innsamlingsmyndighet(er) som har blitt utpekt. Kommisjonen har etter bestemmelsen hjemmel til å fastsette nærmere regler om metadata som skal medfølge informasjonen, hvordan informasjonen skal struktureres, hvilken informasjon som skal gis i et maskinlesbart format, og hvilket format som skal benyttes.

72 måneder etter at ESAP-forordningen trer i kraft, skal foretak på frivillig basis kunne sende inn informasjon til en nasjonal innsamlingsmyndighet, slik at informasjonen kan gjøres tilgjengelig i ESAP. Medlemsstatene skal senest 72 måneder etter at forordningen trer i kraft, utpeke minst én innsamlingsmyndighet for frivillig informasjon og informere ESMA om hvilke(n) innsamlingsmyndighet(er) som har blitt utpekt.

### 4.4.3 Utvalgets forslag

#### 4.4.3.1 Elektronisk rapporteringsformat

For å gjennomføre regnskapsdirektivet ny artikkel 29d om rapportering i ESEF-formatet foreslår utvalget en bestemmelse i regnskapsloven om at foretakene som skal utarbeide bærekraftsrapportering, skal utarbeide årsberetning og konsolidert årsberetning i et elektronisk rapporteringsformat. Utvalget foreslår en hjemmel for Finansdepartementet til å gi nærmere regler i forskrift om hvilket elektronisk rapporteringsformat som skal benyttes.

#### 4.4.3.2 Publisering

Utvalget foreslår endringer i regnskapsloven § 8-1 første ledd og nytt tredje ledd og i § 8-2 første ledd og nye tredje og fjerde ledd for å gjennomføre:

- regnskapsdirektivet artikkel 30 endret nr. 1 om offentliggjøring og innsending av årsberetningen med bærekraftsrapporteringen og attestasjonsuttalelsen om bærekraftsrapporteringen,
- regnskapsdirektivet artikkel 19a nr. 9 annet ledd (b) og 29a nr. 8 annet ledd (b) om at datterselskaper av morselskap etablert i en stat utenfor EØS skal pålegges å publisere morselskapets konsoliderte bærekraftsrapportering og en attestasjonsuttalelse om bærekraftsrapporteringen og
- regnskapsdirektivet artikkel 40d nr. 1 om at datterselskaper og filialer av tredjelandsforetak skal pålegges å publisere bærekraftsrapport, attestasjonsuttalelse og erklæringer som nevnt i artikkel 40a nr. 1 og 2

Utvalget foreslår å benytte adgangen i regnskapsdirektivet artikkel 30 nr. 1 nytt annet ledd til å stille krav om at foretak som er underlagt plikt om bærekraftsrapportering skal gjøre årsberetningen gratis tilgjengelig på foretakets nettside. Utvalget peker på at et krav om publisering på foretakets nettside vil gjøre den enkelte årsberetning lettere tilgjengelig for interessentene, enn om årsberetningen må innhentes fra Regnskapsregisteret eller en sentralisert lagringsmekanisme som ESAP. Utvalget foreslår ikke å benytte adgangen i regnskapsdirektivet til å kreve at en skriftlig versjon av bærekraftsrapporteringen skal legges frem på forespørsel dersom foretaket ikke har nettside.

Det vises til utvalgets vurderinger i NOU 2023: 15 punkt 4.4.3.

#### 4.4.3.3 Tilgjengeliggjøring

Utvalget har vurdert om det er hensiktsmessig å utvikle nye, eller benytte eller videreutvikle eksisterende, digitale løsninger for rapportering og tilgjengeliggjøring av bærekraftsinformasjon på nasjonalt nivå, i tillegg til ESAP, men har ikke foreslått lov- eller forskriftsbestemmelser om dette. Utvalget peker på at rapporteringspliktige norske foretak må utarbeide bærekraftsrapporteringen i felleseuropeiske formater og gjøre den tilgjengelig for ESAP, og at det derfor kan fremstå lite hensiktsmessig å etablere nasjonale løsninger parallelt med ESAP. Utvalget peker samtidig på at siden rapporteringen uansett vil måtte utarbeides i et enhetlig digitalt format, merkes og sendes inn til Regnskapsregisteret, vil kostnadene ved å etablere en nasjonal løsning ikke nødvendigvis være uforholdsmessig høye. Etter utvalgets vurdering vil nytten av en nasjonal løsning avhenge av funksjonaliteten og brukervennligheten til ESAP, og når systemet blir operativt. Usikkerheten knyttet til den felleseuropeiske løsningen, kan etter utvalgets vurdering være et argument for en nasjonal løsning.

Det vises til utvalgets vurderinger i NOU 2023: 15 punkt 4.4.3.

### 4.4.4 Høringsinstansenes syn

*Advokatforeningen* er positiv til at det skal rapporteres i tråd med et felles europeisk elektronisk rapporteringsformat. Usikkerheten om utviklingen av ESAP og når systemet er operativt, gjør at *Advokatforeningen* støtter at det bør utvikles nasjonale løsninger.

*Brønnøysundregistrene* er positiv til en rolle som innsamlingsmyndighet for bærekraftsinformasjon som foreslått av utvalget. De viser samtidig til at Regnskapsregisteret per i dag ikke har en løsning for mottak eller avgivelse i ESEF-formatet, noe som krever endringer som vil medføre kostnader. De forslår videre språklige justeringer i regnskapsloven § 8-2 og forskrift til regnskapsloven § 8-2-1 for å gjøre bestemmelsene teknologinøytrale.

*Brønnøysundregistrene*, *Forbrukertilsynet*, *Advokatforeningen* og *Stiftelsen Miljøfyrtårn* støtter forslaget om å stille lovkrav om at årsberetningen skal gjøres tilgjengelig på foretakets nettsider.

*Nordic Trustee* viser til at det vil ta flere år før ESAP vil være fullt ut operativt, og at det vil forsinke tilgjengeligheten av bærekraftsinformasjon. *Nordic Trustee* mener videre at lignende sentraliserte databaser fra ESMA har vist seg å være lite

brukervennlige, og at datakvaliteten har vært problematisk. Ifølge *Nordic Trustee* synes utvalgets forslag å medføre en asymmetrisk rapporteringsplikt ved at kapitalforvaltere har rapporteringsplikt i henhold til SFDR innen 30. juni, mens norske selskaper har frist til å sende årsregnskap til regnskapsregisteret innen 31. juli, og informasjonen derfor i mange tilfeller ikke vil være tilgjengelig for kapitalforvalterne før deres rapporteringsfrister. På grunn av de ovennevnte utfordringene mener *Nordic Trustee* at det fortsatt vil være behov for private løsninger som raskt kan tilby pålitelig og standardisert bærekraftsinformasjon i samsvar med kapitalforvalternes krav og behov.

*Finans Norge* viser at det i henhold til ESAP skal være innsamlingsmyndigheter som samler informasjon nasjonalt og videregiver denne til ESAP. *Finans Norge* mener at norske myndigheter bør være i forkant av kravene som følger av ESAP, og peker på at Norge er blant de mest digitaliserte økonomiene i verden, med en velfungerende digital infrastruktur for finansiell rapportering fra foretakene. *Finans Norge* mener at man bør bygge videre på denne infrastrukturen, og at f.eks. Brønnøysundregistrene får i oppgave å samle, sammenstille og videreformidle bærekraftsinformasjon fra norske foretak.

*Finansforbundet* viser til at finansnæringen har behov for enkel tilgang til bærekraftsdata, og er positiv til at det utvikles en nasjonal løsning for tilgjengeliggjøring av bærekraftsinformasjon. I påvente av en utvikling av ESAP mener *Finansforbundet* at ordningen bør ligge så tett på europeiske standarder som mulig for å sikre en sømløs implementering av ESAP i Norge.

*Verdipapirfondenes forening (VFF)* mener det er naturlig å vurdere etablering av en nasjonal løsning for sentralisert tilgjengeliggjøring av bærekraftsinformasjon, med henvisning til usikkerheten knyttet til når ESAP vil være operativt. *VFF* mener det er naturlig å bygge videre på Regnskapsregisteret, og at Brønnøysundregistrene, som forvalter dette registeret, eventuelt får oppgaven som innsamlingsmyndighet.

*Regelrådet* anbefaler at norske myndigheter arbeider for at ESAP skal bli en brukervennlig og funksjonell løsning som dekker næringslivets behov.

#### 4.4.5 Departementets vurdering

##### 4.4.5.1 Elektronisk rapporteringsformat

Departementet foreslår i tråd med utvalgets forslag en bestemmelse i regnskapsloven ny § 2-7 om

at foretakene som skal utarbeide bærekraftsrapportering, skal utarbeide årsberetning og konsolidert årsberetning i et elektronisk rapporteringsformat. Som utvalget foreslår departementet en hjemmel for Finansdepartementet til å gi nærmere regler i forskrift om hvilket elektronisk rapporteringsformat som skal benyttes. En løsning der rapporteringsformatet fastsettes i forskrift, legger til rette for at eventuelle fremtidige endringer i hvilket format som skal benyttes, kan gjennomføres raskt. Når lovendringene eventuelt er vedtatt, tar Finansdepartementet sikte på å fastsette forskrift om at foretakene som skal utarbeide bærekraftsrapportering, skal utarbeide årsberetningen i XHTML-formatet og merke bærekraftsrapporteringen i tråd med reglene i ESEF-forordningen.

##### 4.4.5.2 Publisering

Departementet foreslår i tråd med utvalgets forslag endringer i regnskapsloven § 8-1 om offentlighet og § 8-2 om innsending til Regnskapsregisteret for å gjennomføre regnskapsdirektivet artikkel 30 endret nr. 1, revidert artikkel 19a nr. 9 annet ledd (b) og revidert artikkel 29a nr. 8 annet ledd (b) og regnskapsdirektivet artikkel 40d nr. 1.

Departementet deler utvalgets og høringsinstansenes vurdering om at det bør stilles krav om at foretak som er underlagt plikt om bærekraftsrapportering skal gjøre årsberetningen gratis tilgjengelig på foretakets nettside. Departementet legger som utvalget vekt på at et krav om publisering på foretakets nettside vil gjøre årsberetningen og bærekraftsrapporteringen lettere tilgjengelig for interessentene. Det vises til forslaget til regnskapsloven § 8-1 nytt tredje punktum.

Departementet foreslår i likhet med utvalget ikke å benytte adgangen i regnskapsdirektivet til å kreve at en skriftlig versjon av bærekraftsrapporteringen skal legges frem på forespørsel dersom foretaket ikke har nettside. Departementet viser til at bærekraftsrapporteringen i slike tilfeller vil være tilgjengelig i Regnskapsregisteret.

##### 4.4.5.3 Tilgjengeliggjøring

Departementet viser til at det i EU er vedtatt å etablere et felleseuropeisk system for tilgjengeliggjøring av finansielle og ikke-finansielle bedriftsopplysninger (European Single Access Point, ESAP). Etter ESAP-regelverket skal det utpekes en eller flere innsamlingsmyndigheter for en rekke ulike regelverk. Etter departementets vurdering bør det gjøres en helhetlig vurdering av

hvem som skal være innsamlingsmyndighet(er) for ESAP i Norge. Departementet tar sikte på å komme tilbake til Stortinget med nærmere vurderinger av hvem som bør være innsamlingsmyndighet for informasjon som skal gis etter regnskapsdirektivet og regnskapsloven i forbindelse med forslag til gjennomføring av ESAP-regelverket i norsk rett.

## 4.5 Informasjonsplikt for noterte foretak

### 4.5.1 Gjeldende rett

Verdipapirhandelloven §§ 5-4 til 5-10 gir regler om periodisk informasjonsplikt mv. for noterte foretak med Norge som hjemstat. Bestemmelsene gjennomfører direktivforpliktelser, herunder i direktiv 2004/109/EF om harmoniserte rapporteringskrav for utstedere av verdipapirer som er opptatt til notering på et regulert marked (rapporteringsdirektivet).

Det følger av loven § 5-4 annet ledd at Norge er hjemstat for utstedere fra EØS som har forretningskontor her, dersom utstederen

1. har utstedt aksjer, eller
2. har utstedt gjeldsinstrumenter hvis pålydende verdi per enhet er mindre enn 1 000 euro, eller tilsvarende verdi i annen valuta.

Det følger av § 5-4 tredje ledd at Norge er hjemstat for utstedere fra land utenfor EØS som har utstedt omsettelige verdipapirer som nevnt i annet ledd nr. 1 eller 2, dersom verdipapirene er opptatt til handel på norsk regulert marked og utstederen har valgt Norge som hjemstat frem til ny hjemstat er valgt og offentliggjort etter femte og sjette ledd. Det følger av fjerde ledd at Norge også er hjemstat for utstedere som ikke er omfattet av annet og tredje ledd, dersom utstederen har valgt Norge som hjemstat. Slike utstedere må enten ha forretningskontor i Norge eller ha sine omsettelige verdipapirer opptatt til handel på norsk regulert marked. Det følger av niende ledd at §§ 5-5 til 5-10 ikke gjelder for utstedere som bare utsteder gjeldsinstrumenter hvis pålydende er minst 100 000 euro eller tilsvarende beløp i annen valuta, eller for utstedere av verdipapirfondsandeler. Bestemmelsene gjelder heller ikke for stater, regionale eller lokale myndigheter, internasjonale offentlige organer eller organisasjoner som minst en EØS-stat er medlem i, EØS-sentralbanker og Den europeiske sentralbank, samt Det europeiske finansielle stabiliseringsfond og tilsvarende ordninger opprettet for å tilby midlertidig finansiell bistand

til stater som har euro som valuta. Unntakene i niende ledd gjennomfører rapporteringsdirektivet artikkel 8 nr. 1.

Bestemmelsene i verdipapirhandelloven § 5-5 om årsrapport gjennomfører rapporteringsdirektivet artikkel 4. Det følger av § 5-5 første ledd at utstedere av noterte omsettelige verdipapirer med Norge som hjemstat plikter å utarbeide en årsrapport. Årsrapporten skal etter annet ledd omfatte revidert årsregnskap, årsberetning, og en erklæring fra de personene som er ansvarlige hos utstederen om at:

- årsregnskapet, etter deres beste overbevisning, er utarbeidet i samsvar med gjeldende regnskapsstandarder og at opplysningene i regnskapet gir et rettviseende bilde av foretakets og konsernets eiendeler, gjeld, finansielle stilling og resultat som helhet, samt at
- årsberetningen gir en rettviseende oversikt over utviklingen, resultatet og stillingen til foretaket og konsernet, sammen med en beskrivelse av de mest sentrale risiko- og usikkerhetsfaktorer foretakene står overfor.

Etter § 5-5 fjerde ledd skal årsregnskapet revideres i medhold av revisorlovens regler, etter nasjonale regler som gjennomfører artikkel 51 og 51 a i fjerde rådsdirektiv 78/660/EØF om årsregnskapene for visse selskapsformer, eller tilsvarende regler i land utenfor EØS og, dersom det kreves at utstederen utarbeider konsernregnskap, i samsvar med nasjonale regler som gjennomfører artikkel 37 i direktiv 83/349/EØF, eller tilsvarende regler i land utenfor EØS. Revisjonsberetningen, undertegnet av de personene som er ansvarlig for revisjon av regnskapene, skal offentliggjøres i sin helhet sammen med årsrapporten.

Etter sjette ledd skal årsberetningen utarbeides etter regnskapsloven § 3-3a, etter nasjonal lovgivning som gjennomfører artiklene 46 og 46 a i direktiv 78/660/EØF eller tilsvarende regler i land utenfor EØS og, dersom det kreves at utstederen utarbeider konsernregnskap, etter nasjonal lovgivning som gjennomfører artikkel 36 i direktiv 83/349/EØF eller tilsvarende regler i land utenfor EØS.

Kravene om årsrapporter i rapporteringsdirektivet artikkel 4 gjelder også utstedere hjemmehørende i land utenfor EØS som har utstedt verdipapirer notert på et regulert marked i EØS (tredjelandsutstedere). Rapporteringsdirektivet artikkel 23 nr. 1 åpner for at tilsynsmyndigheten i hjemstaten i EØS kan fritta tredjelandsutstedere fra kravene i artikkel 4, under forutsetning av at utstederen er underlagt krav som anses som likeverdige



med direktivkravene. Direktivets artikkel 23 nr. 4 gir EU-kommisjonen hjemmel til å innføre ordninger for å bestemme hvorvidt tredjelandstutstedere er underlagt likeverdige regler (ekvivalensbeslutninger). Etter verdipapirhandelloven § 5-7 kan Finansdepartementet fastsette forskrift for å gjennomføre reglene i direktivet artikkel 23. Slike regler er gitt i verdipapirforskriften § 5-7. Det følger av forskriften § 5-7 første ledd at Finanstilsynet ved enkeltvedtak kan bestemme at tredjelandstutstedere med Norge som hjemstat skal anses for å oppfylle gitte bestemmelser i verdipapirhandelloven § 5-5.

#### 4.5.2 Forventet EØS-rett

CSRD endrer flere av bestemmelsene i rapporteringsdirektivet som er gjennomført i verdipapirhandelloven § 5-5 og § 5-7:

- Artikkel 4 nr. 2 bokstav c om erklæringer fra personene som er ansvarlige hos utstederen endres ved at det også stilles krav om at det, der det er relevant, skal gis en erklæring om at årsberetningen er utarbeidet i samsvar med de europeiske standardene for bærekraftsrapportering (ESRS) som fastsettes i medhold av regnskapsdirektivet artikkel 29b og de nærmere reglene som fastsettes i medhold av taksonomiforordningen artikkel 8 nr. 4.
- I artikkel 4 nr. 5 om årsberetning erstattes henvisningene til direktiv 78/660/EØF med henvisninger til regnskapsdirektivets bestemmelser om årsberetning, bærekraftsrapportering, erklæring om foretaksstyring og rapportering etter ESEF-formatet. Henvisningene til direktiv 83/349/EØF erstattes med henvisninger til regnskapsdirektivets bestemmelser om konsolidert årsberetning med konsolidert bærekraftsrapportering. Videre endres bestemmelsen ved at det stilles krav om at årsberetningen skal inkludere relevant taksonomiinformasjon. Bestemmelsen endres også slik at det stilles krav om at konsolidert årsberetning skal være i ESEF-formatet og inkludere relevant taksonomiinformasjon.
- Artikkel 23 nr. 4 endres, slik at EU-kommisjonen skal beslutte hvorvidt standarder for bærekraftsrapportering i tredjeland kan anses å være likeverdige med de europeiske standardene. EU-kommisjonen skal fastsette delegerte rettsakter om generelle kriterier for å vurdere likeverdighet. Kriteriene EU-kommisjonen skal benytte i vurderingen skal minst sikre at standardene krever at foretak rapporterer informasjon om miljømessige forhold,

sosiale forhold og styringsmessige forhold, og at standardene følger prinsippet om dobbel vesentlighet.

Kravene i endret artikkel 4 nr. 2 bokstav c og nr. 5 skal også gjelde tredjelandstutstedere, jf. fortalen til CSRD avsnitt 23:

« [...] In order to ensure that undertakings whose securities are admitted to trading on a regulated market in the Union, including third-country issuers, fall under the same sustainability reporting requirements, Directive 2004/109/EC should contain the necessary cross-references to any requirement on sustainability reporting in the annual financial report.»

CSRD endrer også rapporteringsdirektivet på andre områder:

- I artikkel 2 nr. 1 ny bokstav r defineres bærekraftsrapportering med en henvisning til den nye definisjonen i regnskapsdirektivet artikkel 2 nr. 18.
- Etter rapporteringsdirektivet ny artikkel 28d skal ESMA fastsette retningslinjer for nasjonale tilsynsmyndigheters tilsyn med bærekraftsrapportering.

#### 4.5.3 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår endringer i verdipapirhandelloven § 5-5 for å gjennomføre endringene i rapporteringsdirektivet artikkel 4. Utvalget foreslår også enkelte andre endringer i verdipapirhandelloven § 5-5 for å sikre bedre samsvar med direktivbestemmelsene som lovbestemmelsene gjennomfører, for å gjøre bestemmelsene mer tilgjengelige og for å sikre samsvar med begrepsbruk i annet regelverk. Etter utvalgets vurdering er det ikke nødvendig med nasjonale bestemmelser for å gjennomføre endringene i rapporteringsdirektivet artikkel 2 nr. 1 og ny artikkel 28d, men utvalget peker på at det vil være nødvendig å endre verdipapirforskriften § 5-7 som følge av forslagene til endringer i verdipapirhandelloven § 5-5 og endringene i rapporteringsdirektivet artikkel 23.

Det vises til utvalgets vurderinger i NOU 2023: 15 punkt 4.6.3.

#### 4.5.4 Høringsinstansenes syn

*Deloitte og Revisorforeningen* mener det er uklart om tredjelandstutstederne etter forslaget vil få plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering i henhold til ESRS, og at det derfor er behov for en klar-

gjøring. *EY* mener også det er uklart om tredjelandsutstedere som har Norge som hjemstat etter verdipapirhandelloven § 5-4, får samme plikt som norske utstedere til å utarbeide bærekraftsrapportering etter forslaget. *EY* mener de samme rapporteringskravene bør gjelde for alle foretak notert i Norge, uavhengig av hjemstat, fordi brukerne av rapporteringen har samme informasjonsbehov uavhengig av hvor utstederne er hjemmehørende og en eventuell forskjell kan ha konkurransevridende effekt.

*Deloitte og Revisorforeningen* mener det er viktig at EU-kommisjonens beslutninger om likeverdige rapporteringsrammeverk gjennomføres samtidig i Norge som i EU, jf. verdipapirhandelloven § 5-7 som gir hjemmel for å fastsette likeverdighetsbeslutningene som forskrift.

#### 4.5.5 Departementets vurdering

Etter departementets vurdering tilsier hensynet til investorenes informasjonsbehov og like konkurranseforhold at rapporteringskravene som følger av verdipapirhandelloven, bør være de samme for alle foretak som har utstedt verdipapirer som er notert på regulert marked i Norge, uavhengig av hvor utstederen er hjemmehørende og utsteders foretaksform. Departementet viser til at kravene i verdipapirhandelloven § 5-5 om årsrapport, og direktivbestemmelsen i rapporteringsdirektivet artikkel 4 som lovbestemmelsen gjennomfører, også gjelder utstedere fra utenfor EØS (tredjelandsutstedere). Endringene i rapporteringsdirektivet som følger av CSRD, innebærer etter departementets vurdering derfor at kravene til bærekraftsrapportering i årsrapportene også skal gjelde for tredjelandsutstedere, på lik linje med utstedere hjemmehørende i EØS.

Departementet viser til at kravene til årsrapport i rapporteringsdirektivet som utgangspunkt gjelder uavhengig av utsteders foretaksform. Departementet legger til grunn at kravene til å utarbeide bærekraftsrapportering skal gjelde også for utstedere som har en foretaksform som ikke er omfattet av kravene i regnskapsdirektivet, se nærmere omtale i punkt 5.3.2.3. Kravene til bærekraftsrapportering må etter departementets vurdering derfor gjøres gjeldende for utstedere med Norge som hjemstat, uavhengig av foretaksform, men likevel ikke for utstedere som skal unntas kravene i verdipapirhandelloven § 5-5 etter § 5-4 niende ledd, jf. rapporteringsdirektivet artikkel 8 nr. 1.

Departementet foreslår i likhet med utvalget endringer i verdipapirhandelloven § 5-5 for å gjen-

nomføre endringene i rapporteringsdirektivet artikkel 4. Forslaget innebærer at utstedere med Norge som hjemstat skal utarbeide årsberetningen i samsvar med regnskapslovens bestemmelser eller lovgivningen i en EØS-stat, herunder reglene om bærekraftsrapportering, uavhengig av hvor utstederen er hjemmehørende. Følgelig skal bærekraftsrapporteringen, som skal inngå i årsberetningen og årsrapporten, utarbeides i tråd med de europeiske standardene for bærekraftsrapportering (ESRS). Kravene om å inkludere bærekraftsrapportering i årsrapporten skal fases inn i samme takt som kravene til bærekraftsrapportering i regnskapsloven, se nærmere omtale i punkt 5.3.5.2:

- Fra regnskapsåret 2024: Store foretak med over 500 ansatte
- Fra regnskapsåret 2025: Store foretak
- Fra regnskapsåret 2026: Små og mellomstore foretak

Departementet viser til at rapporteringsdirektivet artikkel 23 nr. 4 endres slik at EU-kommisjonen skal beslutte hvorvidt standarder for bærekraftsrapportering i tredjeland kan anses å være likeverdige med de europeiske standardene. Rapporteringsdirektivet artikkel 23 er gjennomført i verdipapirforskriften § 5-7, som bl.a. fastsetter at Finanstilsynet ved enkeltvedtak kan bestemme at tredjelandsutstedere med Norge som hjemstat skal anses for å oppfylle gitte bestemmelser i verdipapirhandelloven § 5-5. Forutsatt vedtakelse av de foreslåtte endringene i verdipapirhandelloven, tar departementet sikte på å gjøre de nødvendige endringene i forskriften for å hensynta at EU-kommisjonen kan beslutte hvorvidt standarder for bærekraftsrapportering i tredjeland kan anses å være likeverdige med de europeiske standardene. Departementet deler høringsinstansenes vurdering om at EU-kommisjonens beslutninger om likeverdige rapporteringsrammeverk bør gjennomføres i Norge samtidig som i EU.

Departementet deler utvalgets vurdering om at det bør gjøres endringer i verdipapirhandelloven § 5-5 for å sikre bedre samsvar med direktivbestemmelsene som lovbestemmelsene gjennomfører, for å gjøre bestemmelsene mer tilgjengelige og for å sikre samsvar med begrepsbruk i annet regelverk.

Det vises til forslaget til endringer i verdipapirhandelloven § 5-5.

Departementet mener i likhet med utvalget at det ikke er nødvendig med nasjonale bestemmelser for å gjennomføre endringene i rapporteringsdirektivet artikkel 2 nr. 1 og ny artikkel 28d.

Departementet viser for øvrig til at det følger av verdipapirhandeloven § 19-1 annet ledd at Finanstilsynet fører kontroll med at bl.a. årsberetning fra utstedere av omsettelige verdipapirer som er eller søkes tatt opp til handel på regulert marked i EØS og som har Norge som hjemstat, er i samsvar med lov eller forskrifter. Nærmere regler om Finanstilsynets kontroll med finansiell rapportering fra utstedere som er eller søkes notert på regulert marked fremkommer av verdipapirforskriften kapittel 17 II. Det følger av forskriften § 17-3 første ledd punkt a at forskriftsbestemmelsene om kontroll også gjelder årsberetningen, hvor bærekraftsrapporteringen etter forslaget skal inngå. Departementet legger til grunn at bærekraftsrapportering er å anse som finansiell rapportering etter forskriften, og at det i utgangspunktet ikke er behov for lov- eller forskriftsendringer for at Finanstilsynet skal kunne føre kontroll med noterte foretaks bærekraftsrapportering. Departementet vil vurdere endringer i verdipapirforskriften § 17-8 for å klargjøre at bestemmelsen også omfatter bærekraftsrapportering.

## 4.6 Plikt til å utarbeide årsberetning

### 4.6.1 Bakgrunn

Fra og med regnskapsåret 2017 har små foretak ikke hatt plikt til å utarbeide årsberetning, jf. regnskapsloven § 3-1 annet ledd. I forbindelse med høring av Finansdepartementets forslag om å øke terskelverdiene for små foretak i regnskapsloven, se nærmere omtale i punkt 5.1.5, ba departementet om høringsinstansenes synspunkter på om det bør gjøres endringer i virkeområdet for plikten til å utarbeide årsberetning i lys av endringene i terskelverdiene for små foretak.

### 4.6.2 Høringsinstansenes syn

*Likestilling- og diskrimineringsombudet* viser til at alle norske private virksomheter med over 50 ansatte etter likestillings- og diskrimineringsloven § 26 a er forpliktet til å gi sin likestillingsredegjørelse i årsberetning eller et annet offentlig dokument. For foretak som er omfattet av denne plikten, men som er små foretak, er det ifølge ombudet uklart hvor likestillingsredegjørelsen skal publiseres. Dersom tersklene for salgsinntekt og balanseinntekt økes som foreslått, vil det være enda flere virksomheter som faller i denne kategorien, og ombudet mener det må utredes nærmere hvordan samordningen mellom disse bestemmelsene skal gjennomføres.

*Skattedirektoratet* mener det kan vurderes om det bør gjøres endringer i plikten til å utarbeide årsberetning, eksempelvis ved at bare mikroforetak unntas plikt om å utarbeide årsberetning. Direktoratet viser i den forbindelse til at informasjon som fremkommer i årsberetningen kan være av interesse for Skatteetaten i vurderingen av om styreleder eller daglig leder har opptrådt aktsomt i henhold til aksjeloven § 17-1.

*BDO, KPMG, Regnskap Norge og Revisorforeningen* mener at det ikke bør gjøres endringer i plikten om å utarbeide årsberetning. BDO mener at en særskilt grense for årsberetning ikke vil være en god løsning, og viser til at det er krevende nok å holde oversikt over hvilke regler som gjelder for ulike kategorier foretak, og innføring av egne terskler for visse plikter innenfor disse kategoriene vil komplisere regelverket ytterligere. *KPMG* mener det ikke er ønskelig med et komplisert regelverk med ulike regler for ulike små foretak, og at plikten om å utarbeide årsberetning etter regnskapsloven må gjelde ingen eller alle små foretak. Etter *KPMG*s vurdering vil en gjeninnføring av et krav om årsberetning for alle små foretak medføre en ikke ubetydelig kostnad, som vil overstige nytteverdien. *KPMG* mener at departementet bør oppfordre Norsk Regnskapsstiftelse (eller en ev. ny standardsetter) til å vurdere å gi anbefalinger i NRS 16 Årsberetning om at enkelte selskaper bør utarbeide årsberetning. Etter *Revisorforeningens* syn er det ikke hensiktsmessig å gjeninnføre et krav til årsberetning for små foretak uten å ha utredet om kravene kan utformes på en måte som gjør at det fungerer mer etter hensikten. *Revisorforeningen* fraråder å innføre enda en størrelseskategori for å hindre at flere foretak mister plikten til å utarbeide årsberetning.

*NHO* uttaler seg ikke om spørsmålet om det bør gjøres endringer i plikten til å utarbeide årsberetning, men peker på at det blir flere og flere terskler for bedriftene å forholde seg til, med henvisning til åpenhetsloven, likestillings- og diskrimineringsloven og nye regler om kjønnsbalanse i styrer.

*KPMG* viser til at enkelte har argumentert for at regnskapsloven § 7-1 annet ledd ikke bør gjelde for små foretak som følge av at det ikke er tillatt å pålegge små foretak flere notekrav enn de som er spesifisert i regnskapsdirektivet. *KPMG* anmoder departementet om å uttale seg om bestemmelsen, herunder dens virkeområde, hvordan den skal tolkes, og terskel for anvendelse.

### 4.6.3 Departementets vurdering

Departementet viser til at regnskapsdirektivet ikke er til hinder for å pålegge små foretak å utarbeide årsberetning, jf. direktivet artikkel 19 nr. 3. Beregninger utført av SSB for departementet, indikerer at endringene i terskelverdiene for små foretak innebærer at om lag 3 000 flere norske foretak vil unntas fra plikten til å utarbeide årsberetning enn i dag. Endringene i terskelverdiene er nærmere omtalt i punkt 5.1.6.

Departementet slutter seg til høringsinstansenes vurderinger om at det ikke bør gjøres endringer i plikten til å utarbeide årsberetning. I vurderingen legger departementet særlig vekt på

hensynet til kostnadene for de aktuelle foretakene. Departementet viser også til at enkelte foretak som defineres som små vil være pålagt å utarbeide årsberetning gjennom annet regelverk. Etter departementets vurdering vil det være uforholdsmessig å pålegge alle små foretak som ikke er mikroforetak plikt til å utarbeide årsberetning, og det synes også lite hensiktsmessig å innføre ytterligere størrelseskategorier i regnskapsloven for å avgrense plikten.

Departementet ser ikke det naturlig å omtale regnskapsloven § 7-1 annet ledd i denne proposisjonen, men vil gi veiledning om bestemmelsen på egnet måte.

## 5 Virkeområde og definisjoner

### 5.1 Kategorier av foretak og konsern etter størrelse

#### 5.1.1 Innledning

Om og når et foretak omfattes av de nye direktivkravene til bærekraftsrapportering, avhenger av foretakets størrelse, selskapsform og virksomhet, og om foretaket har utstedt verdipapirer som handles på et regulert marked. For å gjennomføre de nye direktivreglene er det derfor nødvendig med regler i norsk rett om kategorisering av foretak.

#### 5.1.2 Gjeldende rett

Regnskapsloven definerer i dag små og store foretak, men det er bare definisjonen av små foretak som er direkte knyttet til foretakets størrelse. Som små foretak regnes etter regnskapsloven § 1-6 første ledd regnskapspliktige som ikke er store foretak etter § 1-5 og som på balansedagen ikke overskrider to av disse grensene:

1. salgsinntekt: 70 millioner kroner
2. balansesum: 35 millioner kroner
3. gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 50 årsverk.

Definisjonen av små foretak i regnskapsloven gjennomfører den gjeldende EØS-definisjonen av små foretak i regnskapsdirektivet artikkel 3 nr. 2. Terskelverdiene for salgsinntekt (nettoomsætning) og balansesum i direktivbestemmelsen er endret ved kommisjonsdirektiv (EU) 2023/2775, se nærmere omtale i punkt 5.1.3.3.

Det følger av § 1-6 annet ledd at regnskapspliktige som ikke er omfattet av første ledd, men som var omfattet av første ledd på foregående balansedag, likevel regnes som små foretak. Regnskapspliktige som er over størrelsesgrensen etter tallene i årsregnskapet, men som var under størrelsesgrensen i det foregående årsregnskapet, skal derfor fortsatt regnes som små foretak. Tilsvarende følger det av § 1-6 tredje ledd at regnskapspliktige som er omfattet av første ledd, men som ikke var omfattet av første eller annet ledd på

foregående balansedag, likevel ikke regnes som små foretak. Det betyr at regnskapspliktige som er under størrelsesgrensen etter tallene i årsregnskapet, ikke regnes som små foretak hvis de var over størrelsesgrensen i det foregående årsregnskapet og heller ikke var regnet som små foretak etter annet ledd i det foregående årsregnskapet. Annet og tredje ledd gjennomfører regnskapsdirektivet artikkel 3 nr. 10 om forsinket overgang mellom foretakskategoriene.

Det følger av § 1-6 fjerde ledd at morselskaper bare regnes som små foretak dersom vilkårene i § 1-6 første til tredje ledd er oppfylt for konsernet sett som en enhet. Bestemmelsen gjennomfører definisjonen av små konsern i regnskapsdirektivet artikkel 3 nr. 5 og benytter opsjonen i regnskapsdirektivet artikkel 3 nr. 12 om at medlemsstatene kan kreve at morforetak beregner sine terskler på konsolidert grunnlag og ikke på individuelt grunnlag. Finansdepartementet har med hjemmel i § 1-6 femte ledd gitt forskrifter om føring av virkning av prinsippendringer og sammenligningstall ved overgang fra kategorien små foretak til øvrige foretak.

Regnskapsdirektivet gjeldende artikkel 2 nr. 5 definerer salgsinntekt («nettoomsætning») som det beløpet som framkommer ved salg av varer og tjenester med fradrag av salgsrabatter, merverdiavgift og andre avgifter som er direkte knyttet til omsetningen. Det følger av regnskapsloven §§ 6-1 annet ledd og 6-1a annet ledd at salgsinntekt ikke skal omfatte skatter og avgifter direkte knyttet til salget.

Store foretak er definert i regnskapsloven § 1-5. Som store foretak regnes:

1. allmennaksjeselskaper,
2. regnskapspliktige hvis aksjer, andeler, grunnfondsbevis eller obligasjoner noteres på børs, autorisert markedsplass eller tilsvarende regulert marked i utlandet, eller
3. andre regnskapspliktige dersom det er fastsatt i forskrift gitt av departementet.

Det er ikke gitt forskrifter i medhold av § 1-5 nr. 3 som definerer andre foretak som store foretak. Det følger imidlertid av årsregnskapsforskriften

for banker mv. § 1-1 annet ledd at foretakene som omfattes av forskriften skal følge regnskapslovens regler for store foretak. Forskriften gjelder bl.a. banker, kredittforetak og finansieringsforetak.

Regnskapslovens definisjon av store foretak samsvarer ikke med definisjonen av store foretak i regnskapsdirektivet artikkel 3 nr. 4. Definisjonen av store foretak i regnskapsloven ligger nærmere definisjonen av foretak av allmenn interesse i regnskapsdirektivet artikkel 2 nr. 1. Direktivet definerer mikroforetak, mellomstore og store foretak på samme måte som små foretak, etter størrelsesgrenser for salgsinntekt, balansesum og antall ansatte. Mellomstore foretak og mikroforetak er ikke definert i regnskapsloven.

### 5.1.3 Forventet EØS-rett

#### 5.1.3.1 Regnskapsdirektivet

Størrelsesdefinisjoner av foretak følger av regnskapsdirektivet artikkel 3 nr. 1 til 4. Foretak kategoriseres i direktivbestemmelsene etter størrelsesgrenser for salgsinntekt, balansesum og antall ansatte. Det er i utgangspunktet ikke adgang til å sette terskelverdiene lavere eller høyere enn i direktivet, men for definisjonen av små foretak er det etter artikkel 3 nr. 2 åpnet for å sette terskelverdiene for balansesum og omsetning 50 pst. høyere enn utgangspunktet i direktivet.

Definisjoner av små, mellomstore og store konsern følger av regnskapsdirektivet artikkel 3 nr. 5 til 7. Konsern kategoriseres på samme måte som foretak, etter størrelsesgrenser for salgsinntekt, balansesum og antall ansatte. Størrelsesgrensene for de ulike kategoriene konsern tilsvare grensene for de tilsvarende kategoriene av foretak. Medlemsstatene skal etter artikkel 3 nr. 8 tillate at det ved beregning av konserngrensene i nr. 5–7 ikke foretas motregning etter artikkel 24 nr. 3 om fradrag for minoritetens andel av egenkapitalen, eller eliminering i henhold til artikkel 24 nr. 7 om virkningen av konserninterne transaksjoner. I slike tilfeller skal kriteriene for den samlede balansen og nettoomsetningen økes med 20 pst. Medlemsstatene kan etter artikkel 3 nr. 12 kreve at morforetak beregner sine terskler på konsolidert grunnlag snarere enn på individuelt grunnlag. Medlemsstatene kan etter samme bestemmelse kreve at tilknyttede foretak beregner sine terskler på konsolidert eller samlet grunnlag når slike foretak er stiftet utelukkende for å unngå rapportering av visse opplysninger.

Det følger av artikkel 3 nr. 9 første ledd at medlemsstater som ikke har innført euro som

valuta, skal benytte den offisielle valutakursen på tidspunktet direktivet som fastsetter terskelverdiene trådte i kraft til å fastsette terskelverdiene i nasjonal valuta. Beløpene i euro skal for Norges vedkommende konverteres til vekslingskursen som ble publisert av Norges Bank på datoen for ikrafttredelse av direktivet hvor terskelverdien ble fastsatt. Vekslingskursen som ble publisert av Norges Bank 19. juli 2013, da regnskapsdirektivet trådte i kraft, var 7,856. Ved konvertering av terskelverdiene for mikroforetak, mellomstore foretak og store foretak i euro til nasjonal valuta er det etter artikkel 3 nr. 9 annet ledd adgang til å justere beløpene opp eller ned med inntil 5 pst. for å få runde beløp.

Ved beregning av tersklene i artikkel 3 kan medlemsstatene etter artikkel 3 nr. 12 kreve at inntekter fra andre kilder regnes med for foretak som salgsinntekt («nettoomsetning») ikke er relevant for. Balansesummen angitt i artikkel 3 skal etter artikkel 3 nr. 11 være den samlede verdien av eiendeler i A til E under «eiendeler» i oppstillingsplanen fastsatt i vedlegg III eller av eiendeler i A til E i oppstillingsplanen fastsatt i vedlegg IV til direktivet.

#### 5.1.3.2 CSRD

Definisjonene av foretak etter størrelse endres ikke med CSRD, men definisjonen av nettoomsetning i artikkel 2 nr. 5 endres ved at det legges til at:

- for forsikringsforetak skal nettoomsetning defineres i samsvar med forsikringsregnskapsdirektivet artikkel 25 og artikkel 66 nr. 2
- for kredittinstitusjoner skal nettoomsetning defineres i samsvar med bankregnskapsdirektivet artikkel 43 nr. 2 bokstav c
- for foretak etablert i tredjeland, jf. regnskapsdirektivet ny artikkel 40a nr. 1, betyr nettoomsetning inntektene slik de er definert av de regnskapsreglene som årsregnskapet er utarbeidet etter.

#### 5.1.3.3 Kommisjonsdirektiv som endrer størrelsesgrensene i regnskapsdirektivet

Etter regnskapsdirektivet artikkel 3 nr. 13 skal EU-kommisjonen, for å ta hensyn til inflasjon, minst hvert femte år vurdere, og når det er hensiktsmessig endre, terskelverdiene i artikkel 3 nr. 1 til 7 gjennom delegerte rettsakter. EU-kommisjonen fastsatte 17. oktober 2023 et kommisjonsdirektiv som endrer terskelverdiene, se tabell 5.1. Direktivendringene trådte i kraft i EU 24. desem-

Tabell 5.1 Endringer i størrelseskategorier i regnskapsdirektivet fra regnskapsåret 2024

	<i>Regnskapsdirektivet (2013)</i>	<i>Kommisjonsdirektiv (EU) 2023/2775</i>
<i>Mikroforetak</i> Ikke over mer enn én terskel.	Balansesum: 350 000 euro Nettoomsætning: 700 000 euro Antall ansatte: 10	Balansesum: 450 000 euro Nettoomsætning: 900 000 euro
<i>Små foretak og konsern.</i> Ikke over mer enn én terskel.	Balansesum: 4–6 mill. euro Nettoomsætning: 8–12 mill. euro Antall ansatte: 50	Balansesum: 5–7,5 mill. euro Nettoomsætning: 10–15 mill. euro
<i>Mellomstore foretak og konsern.</i> Ikke over mer enn én terskel. <i>Store foretak og konsern.</i> Over minst to terskler.	Balansesum: 20 mill. euro Nettoomsætning: 40 mill. euro Antall ansatte: 250	Balansesum: 25 mill. euro Nettoomsætning: 50 mill. euro

ber 2023. Medlemsstatene skal gjennomføre direktivendringene i nasjonal rett senest 12 måneder etter at kommisjonsdirektivet trer i kraft. Medlemsstatene skal gi endringene virkning for regnskapsår som starter 1. januar 2024 eller senere, men kommisjonsdirektivet åpner for at endringene kan gjøres gjeldende for regnskapsåret 2023.

#### 5.1.4 Utvalgets forslag

Utvalget viser til at det har vurdert om størrelsesgrensene i direktivet kun bør reguleres gjennom egne bestemmelser om virkeområdet for de nye kravene til bærekraftsrapportering, men at det etter utvalgets vurdering er klart mer hensiktsmessig å følge systemet med størrelseskategorier i regnskapsdirektivet. Utvalget foreslår derfor en ny bestemmelse i regnskapsloven om kategorier av foretak og konsern etter størrelse i samsvar med regnskapsdirektivet artikkel 3, hvor kronebeløpene er konvertert fra euro og rundet av i samsvar med regnskapsdirektivet artikkel 3 nr. 9 og EØS-komiteens beslutning nr. 293/2015.

For å gjennomføre regnskapsdirektivet artikkel 3 nr. 8, foreslår utvalget at i konsern skal grensene for de tre vilkårene beregnes enten for konsernet sett som en enhet (konsolidert grunnlag), eller samlet for konsernet uten noen form for eliminering av konserninterne transaksjoner og mellomværende. Hvis beregningen gjøres samlet for konsernet uten elimineringer, skal grensene for balansesum og salgsinntekter økes med 20 prosent. Utvalget foreslår å videreføre kravet i regnskapsloven § 1-6 fjerde ledd om at morselskaper bare regnes som små foretak dersom vilkårene er oppfylt for konsernet sett som en enhet, og fore-

slår at dette også skal gjelde for kategorien mellomstore foretak.

Utvalget foreslår, i tråd med gjeldende definisjon av små foretak i regnskapsloven, at gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret angis i årsverk. Utvalget foreslår videre en bestemmelse om forsinket overgang mellom foretakskategoriene i samsvar med regnskapsdirektivet artikkel 3 nr. 10, og å presisere at balansesummen er summen av alle eiendelspostene i tråd med regnskapsdirektivet artikkel 3 nr. 11. Utvalget foreslår å benytte medlemsstatsoppsjonen i artikkel 3 nr. 12 til å kreve at foretak der salgsinntekter ikke er relevant skal anse inntekter fra andre kilder som salgsinntekt når det vurderer om terskelverdiene for salgsinntekt er overskredet.

For å gjennomføre de særskilte definisjonene av salgsinntekt for forsikringsforetak, kredittinstitusjoner (banker og kredittforetak) og foretak etablert i tredjeland i regnskapsdirektivet artikkel 2 nr. 5, foreslår utvalget en hjemmel for Finansdepartementet til å fastsette forskriftsregler om beregningen av vilkårene for balansesum og salgsinntekter for enkelte regnskapspliktige, og en bestemmelse om at for tredjelandsforetak menes «salgsinntekt» inntektene slik de er definert av de regnskapsreglene som foretakets årsregnskap er utarbeidet etter.

Det vises til utvalgets vurderinger i NOU 2023: 15 punkt 3.1.4.

#### 5.1.5 Departementets høringsutkast

Finansdepartementet sendte 18. oktober 2023 på høring utkast til endringer i regnskapsloven for å gjennomføre kommisjonsdirektiv (EU) 2023/2775 med frist 29. november 2023. Departementets

Tabell 5.2 Finansdepartementets utkast til kategorisering av foretak etter størrelse

	2023-kroner	Avrundet beløp	Avrunding
<i>Mikroforetak.</i>	Balansesum: 5,175 mill. kr Nettoomsætning: 10,35 mill. kr	Balansesum: 5 mill. kr Nettoomsætning: 10 mill. kr	- 3,5 pst.
<i>Små foretak og konsern</i>	Balansesum: 57,5–86,25 mill. kr Nettoomsætning: 115–172,5 mill. kr	Balansesum: 60 mill. kr Nettoomsætning: 120 mill. kr	+ 4,3 pst.
<i>Mellomstore foretak og konsern/Store foretak og konsern</i>	Balansesum: 287,5 mill. kr Nettoomsætning: 575 mill. kr	Balansesum: 275 mill. kr Nettoomsætning: 550 mill. kr	- 4,5 pst.

utkast til endringer tok utgangspunkt i Verdipapirlovutvalgets forslag til kategorisering av foretak i regnskapsloven i NOU 2023: 15, se nærmere omtale i punkt 5.1.4.

I høringsnotatet viste departementet til at endringer i vekslingskursen mellom euro og kroner siden regnskapsdirektivet trådte i kraft i 2013 medfører at økningen i terskelverdiene blir betydelig større i Norge enn i land som benytter euro. Departementet viste videre til at terskelverdien for små foretak i regnskapsloven i dag ligger i det nedre sjiktet av terskelverdiene som tillates etter gjeldende EØS-regler i regnskapsdirektivet. Departementets foreløpige vurdering var derfor at terskelverdiene for små foretak burde settes til minimumsverdiene i kommisjonsdirektivet, men likevel justeres noe opp for å få runde beløp, og slik at 2:1-forholdet mellom nettoomsætning og balansesum i direktivet beholdes i den norske lovbestemmelsen, se tabell 5.2. I utkastet tok departementet utgangspunkt i vekslingskursen 10. oktober 2023, som var 11,4965. Departementets utkast innebar en økning på om lag 71 pst. sammenlignet med gjeldende terskelverdier i regnskapsloven § 1-6.

Terskelverdiene i de øvrige direktivdefinisjonene av foretak og konsern kan etter direktivet artikkel 3 nr. 9 justeres opp eller ned med inntil 5 pst. for å få runde beløp. Departementets foreløpige vurdering i høringsnotatet var at terskelverdiene burde justeres ned for å få runde beløp, og at 2:1-forholdet mellom nettoomsætning og balansesum i direktivdefinisjonene burde beholdes i de norske lovbestemmelsene, se tabell 5.2.

## 5.1.6 Høringsinstansenes syn

### 5.1.6.1 Utvalgets forslag

*Deloitte, Forening for finansfag Norge, Hovedorganisasjonen Virke, KPMG, Rederiforbundet og Revisorforeningen* støtter forslaget om å gjennomføre regnskapsdirektivets system med størrelseskategorier for foretak og konserner.

*Deloitte og Revisorforeningen* mener bestemmelsen om salgsinntekter fra andre kilder bør formuleres i tråd med regnskapsstandarden NRS 8 «God regnskapsskikk for små foretak».

*Ernst & Young (EY)* mener det bør klargjøres at mikroforetak for regnskapsformål inngår i kategorien små foretak. Uten en slik presisering er det ifølge *EY* uklart om mikroforetak kan anvende de samme forenklingsreglene som små foretak. *EY* mener videre at det ikke er tatt tilstrekkelig høyde for de nye størrelseskategoriene av konsern i øvrige deler av utvalgets forslag. Etter *EY*'s vurdering kan det løses ved at det presiseres at pliktene for konsern er sammenfallende med pliktene for foretak i de ulike kategoriene.

*NHO* viser til at de foreslåtte størrelseskategoriene i hovedsak er negativt avgrenset, med angivelse av hvilke terskler som ikke skal være overskredet for å falle inn under en av kategoriene. *NHO* mener det vil være mer pedagogisk med positive avgrensninger, der det angis hvilke terskler som må være overskredet for at et foretak skal være omfattet av definisjonene.

*Norges handelshøyskole (NHH)* har ikke innvendinger til at størrelseskategoriene endres i samsvar med direktivdefinisjonene i EU, men oppfordrer til avrundinger ved omregninger fra EUR til NOK, og spesielt unngå bruk av desimaltall som foreslått i tersklene for mikroforetak. *NHH* og *Universitetet i Sørøst-Norge (USN)* mener beløpsgrensene bør fremgå samlet for selskap og



konsern for å unngå gjentakelse av samme tekst og beløpsoppstillinger i lovbestemmelsene.

*USN* støtter forslaget om å definere mellomstore foretak i regnskapsloven, men mener det kan gjøres enklere ved å definere at mellomstore foretak er foretak som ikke faller inn under de øvrige kategoriene. Dersom mikroforetak innføres som egen størrelseskategori, mener *USN* at det bør vurderes om størrelseskategorien bør benyttes til å kunne innføre forenklinger. *USN* viser til at utvalget foreslår å videreføre den norske løsningen hvor «antall ansatte» forstås som «antall årsverk». *USN* setter spørsmålsteget ved om denne tolkningen er i samsvar med EØS-reglene, ettersom det skal mer til før foretak overstiger terskelverdiene og dermed omfattes av mer omfattende rapporteringskrav.

*SMB Norge* er positiv til å kategorisere foretak etter størrelse i regnskapsloven i samsvar med regnskapsdirektivet, og mener kategoriene bør brukes til å tilpasse krav og reguleringer.

#### 5.1.6.2 Departementets høringsutkast

*Næringslivets Hovedorganisasjon* (NHO) legger til grunn at terskelverdiene endres i samsvar med endringsdirektivet, og er enig i departementets tilnærming til avrundning.

*BDO*, *KPMG*, *Norges Bondelag* og *Revisorforeningen* støtter at terskelverdiene endres i tråd med departementets utkast. *KPMG* mener at departementet bør vurdere å øke terskelverdiene for små foretak, også dersom kommisjonsdirektivet som endrer størrelsesgrensene i regnskapsdirektivet ikke trer i kraft, og viser til at manglende inflasjonsjustering har medført en stadig skjerpelse av kravene for små foretak. *KPMG* viser samtidig til at økningen i terskelverdiene for små foretak blir betydelig som følge av svak kronkurs, og at endringen trolig vil medføre en vesentlig økning i antall foretak som kan bruke forenklingsreglene for små foretak. Etter *KPMG*s oppfatning kan det være uheldig for regnskapsbrukerne at mange selskaper som er betydelige i norsk målestokk, vil bli små foretak etter de nye terskelverdiene, med henvisning til at regnskapsbrukernes informasjonsbehov ofte ikke blir dekket dersom minimumsreglene for små foretak legges til grunn. *KPMG* støtter derfor forslaget i høringsnotatet om å sette terskelverdiene i det nedre sjiktet av intervallet som direktivet åpner for.

*BDO*, *KPMG* og *Revisorforeningen* peker på at enkelte foretak vil falle ut av kategorien små foretak og ikke lenger kan bruke forenklingsreglene

for små foretak i årsregnskapet for 2023. Ettersom terskelverdiene for små foretak øker betydelig, vil de fleste av disse foretakene igjen bli små foretak når de nye terskelverdiene innføres. Dersom nye terskelverdier gis virkning for regnskapsår som starter 1. januar 2024 eller senere, mener *BDO* og *KPMG* at det bør gis overgangsregler for foretakene som faller ut av kategorien små foretak i 2023 etter gamle terskelverdier, men som igjen er små foretak i regnskapsåret 2024 etter de nye terskelverdiene. Etter *Revisorforeningens* syn bør overgangsvirkningen unngås ved at de nye grensene for små foretak gjøres gjeldende fra regnskapsåret 2023, gjennom lovendringer eller en midlertidig forskriftshjemmel. *PwC* mener det bør klargjøres hvordan reglene om forsinket overgang mellom størrelseskategorier i regnskapsloven nåværende § 1-6 skal forstås når terskelverdiene endres.

*Skattedirektoratet* peker på at økningen i terskelverdiene for små foretak vil kunne medføre redusert tilgang på informasjon fra de regnskapspliktige for brukerne av regnskapsinformasjonen, herunder Skatteetaten.

*Regelrådet*, *Ernst & Young* og *Regnskap Norge* og mener at departementet i høringsnotatet burde ha drøftet åpningen for å øke terskelverdiene for små foretak med inntil 50 pst. *Regnskap Norge* mener det er naturlig å ta utgangspunkt i øvre grenser for terskelverdier ut fra et ønske om forenkling og reduserte kostnader for foretakene. *Fiken AS* mener de nye terskelverdiene for mikroforetak bør brukes til forenklingstiltak for næringslivet.

*Professor John Christian Langli* anmoder departementet om å vurdere om de eksisterende forenklingsreglene for små foretak i regnskapsloven er hensiktsmessige og formålstjenlige, med henvisning til at den nye gruppen med foretak som vil bli inkludert i kategorien små foretak er vesentlig større enn de som er små med de eksisterende grenseverdiene. Videre mener *Langli* at det bør vurderes å differensiere forenklingsreglene i regnskapsloven ved at loven at det skilles mellom små foretak og mikroforetak.

### 5.1.7 Departementets vurdering

#### 5.1.7.1 Kategorier av foretak og konsern etter størrelse

Departementet deler utvalgets vurdering om at det er mer hensiktsmessig å innføre regnskapsdirektivets system med størrelseskategorier, enn å regulere virkeområdet for krav til bærekrafts-

rapportering gjennom egne bestemmelser. Departementet foreslår derfor å innføre definisjoner av mikroforetak, små foretak, mellomstore foretak og store foretak i tråd med kategoriseringen av foretak etter størrelse i regnskapsdirektivet artikkel 3 nr. 1 til 4, slik de er endret med kommisjonsdirektiv (EU) 2023/2775, se tabell 5.3. Departementet viser til at regnskapsdirektivet setter følgende rammer for terskelverdiene som benyttes for å kategorisere foretak og konsern etter størrelse:

1. Det er i utgangspunktet ikke adgang til å sette terskelverdiene lavere eller høyere enn i direktivet, men for definisjonen av små foretak er det etter artikkel 3 nr. 2 åpnet for å sette terskelverdiene for balansesum og omsetning inntil 50 pst. høyere enn utgangspunktet i direktivet.
2. Medlemsstater som ikke har innført euro som valuta, skal etter artikkel 3 nr. 9 benytte den offisielle valutakursen på tidspunktet direktivet som fastsetter terskelverdiene trådte i kraft, til å fastsette terskelverdiene i nasjonal valuta.
3. Ved omregning av terskelverdiene for mikroforetak, mellomstore foretak og store foretak i euro til nasjonal valuta, er det etter artikkel 3 nr. 9 annet ledd adgang til å justere beløpene opp eller ned med inntil 5 pst. for å få runde beløp.

Som nevnt i punkt 3 over er det vekslingskursen på datoen for ikrafttredelsen av direktivet som fastsetter terskelverdiene som skal benyttes ved omregning av terskelverdiene til norske kroner. Departementet legger til grunn at det er vekslingskursen på ikrafttredelsestidspunktet for kommisjonsdirektivet som skal benyttes, det vil si 24. desember 2023. Norges Bank publiserte ikke vekslingskurs 24. desember 2023. Departementet legger derfor til grunn at den siste publiserte vekslingskursen *for* 24. desember 2023 skal benyttes ved omregning av terskelverdiene til norske kroner, det vil si vekslingskursen 22. desember 2023, som er 11,2705. Endringene i valutakursen fra ikrafttredelsestidspunktet for regnskapsdirektivet medfører at økningen i terskelverdiene blir betydelig større i Norge enn i land som benytter euro, men likevel mindre enn det var lagt til grunn i departementets høringsutkast, se punkt 5.1.5.

Beregninger som er utført av SSB for departementet, indikerer at en økning av terskelverdiene for små foretak i tråd med utgangspunktet i direktivet, jf. tabell 5.2, vil medføre at om lag 2 000 flere norske foretak vil være små foretak enn etter gjeldende definisjon. Som nevnt i punkt 1 over, kan terskelverdiene for balansesum og salgsinntekter

i definisjonen av små foretak justeres opp med inntil 50 prosent. SSBs beregninger indikerer at ytterligere om lag 1 000 foretak vil falle innenfor kategorien små foretak dersom terskelverdiene for balansesum og salgsinntekter settes til de høyeste verdiene som direktivet åpner for. Departementet viser til at terskelverdiene for små foretak senest ble endret i 2010. Siden 2010 har prisveksten vært om lag 43 pst., noe som tilsier at terskelverdiene for balansesum og salgsinntekter ville vært henholdsvis om lag 50 og 100 mill. kr dersom de løpende hadde blitt justert for inflasjon.

Departementet viser til at regnskapsloven gir enkelte forenklinger for små foretak, herunder unntak fra plikten om å utarbeide årsberetning, jf. § 3-1 annet ledd, unntak fra plikten om å utarbeide kontantstrømoppstilling, jf. § 3-2 annet ledd og forenklete krav til noteopplysninger, jf. § 7-1. De økte terskelverdiene for små foretak som følger av kommisjonsdirektivet, innebærer at flere regnskapspliktige vil kunne benytte de forenklete reglene som i dag gjelder for små foretak i regnskapsloven.

Departementet har vurdert om handlingsrommet i direktivet bør benyttes for å øke terskelverdiene for balansesum og salgsinntekter, slik at flere foretak kan benytte forenklingene for små foretak i regnskapsloven. Hensynet til besparelser for de inntil om lag 1 000 foretakene som eventuelt vil kunne følge de forenklete reglene for små foretak i regnskapsloven, kan tilsi at handlingsrommet direktivet gir til å øke terskelverdiene for små foretak med inntil 50 pst. bør benyttes delvis eller fullt ut. Departementet antar at en del foretak som vil bli definert som små etter de nye reglene, uansett vil rapportere i tråd med reglene for større foretak som følge av etterspørsel og forventninger fra sine interessenter, noe som vil kunne bidra til at de samlede besparelsene ved å øke terskelverdiene begrenses noe. Hensynet til interessentenes behov for informasjon fra foretak som er relativt store i en norsk kontekst, kan på den annen side tilsi at terskelverdiene for små foretak bør økes i tråd med utgangspunktet i direktivet. Departementet viser i den forbindelse til at foretak som ikke omfattes av plikten til å utarbeide bærekraftsrapportering, likevel vil ha plikt om å inkludere bærekraftsrelatert informasjon i årsberetningen, se nærmere omtale i punkt 4.1.1.2. At enkelte foretak kan forventes å følge reglene for større foretak på frivillig basis, kan også bidra til å begrense ulempene for brukerne ved å heve terskelverdiene mer enn minimum.

Tabell 5.3 Departementets forslag til terskelverdier for størrelseskategorier for foretak og konsern i regnskapsloven

	<i>Regnskapsdirektivet 2013</i>	<i>Kommisjonsdirektiv (EU) 2023/2775</i>	<i>Forslag</i>	<i>Avrunding</i>
Mikroforetak	Balansesum: 2,75 mill. kr Nettoomsætning: 5,5 mill. kr Antall ansatte: 10	Balansesum: 5,072 mill. kr Nettoomsætning: 10,14 mill. kr Antall ansatte: 10	Balansesum: 5 mill. kr Salgsinntekter: 10 mill. kr Antall ansatte: 10	-1,4 %
Små foretak og konsern	Balansesum: 31,4–47,1 mill. kr Nettoomsætning: 62,8–94,2 mill. kr Antall ansatte: 50 <i>Regnskapsloven § 1-6:</i> Balansesum: 35 mill. kr Salgsinntekt: 70 mill. kr Antall ansatte: 50	Balansesum: 56,35–84,53 mill. kr Nettoomsætning: 112,71–169,06 mill. kr Antall ansatte: 50	Balansesum: 84 mill. kr Salgsinntekter: 168 mill. kr Antall ansatte: 50	+49,1 %
Mellomstore og store foretak og konsern	Balansesum: 157,1 mill. kr Nettoomsætning: 314,2 mill. kr Antall ansatte: 250	Balansesum: 281,76 mill. kr Nettoomsætning: 563,53 mill. kr Antall ansatte: 250	Balansesum: 290 mill. kr Salgsinntekter: 580 mill. kr Antall ansatte: 250	+2,9 %

Departementet legger særlig vekt på hensynet til besparelser og forenklinger for foretakene og foreslår at terskelverdiene for balansesum og salgsinntekter for små foretak settes til henholdsvis 84 mill. og 168 mill. kr, 49,1 prosent høyere enn utgangspunktet i direktivet, se tabell 5.3 og forslaget til regnskapsloven § 1-5.

Departementet viser til at definisjonene av mikroforetak og store foretak i regnskapsdirektivet benyttes for å avgrense plikten til å utarbeide bærekraftsrapportering, og at terskelverdiene for mellomstore foretak (overskrider én eller færre) er de samme som for store foretak (overskrider mer enn to). Departementet foreslår å justere tersklene i definisjonene av mikroforetak noe ned og tersklene for mellomstore og store foretak noe opp etter omregning fra euro, jf. regnskapsdirektivet artikkel 3 nr. 9 annet ledd om avrunding for å få runde beløp. Som for små foretak bør 2:1-forholdet mellom salgsinntekt og balansesum i direktivdefinisjonene beholdes i de norske lovbestemmelsene. Avrundingen oppover for å få runde beløp i tersklene av store foretak vil innebære at noen færre foretak vil underlegges krav om bærekraftsrapportering. Departementets forslag til virke-

område for plikten til å utarbeide bærekraftsrapportering er nærmere omtalt i punkt 5.3.

Departementet viser til at tersklene for antall ansatte i definisjonene av foretak og konsern etter størrelse ikke endres ved kommisjonsdirektiv (EU) 2023/2075. Terskelen for antall ansatte for små foretak har siden 2004 vært uttrykt i antall årsverk, jf. lov 10. desember 2004 om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) og enkelte andre lover, og departementet ser ikke grunnlag for å endre parameteren nå.

Etter departementets vurdering bør terskelverdiene for mikroforetak, små foretak og store foretak fremkomme direkte av loven, mens mellomstore foretak bør defineres som foretak som verken er mikroforetak, små foretak eller store foretak. I vurderingen legger departementet vekt på å unngå gjentak av terskelverdiene som er de samme for store foretak (overskrider minst to) og mellomstore foretak (overskrider én eller færre). Departementet foreslår å presisere at mikroforetak skal følge reglene for små foretak, med mindre annet er fastsatt.

Departementet er enig med høringsinstansene som mener at beløpsgrensene bør fremgå

samlet for selskap og konsern for å unngå gjentagelse av samme beløpsoppstillinger i lovbestemmelsene. Departementet foreslår derfor bestemmelser om at konsern skal anses som store eller små konsern dersom de på balansedagen oppfyller vilkårene for henholdsvis store eller små foretak, slik disse er definert. Som mellomstore konsern regnes konsern som verken er store eller små. Departementet foreslår å presisere at pliktene for konsern etter regnskapsloven er sammenfallende med pliktene for foretak i tilsvarende størrelseskategori, med mindre annet er fastsatt.

For å gjennomføre definisjonene av salgsinntekt for forsikringsforetak, kredittinstitusjoner og foretak etablert i tredjeland i regnskapsdirektivet artikkel 2 endret nr. 5, foreslår departementet i likhet med utvalget:

- en forskriftshjemmel i regnskapsloven § 1-5 trettende ledd til å fastsette nærmere regler om beregningen av vilkårene for salgsinntekter for enkelte regnskapspliktige, og
- en bestemmelse i regnskapsloven § 2-8 niende ledd om at for tredjelandsforetak menes «salgsinntekt» inntektene slik de er definert av de regnskapsreglene som foretakets årsregnskap er utarbeidet etter.

Departementet deler utvalgets vurdering om at en bør benytte muligheten i artikkel 3 nr. 12 til å kreve at inntekter fra andre kilder som salgsinntekt skal ligge til grunn for vurderinger om terskelverdiene for salgsinntekt er overskredet for foretak der salgsinntekter ikke er relevant. Formålet med en slik bestemmelse er at foretakets hovedaktiviteter legges til grunn ved vurderinger av om terskelverdiene i § 1-5 er overskredet. Departementet er enig i Deloitte og Revisorforeningens vurdering om at bestemmelsen bør utformes i tråd med praksisen for å avgjøre grensene for små foretak som følger av regnskapsstandarden *NRS 8 «God regnskapsskikk for små foretak»*.

I tråd med forslaget om å innføre størrelseskategoriene i regnskapsdirektivet i regnskapsloven, foreslår departementet i likhet med utvalget:

- en bestemmelse i § 1-5 åttende ledd om forsinket overgang mellom foretakskategoriene i samsvar med regnskapsdirektivet artikkel 3 nr. 10,
- en bestemmelse i § 1-5 tiende ledd som presiserer at balansesummen er summen av alle eiendelspostene i samsvar med regnskapsdirektivet artikkel 3 nr. 11.

- en bestemmelse i § 1-5 tolvte ledd om at i konsern skal grensene for de tre vilkårene beregnes enten for konsernet sett som en enhet (konsolidert grunnlag), eller samlet for konsernet uten noen form for eliminering av konserninterne transaksjoner og mellomværende. Hvis beregningen gjøres samlet for konsernet uten elimineringsregler, skal grensene for balansesum og salgsinntekter økes med 20 prosent. Bestemmelsen gjennomfører regnskapsdirektivet artikkel 3 nr. 8,

Det vises til forslaget til regnskapsloven § 1-5.

#### 5.1.7.2 Overgangsregler og overgang mellom størrelseskategorier

Departementet viser til at utgangspunktet i kommisjonsdirektiv (EU) 2023/2775 er at endringene i terskelverdiene skal gjøres gjeldende for regnskapsår som starter 1. januar 2024 eller senere. Kommisjonsdirektivet åpner likevel for at de nye terskelverdiene kan gjøres gjeldende for regnskapsår som starter 1. januar 2023 eller senere.

Departementet viser til at den store økningen i terskelverdiene for balansesum og salgsinntekter for små foretak medfører at de fleste foretak som går ut av kategorien små foretak fra og med regnskapsåret 2023, jf. regnskapsloven nåværende § 1-6 første og tredje ledd, igjen vil være små foretak når endringene i terskelverdiene gjennomføres i regnskapsloven. For å unngå at foretakene det gjelder må tilpasse seg regler de kun vil være pålagt å følge i ett regnskapsår, kan det etter departementets vurdering være hensiktsmessig å fastsette overgangsregler om at de økte terskelverdiene for balansesum og salgsinntekter for små foretak skal gjelde for regnskapsår som starter 1. januar 2023. Gitt at de foreslåtte lovendringene vedtas, vil departementet vurdere behovet for overgangsregler i forbindelse med ikraftsetting av lovendringene.

Departementet viser til at forslaget til regnskapsloven § 1-5 åttende ledd som viderefører gjeldende regler om forsinket overgang fra og til størrelseskategorien små foretak i regnskapsloven § 1-6, gjør reglene gjeldende også ved overgang mellom øvrige størrelseskategorier. Ved vurderinger av hvilken størrelseskategori et foretak tilhører etter § 1-5 åttende ledd for regnskapsår som starter etter 1. januar 2024 eller senere, skal terskelverdiene for regnskapsår som starter 1. januar 2024 eller senere legges til grunn. I vurderingene skal de nye terskelverdiene legges til

grunn også for regnskapsår som startet før 1. januar 2024.

## 5.2 Foretak av allmenn interesse

### 5.2.1 Gjeldende rett

Regnskapsdirektivets definisjon av foretak av allmenn interesse er ikke gjennomført i regnskapsloven. Definisjonen benyttes også i revisjonsdirektivet og revisjonsforordningen, og det er derfor tatt inn en definisjon av foretak av allmenn interesse i revisorloven § 1-2 sjette ledd som svarer med definisjonen i regnskapsdirektivet.

### 5.2.2 EØS-rett

Som foretak av allmenn interesse regnes etter regnskapsdirektivet artikkel 2 nr. 1:

- *Noterte foretak.* Foretak som er underlagt selskapsretten i en EU/EØS-stat og hvis omsettelige verdipapirer er opptatt til handel på et regulert marked i en EU/EØS-stat slik dette er definert i direktiv 2004/39/EF om markeder for finansielle instrumenter (MiFID) artikkel 4 nr. 1 punkt 14.
- *Banker og kredittinstitusjoner* som definert i artikkel 4 nr. 1 i direktiv 2006/48/EF om adgang til å starte og utøve virksomhet som kredittinstitusjon, med unntak av dem som er nevnt i direktivet artikkel 2 (sentralbanker, postgiro og enkelte særskilte finansieringsinstitusjoner i de enkelte landene; i Norge gjelder ingen slike særskilte unntak).
- *Forsikringsforetak* som definert i artikkel 2 nr. 1 i direktiv 91/674/EØF om årsregnskapene for forsikringsforetak.
- *Andre utpekte foretak.* Foretak som er utpekt av medlemsstatene som foretak av allmenn interesse, for eksempel foretak som er av betydelig allmenn interesse ut fra virksomhetens art, størrelse eller antall ansatte.

Etter regnskapsdirektivet artikkel 40 skal medlemsstatene ikke la forenklingene og unntakene i direktivet gjelde for foretak av allmenn interesse, om det ikke er uttrykkelig fastsatt i direktivet. Et foretak av allmenn interesse skal behandles som et stort foretak, uavhengig av dets nettoomsättning, balansesum og gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret. Foretak av allmenn interesse som er under terskelverdiene for store foretak, skal likevel ikke regnes som store foretak ved anvendelse av kravene til bærekraftsrapportering i artikkel 19a og 29a.

### 5.2.3 Utvalgets forslag

Etter utvalgets vurdering er en definisjon av foretak av allmenn interesse nødvendig når definisjonen av store foretak i regnskapsloven endres. Utvalget foreslår å innføre en definisjon av foretak av allmenn interesse i regnskapsloven § 1-6, i tråd med regnskapsdirektivet artikkel 2 nr. 1. Utvalget foreslår at følgende foretak skal regnes som foretak av allmenn interesse.

- a. noterte foretak
- b. banker
- c. kredittforetak
- d. forsikringsforetak

Utvalget foreslår at regnskapspliktige som har utstedt omsettelige verdipapirer som er tatt opp til handel på et regulert marked i EØS skal regnes som noterte foretak. Utvalget foreslår at definisjonen av noterte foretak skal omfatte alle typer foretak som er regnskapspliktige etter regnskapsloven, og ikke bare de som omfattes av regnskapsdirektivet.

I tråd med regnskapsdirektivet artikkel 40 foreslår utvalget at foretak av allmenn interesse skal følge reglene for store foretak i regnskapsloven med mindre noe annet er fastsatt. Tilsvarende skal konsern hvor minst ett av selskapene i konsernet er et foretak av allmenn interesse følge reglene for store konsern i regnskapsloven med mindre noe annet er fastsatt. Forslaget viderefører i hovedsak regnskapsloven gjeldende § 3-2 fjerde ledd om at unntaket fra konsernregnskapsplikten for morselskap i små foretak ikke gjelder der et av selskapene i konsernet er et stort foretak. Utvalgets forslag innebærer en likevel en endring ved at eventuelle små konsern hvor foretakene i konsernet har verdipapirer notert utelukkende utenfor EØS, vil få unntak fra konsernregnskapsplikten.

Utvalget foreslår videre en bestemmelse om at noterte banker, kredittforetak og forsikringsforetak som er små eller mellomstore foretak, ikke skal regnes som store foretak etter reglene om bærekraftsrapportering.

Det vises til utvalgets vurderinger i NOU 2023: 15 punkt 3.1.4 og 3.4.1.

### 5.2.4 Høringsinstansenes syn

Det har ikke kommet innspill i høringen til forslaget om å ta inn en definisjon av foretak av allmenn interesse i regnskapsloven.

### 5.2.5 Departementets vurdering

Departementet deler utvalgets vurdering om at en definisjon av foretak av allmenn interesse er nødvendig når definisjonen av store foretak i regnskapsloven endres. Departementet foreslår i likhet med utvalget at noterte foretak, banker, kredittforetak og forsikringsforetak skal regnes som foretak av allmenn interesse.

Regnskapspliktige som har utstedt omsettelige verdipapirer som er tatt opp til handel på et regulert marked i EØS, skal etter lovforslaget regnes som noterte foretak. Noterte foretak omfatter, i tråd med utvalgets forslag, alle typer foretak som er regnskapspliktige etter regnskapsloven, og ikke bare de som omfattes av regnskapsdirektivet.

I tråd med regnskapsdirektivet artikkel 40 og utvalgets forslag foreslår departementet at foretak av allmenn interesse skal følge reglene for store foretak i regnskapsloven med mindre noe annet er fastsatt.

Departementet foreslår i likhet med utvalget at konsern hvor minst ett av selskapene i konsernet er et foretak av allmenn interesse, skal følge reglene for store konsern i regnskapsloven med mindre noe annet er fastsatt. Små konsern hvor foretakene i konsernet har verdipapirer notert utelukkende utenfor EØS, vil etter forslaget få unntak fra konsernregnskapsplikten. Departementet deler utvalgets vurdering om at et eventuelt informasjonsbehov for investorer bør ivaretas gjennom lovgivning i landet hvor verdipapirene er notert. Departementet legger i likhet med utvalget til grunn at endringen vil gjelde et svært lite antall foretak.

Departementet foreslår i likhet med utvalget en bestemmelse i regnskapsloven § 1-6 fjerde ledd om at reglene om bærekraftsrapportering i §§ 2-3 til 2-8 ikke gjelder for banker, kredittforetak og forsikringsforetak som er små eller mellomstore foretak og som ikke er noterte foretak. I bestemmelsen fastsettes det videre at noterte foretak som er små eller mellomstore foretak, kan følge reglene for små og mellomstore foretak i §§ 2-3 til 2-8.

Det vises til forslaget til regnskapsloven § 1-6.

## 5.3 Virkeområde for krav om bærekraftsrapportering

### 5.3.1 Gjeldende rett

#### 5.3.1.1 Virkeområde etter størrelse på foretaket

Etter regnskapsloven § 3-3 c skal store foretak utarbeide en redegjørelse om samfunnsansvar. Redegjørelsen skal minst omhandle miljø, sosiale forhold, arbeidsmiljø, likestilling og ikke-diskriminering, overholdelse av menneskerettigheter og bekjempelse av korrupsjon og bestikkelser. Virkeområdet for regnskapsloven § 3-3 c er store foretak, slik disse er definert i regnskapsloven § 1-5, se nærmere omtale av definisjonen i punkt 5.2.1. Bestemmelsen gjennomfører tidligere artikkel 19a, og 29a i regnskapsdirektivet om plikt til å utarbeide en ikke-finansiell erklæring.

Regnskapsloven § 3-3 c har et videre virkeområde enn regnskapsdirektivet tidligere artikkel 19a, som omfattet foretak av allmenn interesse som er store foretak etter direktivet, og som på balansedagen har et gjennomsnittlig antall ansatte over 500. Etter tidligere artikkel 29a var morselskap i konsern som oppfylte de samme kriteriene pålagt å utarbeide en konsolidert ikke-finansiell erklæring for konsernet. Grensene på 500 ansatte er ikke gjennomført i regnskapsloven § 3-3 c. Videre er ikke alle allmennaksjeselskaper foretak av allmenn interesse. Det er også flere typer foretak som er regnskapspliktige etter regnskapsloven enn de som omfattes av regnskapsdirektivet.

Etter årsregnskapsforskriften for banker mv. § 1-1 skal foretak som er underlagt forskriften følge reglene for store foretak i regnskapsloven, inkludert plikten til å utarbeide redegjørelse om samfunnsansvar etter § 3-3 c. Årsregnskapsforskriften for forsikringsforetak pålegger ikke forsikringsforetakene å utarbeide redegjørelse om samfunnsansvar. De fleste forsikringsforetak er likevel omfattet av kravene i regnskapsloven § 3-3 c i egenskap av å være allmennaksjeselskap eller notert på regulert marked, eller fordi de inngår i et konsern hvor morforetaket utarbeider redegjørelse om samfunnsansvar.

#### 5.3.1.2 Virkeområde etter foretaksform

Regnskapsloven gjelder i tillegg til aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper en rekke andre foretakstyper som stiftelser, boligbyggelag, borettslag, samvirkeforetak, foreninger og enkeltpersonforetak over visse størrelsesgrenser, jf. regnskapsloven § 1-2 om regnskapspliktige. Kravet om rede-

Tabell 5.4 Trinnvis innføring av rapporteringskrav

<i>Store foretak</i>	
i. Foretak av allmenn interesse som har flere enn 500 ansatte	1. januar 2024
ii. Andre enn de som er nevnt under punkt i. og iii.	1. januar 2025
iii. Som er mindre og ikke-komplekse finansforetak, egenforsikringsforetak (captives) eller egenforsikringsforetak for gjenforsikring	1. januar 2026
<i>Små og mellomstore foretak</i>	
iv. Som er notert på et regulert marked i EØS og som ikke er mikroforetak	1. januar 2026. Kan utsette rapportering til regnskapsår som starter før 1. januar 2028
<i>Morselskap i store konsern</i>	
v. Foretak av allmenn interesse som har flere enn 500 ansatte i konsernet	1. januar 2024
vi. Andre enn de som er nevnt under punkt v og vii.	1. januar 2025
vii. Som er mindre og ikke-komplekse finansforetak, egenforsikringsforetak (captives) eller egenforsikringsforetak for gjenforsikring	1. januar 2026
<i>Utenlandske foretak (utenfor EØS)</i>	1. januar 2028

gjørelse om samfunnsansvar i regnskapsloven § 3-3 c gjelder alle regnskapspliktige som defineres som store foretak etter gjeldende § 1-5, uavhengig av foretaksform.

### 5.3.2 Forventet EØS-rett

#### 5.3.2.1 Virkeområde etter størrelse på foretaket

CSRD erstatter bestemmelsene i regnskapsdirektivet artikkel 19a og 29a om ikke-finansielle erklæringer med nye bestemmelser om bærekraftsrapportering i regnskapsdirektivet. Etter revidert artikkel 19a nr. 1 skal krav om bærekraftsrapportering på selskapsnivå omfatte alle store foretak, samt små og mellomstore foretak som er notert på et regulert marked i EU/EØS og som ikke er mikroforetak.

Etter revidert artikkel 29a nr. 1 skal morselskap i store konsern inkludere konsolidert bærekraftsrapportering for konsernet i den konsoliderte årsberetningen.

#### 5.3.2.2 Trinnvis innføring

Virkeområdet for de nye rapporteringskravene i regnskapsdirektivet revidert artikkel 19a og 29a

innføres trinnvis, jf. CSRD artikkel 5 nr. 2, se tabell 5.4.

Mindre og ikke-komplekse finansforetak og egenforsikringsforetak omfattes først av rapporteringskravene for regnskapsår som starter 1. januar 2026, selv om foretaket oppfyller vilkårene for å defineres som et stort foretak etter regnskapsdirektivet, jf. CSRD artikkel 5 nr. 2 bokstav c punkt ii og iii. Mindre og ikke-komplekse finansforetak er i finansforetaksloven § 1-5, jf. CRR/CRD IV-forskriften § 2a annet ledd, definert i samsvar med kapitalkravsforordningen (forordning (EU) 575/2013) artikkel 4 nr. 1 punkt 145, og omfatter kredittinstitusjoner som oppfyller en rekke vilkår om størrelse og kompleksitet. Blant vilkårene er at kredittinstitusjonen ikke er identifisert som systemviktig eller er en av de tre største i medlemsstaten, og at verdien av de samlede eiendelene individuelt eller i konsernet er på mindre 5 milliarder euro i gjennomsnitt i løpet av den foregående fireårsperioden. Kredittinstitusjoner inkluderer banker, kredittforetak og visse verdipapirforetak.

Små og mellomstore noterte foretak skal frem til 2028 kunne beslutte ikke å ta inn bærekraftsrapportering etter direktivet i årsberetningen, jf. regnskapsdirektivet revidert artikkel 19a nr. 7. Foretaket skal i så fall gi en kort erklæring i års-

beretningen om hvorfor bærekraftsrapporteringen ikke ble gitt. Adgangen til å ikke rapportere frem til 2028 gjelder for mindre og ikke-komplekse finansforetak og egenforsikringsforetak som er store foretak.

### 5.3.2.3 Virkeområde etter foretaksform

Kravene til bærekraftsrapportering må etter regnskapsdirektivet artikkel 1 nr. 1 gjøres gjeldende for selskaper med begrenset ansvar angitt i vedlegg I til direktivet og for selskaper angitt i vedlegg II til direktivet hvor alle selskapsdeltakerne som har ubegrenset ansvar er selskaper med begrenset ansvar. For Norge er allmennaksjeselskaper og aksjeselskaper oppført i vedlegg I. Partrederier, ansvarlige selskaper og kommandittselskaper er oppført i vedlegg II, og er omfattet av direktivet hvis alle selskapsdeltakerne som har ubegrenset ansvar er selskaper med begrenset ansvar.

Kravene til bærekraftsrapportering må etter regnskapsdirektivet artikkel 1 nytt nr. 3 gjøres gjeldende for kredittinstitusjoner (banker mv.) og forsikringsforetak som er store foretak eller som er små eller mellomstore noterte foretak, uavhengig av foretaksform. Etter artikkel 1 nytt nr. 4 skal kravene til bærekraftsrapportering ikke gjelde for alternative investeringsfond (AIF) eller UCITS-fond. Etter artikkel 1 nytt nr. 5 skal medlemsstatene stille krav om bærekraftsrapportering for tredjelandforetak etter de nye artiklene 40a til 40d for filialer av utenlandske foretak som har en tilsvarende foretaksform som de som omfattes av artikkel 1 nr. 1, se nærmere omtale i punkt 5.5.

Medlemsstatene kan etter regnskapsdirektivet artikkel 1 nr. 3 (b) annet ledd, velge å ikke innføre krav til bærekraftsrapportering for kredittinstitusjoner som omfattes av CRD IV (direktiv 2013/36/EU) artikkel 2 nr. 5 punkt 2 til 23. Punkt 2 omfatter sentralbanker. Punkt 3 omfatter postgiroforetak. Punktene 4 til 23 gjelder spesielle kredittinstitusjoner i ulike medlemsstater, og er ikke relevante i Norge.

## 5.3.3 Utvalgets forslag

### 5.3.3.1 Virkeområde etter størrelse på foretaket

Utvalget viser til at virkeområdet for kravene til bærekraftsrapportering i regnskapsdirektivet artikkel 19a og 29a endres med CSRD, og at det nye virkeområdet ikke samsvarer med virkeområdet for kravene til redegjørelse om samfunnsansvar etter regnskapsloven § 3-3 c. Beregninger

som SSB har gjort for utvalget, indikerer at redegjørelsesplikten etter § 3-3 c omfatter om lag 300–350 norske foretak. Utvalget peker på at de nye kravene til bærekraftsrapportering i regnskapsdirektivet revidert artikkel 19a og 29a som et minimum må gjøres gjeldende for store foretak, og for små og mellomstore noterte foretak, men likevel ikke mikroforetak. Beregninger som SSB har gjort for utvalget, indikerer at nye krav til bærekraftsrapportering i samsvar med minstekravene vil omfatte om lag 2 100 norske foretak.

Utvalget viser til at investorer, långivere, banker, andre kreditorer, forsikringsgivere mv. har nytte av å vurdere finansiell risiko knyttet til bærekraft. Finanssektoren vil ifølge utvalget i noen grad kunne påvirke eller kreve at foretak utarbeider bærekraftsrapportering på frivillig grunnlag. Utvalget antar likevel at muligheten til å få pålitelig bærekraftsinformasjon vil være vesentlig bedre med et lovkrav. Utvalget peker videre på at andre brukergrupper, som pressen og sivilsamfunnet, har begrenset mulighet til å kreve frivillig bærekraftsrapportering. Nytt av relevant og pålitelig bærekraftsinformasjon for ulike brukergrupper, kan ifølge utvalget derfor tilsi et videre virkeområde enn minimumskravene. Samtidig peker utvalget på at hensynet til mest mulige like regler som andre land i EØS, tilsier at kravene kun gjøres gjeldende for de foretakene hvor dette er et krav etter CSRD.

Utvalget foreslår at de nye kravene til bærekraftsrapportering innføres for store foretak og konsern og for små og mellomstore noterte foretak i tråd med minimumskravene i CSRD.

Det vises til utvalgets vurderinger i NOU 2023: 15 punkt 3.2.3.1.

### 5.3.3.2 Trinnvis innføring

Utvalget legger til grunn at CSRD ikke er til hinder for at kravene til å utarbeide bærekraftsrapportering kan innføres tidligere enn minstekravene i CSRD artikkel 5 om trinnvis innføring. Utvalget legger videre til grunn at det er pliktig å åpne for at små og mellomstore noterte foretak skal kunne beslutte ikke å ta inn bærekraftsrapporteringen i årsberetningen for regnskapsår som starter før 1. januar 2028, jf. regnskapsdirektivet revidert artikkel 19a nr. 7 og revidert artikkel 29a nr. 7. Utvalget mener virkeområdet for reglene bør innføres i samsvar med trinnene i CSRD artikkel 5, og foreslår overgangsregler om at de nye kravene til bærekraftsrapportering innføres trinnvis i tråd med direktivbestemmelsen.



Forskjellene i virkeområdet for rapporteringsplikten etter regnskapsloven § 3-3 c og de nye direktivreglene medfører at enkelte foretak som etter gjeldende rett er pålagt å utarbeide redegjørelse om samfunnsansvar, ikke vil være underlagt krav om å utarbeide bærekraftsinformasjon for ett eller flere av regnskapsårene i perioden 2024–2025. Utvalget anslår at det gjelder om lag 150–200 foretak. I overkant av 100 små og mellomstore foretak som er omfattet av regnskapsloven § 3-3 c, men som ikke er notert på et regulert marked, vil ikke underlegges rapporteringsplikt etter de nye reglene etter utvalgets forslag.

Utvalget har vurdert om det bør gis overgangsregler slik at foretak som er underlagt krav om rapportering i dag, ikke får fritak fra å rapportere etter eksisterende eller nye regler for ett eller flere regnskapsår. Utvalget går ikke inn for en slik løsning.

Det vises til utvalgets vurderinger i NOU 2023: 15 punkt 3.2.3.2.

### 5.3.3.3 Virkeområde etter foretaksform

Utvalgets flertall foreslår at plikten til å utarbeide bærekraftsrapportering kun skal gjelde foretakstypene som må omfattes etter regnskapsdirektivet, og ikke alle foretakstypene som er regnskapspliktige etter regnskapsloven. Plikten vil etter flertallets forslag gjelde aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper, ansvarlige selskaper og kommandittselskaper hvis alle deltakerne som har ubegrenset ansvar er selskaper med begrenset ansvar, banker, kredittforetak og forsikringsforetak. Flertallet legger vekt på at investorphensynet har større betydning for foretakstypene som omfattes av direktivforpliktelsene, enn for de regnskapspliktige som ikke omfattes. Flertallet foreslår en forskriftshjemmel for Finansdepartementet til å utvide virkeområdet til andre regnskapspliktige.

Et mindretall foreslår at plikten til å utarbeide bærekraftsrapportering som utgangspunkt skal gjelde alle foretakstypene som er regnskapspliktige etter regnskapsloven. Mindretallet legger vekt på at regnskapsplikt, herunder de fleste gjeldende krav til rapportering om bærekraftsforhold, etter norsk lovgivning ikke er avgrenset til foretakene som omfattes av regnskapsdirektivet. Mindretallet foreslår forskriftshjemler for Finansdepartementet til å fastsette regler om:

- unntak fra rapporteringsplikten for enkelte typer regnskapspliktige
- at regnskapspliktige store foretak som ikke omfattes av direktivreglene skal kunne utar-

beide rapporteringen i tråd med rapporteringsstandardene for små og mellomstore noterte foretak, jf. omtale i punkt 4.3,

- at regnskapspliktige som ikke omfattes av regnskapsdirektivet skal underlegges reglene senere enn foretakene som er underlagt direktivreglene.

Et samlet utvalg foreslår, i tråd med regnskapsdirektivet artikkel 1 nr. 4, at UCITS-fond og alternative investeringsfond ikke omfattes av plikten til å utarbeide bærekraftsrapportering.

Utvalget legger til grunn at det ikke er anledning til å pålegge filialer av utenlandske foretak som er etablert innenfor EØS å utarbeide egen bærekraftsrapportering for virksomheten i filialen, men at medlemsstatene etter regnskapsdirektivet artikkel 40a er pålagt å fastsette krav til bærekraftsrapportering for visse filialer av utenlandske foretak etablert utenfor EØS (tredjelandforetak). Utvalget mener at krav til bærekraftsrapportering for filialer av tredjelandforetak bør følge reglene i regnskapsdirektivet, og foreslår ikke rapporteringsplikt for alle utenlandske foretak som er regnskapspliktige etter regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 1.

Det vises til utvalgets vurderinger i NOU 2023: 15 punkt 3.2.3.3.

### 5.3.4 Høringsinstansenes syn

#### 5.3.4.1 Virkeområde etter størrelse på foretaket og trinnvis innføring

*Deloitte og Revisorforeningen* støtter utvalgets forslag om å innføre størrelsesgrenser for plikten til å utarbeide bærekraftsrapportering i samsvar med minstekravene i CSRD, og slutter seg til utvalgets vurdering om at europeisk harmonisering og gradvis innføring av mer omfattende krav til bærekraftsrapportering tilsier at det ikke innføres noen egen norsk rapporteringsplikt for mindre foretak.

*Hovedorganisasjonen Virke* mener det er avgjørende at direktivet gjennomføres slik det er vedtatt i EU, og at man i Norge følger samme ambisjonsnivå med tanke på både fremdrift og omfang (hvilke virksomheter som berøres).

*Norges Rederiforbund* støtter utvalgets forslag om at foretak som er underlagt plikt om å utarbeide redegjørelse om samfunnsansvar etter regnskapsloven § 3-3 c, ikke pålegges å utarbeide en slik redegjørelse i perioden frem til de ev. omfattes av de nye reglene.

*Universitetet i Sørøst-Norge* mener at gjeldende krav i regnskapsloven § 3-3 c bør videreføres frem til de aktuelle foretakene får krav om utarbeidelse av bærekraftsrapportering etter nye regler.

#### 5.3.4.2 Virkeområde etter foretaksform

*Finanstilsynet, Folketrygdfondet, Forsvars- og sikkerhetsindustriens forening, Handelshøyskolen BI, NHO, Verdipapirfondenes Forening og Verdipapirforetakenes forbund (VPPF)* støtter flertallets forslag om at plikten til å utarbeide bærekraftsrapportering lovfestes for de foretakstypene som omfattes av minstekravene etter CSRD/regnskapsdirektivet. *Finanstilsynet* legger vekt på at regelverket er omfattende og vil medføre betydelige kostnader for rapporteringspliktige foretak. *Folketrygdfondet* legger vekt på at hensynet til investorer, eiere og kreditorer i liten grad gjør seg gjeldende for mange av foretakstypene som ikke omfattes av CSRD. Flere høringsinstanser legger vekt på hensynet til likt regelverk som i andre EØS-stater. *Regnskap Norge* støtter flertallets forslag, men mener samtidig at det senere, basert på erfaringer med regelverket, bør vurderes om flere foretakstyper bør omfattes.

*Folketrygdfondet, Forening for finansfag Norge* og *VPPF* støtter forslaget om at det gis hjemmel til å utvide virkeområdet ved forskrift, og mener at en eventuell utvidelse av virkeområdet må være basert på grundige og konkrete vurderinger for den enkelte foretakstype.

*Norges Bank, Universitetet i Sørøst-Norge (USN), Advokatforeningen, Deloitte, Entreprenørforeningen Bygg- og Anlegg (EBA), Ernst & Young (EY), IIA Norge, KPMG, Revisorforeningen, og Transparency International Norge* støtter mindretallets forslag om at plikten til å utarbeide bærekraftsrapportering lovfestes for foretakstypene som er regnskapspliktige etter regnskapsloven, med mulighet til å fastsette unntak eller forenklinger i forskrift. *Revisorforeningen, Deloitte* og *KPMG* legger vekt på at et skille basert på selskapsform vil kunne gi en konkurransevridning innen enkelte bransjer, med henvisning til at det er store samvirkeforetak innenfor dagligvarehandelen som ikke vil omfattes av kravene, mens store aksjeselskap innen samme bransje vil omfattes av de nye rapporteringskravene. Etter *Revisorforeningen, Deloitte, EY, USN* og *EBAs* vurdering er relevansen av bærekraftsinformasjon uavhengig av foretaksform, og behovet for omstilling er like stort for foretakene som inngår og de som faller utenfor virkeområdet flertallet foreslår.

*Deloitte og Revisorforeningen* mener at ideelle stiftelser og ikke-økonomiske foreninger som er store foretak, bør kunne anvende standardene for små og mellomstore foretak og omfattes av reglene senere enn andre store foretak. De begrunner forslaget med at også slike foretak kan ha betydelig påvirkning på bærekraftsforhold, men at det ikke vil være forholdsmessig å pålegge denne typen foretak å følge de nye reglene fullt ut.

*NHH* mener at flere foretakstyper bør omfattes enn flertallet foreslår, eksempelvis statsforetak og helseforetak, både ut fra hensynet til likebehandling og fordi staten bør gå foran i slik rapportering. *NHH* har ikke sterke syn på om det er mest hensiktsmessig å gjøre dette gjennom forskrift som utvider kretsen av rapporteringspliktige, eller gjennom utvidelse av lovparagrafen med mulighet for unntak i forskrift.

*Revisorforeningen og Deloitte* mener at ideelle stiftelser og ikke-økonomiske foreninger som er store foretak, bør kunne anvende standardene for små og mellomstore foretak og omfattes av reglene senere enn andre store foretak. De begrunner forslaget med at også slike foretak kan ha betydelig påvirkning på bærekraftsforhold, men at det ikke vil være forholdsmessig å pålegge denne typen foretak å følge de nye reglene fullt ut.

*USN* mener at alle børsnoterte foretak, uavhengig av størrelse, bør pålegges plikt til å gi opplysninger om bærekraftsforhold og foreslår at det ikke gis unntak fra krav om bærekraftsrapportering for børsnoterte mikroforetak. *USN* mener også kravene til bærekraftsrapportering for andre foretak av allmenn interesse bør være mest mulig lik det som gjelder for børsnoterte foretak.

*Deloitte, Ernst & Young (EY), PwC* og *Revisorforeningen* viser til at store samvirkeforetak og statsforetak med obligasjoner notert på regulert marked ikke er regnskapspliktige som omfattes av bestemmelsene om bærekraftsrapportering etter utvalgets forslag, men at de samtidig er noterte foretak som etter utvalgets forslag skal utarbeide bærekraftsrapportering hvis de noterte obligasjonenes pålydende er innenfor grensene i verdipapirhandelloven § 5-4. *EY* foreslår at det presiseres i regnskapsloven at samvirkeforetak og statsforetak med obligasjoner på regulert marked er omfattet av reglene for bærekraftsrapportering. *Deloitte og Revisorforeningen* foreslår at det presiseres at regnskapspliktige som har utstedt omsettelige verdipapirer som er tatt opp til handel på et regulert marked i EØS, skal utarbeide bærekraftsrapportering uavhengig av foretaksform.

*Revisorforeningen* mener det bør stilles konkrete krav til bærekraftsrapportering for virksom-

heter i offentlig sektor, på lik linje med de kravene til bærekraftsrapportering som nå innføres i privat sektor. *Revisorforeningen* mener det er naturlig og hensiktsmessig å bygge på de europeiske standardene for bærekraftsrapportering (ESRS) når det skal settes krav til bærekraftsrapporteringen i statlige og kommunale virksomheter. Det er ifølge *Revisorforeningen* også grunn til å følge arbeidet med standarder for klimarelatert rapportering i offentlig sektor, som er påbegynt i International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). *Samfunnsbedriftene* mener at kommunale virksomheter som regnes som store foretak etter regnskapsloven, må stilles ovenfor tilsvarende krav om bærekraftsrapportering som næringslivet. *Advokatforeningen* mener at det på sikt bør vurderes om offentlige organer og statsforetak bør omfattes av kravene. *NKRF – kontroll og revisjon i kommunene* støtter mindretallets forslag, men setter spørsmålsteget ved om også offentlig sektor bør omfattes av kravene til bærekraftsrapportering, og foreslår at det allerede nå i lovgivningen tas høyde for at krav til bærekraftsrapportering kan innføres i offentlig sektor. *Transparency International Norge* mener det er en unødvendig avgrensning at offentlig sektor i stor grad er utelukket fra kravene om bærekraftsrapportering, og viser til at statlig og kommunal sektor er stor og gjennom offentlige anskaffelser vil være eksponert for korrupsjonsrisiko.

### 5.3.5 Departementets vurdering

#### 5.3.5.1 Virkeområde etter størrelse på foretaket

Departementet viser til at krav om bærekraftsrapportering på selskapsnivå etter regnskapsdirektivet revidert artikkel 19a nr. 1 skal omfatte alle store foretak, samt små og mellomstore foretak som er notert på et regulert marked i EU/EØS og som ikke er mikroforetak. Etter revidert artikkel 29a nr. 1 skal morselskap i store konsern inkludere konsolidert bærekraftsrapportering for konsernet i den konsoliderte årsberetningen.

Departementet legger til grunn at regnskapsdirektivet stiller minstekrav til virkeområdet for bærekraftsrapportering, og således ikke er til hinder for å pålegge foretak som ikke er store foretak eller noterte foretak, plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering. Departementet deler utvalgets vurdering om at nytten av relevant og pålitelig bærekraftsinformasjon for ulike brukergrupper kan tilsi at reglene bør gis et videre virkeområde enn minimumskravene i direktivet. At terskelverdiene i definisjonen av store foretak har økt etter

at utvalget la frem sin utredning, kan også tilsi et videre virkeområde enn utvalget har foreslått.

Endringene i terskelverdiene for store og små foretak i regnskapsdirektivet, innebærer at det er færre foretak som omfattes av rapporteringspliktene, og at enkelte foretak blir underlagt senere, enn det som er lagt til grunn av utvalget. Beregninger utført av SSB for departementet, indikerer at om lag 1 100 norske foretak omfattes av de nye reglene gjennom å være store foretak, om lag 55 prosent færre enn det som er lagt til grunn i utvalgets utredning. Utvalget har i utredningen lagt til grunn at om lag 70 foretak er omfattet av reglene gjennom å være små eller mellomstore noterte foretak. Økningen i terskelverdiene for store foretak innebærer at antallet små og mellomstore noterte foretak vil være noe høyere enn lagt til grunn av utvalget. Departementet legger til grunn at få eller ingen norske noterte foretak er mikroforetak, og at endringene i terskelverdiene for mikroforetak, små og mellomstore foretak derfor ikke påvirker antallet foretak som omfattes av reglene sammenlignet med utvalgets forslag.

Rapporteringskravene som innføres med CSRD, er omfattende og innebærer ikke ubetydelige administrative byrder for foretakene som omfattes. Hensynet til forholdsmessighet tilsier etter departementets vurdering at de nye reglene bør innføres i tråd med direktivbestemmelsene. En utvidelse av virkeområdet til å gjelde unoterte foretak som ikke er store foretak, bør eventuelt vurderes i lys av erfaringene med kravene til bærekraftsrapportering for store foretak og noterte små og mellomstore foretak. Departementet legger til grunn at mange unoterte små og mellomstore foretak vil utarbeide bærekraftsrapportering på grunn av etterspørsel etter bærekraftsinformasjon fra store foretak i verdikjeden og fra andre interessenter. Departementet viser i den forbindelse til at det skal utarbeides frivillige rapporteringsstandarder som unoterte små og mellomstore foretak kan benytte, se omtale i punkt 4.3. Etter departementets vurdering vil det heller ikke være forholdsmessig å pålegge noterte mikroforetak å følge de nye reglene, jf. utgangspunktet i direktivet om at de skal fritas fra krav om bærekraftsrapportering. Departementet legger som nevnt til grunn at det er få eller ingen norske noterte foretak som er mikroforetak.

Departementet foreslår, i tråd med utvalgets forslag og direktivbestemmelsene, at reglene om bærekraftsrapportering gjøres gjeldende for foretak som er store foretak eller noterte små og mellomstore foretak. Morselskap i store konsern skal inkludere konsolidert bærekraftsrapportering for

konsernet i den konsoliderte årsberetningen. Det vises til forslaget til regnskapsloven § 2-3 første og annet ledd.

#### 5.3.5.2 *Trinnvis innføring*

Departementet viser til at virkeområdet for de nye rapporteringskravene i regnskapsdirektivet revidert artikkel 19a og 29a etter CSRD artikkel 5 nr. 2 innføres trinnvis. Departementet deler utvalgets vurdering om at CSRD ikke er til hinder for å innføre kravene tidligere enn det som følger av direktivet, men legger i likhet med utvalget vekt på at de nye kravene er omfattende og at foretakene vil ha behov for tid til å tilpasse seg. Departementet legger også vekt på at rapporteringsstandardene for noterte små og mellomstore foretak først skal fastsettes 30. juni 2024. Departementet legger derfor opp til at kravene innføres i tråd med CSRD artikkel 5 nr. 2, i tråd med utvalgets forslag og høringsinstansenes syn:

- Regnskapsåret 2024: Store foretak av allmenn interesse med flere enn 500 ansatte
- Regnskapsåret 2025: Andre store foretak, med unntak av store foretak som er mindre og ikke-komplekse finansforetak eller egenforsikringsforetak
- Regnskapsåret 2026: Små og mellomstore noterte foretak og store foretak som er mindre og ikke-komplekse finansforetak eller egenforsikringsforetak

Små og mellomstore foretak som er noterte foretak, kan til og med regnskapsår som avsluttes 31. desember 2027 eller tidligere, beslutte ikke å ta inn bærekraftsrapportering etter § 2-3 i årsberetningen. Foretaket skal i så fall gi en kort erklæring i årsberetningen om hvorfor bærekraftsrapporteringen ikke ble gitt. Denne adgangen gjelder ikke for store foretak som er mindre og ikke-komplekse finansforetak eller egenforsikringsforetak. Departementet vil fastsette overgangsregler i tråd med CSRD artikkel 5 nr. 2.

Departementet har vurdert om det bør gis overgangsordninger for foretak som er pålagt å utarbeide redegjørelse om samfunnsansvar etter gjeldende regler i regnskapsloven § 3-3 c, men som ikke vil være pålagt å følge de nye reglene i §§ 2-3 og 2-4 i ett eller flere regnskapsår til og med regnskapsåret 2027. Departementet deler utvalgets vurdering om at hensynet til ressursbruken i foretakene og til at man bør unngå kompliserte overgangsordninger tilsier at de aktuelle foretakene ikke pålegges å utarbeide rapportering etter regnskapsloven § 3-3 c frem til de omfattes av de

nye reglene i §§ 2-3 og 2-4. Departementet legger til grunn at mange av foretakene som følge av etterspørsel fra deres interessenter vil utarbeide bærekraftsrapportering på frivillig basis, og at de vil tilpasse rapporteringen til de nye kravene i perioden uten rapporteringsplikt.

#### 5.3.5.3 *Virkeområde etter foretaksform*

Departementet viser til at kravene til bærekraftsrapportering etter de nye direktivreglene som et minimum må gjøres gjeldende for aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper, ansvarlige selskaper og kommandittselskaper hvis alle deltakerne som har ubegrenset ansvar, er selskaper med begrenset ansvar, banker, kredittforetak og forsikringsforetak. Departementet legger videre til grunn at foretak som har enn annen foretaksform enn de som må omfattes etter direktivet, men som har utstedt verdipapirer som er notert på et regulert marked i EØS, vil være omfattet av kravene til bærekraftsrapportering gjennom kravene i rapporteringsdirektivet og verdipapirloven § 5-5, se nærmere omtale i punkt 4.5.5.

Etter departementets vurdering bør kravene til bærekraftsrapportering som utgangspunkt avhenge av foretakets størrelse, virksomhet og rolle i kapitalmarkedet, og ikke av selskapsform. Departementet deler samtidig vurderingen til flertallet i utvalget av at investorhensynet som hovedregel har større betydning for foretakstypene som omfattes av direktivet, enn for andre regnskapspliktige, og at avveiningen mellom kostnader og nytte ved bærekraftsrapportering derfor ikke vil være den samme for alle selskapsformer. Departementet foreslår derfor at krav om bærekraftsrapportering lovfestes for selskapsformene som omfattes av direktivet i tråd med utvalgets flertalls forslag. Etter departementets vurdering bør imidlertid plikten også lovfestes for statsforetak. I vurderingen legger departementet vekt på at staten forvalter sitt eierskap i statsforetakene på vegne av befolkningen, og at innsikt for allmennheten i hvordan store statsforetak påvirker, og påvirkes av bærekraftsforhold, derfor er særlig viktig.

En avgrensning av rapporteringsplikten til foretakene som er omfattet av direktivet, kan innebære en risiko for at det oppstår tilfeldige utslag ved at enkelte store foretak i visse sektorer ikke omfattes av rapporteringskrav utelukkende som følge av selskapsform. Departementet legger likevel til grunn at store foretak som ikke er omfattet av reglene i regnskapsdirektivet, og som ikke har utstedt noterte verdipapirer, vil se hen til de nye

reglene, siden de i likhet med foretakene som omfattes av direktivet, vil møte etterspørsel etter slik informasjon fra sine interessenter, herunder fra bankforbindelser, rapporteringspliktige foretak i verdikjeden, medlemmer, eiere, ansatte, sivilsamfunnet og politiske myndigheter. Fraværet av lovkrav til disse foretakenes rapportering kan likevel bidra til uensartet rapporteringspraksis. Det vil heller ikke være krav om attestasjon av rapporteringen, slik det vil være for foretak som omfattes av direktivbestemmelsene.

Etter departementets vurdering vil erfaringene med bærekraftsrapportering fra foretakene som omfattes av departementets forslag, være nyttige ved vurderinger av om også andre regnskapspliktige bør omfattes av kravene. Løsningen som mindretallet foreslår, med en forskriftshjemmel for å unnta enkelte regnskapspliktige fra krav til bærekraftsrapportering, gir begrenset mulighet til å hensynta erfaringene før en eventuell beslutning om å unnta enkelte typer regnskapspliktige fra krav om bærekraftsrapportering. Etter departementets vurdering gir flertallets forslag om en forskriftshjemmel til å omfatte flere regnskapspliktige bedre mulighet til å hensynta erfaringene før en eventuell beslutning om å pålegge andre regnskapspliktige å utarbeide bærekraftsrapportering. Flertallets forslag gir også mer forutsigbarhet for disse regnskapspliktige, ved at en eventuell utvidelse av virkeområdet for rapporteringsplikten kan høres og forskriftsfestes før de aktuelle foretakene eventuelt skal rapportere for første gang. Departementet foreslår derfor en hjemmel for departementet til å fastsette i forskrift at også andre regnskapspliktige enn de som omfattes av forslaget, skal utarbeide bærekraftsrapportering. Etter departementets vurdering vil det først og fremst være aktuelt å benytte hjemmelen for å pålegge store samvirkeforetak og boligbyggelag plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering, jf. høringsinstansenes merknader. Departementet legger til grunn at det også kan være aktuelt å benytte hjemmelen for å pålegge store foretak som ikke omfattes av regnskapsdirektivet, å utarbeide bærekraftsrapportering i tråd med standardene for små og mellomstore noterte foretak, jf. mindretallets forslag. Det vises til forslaget til regnskapsloven § 1-2a første ledd nr. 9.

Departementet foreslår i tråd med utvalgets forslag og regnskapsdirektivet artikkel 1 nr. 4, at UCITS-fond og alternative investeringsfond (AIF) ikke omfattes av plikten til å utarbeide bærekraftsrapportering. Selskaper som *forvalter* UCITS eller AIF som er store foretak, eller små eller mellom-

store noterte foretak, og som har en selskapsform som skal utarbeide bærekraftsrapportering, vil likevel ha plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering. Forvaltningsselskapenes bærekraftsrapportering skal dekke deres egen virksomhet. Det vises til forslaget til regnskapsloven § 1-2a annet ledd.

#### 5.3.5.4 Bærekraftsrapportering i offentlig sektor

Departementet viser til at det i høringen har blitt tatt til orde for at det bør innføres krav til bærekraftsrapportering i offentlig sektor, som enten tilsvarende, eller bygger på de nye rapporteringskravene for store foretak i privat sektor. Rapporteringskravene som innføres med CSRD og de europeiske rapporteringsstandardene (ESRS), er tilpasset foretak i privat sektor og deres interessenters informasjonsbehov, og er etter departementets vurdering ikke direkte overførbare til offentlig sektor. Departementet foreslår derfor ikke regler om bærekraftsrapportering i offentlig sektor i forbindelse med gjennomføring av direktivkravene, ut over at statlig og kommunalt eide foretak som er organisert som aksjeselskap eller statsforetak, er omfattet av departementets forslag om krav til bærekraftsrapportering, jf. omtale i punkt 5.3.5.3. Også andre statlig eide foretak, herunder regionale helseforetak, har regnskapsplikt etter regnskapsloven etter særskilte bestemmelser i andre lover, jf. regnskapsloven § 1-2 nr. 12, men er ikke omfattet av departementets forslag om krav til bærekraftsrapportering.

Departementet viser til at International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) har påbegynt et arbeid med å utvikle standarder for klimarapportering i offentlig sektor, som et første steg i arbeidet med standarder for bærekraftsrapportering i offentlig sektor. Departementet holder seg orientert om arbeidet i IPSASB.

## 5.4 Foretak som skal rapportere taksonomiinformasjon

---

### 5.4.1 Gjeldende rett

Etter regnskapsloven § 3-3 c tiende ledd skal foretak som nevnt i regnskapsdirektivet artikkel 19a og 29a, gi informasjon som beskrevet i artikkel 8 i taksonomiforordningen, se nærmere omtale i Prop. 208 LS (2020–2021). Rapporteringsplikten gjelder bare for foretakene som omfattes av direktivbestemmelsene, og ikke alle foretak underlagt

plikten til å redegjøre for samfunnsansvar etter regnskapsloven § 3-3 c.

#### 5.4.2 Utvalgets forslag

Utvalget legger til grunn at regnskapsloven § 3-3 c tiende ledd må forstås slik at endringen i virkeområdet for artikkel 19a og 29a inkluderer overgangsreglene om trinnvis innføring etter CSRD artikkel 5. Utvalget legger derfor til grunn at virkeområdet for taksonomirapporteringsplikten er uendret for regnskapsårene 2023 og 2024, og utvides i tråd med virkeområdet for plikten til å utarbeide bærekraftsrapportering fra regnskapsåret 2025. Det vises til utvalgets vurdering i NOU 2023: 15 punkt 4.1.2.3.

#### 5.4.3 Forventet EØS-rett

Virkeområdet til regnskapsdirektivet artikkel 19a og 29a utvides med CSRD. Virkeområdet utvides trinnvis, jf. CSRD artikkel 5. Plikten til å rapportere taksonomiinformasjon utvides tilsvarende som plikten til å utarbeide bærekraftsrapportering.

#### 5.4.4 Høringsinstansenes syn

Det har ikke kommet innspill i høringen om virkeområdet for krav om taksonomirapportering.

#### 5.4.5 Departementets vurdering

Virkeområdet for krav om taksonomirapportering ble vurdert i forbindelse med gjennomføring av taksonomiforordningen i norsk rett. I Prop. 208 LS (2020–2021) punkt 3.3.4 viste departementet til at det er relativt få norske foretak som oppfyller de daværende vilkårene for å omfattes rapporteringsplikt etter forordningen. På tidspunktet for fremleggelsen av Prop. 208 LS (2020–2021) hadde EU-kommisjonen fremmet forslag til CSRD. Departementets vurdering var derfor at virkeområdet for rapporteringsplikten, og om den i Norge burde gjelde flere foretak enn det som følger av direktivbestemmelsene, burde vurderes på nytt i forbindelse med nasjonal gjennomføring av de ventede direktivendringene, og sees i sammenheng med øvrige rapporteringsplikter som følger av CSRD.

CSRD utvider rapporteringsplikten etter taksonomiforordningen artikkel 8 i tråd med endringen av virkeområdet for artikkel 19a og 29a. Antallet norske foretak som skal rapportere taksonomiinformasjon, utvides derfor betydelig, se

også omtale i punkt 5.3. Etter departementets vurdering bør virkeområdet for plikten til å rapportere taksonomiinformasjon følge av plikten til å utarbeide bærekraftsrapportering, slik det også er lagt til grunn i taksonomiforordningen. Foretak som ikke er underlagt plikt om å utarbeide bærekraftsrapportering, står fritt til å rapportere taksonomiinformasjon på frivillig basis. Etter departementets vurdering bør plikten også omfatte statsforetak, jf. begrunnelsen for at departementet foreslår at disse selskapsformene bør omfattes av plikten til å utarbeide bærekraftsrapportering i punkt 5.3.5.3. Etter gjeldende regler i kommisjonsforordning (EU) 2021/2178 om taksonomirapportering kan ikke eksponeringer mot foretak som ikke er omfattet av direktivforpliktelsene, medregnes i KPI-ene finansforetakene skal inkludere i sin rapportering. Departementet viser til at EU-kommisjonen etter forordningen artikkel 9 nr. 1 bokstav b innen 30. juni 2024 skal vurdere om finansforetak kan medregne slike eksponeringer.

Departementet viser til forslaget om å presisere i regnskapsloven at foretak som skal utarbeide bærekraftsrapportering skal inkludere taksonomiinformasjon i rapporteringen, se omtale i punkt 4.1.5.8.

### 5.5 Foretak etablert utenfor EØS

#### 5.5.1 Gjeldende rett

Det er ikke gitt regler om bærekraftsrapportering fra datterforetak eller filialer av foretak etablert utenfor EØS i regnskapsloven. Det var heller ikke gitt slike regler i regnskapsdirektivet før endringene ved CSRD.

#### 5.5.2 Forventet EØS-rett

CSRD innfører et nytt kapittel 9a i regnskapsdirektivet om rapportering fra foretak fra land utenfor EU/EØS (tredjeland). Medlemsstatene skal etter CSRD artikkel 2 gjøre endringer i nasjonal rett slik at bestemmelsene i kapittel 9a får anvendelse for regnskapsår som starter 1. januar 2028 eller senere.

Etter regnskapsdirektivet ny artikkel 40a nr. 1 skal medlemsstatene kreve at datterforetak hvor konsernspissen er etablert i et land utenfor EØS, skal publisere, og gjøre tilgjengelig, en bærekraftsrapport konsolidert på konsernspissens nivå. Plikten skal gjelde for datterforetak som er store foretak eller noterte foretak, men ikke noterte mikroforetak.

Bærekraftsrapporten skal inneholde de fleste opplysninger som kreves etter konsolidert bærekraftsrapportering etter revidert artikkel 29a nr. 2, men det er ikke krav om å opplyse om:

- hvor motstandsdyktig forretningsmodellen og strategien er mot bærekraftsrisiko (revidert artikkel 29a nr. 2 a.i),
- mulighetene for konsernet knyttet til bærekraftsforhold (artikkel 29a nr. 2 a.ii), og
- de viktigste risikoene knyttet til bærekraftsforhold som konsernet er eksponert for (revidert artikkel 29a nr. 2 g).

Rapporteringsplikten skal også gjelde for større filialer i EØS av foretak etablert i land utenfor EØS som enten ikke inngår i et konsern eller som inngår i et konsern hvor konsernspissen er etablert utenfor EØS. Rapporteringsplikten gjelder hvis filialen hadde salgsinntekter på over 40 millioner euro i det foregående regnskapsåret.

Pliktene for ovennevnte datterforetak og filialer, gjelder kun der hvor konsernet eller foretaket som datterforetaket eller filialen er en del av, hadde salgsinntekter på over 150 millioner euro innenfor EØS i hvert av de siste to regnskapsårene.

Medlemsstatene kan kreve at datterforetak med konsernspiss i et tredjeland eller filialer som er en del av et foretak etablert i et tredjeland, skal sende inn opplysninger om de samlede salgsinntektene i medlemsstaten og i EØS for å kunne føre kontroll med at rapporteringsplikten overholdes.

Etter ny artikkel 40a nr. 2 skal medlemsstatene kreve at den ovennevnte bærekraftsrapporten er utarbeidet i samsvar med standardene for tredjelandets rapportering av bærekraftsinformasjon som skal utarbeides etter ny artikkel 40b. Alternativt kan bærekraftsrapporten utarbeides i samsvar med de alminnelige EU-standardene for konsolidert bærekraftsrapportering (se omtale i punkt 4.3) eller på en måte som anses å være likeverdig, i samsvar med EU-kommisjonens beslutninger om likeverdig rapportering (ekvivalens). Ekvivalensbeslutninger er nærmere omtalt i punkt 4.5.2.

Hvis informasjonen som er nødvendig for å utarbeide bærekraftsrapporten ikke er tilgjengelig, skal datterselskapet eller filialen anmode tredjelandetsforetaket om å gi dem all informasjon som er nødvendig for å sette dem i stand til å oppfylle sine forpliktelser. Hvis ikke all nødvendig informasjon er gitt, skal datterselskapet eller filialen utarbeide og publisere en bærekraftsrapport som inneholder all den informasjonen de har innhentet, sammen med en erklæring om at tredjelandets-

foretaket ikke gjorde den nødvendige informasjonen tilgjengelig.

Etter ny artikkel 40a nr. 3 skal medlemsstatene kreve at bærekraftsrapporten publiseres sammen med en bekreftelse fra en eller flere personer eller foretak som er autorisert til å avgi en ekstern bekreftelse av bærekraftsrapportering i henhold til lovgivningen i det aktuelle tredjelandet eller i en medlemsstat. Hvis tredjelandetsforetaket ikke har lagt frem en slik bekreftelse, skal datterselskapet eller filialen avgi en erklæring om at tredjelandetsforetaket ikke har gjort den nødvendige eksterne bekreftelsen tilgjengelig.

Etter ny artikkel 40a nr. 4, kan medlemsstatene årlig informere EU-kommisjonen om datterselskaper eller filialer av tredjelandetsforetak som oppfylte publiseringskravet i ny artikkel 40d. Medlemsstatene kan også informere EU-kommisjonen om tilfeller der en rapport ble offentliggjort, men hvor filialen eller datterselskapet har benyttet muligheten til å publisere en ufullstendig rapport med erklæring om at tredjelandetsforetaket ikke gjorde den nødvendige informasjonen tilgjengelig. EU-kommisjonen skal på sin nettside publisere en liste over tredjelandetsforetakene som har publisert en bærekraftsrapport.

Etter ny artikkel 40b skal EU-kommisjonen innen 30. juni 2024 fastsette en delegert rettsakt med standarder for bærekraftsrapportering som spesifiserer informasjonen som skal inkluderes i de konsoliderte bærekraftsrapportene etter ny artikkel 40a, se også punkt 4.3.2.

Etter ny artikkel 40c første ledd skal medlemsstatene sørge for at de filialene som omfattes, er ansvarlige for at bærekraftsrapportene utarbeides i samsvar med kravene i ny artikkel 40a og at den publiseres og gjøres tilgjengelig i henhold til ny artikkel 40d.

Etter ny artikkel 40c annet ledd skal medlemstatene sørge for at medlemmene av styret og tilsvarende selskapsorganer i omfattede datterforetak er kollektivt ansvarlige for å sikre at bærekraftsrapportene utarbeides i samsvar med kravene i ny artikkel 40a og at den publiseres og gjøres tilgjengelig i henhold til ny artikkel 40d.

Etter ny artikkel 40d skal tredjelandetsrapporten offentliggjøres innen 12 måneder etter balansedagen for regnskapsåret som rapporten gjelder, sammen med den eksterne bekreftelsen, og i tilfelle erklæringene nevnt i ny artikkel 40a nr. 2 om mangelfull tredjelandetsrapportering og nr. 3 om manglende ekstern bekreftelse. Publisering skal skje i samsvar med reglene om publisering av selskapsopplysninger mv. i det generelle selskapsrettsdirektivet (direktiv (EU) 2017/1132). Hvis

bærekraftsrapporten ikke gjøres gratis tilgjengelig i et offentlig register, skal medlemsstatene sikre at informasjonen gjøres tilgjengelig på nettsiden til datterselskapet eller filialen.

### 5.5.3 Utvalgets forslag

For å gjennomføre regnskapsdirektivet ny artikkel 40a foreslår utvalget en ny bestemmelse i regnskapsloven om bærekraftsrapportering for foretak fra land utenfor EØS (tredjelandsforetak).

For å gjennomføre ny artikkel 40a nr. 1 første ledd foreslår utvalget i § 2-8 første ledd at regnskapspliktig som er datterselskap i et konsern hvor konsernspissen er et morselskap som er etablert i et land utenfor EØS, skal publisere en bærekraftsrapport som dekker det konsernet som datterselskapet inngår i. Bærekraftsrapporten skal inneholde nærmere angitte opplysninger om:

- forretningsmodell og strategi,
- tidsbestemte mål knyttet til bærekraftsforhold,
- rollen til foretakets styrende organer når det gjelder bærekraftsforhold,
- retningslinjer knyttet til bærekraftsforhold,
- insentivordninger knyttet til bærekraftsforhold,
- aktsomhetsvurderinger av bærekraftsforhold,
- negative virkninger knyttet til foretakets virksomhet og verdikjede,
- tiltak og resultater av tiltak for å hindre, begrense eller utbedre skadevirkninger og
- indikatorer som er relevante for disse opplysningene.

For å gjennomføre artikkel 40a nr. 1 annet ledd foreslår utvalget at rapporteringsplikten bare skal gjelde datterselskaper som er store foretak eller som er små eller mellomstore noterte foretak, men ikke noterte mikroforetak. I samsvar med artikkel 40a femte ledd, skal rapporteringsplikten etter forslaget bare gjelde hvis konsernet som datterselskapet inngår i, har hatt salgsinntekter på over 150 millioner euro innenfor EØS i hvert av de siste to regnskapsårene.

For å gjennomføre artikkel 40a nr. 1 tredje og fjerde ledd, foreslår utvalget at en norsk filial av et foretak som er etablert i et land utenfor EØS, hvis filialen hadde salgsinntekter tilsvarende 40 millioner euro eller mer i det foregående regnskapsåret, skal publisere en bærekraftsrapport som dekker konsernet som filialen er en del av. Hvis foretaket som filialen er en del av ikke inngår i et konsern, skal bærekraftsrapporten dekke dette foretaket. Bærekraftsrapporten skal inneholde de samme opplysningene som er angitt for dattersel-

skaper ovenfor. Rapporteringsplikten for filialer skal etter forslaget bare gjelde hvis foretaket som filialen er en del av, enten ikke inngår i et konsern, eller inngår i et konsern hvor konsernspissen er et morselskap som er etablert i et land utenfor EØS. Rapporteringsplikten gjelder etter forslaget ikke hvis foretaket som filialen er en del av har et datterselskap som har rapporteringsplikt etter første ledd eller tilsvarende regler i en annen EØS-stat. Utvalget foreslår å presisere at med filial menes et regnskapspliktig utenlandsk foretak etter § 1-2 nr. 13 som har et fast forretningssted her i riket.

Utvalget foreslår i samsvar med artikkel 40a nr. 1 femte ledd at rapporteringsplikten for filialen bare skal gjelde hvis foretaket som filialen er en del av, inngår i et konsern som har hatt salgsinntekter på over 150 millioner euro innenfor EØS i hvert av de siste to regnskapsårene, eller selv har hatt slike salgsinntekter.

Utvalget foreslår at de ovennevnte beløpsgrensene for salgsinntekter i angis i euro, og ikke i kroner, selv om direktivet åpner for det.

For å gjennomføre regnskapsdirektivet artikkel 1 nytt nr. 5 foreslår utvalget at rapporteringsplikten bare skal gjelde hvis foretaket som filialen er en del av, har en selskapsform som tilsvarende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap. Utvalget foreslår at med salgsinntekter for tredjelandsforetak menes inntektene slik de er definert av regnskapsreglene som foretakets årsregnskap er utarbeidet etter, jf. regnskapsdirektivet endret artikkel 2 nr. 5 og omtalen i punkt 5.1.4. Utvalget foreslår at Finanstilsynet skal kunne kreve at datterforetak og filialer som er omfattet av den foreslåtte rapporteringsplikten for tredjelandsforetak, skal sende inn opplysninger om de samlede salgsinntektene i filialen og i EØS. Dette skal etter forslaget kunne kreves uavhengig av beløpsgrensene for salgsinntekter.

For å gjennomføre artikkel 40a nr. 2 første og annet ledd foreslår utvalget at bærekraftsrapporten skal utarbeides i samsvar med standardene for bærekraftsrapportering for tredjelandsforetak som er fastsatt i forskrifter i medhold av utvalgets forslag til bestemmelse om rapporteringsstandarder, se også punkt 4.3.3. Alternativt skal bærekraftsrapporten etter forslaget kunne utarbeides i samsvar med de alminnelige standardene for bærekraftsrapportering, eller på en likeverdig måte i samsvar med EU-kommisjonens beslutninger om likeverdige standarder om bærekraftsrapportering, fastsatt i forskrift i medhold av verdipapirhandelloven § 5-7.



For å gjennomføre artikkel 40a nr. 2 tredje og fjerde ledd foreslår utvalget at dersom informasjonen som kreves for å følge standardene for bærekraftsrapportering ikke er fullt ut tilgjengelig, skal datterselskapet eller filialen anmode konsernspissen eller foretaket som filialen er en del av (tredjelandsforetaket), om å gi dem all informasjon som er nødvendig for å sette dem i stand til å oppfylle sine forpliktelser. Hvis ikke all nødvendig informasjon er gitt, skal datterselskapet eller filialen utarbeide og publisere en bærekraftsrapport som inneholder all den informasjonen de har innhentet, sammen med en erklæring om at tredjelandsforetaket ikke gjorde den nødvendige informasjonen tilgjengelig.

For å gjennomføre artikkel 40a nr. 3 foreslår utvalget at bærekraftsrapporten skal publiseres sammen med en attestasjonsuttalelse fra en eller flere personer eller foretak som er autorisert til å attestere bærekraftsrapportering i henhold til lovgivningen i det aktuelle tredjelandet eller i en EØS-stat. Hvis tredjelandsforetaket ikke har lagt frem en slik attestasjon, skal datterselskapet eller filialen avgi en erklæring om at tredjelandsforetaket ikke har lagt frem en attestasjonsuttalelse om bærekraftsrapporten.

For å gjennomføre språkkravet i artikkel 40d nr. 2 foreslår utvalget at bærekraftsrapporten og attestasjonsuttalelsen skal være på eller oversettes til norsk, svensk, dansk eller engelsk. Etter bestemmelsen skal medlemsstatene sørge for at bærekraftsrapporten blir publisert på minst ett av de offisielle språkene i EU. Etter EØS-avtalen inkluderer dette norsk.

I tråd med CSRD artikkel 5 nr. 2 foreslår utvalget at bestemmelsene i regnskapsloven om bærekraftsrapportering fra foretak etablert utenfor EØS skal anvendes fra regnskapsår som starter 1. januar 2028 eller senere.

Det vises til utvalgets vurderinger i NOU 2023: 15 punkt 4.5.3.

#### 5.5.4 Høringsinstansenes syn

*Finanstilsynet* mener konsekvensene av forslaget om at Finanstilsynet skal ha adgang til å kreve informasjon fra norske datterselskaper og filialer av foretak fra land etablert utenfor EØS om salgsinntekter som er generert i EØS, er uklare, og at ansvaret for oppfølging av eventuell plikt til bærekraftsrapportering er uklar og bør presiseres. *Finanstilsynet* legger til grunn at CSRD ikke utvider Finanstilsynets ansvarsområde til nye typer foretak, slik at det kan være filialer og datterforetak som kan være omfattet av rapportering etter

CSRD, men som faller utenfor Finanstilsynets ansvarsområde. *Finanstilsynet* mener det bør klargjøres hvilke andre myndigheter som eventuelt skal kunne kreve slike opplysninger, og hvilket ansvar disse har for å følge opp bærekraftsrapportering fra større datterforetak og filialer av foretak etablert utenfor EØS og som ikke omfattes av Finanstilsynets regnskapskontroll eller tilsynsansvar.

#### 5.5.5 Departementets vurdering

Departementet slutter seg til utvalgets vurderinger, og foreslår i tråd med utvalgets forslag en ny bestemmelse i regnskapsloven ny § 2-8 om bærekraftsrapportering fra foretak etablert utenfor EØS. Bestemmelsen gjennomfører regnskapsdirektivet nytt kapittel 9 a.

Departementets forslag skiller seg likevel fra utvalgets forslag på ett punkt. Etter departementets vurdering er det nødvendig å gjøre nærmere vurderinger av hvilke(n) myndighet(er) som eventuelt skal kunne kreve at datterforetak med konsernspiss i et tredjeland eller filialer som er en del av et foretak etablert i et tredjeland, skal sende inn opplysninger om de samlede salgsinntektene i Norge og i EØS for å kunne føre kontroll med at rapporteringsplikten overholdes. Departementet foreslår derfor en forskriftshjemmel for departementet til å gi nærmere regler om innsending av slike opplysninger i forskrift.

Departementet viser til at rapporteringsdirektivet stiller krav til bærekraftsrapportering fra foretak fra utenfor EØS med verdipapirer (tredjelandsutstedere) notert på regulert marked i EØS, se nærmere omtale i punkt 4.5. Tredjelandsutstederne skal utarbeide bærekraftsrapportering i tråd med de generelle reglene i regnskapsdirektivet revidert artikkel 19a og 29a, og ikke i samsvar med reglene i direktivet kapittel 9a. De foreslåtte reglene i regnskapsloven § 2-8 gjelder derfor bare for foretak fra utenfor EØS som ikke har utstedt verdipapirer som er notert på regulert marked i EØS.

### 5.6 Tilpasninger i regnskapsloven mv.

#### 5.6.1 Utvalgets forslag

Utvalgets forslag om å endre definisjonen av store foretak i regnskapsloven, får betydning for virkeområdet til krav i regnskapsloven som gjelder store foretak, se tabell 3.5 i NOU 2023: 15.

Utvalget foreslår å endre betegnelsen «store foretak» til «foretak av allmenn interesse» i regn-

skapsloven §§ 7-5, 7-20, 7-21, 7-31 og 7-31b. Endringene innebærer at allmennaksjeselskaper som ikke oppfyller vilkårene for å være store foretak og ikke er et notert foretak, bank, kredittforetak eller forsikringsforetak, ikke lenger vil være omfattet av disse bestemmelsene. Endringene innebærer også at forsikringsforetak som er organisert som gjensidig forsikringsforetak og som ikke defineres som store foretak etter gjeldende definisjon i regnskapsloven § 1-5, vil omfattes av de ovennevnte bestemmelsene.

Utvalget foreslår også å endre andre bestemmelser i regnskapsloven slik at ordlyden samsvarer bedre med begrepsbruken i annet finansmarkedsregelverk, og for å sikre enhetlig begrepsbruk i regnskapsloven og bedre samsvar mellom bestemmelsene og direktivbestemmelsene de gjennomfører, se tabell 3.6 i NOU 2023: 15, herunder:

- Utvalget foreslår å endre virkeområdet for plikten til å redegjøre for foretaksstyring (nåværende § 3-3b) til å bare gjelde noterte foretak, slik disse er definert i utvalgets forslag, se også punkt 5.3.3. Det betyr at plikten vil falle bort for foretak som bare er notert utenfor EØS.
- Etter regnskapsloven § 3-7 femte ledd, kan ikke regnskapspliktig hvis aksjer, andeler, grunnfondsbevis eller obligasjoner noteres på børs, autorisert markedsplass eller tilsvarende regulert marked i utlandet, anvende unntakene fra konsernregnskapsplikt etter paragrafen. Utvalget foreslår at virkeområdet for bestemmelsen angis til noterte foretak. Endringen innebærer at eventuelle morselskap i underkonsern som utelukkende har utstedt verdipapirer notert på et regulert marked utenfor EØS vil kunne anvende unntaksbestemmelsen.
- Utvalget mener at hvilke opplysninger som skal gis om aksjeeierforhold i årsberetningen bør fremkomme direkte av regnskapsloven og ikke av verdipapirhandeloven. Utvalget foreslår derfor at verdipapirhandeloven § 5-8a innarbeides i regnskapslovens bestemmelse om årsberetning (nåværende § 3-3a) og at verdipapirhandeloven § 5-8a oppheves.
- Utvalget foreslår at kravene til språk i årsberetningen (nåværende § 3-4 tredje ledd), også skal gjelde for redegjørelsen om foretaksstyring og rapporteringen om betalinger til myndigheter.
- Utvalget foreslår å fjerne kravet i § 3-5 annet ledd om at påtegnet forbehold mot årsregnskapet må gis i årsberetningen. Endringen er en tilpasning til at små foretak siden 2017 ikke lenger har plikt til å utarbeide årsberetning.

Det vises til utvalgets vurderinger i NOU 2023: 15 punkt 3.4.1.

I tillegg til endringene i regnskapsloven, foreslår utvalget endringer i universitets- og høyskoleloven § 8-7 og fagskoleloven § 33 for å ta hensyn til endringene i kategorisering av foretak i regnskapsloven.

### 5.6.2 Høringsinstansenes syn

*Norges handelshøyskole (NHH)* viser til at regnskapsloven i utgangspunktet er skrevet for foretak som følger god regnskapsskikk, mens bruk av IFRS følger av § 3-9 og unntak fra regnskapslovens krav for IFRS-rapporterende foretak følger av § 3-1 fjerde ledd. Etter *NHHs* vurdering tar de foreslåtte endringene i regnskapsloven ikke tilstrekkelig hensyn til IFRS-rapporterende foretak, bl.a. med henvisning til at det ikke er foreslått endringer i § 3-1 fjerde ledd selv om flere av paragrafene det refereres til i bestemmelsen er endret eller flyttet. Dette medfører endringer som *NHH* antar ikke er tilsiktet.

*Brønnøysundregistrene* viser til at det er et mål å gjøre alle lovbestemmelser teknologinøytrale, og foreslår derfor at ordet «underskrift» erstattes med «signering» i regnskapsloven, slik det er gjort i en rekke andre lover.

### 5.6.3 Departementets vurdering

Departementet viser til at forslaget om å endre definisjonen av store foretak i regnskapsloven påvirker virkeområdet til en rekke bestemmelser i regnskapsloven. Gjeldende definisjon av store foretak i regnskapsloven ligner, men tilsvarende ikke, definisjonen av foretak av allmenn interesse i regnskapsdirektivet artikkel 2 nr. 1, som departementet foreslår å ta inn i regnskapsloven, se nærmere omtale i punkt 5.2.

Departementet foreslår i likhet med utvalget å endre betegnelsen «store foretak» til «foretak av allmenn interesse i regnskapsloven §§ 7-5, 7-20, 7-21, 7-26, 7-31 og 7-31b. Endringene innebærer at allmennaksjeselskaper som ikke er et notert foretak, bank, kredittforetak eller forsikringsforetak, ikke lenger vil være omfattet av disse bestemmelsene. Endringene innebærer også at forsikringsforetak som er organisert som gjensidig forsikringsforetak, som ikke defineres som store foretak etter gjeldende definisjon i regnskapsloven § 1-5, vil omfattes av bestemmelsene.

Departementet deler utvalgets vurdering om at hensynet til enhetlig begrepsbruk i regnskapsloven tilsier at nåværende § 3-3a siste ledd om års-

beretning bør endres slik at det presiseres at plikten til å gi opplysninger gjelder noterte foretak. Departementet er også enig med utvalget i at hvilke opplysninger som skal gis om aksjeeierforhold i årsberetningen, bør fremkomme direkte av regnskapsloven, og ikke av verdipapirhandeloven som i dag. Departementet foreslår derfor at verdipapirhandeloven § 5-8a innarbeides i regnskapslovens bestemmelse om årsberetning, som etter departementets forslag blir ny § 2-2, og at verdipapirhandeloven § 5-8a oppheves.

Departementet foreslår i likhet med utvalget å endre regnskapsloven nåværende § 3-3b første ledd, slik at plikten til å redegjøre for foretaksstyring gjelder noterte foretak, slik de er definert i regnskapsloven ny § 1-6 annet ledd. Forslaget innebærer at plikten for foretak som bare er notert utenfor EØS vil falle bort. Departementet deler utvalgets vurdering om at hensynet til å bidra til velfungerende markedsplasser for omsetning av noterte verdipapirer bør ivaretas av myndighetene i staten utenfor EØS hvor markedsplassen er regulert, og at det er tvilsomt hvorvidt krav om redegjørelse for foretaksstyring vil være av betydning for et foretaks vurdering av i hvilket land foretaket skal noteres. Det vises til forslaget til regnskapsloven ny § 2-9.

Departementet foreslår i likhet med utvalget at virkeområdet for regnskapsloven § 3-7 femte ledd angis til noterte foretak. Endringen gjør at bestemmelsen ligger nærmere regnskapsdirektivet artikkel 23 nr. 3 som bestemmelsen gjennomfører, ved at det skilles mellom foretak som har verdipapirer notert på regulert marked i og utenfor EØS. Endringen innebærer at eventuelle morselskap i underkonsern som utelukkende har utstedt verdipapirer notert på et regulert marked utenfor EØS, vil kunne anvende unntaksbestemmelsen etter § 3-7. Departementet legger til grunn at endringen vil gjelde et lite antall foretak.

Departementet foreslår i likhet med utvalget å endre ordlyden i regnskapsloven § 5-8 første ledd nr. 3, slik at ordlyden samsvarer bedre med begrepsbruken i annet finansmarkedsregelverk.

Departementet foreslår i likhet med utvalget at kravene til språk i årsberetningen også skal gjelde for redegjørelsen om foretaksstyring og rapporteringen om betalinger til myndigheter. Departementet er enig i utvalgets vurdering om at språkkravene bør være de samme, jf. at det skal henvises i årsberetningen til redegjørelsen om foretaksstyring og til rapporteringen om betalinger til myndigheter. Departementet viser til forslaget til regnskapsloven § 2-11 annet ledd.

Departementet foreslår i likhet med utvalget å fjerne kravet i § 3-5 annet ledd om at påtegnet forbehold mot årsregnskapet må gis i årsberetningen. Endringen er en tilpasning til at små foretak siden 2017 ikke lenger har plikt til å utarbeide årsberetning. Departementet legger som utvalget til grunn at påtegnet forbehold gis i tilknytning til styrets og daglig leders signering av årsregnskapet, eventuelt i årsberetningen hvis den regnskapspliktige utarbeider årsberetning. Departementet foreslår videre å erstatte uttrykket «underskrives» med «signeres» i § 3-5 for å gjøre bestemmelsen mer teknologinøytral. Departementet viser til forslaget til endringer i regnskapsloven § 3-5.

Departementet viser til at utvalget har foreslått å flytte flere bestemmelser i regnskapsloven kapittel 3 til nytt kapittel 2 hvor lovens bestemmelser om årsberetning, bærekraftsrapportering, redegjørelse om foretaksstyring og land-for-land-rapportering samles. Utvalget har også foreslått andre endringer i loven som får følgevirkninger for bestemmelser som ikke er foreslått endret. Departementet foreslår derfor endringer i påfølgende bestemmelser i regnskapsloven for å hensynta at bestemmelser er foreslått flyttet, endret eller opphevet. Det vises til forslagene til endringer i § 3-1 fjerde ledd og § 3-9 femte ledd.

Departementet viser til at departementet etter regnskapsloven § 10-1 kan gi forskrift som utfyller eller fraviker loven kapittel 3 til 7 for regnskapspliktig som nevnt i § 1-2 første ledd nr. 5 til 11 eller 13. Departementet foreslår i likhet med utvalget at hjemmelen utvides til å gjelde kapittel 2, jf. at flere av bestemmelsene i kapittel 3 flyttes til kapittel 2.

Departementet foreslår i likhet med utvalget at alle leddene i paragrafene i regnskapsloven nummereres. Forslaget er ment å gjøre loven lettere tilgjengelig for brukerne. Departementet foreslår i likhet med utvalget endringer i universitets- og høyskoleloven § 8-7 og fagskoleloven § 33 for å ta hensyn til endringene i kategorisering av foretak i regnskapsloven.

## 5.7 Tilpasninger i åpenhetsloven

### 5.7.1 Utvalgets forslag

Utvalgets forslag om å erstatte den gjeldende definisjonen av store foretak i regnskapsloven med en definisjon av foretak av allmenn interesse, gjør det nødvendig å endre definisjonen av «større virksomheter» i åpenhetsloven § 3, se nærmere omtale av åpenhetsloven i punkt 4.1.1.8. Utvalget

foreslår at foretak av allmenn interesse skal regnes som «større virksomheter» etter åpenhetsloven uavhengig av størrelse. Utvalgets forslag viderefører i hovedsak virkeområdet etter den gjeldende definisjonen, men med følgende endringer:

- Banker, kredittforetak og forsikringsforetak, som ikke er noterte foretak, vil bli omfattet av definisjonen uavhengig av foretakets størrelse. I dag er disse foretakene kun omfattet av åpenhetsloven uavhengig av størrelse dersom de er allmennaksjeselskap.
- Allmennaksjeselskaper som *ikke* er et notert foretak, bank, kredittforetak eller forsikringsforetak, vil ikke lenger omfattes om de er under størrelsesgrensene i definisjonen av «større virksomheter».

Utvalget legger til grunn at endringen berører et lite antall foretak.

Definisjonen av «større virksomheter» i åpenhetsloven § 3 omfatter også foretak etter kriterier for salgsinntekter, balansesum og antall ansatte. Kriteriene tilsvarer grensene i definisjonen av små foretak i regnskapsloven. Utvalget foreslår å endre størrelseskriteriene i definisjonen av «større virksomheter» slik at den heller omfatter foretak som er mellomstore og store foretak etter regnskapsloven. Utvalget begrunner forslaget med at det har vært et problem at grensene for små foretak ikke har vært like i åpenhetsloven og regnskapsloven § 1-6, fordi det ikke er bestemmelser i åpenhetsloven som i regnskapsloven om forsinket overgang inn og ut av kategorien små foretak, og at morselskaper skal bruke konsoliderte tall for å beregne kriteriene. Utvalget foreslår videre å presisere at definisjonen av større virksomheter også gjelder virksomheter som ikke er regnskapspliktige etter regnskapsloven.

Utvalget foreslår videre at åpenhetsloven § 5 tredje ledd endres, ved at det åpnes for at redegjørelsen om aktsomhetsvurderinger kan inngå i årsberetningen.

Det vises til utvalgets vurderinger i NOU 2023: 15 punkt 3.4.2.

### 5.7.2 Høringsinstansenes syn

*Deloitte, Hovedorganisasjonen Virke, Revisorforeningen og Statkraft* og støtter forslaget om å samordne størrelsesgrensene i åpenhetsloven og regnskapsloven.

*Advokatforeningen* mener at terskelverdiene av pedagogiske hensyn bør inntas direkte i åpenhetsloven § 3.

*Forbrukertilsynet* støtter i hovedsak utvalgets forslag om å tilpasse definisjonen av større virksomheter i åpenhetsloven til endringene i regnskapsloven, men påpeker at det allerede er en regel om konsolidering for morselskaper i åpenhetsloven § 3 første ledd bokstav a annet punktum, som er ment å tolkes likt som konsolideringsregelen i regnskapsloven nåværende § 1-6 fjerde ledd. Videre legger *Forbrukertilsynet* til grunn at regnskapslovens regler om forsinket overgang i nåværende § 1-6 annet og tredje ledd allerede gjelder ved vurderingen av om en virksomhet er «større» etter åpenhetslovens definisjon. Etter *Forbrukertilsynets* vurdering samsvarer derfor virksomhetene som anses som «større virksomheter» etter åpenhetsloven allerede med hvilke virksomheter som anses som mellomstore og store foretak etter nåværende bestemmelser i regnskapsloven. *Forbrukertilsynet* mener det må vurderes om det er mest hensiktsmessig å innta henvisninger til relevante bestemmelser i regnskapsloven i den nye definisjonen av «større virksomheter» i åpenhetsloven § 3 eller om terskelverdiene og øvrige relevante regler bør inntas direkte i åpenhetsloven. *Forbrukertilsynet* mener at det er uklart hva som er intensjonen bak utvalgets forslag om å presisere at definisjonen av «større virksomheter» også gjelder virksomheter som ikke er regnskapspliktige etter regnskapsloven, ettersom regnskapsplikt er en forutsetning for at en virksomhet skal ha plikter etter åpenhetsloven. Dermed utvalget har ønsket å utvide åpenhetslovens virkeområde til å omfatte virksomheter som ikke er regnskapspliktige etter regnskapsloven, mener *Forbrukertilsynet* at det må foretas en nøye vurdering av konsekvensene før en slik endring vedtas.

*Deloitte og Revisorforeningen* mener at det bør være tilstrekkelig å publisere årsberetningen på nett for å oppfylle kravet i åpenhetsloven om å gjøre redegjørelsen tilgjengelig på nett, og at det ikke må utarbeides en redegjørelse i tillegg til den som inntas i årsberetningen. Også *NHO* mener det bør vurderes om det er nødvendig å kreve en egen redegjørelse etter åpenhetsloven, som skal publiseres på foretakets nettsider, hvis foretaket velger å inkludere redegjørelsen i årsberetningen.

*Norges kontaktpunkt for ansvarlig næringsliv* mener det bør vurderes om forslaget om å inkludere redegjørelsen i årsberetningen vil oppfylle formålet med kravet i åpenhetsloven om at redegjørelsen skal være lett tilgjengelig på virksomhetens nettside.

### 5.7.3 Departementets vurdering

Departementets forslag om å endre regnskapsloven § 1-5 gjør at det er nødvendig å endre definisjonen av «større virksomheter» i åpenhetsloven § 3, som viser til den gjeldende definisjonen av store foretak i regnskapsloven § 1-5. Gjeldende definisjon av «større virksomheter» omfatter også foretak som overskrider grensene for å være små foretak etter definisjonen i regnskapsloven § 1-6, men uten å henvise til bestemmelsen i regnskapsloven.

Departementet deler utvalget og høringsinstansenes vurdering om at det er hensiktsmessig å erstatte henvisningen til store foretak i definisjonen av større virksomheter i åpenhetsloven § 3 med en henvisning til foretak av allmenn interesse, slik de er definert i forslaget til regnskapsloven ny § 1-6, jf. nærmere omtale i punkt 5.2. Endringen innebærer at banker, kredittforetak og forsikringsforetak vil bli omfattet av åpenhetsloven uavhengig av foretakets størrelse og om de er noterte foretak. Allmennaksjeselskaper som ikke er et notert foretak, bank, kredittforetak eller forsikringsforetak, vil ikke lenger omfattes av åpenhetsloven uavhengig av foretakets størrelse. I likhet med utvalget, legger departementet til grunn at endringene påvirker et lite antall foretak.

Departementet har også vurdert om størrelseskriteriet i definisjonen av «større virksomheter» i åpenhetsloven § 3 bør endres til «mellomstore og store foretak» i tråd med utvalgets forslag. Departementet viser til at EU-kommisjonen etter at utvalgets utredning ble lagt frem har fastsatt et kommisjonsdirektiv som inflasjonsjusterer terskelverdiene i bestemmelsene om størrelseskategorier i regnskapsdirektivet, jf. nærmere omtale i punkt 5.1. Dersom dagens terskelverdier i definisjonen av «større virksomheter» i åpenhetsloven erstattes med henvisninger til definisjonene av mellomstore og store foretak i regnskapsloven, vil virkeområdet til åpenhetsloven påvirkes av endringene i definisjonen av små foretak som følger av kommisjonsdirektivet. Departementet viser til at Barne- og familiedepartementet skal evaluere åpenhetsloven etter at loven har virket

en periode, jf. Prop. 150 L (2020-2021) kapittel 1. Det er varslet at en i evalueringen vil vurdere om mindre virksomheter også skal inkluderes som pliktsubjekter etter loven. Finansdepartementet legger til grunn at det i evalueringen av åpenhetsloven vil være relevant å vurdere sammenhengen mellom virkeområdet til åpenhetsloven og størrelseskategoriene i regnskapsloven. Finansdepartementet foreslår derfor ingen endringer i størrelseskriteriet i definisjonen av «større virksomheter» i åpenhetsloven § 3 nå.

I tråd med hvordan bestemmelsen praktiseres i dag, foreslår departementet å presisere i åpenhetsloven § 3 første ledd at reglene i regnskapsloven § 1-5 åttende ledd om forsinket overgang inn og ut av kategorier av foretak etter størrelse gjelder tilsvarende ved vurderinger av om et foretak er en større virksomhet etter åpenhetsloven.

Departementet antar at det ikke har vært utvalgets intensjon å foreslå å utvide åpenhetslovens virkeområde til å også gjelde virksomheter som ikke er regnskapspliktige. Som det fremgår av Prop. 150 L (2020–2021) er regnskapsplikt en forutsetning for at en virksomhet skal ha plikter etter åpenhetsloven, selv om det ikke fremgår klart av loven § 2 om virkeområde eller definisjonen av «større virksomheter» i § 3. Departementet legger til grunn at behovet for å klargjøre virkeområdet til åpenhetsloven vil bli vurdert i den ovennevnte evalueringen av loven.

I tråd med utvalgets forslag foreslår departementet en endring i åpenhetsloven § 5 tredje ledd ved at redegjørelsen kan inngå i årsberetningen. Etter departementets vurdering vil kravet om at redegjørelsen skal gjøres lett tilgjengelig på virksomhetens nettside, i tillegg til at årsberetningen skal publiseres på virksomhetens nettside (jf. omtale i punkt 4.4), være lite byrdefullt for foretakene. Departementet legger til grunn at en eventuell adgang til å oppfylle kravet om tilgjengeliggjøring i åpenhetsloven gjennom å publisere årsberetningen på virksomhetens nettside vil bli vurdert i forbindelse med evalueringen av åpenhetsloven.

Det vises til forslaget til endringer i åpenhetsloven.

## 6 Attestasjon av bærekraftsrapportering

### 6.1 Innledning. Avklaring av hvilke forslag som følges opp

---

CSRD innfører krav i regnskapsdirektivet om at en revisor eller en uavhengig tilbyder av attestasjonstjenester («Independent Assurance Service Provider», IASP) skal attestere bærekraftsrapporteringen. Formålet er å styrke tilliten til bærekraftsrapporteringen. Nyten av rapporteringen blir større dersom brukerne kan ha tillit til at informasjonen faktisk er rapportert i samsvar med rapporteringsstandardene som foretakene skal benytte i sin rapportering. Departementet deler vurderingen av at tilliten til bærekraftsrapporteringen vil styrkes gjennom attestasjon av rapporteringen. Departementet foreslår derfor å innføre regler om attestasjon av bærekraftsrapporteringen i regi av revisorer med særskilt kompetanse på bærekraft, heretter kalt bærekraftsrevisorer.

I NOU 2023: 15 foreslo Verdipapirlovutvalget også å åpne for at bærekraftsrapporteringen kan attesteres av IASP-er (i NOU-en kalt «alternative tilbydere av attestasjonstjenester»). Direktivet krever i så fall at disse underlegges likeverdige krav som det som etter revisordirektivet gjelder for revisorer. Samtidig skal IASP-ene akkrediteres i samsvar med krav i EUs akkrediteringsforordning fra 2008 (forordning (EF) nr. 765/2008), som er gjennomført i EØS-vareloven. I NOU-en ble det foreslått en rekke særlige regler om IASP-er, blant annet særskilte utdanningskrav, en ny, særlig godkjenningsordning for såkalte «bærekraftsattestanter» mv. Forslagene i NOU-en bygget på visse forutsetninger, som fremgår av NOU 2023: 15 punkt 6.2.1, blant annet en forutsetning om organisering av tilsyn. Etter departementets vurdering er det flere grunner til at utvalgets forslag ikke bør følges opp nå. Disse gjennomgås nærmere i punkt 6.12, sammen med en nærmere omtale av utvalgets forslag og høringen. Departementet foreslår at spørsmålet om attestasjon i regi av IASP-er kan løses i forskrift. Departementet ønsker at slike forskriftsregler kan gis så snart som mulig.

Gjennomgangen av de enkelte delene av CSRDs krav til attestasjon, utvalgets forslag og

høringsinstansenes syn avgrenses som en følge av dette mot omtalen av forslagene som åpner for IASP-er.

### 6.2 Hvem som skal kunne attestere bærekraftsrapportering

---

#### 6.2.1 Gjeldende rett

Etter regnskapsdirektivet tidligere artikkel 19a nr. 5 skulle medlemsstatene påse at revisorer kontrollerer om foretak har avgitt en ikke-finansiell erklæring i tråd med direktivkravene. Tidligere artikkel 19a nr. 6 åpnet for at medlemsstatene kunne kreve at opplysningene i den ikke-finansielle erklæringen ble kontrollert av en uavhengig tilbyder av attestasjonstjenester. Tilsvarende bestemmelser var gitt i tidligere artikkel 29a nr. 5 og 6 for den konsoliderte ikke-finansielle erklæringen i konsern. Det var ikke gitt nærmere bestemmelser i direktivet om utførelsen av slike oppdrag. Hvem som kunne være tilbydere av attestasjonstjenester, var ikke definert, herunder var det ikke gitt nærmere regler om godkjenning av slike tilbydere.

#### 6.2.2 Forventet EØS-rett

Hovedregelen i regnskapsdirektivet er at samme revisjonsforetak som reviderer årsregnskapet, skal attestere bærekraftsrapporteringen. Etter direktivet artikkel 34 nytt nr. 3 kan imidlertid medlemsstatene åpne for at et annet revisjonsforetak enn det som reviderer årsregnskapet, avgir attestasjonsuttalelsen om bærekraftsrapporteringen. Dersom det åpnes for at et annet revisjonsforetak kan attestere bærekraftsrapporteringen, skal revisoren som reviderer årsregnskapet, likevel uttale seg om hvorvidt årsberetningen, inkludert bærekraftsrapporteringen, er konsistent med årsregnskapet.

#### 6.2.3 Utvalgets forslag

Utvalget forventer at det vil bli stadig viktigere for investorer og andre brukere å se finansiell rappor-

tering og bærekraftsrapportering i sammenheng, og at dette vil lede til mer integrert selskapsrapportering. Utvalget peker på fordeler og ulemper ved å åpne for delt revisjon av rapporteringen. Samlet revisjon av rapporteringen vil etter utvalgets vurdering øke muligheten for å avdekke feilinformasjon begge steder, og bidra til å sikre sammenheng og konsistens i rapporteringen. Etter utvalgets vurdering vil kostnadene ved delt revisjon også kunne bidra til klarhet om ansvarsfordeling og høyere kostnader.

Utvalget mener likevel at det bør legges mest vekt på fordeler, som kapasitetsutnyttelse, valgfrihet og konkurranse. Forholdene som kan begrense revisjonskvaliteten og medføre uklare ansvarsforhold, vil etter utvalgets vurdering langt på vei kunne håndteres gjennom utvikling av god revisjonsskikk på området. Utvalget mener muligheten i regnskapsdirektivet for å åpne for at et annet revisjonsforetak enn foretakets valgte revisor kan attestere bærekraftsrapporteringen bør benyttes, og foreslår endringer i aksjeloven § 7-1, allmennaksjeloven § 7-1 og finansforetaksloven § 8-17.

Det vises til utvalgets vurderinger i NOU 2023: 15 punkt 5.10.

#### 6.2.4 Høringsinstansenes syn

*Advokatforeningen, Finanstilsynet, Folketrygdfondet, Foreningen for finansfag og Norges Rederiforbund* støtter forslaget om å tillate at andre revisorer enn den valgte revisoren skal kunne attestere bærekraftsrapporteringen, med henvisning til utvalgets vurderinger, herunder kapasitet og konkurranse i markedet. *Finanstilsynet* bemerker at dersom det åpnes opp for at andre enn valgt revisor for årsregnskapet skal attestere bærekraftsrapporten, bør det registreres opplysninger om også deres oppdrag i Enhetsregisteret, slik det gjøres for valgt revisor for årsregnskapet. *NHH* mener at de som autoriseres som bærekraftsrevisor, også bør ha «statsautorisert» som del av tittelen, på samme måte som for revisorer.

#### 6.2.5 Departementets vurdering

Departementet viser til endringene i regnskapsdirektivet artikkel 34 nr. 3 om at andre enn valgt revisor for revisjon av årsregnskapet skal kunne attestere den pliktige bærekraftsrapporteringen. Utvalgets forslag om å benytte denne valgmuligheten i direktivet fikk bred støtte i høringen. Departementet deler utvalgets vurdering om at hensynet til best mulig kapasitetsutnyttelse, kon-

kurransse og valgfrihet for foretakene tilsier at det gis en slik åpning. Departementet bemerker at dette ikke innebærer et forbud mot at rapporteringspliktige velger å la valgt revisor attestere også den pliktige bærekraftsrapporteringen.

Departementet understreker at det er en forutsetning at oppdragsansvarlig revisor har oppnådd nødvendig godkjenning som bærekraftsrevisor, jf. punkt 6.3 og forslaget om ny § 3-3 a i revisorloven.

Når det gjelder spørsmålet Finanstilsynet tok opp i høringen, om registrering av opplysninger i Enhetsregisteret om hvem det er som attesterer bærekraftsrapporteringen, bemerker departementet at en slik endring vil kreve nærmere vurderinger, som det ikke har vært grunnlag for i denne sammenheng.

Departementet viser til forslaget til endringer i finansforetaksloven § 8-17. Departementet foreslår at det tas inn en egen bestemmelse i aksjeloven og allmennaksjeloven om bærekraftsrapportering, slik at reglene om dette samles. Det vises til forslaget til aksjeloven ny § 7-9 a og allmennaksjeloven ny § 7-6.

### 6.3 Kvalifikasjonskrav

#### 6.3.1 Gjeldende rett

Revisorloven kapittel 3 stiller vilkår for å bli godkjent som statsautorisert revisor. Det stilles nærmere krav til utdanning, praktisk opplæring og skikkethet for å få godkjenning fra Finanstilsynet. Etter gjeldende regler stilles det ikke særskilte vilkår om utdanning, praktisk opplæring eller etterutdanning for revisorer som skal attestere bærekraftsrapportering. Revisjonsdirektivets krav til revisorutdanningen oppfylles ved at revisorloven § 3-2 stiller krav om en mastergrad i regnskap og revisjon.

#### 6.3.2 Forventet EØS-rett

##### 6.3.2.1 Godkjenningsordning, krav til utdanning og krav til praktisk opplæring

Etter revisjonsdirektivet artikkel 6 nytt nr. 2 kan en fysisk person, i tillegg til godkjenningen for å utføre lovpålagt revisjon, godkjennes for å attestere bærekraftsrapportering når tilleggskravene for attestasjon av bærekraftsrapportering er oppfylt. Bestemmelsen viser til nye tilleggskrav til fageksamen i artikkel 7 nr. 2, teoretisk kunnskapsprøve i artikkel 8 nr. 3, praktisk opplæring i artikkel 10 nr. 1 annet ledd og godkjenning av reviso-

rer fra andre medlemsstater i artikkel 14 nr. 2 fjerde ledd.

Artikkel 6 nr. 2 utfyller den gjeldende bestemmelsen i artikkel 6 nr. 1 som fastsetter at en fysisk person kan godkjennes til å foreta lovfestet revisjon etter å ha fulgt undervisning og bestått avgangseksamen ved universitet eller tilsvarende nivå som er organisert eller anerkjent av den berørte medlemsstat, og har gjennomgått praktisk opplæring.

Artikkel 7 nytt nr. 2 stiller nye krav til fageksamen for at en revisor også skal godkjennes til å utføre attestasjon av bærekraftsrapportering. Fageksamen nevnt i artikkel 6 skal sikre nødvendig teoretisk kunnskap innen fag som er relevante for attestasjon av bærekraftsrapportering, og evnen til å omsette slik kunnskap i praksis. Minst en del av eksamen skal være skriftlig.

Den teoretiske kunnskapsprøven som inngår i fageksamen, skal etter artikkel 8 nytt nr. 3 dekke minst følgende emner, i tillegg til emnene som skal dekkes etter gjeldende regler i artikkel 8 nr. 1 og 2:

- lovkrav og standarder knyttet til utarbeidelse av årlig og konsolidert bærekraftsrapportering
- bærekraftsanalyse
- prosesser for foretaksgjennomgang av bærekraftsforhold (due diligence-prosesser)
- lovkrav og standarder for attestasjon av bærekraftsrapportering.

Artikkel 10 nr. 1 nytt annet ledd utfyller gjeldende regler i første ledd om praktisk opplæring ved at det innføres et tilleggskrav til praktisk opplæring for at en revisor eller en person under praktisk opplæring også skal godkjennes for å utføre attestasjon av bærekraftsrapportering. Minst åtte måneder av kravet til tre års praktisk opplæring, skal i så fall være innen attestasjon av individuell og konsolidert bærekraftsrapportering eller innen andre bærekraftsrelaterte tjenester. Etter gjeldende artikkel 10 nr. 2 skal hele opplæringen gjennomføres hos personer som gir tilstrekkelige garantier med hensyn til sin evne til å gi praktisk opplæring. Dette vil også omfatte tilleggskravene til praktisk opplæring for de som skal godkjennes for å utføre attestasjon av bærekraftsrapportering.

Revisjonsdirektivet artikkel 14 gir regler om godkjenning av revisorer med revisorgodkjenning fra en annen EØS-stat. Artikkel 14 nr. 2 nytt fjerde ledd innfører et nytt vilkår om at egnethetsprøven omtalt i artikkel 14 første ledd må omfatte revisorens kunnskap om den aktuelle vertsstatens lover og forskrifter i den grad kunnskapen er relevant for attestasjon av bærekraftsrapportering, for at

en revisor fra en annen EØS-stat skal godkjennes til å utføre attestasjon av bærekraftsrapportering.

For øvrig endres også artikkel 12 i revisjonsdirektivet. Artikkelen åpner for at nasjonale myndigheter kan akseptere at deler av kravene til teoretisk utdanning oppfylles gjennom praktisk erfaring, forutsatt at den praktiske erfaringen bekreftes gjennom en offentlig godkjent eksamen. Denne muligheten er ikke tidligere benyttet i revisorloven, og endringene omtales derfor ikke nærmere.

### 6.3.2.2 Løpende etterutdanning

Revisjonsdirektivet artikkel 13 om løpende etterutdanning for revisorer endres ikke med CSRD. Kravet i bestemmelsen om at revisorer deltar i relevante programmer for etterutdanning for å opprettholde et tilstrekkelig høyt nivå av teoretisk kunnskap, faglig dyktighet og verdier, må imidlertid forstås i lys av kompetansekravene som skal stilles til revisorer som skal attestere bærekraftsrapportering.

### 6.3.2.3 Overgangsregler for godjente revisorer

Revisjonsdirektivet ny artikkel 14a fastsetter at godjente revisorer og personer under praktisk opplæring, ikke kan pålegges de særskilte kravene til utdanning og praktisk opplæring for å få adgang til å attestere bærekraftsrapportering. Det skal i stedet sikres at slike revisorer tilegner seg nødvendig kunnskap om bærekraftsrapportering og attestasjon av bærekraftsrapportering gjennom etterutdanning, inkludert emnene som er oppført i artikkel 8 nytt nr. 3. Overgangsordningen gjelder for revisorer som er godkjent eller anerkjent før 1. januar 2024 og for personer som per 1. januar 2024 gjennomgår godkjenningsprosessen for revisorer som er angitt i revisjonsdirektivet artikkel 6 til 14, forutsatt at de fullfører denne prosessen innen 1. januar 2026.

## 6.3.3 Utvalgets forslag

### 6.3.3.1 Generelt om kvalifikasjonskrav

Utvalget viser til en revisor som skal attestere bærekraftsrapportering i tillegg til gode grunnleggende kunnskaper innen revisjonsfaget, må ha særskilt kunnskap om lovkrav og standarder for attestasjon av bærekraftsrapportering. Revisor må ifølge utvalget ha god kjennskap til lovreglene om bærekraftsrapportering og attestasjon av bærekraftsrapportering, prinsippene for bærekraftsrap-



portering, og kravene i de europeiske standardene for bærekraftsrapportering (ESRS). Videre må revisor ha nødvendig kunnskap om rapporteringskravene etter taksonomien.

Etter utvalgets vurdering er kompetansebehovet for attestasjon av bærekraftsrapportering og revisjon av årsregnskap i stor grad overlappende. Utvalget viser til at finansiell rapportering og bærekraftsrapportering henger nøye sammen og må bygge på hverandre. Forståelse for bærekraftsrisiko er i stadig økende grad en forutsetning for å kunne uttale seg om et årsregnskap. Tilsvarende er gode kunnskaper innenfor finansiell rapportering nødvendig for å forstå og attestere bærekraftsrapportering ettersom sentral informasjon i bærekraftsrapporteringen bygger på regnskapsmessige størrelser og vurderinger.

#### 6.3.3.2 Utdanning og praktisk opplæring

Utvalget viser til at kravene som revisjonsdirektivet artikkel 8 stiller til utdanningen, ikke er tatt inn i revisorloven, men at utdanningsinstitusjonene som tilbyr masterutdanning i regnskap og revisjon sørger for at fagtemaene som er omtalt i direktivbestemmelsen er dekket i studieplanene for mastergraden. Utvalget viser videre til innspill fra utdanningsinstitusjonene om at de vil kunne innarbeide fagtemaene som etter ny artikkel 8 nr. 3 må dekket for å få godkjenning til å attestere bærekraftsrapportering, i den ordinære mastergraden i regnskap og revisjon. Utvalget viser til at utdanningskravene for revisorer nylig ble nøye vurdert i forbindelse med ny revisorlov, og kan ikke se at vurderingene knyttet til ansvaret for innholdet i og opplegget for utdanningen stiller seg vesentlig annerledes etter gjennomføring av CSRD. Utvalget legger til grunn at utdanningsinstitusjonene fortsatt fullt ut bør ha ansvar for og fleksibilitet til å utforme et undervisningsopplegg som dekker kravene i revisjonsdirektivet, og som løpende kan tilpasses kunnskapsbehovet til norske revisorer. Utvalget legger til grunn at utdanningsinstitusjonene vil kunne innlemme bærekraft i revisorstudiet, slik at emnene som innføres i revisjonsdirektivet ny artikkel 8 nr. 3 dekket av mastergraden i regnskap og revisjon.

Utvalget viser til at revisjonsdirektivet artikkel 6 endret nr. 2 åpner for et tosporet system, hvor personer som har gjennomført krav til utdanning og praktisk opplæring som ikke inkluderer bærekraftsrapportering, kan ha ansvar for oppdrag om revisjon av årsregnskap, men ikke for attestasjon av bærekraftsrapportering. Revisorer som oppfyller nødvendige tilleggskrav til utdanning og prak-

tisk opplæring, vil etter denne løsningen kunne gis en egen tilleggsgodkjenning som gir rett til å attestere bærekraftsrapportering. Utvalget legger til grunn at en enhetlig revisorutdanning, som dekker det samlede behovet for teoretisk kunnskap for lovfestet revisjon og attestasjon av bærekraftsrapportering, vil være den beste løsningen. Etter utvalgets vurdering vil bærekraft i fremtiden være relevant innenfor de fleste emnene på revisorstudiet. Utvalget foreslår å videreføre det gjeldende kravet i revisorloven § 3-2 om mastergrad i regnskap og revisjon, herunder at Finansdepartementet kan fastsette nærmere regler om utdanningskrav for godkjenning som statsautorisert revisor i forskrift.

For å gjennomføre revisjonsdirektivet artikkel 10 nr. 1 nytt annet ledd, foreslår utvalget en regel om at minst åtte måneder av kravet til tre års praktisk opplæring for å bli godkjent som statsautorisert revisor med rett til å attestere bærekraftsrapportering, skal være innenfor attestasjon av bærekraftsrapportering eller andre bærekraftsrelaterte tjenester. Utvalget viser til at det er et begrenset antall foretak som omfattes av krav til bærekraftsrapportering, og at det derfor kan være vanskelig å få slik praksis for alle som er kvalifisert til å søke om revisorgodkjenning. Utvalget foreslår derfor, i tråd med revisjonsdirektivet ny artikkel 6 nr. 2, å innføre en egen tilleggsgodkjenning for statsautoriserte revisorer som skal ha rett til å attestere bærekraftsrapportering. Krav om praktisk opplæring innenfor bærekraft skal etter forslaget bare gjelde for revisorer som skal attestere bærekraftsrapportering. Revisorer uten praksis innenfor bærekraft, vil kunne søke om godkjenning som statsautorisert revisor uten rett til å attestere bærekraftsrapportering.

For å gjennomføre kravene til praktisk eksamen i revisjonsdirektivet artikkel 7 nytt nr. 2, foreslår utvalget krav om å bestå en praktisk tilleggseksamen for revisorer som skal ha rett til å attestere bærekraftsrapportering. Eksamenen skal prøve revisors evne til praktisk bruk av teoretisk kunnskap som er relevant for attestasjon av bærekraftsrapportering, og skal dokumentere at vedkommende er egnet til å ha ansvar for oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering. Utvalget foreslår at revisorer med tilleggsgodkjenningen skal betegnes bærekraftsrevisor, og at disse revisorene kan benytte denne tittelen som et tillegg til tittelen statsautorisert revisor.

Det vises til utvalgets vurderinger i NOU 2023: 15 punkt 5.6.3.2.

Utvalget har også foreslått en regel til gjennomføring av revisjonsdirektivet artikkel 14 nr. 2

nytt fjerde ledd om godkjenning av revisorer fra andre stater for attestasjon av bærekraftsrapportering, se forslag til revisorloven § 3-5 nytt annet ledd. Forslaget er omtalt i utvalgets merknad til bestemmelsen.

#### 6.3.3.3 Overgangsregler for godkjente revisorer

For å gjennomføre revisjonsdirektivet ny artikkel 14a, foreslår utvalget at statsautoriserte revisorer som er godkjent før 1. januar 2024 og personer som 1. januar 2024 hadde påbegynt praktisk opplæring og som får godkjenning som statsautorisert revisor før 1. januar 2026, gis tilleggsgodkjenning som bærekraftsrevisor på grunnlag av egne krav til opplæring. Opplæringen skal i tråd med direktivet være basert på kravene til etterutdanning. Utvalget foreslår at de nærmere kravene til slik opplæring fastsettes i forskrift med hjemmel i revisorloven. Etter utvalgets forslag til forskrift skal Finanstilsynet gi tilleggsgodkjenning som bærekraftsrevisor til statsautorisert revisor som i løpet av de siste fem årene har gjennomført minst 40 timer relevant strukturert opplæring som til sammen dekker fagtemaene som er nevnt i revisjonsdirektivet artikkel 8 nytt nr. 3.

Det vises til utvalgets vurderinger i NOU 2023: 15 punkt 5.6.3.3.

#### 6.3.3.4 Løpende etterutdanning

Gjeldende krav til etterutdanning i revisorloven § 5-1 presiserer at revisorer må ha tilstrekkelig etterutdanning i form av strukturert opplæring innenfor fagområdene finansregnskap, revisjon, verdsettelse og analyse, skatte- og avgiftsrett og foretaksrett. For å sikre gjennomføring av revisjonsdirektivet artikkel 13, foreslår utvalget å legge til fagområdet bærekraftsrapportering.

Utvalget viser til at direktivet kun forutsetter at etterutdanning i bærekraftsrapportering skal gjelde for bærekraftsrevisorer, men etter utvalgets syn bør kravet gjelde for alle revisorer. En viss oppdatering av kompetanse innenfor bærekraftsrapportering, bør etter utvalgets vurdering inngå i et fremtidsrettet etterutdanningskrav for alle godkjente revisorer.

Det vises til utvalgets vurderinger i NOU 2023: 15 punkt 5.6.3.4.

#### 6.3.4 Høringsinstansenes syn

Flere høringsinstanser har uttalt seg om utvalgets forslag til kvalifikasjonskrav. Høringssvarene fordeler seg på kravene til utdanning, praktisk opp-

læring, løpende etterutdanning, overgangsregler og kravene til bærekraftsattestanter.

*Deloitte AS, Nord universitet, Handelshøyskolen BI, KPMG AS, Revisorforeningen, Universitetet i Sørøst-Norge (USN) og Universitets- og høyskolerådet (UHR)* støtter utvalgets forslag om å gjøre tilpasninger i den alminnelige revisorutdanningen for å dekke de nye kompetansebehovene, fremfor å innføre en egen tilleggsgodkjenning. *USN* viser til at bærekraftsforhold blir stadig viktigere, og at en grunnutdanning i dette dermed blir viktig for alle revisorer. Samtidig bemerker *Nord universitet* at det neppe er nødvendig at alle som tar revisorutdanningen også blir bærekraftsrevisorer, slik at det bør være opp til studentene selv å velge emner innenfor bærekraft.

Flere av utdanningsinstitusjonene kommenterer hvordan ytterligere krav til obligatoriske emner vil påvirke fleksibiliteten i utdanningen. *Nord universitet* viser til at master i regnskap og revisjon på et tidspunkt ikke lengre vil ha tilstrekkelig tid til å gå i dybden på sentrale fagområder til å oppfylle kravene i Nasjonalt kvalifikasjonsrammeverk for masterstudier. *Handelshøyskolen BI* mener hensynet til fleksibilitet bør være underordnet hensynet til at alle fremtidige statsautoriserte revisorer har kompetanse som bærekraftsrevisorer. *Norges handelshøyskole (NHH)* støtter at master i regnskap og revisjon bør tilby tilleggsgodkjenning som trengs for å bli bærekraftsrevisor og anbefaler at revisorloven ikke hindrer at tilleggsgodkjenning for bærekraftsrevisorer kan tas utenfor master i regnskap og revisjon. *NHH* viser bl.a. til fleksibiliteten for studentene og mulighetene for ettårige mastere i regnskap og revisjon. *UHR* er også enige i kravet om utdanning på mastergradsnivå, men mener spørsmålet om utdanningskravet må oppfylles innenfor eller utenfor en mastergrad, bør utredes nærmere. Her pekes det på to alternativer, og hvilke spørsmål som i så fall reiser seg.

*UHR* støtter at nærmere krav til teoretisk og praktisk opplæring og eksamen fastsettes i forskrift av departementet, jf. utvalgets forslag til bestemmelse i revisorloven ny § 9a-3 første ledd bokstav b. *UHR* anbefaler at forskriften fastsetter minimumskrav som gir universitetene/høyskolene en viss fleksibilitet til å gjøre egne tilpasninger. *UHRs* erfaring er at en slik modell vanligvis er gunstig for den videre utvikling av fagområdet. *UHR* anbefaler at utdanningskravene i forskriften utvikles i samarbeid med universitets- og høyskolesektoren. Også *KPMG* støtter utvalgets vurderinger av ansvaret og fleksibiliteten i utdannings-

institusjonene bør ha for å utforme et dekkende undervisningsopplegg.

Til forslagene om krav til praktisk opplæring for å få tilleggsgodkjenning som bærekraftsrevisor, støtter *Deloitte* og *Revisorforeningen* forslaget om å kreve åtte måneders praktisk opplæring i attestasjon av bærekraftsrapportering eller andre bærekraftsrelaterte tjenester. *USN* mener departementet bør vurdere konkurransemessige hensyn i forbindelse med praksiskravet og viser til at den foreslåtte praksisordningen kan gi de store revisjonsforetakene, særlig i de største byene, et urimelig konkurransefortrinn. *NKRF – kontroll og revisjon i kommunene* mener at likestillingen av praksis mellom offentlig og privat revisjon bør gjelde også for praksiskravene for å bli bærekraftsrevisor.

Når det gjelder forslaget til overgangsordning for statsautoriserte revisorers muligheter for å få godkjenning som bærekraftsrevisor, støtter *Deloitte*, *KPMG* og *Revisorforeningen* utvalgets forslag om krav til 40 timer opplæring i løpet av de siste fem årene. *Deloitte* legger til grunn at Finanstilsynet ved behandlingen av søknader om godkjenning etter overgangsordningen vil kontrollere at opplæringen møter kravene i revisorloven til fagsammensetning, innhold og kvalitet. *Deloitte* mener også det er viktig å følge opp forslaget om at ordningen også skal omfatte revisorer som får tilbake deponert godkjenning.

*Handelshøyskolen BI* legger til grunn at det etableres en overgangsordning for godkjente revisorer, men er usikre på om 40 timer relevant opplæring er tilstrekkelig uten nærmere forventninger til arbeidsinnsats utenfor kurstimene. De viser til at seks studiepoeng (som er størrelsen på BIs nåværende obligatoriske emne om bærekraftsattestasjon i master i regnskap og revisjon) til sammenligning utgjør ca. 160 timer i arbeidsomfang, inkludert forelesninger. *BI* mener det er behov for en nærmere konkretisering av hvilke krav som skal stilles til allerede godkjente revisorer. *UHR* forutsetter at mulighetene for å benytte profesjonelle kursarrangører til å dekke behovet for opplæring kun gjelder overgangsordningen, og at utdanningskravet ellers må dekkes av undervisning i regi av institusjoner akkreditert etter universitets- og høyskoleloven.

Både *NHH* og *UHR* peker på mulige utfordringer med overgangsreglene sett opp mot behovet for tilpasninger i utdanningsprogrammene. *NHH* mener det er uklart hvordan utdanningskravet for bærekraftsrevisorer skal sikres for kandidater som får godkjenning som statsautorisert revisor i perioden 2026 til 2029, under henvisning til at

reglene som foreslås, bare gis for revisorer som får godkjenning som statsautorisert revisor før 1. januar 2026, mens nye studenter fra høsten 2024 vil være ferdig med utdanning i 2026 og oppfylle tre års krav til praksis i 2029. *UHR* viser til at nye utdanningskrav innebærer at utdanningsinstitusjoner må gjennomføre endringer i studieprogrammene. Hvor raskt dette kan skje, er blant annet avhengig av når lovendringene vedtas. I tillegg vil det normalt gå fem år fra studentene innen regnskap og revisjon starter sin masterutdanning til vedkommende kan søke om godkjenning som revisor (to års utdanning pluss tre års praksis). I samsvar med EU-direktivet foreslår lovutvalget overgangsregler for revisorer som får godkjenning før 2026. *UHR* mener perioden som overgangsreglene dekker, ikke er lang nok til å dekke femårs-perioden som kreves for å sikre at kandidatene får nødvendig utdanning og praksis.

*Likestillings- og diskrimineringsombudet* mener det er viktig at reglene om aktivitets- og redegjøringsplikt i henholdsvis likestillings- og diskrimineringsloven § 26 blir kjent for revisorene. De mener kunnskap om likestillingsredegjørelsen bør inn som et selvstendig opplæringskrav i revisoropplæringen, på lik linje som de strenge kravene rundt attestering av bærekraftsrapporteringen, slik at revisor kun godkjenner årsrapporter med fullverdige likestillingsredegjørelser.

### 6.3.5 Departementets vurdering

Departementet foreslår å innføre regler om en godkjenningsordning med krav til praktisk opplæring og løpende etterutdanning for revisorer for å implementere kravene i CSR. Reglene omfatter også rammer for bruk av tittelen «bærekraftsrevisor» og enkelte andre konsekvensendringer. Forslagene er i hovedsak likelydende med utvalgets forslag. Departementet bemerker imidlertid at de overgangsreglene utvalget foreslo for godkjenning av bærekraftsrevisorer for å implementere revisjonsdirektivet ny artikkel 14a, etter departementets vurdering heller bør fastsettes av departementet sammen med øvrige overgangsregler. Dette kan inkludere krav til etterutdanning, slik som i utvalgets forslag. Det gjør det også mulig å se behovet for slike overgangsregler i sammenheng med kravene til godkjenning og opplæring som ellers skal fastsettes av departementet, se under.

Endringer i reglene sammenlignet med forslaget som var på høring er kommentert under. På bakgrunn av høringen ser departementet grunn

til å redegjøre noe nærmere for vurderingene av hvilke krav som bør stilles til bærekraftsrevisorer.

Departementet viser til at utvalget har gitt uttrykk for at utdanningskravet for å kunne attestere bærekraftsrapportering bør innpasses i den eksisterende revisorutdanningen. I høringen har noen utdanningsinstitusjoner påpekt konsekvensene dette får for valgfrihet i studiet, særlig på mastergradsnivå, og mulighetene for utveksling. Departementet bemerker at utvalgets forslag ikke synes å gå nærmere inn på nøyaktig hvordan utdanningen skal sikre nødvendig teoretisk kunnskap om attestasjon av bærekraftsrapportering, men at dette, som for revisorutdanningen i dag, overlates til utdanningsinstitusjonene. Departementet deler utvalgets vurdering av at en enhetlig revisorutdanning, som skaper forutsigbarhet for studentene og en enhetlig godkjenningssystem av kvalifikasjonene, er en fordel. På den annen side utelukker ikke departementet at det fortsatt vil være tilstrekkelig attraktivt å utdanne seg som revisor uten samtidig å kunne bli bærekraftsrevisor. Regelverket bør ikke forhindre en slik innretning på utdanningen. De som ikke ønsker å søke tilleggsgodkjenningen som bærekraftsrevisor, vil dermed heller ikke måtte gjennomgå den særskilte praktiske opplæringen som er nødvendig, se under. Departementet tar sikte på å komme tilbake til de nærmere kravene til utdanningen i forskrift, i tråd med det forslaget legger opp til, se forslag til § 3-3a fjerde ledd. Departementet foreslår som en følge av dette tilpasninger i revisorloven § 5-1 om etterutdanning, slik at ikke alle statsautoriserte revisorers etterutdanning må omfatte bærekraftsrapportering og attestasjon av bærekraftsrapportering.

Departementet foreslår, i tråd med kravene i CSRDs endringer i revisjonsdirektivet artikkel 10 nr. 1 og utvalgets forslag, at det innføres krav om åtte måneders praktisk opplæring i bærekraftsattestasjon eller andre bærekraftsrelaterte tjenester. Opplæringen skal kunne inngå i de totalt tre årene med praktisk opplæring for å kunne bli godkjent revisor. Det vises til forslag til ny § 3-3a annet ledd i revisorloven. I høringen er det stilt spørsmål ved de konkurransemessige konsekvensene av praksiskravet, i tillegg til at det er tatt til orde for likestilling av praksis mellom offentlig og privat revisjon. Når det gjelder det første spørsmålet, viser departementet til at forslaget er i tråd med direktivets krav, som ikke synes å innebære nasjonale valg på dette punktet. Departementet understreker dessuten at det også gjelder bærekraftsrelaterte tjenester, slik at det ikke bare er de foretakene som får oppdrag om attestasjon av plik-

tig bærekraftsrapportering som kan tilby relevant praktisk opplæring. Videre bemerker departementet at praksis fra offentlig revisjon bare er relevant i den grad den gjelder attestasjon av bærekraftsrapportering eller bærekraftsrelaterte tjenester. Det er per i dag ikke innført regler om bærekraftsrapportering i offentlig sektor, og departementet går ikke nærmere inn på dette.

Departementet ser ikke grunn til å regulere krav til kjennskap til aktivitets- og redegjørelsesplikten etter likestillings- og diskrimineringsloven, slik Likestillings- og diskrimineringsombudet har tatt til orde for i høringen. Som det fremgår av redegjørelsen for høringsinstansenes syn over, er det begrenset med kapasitet for ytterligere tilføyelser i utdanningsløpene innen regnskap og revisjon.

## 6.4 Attestasjonsuttalelse

### 6.4.1 Gjeldende rett

Revisorloven kapittel 9 gir regler om revisors plikter ved lovfestet revisjon og om revisorbekreftelser.

§ 9-1 fastslår at formålet med lovfestet revisjon er å skape tillit til at årsregnskapet oppfyller gjeldende lovkrav og ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, og ved dette blant annet bidra til å forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet.

Bestemmelsen fastslår videre at revisor er allmennhetens tillitsperson ved utførelse av lovfestet revisjon og at revisor skal utøve virksomheten med integritet, objektivitet og aktsomhet. Bestemmelsen gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 21 nr. 1.

Revisorloven § 9-7 gir regler om revisjonsberetningen. Bestemmelsens annet ledd bokstav f fastsetter at revisor skal uttale seg om årsberetningen etter revisors mening er konsistent med årsregnskapet og om årsberetningen inneholder de opplysninger som skal gis i henhold til gjeldende lovkrav.

Etter bokstav g skal revisor i revisjonsberetningen, basert på kunnskapen opparbeidet gjennom revisjonen av årsregnskapet, angi om det er avdekket vesentlig feilinformasjon i årsberetningen og opplyse om arten av slik feilinformasjon. Bestemmelsene gjennomfører kravene i regnskapsdirektivet artikkel 34 nr. 1 annet ledd, punkt a og b.

Etter revisorloven § 9-7 tredje ledd gjelder bestemmelsene i annet ledd bokstav f og g om revisors uttalelser om årsberetningen på samme måte for informasjon som er publisert separat og

henvist til i årsberetningen i henhold til regnskapsloven § 3-3b om redegjørelse om foretaksstyring, § 3-3 c om redegjørelse om samfunnsansvar og § 3-3d om rapportering om betalinger til myndigheter mv.

Regnskapsdirektivet fastsatte før endringene med CSRD at medlemsstatene kunne kreve at opplysningene i den ikke-finansielle erklæringen ble kontrollert av en uavhengig tilbyder av attestasjonstjenester, se tidligere artikkel 19a nr. 6 og 29a nr. 6. Se omtalen i punkt 6.2.1.

#### 6.4.2 Forventet EØS-rett

Etter regnskapsdirektivet artikkel 34 nr. 1 annet ledd nytt punkt (aa) skal revisor, basert på et attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet, gi uttrykk for en mening om

- bærekraftsrapporteringen er i samsvar med kravene i regnskapsdirektivet, inkludert standardene for bærekraftsrapportering, og i samsvar med rapporteringskravene i taksonomiforordningen artikkel 8,
- prosessen som foretaket har gjennomført for å identifisere informasjonen som er rapportert i henhold til standardene, og
- om kravet om å merke bærekraftsrapportering i samsvar med bestemmelsene om elektronisk rapporteringsformat i artikkel 29d er overholdt.

CSRD endrer regnskapsdirektivet artikkel 34 nr. 1 annet ledd punkt (a) (ii) slik at det uttrykkelig kommer frem at kravet om at revisor skal uttale seg i revisjonsberetningen om årsberetningen inneholder de opplysninger som skal gis i henhold til gjeldende lovkrav, ikke gjelder for bærekraftsrapporteringen.

Etter revisjonsdirektivet ny artikkel 28a nr. 1 skal revisor presentere resultatet av sitt oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering i en attestasjonsuttalelse om bærekraftsrapportering. Etter ny artikkel 28a nr. 2 skal attestasjonsuttalelsen være skriftlig og:

- identifisere foretaket eller konsernet som har utarbeidet bærekraftsrapporteringen som attestasjonsoppdraget gjelder,
- spesifisere den årlige eller konsoliderte bærekraftsrapporteringen og datoen og perioden den dekker,
- angi regelverket for bærekraftsrapportering som er brukt,
- inkludere en beskrivelse av hva attestasjonen av bærekraftsrapporteringen har omfattet, der det minst skal opplyses om hvilke standarder

for attestasjon av bærekraftsrapportering som er anvendt, og

- inkludere uttalelsen etter regnskapsdirektivet artikkel 34 nr. 1 annet ledd punkt (aa) hvor revisor gir uttrykk for en mening om bærekraftsrapporteringen.

I tilfeller der oppdraget om attestasjon av bærekraftsrapportering blir utført av mer enn én revisor, skal disse bli enige om resultatet av oppdraget og fremlegge en felles uttalelse. Ved uenighet skal hver revisor gi uttrykk for en mening i et eget avsnitt i revisors uttalelse og oppgi årsaken til uenigheten, jf. revisjonsdirektivet ny artikkel 28a nr. 3.

Det følger av revisjonsdirektivet ny artikkel 28a nr. 4 at revisors uttalelse om attestasjon av bærekraftsrapportering skal være signert og datert av revisor. Hvis oppdraget utføres av et revisjonsforetak, skal revisors uttalelse være signert av den oppdragsansvarlige revisoren hos revisjonsforetak. Hvis flere revisorer er engasjert til å utføre oppdraget, skal alle signere revisors uttalelse. Dersom offentliggjøring kan føre til en overhengende og betydelig trussel mot en persons personlige sikkerhet, kan medlemsstatene i unntakstilfeller bestemme at slike signaturer ikke trenger å offentliggjøres. Navnet eller navnene på oppdragsansvarlig revisor skal uansett være kjent for de relevante kompetente myndigheter.

Etter revisjonsdirektivet ny artikkel 28a nr. 5 kan medlemsstatene i tilfeller der den samme revisoren utfører lovpliktig revisjon av årsregnskapet og attestasjon av bærekraftsrapporteringen, kreve eller tillate at uttalelsen hvor revisor gir uttrykk for en mening om bærekraftsrapporteringen, skal inkluderes som en egen del av revisjonsberetningen.

Det følger av revisjonsdirektivet ny artikkel 28a nr. 6 at kravene til revisors attestasjonsuttalelse i nr. 1 til 5 gjelder tilsvarende for attestasjonsuttalelser om konsolidert bærekraftsrapportering.

#### 6.4.3 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår en bestemmelse i revisorloven om attestasjonsuttalelse om bærekraftsrapportering som gjennomfører revisjonsdirektivet ny artikkel 28a nr. 1 og nr. 2 i revisjonsdirektivet og regnskapsdirektivet artikkel 34 nr. 1 ny bokstav (aa).

Hvis den reviderte har plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering etter regnskapsloven, skal revisor etter forslaget avgi en attestasjons-

uttalelse som viser resultatet av attestasjonen av bærekraftsrapporteringen. Attestasjonsuttalelsen skal kunne avgis av et annet revisjonsforetak eller en uavhengig tilbyder av attestasjonstjenester (IASP) som er valgt av den reviderte til å attestere bærekraftsrapporteringen.

For å gjennomføre endringen i regnskapsdirektivet artikkel 34 nr. 1 annet ledd, foreslår utvalget å endre revisorloven § 9-7 tredje ledd, slik at det fremgår at kravet om at revisor i revisjonsberetningen skal uttale seg om årsberetningen inneholder de opplysninger som skal gis i henhold til gjeldende lovkrav, ikke gjelder for bærekraftsrapportering som er gitt i årsberetningen i henhold til regnskapsloven.

Utvalget foreslår at det skal være valgfritt om attestasjonsuttalelsen om bærekraftsrapporteringen skal inntas i revisjonsberetningen når det er samme revisor som reviderer årsregnskapet og attesterer bærekraftsrapporteringen.

Utvalget foreslår å ta inn en bestemmelse i revisorloven om at dersom bærekraftsrapporteringen attesteres av mer enn én revisor, skal revisorene bli enige om resultatet av attestasjonen av bærekraftsrapporteringen og avgi en felles attestasjonsuttalelse. Hvis revisorene ikke blir enige, skal revisorene gi uttrykk for en mening om bærekraftsrapporteringen i hvert sitt avsnitt i attestasjonsuttalelsen og angi årsaken til uenigheten. Bestemmelsen gjennomfører revisjonsdirektivet ny artikkel 28a nr. 3.

Ettersom attestasjonsuttalelsen ikke må inntas i revisjonsberetningen, og fordi den kan avgis av en annen revisor enn foretakets valgte revisor eller en IASP, foreslår utvalget å presisere i revisorloven at attestasjonsuttalelsen skal signeres av revisoren som er oppdragsansvarlig for attestasjon av bærekraftsrapporteringen. Etter forslaget skal attestasjonsuttalelsen dateres. Forslaget gjennomfører krav til signering og datering av attestasjonsuttalelsen i revisjonsdirektivet ny artikkel 28a nr. 4. Utvalget foreslår ikke å benytte muligheten i direktivet ny artikkel 28a nr. 5 til å gi unntak fra kravet om at revisor må signere attestasjonsuttalelsen.

Etter revisorloven § 9-7 første ledd skal revisjonsberetningen være på norsk eller samme språk som den revidertes årsregnskap. Utvalget foreslår at det samme skal gjelde for attestasjonsuttalelsen om bærekraftsrapporteringen, selv om revisjonsdirektivet ikke stiller krav om at språk reguleres.

Utvalgets forslag til krav om samlet årsberetning for morselskapet og konsernet gjør at det

ikke er nødvendig med en egen bestemmelse i revisorloven for å gjennomføre revisjonsdirektivet ny artikkel 28a nr. 6 som presiserer at de samme kravene til attestasjonsuttalelsen skal gjelde for bærekraftsrapporteringen for konsern og selskap.

Det vises til utvalgets vurderinger i NOU 2023: 15 punkt 5.2.3.1 til 5.2.3.5.

#### 6.4.4 Høringsinstansenes syn

Alle høringsinstanser som uttaler seg om spørsmålet, er positive til å innføre krav om attestasjon av bærekraftsrapportering. *KPMG* mener det er det viktigste grepet i det nye direktivet. *NKRF – kontroll og revisjon i kommunene* mener attestasjon er meget viktig for tilliten til den pliktige bærekraftsrapporteringen. *Deloitte AS* og *Revisorforeningen* støtter forslaget til revisorlov ny § 9-7 a om attestasjonsuttalelser.

Når det gjelder kravet til sikkerheten i attestasjonsuttalelsen, er *Advokatforeningen* og *Norges handelshøyskole (NHH)* enige i at den i første omgang gjennomføres med moderat sikkerhet. *NHH* mener lovforslaget gjør det uklart om uttalelsen i stedet kan avgis med betryggende sikkerhet også før det blir krav om betryggende sikkerhet fra 2028, noe *NHH* mener bør være tillatt.

*Advokatforeningen* er videre enig i at attestasjonsuttalelsen ikke kan inntas i revisjonsberetningen der det er en annen revisor enn valgt revisor for årsregnskapet som gjennomfører bærekraftsattestasjonen. Der det er samme revisor, ser imidlertid ikke foreningen at begrunnelsen gjør seg gjeldende i like stor grad. *Advokatforeningen* frykter at ulike attestasjonsordninger vil undergrave bærekraftsrapporteringen, og mener at man etter 1. oktober 2028 bør ha som hovedregel at attestasjonsuttalelsen inntas i revisjonsberetningen.

*Norsk akkreditering (NA)* viser til at NOU-en ikke gir en utfyllende beskrivelse av hvordan bærekraftsrapporter skal verifiseres, noe de mener kan gi rom for uklarheter og usikkerhet. De mener sterkt at det er av kritisk betydning at regelverket tydelig beskriver nivået for verifisering og dybden av undersøkelsen som skal utføres. De viser til en standard med ulike tilnærmer for verifisering, evidensbasert tilnærming, dokumentasjon og korrekt framstilling. *NA* mener også det bør vurderes om det er hensiktsmessig å tillate en risikobasert tilnærming ved verifisering av bærekraftsrapporter.

#### 6.4.5 Departementets vurdering

Departementet foreslår regler om attestasjonsuttalelsen i tråd med utvalgets forslag, se forslag til ny § 9-7a i revisorloven. Forslaget gjennomfører revisjonsdirektivet ny artikkel 28a nr. 1 og 2 samt regnskapsdirektivet artikkel 34 nr. 1 ny bokstav (aa). Forslagene fikk bred støtte i høringen, og flere høringsinstanser har understreket betydningen av at det innføres krav til attestasjon av bærekraftsrapportering for å sikre tillit til rapporteringen.

Forslaget innebærer at attestasjonsuttalelsen skal avgis med moderat sikkerhet, se forslaget til § 9-7a tredje ledd bokstav c. Til sammenligning skal revisor oppnå «betryggende sikkerhet» for at regnskapet totalt sett ikke inneholder vesentlig feilinformasjon som følge av misligheter eller feil. I høringen har Norsk akkreditering gitt uttrykk for at det er behov for utfyllende beskrivelser av hvordan bærekraftsrapporter skal verifiseres mv. Departementet viser til at utvalget i NOU 2023: 15 punkt 5.1.1 ga en nærmere omtale av forholdet mellom kravet til «betryggende sikkerhet» og «moderat sikkerhet»:

«Revisjonsfaglig skilles det mellom oppdrag om attestasjon med betryggende og moderat sikkerhet. *Betryggende sikkerhet* er en høy grad av sikkerhet, men ingen garanti for at revisors arbeid alltid vil avdekke vesentlig feilinformasjon som eksisterer. Typen, tidspunktet for og omfanget av de valgte handlingene, er gjenstand for revisors skjønn, og er basert på en vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon. Som en del av revisjonen, identifiserer og vurderer revisor risikoen for vesentlig feilinformasjon i rapporteringen, enten det skyldes misligheter eller utilsiktede feil. Revisor utformer og gjennomfører kontrollhandlinger for å håndtere slike risikoer, og innhenter revisjonsbevis som er tilstrekkelig og hensiktsmessig som grunnlag for en konklusjon med betryggende sikkerhet. Arbeidet omfatter å opparbeide seg en forståelse av den interne kontrollen som er relevant for attestasjonen, slik at revisor kan utforme revisjonshandlinger som er hensiktsmessige etter omstendighetene. Revisor evaluerer også om de anvendte rapporteringsprinsippene er hensiktsmessige, vurderer om estimater og tilleggsopplysninger er rimelige, og evaluerer den samlede presentasjonen, strukturen og innholdet i rapporteringen. For å kunne gi uttrykk for en mening om den konsoliderte rapporteringen, innhen-

ter revisor i et konsern tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis vedrørende informasjonen til enhetene eller forretningsområdene i konsernet.

Et attestasjonsoppdrag som skal gi *moderat sikkerhet* inneholder alle de samme elementene som et oppdrag som skal gi betryggende sikkerhet. Kontrollhandlingene som utføres er imidlertid av et betydelig mindre omfang, og vil primært bestå i å rette forespørsler til ledelsen og andre hos den reviderte, gjennomføre såkalte analytiske handlinger og evaluere bevis som blir innhentet.»

I høringen har NHH tatt opp spørsmålet om attestasjonsuttalelsen kan avgis med betryggende sikkerhet også før det blir krav om dette fra 2028. Departementet viser til at kravet om attestasjon med moderat sikkerhet følger av direktivet, se regnskapsdirektivet artikkel 34 nr. 1 annet ledd nytt punkt (aa), og må sees i sammenheng med de attestasjonsstandardene som finnes. Som det fremgår i punkt 6.5.2.1, skal EU-kommisjonen innen 1. oktober 2026 fastsette standarder for attestasjon med moderat sikkerhet, mens det innen 1. oktober 2028 skal fastsettes standarder for attestasjon med betryggende sikkerhet. Muligheten til å attestere rapporteringen med betryggende sikkerhet forutsetter at slike standarder finnes. Det internasjonale revisjonsstandardorganet (The International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB) har utarbeidet utkast til en standard for attestasjon av bærekraftsrapportering. Denne har vært på offentlig konsultasjon i regi av IAASB høsten 2023, med frist for kommentarer 1. desember. Departementet er ikke kjent med at dette arbeidet er ferdig per mars 2024.

Det kan ikke utelukkes at det utarbeides nasjonale standarder for attestasjon med betryggende sikkerhet før EU-kommisjonen har utarbeidet slike standarder i 2028. Departementet er derfor enig i at lovteksten ikke bør forhindre revisorer i å avgi en attestasjonsuttalelse med betryggende, fremfor moderat, sikkerhet. Departementet foreslår en justering av ordlyden i forslaget til ny § 9-7a i revisorloven, der det i tredje ledd bokstav c skal vises til at attestasjonsoppdraget skal gi «moderat eller betryggende» sikkerhet. Departementet bemerker at når det først er fastsatt standarder for attestasjon med betryggende sikkerhet på europeisk nivå, skal det ikke lenger være mulig å avgi attestasjonsuttalelser om pliktig bærekraftsrapportering med moderat sikkerhet. Loven vil derfor etter hvert måtte endres på dette punktet.

For øvrig foreslås det justeringer i revisorloven § 9-7 om revisjonsberetningen, i tråd med utvalgets forslag. Endringen innebærer at kravet om at revisor i revisjonsberetningen skal uttale seg om årsberetningen inneholder de opplysninger som skal gis i henhold til gjeldende lovkrav, ikke gjelder for den delen av årsberetningen som inneholder pliktig bærekraftsrapportering. En slik uttalelse er nødvendig i tillegg til attestasjonsuttalelsen etter § 9-7a.

## 6.5 Oppdragsutførelse

### 6.5.1 Gjeldende rett

Revisjonsdirektivet gjaldt før endringene med CSRD kun lovpliktig revisjon av årsregnskap. Revisorloven gjelder både lovpliktig revisjon av årsregnskap og andre bekreftelser eller tilsvarende uttalelser avgitt av et revisjonsselskap eller en statsautorisert revisor, jf. definisjonen av revisorbekreftelse i § 1-2 fjerde ledd. En attestasjonsuttalelse om bærekraftsrapportering som er avgitt av et revisjonsforetak, er en revisorbekreftelse etter denne definisjonen.

Revisorloven § 9-10 fastsetter regler om revisors plikter ved revisorbekreftelser som gjelder for et revisjonsforetak som avgir en attestasjonsuttalelse om bærekraftsrapportering. Etter § 9-10 første ledd skal oppdrag om revisorbekreftelser utføres og dokumenteres i samsvar med god revisjonsskikk. Oppdraget skal utføres med profesjonell skepsis. Oppdragsdokumentasjon skal oppbevares i fem år etter at revisorbekreftelsen er avgitt. Kravet om god revisjonsskikk innebærer at revisor skal kommunisere med styret i samsvar med kravene til slik kommunikasjon i § 9-5 første ledd. Når grunnlaget for bekreftelsen ikke er lov eller forskrift, skal revisor sørge for en klar forståelse av oppdraget.

### 6.5.2 Forventet EØS-rett

#### 6.5.2.1 Standarder for attestasjon av bærekraftsrapportering

Etter revisjonsdirektivet ny artikkel 28a nr. 1 skal revisors attestasjonsuttalelse om bærekraftsrapportering utarbeides i samsvar med standarder for attestasjon av bærekraftsrapportering som skal vedtas av EU-kommisjonen. Standarder for attestasjon av bærekraftsrapportering er nærmere regulert i ny artikkel 26a. EU-kommisjonen skal

vedta standarder for attestasjon av bærekraftsrapportering med moderat sikkerhet innen 1. oktober 2026 og standarder for attestasjon med betryggende sikkerhet innen 1. oktober 2028. Inntil EU-kommisjonen har vedtatt slike standarder, skal attestasjonsuttalelsen utarbeides i samsvar med standarder fastsatt i medlemsstatene.

#### 6.5.2.2 Forberedelse og fortsettelse av oppdrag

Etter revisjonsdirektivet ny artikkel 25b, skal bestemmelsene i artikkel 22b om forberedelse og fortsettelse av oppdrag om lovfestet revisjon og vurdering av trusler mot uavhengigheten, gjelde tilsvarende for attestasjon av bærekraftsrapportering. Før en revisor eller et revisjonsselskap aksepterer eller fortsetter et oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering, skal de vurdere og dokumentere om de oppfyller uavhengighetsreglene i artikkel 22, om de har kompetanse, tid og ressurser til å utføre attestasjonen på en hensiktsmessig måte og om den ansvarlige revisjonspartneren har nødvendig revisorgodkjenning i den medlemsstaten som krever attestasjon av bærekraftsrapporteringen.

Etter revisjonsdirektivet ny artikkel 25b, jf. artikkel 23 nr. 3, skal tidligere revisor som attesterte bærekraftsrapporteringen gi informasjon til påtroppende revisor uten hinder av taushetsplikt.

#### 6.5.2.3 Oppdragsansvarlig

Etter revisjonsdirektivet artikkel 24b nr. 1 nytt annet ledd skal medlemsstatene sikre at revisjonsselskapet utpeker minst én ansvarlig partner for attestasjonen av bærekraftsrapporteringen, som kan være den eller de ansvarlige partnerne for revisjonen av årsregnskapet. Revisjonsselskapet skal gi ansvarlig bærekraftspartner tilstrekkelige ressurser og personale med nødvendig kompetanse og ferdigheter til å utføre sine oppgaver på en tilfredsstillende måte. Sikring av kvalitet, uavhengighet og kompetanse skal etter nytt tredje ledd være de viktigste kriteriene når revisjonsselskapet utpeker den eller de ansvarlige bærekraftspartnerne. Den ansvarlige bærekraftspartneren skal etter nytt tredje ledd være aktivt involvert i utførelsen av attestasjonen av bærekraftsrapporteringen. Etter ny artikkel 24b nr. 2a skal en personlig valgt revisor på samme måte sette av tilstrekkelig tid til oppdraget, samt avse tilstrekkelige ressurser til å sikre at revisors plikter kan utføres på en tilfredsstillende måte.



#### 6.5.2.4 Profesjonell skepsis

Etter revisjonsdirektivet ny artikkel 25b skal artikkel 21 nr. 2 om profesjonell skepsis gjelde tilsvarende for attestasjon av bærekraftsrapportering. Profesjonell skepsis innebærer etter direktivbestemmelsen at revisor erkjenner muligheten for vesentlig feilinformasjon som følge av forhold eller atferd som vitner om uregelmessigheter, herunder misligheter eller feil. Dette gjelder uavhengig av revisors tidligere erfaringer med ærligheten og integriteten til den reviderte virksomhetens ledelse og ledende medarbeidere. Profesjonell skepsis defineres i direktivbestemmelsen som en holdning som innebærer en kritisk tilnærming, og hvor revisor skal være oppmerksom på omstendigheter som kan indikere mulig feilinformasjon som følge av feil eller misligheter, samt en kritisk vurdering av revisjonsbevis.

#### 6.5.2.5 Oppdragsdokumentasjon

Etter artikkel 24b ny nr. 5a skal krav til oppdragsdokumentasjon for revisjonsoppdrag gjelde tilsvarende for oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering. Hvis samme revisor utfører oppdraget om attestasjon av bærekraftsrapportering og lovfestet revisjon, kan dokumentasjonen av attestasjonsoppdraget inngå i revisjonsfilen.

#### 6.5.2.6 Attestasjon av konsolidert bærekraftsrapportering

Revisjonsdirektivet ny artikkel 27a gir regler om særlige forhold som skal ivaretas ved utførelsen av oppdrag om attestasjon av konsolidert bærekraftsrapportering for et konsern.

Konsernrevisor skal etter artikkel 27a nr. 1 ha det fulle ansvaret for uttalelsen om attestasjon av den konsoliderte bærekraftsrapporteringen for konsernet. For å utføre konsernattestasjonen, skal revisor vurdere og gjennomgå attestasjonsarbeidet utført av andre revisorer eller uavhengige tilbydere av attestasjonstjenester. Konsernrevisor skal dokumentere arten, tidspunktet og omfanget av arbeidet utført av disse revisorene, inkludert, der det er aktuelt, gjennomgangen av relevante deler av disse revisorenes dokumentasjon. Konsernrevisor skal også dokumentere sin gjennomgang av attestasjonsarbeidet utført av disse revisorene. Dokumentasjonen som konsernrevisor oppbevarer, skal gjøre det mulig for Finanstilsynet å vurdere konsernrevisors arbeid.

Konsernrevisor må i forbindelse med sin gjennomgang av arbeidet til andre revisorer eller uav-

hengige tilbydere av attestasjonstjenester, innhente samtykke fra disse om at de vil utlevere relevant dokumentasjon til konsernrevisor, jf. revisjonsdirektivet artikkel 27a nr. 1 tredje avsnitt. Dette inkluderer revisorer i andre land i og utenfor EØS. Hvis konsernrevisor ikke er i stand til å oppfylle de kravene som stilles til gjennomgang og dokumentasjon av andre revisorers arbeid, skal konsernrevisor ifølge artikkel 27a nr. 2 gjennomføre passende tiltak og underrette den ansvarlige myndigheten om forholdet. Der det er relevant skal slike tiltak omfatte at konsernrevisor utfører ytterligere attestasjonshandlinger i det datterforetaket som forholdet gjelder, enten selv eller ved å utkontraktere oppgavene.

Konsernrevisor skal ifølge revisjonsdirektivet artikkel 27a nr. 3 på forespørsel gjøre tilgjengelig for revisortilsynsmyndigheten, relevant dokumentasjon som konsernrevisor oppbevarer om attestasjonsarbeid utført av andre revisorer eller uavhengige tilbydere av attestasjonstjenester i forbindelse med konsernattestasjonen, inkludert oppdragsdokumentasjon som er relevant for konsern. Dette inkluderer oppdragsdokumentasjon innhent fra revisorer i andre land i og utenfor EØS.

Etter revisjonsdirektivet ny artikkel 36a om samarbeid mellom medlemslandene skal de ansvarlige myndighetene for revisortilsyn i EØS utveksle opplysninger og samarbeide om undersøkelser om gjennomføringen av oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering. Revisjonsdirektivet artikkel 47 har bestemmelser om etablering av tilsynssamarbeid med myndigheter i land utenfor EØS.

Hvis bærekraftsrapporteringen til et morforetak eller et datterforetak bekreftes av en revisor eller uavhengig tilbyder av attestasjonstjenester fra et land utenfor EØS som det ikke er inngått et tilsynssamarbeid med, skal konsernrevisoren på forespørsel også være ansvarlig for å utlevere supplerende dokumentasjon til revisortilsynsmyndigheten om det attestasjonsarbeidet som er utført av disse. For å sikre slik utlevering skal konsernrevisor oppbevare et eksemplar av slik dokumentasjon, inngå en avtale med den andre revisoren eller tilbyderen av attestasjonstjenester om at konsernrevisor på forespørsel skal ha ubegrenset tilgang til slik dokumentasjon eller gjennomføre andre passende tiltak. Hvis oppdragsdokumentasjonen av juridiske eller andre årsaker ikke kan sendes til konsernrevisoren, skal den dokumentasjonen som konsernrevisor selv oppbevarer, omfatte dokumentasjon av at konsernrevisor har gjennomført relevante tiltak for å få adgang til revisjonsdokumentasjonen. Dersom det er snakk

om andre enn juridiske hindringer som følge av lovgivningen i det aktuelle landet, skal det i tillegg oppbevares dokumentasjon for hindringene.

### 6.5.3 Utvalgets forslag

#### 6.5.3.1 Generelt

Utvalget viser til at bestemmelsene i revisorloven kapittel 9 om revisors plikter ved lovfestet revisjon og oppdrag om revisorbekreftelser, setter rammer for oppdragsutførelsen. Loven kapittel 9 inneholder regler som gjennomfører bestemmelser i revisjonsdirektivet som etter endringene som følger av CSRD skal gjelde tilsvarende for attestasjon av bærekraftsrapportering, men også regler som ikke har noe direkte motstykke i revisjonsdirektivet.

Utvalget viser til at CSRD gjennomgående behandler utførelsen av oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering på samme måte som revisjon av årsregnskap, og at revisors rolle og funksjon også i hovedsak være den samme ved lovfestet revisjon av årsregnskapet og ved attestasjon av bærekraftsrapporteringen. Etter utvalgets vurdering bør denne tilnærmingen legges til grunn i vurderingen av om pliktene som følger av nasjonale regler i revisorloven kapittel 9 bør gjelde tilsvarende ved attestasjon av bærekraftsrapporteringen.

#### 6.5.3.2 Revisorrollen

For å gjennomføre revisjonsdirektivet ny artikkel 25b foreslår utvalget at bestemmelsen i revisorloven § 9-1 annet ledd også skal gjelde ved attestasjon av bærekraftsrapportering.

Utvalget viser til at revisorloven § 9-1 første ledd er en nasjonal regel om formålet med lovfestet revisjon. Utvalget foreslår en tilsvarende bestemmelse om at formålet med attestasjon av bærekraftsrapportering er å skape tillit til at bærekraftsrapporteringen oppfyller gjeldende lovkrav og ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. En slik bestemmelse vil etter utvalgets vurdering tydeliggjøre at revisjon av årsregnskap og attestasjon av bærekraftsrapportering har en likeverdig og gjensidig utfyllende funksjon i å skape tillit til den samlede selskapsrapporteringen.

Det vises til utvalgets vurderinger i NOU 2023: 15 punkt 5.3.3.2.

#### 6.5.3.3 Forberedelse og fortsettelse av attestasjonsoppdraget

For å gjennomføre revisjonsdirektivet ny artikkel 25b foreslår utvalget at bestemmelsene for revisjonsoppdrag i revisorloven §§ 8-5 og 9-2 annet ledd gjøres gjeldende for oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering. Etter forslaget skal et revisjonsforetak, før det påtar seg eller fortsetter et oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering, vurdere om det har nødvendig tilgang på kompetente personer, tid og ressurser til å utføre attestasjonen og om den oppdragsansvarlige har nødvendig godkjenning. Videre skal revisjonsforetakets plikt til å vurdere uavhengighet ved revisjon av årsregnskap etter forslaget gjelde tilsvarende ved attestasjon av bærekraftsrapportering.

Utvalget foreslår videre endringer i revisorloven § 9-2 slik at et revisjonsforetak plikter å be den forrige revisoren opplyse om det foreligger forhold som tilsier at en ny revisor ikke bør påta seg et oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering. Den forrige revisoren skal uten hinder av taushetsplikten gi opplysninger som nevnt og opplyse om begrunnelsen for sin fratreden. Opplysningene skal gis skriftlig hvis den nye revisoren ber om det.

#### 6.5.3.4 Oppdragsansvarlig revisor

For å gjennomføre revisjonsdirektivet artikkel 24b nr. 1 nytt annet ledd og nytt nr. 2a foreslår utvalget endringer i revisorloven § 9-3 første ledd slik at et revisjonsselskap skal utpeke én bærekraftsrevisor som oppdragsansvarlig revisor for hvert oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering. Som for oppdrag om lovfestet revisjon, skal sikring av attestasjonskvalitet, uavhengighet og kompetanse etter forslaget være de viktigste kriteriene for utpekingen. Revisjonsselskapet skal sørge for at den oppdragsansvarlige revisoren har tilgang på tilstrekkelige ressurser og personer med nødvendig kompetanse til å utføre sine oppgaver på en forsvarlig måte. Etter utvalgets forslag skal den oppdragsansvarlige revisoren være aktivt involvert i oppdragsutførelsen og sette av tilstrekkelig tid og ressurser til å utføre sine oppgaver på en forsvarlig måte. Dette gjelder også en bærekraftsrevisor som utfører oppdraget i eget navn.

#### 6.5.3.5 God revisjonsskikk ved attestasjon av bærekraftsrapportering

Utvalget viser til at revisorloven § 9-4 gir en rettslig standard om god revisjonsskikk, og at de samme hensynene som taler for at loven skal inneholde en regel om god revisjonsskikk ved revidering av årsregnskap, gjør seg gjeldende for attestasjon av bærekraftsrapportering. Inntil standarder for attestasjon av bærekraftsrapportering er fastsatt av EU-kommisjonen, vil en regel om god revisjonsskikk ifølge utvalget gi grunnlaget for at revisor vil være pliktig å følge anerkjente attestasjonsstandarder ved utførelsen av oppdraget. Etter at standarder for attestasjon av bærekraftsrapportering er fastsatt i forskrift, vil et lovkrav om god revisjonsskikk etter utvalgets vurdering utfylle standardene ved å pålegge revisor å utføre oppdrag i samsvar med god praksis.

Utvalget foreslår at det fastsettes en bestemmelse om at revisor skal utføre oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering i samsvar med god revisjonsskikk for attestasjon av bærekraftsrapportering. Dette innebærer at revisor skal:

- opparbeide seg en forståelse av virksomheten, den interne kontrollen og andre forhold som kan være av betydning for attestasjonen av bærekraftsrapporteringen, herunder gjeldende lovkrav for virksomheten,
- identifisere risikoene for vesentlig feilinformasjon i bærekraftsrapporteringen, enten det skyldes misligheter eller utilsiktede feil,
- utforme og gjennomføre attestasjonshandlinger for å håndtere de identifiserte risikoene, og
- innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis som grunnlag for sin attestasjonsuttalelse om bærekraftsrapporteringen.

For å gjennomføre revisjonsdirektivet ny artikkel 25b foreslår utvalget at bestemmelsen også fastsetter at revisor skal utføre attestasjonen av bærekraftsrapporteringen med profesjonell skepsis, herunder være oppmerksom på muligheten for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter eller utilsiktede feil.

For å gjennomføre revisjonsdirektivet artikkel 25b foreslår utvalget at bestemmelsen også fastsetter at utkontraktering av oppgaver skal være uten betydning for revisors ansvar og plikter ved attestasjon av bærekraftsrapportering.

Det vises til utvalgets vurderinger i NOU 2023: 15 punkt 5.3.3.5.

#### 6.5.3.6 Standarder for attestasjon av bærekraftsrapportering

Utvalget peker på at inntil EU-kommisjonen vedtar pliktige attestasjonsstandarder, forutsetter CSRD at attestasjonsoppdraget utføres i samsvar med standarder fastsatt i medlemsstatene. Etter utvalgets forslag vil plikten til å benytte aksepterte standarder følge av kravet til god revisjonsskikk ved attestasjon av bærekraftsrapportering, se omtale i punkt 6.5.3.5. Hvilke standarder som kan benyttes, må etter utvalgets vurdering avgjøres ut fra hvilke standarder som er allment akseptert og brukt i revisorprofesjonen for attestasjoner av bærekraftsrapportering.

For å legge til rette for gjennomføring av standarder for attestasjon av bærekraftsrapportering som skal vedtas av EU-kommisjonen, foreslår utvalget en forskriftshjemmel i revisorloven.

Det vises til utvalgets vurderinger i NOU 2023: 15 punkt 6.3.3.6.

#### 6.5.3.7 Kommunikasjon med styret

Utvalget foreslår at relevante krav i revisorloven § 9-5 om revisors kommunikasjon med styret gjøres gjeldende ved attestasjon av bærekraftsrapportering. Etter forslaget skal revisor kommunisere skriftlig til styret om alle forhold som er fremkommet ved oppdraget om attestasjon av bærekraftsrapporteringen og som styret bør gjøres kjent med for å kunne ivareta sitt ansvar og oppgaver, herunder vesentlige mangler i foretakets interne kontroll og avdekkede misligheter. Revisor skal angi hva forholdet gjelder, og hvilke konsekvenser det vil ha for attestasjonen av bærekraftsrapporteringen hvis forholdet ikke følges opp. Revisor skal se etter at de kommuniserte forholdene er behandlet av styret. Det skal fremgå at den skriftlige kommunikasjonen er gitt i medhold av § 9-5. I foretak som ikke har styre skal kommunikasjonen skje til annet relevant ledelsesorgan. Revisor skal nummerere sin skriftlige dokumentasjon.

#### 6.5.3.8 Rett og plikt til å trekke seg fra oppdrag

Utvalget foreslår at revisorloven § 9-6 om revisors rett og plikt til å trekke seg fra et oppdrag gjøres gjeldende for attestasjon av bærekraftsrapportering. Forslaget innebærer at revisor får plikt til å trekke seg fra et oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering når revisoren under sitt arbeid har påpekt vesentlige brudd på gjeldende lovkrav og det rapporterende foretaket ikke iverksetter til-

tak for å rette på forholdene. Revisor har ellers bare rett til å trekke seg fra oppdraget hvis revisor ikke gis mulighet til å oppfylle sine plikter etter loven eller det foreligger andre særlige grunner. Revisor skal varsle det rapporterende foretaket i rimelig tid før revisor trekker seg.

#### 6.5.3.9 Oppdragsdokumentasjon

For å gjennomføre revisjonsdirektivet artikkel 24b nytt nr. 5a foreslår utvalget at revisorloven § 9-9 om oppdragsdokumentasjon gjøres gjeldende ved attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering. Bestemmelsen skal sikre dokumentasjon for at attestasjonsoppdraget er utført i samsvar med de reglene som gjelder for oppdraget. Revisor skal dokumentere forhold som tilsier at det kan foreligge misligheter og feil, med angivelse av hva revisor har foretatt seg i den anledning. Revisor skal videre dokumentere vurderingene og tiltak for å sikre uavhengighet. Hvis et revisjonsforetak påtar seg et oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering i strid med den forrige revisorens råd, skal begrunnelse for dette dokumenteres. Oppdragsdokumentasjonen kan samles i revisjonsfilen hvis samme revisor utfører oppdraget om lovfestet revisjon og attestasjon av bærekraftsrapporteringen. Oppdragsdokumentasjonen skal sammenstilles og stenges for endring senest 60 dager etter at attestasjonsuttalelsen om bærekraftsrapportering er avgitt. Oppdragsdokumentasjonen skal oppbevares i minst fem år etter at attestasjonsuttalelsen om bærekraftsrapportering er avgitt.

#### 6.5.3.10 Særlige krav ved attestasjon av konsolidert bærekraftsrapportering

Utvalget foreslår egne bestemmelser til gjennomføring av revisjonsdirektivet ny artikkel 27a om særlige forhold som skal ivaretas ved utførelsen av oppdrag om attestasjon av konsolidert bærekraftsrapportering. Tilsvarende bestemmelser for revisjon av konsernregnskap er gitt i revisorloven § 9-8. Det vises til omtalen av revisorloven § 9-8 i NOU 2017: 15 om ny revisorlov punkt 13.5.2. Utvalget foreslår at bestemmelsen i revisorloven § 9-8 endres slik at den også omfatter attestasjon av bærekraftsrapportering.

Utvalget foreslår å presisere at konsernrevisor har ansvaret for at attestasjonen av bærekraftsrapporteringen til et morforetak også dekker konsernet.

Konsernrevisor skal gjennomgå og vurdere attestasjonsarbeid utført av andre revisorer som

er nødvendig for attestasjonen av den konsoliderte bærekraftsrapporteringen for konsernet. For å kunne bygge på attestasjonsarbeid utført av andre revisorer må konsernrevisor om nødvendig innhente samtykke til overføring av relevant oppdragsdokumentasjon. Hvis konsernrevisor ikke får gjennomgått og vurdert attestasjonsarbeid utført av andre revisorer, eller konsernrevisors vurdering er at det ikke kan bygges på det utførte attestasjonsarbeidet, skal konsernrevisor sørge for ytterligere attestasjonshandlinger.

Hvis konsernrevisor ikke får gjennomgått og vurdert attestasjonsarbeid utført av andre revisorer i samsvar med annet ledd, skal konsernrevisor underrette Finanstilsynet.

Hvis bærekraftsrapporteringen til et datterforetak attesteres av en revisor eller et revisjons-selskap fra et land utenfor EØS som ikke har gjensidig samarbeidsavtale om tilsyn, skal konsernrevisor oppbevare kopi av oppdragsdokumentasjonen til datterforetakets revisor som er relevant for attestasjonen av den konsoliderte bærekraftsrapporteringen for konsernet. Oppbevaringsplikten gjelder ikke hvis betryggende tilgang til dokumentasjonen er sikret ved avtale med datterforetakets revisor eller på annet vis.

Konsernrevisor skal på forespørsel fremlegge oppdragsdokumentasjon om attestasjonsarbeid utført av andre revisorer for Finanstilsynet. Det samme gjelder kopi av oppdragsdokumentasjon til revisoren til et datterforetak fra et land utenfor EØS, med mindre konsernrevisor kan vise til forhold utenfor konsernrevisors kontroll som gjorde at dokumentasjonen ikke kunne fremlegges.

I tillegg til bestemmelsene om attestasjon av konsolidert bærekraftsrapportering, foreslår utvalget bestemmelser om opplysningsplikt mellom revisorer i konsern mv. i tråd med det som gjelder ved revisjon av årsregnskap etter revisorloven § 9-8 sjette og syvende ledd.

Hvis en revisor som attesterer bærekraftsrapporteringen for et morforetak ber om det, plikter revisor som reviderer årsregnskapet eller attesterer bærekraftsrapporteringen i datterforetak å gi relevante opplysninger.

En revisor som reviderer årsregnskapet for, eller attesterer bærekraftsrapporteringen for, et datterforetak, et tilknyttet foretak, eller en felleskontrollert virksomhet, kan uten hinder av taushetsplikt gi relevante opplysninger og utlevere relevant dokumentasjon til en revisor som attesterer bærekraftsrapporteringen for et morforetak, eller et foretak med investeringer i tilknyttet foretak eller felleskontrollert virksomhet. Dette gjelder også der et slikt foretak er hjemmehørende i

et annet land, forutsatt at opplysninger og dokumentasjon overføres i samsvar med reglene i personvernforordningen. Revisoren som mottar opplysningene, har taushetsplikt etter § 10-1 første og annet ledd.

Bestemmelsene i revisjonsdirektivet ny artikkel 36a og artikkel 47 som gjelder samarbeid mellom tilsynsmyndigheter mv. trenger ikke noen særskilt gjennomføring.

Se utvalgets vurderinger i NOU 2023: 15 punkt 5.3.3.10 og utvalgets forslag til endringer i revisorloven § 9-8.

#### 6.5.4 Høringsinstansenes syn

Norges handelshøyskole (NHH) støtter at det innføres krav om «god revisjonsskikk for attestasjon av bærekraftsrapportering» i revisorloven, men har enkelte bemerkninger til utformingen av lovbestemmelsen, sett i lys av merknadene til bestemmelsen, dagens lovbestemmelse og forslaget til ny § 9-4 a. De viser til at det medfører uklarhet om hvilket ansvar revisor har knyttet til gjeldende lovkrav for virksomheten hva gjelder attestasjon av bærekraftsrapportering. NHH mener videre at reglene om bærekraftsattestasjon ikke bør begrenses til *pliktig* bærekraftsrapportering, men også gjelde for eventuell attestasjon av *frivillig* bærekraftsrapportering.

#### 6.5.5 Departementets vurdering

Departementet foreslår regler om oppdragsutførelsen til gjennomføring av CSRD i samsvar med utvalgets forslag. Det gjelder følgende forslag:

- regler om revisorrollen i revisorloven § 9-1 annet ledd, jf. ny artikkel 25b i revisjonsdirektivet,
- vurdering av tilgang på kompetente personer, tid og ressurser, nødvendig godkjenning og vurdering av uavhengighet før oppdraget tas, se forslag til ny § 8-1a og endringer i § 9-2 annet ledd i revisorloven, jf. ny artikkel 25b i revisjonsdirektivet,
- utpeking av oppdragsansvarlig revisor for oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering, jf. forslag til endringer i revisorloven § 9-3 første ledd jf. revisjonsdirektivet artikkel 24b nr. 1 nytt annet ledd og nytt nr. 2a,
- krav om å utføre attestasjon med profesjonell skepsis, oppmerksomhet om vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter eller utilsiktede feil, jf. ny artikkel 25b i revisjonsdirektivet jf. artikkel 21 nr. 2, se forslag til ny § 9-4a tredje ledd i revisorloven,

- regler om at utkontraktering av oppgaver er uten betydning for revisors ansvar og plikter, jf. ny artikkel 25b i revisjonsdirektivet jf. artikkel 24a nr. 1 fjerde ledd, se forslag til ny § 9-4a fjerde ledd i revisorloven,
- regler om særlige krav ved revisjon av konsernregnskaper og attestasjon av pliktig konsolidert bærekraftsrapportering mv., jf. ny artikkel 27b i revisjonsdirektivet, se forslag til endringer i revisorloven § 9-8 og
- regler om oppdragsdokumentasjon, jf. artikkel 24b nr. 5a i revisjonsdirektivet, se forslag til endringer i revisorloven § 9-9.

Utvalget har foreslått enkelte regler som ikke synes å ha direkte motstykke i CSRD. Utvalgets forslag omfatter

- regler om formålet med lovfestet revisjon, se forslag til endringer i revisorloven § 9-1 første ledd,
- plikt til å innhente opplysninger fra tidligere revisor om ev. forhold som tilsier at ny revisor ikke bør påta seg oppdraget, jf. forslaget til endringer i revisorloven § 9-2 første ledd,
- regler om å bruke god revisjonsskikk i forbindelse med attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering, etter modell av revisorloven § 9-4, jf. forslag til ny revisorlov § 9-4a annet ledd, som gir grunnlag for at revisor er pliktig til å følge anerkjente attestasjonsstandarder ved utførelsen av oppdraget. Denne forventningen vil også være relevant etter at konkrete standarder er fastsatt av EU-kommisjonen og gjennomført i norsk rett,
- regler om revisors kommunikasjon med styret, jf. forslaget til endringer i revisorloven § 9-5, og
- regler som gjør at revisors rett og plikt til å trekke seg fra et oppdrag gjøres gjeldende også for attestasjon av bærekraftsrapportering, jf. forslag til endringer i revisorloven § 9-6.

Departementet støtter utvalgets forslag om å spesifisere formålet med attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering, plikt til å innhente opplysninger fra tidligere revisor, revisors kommunikasjon med styret, rett og plikt til å trekke seg fra oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering og regler om å bruke god revisjonsskikk i forbindelse med attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering. Departementet viser til at kravet om god revisjonsskikk har vært forankret i norsk regelverk siden 1964, jf. Prop. 37 LS (2019–2020) punkt 14.1.5. På samme måte som for utøvelsen av revisjon slik regelverket krever i dag, mener departementet det er hensiktsmessig at kravet gjelder

som en rettslig standard i forbindelse med attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering, med rom for fleksibilitet og utvikling.

Når det gjelder spørsmålet om kravene til attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering skal gjelde også for frivillig bærekraftsrapportering, slik det er tatt til orde for i høringen, mener departementet spørsmålet krever nærmere utredning før det eventuelt kan følges opp. Siden det i slike tilfeller i utgangspunktet vil være frivillig å følge hele eller bare deler av regelverket om bærekraftsrapportering, kan det skape uklarhet om attestasjonsoppdraget bare dekker de delene en aktør frivillig har valgt å følge. Et tydelig skille mellom den frivillige og den pliktige bærekraftsrapporteringen, antas etter departementets vurdering å bidra til nødvendig tillit til den pliktige bærekraftsrapporteringen.

## 6.6 Uavhengighet og konfidensialitet

### 6.6.1 Gjeldende rett

Attestasjon av bærekraftsrapportering er en revisorbekreftelse etter definisjonen i revisorloven § 1-2 fjerde ledd. Etter revisorloven om revisors plikter ved revisorbekreftelser gjelder de generelle kravene til uavhengighet i § 8-1 første og annet ledd og kravene til vurdering og tiltak for å sikre uavhengighet i § 8-5 første ledd tilsvarende for oppdrag om revisorbekreftelser.

Revisors taushetsplikt omfatter etter revisorloven § 10-1 alle opplysninger som mottas i forbindelse med revisjonsforetakets virksomhet.

### 6.6.2 Forventet EØS-rett

#### 6.6.2.1 Uavhengighet

Etter revisjonsdirektivet ny artikkel 25b skal direktivets regler om uavhengighet i artikkel 22 gjelde tilsvarende for attestering av bærekraftsrapportering.

Det følger av direktivet artikkel 22 nr. 1 at en revisor som attesterer bærekraftsrapportering, må være uavhengig av det foretaket som har utarbeidet bærekraftsrapporteringen. Revisor kan etter bestemmelsen ikke være involvert i beslutningstakingen til foretaket som har utarbeidet bærekraftsrapporteringen. Personer som har mulighet til direkte eller indirekte å påvirke utfallet av attestasjonen, skal også være uavhengige. Uavhengigheten må opprettholdes gjennom hele oppdragsperioden. Bestemmelsen presiserer at uavhengighet må opprettholdes både i den perio-

den som er dekket av bærekraftsrapporteringen og i den perioden attestasjonsoppdraget blir utført. For revisjonsoppdrag er direktivbestemmelsen gjennomført i revisorloven § 8-1 første ledd og § 8-4 første ledd.

Videre skal en revisor eller et revisjonsforetak gjøre alt som med rimelighet kan kreves for å sikre at uavhengigheten ikke blir svekket av en aktuell eller potensiell interessekonflikt, et forretningsforhold eller en annen direkte eller indirekte forbindelse som involverer revisjonsforetaket som utfører attestasjonsoppdraget. Det samme gjelder for revisjonsforetakets nettverk, ledelse, revisorer, ansatte, andre som yter tjenester for revisoren eller noen som har en direkte eller indirekte forbindelse med revisoren gjennom bestemmende innflytelse. Nettverk er definert i direktivet artikkel 2 nr. 7. Etter artikkel 22 nr. 4 bokstav c kan ikke revisor eller definerte tilknyttede personer ha vært ansatt i, eller hatt en forretningsmessig eller annen type forbindelse til, det foretaket som har utarbeidet bærekraftsrapporteringen i den aktuelle regnskapsperioden, hvis dette kan medføre eller generelt oppfattes som en årsak til interessekonflikter. Bestemmelsene er gjennomført i revisorloven § 8-4 annet ledd når det gjelder revisjonsoppdrag.

Revisjonsdirektivet artikkel 22 nr. 1 fjerde ledd omhandler forhold som kan true uavhengigheten, herunder finansielle forhold, forretningsmessige forhold, ansettelsesforhold eller andre forbindelser mellom revisjonsforetaket eller dets nettverk og det foretaket som har utarbeidet bærekraftsrapporteringen. Et revisjonsforetak kan ikke utføre revisjonen hvis slike forhold skaper noen som helst risiko for egenkontroll, egeninteresse, partiskhet, fortrolighet eller press som ville gi en rimelig og opplyst tredjepart, etter å ha tatt hensyn til ev. iverksatte tiltak for å sikre uavhengigheten, grunn til å konkludere med at revisjonsforetaket ikke er uavhengig. For revisjonsoppdrag er bestemmelsen gjennomført i revisorloven § 8-1 annet ledd og § 8-5 første ledd siste punktum.

Revisjonsdirektivet artikkel 22 nr. 2 og 4 angir nærmere finansielle forbindelser som medfører at revisor ikke er uavhengig. Revisjonsforetaket, oppdragsansvarlige revisorer i revisjonsforetaket eller noen som deltar i attestasjonsoppdraget, kan blant annet ikke eie eller ha en vesentlig og direkte økonomisk interesse i, eller delta i noen form for transaksjon med, et finansielt instrument som er utstedt av foretaket som har utarbeidet bærekraftsrapporteringen. Interesser som innehas indirekte gjennom diversifiserte kollektive investeringsordninger, er unntatt. Forbudet

omfatter også definerte nærstående av de som er nevnt i bestemmelsen. For revisjonsoppdrag er bestemmelsene gjennomført i revisorloven § 8-2.

Revisjonsdirektivet artikkel 22 nr. 3 stiller krav om at revisor eller revisjonsforetak skal dokumentere alle betydelige trusler mot uavhengigheten, samt tiltak som gjennomføres for å redusere disse. Videre stiller revisjonsdirektivet artikkel 22b krav om at revisorer eller revisjonsforetak i forbindelse med aksept og fortsettelse av revisjonsoppdrag må vurdere og dokumentere om det foreligger trusler mot uavhengigheten, samt tiltak som iverksettes for å redusere truslene. For revisjonsoppdrag er bestemmelsene gjennomført i revisorloven § 8-5.

Revisjonsdirektivet artikkel 22a krever en karenperiode på ett år etter at en revisor var involvert i attestasjonsoppdraget, før revisoren kan tiltre i en ledende stilling hos foretaket som har utarbeidet bærekraftsrapporteringen. Perioden er to år for en oppdragsansvarlig revisor for et foretak av allmenn interesse. For revisjonsoppdrag er bestemmelsene gjennomført i revisorloven § 8-8.

Etter revisjonsdirektivet artikkel 24 skal det være forbudt for ledelsen i et revisjonsforetak å gripe inn i utførelsen av attestasjonsoppdraget på en måte som kan reise tvil om uavhengigheten til den oppdragsansvarlige revisoren. For revisjonsoppdrag er bestemmelsene gjennomført i revisorloven § 8-6.

Etter revisjonsdirektivet endret artikkel 25 skal det fastsettes regler som sørger for at honorar for attestasjon av bærekraftsrapportering ikke påvirkes eller bestemmes av utføringen av andre tjenester til foretaket som attestasjonen utføres for, og ikke knyttes til noen form for betingelser. For revisjonsoppdrag er bestemmelsene gjennomført i revisorloven § 8-7.

#### 6.6.2.2 Konfidensialitet og taushetsplikt

Revisjonsdirektivet artikkel 23 inneholder bestemmelser om konfidensialitet og taushetsplikt som etter ny artikkel 25b skal gjelde tilsvarende ved attestasjon av bærekraftsrapportering. Opplysninger og dokumenter som et revisjonsforetak har tilgang til ved utførelse av et oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering, skal være beskyttet av tilstrekkelige regler om fortrolighet og taushetsplikt. Taushetsplikten gjelder også etter at oppdraget er avsluttet. Taushetsplikten skal likevel ikke være til hinder for håndheving av bestemmelsene i revisjonsdirektivet og revisjonsforordningen. Revisor for et datterfore-

tak skal ha adgang til å dele informasjon med revisoren som attesterer konsernets konsoliderte bærekraftsrapportering, uten hinder av taushetsplikten. For revisjonsoppdrag er bestemmelsene gjennomført i revisorloven § 10-1.

#### 6.6.2.3 Særskilte regler ved oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering for foretak av allmenn interesse

Revisjonsdirektivet ny artikkel 25c innfører forbud mot å yte visse tjenester til attestasjonsklienter som er foretak av allmenn interesse. Forbudet omfatter tjenestene som er forbudt å yte til revisjonsklienter som er foretak av allmenn interesse etter revisjonsforordningen artikkel 5 annet ledd bokstav b, c og e til k:

- tjenester som innebærer deltakelse i det reviderte foretakets ledelse eller beslutningstaking,
- bokføring og utarbeiding av regnskapsmessige spesifikasjoner og regnskaper,
- utforming og gjennomføring av prosedyrer for internkontroll eller risikostyring knyttet til utarbeiding og/eller kontroll av finansiell informasjon eller utforming og innføring av teknologisystemer for finansiell informasjon,
- verdsettingstjenester, herunder verdsetting i forbindelse med aktuærtjenester og bistand ved tvisteløsning,
- nærmere angitte juridiske tjenester,
- tjenester knyttet til det reviderte foretakets internrevisjonsfunksjon,
- tjenester knyttet til det reviderte foretakets finansiering, kapitalstruktur og plassering samt investeringsstrategi, unntatt yting av attestasjonstjenester i forbindelse med finansregnskapet, for eksempel avgivelse av støttebrev («comfort letters») i forbindelse med prospekter som utstedes av det reviderte foretaket,
- markedsføring av, handel med, eller tegningsgaranti for aksjer i det reviderte foretaket, og
- nærmere angitte tjenester knyttet til rekruttering og menneskelige ressurser som gjelder medlemmer av ledelsen som i kraft av sin stilling kan øve betydelig innflytelse på regnskapet eller regnskapsføringen.

CSRD endrer også forbudet i revisjonsforordningen artikkel 5 nr. 1 annet ledd bokstav c mot å utføre bokføring og utarbeide regnskaper, slik at også utarbeiding av bærekraftsrapportering blir forbudt. Videre er artikkel 5 nr. 4 om krav om revisjonsutvalgets godkjenning hvis et revisjonsfore-

tak skal levere andre tjenester enn revisjon til et foretak av allmenn interesse endret, slik at godkjenning ikke er nødvendig for attestasjon av bærekraftsrapporteringen.

Etter revisjonsdirektivet ny artikkel 25d skal bestemmelsen om uregelmessigheter i revisjonsforordningen artikkel 7 gjelde tilsvarende for oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering for foretak av allmenn interesse. Dersom et revisjonsforetak som attesterer bærekraftsrapporteringen til et foretak av allmenn interesse mistenker eller har rimelig grunn til å mistenke uregelmessigheter, herunder misligheter i forbindelse med foretakets bærekraftsrapportering, skal revisjonsforetaket oppfordre foretaket til å undersøke saken og treffe egnede tiltak for å håndtere slike uregelmessigheter og hindre at de oppstår igjen. Dersom foretaket som har utarbeidet bærekraftsrapporteringen ikke undersøker saken, skal revisjonsforetaket underrette de myndighetene som medlemsstatene har utpekt til å undersøke slike uregelmessigheter. Dersom revisjonsforetaket i god tro formidler opplysninger om eventuelle uregelmessigheter til disse myndighetene, skal dette ikke anses som et brudd på taushetsplikten i henhold til kontrakt, eller i henhold til lov eller forskrift.

Etter revisjonsforordningen artikkel 4 kan honorar for andre tjenester enn revisjon fra et foretak av allmenn interesse ikke utgjøre mer enn 70 prosent av revisjonshonoraret, regnet som et gjennomsnitt over tre år. Honorar for lovpålagte tjenester skal ikke medregnes i telleren. CSRD endrer forordningen artikkel 4 nr. 2 annet ledd ved å gjøre det klart at honorar for pliktig attestasjon av bærekraftsrapportering ikke skal medregnes i telleren.

### 6.6.3 Utvalgets forslag

#### 6.6.3.1 Uavhengighet

For å gjennomføre bestemmelsene i revisjonsdirektivet ny artikkel 25b og endret artikkel 25 foreslår utvalget at reglene om uavhengighet i revisorloven kapittel 8 skal gjelde på samme måte ved attestasjon av bærekraftsrapportering som ved revisjon av årsregnskap.

Det vises til utvalgets vurderinger i NOU 2023: 15 punkt 5.4.3.1.

#### 6.6.3.2 Konfidensialitet og taushetsplikt

Utvalget viser til at den gjeldende bestemmelsen om revisors taushetsplikt i revisorloven § 10-1

omfatter alle opplysninger som et revisjonsforetak mottar i forbindelse med virksomheten. Utvalget legger derfor til grunn at det ikke er nødvendig å endre bestemmelsen for å gjennomføre kravene til konfidensialitet ved attestasjon av bærekraftsrapportering som følger av revisjonsdirektivet ny artikkel 25b.

Utvalget foreslår at bestemmelsene i revisorloven § 10-2 om revisors opplysningsplikt også skal gjelde ved oppdrag om attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering. Bestemmelsen gjelder opplysningsplikt overfor eiere og medlemmer av styrende organer, opplysningsplikt overfor forrige revisor og opplysningsplikt overfor offentlige myndigheter når den reviderte selv ikke oppfyller en plikt til å utlevere dokumenter.

#### 6.6.3.3 Særskilte regler ved oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering for foretak av allmenn interesse

For å gjennomføre revisjonsdirektivet ny artikkel 25c foreslår utvalget en ny bestemmelse i revisorloven om forbud mot å yte visse tjenester til attestasjonsklienter som er foretak av allmenn interesse. Forbudet skal omfatte tjenestene som er nevnt i revisjonsforordningen artikkel 5 nr. 1 annet ledd bokstav b, c og e til k.

For å gjennomføre revisjonsdirektivet ny artikkel 25d foreslår utvalget en ny bestemmelse i revisorloven om at revisjonsforordningen artikkel 7 om oppfølging av uregelmessigheter skal gjelde tilsvarende ved attestasjon av bærekraftsrapporteringen for foretak av allmenn interesse. Et revisjonsforetak som attesterer bærekraftsrapporteringen til et foretak av allmenn interesse, skal i henhold til forslaget underrette klienten og oppfordre denne til å undersøke saken og treffe egnede tiltak for å håndtere uregelmessigheter og hindre at de oppstår igjen, dersom revisjonsforetaket mistenker eller har rimelig grunn til å mistenke at uregelmessigheter, herunder misligheter med hensyn til bærekraftsrapporteringen, kan forekomme eller har funnet sted. Dersom klienten ikke undersøker saken, skal revisjonsforetaket underrette Finanstilsynet.

Utvalget legger til grunn at endringene i revisjonsforordningen må gjennomføres enten i revisorloven § 12-1 eller i forskrift i medhold av revisorloven § 12-1 tredje ledd.

Det vises til utvalgets vurderinger i NOU 2023: 15 punkt 5.4.3.3.



#### 6.6.4 Høringsinstansenes syn

*Ernst & Young (EY)* mener det er uklart om henvisningen til «pliktig attestasjon» innebærer at attestasjon av tilsvarende rapportering før lovkrav om slik rapportering trer i kraft, anses å representere andre tjenester enn revisjon. Etter *EYs* syn må hva som anses å være andre tjenester enn revisjon defineres ut fra innholdet i tjenesten, og det er den samme før og etter CSRD-rapporteringen trer i kraft. *EY* mener derfor at honorar for attestasjon av bærekraftsrapportering utarbeidet i samsvar med forslagene til endringer i regelverket (og relevante rapporteringsstandarder) før lovbestemmelsene trer i kraft for det foretak som utarbeider rapporteringen, heller ikke bør anses å være andre tjenester enn revisjon.

#### 6.6.5 Departementets vurdering

Departementet foreslår regler om uavhengighet, konfidensialitet og taushetsplikt i tråd med utvalgets forslag til gjennomføring av CSRD. Forslaget innebærer at enkelte regler endres, mens det for andre regler ikke er nødvendig med endringer, se under. I all hovedsak ble det ikke gitt kommentarer til utvalgets forslag i høringen, og departementet viser til utvalgets drøftelser av forslagene.

Til gjennomføring av revisjonsdirektivet ny artikkel 25b og endret artikkel 25 foreslår departementet i tråd med utvalgets forslag at revisorloven kapittel 8 også gjøres gjeldende for attestasjon av bærekraftsrapportering.

Når det gjelder kravet om konfidensialitet i revisjonsdirektivet ny artikkel 25b, anser utvalget gjeldende taushetspliktbestemmelse i revisorloven § 10-1 for å være tilstrekkelig til å oppfylle direktivkravet. Departementet deler utvalgets vurdering av at gjeldende lovbestemmelse er utformet på en slik måte at den også vil gjelde for oppdrag om attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering.

Departementet foreslår en endring i revisorloven § 10-2 om revisors opplysningsplikt, i samsvar med utvalgets forslag.

Revisjonsdirektivet ny artikkel 25c stiller særlige krav i forbindelse med attestasjon av bærekraftsrapportering for foretak av allmenn interesse. Departementet foreslår, i tråd med utvalgets forslag, for det første en bestemmelse i revisorloven om forbud mot å yte visse tjenester til attestasjonsklienter som er foretak av allmenn interesse, nærmere bestemt tjenestene nevnt i revisjonsforordningen artikkel 5 nr. 1 annet ledd

bokstav b, c og e til k. Se forslag til ny § 12-4a i revisorloven.

Departementet foreslår videre en ny § 12-4b i revisorloven om at revisjonsforordningen artikkel 7 om oppfølging av uregelmessigheter skal gjelde tilsvarende ved attestasjon av bærekraftsrapporteringen for foretak av allmenn interesse. Forslaget er i samsvar med utvalgets forslag.

Utvalget har ikke foreslått lov- eller forskriftsendringer til gjennomføring av CSRDs endringer i revisjonsforordningen. Revisjonsforordningen er i dag gjennomført i revisorloven § 12-1. For å gjennomføre endringene foreslår departementet at inkorporasjonsbestemmelsen i revisorloven § 12-1 inkluderer en referanse til endringene som følger av CSRD.

I høringen har *Ernst & Young (EY)* tatt opp et spørsmål om utvalgets omtale av endringene i revisjonsforordningen artikkel 4 om maksimal størrelse på honorar for andre tjenester enn revisjonstjenester. I omtalen er det henvist til at honorar for «pliktig attestasjon av bærekraftsrapportering» ikke skal medregnes i telleren i brøken for beregning av maksimalt honorar. *EY* spør om hvordan denne henvisningen til «pliktig» attestasjon skal forstås i perioden før lovkrav om slik rapportering trer i kraft. Departementet viser til at dette gjelder forståelsen av revisjonsforordningen artikkel 4 nr. 2 nytt annet ledd. Forordningen bruker uttrykket «assurance of sustainability reporting». Forordningens definisjonsbestemmelse viser til revisjonsdirektivet (direktiv 2004/109/EF), som i artikkel 2 nr. 1 har en definisjon av bærekraftsrapportering («sustainability reporting») som viser videre til definisjonen i regnskapsdirektivet, jf. omtale i punkt 4.1.2.1 over. Etter departementets vurdering er det rimelig å legge til grunn at forordningens regler derfor er begrenset til å gjelde den pliktige bærekraftsrapporteringen som er påkrevd etter CSRD.

## 6.7 Kvalitetsstyring og organisasjon

### 6.7.1 Gjeldende rett

Revisorloven § 7-1 gjennomfører bestemmelsene i revisjonsdirektivet artikkel 24a om intern organisering av revisjonsforetak. Etter revisorloven § 7-1 om organisering av virksomheten og kvalitetsstyring skal revisjonsforetak ha kvalitetsstyring som sikrer at retningslinjer, rutiner og beslutninger blir fulgt i hele organisasjonen. Revisjonsforetak pålegges også å ha forsvarlige rutiner for administrasjon, regnskap og informasjonssikring.

Kvalitetsstyringen skal omfatte et system for å sikre kvaliteten på lovfestet revisjon og oppdrag om revisorbekreftelser. Kvalitetsstyringssystemet skal inkludere retningslinjer og rutiner for oppdragsutførelsen, veiledning, kontroll og gjennomgang av arbeidet til medarbeiderne og for oppdragsdokumentasjon. I et revisjonsselskap skal en statsautorisert revisor ha ansvar for systemet for kvalitetsstyring. Systemet skal evalueres årlig. Funn fra evalueringen og forslag om endringer i systemet skal dokumenteres.

Kvalitetsstyringen skal omfatte retningslinjer og rutiner for å sikre at:

- a. eiere og ledelsen i revisjonsselskapet ikke griper inn i utførelsen av en lovfestet revisjon på en måte som kan skape tvil om uavhengigheten og objektiviteten til den oppdragsansvarlige revisoren
- b. nødvendig kunnskap og erfaring blant medarbeidere og andre som deltar på oppdragene
- c. at utkontraktering ikke svekker kvalitetsstyringen eller muligheten til å føre tilsyn med virksomheten
- d. forsvarlig håndtering av forhold som kan true revisors uavhengighet
- e. kontinuerlig og rettidig utførelse av oppdrag
- f. håndtering og dokumentasjon av alvorlige hendelser.

Revisjonsselskap skal videre ha retningslinjer for fastsettelse av lønn, godtgjørelse og overskuddsdeling som er tilstrekkelige til å sikre kvalitet ved utførelsen av lovfestet revisjon. Honorar for andre tjenester enn revisjon skal ikke gi grunnlag for fastsettelse av vederlaget til noen som deltar i eller kan påvirke utfallet av revisjonen.

Revisjonsforetak skal påse at systemene, rutine og retningslinjene virker etter hensikten, og må gjennomføre tiltak for å utbedre eventuelle svakheter. Revisjonsforetaket skal dokumentere systemene, rutine og retningslinjene og informere medarbeiderne om dem.

Det er presisert at kvalitetsstyringen skal tilpasses omfanget av og kompleksiteten i virksomheten. Revisjonsforetaket skal kunne vise at retningslinjene, rutine og systemene er egnet til å oppfylle kravene.

Etter revisorloven § 7-2 skal revisjonsforetak føre et klientregister over sine revisjonsklienter. Registeret skal inneholde opplysninger om navn, adresse, oppdragsansvarlig revisor, årlig revisjonshonorar og honorar for andre tjenester. Konsernrevisor skal også registrere opplysninger om oppdragsansvarlige revisorer for vesentlige datterforetak hvor det samme revisjonsforetaket er

valgt revisor. Bestemmelsen gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 24b nr. 4.

Etter revisorloven § 7-3 skal revisjonsforetak registrere overtredelser av regler som gjelder oppdrag om lovfestet revisjon, og tiltak som er gjennomført i den forbindelse. Det er ikke nødvendig å registrere mindre overtredelser. Revisjonsforetaket skal utarbeide en årlig rapport som gir en oversikt over tiltak som nevnt, og gjøre den kjent internt. Revisjonsforetak må også registrere skriftlige klager på utførelsen av revisjonsoppdrag. Kravene om å registrere overtredelser og klager gjelder ikke ved revisjon av små foretak. Registrerte opplysninger skal oppbevares i fem år. Bestemmelsen gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 24b nr. 3 om registrering av overtredelser og nr. 6 om registrering av klager.

### 6.7.2 Forventet EØS-rett

Etter revisjonsdirektivet ny artikkel 25b må kravene i revisjonsdirektivet artikkel 24a om organisering av virksomheten og kvalitetsstyring av revisjonsoppdrag gjøres gjeldende også for oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering. Det følger videre av revisjonsdirektivet artikkel 24b endret nr. 4 at registeret over revisjonsklienter skal inneholde opplysninger om eventuell annen revisor som er oppdragsansvarlig for attestasjon av bærekraftsrapporteringen og honorar for attestasjon av bærekraftsrapporteringen.

Etter revisjonsdirektivet artikkel 24b nr. 3 om registrering av overtredelser av revisjonsdirektivet og revisjonsforordningen, og endret nr. 6 om registrering av klager, skal slike opplysninger også registreres om oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering.

### 6.7.3 Utvalgets forslag

For å gjennomføre revisjonsdirektivet artikkel 25b foreslår utvalget en endring i revisorloven § 7-1 om at kravene til organisering av virksomheten og kvalitetsstyring også skal gjelde for attestasjon av bærekraftsrapportering.

For å gjennomføre revisjonsdirektivet artikkel 24b endret nr. 4, foreslår utvalget å utvide kravene til klientregister i revisorloven § 7-2 med opplysninger om eventuell annen revisor som er oppdragsansvarlig for attestasjon av bærekraftsrapporteringen, og om honorar for attestasjon av bærekraftsrapporteringen. Utvalget foreslår også at det skal registreres opplysninger om klienter hvor revisjonsforetaket kun attesterer bærekraftsrapporteringen.

For å gjennomføre revisjonsdirektivet artikkel 24b nr. 3 og endret nr. 6 foreslår utvalget at kravene i revisorloven § 7-3 om registrering av overtredelser og klager utvides til å omfatte oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering.

Det vises til utvalgets vurderinger i NOU 2023: 15 punkt 5.5.3.

#### 6.7.4 Høringsinstansenes syn

Ingen høringsinstanser uttalte seg om utvalgets forslag til regler om kvalitetsstyring og organisasjon for revisorer og bærekraftsrevisorer.

#### 6.7.5 Departementets vurdering

Departementet foreslår endringer i revisorloven i samsvar med utvalgets forslag til gjennomføring av revisjonsdirektivet ny artikkel 25b, artikkel 24b endret nr. 4, artikkel 24b nr. 3 og endret nr. 6. Endringene innebærer at

- kravene til organisering av virksomheten og kvalitetsstyring skal gjelde også for attestasjon av bærekraftsrapportering, jf. forslaget til endringer i revisorloven § 7-1,
- kravet til klientregister utvides til å omfatte opplysninger om ev. andre revisorer som er oppdragsansvarlig for attestasjon av bærekraftsrapporteringen og honorar for attestasjon av bærekraftsrapporteringen, jf. forslaget til endringer i revisorloven § 7-2, og at
- kravene til registrering av overtredelser og klager utvides til å omfatte oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering, jf. forslaget til endringer i revisorloven § 7-3.

I høringen var det ingen som uttalte seg om disse forslagene (høringsinstansene uttalte seg i stedet om kravene som skulle stilles til IASP-er, i tilfelle det ble åpnet for slike). Departementet viser til utvalgets vurderinger av forslagene.

## 6.8 Valg og avsetting av revisor

### 6.8.1 Gjeldende rett

Det er gitt regler om valg av revisor og om opphør av revisors oppdrag i allmennaksjeloven kapittel 7, aksjeloven kapittel 7 og finansforetaksloven § 8-17. Reglene er langt på vei like, og inkluderer bestemmelser om:

- at revisor velges av generalforsamlingen eller årsmøtet,
- at revisors godtgjørelse skal godkjennes av generalforsamlingen,

- at revisor i utgangspunktet tjenestegjør inntil en annen revisor er valgt,
- forbud mot å avsette revisor uten saklig grunn før utløpet av tjenestetiden (det vil her si før ordinær generalforsamling), jf. revisjonsdirektivet artikkel 38 nr. 1,
- melding til Finanstilsynet hvis revisors oppdrag opphørte før utløpet av tjenestetiden, jf. revisjonsdirektivet artikkel 38 nr. 2,
- krav til innkallingen til generalforsamlingen ved nyvalg av revisor,
- at en tjuedel av aksjeeierne kan begjære at tingretten oppnevner en revisor hvis generalforsamlingen har forkastet et forslag om nyvalg, jf. revisjonsdirektivet artikkel 38 nr. 3 bokstav a,
- frist for å avgi revisjonsberetning,
- revisors rett og plikt til å delta i generalforsamlingen, og
- årlig styremøte med revisor uten at den daglige ledelsen er til stede.
- I foretak som har plikt til å ha revisjonsutvalg skal revisjonsutvalgets uttalelse om forslaget til revisor forelegges generalforsamlingen.

For foretak av allmenn interesse gjelder de særlige reglene om valg av revisor i revisjonsforordningen avdeling III, jf. allmennaksjeloven § 7-1a, finansforetaksloven § 8-17a og verdipapirforskriften § 5-12. Det er også gitt regler om valg av revisor i annen selskapslovgivning, herunder samvirkeoven kapittel 7 og stiftelsesloven § 43.

### 6.8.2 Forventet EØS-rett

Etter revisjonsdirektivet artikkel 37 endret nr. 1 og 2 skal bestemmelsene om at revisor skal velges av generalforsamlingen og at medlemsstatene kan tillate alternative regler for valg av revisor, også gjøres gjeldende for valg av revisor som skal attestere bærekraftsrapporteringen. Når det gjelder valg av revisor til å revidere årsregnskapet er bestemmelsene som endres gjennomført i aksjeloven § 7-1, allmennaksjeloven § 7-1 og finansforetaksloven § 8-17. På samme måte skal forbudet i artikkel 37 nr. 3 første ledd mot avtaler om at revisor skal velges fra en liste eller kategori av revisjonsforetak, også gjelde ved attestasjon av bærekraftsrapportering. Bestemmelsen som endres, er gjennomført i revisorloven § 2-3 når det gjelder revisjon av årsregnskapet.

Revisjonsdirektivet artikkel 37 nr. 3 nytt annet ledd gir regler om visse mindretallsrettigheter for aksjeeiere i store unoterte foretak. Aksjeeiere som representerer minst fem prosent av stemmene eller kapitalen skal ha rett til å få opp til

behandling i generalforsamlingen et forslag om at en akkreditert tredjepart som ikke hører til samme revisjonsforetak eller nettverk som revisoren som attesterer bærekraftsrapporteringen, skal utarbeide en rapport om enkelte elementer i bærekraftsrapporteringen. Rapporten skal legges frem for generalforsamlingen og gjøres offentlig tilgjengelig som et vedlegg til årsberetningen eller på annen måte.

Etter revisjonsdirektivet artikkel 38 endret nr. 1 og 2 skal bestemmelsene om at revisor bare kan avsettes i behørig begrunnede tilfeller også gjøres gjeldende ved attestasjon av bærekraftsrapportering. Meningsforskjeller om regnskapsbehandling, bærekraftsrapporteringen eller om revisjons- eller attestasjonshandlinger, skal ikke anses som behørig begrunnelse for avsettelse. Både den revisjonspliktige og revisor skal melde fra til revisortilsynsmyndigheten dersom oppdraget avsluttes i løpet av tjenestetiden, og gi en fyllestgjørende forklaring på avsettelsen. Direktivbestemmelsene som endres, er gjennomført i aksjeloven § 7-2 fjerde ledd, allmennaksjeloven § 7-2 fjerde ledd og finansforetaksloven § 8-17 når det gjelder valg av revisor til å revidere årsregnskapet.

Revisjonsdirektivet artikkel 38 nr. 3 endres slik bestemmelsen om at et mindretall på mer enn 5 prosent av aksjeeierne eller revisortilsynsmyndigheten skal kunne reise sak for en domstol om å få revisor avsatt i et foretak av allmenn interesse, også gjøres gjeldende ved attestasjon av bærekraftsrapportering.

### 6.8.3 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår endringer i aksjeloven § 7-1, allmennaksjeloven § 7-1 og finansforetaksloven § 8-17 for å gjennomføre revisjonsdirektivet artikkel 37 endret nr. 1 og 2 og artikkel 38 endret nr. 1 og 2. Utvalget peker på at endringen innebærer at revisjonsforetaket som velges til å attestere bærekraftsrapporteringen, får en likeverdig rolle i foretaket som revisjonsforetaket som er valgt til å revidere årsregnskapet. Utvalget foreslår å presisere i aksjeloven og allmennaksjeloven § 7-4 at reglene i bestemmelsene om avgivelse av revisjonsberetningen skal gjelde på samme måte ved avgivelse av attestasjonsuttalelse om bærekraftsrapporteringen.

For å gjennomføre revisjonsdirektivet artikkel 37 endret nr. 3 første ledd foreslår utvalget en presisering i revisorloven § 2-3 om at forbudet i bestemmelsen om begrensninger i det frie revisorvalget også skal gjelde for foretak som har plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering. Etter

forslaget kan ikke et foretak som har plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering etter regnskapsloven § 2-3 ved avtale eller vedtekt pålegges å velge et bestemt revisjonsforetak eller et revisjonsforetak fra en liste eller lignende.

Etter utvalgets vurdering er den gjeldende retten for en aksjeeier etter aksjeloven og allmennaksjeloven § 5-11 til å få saker behandlet på generalforsamlingen tilstrekkelig til å gjennomføre revisjonsdirektivet artikkel 37 nr. 3 nytt annet ledd. Utvalget mener videre at det ikke er behov for lovendringer for å gjennomføre endringene i revisjonsdirektivet artikkel 38 nr. 3.

Det vises til utvalgets vurderinger i NOU 2023: 15 punkt 5.7.3.

### 6.8.4 Høringsinstansenes syn

Ingen høringsinstanser uttalte seg direkte om utvalgets forslag til regler om valg av bærekraftsrevisor/IASP, men *Universitetet i Sørøst-Norge* mener at gjeldende krav om opplysning i note om godtgjørelser til revisor, jf. regnskapsloven § 7-31a, må utvides til også å omfatte honorar til bærekraftsrevisor. De viser til at rasjonale bak offentliggjøring av honorar til revisor som allmenhetens tillitsperson vil være tilsvarende eller om mulig i enda større grad gjelde for opplysning om utgifter til attestasjon av bærekraftsrapportering.

### 6.8.5 Departementets vurdering

Departementet viser til utvalgets forslag til endringer i revisorloven, aksjeloven, allmennaksjeloven og finansforetaksloven om valg og avsetting av revisor og bærekraftsrevisor, godkjenning av godtgjørelse, opphør av attestasjonsoppdraget og deltakelse i generalforsamling eller tilsvarende foretaksorgan. Endringene gjennomfører krav i revisjonsdirektivet artikkel 37 nr. 1, 2 og 3 og artikkel 38 nr. 1, 2 og 3. Forslagene ble ikke kommentert i høringen, og departementet foreslår lovendringer i samsvar med utvalgets forslag. Departementet foreslår imidlertid at det tas inn egne bestemmelser i aksjeloven og allmennaksjeloven om bærekraftsrapportering, slik at reglene om dette samles, jf. forslaget til aksjeloven ny § 7-9 a og allmennaksjeloven ny § 7-6. Det foreslås også endringer i statsforetakslovens regler om valg av revisor, jf. punkt 5.3.5.3. Videre foreslås tilsvarende regler som i aksjeloven for valg av revisor i samvirke-lova og bustadbyggjelagslova. Departementet presiserer at disse reglene bare er aktuelle dersom det på et senere tidspunkt innføres krav om bærekraftsrapportering for disse typene fore-

tak, jf. forslag til forskriftshjemmel i regnskapsloven ny § 1-2 a.

Departementet bemerker at det i tråd med utvalgets vurderinger legges til grunn at deler av gjeldende lovgivning er tilstrekkelig til å gjennomføre deler av direktivet, se omtalen i 6.8.3 over.

I høringen har Universitetet i Sørøst-Norge foreslått at det i note bør opplyses om honorar til bærekraftsrevisorer og bærekraftsattestanter, på samme måte som det i dag er krav om å opplyse om godtgjørelse til revisor, jf. regnskapsloven § 7-31a. Regnskapsloven § 7-31a gjennomfører krav i regnskapsdirektivet artikkel 18 nr. 1 bokstav b. Ordlyden i både den norske lovbestemmelsen og direktivbestemmelsen refererer ikke bare til den lovpålagte revisjonen, men også til andre attestasjonstjenester som er ytt utenfor revisjonen. Etter departementets vurdering er det dermed et krav etter både direktivet og regnskapsloven at det skal opplyses om godtgjørelsen også til ev. annen revisor enn revisor for årsregnskapet for attestasjon av bærekraftsrapporteringen. Det er dermed ikke nødvendig med ytterligere bestemmelser om dette i loven.

I arbeidet med proposisjonen har departementet avdekket at tidligere revisorlov § 2-1 syvende ledd om avsetting av revisor falt ut av ny revisorlov. Departementet foreslår å rette opp denne inkurien samt tilpasse bestemmelsen til kravene i revisjonsdirektivet artikkel 38 endret nr. 1 og nr. 2, på samme måte som foreslått for aksjeloven, allmennaksjeloven og finansforetaksloven, se over.

## 6.9 Revisjonsutvalget

### 6.9.1 Gjeldende rett

Revisjonsutvalgets oppgaver er regulert på samme måte i allmennaksjeloven § 6-43 og finansforetaksloven § 8-19. Bestemmelsene gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 39. Etter lovbestemmelsene skal revisjonsutvalget:

- informere styret om resultatet av den lovfestede revisjonen og forklare hvordan revisjonen bidro til regnskapsrapportering med integritet og revisjonsutvalgets rolle i den prosessen,
- forberede styrets oppfølging av regnskapsrapporteringsprosessen og komme med anbefalinger eller forslag for å sikre dens integritet,
- for så vidt gjelder selskapets regnskapsrapportering, overvåke systemene for internkontroll, risikostyring og internrevisjon uten at det bryter med revisjonsutvalgets uavhengige rolle,
- ha løpende kontakt med selskapets valgte revisor om revisjonen av årsregnskapet, herunder

særlig overvåke revisjonsutførelsen i lys av forhold Finanstilsynet har påpekt i henhold til revisjonsforordningen artikkel 26 nr. 6,

- vurdere og overvåke revisors uavhengighet etter revisorloven kapittel 8 og artikkel 6 i revisjonsforordningen, herunder særlig at andre tjenester enn revisjon er levert i samsvar med forordningen artikkel 5, og
- ha ansvaret for å forberede selskapets valg av revisor og gi sin anbefaling i samsvar med revisjonsforordningen artikkel 16.

Revisjonsforordningen gir også regler om revisjonsutvalgets oppgaver:

- artikkel 5 om forbud mot at revisor yter visse tjenester
- artikkel 6 om drøftelse av trusler mot revisors uavhengighet
- artikkel 16 om valg av revisor
- artikkel 17 om forlengelse av revisjonsoppdraget.

### 6.9.2 Forventet EØS-rett

Revisjonsutvalgets oppgaver etter artikkel 39 nr. 6 utvides fra den finansielle rapporteringen og revisjonen til også å omfatte bærekraftsrapporteringen og attestasjonen. Dette gjelder pliktene i artikkel 39 bokstav:

- a. til å informere styret om resultatet av attestasjonen av bærekraftsrapporteringen og forklare hvordan attestasjonen bidro til bærekraftsrapportering med integritet og revisjonsutvalgets rolle i den prosessen,
- b. til å overvåke prosessen for bærekraftsrapportering, inkludert den digitale rapporteringsprosessen etter regnskapsdirektivet artikkel 29d og prosessen for å identifisere informasjon som er rapportert i henhold til standardene for bærekraftsrapportering, og framlegge anbefalinger eller forslag for å sikre dens integritet,
- c. til å overvåke effektiviteten i foretakets interne kvalitets- og risikostyringssystemer og eventuelt dets internrevisjon når det gjelder bærekraftsrapporteringen, uten å krenke dets uavhengighet,
- d. til å overvåke attestasjonen av bærekraftsrapporteringen, idet det tas hensyn til revisor-tilsynsmyndighetenes resultater og konklusjoner i henhold til artikkel 26 nr. 6 i revisjonsforordningen, og
- e. til å undersøke og overvåke revisorenes og revisjonsselskapenes uavhengighet.

Revisjonsdirektivet artikkel 39 nytt nr. 4a åpner for at medlemsstatene kan legge revisjonsutvalgets oppgaver når det gjelder oppfølging av bærekraftsrapporteringen, til styret eller til et eget dedikert organ som styret etablerer.

### 6.9.3 Utvalgets forslag

For å gjennomføre endringene i revisjonsdirektivet artikkel 39 foreslår utvalget å utvide allmennaksjeloven § 6-43 og finansforetaksloven § 8-19 om revisjonsutvalgets oppgaver til også å gjelde oppfølging av bærekraftsrapporteringen og attestasjonen av bærekraftsrapporteringen.

Utvalget går ikke inn for å benytte muligheten i revisjonsdirektivet artikkel 39 nytt nr. 4a til å legge oppgavene med oppfølging av bærekraftsrapporteringen til styret eller et eget organ som styret etablerer. Utvalget viser til at dette ikke begrenser den gjeldende adgangen etter allmennaksjeloven § 6-41 annet ledd til å la styret i mindre foretak av allmenn interesse utføre revisjonsutvalgets oppgaver.

### 6.9.4 Høringsinstansenes syn

Ingen høringsinstanser uttalte seg direkte om utvalgets forslag til regler om revisjonsutvalgets plikter, herunder spørsmålet om å legge oppgavene med oppfølging av bærekraftsrapporteringen til styret eller et eget organ.

### 6.9.5 Departementets vurdering

Departementet foreslår endringer i allmennaksjeloven § 6-43 og finansforetaksloven § 8-19 for å gjennomføre endringene i revisjonsdirektivet artikkel 39, i tråd med utvalgets forslag, slik at revisjonsutvalget også skal ha som oppgave å følge opp bærekraftsrapporteringen og attestasjonen av rapporteringen. Ingen høringsinstanser har hatt merknader på dette punktet, ei heller om utvalgets forslag om ikke å benytte valgmuligheten i revisjonsdirektivet artikkel 39 nytt nr. 4a om å legge oppgavene til styret eller et eget organ som styret etablerer. Utvalget bemerket at gjeldende adgang etter allmennaksjeloven § 6-41 annet ledd om å la styret i mindre foretak av allmenn interesse utføre revisjonsutvalgets oppgaver, ikke begrenses. Departementet viser til utvalgets vurderinger.

## 6.10 Revisorregisteret

---

### 6.10.1 Gjeldende rett

Etter revisorloven § 6-1 skal Finanstilsynet føre et offentlig register over statsautoriserte revisorer og revisjonsselskaper. Statsautoriserte revisorer og revisjonsselskaper skal uten ugrunnet opphold gi melding til Finanstilsynet om endringer i registrerte opplysninger. Departementet kan gi forskrifter med utfyllende bestemmelser om revisorregisteret. Det er gitt bestemmelser om hvilke opplysninger som skal registreres om statsautoriserte revisorer i loven § 6-2 og om revisjonsselskaper i loven § 6-4 som gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 16 og 17.

I revisorloven § 12-6 og revisorforskriften kapittel 2 er det gitt regler om registrering og tilsyn med revisjonsforetak fra land utenfor EØS som reviderer foretak notert på regulert marked i Norge (tredjeldsrevisorer). Bestemmelsene gjennomfører bestemmelser i revisjonsdirektivet artikkel 45 og 46.

### 6.10.2 Forventet EØS-rett

I revisjonsdirektivet artikkel 16 er det lagt til nye krav om at registeret også skal inneholde opplysninger om hvorvidt en godkjent revisor også har godkjenning for å attestere bærekraftsrapportering, om eventuell revisorregistrering i et annet land omfatter revisjon av årsregnskap, attestasjon av bærekraftsrapportering eller begge deler, og om registrerte tredjeldsrevisorer er registrert for revisjon av årsregnskap, attestasjon av bærekraftsrapportering eller begge deler.

I direktivet artikkel 17 er det lagt til nye krav om at registeret også skal inneholde opplysninger om hvorvidt ansatte revisorer og partnere i et revisjonsselskap også er godkjent for å attestere bærekraftsrapportering og om registrerte revisjonsselskaper fra tredjeland er registrert for revisjon av årsregnskap, attestasjon av bærekraftsrapportering eller begge deler.

Revisjonsdirektivet artikkel 45 gjelder registrering og tilsyn med tredjeldsrevisorer som reviderer årsregnskapet eller konsernregnskapet til foretak som er etablert utenfor EØS, og som har verdipapirer notert på regulert marked i en medlemsstat. Artikkelen er endret slik at bestemmelsene i direktivet om tredjeldsrevisorer også omfatter attestasjon av bærekraftsrapportering.

### 6.10.3 Utvalgets forslag

For å gjennomføre endringene i revisjonsdirektivet artikkel 16 og 17 foreslår utvalget endringer i revisorloven § 6-2 og § 6-4 slik at det stilles krav om at Revisorregisteret skal inneholde de nye opplysningene som nevnt i direktivbestemmelsene. For å gjennomføre endringene i revisjonsdirektivet artikkel 45 foreslår utvalget endringer i revisorloven § 12-6 slik at reglene om registrering og tilsyn med revisjonsforetak fra land utenfor EØS som reviderer foretak notert på regulert marked i Norge (tredjelandrevisorer), vil inkludere attestasjon av bærekraftsrapportering. Forslaget forutsetter at det blir gitt nærmere regler til gjennomføring av direktivendringene i revisorfor-skriften kapittel 2 om hvilke opplysninger som skal registreres.

Det vises til utvalgets vurderinger i NOU 2023: 15 punkt 5.9.3.

### 6.10.4 Høringsinstansenes syn

Ingen høringsinstanser uttalte seg om utvalgets forslag til endringer i reglene om Revisorregisteret.

### 6.10.5 Departementets vurdering

Departementet viser til utvalgets forslag om endringer i revisorloven om registrering av opplysninger om revisorer og bærekraftsrevisorer. Departementet foreslår endringer i revisorloven § 6-1 om betegnelsen på Revisorregisteret, for å reflektere at registeret på sikt kan inneholde opplysninger også om aktører som ikke er revisorer, dersom det på et senere tidspunkt gis regler i for-skrift om uavhengige tilbydere av attestasjonstjenester, jf. punkt 6.12. Reglene som foreslås, tar høyde for at registeret også skal kunne inneholde informasjon om utenlandske bærekraftsrevisorer og tilbydere av attestasjonstjenester som kan tilby tjenestene sine i Norge.

Departementer foreslår videre endringer i §§ 6-2, 6-4 og 12-6 om opplysninger som skal fremgå av revisor- og attestantregisteret, i sam-svar med kravene i revisjonsdirektivet artikkel 16, 17 og 45.

## 6.11 Ekstern kvalitetskontroll og sanksjoner

### 6.11.1 Gjeldende rett

Revisorloven § 13-1 gjennomfører bestemmelser i revisjonsdirektivet artikkel 29 om kvalitetskontroll. Etter revisorloven § 13-1 er statsautoriserte revisorer og revisjonsselskaper underlagt kvalitetskontroll av Finanstilsynet eller den tilsynet utpeker. Lovbestemmelsen gir nærmere regler om hva kvalitetskontrollen skal omfatte. Det skal bl.a. foretas kvalitetskontroll av revisjonsforetak og oppdragsansvarlige revisorer minst hvert sjette år. Etter revisjonsforordningen artikkel 26 nr. 2 skal det foretas kvalitetskontroll minst hvert tredje år av revisjonsforetak og oppdragsansvarlige revisorer som reviderer store foretak av all-menn interesse.

Revisorloven kapittel 14 gir regler om administrative tiltak, overtredelsesgebyr og straff:

- §§ 14-1 og 14-2 gir regler om tilbakekall og suspensjon av godkjenningen til en statsautorisert revisor eller et revisjonsselskap.
- § 14-3 gir regler om forbud mot å ha ledelses-funksjon i et revisjonsselskap eller et foretak av allmenn interesse.
- § 14-4 gir regler om forbud mot å undertegne revisjonsberetninger.
- § 14-5 gir regler om overtredelsesgebyr.
- § 14-8 gir regler om straff for overtredelse av nærmere angitte bestemmelser i loven.
- De ovennevnte reglene gjennomfører bestem-melsene i revisjonsdirektivet artikkel 30.

### 6.11.2 Forventet EØS-rett

Revisjonsdirektivet artikkel 29 endres slik at kra-vene om ekstern kvalitetskontroll etter bestem-melsen også skal omfatte attestasjon av bære-kraftsrapportering.

Etter direktivet artikkel 30 skal medlemssta-tene sikre at det finnes effektive systemer for undersøkelser og sanksjoner for å oppdage, korri-gere og forebygge utilstrekkelig utførelse av lov-festet revisjon. Medlemsstatene skal videre sørge for effektive, forholdsmessige og avskrekkende sanksjoner overfor revisorer og revisjonsselska-per dersom lovfestet revisjon ikke utføres i sam-svar med bestemmelsene som gjennomfører revi-sjonsdirektivet og revisjonsforordningen. Med CSRD endres revisjonsdirektivet artikkel 30 slik at bestemmelsen også omfatter attestasjon av bærekraftsrapportering.

Etter direktivet artikkel 30a skal nasjonale tilsynsmyndigheter ha et minimum av forvaltningstiltak og administrative sanksjoner til rådighet ved overtredelse av reglene som gjennomfører revisjonsdirektivet, herunder regler om forbud mot å ha ledelsesfunksjon, forbud mot å undertegne revisjonsberetning og overtredelsesgebyr. Med CSRD endres bestemmelsen slik at nasjonale regler om forvaltningstiltak og sanksjoner også skal gjelde ved overtredelse av bestemmelser om attestasjon av bærekraftsrapportering.

### 6.11.3 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår tilpasninger i bestemmelsene om ekstern kvalitetskontroll, forvaltningstiltak og sanksjoner som innebærer at endringene som følger av CSRD blir gjennomført, men foreslår ingen endringer ut over dette.

Utvalget foreslår endringer som innebærer at reglene i revisorloven om forbud mot å ha ledelsesfunksjon (§ 14-3) og mot å undertegne revisjonsberetning (§14-4) også vil gjelde for attestasjon av bærekraftsrapportering.

Utvalget bemerker at en rekke av reglene som er belagt med overtredelsesgebyr etter § 14-5 gjøres tilsvarende gjeldende for attestasjon av bærekraftsrapportering. Overtredelse av bestemmelsene ved attestasjon av bærekraftsrapportering vil dermed kunne medføre et overtredelsesgebyr på samme måte som ved revisjon av årsregnskap. Utvalget foreslår i tillegg at bestemmelsen om overtredelsesgebyr utvides til å gjelde følgende bestemmelser i revisorloven som utvalget har foreslått for å gjennomføre CSRD:

- Forslag til § 8-1 a første ledd om uavhengighet ved attestasjon av bærekraftsrapportering.
- Forslag til § 9-4 a om revisors plikter ved utførelse av oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering.
- Forslag til § 9-7 a om attestasjonsuttalelse om bærekraftsrapportering.
- Forslag til § 10-2 annet ledd om opplysningsplikt for revisor.
- Forslag til § 12-4 a om forbud mot å yte visse tjenester ved attestasjon av bærekraftsrapporteringen til et foretak av allmenn interesse.
- Forslag til § 8-1 a annet ledd om karenperiode for adgang til å tiltre ledende stilling hos foretaket som attestasjonsoppdraget er utført for.

Utvalget foreslår at straffebestemmelsen i revisorloven § 14-8 utvides slik at overtredelse av

bestemmelsene om attestasjon av bærekraftsrapportering kan straffes på samme måte som overtredelse av bestemmelsene om revisjon av årsregnskap. Utvalget foreslår at overtredelse av følgende foreslåtte bestemmelser skal kunne straffes:

- Forslag til § 8-1 a første ledd om uavhengighet ved attestasjon av bærekraftsrapportering.
- Forslag til § 9-4 a om revisors plikter ved utførelse av oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering.
- Forslag til § 12-4 a om forbud mot å yte visse tjenester ved attestasjon av bærekraftsrapporteringen til et foretak av allmenn interesse.
- Forslag til § 8-1 a annet ledd om karenperiode for adgang til å tiltre ledende stilling hos foretaket som attestasjonsoppdraget er utført for.

Det vises til utvalgets vurderinger i NOU 2023: 15 punkt 5.11.3 og 6.2.4.

### 6.11.4 Høringsinstansenes syn

Ingen høringsinstanser uttalte seg om forslagene til tilpasninger i reglene om ekstern kvalitetskontroll, sanksjoner og forvaltningstiltak, herunder straff, for revisorer.

### 6.11.5 Departementets vurdering

Departementet foreslår regler om ekstern kvalitetskontroll, administrative sanksjoner og straff i hovedsak i tråd med utvalgets forslag, som er basert på kravene i CSRDs endringer i revisjonsdirektivet artikkel 29, 30 og 30a. Departementet viser til forslaget til endringer i revisorloven §§ 13-1, 14-4, 14-5 og 14-8. Når det gjelder utvalgets forslag til §§ 14-1 og 14-3, knyttet disse seg utelukkende til forslag om innføring av regler om bærekraftsattestanter. Siden departementet ikke foreslår å innføre slike regler nå, foreslås heller ikke endringene. Når det gjelder § 14-1 om tilbakekall av godkjenning for statsautorisert revisor, understreker departementet at endringene i revisjonsdirektivet artikkel 30a innebærer at også brudd på regler om attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering kan danne grunnlag for slikt tilbakekall. I lys av at ordlyden i § 14-1 i dag refererer til «revisors plikter etter gjeldende lovkrav», anser departementet det unødvendig å endre ordlyden for å gjennomføre direktivet.



## 6.12 Adgang for IASP-er til å attestere pliktig bærekraftsrapportering

### 6.12.1 Gjeldende rett

Tidligere artikkel 19a nr. 6 i regnskapsdirektivet åpnet for at medlemsstatene kunne kreve at opplysningene i den ikke-finansielle erklæringen ble kontrollert av en uavhengig tilbyder av attestasjonstjenester. Tilsvarende bestemmelser var gitt i tidligere artikkel 29a nr. 5 og 6 for den konsoliderte ikke-finansielle erklæringen i konsern. Det var ikke gitt nærmere bestemmelser i direktivet om utførelsen av slike oppdrag. Hvem som kunne være tilbydere av attestasjonstjenester, var ikke definert, herunder var det ikke gitt nærmere regler om godkjenning av slike tilbydere.

Denne åpningen for å kreve kontroll av opplysningene i den ikke-finansielle erklæringen er ikke blitt brukt i Norge.

### 6.12.2 Forventet EØS-rett

Etter regnskapsdirektivet artikkel 34 nytt nr. 4 kan medlemsstatene tillate at en uavhengig tilbyder av attestasjonstjenester («Independent Assurance Services Provider», IASP), som ikke er et revisjonsforetak, avgir attestasjonsuttalelser om bærekraftsrapporteringen. «Uavhengig tilbyder av attestasjonstjenester» defineres etter regnskapsdirektivet artikkel 2 nytt nr. 20 og revisjonsdirektivet artikkel 2 nytt nr. 23 som et samsvarsvurderingsorgan som er akkreditert for den spesifikke samsvarsvurderingsvirksomheten å avgir attestasjonsuttalelse om bærekraftsrapportering etter regnskapsdirektivet artikkel 34 nr. 1 annet ledd punkt (aa). Akkrediteringen skal være i samsvar med akkrediteringsforordningen (forordning (EF) nr. 765/2008 om fastsettelse av kravene til akkreditering og markedstilsyn for markedsføring av produkter). Akkrediteringsforordningen er gjennomført i Norge gjennom lov 12. april 2013 nr. 13 om det frie varebytte i EØS (EØS-vareloven) § 2.

Regnskapsdirektivet artikkel 34 nytt nr. 4 første ledd stiller som vilkår at medlemsstaten underlegger IASP-er krav som er likeverdige med kravene for attestasjon av bærekraftsrapportering i revisjonsdirektivet. Det vises i bestemmelsen spesielt til kravene om:

- teoretisk og praktisk opplæring og eksamen som sikrer at uavhengige tilbydere av attestasjonstjenester tilegner seg nødvendig kunnskap om bærekraftsrapportering og attestasjon av bærekraftsrapportering,

- etterutdanning,
- systemer for kvalitetsstyring,
- yrkesetikk, uavhengighet, objektivitet, konfidensialitet og taushetsplikt,
- valg og avsettelse av revisor,
- tilsyn og sanksjoner,
- organiseringen av arbeidet til den uavhengige tilbyderen av attestasjonstjenester, særlig når det gjelder tilstrekkelige ressurser og personell og oppdragsdokumentasjon, og
- rapportering av uregelmessigheter.

Regnskapsdirektivet artikkel 34 nytt punkt 4 annet ledd stiller krav om at medlemsstatene skal påse at attestasjonsuttalelsen om bærekraftsrapportering utarbeides av IASP-er i samsvar med de nye bestemmelsene i revisjonsdirektivet om standarder for attestasjon av bærekraftsrapportering, attestasjon av konsolidert bærekraftsrapportering og uttalelse om bærekraftsrapportering. Medlemsstatene skal også sørge for at revisjonsutvalget i foretak som skal ha revisjonsutvalg gjennomgår og overvåker uavhengigheten til IASP-en i samsvar med revisjonsdirektivet artikkel 39 nr. 6 endret bokstav e.

Det følger av regnskapsdirektivet artikkel 34 nytt punkt 4 tredje ledd at medlemsstatene skal sikre at uavhengige tilbydere av attestasjonstjenester som er akkreditert for attestasjon av bærekraftsrapportering etter akkrediteringsforordningen før 1. januar 2024, ikke blir underlagt kravene til opplæring og eksamen i revisjonsdirektivet. Etter fjerde ledd skal det samme gjelde dem som per 1. januar 2024 er i ferd med å gjennomgå akkrediteringsprosessen, forutsatt at de fullfører prosessen innen 1. januar 2026. Etter femte ledd skal medlemsstatene gjennom krav til etterutdanning sikre at uavhengige tilbydere av attestasjonstjenester som er unntatt kravene til opplæring og eksamen, skaffer seg nødvendig kunnskap om bærekraftsrapportering og attestasjon av bærekraftsrapportering.

Det følger av regnskapsdirektivet artikkel 34 nytt punkt 4 sjette ledd at medlemsstater som benytter seg av muligheten til å la en IASP avgir attestasjonsuttalelse om bærekraftsrapportering, også skal tillate at en annen godkjent revisor enn den valgte revisoren kan gjøre dette.

Etter regnskapsdirektivet artikkel 34 nytt nr. 5 første ledd skal medlemsstater som har benyttet opsjonen om å åpne for IASP-er (vertsstaten), innen 5. januar 2027 også åpne for attestasjon av bærekraftsrapportering fra IASP-er etablert i andre medlemsstater (hjemstaten). Etter artikkel 34 nytt nr. 5 annet ledd skal hjemstaten være

ansvarlig for tilsynet med IASP-er, med mindre vertsstaten velger å føre tilsyn med oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering utført på vertsstatens territorium. Vertsstaten skal i så fall ikke pålegge de utenlandske IASP-ene strengere krav eller ansvar enn det som kreves for IASP-er eller revisorer etablert i vertsstaten. Vertsstaten skal informere andre medlemsstater om sin beslutning om å føre vertsstatstilsyn.

### 6.12.3 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår, under visse forutsetninger, at det bør åpnes for uavhengige tilbydere av attestasjonstjenester (i NOU 2023: 15 kalt «alternative tilbydere av attestasjonstjenester»).

Utvalget viser til konkurransesituasjonen i revisjonsmarkedet, med konsentrasjonsrisiko. Utvalget peker på at konsentrasjonen i revisjonsmarkedet er noe lavere i Norge enn i flere andre land i EØS-området, men også at det er aktører i det norske markedet som har uttrykt ønske om å kunne yte tjenester som IASP, og at det er mulig å styrke konkurransen ytterligere. Så lenge det innføres rammer som sikrer kvaliteten på tjenestene uavhengig av hvem som attesterer, mener utvalget at hensynet til konkurranse og til å øke tilfanget av kompetanse tilsier at det bør åpnes for IASP-er.

Utvalget bemerker at aktuelle alternative kompetansemiljøer vil kunne etablere og søke godkjenning som revisjonsselskap, og at krav om godkjenning som revisjonsforetak innebærer at alle tjenestetilbydere vil bli underlagt rammene som har bidratt til høy grad av tillit til den revisorbekreftede selskapsrapporteringen. Utvalget peker videre på at med krav om revisorgodkjenning unngår man også kostnadene ved å bygge opp et særskilt akkrediteringssystem for et fåtall tjenestetilbydere. Utvalget peker samtidig på at eierskapskravene i revisorloven kan gjøre etablering av revisjonsforetak lite attraktivt for uavhengige tilbydere av attestasjonstjenester og hindre at kvalifiserte tilbydere av attestasjonstjenester etablerer tjenesten. Forutsatt at relevante regler i revisorloven gis tilsvarende anvendelse for IASP-er, og at IASP-er underlegges tilsyn av Finanstilsynet, mener utvalget at eventuelle nye tilbydere av attestasjonstjenester bør kunne velge om de vil yte tjenesten som akkreditert IASP, eller etablere et revisjonsforetak.

Et viktig premiss i utvalgets vurdering er at ordningen som etableres for godkjenning/akkreditering, tilsyn og sanksjoner for IASP-er, er egnet til å sikre samme grad av tillit til attestasjonene

som ordningen for godkjenning av og tilsyn med revisorer. Utvalget bemerker at kravet om akkreditering til en viss grad utfordrer den norske tilsynsmodellen hvor Finanstilsynet fører et samlet tilsyn med alle foretak som har tillatelse til å yte tjenester i finansmarkedet, herunder revisorene. Etter utvalgets syn er det sentralt at IASP-er underlegges tilsyn av Finanstilsynet, på samme måte som revisjonsforetak. Utvalget legger til grunn at direktivet åpner for at Finanstilsynet kan være tilsyns- og sanksjonsmyndighet for IASP-er, og viser til uformelle uttalelser fra EU-kommisjonen om at det er opp til medlemsstatene om tilsynet med IASP-ene i hovedsak legges til revisortilsynsmyndigheten eller om tilsynet skal utføres av akkrediteringsmyndigheten alene.

Utvalget foreslår etter en samlet vurdering at det bør åpnes for andre tilbydere av attestasjonstjenester enn revisorer. Det vises til utvalgets vurderinger i NOU 2023: 15 punkt 6.2.1. For å legge til rette for dette, foreslår utvalget en rekke tilpasninger i revisorloven for å stille likeverdige krav til IASP-er som for revisorforetak og bærekraftsrevisorer, jf. listen i regnskapsdirektivet artikkel 34 nytt nr. 4 første ledd. Foruten regler om opplæring, etterutdanning, systemer for kvalitetsstyring, uavhengighet mv., foreslår de særlige regler om godkjenning av såkalte «bærekraftstestanter» som kan inneha rollen som oppdragsansvarlige for oppdrag om attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering.

Utvalget foreslår en forskriftshjemmel for departementet i revisorloven til å fastsette regler om adgang for IASP-er som er akkreditert i andre EØS-stater til å drive virksomhet i Norge. Som begrunnelse for at det ikke foreslås en slik adgang allerede nå, viser utvalget til at det er stor usikkerhet knyttet til om og på hvilke vilkår de andre EØS-statene åpner for IASP-er. Blant annet er det usikkert hvilke modeller for tilsyn som velges, og hvordan regler om godkjenning og kvalifikasjonskrav for personer som skal ha ansvar for attestasjonsoppdrag blir utformet i den enkelte stat. Siden dette er forhold som kan være av betydning for utforming av regler om tilsynsmodellen, foreslår utvalget at dette i stedet kan reguleres i forskrift på et senere tidspunkt. Det vises til utvalgets vurderinger i NOU 2023: 15 punkt 6.2.6.

### 6.12.4 Høringsinstansenes syn

En rekke høringsinstanser uttalte seg om utvalgets forslag om å åpne for uavhengige tilbydere av attestasjonstjenester (IASP-er). I lys av at departe-

mentet ikke foreslår at det åpnes for IASP-er i proposisjonen her, gjengis ikke synspunktene i detalj. Omtalen begrenses til det overordnede inntrykket etter høringen.

*Abelia, Advokatforeningen, Certnor AS, DNV, Etisk handel Norge, Finanstilsynet, Folketrygdfondet, Foreningen for finansfag, Handelshøyskolen BI, NHO, Norges Rederiforbund, Position Green, Regnskap Norge, Stiftelsen Miljøfyrtårn, Verdipapirfondenes forening, Verdipapirforetakenes forbund og Hovedorganisasjonen Virke* støtter, i noe varierende grad, forslaget om å åpne for attestasjon av IASP-er. Flere av disse viser særlig til konkurranse-, kapasitets- og innovasjonshensyn, herunder til dels risikoen for konsentrasjon i revisjonsmarkedet (*Abelia, Certnor, DNV, Etisk handel Norge, Finanstilsynet, NHO, Regnskap Norge og Hovedorganisasjonen Virke*). Noen viser til verdien det kan ha å trekke på annen kompetanse og andre fagmiljøer i forbindelse med bærekraftsrapporteringen (*Abelia, Finanstilsynet, NHO, Regnskap Norge, Stiftelsen Miljøfyrtårn og Hovedorganisasjonen Virke*). En del av høringsinstansene understreker at det er en viktig forutsetning at kravene til IASP-er og bærekraftsattestanter blir tilstrekkelige til å sikre at tillit til aktørene og kvalitetene på tjenestene de leverer (*Advokatforeningen, Folketrygdfondet, Foreningen for finansfag og Verdipapirfondenes forening*).

*Abelia* og *DNV* peker på hvordan akkreditering av norske IASP-er kan legge til rette for at norske aktører får muligheten til å tilby tjenester i andre deler av EØS der det åpnes for attestasjon fra IASP-ene, noe *Abelia* omtaler som god næringspolitikk.

*DNV, NHO* og *Position Green* mener betegnelsen på IASP-er på norsk ikke bør være utvalgets «alternative tilbydere av attestasjonstjenester», men heller «uavhengige tilbydere», noe de mener ligger tettere opptil direktivets betegnelse (engelsk: «independent»).

*Finanstilsynet* bemerker at dersom det skal åpnes for at IASP-er attesterer bærekraftsrapporteringen, bør opplysninger om dette registreres i Enhetsregisteret, slik det er for valgt revisor for årsregnskapet.

*Deloitte AS, KPMG AS, PricewaterhouseCoopers AS (PwC), Revisorforeningen og Transparency International Norge* fremstår mer forbeholdne med hensyn til om det bør åpnes for IASP-er. *Revisorforeningen* bemerker at revisorbransjen aksepterer konkurranse fra nye tilbydere, under forutsetning av at den skjer på like vilkår. For dem er det derfor en forutsetning at aktørene under-

legges likeverdig regulering og håndheving, for å sikre samme tillit til bærekraftsrapporteringen, uavhengig av hvem det er som attesterer den. Foreningen er usikker på om hensynet til likeverdig regulering og håndheving blir ivare tatt på en tilstrekkelig god måte i forslaget. Det samme fremholder *Deloitte*, og de har derfor forslag til endringer på flere punkter som de mener er nødvendige for at de skal kunne anbefale at det åpnes for IASP-er. *KPMG* mener det er uklart i hvilken grad det vil åpnes for IASP-er i andre land, og at Norge ikke bør åpne for attestasjon av IASP-er før det er klart at dette blir vanlig praksis i EØS. Det samme gir *PwC* og *Revisorforeningen* uttrykk for, særlig hva gjelder valgene i våre nærmeste naboland.

*Revisorforeningen* understreker at det er fri konkurranse i revisorbransjen, og at det kan tenkes at det vokser frem revisjonsforetak som spesialiserer seg på bærekraftsrapportering.

*Transparency International Norge* viser til at et gjennomgående tema i utredningen er at bærekraftsrapporteringen skal reflektere finansiell risiko og er nært knyttet sammen med den finansielle rapporteringen. De stiller derfor spørsmål ved om en ordning med attestasjon i regi av IASP-er er en heldig løsning.

*Norsk akkreditering* bemerker for øvrig at det i definisjonen av «bærekraftsattestant» i konteksten av en IASP er uklart om betegnelsen refererer til en hel organisasjon eller en individuell person.

*Certnor AS* støtter utvalgets forslag om å kunne åpne for at IASP-er fra andre EØS-land kan yte attestasjonstjenester i Norge. *Revisorforeningen* mener det fremstår som uklart etter lovforslaget om Norge skal benytte medlemsstatsoppsjonen i regnskapsdirektivet artikkel 34 nytt nr. 5 om å føre tilsyn med oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering utført her i landet av IASP-er fra andre EØS-stater (vertslandstilsyn). Det er kun foreslått en forskriftshjemmel. Foreningen mener vertslandstilsyn sikrer ensartet tilsynsmessig oppfølging av alle oppdrag som er viktige i det norske markedet. *Revisorforeningen* mener det bør fremgå av loven at IASP-er fra andre EØS-stater skal underlegges vertslandstilsyn i Norge.

*Norsk akkreditering* bemerker at EA-2/13 M: 2019, som er et dokument utarbeidet av European Accreditation og beskriver krav til samarbeid mellom akkrediteringsorgan, krever at akkrediteringsorganet i vertsstaten skal være kjent med, og gis mulighet for å vurdere, arbeidet som et annet lands akkrediterede verifikatør utfører i vertsstaten.

## 6.12.5 Departementets vurdering

### 6.12.5.1 Overordnet om å åpne for IASP-er

Som departementet allerede har nevnt i punkt 6.1, foreslås det ikke i proposisjonen å åpne for at uavhengige tilbydere av attestasjonstjenester (IASP-er) kan attestere pliktig bærekraftsrapportering nå. Departementet foreslår i stedet at det gis en hjemmel til i forskrift å åpne for attestasjon i regi av IASP-er på et senere tidspunkt, se nærmere omtale nedenfor. Det er flere grunner til dette. Departementet bemerker samtidig at det er ønskelig å gi nødvendige forskriftsregler om IASP-er så raskt som mulig. Det vises til utvalgets vurderinger av konkurransesituasjonen i revisjonsmarkedet, se punkt 6.12.3.

CSRD forutsetter at IASP-ene akkrediteres etter akkrediteringsforordningen, som er gjennomført i EØS-vareloven. Akkreditering og oppfølging av akkrediteringen i regi av Norsk akkreditering er en anerkjent metode på en del områder, for eksempel sykehuslaboratorier, de som kontrollerer fiskeoppdrettsanlegg, og de som inspiserer heiser. Slik departementet forstår det, baserer akkreditering seg, i motsetning til revisjonsregelverket, på godkjenning av juridiske personer og deres systemer, prosedyrer mv. Selv om en akkreditering kan betinge at det er visse navngitte personer som faktisk utfører den aktiviteten som er akkreditert, er det likevel den juridiske personen som sådan som akkrediteres. Dette fremstår som en annen tilnærming til godkjenningsprosessen enn den Finanstilsynet gjennomfører for revisorer og revisjonsforetak, som bygger på personlige godkjenninger. CSRDs endringer i revisjonsdirektivet bygger på at revisorer har personlige godkjenninger, og når IASP-er skal underlegges likeverdige krav, fremstår det usikkert hvordan det skal fungere i forbindelse med akkreditering.

Det er også av betydning at der akkreditering i dag er en etablert prosess for godkjenning, er dette også den eneste måten å bli godkjent for en aktivitet på. Siden attestasjon uansett skal kunne utføres av bærekraftsrevisorer, kan det være en risiko for at den kapasiteten som bygges i Norsk akkreditering, ikke blir brukt, eventuelt at gebyrene Norsk akkreditering tar for akkrediteringen (som skal finansiere driften) blir så høye at akkrediteringen på den måten blir lite attraktiv.

Videre forutsetter CSRD at IASP-er underlegges likeverdige krav som de revisorer er underlagt. Særlig viktig for utvalget fremstår forutsetningen om at IASP-er kan underlegges et tilsyns- og sanksjonsregime som er likeverdig det som

gjelder for revisorer, se NOU 2023: 15 punkt 6.2.1 s. 131. Utvalget foreslo at Finanstilsynet skulle få dette ansvaret. Departementet er imidlertid i tvil om det er tillatt under CSRD å underlegge IASP-er tilsynsmessig oppfølging i regi av andre enn akkrediteringsorganet. Alternativet fremstår i så fall som å være at det bør bygges opp en parallell tilsyns- og sanksjonsstruktur i akkrediteringsorganet (Norsk akkreditering) for å sikre likeverdige krav til IASP-ene som for bærekraftsrevisorene. Etter departementets vurdering krever det nærmere utredning før det eventuelt følges opp.

Departementet bemerker videre at utvalgets forslag om å innføre regler om såkalte autoriserte bærekraftsattestanter, som ikke er revisorer, ikke synes å være forankret i CSRD. Departementet viser til at ny artikkel 6 i revisjonsdirektivet refererer til godkjenning av valgt revisor, herunder *tilleggs-godkjenning* for attestasjon av bærekraftsrapportering, se artikkel 6 nr. 2. IASP-er skal akkrediteres etter det særlige regelverket som følger av akkrediteringsforordningen. Det er, slik departementet forstår direktivet, noe uklart om det er rom for å stille krav om ytterligere godkjenninger for IASP-er. Det er ikke andre regler i CSRD som åpner for godkjenning av andre fysiske personer enn revisorer for å yte attestasjonstjenester knyttet til bærekraftsrapportering. Dersom det er adgang til å stille slike ytterligere krav om godkjenning av fysiske eller juridiske personer i tilknytning til IASP-er, antar departementet dette også vil kunne redusere attraktiviteten i en ordning for IASP-er, som følge av de utgiftene til både akkreditering og tilsynsavgift det vil medføre. Som departementet allerede har vært inne på over, medfører det risiko for oppbygging av en lite attraktiv akkrediteringsordning i Norsk akkreditering.

Departementet bemerker at en rekke av høringsinstansene som ga uttrykk for støtte til forslaget om å åpne for IASP-er, tok forbehold om at det var mulig å stille likeverdige krav til IASP-er som til revisorer. Når forutsetningene for utvalgets forslag til likeverdig regulering ikke synes å kunne oppfylles nå, jf. over, er det etter departementets vurdering behov for å se på en eventuell innføring av regler om IASP-er på nytt.

Departementet ser for øvrig grunn til å nevne at EU-kommisjonens konsekvensutredning til CSRD («Impact assessment»), som ble lagt frem samtidig som forslaget til direktiv, ikke inneholdt en omtale av attestasjon ved bruk av andre enn revisorer. Likevel inneholdt EU-kommisjonens forslag en åpning for bruk IASP-er. Det fremstår med andre ord som om forslaget om å åpne for

attestasjon av IASP-er, ikke ble utredet i EU. Også dette taler isolert sett mot å benytte valgmuligheten i direktivet nå.

Endelig bemerker departementet at det fremstår usikkert om noen av de nordiske landene vil åpne for attestasjon av IASP-er. Per mars 2024 er ikke dette foreslått verken i Danmark, Finland eller Sverige. I Danmark er det imidlertid signalisert et ønske om å foreslå dette på et senere tidspunkt.

#### 6.12.5.2 Forskriftshjemmel for å regulere IASP-er

Departementet foreslår at det legges til rette for innføring av regler om attestasjon i regi av IASP-er på et senere tidspunkt, ved at departementet gis hjemmel for å gi nærmere regler i forskrift. Forskriftshjemmelen må ta høyde for at det kan gis likeverdig regulering for IASP-er i samsvar med kravene i CSDR. I CSRD er det referert til blant annet følgende liste med krav til revisorer:

- teoretisk og praktisk opplæring og eksamen som sikrer at uavhengige tilbydere av attestasjonstjenester tilegner seg nødvendig kunnskap om bærekraftsrapportering og attestasjon av bærekraftsrapportering,
- etterutdanning,
- systemer for kvalitetsstyring,
- yrkesetikk, uavhengighet, objektivitet, konfidensialitet og taushetsplikt,
- valg og avsettelse av revisor,
- tilsyn og sanksjoner,
- organiseringen av arbeidet til den uavhengige tilbyderen av attestasjonstjenester, særlig når det gjelder tilstrekkelige ressurser og personell og oppdragsdokumentasjon, og
- rapportering av uregelmessigheter.

Samtidig indikerer innledningen til listen i regnskapsdirektivet artikkel 34 ny nr. 4 at denne listen ikke er uttømmende. På engelsk brukes ordene «in particular», på svensk «fremför allt» og på dansk «navnlig». Departementet forstår direktivet slik at kravet om likeverdig regulering av IASP-er,

ikke er begrenset til temaene det er referert til i nevnte bestemmelse i direktivet.

I høringen er det fra enkelte høringsinstanser vist til at også andre deler av revisorloven bør gjøres gjeldende for IASP-er, samtidig som andre høringsinstanser stilte spørsmål ved om utvalgets forslag til likeverdig regulering var mer omfattende enn CSRD krever.

Departementets forslag til forskriftshjemmel tar høyde for at hele revisorloven kan gjøres gjeldende også for IASP-er. Departementet understreker at det ikke nødvendigvis er behov for at hele loven skal gjelde for IASP-er for å gjennomføre CSRD. Som en konsekvens av at IASP-er foreslås regulert i forskrift, er det behov for enkelte lovtekniske tilpasninger. Departementet foreslår at forskriftshjemmelen plasseres i revisorloven kapittel 1, se forslag til ny § 1-3. En del steder i utvalgets lovforslag har det vært henvist til både IASP-er og bærekraftsrevisorer. Departementet foreslår én bestemmelse om rett til attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering, som det kan henvises til. Denne bestemmelsen vil deretter henvide videre til reglene om bærekraftsrevisorer samt forskriftshjemmelen om regulering av IASP-er.

#### 6.12.5.3 IASP-er fra andre EØS-stater

Departementet foreslår å innføre en forskriftshjemmel for å legge til rette for at IASP-er fra andre EØS-stater kan tilby attestasjonstjenester i Norge for pliktig bærekraftsrapportering, i tråd med utvalgets vurderinger og forslag. I høringen ble det poengtert at det syntes uklart om adgangen ville benyttes. Adgangen foreslås ikke benyttet nå, men med en hjemmel for å gi nærmere regler i forskrift kan det åpnes for IASP-er fra andre EØS-stater på et senere tidspunkt. Etter departementets vurdering bør spørsmålet om hvordan det kan legges til rette for at IASP-er fra andre land eventuelt skal kunne tilby sine tjenester i Norge, vurderes i sammenheng med at det vurderes å åpne for IASP-er mer generelt. Departementet viser til punkt 6.12.5.2.

## 7 Økonomiske og administrative konsekvenser

### 7.1 Gjennomføring av direktivet om bærekraftsrapportering

#### 7.1.1 Overordnet om konsekvensene av forslaget

Gevinstene ved det nye regelverket om bærekraftsrapportering vil i hovedsak gå til brukerne av rapporteringen, som vil få bedre tilgang til pålitelig, sammenlignbar og relevant bærekraftsinformasjon fra foretakene. Mer sammenlignbar rapportering på tvers av foretak vil kunne gjøre det lettere for investorer å identifisere foretak med bærekraftsrelaterte muligheter og bidra til at slike foretak får bedre tilgang på finansiering. De nye rapporteringskravene forventes også å kunne bidra til å ansvarliggjøre foretakene og påvirke deres atferd i en positiv retning.

Byrdene ved det nye reglene pålegges i hovedsak foretakene som underlegges kravene til bærekraftsrapportering. De administrative byrdene og kostnadene knyttet til bærekraftsrapportering for foretakene forventes å øke sammenlignet med i dag. De samlede kostnadene forventes å øke både gjennom at flere foretak skal utarbeide bærekraftsrapportering og ved at rapporteringskravene utvides og blir mer detaljerte sammenlignet med gjeldende regler.

Departementet viser til at EU-kommisjonen etter CSRD artikkel 6 nr. 1 skal utarbeide en rapport med vurderinger av om målene med regelverksendringene oppnås. EU-kommisjonen skal blant annet vurdere om bærekraftsrapporteringen blir mer ensartet og sammenlignbar mellom medlemsstatene enn tidligere. Rapporten skal legges frem innen 30. april 2029, og deretter hvert tredje år.

#### 7.1.2 Konsekvenser for rapporteringspliktige foretak

Med gjennomføringen av CSRD utvides virkeområdet for kravene til bærekraftsrapportering betydelig sammenlignet med kravene til redegjørelse om samfunnsansvar etter gjeldende regler i regnskapsloven. Beregninger som SSB har utført

for Verdipapirlovutvalget og departementet, indikerer at antallet rapporteringspliktige norske foretak øker fra om lag 300–350 til om lag 1 200 foretak. Foretak som faller innenfor virkeområdet for de nye kravene til bærekraftsrapportering, skal også rapportere taksonomiinformasjon etter taksonomiforordningen artikkel 8. SSBs beregninger for Verdipapirlovutvalget indikerer at om lag 50 foretak er underlagt denne plikten etter gjeldende regler.

De mer detaljerte og omfattende rapporteringskravene som innføres med CSRD, gjør at bærekraftsrapportering vil være mer ressurskrevende for foretakene enn rapportering etter gjeldende regelverk. Departementet viser til at det i EU er utarbeidet ulike anslag på hvor store de årlige kostnadene for foretakene knyttet til utarbeidelse og attestasjon av bærekraftsrapportering, herunder taksonomirapportering, forventes å bli, se nærmere omtale av anslagene i NOU 2023: 15 kapittel 7. Kostnadene for norske foretak forventes ikke å bli vesentlig annerledes enn kostnadene for andre europeiske foretak. De økte kostnadene knyttet til etterlevelsen av de nye rapporteringsforpliktelsene kan til en viss grad oppveies av at rapporteringsstandardene forventes å redusere antall enkeltforespørsler fra interessenter om bærekraftsinformasjon. Kostnadene knyttet til rapportering i tråd med CSRD og de nye rapporteringsstandardene vil avhenge av virksomheten til foretakene og om foretaket har enkle eller komplekse verdikjeder. Muligheten til å benytte forenklede rapporteringsstandarder forventes å bidra til at kostnadene knyttet til bærekraftsrapportering begrenses for små og mellomstore noterte foretak.

Kravet om at foretak som er pålagt å utarbeide bærekraftsrapportering skal utarbeide årsberetningen i ESEF-formatet (XHTML) og merke bærekraftsrapporteringen, vil kunne innebære behov for kompetanseoppbygging om rapporteringsformatene i unoterte foretak som ikke er omfattet av reglene i ESEF-forordningen, jf. verdipapirforskriften § 5-13, se nærmere omtale i punkt 4.4.1.2. Innføringen av krav om utarbeidelse av årsberetningen i ESEF-formatet og om merking

av bærekraftsrapporteringen forventes å ha begrensede konsekvenser for noterte foretak som allerede er omfattet av reglene i ESEF-forordningen. Innføring av krav om bærekraftsrapportering i gitte formater vil også innebære konsekvenser for leverandører av fagsystemer som vil måtte tilpasse sine tjenester til de nye kravene.

Kravet om attestasjon av bærekraftsrapporteringen vil innebære nye kostnader for et flertall av foretakene som omfattes av regelverket, ettersom få norske foretak får sin bærekraftsrapportering attestert i dag. Attestasjon av rapporteringen vil samtidig kunne gi gevinster for foretakene i form av bedre prosesser for rapportering, økt trygghet for at riktig informasjon ligger til grunn for ledelsens beslutninger og økt trygghet for at informasjonen som blir gitt til markedet og andre interessenter er riktig. Departementets forslag om å la et annet revisjonsforetak enn det revisjonsforetaket som er valgt for å revidere årsregnskapet attestere bærekraftsrapporteringen, skal legge til rette for økt konkurranse, og vil kunne bidra til å begrense kostnader for de rapporteringspliktige foretakene. Konkurransen i markedet for attestasjonstjenester vil kunne forbedres ytterligere dersom forskriftshjemmelen for å tillate at uavhengige tilbydere av attestasjonstjenester (IASP-er) kan attestere bærekraftsrapportering benyttes på et senere tidspunkt, se nærmere omtale i punkt 6.1 og 6.12.5.

Departementet legger opp til å innføre rapporteringskravene i tråd med overgangsreglene i direktivet og utvalgets forslag, noe som bidrar til å gi foretakene som underlegges rapporteringsplikt tid til å tilpasse seg de nye og mer omfattende kravene. Det innebærer også at enkelte foretak som er rapporteringspliktige etter gjeldende regler i regnskapsloven § 3-3 c, vil være unntatt rapporteringsplikt i ett eller flere regnskapsår før de omfattes av de nye kravene til bærekraftsrapportering. Fraværet av krav om rapportering vil kunne bidra til besparelser for de aktuelle foretakene. Verdipapirlovutvalget legger i NOU 2023: 15 til grunn at de fleste foretakene det gjelder vil tilpasse sin rapportering i denne perioden til de kommende rapporteringsforpliktelsene på frivillig basis.

Etter forslaget vil om lag 100 foretak som er omfattet av krav om å redegjøre om samfunnsansvar etter gjeldende regler i regnskapsloven § 3-3 c, ikke bli omfattet av de nye kravene. Foretakene det gjelder er i hovedsak mindre finansforetak som er omfattet av årsregnskapsforskriften for banker mv., og som ikke er noterte foretak. Bortfallet av plikten til å redegjøre for sam-

funnsansvar forventes å innebære besparelser for foretakene det gjelder.

### **7.1.3 Konsekvenser for små og mellomstore foretak uten rapporteringsplikt**

Etterspørselen etter bærekraftsinformasjon fra små og mellomstore foretak som ikke vil bli underlagt reglene om bærekraftsrapportering, forventes å øke som følge av gjennomføringen av CRSD. For at foretak med rapporteringsplikt skal kunne oppfylle sine rapporteringsforpliktelser, vil de i mange tilfeller være avhengige av å innhente informasjon fra små og mellomstore foretak i sin verdikjede (leverandører og kunder). Dette vil innebære økonomiske og administrative konsekvenser for de aktuelle foretakene. Utviklingen av frivillige, forenklete rapporteringsstandarder for unoterte SMB-er vil kunne redusere de økonomiske og administrative konsekvensene for disse foretakene, se nærmere omtale i punkt 4.3.5.

En nytte-kostnadsanalyse utarbeidet i forbindelse med arbeidet med utviklingen av de europeiske rapporteringsstandardene anslår at de forventede årlige kostnadene knyttet til bærekraftsrapportering for en gjennomsnittlig SMB i EU som er i verdikjeden til et stort foretak, vil være i overkant av 20 000 kroner, se nærmere omtale i NOU 2023: 15 punkt 7.3.3.

### **7.1.4 Konsekvenser for brukerne av rapporteringen**

Et bredt spekter av interessenter har nytte av pålitelig, sammenlignbar og relevant bærekraftsinformasjon fra norske foretak. Krav om at foretakene skal utarbeide rapporteringen i tråd med felleseuropeiske rapporteringsstandarder, forventes å gi gevinster for brukerne ved at informasjonen blir sammenlignbar på tvers av selskaper og sektorer. Innføringen av krav til attestasjon av bærekraftsrapportering forventes å gi gevinster for brukerne av rapporteringen ved at informasjonen vil bli mer pålitelig. At rapporteringen skal utarbeides og merkes i tråd med felleseuropeiske digitale formater vil gjøre bærekraftsinformasjonen lettere tilgjengelig for brukerne. Departementets forslag om at foretak som er omfattet av krav om bærekraftsrapportering skal publisere årsberetningen på sine hjemmesider, bidrar ytterligere til å gjøre informasjonen lettere tilgjengelig. Digitaliseringen og merkingen av rapporteringen legger til rette for enklere og mer effektiv videreføring av informasjonen som rapporteres.

Gjennomføringen av CRSD i norsk rett forventes å sette finansforetak og investorer bedre i stand til å vurdere i hvilken grad foretak de investerer i, eller gir lån til, er utsatt for bærekraftsrelatert risiko eller har forretningsmuligheter knyttet til bærekraftsforhold. Interessentene forventes også å få bedre og mer sammenlignbar informasjon om hvordan foretakenes virksomhet påvirker samfunn og miljø. De nye reglene forventes derfor å sette sivilsamfunnet bedre i stand til å holde foretak ansvarlige for deres påvirkning på samfunn og miljø.

Gjennomføringen av CRSD forventes å gjøre det lettere for ulike typer finansforetak å oppfylle sine forpliktelser etter annet regelverk, som offentliggjøringsforordningen. At rapporteringsplikten etter taksonomiforordningen artikkel 8 utvides til å gjelde flere foretak, gjør at finansforetak vil kunne medregne flere eksponeringer i telleren i beregningen av grønne brøker. Verdipapirlovutvalget peker i NOU 2023: 15 punkt 7.3.2 på at dette kan være av særlig betydning i Norge, siden få norske banker har betydelige eksponeringer mot de om lag 50 norske foretakene som er underlagt plikt om taksonomirapportering etter gjeldende regler.

Departementets forslag innebærer at enkelte foretak som i dag har plikt til å redegjøre for samfunnsansvar etter regnskapsloven gjeldende § 3-3 c, ikke vil få plikt om å utarbeide bærekraftsrapportering. Bortfallet av rapporteringsplikt for de aktuelle foretakene forventes å ha begrensede konsekvenser for brukerne av rapporteringen.

### 7.1.5 Konsekvenser for de som attesterer bærekraftsrapportering

Innføring av krav om attestasjon av bærekraftsrapportering må forventes å utvide markedet for slike tjenester. I likhet med Verdipapirlovutvalget legger departementet derfor til grunn at gjennomføringen av CSRD vil gi økt omsetning for revisjonsbransjen. Utvalget viser i NOU 2023: 15 punkt 7.6.2 til at konsentrasjonen i revisjonsmarkedet i det norske markedet er noe lavere enn i mange andre EØS-stater. Departementets forslag om at et annet revisjonsforetak enn det revisjonsforetaket som er valgt for å revidere årsregnskapet skal kunne attestere bærekraftsrapporteringen, har som formål å bidra til å styrke konkurransen i markedet for revisjonstjenester.

Departementets forslag om å avvente nærmere vurderinger av hvordan godkjenning av og tilsyn med uavhengige tilbydere av attestasjonstjenester (IASP-er) kan og bør organiseres før det

eventuelt åpnes for IASP-er, vil på den annen side kunne medføre at konkurransen på kort sikt blir noe mindre enn den potensielt kunne ha blitt. Før forskriftshjemmelen om å åpne for IASP-er eventuelt benyttes, vil andre tilbydere av attestasjonstjenester enn revisjonsforetak måtte etablere og søke godkjenning som revisjonsforetak om de ønsker å tilby attestasjon av bærekraftsrapportering. Som Verdipapirlovutvalget peker på i NOU 2023: 15 punkt 6.2.1 og 7.6.2, kan regler om eierskap for revisjonsforetak være et hinder for at nye aktører vil ønske å tilby tjenestene gjennom et revisjonsforetak.

### 7.1.6 Konsekvenser for det offentlige

Offentlig eide foretak som er store foretak og som er organisert som aksjeselskap eller statsforetak, eller som har ustedt verdipapirer som er notert på et regulert marked, skal etter departementets forslag utarbeide bærekraftsrapportering i tråd med CSRD. De forventede kostnadene og gevinstene for offentlig eide foretak forventes ikke å avvike vesentlig fra konsekvensene for andre foretak som omfattes av regelverket. Kommunene og fylkeskommunene pålegges ingen plikter etter det nye regelverket, ut over at kommunalt eide foretak som er organisert som aksjeselskap og som er store foretak, eller som har ustedt verdipapirer som er notert på et regulert marked, er omfattet av departementets forslag om krav til bærekraftsrapportering. Nasjonale og lokale myndigheter forventes å få gevinster i form av bedre og mer sammenlignbar bærekraftsrapportering fra flere foretak. Informasjonen som rapporteres, forventes å kunne være nyttig i nasjonale og lokale beslutnings- og analyseprosesser.

Gjennomføringen av CSRD forventes å innebære noe økt ressursbruk i Finanstilsynet som følge av nye tilsynsoppgaver. Finanstilsynet fører i samsvar med verdipapirhandelloven kontroll med den finansielle rapporteringen til foretak som har Norge som hjemstat og som har omsettelige verdipapirer notert på Oslo Børs. Finanstilsynet vil måtte bygge opp kompetanse om de nye rapporteringskravene som følger av CSRD og de europeiske rapporteringsstandardene for å kunne føre kontroll med at kravene etterleveres. Finanstilsynet forventes å måtte bruke ressurser på informasjonstiltak og behandling av henvendelser fra foretak som blir omfattet av kravene til bærekraftsrapportering i forbindelse med innføringen av regelverket.

Finanstilsynet fører tilsyn med at revisjonsforetak og statsautoriserte revisorer etterlever



sine plikter etter revisorloven. Kontroll med revisorenes attestasjon av bærekraftsrapportering vil bli en ny oppgave for Finanstilsynet, som kan gi behov for oppbygning av ny kompetanse. Finanstilsynet får nye forvaltningsoppgaver knyttet til godkjenning, og eventuelle tilbakekall av godkjenninger, av bærekraftsrevisorene som skal yte attestasjonstjenestene, samt sanksjonering av eventuelle overtredelser.

Innføringen av de nye rapporteringskravene, herunder de nye europeiske rapporteringsstandardene, forventes å medføre et visst behov for veiledning hos de rapporteringspliktige, både fra Finanstilsynet og andre myndigheter. Behovet for veiledning fra norske myndigheter vil til en viss grad begrenses av at European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG), som har utarbeidet utkast til rapporteringsstandardene, skal gi nærmere veiledning om implementeringen av standardene. Departementet legger til grunn at det særlig vil være behov for at norske myndigheter veileder norske aktører om hvordan rapporteringspunkter i rapporteringsstandardene som viser til EU-regelverk som av ulike årsaker ikke gjelder i Norge, skal forstås og anvendes av norske foretak. Rapporteringsstandardene dekker et bredt spekter av bærekraftsforhold, og en rekke departementer og etater vil kunne bli forespurt om veiledning. Departementet legger til grunn at forespørsler om veiledning særlig vil kunne bli rettet til Miljødirektoratet, jf. at de vedtatte rapporteringsstandardene som gjelder klima og miljø er særlig omfattende.

Kravene om at årsberetningen skal utarbeides, og bærekraftsrapportering markeres, i gitte digitale formater, se nærmere omtale i punkt 4.4, innebærer at Brønnøysundregistrene må ha funksjonalitet for mottak av rapportering i formatene som skal benyttes. Engangskostnadene for Brønnøysundregistrene ved å gjøre nødvendige tilpasninger i Regnskapsregisteret anslås til om lag 1 mill. kroner. De årlige driftskostnadene knyttet til mottak av rapportering i de nye formatene anslås til om lag 140 000 kroner de første tre årene etter utvikling, og deretter om lag 110 000 kroner.

## 7.2 Endringer i definisjonen av små foretak i regnskapsloven

---

De økte terskelverdiene for balansesum og salgsinntekt i definisjonen av små foretak i regnskapsloven gjør at flere foretak kan benytte forenklingene i regnskapsloven for små foretak. Det vil innebære forenklinger og besparelser for de regnskapspliktige det gjelder, men også redusert tilgang på informasjon for brukerne av regnskapet. Beregninger utført av SSB for departementet indikerer at inntil 3 000 flere foretak vil defineres som små foretak etter endringene.

Med utgangspunkt i beregninger gjort i forbindelse med at plikten for små foretak til å utarbeide årsberetning ble foreslått fjernet, jf. Prop. 160 L (2016-2017) kapittel 8, anslår Nærings- og fiskeridepartementet samlede årlige besparelser på inntil om lag 48 mill. kroner for foretakene som ikke er små foretak etter gjeldende definisjon i regnskapsloven § 1-6, men som vil bli det med økte terskler for salgsinntekter og balansesum. Departementet bemerker at anslaget er usikkert. De samlede besparelsene for foretakene vil blant annet avhenge av hvor mange av de aktuelle foretakene som er pålagt å følge reglene i regnskapsloven for større foretak gjennom annet regelverk (blant annet banker, kreditforetak, finansieringsforetak og private fagskoler, universiteter og høyskoler), i hvilken grad foretakene frivillig velger å følge reglene for mellomstore eller store foretak i regnskapsloven og i hvilken utstrekning arbeidet med å utarbeide årsberetning mv. i dag utføres av foretakenes egne ansatte eller av eksterne.

## 7.3 Endringer i åpenhetsloven

---

Endringen i definisjonen av større virksomheter i åpenhetsloven innebærer at eventuelle allmennaksjeselskaper som defineres som små foretak etter regnskapsloven vil falle utenfor åpenhetslovens virkeområde, se omtale i punkt 5.7. Forsikringsforetak som er organisert som gjensidig forsikringsforetak eller som aksjeselskap, og som er små foretak etter gjeldende regler i regnskapsloven, er ikke omfattet av åpenhetsloven i dag, men faller med endringen innenfor lovens virkeområde. Endringen berører få foretak og konsekvensene forventes å være begrensede.

## 8 Merknader til de enkelte bestemmelsene

### 8.1 Regnskapsloven

---

#### *Til ny § 1-2 a*

Bestemmelsen er ny.

*Første ledd* fastsetter hvilke regnskapspliktige som omfattes av kravene til bærekraftsrapportering i regnskapsloven §§ 2-3 til 2-8. I tillegg til foretakstypene som er omfattet av direktivforpliktelsene er statsforetak omfattet. Det følger av *nummer 9* at departementet kan fastsette forskrift om at også andre regnskapspliktige skal omfattes av kravene til bærekraftsrapportering.

*Annet ledd* gir, i tråd med regnskapsdirektivet artikkel 1 nytt nr. 4 om unntak fra krav til bærekraftsrapportering for alternative investeringsfond og UCITS-fond, unntak fra kravene i §§ 2-3 til § 2-8 for alternative investeringsfond. UCITS-fond er unntatt ved at verdipapirfond ikke er nevnt i første ledd.

Bestemmelsen er omtalt i kapitel 5.3.5.3.

#### *Til ny § 1-5*

Bestemmelsen er ny.

*Første til syvende ledd* gjennomfører regnskapsdirektivets kategorisering av foretak og konserner etter størrelse, jf. direktivet artikkel 3 nr. 1 til 6, slik bestemmelsene er endret med kommisjonsdirektiv (EU) 2023/2775. Beløpene er konvertert fra euro til kroner og rundet av i tråd med regnskapsdirektivet artikkel 3 nr. 9. Tersklene for små foretak i annet ledd benytter opsjonen i regnskapsdirektivet artikkel 3 nr. 2 til å øke tersklene for balansesum og salgsinntekter med inntil 50 prosent.

*Åttende ledd* fastsetter forsinket overgang fra en størrelseskategori til en annen i samsvar med regnskapsdirektivet artikkel 3 nr. 10. Før en regnskapspliktig eller et konsern endrer størrelseskategori, må grensene som gjelder for den andre størrelseskategorien være oppfylt i to påfølgende regnskapsår, det vil si på balansedagen og den foregående balansedagen. En regnskapspliktig som på balansedagen overskrider grensene for små foretak, kan fortsatt benytte forenklingene

for små foretak hvis den regnskapspliktige var under grensene for små foretak på den foregående balansedagen. En regnskapspliktig som på balansedagen er under grensene for små foretak, kan likevel ikke benytte forenklingene for små foretak hvis den regnskapspliktige overskred grensene for små foretak på den foregående balansedagen. Overgangen mellom størrelseskategoriene er illustrert i tabell 8.1 om overgang mellom kategoriene små foretak og mellomstore foretak i NOU 2023: 15. Bestemmelsen er omtalt i punkt 5.1.7.2.

*Niende ledd* gjennomfører regnskapsdirektivet artikkel 3 nr. 12 som åpner for at medlemsstatene kan fastsette at foretak, der salgsinntekter ikke er relevant, skal anse inntekter fra andre kilder som salgsinntekt når det vurderer om terskelverdiene for salgsinntekt er overskredet i første til syvende ledd. Det innebærer eksempelvis at en regnskapspliktig som har utleievirksomhet som sin hovedaktivitet, skal legge sine leieinntekter til grunn som salgsinntekt i vurderingen av om terskelverdiene for salgsinntekt er overskredet.

*Tiende ledd* presiserer, i tråd med regnskapsdirektivet artikkel 3 nr. 11, at balansesummen er summen av alle eiendelspostene, jf. regnskapsloven § 6-2 A og B. Bestemmelsen er omtalt i punkt 5.1.7.1.

*Elleve ledd* fastsetter, i tråd med muligheten i regnskapsdirektivet artikkel 3 nr. 12, at morselskaper skal ta utgangspunkt i konsoliderte tall når de vurderer om de er over terskelverdiene for foretaksstørrelser.

*Tolvte ledd* gjennomfører regnskapsdirektivet artikkel 3 nr. 8 som åpner for at det ved beregning av konserngrensene i artikkel 3 nr. 5–7 ikke må foretas motregning etter artikkel 24 nr. 3 om fradrag for minoritetens andel av egenkapitalen eller eliminering i henhold til artikkel 24 nr. 7 om virkningen av konserninterne transaksjoner. I slike tilfeller økes grensene for balansesum og salgsinntekter med 20 prosent. Bestemmelsen er omtalt i punkt 5.1.7.1.

*Trettende ledd* gir Finansdepartementet hjemmel til å fastsette forskriftsregler om beregningen av vilkårene for salgsinntekter for enkelte regn-

skapspliktige. Bestemmelsen gjennomfører regnskapsdirektivet ny artikkel 2 nr. 5 om egne definisjoner av salgsinntekt («nettoomsetning») for forsikringsforetak og kredittinstitusjoner (banker og kredittforetak). Bestemmelsen viderefører også departementets hjemmel til å fastsette regler i forskrift om regnskapsføringen ved overgang fra en foretakskategori til en annen i regnskapsloven gjeldende § 1-6 femte ledd. Bestemmelsen er omtalt i punkt 5.1.7.

#### *Til ny § 1-6*

Bestemmelsen er ny. *Første og annet ledd* definerer foretak av allmenn interesse i tråd med regnskapsdirektivet artikkel 2 nr. 1. Som foretak av allmenn interesse regnes noterte foretak, banker, kredittforetak og forsikringsforetak. Foretak av allmenn interesse omfatter etter bestemmelsen alle typer foretak som er regnskapspliktige etter regnskapsloven, og ikke bare de som omfattes av regnskapsdirektivet artikkel 1.

Etter *tredje ledd* skal foretak av allmenn interesse som hovedregel følge reglene for store foretak, selv om de er under størrelsesgrensene i § 1-5 fjerde ledd. Morselskap i konsern hvor minst ett av selskapene i konsernet er foretak av allmenn interesse, skal som hovedregel følge reglene for store konsern. Det er fastsatt unntak fra dette i fjerde ledd. Bestemmelsen innebærer en viss utvidelse av unntaket fra konsernregnskapsplikt i regnskapsloven gjeldende § 3-2. Unntaket vil nå også omfatte små morselskap hvor et selskap i konsernet utelukkende er notert på regulert marked utenfor EØS.

*Fjerde ledd* innebærer at bestemmelsen i tredje ledd ikke skal anvendes for å fastslå om et foretak av allmenn interesse skal følge reglene om bærekraftsrapportering i §§ 2-3 til 2-8. Etter bestemmelsen gjelder ikke reglene i §§ 2-3 til 2-8 for banker, kredittforetak og forsikringsforetak som er små eller mellomstore foretak og som ikke er noterte foretak. Det presiseres at noterte foretak som er små eller mellomstore foretak kan følge reglene for små og mellomstore foretak i §§ 2-3 til 2-8, jf. § 2-4 sjette og åttende ledd.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 5.2.5.

#### *Til ny § 1-11*

Bestemmelsen er ny og definerer «bærekraftsforhold» i tråd med regnskapsdirektivet artikkel 2 ny nr. 17. Definisjonen beskriver hovedinndelingen i miljømessige, sosiale og styringsmessige forhold, og spesifiserer at begrepet omfatter forhold som

gjelder arbeidstakere, respekt for menneskerettigheter og bekjempelse av korrupsjon og bestikkelser, i tråd med henvisningen i direktivbestemmelsen til slike forhold i offentliggjøringsforordningen artikkel 2 nr. 24. Bestemmelsen er omtalt i punkt 4.1.5.1.

#### *Til § 2-1*

Bestemmelsen *første ledd* viderefører nåværende § 3-1 annet ledd med enkelte tilpasninger som følge av at det innføres nye størrelseskategorier i § 1-5. At plikten til å utarbeide årsberetning ikke gjelder for små foretak er i samsvar med regnskapsdirektivet artikkel 19 nr. 5 som åpner for at medlemsstatene kan tillate at små foretak ikke utarbeider årsberetning. Direktivbestemmelsen endres ikke med CSRD.

Annet ledd første punktum viderefører nåværende § 3-3a tolvte ledd, og er en tilpasning til omredigeringen av kapittel 3 og nytt kapittel 2.

*Annet ledd annet punktum* er nytt, men innebærer ingen realitetsendring. Bestemmelsen presiserer, i tråd med regnskapsdirektivet artikkel 29 nr. 1, at informasjonen om virksomheten i konsernet i årsberetningen skal gi grunnlag for å vurdere morselskapet og alle datterselskapene som en enhet. Bestemmelsen er omtalt i punkt 4.2.5.

*Tredje ledd* er en tilpasning til flytting av bestemmelser i kapittel 3 og nytt kapittel 2. Bestemmelsen viderefører kravet i regnskapsloven § 3-1 tredje ledd om at årsberetningen skal fastsettes samtidig med årsregnskapet, senest seks måneder etter regnskapsårets slutt.

#### *Til § 2-2*

Bestemmelsen viderefører nåværende § 3-3a med enkelte tilpasninger. Det innføres i tråd med CSRD et nytt opplysningskrav om sentrale immaterielle ressurser.

*Første og annet ledd* videreføres uten endringer.

I *tredje ledd* er det gjort enkelte tilpasninger til de nye lovreglene om bærekraftsrapportering. Endringene er omtalt i punkt 4.1.5.8.

*Fjerde til sjette ledd* videreføres uten endringer.

*Syvende ledd* innfører krav om at foretak som skal utarbeide bærekraftsrapportering skal gi informasjon om sentrale immaterielle ressurser i årsberetningen. Bestemmelsen gjennomfører regnskapsdirektivet artikkel 19 nr. 1 nytt fjerde ledd og definisjonen av sentrale immaterielle ressurser i artikkel 2 nytt punkt 19. Plikten gjelder alle regnskapspliktige som skal utarbeide bære-

kraftsrapportering, og ikke kun regnskapspliktige som har en foretaksform som omfattes av regnskapsdirektivet. Bestemmelsen er omtalt i punkt 4.1.5.5.

*Åttende til tiende ledd* viderefører nåværende syvende til niende ledd.

*Elleve ledd* viderefører nåværende § 3-3a tiende ledd, med enkelte endringer for å sikre bedre samsvar med de nye reglene om bærekraftsrapportering. Endringene er omtalt i punkt 4.1.5.8.

*Tolvte ledd* viderefører nåværende ellefte ledd. Nåværende tolvte ledd om at årsberetningen til regnskapspliktig som utarbeider konsernregnskap, også skal dekke virksomheten i konsernet, videreføres i § 2-1 tredje ledd.

*Trettende ledd* videreføres uten realitetsendringer, men slik at de opplysningene som noterte foretak skal gi om aksjeeierforhold, presiseres direkte i bestemmelsen i stedet for at det vises til verdipapirhandelloven § 5-8 a.

#### *Til ny § 2-3*

Bestemmelsen er ny.

*Første ledd* fastsetter at krav til bærekraftsrapportering på selskapsnivå skal gjelde for store foretak og for små og mellomstore foretak som er noterte foretak, med unntak av mikroforetak. Bestemmelsen gjennomfører regnskapsdirektivet revidert artikkel 19a nr. 1. Bestemmelsen er omtalt i punkt 5.3.5.

*Annet ledd* fastsetter at morforetak i store konsern skal inkludere bærekraftsrapportering på konsernnivå i den konsoliderte årsberetningen. Bestemmelsen gjennomfører regnskapsdirektivet revidert artikkel 29a nr. 1.

*Tredje ledd* fastsetter, i tråd med regnskapsdirektivet revidert artikkel 29a nr. 7, at morselskap som utarbeider konsolidert bærekraftsrapportering for konsernet i samsvar med § 2-5, skal anses å ha oppfylt plikten om å rapportere på selskapsnivå etter første ledd.

*Fjerde til åttende ledd* gir, i tråd med regnskapsdirektivet revidert artikkel 19a nr. 9, datterselskap unntak fra plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering etter første ledd på nærmere vilkår hvis datterselskapet inngår i den konsoliderte bærekraftsrapporteringen til et morselskap.

Unntaket for datterselskap gjelder for små og mellomstore foretak som er noterte foretak og for store foretak som ikke er noterte foretak.

*Niende ledd* fastsetter unntak ved visse særlige konsernlignende forbindelser mellom finansforetak.

Bestemmelsene i fjerde til niende ledd er omtalt i punkt 4.2.5.

#### *Til ny § 2-4*

Bestemmelsen er ny.

*Første ledd første punktum* gjennomfører regnskapsdirektivet revidert artikkel 19a nr. 1 første ledd. Regnskapspliktige som har plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering, skal i årsberetningen både gi informasjon som er nødvendig for å forstå foretakets innvirkning på bærekraftsforhold og informasjon som er nødvendig for å forstå hvordan bærekraftsforhold påvirker foretakets utvikling, stilling og resultat. *Annet punktum* gjennomfører revidert artikkel 19a nr. 1 annet ledd om at bærekraftsrapporteringen skal være tydelig identifiserbar, og gis i en egen del av årsberetningen. Bestemmelsen er omtalt i punkt 4.1.5.2.

*Annet ledd* gjennomfører regnskapsdirektivet revidert artikkel 19a nr. 2, med unntak av henvisningen til forordning (EU) 2021/1119 i direktivet revidert artikkel 19a nr. 2 bokstav a punkt iii, som er utelatt da forordningen ikke er EØS-relevant. Bestemmelsen er omtalt i punkt 4.1.5.2.

*Tredje ledd* gjennomfører regnskapsdirektivet revidert artikkel 19a nr. 3 første og tredje ledd. Der det passer skal bærekraftsrapporteringen etter bestemmelsen inneholde informasjon om foretakets egen virksomhet og verdikjede, inkludert foretakets produkter og tjenester, dets forretningsforbindelser og forsyningskjede, og referanser til annen informasjon i årsberetningen og beløp som er rapportert i årsregnskapet med utdypende forklaringer.

Dersom all nødvendig informasjon om verdikjeden ikke er tilgjengelig, skal den regnskapspliktige i de tre første regnskapsårene med rapporteringsplikt forklare hva som er gjort for å innhente nødvendig informasjon om verdikjeden, hvorfor ikke all nødvendig informasjon har blitt innhentet og planene for å innhente nødvendig informasjon i fremtiden. Adgangen gjelder etter direktivet i tre år etter at foretaket har fått rapporteringsplikt, og vil i norsk rett reflekteres i overgangsregler:

- Til og med regnskapsåret 2026 for store foretak av allmenn interesse med flere enn 500 ansatte
- Til og med regnskapsåret 2027 for andre store foretak
- Til og med regnskapsåret 2028 for noterte små og mellomstore foretak

*Fjerde ledd* benytter muligheten i regnskapsdirektivet revidert artikkel 19a nr. 3 fjerde ledd og revidert artikkel 29a nr. 3 fjerde ledd til å tillate at opplysninger om kommende utvikling eller forhandlinger kan utelates fra bærekraftsrapporteringen på nærmere vilkår hvis det kan være til alvorlig skade for foretaket om opplysningene kom ut. Opplysninger skal bare kunne utelates i særlige unntakstilfeller. Styret eller tilsvarende foretaksorgan skal i en begrunnet uttalelse gi uttrykk for at de mener offentliggjøring av opplysningene vil være til alvorlig forretningsmessig skade for foretaket. Det er en forutsetning at opplysningene bare kan utelates hvis det ikke forhindrer en rimelig og balansert forståelse av foretakets utvikling, stilling og resultat og hvordan virksomheten påvirker omgivelsene. Det vises til omtalen i punkt 4.1.5.3.

*Femte ledd* gjennomfører regnskapsdirektivet revidert artikkel 19a nr. 4 om at bærekraftsrapporteringen skal utarbeides i samsvar med de europeiske standardene for bærekraftsrapportering (ESRS). Det vises til omtalen i punkt 4.1.5.2.

*Sjette og syvende ledd* gjennomfører regnskapsdirektivet revidert artikkel 19a nr. 6 første ledd. *Sjette ledd* spesifiserer forenklete rapporteringskrav for små og mellomstore foretak som er noterte foretak. *Syvende ledd* åpner for at de forenklete rapporteringskravene for små og mellomstore foretak i sjette ledd også kan benyttes av mindre og ikke-komplekse finansforetak (jf. finansforetaksloven § 1-5 ellefte ledd), samt egenforsikringsforetak (captive) og egenforsikringsforetak for gjenforsikring, selv om de skulle være store foretak. Egenforsikringsforetak og egenforsikringsforetak for gjenforsikring skal forstås i samsvar med definisjonene i Solvens II-direktivet (direktiv 2009/138/EØF) artikkel 13 nr. 2 og 5. Slike forsikringsforetak har en begrenset tillatelse etter finansforetaksloven § 2-12 tredje ledd. Bestemmelsene er omtalt i punkt 4.1.5.4.

*Åttende ledd* gjennomfører regnskapsdirektivet revidert artikkel 19a nr. 6 annet ledd, om at regnskapspliktige som benytter adgangen til å utarbeide forenklet bærekraftsrapportering i sjette og syvende ledd, skal følge de europeiske standardene for bærekraftsrapportering for små og mellomstore foretak. Det vises til omtalen i punkt 4.1.5.4.

*Niende ledd* gjennomfører regnskapsdirektivet revidert artikkel 19a nr. 5 om involvering av representanter for de ansatte. Ledelsen skal informere om og drøfte med representanter for de ansatte, den bærekraftsinformasjonen som skal rapporteres etter regnskapsloven §§ 2-3 og 2-4, og

hvordan informasjonen innhentes og verifiseres. Synspunktene til arbeidstakernes tillitsvalgte skal formidles til arbeidsgivers styre. Bestemmelsen er omtalt i punkt 4.1.5.7.

*Tiende ledd* gjennomfører regnskapsdirektivet revidert artikkel 19a nr. 8 om samordning med kravene i direktivet artikkel 19 nr. 1 tredje ledd om å innta finansielle- og ikke-finansielle sentrale resultatindikatorer i årsberetningen. Bestemmelsen samordner også kravene til opplysninger i bærekraftsrapporteringen med opplysningene som skal gis i årsberetningen om arbeidsmiljøet og påvirkning på miljøforhold. Bærekraftsrapportering i samsvar med bestemmelsene i paragrafen, skal anses å oppfylle opplysningskravene i § 2-2 tredje ledd om å innta finansielle og ikke-finansielle sentrale resultatindikatorer i årsberetningen, tiende ledd om arbeidsmiljøet og ellefte ledd om påvirkning på miljøforhold. Bestemmelsen er omtalt i punkt 4.1.5.8.

*Elleve ledd* presiserer at bærekraftsrapporteringen skal inneholde taksonomirelatert informasjon, i tråd med kravene i taksonomiforordningen artikkel 8 og kommisjonsforordning (EU) 2021/2178. Bestemmelsen er omtalt i punkt 4.1.5.9.

*Tolvte ledd* gir Finansdepartementet hjemmel til å fastsette regler i forskrift om henholdsvis oppbevaring av dokumentasjon som underbygger bærekraftsrapporteringen og foretaks behandling av særlige kategorier personopplysninger i forbindelse med utarbeidelse av bærekraftsrapportering. Bestemmelsene er omtalt i punkt 4.1.5.10 og 4.1.5.11.

#### *Til ny § 2-5*

Bestemmelsen er ny og gjennomfører regnskapsdirektivet revidert artikkel 29a ved at det i *første ledd* vises til kravene til rapportering på selskapsnivå i § 2-4, som gjennomfører direktivet revidert artikkel 19a. Rapporteringskravene i revidert artikkel 19a samsvarer i all hovedsak med kravene i revidert artikkel 29a. Det åpnes for at morselskap i små og mellomstore konsern, som i samsvar med § 2-3 tredje ledd utarbeider konsolidert bærekraftsrapportering for konsernet i stedet for individuell bærekraftsrapportering, kan utarbeide den konsoliderte bærekraftsrapporteringen i samsvar med de forenklete reglene for små foretak i § 2-4 sjette og åttende ledd. Bestemmelsen er omtalt i punkt 4.2.5.1.

*Annet ledd* gjennomfører regnskapsdirektivet revidert artikkel 29a nr. 4 første ledd. Der morselskapet identifiserer betydelige forskjeller mellom konsernets og ett eller flere konsernselskapers

innvirkning på eller risiko knyttet til bærekraftsforhold, skal det gis opplysninger som gir en tilstrekkelig forståelse også av disse konsernselskapenes innvirkning på eller risiko knyttet til bærekraftsforhold. Direktivbestemmelsen gjelder etter ordlyden kun for datterselskaper, mens den foreslåtte lovbestemmelsen omfatter alle konsernselskaper. Bestemmelsen er omtalt i punkt 4.2.5.1.

*Tredje ledd* gjennomfører regnskapsdirektivet ny artikkel 29a nr. 4 annet ledd om at morselskapet skal angi hvilke datterselskaper som er unntatt fra kravene til bærekraftsrapportering fordi de inngår i den konsoliderte bærekraftsrapporteringen. Bestemmelsen er omtalt i punkt 4.2.5.1.

*Fjerde ledd* gjennomfører regnskapsdirektivet revidert artikkel 29a nr. 6 om involvering av representanter for de ansatte. Ledelsen i morselskapet skal informere om og drøfte med representanter for de ansatte, den bærekraftsinformasjonen som skal rapporteres etter regnskapsloven §§ 2-3 til §§ 2-5, og hvordan informasjonen innhentes og verifiseres. Synspunktene til arbeidstakernes tiltsvalgte skal formidles til arbeidsgivers styre. Bestemmelsen er omtalt i punkt 4.1.5.7.

*Femte ledd* gjennomfører regnskapsdirektivet revidert artikkel 29a nr. 7 om samordning med kravene i direktivet artikkel 19 nr. 1 tredje ledd om å innta finansielle- og ikke-finansielle sentrale resultatindikatorer i årsberetningen. Bestemmelsen er omtalt i punkt 4.2.5.1.

*Sjette ledd* presiserer at den konsoliderte bærekraftsrapporteringen skal inneholde taksonomirelatert informasjon, i tråd med kravene i taksonomiforordningen artikkel 8 og kommisjonsforordning (EU) 2021/2178. Bestemmelsen er omtalt i punkt 4.1.5.9.

#### *Til ny § 2-6*

Bestemmelsen er ny og gir Finansdepartementet hjemmel til å gjennomføre delegerte rettsakter fastsatt i medhold av regnskapsdirektivet ny artikkel 29b om standarder for bærekraftsrapportering, ny artikkel 29c om standarder for bærekraftsrapportering for små og mellomstore foretak og ny artikkel 40b om standarder for bærekraftsrapportering for foretak etablert utenfor EØS (tredjelandsforetak). Bestemmelsen er omtalt i punkt 4.3.5.

#### *Til ny § 2-7*

Bestemmelsen er ny og er nærmere omtalt i punkt 4.4.5.1.

*Første ledd* gjennomfører regnskapsdirektivet ny artikkel 29d om at foretak som har plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering etter § 2-3, skal utarbeide årsberetning og konsolidert årsberetning i et elektronisk rapporteringsformat. Det følger av direktivet artikkel 29d at foretakene skal benytte formatet spesifisert i kommisjonsforordning (EU) 2019/815 artikkel 3. Heller enn å vise direkte til bestemmelsen i kommisjonsforordningen, foreslås det en hjemmel i *annet ledd* for Finansdepartementet til å fastsette forskrift om hvilket rapporteringsformat som skal benyttes. Løsningen som er valgt legger til rette for at eventuelle senere endringer i EØS-reglene som omhandler rapporteringsformat, kan gjennomføres i forskrift.

*Annet ledd* gjennomfører også endringene i regnskapsdirektivet artikkel 30 nr. 1 om offentliggjøring og innsending av årsberetningen i ESEF-formatet.

#### *Til ny § 2-8*

Bestemmelsen er ny og er nærmere omtalt i punkt 5.5.3 og 5.5.5.

*Første ledd* gjennomfører regnskapsdirektivet ny artikkel 40a nr. 1 første og annet ledd om at datterselskap i et konsern hvor konsernspissen er et morselskap som er etablert i et land utenfor EØS, skal publisere en bærekraftsrapport som dekker det konsernet som datterselskapet inngår i. Rapporteringsplikten skal bare gjelde datterselskaper som er store foretak eller som er små eller mellomstore noterte foretak, men likevel ikke noterte mikroforetak. Rapporteringsplikten gjelder bare hvis konsernet som datterselskapet inngår i har hatt salgsinntekter på over 150 millioner euro innenfor EØS i hvert av de siste to regnskapsårene, jf. regnskapsdirektivet ny artikkel 40a nr. 1 femte ledd.

*Annet ledd* gjennomfører regnskapsdirektivet ny artikkel 40a nr. 1 tredje og fjerde ledd. Etter *første punktum* skal norske filialer av foretak som er etablert i et land utenfor EØS (tredjelandsforetak) publisere en bærekraftsrapport som dekker konsernet som filialen er en del av hvis filialen hadde salgsinntekter tilsvarende 40 millioner euro eller mer i det foregående regnskapsåret. Hvis foretaket som filialen er en del av ikke inngår i et konsern, skal bærekraftsrapporten etter *annet punktum* dekke dette tredjelandsforetaket. Rapporteringsplikten gjelder etter *tredje punktum* bare hvis foretaket som filialen er en del av

- har en selskapsform som tilsvarer aksjeselskap eller allmennaksjeselskap, jf. regnskapsdirektivet artikkel 1 nr. 5,
- enten er et tredjelandsforetak som ikke inngår i et konsern eller inngår i et konsern hvor konsernspissen er et morselskap som er etablert i et land utenfor EØS, jf. regnskapsdirektivet artikkel 40a nr. 1 tredje ledd. Vilåret er avgrenset slik at det ikke pålegges egen rapporteringsplikt for filialer som er del av et foretak eller et konsern som har en slik tilknytning til EØS at foretaket eller et morselskap skal utarbeide bærekraftsrapportering hvor filialen inngår i samsvar med CSR.
- inngår i et konsern som har hatt salgsinntekter på over 150 millioner euro innenfor EØS i hvert av de siste to regnskapsårene, eller tredjelandsforetaket selv har hatt slike salgsinntekter, jf. regnskapsdirektivet artikkel 40a nr. 1 femte ledd.

Bestemmelsen i *fjerde punktum* innebærer at rapporteringsplikten for et datterselskap av et tredjelandsforetak, som er etablert i en EØS-stat, skal gå foran rapporteringsplikten for en norsk filial av det samme tredjelandsforetaket. Bestemmelsen fastsetter at rapporteringsplikten ikke gjelder hvis foretaket som filialen er en del av har et datterselskap som har rapporteringsplikt etter første ledd eller tilsvarende regler i en annen EØS-stat. *Femte punktum* klargjør at filialbegrepet, i samsvar med den generelle EØS-retten, skal forstås som et utenlandsk foretak som har et fast forretningssted her i riket.

Hvis beløpene for salgsinntekt hentes fra årsregnskaper som er utarbeidet eller publisert i euro, brukes disse regnskapstallene. Hvis ikke, kan tallene omregnes til euro basert på vekselkursen på balansedagen til det sist avlagte årsregnskapet som brukes i beregningene.

*Tredje og fjerde ledd* angir krav til innholdet i bærekraftsrapporten. *Tredje ledd* spesifiserer hvilke opplysningskrav i § 2-5, jf. § 2-4, som gjelder for bærekraftsrapporten som skal utarbeides etter første og annet ledd, jf. regnskapsdirektivet ny artikkel 40a nr. 1 første og tredje ledd. Etter bestemmelsen er ikke informasjon om bærekraftsrisiko pliktig i bærekraftsrapporten. *Fjerde ledd* angir hvilke standarder for bærekraftsrapportering som aksepteres, jf. regnskapsdirektivet ny artikkel 40a nr. 2 første og annet ledd.

*Femte ledd* angir plikter for datterselskapet eller filialen hvis ikke all påkrevd informasjon er fullt ut tilgjengelig fra tredjelandsforetaket, jf.

regnskapsdirektivet artikkel 40a nr. 2 tredje og fjerde ledd.

*Sjette ledd* gjennomfører regnskapsdirektivet ny artikkel 40a nr. 3 og 40d nr. 1. Bestemmelsen innebærer at bærekraftsrapporten i utgangspunktet må være attestert. Attestasjonsuttalelsen skal publiseres sammen med bærekraftsrapporten. Hvis tredjelandsforetaket ikke har lagt frem en attestasjonsuttalelse, skal datterselskapet eller filialen avgi en erklæring om at dette ikke er gjort.

*Syvende ledd* setter språkkrav til bærekraftsrapporten i tråd med regnskapsdirektivet ny artikkel 40d nr. 2.

*Åttende ledd* klargjør at salgsinntekter for tredjelandsforetak defineres i tråd med de regnskapsreglene som årsregnskapet er utarbeidet etter, jf. regnskapsdirektivet artikkel 2 nr. 5.

*Niende ledd* gir departementet hjemmel til å fastsette regler i forskrift om at Finanstilsynet eller en annen offentlig myndighet kan kreve informasjon om salgsinntekter fra datterselskaper og filialer for å kunne avgjøre om de er omfattet av rapporteringsplikten, jf. regnskapsdirektivet ny artikkel 40a nr. 1 sjette ledd.

#### Til § 2-9

Bestemmelsen er en videreføring av nåværende § 3-3b med enkelte endringer.

*Første ledd første punktum* (nåværende § 3-3b første ledd første punktum) endres slik at plikten til å redegjøre for foretaksstyring gjelder noterte foretak, slik de er definert i regnskapsloven ny § 1-6 annet ledd. Endringen innebærer at det ikke vil være plikt til å utarbeide redegjørelse for foretaksstyring for allmennaksjeselskaper som bare er notert på et regulert marked utenfor EØS. Endringen er nærmere omtalt i punkt 5.6.3.

Endringene i *annet ledd nr. 9* (nåværende § 3-3b annet ledd nr. 9) gjennomfører endringene i regnskapsdirektivet artikkel 20 nr. 1 første ledd bokstav g. Det presiseres at retningslinjer som gjelder kjønn alltid skal gis, og at funksjonsnedsettelse er blant de forholdene ved mangfold som det er relevant å beskrive. Endringene er omtalt i punkt 4.1.5.6.

*Tredje ledd* tilsvarer nåværende § 3-3b tredje ledd.

*Fjerde ledd* gjennomfører regnskapsdirektivet artikkel 20 nr. 1 annet ledd om at regnskapspliktig som utarbeider bærekraftsrapportering skal anses å ha oppfylt kravene i annet ledd nr. 9 om beskrivelse av retningslinjer for likestilling og mangfold i styret mv., hvis informasjonen er gitt i bærekraftsrapporteringen og det er tatt inn en

henvisning til informasjonen i redegjørelsen om foretaksstyring. Det vises til omtalen i punkt 4.1.5.6.

*Femte ledd* tilsvarer nåværende § 3-3b femte ledd.

#### Til § 2-10

Bestemmelsen viderefører nåværende § 3-3d.

#### Til § 2-11

*Første ledd* viderefører kravene til språk i årsberetningen i nåværende § 3-4 tredje ledd.

*Annet ledd* er nytt. Bestemmelsen fastsetter at kravene til språk i årsberetningen også gjelder for redegjørelsen om foretaksstyring og rapporteringen om betalinger til myndigheter. Forslaget innebærer at språkkravet vil være det samme uavhengig av om redegjørelsen om foretaksstyring gis i årsberetningen eller i et eget dokument. Bestemmelsen er omtalt i punkt 5.6.3.

#### Til § 2-12

*Paragrafoverskriften* og bestemmelsene endres slik at begrepene «undertegning» og «underskrives» erstattes med signering. Endringene skal gjøre bestemmelsen mer teknologinøytral.

*Første ledd* viderefører kravet i nåværende § 3-5 til undertegning av årsberetningen og at den som har innvendinger skal underskrive med påtegnet forbehold.

*Annet ledd* viderefører bestemmelsen i nåværende § 3-5 tredje ledd om at underskrift på årsberetningen og påtegnet forbehold skal anses å omfatte redegjørelsen om foretaksstyring som nevnt og rapport om betaling til myndigheter mv., når det er henvist til slike redegjørelser eller slik rapport i årsberetningen.

#### Til § 3-1

Endringen i *tredje ledd* er en teknisk tilpasning til endringene i § 3-2 og innebærer ikke realitetsendringer. Endringen er omtalt i punkt 5.6.3.

#### Til § 3-2b

Endringen i *første ledd* er en teknisk tilpasning til at definisjonen av små foretak flyttes fra § 1-6 til § 1-5.

#### Til § 3-5

Paragraftittelen og bestemmelsen endres slik at begrepene «undertegning» og «underskrives» erstattes med signering. Endringene skal gjøre bestemmelsen mer teknologinøytral.

I *annet ledd* utgår regelen om at påtegnet forbehold mot årsregnskapet må gis i årsberetningen. Påtegnet forbehold kan gis i tilknytning til styrets og daglig leders underskrifter på årsregnskapet, eventuelt i årsberetningen hvis den regnskapspliktige utarbeider årsberetning. Innholdet i nåværende tredje ledd flyttes til ny § 2-12 annet ledd.

Endringene er omtalt i punkt 5.6.3.

#### Til § 3-7

Endringen i *femte ledd* er tilpasning til at det innføres en definisjon av noterte foretak i § 1-6 annet ledd. Unntaksbestemmelsene for morselskap i underkonsern i første til fjerde ledd får ikke anvendelse for noterte foretak.

Endringen er omtalt i punkt 5.6.3.

#### Til § 5-8

Bestemmelsens *første ledd nr. 3* endres for å sikre bedre samsvar med begrepsbruken i øvrig finansmarkedslovgivning og innebærer ikke realitetsendringer. Endringen er omtalt i punkt 5.6.3

#### Til § 7-5

Bestemmelsens *annet ledd* endres som følge av at definisjonen av store foretak i regnskapsloven erstattes med en definisjon av foretak av allmenn interesse. Endringen er omtalt i punkt 5.6.3.

#### Til § 7-20

Bestemmelsens *annet ledd* endres som følge av at definisjonen av store foretak i regnskapsloven erstattes med en definisjon av foretak av allmenn interesse. Endringen er omtalt i punkt 5.6.3.

#### Til § 7-21

Bestemmelsens *fjerde ledd* endres som følge av at definisjonen av store foretak i regnskapsloven erstattes med en definisjon av foretak av allmenn interesse. Endringen er omtalt i punkt 5.6.3.



*Til § 7-26*

Bestemmelsens *fjerde ledd første punktum* endres som følge av at definisjonen av store foretak i regnskapsloven erstattes med en definisjon av foretak av allmenn interesse. Endringen er omtalt i punkt 5.6.3.

*Til § 7-31*

Paragrafoverskriften og bestemmelsens *første ledd* endres som følge av at definisjonen av store foretak i regnskapsloven erstattes med en definisjon av foretak av allmenn interesse. Endringen er omtalt i punkt 5.6.3.

*Til § 7-31b*

Bestemmelsens *første ledd* endres som følge av at definisjonen av store foretak i regnskapsloven erstattes med en definisjon av foretak av allmenn interesse. Endringen er omtalt i punkt 5.6.3.

*Til § 8-1*

Endringene i *første ledd første punktum* gjennomfører endringene i regnskapsdirektivet artikkel 30 nr. 1 første ledd. Nytt tredje punktum benytter medlemstatsopsjonen i direktivet artikkel 30 nr. 1 annet ledd om plikt til å gjøre årsberetningen tilgjengelig på foretakets nettsider. Nytt fjerde punktum fastsetter, i tråd med regnskapsdirektivet 40d, at datterselskaper eller filialer skal gjøre bærekraftsrapport, attestasjonsuttalelse, og der det er relevant også erklæringer som nevnt i § 2-8 fjerde og femte ledd, tilgjengelig for offentligheten. Endringene er omtalt i punkt 4.4.5.

I *annet ledd* erstattes henvisningene til direktiv 78/660/EU om årsregnskaper for visse selskapsformer og direktiv 83/349/EU om konsoliderte regnskaper med en henvisning til regnskapsdirektivet.

*Til § 8-2*

Endringene i *første ledd* gjennomfører endringene i regnskapsdirektivet artikkel 30 nr. 1 ved at det stilles krav om at årsberetningen med bærekraftsrapporteringen og attestasjonsuttalelsen om bærekraftsrapporteringen skal sendes til Regnskapsregistret.

Nytt *tredje ledd* gjennomfører regnskapsdirektivet artikkel 19a nr. 9 annet ledd (b) og 29a nr. 8 annet ledd (b) om at datterselskaper til morselskap etablert i en stat utenfor EØS skal pålegges å

publisere morselskapets konsoliderte bærekraftsrapportering og en attestasjonsuttalelse om bærekraftsrapporteringen.

Nytt *fjerde ledd* gjennomfører regnskapsdirektivet artikkel 40d nr. 1 om at datterselskaper og filialer av tredjelandsforetak skal pålegges å publisere bærekraftsrapport, attestasjonsuttalelse og erklæringer som nevnt i artikkel 40a nr. 1 og 2.

Endringene er omtalt i kapittel 4.4.5.

*Til § 10-1*

Bestemmelsens *første ledd* endres slik at forskriftshjemmelen til Finansdepartementet også omfatter loven kapittel 2 hvor bestemmelsene om bærekraftsrapportering er plassert sammen med flere av bestemmelsene som tidligere sto i kapittel 3.

Endringen er omtalt i punkt 5.6.3.

## 8.2 Revisorloven

---

*Til § 1-1*

Endringen i *første ledd* gjøres for tydelig å inkludere attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering i revisorlovens virkeområde. Forslaget innebærer å erstatte dagens referanse til «revisors oppgaver» med «lovfestet revisjon, attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering og revisorbekrefteletter». Endringen tar hensyn til at både revisorer og, dersom det gis forskrift om det, uavhengige tilbydere av attestasjonstjenester skal kunne attestere bærekraftsrapportering.

*Til § 1-2*

Endringene i første og annet ledd er tilpasninger av definisjonene som følge av at et revisjonsforetak kan være valgt av generalforsamlingen til å revidere årsregnskaper eller til å attestere pliktig bærekraftsrapportering.

*Til ny § 1-3*

Bestemmelsen gir departementet hjemmel til å gi nærmere regler om såkalte «uavhengige tilbydere av attestasjonstjenester for bærekraftsrapportering». *Første ledd* angir at revisorloven kan gjøres gjeldende for slike tilbydere. Det er en forutsetning at disse er akkreditert i henhold til EØS-vareloven §§ 2 og 3, jf. forordning (EF) nr. 765/2008. Hele loven kan gjøres gjeldende for disse, samtidig som det listes opp konkrete krav som blant annet kan gis regler om i forskrift.

Forslaget åpner for å følge opp det nasjonale valget som følger av regnskapsdirektivet artikkel 34 nytt nr. 4, som innføres ved CSRD.

Forslaget er omtalt i punkt 6.2.5 og 6.12.5.

#### Til § 2-1

Nytt *fjerde ledd* er i utgangspunktet en bestemmelse som ved en inkurie ikke ble videreført i revisorloven i 2020. Med unntak av tilpasninger til revisjonsdirektivet artikkel 38 endret nr. 1 og 2, er bestemmelsen uendret og viderefører tidligere revisorlov § 2-1 syvende ledd. Tilpasningene til CSRDs endringer i revisjonsdirektivet er annet punktums referanse til § 1-3 for eventuell uavhengig tilbyder av attestasjonstjenester og fjerde punktum om at heller ikke uenighet vedrørende pliktig bærekraftsrapportering eller attestasjonshandlinger utgjør saklig grunn for å avsette revisor eller eventuell uavhengig tilbyder av attestasjonstjenester. *Paragrafoverskriften* endres for å ta hensyn til fjerde ledd.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 6.8.5.

#### Til § 2-3

Endringen gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 37 endret nr. 3 første ledd, som endret ved CSRD, ved at det presiseres at forbudet i bestemmelsen mot begrensninger i det frie revisjonsvalget også skal gjelde for foretak som har plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering.

Forslaget er omtalt i punkt 6.8.5.

#### Til § 3-1

Nytt *annet ledd* gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 6 endret nr. 2, som endret ved CSRD, om tilleggsgodkjenning for revisorer som skal attestere pliktig bærekraftsrapportering, jf. ny § 3-3a første ledd. Det presiseres at tilleggsgodkjenning kan gis samtidig med godkjenning som statsautorisert revisor.

Forslaget er omtalt i punkt 6.3.5.

#### Til ny § 3-3 a

Bestemmelsen er ny og gir regler om tilleggsgodkjenning som bærekraftsrevisor.

*Første ledd* presiserer at det er nødvendig med tilleggsgodkjenning som bærekraftsrevisor for å utføre attestasjon av bærekraftsrapportering. Kra-

vet gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 6 endret nr. 2, som endret ved CSRD.

*Annet ledd* gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 10 nr. 1 nytt annet ledd, som innført ved CSRD, ved at det stilles krav om at minst åtte måneder av kravet til tre års praktisk opplæring for å bli godkjent som statsautorisert revisor med rett til å attestere bærekraftsrapportering, skal være innenfor attestasjon av bærekraftsrapportering eller andre bærekraftsrelaterte tjenester.

*Tredje ledd* gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 7 nytt nr. 2, som innført ved CSRD, ved at det stilles krav om at revisorer som skal ha rett til å attestere bærekraftsrapportering må ha bestått en praktisk tilleggseksamen.

*Fjerde ledd* gir departementet hjemmel til å fastsette forskrift om praktisk opplæring, eksamen og dokumentasjon av den praktiske opplæringen.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 6.3.5.

#### Til § 3-5

Endringen i *første ledd* innebærer bare å skrive inn en kortform av henvisningen til revisjonsdirektivet.

Nytt *annet ledd* fastsetter at personer med revisorgodkjenning fra et EØS-land eller Sveits som gir rett til å avgi attestasjonsuttalelser om bærekraftsrapportering skal gis godkjenning som bærekraftsrevisor. Tilsvarende gis personer med revisorgodkjenning fra et EØS-land eller Sveits, godkjenning som statsautorisert revisor etter første ledd. Bestemmelsen gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 14 nr. 2 nytt fjerde ledd, som innført ved CSRD.

#### Til § 3-7

*Første ledd nytt annet punktum* bestemmer at bare statsautoriserte revisorer med tilleggsgodkjenning som bærekraftsrevisor kan benytte tittelen bærekraftsrevisor.

Endringen i *annet ledd* skal forhindre utilbørlig bruk av tittelen «revisor» eller tilsvarende betegnelse ved attestering av bærekraftsrapportering.

#### Til § 3-8

Endringen i *første ledd* innebærer at reglene om frivillig deponering av godkjenning også skal gjelde bærekraftsrevisorer.

*Til § 5-1*

Endringen i *første ledd bokstav a og b* innebærer at strukturert undervisning likestilles med strukturert opplæring. Dette betyr at begrensningen i bokstav b på 30 timer over tre år som gjelder for annet enn strukturert opplæring, ikke gjelder undervisningstimen for de som underviser på kurs og annen strukturert opplæring. Endringen er i tråd med løsningen for den tilsvarende bestemmelsen i regnskapsførerloven § 3-4 første ledd.

*Nytt åttende ledd* innebærer at det stilles tilsvarende krav til etterutdanning for bærekraftsrevisorer som for statsautoriserte revisorer. Det er spesifisert at foruten fagområdene nevnt i annet ledd, skal etterutdanningen også omfatte bærekraftsrapportering og attestasjon av bærekraftsrapportering.

Se omtale i punkt 6.3.5.

*Til § 6-1*

Bestemmelsens *overskrift* endres for å synliggjøre at registeret ikke nødvendigvis bare inneholder informasjon om revisorer. Dersom det på et tidspunkt åpnes for uavhengige tilbydere av attestasjonstjenester, jf. § 1-3, skal også informasjon om disse fremgå av registeret, se forslaget til *første ledd nytt annet punktum*. Departementet kan gi nærmere regler om hvilke opplysninger registeret skal inneholde om uavhengige tilbydere av attestasjonstjenester, jf. forskriftshjemmel i tredje ledd.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 6.10.5.

*Til § 6-2*

Endringen i *første punktum* er en konsekvens av at Revisorregisteret endrer navn til Revisor- og attestantregisteret, for å ta høyde for at registeret på et senere tidspunkt vil inneholde informasjon om uavhengige tilbydere av attestasjonstjenester.

*Ny bokstav c* gjennomfører endringer i revisjonsdirektivet artikkel 16, som innført ved CSRD, ved at det stilles krav om at registeret skal inneholde opplysninger om hvorvidt en godkjent revisor også har godkjenning for å attestere bærekraftsrapportering. Også endringene i *nåværende bokstav c, ny bokstav d* gjennomfører endringene i revisjonsdirektivet artikkel 16, om eventuell revisorregistrering i et annet land omfatter revisjon av årsregnskap, attestasjon av bærekraftsrapportering eller begge deler, og om registrerte tredjelandsrevisorer er registrert for revisjon av års-

regnskap, attestasjon av bærekraftsrapportering eller begge deler.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 6.10.5.

*Til § 6-4*

Endringen i *første punktum* er en konsekvens av at Revisorregisteret endrer navn til Revisor- og attestantregisteret, for å ta høyde for at registeret på et senere tidspunkt vil inneholde informasjon om uavhengige tilbydere av attestasjonstjenester.

Endringene i *bokstav c og bokstav g* gjennomfører endringer i revisjonsdirektivet artikkel 17, som innført ved CSRD, ved at det stilles krav om at Revisor- og attestantregisteret skal inneholde opplysninger om hvorvidt ansatte revisorer og partnere også er godkjent til å attestere bærekraftsrapportering og om registrerte revisjonsselskaper fra tredjeland er registrert for revisjon av årsregnskap, attestasjon av bærekraftsrapportering eller begge deler.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 6.10.5.

*Til § 7-1*

Endringene i *annet, tredje og fjerde ledd* gjennomfører deler av revisjonsdirektivet ny artikkel 25b, innført ved CSRD, som stiller krav om at regler om profesjonell etikk, uavhengighet, objektivitet, konfidensialitet og taushetsplikt også skal gjelde ved attestasjon av bærekraftsrapportering. Endringene innebærer at kravene til organisering av virksomheten og kvalitetsstyring i revisorloven § 7-1 også skal gjelde for attestasjon av bærekraftsrapportering.

Se omtale i punkt 6.7.5.

*Til § 7-2*

Endringene i *første og annet ledd* gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 24b endret nr. 4, innført ved CSRD, ved at kravene til klientregister utvides til å dekke opplysninger om eventuell annen revisor som er oppdragsansvarlig for attestasjon av bærekraftsrapporteringen og honorar for attestasjon av bærekraftsrapporteringen. Det skal også registreres opplysninger om klienter hvor revisjonsforetaket kun attesterer bærekraftsrapporteringen.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 6.7.5.

*Til § 7-3*

Bestemmelsens *første, annet og tredje ledd* endres for å gjennomføre revisjonsdirektivet artikkel 24b nr. 3 og endret nr. 6, sistnevnte innført ved CSRD,

ved at kravene om registrering av overtredelser og klager utvides til å omfatte oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 6.7.5.

#### Til ny § 8-1 a

Bestemmelsen er ny og gjennomfører revisjonsdirektivet endret artikkel 25 og deler av ny artikkel 25b, innført ved CSRD, ved at reglene om uavhengighet i revisorloven kapittel 8 gjøres gjeldende ved attestasjon av bærekraftsrapportering, på samme måte som ved revisjon av årsregnskap.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 6.6.5.

#### Til kapittel 9

Endringen i *tittelen til kapittel 9* reflekterer at bestemmelser i kapittel 9 også gjelder for attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering.

#### Til § 9-1

*Nytt annet ledd* angir formålet med attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering og speiler formålet med lovfestet revisjon, som følger av første ledd. Endringen i nåværende annet ledd, som blir *tredje ledd* fastsetter at revisor er allmennhetens tilitsperson også ved attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 6.5.5.

#### Til § 9-2

Endringene i *første ledd* innebærer at en ny revisor som skal attestere bærekraftsrapporteringen, skal be den forrige revisoren opplyse om det foreligger forhold som tilsier at en ny revisor ikke bør påta seg oppdraget, på samme måte som ved revisjon av årsregnskap. Det presiseres i *nytt fjerde punktum* at plikten gjelder på samme måte hvis bærekraftsrapporteringen tidligere ble attestert av en uavhengig tilbyder av attestasjonstjenester. Sistnevnte er ikke aktuelt før det eventuelt gis regler om attestasjon i regi av uavhengige tilbydere av attestasjonstjenester, jf. § 1-3.

Endringene i *annet ledd* gjennomfører deler av revisjonsdirektivet ny artikkel 25b, endret ved CSRD, jf. artikkel 22b om forberedelse og fortsettelse av revisjonsoppdrag og vurdering av trusler mot revisors uavhengighet. Bestemmelsen er tilpasset endringer i regnskapslovens angivelse av kategorier foretak. Henvisningen til pliktig bærekraftsrapportering har av hensyn til klarhet med en referanse til regnskapsloven § 2-3.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 6.5.5.

#### Til § 9-3

Bestemmelsen endres for å gjennomføre revisjonsdirektivet artikkel 24b nr. 1 nytt annet ledd og nytt nr. 2a, som innført ved CSRD. Det følger av bestemmelsens *første ledd* at et revisjonsselskap skal utpeke én bærekraftsrevisor som oppdragsansvarlig revisor for hvert oppdrag om attestasjon av bærekraftsrapportering. Dersom den statsautoriserte revisoren som er oppdragsansvarlig revisor for revisjon av årsregnskapet har godkjenning som bærekraftsrevisor, kan denne revisoren utpekes som oppdragsansvarlig revisor også for attestasjon av bærekraftsrapporteringen.

Etter endringene i *annet ledd* skal den oppdragsansvarlige revisoren, eller en bærekraftsrevisor som utfører oppdraget i eget navn, være aktivt involvert i oppdragsutførelsen og sette av tilstrekkelig tid og ressurser til å utføre sine oppgaver på en forsvarlig måte.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 6.5.5.

#### Til § 9-4

Endringen i *annet ledd* innebærer at det, i samsvar med endringen i § 9-7 annet ledd bokstav g, er angitt at revisors plikt til å vurdere om årsberetningen omfatter de opplysninger som skal gis i henhold til gjeldende lovkrav, ikke gjelder for pliktig bærekraftsrapportering.

#### Til ny § 9-4 a

Bestemmelsen er ny og utarbeidet etter mønster av revisorloven § 9-4 om revisors oppgaver ved utførelse av lovfestet revisjon.

*Første ledd* fastsetter at revisor skal vurdere om bærekraftsrapporteringen er utarbeidet i samsvar med gjeldende lovkrav, på samme måte som ved revisjon av årsregnskap, jf. § 9-4 første ledd.

*Annet ledd* stiller krav om at revisor skal utføre oppdrag om attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering i samsvar med god revisjonsskikk for attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering og angir tilsvarende krav som i § 9-4 annet ledd punkt a, c, d og e for attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering.

*Tredje ledd* gjennomfører revisjonsdirektivet ny artikkel 25b, jf. artikkel 21 nr. 2, og fastsetter at revisor skal utføre attestasjonen av pliktig bærekraftsrapporteringen med profesjonell skepsis.

*Fjerde ledd* gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 25b, jf. artikkel 24a nr. 1 fjerde ledd, og

fastsetter at utkontraktering av oppgaver skal være uten betydning for revisors ansvar og plikter ved attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering.

*Femte ledd* gir departementet hjemmel til å fastsette forskrift om gjennomføring av standarder for attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering som EU-kommisjonen etter revisjonsdirektivet ny artikkel 26a nr. 3 skal fastsette innen oktober 2026.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 6.5.5.

#### *Til endringene i § 9-5*

Endringen i *første ledd første punktum* innebærer at reglene om revisors kommunikasjon med styret gjøres gjeldende også ved attestasjon av bærekraftsrapportering.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 6.5.5.

#### *Til endringene i § 9-6*

Endringene innebærer at revisors rett og plikt til å trekke seg fra et oppdrag gjøres gjeldende også for attestasjon av bærekraftsrapportering.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 6.5.5.

#### *Til endringene i § 9-7*

Endringene i *annet ledd* gjennomfører endringen i regnskapsdirektivet artikkel 34 nr. 1 annet ledd. Endringene fastsetter at kravet om at revisor i revisjonsberetningen skal uttale seg om årsberetningen inneholder de opplysninger som skal gis i henhold til gjeldende lovkrav, ikke gjelder for den delen av årsberetningen som inneholder pliktig bærekraftsrapportering. En slik uttalelse er unødvendig i tillegg til attestasjonsuttalelsen etter § 9-7a. Se også § 9-4 annet ledd. Endringen er omtalt i punkt 6.4.5.

*Tredje ledd* endres som følge av at regnskapsloven § 3-3 c oppheves.

#### *Til ny § 9-7 a*

Bestemmelsen er ny og gjennomfører revisjonsdirektivet ny artikkel 28a nr. 1 og 2, og regnskapsdirektivet artikkel 34 nr. 1 ny bokstav (aa).

*Første ledd første punktum* fastsetter at revisor skal avgi en attestasjonsuttalelse som viser resultatet av attestasjonen av bærekraftsrapporteringen, jf. revisjonsdirektivet artikkel 28a nr. 1. *Annet punktum* åpner for at attestasjonsuttalelsen kan avgis av et annet revisjonsforetak eller, dersom det på et tidspunkt åpnes for slike med hjemmel i § 1-3, en uavhengig tilbyder av attestasjonstje-

nester (IASP). Det vises til omtalen i punkt 6.2.5 og 6.12.5.

*Annet ledd* presiserer at attestasjonsuttalelsen skal signeres av revisoren som er oppdragsansvarlig for attestasjon av bærekraftsrapporteringen. Bestemmelsen gjennomfører krav til signering og datering av attestasjonsuttalelsen i revisjonsdirektivet ny artikkel 28a nr. 4. Det fastsettes videre at attestasjonsuttalelsen skal være på norsk eller samme språk som bærekraftsrapporteringen.

*Tredje ledd* fastsetter, i tråd med regnskapsdirektivet artikkel 34 nr. 1 annet ledd nytt punkt (aa), at revisor i attestasjonsuttalelsen skal gi uttrykk for en mening om bærekraftsrapporteringen på grunnlag av et attestasjonsoppdrag som skal gi moderat eller betryggende sikkerhet. På dette grunnlaget skal revisor uttale seg om bærekraftsrapporteringen er i samsvar med kravene i regnskapsloven nytt kapittel 2 og rapporteringskravene i taksonomiforordningen artikkel 8, foretakets prosesser for å identifisere informasjonen som er rapportert og om kravet til å merke rapporteringen i samsvar med kravene til elektronisk rapporteringsformat (ESEF). Uttalelsen må gis i en form som tilfredsstillende kravene i gjeldende attestasjonsstandarder til hvordan det skal konkluderes på et attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet. Moderat sikkerhet er et minstekrav, men bestemmelsen åpner også for at attestasjonsuttalelsen avgis med betryggende sikkerhet i stedet, dersom det finnes standarder for dette. Det vises til omtalen i punkt 6.4.5.

*Fjerde ledd* fastsetter at det er valgfritt om attestasjonsuttalelsen om bærekraftsrapporteringen inntas i revisjonsberetningen eller gis som en separat uttalelse, som kan være aktuelt når det er samme revisor som reviderer årsregnskapet og attesterer bærekraftsrapporteringen.

*Femte ledd* gjennomfører revisjonsdirektivet ny artikkel 28a nr. 3 om attestasjon utført av flere revisorer.

#### *Til § 9-8*

*Paragrafoverskriften* endres for å ta hensyn til at bestemmelsene gjøres gjeldende også ved attestasjon av konsolidert bærekraftsrapportering.

Nytt *sjettede ledd* fastsetter, i tråd med revisjonsdirektivet ny artikkel 27a, at bestemmelsene i annet til femte ledd om særlige krav ved revisjon av konsernregnskapet, gjelder tilsvarende for konsernrevisor som attesterer den konsoliderte bærekraftsrapporteringen.

*Syvende ledd* endres slik at plikten for revisor i et datterforetak til å gi relevante opplysninger til morforetakets revisor, utvides til å også gjelde ved attesting av bærekraftsrapportering.

*Åttende ledd* endres slik at revisors mulighet til, uten hinder av taushetsplikt, å gi relevante opplysninger og dokumentasjon til revisor som reviderer et morforetak eller som reviderer et foretak med investeringer i tilknyttet foretak eller felleskontrollert virksomhet, utvides til også å gjelde ved attesting av bærekraftsrapportering.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 6.5.5.

#### *Til § 9-9*

Bestemmelsen endres i *første, tredje, sjette, og syvende ledd* for å gjennomføre revisjonsdirektivet artikkel 24b nytt nr. 5a ved at reglene om oppdragsdokumentasjon også gjøres gjeldende ved attesting av pliktig bærekraftsrapportering.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 6.5.5.

#### *Til § 10-2*

Bestemmelsens *første og annet ledd* endres slik at revisors opplysningsplikt også skal gjelde ved oppdrag om attesting av pliktig bærekraftsrapportering.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 6.6.5.

#### *Til § 12-1*

Endringene i *første ledd* går ut på å oppdatere inkorporasjonsbestemmelsen slik at den reflekterer at revisjonsforordningen er endret ved CSRD.

#### *Til ny § 12-4 a*

Bestemmelsen er ny og gjennomfører revisjonsdirektivet ny artikkel 25c. Bestemmelsen innebærer et forbud mot å yte tjenestene som er nevnt i revisjonsforordningen artikkel 5 nr. 1 annet ledd bokstav b, c og e til k til attestasjonsklienter som er foretak av allmenn interesse.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 6.6.5.

#### *Til ny § 12-4 b*

Bestemmelsen er ny og gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 25d. Bestemmelsen fastsetter nærmere regler om plikt til å underrette foretaket og i tilfelle Finanstilsynet ved mistanke om uregelmessigheter for revisor som utfører oppdrag om attesting av pliktig bærekraftsrapportering for

foretak av allmenn interesse. De samme reglene gjelder etter revisjonsforordningen artikkel 7 ved revisjon av årsregnskap for foretak av allmenn interesse.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 6.6.5.

#### *Til § 12-6*

Bestemmelsens *første og fjerde ledd* endres for å gjennomføre endringene i revisjonsdirektivet artikkel 45. Reglene om registrering og tilsyn med revisjonsforetak fra land utenfor EØS som reviderer foretak notert på regulert marked i Norge (tredjelandrevisorer) gjøres gjeldende også for attesting av bærekraftsrapportering.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 6.10.5.

#### *Til § 13-1*

Endringene i *første og annet ledd* gjennomfører endringene i revisjonsdirektivet artikkel 29, ved at bestemmelsene om ekstern kvalitetskontroll også gjøres gjeldende for attesting av bærekraftsrapportering. Det vises til omtalen i punkt 6.11.5.

#### *Til § 13-2*

Endringene i *første ledd* gjennomfører endringene i revisjonsdirektivet artikkel 32 nr. 4 (b) ved at Finanstilsynets ansvar for tilsyn med standardsetting også omfatter standarder for attesting av bærekraftsrapportering.

#### *Til § 14-4*

Bestemmelsens *første ledd* endres slik at reglene om forbud mot å undertegne revisjonsberetning også vil gjelde for attesting av bærekraftsrapportering.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 6.11.5.

#### *Til § 14-5*

Bestemmelsen endres ved at det legges til en *ny bokstav g* om at det også ved brudd på forbud mot å yte visse tjenester, jf. § 12-4 a, kan ilegges overtredelsesgebyr. For øvrig er det ikke behov for endringer i bestemmelsen for å sørge for at brudd på regler om bærekraftsattesting kan medføre overtredelsesgebyr, i den grad det i bestemmelsen allerede henvises til bestemmelser som i fremtiden vil gjelde bærekraftsattesting.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 6.11.5.

*Til § 14-8*

Bestemmelsen endres i *annet og tredje ledd* slik at brudd på bestemmelser i loven som er belagt med straff ved revisjon av årsregnskap, også blir belagt med straff ved attestasjon av bærekraftsrapportering. Endringene i *annet ledd* innebærer dessuten at opplistingen av bestemmelser hvis overtredelse kan medføre straff, angis i en bokstavert liste av hensyn til lesbarheten.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 6.11.5.

### 8.3 Statsforetaksloven

---

*Til § 43*

Nytt *annet ledd* gir regler som tilsvare aksjeloven § 7-9 a for valg av revisor, eventuelt uavhengig tilbyder av attestasjonstjenester, for attestasjon av bærekraftsrapportering. Regelen er relevant for statsforetak underlagt plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering. Gjeldende *annet ledd* blir tredje ledd.

Se merknadene til tilsvarende endringer i aksjeloven § 7-9 a.

### 8.4 Aksjeloven

---

*Til § 7-5 a*

Endringen i *første ledd første punktum og opphevingen av tredje ledd nr. 1* er en nødvendig konsekvensendring av endringene i kategoriseringen av foretak i regnskapsloven § 1-5. Endringen er ikke ment å innebære realitetsendringer.

*Til ny § 7-9 a*

Bestemmelsen inneholder regler om bærekraftsrapportering og tilbydere av attestasjonstjenester for aksjeselskaper. Bestemmelsen gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 37 endret nr. 1 og 2.

Utgangspunktet i bestemmelsen er at revisoren som er valgt til å revidere årsregnskapet, også skal attestere bærekraftsrapporteringen hvis selskapet har plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering etter regnskapsloven. Generalforsamlingen kan i stedet velge en annen revisor eller, dersom det er åpnet for det etter revisorloven § 1-3, en uavhengig tilbyder av attestasjonstjenester til å attestere bærekraftsrapporteringen. Det vises til omtalen i punkt 6.2.5 og 6.8.5.

*Annet ledd* bestemmer at den som attesterer bærekraftsrapporteringen hvert år skal avgi en

attestasjonsuttalelse på samme måte som revisor skal avgi en revisjonsberetning.

*Tredje ledd* gjennomfører regnskapsdirektivet ny artikkel 34 nr. 4 første ledd bokstave om at det skal gjelde likeverdige krav til valg av en uavhengig tilbyder av attestasjonstjenester som for et revisjonsforetak.

Tredje ledd gjennomfører også revisjonsdirektivet artikkel 38 endret nr. 1 og 2. Reglene om avsettelse av revisor gjøres gjeldende også for eventuell uavhengig av tilbyder av attestasjonstjenester. Uenighet vedrørende pliktig bærekraftsrapportering eller attestasjonshandlinger anses ikke som saklig grunn for avsettelse.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 6.8.5 og 6.12.5.

### 8.5 Allmennaksjeloven

---

*Til § 6-43*

Endringene i *første ledd og nytt annet ledd* gjennomfører endringene i revisjonsdirektivet artikkel 39. Endringene innebærer at revisjonsutvalgets oppgaver utvides til å inkludere oppfølging av bærekraftsrapporteringen og attestasjonen av bærekraftsrapporteringen. Forslaget er omtalt i punkt 6.9.5.

*Til ny § 7-6*

Se merknader til tilsvarende bestemmelse i aksjeloven § 7-9 a.

### 8.6 Bustadbyggjelagslova

---

*Til ny § 8-7*

Bestemmelsen gir regler som tilsvare aksjeloven § 7-9 a for valg av revisor, eventuelt uavhengig tilbyder av attestasjonstjenester, for attestasjon av bærekraftsrapportering. Regelen er foreslått i tilfelle det senere er boligbyggelag som underlegges plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering.

Se merknadene til tilsvarende endringer i aksjeloven § 7-9 a.

### 8.7 Universitets- og høyskoleloven

---

*Til § 8-7*

Endringen i *første ledd annet punktum* innebærer ikke realitetsendringer, men er nødvendig som følge av endringene i kategorisering av foretak i regnskapsloven §§ 1-5 og 1-6.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 5.6.3.

## 8.8 Verdipapirhandelloven

### Til § 5-4 fjerde ledd

Ved en inkurie ble det gjort en endring i bestemmelsen første punktum ved lov 30. april 2021 nr. 26 om endringer i verdipapirhandelloven og regnskapsloven mv. (periodisk rapportering og direktivgjennomføring), ved at «hjemstat» ble endret til «hjemsted» i første punktum. Forslaget til endring i *fjerde ledd* reverserer denne endringen.

### Til § 5-5

Endringene i *annet ledd* gjennomfører endringene i rapporteringsdirektivet artikkel 4 nr. 2 bokstav c. Der det er relevant, skal det gis en erklæring om at årsberetningen er utarbeidet i samsvar med de europeiske standardene for bærekraftsrapportering (ESRS) som fastsettes i medhold av regnskapsdirektivet ny artikkel 29b og de nærmere reglene om taksonomirapportering som fastsettes i medhold av taksonomiforordningen artikkel 8 nr. 4, jf. lov om offentliggjøring av bærekraftsinformasjon i finanssektoren mv. § 3 tredje ledd.

Nåværende sjette ledd blir *nytt fjerde ledd*. Bestemmelsen endres for å gjennomføre endringene i rapporteringsdirektivet artikkel 4 nr. 5. Utstedere med Norge med hjemstat skal etter bestemmelsen utarbeide årsberetningen i samsvar med regnskapslovens bestemmelser eller lovgivningen i en EØS-stat, herunder reglene om bærekraftsrapportering, uavhengig av hvor utstederen er hjemmehørende. Dersom utstederen skal utarbeide konsernregnskap, gjelder dette også årsberetningen for konsernet, herunder bærekraftsrapporteringen. Bærekraftsrapporteringen, som skal inngå i årsberetningen og årsrapporten, skal utarbeides i tråd med de europeiske standardene for bærekraftsrapportering som EU-kommisjonen skal fastsette. Kravene i fjerde ledd gjelder også utstedere hjemmehørende utenfor EØS (tredjelandsutstedere). Videre gjelder kravene i fjerde ledd for alle utstedere, uavhengig av foretaksform, med mindre unntakene i § 5-4 niende ledd får anvendelse.

Kravet om å inkludere bærekraftsrapportering i årsrapporten fases etter direktivet inn i samme takt som kravene til å utarbeide bærekraftsrapportering etter regnskapsdirektivet. Innfasingen i norsk rett vil reflekteres i overgangsregler. Tredjelandsutstedere og utstedere som har en foretaksform som ikke er omfattet av kravene til bære-

kraftsrapportering i regnskapsloven skal inkludere bærekraftsrapportering i årsrapporten fra regnskapsåret:

- 2024, dersom de er store foretak med over 500 ansatte (årsverk)
- 2025, dersom de er store foretak med færre enn 500 ansatte (årsverk)
- 2026, dersom de er små eller mellomstore foretak.

Nåværende fjerde ledd blir *nytt femte ledd*, og endres i tråd med endringene i regnskapsdirektivet artikkel 4. nr. 4.

*Nytt sjette ledd* gjennomfører endringen i direktivet artikkel 4 nr. 4 ved at det stilles krav om at bærekraftsrapporteringen skal attesteres, og at attestasjonsuttalelsen om bærekraftsrapporteringen skal offentliggjøres sammen med årsrapporten.

Nåværende femte ledd blir *nytt syvende ledd*. Nåværende syvende og åttende ledd blir *nytt åttende og niende ledd*.

Henvisningene til «tilsvarende regler utenfor EØS» tas ut av bestemmelsene i § 5-5, ettersom unntak for tredjelandsutstedere og likeverdighet reguleres i rapporteringsdirektivet artikkel 23 som er gjennomført i verdipapirforskriften § 5-7. Øvrige endringer i bestemmelsenes ordlyd skal sikre bedre samsvar med begrepsbruk i annet regelverk, og innebærer ikke realitetsendringer.

Endringene er omtalt i punkt 4.5.5.

## 8.9 Samvirkelova

### Til ny § 101 b

Bestemmelsen gir regler som tilsvarende endringene i aksjeloven § 7-9 a for valg av revisor, eventuelt uavhengig tilbyder av attestasjonstjenester, for attestasjon av bærekraftsrapportering. Regelen er foreslått i tilfelle det senere er samvirkeforetak som underlegges plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering.

Se merknadene til tilsvarende endringer i aksjeloven § 7-9 a.

## 8.10 Finansforetaksloven

### Til § 8-17

Bestemmelsens *første ledd* endres for å gjennomføre revisjonsdirektivet artikkel 37 endret nr. 1 og 2 og artikkel 38 endret nr. 1 og 2.

Se merknadene til aksjeloven § 7-9 a.



*Til § 8-19*

Endringene i *annet ledd* og *nytt tredje ledd* gjennomfører endringene i revisjonsdirektivet artikkel 39. Endringene innebærer at revisjonsutvalgets oppgaver utvides til å inkludere oppfølging av bærekraftsrapporteringen og attestasjonen av bærekraftsrapporteringen. Forslaget er omtalt i punkt 6.9.5.

## 8.11 Fagskoleloven

---

*Til § 33*

Endringen i *første ledd annet punktum* innebærer ikke realitetsendringer, men er nødvendig som følge av endringene i kategorisering av foretak i regnskapsloven §§ 1-5 og 1-6.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 5.6.3.

## 8.12 Åpenhetsloven

---

*Til § 3*

Definisjonen av større virksomheter i *første ledd punkt a* endres ved at henvisningen til den gjeldende definisjonen av store foretak i regnskapsloven § 1-5, erstattes med en henvisning til den nye definisjonen av foretak av allmenn interesse i regnskapsloven § 1-6. Det presiseres at reglene i regnskapsloven § 1-5 åttende ledd om forsinket overgang inn og ut av kategorier av foretak og konsern etter størrelse gjelder tilsvarende ved vurderinger av om et foretak er en større virksomhet etter åpenhetsloven. Endringene er nærmere omtalt i punkt 5.7.3.

*Til § 5*

*Tredje ledd* endres som følge av at regnskapsloven § 3-3 c oppheves. Endringene er omtalt i punkt 5.7.3.

Finansdepartementet

t i l r å r :

At Deres Majestet godkjenner og skriver  
under et framlagt forslag til proposisjon til  
Stortinget om endringer i regnskapsloven mv.  
(bærekraftsrapportering).

---

**Vi HARALD**, Norges Konge,

s t a d f e s t e r :

Stortinget blir bedt om å gjøre vedtak til lov om endringer i regnskapsloven mv. (bærekraftsrapportering) i samsvar med et vedlagt forslag.

---

## Forslag

### til lov om endringer i regnskapsloven mv. (bærekraftsrapportering)

#### I

I lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. gjøres følgende endringer:

I alle paragrafene i loven med flere enn ett ledd skal leddene nummereres fra (1) og oppover.

Ny § 1-2 a skal lyde:

*§ 1-2 a Regnskapspliktige med plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering*

*(1) Bestemmelsene i §§ 2-3 til 2-8 gjelder for følgende regnskapspliktige:*

- 1. aksjeselskaper,*
- 2. allmennaksjeselskaper,*
- 3. selskaper som nevnt i § 1-2 nr. 4 hvis alle deltakerne som har ubegrenset ansvar, er selskaper med begrenset ansvar,*
- 4. banker,*
- 5. kredittforetak,*
- 6. forsikringsforetak,*
- 7. statsforetak,*
- 8. filialer som nevnt i § 2-8 annet ledd,*
- 9. andre regnskapspliktige når det er fastsatt i forskrift gitt av departementet.*

*(2) Bestemmelsene i §§ 2-3 til 2-8 gjelder likevel ikke for alternative investeringsfond.*

§ 1-5 skal lyde:

*§ 1-5 Kategorier av foretak og konsern*

*(1) Som mikroforetak regnes regnskapspliktige som på balansedagen overskrider én eller ingen av følgende tre terskler:*

- a. balansesum: 5 millioner kroner*
- b. salgsinntekter: 10 millioner kroner*
- c. gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 10 årsverk*

*Med mindre noe annet er fastsatt, skal mikroforetak følge reglene for små foretak.*

*(2) Som små foretak regnes regnskapspliktige som på balansedagen overskrider én eller ingen av følgende tre terskler:*

- a. balansesum: 84 millioner kroner*
- b. salgsinntekter: 168 millioner kroner*

*c. gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 50 årsverk*

*(3) Som mellomstore foretak regnes regnskapspliktige som ikke er mikroforetak, små foretak eller store foretak.*

*(4) Som store foretak regnes regnskapspliktige som på balansedagen overskrider minst to av følgende tre terskler:*

- a. balansesum: 290 millioner kroner*
- b. salgsinntekter: 580 millioner kroner*
- c. gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 250 årsverk*

*(5) Som små konsern regnes konsern som på balansedagen oppfyller vilkårene for små foretak i annet ledd, beregnet etter reglene i tolvte ledd. Med mindre noe annet er fastsatt, skal små konsern følge reglene for små foretak.*

*(6) Som mellomstore konsern regnes konsern som ikke er små konsern eller store konsern. Med mindre noe annet er fastsatt, skal mellomstore konsern følge reglene for mellomstore foretak.*

*(7) Som store konsern regnes konsern som på balansedagen oppfyller vilkårene for store foretak i fjerde ledd, beregnet etter reglene i tolvte ledd. Med mindre noe annet er fastsatt, skal store konsern følge reglene for store foretak.*

*(8) Når en regnskapspliktig eller et konsern på balansedagen overskrider eller ikke lenger overskrider grensene for to av de tre tersklene for balansesum, salgsinntekter og gjennomsnittlig antall ansatte, skal dette forholdet få virkning for hvilken størrelseskategori den regnskapspliktige eller konsernet tilhører først for det andre av to regnskapsår etter hverandre hvor forholdet har inntruffet.*

*(9) Inntektene fra den regnskapspliktiges hovedaktiviteter skal anses som salgsinntekt ved vurdering av om terskelverdiene i første til syvende ledd er overskredet.*

*(10) Balansesummen er summen av alle eiendelspostene, jf. § 6-2 A og B.*

*(11) Morselskap i mellomstore konsern regnes som mellomstore foretak. Morselskap i store konsern regnes som store foretak. Morselskap i små konsern regnes bare som mikroforetak hvis vilkårene er oppfylt for konsernet.*

(12) I konsern skal balansesum, salgsinntekter og gjennomsnittlig antall ansatte beregnes enten for konsernet sett som en enhet (konsolidert grunnlag) eller samlet for konsernet uten noen form for eliminerings av konserninterne transaksjoner og mellomværende. Hvis beregningen gjøres samlet for konsernet uten eliminerings, økes grensene for balansesum og salgsinntekter med 20 prosent.

(13) Departementet kan i forskrift gi regler om beregningen av balansesum og salgsinntekter for enkelte regnskapspliktige og om regnskapsføringen ved overgang fra en foretakskategori til en annen.

§ 1-6 skal lyde:

§ 1-6 Foretak av allmenn interesse og noterte foretak

(1) Som foretak av allmenn interesse regnes

- a. noterte foretak,
- b. banker,
- c. kredittforetak,
- d. forsikringsforetak.

(2) Som noterte foretak regnes regnskapspliktige som har utstedt omsettelige verdipapirer som er tatt opp til handel på et regulert marked i EØS.

(3) Med mindre noe annet er fastsatt, skal foretak av allmenn interesse følge reglene for store foretak uavhengig av balansesum, salgsinntekter og gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret. Med mindre noe annet er fastsatt, skal morselskap i konsern hvor minst ett av selskapene i konsernet er et foretak av allmenn interesse, følge reglene for store konsern uavhengig av konsernets balansesum, salgsinntekter og gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret.

(4) Noterte foretak som er små eller mellomstore foretak, kan følge reglene for små og mellomstore foretak i §§ 2-3 til 2-8. Reglene i §§ 2-3 til 2-8 gjelder ikke banker, kredittforetak og forsikringsforetak som er små eller mellomstore foretak og som ikke er noterte foretak.

Ny § 1-11 skal lyde:

§ 1-11 Bærekraftsforhold

Med bærekraftsforhold menes miljømessige, sosiale og styringsmessige forhold, inkludert forhold som gjelder arbeidstakere, respekt for menneskerettigheter og bekjempelse av korrupsjon og bestikkelser.

Kapittel 2 skal lyde:

## Kapittel 2 Årsberetning og bærekraftsrapportering

§ 2-1 Plikt til å utarbeide årsberetning

(1) Regnskapspliktige som er mellomstore eller store foretak, skal for hvert regnskapsår utarbeide

årsberetning i samsvar med bestemmelsene i denne loven.

(2) Regnskapspliktige som utarbeider konsernregnskap, skal i årsberetningen også dekke virksomheten i konsernet. Informasjonen om virksomheten i konsernet skal gi grunnlag for å vurdere morselskapet og datterselskapene som en enhet.

(3) Årsberetningen skal fastsettes samtidig med årsregnskapet, jf. § 3-1 annet ledd.

§ 2-2 Årsberetningens innhold

(1) I årsberetningen skal det gis opplysninger om arten av virksomheten og hvor virksomheten drives, inkludert opplysning om eventuelle filialer.

(2) Årsberetningen skal minst omfatte en rettvise 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. Oversikten skal være en balansert og fyllestgjørende analyse av utviklingen og resultatet av den regnskapspliktiges virksomhet og av dens stilling, hensyntatt virksomhetens størrelse og kompleksitet. Det skal gis opplysninger om forsknings- og utviklingsaktiviteter.

(3) I den grad det er nødvendig for å forstå den regnskapspliktiges utvikling, resultat eller stilling, skal analysen nevnt i annet ledd inneholde både finansielle og ikke-finansielle sentrale resultatindikatorer relevante for den aktuelle virksomheten, inkludert opplysninger om miljøforhold og forhold som gjelder arbeidstakere.

(4) I sin analyse skal årsberetningen, der det passer, inneholde henvisninger og tilleggsforklaringer til beløp oppført i årsregnskapet.

(5) Det skal gis en redegjørelse i årsberetningen som gir grunnlag for å vurdere den regnskapspliktiges framtidige utvikling. Regnskapspliktig som i foregående årsberetning eller årsregnskap har angitt resultatmål eller gitt andre opplysninger om forventet utvikling, skal opplyse om forventningene er i samsvar med årets resultat og begrunne eventuelle avvik.

(6) Det skal gis opplysninger om finansiell risiko som er av betydning for å bedømme foretakets eiendeler, gjeld, finansiell stilling og resultat. Opplysningene skal omfatte mål og strategier som er fastsatt for styring av finansiell risiko, herunder strategien for sikring av hver hovedtype av planlagte transaksjoner der sikringsvurdering er benyttet. Det skal gjøres rede for foretakets eksponering mot markedsrisiko, kredittrisiko og likviditetsrisiko.

(7) Regnskapspliktige som nevnt i § 2-3 første ledd skal opplyse om sentrale immaterielle ressurser. Det skal forklares på hvilken måte foretakets forretningsmodell grunnleggende er avhengig av slike ressurser, og på hvilken måte slike ressurser er en kilde til verdiskaping for virksomheten. Med sentrale immaterielle ressurser menes ressurser uten fysisk substans som foretakets forretningsmodell grunnleggende er avhengig av og som er en kilde til verdiskaping for foretaket.

(8) I årsberetningen skal det gis følgende opplysninger om forutsetningen om fortsatt drift, jf. § 4-5:

1. Dersom forutsetning om fortsatt drift legges til grunn for årsregnskapet, skal det bekreftes at forutsetningen er til stede.
2. Dersom det er tvil om den regnskapspliktige kan fortsette virksomheten, skal det redegjøres for usikkerheten.
3. Dersom styrets handleplikt ved tap av egenkapital har inntrådt i henhold til aksjeloven eller allmennaksjeloven § 3-5, skal det opplyses om det er besluttet eller satt i verk tiltak for å sikre selskapets drift, eventuelt å oppløse selskapet.
4. Dersom det er sannsynlig at virksomheten vil bli avvirket, skal det redegjøres for hvordan virkelig verdi ved avvikling er beregnet dersom dette ikke framgår i note til årsregnskapet.

(9) Årsberetningen skal inneholde forslag til anvendelse av overskudd eller dekning av tap dersom dette ikke framgår av årsregnskapet.

(10) Det skal gis opplysninger om arbeidsmiljøet og en oversikt over iverksatte tiltak som har betydning for arbeidsmiljøet. Det skal opplyses særskilt om skader og ulykker. Regnskapspliktig som i regnskapsåret har sysselsatt minst 5 årsverk, skal i tillegg opplyse særskilt om sykefravær.

(11) Det skal gis opplysninger om forhold ved virksomheten, herunder dens innsatsfaktorer og produkter, som kan medføre en ikke ubetydelig påvirkning på miljøforhold. Opplysningene skal omfatte hvilke negative virkninger virksomheten har eller kan ha på klima, natur og miljø, samt hvilke tiltak som er iverksatt eller planlegges iverksatt for å forhindre eller redusere slike negative virkninger.

(12) Det skal gis opplysninger om det er tegnet forsikring for styrets medlemmer og daglig leder for deres mulige ansvar overfor foretaket og tredjepersoner og i tilfelle om forsikringsdeknin-gen.

(13) Regnskapspliktige som er noterte foretak, skal gi følgende opplysninger om aksjeeierforhold i selskapet:

1. en beskrivelse av vedtektsbestemmelser som begrenser retten til å omsette selskapets aksjer,
2. en beskrivelse av hvem som utøver rettighetene til aksjer i eventuelle ansatteaksjeordninger når myndigheten ikke utøves direkte av de ansatte som er omfattet av ordningen,
3. avtaler mellom aksjeeiere selskapet er kjent med som begrenser mulighetene til å omsette eller utøve stemmerett for aksjer,
4. vesentlige avtaler selskapet er part i hvis vilkår trer i kraft, endres eller opphører som følge av et overtakelsestilbud, samt en redegjørelse for vilkårene. I den grad det vil medføre urimelig forretningsmessig ulempe at en avtale blir kjent kan foretaket la være å opplyse om avtalen. Dette gjelder likevel ikke dersom selskapet er forpliktet til å offentliggjøre opplysninger om avtalen i henhold til annen lovgivning.

#### § 2-3 Plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering

(1) Store foretak skal innta bærekraftsrapportering for foretaket i årsberetningen i samsvar med § 2-4. Dette gjelder også for små og mellomstore foretak som er noterte foretak, men ikke for mikroforetak.

(2) Morselskap i store konsern skal innta konsolidert bærekraftsrapportering for konsernet i årsberetningen i samsvar med § 2-5.

(3) Et morselskap som utarbeider konsolidert bærekraftsrapportering for konsernet i samsvar med § 2-5, skal anses å ha oppfylt plikten etter første ledd.

(4) Et datterselskap er unntatt fra plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering etter første ledd hvis datterselskapet med sine datterselskaper er inkludert i årsberetningen til et morselskap, og morselskapets årsberetning er utarbeidet i samsvar med § 2-1 annet ledd, § 2-2 og § 2-5, og det avgis en attestasjonsuttalelse i samsvar med revisorloven § 9-7 a. Et morselskap som selv er datterselskap, er på samme vilkår unntatt fra plikt til å utarbeide konsolidert bærekraftsrapportering for konsernet etter annet ledd.

(5) Et datterselskap er unntatt fra plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering etter første ledd hvis datterselskapet med sine datterselskaper er inkludert i den konsoliderte bærekraftsrapporteringen til et morselskap som er etablert utenfor EØS, og denne bærekraftsrapporteringen er utarbeidet i samsvar med standardene for bærekraftsrapportering som er nevnt i § 2-6 nr. 1, eller på en likeverdig måte i samsvar med beslutninger om likeverdige

standarder om bærekraftsrapportering fastsatt i forskrift i medhold av verdipapirhandelloven § 5-7. Et morselskap som selv er datterselskap, er på samme vilkår unntatt fra plikt til å utarbeide konsolidert bærekraftsrapportering for konsernet etter annet ledd.

(6) Unntakene i fjerde og femte ledd gjelder bare hvis følgende vilkår er oppfylt:

1. Årsberetningen til datterselskapet inneholder navnet og forretningskontoret til morselskapet som rapporterer på konsernnivå, nettlenkene til den konsoliderte bærekraftsrapporteringen og attestasjonsuttalelsen, jf. nr. 2, og opplysning om at datterselskapet er unntatt fra kravene til bærekraftsrapportering.
2. Den konsoliderte bærekraftsrapporteringen og attestasjonsuttalelsen til revisor eller uavhengig tilbyder av attestasjonstjenester, og i tilfelle oversettelsene som nevnt i nr. 3, er publisert og tilgjengelig på internett.
3. Den konsoliderte bærekraftsrapporteringen og attestasjonsuttalelsen er på eller oversatt til norsk, svensk, dansk eller engelsk. Hvis en oversettelse ikke er sertifisert, skal oversettelsen inneholde en erklæring om dette.

(7) Er morselskapet etablert utenfor EØS, gjelder fjerde og femte ledd dessuten bare hvis opplysninger etter taksonomiforordningen artikkel 8 innles i årsberetningen til datterselskapet eller i den konsoliderte bærekraftsrapporteringen, og den konsoliderte bærekraftsrapporteringen og en attestasjonsuttalelse avgitt av en person eller et foretak med godkjenning i hjemlandet til å attestere bærekraftsrapporteringen, sendes inn til Regnskapsregisteret, jf. § 8-2 tredje ledd.

(8) Unntakene i fjerde og femte ledd gjelder ikke for store foretak som er noterte foretak.

(9) Der forordning (EU) nr. 575/2013 (kapitalkravsforordningen) artikkel 10 gjelder, skal en bank eller et kredittforetak som er knyttet til og overvåket av et sentralt organ som angitt i forordningen artikkel 10, behandles som et datterselskap av dette sentrale organet ved anvendelsen av fjerde og femte ledd. Et forsikringsforetak som er del av et konsern på grunnlag av finansielle forbindelser som angitt i direktiv 2009/138/EF (Solvens II-direktivet) artikkel 212 nr. 1 bokstav c punkt ii, og som er underlagt konsernovervåking i samsvar med direktivet artikkel 213 nr. 2 bokstav a til c, skal behandles som et datterselskap av morselskapet i dette konsernet ved anvendelsen av fjerde og femte ledd.

## § 2-4 Bærekraftsrapportering

(1) Bærekraftsrapporteringen i årsberetningen etter § 2-3 første ledd, skal gi informasjon som er

nødvendig for å forstå den regnskapspliktiges innvirkning på bærekraftsforhold og informasjon som er nødvendig for å forstå hvordan bærekraftsforhold påvirker den regnskapspliktiges utvikling, stilling og resultat. Bærekraftsrapporteringen skal være tydelig identifiserbar og gis i en egen del av årsberetningen.

(2) Bærekraftsrapporteringen skal inneholde:

1. en kort beskrivelse av foretakets forretningsmodell og strategi, inkludert:
  - a. hvor motstandsdyktig forretningsmodellen og strategien er mot risiko knyttet til bærekraftsforhold,
  - b. mulighetene for foretaket knyttet til bærekraftsforhold,
  - c. foretakets planer for å sikre at forretningsmodellen og strategien er forenlig med overgangen til en bærekraftig økonomi og med begrensning av global oppvarming til 1,5 °C i tråd med Parisavtalen, målet om å oppnå klimanøytralitet innen 2050 og foretakets eventuelle eksponering for kull-, olje- og gassrelaterte aktiviteter. Beskrivelsen skal omfatte gjennomføringstiltak og tilknyttede planer for investeringer og finansiering,
  - d. hvordan forretningsmodellen og strategien tar hensyn til foretakets interessenter og til innvirkningen foretaket har på bærekraftsforhold, og
  - e. hvordan strategien har blitt gjennomført når det gjelder bærekraftsforhold.
2. en beskrivelse av de tidsbestemte målene knyttet til bærekraftsforhold som foretaket har satt, herunder, der det er relevant, mål om reduksjon i klimagassutslipp minst for 2030 og 2050, av fremgangen foretaket har hatt med å oppnå målene og en erklæring om hvorvidt foretakets miljørelaterte mål er vitenskapelig fundert,
3. en beskrivelse av rollen til foretakets styrende organer når det gjelder bærekraftsforhold, og deres kompetanse til å utføre denne rollen eller tilgangen de har på slik kompetanse,
4. en beskrivelse av foretakets retningslinjer knyttet til bærekraftsforhold,
5. informasjon om eventuelle insentivordninger knyttet til bærekraftsforhold som tilbys medlemmer av foretakets styrende organer,
6. en beskrivelse av
  - a. den regnskapspliktiges aktsomhetsvurderinger som gjelder bærekraftsforhold, inkludert aktsomhetsvurderinger i samsvar med lovkrav,
  - b. de viktigste faktiske eller potensielle negative virkningene knyttet til foretakets virksomhet og verdikjede, inkludert foretakets produkter og tjenester, forretningsforhold og forsynings-

*kjeden, gjennomførte tiltak for å identifisere og overvåke disse virkningene, samt andre virkninger foretaket er forpliktet til å identifisere etter andre EØS-regler om å gjøre akt-somhetsvurderinger, og*

- c. tiltak som er iverksatt for å forhindre, begrense og utbedre faktiske eller potensielle skadevirkninger, og resultatet av slike tiltak.*
- 7. en beskrivelse av de viktigste risikoene for foretaket knyttet til bærekraftsforhold, inkludert en beskrivelse av bærekraftsforholdene som foretaket er mest avhengig av, og hvordan foretaket håndterer disse risikoene, og*
- 8. indikatorer som er relevante for opplysningene ovenfor.*

*Den regnskapspliktige skal beskrive prosessen som er utført for å identifisere informasjonen som er inkludert i årsberetningen i henhold til første ledd. Der det passer skal opplysningene som nevnt i nr. 1 til 8 inkludere informasjon som beskriver forholdene på kort, mellomlang og lang sikt.*

*(3) Der det passer skal bærekraftsrapporteringen inneholde:*

- 1. informasjon om foretakets egen virksomhet og verdikjede, inkludert foretakets produkter og tjenester, dets forretningsforbindelser og leverandørkjede, og*
- 2. referanser til annen informasjon i årsberetningen og beløp som er rapportert i årsregnskapet med utdypende forklaringer.*

*(4) Opplysninger om kommende utvikling eller forhandlinger kan utelates i særlige unntakstilfeller, når det etter styrets eller tilsvarende foretaksorgans forsvarlig begrunnede oppfatning vil være til alvorlig forretningsmessig skade for den regnskapspliktige om opplysningene ble offentliggjort. Opplysningene kan likevel bare utelates hvis dette ikke forhindrer en rimelig og balansert forståelse av foretakets utvikling, stilling og resultat og hvordan virksomheten påvirker omgivelsene. Begrunnelsen skal inn-tas i styreprotokollen eller dokumenteres på tilsvarende måte.*

*(5) Den regnskapspliktige skal utarbeide bærekraftsrapportering som angitt i første til fjerde ledd i samsvar med standardene for bærekraftsrapportering som er fastsatt i medhold av § 2-6 nr. 1.*

*(6) Små og mellomstore foretak som er noterte foretak, kan begrense bærekraftsrapporteringen etter første ledd til følgende informasjon:*

- 1. en kort beskrivelse av foretakets forretningsmodell og strategi,*
- 2. en beskrivelse av foretakets retningslinjer når det gjelder bærekraftsforhold,*
- 3. de viktigste faktiske eller potensielle negative virkningene knyttet til foretakets virksomhet og*

*verdikjede, inkludert foretakets produkter og tjenester, forretningsforhold og leverandørkjeden, gjennomførte tiltak for å identifisere og overvåke, forhindre, begrense og avhjelpe disse virkningene,*

- 4. de viktigste risikoene for foretaket knyttet til bærekraftsforhold og hvordan foretaket håndterer disse risikoene, og*
- 5. sentrale indikatorer som er nødvendige for rapporteringen i nr. 1 til 4.*

*(7) Sjettede ledd gjelder tilsvarende for følgende store foretak:*

- 1. mindre og ikke-komplekse foretak, jf. finansforetaksloven § 1-5 ellefte ledd,*
- 2. egenforsikringsforetak og*
- 3. egenforsikringsforetak for gjenforsikring.*

*(8) Regnskapspliktige som benytter adgangen i sjette og syvende ledd, skal utarbeide bærekraftsrapportering i samsvar med standardene for bærekraftsrapportering for små og mellomstore foretak som er fastsatt i medhold av § 2-6 nr. 2.*

*(9) Den regnskapspliktiges ledelse og arbeidstakernes tillitsvalgte skal drøfte hvilken informasjon som er relevant, og hvordan bærekraftsinformasjonen innhentes og verifiseres. Synspunktene til arbeidstakernes tillitsvalgte skal formidles til arbeidsgivers styre.*

*(10) Regnskapspliktige som utarbeider bærekraftsrapportering i samsvar med første til niende ledd, skal anses å ha oppfylt opplysningskravene i § 2-2 tredje ledd om å innta finansielle- og ikke-finansielle sentrale resultatindikatorer i årsberetningen, tiende ledd om arbeidsmiljøet og ellefte ledd om påvirkning på miljøforhold.*

*(11) Bærekraftsrapporteringen skal inneholde informasjon som beskrevet i artikkel 8 i taksonomiforordningen, jf. lov om offentliggjøring av bærekraftsinformasjon i finanssektoren og et rammeverk for bærekraftige investeringer § 3.*

*(12) Departementet kan fastsette forskrift om oppbevaring av dokumentasjon som underbygger bærekraftsrapporteringen og behandling av særlige kategorier personopplysninger i forbindelse med utarbeidelse av bærekraftsrapportering.*

#### § 2-5 Konsolidert bærekraftsrapportering

*(1) Den konsoliderte bærekraftsrapporteringen i årsberetningen, jf. § 2-3 annet ledd, skal utarbeides i samsvar med bestemmelsene i § 2-4 første til femte ledd. Morselskap i små og mellomstore konsern som utarbeider konsolidert bærekraftsrapportering, jf. § 2-3 tredje ledd, kan utarbeide den konsoliderte bærekraftsrapporteringen i samsvar med § 2-4 sjette og åttende ledd. Den konsoliderte bærekraftsrapporteringen skal gi grunnlag for å vurdere*

morselskapet og alle datterselskapene som en enhet. Den konsoliderte bærekraftsrapporteringen skal være tydelig identifiserbar og gis i en egen del av årsberetningen.

(2) Der hvor den regnskapspliktige identifiserer betydelige forskjeller mellom konsernets og ett eller flere konsernselskapers innvirkning på eller risiko knyttet til bærekraftsforhold, skal det gis opplysninger som gir en tilstrekkelig forståelse også av disse konsernselskapers innvirkning på eller risiko knyttet til bærekraftsforhold.

(3) Den regnskapspliktige skal angi hvilke datterselskaper som er unntatt fra kravene til bærekraftsrapportering fordi de inngår i den konsoliderte bærekraftsrapporteringen.

(4) Morselskapets ledelse og arbeidstakernes tillitsvalgte skal drøfte hvilken informasjon som er relevant, og hvordan bærekraftsinformasjonen innhentes og verifiseres. Synspunktene til arbeidstakernes tillitsvalgte skal formidles til arbeidsgivers styre.

(5) Morselskap som utarbeider bærekraftsrapportering i samsvar med første til fjerde ledd, skal anses å ha oppfylt opplysningskravene i § 2-2 tredje ledd om å innta finansielle- og ikke-finansielle sentrale resultatindikatorer i årsberetningen, tiende ledd om arbeidsmiljøet og ellefte ledd om påvirkning på miljøforhold.

(6) Den konsoliderte bærekraftsrapporteringen skal inneholde informasjon som beskrevet i artikkel 8 i taksonomiforordningen, jf. lov om offentliggjøring av bærekraftsinformasjon i finanssektoren og et rammeverk for bærekraftige investeringer § 3.

#### § 2-6 Standarder for bærekraftsrapportering

Departementet kan fastsette forskrifter som svarer til kommisjonsforordninger fastsatt i medhold av følgende bestemmelser i regnskapsdirektivet (direktiv 2013/34/EU):

1. artikkel 29b om standarder for bærekraftsrapportering,
2. artikkel 29c om standarder for bærekraftsrapportering for små og mellomstore foretak,
3. artikkel 40b om standarder for bærekraftsrapportering for tredjelandsforetak.

#### § 2-7 Elektronisk rapporteringsformat

(1) Foretak som etter § 2-3 skal utarbeide bærekraftsrapportering, skal utarbeide årsberetningen i et elektronisk rapporteringsformat.

(2) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om hvilket elektronisk rapporteringsformat som skal benyttes og om offentliggjøring og innsending av årsberetningen i det elektroniske rapporteringsformatet.

#### § 2-8 Bærekraftsrapportering for foretak fra land utenfor EØS (tredjelandsforetak)

(1) Store foretak som er datterselskap i konsern hvor konsernspissen er et morselskap som er etablert utenfor EØS, skal publisere en bærekraftsrapport som dekker det konsernet som datterselskapet inngår i. Plikten gjelder også for små og mellomstore foretak som er noterte foretak med slik konserntilknytning. Mikroforetak er unntatt. Rapporteringsplikten gjelder bare hvis konsernet som datterselskapet inngår i har hatt salgsinntekter på over 150 millioner euro innenfor EØS i hvert av de siste to regnskapsårene.

(2) En norsk filial av et foretak som er etablert utenfor EØS, skal, hvis filialen hadde salgsinntekter tilsvarende 40 millioner euro eller mer i det foregående regnskapsåret, publisere en bærekraftsrapport som dekker konsernet som filialen er en del av. Hvis foretaket som filialen er en del av ikke inngår i et konsern, skal bærekraftsrapporten dekke dette foretaket. Rapporteringsplikten gjelder bare hvis foretaket som filialen er en del av:

1. har en selskapsform som tilsvarer aksjeselskap eller allmennaksjeselskap,
2. enten ikke inngår i et konsern eller inngår i et konsern hvor konsernspissen er et morselskap som er etablert utenfor EØS, og
3. inngår i et konsern som har hatt salgsinntekter på over 150 millioner euro innenfor EØS i hvert av de siste to regnskapsårene, eller selv har hatt slike salgsinntekter.

Rapporteringsplikten gjelder ikke hvis foretaket som filialen er en del av har et datterselskap som har rapporteringsplikt etter første ledd eller tilsvarende regler i en annen EØS-stat. Med filial menes regnskapspliktig etter § 1-2 første ledd nr. 13 som har et fast forretningssted her i riket.

(3) Bærekraftsrapport som nevnt i første og annet ledd skal inneholde opplysningene angitt i § 2-5 første ledd, jf. § 2-4 annet ledd nr. 1 bokstav c til e, nr. 2 til 6 og, der det passer, nr. 7.

(4) Bærekraftsrapporten skal utarbeides i samsvar med standardene for bærekraftsrapportering for tredjelandsforetak som er fastsatt i forskrifter i medhold av § 2-6 nr. 3. Alternativt kan bærekraftsrapporten utarbeides i samsvar med de alminnelige standardene for bærekraftsrapportering som er fastsatt i medhold av § 2-6 nr. 1, eller på en likeverdig måte i samsvar med Europakommisjonens beslutninger om likeverdige standarder om bærekraftsrapportering fastsatt i forskrift i medhold av verdipapirhandelloven § 5-7.

(5) Hvis informasjonen som kreves etter tredje ledd ikke er fullt ut tilgjengelig, skal datterselskapet eller filialen anmode konsernspissen eller foretaket



som filialen er en del av (tredjelandforetaket) om å gi all informasjon som er nødvendig for å sette datterselskapet eller filialen i stand til å oppfylle sine forpliktelser. Hvis ikke all nødvendig informasjon er gitt, skal datterselskapet eller filialen utarbeide og publisere en bærekraftsrapport som inneholder all den informasjonen datterselskapet eller filialen har innhentet sammen med en erklæring om at tredjelandforetaket ikke gjorde den nødvendige informasjonen tilgjengelig.

(6) Bærekraftsrapporten skal publiseres sammen med en attestasjonsuttalelse fra en eller flere personer eller foretak som er autorisert til å attestere bærekraftsrapportering i henhold til lovgivningen i det aktuelle tredjelandet eller i en EØS-stat. Hvis tredjelandforetaket ikke har lagt frem en slik attestasjonsuttalelse, skal datterselskapet eller filialen avgi en erklæring om at tredjelandforetaket ikke har lagt frem en attestasjonsuttalelse om bærekraftsrapporten.

(7) Bærekraftsrapporten og attestasjonsuttalelsen skal være på, eller oversettes til, norsk, svensk, dansk eller engelsk.

(8) Med salgsinntekter menes for tredjelandforetak som nevnt i første og annet ledd inntektene slik de er definert av de regnskapsreglene som foretakets årsregnskap er utarbeidet etter.

(9) Departementet kan i forskrift fastsette nærmere regler om at datterselskaper og filialer som nevnt i første og annet ledd skal sende inn opplysninger om de samlede salgsinntektene i filialen og i EØS.

### § 2-9 Redegjørelse om foretaksstyring

(1) Noterte foretak skal i årsberetningen eller i dokument det er henvist til i årsberetningen, redegjøre for sine prinsipper og praksis vedrørende foretaksstyring.

(2) Redegjørelsen for prinsipper og praksis vedrørende foretaksstyring etter første ledd skal minst inneholde følgende opplysninger:

1. en angivelse av anbefalinger og regelverk om foretaksstyring som foretaket er omfattet av eller for øvrig velger å følge,
2. opplysninger om hvor anbefalinger og regelverk som nevnt i nr. 1 er offentlig tilgjengelige,
3. en begrunnelse for eventuelle avvik fra anbefalinger og regelverk som nevnt i nr. 1,
4. en beskrivelse av hovedelementene i foretakets, og for regnskapspliktige som utarbeider konsernregnskap eventuelt også konsernets, systemer for internkontroll og risikostyring knyttet til regnskapsrapporteringsprosessen,

5. vedtektsbestemmelser som helt eller delvis utvider eller fraviker bestemmelser i allmennaksjeloven kapittel 5,

6. sammensetningen til styre, bedriftsforsamling, representantskap og kontrollkomité; eventuelle arbeidsutvalg for disse organene, samt en beskrivelse av hovedelementene i gjeldende instruksjer og retningslinjer for organenes og eventuelle utvalgs arbeid,

7. vedtektsbestemmelser som regulerer oppnevning og utskifting av styremedlemmer,

8. vedtektsbestemmelser og fullmakter som gir styret adgang til å beslutte at foretaket skal kjøpe tilbake eller utstede egne aksjer eller egenkapitalbevis, og

9. en beskrivelse av foretakets retningslinjer for likestilling og mangfold med hensyn til kjønn og andre forhold slik som alder, funksjonsnedsettelse og utdannings- og yrkesbakgrunn for sammensetning av styre, ledelses- og kontrollorganer og deres eventuelle underutvalg. Mål for retningslinjene, hvordan de har blitt gjennomført og virkningen av dem i rapporteringsperioden skal opplyses. Hvis foretaket ikke har slike retningslinjer, skal dette begrunnes.

(3) Annet ledd nr. 1, 2, 3, 5 og 6 gjelder ikke for regnskapspliktige som ikke har utstedt aksjer eller egenkapitalbevis som er notert på et regulert marked eller på en multilateral handelsfasilitet, jf. verdipapirhandelloven § 2-7 femte ledd.

(4) Regnskapspliktig som utarbeider bærekraftsrapportering etter §§ 2-3 til 2-7, skal anses å ha oppfylt annet ledd nr. 9 hvis informasjonen er gitt i bærekraftsrapporteringen og det er tatt inn en henvisning til informasjonen i redegjørelsen om foretaksstyring.

(5) Departementet kan i forskrift gi nærmere bestemmelser om avleggelse og oppdatering av opplysninger i redegjørelsen om foretaksstyring, når redegjørelsen er gitt som dokument det er henvist til i årsberetningen etter første ledd, samt om revisors plikter i forbindelse med opplysningene i dokumentet.

### § 2-10 Rapportering om betalinger til myndigheter mv.

(1) Regnskapspliktige som driver virksomhet innen utvinningsindustrien, skal utarbeide og offentliggjøre en årlig rapport med opplysninger om sine betalinger til myndigheter på land- og prosjektnivå. Det samme gjelder regnskapspliktige som driver skogsdrift innen ikke-beplantet skog. Det skal i årsberetningen opplyses om hvor rapporten er offentliggjort.

(2) Plikten til å utarbeide en årlig rapport etter første ledd første og annet punktum gjelder ikke for regnskapspliktige som utarbeider en årlig rapport etter tilsvarende utenlandsk regelverk. Det samme unntaket gjelder dersom opplysninger etter første ledd første punktum er tatt inn i morselskapets årlige rapport om konsernets betalinger til myndigheter utarbeidet som konsernrapportering etter reglene i denne paragraf med tilhørende forskrift eller etter tilsvarende utenlandsk regelverk.

(3) Departementet kan i forskrift fastsette at rapporteringsplikten etter første ledd bare skal gjelde for regnskapspliktige over en gitt størrelse og betalinger over gitte terskelverdier, samt fastsette andre unntak fra første ledd. Departementet kan i forskrift også fastsette at rapporten skal inneholde andre opplysninger enn betalinger til myndigheter, hva som anses som tilsvarende utenlandsk regelverk, samt gi nærmere regler om definisjoner, offentliggjøring og konsernrapportering.

#### § 2-11 Språk i årsberetningen mv.

(1) Årsberetningen skal være på norsk. Departementet kan ved forskrift eller enkeltvedtak bestemme at årsberetningen kan være på et annet språk.

(2) Første ledd gjelder også for redegjørelsen om foretaksstyring som nevnt i § 2-9 og rapporteringen om betalinger til myndigheter mv. som nevnt i § 2-10.

#### § 2-12 Signering av årsberetningen mv.

(1) Bestemmelsene i § 3-5 om signering av årsregnskapet og påtegnet forbehold gjelder også for årsberetningen.

(2) Signering av årsberetningen og påtegnet forbehold skal anses å omfatte redegjørelsen om foretaksstyring som nevnt i § 2-9 og rapport om betaling til myndigheter mv. som nevnt i § 2-10, når det er henvist til slike redegjørelser eller slik rapport i årsberetningen.

I kapittel 3 skal kapitteloverskriften lyde:

### Kapittel 3 Årsregnskap

§ 3-1 paragrafoverskriften skal lyde:

*Plikt til å utarbeide årsregnskap*

§ 3-1 annet ledd oppheves. Tredje og fjerde ledd blir annet og tredje, hvor nytt

§ 3-1 tredje ledd skal lyde:

(3) For konsernregnskap eller selskapsregnskap utarbeidet i samsvar med § 3-9, gjelder ikke bestemmelsene i denne lov § 1-4, § 1-9, § 3-2 første ledd og tredje ledd annet og tredje punktum, § 3-2a, § 3-4 første og annet ledd, § 3-6, § 3-8, kapittel 4, kapittel 5, kapittel 6, §§ 7-1 til 7-14, § 7-15 fjerde og femte ledd, § 7-16, § 7-17, §§ 7-19 til 7-25, § 7-28, § 7-29, § 7-30b, § 7-33, § 7-34, § 7-35, § 7-36 fjerde til niende ledd og §§ 7-37 til 7-41.

§ 3-2b første ledd skal lyde:

(1) Regnskapspliktige enkeltpersonforetak og ansvarlige selskaper som oppfyller vilkårene for små foretak i § 1-5, kan utarbeide årsregnskap basert på skatterapporteringen av årsresultat og balanse samt tilpassede tilleggsopplysninger når dette kan anses som god regnskapsskikk for slike regnskapspliktige. Første punktum gjelder ikke for ansvarlige selskaper der en eller flere av deltagerne er en juridisk person med begrenset ansvar.

§§ 3-3a, § 3-3b, 3-3 c og 3-3d oppheves.

§ 3-5 skal lyde:

#### § 3-5 Signering av årsregnskapet

(1) For regnskapspliktige som har styre, skal årsregnskapet signeres av samtlige styremedlemmer. For regnskapspliktige som har daglig leder, skal også daglig leder signere. For regnskapspliktige som verken har styre eller daglig leder, skal deltakerne eller medlemmene signere.

(2) Har en som skal signere innvendinger mot årsregnskapet eller årsberetningen, skal vedkommende signere med påtegnet forbehold og gi en nærmere redegjørelse.

§ 3-7 femte ledd skal lyde:

(5) Regnskapspliktige som er noterte foretak, kan ikke anvende unntaksbestemmelsene i første til fjerde ledd.

§ 5-8 første ledd nr. 3 skal lyde:

3. omsettes på regulert marked i EØS eller tilsvarende markeds plass utenfor EØS, og

§ 7-31 paragrafoverskriften skal lyde:

*Ytelser til ledende personer mv. i foretak som ikke er foretak av allmenn interesse*

§ 8-1 skal lyde:

#### § 8-1 Offentlighet

(1) Årsregnskapet, årsberetningen, revisjonsberetningen og attestasjonsuttalelsen om bærekraftsrapporteringen er offentlig. Enhver har rett til å

gjøre seg kjent med innholdet av *denne rapporteringen* hos den regnskapspliktige eller hos Regnskapsregisteret. *Regnskapspliktig som etter § 2-3 skal utarbeide bærekraftsrapportering, skal gjøre årsberetningen tilgjengelig på sin nettside. Første og annet punktum gjelder tilsvarende for bærekraftsrapporten, attestasjonsuttalelsen og erklæringene som nevnt i § 8-2 fjerde ledd.*

(2) Årsregnskap, årsberetning og revisjonsberetning utarbeidet på grunnlag av regnskapsplikt etter § 1-2 første ledd nr. 13 (filialregnskap) er ikke offentlige. Dette gjelder også for regnskapspliktig etter § 1-2 første ledd nr. 13 som i tillegg er regnskapspliktig på annet grunnlag. Regnskapsregisteret kan ikke gjøre innholdet i dokumentene kjent for andre enn kontrollmyndigheter og myndigheter som utarbeider offisiell statistikk. Første til tredje punktum gjelder ikke dersom den regnskapspliktige ikke har fastsatt et årsregnskap som er utarbeidet, revidert og offentliggjort i samsvar med lovgivningen i hjemstaten. Første til tredje punktum gjelder heller ikke dersom dette årsregnskapet ikke er utarbeidet i samsvar med reglene i *regnskapsdirektivet (direktiv 2013/34/EU med senere endringer)* eller på tilsvarende måte. Det samme gjelder dersom den regnskapspliktige ikke har oppfylt innsendingsplikten etter § 8-2 annet ledd.

(3) Departementet kan gi nærmere regler om hvordan innholdet av dokumentene skal gjøres tilgjengelige, og kan fastsette bestemmelser om betaling av gebyr. Dersom det begjæres innsyn hos den regnskapspliktige selv, skal gebyret ikke overstige den regnskapspliktiges kostnader ved innsynet. Slik begjæring kan avvises dersom dokumentene er tilgjengelige i Regnskapsregisteret.

§ 8-2 skal lyde:

**§ 8-2 Innsending til Regnskapsregisteret**

(1) Senest én måned etter fastsetting av årsregnskapet skal regnskapspliktige sende et eksemplar av årsregnskapet, årsberetningen, revisjonsberetningen, *attestasjonsuttalelsen om bærekraftsrapporteringen* og eventuelt rapport om betalinger til myndigheter mv. etter § 2-10 til Regnskapsregisteret, vedlagt et oversendelsesbrev. Det skal opplyses når årsregnskapet er fastsatt.

(2) Regnskapspliktig som nevnt i § 1-2 første ledd nr. 13 skal sende inn et eksemplar av årsregnskapet, årsberetningen og revisjonsberetningen for det foretaket filialen er en del av slik disse regnskapsdokumentene er utarbeidet, revidert og offentliggjort i henhold til lovgivningen i hjemstaten senest samtidig med at dette årsregnskapet

skal offentliggjøres etter lovgivningen i hjemstaten, vedlagt et oversendelsesbrev. Det skal opplyses når årsregnskapet er fastsatt, og når det skal offentliggjøres etter lovgivningen i hjemstaten. Regnskapsdokumentene skal være utarbeidet på eller oversatt til norsk, dansk, svensk eller engelsk.

(3) *Datterselskap som er unntatt fra plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering fordi datterselskapet er omfattet av den konsoliderte bærekraftsrapporteringen til et morselskap som er etablert utenfor EØS, jf. § 2-3 femte ledd, skal sende inn den konsoliderte bærekraftsrapporteringen, jf. § 2-3 syvende ledd.*

(4) *Regnskapspliktig som er datterselskap eller filial som nevnt i § 2-8, skal sende inn bærekraftsrapporten som nevnt i § 2-8 første til femte ledd, attestasjonsuttalelsen som nevnt i § 2-8 sjette ledd og i tilfelle erklæringene som nevnt i § 2-8 femte og sjette ledd.*

(5) Regnskapsregisteret føres av den Kongen bestemmer. Innholdet av de innsendte dokumentene skal holdes tilgjengelig ved Regnskapsregisteret i 10 år.

(6) Departementet kan gi forskrifter om at visse regnskapspliktige skal være fritatt fra plikten etter første ledd. Departementet kan fastsette nærmere regler om innsending til Regnskapsregisteret og krav til innholdet i oversendelsesbrevet som nevnt i første ledd og kan gi regler som pålegger de regnskapspliktige elektronisk innsending. Departementet kan videre gi regler om at bestemmelser fastsatt i eller i medhold av § 8-1, skal gjelde tilsvarende for opplysninger den regnskapspliktige har sendt til Regnskapsregisteret i oversendelsesbrevet eller på annen måte.

(7) Foretaksregisterloven § 6-3 om registrering og kunngjøring av selskapsopplysninger og dokumenter på Unionens offisielle språk gjelder tilsvarende for innsending av oversettelser av årsregnskapet, årsberetningen og revisjonsberetningen. Foretaksregisterloven § 8-3 om utveksling av opplysninger etter direktiv (EU) 2017/1132 gjelder tilsvarende for opplysninger i Regnskapsregisteret.

§ 10-1 skal lyde:

For regnskapspliktig som nevnt i § 1-2 første ledd nr. 5 til 11 eller 13, kan departementet gi forskrift som utfyller eller fraviker *kapittel 2* til 7 og som unntar regnskapspliktig som nevnt i § 1-2 første ledd nr. 13 fra regnskapsplikt.

I følgende bestemmelser skal «store foretak» endres til «foretak av allmenn interesse»:

- § 7-5 annet ledd.
- § 7-20 annet ledd
- § 7-21 fjerde ledd
- § 7-26 fjerde ledd første punktum
- § 7-31 første ledd
- paragrafoverskriften i § 7-31 b
- § 7-31 b første ledd

## II

I lov 20. november 2020 nr. 128 om revisjon og revisorer gjøres følgende endringer:

I alle paragrafene i loven med flere enn ett ledd, skal leddene nummereres fra (1) og oppover.

§ 1-1 første ledd skal lyde:

(1) Loven gjelder revisjonsplikt, godkjenning av revisorer, lovfestet revisjon, attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering og revisorbekreftelser.

I § 1-2 første og annet ledd gjøres følgende endringer:

(1) Med revisor menes det revisjonsselskapet som er valgt revisor for revisjon av årsregnskapet eller attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering og den statsautoriserte revisoren som er utpekt som oppdragsansvarlig revisor ved oppdrag om lovfestet revisjon eller attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering. Hvis oppdraget utføres av en statsautorisert revisor i eget navn, menes den statsautoriserte revisoren som er valgt revisor for revisjon av årsregnskapet eller attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering.

(2) Med revisjonsforetak menes revisjonsselskap og statsautorisert revisor som utfører lovfestet revisjon eller attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering i eget navn.

Ny § 1-3 skal lyde:

§ 1-3 *Uavhengige tilbydere av attestasjonstjenester for bærekraftsrapportering*

Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om uavhengige tilbydere av attestasjonstjenester for bærekraftsrapportering som akkrediteres etter EØS-vareloven §§ 2 og 3. Forskriften kan inneholde nærmere regler om anvendelsen av loven her, herunder krav til blant annet:

- a. teoretisk og praktisk opplæring og eksamen som sikrer at uavhengige tilbydere av attestasjonstjenester tilegner seg nødvendig kunnskap om bærekraftsrapportering og attestasjon av bærekraftsrapportering,
- b. etterutdanning,
- c. systemer for kvalitetsstyring,

- d. yrkesetikk, uavhengighet, objektivitet, konfidensialitet og taushetsplikt,
- e. valg og avsettelse av revisor,
- f. tilsyn og sanksjoner,
- g. organiseringen av arbeidet til den uavhengige tilbyderen av attestasjonstjenester, særlig når det gjelder tilstrekkelige ressurser og personell og oppdragsdokumentasjon, og
- h. rapportering av uregelmessigheter.

§ 2-1 paragrafoverskriften skal lyde:

*Revisjonsplikt og adgangen til å si opp revisor*

§ 2-1 nytt fjerde ledd skal lyde:

(4) Den revisjonspliktige kan ikke avsette revisor uten saklig grunn. Dette gjelder også for eventuell uavhengig tilbyder av attestasjonstjenester som nevnt i § 1-3. Uenighet om regnskapsmessig behandling eller revisjonshandlinger anses ikke som saklig grunn for avsettelse. Det gjør heller ikke uenighet om pliktig bærekraftsrapportering eller attestasjonshandlinger. Den revisjonspliktige skal uten ugrunnet opphold gi melding til Foretaksregisteret om at revisors oppdrag er avsluttet. Dersom et revisjonsoppdrag for et foretak av allmenn interesse, jf. §§ 1-2 eller 12-1, avsluttes før utløpet av tjenestetiden, skal den revisjonspliktige dessuten sende begrunnelse for dette til Finanstilsynet. Departementet kan i forskrift fastsette regler om at melding om begrunnelse for avslutning av revisjonsoppdrag etter bestemmelsen i fjerde punktum også skal gjelde andre revisjonspliktige foretak.

§ 2-3 skal lyde:

En revisjonspliktig eller et foretak som har plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering etter regnskapsloven § 2-3, kan ikke ved avtale eller vedtekt pålegges å velge et bestemt revisjonsforetak eller et revisjonsforetak fra en liste eller lignende.

§ 3-1 skal lyde:

§ 3-1 *Godkjenning som revisor*

(1) Finanstilsynet gir godkjenning som statsautorisert revisor til personer som oppfyller kravene i §§ 3-2 til 3-6.

(2) Finanstilsynet gir tilleggsgodkjenning som bærekraftsrevisor til statsautorisert revisor som oppfyller kravene i § 3-3 a. Tilleggsgodkjenning kan gis samtidig med godkjenning etter første ledd.

Ny § 3-3 a skal lyde:

§ 3-3 a *Bærekraftsrevisor*

(1) Den som skal foreta attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering, må ha godkjenning som

statsautorisert revisor og i tillegg ha godkjenning som bærekraftsrevisor.

(2) Bærekraftsrevisor skal ha minst åtte måneder praktisk opplæring i attestasjon av bærekraftsrapportering eller andre bærekraftsrelaterte tjenester. Praksistiden kan inngå i kravet til tre års praktisk opplæring etter § 3-3.

(3) Bærekraftsrevisor skal ha bestått en eksamen som prøver revisors evne til å anvende teoretisk kunnskap som er relevant for attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering i praksis og dokumenterer at vedkommende er egnet til å ha ansvar for attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering.

(4) Departementet kan i forskrift fastsette regler om praktisk opplæring for godkjenning som bærekraftsrevisor. Departementet kan også gi regler om eksamen etter tredje ledd og om dokumentasjon av den praktiske opplæringen.

§ 3-5 skal lyde:

§ 3-5 Godkjenning av revisorer fra andre EØS-land og Sveits

(1) Godkjenning som statsautorisert revisor gis til person med revisorgodkjenning fra et EØS-land eller Sveits i samsvar med revisjonsdirektivet (direktiv 2006/43/EF med senere endringer), yrkeskvalifikasjonsloven § 8 og forskrifter gitt i medhold av loven.

(2) Godkjenning som bærekraftsrevisor gis til person med revisorgodkjenning fra et EØS-land eller Sveits som gir rett til å avgi attestasjonsuttalelser om bærekraftsrapportering i samsvar med revisjonsdirektivet, yrkeskvalifikasjonsloven § 8 og forskrifter gitt i medhold av loven.

§ 3-7 første ledd nytt annet punktum skal lyde:

Tittelen bærekraftsrevisor kan bare benyttes av statsautorisert revisor med tilleggsgodkjenning etter § 3-1 annet ledd.

§ 3-7 annet ledd skal lyde:

(2) Betegnelsen revisor eller tilsvarende utenlandske betegnelser kan ikke benyttes av andre enn godkjente revisorer på en måte som utilbørlig gir inntrykk av at et regnskap, bærekraftsrapportering eller annen informasjon er bekreftet i henhold til reglene i denne loven.

§ 3-8 skal lyde:

Finanstilsynet skal gi godkjenningen som statsautorisert revisor og i tilfelle bærekraftsrevisor tilbake til den som frivillig har sagt fra seg godkjenningen, hvis vedkommende oppfyller kravene til etterutdanning i § 5-1 første og annet ledd og

krav til skikkethet i § 3-4. Dokumentasjonskravet i § 5-1 fjerde til sjette ledd gjelder.

§ 5-1 første ledd bokstav a og b skal lyde:

- a. strukturert opplæring og undervisning
- b. utarbeidelse av undervisningsopplegg, artikler og annet fagstoff, deltakelse i fagteknisk utvalgsarbeid, sensur ved eksamen og likeverdige aktivitet med inntil 30 timer.

§ 5-1 nytt åttende ledd skal lyde:

(8) Reglene i første til syvende ledd gjelder tilsvarende for bærekraftsrevisorer, jf. § 3-3a. Foruten fagområdene nevnt i annet ledd, skal etterutdanningen også dekke bærekraftsrapportering og attestasjon av bærekraftsrapportering.

§ 6-1 paragrafoverskriften og første ledd skal lyde:

§ 6-1 Revisor- og attestantregisteret

(1) Finanstilsynet skal føre et offentlig register over statsautoriserte revisorer og revisjonsselskaper. Registeret skal også inneholde informasjon om uavhengige tilbydere av attestasjonstjenester, jf. § 1-3.

§ 6-2 skal lyde

§ 6-2 Opplysninger om statsautoriserte revisorer

Revisor- og attestantregisteret skal inneholde følgende opplysninger om statsautoriserte revisorer:

- a. navn, adresse og revisorregisternummer tildelt av Finanstilsynet
- b. navn, adresse, nettstedadresse og organisasjonsnummer på revisjonsforetak som revisoren er tilknyttet som partner, ansatt eller på annen måte
- c. om revisoren er godkjent som bærekraftsrevisor
- d. om revisoren er registrert i et annet land, om registreringen omfatter revisjon av årsregnskap, attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering eller begge deler, navn på tilsynsmyndigheten og revisorregisternummer tildelt i landet.

§ 6-4 skal lyde:

§ 6-4 Opplysninger om revisjonsforetak

Revisor- og attestantregisteret skal inneholde følgende opplysninger om revisjonsforetak:

- a. navn, kontoradresse, postadresse og organisasjonsnummer
- b. revisorregisternummer tildelt av Finanstilsynet
- c. navn og registernummer på statsautoriserte revisorer som er tilknyttet revisjonsforetaket som innehaver, partner, ansatt eller på annen

*måte. Det skal angis hvilke statsautoriserte revisorer som har godkjenning som bærekraftsrevisorer*

- d. navn på kontaktperson og revisjonsforetakets nettstedsadresse
- e. navn og adresse til hvert avdelingskontor i Norge
- f. navn og adresse på de andre foretakene i revisors nettverk eller opplysning om hvor slik informasjon er allment tilgjengelig
- g. om revisjonsforetaket er registrert i *andre* land, navn på tilsynsmyndighet, revisorregisternummer og organisasjonsnummer i landet, og om registreringen omfatter revisjon av årsregnskap, attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering eller begge deler
- h. navn og adresse på medlemmer og varamedlemmer i styret og på daglig leder
- i. navn og adresse på aksjeeiere eller deltakere i revisjonsselskap.

§ 7-1 annet til fjerde ledd skal lyde:

(2) Kvalitetsstyringen skal omfatte et system for å sikre kvaliteten på lovfestet revisjon, attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering og oppdrag om revisorbekreftelser. Systemet skal minst omfatte retningslinjer og rutiner for utførelsen av lovfestet revisjon, attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering og oppdrag om revisorbekreftelser, veiledning, kontroll og gjennomgang av arbeidet til medarbeiderne på slike oppdrag og oppdragsdokumentasjon. I et revisjonsselskap skal en statsautorisert revisor ha ansvar for systemet for kvalitetsstyring. Systemet skal evalueres årlig. Funn fra evalueringen og forslag om endringer i systemet skal dokumenteres.

(3) Kvalitetsstyringen skal omfatte retningslinjer og rutiner for å sikre at

- a. aksjeeierne eller deltakerne i et revisjonsselskap, samt medlemmer av styret i selskapet eller i et selskap som er knyttet til revisjonsselskapet gjennom felles eierskap, kontroll eller ledelse, ikke griper inn i utførelsen av en lovfestet revisjon eller attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering på en måte som kan skape tvil om uavhengigheten og objektiviteten til den oppdragsansvarlige revisoren
- b. medarbeidere og andre som deltar i lovfestet revisjon, attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering eller oppdrag om revisorbekreftelser har nødvendig kunnskap og erfaring til å utføre sine oppgaver
- c. utkontraktering av funksjoner ikke svekker kvalitetsstyringen eller muligheten til å føre tilsyn med virksomheten

- d. forhold som kan true revisors uavhengighet håndteres forsvarlig
- e. bruk av systemer og rutiner samt tilgang på ressurser gir kontinuerlig og rettidig utførelse av oppdrag om lovfestet revisjon og attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering
- f. hendelser som har eller kan få alvorlige konsekvenser for lovfestet revisjon eller attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering håndteres og dokumenteres.

(4) Revisjonsselskap skal ha retningslinjer for fastsettelse av lønn, annen godtgjørelse og over-skuddsdeling som er tilstrekkelige til å sikre kvaliteten ved utførelsen av lovfestet revisjon og attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering. Honorar fra det reviderte foretaket for andre tjenester enn revisjon eller attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering skal ikke gi grunnlag for fastsettelse av vederlaget til noen som deltar i eller kan påvirke utfallet av revisjonen eller attestasjonen av pliktig bærekraftsrapportering.

§ 7-2 første og annet ledd skal lyde:

(1) Revisjonsforetak skal registrere følgende opplysninger om klienter som det utfører lovfestet revisjon eller attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering for.

- a. navn,
- b. adresse,
- c. oppdragsansvarlig revisor,
- d. honorar for lovfestet revisjon for hvert regnskapsår,
- e. honorar for attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering for hvert regnskapsår og
- f. honorar for andre tjenester for hvert regnskapsår.

(2) Ved konsernrevisjon og attestasjon av pliktig konsolidert bærekraftsrapportering skal revisjonsforetaket som er konsernrevisor, også registrere opplysninger om oppdragsansvarlige revisorer for vesentlige datterforetak hvor det samme revisjonsforetaket er valgt revisor eller attesterer bærekraftsrapporteringen.

§ 7-3 første til tredje ledd skal lyde:

(1) Revisjonsforetak skal registrere overtredelser av bestemmelser i denne loven eller revisjonsforordningen som gjelder oppdrag om lovfestet revisjon eller attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering, samt tiltak som er gjennomført i den forbindelse. Det er ikke nødvendig å registrere mindre overtredelser. Revisjonsforetaket skal utarbeide en årlig rapport som gir en oversikt over tiltak som nevnt og gjøre den kjent internt.

(2) Revisjonsforetak skal registrere skriftlige klager på utførelsen av oppdrag om lovfestet revisjon og attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering.

(3) Bestemmelsene i paragrafen her gjelder ikke ved revisjon av små foretak etter regnskapsloven.

Ny § 8-1 a skal lyde:

§ 8-1 a *Uavhengighet ved attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering*

(1) *Bestemmelsene i kapitlet her gjelder tilsvarende ved attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering.*

(2) *§ 8-8 gjelder tilsvarende for personer med samme rolle på et oppdrag om attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering.*

Overskriften til kapittel 9 skal lyde:

### **Kapittel 9 Revisors plikter ved lovfestet revisjon, attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering og revisorbekreftelser**

§ 9-1 skal lyde:

§ 9-1 *Formålet med lovfestet revisjon og attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering*

(1) Formålet med lovfestet revisjon er å skape tillit til at årsregnskapet oppfyller gjeldende lovkrav og ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, og ved dette blant annet bidra til å forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet.

(2) *Formålet med attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering er å skape tillit til at bærekraftsrapporteringen oppfyller gjeldende lovkrav og ikke inneholder vesentlig feilinformasjon.*

(3) Revisor er allmennhetens tillitsperson ved utførelse av lovfestet revisjon og attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering. Revisor skal utøve virksomheten med integritet, objektivitet og akt-somhet.

§ 9-2 første og annet ledd skal lyde:

(1) Før et revisjonsforetak påtar seg et oppdrag om lovfestet revisjon eller attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering, skal revisjonsforetaket be den revidertes forrige revisor opplyse om det foreligger forhold som tilsier at en ny revisor ikke bør påta seg oppdraget. Den forrige revisoren skal uten hinder av taushetsplikten gi opplysninger som nevnt og opplyse om begrunnelsen for sin fratreden. Opplysningene skal gis skriftlig hvis revisjonsforetaket ber om det. *Disse bestemmelsene gjelder på samme måte hvis bærekraftsrapportering*

*gen tidligere ble attestert av en uavhengig tilbyder av attestasjonstjenester, jf. § 1-3.*

(2) Før et revisjonsforetak påtar seg eller fortsetter en lovfestet revisjon av et foretak som er et mellomstort eller stort foretak etter regnskapsloven § 1-5 eller påtar seg eller fortsetter attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering etter regnskapsloven § 2-3, skal det vurderes om revisjonsforetaket har nødvendig tilgang på kompetente personer, tid og ressurser til å utføre oppdraget og om den oppdragsansvarlige revisoren har nødvendig godkjenning. Ved lovfestet revisjon av foretak av allmenn interesse skal revisor i tillegg vurdere de forholdene som er angitt i revisjonsforordningen artikkel 6.

§ 9-3 første og annet ledd skal lyde:

(1) Et revisjonsselskap skal utpeke én statsautorisert revisor som oppdragsansvarlig revisor for hvert oppdrag om lovfestet revisjon. *Et revisjonsselskap skal utpeke én bærekraftsrevisor som oppdragsansvarlig revisor for hvert oppdrag om attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering.* Sikring av oppdragskvalitet, uavhengighet og kompetanse skal være de viktigste kriteriene for utpekingen. Revisjonsselskapet skal sørge for at den oppdragsansvarlige revisoren har tilgang på tilstrekkelige ressurser og personer med nødvendig kompetanse til å utføre sine oppgaver på en forsvarlig måte, herunder kompetanse om gjeldende lovkrav for virksomheten.

(2) Oppdragsansvarlig revisor skal være aktivt involvert i oppdragsutførelsen og sette av tilstrekkelig tid og ressurser til å utføre sine oppgaver på en forsvarlig måte. Dette gjelder også en statsautorisert revisor som utfører lovfestet revisjon eller attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering i eget navn.

§ 9-4 annet ledd skal lyde:

(2) Revisor skal vurdere om årsberetningen omfatter de opplysninger som skal gis i henhold til gjeldende lovkrav, *med unntak av bærekraftsrapporteringen som er gitt i årsberetningen i henhold til regnskapsloven §§ 2-3 til 2-7.* Revisor skal også vurdere om årsberetningen er konsistent med årsregnskapet, og om revisor, basert på kunnskapen opparbeidet gjennom revisjonen av årsregnskapet, har avdekket vesentlig feilinformasjon i årsberetningen.

Ny § 9-4 a skal lyde:

§ 9-4 a *Revisors plikter ved utførelse av attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering*

(1) Revisor skal vurdere om bærekraftsrapporteringen er utarbeidet i samsvar med gjeldende lovkrav.

(2) Revisor skal utføre attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering i samsvar med god revisjonsskikk for attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering. Dette innebærer blant annet at revisor skal

- a. opparbeide seg en forståelse av virksomheten, den interne kontrollen og andre forhold som kan være av betydning for attestasjonen av bærekraftsrapporteringen,
- b. identifisere risikoene for vesentlig feilinformasjon i bærekraftsrapporteringen, enten det skyldes misligheter eller utilsiktede feil,
- c. utforme og gjennomføre attestasjonshandlinger for å håndtere de identifiserte risikoene,
- d. innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis for sin attestasjonsuttalelse om bærekraftsrapporteringen.

(3) Revisor skal utføre attestasjonen av bærekraftsrapporteringen med profesjonell skepsis, herunder være oppmerksom på muligheten for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter eller utilsiktede feil.

(4) Utkontraktering av oppgaver er uten betydning for revisors ansvar og plikter.

(5) Departementet kan i forskrift fastsette krav til utførelsen av attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering hvis det er nødvendig for gjennomføringen av internasjonale forpliktelser.

§ 9-5 første ledd første punktum skal lyde:

Revisor skal kommunisere skriftlig til styret om alle forhold som er fremkommet ved revisjonen eller ved attestasjonen av pliktig bærekraftsrapportering og som styret bør gjøres kjent med for å kunne ivareta sitt ansvar og oppgaver, herunder vesentlige mangler i foretakets interne kontroll, brudd på bokføringsreglene og andre lovkrav og avdekkede misligheter.

§ 9-6 skal lyde:

§ 9-6 Rett og plikt til å trekke seg som revisor

Revisor har plikt til å trekke seg fra et oppdrag om lovfestet revisjon eller attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering når revisoren under sitt arbeid har påpekt vesentlige brudd på gjeldende lovkrav og den reviderte ikke iverksetter tiltak for å rette på forholdene. Revisor har ellers bare rett til å trekke seg fra oppdraget hvis revisor ikke gis mulighet til å oppfylle sine plikter etter denne loven eller det foreligger andre særlige grunner. Revisor skal varsle den reviderte eller foretaket som har utarbeidet bærekraftsrapporteringen, i

rimelig tid før revisor trekker seg. En revisor som har trukket seg, skal uten ugrunnet opphold gi melding til Foretaksregisteret.

§ 9-7 annet ledd bokstav f og g skal lyde:

- f. uttale seg om årsberetningen etter revisors mening er konsistent med årsregnskapet og, basert på kunnskapen opparbeidet gjennom revisjonen av årsregnskapet, angi om det er avdekket vesentlig feilinformasjon i årsberetningen og opplyse om arten av slik feilinformasjon
- g. uttale seg om årsberetningen inneholder de opplysninger som skal gis i henhold til gjeldende lovkrav. Dette gjelder ikke for bærekraftsrapportering som er gitt i årsberetningen i henhold til regnskapsloven §§ 2-3 til 2-7.

§ 9-7 tredje ledd skal lyde:

(3) Annet ledd bokstav f og g gjelder på samme måte for informasjon som er publisert separat og henvist til i årsberetningen i henhold til regnskapsloven § 2-9 om redegjørelse om foretaksstyring og eventuelt § 2-10 om rapportering om betalinger til myndigheter mv.

Ny § 9-7 a skal lyde:

§ 9-7 a Attestasjonsuttalelse om bærekraftsrapportering

(1) Hvis den reviderte har plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering etter regnskapsloven § 2-3, skal revisor avgi en attestasjonsuttalelse som viser resultatet av attestasjonen av bærekraftsrapporteringen. Attestasjonsuttalelsen kan i stedet avgis av et annet revisjonsforetak eller en uavhengig tilbyder av attestasjonstjenester, jf. § 1-3, som er valgt av den reviderte til å attestere bærekraftsrapporteringen.

(2) Attestasjonsuttalelsen skal være skriftlig, datert, signert av oppdragsansvarlig bærekraftsrevisor og angi hvor revisor er etablert. Attestasjonsuttalelsen skal være på norsk eller samme språk som bærekraftsrapporteringen.

(3) I attestasjonsuttalelsen skal revisor

- a. navngi foretaket som har utarbeidet bærekraftsrapporteringen, og angi hvilken bærekraftsrapportering som er attestert og hvilket regelverk som er anvendt ved utarbeidelsen av bærekraftsrapporteringen,
- b. gi en beskrivelse av hva attestasjonen har omfattet, der det minst skal opplyses hvilke attestasjonsstandarder som er anvendt,
- c. gi uttrykk for en mening på grunnlag av et attestasjonsoppdrag som skal gi moderat eller betryggende sikkerhet, om



- i. bærekraftsrapporteringen er i samsvar med kravene i regnskapsloven kapittel 2, inkludert standardene for bærekraftsrapportering, og i samsvar med rapporteringskravene i taksonomiforordningen artikkel 8,
- ii. prosessen som foretaket har gjennomført for å identifisere informasjonen som er rapportert i henhold til standardene, og
- iii. overholdelsen av kravet om å merke bærekraftsrapporteringen i samsvar med kravene til elektronisk rapporteringsformat etter regnskapsloven § 2-7.

(4) Attestasjonsuttalelsen kan inntas i revisjonsberetningen eller gis som en separat uttalelse.

(5) Der attestasjonen er utført av mer enn én revisor, skal revisorene bli enige om resultatet av attestasjonen av bærekraftsrapporteringen og avgi en felles attestasjonsuttalelse. Hvis revisorene ikke blir enige, skal revisorene gi uttrykk for en mening om bærekraftsrapporteringen i hvert sitt avsnitt i attestasjonsuttalelsen og angi årsaken til uenigheten.

§ 9-8 paragrafoverskriften skal lyde:

*Særlige krav ved revisjon av konsernregnskaper og attestasjon av pliktig konsolidert bærekraftsrapportering mv.*

§ 9-8 sjette, syvende og nytt åttende ledd skal lyde:

(6) Annet til femte ledd gjelder tilsvarende for revisor som attesterer den konsoliderte bærekraftsrapporteringen som er gitt i konsernets årsberetning i henhold til regnskapsloven § 2-5.

(7) Hvis en revisor som reviderer årsregnskap eller attesterer bærekraftsrapporteringen for et morforetak, ber om det, plikter en revisor i et datterforetak å gi relevante opplysninger.

(8) En revisor som reviderer årsregnskap eller attesterer bærekraftsrapporteringen for et datterforetak, et tilknyttet foretak eller en felleskontrollert virksomhet, kan uten hinder av taushetsplikt gi relevante opplysninger og utlevere relevant dokumentasjon til en revisor som reviderer årsregnskap eller attesterer bærekraftsrapporteringen for et morforetak eller et foretak med investeringer i tilknyttet foretak eller felleskontrollert virksomhet. Dette gjelder også der et slikt foretak er hjemmehørende i et annet land, forutsatt at opplysninger og dokumentasjon overføres i samsvar med reglene i personvernforordningen. Revisoren som mottar opplysningene, har taushetsplikt etter § 10-1 første og annet ledd.

§ 9-9 skal lyde:

§ 9-9 *Oppdragsdokumentasjon*

(1) Revisor skal dokumentere hvert oppdrag om lovfestet revisjon og attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering på en måte som er tilstrekkelig til å underbygge revisjonsberetningen og attestasjonsuttalelsen om bærekraftsrapportering og at revisjonen og attestasjonsoppdraget er utført i samsvar med §§ 9-2 til 9-8. Forhold som tilsier at det kan foreligge misligheter og feil, skal dokumenteres særskilt med angivelse av hva revisor har foretatt seg i den anledning.

(2) Revisor skal dokumentere vurderingene og tiltak for å sikre uavhengighet som nevnt i § 8-5.

(3) Hvis et revisjonsforetak påtar seg en lovfestet revisjon eller attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering i strid med den forrige revisorens råd, skal begrunnelse for dette dokumenteres.

(4) Ved revisjon av foretak av allmenn interesse skal oppdragsdokumentasjonen omfatte de forhold som skal dokumenteres etter revisjonsforordningen artikkel 6 til 8.

(5) Ved utføring av rådgivning eller andre tjenester for den reviderte skal revisor dokumentere oppdragets art, omfang og eventuelle anbefalinger.

(6) Oppdragsdokumentasjonen skal sammenstilles og stenges for endring senest 60 dager etter at revisjonsberetningen eller attestasjonsuttalelsen om bærekraftsrapporteringen er avgitt.

(7) Oppdragsdokumentasjonen skal oppbevares i minst fem år etter at revisjonsberetningen eller attestasjonsuttalelsen om bærekraftsrapporteringen er avgitt.

(8) Departementet kan i forskrift fastsette krav til oppbevaringen av dokumentasjon.

§ 10-2 første og annet ledd skal lyde:

(1) Hvis en aksjeeier på generalforsamling, en deltaker i selskapsmøte, en møtende med stemmerett i organet som velger revisor, et medlem av bedriftsforsamlingen eller styret, eller daglig leder krever det, skal den oppdragsansvarlige revisoren gi opplysninger om forhold vedrørende den reviderte som revisor har fått kjennskap til i forbindelse med revisjonen eller attestasjonen av pliktig bærekraftsrapportering. Plikten til å gi opplysninger gjelder ikke hvis det vil være til uforholdsmessig skade for den reviderte. Hvis et medlem av bedriftsforsamlingen eller styret anmoder revisor utenfor møte om å gi informasjon, kan revisor kreve å gi svar i møte i vedkommende organ.

(2) Etter at et revisjonsforetak er valgt som revisor, skal forrige revisor gi ny revisor opplysninger og dokumentasjon om sitt revisjons-

oppdrag eller oppdrag om attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering når ny revisor ber om det og dette kan ha betydning for den fremtidige revisjonen.

§ 12-1 første ledd skal lyde:

(1) EØS-avtalen vedlegg XXII (forordning (EU) nr. 537/2014 om særlige plikter ved revisjon av foretak av allmenn interesse og opphevelse av kommisjonsbeslutning 2005/909/EF, med tilpassninger til EØS-avtalen, som endret ved direktiv (EU) 2022/2464) (revisjonsforordningen) gjelder som lov med de endringer og tillegg som følger av protokoll 1 til avtalen og avtalen for øvrig.

Nye §§ 12-4 a og 12-4 b skal lyde:

§ 12-4 a *Forbud mot å levere visse tjenester for den som attesterer bærekraftsrapportering*

(1) En revisor som attesterer bærekraftsrapporteringen til et foretak av allmenn interesse eller til et foretak i samme nettverk som revisoren, skal ikke, verken direkte eller indirekte, yte tjenester som nevnt i revisjonsforordningen artikkel 5 nr. 1 annet ledd bokstav b, c og e til k til foretaket som revisor attesterer bærekraftsrapporteringen til. Første punktum gjelder tilsvarende for tjenester til dette foretakets morforetak eller dets kontrollerte foretak i EØS. Første og annet punktum gjelder likevel bare i følgende tidsperioder:

- a. perioden mellom starten på den perioden den attesterte bærekraftsrapporteringen gjelder for og avgivelsen av attestasjonsuttalelsen, og
- b. regnskapsåret umiddelbart før perioden nevnt i bokstav a når det gjelder tjenestene nevnt i revisjonsforordningen artikkel 5 nr. 1 annet ledd bokstav e.

(2) En revisor som attesterer bærekraftsrapporteringen til et foretak av allmenn interesse, og medlemmer av revisors nettverk, kan yte andre tjenester enn revisjon, som ikke er forbudte tjenester som nevnt i første ledd, til foretaket som revisor attesterer bærekraftsrapporteringen til, dets morforetak eller dets kontrollerte foretak. For å kunne yte slike tjenester må revisjonsutvalget ha godkjent dette etter å ha foretatt en behørig vurdering av uavhengigheten og tiltak for å sikre uavhengigheten som revisor har iverksatt etter § 8-5 første ledd.

(3) Når et foretak i nettverket til revisoren som attesterer bærekraftsrapporteringen til et foretak av allmenn interesse yter tjenester som nevnt i første ledd til et foretak registrert i et land utenfor EØS som er kontrollert av det foretaket som revisor attesterer bærekraftsrapporteringen til, skal revisor vurdere sin uavhengighet i samsvar med § 8-5 første ledd og om nødvendig trekke seg fra oppdraget.

§ 12-4 b *Uregelmessigheter*

(1) Hvis en revisor som attesterer bærekraftsrapporteringen til et foretak av allmenn interesse mistenker, eller har rimelig grunn til å mistenke, at uregelmessigheter, herunder misligheter som gjelder bærekraftsrapporteringen, kan forekomme eller har funnet sted, skal revisoren underrette foretaket og oppfordre det til å undersøke saken og treffe egnede tiltak for å håndtere slike uregelmessigheter og hindre at de oppstår igjen.

(2) Hvis foretaket ikke undersøker saken, skal Finanstilsynet underrettes. Hvis revisoren i god tro formidler opplysninger om eventuelle uregelmessigheter til Finanstilsynet, skal dette ikke anses som et brudd på taushetsplikt.

§ 12-6 første ledd skal lyde:

(1) Revisjonsforetak hjemmehørende i et land utenfor EØS som reviderer årsregnskapet eller attesterer bærekraftsrapporteringen til et foretak som er etablert utenfor EØS og som har utstedt omsettelige verdipapirer som er tatt opp til handel på et regulert marked i Norge, skal være registrert i Finanstilsynets register. Det skal angis i registeret om registreringen omfatter revisjon av årsregnskap, attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering eller begge deler. Registreringsplikten gjelder ikke hvis den reviderte utelukkende har utstedt gjeldsinstrumenter og disse instrumentene har en pålydende verdi per enhet på utstedelsesdagen på minst 100 000 euro eller tilsvarende pengeverdi i annen valuta.

§ 12-6 fjerde ledd første punktum skal lyde:

Departementet kan i forskrift pålegge meldeplikt og fastsette krav til melding for revisjonsforetak som er hjemmehørende i et land utenfor EØS, og som reviderer årsregnskapet eller attesterer bærekraftsrapporteringen til et foretak notert på regulert marked i Norge, og som ikke er registreringspliktige.

§ 13-1 første og annet ledd skal lyde:

(1) Statsautoriserte revisorer og revisjonsselskaper er underlagt kvalitetskontroll av Finanstilsynet eller den tilsynet utpeker. Kvalitetskontroll foretas på grunnlag av en risikovurdering. Kvalitetskontroll av revisjonsforetak og oppdragsansvarlige revisorer som utfører lovfestet revisjon eller attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering, foretas minst hvert sjette år.

(2) Kvalitetskontrollen skal omfatte en vurdering av uavhengighet, ressursanvendelse, honorarer for lovfestet revisjon og for attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering og utførelsen av oppdrag om

*lovfestet revisjon og attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering.* For revisjonsselskaper skal kvalitetskontrollen dessuten omfatte en vurdering av selskapets kvalitetsstyring. Resultatene av kvalitetskontrollen skal beskrives i en skriftlig rapport.

§ 13-2 skal lyde:

§ 13-2 *Tilsyn med standardsetting*

Finanstilsynet har overordnet ansvar for tilsyn med fastsetting av standarder om revisjon, *attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering*, kvalitetsstyring og yrkesetikk.

§ 14-4 første ledd skal lyde:

(1) Dersom en statsautorisert revisor har overtrådt bestemmelser gitt i eller i medhold av loven her, og overtredelsen medfører at vedkommende må anses uskikket til å undertegne revisjonsberetning eller *attestasjonsuttalelse om bærekraftsrapportering*, kan Finanstilsynet fatte vedtak om at vedkommende ikke kan gjøre dette.

§ 14-5 første ledd bokstav g til i skal lyde:

g. § 12-4 a

h. artikkel 8 om gjennomgang av revisjonsoppdraget av en revisor som ikke har deltatt i revisjonen

i. vedtak fattet med hjemmel i § 14-3 eller § 14-4.

§ 14-8 annet og tredje ledd skal lyde:

(2) Den som forsettlig eller uaktsomt overtrer §§ 8-1 til 8-7, § 8-8 eller § 12-5, § 9-4 første, annet, fjerde eller femte ledd, § 9-4 a første, tredje eller fjerde ledd, § 9-10 eller 10-2, straffes med bøter eller fengsel inntil ett år. Det samme gjelder den som handler i strid med vedtak fattet med hjemmel i § 14-3 eller § 14-4.

(3) Grove eller gjentatte brudd på god revisjonsskikk, jf. § 9-4 tredje ledd og § 9-4 a annet ledd, straffes med bøter eller fengsel inntil ett år.

### III

I lov 30. august 1991 nr. 81 om statsforetak gjøres følgende endringer:

§ 43 nytt annet ledd skal lyde:

*I statsforetak som har plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering etter regnskapsloven § 2-3, skal*

*revisor også attestere bærekraftsrapporteringen. Foretaksrådet kan i stedet velge en annen revisor til å attestere bærekraftsrapporteringen eller en uavhengig tilbyder av attestasjonstjenester dersom det er adgang til dette etter revisorloven § 1-3.*

Nåværende annet ledd blir tredje ledd.

### IV

I lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper gjøres følgende endringer:

§ 7-5 a første ledd første punktum skal lyde:

*Styret i selskaper som er mellomstore eller store foretak etter regnskapsloven, skal hvert år ha et møte med revisor uten at daglig leder eller andre fra den daglige ledelsen er til stede.*

§ 7-5 a tredje ledd nr. 1 oppheves. Nåværende nr. 2 og 3 blir nr. 1 og 2.

Etter § 7-9 skal nytt avsnitt III lyde

### III. Bærekraftsrapportering

§ 7-9 a *Bærekraftsrapportering*

(1) *I selskap som har plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering etter regnskapsloven § 2-3, skal revisor attestere bærekraftsrapporteringen. Generalforsamlingen kan i stedet velge en annen revisor til å attestere bærekraftsrapporteringen eller en uavhengig tilbyder av attestasjonstjenester dersom det er adgang til dette etter revisorloven § 1-3. Godtgjørelsen skal godkjennes av generalforsamlingen.*

(2) *Den som attesterer bærekraftsrapporteringen, skal hvert regnskapsår avgi en attestasjonsuttalelse om bærekraftsrapportering etter revisorloven § 9-7 a til generalforsamlingen. Uttalelsen skal være styret i hende senest to uker før den ordinære generalforsamlingen.*

(3) §§ 7-2, 7-3 og 7-5 gjelder tilsvarende for den som er valgt til å attestere bærekraftsrapporteringen etter første ledd.

## V

I lov 13. juni 1997 nr. 45 om allmennaksjeselskaper gjøres følgende endringer:

§ 6-43 første og annet ledd skal lyde:

(1) Revisjonsutvalget skal:

- a. informere styret om resultatet av den lovfestede revisjonen og attestasjonen av pliktig bærekraftsrapportering, forklare hvordan revisjonen og attestasjonen bidro til regnskapsrapportering og bærekraftsrapportering med integritet og revisjonsutvalgets rolle i den prosessen,
- b. forberede styrets oppfølging av regnskapsrapporteringsprosessen og prosessen for bærekraftsrapporteringen, inkludert den digitale rapporteringsprosessen og prosessen for å identifisere informasjonen som er rapportert i henhold til standardene for bærekraftsrapportering, og komme med anbefalinger eller forslag for å sikre dens integritet,
- c. for så vidt gjelder selskapets regnskapsrapportering og bærekraftsrapportering, overvåke systemene for internkontroll, risikostyring og internrevisjon uten at det bryter med revisjonsutvalgets uavhengige rolle,
- d. ha løpende kontakt med selskapets valgte revisorer om revisjonen av årsregnskapet og attestasjonen av bærekraftsrapporteringen, herunder særlig overvåke revisjonsutførelsen i lys av forhold Finanstilsynet har påpekt i henhold til revisjonsforordningen artikkel 26 nr. 6,
- e. vurdere og overvåke revisors uavhengighet etter revisorloven og revisjonsforordningen, særlig at tjenester er levert i samsvar med revisjonsforordningen artikkel 5 og revisorloven § 12-4 a,
- f. vurdere revisors bekreftelse av uavhengighet og gjennomføre drøfting, som angitt i revisjonsforordningen artikkel 6 nr. 2,
- g. ha ansvaret for å forberede selskapets valg av revisor og gi sin anbefaling i samsvar med revisjonsforordningen artikkel 16.

(2) Første ledd gjelder tilsvarende der en uavhengig tilbyder av attestasjonstjenester er valgt til å attestere bærekraftsrapporteringen, jf. § 7-6 første ledd.

§ 7-5 a første ledd første punktum skal lyde:

Styret i selskaper som er mellomstore eller store foretak etter regnskapsloven, skal hvert år ha et møte med revisor uten at daglig leder eller andre fra den daglige ledelsen er til stede.

§ 7-5 a tredje ledd nr. 1 oppheves. Nåværende nr. 2 og 3 blir nr. 1 og 2.

Etter § 7-5 a skal nytt avsnitt II lyde

## II. Bærekraftsrapportering

§ 7-6 Bærekraftsrapportering

(1) I selskap som har plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering etter regnskapsloven § 2-3, skal revisor attestere bærekraftsrapporteringen. Generalforsamlingen kan i stedet velge en annen revisor til å attestere bærekraftsrapporteringen eller en uavhengig tilbyder av attestasjonstjenester dersom det er adgang til dette etter revisorloven § 1-3. Godtgjørelsen skal godkjennes av generalforsamlingen.

(2) Den som attesterer bærekraftsrapporteringen, skal hvert regnskapsår avgi en attestasjonsuttalelse om bærekraftsrapportering etter revisorloven § 9-7 a til generalforsamlingen. Uttalelsen skal være styret i hende senest to uker før den ordinære generalforsamlingen. I selskaper som nevnt i § 5-11 b skal uttalelsen være styret i hende senest 22 dager før generalforsamlingen.

(3) §§ 7-2, 7-3 og 7-5 gjelder tilsvarende for den som er valgt til å attestere bærekraftsrapporteringen etter første ledd.

## VI

I lov 6. juni 2003 nr. 38 om bustadbyggjelag gjøres følgende endringer:

Ny § 8-7 skal lyde:

§ 8-7 Berekraftsrapportering

(1) I foretak som har plikt til å utarbeide berekraftsrapportering etter regnskapsloven § 2-3, skal revisor attestere berekraftsrapporteringa. Generalforsamlinga kan i staden velje ein annan revisor til å attestere berekraftsrapporteringa eller ein uavhengig tilbydar av attestasjonstjenester dersom det er høve til dette etter revisorloven § 1-3. Generalforsamlinga skal godkjenne godtgjersla.

(2) Den som attesterer berekraftsrapporteringa, skal for kvart rekneskapsår gi ei attestasjonsmelding om berekraftsrapportering etter revisorloven § 9-7 a til generalforsamlinga. Meldinga skal vere styret i hende seinast to veker før den ordinære generalforsamlinga.

(3) §§ 8-3, 8-4 og 8-6 gjeld tilsvarende for den som er valt til å attestere berekraftsrapporteringa etter første ledd.

## VII

I lov 1. april 2005 nr. 15 om universiteter og høyskoler skal § 8-7 første ledd annet punktum lyde:  
*Private fagskoler som er små foretak etter regnskapsloven, skal følge reglene i regnskapsloven for mellomstore foretak.*

## VIII

I lov 29. juni 2007 nr. 75 om verdipapirhandel gjøres følgende endringer:

§ 5-4 fjerde ledd første punktum skal lyde:  
Norge er hjemstat for utsteder som ikke er omfattet av annet og tredje ledd, dersom utsteder har valgt Norge som *hjemstat*.

§ 5-5 skal lyde:

## § 5-5 Årsrapport

(1) Utstederen skal utarbeide årsrapport i henhold til bestemmelser fastsatt i og i medhold av denne lov. Årsrapporten skal offentliggjøres senest fire måneder etter regnskapsårets utgang. Utstederen skal sørge for at årsrapporten forblir offentlig i minst ti år.

(2) Årsrapporten skal omfatte *revidert årsregnskap og årsberetning*. Årsrapporten skal i tillegg inneholde *erklæringer* fra de personene som er ansvarlige hos utstederen, med tydelig angivelse av *deres navn og rolle*, om følgende forhold:

- a. at årsregnskapet, etter deres beste overbevisning, er utarbeidet i samsvar med gjeldende regnskapsstandarder og at opplysningene i regnskapet gir et rettviseende bilde av foretakets og konsernets eiendeler, gjeld, finansielle stilling og *resultat*,
- b. at årsberetningen gir en rettviseende oversikt over utviklingen, resultatet og stillingen til foretaket og konsernet, sammen med en beskrivelse av de mest sentrale risiko- og usikkerhetsfaktorer foretakene står overfor, og
- c. at årsberetningen, der dette kreves, er utarbeidet i samsvar med standarder for bærekraftsrapportering som er fastsatt i medhold av regnskapsloven § 2-6 og i samsvar med regler fastsatt i medhold av taksonomiforordningen artikkel 8 nr. 4.

(3) Dersom utstederen skal utarbeide konsernregnskap etter regnskapsloven § 3-2 tredje ledd eller lovgivningen i en EØS-stat, skal det reviderte årsregnskapet bestå av konsernregnskap

utarbeidet i samsvar med forordning (EF) nr. 1606/2002, jf. regnskapsloven § 3-9 første og annet ledd. Selskapsregnskapet til morselskapet skal være utarbeidet i samsvar med lovgivningen i den EØS-staten der morselskapet har sitt forretningskontor. Dersom det ikke kreves at utstederen skal utarbeide konsernregnskap, skal det reviderte årsregnskapet bestå av regnskap utarbeidet i samsvar med lovgivningen i den EØS-staten der utstederen har sitt forretningskontor.

(4) Årsberetningen skal utarbeides i samsvar med regnskapsloven §§ 2-2 til 2-7 eller lovgivningen i en EØS-stat, og skal omfatte opplysninger som skal gis etter regler fastsatt i medhold av taksonomiforordningen artikkel 8 nr. 4. Hvis utstederen skal utarbeide konsernregnskap, gjelder dette også for årsberetningen for konsernet.

(5) Årsregnskapet skal revideres og revisor skal uttale seg om årsberetningen i samsvar med revisorloven eller nasjonal lovgivning i en EØS-stat. Signert revisjonsberetning skal offentliggjøres sammen med årsrapporten.

(6) Pliktig bærekraftsrapportering i årsberetningen skal attesteres i samsvar med revisorloven eller lovgivningen i en EØS-stat. Attestasjonsuttalelsen skal offentliggjøres sammen med årsrapporten.

(7) Hvis revisor i revisjonsberetningen har konkludert negativt eller med forbehold, eller revisor har påpekt et forhold ved bruk av presisering eller opplyst om andre forhold som brukerne bør gjøres kjent med, skal melding om dette sendes Finanstilsynet og vedkommende regulerte marked så snart revisjonsberetningen er mottatt av utsteder. Slik melding skal også sendes hvis det er tilsvarende konklusjon eller omtale i attestasjonsuttalelsen som nevnt i sjette ledd.

(8) Dersom bedriftsforsamlingen eller representantskapet har vesentlige innsigelser mot styrets forslag til årsregnskap og årsberetning, eller generalforsamlingen ikke vedtar årsregnskapet og årsberetningen, skal melding om dette offentliggjøres etter § 5-12 umiddelbart etter at behandlingen er avsluttet.

(9) Departementet kan i forskrift fastsette regler om innhold, utarbeidelse, offentliggjøring og rapporteringsformat for årsrapport og om ansvarlige personer som nevnt i annet ledd. Departementet kan også fastsette forskrift om krav til revisjon, valg av revisor og revisjonsutvalg.

§ 5-8a oppheves.

## IX

I lov 29. juni 2007 nr. 81 om samvirkeforetak gjøres følgende endringer:

Ny § 101 b skal lyde:

§ 101 b *Bærekraftsrapportering*

(1) I foretak som har plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering etter regnskapsloven § 2-3, skal revisor attestere bærekraftsrapporteringa. Årsmøtet kan i staden velje ein annan revisor til å attestere bærekraftsrapporteringa eller ein uavhengig tilbydar av attestasjonstjenester dersom det er høve til dette etter revisorloven § 1-3. Årsmøtet skal godkjenne godtgjersla.

(2) Den som attesterer bærekraftsrapporteringa, skal for kvart rekneskapsår gi ei attestasjonsmelding om bærekraftsrapportering etter revisorloven § 9-7 a til årsmøtet. Meldinga skal vere styret i hende seinast to veker før det ordinære årsmøtet.

(3) §§ 98, 99 og 101 gjeld tilsvarande for den som er valt til å attestere bærekraftsrapporteringa etter første ledd.

## X

I lov 10. april 2015 nr. 17 om finansforetak og finanskonsern gjøres følgende endringer:

§ 8-17 første ledd skal lyde:

(1) Et finansforetak er revisjonspliktig etter revisorloven. Generalforsamlingen velger én eller flere revisorer til å revidere årsregnskapet. I finansforetak som har plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering etter regnskapsloven § 2-3, skal revisor også attestere bærekraftsrapporteringen. Generalforsamlingen kan i stedet velge en annen revisor til å attestere bærekraftsrapporteringen eller en uavhengig tilbyder av attestasjonstjenester dersom det er adgang til dette etter revisorloven § 1-3. Generalforsamlingen skal godkjenne godtgjørelsen. Allmennaksjeloven §§ 7-2 til 7-6 gjelder tilsvarende for finansforetak som ikke er organisert som aksjeselskap eller allmennaksjeselskap. Finanstilsynet trer i tingrettens sted ved utøvelse av myndighet etter allmennaksjeloven § 7-3 og aksjeloven § 7-3.

§ 8-18 første ledd første punktum skal lyde:

Finansforetak som er foretak av allmenn interesse etter regnskapsloven § 1-6 første ledd, skal ha et revisjonsutvalg.

§ 8-19 annet og nytt tredje ledd skal lyde:

(2) Revisjonsutvalget skal:

- a. informere styret om resultatet av den lovfestede revisjonen og attestasjonen av pliktig bærekraftsrapportering, forklare hvordan revisjonen og attestasjonen bidro til regnskapsrapportering og bærekraftsrapportering med integritet og revisjonsutvalgets rolle i den prosessen,
- b. forberede styrets oppfølging av regnskapsrapporteringsprosessen og prosessen for bærekraftsrapporteringen, inkludert den digitale rapporteringsprosessen og prosessen for å identifisere informasjonen som er rapportert i henhold til standardene for bærekraftsrapportering, og komme med anbefalinger eller forslag for å sikre dens integritet,
- c. for så vidt gjelder selskapets regnskapsrapportering og bærekraftsrapportering, overvåke systemene for internkontroll, risikostyring og internrevisjon uten at det bryter med revisjonsutvalgets uavhengige rolle,
- d. ha løpende kontakt med selskapets valgte revisorer om revisjonen av årsregnskapet og attestasjonen av pliktig bærekraftsrapportering, herunder særlig overvåke revisjonsutførelsen i lys av forhold Finanstilsynet har påpekt i henhold til revisjonsforordningen artikkel 26 nr. 6,
- e. vurdere og overvåke revisors uavhengighet etter revisorloven og revisjonsforordningen, særlig at tjenester er levert i samsvar med revisjonsforordningen artikkel 5 og revisorloven § 12-4 a. Revisjonsutvalget skal vurdere revisors bekrefteelse av uavhengighet og gjennomføre drøfting, som angitt i revisjonsforordningen artikkel 6 nr. 2,
- f. ha ansvaret for å forberede selskapets valg av revisor og gi sin anbefaling i samsvar med revisjonsforordningen artikkel 16.

(3) Annet ledd gjelder tilsvarende der en uavhengig tilbyder av attestasjonstjenester er valgt til å attestere bærekraftsrapporteringen, jf. § 8-17 første ledd.

## XI

I lov 8. juni 2018 nr. 28 om høyere yrkesfaglig utdanning gjøres følgende endringer:

§ 33 første ledd annet punktum skal lyde:

Private fagskoler som er små foretak etter regnskapsloven, skal følge reglene i regnskapsloven for mellomstore foretak.

## XII

I lov 18. juni 2021 nr. 99 om virksomheters åpenhet og arbeid med grunnleggende menneskerettigheter og anstendige arbeidsforhold gjøres følgende endringer:

§ 3 første ledd bokstav a skal lyde:

a. Med større virksomheter menes virksomheter som *er foretak av allmenn interesse etter regnskapsloven § 1-6*, eller som på balansedagen overskrider *minst to av følgende tre terskler*:

1. salgsinntekt: 70 millioner kroner
2. balansesum: 35 millioner kroner
3. gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 50 årsverk.

Morselskaper skal regnes som større virksomheter dersom vilkårene er oppfylt for mor- og datterselskaper sett som en enhet. *Når et foretak på balansedagen overskrider eller ikke lenger overskrider grensene for*

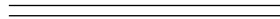
*minst to av de tre tersklene for balansesum, salgsinntekter og gjennomsnittlig antall ansatte, skal dette forholdet få virkning for om et foretak regnes som en større virksomhet først for det andre av to regnskapsår etter hverandre hvor forholdet har inntruffet.*

§ 5 tredje ledd skal lyde:

Redegjørelsen skal gjøres lett tilgjengelig på virksomhetens nettsider, og kan inngå i årsberetningen, *jf. regnskapsloven*. Virksomhetene skal i årsberetningen opplyse om hvor redegjørelsen er tilgjengelig.

## XIII

1. Loven gjelder fra den tid Kongen bestemmer. Kongen kan sette i kraft de enkelte bestemmelsene til forskjellig tid.
2. Departementet kan fastsette overgangsregler.







Bestilling av publikasjoner

Departementenes sikkerhets- og serviceorganisasjon

publikasjoner.dep.no

Telefon: 22 24 00 00

Publikasjonene er også tilgjengelige på

[www.regjeringen.no](http://www.regjeringen.no)

Trykk: Departementenes sikkerhets- og

serviceorganisasjon – 03/2024

